

MASTERARBEIT

zur Erlangung des akademischen Grades
Master of Arts in Business
am Masterstudiengang Rechnungswesen & Controlling
der FH CAMPUS02 Graz

**Auswirkungen des Rechnungslegungsänderungsgesetzes 2014 auf die
Anhangangaben und Vergleich dieser mit den Angaben der International
Financial Reporting Standards**
am Beispiel der Energie Steiermark AG

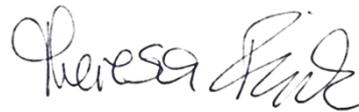
Betreuerin:
Mag. Petra Schachner WP/ StB

vorgelegt von:
Theresa Fink, BA (1510532004)

Graz, 20. April 2017

Ehrenwörtliche Erklärung

Ich erkläre ehrenwörtlich, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und ohne fremde Hilfe verfasst, andere als die angegebenen Quellen nicht benutzt und die den Quellen wörtlich oder inhaltlich entnommenen Stellen als solche kenntlich gemacht habe. Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht. Die vorliegende Fassung entspricht der eingereichten elektronischen Version.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Theresa Fuchs'. The signature is written in a cursive style with a large initial 'T'.

Graz, 20. April 2017

Unterschrift

Kurzfassung

Die folgende Masterarbeit beschäftigt sich mit der Frage, welche Änderungen sich im Anhang auf Einzelabschlussenebene aufgrund des Rechnungslegungsänderungsgesetzes 2014 für die Energie Steiermark AG sowie deren Tochterunternehmen ergeben und inwieweit sich die im Zuge des Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014 umzusetzenden Änderungen der Anhangangaben bereits an die International Financial Reporting Standards angenähert haben.

Ziel dieser Arbeit ist es, für die Energie Steiermark AG einen Musteranhang nach dem Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014 zu erstellen, welcher alle relevanten Inhalte für die Tochtergesellschaften des Energiekonzerns zur Verfügung stellt. In diesem Zusammenhang wird eine Checkliste erstellt, die für die einzelnen Tochtergesellschaften als Orientierungsleitfaden im Rahmen der Anhangerstellung dient und eine Zusammenfassung über alle Änderungen in Bezug auf das Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014 darstellt. Die Checkliste wird im Microsoft Excel erstellt. Um einen konkreten Praxisbezug gewährleisten zu können, wird jeweils ein Tochterunternehmen pro Größenklasse als Beispiel herangezogen, damit die erarbeitete Checkliste auf ihre Anwendungsfähigkeit geprüft werden kann. Ein weiteres Ziel dieser wissenschaftlichen Arbeit ist zu untersuchen, inwieweit sich die neuen Darstellungsformen und Inhalte des Anhangs nach der Gesetzesnovelle bereits an die International Financial Reporting Standards angenähert haben. Die Analyse zu den erfolgten Annäherungen wird in weiterer Folge in einem Excel-Tool dargestellt. Die Ergebnisse der Analyse werden einerseits verbal beschrieben und andererseits mittels Ampeldarstellung visualisiert. Die Methoden dieser wissenschaftlichen Arbeit beziehen sich auf die Recherche fundierter Fachliteratur.

Als Ergebnis der Masterarbeit kann festgestellt werden, dass sich vor allem für die großen und mittelgroßen Gesellschaften der Energie Steiermark AG ein erhöhter Informationsgehalt im Anhang ergibt. Für kleine Gesellschaften, wie zum Beispiel der Energie Steiermark Natur GmbH, gelten nach wie vor die Erleichterungen im Rahmen der Anhangerstellung. Der erhöhte Informationsgehalt aufgrund des Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014 lässt letztendlich darauf schließen, dass bereits eine teilweise Annäherung an die International Financial Reporting Standards stattgefunden hat.

Bei näherer Betrachtung kann hervorgehoben werden, dass die Veränderungen aufgrund des Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014 nicht die Auswirkung haben, die der Gesetzgeber eigentlich vorgesehen hatte. Besonders in Bezug auf den Anhang kann zum Schluss gekommen werden, dass das Unternehmensgesetz nach wie vor sehr stark Gläubigerschutz orientiert ist.

Abstract

The following master thesis deals with the question of which changes have been made in the notes to the individual financial statements according to RÄG 2014 for Energie Steiermark AG and its subsidiaries. This master thesis also cope with the question of is there a convergence with IFRS due to the changes in the national law.

The aim of this work is to prepare a model disclosure according to RÄG 2014 for Energie Steiermark AG, which provides all relevant content for the subsidiaries of the company. In this context, a checklist is drawn up which provides an orientation guideline for the individual subsidiaries as part of the appendix and provides a summary of all changes in the RÄG 2014. The checklist is created in Microsoft Excel. In order to be able to guarantee a practical reference, one subsidiary is used as an example in order to check the designed checklist for its applicability. A further aim of this scientific work is to search out if there is a convergence in the disclousre with IFRS due to the changes in the national law. The analysis of the approximations is then presented in an Excel tool. The results of the analysis are described verbally on the one hand and visualized on the other by means of signaling. The methods of this scientific work refer mainly to the research of well-founded literature.

Within the scope of this scientific work, it was found that, in the case of the large and medium-sized companies of Energie Steiermark AG, an increased information content is shown in the disclosure. For small companies, such as Energie Steiermark Natur GmbH, there are a lot of exemptions within the scope of the disclosure. The increased information content ultimately suggests that a partial approximation to IFRS has already taken place.

On closer inspection, it can be stated, that the changes due to the RÄG 2014 do not have the effect that the legislator had actually envisaged. Particularly with regard to the appendix, it can be concluded, that the national law is still very creditor protection oriented. It is true that the addressee of the disclosure receives, according to the law, detailed information on the individual positions within the companies, whereas, on the other hand, there are protective clauses which allow companies not to disclose certain information in the appendix.

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung	1
1.1	Ausgangssituation	1
1.2	Zielsetzung der Arbeit	2
1.3	Problemstellung und Forschungsfragen	3
1.4	Methoden und Aufbau der Arbeit	4
1.5	Geplante Ergebnisse und Relevanz der wissenschaftlichen Arbeit	4
2	Tochtergesellschaften der Energie Steiermark	6
2.1	Energie Steiermark AG	7
2.2	Energienetze Steiermark GmbH	7
2.3	Energie Steiermark Technik GmbH	8
2.4	Energie Steiermark Kunden GmbH	8
2.4.1	Energie Steiermark Business GmbH	9
2.4.2	Energie Steiermark Natur GmbH	9
2.5	Energie Steiermark Wärme GmbH	9
3	Gegenüberstellung der gesetzlichen Änderungen im Rahmen des Rechnungslegungsänderungsgesetzes 2014	10
3.1	Grundsatz ordnungsgemäßer Buchführung	10
3.1.1	Grundsatz der Wesentlichkeit	11
3.1.2	Grundsatz der verlässlichen Schätzung	12
3.1.3	Grundsatz des wirtschaftlichen Gehalts	12
3.1.4	Bedeutung der Grundsätze in der Praxis	12
3.2	Geschäfts- und Firmenwert	13
3.3	Latente Steuern	14
3.4	Unversteuerte Rücklagen	19
3.5	Rückstellungen	21
3.5.1	Personalarückstellungen	21
3.5.2	Sonstige langfristige Rückstellungen	22
3.6	Gewinn- und Verlustrechnung	25
3.6.1	Umsatzerlöse	26
3.6.2	Außerordentliches Ergebnis	26

3.7	Weitere Änderungen des Rechnungslegungsänderungsgesetzes 2014	27
4	Anhangangaben nach dem Rechnungslegungsänderungsgesetz	28
4.1	Funktionen und Gliederung des Anhangs	28
4.2	Adressaten des Anhangs nach dem Rechnungslegungsänderungsgesetz	30
4.3	Anhangangaben für alle Gesellschaften	32
4.4	Unterlassen von Angaben im Anhang	33
4.5	Informationsüberschneidungen von Lagebericht und Anhang	34
4.6	Verschiebung von Informationen vom Lagebericht in den Anhang	34
4.7	Anhangangaben der Aktiva	36
4.7.1	Das immaterielle Anlagevermögen im Anhang	36
4.7.2	Das Sachanlagevermögen im Anhang	37
4.7.3	Vorräte im Anhang	38
4.7.4	Forderungen im Anhang	39
4.7.5	Latente Steuern im Anhang	41
4.8	Anhangangaben der Passiva	43
4.8.1	Eigenkapital im Anhang	44
4.8.2	Personalrückstellungen im Anhang	45
4.8.3	Sonstige langfristige Rückstellungen im Anhang	46
4.8.4	Unversteuerte Rücklagen im Anhang	47
4.8.5	Ergebnisverwendung	48
4.8.6	Verbindlichkeiten	48
4.8.7	Sonstige finanzielle Verpflichtungen	50
4.9	Angaben zur Gewinn- und Verlustrechnung	51
4.10	Sonstige Angaben	52
5	Anhangangaben International Financial Reporting Standards	54
5.1	Grundlagen des Anhangs nach den International Financial Reporting Standards	54
5.2	Funktionen und Gliederung des Anhangs nach den International Financial Reporting Standards	57
5.3	Anhangangaben der Aktiva	59
5.3.1	Das immaterielle Anlagevermögen im Anhang	59
5.3.2	Das Sachanlagevermögen im Anhang	61

5.3.3	Vorräte im Anhang	62
5.3.4	Latente Steuern im Anhang	63
5.3.5	Forderungen.....	64
5.4	Anhangangaben der Passiva	65
5.4.1	Eigenkapital	65
5.4.2	Rückstellungen	66
5.4.2.1	Personalmrückstellungen / Pensionsverpflichtungen	66
5.4.2.2	Sonstige langfristige Rückstellungen.....	67
5.4.3	Verbindlichkeiten.....	70
5.5	Gewinn- und Verlustrechnung.....	70
5.6	Sonstige Angaben	71
6	Darstellung und Aufbau der für den Kooperationspartner konzipierten Arbeitsinstrumente	73
6.1	Vorgehensweise im Rahmen der Erstellung des Musteranhangs	73
6.2	Konzeption von Checklisten zur praktischen Verwendung im Rahmen der Anhangerstellung	74
6.2.1	Grundlagen zur Erstellung von Anhangchecklisten	74
6.2.2	Checkliste für den Anhang der Tochtergesellschaften	75
6.3	Analyse der Annäherung der Anhangangaben nach dem Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014 an die International Financial Reporting Standards	76
6.3.1	Vorgehensweise bei der Erstellung eines Excel-Tools für die Gegenüberstellung von Anhangangaben.....	76
6.3.2	Gegenüberstellung der Anhangangaben nach dem Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014 und der International Financial Reporting Standards.....	78
7	Resümee.....	85
7.1	Zusammenfassung.....	85
7.2	Kritische Reflektion und Ausblick.....	87
	Literaturverzeichnis	89
	Anhang.....	93

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Tochtergesellschaften der Energie Steiermark AG.....	6
Abbildung 2:	Anspruchsgruppen des Anhangs.....	31
Abbildung 3:	Funktionen des Anhangs nach IFRS.....	57
Abbildung 4:	Auszugsweise Darstellung der Anhangcheckliste für das Kooperationsunternehmen.....	75
Abbildung 5:	Gegenüberstellung der Anhangangaben nach dem RÄG 2014 und der IFRS..	77

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Größenklassen gemäß § 221 UGB.....	7
Tabelle 2:	Auszug der Darstellung latenter Steuern im Anhang.....	43
Tabelle 3:	Darstellung der Umsatzerlöse im Anhang.....	51
Tabelle 4:	Rückstellungsspiegel nach IAS 37.84.....	68
Tabelle 5:	Übersicht der Anhangangaben der Aktiva nach dem RÄG 2014 sowie der IFRS.....	83
Tabelle 6:	Übersicht der Anhangangaben der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem RÄG 2014 sowie der IFRS.....	84
Tabelle 7:	Übersicht der Anhangangaben der Passiva nach dem RÄG 2014 sowie der IFRS.....	84

Abkürzungsverzeichnis

ESTG	Einkommensteuergesetz
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
IFRIC	International Financial Interpretation Committee
RÄG	Rechnungslegungsänderungsgesetz
UGB	Unternehmensgesetzbuch

1 Einleitung

Das erste Kapitel der Masterarbeit umfasst die Einleitung. In diesem Abschnitt werden die Ausgangssituation, Zielsetzung, Problemstellung sowie die Forschungsfragen der Arbeit erläutert. Bezugnehmend darauf, werden zugleich die geplanten Methoden zur Erstellung der Masterarbeit näher beleuchtet.

1.1 Ausgangssituation

Mit der Verabschiedung des neuen Rechnungslegungsänderungsgesetzes 2014 (RÄG 2014) hat der österreichische Gesetzgeber einen deutlichen Schritt zur Internationalisierung der österreichischen Rechnungslegung gesetzt. Diese Reform ist die umfangreichste Novelle des Unternehmensgesetzbuches (UGB) seit dem Rechnungslegungsänderungsgesetz 1990 und stellt viele Unternehmungen dementsprechend vor große Herausforderungen. Die Gesetzesnovelle soll ein weiterer Schritt in Richtung Einheitsbilanz sein, welche für die zukünftige steuerliche Gewinnermittlung entscheidend sein soll. Unternehmen haben ab dem Geschäftsjahr, das nach dem 01. Jänner 2016 beginnt, die Änderungen des RÄG 2014 in der nationalen Rechnungslegung verpflichtend im Jahresabschluss zu berücksichtigen.

Daraus ergeben sich einige Änderungen in Bezug auf den zu erstellenden Anhang. In weiterer Folge werden einleitend jene Änderungen näher erläutert, die aus dem RÄG 2014 resultieren. Neben zahlreichen kleineren Anpassungen haben sich ab dem Geschäftsjahr 2016 folgende umfangreiche Neuerungen ergeben.

Eine der bedeutendsten Änderungen für mittelgroße und große Gesellschaften fand in Bezug auf latente Steuern statt. In Zukunft ist eine Angabe der Herkunft der Differenzen beziehungsweise der steuerlichen Verlustvorträge unumgänglich. Für kleine Gesellschaften ist dies hingegen nur relevant, wenn diese vom Wahlrecht der Aktivierung latenter Steuern Gebrauch machen.¹ Weitere Neuerungen haben ebenfalls im Bereich der un versteuerten Rücklagen, der Verbindlichkeiten und der Ergebnisverwendung stattgefunden.

