



AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

Entwurf AFRAC-Stellungnahme 33

**Wesentlichkeit bei der Aufstellung
von UGB-Abschlüssen**

Entwurf einer Stellungnahme

Wesentlichkeit bei der Aufstellung von UGB-Abschlüssen

Bitte übermitteln Sie **Stellungnahmen** bis zum **11.05.2018**.

Das Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC, Beirat für Rechnungslegung und Abschlussprüfung) ist der privat organisierte und von den zuständigen Behörden unterstützte österreichische Standardsetter auf dem Gebiet der Finanzberichterstattung und Abschlussprüfung. Die Mitglieder des Vereins „Österreichisches Rechnungslegungskomitee“, dessen operatives Organ das AFRAC ist, setzen sich aus österreichischen Bundesministerien und offiziellen fachspezifischen Organisationen zusammen. Die Mitglieder des AFRAC sind Abschlussersteller, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Wissenschaftler, Investoren, Analysten und Mitarbeiter von Aufsichtsbehörden.

Austrian Financial Reporting and Auditing Committee – AFRAC
c/o Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer
Schönbrunner Straße 222 - 228/1/6
1120 Wien
Österreich

Tel: +43 1 811 73 – 228

Fax: +43 1 811 73 – 100

Email: office@frac.at

Web: <http://www.frac.at>

Copyright © Austrian Financial Reporting and Auditing Committee

All rights reserved

Zitiervorschlag:

Kurzzitat: Entwurf AFRAC 33 (März 2018), Rz ...

Langzitat: Entwurf AFRAC-Stellungnahme 33: Wesentlichkeit bei der Aufstellung von UGB-Abschlüssen (März 2018), Rz ...

Dieser **Entwurf** einer Stellungnahme wird vom Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC) ausschließlich zur Einholung von Kommentaren der Öffentlichkeit publiziert. Der Entwurf für die Überarbeitung der Stellungnahme kann im Lichte der Kommentare abgeändert werden, bevor eine endgültige Stellungnahme des AFRAC publiziert wird. Kommentare der Öffentlichkeit sind bitte als pdf-Datei bis zum **11.05.2018** an **office@afrac.at** zu mailen. Alle Kommentare werden auf der AFRAC Homepage publiziert, es sei denn, der Absender ersucht explizit um Vertraulichkeit des Kommentars.

Entwurf

Historie der vorliegenden Stellungnahme

erstmalige Veröffentlichung	xxxx 2018	
-----------------------------	-----------	--

Entwurf

Inhaltsverzeichnis

1. Gegenstand der Stellungnahme.....	2
2. Grundsatz der Wesentlichkeit	2
3. Definition der Wesentlichkeit nach § 189a Z 10 UGB	3
4. Auslegung des Begriffs der Wesentlichkeit nach § 189a Z 10 UGB	4
4.1. Allgemeines	4
4.2. Begriff des „Nutzers“	4
4.3. Maßstab für die Wesentlichkeit	5
4.3.1. Grundaussagen und Überblick.....	5
4.3.2. Quantitative Beurteilung der Wesentlichkeit.....	5
4.3.3. Qualitative Beurteilung der Wesentlichkeit	6
5. Anwendungsbereich der Wesentlichkeit nach § 196a Abs. 2 UGB	7
6. Nichtansatz „unwesentlicher“ Rückstellungen gemäß § 198 Abs. 8 Z 3 Satz 2 UGB	9
7. Wesentlichkeit in der Konzernrechnungslegung	10
8. Erstmalige Anwendung.....	10
Erläuterungen	11

1. Gegenstand der Stellungnahme

- (1) Diese Stellungnahme behandelt den Grundsatz und Einzelfragen der Wesentlichkeit aus Sicht des Aufstellers eines Jahres- bzw. Konzernabschlusses nach dem UGB. Die Wesentlichkeit in anderen Rechnungslegungsgrundsätzen (u.a. IFRS) oder in Prüfungsgrundsätzen (ISA) ist von der Stellungnahme nicht umfasst, ebenso wenig die Wesentlichkeit in Bezug auf gesonderte Berichte wie den Lagebericht.

