



universität
wien

MASTERARBEIT / MASTER'S THESIS

Titel der Masterarbeit / Title of the Master's Thesis

„Die Auslegung des Grundsatzes der Wesentlichkeit in
der österreichischen Rechnungslegung und in nach
dem UGB erstellten Jahresabschlüssen“

verfasst von / submitted by

Anita Novotny, BSc

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree
of

Master of Science (MSc)

Wien, 2018

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
degree programme code as it appears on
the student record sheet:

A 066 915

Studienrichtung lt. Studienblatt /
degree programme as it appears on
the student record sheet:

Masterstudium Betriebswirtschaft

Betreut von / Supervisor:

Dipl.-Kffr. Dipl.-Hdl. Dr. Karina Sopp,
Privatdoz.

Ich erkläre hiermit an Eides statt, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt habe.

Die aus fremden Quellen direkt oder indirekt übernommenen Gedanken sind als solche kenntlich gemacht.

Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch nicht veröffentlicht.

Zum Zwecke besserer Lesbarkeit wird auf eine gendergerechte Schreibweise verzichtet. Die weibliche Form ist jedoch selbstverständlich inkludiert.

Inhaltsverzeichnis

Tabellenverzeichnis.....	III
Abkürzungsverzeichnis.....	IV
1. Einführung	1
2. Wesentlichkeitsbegriff nach dem UGB.....	4
2.1. Grundsatz der Wesentlichkeit	4
2.2. Definition des Wesentlichkeitsbegriffs.....	5
2.3. Anwendungsbereich	6
2.4. Wesentlichkeit vor dem RÄG 2014.....	7
2.5. Wesentlichkeitsgrundsatz im Vergleich zu anderen Rechnungslegungssystemen	8
2.5.1. Materiality iSd IFRS	9
2.5.2. Materiality iSd US-GAAP.....	12
2.5.3. Wesentlichkeit nach dem dHGB.....	15
2.5.4. Zwischenfazit.....	17
2.6. Abgrenzung des Grundsatzes der Wesentlichkeit zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung.....	18
2.6.1. Generalnorm	18
2.6.2. Grundsatz des wirtschaftlichen Gehalts.....	19
2.6.3. Grundsatz der Wirtschaftlichkeit	20
2.6.4. Grundsatz der Relevanz.....	20
2.6.5. Grundsatz der Vollständigkeit	22
2.6.6. Grundsatz der Stetigkeit.....	23
2.6.7. Grundsatz der Willkürfreiheit.....	25
2.6.8. Auswirkungen der GoB auf die Auslegung der Wesentlichkeit.....	25
2.7. Adressaten	26
2.8. Kriterien der Wesentlichkeitsbeurteilung	29
2.8.1. Quantitative Kriterien	30
2.8.2. Qualitative Kriterien	31
2.9. Auslegung der Wesentlichkeit bei der Abschlussprüfung	32
3. Die Anwendung der Wesentlichkeit in Jahresabschlüssen	35
3.1. Vorgehensweise der Untersuchung.....	35

3.2.	§ 198 Abs 8 Z 3 Satz 2: Wahlrecht zur Bildung von Rückstellungen	38
3.3.	§ 209 Abs 1: Festbewertung	42
3.4.	§ 223 Abs 6 Z 1: Übersichtlichkeit der Bilanz und GuV	45
3.5.	§ 225 Abs 3: Aktive Antizipationen	47
3.6.	§ 225 Abs 6: Passive Antizipationen	52
3.7.	§ 234: Steuererträge	56
3.8.	§ 237 Abs 1 Z 1: Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	56
3.9.	§ 237 Abs 1 Z 2: Finanzielle Verpflichtungen	59
3.10.	§ 237 Abs 1 Z 3: Bedingungen betreffend Organkredite, -vorschüsse und -haftungen ...	61
3.11.	§ 238 Abs 1 Z 10: Außerbilanzielle Geschäfte.....	64
3.12.	§ 238 Abs 1 Z 11: Ereignisse nach dem Stichtag	66
3.13.	§ 238 Abs 1 Z 12: Geschäfte mit nahe stehenden Personen	69
3.14.	§ 238 Abs 1 Z 14: Nutzung von nicht aktivierten Sachanlagen.....	71
3.15.	§ 238 Abs 1 Z 15: Erheblicher Umfang von Rückstellungen	74
3.16.	§ 238 Abs 1 Z 17: Unterschiede aus Bewertungsvereinfachungsverfahren	78
3.17.	§ 242 Abs 2 Z 1: Unterlassung von Angaben	79
3.18.	Auswertung der Untersuchungsergebnisse.....	82
4.	Zusammenfassung.....	88
	Literaturverzeichnis.....	93
	Verzeichnis der ausgewählten Jahresabschlüsse	102
	Quellenverzeichnis	103
	Anhang A	104
	Anhang B	106
	Abstract	108

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Darstellung des Prozesses der Wesentlichkeitsermittlung nach den IFRS.....	11
Tabelle 2: Größenklassen der ausgewählten Unternehmen	37
Tabelle 3: Beurteilung der Wesentlichkeit von in der Bilanz ausgewiesenen Rückstellungen	41
Tabelle 4: Übersicht über die Bewertung von potenziell zu Festwerten zu bewertetem Vermögen	44
Tabelle 5: Quantitative Beurteilung der Wesentlichkeit von antizipativen Forderungen gem § 225 Abs 3.....	51
Tabelle 6: Quantitative Beurteilung der Wesentlichkeit von antizipativen Verbindlichkeiten gem § 225 Abs 6.....	54
Tabelle 7: Quantitative Beurteilung von Antizipationen gem § 225 Abs 3 und 6 nach Feichtner (1993) S. 233.	55
Tabelle 8: Wesentlichkeitsbeurteilung der sonstigen finanziellen Verpflichtungen gem § 237 Abs 1 Z 2	61
Tabelle 9: Wesentlichkeitsbeurteilung der Geschäfte des Vorstands der S&T.....	63
Tabelle 10: Einschätzung der Wesentlichkeit der Ersatzansprüche der untersuchten Berichtsperiode von STRABAG.....	65
Tabelle 11: Wesentlichkeit des Anspruchs aus der Patronatserklärung der S&T AG	68
Tabelle 12: Wesentlichkeitsberechnung der Verpflichtungen aus nicht in der Bilanz ausgewiesenen Sachanlagen mithilfe der Schulden	74
Tabelle 13: Bestimmung der Wesentlichkeit der Position sonstige Rückstellungen und derer Einzelrückstellungen.	77
Tabelle 14: Anteile der Bezugsgrößen von nach § 238 Abs 1 Z 4 ausgewiesenen Beteiligungsunternehmen an Bezugsgrößen der Stichprobenunternehmen	82
Tabelle 15: Überblick über in Abschlüssen ausgewiesenen Informationen	87
Tabelle 16: Ergebnisse der Untersuchung.....	87

Abkürzungsverzeichnis

Abs	Absatz
abzgl.	abzüglich
aF	alte Fassung
AktG	Aktiengesetz
ASC	Accounting Standards Codification
bspw.	beispielsweise
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heißt
dHGB	deutsches Handelsgesetzbuch
d.s.	das sind
EG	Europäische Gemeinschaft
ErläutRV	Erläuterungen zur Regierungsvorlage
EU	Europäische Union
evtl.	eventuell
f.	folgende
Fn.	Fußnote
gem	gemäß
GesRÄG	Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GoB	Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HGB	Handelsgesetzbuch
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
idF	in der Fassung
IFRS	International Financial Reporting Standards
iHv	in Höhe von

iSd	im Sinne der
iSv	im Sinne von
iVm	in Verbindung mit
iZm	im Zusammenhang mit
iwp	Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer
KWT	Kammer der Wirtschaftstreuhänder
lt.	Laut
lit	litera
Lit	Literatur
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
Nr.	Nummer
o.V.	ohne Verfasser
pm	planmäßige
RÄG	Rechnungslegungsänderungsgesetz
RL	Richtlinie
RLG	Rechnungslegungsgesetz
Rz.	Randziffer
S.	Seite
u.a.	unter anderem
u.Ä.	und Ähnliche
u.U.	unter Umständen
UGB	Unternehmensgesetzbuch
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
VFE-Lage	Vermögens-, Finanz- und Ertragslage
Vgl.	Vergleich
w.o.	wie oben
Z	Ziffer
z.B.	zum Beispiel

1. Einführung

Im Rahmen der Jahresabschlusserstellung sind Unternehmen verpflichtet eine Vielzahl an Normen zu beachten, die diverse Wahlrechte und Pflichten einräumen. Um Unternehmen den Aufwand, der mit der Erstellung von Jahresabschlüssen einhergeht, zu verringern¹ und die damit verbundenen Kosten zu vermindern², gibt es Wahlrechte und Erleichterungen, welche dies ermöglichen sollen.³ Da der Jahresabschluss u.a. Adressaten verschiedenster Interessengruppen dient, welche mit Informationen rund um das Unternehmen versorgt werden sollen, ist es auch notwendig, deren Informationsbedürfnisse bei der Abschlusserstellung zu berücksichtigen.⁴ Die Informationsnachfrage, welche von Aktionären, Lieferanten, dem Staat oder anderen Interessengruppen ausgeht, sollte gesättigt, jedoch nicht übersättigt⁵ werden.

Durch das Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014 (RÄG 2014) wurde das österreichische UGB⁶ an einigen Stellen geändert. Ziel des RÄG 2014 war es, die Bilanz-Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 in österreichisches Recht umzusetzen, um die Vergleichbarkeit von europäischen Abschlüssen zu fördern⁷ und damit verbundene Begrifflichkeiten zu vereinheitlichen.⁸

So wurde u.a. § 189a *Begriffsbestimmungen* neu eingeführt, welcher Artikel 2 der Richtlinie 2013/34/EU umsetzt und Definitionen über nun im UGB verwendete Termini beinhaltet. Einer dieser Begriffe ist „wesentlich“ (Art. 2 Z 16 bzw. § 189a Z 10) und konkretisiert den Grundsatz der Wesentlichkeit. Verweise auf diesen finden sich an zahlreichen anderen Stellen im UGB wieder, wodurch er den Informationsausweis für Unternehmen dahingehend erleichtert, dass Angaben ausgelassen werden können, wenn deren Ausweis für Jahresabschlussadressaten nicht relevant, d.h. unwesentlich⁹, erscheint. Die übrigen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) sind

¹ Vgl. ErläutRV 367 BlgNR 25.GP, Vorblatt und WFA, 1

² Vgl. Hartmann / Milla / Reiter (2014) S. 382

³ Vgl. Petutschnig (2013) Rz. 15; Reinold (2015) Rz. 48

⁴ Vgl. Urnik / Urtz / Rohn (2016) Rz. 72/5

⁵ Vgl. Busch / Moser (2008a) S. 79

⁶ Bundesgesetz vom 10. Mai 1897 über besondere zivilrechtliche Vorschriften für Unternehmen Unternehmensgesetzbuch - UGB) (dRGBl. S219/1897), geändert durch Bundesgesetz, mit dem das Unternehmensgesetzbuch, das Aktiengesetz, das GmbH-Gesetz, das Genossenschaftsgesetz, das Genossenschaftsrevisionsgesetz 1997, das SE-Gesetz, das Vereinsgesetz und das Einkommensteuergesetz 1988 geändert werden (Rechtslegungs-Änderungsgesetz 2014 – RÄG 2014) vom 13.01.2015 (BGBl. I Nr. 22/2015). Paragraphen ohne Gesetzesangabe beziehen sich auf das UGB in dieser Fassung. Im Weiteren auch benannt als „UGB idF RÄG 2014“.

⁷ Vgl. ErläutRV 367 BlgNR 25.GP, Vorblatt und WFA, 1

⁸ Vgl. ErläutRV 367 BlgNR 25.GP, 1

⁹ Näheres zur synonymen Verwendung und Bedeutung der Begriffe „relevant“ und „wesentlich“ sind in Abschnitt 2.6.4 zu finden.

jedoch weiterhin bei der Erstellung von Abschlüssen anzuwenden, wodurch der willkürlichen Auslassung Einhalt geboten wird.

Der Grundsatz der Wesentlichkeit war auch vor dem RÄG 2014 Bestandteil des UGB. Eine Definition, was als „wesentlich“ zu erachten war, war jedoch bis dahin im UGB nicht vorhanden.¹⁰

Noch bevor Österreich Teil der Europäischen Gemeinschaft bzw. Union war, wurde als Vorbereitung eine Angleichung von nationalen an internationale Rechnungslegungsnormen von immer größerer Bedeutung.¹¹ So entschied man sich für eine Anpassung an andere europäische Länder, wie Deutschland, Großbritannien oder sogar Nordamerika.¹² Diese Anpassung erfolgte mit dem Rechnungslegungsgesetz 1990 (RLG 1990) vom 28. Juni 1990. Mit diesem umfangreichen Gesetz wurde nicht nur das österreichische Handelsgesetzbuch (mittlerweile UGB) geändert, sondern auch die 4., 7. und 8. EG-Richtlinie umgesetzt, welche sich dem Jahres-¹³ und Konzernabschluss¹⁴ sowie deren Prüfungen¹⁵, widmen.¹⁶

Mit dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union wurde durch das EU-Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 1996 (GesRÄG 1996) die Angleichung der österreichischen an die unionsrechtlichen Rechnungslegungsnormen erreicht.¹⁷

Schon mit dem RLG 1990 fand der Wesentlichkeitsbegriff und dessen Grundsatz Eingang in das österreichische UGB (zu der Zeit HGB) und wurde auch mit dem GesRÄG 1996 weiter beibehalten. Im UGB (HGB) wurde dieser unbestimmte Rechtsbegriff so verstanden, dass Wesentliches und Unwesentliches differenziert zu betrachten war, wobei auf die Darstellung von letzterem zu verzichten war. Eine europaweite länderübergreifende einheitliche Bestimmung der Definition, Interpretation oder Anwendung dieses Begriffes fehlte jedoch.¹⁸

Obwohl die Definition durch das RÄG 2014 nun im UGB verankert ist,¹⁹ bietet der Grundsatz der Wesentlichkeit dennoch genügend Spielraum bei dessen Interpretation und Ausübung, sodass er zur gründlichen Auseinandersetzung veranlasst. Vergleichend mit der Wesentlichkeit innerhalb des dHGB, der IFRS und der US-GAAP soll ein Überblick über deren Gemeinsamkeiten und Unterschiede

¹⁰ Vgl. *Reiter / Reiter* (2010) S. 1; *Urnig / Urtz* (2015) S. 2

¹¹ Vgl. *Egger* (2017) Rz. 3

¹² Vgl. *Rossmann* (1998) S. 1 f.

¹³ Vgl. *Europäische Gemeinschaft* (1978)

¹⁴ Vgl. *Europäische Gemeinschaft* (1983)

¹⁵ Vgl. *Europäische Gemeinschaft* (1984)

¹⁶ Vgl. *Rossmann* (1998) S. 2; ErläutRV 1270 BlgNR 17.GP, 44; *Busch / Moser* (2008a) S. 78

¹⁷ Vgl. *Rossmann* (1998) S. 2 f.

¹⁸ Vgl. *Rossmann* (1998) S. 3 f.

¹⁹ Vgl. *Moser* (2015) S. 204

ausgearbeitet, die Wesentlichkeit bei der Jahresabschlussprüfung berücksichtigt und so Aufschluss über die Auslegung des Begriffs „wesentlich“ gegeben werden.

Da das UGB innerhalb vereinzelter Paragraphen auf den Grundsatz der Wesentlichkeit verweist, werden diese genauer erläutert und der Einfluss des Wesentlichkeitsgrundsatzes auf diese untersucht. Mithilfe von UGB-Jahresabschlüssen diverser österreichischer Unternehmen, welche ab dem 31.12.2015 aufgestellt wurden, soll analysiert werden, wie Unternehmen den Wesentlichkeitsgrundsatz auffassen, interpretieren und umsetzen. Dabei soll auch festgestellt werden, wann ein Sachverhalt von Unternehmen als wesentlich eingestuft wird.

Das Ziel dieser Arbeit ist es, mithilfe der Gesetzgebung, einschlägiger Literatur sowie ausgewählten Jahresabschlüssen Wesentlichkeitsgrenzen zu ermitteln. Auf diese Weise soll der Ermessensspielraum, welcher mit dem Grundsatz der Wesentlichkeit einhergeht, sowohl an Verständlichkeit, Nachvollziehbarkeit als auch an Transparenz gewinnen. Weiters wird der Umgang der Unternehmen mit diesem Grundsatz zum Vorschein kommen.

Allerdings folgt aus der Natur der Wesentlichkeit in Jahresabschlüssen die Schwierigkeit Wesentliches von Unwesentlichem abzugrenzen, zumal in Abschlüssen neben explizit verpflichtenden Angaben nur Wesentliches aufzufinden sein sollte und eine Aussage über eine theoretische Unwesentlichkeitsgrenze daher nicht gefällt werden kann. Von einer im Abschluss enthaltenen Information kann dagegen angenommen werden, dass eine Wesentlichkeitsgrenze festzustellen sein wird.

Wie außerdem gezeigt wird, findet u.U. weiterhin eine Informationsüberladung in Abschlüssen statt, obwohl viele Informationen aufgrund Unwesentlichkeit nicht aufgenommen werden sollten. Dies erweckt den Anschein einer fehlenden Auseinandersetzung der Unternehmen mit dem Wesentlichkeitsgrundsatz und erschwert eine Analyse dahingehend, dass im Rahmen dieser Arbeit Wesentlichkeitsüberlegungen angestellt werden, obwohl ihnen von Seiten der Unternehmen u.U. keine vorangegangen sind.

2. Wesentlichkeitsbegriff nach dem UGB

Lt. dem Duden Online-Wörterbuch bedeutet „wesentlich“ „den Kern einer Sache ausmachend und daher besonders wichtig“, „von entscheidender Bedeutung“ oder „grundlegend“.²⁰ Im alltäglichen Sprachgebrauch kann eine „wesentliche Beeinträchtigung“ auf etwas Schwerwiegendes hindeuten. Substantiviert als „das Wesentliche“, bspw. einer Sache, wird darunter die Ausprägung eines für die Sache charakteristischen Merkmals verstanden.²¹ Wie in den folgenden Abschnitten gezeigt wird, wird der Begriff lt. UGB ebenso umfangreich ausgelegt.

2.1. Grundsatz der Wesentlichkeit

Im UGB ist der Grundsatz der Wesentlichkeit als Ausfluss der Generalnorm gem § 222 Abs 2 zu verstehen. Diese verlangt die Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage einer Kapitalgesellschaft innerhalb des Jahresabschlusses.²² Durch die Wortwahl des „möglichst getreuen“ und nicht „wirklichen“ Bildes kann ein gewisser Ermessensspielraum innerhalb der Abschlusserstellung erahnt werden.²³ Der Wesentlichkeitsgrundsatz trägt zum vermittelten Bild eines Unternehmens dahingehend bei, dass das Bild nicht von unbedeutenden Informationen überlagert, sondern das Wesentliche, beurteilt anhand von Merkmalen oder auch Kriterien, ersichtlich wird.²⁴

Die Ermittlung der Wesentlichkeit von Informationen und Angaben erfolgt in den meisten Fällen nicht problemlos und wird von der Lit²⁵ oftmals unterschiedlich gehandhabt. Im Folgenden wird der Begriff „wesentlich“ näher erläutert, abgegrenzt und zuletzt durch dessen Einfluss auf den Jahresabschluss konkretisiert.

²⁰ Vgl. *Dudenredaktion* (o. J.) „wesentlich“

²¹ Vgl. *Leffson* (1986) S. 435

²² Detaillierter in Kapitel 2.6.

²³ Vgl. *Rossmann* (1998) S. 47 f.

²⁴ Vgl. *Hirschler* (2012) S. 59

²⁵ Für verschiedene Auffassungen der Gültigkeit des Wesentlichkeitsgrundsatzes siehe Abschnitt 3.3 oder für Unterschiede in der Wesentlichkeitsermittlung bspw. die Abschnitte 3.5 und 3.6.

2.2. Definition des Wesentlichkeitsbegriffs

Mit dem RÄG 2014 wurde § 189a eingeführt, wodurch Definitionen von in der Bilanz-Richtlinie 2013/34/EU enthaltenen Begriffen in das UGB übernommen wurden. Seit 20. Juli 2015 ist im UGB definiert, wann Informationen, Posten oder Angaben als wesentlich zu erachten sind²⁶. § 189a Z10:

„wesentlich: der Status von Informationen, wenn vernünftigerweise zu erwarten ist, dass ihre Auslassung oder fehlerhafte Angabe Entscheidungen beeinflusst, die Nutzer auf der Grundlage des Jahres- oder Konzernabschlusses treffen. Die Wesentlichkeit ist von der Größe oder der spezifischen Eigenschaft des Postens oder der Fehlerhaftigkeit der Angabe abhängig. Selbst wenn ein einzelner Posten für sich genommen als unwesentlich angesehen werden kann, können mehrere unwesentliche gleichartige Posten zusammen als wesentlich gelten“.

Die Wesentlichkeit einer Information oder eines Postens wird also danach bemessen, ob sich deren Angabe oder Auslassung auf die Entscheidungen von Abschlusslesern auswirken.²⁷ Für den Fall, dass Sachverhalte Entscheidungen nicht beeinflussen, sind sie unwesentlich und können weggelassen werden, es sei denn, dass mehrere unwesentliche Sachverhalte zusammen genommen wesentlich sind und so auf Entscheidungen von Bilanzadressaten wirken können. In diesem Fall sind diese Informationen insgesamt in den Jahresabschluss aufzunehmen.²⁸ Durch den Grundsatz der Wesentlichkeit ist also bei der Erstellung eines Jahresabschlusses auf die Erkenntnissteigerung der Abschlussadressaten Bedacht zu nehmen.²⁹

Der Einfluss eines Sachverhaltes auf Abschlussadressaten kann aus der betragsmäßigen Größe oder charakteristischen Eigenschaft des Sachverhaltes entspringen. Wird die Summe eines Postens als relativ groß oder eher groß und daher für den Leser als aufschlussreich erachtet, ist dieser Posten anzugeben. Ansonsten sind *„alle Tatbestände und Informationen vernachlässigbar (...) die wegen ihrer Größenordnung keinen Einfluss auf das Jahresergebnis und die Rechnungslegung haben und daher für die Abschlussadressaten nicht entscheidungsrelevant sind.“*³⁰ Welche Adressaten bei der Erstellung von Jahresabschlüssen beachtet werden und an wen sich Informationen in Abschlüssen richten, wird in Abschnitt 2.7 ausgeführt.

Neben der Größe sind auch Eigenschaften von Sachverhalten oder Posten in die Beurteilung der Wesentlichkeit miteinzubeziehen, die die VFE-Lage besser, d.h. präziser, darstellen. Selbst nicht

²⁶ Vgl. ErläutRV 367 BlgNrR 25.GP, 1

²⁷ Vgl. Dokalik (2016) Rz. 33; Reiter (2017a) Rz. 4; Reiter (2017b) Rz. 37

²⁸ Vgl. Bertl / Deutsch-Goldoni / Hirschler (2015) S. 337

²⁹ Vgl. Reinold / Stückler (2015) S. 279

³⁰ o.V. (2013) S. 75

quantifizierbare wirtschaftliche Gegebenheiten, wie Branchen- oder Umwelteffekte, die auf ein Unternehmen einwirken, können für Jahresabschlussadressaten von Bedeutung sein und auch auf deren Entscheidungen Einfluss haben.³¹ Genauso wie kleinere Summen u.U. bessere Einblicke in Unternehmensrisiken und -chancen ermöglichen, können betragsmäßig beträchtliche Informationen auf Adressaten auch nicht beeinflussend wirken.³² Auf quantitative sowie qualitative Kriterien zur Beurteilung der Wesentlichkeit als auch auf deren Zusammenspiel wird daher in Kapitel 2.8 eingegangen.

2.3. Anwendungsbereich

Seit dem RÄG 2014 ist in § 196a Abs 2 der Anwendungsbereich des Grundsatzes der Wesentlichkeit festgelegt. Entgegen der Bilanz-Richtlinie 2013/34/EU, in welcher der Grundsatz allumfassend auf den Ansatz, die Bewertung, Darstellung, Offenlegung und Konsolidierung anzuwenden ist. Dementgegen hat der österreichische Gesetzgeber bei der Umsetzung der Richtlinie die Einschränkung in Anspruch genommen den Anwendungsbereich nur für die Darstellung und Offenlegung zu beschränken.³³

Reiter (2016) konkretisiert, dass *„auf Ansatz, Bewertung und Konsolidierung (...) grundsätzlich die Anwendung des Wesentlichkeitsprinzips ausgeschlossen [ist], ausgenommen es ist bei einzelfallbezogenen Bestimmungen eigens die mögliche Anwendung einer Wesentlichkeit vorgesehen.“*³⁴

Jedoch war der Wesentlichkeitsbegriff auch schon vor dem RÄG 2014 insgesamt auf die Darstellung und Offenlegung sowie auch den Ansatz, die Bewertung und Konsolidierung anzuwenden, auf letztere bezieht sich auch § 255 Abs 2 der ErläutRV zum RLG.³⁵ Ein gänzlicher Ausschluss der drei zuletzt genannten Anwendungsbereiche ist somit nicht denkbar, weshalb die Kammer der Wirtschaftstreuhänder (KWT) oder auch das Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer (iwp) einen allgemeineren und weniger einschränkenden Anwendungsbereich des Wesentlichkeitsgrundsatzes im Rahmen der Kommentierung des Ministerialentwurfs zum RÄG 2014 forderten, wodurch der Grundsatz auch innerhalb des Ansatzes und der Bewertung genutzt werden sollte.³⁶

Die Anwendung des Grundsatzes der Wesentlichkeit ist daher primär auf die Darstellung und Offenlegung zu beschränken, sekundär in Einzelfällen jedoch auch beim Ansatz, der Bewertung und

³¹ Vgl. Scheffler (2007) S. 518; o.V. (2013) S. 75

³² Vgl. Zülch / Fischer (2014) Rz. 56

³³ Vgl. Reiter (2017b) Rz. 30 f.

³⁴ Reiter (2016) S. 233

³⁵ ErläutRV 1270 BlgNR 17.GP, 65

³⁶ Vgl. Fülbier et al. (2017) S. 18

der Konsolidierung anzuwenden.³⁷ Im Allgemeinen sind Wesentlichkeitsüberlegungen immer dann gefordert, wenn im Gesetz auf den Wesentlichkeitsgrundsatz verwiesen wird. Sind jedoch bestimmte Informationen im Jahresabschluss ohne Verweis auf den Grundsatz gefordert, sollen diese ohne Beachtung derer Wesentlichkeit angegeben werden.³⁸ Dokalik (2016) und Hohla / Atak (2017) erkennen hier eine vom Gesetzgeber im Voraus getroffene Auswahl an für Adressaten wesentlichen Informationen.³⁹ Im Bereich der Offenlegung und Darstellung ist der Grundsatz auch ohne Verweis anwendbar.⁴⁰

2.4. Wesentlichkeit vor dem RÄG 2014

Wie eingangs erwähnt, war der Wesentlichkeitsgrundsatz nach dem RLG 1990 fester Bestandteil der österreichischen Rechnungslegung, dessen Verwendung durch Begriffe wie „wesentlich“, „unwesentlich“, „erheblich“ oder „unverhältnismäßig“ sowie auch in den Wortlauten „untergeordnete“ oder „besondere Bedeutung“ bestimmt wurde.⁴¹ Bis zum RÄG 2014 war „wesentlich“ ein unbestimmter Rechtsbegriff und der Wesentlichkeitsgrundsatz ein ungeschriebener GoB, wobei zu letzterem auch gegenteilige Auffassungen zu finden sind.⁴² Diese werden jedoch in § 255 Abs 2 der ErläutRV zum RLG widerlegt.⁴³

Im UGB idF des RLG in § 198 Abs 8 als auch in der entsprechenden ErläutRV wird die Bildung von Rückstellungen untergeordneter Bedeutung bzw. unwesentlichen Rückstellungen behandelt. Die unterschiedliche Wortwahl und demgegenüber der gleiche Gehalt dieser Formulierungen verdeutlicht, dass beide Wortlaute gleich auszulegen sind.⁴⁴ Dass diese Begriffe tatsächlich als Synonyme zu verstehen sind, zeigte sich spätestens durch das RÄG 2014, da hier etwaige auf den Wesentlichkeitsgrundsatz hindeutende Wortlaute durch „(nicht) wesentlich“ ersetzt wurden und der Verweis auf die Einschätzung der Wesentlichkeit nun eindeutiger ausfällt als bisher. Besonders aus Textgegenüberstellungen des UGB idF vor dem RÄG 2014⁴⁵ und idF RÄG 2014 ist erkennbar, dass eine Vielzahl an Normen bis auf Textangleichungen unverändert blieb. Aus § 198 Abs 8 aF

³⁷ Vgl. Moser (2015) S. 204; Reinold (2015) Rz. 48; Urnik / Urtz / Rohn (2016) Rz. 72/5; AFRAC 33 (2018) Rz. 28

³⁸ Vgl. Feichtner (1993) S. 229

³⁹ Vgl. Dokalik (2016) Rz. 34; Hohla / Atak (2017) Rz. 63

⁴⁰ Vgl. Jankovic / Schlager-Haider (2017) Rz. 7; AFRAC 33 (2018) Rz. 32

⁴¹ Vgl. Rossmanith (1998) S. 4; Vgl. Reiter / Reiter (2010) S. 273

⁴² Vgl. Feichtner in Reinold (2015) Rz. 48

⁴³ ErläutRV 1270 BlgNR 17.GP, 65

⁴⁴ ErläutRV 1270 BlgNR 17.GP, 5 und 50; Reinold (2015) Rz. 49

⁴⁵ UGB, dRGBI. S. 219/1897, zuletzt geändert durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 83/2014 (GesbR-RG), im Weiteren benannt als „idF vor dem RÄG“ oder „aF“.

„Beträge von untergeordneter Bedeutung“ wurde § 198 Abs 8 idF RÄG 2014 „nicht wesentliche Beträge“, aus § § 234 aF „nicht von untergeordneter Bedeutung“ wurde § 234 idF RÄG 2014 „wesentlich“ oder § 237 Z 11 aF „erheblicher Unterschied“ wurde in § 238 Z 17 idF RÄG 2014⁴⁶ „wesentlicher Unterschied“ umformuliert. „Wesentlich“ war jedoch auch schon vor dem RÄG 2014 Bestandteil des UGB, wie z.B. in § 237 Z 5, 8, 8a oder 8b aF ersichtlich ist. Im Gegensatz dazu war die begriffliche Anpassung des RÄG 2014 nur teilweise erfolgreich, findet sich bspw. in § 238 Abs 1 Z 15 weiterhin die Formulierung des „erheblichen Umfangs“.⁴⁷

2.5. Wesentlichkeitsgrundsatz im Vergleich zu anderen Rechnungslegungssystemen

Das UGB ist nicht das einzige Gesetz, das den Wesentlichkeitsgrundsatz kennt. Da sich das UGB schon im Rahmen des RLG 1990, GesRÄG 1996 und später durch das RÄG 2014 an die IFRS angepasst hat, ist der Begriff der Wesentlichkeit auch in diesen Standards vertreten.⁴⁸ Weiters wird der Grundsatz auch innerhalb der deutschen Rechnungslegung angewandt, obwohl er nicht im dHGB kodifiziert ist.⁴⁹ Der Wesentlichkeitsbegriff findet auch Verwendung in den USA innerhalb der US-GAAP, weshalb im Folgenden die Grundsätze der unterschiedlichen Rechnungslegungssysteme erläutert sowie im Anschluss deren Unterschiede aufgearbeitet werden.

Grundsätzlich ergeben sich Unterschiede der Wesentlichkeitsausübung schon aus den verschiedenen Zielsetzungen für die Rechnungslegung der unterschiedlichen Länder.⁵⁰ Während Jahresabschlüsse nach IFRS und US-GAAP vom Anlegerschutz und der Informationsfunktion dominiert werden,⁵¹ ist das UGB und dHGB neben der allgemeinen Informations- auch von der Dokumentationsfunktion, Gewinnermittlung, Steuer- und Ausschüttungsbemessung sowie dem Gläubigerschutz geprägt.⁵² Schon aus diesem Blickwinkel können sich Unterschiede in Wesentlichkeitsüberlegungen ergeben. Im Weiteren werden diese analysiert, um auf mögliche Orientierungshilfen für die Beurteilung der Wesentlichkeit nach UGB hinzuweisen.

⁴⁶ Vgl. *Hohla / Atak* (2017) Rz. 16

⁴⁷ Vgl. *Reiter* (2016) S. 233; Vgl. *Reiter* (2017a) Rz. 2

⁴⁸ Vgl. *Rossmann* (1998) S. 3; *Bertl* (2015) S. 14

⁴⁹ Vgl. *Janssen* (2009) S. 115

⁵⁰ Vgl. *Faseli* (1999) S. 57

⁵¹ Vgl. *Faseli* (1999) S. 57; *Bertl* (2015) S. 14

⁵² Vgl. *Bertl / Aschauer* (2008) S. 109; *Bertl* (2015) S. 14; *Rohatschek* (2017) Rz. 42

2.5.1. Materiality iSd IFRS

Der Grundsatz der Materiality⁵³ ist im Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung (Conceptual Framework for Financial Reporting) und IAS 1.7 sowie IAS 8.5 verankert. QC11 des Rahmenkonzepts definiert:

„Eine Information ist wesentlich, wenn deren Auslassung oder fehlerhafte Darstellung Entscheidungen beeinflussen kann, die Nutzer auf Basis der Finanzinformation eines spezifischen berichtenden Unternehmens treffen. In anderen Worten: Wesentlichkeit ist ein unternehmensspezifischer Aspekt der Relevanz⁵⁴, beruhend auf den Eigenschaften oder dem Umfang eines Postens, oder einer Kombination beider, auf welchen die Informationen eines Finanzberichts eines individuellen Unternehmens sich beziehen. Infolgedessen kann das IASB keinen einheitlichen Schwellenwert der Wesentlichkeit spezifizieren oder vorherbestimmen, was in einer bestimmten Situation wesentlich ist.“⁵⁵

Weiters ist in IAS 1.7 eine weitere Definition des Materialitygrundsatzes zu finden, welche der des IAS 8.5 weitgehend entspricht:

„Auslassungen oder fehlerhafte Darstellungen von Posten sind wesentlich, wenn sie, einzeln oder zusammengekommen, die auf Basis der Finanzinformationen getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten beeinflussen können. Wesentlichkeit ist abhängig von der Größe und Art der Auslassung oder fehlerhaften Darstellung und den Umständen entsprechend zu beurteilen. Die Größe eines Postens, dessen Art, oder eine Kombination beider, kann der entscheidende Faktor sein.“⁵⁶

Eine detailliertere Beschreibung darüber, wie der Grundsatz anzuwenden bzw. zu interpretieren ist, ist nicht zu finden. Um jedoch Unternehmen im Hinblick auf Materialityentscheidungen eine Hilfestellung zu bieten, hat das IASB das Practice Statement 2: Making Materiality Judgements veröffentlicht. In diesem wird angeführt, dass Materialityüberlegungen allumfassend beim Ansatz, der Bewertung, Darstellung und Offenlegung anzuwenden sind, sodass den Forderungen der Standards nur dann nachgekommen werden soll, wenn sich diese wesentlich auf Jahresabschlüsse

⁵³ Unter dem Begriff der „Materiality“ ist der Grundsatz der Wesentlichkeit zu verstehen. Im Folgenden wird für den innerhalb der IFRS und US-GAAP geltenden Grundsatz der Begriff „Materiality“ verwendet, während für den im UGB geltenden Grundsatz der Begriff „Wesentlichkeit“ benutzt wird, um zwischen diesen beiden Grundsätzen differenzieren sowie sie voneinander abgrenzen zu können.

⁵⁴ Die Auswirkungen des Grundsatzes der Relevanz auf den Wesentlichkeitsgrundsatz werden in Abschnitt 2.6.4 behandelt.

⁵⁵ Übersetzung des QC11, IASB (2010)

⁵⁶ Übersetzung des IAS 1.7 und 8.5, angelehnt an Scheffler (2007) S. 516

auswirken. Dies gilt natürlich jedoch nur, solange nicht bilanzpolitische Absichten verfolgt werden.⁵⁷

Im Rahmen der Darstellung und Offenlegung ist es auch möglich, die in den Standards angeführten Mindestanforderungen bei Unwesentlichkeit nicht bereitzustellen. Im Umkehrschluss sind jedoch nicht in den Standards angeführte Informationen in Abschlüssen anzugeben, falls sie wesentlich sind und zum besseren Verständnis der Abschlüsse beitragen.⁵⁸ Obwohl sich der Grundsatz der Wesentlichkeit nach dem UGB an dem der IFRS orientiert⁵⁹, kann diese weitläufige und uneingeschränkte Anwendung des Grundsatzes jedoch keinesfalls im Rahmen der UGB-Abschlüsse eingesetzt werden.⁶⁰

Das Practice Statement 2 enthält zusätzlich den *Materiality Process*, einen Leitfaden zur richtigen Interpretation und Anwendung des Grundsatzes der Materiality, welcher beschreibt wie bei Materialityüberlegungen verfahren werden soll und welche Faktoren dabei zu berücksichtigen sind.⁶¹ Dieser vierstufige Prozess ist in Tabelle 1 zusammenfassend dargestellt.

Hieraus wird ersichtlich, dass der Grundsatz der Materiality bei den IFRS allumfassend und viel großzügiger anzuwenden ist, als innerhalb des UGB. Dies lässt sich daraus ableiten, dass Spezialvorschriften des UGB gegenüber generellen Vorschriften Vorrang haben, während der „overriding-principle“ des „true and fair view“ innerhalb der IFRS bedeutet, dass von speziellen Vorschriften abgewichen werden darf, sofern dies einem getreueren Bild der VFE-Lage dient.⁶²

⁵⁷ Vgl. IASB (2017a) Rz. 8

⁵⁸ Vgl. Teitler-Feinberg / Hebestreit (2016) S. 280; IASB (2017a) Rz. 10

⁵⁹ Vgl. Bertl (2015) S. 14; Fülbier et al. (2017) S. 17

⁶⁰ Vgl. Abschnitt 2.

⁶¹ Vgl. IASB (2017a) Rz. 29

⁶² Vgl. Rossmann (1998) S. 40 f.

1. Identifizieren	von potenziell wesentlichen Informationen (33, 39)	I. Anforderungen der IFRS zusammentragen (36) II. Informationsbedürfnisse der Adressaten identifizieren (38); das sind: i. Ressourcen des Unternehmens, ii. Forderungen gegen das Unternehmen, iii. die Veränderungen dieser beiden und iv. Informationen über die Effizienz und Effektivität des Managements und der Unternehmensleitung iZm den eingesetzten Ressourcen III. Das Ergebnis dieses Schrittes sind potentiell wesentliche Informationen (39).
2. Beurteilen	ob Informationen wirklich wesentlich sind (33) und ob Adressaten durch diese beeinflusst würden (40)	I. In diese Beurteilung haben einzufließen (41): i. Quantitative Überlegungen: Umfang der Auswirkungen von Sachverhalten auf Bezugsgrößen (44) nach Ermessen zu bestimmen, welches vom Interesse der Adressaten am Sachverhalt abhängig ist (45) ii. Qualitative Überlegungen: Eigenschaften eines Sachverhalts oder des Zusammenhangs, in welchem dieser zu verstehen ist (46); dies können sein (47): a. Unternehmensspezifische Eigenschaften: Mitwirkung nahestehender Personen, ungewöhnliche Merkmale von Sachverhalten, Trendänderungen (beispielhafte Aufzählung, 48) b. Externe veränderliche Faktoren: Unternehmensumfeld, geografischer Standort, Industriesektor (beispielhafte Aufzählung, 49 f.) II. Vorgehensweise: quantitative Faktoren abschätzen, diese reichen zur Beurteilung der Wesentlichkeit aus. Ergeben sich hieraus unwesentliche Informationen, sind deren qualitative Eigenschaften zu berücksichtigen. (53) Bleibt es bei der Unwesentlichkeit dieser Sachverhalte (54), ist abzuwägen, ob diese evtl. dennoch für Adressaten wesentlich sein können (55). III. Das Ergebnis dieses Schrittes sind vorläufige wesentliche Informationen (43).
3. Organisieren	Kommunizieren von Informationen im Jahresabschlussentwurf (33)	I. Wesentliche Informationen verständlich darstellen (56) und vermeiden, Unwesentliches miteinzubeziehen, da Wesentliches sonst verdeckt wird (57). II. Organisationsvorschläge (unvollständige beispielhafte Aufzählung, 56): Wesentliches hervorheben, an Unternehmensumstände anpassen, so einfach und direkt wie möglich angeben. III. Das Ergebnis dieses Schrittes ist der Entwurf eines Abschlusses (59).
4. Überprüfen	ob alles Wesentliche identifiziert (33) und einzeln oder insgesamt berücksichtigt wurde (60)	I. Der Entwurf ist insgesamt zu betrachten und Verdeckungen von Wesentlichem sind zu vermeiden (62). II. Die Überprüfung kann zu zusätzlichen Informationen, weniger Zusammenfassungen, der Beseitigung von Unwesentlichem oder auch einer Reorganisation von Informationen führen (unvollständige, beispielhafte Aufzählung, 63). III. Das Ergebnis dieses Schrittes (nach Behebung aller Mängel) ist der endgültige Abschluss (65).

Tabelle 1: Darstellung des Prozesses der Wesentlichkeitsermittlung nach den IFRS, eigene Darstellung. Nummerierung in Klammern bezieht sich auf die Randziffern des Practice Statement 2: Making Materiality Judgements⁶³

⁶³ Vgl. IASB (2017a) Rz. 33 - 65

2.5.2. Materiality iSd US-GAAP

Der Grundsatz der Materiality⁶⁴, wie er innerhalb der US-GAAP anzuwenden ist, unterscheidet sich nur in wenigen Punkten von dem der IFRS. Die Definition, welche im dritten Kapitel des *Conceptual Framework for Financial Reporting* zu finden ist, entspricht gänzlich der der IFRS.⁶⁵ So sind auch bei der Anwendung der US-amerikanischen Rechnungslegungsvorschriften (ASC) Überlegungen zur Materiality eines individuellen Sachverhalts, zuerst im Einzelnen auf quantitative und im Folgenden auf qualitative Kriterien zu überprüfen, sowie bei deren Unwesentlichkeit zusammengefasst mit ähnlichen Sachverhalten bezogen auf den vollständigen Abschluss, anzustellen.⁶⁶ Im Gegensatz zur Rechnungslegung nach IFRS, bei der der Grundsatz beim Ansatz, der Bewertung, Darstellung und Offenlegung anzuwenden ist, gilt der Grundsatz innerhalb der US-GAAP jedoch nur für letztere.⁶⁷ So darf von den entsprechenden US-amerikanischen Rechnungslegungsvorschriften mittels Materialitygrundsatz bei Unwesentlichkeit abgewichen werden, um die Entscheidungsnützlichkeit nicht durch Informationsüberfluss einzuschränken.⁶⁸

Da Unternehmen den Materialitygrundsatz mit Zurückhaltung anwenden, sollen Änderungen in den US-GAAP vorgenommen werden, welche bei Ermessensüberlegungen behilflich sein und diese erleichtern sollen.⁶⁹ Das Ziel der Anpassung der US-amerikanischen Rechnungslegung ist es, den Ausweis unwesentlicher Informationen in Abschlüssen zu reduzieren und dadurch zur Wirksamkeit von Abschlüssen sowie von Anhängen beizutragen.⁷⁰ Dadurch wird bestehenden und potenziellen Investoren überdecktes Wesentliches offenbart, wodurch diesen bessere Entscheidungen ermöglicht werden⁷¹, was in weiterer Folge auch den Unternehmen zugutekommen kann.