¹ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2015), S. 107.

Das RÄG 2014 wirkt sich darüber hinaus ebenso auf den zu erstellenden Anhang der Energie Steiermark AG aus und hat eine grundlegende Änderung des Regelungskonzepts bewirkt. Anstelle des bisher angewendeten Top-Down-Konzeptes, bei dem ausgehend von den Angaben für große Gesellschaften größenabhängige Erleichterungen für mittlere und kleine Gesellschaften angeführt werden, wird durch das RÄG 2014 ein Bottom-up-Konzept vorgeschlagen.²

Aufgrund der Tatsache, dass das neue RÄG 2014 ab dem 01. Jänner des Geschäftsjahres 2016 verpflichtend anzuwenden ist, steht die Energie Steiermark AG mit ihren Tochterunternehmen vor der Herausforderung, die Anhangangaben dem neuen Gesetz entsprechend anzupassen.

Eines der zentralen Ziele des RÄG 2014 ist es, eine Harmonisierung zwischen dem Unternehmensrecht und den International Reporting Financial Standards (IFRS) zu schaffen. Die Tochterunternehmen der Energie Steiermark AG stellen zusätzlich einen Einzelabschluss nach IFRS auf. Demnach wirft die tatsächliche Annäherung dieser beiden Rechnungslegungsstandards in Bezug auf die Anhangangaben eine Frage im Kooperationsunternehmen auf.

1.2 Zielsetzung der Arbeit

Ziel dieser Arbeit ist es, für die Energie Steiermark AG einen Musteranhang nach dem RÄG 2014 zu konzipieren, der für alle Tochtergesellschaften der Energie Steiermark AG anwendbar ist und den gesetzlichen Anforderungen der Größenklassen entspricht.

In diesem Zusammenhang soll eine Checkliste erstellt werden, die für die einzelnen Tochtergesellschaften als Orientierungsleitfaden im Rahmen der Anhangerstellung dient und eine Zusammenfassung aller Änderungen in Bezug auf das RÄG 2014 darstellt. Die Checkliste soll im Microsoft Excel erstellt werden. Um einen konkreten Praxisbezug gewährleisten zu können, wird jeweils ein Tochterunternehmen pro Größenklasse als Beispiel herangezogen, damit die erarbeitete Checkliste auf ihre Anwendungsfähigkeit geprüft werden kann.

Ein weiteres Ziel dieser wissenschaftlichen Arbeit ist, zu erarbeiten, inwieweit sich die neuen Darstellungsformen und Inhalte des Anhangs nach dem RÄG 2014 bereits an jene der IFRS angenähert haben. Die Analyse zu den erfolgten Annäherungen soll in weiterer Folge in einem Excel Tool dargestellt werden. Die daraus resultierenden Ergebnisse der Analyse sollen einerseits verbal beschrieben und andererseits mittels Ampeldarstellung visualisiert werden.

² Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2015), S. 87.

Das Tool soll dem Kooperationspartner als Hilfestellung dienen, um die Harmonisierung des Unternehmensgesetzes an die IFRS schnellstmöglich erkennen zu können. Die Relevanz dieses Praxisoutputs begründet sich darin, dass die Einzelabschlüsse der Tochtergesellschaften bereits teilweise nach IFRS erstellt werden und somit ein großes Interesse an einem Vergleich der beiden Rechnungslegungsstandards besteht.

Nichtziel der Arbeit ist die Erstellung des gesamten Jahresabschlusses nach dem RÄG 2014. Von einer Betrachtung des Jahresabschlusses auf Konzernebene wird in dieser wissenschaftlichen Arbeit ebenfalls Abstand genommen. Ein weiteres Nichtziel der Arbeit ist es, einen gesamten Anhang für alle Tochtergesellschaften der Energie Steiermark AG zu erstellen. Auf die spezifischen Anhangangaben für Energieversorger, die sich aus Sondergesetzen ergeben wird ebenfalls nicht eingegangen.

1.3 Problemstellung und Forschungsfragen

Die Kernaufgabe der Arbeit besteht darin, die zentrale Frage zu beantworten, welche Änderungen sich im Anhang auf Einzelabschlussebene aufgrund des RÄG 2014 für die Energie Steiermark AG sowie deren Tochterunternehmen ergeben und inwieweit sich die im Zuge des RÄG 2014 umzusetzenden Änderungen der Anhangangaben bereits an die IFRS angenähert haben. Daraus folgend ergeben sich einige Forschungsfragen, die im Rahmen dieser wissenschaftlichen Arbeit beantwortet werden sollen.

Zunächst muss geklärt werden, welche speziellen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden aktuell bei den Tochtergesellschaften des Konzerns angewendet werden und wie sich diese auf den zu erstellenden Anhang auswirken.

Ein weiterer Aspekt, der sich durch diese Problemstellung ergibt, ist, wie ein aktueller Anhang nach dem RÄG 2014 für die Gesellschaften der Energie Steiermark AG, abhängig von den spezifischen Größenklassen, auszusehen hat und welche Veränderungen das RÄG 2014 für die Adressaten des Anhangs mit sich bringt.

Ebenso soll die Frage nach der Annäherung der im Rahmen des RÄG 2014 erfolgten Änderungen der Anhangangaben an die Angaben der IFRS beantwortet werden.

1.4 Methoden und Aufbau der Arbeit

Die nun folgende Masterarbeit gliedert sich in sechs Kapitel. Um einen logischen Aufbau der Arbeit gewährleisten zu können, werden im zweiten Kapitel die Tochterunternehmen der Energie Steiermark AG näher beschrieben. Hier soll der Leser einen ersten Überblick über die bestehenden Tochtergesellschaften in Bezug auf Größe, Umsatz und Unternehmenstätigkeit bekommen. Die Vorstellung der Tochtergesellschaften ist notwendig, um etwaige Spezifika in den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden besser darzustellen sowie bestehende Erleichterungen der Anhangangaben rechtfertigen zu können.

Darauf aufbauend werden die Änderungen, welche sich durch das RÄG 2014 ergeben, näher untersucht. Das bedeutet, dass Änderungen durch das RÄG 2014 zuerst im Bereich der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung näher untersucht werden, um dann eine logische Verbindung zu den bestehenden Anhangangaben schaffen zu können. Dieses Kapitel dient als Grundlage für die Erstellung des Musteranhangs nach den Neuerungen aufgrund des RÄG 2014 sowie für die Erstellung der Anhangcheckliste. In diesem Zusammenhang ist die Recherche fundierter Fachliteratur unumgänglich.

Da der Kooperationspartner einen Vergleich mit den IFRS benötigt, beschäftigt sich das anschließende Kapitel mit den Anhangangaben der IFRS. Die Erkenntnisse dieses Kapitels liefern eine wichtige Basis für den darauffolgenden Vergleich der nationalen Rechnungslegung mit den IFRS.

Das abschließende Kapitel enthält eine Zusammenfassung der vorangegangenen Ergebnisse und gewährt einen Ausblick in die Zukunft.

1.5 Geplante Ergebnisse und Relevanz der wissenschaftlichen Arbeit

Die Ergebnisse dieser wissenschaftlichen Ausarbeitung sind ein Musteranhang für die Tochtergesellschaften der Energie Steiermark nach dem RÄG 2014 sowie eine Checkliste, auf welcher alle wesentlichen Änderungen, die für die Tochterunternehmen relevant sind, aufgelistet werden.

Außerdem wird für den Kooperationspartner ein Excel-Tool erstellt, welches mittels eines Ampelsystems Auskunft darüber gibt, ob und inwieweit sich die Änderungen des RÄG 2014 bereits an den IFRS orientieren.

Da das RÄG 2014 ohne Ausnahmen für alle Unternehmungen in Österreich verpflichtend anzuwenden ist, besteht die Relevanz der Arbeit darin, einen Anhang zu erstellen, der allen gesetzlichen Anforderungen, welche die Novelle mit sich bringt, entspricht. Daher ist das zentrale Thema dieser wissenschaftlichen Arbeit eine fundierte theoretische Aufarbeitung der Neuerungen aufgrund des RÄG 2014, um diese danach praktisch auf den Kooperationspartner anwenden zu können.

2 Tochtergesellschaften der Energie Steiermark

Beim Kooperationspartner dieser Masterarbeit handelt es sich um die Energie Steiermark AG. Die Energie Steiermark AG, an der das Land Steiermark die Mehrheit der Anteile hält, spezialisiert sich als Dienstleistungsunternehmen auf die Schwerpunkte Energie-Effizienz sowie innovative Service-Angebote in den Bereichen Strom, Erdgas, Wärme und Mobilität. Der wichtigste Geschäftsbereich der Energie Steiermark AG ist nach wie vor der Vertrieb von Strom. Mit Umsatzerlösen von rund 1,2 Milliarden Euro sowie durchschnittlich 1.700 Mitarbeitern zählt die Energie Steiermark AG zu einem der größten Dienstleistungs- und Versorgungsunternehmen Österreichs.

Die folgende Abbildung zeigt jene Tochtergesellschaften der Energie Steiermark AG, die in dieser wissenschaftlichen Arbeit näher vorgestellt werden.

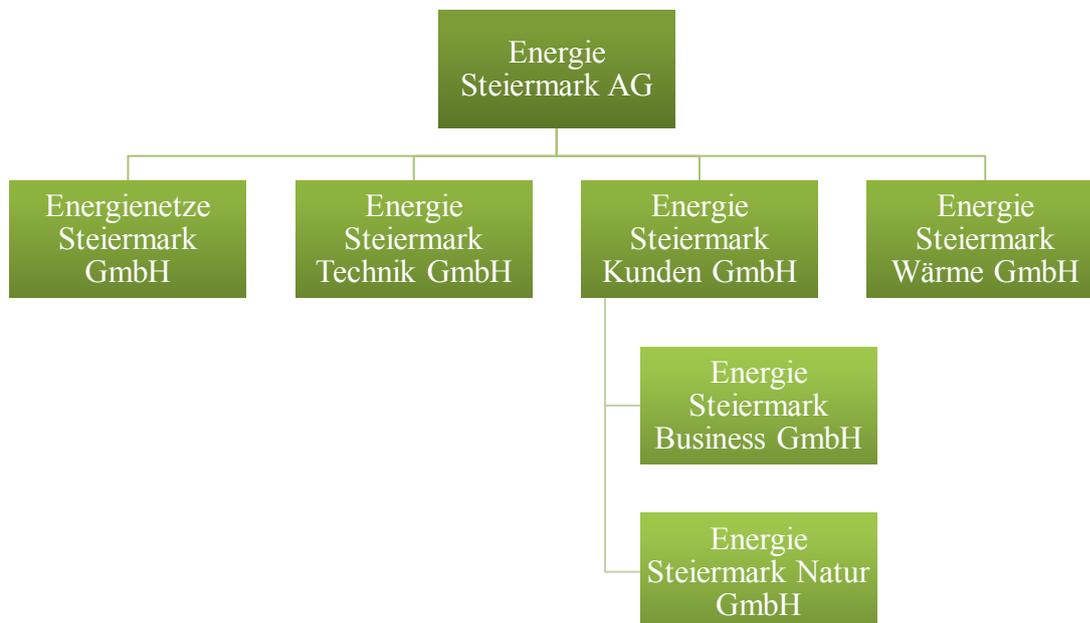


Abbildung 1: Tochtergesellschaften der Energie Steiermark AG,
Quelle: eigene Darstellung.

Um einen logischen Zusammenhang der nachfolgenden Kapitel gewährleisten zu können, werden sämtliche inländische Tochterunternehmen der Energie Steiermark AG nun näher beschrieben und vorgestellt.

Die folgende Tabelle dient als Übersicht für die Klassifizierung der Tochterunternehmungen in die verschiedenen Größenklassen.

	Bilanzsumme	Umsatzerlöse	Arbeitnehmer
Kleinstkapitalgesellschaften	< € 350.000	< € 700.000	< 10
Kleine Kapitalgesellschaft	Bis € 5 Mio.	Bis € 10 Mio.	Bis 50
Mittlere Kapitalgesellschaft	Bis € 20 Mio.	Bis € 40 Mio.	Bis 250
Große Kapitalgesellschaft	darüber hinaus		

Tabelle 1: Größenklassen gemäß § 221 UGB,
Quelle: EGGGER/SAMER/BERTL (2015), S. 34 (leicht modifiziert).

Durch das RÄG 2014 haben sich die Größenklassen gemäß § 221 UGB verändert. In Zukunft gibt es für sogenannte Kleinstkapitalgesellschaften wesentliche Erleichterungen in Bezug auf den zu erstellenden Jahresabschluss. Der Anhang darf beispielsweise entfallen, wenn ergänzende Erläuterungen in der Bilanz gemacht werden.³ Diese Regelung findet bei den Tochtergesellschaften der Energie Steiermark AG keine Anwendung, da es im Konzern keine Kleinstkapitalgesellschaften gibt.

2.1 Energie Steiermark AG

Die Energie Steiermark AG ist einerseits als Muttergesellschaft des Konzerns der Energie Steiermark AG zu sehen und andererseits als eigene Unternehmung, deren Tätigkeit der Erwerb sowie die Verwaltung und Veräußerung von Beteiligungen an Unternehmen der Energiewirtschaft ist. Daher ist diese Kapitalgesellschaft auch in Bezug auf den Einzelabschluss vom RÄG 2014 betroffen. Mit über 1.000 Beschäftigten und 1.120 Millionen Euro Umsatz ist die Energie Steiermark AG eine große Kapitalgesellschaft.

2.2 Energienetze Steiermark GmbH

Die Energienetze Steiermark GmbH zählt zu den größten Gesellschaften der Energie Steiermark AG. Die Tochtergesellschaft beschäftigt derzeit rund 125 Mitarbeiter und zeigt im Geschäftsjahr 2015 eine Bilanzsumme von 1.037 Millionen Euro.

³ Vgl. STEINER/WEBERNIG (2015), S 5.