2. Grundsatz der Wesentlichkeit

- (2) Der Grundsatz der Wesentlichkeit besagt, dass jene Informationen im Jahres- und Konzernabschluss (im Folgenden zusammenfassend als „Abschluss“ bezeichnet) enthalten sein sollen, die für die Interessen der Adressaten (= Nutzer) des Abschlusses von Bedeutung sind (vgl. Rz (8)). Der Begriff des „Nutzers“ wird in Abschnitt 4.2 der Stellungnahme behandelt.
- (3) Der Grundsatz der Wesentlichkeit steht in einem kausalen Zusammenhang mit dem als GoB anerkannten Grundsatz der Wirtschaftlichkeit: Während der Grundsatz der Wesentlichkeit den Nutzen einer Information aus der Perspektive des Nutzers beurteilt, ist nach dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit eine Abwägung des mit einer alternativen oder zusätzlichen Information verbundenen Mehrwerts für den Nutzer mit dem Aufwand der Informationsgewinnung und -mitteilung für das berichtende Unternehmen vorzunehmen.
- (4) Die Wesentlichkeit dient in dieser Abwägung als Maß für die Beurteilung des Mehrwerts einer Information. Ist eine Information aus der Perspektive des Nutzers wesentlich, so überwiegt das Interesse des Nutzers an einer Bereitstellung der Information den möglichen Aufwand für die Informationsgewinnung und -mitteilung. Die Wesentlichkeit bestimmt insoweit das *Mindestmaß* an Informationen im Abschluss.

- (5) Die Wesentlichkeit ist in ihren gesetzlich definierten Anwendungsbereichen gleichzeitig auch als *Höchstmaß* für die Bereitstellung von Informationen im Abschluss zu verstehen. Die Bereitstellung unwesentlicher Informationen kann wesentliche Informationen im Abschluss verdecken und die Übersichtlichkeit des Abschlusses beeinträchtigen.
- (6) Vom Grundsatz der Wesentlichkeit unberührt bleibt die Inanspruchnahme der gesetzlich eingeräumten Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte und Vereinfachungen (z.B. Bewertungsvereinfachungsverfahren nach § 209 UGB). Ebenso hiervon unberührt bleibt die Entscheidung für eine bestimmte Bewertungsmethode, sofern diese im Einklang mit den gesetzlichen Voraussetzungen steht und allgemein als angemessen für den zugrunde liegenden Bilanzierungszusammenhang angesehen wird. Bei der Entscheidung für eine bestimmte Bewertungsmethode aus einer Bandbreite allgemein als angemessen beurteilter Bewertungsmethoden sind die Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen. Dies gilt entsprechend für die Vornahme von Schätzungen.

3. Definition der Wesentlichkeit nach § 189a Z 10 UGB

- (7) Das UGB enthält eine Definition der Wesentlichkeit (§ 189a Z 10) und eine Bestimmung zur Anwendung des Grundsatzes der Wesentlichkeit (§ 196a Abs. 2, vgl. Abschnitt 5 der Stellungnahme).
- (8) § 189a Z 10 UGB lautet: „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“

4. Auslegung des Begriffs der Wesentlichkeit nach § 189a Z 10 UGB

4.1. Allgemeines

- (9) Zur Auslegung der begriffsbestimmenden Merkmale in § 189a Z 10 UGB kann auch auf Auslegungen des IASB und das Schrifttum zur Wesentlichkeit in den IFRS zurückgegriffen werden.