Unsicherheiten bestehen hinsichtlich der Auslassung von unwesentlichen Informationen, da einerseits diese dem Prüfungsausschuss als vermeintlicher Fehler mitzuteilen ist⁷² oder andererseits falsche Auffassungen in Bezug auf die in den ASC aufgezählten Mindestanforderungen bestehen, wonach diese als verpflichtend zu erfassen verstanden werden.⁷³ Für diese Fälle soll „Topic 235: Notes to Financial Statements“ dahingehend verändert werden, sodass verdeutlicht wird, dass es sich bei der Auslassung von Unwesentlichem nicht um Fehler handelt, sondern

⁶⁴ Siehe Fn. 53

⁶⁵ Vgl. FASB (2010) QC11; IASB (2010) QC11

⁶⁶ Vgl. FASB (2015) 235-10-50-7 auf S. 7

⁶⁷ Vgl. FASB (2015) BC11

⁶⁸ Vgl. Niehus / Thyll (1998) Rz. 44, 242 und 272

⁶⁹ Vgl. FASB (2015) BC12 und BC24

⁷⁰ Vgl. FASB (2015) S. 1 und BC20

⁷¹ Vgl. FASB (2015) BC6

⁷² Vgl. FASB (2015) S. 2 und BC20

⁷³ Vgl. FASB (2015) BC13(c)

ausdrücklich in der ASC gefordert ist.⁷⁴ Des Weiteren soll die ASC allgemein angepasst werden, indem sie auf die Anwendung des Materialitygrundsatzes mit Nachdruck hinweisen, welcher die Abweichung von Anforderungen bei Unwesentlichkeit erlaubt, sodass einer Überladung der Abschlüsse mit unwesentlichen Informationen entgegengewirkt wird.⁷⁵

Ein entscheidender Unterschied zwischen den bisher genannten Rechnungslegungssystemen ergibt sich in der Bewertung der Wesentlichkeit bzw. Materiality. Während im österreichischen UGB bloß angegeben wird, dass die Wesentlichkeit mitunter auch anhand der Größe eines Postens oder Sachverhalts zu beurteilen ist⁷⁶, bekräftigen die IFRS ausdrücklich, keine Grenzen oder Schwellenwerte für die Beurteilung der Materiality vorgeben zu können, da diese von Unternehmen zu Unternehmen unterschiedlich und eigenständig einzuschätzen sind.⁷⁷ Innerhalb der US-GAAP werden jedoch in zahlreichen Vorschriften quantitative Schwellenwerte vorgeschlagen. Diese Schwellenwerte beziehen sich auf die Offenlegung von Positionen in Abschlüssen, wie auch der Grundsatz selbst, daher kann von diesen Vorschriften auf die Beurteilung mittels Materialitygrundsatzes geschlossen werden. Wenngleich auch dabei nicht explizit auf den Grundsatz verwiesen wird, werden sie als Materiality-Tests angesehen.⁷⁸

Innerhalb eines Jahresabschlusses wird der Ausweis von Posten dann gefordert, wenn dieser im Vergleich zu einer Vergleichsgröße einen bestimmten Prozentsatz überschreitet. Für den Ausweis innerhalb der Bilanz werden Schwellenwerte von 5 bzw. 10 % gefordert. So sind Forderungen und Wechselforderungen demnach separat in unterschiedliche Kategorien zu unterteilen, wenn der Gesamtbetrag der Wechselforderungen mindestens 10 % der gesamten Forderungen ausmacht.⁷⁹ Sonstiges Umlaufvermögen, sonstige Aktiva, sonstige kurzfristigen Verbindlichkeiten oder sonstige Verbindlichkeiten sollen separat dargestellt werden, falls sie 5 % des gesamten Umlaufvermögens, der Summe der Aktiva, der gesamten kurzfristigen Verbindlichkeiten bzw. der gesamten Verbindlichkeiten übersteigen.⁸⁰ Falls ein Unternehmen über immaterielle Vermögenswerte verfügt, sollen diese kategorisch aufgezählt werden, sobald einzelne Kategorien 5 % des Gesamtvermögens überschreiten. In diesem Fall ist auch die Bemessungsgrundlage anzugeben, ab welcher es sich um darzustellendes Vermögen handelt.⁸¹

⁷⁴ Vgl. FASB (2015) S. 2, S. 12: Abänderung der ASC: BC20 und S. 14: BC26

⁷⁵ Vgl. FASB (2015) S. 3 und Appendix A-A1

⁷⁶ Vgl. § 189a UGB bzw. Abschnitt 2.2.

⁷⁷ Vgl. IASB (2010) QC11

⁷⁸ Vgl. Rossmanith (2000) S. 803; Niehus / Thyll (1998) Rz. 44 und 206

⁷⁹ Vgl. S-X Regulation 210.5-02.3(b)

⁸⁰ Vgl. S-X Regulation 210.5-02.8, .17, .20 und .24

⁸¹ Vgl. S-X Regulation 210.5-02.15

Im Rahmen des „income statements“ wird gefordert Verbrauchssteuern bspw. in Klammern gesondert anzugeben, wenn diese Bestandteil der Umsätze und Einnahmen eines Unternehmens sind und sie 1 % der Summe dieser Umsätze und Einnahmen übersteigen. Stammen Einnahmen aus unterschiedlichen Kategorien, dürfen sie in den Fällen zusammengefasst dargestellt werden, in denen die Beträge einzelner Kategorien nicht über 10 % der Summe aller Kategorien hinausgehen.⁸²

Die Definitionen der S-X Regulation beinhalten auch eine Konkretisierung, dass Tochterunternehmen wesentlich sind (significant subsidiaries), wenn die Beteiligungen und Ausleihungen an diesen, die Anteile des Mutterunternehmens und deren Töchtern am Gesamtvermögen jener Tochterunternehmen oder das Eigenkapital des Mutterunternehmens und außerordentliche Ereignisse und kumulierte Auswirkungen von Bilanzierungsänderungen des Tochterunternehmens ohne Minderheitenanteile 10 % des gesamten konsolidierten Einkommens der Mutter und ihrer Töchter überschreiten.⁸³ Weiters sind Beschränkungen der Fähigkeit Mittel an Mutterunternehmen zu übertragen oder das gebundene Kapital von Tochterunternehmen im Jahresabschluss anzugeben, wenn gebundenes Nettovermögen eines Tochter- und das Eigenkapital des Mutterunternehmens zusammen mehr als 25 % des konsolidierten Nettovermögens betragen.⁸⁴

Ein weiterer Schwellenwert, der innerhalb des Materialitygrundsatzes von Nutzen sein kann, kann aus dem Verzeichnis I (schedule I) abgeleitet werden. Ein solches Verzeichnis ist aufzustellen, sobald das gebundene Nettovermögen eines konsolidierten Tochterunternehmens 25 % des gesamten konsolidierten Nettovermögens erreicht. Dieses hat sodann zusammengefasste Finanzinformationen (condensed financial information) hinsichtlich der finanziellen Lage, der Cash Flows, sowie der Ergebnisse aus der Geschäftstätigkeit des berichterstattenden Unternehmens zu enthalten.⁸⁵

⁸² Vgl. S-X Regulation 210.5-03.1 und .2

⁸³ Vgl. S-X Regulation 210.1-02(w)(1) bis (3)

⁸⁴ Vgl. S-X Regulation 210.4-08(e)(3), (i) und (ii)

⁸⁵ Vgl. S-X Regulation 210.5-04 iVm 210.12-04(a)

2.5.3. Wesentlichkeit nach dem dHGB

Der Wesentlichkeitsgrundsatz des dHGB ähnelt dem des UGB wie er noch vor dem RÄG 2014 bestand. Er ist nicht kodifiziert, wird jedoch in zahlreichen Paragraphen indirekt durch inhaltsgleiche Formulierungen erwähnt.⁸⁶ Auch hier finden sich Phrasen wie „nicht erheblich“⁸⁷, „nicht unerheblicher Umfang“⁸⁸, „größerer Umfang“⁸⁹, „von Bedeutung“⁹⁰, „von untergeordneter Bedeutung“⁹¹, „von nachrangiger Bedeutung“⁹², „von besonderer Bedeutung“⁹³, wobei vereinzelt auch „wesentlich“⁹⁴ benutzt wird.

Nach dem dHGB sind durch den Grundsatz unwesentliche Sachverhalte nicht in Abschlüsse aufzunehmen, solange sie keine Auswirkungen auf die VFE-Lage eines Unternehmens haben.⁹⁵ Diese Auswirkungen sind sowohl sachverhaltsabhängig sowie auf den Abschluss insgesamt zu überprüfen.⁹⁶ Der Wesentlichkeitsgrundsatz hat besonders auf Konzernabschlüsse Auswirkungen, indem er über die Erstellung und die Einbeziehung von Tochterunternehmen entscheidet.⁹⁷ Da ein Anwendungsbereich für den Grundsatz nicht explizit bestimmt ist, ist er nur in Einzelfällen anzuwenden.⁹⁸

Der Grundsatz der Wesentlichkeit nach dem dHGB wird, da er nicht kodifiziert ist, aus einzelnen Vorschriften abgeleitet.⁹⁹ Da diese sich mit denen des UGB weitestgehend gleichen, wird auf eine detaillierte Gegenüberstellung dieser beiden Gesetzbücher verzichtet. Um den Einfluss des Grundsatzes nach dem dHGB auf die Rechnungslegung zu zeigen, erfolgt im Folgenden eine beispielhafte Aufzählung der Einzelvorschriften, welche auf den Grundsatz hinweisen.

- Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe dürfen mit einem gleichbleibenden Wert angesetzt werden, soweit sich deren Bestand im Zeitablauf nur unwesentlich verändert. (§ 240 Abs 3 dHGB¹⁰⁰)

⁸⁶ Vgl. Janssen (2009) S. 115; Reiter (2017b) Rz. 31

⁸⁷ § 265 Abs 7 Nr. 1 dHGB

⁸⁸ § 285 Nr. 12 dHGB

⁸⁹ § 268 Abs 4 Satz 2 und Abs 5 Satz 3 dHGB

⁹⁰ § 314 Abs 1 Nr. 2a dHGB

⁹¹ § 296 Abs 2 dHGB

⁹² § 240 Abs 3 dHGB

⁹³ §§ 286 Abs 3 Satz 1 und 299 Abs 3 dHGB

⁹⁴ § 285 Nr. 3 dHGB

⁹⁵ Vgl. Janssen (2009) S. 115; Winkeljohann / Rimmelspacher (2018) Rz. 196

⁹⁶ Vgl. Winkeljohann / Rimmelspacher (2018) Rz. 71

⁹⁷ Vgl. §§ 290 Abs 5, 294 Abs 2 und 296 Abs 2

⁹⁸ Vgl. Reiter (2017b) Rz. 31

⁹⁹ Vgl. Scheffler (2007) S. 510

¹⁰⁰ Handelsgesetzbuch vom 10.05.1897 (RGBl. S. 219), zuletzt geändert durch das Wertpapierhandelsgesetz vom 10.7.2018 (BGBl. I S. 1102).

- Von Bewertungsgrundsätzen, wie der Bewertungsstetigkeit, der Unternehmensfortführung oder Einzelbewertung „*darf nur in begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden.*“ (§ 252 Abs 2 dHGB)
- Die Anwendung von Bewertungsvereinfachungsverfahren ist zulässig. (§ 256 dHGB)
- Für den Fall, dass in der Bilanz oder der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) von Kapitalgesellschaften unwesentliche Beträge enthalten sind, welche mit arabischen Zahlen nummeriert werden, dürfen diese bei Fehlen anderer Vorschriften zusammengefasst werden. (§ 265 Abs 7 Nr. 1 dHGB)
- Wesentliche Beträge an sonstigen Vermögensgegenständen bzw. Verbindlichkeiten sind selbst dann im Anhang von Kapitalgesellschaften anzuführen, wenn sie erst nach dem Stichtag entstehen. (§§ 268 Abs 4 zweiter Satz bzw. Abs 5 dritter Satz dHGB)
- Wesentliche Risiken und Vorteile außerbilanzieller Geschäfte, Umsatzerlöse aufgegliedert nach Tätigkeitsbereichen und Märkten, soweit diese wesentlich voneinander abweichen und wesentliche Beträge sonstiger nicht gesondert in der Bilanz angegebener Rückstellungen sind im Anhang anzugeben. (§§ 285 Nr. 3, 4 und 12 dHGB)
- Vorgeschriebene Angaben zu Beteiligungen können bei unwesentlicher Bedeutung für die Veranschaulichung der VFE-Lage im Anhang entfallen. (§ 286 Abs 3 Nr. 1 dHGB)

Der ist Grundsatz nicht nur für Einzel-, sondern auch für Konzernabschlüsse von Bedeutung. Da letztere innerhalb dieser Arbeit außer Acht gelassen werden, wird auf eine ähnliche Aufzählung verzichtet. Um die Existenz des Verweises auf den Grundsatz der Wesentlichkeit in den aufgelisteten Paragraphen zu verdeutlichen, wurden die zuvor genannten Phrasen wie „von untergeordneter Bedeutung“ o.Ä. durch das Wort „wesentlich“ ersetzt. Der Inhalt der Paragraphen und deren Aussagekraft bleibt dabei unverändert.

Ein bedeutender Unterschied in der Auslegung des Grundsatzes nach UGB und dHGB ergibt sich aus deren verschiedenen Berücksichtigungen. So ist in den einzelnen Paragraphen des dHGB der Grundsatz anhand dessen zu beurteilen, ob sich Informationen und Angaben wesentlich auf die Vermittlung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens auswirken¹⁰¹. Im UGB hingegen bezieht sich der Grundsatz auf die Auswirkungen von Informationen auf Adressaten, da die (Nicht-)Einbeziehung von Informationen deren Entscheidungen beeinflussen kann. Zwar dient die Abbildung der VFE-Lage schlussendlich den Abschlussadressaten, dennoch ist es möglich, dass aufgrund dieser sich unterscheidenden Wortlaute auch unterschiedliche im Abschluss präsentierte Informationen zu finden sind. Durch die Wesentlichkeitsbeurteilung von Informationen anhand der

¹⁰¹ Vgl. bspw. §§ 292 Abs 2, 303 Abs 2, 304 Abs 2, 305 Abs 2, 311 Abs 2 und 314 Abs 1 Nr. 2, 2a und 13 dHGB.

Auswirkungen auf die VFE-Lage werden u.U. auch für Adressaten unwesentliche Sachverhalte als wesentlich eingestuft. Daher werden Jahresabschlüsse, welche nach dem dHGB aufgestellt werden, im Vergleich zu nach dem UGB erstellten Abschlüssen überflüssige unwesentliche Angaben enthalten.

2.5.4. Zwischenfazit

Wie mit obigen Ausführungen dargelegt wurde, enthalten nicht nur die Rechnungslegungsvorschriften des UGB keine konkreten Informationen bzgl. der Anwendung des Wesentlichkeitsgrundsatzes. Gemeinsam ist allen, dass Wesentlichkeitseinschätzungen nicht ohne Ermessensausübungen auskommen und Sachverhalte anhand quantitativer und qualitativer Kriterien zu beurteilen sind. Die IFRS stellen dafür als einziges einen Ablauf zur Verfügung, mit dessen Hilfe die Wesentlichkeit von Informationen eruiert werden kann. Da das AFRAC (2018) der Orientierung an den IFRS hinsichtlich der Wesentlichkeitsbeurteilung zustimmt, kann der Materiality Process auch für nach dem UGB erstellte Abschlüsse behilflich sein.¹⁰²

Innerhalb des dHGB wird der Grundsatz gleich ausgelegt wie in Österreich, bemessen wird die Wesentlichkeit jedoch anhand der Auswirkungen auf die VFE-Lage, nicht anhand der Auswirkungen auf Adressatenentscheidungen, wodurch ein Abschluss u.U. umfangreicher sein kann, als es nach UGB notwendig wäre. Dabei ist er nur einzelfallabhängig anzuwenden, wogegen er im UGB zusätzlich noch generell im Rahmen der Darstellung und Offenlegung Gültigkeit findet. Innerhalb der US-amerikanischen Rechnungslegung gilt er nur für letztere. In den IFRS hat der Grundsatz einen allumfassenden Anwendungsbereich, weshalb trotz expliziter Forderung der Standards nach Angaben, Darstellungen, Offenlegungen o.Ä. bei Unwesentlichkeit von diesen abgewichen werden darf.

Wie gezeigt werden konnte, bieten Vorschriften zur Rechnungslegung anderer Länder nur begrenzt Hilfestellungen für die Wesentlichkeitsbeurteilung, da der Grundsatz großzügigere Anwendung findet. Die Wesentlichkeitsgrenzen und Bezugsgrößen der US-GAAP sorgen allerdings für Anregung, wobei eine Anlehnung daran im Rahmen ähnlicher Sachverhalte durchaus vorstellbar ist. Zusätzlich kann der Materiality Process für Abschlüsse nach dem UGB verwendet werden, sodass die Wahrscheinlichkeit Wesentliches auszulassen minimiert wird.

¹⁰² Vgl. AFRAC 33 (2018) Rz. 9

2.6. Abgrenzung des Grundsatzes der Wesentlichkeit zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung

Als GoB steht der Wesentlichkeitsgrundsatz nicht nur mit der Generalnorm in engem Zusammenhang, sondern auch mit anderen Grundsätzen und Prinzipien der oben genannten Rechnungssysteme. Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit, der Relevanz, der Vollständigkeit, des wirtschaftlichen Gehalts oder auch der Grundsatz der Stetigkeit spielen eine Rolle in der Auslegung der Wesentlichkeit eines Sachverhalts. Im Folgenden sollen diese näher betrachtet und Zusammenhänge sowie Gegensätze zur Wesentlichkeit ermittelt werden, sodass der Wesentlichkeitsgrundsatz herausgearbeitet und genauer erläutert werden kann.

2.6.1. Generalnorm

Durch das RLG 1990 bzw. die vierte EG-RL wurde neben dem Grundsatz der Wesentlichkeit auch der des „true-and-fair view“ aus den anglo-amerikanischen Grundsätzen übernommen.¹⁰³ In § 222 Abs 2, der Generalnorm des UGB, und § 243 Abs 1 wird konkretisiert, dass ein Jahresabschluss sowie auch der Lagebericht eines Unternehmens „*ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens*“¹⁰⁴ zu vermitteln hat.¹⁰⁵ Der Grundsatz der Wesentlichkeit knüpft an diese Generalnorm dahingehend an, dass konkrete wesentliche Sachverhalte in den Jahresabschluss und Lagebericht aufgenommen werden sollen, wenn sie zum möglichst getreuen Bild des Unternehmens beitragen.¹⁰⁶ Auf diese Weise wird den Abschlussadressaten gewährleistet, Entscheidungen anhand der sorgfältig dargestellten VFE-Lage zu treffen. Genauso können bestimmte unwesentliche Sachverhalte ausgelassen werden, wenn sie nicht zu einer besseren Übermittlung der Unternehmenslage dienen. Aufbauend darauf können unwesentliche Informationen wesentliche überschatten, den Adressaten mit Informationen überladen und den Abschluss u.U. verschönern. Dies würde jedoch der Generalnorm eines möglichst getreuen Bildes der VFE-Lage widersprechen.¹⁰⁷

¹⁰³ Vgl. Faseli (1999) S. 160

¹⁰⁴ § 222 Abs 2

¹⁰⁵ Vgl. Rossmannith (1998) S. 15

¹⁰⁶ Vgl. Mandl (1994) S. 162; Rossmannith (1998) S. 43

¹⁰⁷ Vgl. Mandl (1994) S. 162; Hartmann / Milla / Reiter (2014) S. 381; Wagenhofer (2015) S. 61

2.6.2. Grundsatz des wirtschaftlichen Gehalts

Eng mit dem Grundsatz der Wesentlichkeit ist der Grundsatz des wirtschaftlichen Gehalts verknüpft. Dieser war vor dem RÄG 2014 ebenfalls einer der ungeschriebenen GoB und wurde mit dem RÄG 2014 im UGB kodifiziert.¹⁰⁸ Dieser ermöglicht es nicht nur, unabhängig von etwaigen Vertragsgestaltungen zu bilanzieren, sondern auch den wahren wirtschaftlichen Gehalt, d.h. Inhalt eines Vertrages und dessen wirtschaftliche Zugehörigkeit innerhalb der Darstellung und Bilanzierung zu widerspiegeln, um die tatsächlichen Gegebenheiten offenzulegen. Dadurch sollen Bilanzleser nicht in die Irre geleitet werden.¹⁰⁹

Wagenhofer (2015) nennt einen Finance-Leasing-Vertrag als Beispiel, da der Leasinggegenstand beim Leasingnehmer aktiviert wird, obwohl dieser nicht als zivilrechtlicher, sondern als wirtschaftlicher Eigentümer angesehen wird (§ 24 Abs 1 lit d BAO).¹¹⁰ Der Grundsatz des wirtschaftlichen Gehalts soll verhindern, dass Verträge entgegengesetzt ihres tatsächlichen Inhalts bilanziert werden.¹¹¹ Wird der Grundsatz der Wesentlichkeit mit dem des wirtschaftlichen Gehalts verknüpft, besagen diese, dass Sachverhalte abhängig von ihrem wesentlichen Inhalt ausgelegt und dementsprechend bilanziert sowie dargestellt werden sollen.

Es widerspricht dem Grundsatz des wirtschaftlichen Gehalts, bestimmte bilanzpolitische Darstellungen zu erreichen sowie in der Handhabung von rechtmäßigen und verbotenen Geschäften zu unterscheiden. Nach dem wirtschaftlichen Gehalt sind letztere und verdeckte Geschäfte als solche auszuweisen. Dass diese entgegen einer Rechtswidrigkeit überhaupt entstanden sind, spielt für die Bilanzierung und Darstellung nach dem Grundsatz des wirtschaftlichen Gehalts keine Rolle, ist jedoch aufgrund qualitativer Wesentlichkeit offenzulegen.¹¹²

¹⁰⁸ Vgl. *Urnik / Urtz* (2015) S. 155

¹⁰⁹ Vgl. *Hirschler et al.* (2016) S. 231; *Reiter* (2017b) Rz. 7; *Wagenhofer* (2017) S. 60

¹¹⁰ Vgl. *Wagenhofer* (2015) S. 61; *Reiter* (2017b) Rz. 15

¹¹¹ Vgl. *Jankovic / Schlager-Haider* (2017) Rz. 2

¹¹² Vgl. *Reiter* (2016) S. 236; *Reiter* (2017b) Rz. 12 – 14; Zu qualitativer Wesentlichkeit siehe Kapitel 2.8 bzw. genauer 2.8.2.

2.6.3. Grundsatz der Wirtschaftlichkeit

Dieser Grundsatz besagt, dass zusätzliche Informationen nur insoweit in den Jahres- oder Konzernabschluss aufgenommen werden sollen, solange daraus auch ein zusätzlicher Nutzen entspringt. Der Aufwand der Informationsgewinnung und der Nutzen der Informationsbereitstellung sollen in einem stimmigen Verhältnis zueinanderstehen, während gleichzeitig der Aufwand den daraus resultierenden Nutzen nicht überschreitet.¹¹³ Nicht unberücksichtigt bleiben dabei Einschätzungen auf Auswirkungen der Wettbewerbsfähigkeit durch die bereitgestellten Informationen.¹¹⁴ Die Schwierigkeit bei der Ausübung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit besteht jedoch darin, dass der Aufwand und der entsprechende Nutzen nur schwer messbar sind und sich daher deren Vergleich und Abwägung nicht problemlos gestalten.¹¹⁵

Während nach dem Grundsatz der Wesentlichkeit zu ermitteln ist, welche Informationen für Adressaten nützlich für deren Entscheidungen sind, ist unter Anwendung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit abzuwägen, ob der Aufwand, der mit der Beschaffung von zusätzlichen Informationen einhergeht, gerechtfertigt ist.¹¹⁶ Der Grundsatz der Wesentlichkeit stellt folglich eine Untergrenze der zur Verfügung zu stellenden Informationen dar, ab welcher die Informationsbereitstellung unter Anwendung des Wirtschaftlichkeitsgrundsatzes erfolgt.¹¹⁷

2.6.4. Grundsatz der Relevanz

Der Grundsatz der Relevanz ist als einziger der hier genannten Grundsätze in Österreich nicht als GoB anerkannt, steht aber als Bestandteil der in den IFRS anzuwendenden Grundsätze dennoch in engem Zusammenhang mit dem Grundsatz der Wesentlichkeit. Durch die teils verpflichtende sowie wahlweise Anwendung der IFRS von österreichischen Unternehmen und die Annäherung des UGB an Vorschriften der IFRS durch bspw. das RÄG 2014 ist die Berücksichtigung des UGB-fremden Grundsatzes der Relevanz an dieser Stelle von Bedeutung, da auch dieser eine große Rolle innerhalb der Auslegung der Wesentlichkeit spielt.¹¹⁸

¹¹³ Vgl. *Busch / Moser* (2008a) S. 78

¹¹⁴ Vgl. *Janssen* (2009) S. 117

¹¹⁵ Vgl. *Bentler* (1991) S. 27; *Buchner* (1993) S. 46 f.; *Petutschnig* (2013) Rz. 20

¹¹⁶ Vgl. *AFRAC* 33 (2018) Rz. 3

¹¹⁷ Vgl. *AFRAC* 33 (2018) Rz. 4

¹¹⁸ Vgl. *Bertl* (2015) S. 14; *Fülbier et al.* (2017) S. 13

Als fundamentaler Rechnungslegungsgrundsatz (fundamental qualitative characteristics) der IFRS wird der Grundsatz der Relevanz durch den sekundären Grundsatz der Wesentlichkeit (materiality) näher erklärt.¹¹⁹ Relevant ist eine in Jahresabschlüssen enthaltene Information dann, wenn sie geeignet ist Entscheidungen von Abschlussadressaten zu verändern, indem sie bekräftigend und/oder voraussagend wirkt. Als bekräftigend werden Informationen angesehen, die Adressaten eine Rückmeldung über ihre vergangenen Einschätzungen des Unternehmens geben, wobei unerheblich ist, ob sie die bisherigen Einschätzungen bestätigen oder korrigieren. Eine voraussagende Eigenschaft haben Informationen, welche es ermöglichen zukünftige Ergebnisse und Resultate einzuschätzen bzw. vorherzusehen. Hierbei werden nicht Prognosen oder Vorhersagen in Jahresabschlüssen gefordert, sondern dass Adressaten eigenständig mithilfe der enthaltenen Informationen diese auszuarbeiten imstande sind.¹²⁰ Durch den Grundsatz der Relevanz soll den Adressaten gewährleistet werden zukünftige oder vergangene Entscheidungen anhand der ausgewiesenen Informationen zu fällen bzw. anzupassen.¹²¹

Nun kann der Grundsatz der Relevanz als gleichbedeutend mit dem Grundsatz der Wesentlichkeit wahrgenommen werden. Der Grundsatz der Relevanz besagt jedoch nur, welche Informationen für den Adressaten nützlich sind, während der Wesentlichkeitsgrundsatz aus Sicht eines Unternehmens diese für den Adressaten nützlichen Informationen als wesentlich oder unwesentlich einstuft. Im ersten Fall werden relevante wesentliche Informationen in Abschlüssen dargestellt, im letzten Fall können zwar relevante Informationen jedoch wegen ihrer Art oder Größe aufgrund von Unwesentlichkeit weggelassen werden.¹²²

Die Relevanz einer Information ist daher aus Sicht der Abschlussadressaten abzuschätzen, wohingegen die Wesentlichkeit dieser Information iZm unternehmensspezifischen Aspekten zu hinterfragen ist¹²³ und „als eine Art quantitativer Grenzwert zu verstehen ist, bei dessen Überschreiten eine Information als relevant einzustufen ist“¹²⁴. Die Relevanz einer Information wird daher sowohl durch deren Art, Wesen und Wesentlichkeit bestimmt¹²⁵, d.h. qualitativ auszulegen, sowie auch quantitativ zu berücksichtigen sein. Ein qualitativ wesentlicher Bestandteil einer

¹¹⁹ Vgl. Scharenberg (2009) S. 65; IASB (2010) QC5

¹²⁰ Vgl. IASB (2010) QC6 – QC10

¹²¹ Vgl. Scharenberg (2009) S. 67

¹²² Vgl. Ernst & Young (2017) S. 5

¹²³ Vgl. o.V. (2017) S. 396

¹²⁴ Zülch / Fischer (2014) Rz. 57

¹²⁵ Vgl. Scharenberg (2009) S. 68

Information wird demnach zwingend in einen Abschluss aufgenommen, während eine quantitativ wesentliche Information für Adressaten u.U. aufgrund ihrer Art nicht relevant ist.¹²⁶

Wawrzinek / Lübbig (2016) behaupten weiters, dass „die Relevanz (...) die Aufgabe [hat], zu selektieren, welche Geschäftsvorfälle überhaupt in der Rechnungslegung als entscheidungsnützliche Informationen auftauchen sollen“¹²⁷. Durch die Unterscheidung von relevanten bzw. nicht relevanten Informationen können somit der Aufwand und die Kosten, welche mit der Gewinnung relevanter Informationen einhergehen, eingegrenzt werden.¹²⁸

Der Grundsatz der Relevanz zählt zwar nicht zu den anerkannten GoB, ist er jedoch in dem der Wesentlichkeit inkludiert. Auch in den IFRS können die beiden Grundsätze nicht klar voneinander getrennt werden, da deren Grenzen fließend, sie eng miteinander verbunden sind und keiner der beiden ohne den anderen besteht.¹²⁹ Innerhalb der österreichischen Definition des Begriffes „wesentlich“ wird angeführt, dass Nutzer imstande sein sollen Entscheidungen anhand der im Abschluss enthaltenen Informationen zu treffen. Daraus folgt, dass Informationen wohl für die Entscheidungsfindung der Nutzer relevant sein müssen. In der Rechnungslegung nach UGB wird jedoch zwischen den beiden Begriffen „relevant“ und „wesentlich“ nicht unterschieden, sondern stattdessen auch für die Bestimmung von relevanten Informationen der Begriff „wesentlich“ verwendet. Gleicher Ansicht dürfte die Lit sein, da die Begriffe entscheidungsrelevant¹³⁰ und entscheidungsnützlich¹³¹ synonym iZm dem Wesentlichkeitsgrundsatz verwendet werden.

2.6.5. Grundsatz der Vollständigkeit

Erfasst ist dieser Grundsatz in § 196 Abs 1. Er besagt, dass sämtliche Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung in diesen dokumentiert sein müssen. Weiters wird definiert, dass an bestimmten Stellen des Gesetzes vom Vollständigkeitsgrundsatz abgesehen werden kann. Eine Abweichung und damit einhergehend die unvollständige Anwendung des Grundsatzes stellt somit keine Gesetzesverletzung dar, solange diese gerechtfertigt sind.¹³²

¹²⁶ Vgl. Zülch / Fischer (2014); Zur Unterscheidung zwischen quantitativer und qualitativer Wesentlichkeit siehe Kapitel 2.8.

¹²⁷ Wawrzinek / Lübbig (2016) Rz. 57 f.

¹²⁸ Vgl. Hartmann / Milla / Reiter (2014) S. 382

¹²⁹ Vgl. Scharenberg (2009) S. 71 f.

¹³⁰ Vgl. Reiter (2017b) Rz. 37; Schiemer-Haberl (2017) Rz. 6

¹³¹ Vgl. Scheffler (2007) entscheidungsrelevant: S. 510, 515 und 517, entscheidungsnützlich: S. 514; Janssen (2009) S. 116; Reiter (2017a) entscheidungsrelevant: Rz. 9, entscheidungsnützlich: Rz. 32; Becker (2018) S. 54

¹³² Vgl. Bertl / Deutsch-Goldoni / Hirschler (2017) S. 245

So bestimmt bspw. § 223 Abs 6 Z1 iZm dem Grundsatz der Wesentlichkeit, dass bestimmte Posten der Bilanz und GuV zusammengefasst werden dürfen, sofern sie einzeln nicht zu einem verbesserten Einblick in die VFE-Lage beitragen. *„Der Grundsatz der Wesentlichkeit durchbricht hiermit den Grundsatz der Vollständigkeit primär aus Wirtschaftlichkeitsüberlegungen und Relevanzgründen“*¹³³. Auch Blasius (2006) sieht durch den Grundsatz der Wesentlichkeit den Grundsatz der Vollständigkeit beeinträchtigt, *„wäre [doch] ein Abschluss, der nicht sämtliche wesentliche Informationen bereitstellen würde, für Zwecke der Rechnungslegung unvollständig“*¹³⁴. Im Allgemeinen gilt jedoch, dass dem Grundsatz der Vollständigkeit jedenfalls nachzukommen ist, es sei denn Ausnahmen sind im Gesetz begründet, so z.B. durch den Verweis auf den Grundsatz der Wesentlichkeit.¹³⁵

2.6.6. Grundsatz der Stetigkeit

Der Grundsatz der Stetigkeit ist in § 201 Abs 2 Z1 zu finden. Z1 des Abs 2 bestimmt, dass einmal gewählte Bewertungs- und Bilanzierungsmethoden eines Geschäftsjahres innerhalb der darauffolgenden Jahre bewahrt werden sollen. So ist der Stetigkeitsgrundsatz auf Ansatz- und Bilanzierungswahlrechte anzuwenden, sodass Wahlrechte über mehrere Perioden hinweg stetig angewandt werden.¹³⁶ Auf diese Weise sind Veränderungen von Posten auf Veränderungen des unterstellten Sachverhalts zurückzuführen und nicht durch Methodenänderungen begründet.¹³⁷ Wie Bertl et al. (2017) jedoch vermerken, ist *„Grundvoraussetzung für die Anwendbarkeit des Stetigkeitsgrundsatzes (...) aber das Vorliegen eines Wahlrechts“*¹³⁸. Besteht nämlich kein Wahlrecht, so werden Vorschriften jedenfalls von Jahr zu Jahr gleich ausgeübt.¹³⁹

Der Grundsatz der Wesentlichkeit könnte als unechtes Wahlrecht verstanden werden, da das Wahlrecht in diesem Zusammenhang nicht explizit ausgedrückt ist, Unternehmen dennoch die Wahl haben bestimmte Sachverhalte in Jahresabschlüsse aufzunehmen oder wegzulassen. Bezugnehmend darauf durchbricht der Grundsatz der Wesentlichkeit den Stetigkeitsgrundsatz, da einmal veröffentlichte Informationen im Jahresabschluss an Wesentlichkeit verlieren können und so keine Notwendigkeit mehr besteht, diese in den Abschluss des nächsten Jahres einzubeziehen.

¹³³ Hartmann / Milla / Reiter (2014) S. 382

¹³⁴ Blasius (2006) S. 239

¹³⁵ Vgl. Busch / Moser (2008a) S. 78; Schlager-Haider (2017) Rz. 7

¹³⁶ Vgl. KWT (November 2015a) Rz. 2

¹³⁷ Vgl. Wagenhofer (2017) S. 63

¹³⁸ Bertl / Deutsch-Goldoni / Hirschler (2017) S. 250

¹³⁹ Vgl. Steckel (2015) Rz. 61; Bertl / Deutsch-Goldoni / Hirschler (2017) S. 250

Umgekehrt wird Wesentliches trotzdem in den Jahresabschluss aufgenommen, auch wenn es im vorangegangenen Jahresabschluss aufgrund seiner Unwesentlichkeit u.U. weggelassen wurde. Insbesondere im Rahmen der Konzernabschlusserstellung darf auf eine einheitliche Bewertung im Verlauf der Jahre verzichtet werden, wenn deren Auswirkungen als unwesentlich gelten, wie § 260 Abs 2 dritter Satz besagt. Welche unechten Wahlrechte jedoch unter den Grundsatz der Stetigkeit fallen, ist umstritten.¹⁴⁰

Ein Abweichen vom Stetigkeitsgrundsatz ist nach § 201 Abs 3 in Jahresabschlüssen „*nur bei Vorliegen besonderer Umstände und unter Beachtung der Generalnorm*“¹⁴¹ vorgesehen. Nach Steckel (2015) gehört zu diesen besonderen Umständen schon die Ausübung von Wahlrechten, die Vereinfachungen mit sich bringen. Wird bei der Durchbrechung des Stetigkeitsprinzips die Vermittlung der VFE-Lage verbessert, ist diese Durchbrechung grundsätzlich zu befürworten.¹⁴² Nach dieser Ansicht ist die Anwendung des Wesentlichkeitsgrundsatzes statt dem Stetigkeitsprinzip in Einzelfällen zulässig. Die Lit vertritt außerdem die Meinung, dass dem Stetigkeitsgrundsatz Folge zu leisten ist, solange nicht aufgrund des Wesentlichkeits- und Wirtschaftlichkeitsgrundsatzes ein Abschluss auch unter geringerem Aufwand aufzustellen ist.¹⁴³ Die Regelmäßigkeit, mit welcher der Stetigkeitsgrundsatz angewandt bzw. vielmehr durchbrochen würde, ist jedoch aufgrund von bilanzpolitischen Maßnahmen kritisch zu hinterfragen.¹⁴⁴

Weiters definiert § 223 Abs 1 die Darstellungsstetigkeit, welche die einheitliche Form der Bilanz, GuV und des Anhangs gewährleistet.¹⁴⁵ Bezeichnungen, Reihenfolgen und der den Posten zugrunde liegende Inhalt ist periodenübergreifend beizubehalten, es sei denn, der Generalnorm kann nicht mehr nachgekommen werden.¹⁴⁶ Wann die Darstellungsstetigkeit iZm dem Wesentlichkeitsgrundsatz durchbrochen werden kann wird in Abschnitt 3.4 behandelt.

¹⁴⁰ Vgl. Baumüller / Grbenic (2015c) Rz. 67; Bertl / Deutsch-Goldoni / Hirschler (2017) S. 251

¹⁴¹ KWT (November 2015a) Rz. 30

¹⁴² Vgl. Steckel (2015) Rz. 61

¹⁴³ Vgl. Baumüller / Grbenic (2015c) Rz. 67; Schausberger-Strobl (2017) Rz. 1

¹⁴⁴ Vgl. Baumüller / Grbenic (2015c) Rz. 67; Bertl / Deutsch-Goldoni / Hirschler (2017) S. 252

¹⁴⁵ Vgl. Graschitz / Steller (2017) Rz. 8; Wagenhofer (2017) S. 61

¹⁴⁶ Vgl. Graschitz / Steller (2017) Rz. 7

2.6.7. Grundsatz der Willkürfreiheit

Der Wesentlichkeitsgrundsatz ist mithilfe von Ermessensentscheidungen anzuwenden und geht daher mit gewissem Interpretationsspielraum einher.¹⁴⁷ Der Grundsatz der Willkürfreiheit soll willkürlichen Handlungen entgegenwirken, indem Entscheidungen frei von jeglichen Hintergedanken bzgl. Auswirkungen von Wesentlichkeitsausübungen gefällt werden sollen.¹⁴⁸ Er zählt auch nach dem RÄG 2014 weiterhin zu den ungeschriebenen GoB.¹⁴⁹

Sachverhalte sollen im Jahresabschluss objektiv nachvollziehbar und gerechtfertigt dargestellt werden, da willkürliche, nicht auf Vorschriften begründete Entscheidungsgrundlagen nicht zu einer getreuen Abbildung der VFE-Lage führen.¹⁵⁰ „Willkürfreiheit liegt demnach vor, wenn die Abbildung im Jahresabschluss mit der inneren Überzeugung [des Bilanzierenden] von ihrer Richtigkeit übereinstimmt“¹⁵¹.

Im Zusammenhang mit dem Grundsatz der Wesentlichkeit bedeutet dies, dass Beurteilungen bzgl. der Wesentlichkeit nicht willkürlich vorgenommen werden dürfen, indem ihnen „widersprüchliche und unrealistische Annahmen und Überlegungen“¹⁵² zugrunde liegen, sondern diese auf begründeten Tatsachen beruhen.

2.6.8. Auswirkungen der GoB auf die Auslegung der Wesentlichkeit

Wie gezeigt wurde, verläuft die Anwendung des Wesentlichkeitsgrundsatzes nicht widerspruchslös. Diesem stehen die Generalnorm sowie die Grundsätze der Vollständigkeit, Stetigkeit und Willkürfreiheit entgegen, wonach sämtliche Posten über mehrere Perioden hinweg ohne Methoden- oder Darstellungsänderungen objektiv nachvollziehbar im Jahresabschluss zu erfassen sind. Dem entgegengesetzt bestimmt der Grundsatz der Wesentlichkeit die Ausübung des wirtschaftlichen Gehalts und des Wirtschaftlichkeitsprinzips, da einerseits der tatsächliche Inhalt von Verträgen maßgebend ist und andererseits auf den Nutzen und den gegenüberstehenden Aufwand der Informationsgewinnung abzustellen ist.

¹⁴⁷ Vgl. Busch / Moser (2008a) S. 78

¹⁴⁸ Vgl. Bertl / Deutsch-Goldoni / Hirschler (2017) S. 358

¹⁴⁹ Vgl. Stockinger (2017) Rz. 2

¹⁵⁰ Vgl. Hirschler (2012) S. 54 und 102

¹⁵¹ Bertl / Deutsch-Goldoni / Hirschler (2017) S. 245

¹⁵² Scheffler (2007) S. 512

Bei der Offenlegung wesentlicher Informationen ist daher immer die Verflechtung des Wesentlichkeitsgrundsatzes zu anderen Grundsätzen zu beachten. Sobald potenziell wesentliche Informationen allerdings einen Einfluss auf das Bild der VFE-Lage des Unternehmens ausüben, dürfen die Vollständigkeit und Stetigkeit durchbrochen werden, bspw. durch das Zusammenfassen bisher getrennt ausgewiesener Bilanzposten oder das Auslassen bisher offengelegter Anhangangaben,¹⁵³ sodass ein verbessertes und auf aktuellen Ereignissen beruhendes Unternehmensabbild ermöglicht wird.

2.7. Adressaten

Wie in Abschnitt 2.2 beschrieben, vermittelt der Grundsatz der Wesentlichkeit die Orientierung des Inhalts eines Jahresabschlusses, neben den gesetzlichen Vorschriften, zusätzlich am Informationsbedarf der Abschlussadressaten.¹⁵⁴ Ob eine Information wesentlich ist und, falls eine Vorschrift hierzu fehlt bzw. eine Vorschrift die Beurteilung der Wesentlichkeit einer Information fordert, ob diese Entscheidungen von Abschlussnutzern beeinflusst, ist danach zu beurteilen, ob die Einbeziehung dieser Information in den Abschluss u.U. eine weitere Entscheidungsmöglichkeit der Nutzer zur Konsequenz hat, als ohne diese Information.¹⁵⁵

Hierbei ergibt sich die grundlegende Schwierigkeit zu ermitteln, an welche Informationsempfänger sich die Angaben in Abschlüssen eigentlich richten, sodass die Beeinflussbarkeit von Adressatenentscheidungen sowie die Wesentlichkeit von Informationen im weiteren Schritt beurteilt werden kann.¹⁵⁶ Hinzu kommt, dass die Höhe der Erwartungen, Ansprüche und Risikoneigungen der Abschlussleser unterschiedlich sind, was die Beurteilung der Informationswesentlichkeit zusätzlich erschwert.¹⁵⁷

Wie im UGB deutlich festgehalten wird, verändern Nutzer „vernünftigerweise“ ihre Entscheidungen aufgrund wesentlicher Informationen. Hier bestimmt das AFRAC, dass von rational denkenden Adressaten auszugehen ist, welche über ausreichendes Verständnis von in Abschlüssen enthaltenen Informationen verfügen.¹⁵⁸ Ob zu diesen Adressaten Investoren, Eigen- oder Fremdkapitalgeber, Lieferanten, Anteilseigner, Mitarbeiter, Finanzbehörden, die Öffentlichkeit,

¹⁵³ Vgl. AFRAC 33 (2018) Rz. 31

¹⁵⁴ Vgl. AFRAC 33 (2018) Rz. 10; Abschnitt 2.2.