Der Umsatz der Energienetze Steiermark GmbH betrug im Jahr 2015 rund 274 Millionen Euro und das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit erreichte im Wirtschaftsjahr 2015 einen Wert von 32 Millionen Euro. Die Energienetze Steiermark GmbH ist aufgrund der Größenklassen gemäß § 221 eine große Kapitalgesellschaft.⁴ Besonders hervorzuheben sind bei dieser Gesellschaft die Personalrückstellungen. Im Speziellen die Rückstellungen für Pensionen. Daher sind die Änderungen, die sich durch die Gesetzesnovelle ergeben, insbesondere für diese Gesellschaft relevant.

2.3 Energie Steiermark Technik GmbH

Die Hauptaufgabe der Energie Steiermark Technik GmbH liegt in der Weiterentwicklung der Kernkompetenzen der Unternehmung. Des Weiteren zählt die Optimierung der Renditen des Geschäftsfeldes Netz zu den Hauptaufgaben des Unternehmens. Eine Besonderheit bei den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden ergibt sich bei der Energie Steiermark Technik GmbH bei dem Ansatz von Baukosten- und Investitionszuschüssen. Als Baukostenzuschüsse werden die Netzzutritts- und Netzbereitstellungsentgelte gemäß Systemnutzungsentgelte-Verordnung und Gassystementgelte-Verordnung ausgewiesen. Derzeit sind rund 755 Mitarbeiter für diese Tochtergesellschaft tätig. Der jährliche Umsatz betrug im Jahr 2015 160,77 Millionen Euro. Somit zählt die Technik GmbH zu den großen Gesellschaften der Energie Steiermark AG.

2.4 Energie Steiermark Kunden GmbH

Die Hauptaufgabe der Energie Steiermark Kunden GmbH ergibt sich aus dem Vertrieb von elektrischer Energie. Mit einem Umsatz von rund 193 Millionen Euro im Jahr 2015 und einem Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit in Höhe von 29,33 Millionen Euro zählt diese Gesellschaft zu den umsatzstärksten Tochtergesellschaften. Derzeit sind rund 87 Mitarbeiter in der Energie Steiermark Kunden GmbH beschäftigt. Die Bilanzsumme betrug im Wirtschaftsjahr 2015 rund 147 Millionen Euro. Aufgrund dieser Kriterien ist die Energie Steiermark Kunden GmbH eine große Kapitalgesellschaft. Eine Besonderheit der Energie Steiermark Kunden GmbH besteht in der Bilanzierung des Energieeffizienzgesetzes. Demnach sieht das Bundes-Energieeffizienzgesetz in einer Bestimmung für große Unternehmungen für die Jahre von 2015 bis 2020 eine Verpflichtung zur Durchführung eines externen Energieaudits oder die Einführung von zertifizierten Energie- oder Umweltmanagementsystemen vor.⁵

⁴ Die angeführten Zahlen wurden allesamt den Einzelabschlüssen der Tochtergesellschaften der Energie Steiermark AG aus dem Geschäftsjahr 2015 entnommen.

⁵ Vgl. WENGER/ADRIAN (2015), S. 6.

2.4.1 Energie Steiermark Business GmbH

Bei der Energie Steiermark Business GmbH handelt es sich um ein Tochterunternehmen der Energie Steiermark Kunden GmbH. Das Kerngeschäft dieser Gesellschaft besteht hauptsächlich im Vertrieb von Energie an Groß- und Industriekunden. Sie übernimmt auch die zentrale Beschaffung von Strom und Gas für die Energie Steiermark Kunden GmbH. Bei der Energie Steiermark Business GmbH handelt es sich gemäß § 221 UGB um eine große Kapitalgesellschaft. Im Geschäftsjahr 2015 konnten die 27 Mitarbeiter der Energie Steiermark Business GmbH einen Umsatz von rund 649 Millionen Euro generieren und eine Bilanzsumme von 174 Millionen Euro erwirtschaften.

2.4.2 Energie Steiermark Natur GmbH

Auch die Natur GmbH ist eine Tochter der Energie Steiermark Kunden GmbH. Sie erzeugt ressourcenschonende und umweltfreundliche Energie aus der Region und für die Region. Die Energie Steiermark Natur GmbH möchte damit einen nachhaltigen Beitrag zu einer lebenswerten Umwelt liefern. Zweck der Unternehmung ist ebenfalls der Vertrieb von Strom aus natürlichen, erneuerbaren und regionalen Energieträgern wie zum Beispiel der Windkraft, Wasserkraft und der Biomasse. Aktuell sind rund 10 Mitarbeiter bei dieser Gesellschaft tätig. Mit einem Umsatz von 1,46 Millionen Euro und einer Bilanzsumme von rund 175 Millionen Euro ist die Energie Steiermark Natur GmbH gemäß § 221 UGB eine kleine Kapitalgesellschaft.

2.5 Energie Steiermark Wärme GmbH

Unternehmensgegenstand der Energie Steiermark Wärme GmbH ist im Wesentlichen der Betrieb eines Wärmeunternehmens sowie die Produktion, der Einkauf und die Lieferung von Wärme und sonstigen damit im Zusammenhang stehenden Energieträgern. Die Energie Steiermark Wärme GmbH beschäftigt sich ebenfalls mit der Errichtung, dem Betrieb und der Wartung der für die Wärmelieferung erforderlichen Anlagen.

Mit einem Umsatz von rund 70 Millionen Euro im vorangegangenen Geschäftsjahr und 82 Mitarbeitern zählt die Energie Steiermark Wärme GmbH ebenfalls zu einer großen Kapitalgesellschaft im Sinne des § 221 UGB. Die Bilanzsumme der Energie Steiermark Wärme GmbH betrug im Geschäftsjahr 2015 gerundet 104 Millionen Euro.

3 Gegenüberstellung der gesetzlichen Änderungen im Rahmen des Rechnungslegungsänderungsgesetzes 2014

Das RÄG 2014 soll im Wesentlichen die unterschiedlichen Regelungen und Arbeitsvorgänge im Zusammenhang mit der Jahresabschlusserstellung minimieren. Diese Gesetzesnovelle führte in den Bereichen EStG, UGB und der IFRS zu einer Annäherung und soll auch in Zukunft zu einer Einheitsbilanz geformt werden.⁶

Einheitsbilanz heißt, dass die Bilanz sowohl für unternehmensrechtliche als auch für steuerrechtliche Zwecke herangezogen wird. Dies bedeutet, dass in Ausnahmesituationen die Steuerbilanz analog zur Unternehmensbilanz verwendet werden kann. Der Grund für die Novellierung des Unternehmensgesetzbuches ist, dass die Verwaltungskosten für kleine und mittlere Unternehmungen in Zukunft möglichst klein gehalten werden sollen.⁷

Das folgende Kapitel soll dem Leser einen Überblick über die wichtigsten Änderungen betreffend Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung geben. Ziel dieses Abschnittes ist es, die alten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden den neuen Methoden nach dem RÄG 2014 gegenüber zu stellen. In diesem Rahmen werden auch die Spezifika der jeweiligen Tochterunternehmungen dargelegt.

3.1 Grundsatz ordnungsgemäßer Buchführung

Im Zuge des RÄG 2014 wurden nicht nur Teile der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden geändert, sondern auch teilweise die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung. In diesem Zusammenhang haben sich sowohl der Grundsatz der Wesentlichkeit, der Grundsatz der verlässlichen Schätzung sowie der Grundsatz des wirtschaftlichen Gehalts von den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung abgespalten.⁸

⁶ Vgl. STEINER/WEBERNIG (2015), S. 9.

⁷ Vgl. LINDBAUER (2015), S. 216.

⁸ Vgl. GEDLICKA/KERSCHBAUMER/LEHNER (2017), S. 1.

3.1.1 Grundsatz der Wesentlichkeit

Der Grundsatz der Wesentlichkeit galt vor dem RÄG 2014 noch als unkodifiziert. Der Begriff der Wesentlichkeit wird im Zusammenhang mit der Gesetzesnovelle nunmehr präziser geregelt und bezieht sich dabei ausschließlich auf die Darstellung und die Offenlegung des Jahresabschlusses.⁹

Gemäß § 189 Z 10 UGB gibt es neben der quantitativen Beurteilung der Wesentlichkeit ebenfalls eine qualitative Seite. Um ein qualitatives Beurteilungskriterium handelt es sich, wenn Angaben im Jahresabschluss fehlerhaft sind oder ausgelassen werden und die Veröffentlichung dieser Angaben dazu führt, dass externe Bilanzadressaten Entscheidungen treffen, die sie im Zuge einer richtigen und vollständigen Angabe nicht getroffen hätten.¹⁰ Diese Änderung orientiert sich stark an der internationalen Rechnungslegung und trägt auch zur Harmonisierung der Rechnungslegungsarten bei.¹¹ Der Gesetzgeber spricht hingegen von quantitativer Wesentlichkeit, wenn es um die Größe von einzelnen Bilanzposten geht. Dies hängt von den spezifischen Eigenschaften der Positionen im Jahresabschluss ab.¹² Dabei gilt allerdings, dass mehrere unwesentliche Posten zusammengefasst als wesentlich gelten können.¹³

Zusammenfassend ist zu erwähnen, dass grundsätzlich weiterhin jeder Vermögensgegenstand, jede Verbindlichkeit und jeder Geschäftsfall aufgrund der Vollständigkeit zu erfassen ist. Die Abwertung von Vermögensgegenständen ist bei Vorliegen einer dauernden Wertminderung ebenfalls vorzunehmen. Daraus folgend ist es jedenfalls von Vorteil, spezielle Einzelfälle in der Bilanz oder Gewinn- und Verlustrechnung an die neue Begriffsdefinition gemäß § 189a Z 10 UGB anzupassen, denn der verstärkte Fokus auf die Wesentlichkeit wirkt sich auch auf den zu erstellenden Anhang aus.¹⁴

⁹ Vgl. GEDLICKA/KERSCHBAUMER/LEHNER (2017), S. 2.

¹⁰ Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2015), S. 20.

¹¹ Vgl. STEINER/WEBERNIG (2015), S. 5.

¹² Vgl. GEDLICKA/KERSCHBAUMER/LEHNER (2017), S. 3.

¹³ Vgl. STEINER/WEBERNIG (2015), S. 6.

¹⁴ Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2015), S. 25.

3.1.2 Grundsatz der verlässlichen Schätzung

Der Grundsatz der verlässlichen Schätzung wurde vom Gesetzgeber ebenso neu kodifiziert. Gemäß § 201 (2) Z 7 UGB sind Schätzungen mit statistisch ermittelten Erfahrungswerten zu vergleichen und gegebenenfalls auch anzupassen. Ziel dieser Neuerung ist, Pauschalrückstellungen sowie Pauschalwertberichtigungen steuerlich anerkennen zu können.¹⁵

3.1.3 Grundsatz des wirtschaftlichen Gehalts

Angesichts der umfassenden Bilanzreform wurde auch der Grundsatz des wirtschaftlichen Gehalts im § 189a (1) UGB verankert.¹⁶ Dieser Begriff sagt aus, dass bei einem Sachverhalt nicht auf die formelle juristische Ausgestaltung Wert gelegt werden soll, sondern vielmehr auf die wirtschaftliche Substanz, ferner „substance over form“ genannt.¹⁷

3.1.4 Bedeutung der Grundsätze in der Praxis

Die oben angeführten Grundsätze waren bereits vor dem RÄG 2014 ein Bestandteil der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und erhalten durch die Gesetzesnovellierung eine klarstellende Bedeutung. In der Praxis könnten sich die Begriffsdefinitionen auf unterschiedliche Art und Weise auswirken. Zum Beispiel kann der Grundsatz des wirtschaftlichen Gehalts innerhalb einer Unternehmung die Berücksichtigung der wirtschaftlichen Substanz forcieren. An Bedeutung gewinnen wird in der Praxis mit Sicherheit der Grundsatz der verlässlichen Schätzung. Aufgrund der Präzisierung der Begriffsdefinition erhöhen sich in diesem Zusammenhang die Anforderungen an die Ermittlung von Schätzungen bei der Bewertung von einzelnen Positionen im Jahresabschluss. Dies ist in weiterer Folge auch mit einem höheren Arbeitsaufwand verbunden, da bestehende statistische Erfahrungswerte aus vergleichbaren Sachverhalten ohnehin einer Schätzung zugrunde gelegt werden müssen.¹⁸

¹⁵ Vgl. GEDLICKA/KERSCHBAUMER/LEHNER (2017), S. 3.

¹⁶ Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2015), S. 25.

¹⁷ Vgl. GEDLICKA/KERSCHBAUMER/LEHNER (2017), S. 2.

¹⁸ Vgl. GEDLICKA/KERSCHBAUMER/LEHNER (2017), S. 4.

3.2 Geschäfts- und Firmenwert

Bei einem Geschäfts- oder Firmenwert handelt es sich um einen Unterschiedsbetrag zwischen dem Gesamtwert der Unternehmung und dem Substanzwert. Der Substanzwert beinhaltet das Eigenkapital laut Bilanz, abzüglich stiller Reserven.¹⁹

Rechtslage alt

Vor dem Rechnungslegungsänderungsgesetz 2010 gab es ein Wahlrecht zur Aktivierung des derivativen Firmenwertes. Seit dem 1. Januar 2010 besteht die Aktivierungspflicht für entgeltliche Betriebsübertragungen, welche im Jahr des Unternehmenserwerbes zu erfolgen hat. Ziel dieser Änderung war die Vergleichbarkeit zwischen dem Unternehmens- und dem Steuerrecht. Dies ist nicht einwandfrei geglückt, da die steuerliche Abschreibungsdauer von 15 Jahren nicht in das Unternehmensrecht übernommen wurde.²⁰

Rechtslage neu

Seit dem RÄG 2014 ist der Firmenwert planmäßig auf die Geschäftsjahre, in denen er voraussichtlich genutzt wird, zu verteilen. Um die Abschreibungsdauer abschätzen zu können, ist die Aufstellung eines Abschreibungsplanes unumgänglich. Dieser Abschreibungsplan sollte die Abschreibungsmethode und die Nutzungsdauer des Firmenwertes enthalten. Da es sich in der Praxis bei einem Firmen- oder auch Geschäftswert meistens um eine heterogene Zusammensetzung handelt, ist eine Festlegung der voraussichtlichen Nutzungsdauer eine große Herausforderung. Um die Nutzungsdauer trotzdem möglichst genau schätzen zu können, werden als Bestimmungsfaktoren häufig die Laufzeit wichtiger Verträge oder der Lebenszyklus der Produkte einer Unternehmung herangezogen. Kann die Nutzungsdauer trotz eines Abschreibungsplanes nicht näher geschätzt werden, so ist der Firmenwert über eine Laufzeit von zehn Jahren gleichmäßig verteilt abzuschreiben.²¹ Das Ziel des RÄG 2014 ist, wie bereits in den einleitenden Worten erwähnt, ein Schritt in Richtung Einheitsbilanz. Dies ist in einigen Fällen geglückt, im folgenden Beispiel ist jedoch keine Annäherung an das Steuerrecht erfolgt. So ist die Verpflichtung zur Abschreibung von Firmenwerten auf zehn Jahre divergierend zu jener im Steuerrecht, denn dort muss der Firmenwert auf 15 Jahre abgeschrieben werden.²²

¹⁹ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2015), S. 188.