4.2. Begriff des „Nutzers“

- (10) § 189a Z 10 UGB definiert die Wesentlichkeit aus der Perspektive der Nutzer des Abschlusses. Die Auslassung oder fehlerhafte Angabe muss potenziell geeignet sein, die Entscheidungen der Nutzer zu beeinflussen. Der Begriff des Nutzers ist grundsätzlich weit zu verstehen und umfasst den Kreis jener Personen, die ihren Entscheidungen Informationen des Abschlusses zugrunde legen.
- (11) Bei der Beurteilung der Wesentlichkeit kann vom bilanzierenden Unternehmen nicht in jedem Fall erwartet werden, dass die Informationsbedürfnisse *aller* Nutzer berücksichtigt werden. Einzelne Nutzer können aufgrund ihrer spezifischen Interessenlage an Informationen interessiert sein, die für die Mehrheit der übrigen Nutzer keine oder eine zu vernachlässigende Bedeutung hat. Derartige singuläre Informationsinteressen beeinflussen die Beurteilung des Status einer Information nicht.
- (12) Für die Beurteilung einer Information als wesentlich ist es nicht Voraussetzung, dass die Information potenziell geeignet ist, die Entscheidungen *aller* Nutzer zu beeinflussen. Vielmehr genügt es bereits, wenn eine Information für unterschiedliche Gruppen von Nutzern oder eine bedeutende Gruppe von Nutzern relevant ist.
- (13) Bei der Beurteilung der Wesentlichkeit ist von einem sachverständigen Nutzer als Maßfigur auszugehen.

- (14) Informationen sind entsprechend dem Gesetzeswortlaut dann wesentlich, wenn „vernünftigerweise“ von einer Beeinflussung des Entscheidungsverhaltens des Nutzers ausgegangen werden kann. Es ist demnach ein rationales Verhalten des Nutzers zu unterstellen.

4.3. Maßstab für die Wesentlichkeit

4.3.1. Grundaussagen und Überblick

- (15) Die Beurteilung der Wesentlichkeit ist einzelfallabhängig vorzunehmen. Ein allgemein für alle Sachverhalte gültiger Maßstab für die Wesentlichkeit kann nicht definiert werden. Dies kommt in der gesetzlichen Begriffsbestimmung gemäß § 189a Z 10 UGB zum Ausdruck: Demnach ist die Beurteilung der Wesentlichkeit „von der Größe oder der spezifischen Eigenschaft des Postens oder der Fehlerhaftigkeit der Angabe abhängig“.
- (16) Aus der gesetzlichen Begriffsbestimmung ergibt sich auch, dass die Wesentlichkeitsbeurteilung sowohl quantitativ anhand festgelegter Bezugsgrößen („Größe des Postens“) als auch anhand qualitativer Beurteilungskriterien („spezifische Eigenschaft des Postens“) vorzunehmen ist. Die Fehlerhaftigkeit einer Angabe kann unter Umständen nur einer qualitativen Beurteilung zugänglich sein.
- (17) Jedenfalls ist nach dem Gesetz eine gesamthafte Beurteilung gleichartiger Posten vorzunehmen. Auch wenn ein einzelner Posten für sich genommen unwesentlich ist, können mehrere gleichartige unwesentliche Posten in der Gesamtschau als wesentlich gelten. Einzelne wesentliche Beträge werden umgekehrt aber nicht dadurch unwesentlich, dass diesen Beträgen andere Beträge gegenüberstehen, die zu einer vollständigen oder teilweisen Kompensation der Auswirkungen auf den Abschluss führen oder geführt hätten.

4.3.2. Quantitative Beurteilung der Wesentlichkeit

- (18) Für die quantitative Beurteilung der Wesentlichkeit bedarf es Bezugsgrößen, zu denen der im Hinblick auf seine Wesentlichkeit zu beurteilende Betrag ei-

nes Postens oder einer Angabe ins Verhältnis zu setzen ist. Zudem ist es erforderlich, Grenzwerte für das sich ergebende Verhältnis zu definieren.

- (19) Es ist auf eine angemessene, begründete Auswahl der Bezugsgrößen zu achten. In der Regel sind zur Beurteilung der quantitativen Wesentlichkeit eines Postens oder einer Angabe mehrere Bezugsgrößen zu berücksichtigen.
- (20) Wegen der geforderten Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls darf sich die quantitative Beurteilung nicht in einem Abgleich mit dem Ergebnis oder der Bilanzsumme erschöpfen. Auch auf die Bedeutung des konkreten Postens, in dem der Sachverhalt verbucht wurde, ist Bedacht zu nehmen. Ebenso sind die wertmäßigen Auswirkungen auf wichtige abschlussbezogene Kennzahlen zu beurteilen. Dabei sind Branchenbesonderheiten zu berücksichtigen.