¹⁵⁵ Vgl. Winnefeld (2015) Rz. 403; Wawrzinek & Lübbig (2016) Rz. 63

¹⁵⁶ Vgl. Hicks (1964) S.159; Moser (2015) S. 204

¹⁵⁷ Vgl. Faseli (1999) S. 163

¹⁵⁸ Vgl. AFRAC 33 (2018) Rz. 13 f.

Konkurrenten oder verbundene Unternehmen gehören¹⁵⁹, lässt sich pauschal nicht beurteilen, da „der Begriff des Nutzers (...) grundsätzlich weit zu verstehen [ist] und (...) den Kreis jener Personen [umfasst], die ihren Entscheidungen Informationen des Abschlusses zugrunde legen“¹⁶⁰. Das AFRAC definiert hierfür, dass Adressaten entsprechend der IFRS zu verstehen sind, wie sie nachfolgend beschrieben werden.¹⁶¹ Es ist von Unternehmen im Rahmen der Abschlusserstellung jedenfalls nicht zu erwarten aus den inhomogenen Interessenansprüchen des heterogenen Adressatenkreises die Erwartungen und Nutzen dieser Abschlussleser festzustellen, sodass ein Abschluss all diese erfüllt.¹⁶² Eine Information gilt demnach also dann als wesentlich, wenn sie den Nutzen und die Interessen mehrerer Adressatengruppen oder einer Gruppe von übergeordneter Bedeutung separat anbelangt und nicht notwendigerweise für jeden einzelnen Adressaten entscheidungsverändernd wirkt bzw. entscheidungsrelevant ist.¹⁶³

Als Hauptinteressen aller Adressaten nennen bspw. Bertl / Panzirsch (2010) und Reinold (2015) den Konzernfortbestand¹⁶⁴ und die Vergleichbarkeit von Konzernabschlüssen¹⁶⁵. Diese Interessen gelten wohl nicht nur für Leser von Konzernabschlüssen, weshalb sie hier auch auf Jahresabschlüsse einzelner Unternehmen bezogen werden. Da für die Meinungsbildung und Entscheidungsfindung aller Adressaten der Fortbestand eines Unternehmens sicherlich von besonderem Interesse ist, sind sämtliche wesentlichen Informationen in einem Abschluss zu veröffentlichen, die diesen bekräftigen oder diesem widersprechen. So wird auch genannt, dass Informationen bezüglich des Unternehmensfortbestands der Untergrenze des Wesentlichkeitsgrundsatzes entsprechen sollten, da von Unternehmen zumindest deren Weiterbestehen erwartet wird.¹⁶⁶

Ein zweites Hauptinteresse stellt die Vergleichbarkeit von aufeinanderfolgenden Abschlüssen dar.¹⁶⁷ Auf diese Weise werden Veränderungen in Positionen oder Sachverhalten im Laufe mehrerer Perioden verständlich sowie nachvollziehbar und gewährleisten Adressaten einen tieferen Einblick in die Organisation bzw. (Weiter-)Entwicklung von Unternehmen.

Im Allgemeinen sind externe von internen Adressaten, beurteilt an der Unternehmenszugehörigkeit, zu unterscheiden. Deren Informationsbedürfnisse sowie Entscheidungsgrundlagen differieren schon aufgrund dieser Tatsache. Außer dem Jahresabschluss beziehen beide Gruppen

¹⁵⁹ Vgl. Reiter (2016) S. 234; Graszitz (2017) S. 24; Becker (2018) S. 18

¹⁶⁰ AFRAC 33 (2018) Rz. 10

¹⁶¹ Vgl. AFRAC 33 (2018) Rz. 9

¹⁶² Vgl. Busch / Moser (2008a) S. 79; AFRAC 33 (2018) Rz. 11

¹⁶³ Vgl. Reiter (2016) S. 234; AFRAC 33 (2018) Rz. 12

¹⁶⁴ Vgl. Bertl / Panzirsch (2010) S. 269

¹⁶⁵ Vgl. Reinold (2015) Rz. 73

¹⁶⁶ Vgl. Bertl / Panzirsch (2010) S. 269

¹⁶⁷ Vgl. Reinold (2015) Rz. 36 iVm 73

ihre Informationen u.U. zusätzlich aus anderen Quellen.¹⁶⁸ Im Falle von Investoren oder Kapitalgebern bestehen neben dem Fortbestand und der Vergleichbarkeit Bedürfnisse zu erfahren, ob Wertpapiere des jeweiligen Unternehmens ge- bzw. verkauft oder ob De- oder Reinvestitionen vorgenommen werden sollen.¹⁶⁹ Weiters können Vertreter der Eigentümer von Interesse sein. Für interne Adressaten werden Informationen bzgl. der Geschäftsführung und der entsprechende Umgang mit Schwachstellen eine Rolle spielen, während für externe aufgrund fehlender Eingriffsmöglichkeiten der Umgang mit allgemeinen Unternehmensrisiken von Bedeutung sein wird.¹⁷⁰

Das IASB trifft zwar eine Vorauswahl an für Nutzer wesentlichen Informationen, da es im Rahmen der Standardentwicklung Informationen für so viele Nutzer als möglich versucht bereitzustellen, durch den weitläufigen Anwendungsbereich des Materialitygrundsatzes haben Unternehmen jedoch dennoch selbständig ihre Nutzer zu überprüfen.¹⁷¹ Innerhalb der IFRS werden die Adressaten in zwei Gruppen unterteilt. Materialityüberlegungen sollen vorrangig iZm der Beeinflussbarkeit von Entscheidungen der Primärnutzer (primary users) angestellt werden. Diese wären potenzielle wie auch bestehende Investoren, Kreditgeber oder auch Gläubiger bzw. Nutzer, die ohne Jahres- oder Konzernabschlüsse zu keinen Informationen der Unternehmen gelangen können. Dagegen sollen andere Adressaten (other parties), wie das Management, die Öffentlichkeit oder Behörden, im Rahmen des Materialitygrundsatzes nicht berücksichtigt werden.¹⁷² Dies gilt zwar auch für die Auslegung des Nutzerbegriffes lt. UGB¹⁷³, wobei durch die unterschiedlichen Funktionen der Abschlüsse (bspw. Informationsfunktion des IFRS-Abschlusses¹⁷⁴ versus Steuerbemessungsfunktion eines UGB-Abschlusses¹⁷⁵) die Öffentlichkeit und Behörden aus dem Verständnis des Adressaten im Rahmen der Wesentlichkeitsauslegung von Informationen nach dem UGB keinesfalls ausgeschlossen werden dürfen. Dies impliziert auch der Gläubigerschutz, der durch einen Abschluss nach UGB gewährleistet sein soll.¹⁷⁶

Gleicher Auffassung sind beide Rechnungslegungsvorschriften dennoch bezüglich der Kenntnisse sowie des Verständnisses von Informationen der Adressaten¹⁷⁷ und bezüglich der Fokussierung auf

¹⁶⁸ Vgl. Leffson (1986) S. 437 und 439

¹⁶⁹ Vgl. Rossmannith (1998) S. 20; Graszitz (2017) S. 105

¹⁷⁰ Vgl. Leffson (1986) S. 437

¹⁷¹ Vgl. IASB (2010) OB8

¹⁷² Vgl. IASB (2010) OB5; IASB (2017a) Rz. 13 f.

¹⁷³ Vgl. AFRAC 33 (2018) Rz. 9

¹⁷⁴ Vgl. Bitzyk / Steckel (2016) S. 5

¹⁷⁵ Vgl. Reiter (2016) S. 231

¹⁷⁶ Vgl. Bertl / Aschauer (2008) S. 109

¹⁷⁷ Vgl. Reinholdt / Schmitd (2016) S. 9; IASB (2017a) Rz. 15

Informationen, die die Mehrheit der Adressaten betrifft, sodass nicht die Informationsbedürfnisse aller Primärnutzer befriedigt werden müssen.¹⁷⁸

Da es das Ziel der amerikanischen Rechnungslegung ist, Abschlussleser mit entscheidungsrelevanten Informationen zu versorgen, steht im Rahmen der Abschlusserstellung die Bedienung der Adressatenbedürfnisse an oberster Stelle.¹⁷⁹ Dafür wird der Informationsbedarf eines *average prudent investor* herangezogen,¹⁸⁰ welcher „den klassischen Bilanzadressaten dar[stellt], der auf der Grundlage seiner begrenzten Informationserfassungs- und Informationsverarbeitungskapazität eine Entscheidung [allein] aus den veröffentlichten Informationen trifft“¹⁸¹ und über keine speziellen Risikoeinstellungen oder Vorzüge verfügt.¹⁸² Dieser bestimmt die Wesentlichkeit einer Information als Vermittler zwischen dem Management eines Unternehmens einerseits und einem unabhängigen Wirtschaftsprüfer¹⁸³ andererseits. Der average prudent investor soll dabei weder unpräzise Kenntnisse von Wirtschaftszusammenhängen, noch professionelles Wissen besitzen, sondern über ein elementares Verständnis verfügen, das ihm eine ansatzweise Auseinandersetzung mit Jahresabschlüssen ermöglicht.¹⁸⁴

Zwar definiert das Konzept des average prudent investor keine eindeutige Adressatengruppe, anders als innerhalb der IFRS wird dadurch allerdings keine Gruppe von Informationsempfängern ausgeschlossen, weshalb das Konzept für das Verständnis des Nutzers nach UBG auch angewandt werden kann. Die deutschsprachige Lit greift deshalb auch gerne auf dieses zurück.¹⁸⁵

2.8. Kriterien der Wesentlichkeitsbeurteilung

Gem § 189a ist „die Wesentlichkeit von der Größe oder spezifischen Eigenschaft des Postens oder der Fehlerhaftigkeit der Angabe abhängig“¹⁸⁶. Daraus folgt, dass die Wesentlichkeit einer Information nach quantitativen als auch nach qualitativen Kriterien beurteilt werden kann. Diese schließen einander gegenseitig nicht aus, sondern es ist auf beide Bedacht zu nehmen. Ist ein Sachverhalt quantitativ unwesentlich, kann er dennoch aufgrund qualitativer Umstände wesentlich

¹⁷⁸ Vgl. IASB (2017b) S. 5

¹⁷⁹ Vgl. Faseli (1999) S. 57

¹⁸⁰ Vgl. S-X Regulation 210.1-02.(o)

¹⁸¹ Faseli (1999) S. 163

¹⁸² Vgl. Draxler / Kuntner (2010) S. 284

¹⁸³ Für die Wesentlichkeit bei der Abschlussprüfung siehe Kapitel 2.9.

¹⁸⁴ Vgl. Hicks (1964) S. 159 f., wobei Rossmann (1998) S. 19 – 21 auch differenzierte Auffassungen des average prudent investor diskutiert, da sich die Literatur über diesen uneinig ist.

¹⁸⁵ Vgl. Quick (1992) S. 874; Busch / Moser (2008a) S. 79; Michel (2015) S. 56

¹⁸⁶ § 189a Z 10 zweiter Satz

sein.¹⁸⁷ Im Folgenden werden beide Kriterien, sowie deren Abhängigkeiten voneinander, näher erläutert.

2.8.1. Quantitative Kriterien

Die Wesentlichkeit einer Information kann sich aus deren betragsmäßigem Ausmaß ergeben. Dabei ist diese nicht aus absoluten Beträgen zu ermitteln, da diese auf Unternehmen verschiedener Größen unterschiedliche Wirkung haben, sondern aus größenunabhängigen relativen zueinander in Beziehung gesetzten unternehmensindividuellen Größen, sodass das Ausmaß des Einflusses eines Sachverhaltes abgeschätzt werden kann.¹⁸⁸ Aus dem Verhältnis einer Information und der Bezugsgröße kann in weiterer Folge die Wesentlichkeit der Information abgeleitet werden.¹⁸⁹

In der Lit¹⁹⁰ häufig vorgeschlagene Bezugsgrößen sind: Jahresergebnis, Bilanzsumme, Umsatzerlöse, Eigenkapital, eine übergeordnete Position oder die Grundposition vom potenziell wesentlichen Posten. Zwar zeigten Studien¹⁹¹, dass der Periodenerfolg eine gute Vergleichsgröße darstellt, für den Fall, dass sich in einer Periode jedoch kein Erfolg bzw. ein Verlust ergibt, ist sodann eine andere Bezugsgröße heranzuziehen, was die Vergleichbarkeit mit der Wesentlichkeitsgrenze der Vorperioden beeinträchtigt. Bei einem niedrigen Periodenerfolg ergibt sich dementsprechend fälschlicherweise für viele Sachverhalte Wesentlichkeit.¹⁹² Kritisch zu hinterfragen ist die Vergleichbarkeit auch im Hinblick auf die jährliche Veränderung dieser Bezugsgröße.¹⁹³ Bevorzugt werden sollten daher im Zeitablauf mehrere sowie konstante Vergleichspositionen.¹⁹⁴

Die Lit¹⁹⁵ schlägt diesbezüglich auch Prozentsätze vor, ab welchen potenziell wesentliche Sachverhalte im Vergleich zur Bezugsgröße als wesentlich gelten. Im Allgemeinen wird ein Anteil von 10 % an einer Bezugsgröße wesentlich sein. Es finden sich jedoch auch Sachverhalte, bei denen schon 1 oder 5 % für eine Wesentlichkeit genügen. In einigen Fällen werden auch von-bis-Angaben zur Verfügung gestellt, deren Unterschreiten zur Unwesentlichkeit und Überschreiten zur Wesentlichkeit führen. Im Bereich dazwischen stehen den Unternehmen Ermessensausübungen anhand

¹⁸⁷ Vgl. AFRAC 33 (2018) Rz. 21

¹⁸⁸ Vgl. Rossmanith (1998) S. 78; AFRAC 33 (2018) Rz. 18

¹⁸⁹ Vgl. AFRAC 33 (2018) Rz. 18 iVm AFRAC 33 (2018) Rz. 9

¹⁹⁰ Vgl. Feichtner (1993) S. 230 f.; Rohatschek (2017) Rz. 44

¹⁹¹ Vgl. Rossmanith (1998) S. 55 – 61 m.w.N.

¹⁹² Vgl. Rossmanith (1998) S. 60 f.

¹⁹³ Vgl. Leffson (1986) S. 445

¹⁹⁴ Vgl. Rossmanith (1998) S. 61; Brösel et al. (2015) S. 294: trotz Bezug zum dHGB wird die Gültigkeit auch auf das UGB übertragen, da hinsichtlich der Ermittlung der Wesentlichkeit keine Unterschiede bestehen, siehe Kapitel 2.5.3 und Busch / Moser (2008a) S. 80

¹⁹⁵ Vgl. Dokalik (2016) Rz. 35; Reiter (2017a) Rz. 20

situationsabhängiger und einzelfallspezifischer Beurteilungen frei.¹⁹⁶ Von Unternehmen unterschiedlicher Größe sollten nicht dieselben Schwellenwerte angewandt werden, daher sind sinkende Prozentsätze bei steigender Unternehmensgröße zu befürworten.¹⁹⁷

Welche Bezugsgrößen und Prozentsätze für einzelne Informationen zu verwenden sind, wird anhand der jeweiligen Normen in den Abschnitten 3.2 – 3.16 dargestellt. Generell geltende Vorgaben können weder vom Gesetzgeber, noch der Literatur aufgrund der Verschiedenheit der Unternehmen, deren Lagen und Adressaten, gebildet werden.¹⁹⁸ Vorgegebene sowie von Unternehmen vorweg bestimmte Prozentsätze können außerdem Gefahr laufen ausgenutzt zu werden, indem zwanghaft versucht würde, die Berichtspflicht zu umgehen.¹⁹⁹ Insbesondere bei außergewöhnlichen, der normalen Geschäftstätigkeit widersprechenden Sachverhalten, ist es ratsam, Schwellenwerte herabzusetzen.²⁰⁰

Zumeist wird die Wesentlichkeit mithilfe mehrerer Bezugsgrößen zu prüfen sein,²⁰¹ sind diese doch lediglich als Richtwerte anzusehen.²⁰² Lt. AFRAC Stellungnahme sind Sachverhalte jedoch sowohl quantitativ als auch qualitativ zu überprüfen.²⁰³ Auf diese Weise verifiziert die qualitative die quantitative Beurteilung.²⁰⁴

2.8.2. Qualitative Kriterien

Die qualitative Beurteilung ist vor allem bei nicht messbaren Sachverhalten von Bedeutung.²⁰⁵ Bewusste Fehler und bilanzpolitische Ausgestaltungen gelten dabei immer als wesentlich.²⁰⁶ Zu berücksichtigen sind im Allgemeinen unternehmensinterne und -externe Eigenschaften und Umstände des Unternehmens.²⁰⁷ Insbesondere bestehende Sachverhalte, die für Adressaten von hohem Interesse sind, wie nicht erfüllte Vorgaben oder Erwartungen, ungewöhnliche Transaktionen, langfristige Verträge, Veränderungen von Trends, besondere Verpflichtungen, Haftungen

¹⁹⁶ Vgl. Feichtner (1993) S. 234 f.

¹⁹⁷ Vgl. Brösel et al. (2015) S. 294: trotz Bezug zum dHGB wird die Gültigkeit auch auf das UGB übertragen, da hinsichtlich der Ermittlung der Wesentlichkeit keine Unterschiede bestehen, siehe Kapitel 2.5.3 und Busch / Moser (2008a) S. 80

¹⁹⁸ Vgl. Hirschler (2012) S. 59; Dokalik (2016) Rz. 35

¹⁹⁹ Vgl. Reiter (2017a) Rz. 17

²⁰⁰ Vgl. AFRAC 33 (2018) Rz. 22

²⁰¹ Vgl. AFRAC 33 (2018) Rz. 19

²⁰² Vgl. Hirschler (2012) S. 59

²⁰³ Vgl. AFRAC 33 (2018) Rz. 16

²⁰⁴ Vgl. Reinold (2015) Rz. 55; Reiter (2017a) Rz. 30

²⁰⁵ Vgl. Rossmann (1998) S. 82

²⁰⁶ Vgl. Leffson (1986) S. 446; AFRAC 33 (2018) Rz. 24

²⁰⁷ Vgl. IASB (2017a) Rz. 46 f. iVm AFRAC 33 (2018) Rz.9

oder Risiken, betragsmäßig hohe unbilanzierte Schadenersatzansprüche, die wirtschaftliche Situation des Unternehmens oder Umwelteinflüsse, lösen die qualitative Wesentlichkeit und bei quantitativer Wesentlichkeit die Berichtspflicht aus.²⁰⁸

Ergibt sich nach quantitativen Kriterien eine knappe Wesentlichkeit, Unwesentlichkeit oder keine eindeutige Zuordenbarkeit, da sich das Verhältnis eines Sachverhalts und der Bezugsgröße im Bereich befindet, in dem Ermessen ausgeübt werden kann, so stehen qualitative Kriterien als Hilfsgrößen zur Verfügung, um ein angemessenes Urteil über die Wesentlichkeit zu fällen²⁰⁹, denn „prozentuale Anteile sind nicht an sich wesentlich, sondern nur aus dem wirtschaftlichen Zusammenhang heraus“²¹⁰.

2.9. Auslegung der Wesentlichkeit bei der Abschlussprüfung

Wesentlichkeitseinschätzungen sind nicht nur bei der Erstellung von Jahresabschlüssen vonnöten, sondern auch Bestandteil bei deren Prüfung. Hierbei bezieht sich der Grundsatz der Wesentlichkeit, neben dem gesamten Verlauf einer Prüfung, auch auf in einem Abschluss enthaltene Fehler oder Auslassungen, welche Verzerrungen der Darstellung der VFE-Lage eines Unternehmens zur Folge haben und dadurch Adressaten und deren Entscheidungen beeinträchtigen.²¹¹ Dies kann u.U. die Nichtigkeit des Jahresabschlusses zur Folge haben.²¹² Der Grundsatz findet zunächst bei der Planung, d.h. den zu setzenden Handlungen und deren Umfang, der Ausführung der Prüfung und in weiterer Folge dem abschließenden Urteil sowie der Berichterstattung Anwendung. Werden innerhalb des Prüfungsprozesses Fehler aufgedeckt, ist wiederum deren Wesentlichkeit zu beurteilen.²¹³ Schon aufgrund der differenzierenden Zielsetzungen und dass der Wesentlichkeitsbegriff sich bei der Abschlussprüfung auf in Abschlüssen enthaltene Unrichtigkeiten bezieht, unterscheidet sich dessen Auslegung grundsätzlich von der der Abschlusserstellung.²¹⁴

Dennoch haben die beiden Aufgabenbereiche gemeinsam, dass die Wesentlichkeit anhand der Informationsbedürfnisse der Adressaten bemessen wird. Dafür wird im Rahmen der Prüfung eine Wesentlichkeitsgrenze festgesetzt, unterhalb welcher sich in einem Abschluss enthaltene Fehler

²⁰⁸ Vgl. *Leffson* (1986) S. 442 und 446; *Fröhlich* (2014a) S. 352; *Reinold* (2015) Rz. 58; *Reiter* (2017a) Rz. 31; *AFRAC 33* (2018) Rz. 22 f.

²⁰⁹ Vgl. *Rossmannith* (1998) S. 82; *Hirschler* (2012) S. 59; *Reiter* (2017a) Rz. 31

²¹⁰ *Busch / Moser* (2008a) S. 79

²¹¹ Vgl. *Draxler / Kuntner* (2010) S. 284; *Reiter* (2016) S. 232

²¹² Vgl. *Bertl / Aschauer* (2008) S. 109

²¹³ Vgl. *Quick* (1992) S. 874

²¹⁴ Vgl. *Busch / Moser* (2008b) S. 115

nicht auf den Informationsgehalt eines Abschlusses auswirken, d.h. unwesentlich sind. Fehler, welche sich oberhalb dieser Grenze befinden, sind demnach wesentlich und belasten die Aussagekraft eines Abschlusses, da dieser bspw. gegen Rechnungslegungsvorschriften verstößt und dadurch als fehlerhaft gilt bzw. zu korrigieren ist.²¹⁵ Dabei ist jedoch zwischen dem aus der Korrektur gewonnenen Nutzen und dem dadurch verursachten Aufwand abzuwägen.²¹⁶

Die Wesentlichkeitsgrenze wird im Gegensatz zur Abschlusserstellung von unabhängigen Wirtschaftsprüfern festgelegt. Diese berücksichtigen die Informationsbedürfnisse der Adressaten dahingehend, dass für diese alle entscheidungsnützlichen Informationen im Abschluss und keine Fehler enthalten sind, die sich auf deren Entscheidungen auswirken können.²¹⁷ D.h. die von Wirtschaftsprüfern ermittelte Wesentlichkeitsgrenze stellt einen Betrag dar, „*ab dem im Jahresabschluss kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der VFE-Lage mehr vermittelt wird*“.²¹⁸ Aus diesem Grund ist bei der Erstellung der Einsatz einer niedrigeren Grenze als die des Wirtschaftsprüfers ratsamer, sodass der Abschluss trotz enthaltender Abweichungen wahren Verhältnissen entspricht.²¹⁹ Dies bedeutet jedoch nicht, dass Sachverhalte im Zweifel wesentlich sind. In vielen Fällen werden Abschlussprüfungen mithilfe von Stichproben durchgeführt, was höhere Wesentlichkeitsgrenzen ermöglicht.²²⁰

Abschlussprüfer wenden bei Einschätzungen der Wesentlichkeit im Allgemeinen dieselben Kriterien an wie Unternehmen innerhalb der Abschlusserstellung. Es sind betragsmäßige Ausmaße sowie nicht messbare Einflüsse gleichermaßen zu beachten. Auch im Rahmen der Prüfung werden keine festgelegten Grenzen oder Prozentsätze vom Gesetzgeber bestimmt, sodass Sachverhalte mit den entsprechenden Einflüssen einzeln nach Ermessen zu beurteilen sind.²²¹

Der Unterschied zwischen dem Wesentlichkeitsgrundsatz der Abschlusserstellung und dem der Prüfung besteht darin, dass die Überlegungen des ersteren den Ausgangspunkt des letzteren begründen.²²² Inhaltlich bestehen zwischen beiden Grundsätzen jedoch keine Unterschiede: Beurteilungen sind sowohl quantitativ als auch qualitativ vorzunehmen und anhand der Adressateninteressen zu beurteilen.²²³ Die Blickwinkel, aus welchen diese betrachtet werden, unterscheiden sich jedoch sowie damit einhergehend die angewandten Wesentlichkeitsgrenzen.

²¹⁵ Vgl. Fröhlich (2014b) S. 297; Brösel et al. (2015) S. 297

²¹⁶ Vgl. Eder / Uhlenkamp (2017) S. 269

²¹⁷ Vgl. Draxler / Kuntner (2010) S. 283 f.

²¹⁸ Brösel et al. (2015) Fn. 795

²¹⁹ Vgl. Bertl / Aschauer (2008) S. 111; Brösel et al. (2015) Fn. 795

²²⁰ Vgl. Reiter / Reiter (2010) S. 276

²²¹ Vgl. Bertl / Aschauer (2008) S. 112

²²² Vgl. Quick (1992) S. 874

²²³ Vgl. Reiter (2016) S. 237

Während die Abschlusserstellung iZm dem Wesentlichkeitsgrundsatz auf eine vollständige Offenlegung und Darstellung wesentlicher Informationen Bezug nimmt, werden bei der Abschlussprüfung wesentliche Handlungen geplant, wesentliche Posten untersucht sowie die Wesentlichkeit von Unrichtigkeiten beurteilt, um den Adressaten mit hinreichender Sicherheit einen Abschluss garantieren zu können, der tatsächlich der Generalnorm entspricht.²²⁴

²²⁴ Vgl. Bertl / Aschauer (2008) S. 109

3. Die Anwendung der Wesentlichkeit in Jahresabschlüssen

Im Folgenden wird der Wesentlichkeitsgrundsatz anhand ausgewählter Jahresabschlüsse analysiert. Paragraphen des dritten Buches des UGB mit einem Verweis auf den Grundsatz der Wesentlichkeit werden dahingehend untersucht, wie sich der Grundsatz auf deren Anwendung auswirkt bzw. wie diese Normen mit Hinblick auf den Grundsatz auszuüben sind. In weiterer Folge werden Abschlüsse auf diese Normen hin untersucht und analysiert, ob die ausgewählten Unternehmen den Wesentlichkeitsgrundsatz in ihren Jahresabschluss aufnehmen, wie sie ihn interpretieren und welche Auswirkungen dieser auf deren Rechnungslegung hat.

3.1. Vorgehensweise der Untersuchung

Es werden Paragraphen behandelt, die einen direkten Bezug auf den Wesentlichkeitsgrundsatz aufweisen. Dabei wird das UGB idF RÄG 2014 angewandt. Zwar erscheint ein Verweis auf den Wesentlichkeitsgrundsatz mittlerweile auch schon in einigen weiteren Normen²²⁵, es soll jedoch tatsächlich die erstmalige Kodifizierung des Grundsatzes und deren Auswirkungen in dem unmittelbar der Pflicht zur Anwendung folgenden Zeitraum eingesehen werden. Dies betrifft Abschlüsse, welche nach dem 31.12.2015 aufgestellt werden, d.h. Abschlüsse des Geschäftsjahres 2016 bzw. bei abweichenden Stichtagen Abschlüsse des Geschäftsjahres 2016/17. Ein direkter Verweis auf den Wesentlichkeitsgrundsatz ist in folgenden Paragraphen zu finden:

- § 198 Abs 8 Z 3
- § 209 Abs 1
- § 223 Abs 6 Z1
- §§ 225 Abs 3 und 6
- § 234
- §§ 237 Abs 1 Z 1 bis 3
- §§ 238 Abs 1 Z 10 bis 12, 14, 15 und 17
- § 242 Abs 2 Z 1

Gem § 251 Abs 1 ist der Grundsatz der Wesentlichkeit auch für Konzernabschlüsse anzuwenden. Eine Untersuchung der in diesem Bereich geltenden Paragraphen wird allerdings, obwohl ange-

²²⁵ So bspw. §§ 243a Abs 1 Z 9, 243b Abs 3 Z 5 und 243d Abs 2 UGB, dRGBL. S. 219/1897, zuletzt geändert durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 58/2018 (ErwSchAG)

messen, nicht vorgenommen, da dies den Rahmen dieser Arbeit sprengen würde. Zudem kommt, dass die Konzernabschlüsse der zur Auswahl stehenden Unternehmen nach den IFRS aufgestellt wurden, der Grundsatz der Wesentlichkeit jedoch gem UGB untersucht wird.²²⁶

Des Weiteren ist auch der Lagebericht vom Grundsatz der Wesentlichkeit betroffen. Gem § 243 Abs 1 sind darin Risiken bzw. nach Abs 3 Z 5 Finanzinstrumente, die wesentlich sind, anzugeben. Außerdem bezieht sich der nichtfinanzielle Bericht gem § 243b Abs 3 Z 5 auch auf den Grundsatz der Wesentlichkeit. Beide Berichte werden in dieser Arbeit dennoch nicht behandelt, da für die Vielzahl an Risiken und deren Ursachen eine eigenständige Analyse angemessen wäre.

Im Rahmen der Jahresabschlussauswahl wurde die Liste österreichischer Emittenten der Wiener Börse herangezogen, da deren Abschlüsse öffentlich zugänglich sind. Auf diese Weise ist das Konzept des average prudent investors²²⁷ auf sie anwendbar, wodurch keine Adressatengruppen vernachlässigt werden. Diese Liste wurde sodann um Finanzinstitute gekürzt, da für diese neben dem UGB im Rahmen der Rechnungslegung auch noch andere Vorschriften verpflichtend sind, welche jedoch hier nicht näher behandelt werden. Aus den übrigen Unternehmen wurden anschließend zufällig zehn ausgewählt, deren Jahresabschlüsse nun als Grundlage für die Untersuchung des Grundsatzes der Wesentlichkeit dienen:

- | | |
|---------------------------|-----------------------------------|
| – AMAG Austria Metall AG | (im Weiteren: AMAG) |
| – ams AG | (im Weiteren: ams) |
| – Andritz AG | (im Weiteren: Andritz) |
| – Burgenland Holding AG | (im Weiteren: Burgenland Holding) |
| – FACC AG | (im Weiteren: FACC) |
| – S&T AG | (im Weiteren: S&T) |
| – Stadlauer Malzfabrik AG | (im Weiteren: STAMAG) |
| – STRABAG SE | (im Weiteren: STRABAG) |
| – UBM Development AG | (im Weiteren: UBM) |
| – Zumtobel Group AG | (im Weiteren: Zumtobel) |

Informationen bezüglich der Unternehmensgrößen sind in Tabelle 2 ersichtlich. Als einzige kleine Aktiengesellschaft sind für AMAG einige Normen nicht verpflichtend anzuwenden. §§ 225 sowie 234 fordern den Ausweis wesentlicher Sachverhalte von „*Gesellschaften, die nicht klein sind*“²²⁸.

²²⁶ Vgl. *Reiter* (2017a) Rz. 4

²²⁷ Vgl. Kapitel 2.7.

²²⁸ §§ 225 Abs 3 Satz 2, Abs 6 Satz 3 sowie 234 Satz 2

Den zusätzlichen wesentlichen Anhangangaben gem § 238 ist dementsprechend auch nur von mittelgroßen und großen Gesellschaften gem § 221 nachzukommen.²²⁹ AMAG wurde bei der Durchsicht der Abschlüsse dennoch gleich behandelt wie die anderen Unternehmen der Stichprobe, sodass dadurch auch nicht verpflichtend auszuweisende Sachverhalte festgestellt werden konnten.

Es ist darauf hinzuweisen, dass aufgrund vorliegender Bestätigungsvermerke vorausgesetzt wird, dass einzelne Sachverhalte in Übereinstimmung mit dem UGB stehen und dass Definitionen, Wahlrechte sowie Pflichten betreffend die Rechnungslegung regelkonform und willkürfrei ausgeübt wurden. Ob der Wesentlichkeitsgrundsatz dahingehend richtig ausgeübt wird, kann nicht überprüft werden. Falls Informationen, auf welche der Grundsatz der Wesentlichkeit anwendbar ist, nicht in einem Abschluss vorhanden sind, wird von deren Unwesentlichkeit und nicht von bilanzpolitischen Motivationen ausgegangen. Der Zweck des Grundsatzes ist doch eine Informationsüberflutung zu verhindern, daher ist aus den Abschlüssen nur Wesentliches ersichtlich. Welche Sachverhalte und Informationen von Unternehmen als unwesentlich angesehen werden, kann deshalb nur durch deren Abwesenheit festgestellt werden. Eine allgemeine Wesentlichkeitsgrenze ist deshalb nur mithilfe der ausgewiesenen Informationen bestimmbar, von welchen im Hinblick auf den Grundsatz Wesentlichkeit anzunehmen ist.

Größenklassen gem § 221	Bilanzsumme	Umsatzerlöse	Mitarbeiter	Größenklasse
AMAG Austria Metall AG	1.112.931.924,70	3.930.005,36	24	Klein
ams AG	1.583.199.423,76	381.167.456,77	1.111	Groß
Andritz AG	2.209.837.637,60	1.017.614.570,62	1.761	Groß
Burgenland Holding AG	80.760.987,02	-	-	Groß ^{a)}
FACC AG	315.574.334,56	3.965.880,00	15	Groß ^{b)}
S&T AG	266.829.386,62	71.192.904,90	175	Groß
Stadlauer Malzfabrik AG	48.427.284,46	1.502.286,29	-	Groß ^{c)}
STRABAG SE	3.864.269.985,20	61.900.240,67	6	Groß
UBM Development AG	709.382.069,97	40.950.076,79	88	Groß
Zumtobel Group AG	696.674.207,55	43.886.872,11	188	Groß

Tabelle 2: Größenklassen der ausgewählten Unternehmen, eigene Darstellung. ^a Groß lt. Burgenland Holding AG (2017) S. 20; ^b Groß lt. FACC AG (2017) S. 150; ^c Groß lt. Stadlauer Malzfabrik AG (2017) S. 16

²²⁹ Vgl. § 238 Titel sowie Abs 1

3.2. § 198 Abs 8 Z 3 Satz 2: Wahlrecht zur Bildung von Rückstellungen

Innerhalb dieser Ziffer ist ein Wahlrecht zur Rückstellungsbildung bei Unwesentlichkeit zu finden.²³⁰ Bei Wesentlichkeit sind diese in die Bilanz aufzunehmen.²³¹ Ohne Bedeutung ist hierbei, ob es Aufwands-, Verbindlichkeits- oder Verlustrückstellungen betrifft.²³²

Als wesentlich werden jene Rückstellungen anzunehmen sein, die für Bilanzleser von Interesse sind und deren Entscheidungen u.U. beeinflussen können, d.h. für die Beurteilung des Ansatzes von Rückstellungen ist demzufolge der Grundsatz der Wesentlichkeit maßgeblich.²³³ Rückstellungen können demgegenüber jedoch auch nach § 196a Abs 1 oder, was in Abschnitt 3.15 behandelt wird, nach § 223 unwesentlich sein.

Beläuft sich der Betrag einer Rückstellung auf unter 5 % einer unter die Rückstellungen fallenden Bilanzposition oder auf unter 1 % des Gesamtvermögens, wird jedenfalls Unwesentlichkeit der jeweiligen Rückstellung angenommen.²³⁴ Als zum Vergleich heranzuziehende Bilanzpositionen werden Pensionsrückstellungen, Abfertigungsrückstellungen, Steuerrückstellungen, Rückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten, Drohverlustrückstellungen und Aufwandsrückstellungen genannt.²³⁵ Zusätzlich wird die Meinung vertreten, dass keine Pflicht besteht einzelne Rückstellungen anzusetzen, die zwar 5 bis 10 % einer jeweiligen Kategorie betragen, wenn diese Kategorie selbst nicht mehr als 5 % der Rückstellungen insgesamt ausmacht.²³⁶ Diese Angaben sind jedoch als Richtwerte zu verstehen und von den Unternehmen an deren Gegebenheiten anzupassen.²³⁷ Wird von dem Wahlrecht Rückstellungen aufgrund Unwesentlichkeit nicht auszuweisen Gebrauch gemacht, muss darauf nicht hingewiesen werden.²³⁸

Die angewandten Wesentlichkeitsgrenzen der Unternehmen nachzuvollziehen gestaltet sich für diese Norm besonders schwierig, da einige vorgeschlagene Bezugsgrößen in Jahresabschlüssen nicht explizit ausgewiesen werden. Eine Wesentlichkeitsbeurteilung mithilfe der Rückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten, drohende Verluste oder Aufwendungen lässt sich daher ausschließlich von den Unternehmen genau bestimmen. Da in den Bilanzen der ausgewählten Unternehmen nur Verbindlichkeitsrückstellungen, namentlich Steuer-, Pensions- und Abfertigungs-

²³⁰ Vgl. *Eberhartinger / Weinhandl* (2017) Rz. 6

²³¹ Vgl. § 198: Inhalt der Bilanz

²³² Vgl. *Schiebel / Altenburger / Rohatschek* (2013) Rz. 185

²³³ Vgl. *Abt / Karel / Kurahs* (2015) S. 24; o.V. (2015) S. 1; *Wagenhofer* (2017) S. 60; *AFRAC 33* (2018) Rz. 36

²³⁴ Vgl. *Feichtner* (1993) S. 232; *Maschek / Csokay* (2017) Rz. 49

²³⁵ Aufzählung entnommen aus *Maschek / Csokay* (2017) Rz. 49

²³⁶ Vgl. *Nowotny* (2017) Rz. 164

²³⁷ Vgl. *Hirschler et al.* (2012) Rz. 173; *Maschek / Csokay* (2017) Rz. 49

²³⁸ Vgl. *Müller* (2010a) Rz. 40

rückstellungen angegeben werden, entfällt die Wesentlichkeitsermittlung mithilfe der Rückstellungen für drohende Verluste und Aufwendungen. Die Zuordnung der ausgewiesenen Rückstellungen zu den Verbindlichkeitsrückstellungen erfolgt im Rahmen dieser Arbeit anhand der in Abschlüssen angegebenen Informationen, d.h. auch mithilfe der Erläuterungen gem § 238 Abs 1 Z 15, sodass Überlegungen von Unternehmen simuliert und u.U. nachvollzogen werden können.

Werden nun die Rückstellungen der ausgewählten Jahresabschlüsse auf die Anforderungen des § 198 Abs 8 Z 3 hin untersucht, lässt sich erkennen, dass einige Unternehmen nicht alle geforderten Rückstellungen ausweisen. Dies kann einerseits aufgrund von § 196a Abs 2, andererseits aber auch genauso wegen § 198 Abs 8 Z 3 vorgenommen worden sein. Die nach Eberhartinger / Petutschnig (2015) in der Bilanz geforderten auch unwesentlichen Rückstellungen für latente Steuern²³⁹ wurden indes nur von einem Unternehmen angegeben. Diese waren zudem insofern unwesentlich, dass sie einen Wert von Null in der Bilanz hatten, sie wurden jedoch u.U. aus Stetigkeits- und Vorjahresvergleichsgründen angegeben.²⁴⁰

In Tabelle 3 werden die zuvor erklärten quantitativen Grenzen zur Wesentlichkeitsbeurteilung angewandt. Jedenfalls unwesentliche Verhältnisse sind hellgrau hinterlegt. Das sind ausgewiesene Rückstellungen, die unter einerseits 5 % der Verbindlichkeitsrückstellungen und andererseits 1 % der Bilanzsumme ausmachen. Ist eine Rückstellung eines Unternehmens daher anhand beider Kriterien hellgrau hinterlegt, gilt sie als unwesentlich und wäre anhand quantitativer Kriterien nicht in der Bilanz auszuweisen. Quantitative Unwesentlichkeit ergibt sich demnach für Steuerrückstellungen von AMAG und ams, für Pensionsrückstellungen von Andritz und S&T, für Abfertigungsrückstellungen von FACC sowie alle ausgewiesenen Rückstellungen der STRABAG.

Dunkelgrau hinterlegte Verhältnisse bestimmen, dass sich die ausgewiesenen Rückstellungen zwischen 5 und 10 % der Verbindlichkeitsrückstellungen befinden. Wesentlich sind diese Rückstellungen jedoch erst, falls die Verbindlichkeitsrückstellungen 5 % aller Rückstellungen insgesamt betragen. Letzteres ist bei jedem Unternehmen der Fall, weshalb anhand dieser Kriterien zumindest die Steuerrückstellungen von Andritz und die Pensionsrückstellungen von FACC als quantitativ wesentlich gelten.

Nicht bzw. weiß hinterlegte Verhältnisse aus Tabelle 3 gelten als wesentlich. Unter Berücksichtigung der Wesentlichkeitsgrenzen ergibt sich Wesentlichkeit der Rückstellungen für

²³⁹ Vgl. Eberhartinger / Petutschnig (2015) S. 257

²⁴⁰ Vgl. STRABAG SE (2017) S. 4; dasselbe gilt für S&T AG (2017) (siehe Bilanz, Passiva) hinsichtlich Pensions- und Stadlauer Malzfabrik AG (2017) S. 12 hinsichtlich Steuerrückstellungen.

Abfertigungen von AMAG, ams, Andritz und S&T, für Steuern von Andritz und FACC, für Pensionen für FACC und STAMAG sowie aller ausgewiesenen Rückstellungen von UBM und Zumtobel.

Dass unwesentliche Rückstellungen dennoch ausgewiesen werden, kann durch qualitative Wesentlichkeit begründet sein, wodurch den Adressaten Informationen bzgl. wahrscheinlichen zukünftigen Aufwendungen und Verpflichtungen zukommen. Gedanken hinsichtlich der Auswirkungen der Passivierung auf das Jahresergebnis sollen zwar entsprechend dem Grundsatz der Willkürfreiheit objektiv nachvollziehbar sein²⁴¹, durch den expliziten Verweis auf den Grundsatz der Wesentlichkeit innerhalb des § 198 Abs 8 Z 3 wird die Passivierung jedoch vorrangig entsprechend den Adressaten und deren Entscheidungen vorzunehmen sein.

²⁴¹ Vgl. *Hirschler* (2012) S. 102 iVm 138

§ 198 Abs 8 Z 3 Satz 2		Verbindlichkeits- rückstellungen	Bilanzsumme
AMAG		2.045.475,64	1.112.931.924,70
Abfertigung	252.349,62	0,123370	0,000227
Steuern	103,92	0,000051	0,000000
Gesamtbetrag	3.887.582,99	0,526156	
ams		42.490.790,99	1.583.199.423,76
Abfertigung	26.750.311,00	0,629555	0,016896
Steuern	103.851,01	0,002444	0,000066
Gesamtbetrag	47.241.450,62	0,899439	
Andritz		246.953.325,51	2.209.837.637,60
Abfertigung	40.378.699,00	0,163507	0,018272
Pension	10.963.146,51	0,044394	0,004961
Steuern	24.511.480,00	0,099256	0,011092
Gesamtbetrag	271.037.667,15	0,911140	
FACC		32.143.303,00	315.574.334,56
Abfertigung	236.561,00	0,007360	0,000750
Pension	1.779.372,17	0,055357	0,005639
Steuern	29.509.439,73	0,918059	0,093510
Gesamtbetrag	32.162.687,75	0,999397	
S&T		2.543.345,65	266.829.386,62
Abfertigung	1.620.863,56	0,637296	0,006075
Pension	0,00	0,000000	0,000000
Gesamtbetrag	2.692.830,33	0,944488	
STAMAG		1.702.300,00	48.427.284,46
Pension	1.655.000,00	0,972214	0,034175
Steuern	0,00	0,000000	0,000000
Gesamtbetrag	1.702.300,00	1,000000	
STRABAG		27.003.335,78	3.864.269.985,20
Abfertigung	377.646,00	0,013985	0,000098
Steuern	653.673,78	0,024207	0,000169
davon latente	0,00	0,000000	0,000000
Gesamtbetrag	27.003.335,78	1,000000	
UBM		11.924.018,00	709.382.069,97
Abfertigung	1.225.561,00	0,102781	0,001728
Pension	4.458.754,00	0,373930	0,006285
Steuern	3.454.703,00	0,289726	0,004870
Gesamtbetrag	12.858.336,87	0,927338	
Zumtobel		12.212.082,90	696.674.207,55
Abfertigung	4.422.909,09	0,362175	0,006349
Gesamtbetrag	25.074.898,74	0,487024	

Tabelle 3: Beurteilung der Wesentlichkeit von in der Bilanz ausgewiesenen Rückstellungen, eigene Darstellung. Verhältnisse, die auf Unwesentlichkeit hindeuten sind hellgrau hinterlegt. Dünkler hinterlegte Verhältnisse sind bedingt unwesentlich.