²⁰ Vgl. STEINER/WEBERNIG (2015), S. 19.

²¹ Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2015), S. 131.

²² Vgl. ALTENBURGER (2015), S. 206.

3.3 Latente Steuern

Seitens des ab Jänner 2016 anzuwendenden RÄG 2014 hat zusätzlich eine umfassende konzeptionelle Änderung der Ermittlung von latenten Steuern stattgefunden. Bisher war für die Passivierung latenter Steuerbelastungen das Gewinn- und Verlustrechnungorientierte Timing Concept maßgeblich. Ist der Steueraufwand eines Geschäftsjahres zu niedrig oder zu hoch, weil der zu versteuernde Gewinn aus steuerlicher Sicht niedriger oder höher als jener aus unternehmensrechtlicher Sicht ist und gleicht sich dieser Steueraufwand in späteren Geschäftsjahren wieder aus, so ist in Höhe der entstehenden Steuerbelastung beziehungsweise Steuerentlastung nachfolgender Geschäftsjahre eine passive oder aktive latente Steuer zu bilden.²³ Im Zuge des RÄG 2014 wird dieses Konzept durch das bereits international übliche bilanzorientierte Temporary Concept ersetzt.²⁴

Beim Temporary Concept handelt es sich um eine bilanzorientierte Darstellungsweise der latenten Steuern. Hier geht man von Differenzen der unternehmensrechtlichen und steuerlichen Wertansätze aus, die sich in den späteren Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen werden. Dieser Abbau kann sich durch steuerlich nicht wirksame unternehmensrechtliche Aufwände oder Erträge oder durch unternehmensrechtliche nicht steuerlich wirksame Aufwände beziehungsweise Erträge ergeben.²⁵

Rechtslage alt

Das Unternehmensrecht unterscheidet zwischen aktiven und passiven latenten Steuern. Gemäß § 198 (10) UGB gibt es nach alter Rechtslage ein Wahlrecht in Bezug auf die Aktivierung aktiver latenter Steuern. Aktive latente Steuern dürfen für Bewertungsunterschiede gebildet werden, die im aktuellen Geschäftsjahr oder einem früheren Wirtschaftsjahr ergebniswirksam entstanden sind und sich voraussichtlich zu einem späteren Zeitpunkt wieder ergebniswirksam umkehren. Aktive latente Steuern sind gemäß §198 (10) UGB in jenem Wirtschaftsjahr aufzulösen, in dem die Steuerentlastung eingetreten ist beziehungsweise man nicht mehr mit einer Entlastung rechnen kann.²⁶

²³ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2015), S. 107.

²⁴ Vgl. EBERHARTINGER/PETUTSCHNIG (2015), S. 251.

²⁵ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2015), S. 108.

²⁶ Vgl. STEINER/WEBERNIG (2015), S. 36.

Schließlich muss in diesem Rahmen die Werthaltigkeit der Aktivposten laufend überprüft werden. Ist ein Unternehmen nicht mehr in der Lage Gewinne zu generieren, so kann niemals eine Steuerentlastung eintreten, was wiederum zu einer Auflösung des Aktivpostens führt.²⁷ Bei passiven latenten Steuern hingegen besteht die sogenannte Aktivierungspflicht. Gemäß § 198 (8) UGB sind Differenzen, die sich aus unterschiedlicher unternehmensrechtlicher und steuerlicher Bewertung ergeben, als passive latente Steuer anzusetzen. Der Ausweis der passiven latenten Steuern muss innerhalb der Rückstellungen erfolgen. Ein gesonderter Ausweis der gebildeten passiven latenten Steuer kann bei einer entsprechenden Erläuterung im Anhang in Betracht gezogen werden.²⁸

Rechtslage neu

Ziel des RÄG 2014 ist die Anpassung der Rechnungslegungsvorschriften an die EU-Bilanzrichtlinie. Da die aktuelle EU-Bilanzrichtlinie, im Gegensatz zu den Vorgängern, nur sehr vage Vorgaben in Bezug auf die Bilanzierung von latenten Steuern enthält, wirkt sich das ebenso auf die Rechnungslegungsvorschriften nach dem RÄG 2014 aus.²⁹

Wie bereits in Punkt 3.3 erwähnt, erfolgte durch das RÄG 2014 in Bezug auf den Ansatz von Steuerabgrenzungen ein Methodenwechsel. Das aktuelle Gesetz sieht demnach das Temporary Concept bei der Berechnung von latenten Steuern vor. In diesem Zusammenhang ist es zweitrangig, ob die Unterschiede ergebniswirksam beziehungsweise ergebnisneutral entstanden sind. In Zukunft sind in Bezug auf latente Steuern auch quasi permanente Differenzen zu berücksichtigen.³⁰ Von quasi permanenten Differenzen spricht man, wenn sich die Ergebnisse in einer nicht bestimmbareren Zukunft umkehren.³¹ Die Aktivierung von latenten Steuern kann zu einer Verschönerung des gesamten Bilanzbildes führen, ohne dabei den ausschüttungsfähigen Bilanzgewinn zu verändern.³²

²⁷ Vgl. STEINER/WEBERNIG (2015), S. 38.

²⁸ Vgl. STEINER/WEBERNIG (2015), S. 36.

²⁹ Vgl. EBERHARTINGER/PETUTSCHNIG (2015), S. 251.

³⁰ Vgl. PETUTSCHNIG/SCHALLMEINER (2014), S. 335.

³¹ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2015), S. 108.

³² Vgl. WENINGER/WINKLER (2016), Rz. 6.

Analog zur bisherigen Rechtslage sind aktive und passive latente Steuern zu saldieren. Während ein Überhang an passiven latenten Steuern verpflichtend in eine Rückstellung einzustellen ist, hängt die Bilanzierung bei einem Aktivüberhang von der Größenklasse eines Unternehmens im Sinne des § 221 UGB ab. Ein Wahlrecht zum Ansatz von aktiven latenten Steuern besteht nur für kleine Gesellschaften.³³

Nach dem RÄG 2014 sind mittlere und große Gesellschaften dazu verpflichtet aktive latente Steuern gesondert in der Bilanz auszuweisen. Der Ansatz von latenten Steuern muss ebenfalls im Anhang angegeben werden.³⁴ Für die Bilanzierung von aktiven latenten Steuern wird im Zuge des RÄG 2014 die Bilanzposition „D. Aktive latente Steuern“ eingeführt.³⁵

Entstehende Aufwände beziehungsweise Erträge aus latenten Steuern sind unter der Position „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ auszuweisen.³⁶ Eine weitere Neuerung aufgrund des RÄG 2014 ergibt sich im Bereich der Verlustvorträge. Gemäß § 198 (9) UGB gibt es nun ein Ansatzwahlrecht für die Aktivierung von latenten Steuern auf Verlustvorträge. Dieses Wahlrecht darf ausgeübt werden, wenn es entweder genügend passive latente Steuern gibt oder wenn Hinweise vorliegen, dass ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis vorliegen wird. In diesem Fall müssen die substantziellen Hinweise gesondert im Anhang angegeben werden.³⁷

In Bezug auf die Aktivierung von Verlustvorträgen gilt das Vorsichtsprinzip. Das bedeutet, dass an die Aktivierung von latenten Steuern auf steuerliche Verlustvorträge strenge Anforderungen zu stellen sind.³⁸

³³ Vgl. STEINER/WEBERNIG (2015), S. 42.

³⁴ Vgl. STÜCKLER (2015), S. 259.

³⁵ Vgl. EBERHARTINGER/PETUTSCHNIG (2015), S. 257.

³⁶ Vgl. WINTER/KERN/HLAWENKA/DIETL (2016), S. 122.

³⁷ Vgl. STÜCKLER (2015), S. 259.

³⁸ Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2015), S. 30.

Für die Berücksichtigung der steuerlichen Verlustvorträge gibt es zwei Ansatzwahlrechte, die im Rahmen der Bilanzierung herangezogen werden können³⁹:

- Verrechnung mit dem verbleibenden Betrag an passiven latenten Steuern mit Berücksichtigung der 75 Prozentigen Verlustvortragsgrenze
- Ansatz aktiver latenter Steuern

Beim ersten Ansatzwahlrecht können für künftige steuerliche Ansprüche aus steuerlichen Verlustvorträgen aktive latente Steuern in jenem Umfang angesetzt werden, in dem genügend passive latente Steuern vorhanden sind. Das zweite Ansatzwahlrecht erlaubt eine Aktivierung der verbleibenden Verlustvorträge nach der Verrechnung passiver latenter Steuern.

Im Zuge des RÄG 2014 gibt es eine Reihe weiterer Regelungen, die sich auf die Bilanzierung von latenten Steuern auswirken. Änderungen haben sich zum Beispiel in Bezug auf den Herstellungskostenansatz, die Abschaffung von un versteuerten Rücklagen oder der Rückstellungsbildung ergeben. Gemeinsam mit den konzeptionellen Änderungen von latenten Steuern führen diese Regelungen dazu, dass Sachverhalte, die vor der Gesetzesnovelle zu latenten Steuern geführt haben, nun keinen Ansatz in der Bilanz nach sich ziehen und umgekehrt.⁴⁰

Auch die Folgebewertung von latenten Steuern ist im § 198 (10) UGB geregelt. In den Folgejahren gilt das Erfordernis zur Überprüfung der Werthaltigkeit von Aktivposten. Analog zur alten Rechtslage müssen auch nach dem RÄG 2014 Gewinne erwirtschaftet werden, um Steuerlatenzen zu bilden. Ist die Unternehmung nicht mehr im Stande Gewinne zu generieren, so muss es zur Auflösung der aktiven latenten Steuern kommen. Passive Steuerlatenzen hingegen sind weiterhin in jenem Geschäftsjahr aufzulösen, in dem die Steuerbelastung entstanden ist beziehungsweise in dem Geschäftsjahr, in dem mit keiner Belastung mehr zu rechnen ist.⁴¹

Die Bestimmungen zur Bilanzierung von latenten Steuern treten erstmalig für Unternehmungen in Kraft, die ihre Jahresabschlüsse nach dem 01. Jänner 2016 erstellen. Kommt es im Zuge des RÄG 2014 zur erstmaligen Anwendung des §198 (9) und (10) UGB zum Ansatz von aktiven oder passiven latenten Steuern, so besteht gemäß § 906 (33) und (34) UGB ein Wahlrecht.

³⁹ Vgl. AFRAC (2016), Onlinequelle [27.01.2017], S. 6.

⁴⁰ Vgl. EBERHARTINGER/PETUTSCHNIG (2015), S. 258.

⁴¹ Vgl. STEINER/WEBERNIG (2015), S. 45.

Mit Hilfe dieses Wahlrechtes dürfen die aus den latenten Steuern resultierenden Aufwände oder Erträge auf längstens fünf Geschäftsjahre verteilt oder im ersten Jahr der Anwendung zur Gänze bilanziell berücksichtigt werden.⁴²

Mit dieser Methode können einerseits die Aktivposten aus latenten Steuern in voller Höhe bilanziert werden und andererseits wird der Betrag der latenten Steuern in dieser Form nicht in voller Höhe ertragswirksam erfasst. Im Bilanzgewinn wäre somit dieser Teil der Position für latente Steuern noch nicht ausgewiesen. Auch die Ausschüttungssperren im Bereich der latenten Steuern werden in Zukunft an Bedeutung gewinnen. Da es, wie bereits erwähnt, für mittlere und große Unternehmungen kein Wahlrecht mehr in Bezug auf latente Steuern gibt, sondern diese sofort verpflichtend zu erfassen sind, führt dies dazu, dass in diesem Zusammenhang auch zwingend Ausschüttungssperren zu berücksichtigen sind. Ein möglicher Wert der Ausschüttungssperre ergibt sich jeweils aus dem in der Bilanz erfassten Aktivbetrag. In Bezug auf den Gläubigerschutz, der vor allem im Unternehmensgesetz sehr wichtig ist, ergeben sich durch die neuen Regelungen für latente Steuern nur geringe Veränderungen. Interessant wird es allerdings, wenn es um die Behandlung von Ausschüttungssperren im Bereich der latenten Steuern geht, da ein Großteil der Gesellschaften von dieser Ausschüttungssperre betroffen sein wird.⁴³

Auch die Tochtergesellschaften der Energie Steiermark AG müssen in Zukunft darauf achten, die korrekte Höhe der Ausschüttung festzulegen. Die Neukonzeptionierung der latenten Steuern hat dabei keine unmittelbare Auswirkung auf das Steuerrecht. Das Ziel einer Harmonisierung ist jedoch erreicht, da sich diese Regelung bereits stark an den IFRS orientiert.⁴⁴

Latente Steuern der Energie Steiermark AG

Da sich die Tochterunternehmen der Energie Steiermark AG bereits sehr stark an den IFRS orientieren, wurde bisher bei fast allen Gesellschaften das Wahlrecht zur Aktivierung von latenten Steuern gemäß § 198 (10) UGB in Anspruch genommen. Nicht in Anspruch genommen wurde das Wahlrecht zur Aktivierung latenter Steuern von der Energie Steiermark AG. Für die restlichen Gesellschaften erfolgte die Bewertung dieser aktiven Steuerabgrenzungen nach dem Prinzip der Liability-Methode zum bei der Berechnung gültigen Steuersatz. Von einer Aufteilung der resultierenden Aufwände und Erträge auf fünf Jahre wird, aufgrund von Unwesentlichkeit, abgesehen.