4.3.3. Qualitative Beurteilung der Wesentlichkeit

- (21) Auch (geringe) Beträge, die bei einer quantitativen Beurteilung als unwesentlich beurteilt wurden, können sich als Ergebnis einer qualitativen Beurteilung als wesentlich aus Sicht des Nutzers erweisen, z.B. weil die Erfüllung oder Nichterfüllung wichtiger unternehmerischer Zielgrößen mit diesen Beträgen verbunden ist.
- (22) Vor diesem Hintergrund ist die Anwendung eines niedrigeren Schwellenwerts für die Beurteilung der Wesentlichkeit beispielsweise angezeigt, wenn hierdurch
 - anstelle eines Gewinns ein Verlust auszuweisen ist oder umgekehrt;
 - bestimmte Trends oder eine Trendumkehr sichtbar werden;
 - Budgetvorgaben oder übereinstimmende Analystenerwartungen gerade (nicht mehr) erfüllt werden;
 - Zielvorgaben zur Gewährung von Tantiemen, Boni oder anderen Vorteilen für das Management gerade (nicht mehr) erreicht werden;

- gesetzliche und/oder regulatorische Anforderungen gerade (nicht mehr) erfüllt werden;
 - bestimmte, für Finanzierungsentscheidungen relevante, Kenngrößen gerade (nicht mehr) eingehalten werden.
- (23) Darüber hinaus haben Informationen zu bestimmten Transaktionen und Geschäftsaktivitäten für den Nutzer des Abschlusses häufig einen besonders hohen Stellenwert, auch wenn die quantitative Bedeutung der Transaktion oder der Geschäftsaktivität gering sein kann. Zu diesen Informationen zählen:
- Angaben zu ungewöhnlichen oder nicht wiederkehrenden Transaktionen (beispielsweise Transaktionen mit nahestehenden Personen mit besonderen Vertragskonditionen);
 - Angaben zu Unternehmensbereichen oder Segmenten, die für die zukünftigen Geschäftsaktivitäten des Unternehmens von besonderer Bedeutung sind, auch wenn ihre quantitativen Auswirkungen auf den Abschluss aktuell noch gering sind.
- (24) Das Erreichen einer bestimmten nicht dem wirtschaftlichen Gehalt entsprechenden Darstellung, wodurch eine Irreführung des Nutzers hervorgerufen werden könnte, ist aus qualitativer Sicht stets wesentlich.

5. Anwendungsbereich der Wesentlichkeit nach § 196a Abs. 2 UGB

- (25) § 196a Abs. 2 UGB lautet: „Die Anforderungen an den Jahresabschluss in Bezug auf Darstellung und Offenlegung müssen nicht erfüllt werden, wenn die Wirkung ihrer Einhaltung unwesentlich ist.“
- (26) Nach Art. 6 Abs. 1 Bst. j der Bilanzrichtlinie 2013/34/EU umfasst der Anwendungsbereich des Grundsatzes der Wesentlichkeit Ansatz, Bewertung, Darstellung, Offenlegung und Konsolidierung, jedoch hat der österreichische Gesetzgeber die ihm gemäß Art. 6 Abs. 4 der Bilanzrichtlinie eingeräumte Mög-