3.3. § 209 Abs 1: Festbewertung

Bewertungsvereinfachungsverfahren entstammen entgegen des Einzelbewertungsgrundsatzes aus Wirtschaftlichkeits- und Wesentlichkeitsgedanken, da bspw. eine jährliche Inventur der für die Vereinfachungsverfahren geltenden Vermögensgegenstände nur einen begrenzten Nutzen verglichen mit dem einhergehenden Aufwand zur Folge hat.²⁴²

Innerhalb der Bewertungsvereinfachungsverfahren ist es zulässig Sachanlagevermögen und Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe unter Voraussetzungen zu einem festen Wert anzusetzen, welcher über aufeinander folgende Perioden konstant bestehen bleiben kann.²⁴³ Das Festwertverfahren geht von der Annahme aus, dass der Bestand der Vermögenswerte sich innerhalb einer Periode durch regelmäßigen Verbrauch und Abschreibungen sowie durch den Ersatz nur vernachlässigbar gering verändert.²⁴⁴ Das Festwertverfahren soll dahingehend als Erleichterung der Buchführung dienen, dass die jährliche Inventur mit einer Bestandsaufnahme im 5-Jahres-Zyklus ersetzt werden darf.²⁴⁵

Neben regelmäßigem Ersatz, unwesentlichen Änderungen hinsichtlich des Werts, der Zusammensetzung und Größe der zusammengefassten Gegenstände und dass es sich um Gegenstände des Sachanlagevermögens handelt, ist eine weitere Voraussetzung zur Bildung von Festwerten, dass der Gesamtwert des zu Festwerten bilanzierten Vermögens nicht wesentlich ist.²⁴⁶ Lt. ErläutRV zum RLG ist dabei der Gesamtwert aller Festwerte zusammengekommen zu verstehen²⁴⁷, während sich Ansichten in der Lit scheiden.²⁴⁸ Einerseits wird die Auffassung aus den ErläutRV vertreten, andererseits gibt es auch Meinungen, welche von den einzelnen Festwerten ausgehen.²⁴⁹ Ungeachtet der Auffassungen ist die Unwesentlichkeit der Festwerte anhand des Gesamtvermögens und nicht im Hinblick auf die einzelnen Gegenstände oder die Unternehmenstätigkeit zu bemessen.²⁵⁰

²⁴² Vgl. Fröhlich (2010) Rz. 1; Bertl / Patloch-Kofler (2017) Rz. 1

²⁴³ Vgl. Christian / Hohensinner (2013) Rz. 6 f.

²⁴⁴ Vgl. Bertl / Patloch-Kofler (2017) Rz. 5 und 7; Urnik / Urtz / Ketter (2017) Rz. 3

²⁴⁵ Vgl. Wagenhofer (2017) S. 63

²⁴⁶ Vgl. Christian / Hohensinner (2013) Rz. Rz. 6 und 8; Bertl / Patloch-Kofler (2017) Rz. 7 f.; Urnik / Urtz / Ketter (2017) Rz. 4 – 7

²⁴⁷ Vgl. ErläutRV 1270 BlgNR 17.GP, 52

²⁴⁸ Vgl. Schausberger-Strobl (2017) Rz. 4

²⁴⁹ Vgl. Christian / Hohensinner (2013) Rz. 18; Bertl / Patloch-Kofler (2017) Rz. 8; Urnik / Urtz / Ketter (2017) Rz. 6

²⁵⁰ Vgl. ErläutRV 1270 BlgNR 17.GP, 52; Schausberger-Strobl (2017) Rz. 4

Im Allgemeinen setzt die Lit eine Wesentlichkeitsgrenze von 5 % der Bilanzsumme fest.²⁵¹ Allerdings ist eine Wesentlichkeit der Festwerte insgesamt ab 2 – 3 %²⁵² oder 10 %²⁵³ des gesamten Vermögens auch in der Lit anzutreffen. Diese sind jedoch nur als Richtwert zu verstehen und im Einzelfall jeweils separat zu beurteilen.²⁵⁴

Weiters darf zu festen Werten bewertetes Vermögen nur unwesentlichen Veränderungen ausgesetzt sein. Diese können entweder auf quantitativen, d.h. der Größe oder dem Wert, oder qualitativen, d.h. der Zusammensetzung, Kriterien beruhen. Das Festwertverfahren ist daher für Vermögensgegenstände, welche erheblichen Mengen- oder Preisänderungen unterliegen, ausgeschlossen.²⁵⁵ Erhebliche bzw. unwesentliche Veränderungen liegen bei einer Festwertabweichung von über bzw. unter 10 % vor, wobei letztere zu einer Anpassung der bisherigen Bewertung führen.²⁵⁶ Darüber, ob dieser Prozentsatz nur auf Preis- oder auch auf Mengenänderungen oder beides zu beziehen ist, ist sich die Lit uneinig.²⁵⁷

Obwohl die Lit eine Abhängigkeit des Festwertverfahrens vom Grundsatz der Wesentlichkeit erkennt²⁵⁸, spricht sich das AFRAC gegen diesen Zusammenhang aus: *„Vom Grundsatz der Wesentlichkeit unberührt bleibt die Inanspruchnahme der gesetzlich eingeräumten Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte und Vereinfachungen (z.B. Bewertungsvereinfachungsverfahren nach § 209 UGB)“*²⁵⁹.

Gem § 209 ist nicht ersichtlich ob das Festwertverfahren oder dessen Änderungen Eingang in den Jahresabschluss finden. In der Bilanz werden festbewertete Gegenstände als ein Vermögensgegenstand angesetzt. Auf welche Weise Festwerte im Anlagenspiegel berücksichtigt werden ist unklar.²⁶⁰ § 236 bestimmt weiters, dass *„Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung sowie die darauf angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden [im Anhang] so zu erläutern“*²⁶¹ sind, sodass der Generalnorm entsprochen wird. Aus diesem Grund könnte zumindest die für diese Arbeit nützliche Erwähnung der Anwendung des Festwertverfahrens im Anhang erwartet werden,

²⁵¹ Vgl. Feichtner (1993) S. 232; Christian / Hohensinner (2013) Rz. 17; Bertl / Patloch-Kofler (2017) Rz. 8; Urnik / Urtz / Ketter (2017) Rz. 6

²⁵² Vgl. Fröhlich (2010) Rz. 7; Konezny (2016) Rz. 6

²⁵³ Vgl. Rossmannith (1998) S. 87 f. m.w.N.

²⁵⁴ Vgl. Christian / Hohensinner (2013) Rz. 17; Bertl / Patloch-Kofler (2017) Rz. 8

²⁵⁵ Vgl. Feichtner (1993) S. 232; Christian / Hohensinner (2013) Rz. 13 und 15; Konezny (2016) Rz. 6; Urnik / Urtz / Ketter (2017) Rz. 7

²⁵⁶ Vgl. Feichtner (1993) S. 232; Christian / Hohensinner (2013) Rz. 15; Bertl / Patloch-Kofler (2017) Rz. 8; Urnik / Urtz / Ketter (2017) Rz. 10

²⁵⁷ Vgl. Konezny (2016) Rz. 9; Urnik / Urtz / Ketter (2017) Rz. 11

²⁵⁸ Vgl. Feichtner (1993) S. 232; o.V. (2015) S. 1; Dokalik (2016) Rz. 32; Hilber (2016) Rz. 8

²⁵⁹ AFRAC 33 (2018) Rz. 6

²⁶⁰ Vgl. Schausberger-Strobl (2017) Rz. 7 m.w.N.

²⁶¹ § 236 erster Satz

wäre nicht eine Voraussetzung des Festwertverfahrens, dass der Gesamtwert der vereinfacht bewerteten Vermögensgegenstände unwesentlich sein soll, sodass dessen Erwähnung wieder hinfällig ist.²⁶²

Die Unternehmen der Stichprobe wenden die Festbewertung weder bei den Sachanlagen, noch innerhalb der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe an. Sachanlagevermögen wird von einem Großteil der zehn Unternehmen mit Anschaffungs- und Herstellungskosten bewertet. Davon verfügt zudem ein überwiegender Teil der Unternehmen nicht über Vorräte und daher auch nicht über Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe. Der geringe Anteil an Unternehmen mit Vorräten bewertet diese mit den Anschaffungskosten. Eine Übersicht der angewandten Bewertungsmethoden und ausgewiesenen Vermögenspositionen ist in Tabelle 4 enthalten. Die Festbewertung wird daher entweder von keinem Unternehmen angewandt, bspw. aufgrund fehlender Voraussetzungen, oder es handelt sich um keinen wesentlichen Betrag bzw. keine wesentliche Änderung, sodass selbst diese nicht ausgewiesen werden. Als einziges Unternehmen erwähnt S&T innerhalb der Bewertungs- und Bilanzierungsmethoden des Sachanlagevermögens: „Festwerte gemäß § 209 Abs.1 UGB werden nicht verwendet.“²⁶³

	Sachanlagevermögen	Vorräte	Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
AMAG	AK abzgl. pm Abschreibung	X	X
ams	AHK abzgl. pm Abschreibung	✓	AK
Andritz	AHK abzgl. pm Abschreibung	✓	durchschnittliche Einstandspreise
Burgenland Holding	X	X	X
FACC	X	X	X
S&T	AHK abzgl. pm Abschreibung	AK nach gleitendem Durchschnittspreisprinzip	X
STAMAG	AHK abzgl. pm Abschreibung	X	X
STRABAG	AHK abzgl. pm Abschreibung	X	X
UBM	AHK abzgl. pm Abschreibung	HK	X
Zumtobel	AHK abzgl. pm Abschreibung	X	X

Tabelle 4: Übersicht über die Bewertung von potenziell zu Festwerten zu bewertetem Vermögen, eigene Darstellung. AK = Anschaffungskosten, X = Posten in Bilanzen nicht enthalten, AHK = Anschaffungs- und Herstellungskosten, ✓ = Posten in Bilanzen enthalten, HK = Herstellungskosten

²⁶² Vgl. Müller (2010a) Rz. 51

²⁶³ S&T AG (2017) S. 2 des Anhangs

3.4. § 223 Abs 6 Z 1: Übersichtlichkeit der Bilanz und GuV

Der Grundsatz der Wesentlichkeit nimmt auch Einfluss auf die Darstellung der Bilanz und GuV. In § 223 Abs 6 besteht ein Wahlrecht, Posten der Bilanz oder der GuV zusammenzufassen. Dabei dürfen solche mit arabischer Zahlennummerierung der Bilanz bzw. jene mit alphabetischer Aufzählung der GuV zusammengeschlossen werden, falls diese einen unwesentlichen Einfluss auf die Generalnorm haben.²⁶⁴ Auf diese Weise soll die Übersichtlichkeit von Jahresabschlüssen bewahrt werden, indem unbedeutende Beträge vermieden werden, wobei übertriebene Zusammenfassungen anlässlich der Vergleichbarkeit von Abschlüssen naturgemäß unerwünscht sind.²⁶⁵

Sämtliche Posten innerhalb einer höheren Gliederungsebene zusammenzufügen erscheint dabei vom Gesetzgeber nicht vorgesehen zu sein²⁶⁶, da dies dem Grundsatz der Klarheit widersprechen würde.²⁶⁷ Vorstellbar wäre es dagegen mehrere Posten zu einem zu kombinieren.²⁶⁸ Das Zusammenfassen von verpflichtend auszuweisenden Beträgen ist dabei nicht zulässig.²⁶⁹

Des Weiteren ist der Grundsatz der Stetigkeit bzw. § 223 Abs 1 zu beachten, da die ausgewiesenen Angaben mit denen des Vorjahres korrespondieren müssen²⁷⁰ und daher ein Zusammenfassen der Posten im aktuellen Jahr nur vorgenommen werden darf, falls diese auch im Vorjahr schon unwesentlich bzw. zusammengefasst ausgewiesen waren.²⁷¹ Bei erstmaliger Zusammenfassung sind die Beträge des Vorjahres dementsprechend anzugleichen, solange diese ebenfalls unwesentlich sind. Diese Vorgehensweise ist im Anhang anzugeben.²⁷²

Ob generelle Anhangangaben anlässlich der Zusammenfassungen gefordert werden, ist unklar. Einerseits spricht sich die Lit für einen getrennten Ausweis der zusammengefassten Posten im Anhang aus²⁷³, andererseits sind auch gegensätzliche Meinungen zu finden²⁷⁴. In den ErläutRV zum RLG wird der Ausweis im Anhang nur für das Wahlrecht nach § 223 Abs 6 Z 2 explizit geäußert²⁷⁵, welches hier jedoch nicht näher behandelt wird.

²⁶⁴ Vgl. § 223 Abs 6 Z 1; *Hofians* (2011) Rz. 31

²⁶⁵ Vgl. *Hirschler / Sulz / Schaffer* (2010) Rz. 56 und 60

²⁶⁶ Vgl. *Christian* (2016) Rz. 32

²⁶⁷ Vgl. *Mandl* (2017) Rz. 27

²⁶⁸ Vgl. *Hofians* (2011) Rz. 32; *Wagenhofer / Groß* (2013) Rz. 62

²⁶⁹ Vgl. *Hofians* (2011) Rz. 32; *Wagenhofer / Groß* (2013) Rz. 64; *Christian* (2016) Rz. 34; *Mandl* (2017) Rz. 27

²⁷⁰ Vgl. *Mandl* (2017) Rz. 27

²⁷¹ Vgl. *Wagenhofer / Groß* (2013) Rz. 67

²⁷² Vgl. *Hirschler / Sulz / Schaffer* (2010) Rz. 57; *Hofians* (2011) Rz. 31

²⁷³ Vgl. *Hofians* (2011) Rz. 31; *Christian* (2016) Rz. 33; *Mandl* (2017) Rz. 27

²⁷⁴ Vgl. *Wagenhofer / Groß* (2013) Rz. 62

²⁷⁵ Vgl. ErläutRV 1270 BlgNR 17.GP, 54

Die Unwesentlichkeit der Posten der Bilanz bzw. GuV ist nach dem Grundsatz der Wesentlichkeit zu beurteilen. Nach der Lit, den ErläutRV sowie § 223 Abs 6 Z 1 ist die Wesentlichkeit am Betrag der zusammenzufassenden Posten zu bemessen²⁷⁶: „Die (...) Posten (...) können zusammengefasst werden, wenn sie einen Betrag enthalten, der (...) nicht wesentlich ist“²⁷⁷. Dabei wird die Wesentlichkeit einerseits mithilfe der potenziell unwesentlichen Posten und deren Sammelposten (d.s. „Sonstige“ Posten) sowie andererseits mithilfe der Sammelposten und des Gesamtvermögens berechnet. Ab einem Verhältnis von 5 % gelten diese sodann als wesentlich. Feichtner (1993) nimmt Unwesentlichkeit unter 5% und Wesentlichkeit über 10 % an, wobei im Bereich dazwischen Ermessen zu üben ist.²⁷⁸ Einige Autoren sind jedoch auch für eine qualitative Beurteilung der Posten. Aus ihrer Sicht können auch niedrige Beträge für Abschlussadressaten von Bedeutung sein, weshalb zur Bemessung der Wesentlichkeit neben Schwellenwerten auch unternehmensspezifische Besonderheiten zu berücksichtigen sind.²⁷⁹

Dass die ausgewählten Unternehmen Zusammenfassungen aufgrund Unwesentlichkeit vornehmen, kann nicht mit Sicherheit behauptet werden. Zwei der Unternehmen weisen immerhin auf eine Zusammenfassung gem § 223 Abs 6 Z 2 hin²⁸⁰, wird der Ausweis dieser ja auch explizit im Gesetz gefordert. In Hinblick auf die übrigen Unternehmen kann vermutet werden, dass diese Zusammenfassungen nach Z 1 entweder nicht vornehmen, sie in diesem Fall jedoch jedenfalls auf Z 2 hinweisen müssten²⁸¹, oder die Ansicht von Wagenhofer / Groß (2013) teilen, wonach unter Anwendung von Z 1 die Pflicht dies zu berichten, nicht besteht.²⁸² Da kein Verweis auf § 223 Abs 6 Z 2 zu finden ist, kann angenommen werden, dass Zusammenfassungen gem Z 1 ohne Bezugnahme im Anhang erfolgt sind. Eine Beurteilung der Wesentlichkeitsüberlegungen der Unternehmen kann mithilfe dieser Norm demnach nicht vorgenommen werden.

²⁷⁶ Vgl. Christian (2016) Rz. 31; Mandl (2017) Rz. 28

²⁷⁷ § 223 Abs 6 Z 1 Erster Satz iVm Z 1

²⁷⁸ Vgl. Feichtner (1993) S. 233

²⁷⁹ Vgl. Feichtner (1993) S. 233; Rossmann (1998) S. 91 f. m.w.N.; Hofians (2011) Rz. 33; Wagenhofer / Groß (2013) Rz. 65; Bertl / Deutsch-Goldini / Hirschler (2015) S. 265

²⁸⁰ Vgl. ams AG (2017) S. 4; Burgenland Holding AG (2017) S. 20

²⁸¹ Vgl. Hirschler / Sulz / Schaffer (2010) Rz. 52

²⁸² Vgl. Wagenhofer / Groß (2013) Rz. 62

3.5. § 225 Abs 3: Aktive Antizipationen

§ 225 Abs 3 zweiter Satz regelt den Ausweis aktiver Antizipationen, d.h. den Ausweis von Erträgen des aktuellen Bilanzierungszeitraums, deren entsprechende Einnahmen jedoch erst in Folgeperioden fällig werden.²⁸³ In der Bilanz werden diese innerhalb der Sonstigen Forderungen und Vermögensgegenständen gem § 224 Abs 2 B II Z 4 ausgewiesen und sollen bei Wesentlichkeit im Anhang erläutert werden. Ein Davon-Vermerk innerhalb dieser Bilanzposition wird nicht als angemessen erachtet, da die Übersichtlichkeit der Bilanz dadurch gefährdet würde.²⁸⁴

Darüber, wie die Wesentlichkeit der Antizipationen zu beurteilen ist, gibt es unterschiedliche Auffassungen und Vorgehensweisen. Nach Schiebel (2016) und Sopp / Grünberger / Vanas (2013) sind, bei mehreren antizipativen Forderungen, deren Einzelbeträge den Sonstigen Forderungen und Vermögensgegenständen sowie die Summe der aktiven Antizipationen der Bilanzsumme gegenüberzustellen (im Weiteren als Schema 1 bezeichnet).²⁸⁵ Falls die Einzelbeträge sowie deren Summe einen „größeren Umfang annehmen“²⁸⁶, gelten sie als wesentlich und sind daher im Anhang näher zu erläutern. Ob diese Vorgehensweise nur kumulativ zur Wesentlichkeit führt oder diese auch eintritt, sobald entweder einzelne antizipative Forderungen oder deren Summe als umfangreich angesehen werden bzw. wie in diesem Fall entschieden wird, ist nicht genauer definiert.

Eine weitere Vorgehensweise liefert Grünwald (2017a). Hierbei ist die Summe der Antizipationen zu den Sonstigen Forderungen und Vermögensgegenständen in Verhältnis zu setzen, um deren Wesentlichkeit abzuschätzen. Gelten letztere jedoch als unwesentlich, ist der Gesamtbetrag der antizipativen Forderungen mit der Höhe anderer Forderungen sowie dem Gesamtvermögen zu vergleichen (im Weiteren Schema 2).²⁸⁷

Wieder einer anderen Wesentlichkeitsbeurteilung bedient sich Bauer (2010). Die Antizipationen, ob einzeln oder insgesamt betrachtet ist unklar, sollen zunächst den Sonstigen Forderungen gegenübergestellt und letztere sonach mit der Bilanzsumme verglichen werden (im Weiteren Schema 3).²⁸⁸ Auch hier stellt sich die Frage, ob die Wesentlichkeit nur kumuliert betrachtet werden kann.

²⁸³ Vgl. Sopp / Grünberger / Vanas (2013) Rz. 33; Grünwald (2017a) Rz. 45, 48 und 53

²⁸⁴ Vgl. Grünwald (2017a) Rz. 46 und 53

²⁸⁵ Vgl. Sopp / Grünberger / Vanas (2013) Rz. 34; Schiebel (2016) Rz. 20

²⁸⁶ Schiebel (2016) Rz. 20

²⁸⁷ Vgl. Grünwald (2017a) Rz. 51

²⁸⁸ Vgl. Bauer (2010) Rz. 31

Ergeben die nach obigen Schemata berechneten antizipativen Posten mindestens 10 % der Bezugsgrößen gelten sie als wesentlich, wodurch die Erläuterungspflicht ausgelöst wird.²⁸⁹ Jedoch kann die Wesentlichkeit der Antizipationen, auf Basis des Grundsatzes, auch frei von jeglichen Vergleichsgrößen gegeben sein. Kann ein besonderes Interesse der Adressaten betreffend Antizipationen vorausgesetzt werden, gelten diese aufgrund qualitativer Merkmale als wesentlich.²⁹⁰

In welchem Ausmaß eine antizipative Forderung zu erörtern ist, ist im Vergleich zu anderen zu bestimmen. Eine Zusammenfassung dieser ist hierbei auch denkbar.²⁹¹ Dabei bleibt offen, ob Erläuterungen verbaler Natur oder in Beträgen gefordert werden.²⁹² Neben der jeweiligen betragsmäßigen Höhe sieht die Lit auch die Notwendigkeit Tatsachen über die Forderungen anzugeben, außerdem auch das Ausmaß der Zurechnung der Antizipationen zum aktuellen und folgenden Geschäftsjahr, den Zeitraum der Zahlungswirksamkeit sowie die Ursache für das Entstehen der Forderungen.²⁹³ Wie im Folgenden gezeigt wird, teilen Unternehmen diese Meinungen nicht.

Antizipative Forderungen waren bei sieben von zehn Unternehmen zu finden.²⁹⁴ Bei diesen war zum Großteil nur ein Hinweis darauf zu finden, dass im Posten Sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände zukünftig zahlungswirksame Erträge enthalten sind, so bspw. UBM: „*Unter dem Posten Sonstige Forderungen sind Erträge in Höhe von T€ 198 (2015: T€ 402) enthalten, die erst nach dem Bilanzstichtag zahlungswirksam werden.*“²⁹⁵ Erläuterungen zum Zeitpunkt der Zahlungswirksamkeit oder Ursachen für die Antizipationen waren nicht ausgewiesen. Lediglich die STAMAG hat die Herkunft dieser preisgegeben: „*Die Position [sonstige Vermögensgegenstände] enthält abgegrenzte Zinserträge aus Wertpapieren des Anlagevermögens in Höhe von TEUR 65 (Vorjahr TEUR 65), welche nach dem Bilanzstichtag zahlungswirksam werden.*“²⁹⁶

Da mangels Informationen eine qualitative Beurteilung der Wesentlichkeit nicht möglich ist, soll diese im Folgenden anhand quantitativer Kriterien erfolgen.

Da die Antizipationen nicht einzeln, sondern nur als Gesamtbetrag angegeben werden, ist die Berechnung nach Schema 1 nicht möglich. Wird statt den einzelnen antizipativen Forderungen deren Summe ins Verhältnis zu den Sonstigen Forderungen und Vermögenswerten gesetzt, entspricht dies Schema 2. Ein Unterschied ergibt sich hier dennoch, da nach Schema 2 der

²⁸⁹ Vgl. Bauer (2010) Rz. 31; Sopp / Grünberger / Vanas (2013) Rz. 34; Schiebel (2016) Rz. 20

²⁹⁰ Vgl. Sopp / Grünberger / Vanas (2013) Rz. 34; Grünwald (2017a) Rz. 51

²⁹¹ Vgl. Grünwald (2017a) Rz. 54

²⁹² Vgl. Hofians / Ressler (2011) Rz. 15

²⁹³ Vgl. Bauer (2010) Rz. 32; Grünwald (2017a) Rz. 55 und 56

²⁹⁴ Nicht ausgewiesen bei AMAG Austria Metall AG (2017), Burgenlang Holding AG (2017) und FACC AG (2017)

²⁹⁵ UBM Development AG (2017) S. 174

²⁹⁶ Stadlauer Malzfabrik AG (2017) S. 18

Gesamtbetrag der Antizipationen zusätzlich auch anderen Forderungen gegenübergestellt wird, falls der Posten Sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände unwesentlich ist.

Die Wesentlichkeit der Sonstigen Forderungen und Vermögenswerte wird ermittelt, indem sie dem Gesamtbetrag der Forderungen gegenübergestellt werden. Da bei einem Großteil der Unternehmen die Sonstigen Forderungen und Vermögenswerte unwesentlich sind, wobei von einer Wesentlichkeitsgrenze von 10 % ausgegangen wird²⁹⁷, werden die nach dem Stichtag zahlungswirksamen Erträge mit anderen Forderungen ins Verhältnis gesetzt. Auf einen Vergleich der Antizipationen mit der Bilanzsumme wird verzichtet, da deren Unwesentlichkeit vorhersehbar ist, zumal es schon dem Posten Sonstige Forderungen und Vermögenswerte verglichen mit dem Gesamtbetrag der Forderungen an Wesentlichkeit mangelt. Aus diesem Grund wird auch auf die Beurteilung nach Schema 3 verzichtet.

Nach Schema 2 ist die Wesentlichkeit der antizipativen Forderungen gegeben, wenn sowohl diese im Verhältnis zu den Sonstigen Forderungen, als auch letztere wesentlich sind, wie in Tabelle 5(a) dargestellt. Dies ist nur bei S&T der Fall. Daher erfolgt ein Vergleich der Antizipationen der übrigen Unternehmen, mit anderen Forderungen in Tabelle 5(b). Als Vergleichsposten wurden jene herangezogen, welche in den meisten der ausgewählten Jahresabschlüsse angeführt waren²⁹⁸, daher werden Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen und Forderungen gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, zur Beurteilung der Wesentlichkeit von Antizipationen herangezogen.

Da die Sonstigen Forderungen und Vermögensgegenstände der Unternehmen ams, STAMAG, STRABAG, UBM und Zumtobel bislang unwesentlich waren (Tabelle 5(a)), ergibt sich durch den Vergleich der Antizipationen mit anderen Forderungen die Wesentlichkeit derer antizipativer Forderungen (Tabelle 5(b)). Die Sonstigen Forderungen des Unternehmens Andritz waren zwar wesentlich, die Antizipationen jedoch nicht, unerheblich der Vergleichsgröße. Der Ausweis dieser wäre daher, nach quantitativen Kriterien beurteilt, nicht notwendig. Dennoch wurde er voraussichtlich vorgenommen, um Abschlussleser über Einnahmen in der Folgeperiode zu informieren.

Feichtner (1993) geht von niedrigeren Wesentlichkeitsgrenzen aus, welche außerdem einen Ermessensspielraum anbieten. Einerseits sollen die aktiven Antizipationen 5 bis 10 % der gesamten Forderungen und andererseits 1 bis 3 % der Bilanzsumme ausmachen. Zusätzlich ist „die Tatsache

²⁹⁷ Vgl. Bauer (2010) Rz. 31

²⁹⁸ Natürlich könnten auch Beträge der Davon-Vermerke herangezogen werden. Je kleiner jedoch der Posten bzw. dessen Betrag, desto eher wird mit der Wesentlichkeit der Antizipationen zu rechnen sein. Das Ziel dieser Arbeit ist freilich nicht die Wesentlichkeit von Tatbeständen zu erzwingen.

[zu berücksichtigen], daß sich durch die Erträge (...) der Jahresfehlbetrag in einen -überschuß oder umgekehrt umgewandelt hat“²⁹⁹. Die Wesentlichkeitsbeurteilung ist in Tabelle 7 ersichtlich. Obwohl die vorgeschlagenen Grenzen niedriger sind, sind die Bezugsgrößen höher, was zur Folge hat, dass die aktiven antizipativen Forderungen auch nach dieser Vorgehensweise nicht wesentlich sind. Um eine Beurteilung der Umkehrung von Jahresergebnissen vornehmen zu können, sind diese ebenfalls in Tabelle 7 ausgewiesen. Da alle Unternehmen über positive Jahresergebnisse verfügen, welche die Antizipationen übersteigen ist ersichtlich, dass diese keinen dementsprechenden Einfluss auf den Jahresüberschuss haben. Nach dieser quantitativen Beurteilung ist keine der antizipativen Forderungen auszuweisen.

²⁹⁹ Feichtner (1993) S. 233

§ 225 Abs 3		ams	Andritz	S&T	STAMAG	STRABAG	UBM	Zumtobel
Werte aus dem Jahresabschluss	Aktive Antizipationen	11.259.947,16	749.705,28	1.033.464,65	65.000,00	625.235,48	198.000,00	461.487,56
	Sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände	25.411.270,58	17.797.450,68	5.302.926,69	367.494,00	60.538.316,29	386.139,55	518.969,34
	Gesamtbetrag Forderungen	614.735.516,36	116.343.111,79	41.691.622,43	23.436.837,64	1.126.250.123,21	44.321.740,43	32.491.274,69
Wesentlichkeit der Sonstigen Forderungen und Vermögensgegen	Sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände / Forderungen gesamt							
		0,041337	0,152974	0,127194	0,015680	0,053752	0,008712	0,015973
Wesentlichkeit der aktiven Antizipationen	Antizipationen / Sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände							
		0,443108	0,042124	0,194886	0,176874	0,010328	0,512768	0,889239

(e)

Werte aus dem Jahresabschluss: andere Forderungen	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	47.170.087,98	44.492.652,35	6.394.328,56	0,00	11.624,08	151.583,61	17.914,97
	Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen	542.154.157,79	54.053.008,76	29.676.817,65	23.069.343,64	1.054.765.430,04	35.978.282,65	31.953.197,13
	Forderungen gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht	0,00	0,00	317.549,53	0,00	10.934.752,80	7.805.734,62	1.193,25
	Antizipationen / Forderungen aus Lieferungen und Leistungen							
Wesentlichkeit der aktiven Antizipationen	Antizipationen / Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	0,238709	0,016850	0,161622	-	53,787954	1,306210	25,759885
	Antizipationen / Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen	0,020769	0,013870	0,034824	0,002818	0,000593	0,005503	0,014443
Wesentlichkeit der aktiven Antizipationen	Antizipationen / Forderungen gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht							
		-	-	3,254499	-	0,051719	0,025366	386,748427

(q)

Tabelle 5: Quantitative Beurteilung der Wesentlichkeit von antizipativen Forderungen gem § 225 Abs 3, eigene Darstellung. Die Wesentlichkeitsgrenze wird mit 10 % angenommen; Wesentliches ist grau hinterlegt.

3.6. § 225 Abs 6: Passive Antizipationen

Entsprechend den aktiven Antizipationen sind auch die passiven zu behandeln. Dabei handelt es sich jedoch um Abgrenzungsposten, deren Aufwand dem aktuellen Wirtschaftsjahr zuzuschreiben ist, während die korrespondierenden Ausgaben in darauffolgender Periode zu tätigen sein werden.³⁰⁰ Passive Antizipationen sind als Zahlungsrückstände zu verstehen und daher unter den Sonstigen Verbindlichkeiten gem § 224 Abs 3 C Z 8 in der Bilanz zu berücksichtigen.³⁰¹

Bei Wesentlichkeit sind die antizipativen Verbindlichkeiten im Anhang zu erläutern. Diese ist nach ähnlichen Schemata, wie bei den aktiven antizipativen Posten zu eruieren.³⁰² Grünwald (2017b) stellt auch hier den Gesamtbetrag der Antizipationen den Sonstigen Verbindlichkeiten, den übrigen Verbindlichkeiten und der Bilanzsumme gegenüber³⁰³, wohingegen andere Lit die Wesentlichkeit anhand einzelner Antizipationsbeträge bemisst.³⁰⁴ Dass die Wesentlichkeitsgrenze von 10 % nur als Hilfsmaß anzunehmen ist und anzugebende Informationen unbestimmt sind³⁰⁵, gilt auch für passive antizipative Posten.³⁰⁶ U.U. ist es auch denkbar, die Beträge *„jeweils für jeden einzelnen Posten mit Angabe der Ursache aufzuschlüsseln“*³⁰⁷.

Da auch in diesem Fall die Unternehmen Gesamtbeträge ohne weitere Erläuterungen ausweisen, kann auch hier lediglich eine quantitative Beurteilung der Wesentlichkeit vorgenommen werden. In Anlehnung an die Schemata des Kapitels 3.5. kann Schema 1 auch in diesem Fall aufgrund fehlender Einzelbeträge nicht angewandt werden. Stattdessen wird wieder ausschließlich der Vorgehensweise nach Schema 2 gefolgt, da die Sonstigen Verbindlichkeiten gegenüber den Gesamtverbindlichkeiten auch in diesem Fall überwiegend unwesentlich sind.³⁰⁸

Passive Antizipationen waren bei acht von zehn Unternehmen zu finden.³⁰⁹ In Tabelle 6(a) ist ersichtlich, dass ein Großteil der antizipativen Verbindlichkeiten zwar wesentlich ist, hingegen die Sonstigen Verbindlichkeiten nicht. Daher sind die passiven Antizipationen überdies noch anderen Verbindlichkeiten gegenüberzustellen. Zwar verlangt Schema 2 wie schon für § 225 Abs 3 auch

³⁰⁰ Vgl. Grünwald (2017b) Rz.55

³⁰¹ Vgl. Grünwald (2017b) Rz. 4 und 52

³⁰² Vgl. Sopp / Grünberger / Vanas (2013) Rz. 96

³⁰³ Vgl. Grünwald (2017b) Rz. 58

³⁰⁴ Vgl. Sopp / Grünberger / Vanas (2013) Rz. 34 iZm 96; Schiebel (2016) Rz. 20

³⁰⁵ Vgl. Hofians / Ressler (2011) Rz. 15

³⁰⁶ Vgl. Sopp / Grünberger / Vanas (2013) Rz. 34; Schiebel (2016) Rz. 20; Grünwald (2017a) Rz. 50 iZm (2017b) Rz. 57

³⁰⁷ Hirschler / Wiedermann-Ondrej (2010) Rz. 85

³⁰⁸ Auch hier wird wieder von einer Wesentlichkeitsgrenze von 10 % nach Bauer (2010) Rz. 31 ausgegangen.

³⁰⁹ Nicht ausgewiesen bei Burgenlang Holding AG (2017) und Stadlauer Malzfabrik AG (2017).

einen Vergleich der Antizipationen mit der Bilanzsumme. Darauf wird jedoch auch an dieser Stelle aus demselben Grund wie bei den aktiven Antizipationen bzw. wie auch auf Schema 3, verzichtet.

Der Vergleich mit den Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten, aus Lieferungen und Leistungen und gegenüber verbundenen Unternehmen³¹⁰ zeigte eine deutliche Wesentlichkeit von Antizipationen der Unternehmen ams, Andritz, FACC, STRABAG und UBM (Tabelle 6(b)). Wird strikt der Vorgehensweise des zweiten Schemas gefolgt, ergibt sich, zwar keine eindeutige, aber dennoch Wesentlichkeit im Bereich von Zumtobel. Ob Wesentlichkeit bei S&T vorliegt, ist fraglich.

In Tabelle 6(a) waren größtenteils die Sonstigen Verbindlichkeiten wesentlich, die Antizipationen erst lt. Tabelle 6(b). Für diesen Fall ist in der Lit kein Lösungsweg vorgegeben, die Wesentlichkeitsbeurteilung liegt daher im Ermessen des Unternehmens. Dies wird wohl auch für AMAG gelten, da hier außer in Tabelle 6(a) innerhalb der Antizipationen keine weitere Wesentlichkeit vorliegt. Eine strikte Befolgung des zweiten Schemas würde zur Unwesentlichkeit der antizipativen Verbindlichkeiten führen und daher zu keiner Berichtspflicht. Dass diese Verbindlichkeiten dennoch ausgewiesen werden, kann entweder dem Vergleich der Vorjahreszahlen geschuldet werden, da diese in etwa das zehnfache der aktuellen Periode betrugen³¹¹, oder auch an qualitativen Kriterien liegen.

In Tabelle 7 ist wie auch schon für aktive Antizipationen die Beurteilung der Wesentlichkeit nach Feichtner (1993) dargestellt.³¹² Die passiven Antizipationen befinden sich, wie auch schon die aktiven³¹³, weit unter dem Jahresüberschuss, weshalb dieses Kriterium zur Wesentlichkeitseinschätzung keine Rolle spielt. Lediglich die antizipativen Verbindlichkeiten vom UBM im Vergleich zur Bilanzsumme befinden sich im Ermessensspielraum von 1 bis 3 % und sind mithilfe qualitativer unternehmensspezifischer Beurteilung als wesentlich einzustufen. Dass die passiven Antizipationen dennoch von einem Großteil der Unternehmen der Stichprobe kann auch hier dem Vorjahresvergleich oder qualitativen Umständen geschuldet werden.

³¹⁰ Natürlich könnten auch Beträge der Davon-Vermerke herangezogen werden. Je kleiner jedoch der Posten bzw. dessen Betrag, desto eher wird mit der Wesentlichkeit der Antizipationen zu rechnen sein. Das Ziel dieser Arbeit ist freilich nicht die Wesentlichkeit von Tatbeständen zu erzwingen.

³¹¹ Vgl. *AMAG Austria Metall AG* (2017) S. 4 des Anhangs

³¹² Vgl. *Feichtner* (1993) S. 233

³¹³ Siehe dazu Kapitel 3.5.

§ 225 Abs 6		AMAG	ams	Andritz	FACC	S&T	STRABAG	UBM	Zumtobel
Werte aus dem Jahresabschluss	Passive Antizipationen	65.000,00	9.273.948,31	2.603.393,55	92.549,08	1.771.816,02	15.873.834,52	11.090.000,00	2.124.661,65
	Sonstige Verbindlichkeiten	125.087,82	9.657.416,86	13.977.686,22	92.549,08	30.635.877,11	30.635.877,11	15.064.279,64	2.124.661,65
	Gesamttrag								
	Verbindlichkeiten	383.502.100,95	1.222.358.292,86	1.171.453.387,80	10.925.920,10	102.154.452,04	3.864.269.985,24	461.846.031,24	88.940.716,33
Wesentlichkeit	Verbindlichkeiten / der Sonstigen								
	<i>Verbindlichkeiten gesamt</i>	0,000326	0,007901	0,011932	0,008471	0,299898	0,007928	0,032618	0,023889
Wesentlichkeit	Antizipationen / der passiven								
	<i>Antizipationen</i>	0,519635	0,960293	0,186254	1,000000	0,057835	0,518145	0,736179	1,000000
	<i>Verbindlichkeiten</i>								
Werte aus dem Jahresabschluss: andere									
Verbindlichkeiten	Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	325.009.409,25	1.985.663,43	2.997.984,77	557.935,05	44.370.888,57	140.000.030,60	21.009.480,12	80.090.166,66
	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	383.502.100,95	58.725.270,22	2.997.984,77	557.935,05	102.154.452,04	3.864.269.985,24	1.637.346,06	88.940.716,33
	Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen	57.658.847,09	1.985.663,43	2.997.984,77	10.275.435,97	2.857.661,85	19.200.284,10	91.568.184,56	551.735,57
	Antizipationen / Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	0,000200	4,670453	0,868381	0,165878	0,039932	0,113385	0,527857	0,026528
Wesentlichkeit	Antizipationen / der passiven								
	<i>Antizipationen</i>	0,000169	0,157921	0,868381	0,165878	0,017344	0,004108	6,773156	0,023889
Wesentlichkeit	Antizipationen / der passiven								
	<i>Antizipationen</i>	0,001127	4,670453	0,868381	0,009007	0,620023	0,826750	0,121112	3,850869

(e)

(q)

Tabelle 6: Quantitative Beurteilung der Wesentlichkeit von antizipativen Verbindlichkeiten gem § 225 Abs 6, eigene Darstellung. Die Wesentlichkeitsgrenze wird mit 10 % angenommen; Wesentliches ist grau hinterlegt.

§ 225 Abs 3 und 6										
Werte aus dem Jahresabschluss	AMAG	ams	Andritz	FACC	S&T	STAMAG	STRABAG	UBM	Zumtobel	
Aktive Antizipationen		11.259.947,16	749.705,28		1.033.464,65	65.000,00	625.235,48	198.000,00	461.487,56	
Passive Antizipationen	65.000,00	9.273.948,31	2.603.393,55	92.549,08	1.771.816,02		15.873.834,52	11.090.000,00	2.124.661,65	
Gesamtbetrag Forderungen		614.735.516,36	116.343.111,79		41.691.622,43	23.436.837,64	1.126.250.123,21	44.321.740,43	32.491.274,69	
Gesamtbetrag Verbindlichkeiten	383.502.100,95	1.222.358.292,86	1.171.453.387,80	10.925.920,10	102.154.452,04		3.864.269.985,24	461.846.031,24	88.940.716,33	
Bilanzsumme	1.112.931.924,70	1.583.199.423,76	2.209.837.637,60	315.574.334,56	266.829.386,62	48.427.284,46	3.864.269.985,20	709.382.069,97	696.674.207,55	
Jahresergebnis	48.904.708,26	85.180.769,58	299.549.593,55	4.050.196,78	4.124.559,56	1.294.732,29	97.090.000,00	19.676.303,43	14.287.209,35	
Wesentlichkeit der aktiven Antizipationen / Forderungen gesamt		0,018317	0,006444		0,024788	0,002773	0,000555	0,004467	0,014203	
Wesentlichkeit der passiven Antizipationen / Verbindlichkeiten gesamt	0,000169	0,007587	0,002222	0,008471	0,017344		0,004108	0,024012	0,023889	
Wesentlichkeit der aktiven Antizipationen / Bilanzsumme		0,007112	0,000339		0,003873	0,001342	0,000162	0,000279	0,000662	
Wesentlichkeit der passiven Antizipationen / Bilanzsumme	0,000058	0,005858	0,001178	0,000293	0,006640		0,004108	0,015633	0,003050	

Tabelle 7: Quantitative Beurteilung von Antizipationen gem § 225 Abs 3 und 6 nach Feichtner (1993) S. 233, eigene Darstellung. Wesentliches ist grau hinterlegt.

3.7. § 234: Steuererträge

Neben den Steuern vom Einkommen und Ertrag sind „*Erträge aus Steuergutschriften und aus der Auflösung von nicht bestimmungsgemäß verwendeten Steuerrückstellungen gesondert auszuweisen, soweit sie wesentlich (§ 189a Z 10) sind*“³¹⁴. Dass der Grundsatz der Wesentlichkeit hier zur Anwendung kommt ist schon aus dem Gesetzeswortlaut und dem darin enthaltenen Verweis auf den zugehörigen Paragraphen zu entnehmen.