⁴² Vgl. EBERHARTINGER/PETUTSCHNIG (2015), S. 258.

⁴³ Vgl. KREUCH/VLK (2016), S. 10.

⁴⁴ Vgl. LINDBAUER (2015), S. 217.

3.4 Unversteuerte Rücklagen

Im Zuge der Erleichterung von Angaben für kleine Unternehmungen stellt sich die Frage, ob und inwieweit ein Ausweis von unversteuerten Rücklagen noch vorgesehen ist. Die bisherige Rechtslage im UGB zur Bilanzierung unversteuerter Rücklagen entspricht in jedem Fall nicht der international üblichen Bilanzrichtlinie. In Bezug darauf hat das RÄG 2014 eine erhebliche Änderung mit sich gebracht.⁴⁵

Rechtslage alt

Vor dem RÄG 2014 wurde neben dem Ausweis der unversteuerten Rücklagen zusätzlich die Bewertung von steuerlichen Sonderabschreibungen von Anlagevermögen, der sogenannten Bewertungsreserve, im Jahresabschluss normiert.⁴⁶ Bei der unversteuerten Rücklage handelt es sich um eine Bewertungsvorschrift.⁴⁷

Auch die Ausschüttungssperren wurden in Bezug auf die unversteuerten Rücklagen neu geregelt. Die Ausschüttungssperren für Erträge aus der Auflösung einer Bewertungsreserve waren bisher in § 235 Z 2 UGB geregelt. Durch eine vollständige und vor allem freiwillige Auflösung einer unversteuerten Rücklage vor dem RÄG 2014 war der Auflösungsbetrag, höchstens nach Abzug aller anfallenden Steuerbelastungen, einer Ausschüttungssperre zu unterlegen.⁴⁸

Die Bestimmung hinsichtlich der Ausschüttungssperren beschäftigte sich insbesondere mit der freiwilligen vorzeitigen Auflösung von bestehenden Bewertungsreserven. Diese Vorschrift wurde im Zuge des RÄG 2014 ebenfalls kritisiert.⁴⁹

Rechtslage neu

Eine der wichtigsten Änderungen, die das RÄG mit sich bringt, ist die Abschaffung der unversteuerten Rücklagen ab dem Geschäftsjahr 2016. Durch die Bestimmungen des § 198 (9) UGB erscheint die Bilanzierung von unversteuerten Rücklagen schon länger nicht mehr als zeitgemäß. Dies ist auf die steigende Bedeutung der Passivierungspflicht von latenten Steuern zurückzuführen.⁵⁰

⁴⁵ Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2015), S. 27.

⁴⁶ Vgl. PETUTSCHNIG/SCHALLMEINER (2014), S. 333.

⁴⁷ Vgl. BERTEL/DEUTSCH/HIRSCHLER (2009), S. 232.

⁴⁸ Vgl. KREUCH/VLK (2016), S. 9.

⁴⁹ Vgl. KREUCH/VLK (2016), S. 8.

⁵⁰ Vgl. STEINER/WEBERNIG (2015), S. 22.

Ein wesentliches Argument für die Abschaffung von un versteuerten Rücklagen ist die Tatsache, dass es sich bei diesem Bilanzposten um einen Mischposten aus Eigen- und Fremdkapital handelt. Es ist ein sogenannter Hybridposten, welcher vor allem für internationale Bilanzleser sehr schwer verständlich ist.⁵¹ Wichtig dabei ist, dass eine Auflösung der un versteuerten Rücklagen keine Auswirkung auf den Jahresgewinn haben darf.⁵²

Durch die Übergangsvorschriften des RÄG 2014 sind un versteuerte Rücklagen unmittelbar in die Gewinnrücklagen einzustellen, wenn die darin enthaltenen passiven latenten Steuern nicht den Rückstellungen zuzuordnen sind. Aus steuerlicher Sicht hat diese Umgliederung keine Auswirkung.⁵³ Wird die Gewinnrücklage im gleichen Geschäftsjahr aufgelöst, so kann im Zuge der Auflösung ein zusätzlicher, ausschüttungsfähiger Bilanzgewinn erzeugt werden.⁵⁴ Aufgrund der Auflösung von un versteuerten Rücklagen müssen alle steuerlichen Investitionsbegünstigungen außerhalb des zu erstellenden unternehmensrechtlichen Jahresabschlusses in Nebenrechnungen erfasst und auf Basis von Mehr-Weniger-Rechnungen einer Besteuerung unterzogen werden.⁵⁵

Im Zuge des RÄG 2014 wurde auch das Ausschüttungsverbot auf Erträge aus der Auflösung von un versteuerten Rücklagen aufgehoben. Durch diese Regelung ergibt sich für die Gläubiger der Unternehmung eine Schlechterstellung, welche im Gegensatz zur alten Rechtslage mit sofortiger Wirkung und in voller Höhe eintritt.⁵⁶

Für die Bilanzadressaten bedeutet die Streichung der un versteuerten Rücklagen einen erheblichen Informationsverlust. In Zukunft kann nicht mehr festgestellt werden, ob und inwieweit Investitionsbegünstigungen in Anspruch genommen wurden. Auch die Ausschüttungssperre mit dem Fehlen von un versteuerten Rücklagen wird in Zukunft wegfallen.⁵⁷

Im Hinblick auf die angestrebte Einheitsbilanz bedeutet die Streichung der un versteuerten Rücklagen einen administrativen Mehraufwand. Die Abschaffung der Bilanzposition fordert nun Nebenaufzeichnungen für Steuerzwecke. Werden Steuererleichterungen in Anspruch genommen, so bedeutet dies zusätzliche Mitschriften und Mehrarbeit.⁵⁸

⁵¹ Vgl. DOKALIK/KERSCHBAUMER/BUCHBERGER (2015), S. 259.

⁵² Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2015), S. 175.

⁵³ Vgl. BERTL/DEUTSCH-GOLDONI/HIRSCHLER (2015), S. 395.

⁵⁴ Vgl. KREUCH/VLK (2016), S. 9.

⁵⁵ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2015), S. 99.

⁵⁶ Vgl. KREUCH/VLK (2016), S. 9.

⁵⁷ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2015), S. 100.

⁵⁸ Vgl. ALTENBURGER (2015), S. 206.

Unversteuerte Rücklagen der Energie Steiermark AG

Auch für die Tochtergesellschaften der Energie Steiermark AG bedeutet die Abschaffung der unversteuerten Rücklagen eine Veränderung in der Bilanz. Die unversteuerten Rücklagen resultieren aus den gesetzlichen Vorschriften des § 7a EStG. Da sich die Tochterunternehmen des Energieversorgers, wie bereits erwähnt, sehr stark an den IFRS orientieren, ist die Abschaffung der unversteuerten Rücklagen sehr positiv aufgenommen worden.

3.5 Rückstellungen

Das folgende Teilkapitel geht auf die Veränderungen in den Bereichen der Personalrückstellungen sowie der sonstigen langfristigen Rückstellungen ein. Besonders die Personalrückstellungen spielen bei der Energienetze Steiermark GmbH eine wichtige Rolle.

3.5.1 Personalrückstellungen

Die gesetzlichen Grundlagen zur Bewertung von Personalrückstellungen sind im § 211 (1) und (2) UGB zu finden. Im Zuge des RÄG 2014 hat es in diesem Rahmen ebenfalls einige Änderungen gegeben. Anders als bei den sonstigen langfristigen Rückstellungen besteht für Personalrückstellungen die Option vereinfachend einen durchschnittlichen Marktzinssatz mit einer Restlaufzeit von 15 Jahren anzusetzen.⁵⁹ Bei den Rückstellungen für Urlaube und den Rückstellungen für Zeitausgleich gibt es aufgrund des RÄG 2014 keinen Umstellungsbedarf.⁶⁰ Langfristige Personalrückstellungen, wie zum Beispiel Rückstellungen für Pensionen, sind analog zur alten Rechtslage hingegen nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu bewerten.⁶¹ Rückstellungen, die sich in den Bereichen Pensionen, Abfertigung und Jubiläumsgelder ergeben, bringen jedoch folgende Änderungen mit sich, die ab dem Geschäftsjahr 2016 verpflichtend zu berücksichtigen sind⁶²:

- Erstmalige Anwendung der Bilanzierung von Personalrückstellungen
- Darstellung in der Gewinn- und Verlustrechnung
- Anhangangaben

In Bezug auf die erstmalige Anwendung hat der Gesetzgeber den Unternehmen einen Ermessensspielraum eingeräumt.

⁵⁹ Vgl. GEDLICKA/KERSCHBAUMER/LEHNER (2017), S. 74.

⁶⁰ Vgl. WINTER/KERN/HLAWENKA/DIETL (2016), S. 152.

⁶¹ Vgl. GEDLICKA/KERSCHBAUMER/LEHNER (2017), S. 74.

⁶² Vgl. WINTER/KERN/HLAWENKA/DIETL (2016), S. 152.

Die Bewertung der Rückstellungen darf bereits angewendet werden, wenn der Abschlussstichtag vor dem 31.12.2016 ist. Im Zuge des RÄG 2014 ist es zu keiner Änderung in der Darstellung der Gewinn- und Verlustrechnung gekommen. Zu beachten ist jedoch, dass bei der Ausübung eines Wahlrechtes entstehende Änderungen der Rückstellungen durch die Änderungen des Rechnungszinssatzes im finalen Finanzergebnis auszuweisen sind.⁶³ Kommt es bei den Personalarückstellungen zu Verminderungen, so sind diese in den jeweiligen Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung gegen die Zuweisung der Rückstellungen aufzurechnen. Sind die Verminderungen der Rückstellungen insgesamt höher als die Zuweisungen, so ist der positive Saldo in den sonstigen betrieblichen Erträgen auszuweisen.⁶⁴

Im Bereich der Personalarückstellungen dürfen die Bilanzierungsgrundsätze der internationalen Rechnungslegung angewendet werden. Der einzige Unterschied der Rechnungslegungsarten besteht darin, dass gemäß IAS 19 bestimmte Teile der Erträge aus dem Planvermögen im sonstigen Ergebnis vorgesehen werden können. Diese Variante sieht das Unternehmensgesetz nicht vor, da es zu einer ergebniswirksamen Erfassung von Abfertigungen und Pensionen kommt.⁶⁵

Die wichtigste Änderung, welche sich durch das RÄG 2014 ergibt, ist die Anwendbarkeit des durchschnittlichen Zinssatzes. Mithilfe dieser Neuerung soll es Unternehmungen gelingen, stark schwankenden Zinsen in der Bilanzierung entgegenzuwirken.⁶⁶

3.5.2 Sonstige langfristige Rückstellungen

Bei Rückstellungen handelt es sich um Kapitalbereitstellungen für Verbindlichkeiten, die in ihrer Höhe oder Art ungewiss sind beziehungsweise aus schwebenden Geschäften resultieren und ihre Ursache in Ereignissen vor dem Bilanzstichtag aufweisen. Rückstellungen sind unabhängig von den Posten auf der Aktivseite zu beurteilen und dürfen keine Wertberichtigung darstellen.⁶⁷

⁶³ Vgl. WINTER/KERN/HLAWENKA/DIETL (2016), S. 157.

⁶⁴ Vgl. AFRAC (2016), Onlinequelle [28.02.2017], S. 21.

⁶⁵ Vgl. ZIMMEL/UNTERBERGER/FISCHBACHER (2016), S. 222.

⁶⁶ Vgl. LIPPKE (2015), S. 329.

⁶⁷ Vgl. EGGGER/SAMER/BERTL (2015), S. 361.

Rechtslage alt

Bisher wurden langfristige Rückstellungen, ausgenommen Sozialkapitalrückstellungen, nach dem UGB durch eine dynamische Bilanzinterpretation geprägt. Ein besonderer Fokus in Bezug auf das Barwertmodell lag dabei auf dem Vorsichts-, Realisations- und dem Imparitätsprinzip.⁶⁸

Grundsätzlich war die Frage zur Bewertung von langfristigen Rückstellungen vor dem RÄG 2014 sehr umstritten. Die Literatur zeigt einerseits ein Erfordernis zur Abzinsung von langfristigen Rückstellungen auf, andererseits wird auch ein Augenmerk auf die Nichtabzinsung von langfristigen Rückstellungen in Betracht gezogen. Diese Ungereimtheiten wurden im Zuge des RÄG 2014 weitestgehend geregelt.⁶⁹

Rechtslage neu

Rückstellungen sind nach dem RÄG 2014 nicht mehr in der Höhe anzusetzen, welche nach unternehmerischer Beurteilung notwendig ist, sondern vielmehr mit dem bestmöglich geschätzten Erfüllungsbetrag. Langfristige Rückstellungen, welche eine Restlaufzeit von mehr als einem Jahr aufweisen, müssen in Zukunft abgezinst werden.⁷⁰

Diese Regelung hat in der Praxis negative Auswirkungen auf den in Österreich so wichtig einzustufenden Gläubigerschutz. Durch die neue Bewertungsmethode von langfristigen Rückstellungen könnte es zu einem Wegfall des Höchstwertprinzips der Passivposten kommen.⁷¹ Eine Abzinsung von langfristigen Rückstellungen hat sinkende Rückstellungsbeträge zur Folge. Dadurch können wiederum erhöhte Ausschüttungspotentiale generiert werden.⁷²

In Bezug auf das Diskontierungsmodell sieht das UGB einen marktüblichen Zinssatz als Diskontierungsfaktor vor. Genauer gesagt kann der Bilanzierende entweder das Marktzinsmodell nach dem deutschen Handelsrecht oder das Festzinsmodell nach dem österreichischen Steuerrecht heranziehen. Für die Errechnung des Marktzinssatzes nach deutschem Handelsrecht können beispielsweise die letzten sieben Geschäftsjahre der Deutschen Bundesbank herangezogen werden. Diese dienen als Wertmaßstab für die Abzinsung der langfristigen Rückstellungen.⁷³

⁶⁸ Vgl. VELTE (2015), S. 264.