- lichkeit der Einschränkung der Anwendung des Grundsatzes der Wesentlichkeit auf Darstellung und Offenlegung bei der Umsetzung in nationales Recht in Anspruch genommen.
- (27) Nach Erwägungsgrund 17 der Bilanzrichtlinie sollte der Grundsatz der Wesentlichkeit eine etwaige Pflicht nach einzelstaatlichen Rechtsvorschriften zur Führung vollständiger Aufzeichnungen, aus denen die Geschäftstätigkeit und die finanzielle Lage hervorgehen, nicht berühren.
- (28) Die Anwendung des Wesentlichkeitsgrundsatzes für Ansatz, Bewertung und Konsolidierung ist auf die einzelfallbezogenen gesetzlichen Bestimmungen eingeschränkt. Soweit der Grundsatz der Wesentlichkeit in den zulässigen Einzelfällen in Anspruch genommen wird, liegt kein Fehler im aufgestellten Abschluss vor.
- (29) Die einzige einzelfallbezogene gesetzliche Bestimmung zum Ansatz unter Geltung des Wesentlichkeitsgrundsatzes ist jene zu den unwesentlichen Rückstellungen in § 198 Abs. 8 Z 3 Satz 2 UGB. Diese Bestimmung ist Gegenstand des Abschnitts 6 der Stellungnahme. Die Wesentlichkeit bei der Konsolidierung wird in Abschnitt 7 der Stellungnahme behandelt.
- (30) Somit ist weiterhin jeder Geschäftsfall zu erfassen, ebenso jeder Vermögensgegenstand und jede Schuld. Eine Wertänderung (Zuschreibung/Abwertung) ist auch dann zu verbuchen, wenn es sich um unwesentliche Beträge handelt.
- (31) Gemäß § 196a Abs. 2 UGB bedeutet die Anwendung des Wesentlichkeitsgrundsatzes auf die Darstellung die Weglassung unwesentlicher, ansonsten verpflichtend anzugebender Informationen, soweit dadurch Ansatz und Bewertung nicht betroffen sind. Dies kann eine Zusammenfassung (nach Erwägungsgrund 17 der Bilanzrichtlinie „Aggregation“) oder Unterlassung einer Aufgliederung oder sonstiger Informationen wie Erläuterungen sein, die nicht den Ansatz oder die Bewertung betreffen. Eine Einschränkung auf bestimmte Abschnitte, Titel oder Paragraphen des UGB ist nicht gegeben.

- (32) Betragsangaben im Anhang, die die Darstellung betreffen, sind demnach einer Wesentlichkeitsüberlegung auch dann zugänglich, wenn der Gesetzgeber die betreffende Angabepflicht nicht mit einer Wesentlichkeitseinschränkung versehen hat. Betragsangaben im Anhang betreffen die Darstellung, wenn sie entweder einen Posten der Bilanz oder der Gewinn- und Verlustrechnung aufgliedern oder einen Unterposten oder einen Davon-Vermerk ersetzen.
- (33) Betragsangaben im Anhang, bei denen es sich nicht um Aufgliederungsinformationen zu einem bestimmten Posten der Bilanz oder der Gewinn- und Verlustrechnung handelt, betreffen nicht die Darstellung. Sie dürfen daher nur dann weggelassen werden, wenn der Gesetzgeber für die betreffende Angabepflicht ausdrücklich eine Wesentlichkeitseinschränkung normiert hat. In diese Kategorie von Betragsangaben im Anhang fallen auch alle solchen Angaben, die Bestandteil verbaler Angaben sind.
- (34) Wenn der Vorjahresbetrag zu einer Betragsangabe im Anhang, die wegen Unwesentlichkeit weggelassen werden könnte, wesentlich war und auch für den aktuellen Abschluss noch wesentlich ist, darf diese Angabe nicht unterbleiben.
- (35) Gemäß § 196a Abs. 2 UGB müssen die Anforderungen an den Jahresabschluss auch in Bezug auf die Offenlegung nicht erfüllt werden, wenn die Wirkung ihrer Einhaltung unwesentlich ist. Die Offenlegung betrifft die Einreichung beim Firmenbuch und deren Publikation.

6. Nichtansatz „unwesentlicher“ Rückstellungen gemäß § 198 Abs. 8 Z 3 Satz 2 UGB

- (36) Gemäß § 198 Abs. 8 Z 3 Satz 2 UGB besteht keine Verpflichtung zur Rückstellungsbildung, soweit es sich um nicht wesentliche Beträge handelt. Dies ist die einzige Bestimmung zum Ansatz im Jahresabschluss, die auf die Wesentlichkeit Bezug nimmt. Die anderen Bestimmungen zum Jahresabschluss mit Bezugnahme auf die Wesentlichkeit betreffen die Bewertung (§ 209 UGB Be-

wertungsvereinfachungsverfahren) oder die Darstellung und Offenlegung im Sinne von Angaben.