Zwar ist die Saldierung dieser Erträge mit dem entsprechenden geschätzten Steueraufwand erlaubt, ergibt sich jedoch ein Prozentsatz von mehr als 10 % aus dem Verhältnis der Erträge und dem gesamten Steueraufwand, gelten die Erträge als wesentlich und sind separat auszuweisen.³¹⁵ Dabei ist deren Darstellung entweder gesondert in der GuV oder im Anhang vorzunehmen.³¹⁶ Selbiges gilt für latente Steuern im Rahmen ihres Ausweises unter den Steuern vom Einkommen und Ertrag, in einem Davon-Vermerk oder ebenfalls im Anhang.³¹⁷ Es wird auch die Möglichkeit in Betracht gezogen einzelne Steuerarten, in- oder ausländische Steuern bei Wesentlichkeit separat darzustellen.³¹⁸

Unter den Unternehmen der Stichprobe werden Erträge aus Steuergutschriften von zweien erwähnt. Eines davon weist insofern unwesentliche Erträge aus, als sie einen Betrag von Null für das aktuelle sowie das Vorjahr enthalten.³¹⁹ Beim anderen Unternehmen bestehen die Steuern vom Einkommen und Ertrag ausschließlich aus den Erträgen aus Steuergutschriften,³²⁰ weshalb sie schon zumindest aus diesem Umstand quantitativ wesentlich und daher gesondert auszuweisen sind.

3.8. § 237 Abs 1 Z 1: Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

Neben den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind nach § 237 Abs 1 Z 1 auch deren wesentliche Änderungen in den Anhang aufzunehmen. Bilanzierungsmethoden hängen vor allem mit dem Ansatz und Ansatzwahlrechten von Vermögenswerten und Schulden zusammen, betreffend bspw. Aufwandsrückstellungen. Bei Bewertungsmethoden hingegen handelt es sich um die Bestimmung von Wertansätzen, wobei hier auch Wahlrechte bestehen können, bspw. im

³¹⁴ § 234 Zweiter Satz

³¹⁵ Vgl. Vanas (2015) Rz. 25; Bergmann (2016) Rz. 18; Lutz / Weninger (2016) Rz. 4 f.

³¹⁶ Vgl. Bergmann (2016) Rz. 16 iVm 18

³¹⁷ Vgl. Vanas (2015) Rz. 21; Bergmann (2016) Rz. 18; Lutz / Weninger (2016) Rz. 4

³¹⁸ Vgl. Pickl / Riegler (2018) Rz. 7

³¹⁹ Vgl. S&T AG (2017) siehe GuV

³²⁰ Vgl. Burgenland Holding AG (2017) S. 19

Zusammenhang mit Herstellungskosten oder abnutzbaren Vermögensgegenständen.³²¹ Unter Bewertungsmethoden fallen auch Währungsumrechnungen, deren Änderungen ebenfalls in den Anhang miteinzubeziehen sind.³²² Nicht zu verwechseln sind Methodenänderungen mit Abweichungen von Rechnungslegungsvorschriften, welche nur zulässig sind, falls der Generalnorm nicht nachgekommen werden kann.³²³

Durch die Angabe der Methodenänderungen wird es Abschlussadressaten ermöglicht, diese zu verstehen, zu beurteilen, nachzuvollziehen und in weiterer Folge auch Vergleiche anzustellen.³²⁴ Diese sollen durch Erläuterungen auch imstande sein, sich den Jahresabschluss ohne vorgenommene Änderungen vorstellen zu können.³²⁵ Aus diesen Zielsetzungen folgt, dass die Erläuterungen ausreichend detailliert sein müssen, um Adressaten entsprechend zu informieren. Die Berichtspflicht dient den Adressaten auch dahingehend, dass die Angabe der Abweichungen gewissermaßen ein Hindernis für willkürlich vorgenommene Methodenänderungen darstellt.³²⁶ Wird vom Prinzip der Unternehmensfortführung abgewichen, ist dies gem § 238 Abs 1 Z 1 erstem Satz anzugeben sowie nach zweitem Satz auf angepasste Methoden einzugehen.³²⁷

Im Allgemeinen ist an Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden aufgrund des Stetigkeitsgrundsatzes festzuhalten, Abweichungen sind jedoch zulässig.³²⁸ Diese entstehen dabei immer dann, wenn im Vergleich zur Vorperiode Wahlrechte anders ausgeübt werden.³²⁹ Dies gilt auch für Abweichungen iSv Fehlerkorrekturen aufgrund falsch ausgeübter Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden in Vorperioden.³³⁰ Änderungen aufgrund neuer Gesetzeslage lösen die Berichtspflicht über Methodenänderungen, genauso wie rechtlich zulässige Abweichungen, in der Regel nicht aus. Jedoch wird ein Hinweis geboten sein, wenn die Vergleichbarkeit des Abschlusses auch mit Vorperioden wesentlich unter der Änderung leidet.³³¹

Vereinfachend äußern Grünberger / Kühle (2017) die Konsequenzen von Methodenänderungen: „Wer seine Wahl ändert, löst die Berichtspflichten des § 237 Abs 1 Z 1 aus.“³³² Zwar besteht die Pflicht Begründungen und Auswirkungen auf die VFE-Lage anzuführen nicht mehr, wird aber als

³²¹ Vgl. Müller (2010a) Rz. 37, 39 und 42; Csokay / Jankovic (2017) Rz. 4 f.

³²² Vgl. Nowotny (2018a) Rz. 11

³²³ Vgl. o.V. (2015) S. 3

³²⁴ Vgl. Csokay / Jankovic (2017) Rz. 3; Grünberger / Kühle (2017) Rz. 54; Nowotny (2018a) Rz. 3

³²⁵ Vgl. Grünberger / Kühle (2017) Rz. 57; Nowotny (2018a) Rz. 5

³²⁶ Vgl. Müller (2010a) Rz. 64 f.; Grünberger / Kühle (2017) Rz. 54

³²⁷ Vgl. Grünberger / Kühle (2017) Rz. 63

³²⁸ Vgl. Csokay / Jankovic (2017) Rz. 7

³²⁹ Vgl. Grünberger / Kühle (2017) Rz. 50; Nowotny (2018a) Rz. 9

³³⁰ Vgl. Grünberger / Kühle (2017) Rz. 52

³³¹ Vgl. Nowotny (2018a) Rz. 5 und 9

³³² Grünberger / Kühle (2017) Rz. 49

empfehlenswert angesehen.³³³ Denkbar sind hierbei der Einfluss auf die Höhe der Vermögenswerte oder Schulden sowie ggf. auf den Jahresüberschuss oder -fehlbetrag.³³⁴ Die Auswirkungen sind, falls wesentlich, sowohl verbal als auch in Absolut- oder Prozentbeträgen darzustellen. Bei unwesentlichen Auswirkungen reichen verbale Erläuterungen aus.³³⁵ Eine Begründung der Methodenwahl ist nicht notwendig, soll aber auch ohne Kenntnis der Gesetzestexte verstanden werden.³³⁶

Konkret wird weder im Gesetz noch der Lit ausgeführt, welche und ab wann Abweichungen von Methodenänderungen als wesentlich anzusehen sind. Mit Bezug auf den Grundsatz der Wesentlichkeit sind all jene Änderungen wesentlich, die Einfluss auf Entscheidungen von Adressaten nehmen, die sie basierend auf den Informationen eines Jahresabschlusses treffen. In Anlehnung an die Wesentlichkeit innerhalb der schon erörterten und noch folgenden Paragraphen kann von wesentlichen Abweichungen dann ausgegangen werden, wenn sich die Darstellung der VFE-Lage durch Abweichungen verändert. Ergeben sich durch Änderungen z.B. der Wertansätze, Abschreibungsmethoden oder auch Bewertungen im Vergleich zum Vorjahr andere, wesentlich veränderte Beträge der Bilanzpositionen, werden sie im Anhang anzugeben sein. Sind diese in weiterer Folge verglichen mit anderen bzw. übergeordneten Positionen nicht vernachlässigbar, werden sie ebenfalls auszuweisen sein. Vermutlich wird im Bereich der Methodenänderungen eine Wesentlichkeitsgrenze von 5 oder 10 % des Vorjahresbetrages oder einer höherrangigen Bilanzposition gleichermaßen für die Berichtspflicht sorgen.³³⁷

Es konnten keine Methodenänderungen in den ausgewählten Abschlüssen festgestellt werden. Die wesentlichste Änderung, die alle Unternehmen gleichermaßen betroffen hat, war die erstmalig verpflichtende Ausübung des RÄG 2014 und die Anpassungen der Posten an dieses. So sind in jedem Jahresabschluss diesbezügliche Formulierungen zu finden, welche gleichzeitig anderweitige Methodenänderungen ausschließen: *„Die bisher angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden wurden mit Ausnahme der Änderungen auf Grund der erstmaligen Anwendung des RÄG 2014 beibehalten“*³³⁸. Abweichungen von im Vorjahr angewandten Methoden betrafen, neben denen des RÄG 2014, erhöhte Rechnungszinssätze der Rückstellungen für Abfertigungen und Jubiläumsgelder.³³⁹ Dass bspw. Wahlrechte im Vergleich zum Vorjahr anders ausgeübt wurden, konnte nicht festgestellt werden.

³³³ Vgl. Nowotny (2018a) Rz. 3

³³⁴ Vgl. Grünberger / Kühle (2017) Rz. 58 f.

³³⁵ Vgl. Grünberger / Kühle (2017) Rz. 61; Nowotny (2018a) Rz. 5

³³⁶ Vgl. Müller (2010a) Rz. 35 f.

³³⁷ Vgl. Feichtner (1993) S. 230

³³⁸ FACC AG (2017) S. 4 des Anhangs

³³⁹ Vgl. S&T AG (2017) S. 4 des Anhangs

3.9. § 237 Abs 1 Z 2: Finanzielle Verpflichtungen

Nach dieser Norm sind zusätzlich zu Haftungsverhältnissen auch wesentliche finanzielle Verpflichtungen in den Anhang aufzunehmen, die das Unternehmen nicht verhindern kann und die nicht Teil der Passiva sind.³⁴⁰ Dies entweder aus dem Grund, da dazu keine Pflicht besteht oder weil ein Wahlrecht dahingehend ausgeübt wurde.³⁴¹ Vorstellbar sind daher Dauerschuldverhältnisse, Zahlungsansprüche Dritter, gesellschafts- oder öffentlich-rechtliche Verpflichtungen wie Einlagepflichten, harte Patronatserklärungen oder Verpflichtungen im Rahmen des Umweltschutzes.³⁴² Darunter sind nur finanzielle Verpflichtungen zu verstehen, nicht jedoch solche, die mit Sach- oder Dienstleistungen zu begleichen sind, außer finanzielle Mittel sind dafür notwendig.³⁴³

Im Anhang sind finanzielle Verpflichtungen anzugeben, die die Finanzlage des Unternehmens berühren.³⁴⁴ Wird also das Bild der Finanzlage durch finanzielle Verpflichtungen gem § 237 Abs 1 Z 2 verändert, sind sie als wesentlich aufzufassen. Die Wesentlichkeit kann auch daraus herrühren, dass aus Sicht der Adressaten im Vergleich zum üblichen Geschäftsverlauf nicht mit einer solchen Verpflichtung zu rechnen wäre. Ist ein hoher Betrag innerhalb eines kurzen Zeitraums zu begleichen, wird die Verpflichtung eher wesentlich sein, als wenn derselbe Betrag innerhalb einer längeren Frist fällig wird. Weiters hängt die Wesentlichkeit der Verpflichtungen naturgemäß auch von den finanziellen Möglichkeiten eines Unternehmens ab.³⁴⁵

Der Gesetzgeber verlangt für auszuweisende wesentliche finanzielle Verpflichtungen den Gesamtbetrag aller Verpflichtungen insgesamt.³⁴⁶ Ist eine Quantifizierung nicht möglich, hat die Angabe verbal zu erfolgen, wobei der Umfang der Verpflichtungen daraus ersichtlich sein soll.³⁴⁷

Unter der in der Stichprobe befindlichen Unternehmen wiesen ams und Andritz ein zum Bilanzstichtag bestehendes Bestellobligo aus.³⁴⁸ S&T informierte über eine von Seiten der S&T abgegebene Patronatserklärung.³⁴⁹ Einen allgemeinen Hinweis auf finanzielle Verpflichtungen stellte außerdem AMAG im Abschluss dar.³⁵⁰

³⁴⁰ Vgl. Müller (2010b) Rz. 50

³⁴¹ Vgl. Altenburger (2015) Rz. 60

³⁴² Vgl. Müller (2010b) Rz. 50 und 55; KWT (November 2015b) Rz. 12 iVm 17; Geirhofer (2016a) Rz. 10; Grünberger / Kühle (2017) Rz. 82

³⁴³ Vgl. Müller (2010b) Rz. 51; Grünberger / Kühle (2017) Rz. 83

³⁴⁴ Vgl. Müller (2010b) Rz. 48; Altenburger (2015) Rz. 58

³⁴⁵ Vgl. Müller (2010b) Rz. 53; Grünberger / Kühle (2017) Rz. 84 f.

³⁴⁶ § 237 Abs 1 Z 2 idF RÄG 2014 iVm § 237 Z 8 idF vor dem RÄG 2014

³⁴⁷ Vgl. Müller (2010b) Rz. 56; Grünberger / Kühle (2017) Rz. 56

³⁴⁸ Vgl. ams AG (2017) S. 14; Andritz AG (2017) S. 13 des Anhangs

³⁴⁹ Vgl. S&T AG (2017) S. 19 des Anhangs; zur Geltendmachung siehe Abschnitt 3.12.

³⁵⁰ Vgl. AMAG Austria Metall AG (2017) S. 5 des Anhangs

Der Wesentlichkeit dieser Verpflichtungen wird in Tabelle 8 nachgegangen. Der Ausweis der finanziellen Verpflichtungen der Unternehmen AMAG und Andritz kann auf quantitativer Ebene anhand der Wesentlichkeitsgrenzen von 5 bis 10 % der Bezugsgrößen nicht bestätigt werden.³⁵¹ Im Fall von Andritz kann vermutet werden, dass von einer Wesentlichkeitsgrenze von 1 % der Umsatzerlöse, des Jahresergebnisses oder des Gesamtbetrags der Verbindlichkeiten ausgegangen wurde.

Der Ausweis der Verpflichtungen von ams erscheint bemessen an den Umsatzerlösen und am Jahresergebnis bei einer größtenteils über 10 % liegenden Wesentlichkeitsgrenze gerechtfertigt zu sein. Die Patronatserklärung der S&T hingegen kann alleine aufgrund des absoluten Betrages als wesentlich angesehen werden. Verglichen mit den Bezugsgrößen ergibt sich auf deren Grundlage eindeutige Wesentlichkeit. Hinsichtlich des Jahresergebnisses zeigt sich, dass die Patronats-erklärung dieses sogar um ein Vielfaches übersteigt.

Qualitative Wesentlichkeit erscheint hier im Allgemeinen alleine aufgrund des Bestehens sonstiger finanzieller Verpflichtungen angenommen worden zu sein. Im Hinblick auf die quantitativ unwesentlichen Verpflichtungen kann ein Motiv der Unternehmen die generelle Information der Adressaten bzgl. in der Bilanz oder GuV nicht ausgewiesener Verpflichtungen sein, wie hinsichtlich der ausgewiesenen Verpflichtungen von AMAG und Andritz erkennen lässt. Allerdings ist nicht auszuschließen, dass die Unternehmen von geringeren als 5 bis 10 % der Bezugsgrößen ausgehen.

³⁵¹ Vgl. *Feichtner* (1993) S. 230

		Bilanzsumme	Umsatzerlöse	Jahresergebnis	Verbindlichkeiten
	Werte aus Abschlüssen				
AMAG		1.112.931.924,70	3.930.005,36	48.904.708,26	383.502.100,95
für das nächste Geschäftsjahr	65.000,00	0,000058	0,016539	0,001329	0,000169
für die nächsten 5 Jahre	107.000,00	0,000096	0,027226	0,002188	0,000279
ams		1.583.199.423,76	381.167.456,77	85.180.769,58	1.222.358.292,86
Bestellobligo	55.137.732,00	0,034827	0,144655	0,647303	0,045108
davon unter 1 Jahr	52.796.058,00	0,033348	0,138511	0,619812	0,043192
davon 1 - 5 Jahre	2.341.674,00	0,001479	0,006143	0,027491	0,001916
davon aus Investment unter 1 Jahr	35.567.458,00	0,022466	0,093312	0,417553	0,029097
Andritz		2.209.837.637,60	1.017.614.570,62	299.549.593,55	1.171.453.387,80
Bestellobligo für Investitionsgüter	13.080.000,00	0,005919	0,012854	0,043666	0,011166
S&T		266.829.386,62	71.192.904,90	4.124.559,56	102.154.452,04
harte Patronatserklärung	20.000.000,00	0,074954	0,280927	4,849003	0,195782

Tabelle 8: Wesentlichkeitsbeurteilung der sonstigen finanziellen Verpflichtungen gem § 237 Abs 1 Z 2, eigene Darstellung. Hellgrau hinterlegte Werte liegen zwischen 5 und 10 % der Bezugsgrößen, dunkelgrau hinterlegte Werte entsprechen über 10 % der Bezugsgrößen.

3.10. § 237 Abs 1 Z 3: Bedingungen betreffend Organkredite, -vorschüsse und -haftungen

Innerhalb der Angaben zu Organkrediten sind dem Aufsichtsrat, Vorstand oder stellvertretenden Mitgliedern gewährte Vorschüsse und Kredite sowie entsprechende wesentliche Bedingungen getrennt nach Organen zu erläutern. Auf diese Weise sollen finanzielle Wechselbeziehungen zwischen Unternehmen und dessen Organen und daraus erwachsende Vorteile offengelegt werden. Unter wesentliche anzugebende Bedingungen fallen Tilgungsmodalitäten, die zugrundeliegenden Laufzeiten sowie die Besicherungen der Geschäfte.³⁵² Entsprechend sind auch Informationen zu Zinsen oder in der Berichtsperiode zurückgezahlten sowie erlassenen Beträge anzugeben.³⁵³

Mithilfe dieser Informationen soll es Adressaten ermöglicht werden, eventuelle gegensätzliche Interessen sowie die Angemessenheit der Geschäfte mit Organen zu beurteilen. Im Fall von Unüblichkeit der Geschäfte bzw. Bedingungen ist dies jedenfalls im Anhang anzugeben.³⁵⁴

Welche der Bedingungen wesentlich sind bzw. ab welchem Ausmaß sie wesentlich werden, legt weder der Gesetzgeber noch die Lit fest. Es liegt daher im Ermessen des Unternehmens

³⁵² Vgl. Geirhofer (2016a) Rz. 13; Grünberger / Kühle (2017) Rz. 95 f. und 107; Nowotny (2018a) Rz. 20

³⁵³ Vgl. Csokay / Jankovic (2017) Rz. 10

³⁵⁴ Vgl. Hebestreit / Stückler (2015) Rz. 12

abzuschätzen, in welchem Umfang Adressaten daran Interesse haben bzw. ab welchem Umfang deren Entscheidungen durch Bedingungen der Organkredite beeinflusst werden. Eine Wesentlichkeitsgrenze für diese Umstände anzusetzen macht dahingehend wenig Sinn, da Laufzeiten oder fällige Beträge erst im Vergleich zur Situation, in der sich das Unternehmen befindet, hinsichtlich ihrer Wesentlichkeit beurteilt werden können. Unternehmen werden daher unter Anwendung des Grundsatzes der Wesentlichkeit als auch unter Abschätzung der Adressateninteressen finanzielle Vereinbarungen mit Organen werten müssen.

Die Stichprobe liefert diesbezüglich nur sehr eingeschränkte Auskunft. Erwähnt werden Geschäfte mit Organen von drei Unternehmen: AMAG, Burgenland Holding und S&T. Davon ist in den Abschlüssen der ersten beiden Unternehmen lediglich der Hinweis darauf zu finden, dass weder dem Vorstand noch Aufsichtsrat Vorschüsse oder Kredite gewährt bzw. auch keine Haftungen übernommen wurden.³⁵⁵

Lediglich S&T weist anderweitige Geschäftsbeziehungen mit Organmitgliedern aus, ob die ausgewiesenen Posten aus Verträgen betreffend Kredite, Vorschüsse oder Haftungen stammen, ist jedoch nicht ersichtlich. Getrennt nach Organen sind bezogene sowie erbrachte Lieferungen und Leistungen, Forderungen sowie Verbindlichkeiten des Unternehmens gegenüber Organen, Vorschüsse und Kredite als auch übernommene Haftungen zu finden. Informationen bezüglich Tilgungsbedingungen, Laufzeiten o.Ä. werden nicht ausgewiesen.³⁵⁶

Allerdings ist, außer bei den erbrachten Lieferungen und Leistungen sowie bei den Forderungen betreffend den Vorstand, jeweils der Betrag von Null ausgewiesen.³⁵⁷ Der Ausweis des Betrages Null dient wohl zur Verdeutlichung von nichtexistenten entsprechenden Vorgängen. Dies kann aus dem Umstand geschlossen werden, dass die ausgewiesenen Beträge der erbrachten Lieferungen und Forderungen im Vergleich zu diversen Bezugsgrößen größtenteils unwesentlich sind, aber dennoch dargestellt werden, wie in Tabelle 9 kenntlich gemacht wird. Einzig die erbrachten Leistungen werden im Vergleich zu den Sach- bzw. variablen Bezügen des Vorstands wesentlich (fett formatiert), falls von einer Wesentlichkeitsgrenze von 5 % bzw. 10 % ausgegangen wird³⁵⁸ und die Bezugsgrößen Akzeptanz finden. Andernfalls wäre der Ausweis der beiden Beträge nicht notwendig. Als Grund für den widersprüchlichen Ausweis kann der Grundsatz der Stetigkeit genannt werden, da auch im Vorjahr innerhalb dieser Posten Beträge ausgewiesen wurden. Ob diese als wesentlich galten bleibt dahingestellt. Im Vergleich zu den anderen Jahresabschlüssen der

³⁵⁵ Vgl. *AMAG Austria Metall AG* (2017) S. 8 des Anhangs; *Burgenland Holding AG* (2017) S. 24

³⁵⁶ Vgl. *S&T AG* (2017) S. 26 des Anhangs

³⁵⁷ Vgl. *S&T AG* (2017) S. 26 des Anhangs

³⁵⁸ Vgl. *Feichtner* (1993) S. 230

Stichprobe hätte der Ausweis, nach quantitativen Kriterien beurteilt, ebenfalls unterbleiben können.

Nach qualitativen Kriterien beurteilt, ist ein Motiv für den Ausweis der unwesentlichen Größenordnung der Beträge sicherlich jener, dass Adressaten zunächst erfahren, dass neben Leitungs-, Kontroll-, Kredit- und Haftungsbeziehungen zwischen dem Unternehmen und den Organen auch andere bestehen. Des Weiteren kann auch eine periodenübergreifende Entwicklung der ausgewiesenen Beträge beobachtet werden.³⁵⁹ Dennoch ist im Falle der S&T eine rein verbale Erläuterung bzw. Erwähnung dieser Geschäftsbeziehungen aufgrund betragsmäßiger Unwesentlichkeit als ausreichend anzunehmen.

Wesentlichkeitsbeurteilung der Geschäfte des Vorstands der S&T	Beträge aus Abschlüssen	Erbrachte Lieferungen und Leistungen des Vorstands ^{a)}	Forderungen an Vorstand ^{b)}
		5.439,85	414,88
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	9.290.024,51	0,000585558	-
Forderungen gesamt	41.691.622,43	-	0,000009951
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	6.394.328,56	-	0,000064882
Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen	29.676.817,65	-	0,000013980
Forderungen gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht	317.549,53	-	0,001306505
Sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände	5.302.926,69	-	0,000078236
Gesamtbezüge ^{c)}	655.300,00	0,008301312	0,000633115
Fixer Bezug	510.500,00	0,010655926	0,000812693
Variabler Bezug	50.000,00	0,108797000	0,008297600
Sachbezug	94.800,00	0,057382384	0,004376371

Tabelle 9: Wesentlichkeitsbeurteilung der Geschäfte des Vorstands der S&T, eigene Darstellung. Die Vergleichsgrößen wurden entsprechend den ausgewiesenen Posten gewählt: ^{a)} Erbrachte Lieferungen und Leistungen wurden den Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen gegenübergestellt (hellgrau); ^{b)} Forderungen an den Vorstand wurden, mangels passenderer gesonderter Aufteilung im Anhang, den in der Bilanz ausgewiesenen Forderungsarten gegenübergestellt (mittelgrau); ^{c)} Sowohl die erbrachten Lieferungen als auch die Forderungen wurden den Bezügen des Vorstands gegenübergestellt (dunkelgrau).

³⁵⁹ Vgl. Csokay / Jankovic (2017) Rz. 10

3.11. § 238 Abs 1 Z 10: Außerbilanzielle Geschäfte

Außerbilanzielle Geschäfte nach § 238 Abs 1 Z 10 sind solche, die in der Bilanz weder als (Eventual-)Verbindlichkeit oder Rückstellung, noch w.o. in Kapitel 3.9 erläutert gem § 237 Abs 1 Z 2 als finanzielle Verpflichtung und infolgedessen auch nicht im Rahmen der Haftungsverhältnisse gem § 199 Eingang in Jahresabschlüsse finden. § 238 Abs 1 Z 10 fungiert als Auffangtatbestand für Geschäfte, aus denen wesentliche Risiken und Vorteile erwachsen, die für die Beurteilung der VFE-Lage notwendig sind und welche diese ohne Ausweis u.U. verzerren könnten.³⁶⁰ Wurde ein Geschäft bereits nach § 237 Abs 1 Z 2 in den Anhang aufgenommen, ist es gem § 238 Abs 1 Z 10 nicht weiter zu beachten.³⁶¹ Diese beiden Paragraphen unterscheiden sich dahingehend, dass lt. ersterem nur finanzielle Verpflichtungen, d.h. Ressourcenabflüsse, lt. letzterem auch Risiken anlässlich faktischer Umstände sowie Vorteile Berücksichtigung finden.³⁶² Ein Vorteil bzw. Risiko ergibt sich durch eine positive bzw. negative Auswirkung eines Geschäfts auf die Liquidität oder Fähigkeit zur Verpflichtungserfüllung.³⁶³ Zur Beurteilung, ob ein Sachverhalt gem § 237 Abs 1 Z 2 oder gem § 238 Abs 1 Z 10, bzw. ob überhaupt, anzugeben ist, stellt das AFRAC einen Entscheidungsbaum zur Verfügung.³⁶⁴

Bei außerbilanziellen Geschäften kann es sich neben schwebenden Geschäften oder ungewissen Verbindlichkeiten auch um in der Bilanz wegen wirtschaftlichen Eigentums nicht abzubildende Sicherungsgeschäfte handeln. Außerdem können durch den Ausweis auch geschickte Ausgestaltungen von Verträgen für Bilanzadressaten ersichtlich werden.³⁶⁵

Die Pflicht des Ausweises solcher Geschäfte ergibt sich durch deren Wesentlichkeit, welche anhand des entsprechenden Grundsatzes zu eruieren ist.³⁶⁶ Bei der Beurteilung der Wesentlichkeit ist auf die Auswirkungen auf Verpflichtungserfüllungen sowie die Liquidität des Unternehmens Rücksicht zu nehmen.³⁶⁷ Wie auch schon unter § 237 Abs 2 ist auch in diesem Fall möglich, dass ein wesentlicher Gesamtbetrag über einen längeren Zeitraum verteilt an Wesentlichkeit verliert.³⁶⁸

³⁶⁰ Vgl. *Altenburger* (2015) Rz. 65 f.; *Hohla / Atak* (2017) Rz. 89; *Nowotny* (2018b) Rz. 55

³⁶¹ Vgl. *AFRAC* 7 (Dezember 2015a) Rz. 5

³⁶² Vgl. *AFRAC* 7 (Dezember 2015a) Rz. 14 und 16

³⁶³ Vgl. *Hohla / Atak* (2017) Rz. 94

³⁶⁴ Vgl. *AFRAC* 7 (Dezember 2015a) Rz. 9

³⁶⁵ Vgl. *Hohla / Atak* (2017) Rz. 88 f. und 92; *Nowotny* (2018b) Rz. 58 f.

³⁶⁶ Vgl. *Neuhold / Wisser* (2017) Rz. 40

³⁶⁷ Vgl. *Hohla / Atak* (2017) Rz. 94; *Nowotny* (2018b) Rz. 61

³⁶⁸ Vgl. *Rossmannith* (1998) S. 106

Im Falle von wesentlichen außerbilanziellen Geschäften sind deren „Art, Zweck und finanzielle Auswirkungen“³⁶⁹ offenzulegen. Dafür sind die Sachverhalte Kategorien, bspw. nach Vertragstypen, zuzuordnen und Begründungen für den Geschäftsabschluss zu erörtern sowie die daraus entstehenden Risiken bzw. Vorteile betragsmäßig getrennt nach Kategorien zu erfassen. Ist die Feststellung eines Betrages oder der Grenzen, innerhalb welcher dieser liegen kann nicht möglich, haben wenigstens die übrigen Angaben zu erfolgen.³⁷⁰ Die Angabe von Beträgen des vorangegangenen Jahres ist nicht notwendig, kann jedoch im Rahmen eines getreueren Bildes zweckmäßig sein.³⁷¹

Innerhalb der Stichprobe nahmen drei Unternehmen Bezug auf den Ausweis außerbilanzieller Geschäfte, wovon zwei erklären keine derartigen Geschäfte eingegangen zu sein.³⁷² STRABAG gab an zukünftig zur Leistung von Ersatzansprüchen verpflichtet zu sein.³⁷³ Die quantitative Wesentlichkeit dieser wird in Tabelle 10 anhand des Jahresergebnisses, des Eigenkapitals, der Bilanzsumme und der Umsatzerlöse ermittelt.³⁷⁴ Die Ansprüche werden als wesentlich einzustufen sein, da sie bspw. 10 % des Jahresergebnisses oder der Umsatzerlöse bzw. den Absolutbetrag letzterer übersteigen. Die Adressaten darüber zu informieren erscheint also schon aufgrund quantitativer Wesentlichkeit vorgenommen worden und daher gerechtfertigt zu sein.

	Jahresergebnis	Eigenkapital	Bilanzsumme	Umsatzerlöse
<i>Werte aus dem Abschluss</i>	97.090.000,00	2.985.192.143,66	3.864.269.985,20	61.900.240,67
Ersatzansprüche	81.000.000,00	0,834277	0,027134	0,020961
				1,308557

Tabelle 10: Einschätzung der Wesentlichkeit der Ersatzansprüche der untersuchten Berichtsperiode von STRABAG, eigene Darstellung. Grau hinterlegte Verhältnisse übersteigen eine Wesentlichkeitsgrenze von 10 %.

³⁶⁹ § 238 Abs 1 Z 10 idF RÄG 2014 und § 237 Z 8a idF vor dem RÄG 2014

³⁷⁰ Vgl. AFRAC 7 (Dezember 2015a) Rz. 19

³⁷¹ Vgl. Müller (2010b) Rz. 70; AFRAC 12 (Dezember 2015b) Rz. 10

³⁷² Vgl. Andritz AG (2017) S. 13 des Anhangs: Es wird explizit erwähnt keine Geschäfte gem §§ 237 Z 8 oder 199 angeben zu können. Im Weiteren wird jedoch ausgeführt, dass aus diesen Geschäften auch keine wesentlichen Risiken und Vorteile ableitbar sind. Dieser Zusatz kann wohl als Andeutung des Ausweises nach § 238 Abs 1 Z 10 verstanden werden. Der Verweis auf Geschäfte gem § 237 Z 8 bezieht sich auf das UGB idF vor dem RÄG 2014, gemeint ist sicherlich § 237 Abs 1 Z 2 idF RÄG 2014; FACC AG (2017) S. 112

³⁷³ Vgl. STRABAG SE (2017) S. 12 des Anhangs: Obwohl mehrere Beträge dargestellt werden, werden im Rahmen dieser Arbeit jedoch nur die Ansprüche der untersuchten Berichtsperiode berücksichtigt.

³⁷⁴ Vgl. Feichtner (1993) S. 230 f.; Rohatschek (2017) Rz. 44

3.12. § 238 Abs 1 Z 11: Ereignisse nach dem Stichtag

Der Nachtragsbericht gem § 238 Z 11 hat bedeutsame tatsächlich eingetretene Geschäftsvorgänge, Trends und Entwicklungen, die nach dem Abschlussstichtag eingetreten sind, zu enthalten.³⁷⁵ Dadurch sollen Vorfälle mit wesentlichem Einfluss auf die VFE-Lage, welche weder in der Bilanz noch in der GuV Berücksichtigung finden über die künftige Stellung des Unternehmens informieren sowie die Aktualität des Abschlusses fördern.³⁷⁶ Diese Vorfälle können sowohl interner Natur sein, als auch von außerhalb auf das Unternehmen wirken.³⁷⁷

Bis zu welchem Zeitpunkt wesentliche Ereignisse zu berücksichtigen sind ist unklar, vertritt die Lit doch unterschiedliche Meinungen. Bis zur Aufstellung des Abschlusses sind Vorfälle jedenfalls in den Anhang aufzunehmen, weitere Ansichten schlagen auch den Zeitpunkt der Feststellung, des Bestätigungsvermerks oder auch der Einberufung der Haupt-/Generalversammlung als Frist für die Aufnahme der Ereignisse in den Anhang vor.³⁷⁸ Dabei soll über wertbeeinflussende Ereignisse nach dem Stichtag auf dieselbe Weise informiert werden, als wären sie zum Stichtag eingetreten.³⁷⁹

Welche Entwicklungen und Vorfälle als wesentlich gelten wird auch in diesem Fall situationsabhängig sein. Sicherlich wesentlich sind Ereignisse die die Zukunftsaussichten oder die Existenz des Unternehmens betreffen und im Allgemeinen dessen Entwicklung tangieren. Verändert der Jahresabschluss das wahre Bild der VFE-Lage, falls Ereignisse aufgenommen bzw. nicht aufgenommen werden, so ist anzunehmen, dass diese ebenfalls als wesentlich anzusehen sind.³⁸⁰ Es ist auch davon auszugehen, dass ein hohes Ausmaß an negativen Auswirkungen der Ereignisse auf das Unternehmen zu einem hohen Umfang der Angabe führt.³⁸¹

Ähnlich wie unter Z 10 sind auch hier Art und finanzielle Auswirkungen der wesentlichen Ereignisse offenzulegen.³⁸² Eine betragsmäßige Angabe oder zumindest das Spektrum innerhalb welchem die Auswirkungen anzunehmen sind, gilt als empfehlenswert. Kann dem nicht nachgekommen werden, so verlangen Hohla / Atak (2017) eine ausführliche und detailreiche Angabe, welche die finanziellen

³⁷⁵ Vgl. Milla / Müller (2015) Rz. 63 f.

³⁷⁶ Vgl. Maresch (2010) Rz. 28; Hohla / Atak (2017) Rz. 96 f.; Nowotny (2018b) Rz. 63 f.

³⁷⁷ Vgl. Milla / Müller (2015) Rz. 64

³⁷⁸ Vgl. Maresch (2010) Rz. 30; Milla / Müller (2015) Rz. 66; Geirhofer (2016b) Rz. 28

³⁷⁹ Vgl. Wagenhofer (2017) S. 60; Nowotny (2018b) Rz. 62 und 66

³⁸⁰ Vgl. Milla / Müller (2015) Rz. 63; Hohla / Atak (2017) Rz. 96

³⁸¹ Vgl. Milla / Müller (2015) Rz. 64; Geirhofer (2016b) Rz. 28; Nowotny (2018b) Rz. 63

³⁸² § 238 Abs 1 Z 11

Auswirkungen verdeutlichen soll.³⁸³ Treten keine berichtspflichtigen Ereignisse ein, so ist zumindest eine dementsprechende Angabe auszuweisen.³⁸⁴

Bei sieben Unternehmen konnte ein solcher Negativvermerk festgestellt werden.³⁸⁵ Unter den übrigen Unternehmen wurde bei einem weder ein derartiger Vermerk, noch ausgewiesene Ereignisse³⁸⁶ und innerhalb der Jahresabschlüsse zweier Unternehmen die Angabe über wesentliche Ereignisse nach dem Stichtag gefunden.³⁸⁷

Zumtobel berichtet über den Kauf eines bis zum Stichtag gemieteten Gebäudes.³⁸⁸ Eine Angabe zur Einschätzung der Höhe und des Umfangs der Auswirkungen dieses Kaufs wird zwar nicht angegeben, jedoch lässt der Ausweis einen kundigen Adressaten zunächst verstehen, dass der bisherige Mietaufwand und der Wert des Anlagevermögens sich innerhalb der nächsten Periode verändern werden. Die Angabe eines Betrages des entsprechenden Mietaufwandes einerseits und Gebäudewertes andererseits hätte einen tieferen Einblick in die Auswirkungen geliefert, sodass eine bessere Einschätzung der Veränderungen gewährleistet würde, bspw. ob der Mietaufwand im nächsten Geschäftsjahr komplett entfällt oder nur einen geringen Teil des übrigen Aufwandes ausmacht. Da diese Angaben fehlen, kann auf deren Unwesentlichkeit geschlossen werden. Der Kauf des Gebäudes wurde vom Unternehmen dennoch als qualitativ wesentlich beurteilt.

Die S&T hingegen berichtet zum einen über die Verschmelzung eines Tochterunternehmens mit einem börsennotierten Unternehmen und deren Auswirkungen auf die S&T. Im Rahmen dieser Verschmelzung wird es den Aktionären des zu verschmelzenden Unternehmens zunächst ermöglicht ihre bisherigen Aktien gegen die des Tochterunternehmens zu tauschen. Diese können im Weiteren „in die S&T AG im Rahmen einer Sachkapitalerhöhung unter Gewährung einer teilweisen Barabfindung“³⁸⁹ eingebracht werden. Diese Information ist sicherlich in erster Linie für die Aktionäre sowohl der S&T als auch des zu verschmelzenden Unternehmens von Interesse, bspw. aufgrund einer potenziellen Verwässerung der S&T Aktien.³⁹⁰ Angaben über das Ausmaß können vorübergehend keine erwartet werden, handelt es sich doch vorerst um eine Absichtserklärung. Die qualitative Wesentlichkeit dieser Information kann jedoch nicht bestritten werden.

³⁸³ Vgl. Geirhofer (2016b) Rz. 28; Hohla / Atak (2017) Rz. 98 f.; Nowotny (2018b) Rz. 62

³⁸⁴ Vgl. Maresch (2010) Rz. 31

³⁸⁵ Negativvermerk ausgewiesen bei: AMAG Austria Metall AG (2017) S. 9 des Anhangs, ams AG (2017) S. 13 des Lageberichts, Andritz AG (2017) S. 20 des Anhangs, Burgenland Holding AG (2017) S. 24, Stadlauer Malzfabrik AG (2017) S. 22, STRABAG SE (2017) S. 13 und UBM Development AG (2017) S. 181.

³⁸⁶ Keine Angabe betreffend § 238 Abs 1 Z 11 bei FACC AG.

³⁸⁷ Ausweis von Ereignissen nach dem Stichtag bei S&T AG und Zumtobel Group AG.

³⁸⁸ Vgl. Zumtobel Group AG (2017) S. 173

³⁸⁹ S&T AG (2017) S. 30 des Anhangs

³⁹⁰ Vgl. Hartlieb / Zollner (2015) S. 973 f.

Weiters wurde der Anspruch einer von S&T abgegebenen Patronatserklärung geltend gemacht. S&T wird diesem durch die Zeichnung von Aktien des begünstigten Unternehmens nachkommen. Die quantitative Wesentlichkeit kann in Tabelle 11 abgelesen werden, welche anhand der Bilanzsumme, den Umsatzerlösen als auch des Jahresergebnisses bemessen wurde. Von kundigen Adressaten kann das Wissen bezüglich der Unterstützung von Tochterunternehmen erwartet werden. Der Grund dieses Ausweises wird einerseits im Zusammenhang mit der obig angeführten Verschmelzung einerseits und des Ausmaßes der Aktienzeichnung andererseits liegen.

Außerdem wird über den Erwerb eines weiteren Tochterunternehmens berichtet. Die Realisierung des Erwerbs war zum Zeitpunkt der Berichterstattung jedoch von der vorausgehenden Einbringung von Teilbetrieben in das potenzielle Tochterunternehmen abhängig. Für Adressaten ist in diesem Fall sicherlich zum einen der geplante Anteilskauf von Bedeutung. Zum anderen wird durch die Erwähnung der Bedingung darauf hingewiesen, dass der Erwerb zwar noch nicht verwirklicht wurde, der Ausweis aber vermuten lässt, dass der Ankauf ohne Bedingung jedoch grundsätzlich schon abgewickelt worden wäre. Obwohl im Nachtragsbericht nur tatsächlich eingetretene Ereignisse zu berücksichtigen sind³⁹¹, wird dieses mit hinreichender Sicherheit bis zur ausgewiesenen Frist noch eintreten, sodass der Jahresabschluss auch bis über den Berichtszeitraum nicht an Aktualität verliert. Da zu dem bevorstehenden Tochterunternehmen keine weiteren Informationen im Jahresabschluss zu finden sind und der Umfang des Erwerbs nicht beziffert wird, wird von einem wesentlichen Erwerb ausgegangen.

	Werte aus dem Abschluss	Bilanzsumme	Umsatzerlöse	Jahresergebnis
		266.829.386,62	71.192.904,90	4.124.559,56
Anspruch aus Patronatserklärung	15.800.000,00	0,05921387	0,22193223	3,83071205

Tabelle 11: Wesentlichkeit des Anspruchs aus der Patronatserklärung der S&T AG, eigene Darstellung. Bei einer angenommenen Wesentlichkeitsgrenze von 5 % der Bezugsgrößen ist der Anspruch im Vergleich zu allen dreien Bezugsgrößen wesentlich (grau hinterlegt).