⁶⁹ Vgl. BERTEL/HIRSCHLER (2014), S. 299.

⁷⁰ Vgl. MÜLLER (2015), S. 234.

⁷¹ Vgl. WOLF (2015), S. 53.

⁷² Vgl. VELTE (2015), S. 269.

⁷³ Vgl. VELTE (2015), S. 265.

Unter einem Marktzinssatz wird ein Wert verstanden, welcher einem Zinssatz für Anleihen von Unternehmungen mit erstklassiger Bonität entspricht und welcher eine ähnliche Laufzeit beziehungsweise Fristigkeit der Rückstellungen aufweist. Das österreichische Steuerrecht hingegen sieht einen Zinssatz von 3,5 Prozent für die Abzinsung von langfristigen Rückstellungen vor. Diesbezüglich muss hinterfragt werden, ob es sich dabei um einen Zinssatz handelt der auch im Unternehmensrecht angewendet werden kann. In der Praxis kann davon ausgegangen werden, dass man für die Ermittlung eines marktüblichen Zinssatzes nicht automatisch vom österreichischen Steuerrecht ausgehen kann, da der Zinssatz in Höhe von 3,5 Prozent für eine Abzinsung nach dem österreichischen Unternehmensrecht viel zu hoch wäre.⁷⁴

Grundsätzlich stellen Rückstellungen, insbesondere langfristige Rückstellungen, einen wichtigen Teil der Innenfinanzierung dar. Mit der Abzinsung von langfristigen Rückstellungen wird dem Bilanzleser auch eine Fortbestehung der Unternehmung kommuniziert und versichert. Des Weiteren wird mit Hilfe einer Abzinsung dieser Bilanzposition ein getreueres Bild der Vermögens-, Finanz-, und Ertragslage erreicht, was wiederum mit der internationalen Rechtslage sehr stark im Einklang steht.⁷⁵

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass für die Abzinsung von langfristigen Rückstellungen drei verschiedene Zinsmodelle herangezogen werden können. Es gibt das Festzinsmodell nach dem österreichischen Steuerrecht, den durchschnittlichen Marktzins sowie den aktuellen Marktzins, welcher sich an den IFRS orientiert. Die Methode mit der höchsten Zuverlässigkeit wäre die Festzinsmethode, da der Zinssatz nicht durch den Bilanzsteller beeinflusst werden kann. Das bedeutet aber auch, dass dieser Zinssatz im Zeitablauf konstant bleibt und somit der Zeitwert des Geldes unberücksichtigt bleibt. Darüber hinaus ist ein Festzins in Höhe von 3,5 Prozent in der Praxis nicht zu rechtfertigen. In Zukunft soll der durchschnittliche Marktzinssatz die Lösung bei der Abzinsung von sonstigen langfristigen Rückstellungen sein. Dies ist eine Kompromisslösung zwischen dem aktuellen Marktzinssatz und einem Festzinssatz. Durch die Einbeziehung von Durchschnittssätzen und externen Instanzen wie zum Beispiel der Österreichischen Nationalbank kann eine höhere Zuverlässigkeit gewährleistet werden.⁷⁶ Gibt es ein abweichendes Geschäftsjahr, so kann durch eine vorzeitige freiwillige Anwendung des RÄG 2014 zusätzliche Bilanzpolitik betrieben werden.⁷⁷

⁷⁴ Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2015), S. 52.

⁷⁵ Vgl. VELTE (2015), S. 269.

⁷⁶ Vgl. VELTE (2015), S. 269.

⁷⁷ Vgl. WINTER/KERN/HLAWENKA/DIETL (2016), S. 158.

Analog zu den latenten Steuern sehen die Übergangsvorschriften ebenfalls eine Anpassung der Altfälle an die geänderten Bewertungsbestimmungen vor. Für Aufwendungen oder Erträge, die durch die Gesetzesänderung entstanden sind, besteht ein Wahlrecht diese entweder sofort zu erfassen oder über eine Laufzeit von längstens fünf Jahre gleichmäßig verteilt nachzuholen.⁷⁸

Die Änderungen in Bezug auf die Bewertung von Rückstellungen sprechen ebenfalls gegen die Einheitsbilanz, da der steuerliche Zinssatz von 3,5 Prozent nur in äußerst seltenen Fällen mit dem marktüblichen Zinssatz übereinstimmt.⁷⁹

Rückstellungen der Energie Steiermark AG

Zukünftig werden die sonstigen langfristigen Rückstellungen der Tochtergesellschaften der Energie Steiermark AG an Bedeutung gewinnen. Besonders bei der Energienetze Steiermark GmbH, die einen hohen Anteil an Pensionsrückstellungen sowie sonstige langfristige Rückstellungen aufweisen, macht sich das RÄG 2014 bemerkbar. Die Energie Netze Steiermark GmbH verwendet als Referenzzinssatz für die Abzinsung der langfristigen Rückstellungen eine österreichische Staatsanleihe, die eine ähnliche Laufzeit wie die jeweilige Rückstellung aufweist. Eine Abzinsung von 3,5 Prozent, die das Steuerrecht vorsieht, ist in der Praxis nicht anwendbar.

Die sonstigen langfristigen Rückstellungen der Tochtergesellschaften der Energie Steiermark AG werden mit durchschnittlich 1,2 Prozent abgezinst. Die tatsächliche Umstellung der Bewertungsmethodik von Personalarückstellungen war für die Tochtergesellschaften der Energie Steiermark AG nicht sehr herausfordernd, da die Gesellschaften auch vor dem RÄG 2014 nach IAS 19 bilanziert haben und daher die Vorgehensweise der Änderungen in diesem Bereich bereits bekannt war.

3.6 Gewinn- und Verlustrechnung

Analog zu den Änderungen in der Bilanz gibt es auch in der Gewinn- und Verlustrechnung Änderungen, die durch das RÄG 2014 entstanden sind. Die Gesetzesnovelle dient bei der Gewinn- und Verlustrechnung dazu, eine Vereinfachung für kleinere Unternehmungen zu schaffen. Durch diese Erleichterungen soll die Jahresabschlusserstellung in Zukunft für kleine Unternehmen nicht mehr so komplex wie bisher sein.⁸⁰

⁷⁸ Vgl. MÜLLER (2015), S. 234.

⁷⁹ Vgl. ALTENBURGER (2015), S. 206.

⁸⁰ Vgl. PETUTSCHNIG/SCHALLMEINER (2014), S. 336.

So kann künftig auf den Ausweis von sonstigen betrieblichen Erträgen und Personalaufwendungen verzichtet werden. Als zusätzliche Erleichterung für kleine Gesellschaften darf die Bildung von Zwischensummen im Bereich der Jahresabschlusserstellung unterbleiben.⁸¹ Die Gliederung gemäß § 231 UGB gilt nicht nur für Kapitalgesellschaften sondern auch für Personengesellschaften.⁸²

3.6.1 Umsatzerlöse

Die Begriffsbestimmung der Umsatzerlöse wurde im Zuge des RÄG 2014 neu definiert. Umsatzerlöse sind, nicht wie bisher, nur Erlöse der typischen Geschäftstätigkeit, sondern auch sämtliche Lieferungen und Leistungen, soweit sie nicht unter einem anderen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen sind.⁸³

Unter dem Begriff Umsatzerlöse versteht man nach dem RÄG 2014 den Betrag, der sich aus dem Verkauf von Produkten und der Erbringung von Dienstleistungen ergibt. Die Neuinterpretation der Umsatzerlöse wirkt sich auch auf die Größenklassen nach dem UGB aus. Da die Umsatzerlöse in der Regel durch die neue Begriffsbestimmung höher ausfallen, kann es durchaus passieren, dass Unternehmungen dadurch in eine andere Größenklasse eingeordnet werden müssen.⁸⁴ Das ist am Beispiel der Energie Steiermark AG und deren Tochtergesellschaften jedoch nicht der Fall.

3.6.2 Außerordentliches Ergebnis

Eine massive Änderung, die sich durch das RÄG 2014 ergeben hat, ist der Ausweis des außerordentlichen Ergebnisses. Außerordentliche Erträge sowie außerordentliche Aufwendungen sind in ihrer Art sehr unvorhersehbar und sporadisch. Der Höhe nach sind sie allerdings relativ gleichmäßig verteilt und somit ein wichtiger Bestandteil der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit.⁸⁵ Diese Position entfällt im Zuge der Gesetzesnovelle.

⁸¹ Vgl. STEINER/WEBERNIG (2015), S. 31.

⁸² Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2015), S. 444.

⁸³ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2015), S. 444.

⁸⁴ Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2015), S. 19.

⁸⁵ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2015), S. 466.

Das bedeutet, dass die in der Praxis sehr gängige Position „Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ in dieser Form nicht mehr in der Gewinn- und Verlustrechnung zu finden ist. Stattdessen soll die Position „Ergebnis vor Steuern“ als Zwischensumme dienen. Diese Regelung gilt indes nur für mittlere und große Unternehmungen. Für kleine Gesellschaften darf die Zwischensumme unterbleiben.⁸⁶ Diese Änderung ist vor allem für die Bilanzadressaten von Vorteil, da sie nun ein getreues Bild der Vermögens-, Finanz-, und Ertragslage bekommen. Bisher hatten Unternehmungen die Möglichkeit, Teile des Verlustes in den außerordentlichen Bereich der Gewinn- und Verlustrechnung zu gliedern. Dies ist durch die Gesetzesnovelle hingegen nicht mehr möglich.⁸⁷ Die Streichung des außerordentlichen Ergebnisses erfährt zwar keine Annäherung an das Steuerrecht, dementgegen besteht hier eine Annäherung an die IFRS.⁸⁸

3.7 Weitere Änderungen des Rechnungslegungsänderungsgesetzes 2014

Bezüglich der Herstellungskosten hat sich der Mindestumfang gemäß § 203 (3) UGB um Teile der fixen und variablen Gemeinkosten erweitert. Diese Änderung soll eine weitere Annäherung an das Steuerrecht sein, da der Mindestansatz nach dem Unternehmensgesetz auch mit dem Steuerrecht übereinstimmt.⁸⁹ Für den unternehmensrechtlichen Mindestansatz bedeutet dies wiederum eine höhere Aktivierung. Wahlrechte in Bezug auf Sozialaufwendungen sowie Fremdkapitalzinsen bleiben auch nach dem RÄG 2014 bestehen.⁹⁰ Da die Energie Steiermark AG und deren Tochtergesellschaften bereits teilweise nach IFRS bilanzieren, stellen die Änderungen der Herstellungskosten keine Herausforderung für die Tochtergesellschaften der Energie Steiermark AG dar.

Die Änderungen in Bezug auf das Disagio haben für die Energie Steiermark AG und deren Tochtergesellschaften ebenso keine erheblichen Auswirkungen. Für zukünftige Abschlüsse muss das Disagio zwingend als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten dargelegt werden. Im Vergleich zur alten Rechtslage gab es auf unternehmensrechtlicher Ebene ein Wahlrecht bei der Aktivierung eines Disagios. Das aktivierte Disagio ist im Zuge einer planmäßigen jährlichen Abschreibung regelmäßig zu tilgen. Die Effektivzinsmethode der internationalen Rechnungslegung ist in diesem Zusammenhang erlaubt.⁹¹

⁸⁶ Vgl. PETUTSCHNIG/SCHALLMEINER (2014), S. 336.

⁸⁷ Vgl. WOLF (2015), S. 53.

⁸⁸ Vgl. LINDBAUER (2015), S. 218.

⁸⁹ Vgl. GEDLICKA/KERSCHBAUMER/LEHNER (2017), S. 40.

⁹⁰ Vgl. MARCHHART (2017), S. 7.

⁹¹ Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2016), S. 32.

4 Anhangangaben nach dem Rechnungslegungsänderungsgesetz

Das RÄG 2014 hat eine Überarbeitung des Anhangs, welcher einen maßgeblichen Bestandteil des Jahresabschlusses darstellt, mit sich gebracht. Durch die Gesetzesnovelle wird empfohlen, den Anhang nach dem Unternehmensgesetz auf Basis des Bottom-Up Ansatzes aufzustellen. Das bedeutet, dass der Ausgangspunkt des Anhangs eine kleine Gesellschaft ist und dass die zusätzlichen Anhangangaben für mittlere und große Gesellschaften ergänzt werden. Durch diese Änderung soll eine übersichtlichere Gliederung des Anhangs gewährleistet werden.⁹²

Ziel im Rahmen der Erstellung des Musteranhangs ist es, einen umfassenden allgemeinen Anhang zu kreieren, der alle gesetzlich Mindestanforderungen für die relevanten Gesellschaften der Energie Steiermark AG erfüllt. Daher handelt es sich beim Anhang der Tochtergesellschaften der Energie Steiermark AG um einen Top-Down Ansatz. Aufgrund der hohen Anzahl von Tochtergesellschaften hat sich das System des Top-Down Ansatzes über die Jahre bereits bewährt.

Kleinstgesellschaften gemäß § 242 (1) UGB sind von der Verpflichtung zur Erstellung eines Anhangs grundsätzlich befreit.⁹³ Diese signifikante Erleichterung, die das RÄG 2014 mit sich bringt, gilt nur, wenn Angaben in Bezug auf gewährte Kredite beziehungsweise Vorschüsse an Mitglieder des Vorstands sowie dem Aufsichtsrat in der Bilanz gemacht werden.⁹⁴

Dieses Kapitel dient als Basis für den zu erstellenden Musteranhang der Energie Steiermark AG und deren Tochtergesellschaften und für die Erstellung der Anhangcheckliste. Im weiteren Verlauf dieses Kapitels werden nur jene Anhangangaben näher beleuchtet, welche eine wesentliche Bedeutung für die Gesellschaften der Energie Steiermark AG haben.