- (37) Eine Ausübung dieses Ansatzwahlrechts ist mit einer ordnungsmäßigen Aufstellung des Abschlusses im Einklang und stellt keinen Fehler dar.
- (38) Wird eine Rückstellung angesetzt, muss bei einer Schätzung die Bewertung innerhalb der vertretbaren Bandbreite erfolgen.

7. Wesentlichkeit in der Konzernrechnungslegung

- (39) Gemäß § 251 Abs. 1 UGB ist auf den Konzernabschluss, soweit seine Eigenart keine Abweichung bedingt, § 196a Abs. 2 UGB entsprechend anzuwenden.
- (40) Die Ausführungen in dieser Stellungnahme zum Anwendungsbereich der Wesentlichkeit gelten deshalb auch für den Konzernabschluss, und zwar für alle seine Bestandteile.
- (41) Für die Konsolidierung sind die Möglichkeiten der Anwendung des Wesentlichkeitsgrundsatzes demgegenüber einzelfallbezogen im Gesetz geregelt. Diese Einzelregelungen umfassen alle Konsolidierungsschritte, nicht aber die Unterschiedsbeträge aus der Kapitalkonsolidierung (§ 254 UGB) und die Anteile anderer Gesellschafter (§ 259 UGB); auf diese Bestimmungen sind demnach Wesentlichkeitsüberlegungen nicht anwendbar.

8. Erstmalige Anwendung

- (42) Diese Stellungnahme ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2017 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

Erläuterungen

Zu Rz (1):

Zur Wesentlichkeit im Lagebericht und im Konzernlagebericht wird auf die Ausführungen in der AFRAC-Stellungnahme 9: Lageberichterstattung (UGB) verwiesen.

Zu Rz (6):

Die Rechnungslegung ist unvermeidbar mit Entscheidungen für bestimmte Bewertungsmethoden und der Vornahme von Schätzungen verbunden, so z.B. im Zusammenhang mit der Folgebewertung von Beteiligungen, der Forderungs- oder der Rückstellungsbewertung (vgl. *Bertl*, UGB zwischen IFRS und Bilanzrichtlinie, in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer* (Hrsg.), *Reform der Rechnungslegung in Österreich (2015)*, S. 13 ff., hier S. 23 ff.). Rz (6) stellt klar, dass die Einführung des Wesentlichkeitsgrundsatzes im UGB keine Auswirkungen auf Entscheidungen für eine bestimmte Bewertungsmethode oder Entscheidungen im Zusammenhang mit Schätzungen hat, solange die Bewertungsmethoden bzw. die Schätzannahmen im Einklang mit den gesetzlichen Voraussetzungen stehen und allgemein als angemessen für den zugrunde liegenden Bilanzierungszusammenhang angesehen werden. Ebenso hat die Einführung des Wesentlichkeitsgrundsatzes keine Auswirkungen auf notwendigerweise vorzunehmende Beurteilungen im Zusammenhang mit der Subsumption eines Sachverhalts unter einen unbestimmten Rechtsbegriff, etwa jenen des Vermögensgegenstands, solange das Ergebnis der Beurteilung allgemein als vertretbar angesehen werden kann.

Zu Rz (7):

Beide Bestimmungen wurden in Umsetzung der Bilanzrichtlinie 2013/34/EU durch das Rechnungslegungs-Änderungsgesetz (RÄG) 2014 in das UGB aufgenommen.

Zu Rz (8):

Der Text wurde aus Art. 2 Nr. 16 der Bilanzrichtlinie 2013/34/EU inhaltlich ident übernommen. Die Abweichungen vom Text der Bilanzrichtlinie sollen nur der Klarstellung dienen.

Zu Rz (9):

Ausführungen zur Wesentlichkeit finden sich außer im Rahmenkonzept, im IAS 1 und im IAS 8 insbesondere im vom IASB veröffentlichten IFRS Practice Statement 2: Making Materiality Judgements, September 2017.