³⁹¹ Vgl. Geirhofer (2016b) Rz. 28

3.13. § 238 Abs 1 Z 12: Geschäfte mit nahe stehenden Personen

Lt. dieser Ziffer sind Geschäfte des Unternehmens mit nahe stehenden Gesellschaften und Personen, deren Wertumfang als auch die Art der Beziehung als Angaben zu den Geschäften in den Anhang aufzunehmen. Voraussetzung dafür ist neben marktunüblichen Bedingungen auch die Wesentlichkeit der Geschäfte, welche wirtschaftlicher als auch rechtlicher Natur sein können.³⁹² Falls sie für die Einschätzung der Finanzlage des Unternehmens von Bedeutung sind, sind auch weitere Angaben zu machen.³⁹³ Der Ausweis dieser Informationen soll primär den Minderheitsgesellschaftern und ihrem Schutz dienen.³⁹⁴

Welche Unternehmen und Personen nahe stehend sind, ist durch den Verweis auf die Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 mithilfe des IAS 24.9-.12 zu beurteilen.³⁹⁵ Da der Gegenstand dieser Arbeit der Grundsatz der Wesentlichkeit ist und die Beurteilung von nahe stehenden Einheiten hier fehl am Platz sowie viel zu komplex für diesen Rahmen wäre, wird hier nicht näher auf nahe stehende Personen und Unternehmen eingegangen.³⁹⁶ Werden Geschäfte mit nahe stehenden Gesellschaften und Personen in den hier untersuchten Jahresabschlüssen ausgewiesen, wird mangels der Möglichkeit deren Richtigkeit zu überprüfen, von einer regelkonformen Unterscheidung nahe stehender bzw. nicht nahe stehender Instanzen ausgegangen. Lt. AFRAC Stellungnahme 10 ist bei der Beurteilung der Beziehung zwischen dem berichtenden und dessen nahe stehenden Unternehmen oder Personen vom wirtschaftlichen Gehalt und nicht deren rechtlichen Ausgestaltung der Beziehung auszugehen.³⁹⁷ Grundsätzlich gelten Unternehmen oder Personen als nahe stehend, welche das berichtende Unternehmen beherrschen, gemeinschaftlich führen oder einen maßgeblichen Einfluss darauf ausüben bzw. sie vom berichtenden Unternehmen beherrscht, geführt oder maßgeblich beeinflusst werden.³⁹⁸ Nicht als nahe stehend gelten Tochterunternehmen, deren Anteile direkt oder indirekt zu 100 % gehalten werden.³⁹⁹

Halten die Geschäfte einem Drittvergleich nicht stand, d.h. ein unabhängiger Dritter hätte das Geschäft zu den vorliegenden Konditionen mit dem Unternehmen nicht abgeschlossen, gelten sie

³⁹² Vgl. § 238 Abs 1 Z 12 idF RÄG 2014 und §237 Z 8b idF vor dem RÄG 2014; *Hohla / Atak* (2017) Rz. 118

³⁹³ Vgl. *Hohla / Atak* (2017) Rz. 121

³⁹⁴ Vgl. *Nowotny* (2018b) Rz. 68

³⁹⁵ Vgl. § 238 Abs 1 Z12; *Nowotny* (2018b) Rz. 68

³⁹⁶ Viele der innerhalb dieses Unterkapitels aufgeführten Autoren beschäftigten sich intensiver mit der Auslegung nahe stehender Personen und Unternehmen, weshalb an dieser Stelle auf sie verwiesen wird. So bspw. *Hohla / Atak* (2017) Rz. 108 – 116; *Geirhofer* (2016b) Rz. 31 – 36 oder *Müller* (2010b) Rz. 74 – 90

³⁹⁷ Vgl. *AFRAC 10* (Juni 2018) Rz. 13

³⁹⁸ Vgl. *Müller* (2010b) Rz. 78; *Geirhofer* (2016b) Rz. 34

³⁹⁹ Vgl. *Neuhold / Wisser* (2017) Rz. 50

als marktunüblich.⁴⁰⁰ Lt. AFRAC ist „für das Vorliegen wesentlicher und marktunüblicher Vorgänge (...) eine signifikante Abweichung vom Standard erforderlich“⁴⁰¹, es schlägt zur Beurteilung der Marktunüblichkeit von Geschäften den Fremdvergleichsgrundsatz der OECD-Verrechnungspreisleitlinien als Anhaltspunkt vor.⁴⁰² Bei der Beurteilung wird darauf abgezielt, ob die Höhe der Leistung auch der der Gegenleistung entspricht.⁴⁰³ Dies ist trotz allem mit Schwierigkeiten hinsichtlich der Bewertung der Geschäfte verbunden, da dafür ein Markt- oder Zeitwert zu ermitteln sein wird.⁴⁰⁴ Ist die Ermittlung einer Größenordnung des Geschäfts nicht möglich, so hat stattdessen zumindest eine Erläuterung zu erfolgen. Wird das marktunübliche Geschäft mit einem Gesellschafter abgeschlossen, kann von einer unerlaubten Einlagenrückgewähr bzw. einer verdeckten Einlage ausgegangen werden.⁴⁰⁵ Da solche Transaktionen unzulässig sind, wird es sich bei marktunüblichen Geschäften daher überwiegend um unvergleich- und unüberprüfbare, aber weiterhin zulässige handeln.⁴⁰⁶

Die Wesentlichkeit einzelner oder zusammengefasster marktunüblicher Geschäfte ist im Verhältnis zum Jahresabschluss zu entscheiden⁴⁰⁷ und dementsprechend anhand des Wesentlichkeitsgrundsatzes zu beurteilen. Dabei ist nicht die Marktunüblichkeit von Bedeutung, sondern die Art des Geschäfts und der entsprechende betragsmäßige Umfang.⁴⁰⁸ Sind neben diesen verpflichtenden auch detailliertere Angaben für die Einschätzung der Finanz- und Liquiditätslage notwendig, sind sie in den Anhang aufzunehmen.⁴⁰⁹ Das bedeutet, dass einerseits zwar nur wesentliche Geschäfte aufzuzeigen und andererseits dabei wiederum alle wesentlichen Elemente des Geschäfts offenzulegen sind, was entsprechend der Entscheidungsbeeinflussung von Adressaten zu beurteilen ist.⁴¹⁰

Eine Auswertung des Wesentlichkeitsgrundsatzes anhand Geschäften zu nahe stehenden Personen und Unternehmen mithilfe der ausgewählten Jahresabschlüsse ist aufgrund fehlender Angaben in diesen nicht möglich. Bei fünf Unternehmen wurden derartige Geschäfte in keiner Weise erwähnt.⁴¹¹ Ein Unternehmen verwies diesbezüglich auf den Konzernanhang,⁴¹² welcher jedoch

⁴⁰⁰ Vgl. Geirhofer (2016b) Rz. 39

⁴⁰¹ AFRAC 10 (Juni 2018) Rz. 19

⁴⁰² Vgl. AFRAC 10 (Juni 2018) Rz. 21

⁴⁰³ Vgl. Hohla / Atak (2017) Rz. 120

⁴⁰⁴ Vgl. AFRAC 10 (Juni 2018) Rz. 23

⁴⁰⁵ Vgl. Müller (2010b) Rz. 106 und 109

⁴⁰⁶ Vgl. Geirhofer (2016b) Rz. 39

⁴⁰⁷ Vgl. AFRAC 10 (Juni 2018) Rz. 6 iVm 24

⁴⁰⁸ Vgl. Hohla / Atak (2017) Rz. 119

⁴⁰⁹ Vgl. Nowotny (2018b) Rz. 68

⁴¹⁰ Vgl. Altenburger (2015) Rz. 73

⁴¹¹ Geschäfte mit nahe stehenden Personen wurden von AMAG Austria Metall AG (2017), ams AG (2017), Andritz AG (2017), S&T AG (2017) und Stadlauer Malzfabrik AG (2017) nicht berücksichtigt.

⁴¹² Vgl. STRABAG SE (2017) S. 71

aufgrund seines Umfangs nicht Teil dieser Arbeit werden soll. Die übrigen Jahresabschlüsse wiesen entweder auf die Existenz von ausschließlich marktüblichen⁴¹³ oder auf die Inexistenz von marktunüblichen Bedingungen von Geschäftsbeziehungen hin.⁴¹⁴

3.14. § 238 Abs 1 Z 14: Nutzung von nicht aktivierten Sachanlagen

Z 14 behandelt Angaben zu Verpflichtungen aus der Nutzung von Sachanlagen, welche nicht in der Bilanz auszuweisen sind. Diese betreffen hauptsächlich Miet-, Pacht- und Leasinggegenstände, wobei unter letztere nur Operating-Lease-Verträge fallen, da Finanzierungsleasingverträge ohnehin Eingang in die Bilanz des Leasingnehmers finden.⁴¹⁵ Unter diese Gegenstände fallen ausschließlich jene, die von Unternehmen angemietet, jedoch nicht vermietet werden.⁴¹⁶ Die Angabepflicht erstreckt sich auf jene Verpflichtungen, die wesentlich sind und fordert deren Gesamtbetrag für die Folgeperiode und der folgenden fünf Perioden⁴¹⁷ sowie die entsprechenden Beträge des Vorjahres.⁴¹⁸

Ziel der Angabe der Verpflichtungen ist es, nicht in der Bilanz enthaltene Investitionen darzulegen, sodass finanzielle Auswirkungen und Belastungen aus nicht bilanzierten Verträgen sichtbar werden und die finanzielle Lage dadurch zusätzlich die wahren Verhältnisse widerspiegelt.⁴¹⁹ Aus diesem Grund soll auch die geplante oder wahrscheinliche Ausübung von Kaufoptionen am Ende von Operating-Lease-Verträgen in die auszuweisenden Beträge inkludiert werden. Offenzulegen sind dabei die Erfüllungsbeträge der zum Bilanzstichtag schon bestehenden Miet-, Pacht- und Leasingverträge.⁴²⁰

Da nach § 237 Abs 1 Z 2 schon Verpflichtungen gegenüber verbundenen Unternehmen gefordert werden, ist fraglich, ob Verpflichtungen betreffend nicht ausgewiesener Sachanlagenutzung gegenüber verbundenen Unternehmen nach § 237 Abs 1 Z 2 oder nach § 238 Abs 1 Z 14 anzugeben sind.⁴²¹ Rossmannith (1998) und Müller (2010b) sind für den Ausweis an zweiter Stelle⁴²², während

⁴¹³ Vgl. *Burgenland Holding AG* (2017) S. 24; *UBM Development AG* (2017) S. 180; *Zumtobel Group AG* (2017) S. 173

⁴¹⁴ Vgl. *FACC AG* (2017) S. 113

⁴¹⁵ Vgl. *Müller* (2010b) Rz. 59; *Hohla / Atak* (2017) Rz. 128

⁴¹⁶ Vgl. *Nowotny* (2011) Rz. 47

⁴¹⁷ Vgl. § 238 Abs 1 Z 14 idF RÄG 2014 und § 237 Z 8 lit b idF vor dem RÄG 2014

⁴¹⁸ Vgl. *AFRAC 12* (Dezember 2015b) Rz. 4

⁴¹⁹ Vgl. *Müller* (2010b) Rz. 49; *Hohla / Atak* (2017) Rz. 128

⁴²⁰ Vgl. *Neuhold / Wissner* (2017) Rz. 54; *Nowotny* (2018b) Rz. 82 – 84

⁴²¹ Vgl. *Altenburger* (2015) Rz. 63

⁴²² Vgl. *Rossmannith* (1998) S. 105; *Müller* (2010b) Rz. 48

Nowotny (2018b) vom Gegenteil ausgeht.⁴²³ Altenburger (2015) spricht sich für den Ausweis an beiden Stellen aus, da der Gesetzgeber den Ausweis der Verpflichtungen aus nicht bilanzierter Sachanlagenutzung innerhalb der Verpflichtungen gegenüber verbundenen Unternehmen, und umgekehrt, nicht ausgeschlossen hat.⁴²⁴ Außerdem wird in den ErläutRV zum GesRÄG zum einen definiert, dass „*Verpflichtungen aus der Nutzung von in der Bilanz nicht ausgewiesenen Sachanlagen (...) auch in den gesondert auszuweisenden Verpflichtungen gegenüber verbundenen Unternehmen enthalten sein [können]*“⁴²⁵, zum anderen jedoch erklärt, dass eine Abspaltung der Verpflichtungen gegenüber verbundenen Unternehmen innerhalb der Verpflichtungen aus der Nutzung nicht bilanzierter Sachanlagen nicht notwendig ist.⁴²⁶ Dass die Zuordnung nicht eindeutig ist, zeigt auch die Stichprobe. Von den sieben Unternehmen, die nicht bilanzierte Sachanlagen nutzen,⁴²⁷ wiesen drei diese innerhalb der Angabe gem § 237 Abs 1 Z 2,⁴²⁸ weitere drei gem § 238 Abs 1 Z 14⁴²⁹ und das letzte Unternehmen innerhalb der Erläuterungen zum Sachanlagevermögen aus.⁴³⁰

Die Wesentlichkeit der Verpflichtungen aus nicht bilanzierter Sachanlagenutzung kann mittels Bezugsgrößen bemessen werden. Die Lit befürwortet dafür „5 % der Schulden oder des geplanten Cashflow“⁴³¹ heranzuziehen.⁴³² Die Beurteilung der Wesentlichkeit anhand des Cashflow bleibt in diesem Fall allein den Unternehmen vorbehalten, da er in den Jahresabschlüssen nicht ausgewiesen wird und daher im Rahmen dieser Arbeit nicht zur Berechnung herangezogen werden kann. In Tabelle 12 wird die Wesentlichkeit dementsprechend ausschließlich mithilfe der Schulden ermittelt, wobei die Gegenüberstellung der Gesamtbeträge der folgenden fünf Jahre mit den aktuellen Schulden kritisch zu betrachten ist.

Die in der Stichprobe enthaltenen Jahresabschlüsse weisen überwiegend unwesentliche Verpflichtungen aus der Nutzung von nicht bilanzierten Sachanlagen aus, bemessen an den jeweiligen Schulden (Tabelle 12). Dadurch, dass die Wesentlichkeit nicht auch anhand des geplanten Cashflows berechnet werden kann, ist es nicht möglich eine eindeutige Aussage bzgl. quantitativ wesentlicher oder unwesentlicher Verpflichtungen zu treffen. Unter der Annahme,

⁴²³ Vgl. Nowotny (2018b) Rz. 84

⁴²⁴ Vgl. Altenburger (2015) Rz. 63

⁴²⁵ ErläutRV 32 BlgNR 20.GP, 70

⁴²⁶ Vgl. Altenburger (2015) Fn. 32 m.w.N.

⁴²⁷ Der entsprechende Ausweis konnte bei *ams AG* (2017), *Burgenland Holding AG* (2017) und *Stadlauer Malzfabrik AG* (2017) nicht gefunden werden.

⁴²⁸ Vgl. *AMAG Austria Metall AG* (2017) S. 5 des Anhangs; *FACC AG* (2017) S. 112; *STRABAG SE* (2017) S. 11

⁴²⁹ Vgl. *Andritz AG* (2017) S. 13 des Anhangs; *S&T AG* (2017) S. 20 des Anhangs; *Zumtobel Group AG* (2017) S. 167

⁴³⁰ Vgl. *UBM Development AG* (2017) S. 173

⁴³¹ Nowotny (2011) Rz. 45

⁴³² Vgl. Altenburger (2015) Rz. 64

Schulden wären die einzige Möglichkeit zur quantitativen Ermittlung der Wesentlichkeit, wäre es aus Sicht der Unternehmen bei keinem, außer Zumtobel, notwendig gewesen die Verpflichtungen auszuweisen. Lediglich die Verpflichtungen der folgenden fünf Geschäftsjahre von Zumtobel weisen über 5 % der Schulden des zu berichtenden Jahres aus, was trotz allem kritisch zu betrachten ist. Ein Vergleich mit dem geplanten Cashflow hätte u.U. für alle Unternehmen eine aussagekräftigere Beurteilung geliefert. Diesbezüglich definiert Nowotny (2011) nicht, ob für die Verpflichtungen der nächsten Periode der Cashflow für eben diese und für Verpflichtungen der zukünftigen fünf Jahre der Cashflow über diese Periode anzuwenden ist, oder ob für beide Beurteilungen derselbe heranzuziehen ist.⁴³³

Anhand von qualitativen Kriterien beurteilt, ist es für Adressaten sicherlich von Interesse, dass die jeweiligen Unternehmen über nicht bilanzierte Miet-, Pacht- oder Leasinggegenstände verfügen. Auch im Hinblick auf den Vergleich zur Vorperiode bzw. weiter vorangegangenen Jahresabschlüssen ist der Ausweis der Verpflichtungen zu befürworten, da sich diesbezügliche Veränderungen beobachten und beurteilen lassen. Als Bezugsgröße für die Beurteilung der Wesentlichkeit werden hiermit auch Sachanlagen im Allgemeinen bzw. Anlagen gem § 224 Abs 2 A II Z 1 bis 3 vorgeschlagen, sodass eine Gegenüberstellung der Sachanlagen im Eigentum und den angemieteten stattfinden kann.

⁴³³ Vgl. Nowotny (2011) Rz. 45

§ 238 Abs 1 Z 14		Verpflichtungen des Folgejahres	davon gegenüber verbundenen Unternehmen	Verpflichtungen der folgenden 5 Jahre	davon gegenüber verbundenen Unternehmen
AMAG	aktuelles Jahr	0,0003123	0,0002323	0,0013036	0,0011306
	Vorjahr	0,0004393	0,0003431	0,0018911	0,0016694
Andritz	aktuelles Jahr	0,0015251	0,0008319	0,0038128	0,0015945
	Vorjahr	0,0013025	0,0006512	0,0026701	0,0013676
FACC	aktuelles Jahr	0,0013835	-	0,0025757	-
	Vorjahr	0,0044320	-	0,0081991	-
S&T	aktuelles Jahr	0,0046553	-	0,0246770	-
	Vorjahr	0,0091344	-	0,0310520	-
STRABAG	aktuelles Jahr	0,0079368	-	0,0396840	-
	Vorjahr	0,0076644	-	0,0383233	-
UBM	aktuelles Jahr	0,0024040	-	0,0116521	-
	Vorjahr	0,0043233	-	0,0218080	-
Zumtobel	Verpflichtungen aus Leasingverträgen	aktuelles Jahr	-	0,0085273	-
		Vorjahr	-	0,0071061	-
	Verpflichtungen aus Mietverträgen	aktuelles Jahr	-	0,0589500	-
		Vorjahr	-	0,0350078	-
	Gesamtbetrag	aktuelles Jahr	-	0,0674773	-
		Vorjahr	-	0,0421139	-

Tabelle 12: Wesentlichkeitsberechnung der Verpflichtungen aus nicht in der Bilanz ausgewiesenen Sachanlagen mithilfe der Schulden, eigene Darstellung. Die Vorjahresbeträge der Verpflichtungen wurden entsprechend mit den Vorjahresbeträgen der Schulden berechnet, welche als Summe aus Rückstellungen und Verbindlichkeiten angenommen wurden. Wesentliche Beträge größer 5 % sind grau hinterlegt.

3.15. § 238 Abs 1 Z 15: Erheblicher Umfang von Rückstellungen

Zusätzlich zu § 198 Abs 8 Z 3 fordert § 238 Abs 1 Z 1 einen separaten Ausweis von Rückstellungen im Anhang, die zwar nicht gesondert in der Bilanz zu finden sind, aber dennoch einen „erheblichen Umfang“ haben.⁴³⁴ An dieser Stelle wurde die Anpassung an die neue Terminologie („wesentlich“) wohl übersehen⁴³⁵, dennoch kann der „erhebliche Umfang“ als Verweis auf den Grundsatz der Wesentlichkeit wahrgenommen werden.⁴³⁶

Da nach § 224 Abs 3 B bestimmt wird, dass zumindest Rückstellungen für Abfertigungen, Pensionen und Steuern in die Bilanz aufzunehmen sind, bestimmt § 238 Abs 1 Z 15 den gesonderten Ausweis der Personalrückstellungen⁴³⁷ und der unter den Sonstigen Rückstellungen zusammengefassten Positionen, falls diese nicht ohnehin schon in der Bilanz ersichtlich sind.⁴³⁸ Dies soll einen Einblick in die Risiken des Unternehmens gewähren, indem die in den Rückstellungen enthaltenen beurteilt und deren Fristigkeiten abgeschätzt werden können.⁴³⁹ Vorgeschlagen wird dafür eine Aufteilung

⁴³⁴ Vgl. § 237 Abs 1

⁴³⁵ Vgl. Kapitel 2.4.

⁴³⁶ Vgl. Müller (2010b) Rz. 46

⁴³⁷ Vgl. Neuhold / Wisser (2017) Rz. 55; Nowotny (2018b) Rz. 85

⁴³⁸ Vgl. Geirhofer (2016b) Rz. 47

⁴³⁹ Vgl. Müller (2010b) Rz. 43

auf die Art der Rückstellungen, nämlich nach Aufwand, drohenden Verlusten oder ungewissen Verbindlichkeiten.⁴⁴⁰

Im Anhang anzugeben sind Größenordnung und Erläuterungen der einzelnen wesentlichen Rückstellungen.⁴⁴¹ Die Notwendigkeit von Erläuterungen kann entfallen, falls diese aus der Benennung der Rückstellungen erkennbar sind.⁴⁴² Sobald Rückstellungen Eingang in die Bilanz finden, besteht selbst bei Wesentlichkeit keine Pflicht sie zu erläutern.⁴⁴³ Um Übersichtlichkeit des Jahresabschlusses zu gewährleisten empfiehlt Müller (2010b) die Verwendung eines Rückstellungsspiegels.⁴⁴⁴

Die Wesentlichkeit der Rückstellungen ist rein quantitativ zu bemessen, da das Gesetz hinsichtlich der Erläuterungspflicht auf den erheblichen Umfang abzielt.⁴⁴⁵ Die Lit schlägt dafür vor, die einzelnen Beträge der potenziell wesentlichen Rückstellungen mit den Sonstigen Rückstellungen insgesamt, der Bilanzsumme, dem Eigenkapital oder dem Jahresergebnis in Bezug zu stellen.⁴⁴⁶ Beträgt das Ausmaß der Einzelrückstellungen 1 bis 5 % der Sonstigen Rückstellungen, gelten sie jedenfalls als unwesentlich.⁴⁴⁷

Wesentlichkeit ist lt. Feichtner (1993) anzunehmen, wenn Einzelrückstellungen oder Gruppen davon 10 % der Sonstigen Rückstellungen übersteigen, falls letztere selbst 10 % der Bilanzsumme betragen.⁴⁴⁸ Bertl / Kofler / Mandl (1992) schließen sich dem ersten Teil der Beurteilung lt. Feichtner an, benutzen als zweites Kriterium jedoch das Ausmaß von über 10 % der Sonstigen Rückstellungen im Vergleich zu den Gesamtrückstellungen.⁴⁴⁹ Krawitz teilt die Sichtweise von Feichtner, geht jedoch von der Erläuterungspflicht für Einzelrückstellungen ab einem Anteil der Sonstigen Rückstellungen an der Bilanzsumme von 5 % aus.⁴⁵⁰

Bei sieben der zehn ausgewählten Unternehmen wurden Sonstige Rückstellungen weiter in ihre Einzelrückstellungen aufgeteilt (Tabelle 13). Von den übrigen drei definierte eines, dass es sich bei den Sonstigen um Sachrückstellungen handelt⁴⁵¹, während die anderen verbal die Kategorien an Rückstellungen auswiesen, welche sich unter den Sonstigen befinden.⁴⁵² Da keine dazugehörigen

⁴⁴⁰ Vgl. Nowotny (2018b) Rz. 87

⁴⁴¹ Vgl. Geirhofer (2016b) Rz. 48

⁴⁴² Vgl. Müller (2010b) Rz. 45

⁴⁴³ Vgl. Altenburger (2015) Rz. 19

⁴⁴⁴ Vgl. Müller (2010b) Rz. 45

⁴⁴⁵ Vgl. Feichtner (1993) S. 234

⁴⁴⁶ Vgl. Müller (2010b) Rz. 46 m.w.N.

⁴⁴⁷ Vgl. Altenburger (2015) Rz. 21

⁴⁴⁸ Vgl. Feichtner (1993) S. 234

⁴⁴⁹ Vgl. Bertl / Kofler / Mandl (1992) S. 144

⁴⁵⁰ Vgl. Krawitz in Rossmann (1998) S. 103

⁴⁵¹ Vgl. Stadlauer Malzfabrik AG (2017) S. 20

⁴⁵² Vgl. Burgenland Holding AG (2017) S. 23; STRABAG SE (2017) S. 10

Beträge ausgewiesen wurden, können unwesentliche Umfänge der Positionen angenommen werden.

Nach Feichtner wäre keines der sieben Unternehmen bzgl. der Sonstigen Rückstellungen berichtspflichtig, da diese bei keinem 10 % der Bilanzsumme überschreiten.⁴⁵³ Nach den Wesentlichkeitskriterien von Krawitz, welcher von lediglich 5 % der Bilanzsumme ausgeht, ist Andritz das einzige Unternehmen, welches nach beiden Kriterien ausweispflichtig ist, da dessen Einzelrückstellungen tatsächlich alle 10 % des Gesamtbetrages der Sonstigen Rückstellungen übersteigen.⁴⁵⁴ Nach dem Schema von Bertl / Kofler / Mandl sind sechs der sieben Unternehmen zum Ausweis zumindest einiger ihrer Einzelrückstellungen verpflichtet.

Da die Lit als Bezugsgrößen zur Wesentlichkeitsermittlung neben den Sonstigen Rückstellungen auch das Eigenkapital, Jahresergebnis oder die Bilanzsumme nennt,⁴⁵⁵ werden die Einzelrückstellungen in Tabelle 13 auch im Vergleich zu diesen dargestellt. Obwohl keine Prozentsätze für die Wesentlichkeit vorgeschlagen werden, werden hier 5 und 10 % als Grenze angenommen und jeweilig farblich hinterlegt. Keine der ausgewiesenen Rückstellungen überschreiten 5 % der jeweiligen Bilanzsumme, weswegen diese zumindest in Bezug auf die Stichprobe nicht zur Schätzung der Wesentlichkeit geeignet ist. Beim Eigenkapital verhält es sich ähnlich, eine geringe Anzahl an Rückstellungen überschreiten 5 % (in Tabelle 13 mittelgrau gekennzeichnet) des jeweiligen Eigenkapitals und ein noch geringerer Anteil übersteigt 10 % (dunkelgrau). Zum Vergleich besser geeignet erscheint das Jahresergebnis zu sein. Dennoch wäre es bei einem Großteil der ausgewiesenen Rückstellungen nicht notwendig diese in den Anhang aufzunehmen, auch anhand der Unwesentlichkeitsgrenze von unter 5 % der Einzelrückstellungen verglichen mit den Sonstigen (hellgrau hinterlegt).

Zusätzlich sollte erwähnt werden, dass ams auch die Rückstellungen für Abfertigungen in Unterkategorien aufgeteilt hat. Zumobel dagegen teilt die Sonstigen Rückstellungen zunächst in Personalrückstellungen und Übrige, welche weiter in Unterkategorien geteilt wurden. Diese wurden in Tabelle 13 jedoch entsprechend der ersten Unterebene an Sonstigen Rückstellungen behandelt, d.h. deren Wesentlichkeit wurde weiterhin mithilfe der Sonstigen Rückstellungen ermittelt und nicht mithilfe der Personal- und Übrigen Rückstellungen. Auch ist in Tabelle 13 ersichtlich, dass einige Unternehmen Rückstellungen mit dem Betrag von Null auswiesen. Dies bleibt der Vergleichbarkeit mit den Vorjahreszahlen geschuldet. Ob dies vom Gesetzgeber vorgesehen ist, ist zu hinterfragen.

⁴⁵³ Vgl. Feichtner (1993) S. 234

⁴⁵⁴ Vgl. Krawitz in Rossmannith (1998) S. 103

⁴⁵⁵ Vgl. Müller (2010b) Rz. 46

		Bezugsgrößen	Eigenkapital		Jahresergebnis	Bilanzsumme	sonstige Rückstellungen	Gesamt-rückstellungen
			725.542.240,76	48.904.708,26			3.635.129,45	3.887.582,99
AMAG	Sonstige Rückstellungen	3.635.129,45				0,003266		0,935062
	Jubiläumsgeld	57.327,17	0,000079	0,001172		0,000052	0,015770	
	Nicht konsumierte Urlaube	269.295,31	0,000371	0,005507	0,000242	0,074081		
	Personal sonstige	2.608.506,97	0,003595	0,053339	0,002344	0,717583		
	Übrige	700.000,00	0,000965	0,014314	0,000629	0,192565		
ams	Bezugsgrößen		305.670.965,42	85.180.769,58	1583.199.423,76	20.387.288,61	47.241.450,62	
	Sonstige Rückstellungen	20.387.288,61				0,01287727		0,431555
	Risiken und Wagnisse	1384.000,00	0,004528	0,016248	0,000874	0,067885		
	Drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	3.366.659,63	0,011014	0,039524	0,002126	0,165135		
	Ausstehende Eingangsrechnungen	2.901.000,00	0,009491	0,034057	0,001832	0,142295		
	Sonstige	0,00	-	-	-	-		
	Personalaufwendungen	12.735.628,98	0,041665	0,149513	0,008044	0,624685		
	davon nicht konsumierte Urlaube, Zeitguthaben	5.081.467,98	0,016624	0,059655	0,003210	0,249247		
	davon Jubiläumsgelder	3.972.671,00	0,012997	0,046638	0,002509	0,194860		
	Rückstellungen für Abfertigungen	26.750.311,00	0,087513	0,314042	0,016896		0,566247	
	Vorstand und leitende Angestellte	1.791.771,00	0,005862	0,021035	0,001132	0,087887		
	Angestellte	19.879.580,00	0,065036	0,233381	0,012557	0,975097		
	Arbeiter	5.078.960,00	0,016616	0,059626	0,003208	0,249124		
Andritz	Bezugsgrößen		767.269.099,65	299.549.593,55	2.209.837.637,60	195.184.341,64	271.037.667,15	
	Sonstige Rückstellungen	195.184.341,64				0,088325		0,720137
	Auftragsbezogene Vorsorgen für fehlende Selbstkosten	58.500.000,00	0,076244	0,195293	0,026473	0,299717		
	Auftragsbezogene Vorsorgen für Gewährleistungen und Mehrkosten	60.300.000,00	0,078590	0,201302	0,027287	0,308939		
	Personalaufwendungen	52.300.000,00	0,068164	0,174595	0,023667	0,267952		
	davon unverbrauchte Urlaube	23.000.000,00	0,029976	0,076782	0,010408	0,117837		
FACC	Bezugsgrößen		272.485.726,71	4.050.196,78	315.574.334,56	637.314,85	32.162.687,75	
	Sonstige Rückstellungen	637.314,85				0,002020		0,019815
	Unternehmensberatung	225.160,00	0,000826	0,055592	0,000713	0,353295		
	Nicht konsumierte Urlaube	206.470,93	0,000758	0,050978	0,000654	0,323970		
	Steuerberatung	44.400,00	0,000163	0,010962	0,000141	0,069667		
	Aliquote Sonderzahlungen	42.521,30	0,000156	0,010499	0,000135	0,066719		
	Abschlussprüfung	42.000,00	0,000154	0,010370	0,000133	0,065901		
	Rechtsberatung	14.302,87	0,000052	0,003531	0,000045	0,022442		
	Aufsichtsratsvergütungen	43.075,00	0,000158	0,010635	0,000136	0,067588		
	Sonstige	19.384,75	0,000071	0,004786	0,000061	0,030416		
S&T	Bezugsgrößen		161.173.390,82	4.124.559,56	266.829.386,62	107.196,77	2.692.830,33	
	Sonstige Rückstellungen	107.196,77				0,004017		0,398082
	Noch nicht konsumierte Urlaube	284.025,18	0,001762	0,068862	0,001064	0,264957		
	Jubiläumsgeld	126.160,79	0,000783	0,030588	0,000473	0,117691		
	Variable Gehaltsanteile	121.810,03	0,000756	0,029533	0,000457	0,113632		
	Garantierückstellungen	102.238,75	0,000634	0,024788	0,000383	0,095375		
	Prüfungsaufwand	95.360,00	0,000592	0,023120	0,000357	0,088958		
	Überstunden	81.160,55	0,000504	0,019677	0,000304	0,075712		
	Boni	40.648,89	0,000252	0,009855	0,000152	0,037920		
	noch nicht erhaltene Eingangsrechnungen	37.884,90	0,000235	0,009185	0,000142	0,035341		
	Rechts- und Beratungsaufwand	33.193,00	0,000206	0,008048	0,000124	0,030965		
	Telefonkosten	0,00	-	-	-	-		
	Marketing Grants	0,00	-	-	-	-		
	Übrige	149.484,68	0,000927	0,036243	0,000560	0,139449		
UBM	Bezugsgrößen		22.416.540,00	19.676.303,43	709.382.069,97	20.651.989,65	12.858.336,87	
	Sonstige Rückstellungen	3.719.318,87				0,005243		0,289253
	Bauten	701.000,00	0,031272	0,035627	0,000988	0,033943		
	Personal	2.785.000,00	0,124239	0,141541	0,003926	0,134854		
	Diverse	233.000,00	0,010394	0,011842	0,000328	0,011282		
Zumtobel	Bezugsgrößen		107.866.642,50	14.287.209,35	696.674.207,55	20.651.989,65	25.074.898,74	
	Sonstige Rückstellungen	20.651.989,65				0,029644		0,823612
	Personalarückstellungen	7.313.973,81	0,067806	0,511925	0,010498	0,354153		0,291685
	Noch nicht konsumierte Urlaube	1.022.520,00	0,009479	0,071569	0,001468	0,049512		
	Sonderzahlungen	934.028,00	0,008659	0,065375	0,001341	0,045227		
	Jubiläumsgelder	608.809,97	0,005644	0,042612	0,000874	0,029479		
	Mitarbeiterprämien	4.403.516,84	0,040824	0,308214	0,006321	0,213225		
	Gleitzeitguthaben und Invalidenausgleichstaxe	336.651,00	0,003121	0,023563	0,000483	0,016301		
	Übrige Rückstellungen	8.448,00	0,000078	0,000591	0,000012	0,000409		
	Bilanzprüfungsaufwand	13.338.015,84	0,123653	0,933563	0,019145	0,645847		0,531927
		187.200,00	0,001735	0,013103	0,000269	0,009065		
	Beratungsaufwand	178.000,00	0,001650	0,012459	0,000255	0,008619		
	Bilanzveröffentlichung	30.000,00	0,000278	0,002100	0,000043	0,001453		
	Aufsichtsratsvergütung	0,00	-	-	-	-		
	Drohende Kursverluste	7.613.957,21	0,070587	0,532921	0,010929	0,368679		
	Kreditbereitstellungsprovision	80.000,00	0,000742	0,005599	0,000115	0,003874		
	Sanierung	4.600.000,00	0,042645	0,321966	0,006603	0,222739		
	Sonstige übrige Rückstellungen	648.858,63	0,006015	0,045415	0,000931	0,031419		

Tabelle 13: Bestimmung der Wesentlichkeit der Position sonstige Rückstellungen und derer Einzelrückstellungen, eigene Darstellung.

3.16. § 238 Abs 1 Z 17: Unterschiede aus Bewertungsvereinfachungsverfahren

Im Gegensatz zum weiter oben erwähnten Festwertverfahren (Kapitel 3.3) behandelt § 209 Abs 2 die Bewertung mit Verbrauchsfolge- und Durchschnittspreisverfahren. Dabei können bestimmte gleichartige Gegenstände zu Gruppen zusammengefasst und entsprechend den erwähnten Verfahren bewertet werden.⁴⁵⁶ § 238 Abs 1 Z 17 verlangt diesbezüglich eine Überprüfung der vereinfacht bewerteten Gegenstände mit ihrem aktuellen zum Bilanzstichtag bestehenden Tageswert.⁴⁵⁷ Die Berechnung zu Markt- oder Börsenwerten kann dabei hingegen auch vereinfacht vorgenommen werden, sodass der Zweck der Vereinfachungsverfahren erhalten bleibt und nicht zu zusätzlichem Aufwand führt.⁴⁵⁸ Ergibt sich dabei ein wesentlicher Unterschied zwischen der bilanzierten und der zum Markt- oder Börsenwert berechneten Bewertung, ist dieser Unterschied im Anhang gesondert nach Gruppen anzugeben.⁴⁵⁹

Diese Norm soll Unterschiede zwischen den vereinfachten und den tatsächlichen Werten aufzeigen, nicht jedoch die Aufdeckung stiller Reserven bewirken.⁴⁶⁰ Dennoch sind vereinfacht bewertete Gruppen u.U. abzuschreiben, falls die Berechnung zu Börsen- oder Marktpreisen einen niedrigeren Wert ergibt.⁴⁶¹ Eine Zuschreibung darf aufgrund des Anschaffungswertprinzips bei einem höheren Vergleichswert nicht erfolgen⁴⁶², ausgenommen Wertaufholungen gem § 208 Abs 1. Sind am Markt oder der Börse keine Vergleichspreise für die jeweiligen Gruppen feststellbar, kann die Anhangangabe unterbleiben.⁴⁶³

Die Wesentlichkeit ist gem dem gleichnamigen Grundsatz zu beurteilen⁴⁶⁴ und anhand der jeweiligen Unterschiedsbeträge im Verhältnis zu den vereinfachten Bilanzwerten zu ermitteln.⁴⁶⁵ Umfasst der Unterschiedsbetrag mehr als 10 % des in der Bilanz angesetzten Betrages ist er in den Anhang aufzunehmen, entweder als Prozentangabe oder als gerundeter Wert.⁴⁶⁶

Innerhalb der Stichprobe befinden sich einige Unternehmen, die Bewertungsvereinfachungsverfahren gem § 209 anwenden. Fertige und unfertige Erzeugnisse werden mit den

⁴⁵⁶ Vgl. Bertl / Patloch-Kofler (2017) Rz. 18 iVm 20

⁴⁵⁷ Vgl. Hohla / Atak (2017) Rz. 134

⁴⁵⁸ Vgl. Müller (2010b) Rz. 137

⁴⁵⁹ Vgl. § 238 Abs 1 Z 17 idF RÄG 2014 und § 237 Z 11 idF vor dem RÄG 2014; Altenburger (2015) Rz. 11

⁴⁶⁰ Vgl. Hohla / Atak (2017) Rz. 134; Nowotny (2018b) Rz. 93

⁴⁶¹ Vgl. Altenburger (2015) Rz. 12; Geirhofer (2016b) Rz. 51

⁴⁶² Vgl. Altenburger (2015) Rz. 12

⁴⁶³ Vgl. Nowotny (2018b) Rz. 92

⁴⁶⁴ Vgl. Neuhold / Wisser (2017) Rz. 57

⁴⁶⁵ Vgl. Geirhofer (2016b) Rz. 50; Hohla / Atak (2017) Rz. 134

⁴⁶⁶ Vgl. Altenburger (2015) Rz. 13; Bertl / Patloch-Kofler (2017) Rz. 56; Nowotny (2018b) Rz. 93

durchschnittlichen Herstellungskosten⁴⁶⁷, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe mit durchschnittlichen Einstandspreisen⁴⁶⁸ oder Vorräte allgemein mit gleitenden Durchschnittspreisen bewertet.⁴⁶⁹ Da gem § 238 Abs 1 Z 17 geforderte Unterschiedsbeträge nicht ausgewiesen wurden, kann davon ausgegangen werden, dass entweder keine Unterschiede innerhalb der zu vergleichenden Bewertungen bestanden, oder diese aufgrund Unwesentlichkeit nicht ausgewiesen wurden. Die Beurteilung der Wesentlichkeitsüberlegungen von Unternehmen hinsichtlich dieser Norm kann mithilfe der Stichprobe daher nicht durchgeführt werden.

3.17. § 242 Abs 2 Z 1: Unterlassung von Angaben

Diese Norm bestimmt die Auslassung der Angaben gem § 238 Abs 1 Z 4 bei Unwesentlichkeit. Die Beurteilung der Wesentlichkeit durch den entsprechenden Grundsatz geht aus dem expliziten Verweis in der Norm hervor.⁴⁷⁰ Die auszulassenden Angaben betreffen Informationen zu Beteiligungsunternehmen, wie Name, Sitz, Kapitalanteil, Eigenkapital und Ergebnis des letzten verfügbaren Jahresabschlusses.⁴⁷¹ Falls ein solcher nicht vorliegt, bspw. mangels Offenlegungspflicht soweit über 50 % gehalten werden, gelten Angaben über den Namen, Sitz und die Beteiligungshöhe als ausreichend.⁴⁷² Eine Beteiligung wird ab einem Anteilsbesitz von über 20 % vermutet, maßgeblich dafür ist allerdings viel mehr, dass die Beteiligung dem Geschäftsbetrieb dauerhaft nützlich ist.⁴⁷³ Darunter fallen demnach nur im Anlagevermögen befindliche Anteile.⁴⁷⁴

Die Wesentlichkeit der Informationen über Unternehmen an denen eine Beteiligung gehalten wird, kann anhand der Bezugsgrößen Umsatzerlös, Eigenkapital, Bilanzsumme und anhand des Jahresergebnisses festgestellt werden.⁴⁷⁵ Dabei ist der Anteil der Bezugsgrößen des Beteiligungsunternehmens an denen des berichtenden Unternehmens zu bemessen.⁴⁷⁶ Ergeben sich über 1 oder 2 % gelten die Beteiligungsunternehmen als quantitativ wesentlich.⁴⁷⁷ Weiters sind auch die offenzulegenden Angaben in die Beurteilung zu inkludieren.⁴⁷⁸ Spricht ein Großteil der verglichenen

⁴⁶⁷ Vgl. *ams AG* (2017) S. 5

⁴⁶⁸ Vgl. *Andritz AG* (2017) S. 7 des Anhangs

⁴⁶⁹ Vgl. *S&T AG* (2017) S. 3 des Anhangs

⁴⁷⁰ Vgl. §§ 242 Abs 2 Z 1 sowie 241 Abs 2 Z 1 aF; *Baumüller / Grbenic* (2015b) Rz. 34

⁴⁷¹ Vgl. §§ 238 Abs 1 Z 4 sowie 238 Z 2

⁴⁷² Vgl. *Baumüller / Grbenic* (2015a) Rz. 49 f.

⁴⁷³ Vgl. § 189a Z 2; *Rohatschek* (2017) Rz. 15

⁴⁷⁴ Vgl. *Hohla / Atak* (2017) Rz. 45

⁴⁷⁵ Vgl. *Baumüller / Grbenic* (2015b) Rz. 31; *Nowotny* (2018b) Rz. 36; *Nowotny* (2018c) Rz. 10

⁴⁷⁶ Vgl. *Geirhofer* (2016c) Rz. 3

⁴⁷⁷ Vgl. *Feichtner* (1993) S. 234

⁴⁷⁸ Vgl. *Baumüller / Grbenic* (2015b) Rz. 32; *Nowotny* (2018c) Rz. 10

Größen für die Wesentlichkeit der Beteiligung, sind Informationen darüber in den Anhang aufzunehmen.⁴⁷⁹ Wird auf diese Weise die Unwesentlichkeit des Gesamtbildes eines Unternehmens festgestellt, sind die unwesentlichen Beteiligungen zusammengekommen auf Wesentlichkeit zu überprüfen und solange offenzulegen, bis nur noch zusammengekommen unwesentliche Beteiligungen übrig bleiben.⁴⁸⁰

Allerdings sind neben quantitativen Kriterien auch qualitative in die Beurteilung miteinzubeziehen. Diese können bspw. der Einfluss und die Bedeutung des Unternehmens an dem eine Beteiligung besteht auf bzw. für die Geschäftstätigkeit des berichtenden Unternehmens sein,⁴⁸¹ sodass durch die Einbeziehung dieser Informationen die VFE-Lage sowie Verflechtungen der Unternehmen untereinander für Adressaten ersichtlich sowie beurteilbar werden.⁴⁸² Aus diesem Grund ist die Wesentlichkeit der Beteiligungen jährlich zu überprüfen⁴⁸³ und den Anhang um diesbezügliche unbedeutende Informationen zu erleichtern. Insofern ist ein Hinweis auf die Unterlassung von Angaben nicht notwendig.⁴⁸⁴ Um die Aktualität der Informationen zu gewährleisten, sind diese einem zumindest festgestellten Jahresabschluss zu entnehmen. Im Zweifel gelten verfügbare Beträge des Vorjahres als ausreichend.⁴⁸⁵

Für die Analyse der Wesentlichkeitsgrenzen im Rahmen dieser Arbeit werden aufgrund der in den Abschlüssen zur Verfügung gestellten Angaben nur das Eigenkapital und Jahresergebnis als Bezugsgrößen herangezogen. Die von Feichtner (1993) vorgeschlagene Wesentlichkeitsgrenze von 1 bis 2 % der Bezugsgrößen des berichtenden Unternehmens zu verwenden,⁴⁸⁶ ist mit Kritik zu begegnen, da diese negative Bezugsgrößen nicht abdeckt. Hier stellt sich die Frage, ob Abschlussadressaten Informationen bzgl. der Beteiligungsunternehmen oberhalb der Grenzen für die Entscheidungsfindung ausreichen, oder ob diese viel zu hoch gesetzt sind, wodurch den Adressaten Informationen über negative Bezugsgrößen entgehen.