4.1 Funktionen und Gliederung des Anhangs

Die Relevanz des Anhangs ist für die unterschiedlichen Stakeholder im Hinblick auf die Transparenz von Unternehmungen über die Jahre immer weiter gestiegen. Dabei zählen nicht nur die nationalen Vorgaben zur Erstellung des Anhangs, sondern auch die internationalen Richtlinien. Es wird stets versucht, die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung von Unternehmungen zu forcieren. Die Herausforderung in Bezug auf die Erstellung des Anhangs liegt darin, sowohl die Interessen der Investoren als auch die Interessen der Anteilseigner und Gläubiger zu wahren.⁹⁵

⁹² Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2015), S. 87.

⁹³ Vgl. PETUTSCHNIG/SCHALLMEINER (2014), S. 337.

⁹⁴ Vgl. STEINER/WEBERNIG (2015), S. 54.

⁹⁵ Vgl. WINTER/KERN/HLAWENKA/KEMPTNER (2014), S. 13.

Der Anhang ist einer der wichtigsten Bestandteile im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses. Dieser soll als verbale Erläuterung zur Bilanz sowie zur Gewinn- und Verlustrechnung dienen, um so ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage abliefern zu können. Gelingt dies nicht, so sind im Anhang zusätzliche Erläuterungen und Anmerkungen anzuführen.⁹⁶ Fehlt der Anhang bei der Offenlegung des Jahresabschlusses, so ist der gesamte Abschluss nichtig. Ein fehlerhafter oder unvollständiger Anhang führt in der Praxis zu Einsprüchen des Abschlussprüfers und wird bei Wesentlichkeit im Prüfungsurteil Berücksichtigung finden.⁹⁷ Im Gegensatz zur Erstellung der Bilanz oder Gewinn- und Verlustrechnung schreibt das Unternehmensgesetzbuch keine bestimmte Darstellungsform oder Gliederungsvorschrift für den Anhang vor.

Aus der Praxis hat sich jedoch folgendes Gliederungsschema ergeben⁹⁸:

- Allgemeine Angaben
- Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden
- Erläuterungen der Bilanz
- Erläuterungen der Gewinn- und Verlustrechnung
- Sonstige Angaben

Der Anhang hat im Wesentlichen vier wichtige Funktionen zu erfüllen. Die erste Funktion ist die Erläuterungsfunktion. Mit dieser Funktion soll die Verständlichkeit des gesamten Jahresabschlusses für externe Bilanzadressaten erhöht werden. Die zweite essentielle Funktion des Anhangs ist die Ergänzungsfunktion. Hier sollen zusätzliche Informationen, die keinen Platz in der Bilanz oder Gewinn- und Verlustrechnung finden, im Anhang wiedergegeben werden. Des Weiteren soll die Ergänzungsfunktion externen Bilanzlesern einen Zugang zu neuen Informationen über das Unternehmen geben. Bei der dritten Funktion des Anhangs handelt es sich um die Entlastungsfunktion. Dabei sollen die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung entlastet werden, indem zusätzliche Informationen in den Anhang verlagert werden. Die letzte Funktion, die dem Anhang zugeschrieben wird, ist die Korrekturfunktion. Dabei soll es durch eine verbale Erläuterung im Anhang zu einer Korrektur von missverständlichen Darstellungen in der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung kommen.⁹⁹

⁹⁶ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2015), S. 530.

⁹⁷ Vgl. GEIRHOFER (2016a), Rz. 2.

⁹⁸ Vgl. WINTER/KERN/HLAWENKA/KEMPTNER (2014), S. 13.

⁹⁹ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2015), S. 530.

Eine Anhangangabe darf entfallen, wenn ausreichende Informationen bereits in der Bilanz oder der Gewinn- und Verlustrechnung offengelegt werden. Da dem Anhang allerdings, wie bereits erwähnt, eine Entlastungsfunktion zukommt ist eine Verschiebung der Informationen vom Anhang in die Bilanz keinesfalls zu empfehlen.¹⁰⁰

Erläuterungen im Anhang sind in jenem Jahr zu machen, in dem die Ereignisse passiert sind. Das bedeutet, dass ein Verweis auf einen früheren Anhang nicht zulässig ist.¹⁰¹ „Die Anhangangaben sind in der Reihenfolge der Darstellung der Posten in der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung zu machen.“¹⁰² Zur Einhaltung der zuvor beschriebenen Funktionen dienen die § 236 bis § 242 UGB. Die in der Praxis bereits gängige Form zur Erstellung des Anhangs nach dem Unternehmensgesetzbuch wurde nun gesetzlich normiert.¹⁰³

Der Anhang ist in der nationalen Gesetzgebung ein untrennbarer Bestandteil des Jahresabschlusses. Daher gelten für diesen Teil des Abschlusses dieselben Offenlegungs- und Prüfpflichten wie für die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung. Aufgrund dieses Tatbestandes erfordert die zeitnahe und vollständige Erstellung des Anhangs zusätzlichen Ressourceneinsatz in Form von zusätzlichen Mitarbeitern.¹⁰⁴

4.2 Adressaten des Anhangs nach dem Rechnungslegungsänderungsgesetz

Das RÄG 2014 beachtet ebenso die häufig auftretende Frage nach den Adressaten. Das sind Personen, die ein besonderes Interesse am veröffentlichten Jahresabschluss beziehungsweise dem Anhang haben. Aus staatlicher Sicht soll die persönliche Leistungsfähigkeit so schnell wie möglich erfasst werden. Aus unternehmensrechtlicher Sicht steht wiederum die Darstellung einer getreuen Vermögens-, Finanz-, und Ertragslage eindeutig im Vordergrund. Durch die Novellierung der Angaben im Jahresabschluss und insbesondere im Anhang stehen diese Positionen, nämlich das Unternehmensrecht und das Steuerrecht, nicht mehr im Gegensatz zueinander. Der Anhang soll in Zukunft sowohl den Gläubigern als auch den Gesellschaftern, den Mitarbeitern und der Öffentlichkeit als Informationsquelle dienen.¹⁰⁵

¹⁰⁰ Vgl. GEIRHOFER (2016a), Rz. 9.

¹⁰¹ Vgl. GEIRHOFER (2016a), Rz. 6.

¹⁰² § 236 UGB.

¹⁰³ Vgl. STEINER/WEBERNIG (2015), S. 51.

¹⁰⁴ Vgl. COENENBERG/HALLER/SCHULTZE (2016), S. 854 f.

¹⁰⁵ Vgl. LINDBAUER (2015), S. 219.

Dabei muss zwischen internen und externen Adressaten unterschieden werden. Die folgende Abbildung zeigt die wichtigsten Adressaten des Anhangs auf.



Abbildung 2: Anspruchsgruppen des Anhangs,
Quelle: WAGENHOFER (2015), S. 8 (leicht modifiziert).

Die oben angeführte Abbildung zeigt, dass viele verschiedene Anspruchsgruppen ein Interesse an den Informationen der externen Rechnungslegung und insbesondere am Anhang haben. Dabei nutzt jeder Adressat die Informationen auf eine andere Art und Weise. Für die Geschäftsführung sind die Informationen, die sie im Zuge des Jahresabschlusses erhalten, eine wichtige Basis, um über die Lage und die Entwicklung innerhalb der Unternehmung einen Überblick zu erlangen. Die Informationen dienen in weiterer Folge auch zur Steuerung und Kontrolle von zukünftigen Projekten.¹⁰⁶ Da es sich bei der Energie Steiermark AG um einen staatsnahen Betrieb handelt, haben vor allem die Öffentlichkeit, darunter auch nationale Medien, ein besonderes Interesse an der Veröffentlichung des Jahresabschlusses.

Die Arbeitnehmer schenken dem Jahresabschluss immer mehr Beachtung. Die Mitarbeiter streben vor allem nach Sicherheit innerhalb der Unternehmung. Kennzahlen, die im Anhang angeführt werden, können als Basis für Bonuskalkulationen dienen, die für die Arbeitnehmer unmittelbar zur Anwendung kommen können. Neben den monetären Aspekten des Anhangs zählt für Mitarbeiter auch das allgemeine Interesse am Unternehmen. Daher ist der Anhang ein gutes Instrument, um Informationen gut verständlich und umfassend an die Arbeitnehmer weitergeben zu können.¹⁰⁷

¹⁰⁶ Vgl. WAGENHOFER (2015), S. 7.

¹⁰⁷ Vgl. WAGENHOFER (2015), S. 10.

Zu den externen Adressaten des Anhangs zählen darüber hinaus ebenso Lieferanten und Kunden. Diese haben ein erhöhtes Interesse Informationen in Bezug auf die Zahlungsfähigkeit und die mögliche Vertragstreue des zukünftigen Vertragspartners zu erhalten. Für die Unternehmung negativ ist allerdings, dass durch die umfassende Offenlegung von Informationen auch teilweise zu viele Informationen an den Kunden respektive den Lieferanten weitergegeben werden. Steht die Unternehmung wirtschaftlich gesehen nicht gut da, so kann das die eigene Verhandlungsposition enorm schwächen.¹⁰⁸ Im Wesentlichen sollen die im Anhang enthaltenen Informationen eine zusätzliche Informationsquelle für die Bilanzadressaten darstellen. Ereignisse nach dem Bilanzstichtag oder außergewöhnliche Geschäfte werden im Anhang näher spezifiziert und ausgeführt. Daher wird dem Anhang ebenso eine Erläuterungsfunktion zugesprochen.¹⁰⁹

4.3 Anhangangaben für alle Gesellschaften

Neben den spezifischen Vorgaben zur Erstellung eines Anhangs, die nur für große oder mittelgroße Gesellschaften relevant sind, gibt es auch allgemeine inhaltliche Erfordernisse, die für alle Gesellschaften der Energie Steiermark AG unumgänglich sind. Zu diesen umfassenden Angaben, welche im § 237 UGB zu finden sind, zählen unter anderem die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie grundlegende Änderungen dieser Methoden.¹¹⁰

Die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden einer Unternehmung schreiben die Ausübung von Bilanzansatzwahlrechten und die Ausübung von eventuellen Passivierungswahlrechten gemäß § 198 (1) UGB vor. Im Hinblick auf die Bewertungsmethoden muss im Anhang angegeben werden, ob die Bewertung nach dem Konzept der Unternehmensfortführung durchgeführt wird. Kann dabei nicht von einer Unternehmensfortführung ausgegangen werden, so ist die tatsächlich angewandte Bewertungsmethode ausführlich anzugeben und darzustellen.¹¹¹ Gibt es Abweichungen bei den Bewertungsmethoden, so fällt dies ebenfalls unter die Berichterstattungspflicht des Anhangs. Die Pflicht bezieht sich auf den Bilanzposten und die Beschreibung einer Abweichung gegenüber der Bewertungsmethode des Vorjahres. Gibt es einen besonderen Grund für die Änderung der Bewertungsmethode, zum Beispiel eine Änderung vom Identitätspreisverfahren zum First in First out Verfahren, so ist dies ebenfalls im Anhang zu erläutern.¹¹²

¹⁰⁸ Vgl. WAGENHOFER (2015), S. 10.

¹⁰⁹ Vgl. KÜTING/WEBER (2012), S. 403 f.

¹¹⁰ Vgl. STEINER/WEBERNIG (2015), S. 51.

¹¹¹ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2015), S. 539.

¹¹² Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2015), S. 541.

Da das RÄG 2014 vor allem dazu dient eine Einheitsbilanz zu schaffen, wurde der Begriff der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden aufgrund der Internationalisierung beibehalten. Ähnlich der internationalen Rechnungslegung sind nach nationalem Recht wesentliche Änderungen in der Bewertung oder Bilanzierung im Anhang näher zu erläutern. Des Weiteren haben alle Tochtergesellschaften der Energie Steiermark AG zwingend den Namen sowie den Sitz der Mutterunternehmung anzugeben. Auch die durchschnittliche Zahl der Arbeitnehmer ist im Anhang mit aufzunehmen. Eine Trennung der Arbeitnehmer in Arbeiter und Angestellte hat nur von Gesellschaften mittlerer oder großer Größe zu erfolgen.¹¹³

Um die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage trotzdem übersichtlich darstellen zu können, darf gemäß § 223 (6) Z 2 UGB eine Zusammenfassung der mit arabischen Zahlen versehenen Bilanzposten erfolgen. In diesem Zusammenhang entfallen die „Davon“-Vermerke und die zusammengefassten Positionen müssen im Anhang ausgewiesen werden.¹¹⁴

In Bezug auf die Anhangangaben, welche für alle Gesellschaften verpflichtend anzugeben sind, hat es durch die Gesetzesnovelle keine eklatanten Neuerungen gegeben. Eine Vielzahl der oben erwähnten Ausführungen ist nach wie vor im Anhang anzugeben. Effektiv neu ist allerdings der Vorgang zur Erläuterung von außerordentlichen Aufwendungen und Erträgen. Da diese Position in der Gewinn- und Verlustrechnung gestrichen wurde, muss eine verbale Erläuterung im Anhang erfolgen.¹¹⁵

4.4 Unterlassen von Angaben im Anhang

Wie bereits zu Beginn von Kapitel vier erwähnt, sind Kleinstkapitalgesellschaften von der Erstellung des Anhangs befreit, sofern sie die nötigen Angaben unter den entsprechenden Posten der Bilanz ausweisen.¹¹⁶ Zu den benötigten Angaben zählen der Ausweis des Gesamtbetrages in Bezug auf Haftungsverhältnisse, sonstige finanzielle Verpflichtungen sowie die Art und Form der gewährten dinglichen Sicherheiten und Verpflichtungen gegenüber assoziierten oder verbundenen Unternehmungen.¹¹⁷

¹¹³ Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2015), S. 87.

¹¹⁴ S. § 223 (6) Z 2.

¹¹⁵ Vgl. STEINER/WEBERNIG (2015), S. 52.

¹¹⁶ Vgl. GEIRHOFER (2016b), Rz. 2.

¹¹⁷ Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2016), S. 107.