Zu Rz (13):

Entscheidend bei der Beurteilung einer Information als wesentlich ist die zu erwartende Auswirkung auf das Entscheidungsverhalten, nicht die tatsächliche Auswirkung einer Information, auch wenn dieser Indizwirkung zukommen kann (vgl. *Fida*, Zur Ad-hoc-Publizität bei personellen Veränderungen im Vorstand, in Gelter/Blocher/Bucher (Hrsg.), FS Nowotny (2015), S. 639 ff., hier S. 643).

Zu Rz (14):

Da nur rational nachvollziehbare Argumente berücksichtigt werden können, ist ein irrationales Verhalten des Nutzers unbeachtlich.

Zu Rz (20):

Es bestehen keine schematischen Regeln, an denen sich der Abschlussaufsteller ausrichten kann, auch wenn ein praktisches Bedürfnis nach Anhaltspunkten besteht. Quantitative Maßstäbe zur intersubjektiv nachprüfaren Beurteilung der Wesentlichkeit sowie praktikable Grenzwerte im Hinblick auf die Erwartungshaltung des Nutzers wurden bisher nicht entwickelt.

Zu Rz (28):

Die ErlRV 367 BlgNR 25. GP, S. 4 f., führen explizit aus: „Im Bereich des Ansatzes, der Bewertung und der Konsolidierung soll es dabei bleiben, dass die Möglichkeiten der Anwendung des Wesentlichkeitsgrundsatzes einzelfallbezogen im Gesetz geregelt werden: das ist im Bereich des Ansatzes beispielsweise § 198 Abs. 8 Z 3 für Rückstellungen, im Bereich der Bewertung § 209 Abs. 1 und im Bereich der Konsolidierung § 249 Abs. 2, § 255 Abs. 2, § 256 Abs. 2 Z 2, § 257 Abs. 2, § 258, § 260 Abs. 2, § 263 Abs. 2, § 265 Abs. 2 Z 4, § 267 Abs. 3 Z 4 ua.“ Der Aufsteller kann im Einzelfall nach Maßgabe der betreffenden Paragraphen den Grundsatz der Wesentlichkeit für die Bereiche Ansatz, Bewertung und Konsolidierung in Anspruch nehmen. Dies entspricht der vorherigen Rechtslage; bei Ansatz, Bewertung und Konsolidierung sollte die gesetzliche Einzelfallregelung beibehalten werden (vgl. *Dokalik/Hirschler*, SWK-Spezial RÄG 2014 – Reform des Bilanzrechts², § 196a UGB, S. 28).

Zu Rz (30):

Vgl. *Dokalik/Hirschler*, SWK-Spezial RÄG 2014 – Reform des Bilanzrechts², § 196a UGB, S. 28.

Zu Rz (32):

Wichtige Beispiele bilden § 238 Abs. 1 Z 16 (Einlagen stiller Gesellschafter), 19 (von verbundenen oder beteiligten Unternehmen erworbene immaterielle Vermögensgegenstände) und 21 (Erträge und Aufwendungen aus Gewinngemeinschaften) UGB. Dass Betragsangaben im Anhang, die die Darstellung betreffen, einer Wesentlichkeitsüberlegung auch dann zugänglich sind, wenn der Gesetzgeber die betreffende Angabepflicht nicht mit einer Wesentlichkeitseinschränkung versehen hat, ist die ent-

scheidende Neuerung, die die Einfügung des § 196 Abs. 2 in das UGB durch das RÄG 2014 bewirkt hat. Vgl. auch das IFRS Practice Statement 2: Making Materiality Judgements des IASB, September 2017, S. 7 ff., zum Grundsatz der Wesentlichkeit als „pervasive“: Der Grundsatz ist unabhängig davon anzuwenden, ob er in den einzelnen Standards oder für einzelne Angaben eigens angeführt wird.