In Tabelle 14 sind die geringsten Verhältnisse der Bezugsgrößen der Beteiligungsunternehmen gemessen an denen der berichtenden Unternehmen ausgewiesen. Hier wird ersichtlich, dass ein Großteil der Verhältnisse negativ ist, da die Bezugsgrößen der Beteiligungen dementsprechend negativ sind. Wesentlichkeitsgrenzen von -1 bis -2 % der Bezugsgrößen des berichtenden Unternehmens anzuwenden wirkt sich dafür gegenteilig aus, da dadurch Beteiligungsunternehmen

⁴⁷⁹ Vgl. Baumüller / Grbenic (2015b) Rz. 31

⁴⁸⁰ Vgl. Baumüller / Grbenic (2015b) Rz. 32; Geirhofer (2016c) Rz. 3; Nowotny (2018d) Rz. 4

⁴⁸¹ Vgl. Baumüller / Grbenic (2015b) Rz. 31; Nowotny (2018c) Rz. 10

⁴⁸² Vgl. Baumüller / Grbenic (2015a) Rz. 21; Hohla / Atak (2017) Rz. 44

⁴⁸³ Vgl. Nowotny (2018d) Rz. 4

⁴⁸⁴ Vgl. Baumüller / Grbenic (2015b) Rz. 33; Nowotny (2018b) Rz. 36

⁴⁸⁵ Vgl. Baumüller / Grbenic (2015a) Rz. 44

⁴⁸⁶ Vgl. Feichtner (1993) S. 234

mit noch geringeren Bezugsgrößen ausgelassen werden würden. Daraus kann geschlossen werden, dass im Rahmen der auszuweisenden Beteiligungsunternehmen die Anwendung von Wesentlichkeitsgrenzen nicht zweckmäßig ist, da nicht auszuschließen ist, dass Adressaten u.U. auch an Beteiligungen mit negativen Bezugsgrößen interessiert sind. Fraglich ist, ob die Unternehmen der Stichprobe ohne Beachtung des § 242 Abs 2 Z 1 alle Beteiligungsunternehmen ausweisen, da hinsichtlich der berechneten Verhältnisse keine zugrundeliegenden Überlegungen bzgl. Wesentlichkeitsgrenzen anzunehmen sind.

Die Berechnungen in Tabelle 14 wurden ohne Berücksichtigung der Beteiligungshöhen durchgeführt, da die berechneten Anteile dadurch ohnehin geringer werden würden. Insgesamt betrachtet wird der Eindruck gewonnen, dass Unternehmen der Stichprobe alle zu 100 % gehaltenen Beteiligungen unabhängig von der Höhe der Bezugsgrößen ausweisen. Niedrigere Beteiligungen hingegen werden nur bei positiven Bezugsgrößen berücksichtigt.⁴⁸⁷ Dies erweckt den Anschein, dass eine Beteiligung iHv 100 % schon aus diesem Umstand heraus wesentlich ist, während bei kleineren Beteiligungshöhen iZm unwesentlichen Bezugsgrößen eventuell Unwesentlichkeit angenommen wird.

Eines der Unternehmen aus der Stichprobe konnte in die Analyse der Wesentlichkeitsgrenzen nicht miteinbezogen werden, da ausschließlich die Beteiligungshöhen, aber keine Bezugsgrößen ausgewiesen wurden.⁴⁸⁸ Weiters wurden 39 Beteiligungsunternehmen der UBM nicht berücksichtigt, da ebenfalls keine Bezugsgrößen angegeben wurden sowie 74 weitere aufgrund ausschließlicher Fremdwährungsangaben nicht in die Analyse aufgenommen werden konnten.⁴⁸⁹ STRABAG führte zudem an bei 17 Unternehmen Angaben gem § 242 Abs 2 zu unterlassen, wobei nicht näher definiert wird ob die Unterlassung nach Z 1 oder Z 2 gewählt wurde.⁴⁹⁰

Die Auswahl der Beteiligungsunternehmen kann nur mithilfe des Eigenkapitals und Jahresergebnisses nicht nachvollzogen werden. Die Beurteilung der Wesentlichkeit allein auf Basis der beiden Bezugsgrößen hätte die Unwesentlichkeit eines Großteils der ausgewiesenen Unternehmen zur Folge. Daraus kann geschlossen werden, dass entweder Wesentlichkeit das Ergebnis anderer, auch qualitativer, Kriterien war oder der Auswahl der Beteiligungsunternehmen keine Wesentlichkeitsüberlegungen zugrunde liegen. Hinsichtlich der Unternehmen, denen negative Bezugsgrößen zugehören, kann Wesentlichkeit auch aus den absoluten Größen geschlossen werden, um Adressaten auf die Verbindung zu solchen Unternehmen hinzuweisen.

⁴⁸⁷ Anteile der Bezugsgrößen aller ausgewiesenen Beteiligungsunternehmen sind im Anhang A ersichtlich.

⁴⁸⁸ Vgl. *Burgenlang Holding AG* (2017) S. 31

⁴⁸⁹ Vgl. *UBM Development AG* (2017) S. 183 – 192

⁴⁹⁰ Vgl. *STRABAG SE* (2017) S. 16 f.

§ 242 Abs 1 Z1

	niedrigster Anteil am	
	Eigenkapital	Jahresergebnis
AMAG	0,000049	-0,000777
ams	-0,000226	-0,014360
Andritz	-0,021825	-0,026930
FACC*	0,690673	3,841106
S&T	-0,022843	-3,161847
Älteres Geschäftsjahr	-0,001206	-0,087609
STAMAG*	1,363684	5,196441
STRABAG	-0,001939	-0,030751
Älteres Geschäftsjahr	-0,001139	-0,006362
UBM Verbundene Unternehmen	-0,046743	-0,507190
At Equity bilanzierte Unternehmen	-0,020038	-0,182384
Zumtobel	0,000252	-0,003039

*Tabelle 14: Anteile der Bezugsgrößen von nach § 238 Abs 1 Z 4 ausgewiesenen Beteiligungsunternehmen an Bezugsgrößen der Stichprobenunternehmen, eigene Darstellung. * Entspricht den Anteilen der Bezugsgrößen des einzigen ausgewiesenen Beteiligungsunternehmens.*

3.18. Auswertung der Untersuchungsergebnisse

Die von der Lit vorgeschlagenen Prozentsätze bewegen sich zwischen 1 und 10 % der Bezugsgrößen. Zu finden sind von-bis-Angaben sowie genaue Prozentsätze, unter welchen Unwesentlichkeit und darüber Wesentlichkeit angenommen wird. Von-bis-Angaben definieren dabei einen Ermessensspielraum, um Unternehmen keine starren Grenzen vorzugeben sowie sie die Wesentlichkeit selbst an unternehmensspezifische Gegebenheiten anpassen zu lassen. Diese variieren von 1 bis 2 %, 1 bis 3 %, 2 bis 3 % sowie 5 bis 10 %.⁴⁹¹ Als genaue Prozentsätze werden 1 %, 5 % oder 10 % vorgeschlagen.⁴⁹² Obwohl es sich bei Letzteren um genau definierte Wesentlichkeitsgrenzen handelt, sind diese dennoch nicht dazu gedacht, um an ihnen festzuhalten. Genau wie bei von-bis-Angaben handelt es sich dabei um Richtwerte, die als bloße Hilfestellung dienen sollen und Orientierungshilfen bieten. Starr vorgegebene Verhältnisse, wie auch schon im Rahmen der quantitativen Wesentlichkeitskriterien angesprochen, könnten demgegenüber von Unternehmen ausgenutzt werden, um die Berichtspflicht zu umgehen.⁴⁹³

Je nach Sachverhalt werden dazu übergeordnete Positionen oder Sammelposten, wie bspw. gesamte bzw. Sonstige Rückstellungen, Forderungen oder Verbindlichkeiten, oder Bezugsgrößen

⁴⁹¹ Für 1-2 % siehe Abschnitt 3.17; für 1-3 % siehe die Abschnitte 3.5 und 3.6; für 2-3 % siehe Abschnitt 3.3; für 5-10 % siehe die Abschnitte 3.2, 3.5, 3.6 und 3.8.

⁴⁹² 1 % wird im Abschnitt 3.2, 5 % in den Abschnitten 3.2, 3.4, 3.14 und 3.15 sowie 10 % in den Abschnitten 3.5, 3.6, 3.7 und 3.15 angewandt.

⁴⁹³ Siehe dazu Kapitel 2.8.1.

der Bilanz oder GuV herangezogen, d.s. das Eigenkapital, Jahresergebnis, die Bilanzsumme oder Umsatzerlöse.⁴⁹⁴ Außerdem wird betreffend § 238 Abs 1 Z 14 der geplante Cashflow als Bezugsgröße verwendet. In den Kapiteln 3.3, 3.8 und 3.16 wird die Wesentlichkeit auch anhand der Veränderungen der jeweiligen Positionen sowie im Vergleich zu Vorjahresbeträgen ermittelt.

Die von der Lit vorgeschlagenen Bezugsgrößen sowie Wesentlichkeitsgrenzen führten innerhalb der Analyse der ausgewählten Jahresabschlüsse nur teilweise zu einer Bestätigung der Wesentlichkeit der ausgewiesenen und deshalb als wesentlich angenommenen Sachverhalte. In Tabelle 15 ist eine Zusammenfassung der quantitativen Wesentlichkeitsbeurteilungen aller untersuchten Normen nach Unternehmen gegliedert. Daraus wird ersichtlich, dass ein Großteil der Angaben aus den analysierten Paragraphen in den Jahresabschlüssen nicht enthalten war, was für eine effiziente Anwendung des Wesentlichkeitsgrundsatzes spricht, da diese fehlenden Angaben für die Entscheidungen der Adressaten als unwesentlich befunden wurden. Dies entspricht 53 % der in Tabelle 15 zusammengefassten Datensätze.

Von den in den Jahresabschlüssen gefundenen und lt. Wesentlichkeitsgrundsatz zu beurteilenden Angaben sind entsprechend der in der Lit vorgeschlagenen Hilfsmaße 44 % als wesentlich sowie 56 % als unwesentlich zu beurteilen. Daraus kann einerseits geschlossen werden, dass weiterhin Unwesentliches in Jahresabschlüssen enthalten ist, oder andererseits aber Unternehmen andere Wesentlichkeitsgrenzen und Bezugsgrößen zur Beurteilung heranziehen sowie quantitativ Unwesentliches aufgrund qualitativer Wesentlichkeit in Abschlüsse aufgenommen wurden.

Werden die im Rahmen der untersuchten Normen berechneten Wesentlichkeitsgrenzen nach Unternehmen und Bezugsgrößen geordnet, wird einerseits ein Spektrum der Ergebnisse ersichtlich und andererseits eine Abschätzung ermöglicht, ob Unternehmen die von der Lit vorgeschlagenen Bezugsgrößen bei der Wesentlichkeitsermittlung anwenden. Eine dementsprechende Tabelle ist in Anhang B enthalten, wobei Burgenland Holding AG darin nicht vertreten ist, da die im Abschluss zur Verfügung gestellten Informationen nicht zur quantitativen Beurteilung der Wesentlichkeit beitragen konnten.

Mithilfe der grau hinterlegten Beträge, welche Verhältnisse von über 1 % der Bezugsgrößen markieren, wird der Anteil an potenziell wesentlichen sowie unwesentlichen Beträge ersichtlich. Daraus kann gefolgert werden, dass die unwesentlichen Verhältnisse entweder aufgrund qualitativer Kriterien Eingang in die Abschlüsse fanden oder diese von den Unternehmen anhand anderer quantitativer Kriterien, d.h. Wesentlichkeitsgrenzen und Bezugsgrößen, beurteilt wurden.

⁴⁹⁴ Für übergeordnete Bilanzposten siehe Abschnitte 3.2, 3.5, 3.6, 3.8 oder 3.15; für Sammelposten siehe 3.4, 3.5, 3.6 und 3.15; Beträge der Bilanz und GuV werden in den Kapiteln 3.2, 3.3, 3.4, 3.5, 3.6, 3.7, 3.14, 3.15 und 3.17 angewandt.

Naturgemäß lässt sich nicht ausschließen, dass evtl. gar keine Überlegungen bzgl. Wesentlichkeit der Sachverhalte angestellt wurden. Die Ergebnisse der Berechnungen zur Wesentlichkeit von Beteiligungsunternehmen gem § 242 Abs 2 Z 1 aus Anhang A sind in Anhang B nicht inkludiert, da Wesentlichkeitsgrenzen und Bezugsgrößen dafür scheinbar unbedeutend sind.⁴⁹⁵

Die von Unternehmen angewandten Wesentlichkeitsgrenzen lassen sich nur generell bestimmen. Sachverhaltsspezifisch verwendete Schwellenwerte können aufgrund der begrenzten Stichprobe und Anzahl an Jahresabschlüssen nicht eindeutig bestimmt werden, wäre dafür eine größere Zahl an Abschlüssen notwendig, um mit höherer Sicherheit allgemeingültige Aussagen treffen zu können.

Die Wesentlichkeitsgrenzen hängen zwangsläufig stark von ihren Bezugsgrößen ab. So ist in Anhang B deutlich erkennbar, dass andere Schwellen für die Bilanzsumme als bspw. für Rückstellungen berechnet wurden. Es ist davon auszugehen, dass die von Feichtner (1993) für viele Sachverhalte vorgeschlagenen 5 bis 10 % der Bilanzsumme⁴⁹⁶ von den Unternehmen der Stichprobe nicht ausgeübt werden. Eine Zusammenfassung der Resultate aus Anhang B befindet sich in Tabelle 16.

Betreffend die Bilanzsumme wird die Wesentlichkeit vieler Sachverhalte schon ab 1 % angenommen werden. Es ist auch möglich, dass die Bilanzsumme von den Unternehmen der Stichprobe zur Beurteilung der Wesentlichkeit gar nicht herangezogen werden, da ein Großteil der Sachverhalte einen deutlich geringeren Anteil am Gesamtvermögen ausmachen. Bzgl. des Eigenkapitals wurden ähnliche Werte berechnet. Da sich bei S&T viele Schwellenwerte von über 0,02% des Eigenkapitals ergaben, liegt es im Bereich des Möglichen, dass das Unternehmen eben diese Wesentlichkeitsgrenze anwendet. Andritz sowie UBM wenden evtl. einen Grenzwert von 2 % an. Umsatzerlöse wurden zwar nur in einem geringen Teil der überprüften Normen als Bezugsgröße angewandt, eine Schwelle von unter 1 % wurde allerdings nur für einen Sachverhalt berechnet, weswegen Umsatzerlöse evtl. erst ab genau diesem Prozentsatz für die Wesentlichkeit von Sachverhalten sprechen könnten.

Das Jahresergebnis scheint auch von Unternehmen als Bezugsgröße herangezogen zu werden. Bei ams und UBM kann eine Wesentlichkeitsgrenze von 1 % festgestellt werden. Andritz weiteres weist Sachverhalte ab 4 % aus. Im Fall von AMAG, FACC und S&T wurden Grenzen von 0,1, 0,3 und 0,8 % des Jahresergebnisses berechnet, welche durchaus auch tatsächlich von den Unternehmen zur Anwendung kommen können. Zumbel wies Sachverhalte überwiegend ab 0,2 % aus, in einem Fall wurde die Schwelle von 0,05 % überschritten. In Kombination mit anderen Bezugsgrößen und

⁴⁹⁵ Detaillierter in Kapitel 3.17.

⁴⁹⁶ Vgl. Feichtner (1993) S. 231 – 234 sowie Abbildung 4.

Wesentlichkeitsgrenzen ist die Anwendung von 0,05 % des Jahresergebnisses ein durchaus realistischer Grenzwert.

Rückstellungen als Bezugsgröße wurden bis auf einen Fall ausschließlich von über 28 % berechnet. Dieser Grenzwert ist als heranzuziehende Wesentlichkeitsgrenze wohl zu hoch gesetzt und würde für Adressaten relevante Informationen sicherlich auslassen. Das für FACC berechnete Verhältnis von über 1 % steht im Gegensatz dazu in einem zu großen Missverhältnis, eine Wesentlichkeitsgrenze im Bereich zwischen 1 und 28 % wird, auch im Hinblick auf andere Wesentlichkeitsgrenzen, wohl angemessener sein.

Eindeutiger fallen die Verhältnisse mit den Sonstigen Rückstellungen als Bezugsgröße aus. Für AMAG und UBM wurden Verhältnisse von über 1 % berechnet, für FACC über 2 %, für S&T über 3 %, für ams 6 % und für Andritz 11 %. Die Variation dieser Wesentlichkeitsgrenzen wird genauso wie auch bei anderen Bezugsgrößen an den jeweiligen Unternehmensgrößen, der Branchenüblichkeit, den Adressaten, dem Vorjahresvergleich und dem Einfluss der qualitativen Kriterien geschuldet sein. Im Fall von Zumtobel ist eine Aussage über die Wesentlichkeitsgrenzen auch die Sonstigen Rückstellungen betreffend problematisch. Der Betrag des niedrigsten Verhältnisses liegt bei über 0,04 % der Sonstigen Rückstellungen. Zwar ist es möglich, dass diese Schwelle tatsächlich vom Unternehmen angewandt wird, für einen Sammelposten erscheint diese Grenze, verglichen mit denen der übrigen Unternehmen, jedoch zu gering, weshalb das Unternehmen für Sachverhalte, bei welchen sich in dieser Arbeit Schwellen von unter 1 % ergaben, u.U. andere Bezugsgrößen und Wesentlichkeitsgrenzen heranzieht. Betreffend die Verbindlichkeitsrückstellungen ist anzumerken, dass die Verhältnisse über 40 % aus dem Vergleich mit den Gesamtrückstellungen stammen und als Wesentlichkeitsgrenzen ohnehin nicht in Frage kommen. Die darunter liegenden Ergebnisse variieren von unter 1 % bis 37 %, woraus keine Einsicht in Wesentlichkeitsüberlegungen der Unternehmen gewonnen werden kann.

Eine Aussage über die angewandten Wesentlichkeitsgrenzen bzgl. der Forderungen und Verbindlichkeiten ist nicht zu treffen, weder hinsichtlich der über- noch untergeordneten Positionen. Innerhalb der Gesamtforderungen sind Verhältnisse von über als auch unter 1 % zu finden. ams und Zumtobel wenden u.U. einen Grenzwert von 1 % an, während für Andritz, S&T, STAMAG, STRABAG und UBM auch deutlich geringere Verhältnisse berechnet wurden. Auch hier ist es möglich, dass bei den Sachverhalten, die diese Grenzen zum Ergebnis hatten von den Unternehmen andere Kombinationen für die Beurteilung herangezogen werden, sodass der Aussagewert der hier errechneten Verhältnisse unzulänglich ist. Selbiges gilt im Fall der Gesamtverbindlichkeiten von AMAG, ams, Andritz, FACC, und STRABAG. Lediglich bei S&T kann angenommen werden, dass von einer Schwelle von 1 % und bei UBM sowie Zumtobel von 2 % ausgegangen wird. Betreffend die

anderen Forderungen und Verbindlichkeiten, d.s. gegenüber verbundenen Unternehmen, aus Lieferungen und Leistungen u.Ä., ist ein ähnliches Bild erkennbar, welches daher hier nicht weiter ausgeführt wird.

Hinsichtlich der Schulden empfinden Unternehmen schon einen Anteil von unter 1 % als wesentlich, falls diese Bezugsgröße Anwendung findet. Bei AMAG, Andritz, FACC und Zumtobel erscheint eine Grenze von 0,1 % herangezogen worden zu sein. S&T, STRABAG und UBM wenden darüber liegende Schwellen von 0,4, 0,7 bzw. 0,2 % an. Die Bezüge des Vorstands, welche ausschließlich für S&T als Bezugsgröße herangezogen wurden, jedoch von der Lit nicht vorgeschlagen werden, befinden sich in vielen Fällen deutlich unter 0,1 %. Der Einsatz der Bezüge als Bezugsgröße ist der geringen Bedeutung der Bezüge im Abschluss im Vergleich zu anderen Angaben nicht zu empfehlen bzw. von dessen Anwendung aufgrund der niedrigen Wesentlichkeitsgrenzen nicht auszugehen.

Grundsätzlich ist anzumerken, dass die zusammengefassten quantitativen Schwellenwerte, auf welchen die Ausführungen dieses Kapitels basieren, verzerrt sind. Dies einerseits deshalb, da den Bezugsgrößen unterschiedliche Ausgangswerte, deren Wesentlichkeit letztendlich zu beurteilen ist, gegenüberstehen. Andererseits verzerren die Bezugsgrößen die Feststellung der Schwellenwerte, da innerhalb der Abschlüsse keine Hinweise über den Vorgang der Bestimmung der Wesentlichkeit enthalten sind, sodass die Lit als Vermittler zwischen den in Abschlüssen offengelegten Informationen und der in dieser Arbeit stattfindenden Analyse fungiert.

Ob Unternehmen die von der Lit vorgeschlagenen Bezugsgrößen verwenden sei dahingestellt, als Anhaltspunkt bzw. Inspiration werden sie jedenfalls zwangsläufig gedient haben, liefert doch der Gesetzgeber dazu keine genauen Ausführungen.⁴⁹⁷ Selbiges gilt auch für die Frage, ob Unternehmen die zu den jeweiligen Sachverhalten angeführten Bezugsgrößen auch tatsächlich für deren Untersuchung verwenden und nicht u.U. auch anderen Sachverhalten zuordnen. Dementsprechend ist nicht auszuschließen, dass Unternehmen ihren quantitativen Wesentlichkeitsüberlegungen komplexere Konstrukte als Beträge der Bilanz, GuV und des Anhangs zugrunde legen, wie bspw. den geplanten Cashflow oder aber auch Kennzahlen sowie Kennzahlensysteme.⁴⁹⁸

⁴⁹⁷ Vgl. Bertl / Aschauer (2008) S. 112

⁴⁹⁸ Vgl. Nowotny (2011) Rz. 45; AFRAC 33 (2018) Rz. 20

		AMAG**	ams	Andritz	Burgenland Holding	FACC	S&T	STAMAG	STRABAG	UBM	Zumtobel
§ 198 Abs 8 Z 3	Steuerrückstellungen	x	x	✓	-	✓	-	x	x	✓	✓
	Pensionsrückstellungen	-	-	x	-	✓	x	✓	x	✓	✓
	Abfertigungsrückstellungen	✓	✓	✓	-	x	✓	-	x	✓	✓
	latente Steuern	-	-	-	-	-	-	-	x	-	-
§ 209	Festwerte	kA	kA	kA	kA	kA	kA	kA	kA	kA	kA
§ 223 Abs 6 Z 1	Zusammenfassungen	x*	x*	x*	x*	x*	x*	x	x*	x*	x*
§ 225 Abs 3	Aktive Antizipationen	-	✓	x	-	-	✓	✓	✓	✓	✓
§ 225 Abs 6	Passive Antizipationen	x*	✓	✓	-	✓	x*	-	✓	✓	✓
§ 234	Steuererträge & -gutschriften	-	-	-	✓	-	x	-	-	-	-
§ 237 Abs 1 Z 1	Methodenänderungen	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
§ 237 Abs 1 Z 2	Finanzielle Verpflichtung	x	✓	✓	-	-	✓	-	-	-	-
§ 237 Abs 1 Z 3	Geschäfte mit Organen	-	-	-	-	-	x*	-	-	-	-
§ 238 Abs 1 Z 10	Außerbilanzielle Geschäfte	-	-	-	-	-	-	-	✓	-	-
§ 238 Abs 1 Z 11	Ereignisse nach Stichtag	-	-	-	-	-	✓	-	-	-	x*
§ 238 Abs 1 Z 12	Geschäfte mit nahe stehenden Personen	-	-	-	x	-	-	-	-	x	x
§ 238 Abs 1 Z 14	Nicht bilanzierte Sachanlagen	x	-	x	-	x	x	-	x	x	x
§ 238 Abs 1 Z 15	Sonstige Rückstellungen***	✓	✓	✓	-	✓	✓	-	-	x	x
§ 238 Abs 1 Z 17	Unterschiede aus Bewertungsvereinfachungsverfahren	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
§ 242 Abs 2 Z 1	Angaben über Beteiligungsunternehmen	x	x	x	-	x	x	x	x	x	x

Tabelle 15: Überblick über in Abschlüssen ausgewiesenen Informationen, eigene Darstellung. x...unwesentlich; ✓...wesentlich; -...keine Angabe; kA...keine Anwendung; *...ohne weitere geforderte bzw. von der Lit gewünschte Erläuterungen; **... kleines Unternehmen lt. § 221, Angaben gem §§ 225, 234 und 238 sind gesetzlich nicht gefordert, Siehe Abschnitt 3.1; ***...(Un)Wesentlichkeit bemessen am Großteil der angegebenen Rückstellungen

	AMAG	ams	Andritz	FACC	S&T	STAMAG	STRABAG	UBM	Zumtobel
Bilanzsumme	evtl. < 1 %								
Eigenkapital			2%		0,02%			2%	
Gesamtforderungen		1%							1%
andere Forderungen	keine Aussage								
Gesamtrückstellungen	1 - 28 %								
Sonstige Rückstellungen	1%	6%	11%	2%	3%			1%	0,04%
Verbindlichkeitsrückstellungen	1 - 37 %								
Gesamtverbindlichkeiten					1%			2%	2%
andere Verbindlichkeiten	keine Aussage								
Jahresergebnis	0,1%	1%	4%	0,3%	0,8%			1%	1 / < 1 %
Schulden	0,1 / 0,02 %		0,1%	0,1%	0,4%		0,7%	0,2%	0,1%
Umsatzerlöse	1%								
Vorstandsbezüge					<< 1 %				

Tabelle 16: Ergebnisse der Untersuchung, eigene Darstellung. Eine Aussage über Wesentlichkeitsgrenzen der leeren Zellen wurde aufgrund einer zu geringen oder fehlenden Anzahl an berechneten Verhältnissen unterlassen. *...betreffen Forderungen bzw. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, gegenüber verbundenen Unternehmen, Kreditinstituten oder Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht

4. Zusammenfassung

Die Zielsetzung dieser Arbeit war es, den seit dem RÄG 2014 im UGB kodifizierten Grundsatz der Wesentlichkeit näher zu erläutern sowie den mit ihm einhergehenden Ermessensspielraum darzulegen. Dafür wurde der Einfluss des Grundsatzes auf Paragraphen des UGB, welche auf diesen verweisen, mithilfe der Lit näher erläutert und im Weiteren darin vorgeschlagene Vorgehensweisen zur Wesentlichkeitsermittlung auf Jahresabschlüsse ausgewählter Unternehmen angewandt.

Zu Anfang der Arbeit war es jedoch notwendig die Definition des Grundsatzes der Wesentlichkeit sowie die Auslegung des Wesentlichkeitsbegriffs zu untersuchen. Dabei stellte sich heraus, dass durch die Ausrichtung der Informationen eines Jahresabschlusses mittels des Grundsatzes der Wesentlichkeit an den Informationsbedürfnissen der Adressaten⁴⁹⁹ es den Unternehmen ermöglicht wird, Angaben in Jahresabschlüssen auf genau die für Leser relevanten und daher wesentlichen Angaben zu beschränken. Unter den Adressaten eines Abschlusses ist jede am Unternehmen interessierte Person oder Einrichtung zu verstehen, deren Entscheidungen durch im Abschluss enthaltene wesentliche Informationen beeinflusst werden.⁵⁰⁰ Dabei ist von rational denkenden Bilanzlesern mit hinreichendem Wissen und Verständnis von in Abschlüssen enthaltenen Angaben auszugehen.⁵⁰¹

Die Wesentlichkeit einer Information oder eines Sachverhalts ist einerseits anhand der Größe und andererseits anhand der immanenten Eigenschaften zu beurteilen.⁵⁰² Quantitative Kriterien entsprechen der Gegenüberstellung des potenziell wesentlichen Sachverhalts mit einer Bezugsgröße.⁵⁰³ Die Lit schlägt dafür übergeordnete Posten, Sammelposten sowie das Jahresergebnis, Eigenkapital, die Bilanzsumme oder Umsatzerlöse vor und stellt Prozentsätze zwischen 1 und 10 % als Hilfsmaße zur Verfügung, ab welchen Informationen Wesentlichkeit zugeschrieben wird und sie folglich in Abschlüsse aufzunehmen sind.⁵⁰⁴ Zusätzlich ist die Wesentlichkeit anhand qualitativer Kriterien abzuschätzen, d.s. interne als auch externe Auswirkungen auf das Unternehmen und die VFE-Lage.⁵⁰⁵

Da der Grundsatz zu den GoB zählt, war es auch notwendig diesen von anderen Grundsätzen abzugrenzen sowie auf deren Abhängigkeiten einzugehen. Die Grundsätze der Vollständigkeit,

⁴⁹⁹ Vgl. *Reiter* (2017a) Rz. 4

⁵⁰⁰ Vgl. *Rohatschek* (2017) Rz. 42; *AFRAC 33* (2018) Rz. 10

⁵⁰¹ Vgl. *AFRAC 33* (2018) Rz. 13 f.

⁵⁰² Vgl. § 189a Z 10 zweiter Satz

⁵⁰³ Vgl. *AFRAC 33* (2018) Rz. 18

⁵⁰⁴ Vgl. *Feichtner* (1993) S. 234 Abbildung 4, *Maschek / Csokay* (2017) Rz. 49

⁵⁰⁵ Vgl. *Leffson* (1986) S. 442

Willkürfreiheit und Stetigkeit unterbinden mögliche durch den Grundsatz der Wesentlichkeit vorgenommene willkürliche Auslassungen dadurch, dass periodenübergreifend und nachvollziehbar sämtliche Posten ohne unverhältnismäßige Methoden- und Darstellungsänderungen in Jahresabschlüsse eingehen sollen.⁵⁰⁶ Zudem wirken sich die Grundsätze des wirtschaftlichen Gehalts und der Wirtschaftlichkeit dahingehend auf den der Wesentlichkeit aus, indem der tatsächliche und wesentliche Inhalt von Verträgen in der Rechnungslegung widergespiegelt wird und der Aufwand der Informationsgenerierung für die Abschlusserstellung den daraus resultierenden Nutzen nicht übersteigen soll.⁵⁰⁷ Als Ausfluss der Generalnorm ist der Wesentlichkeitsgrundsatz auch im Zusammenhang mit dessen Auswirkungen auf die VFE-Lage von Bedeutung.⁵⁰⁸

Der Grundsatz wurde auch im Vergleich zur Rechtslage vor dem RÄG 2014 erläutert, wobei lediglich Begriffsänderungen festgestellt wurden. Zur Auslegung des Begriffs zählte es auch, diesen von Rechnungslegungsvorschriften anderer ausgewählter Länder abzugrenzen. Unterschiede stellten sich dabei nur innerhalb des Anwendungsbereichs heraus, die Definitionen entsprechen einander größtenteils. Der Grundsatz ist dabei immer dann anwendbar, wenn das UGB diesen anführt, bspw. durch den Begriff „wesentlich“ oder den Verweis auf § 189a Z 10, in welchem die Definition von „wesentlich“ zu finden ist.⁵⁰⁹ Zusätzlich gilt der Grundsatz gem 196a Abs 2 im Rahmen der Darstellung und Offenlegung von Angaben auch ohne einen expliziten Verweis, sodass ein Jahresabschluss nicht mit unwesentlichen Informationen überladen wird.⁵¹⁰ Dabei könnte die Orientierung am Materiality Process aus den IFRS behilflich sein, welcher eine Vorgehensweise zur Trennung von Wesentlichem und Unwesentlichem bietet. Die in den US-GAAP definierten Wesentlichkeitsgrenzen und Bezugsgrößen könnten dabei, wenn zum Sachverhalt passend, als Denkanstöße im Rahmen der quantitativen und qualitativen Beurteilung dienen.

Untersucht wurden Normen des UGB idF RÄG 2014, da mit dieser Gesetzesänderung der Grundsatz der Wesentlichkeit erstmals kodifiziert wurde,⁵¹¹ sowie Jahresabschlüsse, auf welche dieses erstmals anzuwenden war. Dabei wurden Verweise auf den Grundsatz im Rahmen der Rückstellungen (§ 198 Abs 8 Z 3), der Festbewertung (§ 209 Abs 1), der Zusammensetzung der Bilanzpositionen (§223 Abs 6 Z 1), der Behandlung von Antizipationen (§ 225 Abs 3 und 6), der

⁵⁰⁶ Vgl. für den Vollständigkeitsgrundsatz § 196 Abs 1 bzw. Kapitel 2.6.5; für das Prinzip der Willkürfreiheit Hirschler (2012) S. 102 bzw. Kapitel 2.6.7; für den Stetigkeitsgrundsatz § 201 Abs 2 Z 1 sowie § 223 Abs 1 bzw. Kapitel 2.6.6.

⁵⁰⁷ Vgl. § 196a Abs 1; *Busch / Moser* (2008a) S. 78

⁵⁰⁸ Vgl. § 222 Abs 2

⁵⁰⁹ Vgl. ErläutRV 367 BlgNR 25.GP, 4; *Dokalik* (2016) Rz. 32

⁵¹⁰ Vgl. *Reiter* (2017b) Rz. 37 und 42

⁵¹¹ Vgl. *Moser* (2015) S. 204

Steuern (§ 234), der Methodenänderungen, finanziellen Verpflichtungen sowie Organkrediten (§ 237 Abs 1 Z 1 bis 3), im Rahmen der Anhangangaben über außerbilanzielle Geschäfte, Ereignisse nach dem Stichtag, Geschäfte mit nahe stehenden Personen, nicht bilanzierte Sachanlagenutzung, Sonstige Rückstellungen und Unterschiede in der Bewertungsvereinfachung (§ 238 Abs 1 Z 10 bis 12, 14, 15 und 17) sowie im Rahmen der Unterlassung bestimmter Angaben (§ 242 Abs 2 Z 1) festgestellt sowie der Einfluss des Wesentlichkeitsgrundsatzes mithilfe der Lit ausgeführt.

Die Analyse der Normen wurde anhand der öffentlich zugänglichen Jahresabschlüsse der zehn an der Wiener Börse gelisteten Unternehmen AMAG Austria Metall AG, ams AG, Andritz AG, Burgenland Holding AG, FACC AG, Stadlauer Malzfabrik AG, S&T AG, STRABAG SE, UBM Development AG sowie Zumtobel Group AG durchgeführt. Da gesetzlich keine explizite Vorgehensweise zur Wesentlichkeitsermittlung vorgegeben wird, um deren Missbrauch vorzubeugen sowie Unternehmen einen Freiraum bieten zu können die Wesentlichkeit an unternehmensindividuelle Gegebenheiten anzupassen,⁵¹² wurden im Rahmen der Analyse die von der Lit vorgeschlagenen Bezugsgrößen und Schwellen bei den in Abschlüssen enthaltenen Angaben angewandt. Die auf diese Weise ermittelten Verhältnisse konnten den Ausweis der Informationen nur teilweise rechtfertigen. Es stellte sich heraus, dass 53 % der bei Wesentlichkeit vom UGB geforderten Angaben in den untersuchten Abschlüssen nicht vorhanden waren, woraus auf die effektive Wirkung des Wesentlichkeitsgrundsatzes geschlossen werden kann.⁵¹³ Die gewissenhafte bzw. willkürfreie Anwendung des Grundsatzes innerhalb der Abschlusserstellung ist dabei dennoch zu hinterfragen, da Vorgehensweisen und berücksichtigte Faktoren sowie die wahren Überlegungen von Unternehmen im Rahmen der Wesentlichkeitsbeurteilung nicht bekannt sind.

Da von den übrigen ausgewiesenen Informationen Wesentlichkeit erwartet wird und davon 44 % mittels der von der Lit vorgeschlagenen Bezugsgrößen sowie Schwellenwerte zumindest quantitativ wesentlich waren, ist weiters anzunehmen, dass in den übrigen 56 % der Fälle bei der Abschlusserstellung Wesentlichkeit entweder anhand anderer Vergleichsgrößen und -grenzen oder anhand qualitativer Kriterien festgestellt wurde. Nicht auszuschließen ist, dass einige dieser Sachverhalte weiterhin trotz Unwesentlichkeit ausgewiesen werden. Dass Unternehmen einerseits unterschiedliche, andererseits von der Lit abweichende Bezugsgrößen oder Wesentlichkeitsgrenzen verwenden, kann den Unternehmensgrößen, den Geschäftszweigen, dem Periodenvergleich, den qualitativ berücksichtigten Kriterien sowie den Adressaten geschuldet sein.⁵¹⁴

⁵¹² Vgl. *Hofians* (2011) Rz. 33; *Hirschler* (2012) S. 59; *Dokalik* (2016) Rz. 33 und 35

⁵¹³ Die Verschleierung wesentlicher Angaben wird aufgrund vorliegender Bestätigungsvermerke ausgeschlossen.

⁵¹⁴ Vgl. *Scheffler* (2007) S. 518, *Mandl* (2017) Rz. 27

Die Untersuchung der Bezugsgrößen und Wesentlichkeitsgrenzen ergab, dass die Unternehmen der Stichprobe geringere als die von der Lit angeführten Schwellen verwenden. Dies kann daran liegen, dass die Lit weniger Angaben als ausreichend erachtet, während im Gegensatz Unternehmen u.U. eine großzügigere Informationsbereitstellung für Adressaten als notwendig erachten.

Hinsichtlich der Bilanzsumme sowie Umsatzerlöse wurden bei allen Unternehmen Sachverhalte iHv 1 % dieser Größen berechnet. Das Eigenkapital und Jahresergebnis dienen u.U. schon ab einem darunterliegenden Prozentsatz der Wesentlichkeitsbeurteilung. Bei niedrigem oder nicht vorhandenem Jahresergebnis ist dieses als Bezugsgröße selbstverständlich jedoch mit Nachsicht anzuwenden. Anklänge schienen auch die Sonstigen Rückstellungen bei den ausgewählten Unternehmen zu finden, da diese bei einer Mehrheit der Unternehmen ab 1 % zur Wesentlichkeit führten. Eine Aussage bzgl. der Gesamt- sowie der Verbindlichkeitsrückstellungen konnte auf Basis der in der Stichprobe enthaltenen Unternehmen bzw. Jahresabschlüsse nicht getroffen werden. Aufgrund der gemischten Ergebnisse im Rahmen der Anwendung der Forderungen und Verbindlichkeiten sowie der Organbezüge als Bezugsgrößen konnten ebenfalls keine genauen Grenzen festgelegt werden. Letztere eignen sich zudem sichtlich nicht als Bezugsgröße. Im Rahmen der Unterlassung von Angaben gem § 242 Abs 2 Z 1 schienen Schwellenwerte bedeutungslos, da dadurch Informationen über Beteiligungsunternehmen mit negativen Vergleichsgrößen vernachlässigt werden würden.

Es ist nicht von der Hand zu weisen, dass Wesentlichkeitsgrenzen von den Bezugsgrößen sowie letztere von den zu beurteilenden Sachverhalten und deren Einflüssen auf einen Jahresabschluss bzw. die darin dargestellte VFE-Lage abhängig sind. Dieser Umstand sowie die Erforschung der qualitativen Kriterien und Adressaten bilden die Schwierigkeiten im Umgang mit dem Grundsatz der Wesentlichkeit.⁵¹⁵ Daher wird befürwortet für jeden Sachverhalt idealerweise mehrere Bezugsgrößen mit entsprechenden Schwellen anzuwenden, um die Wesentlichkeit mit gerechtfertigter Sicherheit richtig zuordnen zu können. Zu empfehlen sind dafür über mehrere Perioden hinweg konstant bleibende Vergleichsgrößen sowie mit wachsender Unternehmensgröße und steigender Außergewöhnlichkeit der Sachverhalte sinkende Wesentlichkeitsgrenzen.⁵¹⁶

Um präzisere Aussagen über angewandte Wesentlichkeitsgrenzen sowie Bezugsgrößen weiterführender Analysen gewährleisten zu können, sind größere Stichproben notwendig. Dabei sollte die Ermittlung konstanter Vergleichsgrößen durch die Untersuchung von Abschlüssen mehrerer aufeinanderfolgender Perioden am Anfang einer solchen Analyse stehen, welche sodann für eine Beurteilung von Wesentlichkeitsgrenzen verwendet werden könnten. Zu empfehlen ist auch eine

⁵¹⁵ Vgl. Reiter (2017a) Rz. 34

⁵¹⁶ Vgl. Brösel et al. (2015) S. 294

Kategorisierung der Unternehmen nach Branchen, um Rücksicht auf darin begründete Unterschiede nehmen zu können. Das Ergebnis einer solchen Analyse würden nicht nur allgemeine, sondern auch sachverhalts- bzw. normspezifische Grenzen und Bezugsgrößen sein, deren Anwendung durch die mehrheitliche Benutzung innerhalb der Stichprobe bestätigt werden und daher auf Zustimmung aus der Praxis stoßen würde.

Dennoch ist die Feststellung einer „richtigen“ Anwendung des Grundsatzes aufgrund der Vielzahl an zu berücksichtigenden Faktoren ohnehin nicht möglich.⁵¹⁷ Wie Hicks (1964) zutreffend erkennt *„liegt Wesentlichkeit (...) im Auge des Betrachters“*⁵¹⁸.