Zu Rz (33):

Wichtige Beispiele von Betragsangaben im Anhang, bei denen es sich nicht um Aufgliederungsinformationen zu einem bestimmten Posten der Bilanz oder der Gewinn- und Verlustrechnung handelt, bilden § 237 Abs. 1 Z 3 (an Mitglieder des Vorstands und des Aufsichtsrats gewährte Vorschüsse und Kredite), § 238 Abs. 1 Z 18 (Aufwendungen für den Abschlussprüfer) und § 239 Abs. 1 Z 4 (Bezüge der Mitglieder des Vorstands, des Aufsichtsrats oder ähnlicher Einrichtungen) UGB. Die genannten Angaben können zwar Teilgrößen von in der Bilanz oder der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Beträgen sein, erfüllen allerdings erkennbar einen über die bloße Aufgliederung eines Postens hinausgehenden Zweck und betreffen somit nicht die Darstellung. Beispielsweise soll die Angabe nach § 238 Abs. 1 Z 18 UGB „das Verhältnis zwischen Abschlussprüfer bzw. Prüfungsgesellschaft und geprüftem Unternehmen transparenter gestalten“ (vgl. ErlRV 467 BlgNR 23. GP, S. 13).

Zu Rz (34):

Betragsangaben im Anhang, die wegen Unwesentlichkeit weggelassen werden können, sind grundsätzlich solche, zu denen gemäß der AFRAC-Stellungnahme 12 Vorjahreszahlen angegeben werden müssen.

Zu Rz (35):

Eine „Offenlegung“ schließt also immer auch die Veröffentlichung durch das Firmenbuchgericht (vgl. § 277 Abs. 6 UGB) ein. § 277 Abs. 3 UGB (Erlaubnis zur Angabe aller Posten „nach Maßgabe der Wesentlichkeit“ auch in größeren Einheiten als volle 1.000 Euro) bezieht sich sowohl auf die „Offenlegung“ nach § 277 Abs. 1 UGB (Einreichung beim Firmenbuchgericht) als auch auf die Veröffentlichung durch die Gesellschaft selbst (§ 277 Abs. 2 UGB).

Zu Rz (36):

In § 198 Abs. 8 Z 3 UGB wurde durch das RÄG 2014 der Begriff „von untergeordneter Bedeutung“ auf „nicht wesentlich“ geändert. Werden diese Begriffe als synonym angesehen, ergibt sich dadurch keine Änderung. Selbst bei nicht vollständiger Entsprechung der beiden Begriffe hat die Änderung aus pragmatischer Sicht keine Auswirkung.

Zu Rz (37):

Bei Ausübung des Wahlrechts hat der Aufsteller die Zielsetzung des § 198 Abs. 8 Z 3 Satz 2 UGB mitzuberücksichtigen. Der mögliche Nichtansatz wird nach den ErlRV 1270 BlgNR 17. GP, S. 50, mit

der praktischen Schwierigkeit, alle rückzustellenden Risiken vollständig zu erfassen, begründet, und es wird festgehalten, dass die Ausnahme entsprechend dem Vorsichtsprinzip eng zu sehen ist.

Aus Sicht des Aufstellers liegt bei ordnungsmäßiger Ausübung des Wahlrechts kein Fehler vor, selbst wenn im Fall der Prüfung des Abschlusses der Abschlussprüfer dies in seine Liste der nicht berichtigten Fehler aufnimmt, weil der Betrag die von ihm im Rahmen seines pflichtgemäßen Ermessens festgelegte Nichtaufgriffsgrenze übersteigt.

Zu Rz (38):

Die Bewertung der Rückstellung darf nicht mit einem Betrag außerhalb der vertretbaren Bandbreite unter Hinweis auf die Unwesentlichkeit der Abweichung erfolgen.

Zu Rz (41):

Vgl. ErlRV 367 BlgNR 25. GP, S. 4, wie bereits zu Rz (28) zitiert: „Im Bereich des Ansatzes, der Bewertung und der Konsolidierung soll es dabei bleiben, dass die Möglichkeiten der Anwendung des Wesentlichkeitsgrundsatzes einzelfallbezogen im Gesetz geregelt werden“.

Entwurf