⁵¹⁷ Vgl. Rohatschek (2017) Rz. 43

⁵¹⁸ Hicks (1964) S. 159

Literaturverzeichnis

- Abt, Richard / Karel, Detlev / Kurahs, Lisa Marie* (2015): Unternehmensbilanz – Steuerbilanz: Praxishandbuch zur Berechnung des steuerpflichtigen Gewinnes, Graz 2015
- AFRAC 7* (Dezember 2015a): AFRAC-Stellungnahme 7: Außerbilanzielle Geschäfte (UGB), Wien 2015
- AFRAC 12* (Dezember 2015b): AFRAC-Stellungnahme 12: Vorjahreszahlen (UGB), Wien 2015
- AFRAC 10* (Juni 2018): AFRAC-Stellungnahme 10: Nahe stehende Unternehmen und Personen (UGB), Wien 2018
- AFRAC 33* (März 2018): Entwurf AFRAC-Stellungnahme 33: Wesentlichkeit bei der Aufstellung von UGB-Abschlüssen, Wien 2018
- Altenburger, Otto A.* (2015): Kommentierung zu § 237 UGB, in: UGB Großkommentar / UGB Unternehmensgesetzbuch Kommentar – Band III/Teil 2, hrsg. von Christian Zib / Markus Dellinger, S. 114 – 142, Wien 2015
- Bauer, Johannes* (2010): Kommentierung zu § 225 UGB, in: Bilanzrecht – Einzelabschluss, hrsg. von Klaus Hirschler, S. 645 – 662, Wien 2010
- Baumüller, Josef / Grbenic, Stefan* (2015a): Kommentierung zu § 238 UGB, in: UGB Großkommentar / UGB Unternehmensgesetzbuch Kommentar – Band III/Teil 2, hrsg. von Christian Zib / Markus Dellinger, S. 153 – 171, Wien 2015
- (2015b): Kommentierung zu § 241 UGB, in: UGB Großkommentar / UGB Unternehmensgesetzbuch Kommentar – Band III/Teil 2, hrsg. von Christian Zib / Markus Dellinger, S. 220 – 246, Wien 2015
- (2015c): Kommentierung zu § 260 UGB, in: UGB Großkommentar / UGB Unternehmensgesetzbuch Kommentar – Band III/Teil 2, hrsg. von Christian Zib / Markus Dellinger, S. 724 – 756, Wien 2015
- Becker, Roberto* (2018): Die Entwicklung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Prognosebildung auf Basis der GoB, Wiesbaden 2018
- Bentler, Martin* (1991): Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für die Equitymethode, Wiesbaden 1991
- Bergmann, Sebastian* (2016): Kommentierung zu § 234 UGB, in: UGB – Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch II/RLG³, hrsg. von Manfred Straube / Thomas Ratka / Roman Alexander Rauter, Wien 2016
- Bertl, Romuald* (2015): UGB zwischen IFRS und Bilanzrichtlinie, in: Reform der Rechnungslegung in Österreich, hrsg. von Romuald Bertl et al., S. 13 – 26, Wien 2015
- Bertl, Romuald / Aschauer, Ewald* (2008): Das Kriterium der Wesentlichkeit für die Nichtigkeit des Jahresabschlusses, in: Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen, 4 (2008), S. 109 – 113
- Bertl, Romuald / Deutsch-Goldoni, Eva / Hirschler, Klaus* (2015): Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, 9. Aufl., Wien 2015
- (2017): Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, 10. Aufl., Wien 2017

- Bertl, Romuald / Kofler, Herbert / Mandl, Dieter* (1992): Praxis der neuen Rechnungslegung – Rechnungslegungsgesetz, Wien 1992
- Bertl, Romuald / Panzirsch, Hans-Georg* (2010): Die Wesentlichkeit im unternehmensrechtlichen Lagebericht und Konzernlagebericht, in: Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen, 63 (2010), S. 267 – 272
- Bertl, Romuald / Patloch-Kofler, Markus* (2017): Kommentierung zu § 209 UGB, in: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz – Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung, hrsg. von Dieter Mandl / Romuald Bertl, Wien 1991 ff.
- Bitzyk, Peter / Steckel, Rudolf* (2016): Der Jahresabschluss – Konzernabschluss, 8. Aufl., Wien 2016
- Blasius, Torsten* (2006): IFRS, HGB und F&E: Besteuerung und Bilanzierung, Berlin 2006
- Brösel, Gerrit / Freichel, Christoph / Toll, Martin / Buchner, Robert* (2015): Wirtschaftliches Prüfungswesen, München 2015
- Buchner, Robert* (1993): Buchführung und Jahresabschluß, München 1993
- Busch, Claudia / Moser, Gerald* (2008a): Die Frage der „Wesentlichkeit“ bzw „untergeordneten Bedeutung“ im Rahmen der Festlegung des Konsolidierungskreises (Teil 1), in: Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen, 3 (2008), S. 78 – 82
- (2008b): Die Frage der „Wesentlichkeit“ bzw „untergeordneten Bedeutung“ im Rahmen der Festlegung des Konsolidierungskreises (Teil 2), in: Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen, 4 (2008), S. 114 – 117
- Christian, Dieter* (2016): Kommentierung zu § 223 UGB, in: UGB Kommentar, hrsg. von Ulrich Torggler, S. 977 – 986, Wien 2016
- Christian, Dieter / Hohensinner, Michaela* (2013): Kommentierung zu § 209, in: UGB Unternehmensgesetzbuch Kommentar – Band III/Teil 1, hrsg. von Christian Zib / Markus Dellinger, S. 433 – 447, Wien 2013
- Csokay, Helga / Jankovic, Aleksandar* (2017): Kommentierung zu § 237, in: Kommentar zum UGB – Unternehmensgesetzbuch mit Einzel- und Konzernabschluss, Prüfung und Offenlegung, Band 2, hrsg. von Peter Jabornegg / Eveline Artmann, S. 494 – 501, Wien 2017
- Dokalik, Dietmar* (2016): Kommentierung zu § 189a UGB, in: UGB Kommentar, hrsg. von Ulrich Torggler, S. 714 – 729, Wien 2016
- Draxler, Josef / Kuntner, Magdalena* (2010): ISA 320 oder die Wesentlichkeit im Rahmen der Prüfung von Jahresabschlüssen, in: Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen, 9 (2010), S. 283 – 290
- Dudenredaktion* (o. J.): Duden online. Abgerufen am 08. 09 2018 von Rechtschreibung "wesentlich": <https://www.duden.de/node/644248/revisions/1673278/view>
- Eberhartinger, Eva / Petutschnig, Matthias* (2015): Latente Steuern „NEU“, in: Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen, 7-8 (2015), S. 250 – 258
- Eberhartinger, Eva / Weinhandl, Stefan* (2017): Kommentierung zu § 198 Abs 8, in: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz – Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung, hrsg. von Dieter Mandl / Romuald Bertl, Wien 1991 ff.

- Eder, Robert / Uhlenkamp, Kristoffer* (2017): Aktuelle Entwicklungen im Finanz-, Rechnungswesen und Controlling – Tagungsbericht zur RECON 2017 vom 17.–18. 5. 2017 in Loipersdorf, in: Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen, 9 (2017), S. 267 – 272
- Egger, Anton* (2017): Entwicklungsgeschichte der handelsrechtlichen Rechnungslegungsnormen in Österreich seit 1945, in: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz – Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung, hrsg. von Dieter Mandl / Romuald Bertl, Wien 1991 ff.
- Ernst & Young* (11. April 2017): Ernst & Young – IFRS Core Tools: Good Group (International) Limited, Illustrative consolidated financial statements for the year ended 31 December 2017. Abgerufen am 11. April 2018 von Ernst & Young: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-ctools-gg-alt-oct2017/\\$FILE/CTools-GG-ALT-Oct2017.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-ctools-gg-alt-oct2017/$FILE/CTools-GG-ALT-Oct2017.pdf)
- FASB* (2010): Conceptual Framework for Financial Reporting, Norwalk, Connecticut 2010
- (2015): Proposed Accounting Standards Update, Notes to Financial Statements (Topic 235): Assessing Whether Disclosures Are Material, Norwalk, Connecticut 2015
- Faseli, Farah Maria* (1999): Franchising und Rechnungslegung: ein Vergleich zwischen UGB und US-GAAP, Wien 1999
- Feichtner, Eva* (1993): Wesentlichkeit im Jahresabschluß – Kriterien der Materialitygrenzen, in: Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen, 8 (1993), S. 229 – 235
- Fröhlich, Christoph* (2010): Kommentierung zu § 209 UGB, in: Bilanzrecht – Einzelabschluss, hrsg. von Klaus Hirschler, S. 505 – 509, Wien 2010
- (2014a): Unwesentliche, nicht konsolidierte Tochterunternehmen – Teil I, in: Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen, 11 (2014), S. 352 – 356
- (2014b): Unwesentliche, nicht konsolidierte Tochterunternehmen – Teil II, in: Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen, 12 (2014), S. 378 – 380
- Fülbier, Rudolf Uwe / Pelger, Christoph / Kuntner, Evamaria / Bravidor, Marcus* (2017): The Role and Current Status of IFRS in the Completion of National Accounting Rules – Evidence from Austria and Germany, in: Accounting in Europe, 14 (2017), S. 13 – 28
- Geirhofer, Susanne* (2016a): Kommentierung zu § 237 UGB, in: UGB Kommentar, hrsg. von Ulrich Torggler, S. 1065 – 1076, Wien 2016
- (2016b): Kommentierung zu § 238 UGB, in: UGB Kommentar, hrsg. von Ulrich Torggler, S. 1076 – 1101, Wien 2016
- (2016c): Kommentierung zu § 242 UGB, in: UGB Kommentar, hrsg. von Ulrich Torggler, S. 1113 – 1117, Wien 2016
- Graschitz, Sabine Maria* (2017): Prüfungsqualität und Risikopräferenzen: Eine fallstudienbasierte Analyse der Abschlussprüfer- und Investorenperspektive, Wiesbaden 2017
- Graschitz, Sabine / Steller, Marcel* (2017): Kommentierung zu § 223, in: Kommentar zum UGB – Unternehmensgesetzbuch mit Einzel- und Konzernabschluss, Prüfung und Offenlegung, Band 2, hrsg. von Peter Jabornegg / Eveline Artmann, S. 360 – 372, Wien 2017
- Grünberger, David / Kühle, Ulf* (2017): Kommentierung zu § 237 UGB, in: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz – Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung, hrsg. von Dieter Mandl / Romuald Bertl, Wien 1991 ff.

- Grünwald, Alfons* (2017a): Kommentierung zu § 225 Abs 2–4 UGB, in: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz – Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung, hrsg. von Dieter Mandl / Romuald Bertl, Wien 1991 ff.
- (2017b): Kommentierung zu § 225 Abs 6 UGB, in: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz – Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung, hrsg. von Dieter Mandl / Romuald Bertl, Wien 1991 ff.
- Hartlieb, Franz / Zollner, Johannes* (2015): Aktionäre, "Sonderrechtsinhaber" und Gläubiger bei Strukturmaßnahmen mit sanierungsbedürftigen Gesellschaften, in: *ecolex*, 11 (2015), S. 970 – 977
- Hartmann, Hans / Milla, Aslan / Reiter, Robert* (Dezember 2014): Stellungnahme zum Artikel Fröhlich, Unwesentliche, nicht konsolidierte Tochterunternehmen (RWZ 11/2014 und 12/2014), in: Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen 85 (2014), S. 381 – 382
- Hebestreit, Katharina / Stückler, Karl* (2015): Kommentierung zu § 239 UGB, in: UGB Großkommentar / UGB Unternehmensgesetzbuch Kommentar – Band III/Teil 2, hrsg. von Christian Zib / Markus Dellinger, S. 171 – 192, Wien 2015
- Hicks, Ernest L.* (1964): Materiality, in: *Journal of Accounting Research*, 2 (1964), S. 158 – 171
- Hilber, Klaus* (2016): Kommentierung zu § 196a UGB, in: UGB Kommentar, hrsg. von Ulrich Torggler, S. 782 – 787, Wien 2016
- Hirschler, Christoph / Wiedermann-Ondrej, Nadine* (2010): Kommentierung zu § 225 UGB: 6. Zusatzangaben zu Verbindlichkeiten [Rz 78 – 85], in: Bilanzrecht – Einzelabschluss, hrsg. von Klaus Hirschler, S. 661 – 662, Wien 2010
- Hirschler, Klaus* (2012): Bilanzwissen für Führungskräfte: Vielschichtigkeit und Aussagekraft von Jahresabschlüssen, Wiesbaden 2012
- Hirschler, Klaus / Christian, Dieter / Hohensinner, Michaela / Konezny, Gerd / Petutschnig, Matthias / Schiebel, Alexander / Six, Martin* (2012): Kommentierung zu § 198 UGB, in: Bilanzrecht – Einzelabschluss, hrsg. von Klaus Hirschler, S. 187 – 279, Wien 2012
- Hirschler, Klaus / Krainz, Walter / Dizdarevic, Dzejana / Höltschl, Elisabeth* (2016): Rechnungslegungsänderungsgesetz (RÄG) 2014 – Neue Bilanzierungsgrundsätze bzw Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, in: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2016, hrsg. vom Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer, S. 230 – 254, Wien 2016
- Hirschler, Klaus / Sulz, Gottfried Maria / Schaffer, Thomas* (2010): Kommentierung zu § 223 UGB, in: Bilanzrecht – Einzelabschluss, hrsg. von Klaus Hirschler, S. 593 - 604, Wien 2010
- Hofians, Robert* (2011): Kommentierung zu § 223 UGB, in: UGB – Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch II/RLG³, hrsg. von Manfred Straube / Thomas Ratka / Roman Alexander Rauter, Wien 2011
- Hofians, Robert / Ressler, Gernot* (2011): Kommentierung zu § 225 UGB, in: UGB – Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch II/RLG³, hrsg. von Manfred Straube / Thomas Ratka / Roman Alexander Rauter, Wien 2011

- Hohla, Andreas / Atak, Duygu* (2017): Kommentierung zu § 238 UGB, in: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz – Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung, hrsg. von Dieter Mandl / Romuald Bertl, Wien 1991 ff.
- IASB* (2010): The Conceptual Framework for Financial Reporting, London 2010
- (2017a): Practice Statement 2: Making Materiality Judgements, London 2017
- (2017b): Practice Statement 2: Making Materiality Judgements – Project Summary and Feedback Statement, London 2017
- Jankovic, Aleksandar / Schlager-Haider, Juliane* (2017): Kommentierung zu § 196a UGB, in: Kommentar zum UGB – Unternehmensgesetzbuch mit Einzel- und Konzernabschluss, Prüfung und Offenlegung, Band 2, hrsg. von Peter Jabornegg / Eveline Artmann, S. 121 – 125, Wien 2017
- Janssen, Jan* (2009): Rechnungslegung im Mittelstand, Wiesbaden 2009
- Konezny, Gerd* (2016): Kommentierung zu § 209 UGB, in: UGB Kommentar, hrsg. von Ulrich Torggler, S. 924 – 927, Wien 2016
- KWT* (November 2015a): KFS/RL 1 – Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (§ 201 Abs. 2 Z 1 UGB) und zur Berichterstattung bei Änderungen der Bewertungsmethoden (§ 237 Abs. 1 Z 1 iVm § 201 Abs. 3 UGB), Wien 2015
- (November 2015b): KFS/RL 24 – Behandlung von Patronatserklärungen im Zusammenhang mit der unternehmensrechtlichen Rechnungslegung, Wien 2015
- Leffson, Ulrich* (1986): Wesentlich, in: Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB, hrsg. von Ulrich Leffson / Dieter Rückle / Bernhard Großfeld, S. 434 – 447, Köln 1986
- Lutz, Karoline / Weninger, Patrick* (2016): Kommentierung zu § 234 UGB, in: UGB Kommentar, hrsg. von Ulrich Torggler, S. 1048 – 1050, Wien 2016
- Mandl, Dieter* (1994): Handbuch der Buchführung und Jahresabschlußaufstellung, Wien 1994
- (2017): Kommentierung zu § 223 UGB, in: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz – Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung, hrsg. von Dieter Mandl / Romuald Bertl, Wien 1991 ff.
- Maresch, Daniela* (2010): Kommentierung zu § 243 UGB, in: Bilanzrecht – Einzelabschluss, hrsg. von Klaus Hirschler, S. 912 – 925, Wien 2010
- Maschek, Katharina / Csokay, Helga* (2017): Kommentierung zu § 198 UGB, in: Kommentar zum UGB – Unternehmensgesetzbuch mit Einzel- und Konzernabschluss, Prüfung und Offenlegung, Band 2, hrsg. von Peter Jabornegg / Eveline Artmann, S. 132 – 174, Wien 2017
- Michel, Moritz* (2015): Wesentlichkeitsallokation im Rahmen der Konzernabschlussprüfung – Eine theoretische und empirische Analyse, Wiesbaden 2015
- Milla, Aslan / Müller, Gerald* (2015): Kommentierung zu § 238 UGB, in: UGB Großkommentar / UGB Unternehmensgesetzbuch Kommentar – Band III/Teil 2, hrsg. von Christian Zib / Markus Dellinger, S. 256 – 281, Wien 2015

- Moser, Gerald* (2015): Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 (RÄG 2014) – Die Kodifizierung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung, in: Zeitschrift für Gesellschaftsrecht, 5 (2015), S. 203 – 207
- Müller, Nikolaus* (2010a): Kommentierung zu § 236 UGB, in: Bilanzrecht – Einzelabschluss, hrsg. von Klaus Hirschler, S. 802 – 820, Wien 2010
- (2010b): Kommentierung zu § 237 UGB, in: Bilanzrecht – Einzelabschluss, hrsg. von Klaus Hirschler, S. 821 – 857, Wien 2010
- Neuhold, Barbara / Wissner, Sabine* (2017): Kommentierung zu § 238 UGB, in: Kommentar zum UGB – Unternehmensgesetzbuch mit Einzel- und Konzernabschluss, Prüfung und Offenlegung, Band 2, hrsg. von Peter Jabornegg / Eveline Artmann, S. 501 – 522, Wien 2017
- Niehus, Rudolf J. / Thyll, Alfred* (1998): Konzernabschluß nach US-GAAP: Grundlagen und Gegenüberstellung mit den deutschen Vorschriften, Stuttgart 1998
- Nowotny, Christian* (2011): Kommentierung zu § 237 UGB, in: UGB – Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch II/RLG³, hrsg. von Manfred Straube / Thomas Ratka / Roman Alexander Rauter, Wien 2011
- (2017): Kommentierung zu § 198 UGB, in: UGB – Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch II/RLG³, hrsg. von Manfred Straube / Thomas Ratka / Roman Alexander Rauter, Wien 2017
- (2018a): Kommentierung zu § 237 UGB, in: UGB – Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch II/RLG³, hrsg. von Manfred Straube / Thomas Ratka / Roman Alexander Rauter, Wien 2018
- (2018b): Kommentierung zu § 238 UGB, in: UGB – Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch II/RLG³, hrsg. von Manfred Straube / Thomas Ratka / Roman Alexander Rauter, Wien 2018
- (2018c): Kommentierung zu § 242 UGB, in: UGB – Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch II/RLG³, hrsg. von Manfred Straube / Thomas Ratka / Roman Alexander Rauter, Wien 2018
- (2018d): Kommentierung zu § 242 UGB, in: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz – Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung, hrsg. von Dieter Mandl / Romuald Bertl, Wien 1991 ff.
- o.V.* (10. Mai 2013): Schwierigkeiten bei der Bewertung von Fremdwährungsforderungen am Abschlussstichtag unter dem Gesichtspunkt der Wesentlichkeit, in: Rechnungswesen für die Praxis, 3 (2013), S. 72 – 76
- (10. März 2015): Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze nach dem Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 (RÄG 2014), in: Bilanzbuchhalter Info, 3 (2015), S. 1 – 2
- (Oktober 2017): Nachrichten zu IFRS und US-GAAP, in: Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung, 10 (2017), S. 396 – 397
- Petutschnig, Matthias* (2013): Kommentierung zu § 192 UGB, in: UGB Großkommentar / UGB Unternehmensgesetzbuch Kommentar – Band III/Teil 1, hrsg. von Christian Zib / Markus Dellinger, S. 55 – 68, Wien 2013

- Pickl, Peter / Riegler, Günter* (2018): Kommentierung zu § 234 UGB, in: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz – Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung, hrsg. von Dieter Mandl / Romuald Bertl, Wien 1991 ff.
- Quick, Reiner* (1992): Der Grundsatz der Materiality in der Rechnungslegungsprüfung, in: Das Wirtschaftsstudium, 11 (1992), S. 873 – 878
- Reinholdt, Ago / Schmidt, Jürgen* (Januar 2016): ED/2015/8 Leitfaden zur Wesentlichkeit: Auswirkungen auf die Bilanzierungspraxis, in: Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung, 1 (2016), S. 8 – 10
- Reinold, Jürgen* (2015): Kommentierung zu § 249 UGB, in: UGB Großkommentar / UGB Unternehmensgesetzbuch Kommentar – Band III/Teil 2, hrsg. von Christian Zib / Markus Dellinger, S. 479 – 531, Wien 2015
- Reinold, Jürgen / Stückler, Karl* (2015): Auswirkungen des RÄG 2014 auf Konsolidierungsmaßnahmen, in: Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen, 7-8 (2015), S. 271 – 281
- Reiter, Robert* (2016): Die Wesentlichkeit gem § 189a Z 10 UGB im Verhältnis zur Wesentlichkeit für die Nichtigkeit eines Jahresabschlusses nach § 202 Abs 1 Z 2 AktG, in: Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen, 7-8 (2016), S. 231 – 237.
- (2017a): Kommentierung zu § 189a Z 10 UGB, in: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz – Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung, hrsg. von Dieter Mandl / Romuald Bertl, Wien 1991 ff.
- (2017b): Kommentierung zu § 196a UGB, in: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz – Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung, hrsg. von Dieter Mandl / Romuald Bertl, Wien 1991 ff.
- Reiter, Robert / Reiter, Regina* (2010): Der Grundsatz der Wesentlichkeit bei der Erstellung des Jahresabschlusses nach UGB, in: Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen, 64 (2010), S. 273 – 276
- Rohatschek, Roman* (2017): Kommentierung zu § 189a UGB, in: Kommentar zum UGB – Unternehmensgesetzbuch mit Einzel- und Konzernabschluss, Prüfung und Offenlegung, Band 2, hrsg. von Peter Jabornegg / Eveline Artmann, S. 25 – 44, Wien 2017
- Rossmannith, Jonas* (1998): Der Materiality-Grundsatz: die Konkretisierung für den handelsrechtlichen Jahres- und Konzernabschluß, Wien 1998
- (2000): Die Bedeutung des Materiality-Grundsatzes für die Rechnungslegungs- und Prüfungspraxis, in: Der Schweizer Treuhänder, 8 (2000), S. 801 – 808
- Scharenberg, Sigrun* (2009): Die Bilanzierung von wirtschaftlichem Eigentum in der IFRS-Rechnungslegung, Wiesbaden 2009
- Schausberger-Strobl, Daniela* (2017): Kommentierung zu § 209 UGB, in: Kommentar zum UGB – Unternehmensgesetzbuch mit Einzel- und Konzernabschluss, Prüfung und Offenlegung, Band 2, hrsg. von Peter Jabornegg / Eveline Artmann, S. 284 – 291, Wien 2017
- Scheffler, Eberhard* (2007): Der Grundsatz der Wesentlichkeit bei Rechnungslegung und Bilanzkontrolle, in: Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung: Festschrift zum 70. Geburtstag von Professor Dr. Dr. h. c. Jörg Baetge, hrsg. von Hans-Jürgen Kirsch / Stefan Thiele, S. 505 – 530, Düsseldorf 2007

- Schiebel, Alexander* (2016): Kommentierung zu § 225 UGB, in: UGB Kommentar, hrsg. von Ulrich Torggler, S. 1000 – 1011, Wien 2016
- Schiebel, Alexander / Altenburger, Otto A. / Rohatschek, Roman* (2013): Kommentierung zu § 198 UGB, in: UGB Großkommentar / UGB Unternehmensgesetzbuch Kommentar – Band III/Teil 1, hrsg. von Christian Zib / Markus Dellinger, S. 118 – 207, Wien 2013
- Schiemer-Haberl, Vera Sophie* (2017): Kommentierung zu § 271a UGB, in: Kommentar zum UGB – Unternehmensgesetzbuch mit Einzel- und Konzernabschluss, Prüfung und Offenlegung, Band 2, hrsg. von Peter Jabornegg / Eveline Artmann, S. 866 – 882, Wien 2017
- Schlager-Haider, Juliane* (2017): Kommentierung zu § 196 UGB, in: Kommentar zum UGB – Unternehmensgesetzbuch mit Einzel- und Konzernabschluss, Prüfung und Offenlegung, Band 2, hrsg. von Peter Jabornegg / Eveline Artmann, S. 107 – 120, Wien 2017
- Sopp, Guido / Grünberger, David / Vanas, Bernhard* (2013): Kommentierung zu § 225 UGB, in: UGB Großkommentar / UGB Unternehmensgesetzbuch Kommentar – Band III/Teil 1, hrsg. von Christian Zib / Markus Dellinger, S. 695 – 714, Wien 2013
- Steckel, Rudolf* (2015): Kommentierung zu § 255 UGB, in: UGB Großkommentar / UGB Unternehmensgesetzbuch Kommentar – Band III/Teil 2, hrsg. von Christian Zib / Markus Dellinger, S. 631 – 649, Wien 2015
- Stockinger, Markus* (2017): Kommentierung zu § 201 UGB, in: Kommentar zum UGB – Unternehmensgesetzbuch mit Einzel- und Konzernabschluss, Prüfung und Offenlegung, Band 2, hrsg. von Peter Jabornegg / Eveline Artmann, S. 184 – 204, Wien 2017
- Teitler-Feinberg, Eveline / Hebestreit, Gernot* (Juni 2016): Was kann ein Materiality Practice Statement bewirken? – Offenlegen oder nicht offenlegen, das ist die Frage!, in: Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung, 6 (2016), S. 277 – 284
- Urnik, Sabine / Urtz, Christoph* (2015): Übersicht über die Neuerungen des Rechnungslegungs-Änderungsgesetzes, Teil 1, in: ÖStZ, 6 (2015), 153 – 160
- Urnik, Sabine / Urtz, Christoph / Ketter, Michael* (2017): Kommentierung zu § 209 UGB, in: UGB – Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch II/RLG³, hrsg. von Manfred Straube / Thomas Ratka / Roman Alexander Rauter, Wien 2017
- Urnik, Sabine / Urtz, Christoph / Rohn, Eva* (2016): Kommentierung zu § 201 UGB, in: UGB – Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch II/RLG³, hrsg. von Manfred Straube / Thomas Ratka / Roman Alexander Rauter, Wien 2016
- Vanas, Bernhard* (2015): Kommentierung zu § 234 UGB, in: UGB Großkommentar / UGB Unternehmensgesetzbuch Kommentar – Band III/Teil 2, hrsg. von Christian Zib / Markus Dellinger, S. 73 – 79, Wien 2015
- Wagenhofer, Alfred* (2015): Bilanzierung und Bilanzanalyse: Wien 2015
- (2017): Bilanzierung und Bilanzanalyse: Wien 2017
- Wagenhofer, Alfred / Groß, Christian* (2013): Kommentierung zu § 223 UGB, in: UGB Großkommentar / UGB Unternehmensgesetzbuch Kommentar – Band III/Teil 1, hrsg. von Christian Zib / Markus Dellinger, S. 605 – 629, Wien 2013

- Wawrzinek, Wolfgang / Lübbig, Maike* (2016): Kommentierung zu § 2. Ansatz, Bewertung und Ausweis sowie zugrunde liegende Prinzipien der IFRS, in: Beck'sches IFRS-Handbuch: Kommentierung der IFRS/IAS, hrsg. von Dirk Driesch / Joachim Riese / Jörg Schlüter / Senger Thomas, S. 29 – 126, München 2016
- Winkeljohann, Norbert / Deubert, Michael* (2018): Kommentierung zu § 303 HGB, in: Beck'scher Bilanzkommentar: Handels- und Steuerbilanz, §§ 238 bis 339, 342 bis 342e HGB, hrsg. von Wolfgang Dieter Budde / Hermann Clemm / Max Pankow / Manfred Sarx, S. 1825 – 1841, 11. Aufl., München 2018
- Winkeljohann, Norbert / Rimmelspacher, Dirk* (2018): Kommentierung zu § 297 HGB, in: Beck'scher Bilanzkommentar: Handels- und Steuerbilanz, §§ 238 bis 339, 342 bis 342e HGB, hrsg. von Wolfgang Dieter Budde / Hermann Clemm / Max Pankow / Manfred Sarx, S. 1645 – 1690, 11. Aufl., München 2018
- Winnefeld, Robert* (2015): Kapitel D: Ansatz der Aktiva und Passiva in Handels- und Steuerbilanz sowie IAS/IFRS-Rechnungslegung, in: Bilanz-Handbuch: Handels- und Steuerbilanz, Rechtsformspezifisches Bilanzrecht, Bilanzielle Sonderfragen, Sonderbilanzen, IAS/IFRS-Rechnungslegung, hrsg. von Robert Winnefeld, S. 413 – 954, München 2015
- Zülch, Hennig / Fischer, Daniel T.* (2014): IAS 1. Darstellung des Abschlusses (Presentation of Financial Statements), in: Münchener Kommentar zum Bilanzrecht (Rn. 56 – 58), hrsg. von Joachim Hennrichs / Detlef Kleindiek / Christoph Watrin, München 2014

Verzeichnis der ausgewählten Jahresabschlüsse

- AMAG Austria Metall AG (2017): Jahresabschluss 2016, Abgerufen am 10. Juni 2018 von https://www.amag.at/fileadmin/user_upload/amag/Investor_Relations/Finanzen_und_Berichte/Jahresfinanzberichte/Jahresfinanzbericht_2016_DT.pdf
- ams AG (2017): Jahresabschluss 2016, Abgerufen am 10. Juni 2018 von <https://ams.com/documents/20143/83269/ams+AG+Jahresabschluss+UGB+2016+240417.pdf/ac81a115-564-27cc-f693-6bf9564665a9>
- Andritz AG (2017): Jahresabschluss 2016, Abgerufen am 10. Juni 2018 von <https://www.andritz.com/resource/blob/102918/c77572c1bd19080389905aff0b0f1eed/gr-einzelabschluss-aag-de-data.pdf>
- Burgenland Holding AG (2017): Geschäftsbericht 2016/17, Abgerufen am 10. Juni 2018 von [http://www.buho.at/Downloads/Finanzinformationen/Finanzberichte/Geschäftsberichte/BUHO_GB-2016-17_DE-\(Website\).aspx](http://www.buho.at/Downloads/Finanzinformationen/Finanzberichte/Geschäftsberichte/BUHO_GB-2016-17_DE-(Website).aspx)
- FACC AG (2017): Jahresfinanzbericht 2016/17, Abgerufen am 10. Juni 2018 von <https://www.facc.com/Investor-Relations/Finanzberichte/Geschäftsberichte-2016-17>
- S&T AG (2017): Jahresabschluss 2016, Abgerufen am 10. Juni 2018 von http://www.snt.at/201706_SnT_Jahresabschluss.pdf
- Stadlauer Malzfabrik AG (2017): Bericht zur Rechnungslegung über das Geschäftsjahr 2016, Abgerufen am 10. Juni 2018 von <http://www.malzfabrik-ag.at/Geschäftsberichte.htm>
- STRABAG SE (2017): Einzelabschluss 2016, Abgerufen am 10. Juni 2018 von [http://www.strabag.com/databases/internet/_public/files.nsf/SearchView/86B7CD646D4227EEC125812A0037F99F/\\$File/Jahresabschluss_2016_D.pdf](http://www.strabag.com/databases/internet/_public/files.nsf/SearchView/86B7CD646D4227EEC125812A0037F99F/$File/Jahresabschluss_2016_D.pdf)
- UBM Development AG (2017): Jahresfinanzbericht 2016, Abgerufen am 10. Juni 2018 von <https://www.ubm-development.com/investor-relations/publikationen/finanzberichte/>
- Zumtobel Group AG (2017): Zumtobel Group Jahresfinanzbericht 2016/17, Abgerufen am 10. Juni 2018 von http://www.zumtobelgroup.com/download/Zumtobel_Group_Jahresfinanzbericht_2016_17_DE_mit_Cover.pdf

Quellenverzeichnis

- Erläuterungen zur Regierungsvorlage 32 der Beilagen zum EU-Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 25.06.1996, XX. Gesetzgebungsperiode. Zuletzt abgerufen am 12. September 2018 unter: https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XX/I/I_00032/fname_138916.pdf
- Erläuterungen zur Regierungsvorlage 367 der Beilagen zum Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 in der Fassung der Bekanntmachung vom 18.12.2014, XXV. Gesetzgebungsperiode. Zuletzt abgerufen am 12. September 2018 unter: https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/I/I_00367/fname_373548.pdf
- Erläuterungen zur Regierungsvorlage 1270 der Beilagen zum Rechnungslegungsgesetz 1990 in der Fassung der Bekanntmachung vom 28.06.1990, XVII. Gesetzgebungsperiode. Zuletzt abgerufen am 12. September 2018 unter: https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XVII/I/I_01270/imfname_266029.pdf
- Europäische Gemeinschaft (1978), Vierte Richtlinie des Rates vom 25.07.1978 auf Grund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen (78/660/EWG), in: ABIEG. 21. Jg., Nr. L 222 vom 14.08.1978
- Europäische Gemeinschaft (1983), Siebente Richtlinie des Rates vom 13. Juni 1983 auf Grund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrags über den konsolidierten Abschluss (83/349/EWG), in: ABIEG. 26. Jg., Nr. L 193 vom 18.07.1983
- Europäische Gemeinschaft (1984), Achte Richtlinie des Rates vom 10. April 1984 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über die Zulassung der mit der Pflichtprüfung der Rechnungslegungsunterlagen beauftragten Personen (84/253/EWG), in: ABIEG. 27. Jg., Nr. L 126 vom 12.05.1984
- Vorblatt und WFA der Erläuterungen zur Regierungsvorlage 367 der Beilagen zum Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 in der Fassung der Bekanntmachung vom 18.12.2014, XXV. Gesetzgebungsperiode. Zuletzt abgerufen am 12. September 2018 unter: https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/I/I_00367/fname_373547.pdf

	0	100	0,009036	-0,010082	0	100	0,000221	0,000173	50	100	-0,001582	-0,006153
	30	76	0,008834	0,011106	0	100	0,000170	-0,000218	0	100	-0,001850	-0,011379
	0	100	0,008217	-0,001021	0	55	0,000169	-0,000057	90	100	-0,002058	-0,008022
	0	100	0,007958	0,023579	50	100	0,000163	-0,001032	0	100	-0,002670	-0,023946
	0	100	0,007744	0,025915	0	100	0,000157	-0,000064	100	100	-0,002728	-0,002529
	100	100	0,006557	0,003052	90	100	0,000143	0,004644	0	94	-0,003296	-0,011922
	0	100	0,006249	0,001424	0	100	0,000141	0,000006	0	100	-0,003444	-0,014119
	99	99	0,005890	-0,006186	0	100	0,000139	0,000006	0	100	-0,004593	-0,009033
	0	100	0,005001	0,065237	0	100	0,000135	-0,000103	0	100	-0,004649	-0,043656
	0	100	0,004762	0,029045	0	100	0,000124	0,000006	0	99	-0,005084	-0,052768
	0	100	0,004075	0,019100	0	100	0,000111	-0,000229	0	100	-0,008260	-0,039439
	0	100	0,003584	0,009342	94	100	0,000108	-0,000149	100	100	-0,008979	-0,087497
	0	84	0,002709	0,003060	0	100	0,000106	-0,000150	0	100	-0,009927	-0,111584
	0	100	0,002509	-0,003145	0	100	0,000099	0,000556	0	100	-0,012140	-0,015666
	0	75	0,002030	0,003956	49	100	0,000059	0,000679	100	100	-0,013466	-0,027547
	0	100	0,001973	-0,003507	0	100	0,000051	-0,000028	100	100	-0,014205	0,094690
	0	100	0,001935	0,017011	0	100	0,000043	-0,000101	100	100	-0,016931	0,081893
	90	100	0,001897	-0,001763	0	100	0,000029	-0,000077	50	94	-0,019036	-0,168407
	0	100	0,001699	0,012756	0	94	0,000005	0,363001	0	100	-0,030126	-0,039250
	0	100	0,001653	0,123537	0	0	0,000000	-0,025675	0	100	-0,046743	-0,355121
	0	100	0,001504	-0,000112	0	100	0,000000	-0,001028				
At equity	0	100	0,001374	-0,006499	0	100	-0,000076	-0,000747				
bilanzierte:	0	50	0,160973	-0,072724	0	50	0,003545	0,001906	0	50	0,000048	-0,000056
	0	33,57	0,128303	-0,182384	50	50	0,003513	-0,084867	50	50	0,000024	-0,000099
	26,67	80	0,069770	0,041163	0	49,35	0,002619	-0,000886	0	50	0,000004	-0,000067
	0	50	0,037769	0,245241	0	65	0,002357	0,000287	0	50	-0,000104	-0,001076
	0	50	0,027077	-0,028550	50	50	0,001971	-0,002233	0	51	-0,000301	-0,003898
	0	50	0,022977	0,006597	50	50	0,001588	0,011259	0	50	-0,000452	-0,001294
	0	50	0,021143	0,010142	0	80,24	0,001393	-0,000636	0	26,67	-0,000659	-0,002482
	0	24,9	0,018342	-0,000567	0	78,98	0,001116	0,000194	0	50	-0,000895	-0,024879
	0	26,67	0,017944	-0,002416	0	47,06	0,000961	0,007857	0	45,24	-0,000903	-0,002808
	0	67,1	0,016192	-0,000870	0	50	0,000938	-0,005370	0	45	-0,001115	-0,004606
	0	50	0,011328	-0,015038	0	65	0,000795	0,000209	0	33,3	-0,001809	-0,013203
	50	50	0,005164	0,050828	0	30	0,000254	-0,001843	0	47	-0,002715	-0,008609
	0	45	0,003741	-0,000394	50	50	0,000092	-0,000920	0	30	-0,006452	-0,006294
	0	67,1	0,003572	-0,001126	0	50	0,000049	-0,000055	50	50	-0,020038	0,009624
Zumtobel	100		0,194261	3,084357								
	100		0,069528	0,228416								
	100		0,000900	-0,003039								
	100		0,000252	-0,000028								

* = älteres Geschäftsjahr
** = abweichender Stichtag

Anhang B

	AMAG	ams	Andritz	FACC	S&T	STAMAG	STRABAG	UBM	Zumtobel
Bilanzsumme	0,003266	0,034827	0,088325	0,093510	0,074954	0,034175	0,020961	0,015633	0,029644
	0,002344	0,033348	0,027287		0,059214	0,001342			0,019145
	0,000629	0,022466	0,026473						0,010929
	0,000242	0,016896	0,023667						0,010498
	0,000227	0,016896	0,018272						0,006603
	0,000096	0,012877	0,011092		0,006640				0,006349
	0,000058	0,012557	0,010408		0,006075				0,006321
	0,000058	0,008044	0,005919	0,005639	0,004017		0,004108	0,006285	0,003050
	0,000052	0,007112	0,004961	0,002020	0,003873		0,000169	0,005243	0,001468
	0,000000	0,005858	0,001178	0,000750	0,001064		0,000162	0,004870	0,001341
		0,003210	0,000339	0,000713	0,000560		0,000098	0,003926	0,000931
		0,003208		0,000654	0,000473			0,001728	0,000874
		0,002509		0,000293	0,000457			0,000988	0,000662
		0,002126		0,000141	0,000383			0,000328	0,000483
		0,001832		0,000136	0,000357			0,000279	0,000269
		0,001479		0,000135	0,000304				0,000255
		0,001132		0,000133	0,000152				0,000115
		0,000874		0,000061	0,000142				0,000043
		0,000066		0,000045	0,000124				0,000012
Eigenkapital	0,003595	0,087513	0,078590				0,027134	0,124239	0,123653
	0,000965	0,065036	0,076244					0,031272	0,070587
	0,000371	0,041665	0,068164					0,010394	0,067806
	0,000079	0,016624	0,029976						0,042645
		0,016616							0,040824
		0,012997			0,001762				0,009479
		0,011014			0,000927				0,008659
		0,009491		0,000826	0,000783				0,006015
		0,005862		0,000758	0,000756				0,005644
		0,004528		0,000163	0,000634				0,003121
				0,000158	0,000592				0,001735
				0,000156	0,000504				0,001650
				0,000154	0,000252				0,000742
				0,000071	0,000235				0,000278
				0,000052	0,000206				0,000078
Gesamtforderungen		0,041337	0,152974		0,127194	0,015680	0,053752	0,008712	0,015973
		0,018317	0,006444		0,024788	0,002773	0,000555	0,004467	0,014203
					0,000010				
Sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände		0,443108	0,042124		0,194886	0,176874	0,010328	0,512768	0,889239
					0,000078				
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen		0,238709	0,016850		0,161622			1,306210	
					0,000065				
Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen		0,020769	0,013870		0,034824	0,002818	0,000593	0,005503	0,014443
					0,000014				
Forderungen gegenüber Unternehmen mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht					3,254499		0,057179	0,025366	
					0,001307				
Gesamt-rückstellungen	0,935062	0,566247	0,720137	0,019815	0,398082			0,289253	0,823612
		0,431555							0,531927
									0,291685
Sonstige Rückstellungen	0,717583	0,975097	0,308939	0,353295	0,264957			0,134854	0,645847
	0,192565	0,624685	0,299717	0,323970	0,139449			0,033943	0,368679
	0,074081	0,249247	0,267952	0,069667	0,117691			0,011282	0,354153
	0,015770	0,249124	0,117837	0,067588	0,113632				0,222739
		0,194860		0,066719	0,095375				0,213225
		0,165135		0,065901	0,088958				0,049512
		0,142295		0,030416	0,075712				0,045227
		0,087887		0,022442	0,037920				0,031419
		0,067885			0,035341				0,029479
					0,030965				0,016301
									0,009065
									0,008619
									0,003874
									0,001453
									0,000409
Verbindlichkeits-rückstellungen	0,526156	0,899439	0,911140	0,999397	0,944488	0,972214	0,024207	0,927338	0,487024
	0,123370	0,629555	0,163507	0,918059	0,637296		0,013985	0,373930	0,362175
	0,000051	0,002444	0,099256	0,055357				0,289726	
			0,044394	0,007360				0,102781	
Gesamt-verbindlichkeiten	0,000326	0,045108	0,011932	0,008471	0,299898		0,007928	0,032618	0,023889
	0,000279	0,043192	0,011166		0,195782		0,004108	0,024012	
	0,000169	0,029097	0,002222		0,017344				
		0,007901							
		0,007587							

0,001916								
Sonstige Verbindlichkeiten	0,519635	0,960293	0,186254			0,057835	0,518145	0,736179
Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	0,000200	4,670453	0,868381	0,165878	0,039932		0,113385	0,527857
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	0,000169	0,157921	0,868381	0,165878	0,017344		0,004108	6,773156
					0,000586			0,023889
Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen	0,001127	4,670453	0,868381	0,009007	0,620023		0,826750	0,121112
Jahresergebnis	0,053339	0,647303	0,201302	0,055592	4,849003		0,834277	0,141541
	0,014314	0,619812	0,195293	0,050978	3,830712			0,035627
	0,005507	0,417553	0,174595	0,010962	0,068862			0,011842
	0,002188	0,314042	0,076782	0,010635	0,036243			
	0,001329	0,233381	0,043666	0,010499	0,030588			
	0,001172	0,149513		0,010370	0,029533			
		0,059655		0,004786	0,024788			
		0,059626		0,003531	0,023120			
		0,046638			0,019677			
		0,039524			0,009855			
		0,034057			0,009185			
		0,027491			0,008048			
		0,021035						
		0,016248						
Schulden	0,001891		0,003813	0,008199	0,031052		0,039684	0,021808
	0,001669		0,002670	0,004432	0,024677		0,038323	0,011652
	0,001304		0,001594	0,002576	0,009134		0,007937	0,004323
	0,001131		0,001525	0,001383	0,004655		0,007664	0,002404
	0,000439		0,001368					
	0,000343		0,001302					
	0,000312		0,000832					
	0,000232		0,000651					
Umsatzerlöse	0,027226	0,144655	0,012854		0,280927		1,308557	
	0,016539	0,138511			0,221932			
		0,093312						
		0,006143						
Vorstandsbezüge					0,008301			
					0,000633			
Fixer Bezug					0,010656			
					0,000813			
Variabler Bezug					0,108797			
					0,008298			
Sachbezug					0,057382			
					0,004376			

Abstract

Die vorliegende Arbeit beschäftigt sich mit dem seit dem RÄG 2014 im UGB kodifizierten Grundsatz der Wesentlichkeit innerhalb der Jahresabschlusserstellung. Dieser besagt, dass ein Jahresabschluss für Adressaten wesentliche Informationen umfassen soll, die zu deren Entscheidungsfindung beitragen.

Untersucht werden dafür zehn Unternehmen der Wiener Börse auf die Verwendung und Umsetzung des Grundsatzes mithilfe der Normen des UGB, welche auf den Grundsatz mittels des Begriffs „wesentlich“ verweisen. Anhand von der Literatur vorgeschlagenen Wesentlichkeitsgrenzen und Bezugsgrößen werden die in den Jahresabschlüssen angewandten Schwellenwerte ermittelt, um den Umgang der Unternehmen mit dem Wesentlichkeitsgrundsatz zu beleuchten.

Das Ergebnis der Untersuchung ist ein dahingehend zufriedenstellendes, da Unternehmen einen Großteil der vom Wesentlichkeitsgrundsatz betroffenen Normen aufgrund Unwesentlichkeit nicht ausweisen. Zusätzlich wird festgestellt, dass die von der Literatur als Orientierungshilfe angeführten quantitativen Wesentlichkeitskriterien von den Unternehmen der Stichprobe unterschritten werden, was auf eine zu restriktive Auffassung des Grundsatzes seitens der Literatur deutet.