Die Aufstellung eines Anhangs für Kleinstgesellschaften darf entfallen, da angenommen wird, dass der Jahresabschluss auch ohne Anhang ein getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage abliefern.¹¹⁸ Unternehmungen haben ebenfalls das Recht Angaben zu unterlassen, wenn diese einen erheblichen Nachteil für die berichtende Gesellschaft mit sich bringen würde. In diesem Zusammenhang reicht es aus, wenn der Sachverhalt plausibel und das Eintreten des Nachteils wahrscheinlich ist.¹¹⁹

Ein Nachteil am Beispiel der Energie Steiermark AG sowie deren Tochtergesellschaften könnte die Wettbewerbsfähigkeit am Markt sein. Da es im Moment unzählige Stromanbieter in Österreich gibt, sind die Gesellschaften zunehmend gefordert, Kunden zu akquirieren. Dieser Tatbestand muss aufgrund des § 238 (1) Z 4 nicht in den Anhang mit aufgenommen werden.

4.5 Informationsüberschneidungen von Lagebericht und Anhang

Da es sich sowohl beim Anhang als auch beim Lagebericht um eine verbale Erläuterung der vergangenen beziehungsweise zukünftigen Lage der Unternehmung handelt, kann es schnell zu Informationsüberschneidungen kommen.

Überschneidungen gibt es beispielsweise bei der Angabe zur Aufgliederung des Umsatzes. Diese Erläuterungen sind neben dem Lagebericht auch zusätzlich im Anhang ein Bestandteil der Erläuterungen der Ertragslage der Unternehmung. Angaben in Bezug auf Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten sind ebenso in beiden Abschnitten des Jahresabschlusses mit aufzunehmen. Kommt es im Zuge der Erstellung des Anhangs beziehungsweise des Lageberichtes zu Informationsüberschneidungen, so ist im Lagebericht jedenfalls bei den entsprechenden Abschnitten auf den Anhang zu verweisen. Dies ist zwingend erforderlich, damit sowohl der Anhang als auch der Lagebericht vollständig und richtig veröffentlicht werden kann.¹²⁰

4.6 Verschiebung von Informationen vom Lagebericht in den Anhang

Das Gesetz schreibt für mittelgroße und große Gesellschaften vor, Informationen, die bisher im Lagebericht vorgesehen waren, in den Anhang zu verlagern. Demnach sind Angaben über finanzielle Auswirkungen nach dem Bilanzstichtag, welche weder in der Bilanz, noch in der Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtigt werden, in den Anhang mit aufzunehmen.¹²¹

¹¹⁸ Vgl. GEIRHOFER (2016b), Rz. 2.

¹¹⁹ Vgl. GEIRHOFER (2016b), Rz. 4.

¹²⁰ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2015), S. 560.

¹²¹ Vgl. PETUTSCHNIG/SCHALLMEINER (2014), S. 336.

Genauer gesagt handelt es sich dabei um Ereignisse, welche erst nach dem Abschlussstichtag eintreten. Geben diese besonderen Ereignisse keinen Aufschluss über die Verhältnisse zum Abschlussstichtag, so sind diese Umstände nicht in den Jahresabschluss des abgelaufenen Wirtschaftsjahres mit aufzunehmen. Ziel dieser Ergänzung ist es, die Jahresabschlussadressaten über wesentliche und wichtige Ereignisse im neuen Geschäftsjahr zu informieren und gleichzeitig auftretende zeitliche Differenzen zwischen dem Bilanzstichtag und der Veröffentlichung des Abschlusses auszufüllen.¹²²

In diesem Rahmen ist zu erwähnen, dass sowohl negative als auch positive Vorgänge innerhalb der Unternehmung als besonderes Ereignis nach dem Bilanzstichtag erwähnt werden dürfen. Unter den Begriff „wesentliche Ereignisse nach dem Bilanzstichtag“ fallen zum Beispiel Kapitalerhöhungs- oder Kapitalherabsetzungsmaßnahmen, Beendigungen wichtiger Kundenbeziehungen oder auch Gründungen oder Auflösungen von Niederlassungen.¹²³ Die Praxis zeigt, dass sich die Anforderungen an die Berichtspflicht erhöhen, wenn die Ereignisse nach dem Bilanzstichtag besonders ungünstig sind.¹²⁴

In der Praxis findet die Umschichtung dieser Information jedoch keinen Anklang. Kritiker sind der Meinung, dass die bisherige Anordnung im Lagebericht der neuen Regelung vorzuziehen wäre, da unter dieser Position oftmals Entwicklungen oder Tendenzen aufgezeigt werden, deren Auswirkungen sich erst im neuen Geschäftsjahr zeigen.¹²⁵

Schließlich kann festgestellt werden, dass die Zuordnung einzelner Bestandteile im Anhang innerhalb der verschiedenen Blöcke der Anhangangaben von den Unternehmungen sehr differenziert betrachtet werden. Den Abschlussadressaten wird mit dieser Tatsache ein Vergleich zwischen den einzelnen Unternehmungen zunehmend erschwert.¹²⁶

Der Ausweis der Ergebnisverwendung wird in einem gesonderten Abschnitt dieses Kapitels näher erläutert.¹²⁷

¹²² Vgl. GEIRHOFER (2016c), Rz. 28.

¹²³ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2015), S. 549.

¹²⁴ Vgl. GEIRHOFER (2016c), Rz. 28.

¹²⁵ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2015), S. 548.

¹²⁶ Vgl. WEBER (2009), S. 151.

¹²⁷ Vgl. Kapitel 4.8.5 Ergebnisverwendung, S. 48.

4.7 Anhangangaben der Aktiva

Das folgende Teilkapitel zeigt die Veränderungen der Anhangangaben der Aktiva, die sich durch das RÄG 2014 ergeben haben. Die Reihenfolge der Bilanzpositionen die in weiterer Folge behandelt werden, ist gleichzeitig die Anordnung der Positionen im Anhang der Energie Steiermark AG sowie deren Tochtergesellschaften.

4.7.1 Das immaterielle Anlagevermögen im Anhang

Die Anhangangaben, die vor dem RÄG 2014 in Bezug auf den Geschäfts- und Firmenwert verpflichtend angewendet werden mussten, finden sich nach der Gesetzesnovelle im § 203 (5) UGB wieder.¹²⁸

„Im Anhang ist der Zeitraum zu erläutern, über den der Geschäfts(Firmen)wert abgeschrieben wird.“¹²⁹

Aus diesem Gesetzestext kann entnommen werden, dass lediglich eine Auskunft über die Abschreibungsdauer im Anhang angegeben werden muss. Die Abschreibungsmethode muss, im Gegensatz zur alten Rechtslage, nicht mehr angegeben werden. Über diesem Pragrafen stehen jedoch die allgemeinen Vorgaben zur Erstellung eines Anhangs. Dies sind die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die in keinem Anhang fehlen dürfen. Da der Anhang so aufgestellt werden muss, dass ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage entsteht, kann man in der Praxis davon ausgehen, dass sowohl die Abschreibungsdauer, als auch die Abschreibungsmethode des Geschäfts- und Firmenwertes im Anhang näher erläutert werden.¹³⁰

Auch die Energie Steiermark AG und deren Tochtergesellschaften ergänzen die Anhangangaben rund um den Firmenwert um die Abschreibungsmethode, wie das folgende Beispiel zeigt:

Erworbene immaterielle Vermögensgegenstände werden planmäßig (grundsätzlich linear) abgeschrieben. Außerplanmäßige Abschreibungen sowie Zuschreibungen werden bei Vorliegen der Voraussetzungen vorgenommen.

¹²⁸ Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2015), S. 39.

¹²⁹ S. § 203 Abs. 5. Letzter Satz.

¹³⁰ Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2015), S. 39.

Für den Musteranhang der Tochtergesellschaften der Energie Steiermark AG wurde für eine übersichtlichere Darstellung eine Tabelle¹³¹ erstellt, die alle Positionen, die für die Tochtergesellschaften relevant sind, ausweisen. Das immaterielle Anlagevermögen ist besonders für die Energie Steiermark Wärme GmbH, die Energie Steiermark Kunden GmbH sowie die Energie Steiermark Business GmbH relevant. Vor allem Strom-, Gas- und Wärmebezugsrechte spielen im Anhang dieser Gesellschaften eine wichtige Rolle. Strombezugsrechte sind im Wesentlichen Beteiligungen an Erzeugungsanlagen. Die Energie Steiermark Business GmbH hält beispielsweise Beteiligungen am Wasserkraftwerk in Mellach und erlangt in diesem Zusammenhang die Berechtigung, Strom aus diesem Kraftwerk zu beziehen und als Fernwärme an Kunden weiterzugeben. Die Energie Steiermark Natur GmbH ist hingegen vom Ausweis des immateriellen Anlagevermögens befreit, da diese Position in der Gesellschaft aktuell nicht vorhanden ist.

4.7.2 Das Sachanlagevermögen im Anhang

Im Zuge des RÄG 2014 hat es ebenso eine grundlegende Änderung im Bereich des Sachanlagevermögens gegeben. Vor der Gesetzesnovelle gab es die Möglichkeit einen Anlagenspiegel entweder in der Bilanz oder im Anhang auszuweisen. Seit der Gesetzesänderung gilt eine verpflichtende Darstellung der einzelnen Positionen im Anlagevermögen, die im Anhang aufzulisten sind.¹³² Bei dieser Änderung hat sich der österreichische Gesetzgeber an die Bilanzrichtlinie angepasst. Diese Neuerung bezieht sich auch auf kleine Gesellschaften.¹³³

In diesem Zusammenhang hat man sich auch dafür entschieden, den Anlagenspiegel zusätzlich für kleine Unternehmungen vorzuschreiben. Eine zentrale Neuerung in Bezug auf den Anlagenspiegel sind die Angaben im Hinblick auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten zum Ende des Geschäftsjahres sowie die kumulierten Abschreibungen in Verbindung mit Zu- und Abgängen und Umbuchungen im Laufe eines Geschäftsjahres. Analog dazu sind auch die aktivierten Fremdkapitalzinsen, welche in den Herstellungskosten enthalten sind, anzugeben.¹³⁴

¹³¹ S. Anhang, Musteranhang, S. 94.

¹³² Vgl. STEINER/WEBERNIG (2015), S. 29.

¹³³ Vgl. SCHIEBEL (2016), Rz. 1.

¹³⁴ Vgl. PETUTSCHNIG/SCHALLMEINER (2014), S. 336.

Ebenfalls im Anlagenspiegel anzugeben sind die geringwertigen Wirtschaftsgüter. Diese können wie bisher sofort abgeschrieben werden, wenn es die sogenannte „true and fair view“ nicht beeinträchtigt. Von einer Aktivierung von geringwertigen Vermögensgegenständen ist jedoch nicht abzusehen. Gemäß § 226 (3) UGB können geringwertige Vermögensgegenstände als Abgang behandelt werden und dürfen daher auch in den Anlagenspiegel aufgenommen werden.¹³⁵

Der richtige Ausweis des Sachanlagevermögens ist besonders für die Energienetze Steiermark GmbH essentiell. Um die Netzbereitstellung für den Kunden gewährleisten zu können, sind vor allem Hoch- und Mittelspannungsanlagen im Sachanlagevermögen auszuweisen. Auch technische Gebäude wie zum Beispiel Trafo-, Pump-, Umform-, Übergabestationen sind typisches Sachanlagevermögen am Beispiel der Energienetze Steiermark GmbH. Die Energie Steiermark Wärme GmbH verfügt in Bezug auf das Sachanlagevermögen über einige Spezifika. Dazu zählen zum Beispiel Leitungs- und Verteilungsanlagen, um die Wärme entsprechend an den Kunden liefern zu können. Im Falle dieser beiden Gesellschaften haben die Änderungen aufgrund des RÄG 2014 eine besondere Auswirkung auf das Sachanlagevermögen im Anhang. Mit dieser Änderung bekommt der Adressat des Anhangs einen umfassenderen Einblick in das Anlagevermögen und kann so schneller etwaige Spezifika der Gesellschaften erkennen.

4.7.3 Vorräte im Anhang

Da sowohl die Energie Steiermark AG als auch ihre Tochtergesellschaften alle Vorräte nach dem gleitenden (gewogenen) Durchschnittspreis bewerten, ist dieser Tatbestand ebenfalls im Anhang anzugeben. Dies gilt nur für mittelgroße und große Kapitalgesellschaften. Es ist zu erläutern, ob es Unterschiede in der Bewertung im Vergleich zum Vorjahr gibt. Dabei sind nur wesentliche Beträge im Anhang anzugeben.¹³⁶

Die Energie Steiermark Natur GmbH ist vom Ausweis dieser Unterschiede im Anhang befreit, da es sich bei dieser Unternehmung aufgrund der Größenklassen des § 221 UGB um eine kleine Kapitalgesellschaft handelt. Das folgende Beispiel zeigt den Ausweis der Vorräte am Beispiel der Energie Steiermark AG und deren Tochtergesellschaften, ausgenommen der Energie Steiermark Natur GmbH.

¹³⁵ Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2015), S. 70.

¹³⁶ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2015), S. 269.

Die Bewertung der Vorräte erfolgt nach dem gleitenden Durchschnittspreisverfahren unter Beachtung des strengen Niederstwertprinzips. Die Bewertung der unfertigen Erzeugnisse und der noch nicht abrechenbaren Leistungen erfolgt zu Herstellungskosten unter Anwendung des strengen Niederstwertprinzips. Auf eine verlustfreie Bewertung wird Bedacht genommen.

Gemäß § 203 (4) UGB sind Zinsen, die für das Fremdkapital im Zuge der Herstellung von Vermögensgegenständen benötigt wird, ebenfalls im Anhang näher zu erläutern. Dabei muss offengelegt werden, dass dieses Wahlrecht zur Anwendung kommt und wie hoch der Betrag der angesetzten Zinsen ist.¹³⁷

Wird das Wahlrecht zur Aktivierung von angemessenen Teilen von Verwaltungs- und Vertriebskosten für Aufträge, die sich über mehr als zwölf Monate erstrecken, in Anspruch genommen, so ist dies im Anhang zu begründen. Ein Querverweis zu § 206 (3) UGB ist nicht erlaubt. In der Praxis muss erläutert werden, warum das Wahlrecht ausgenutzt wurde und warum dies zu einer besseren Übersicht der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage beiträgt. Ziel dieser Änderung ist es, dem Bilanzadressaten einen genauen Überblick über die vorgenommenen Aktivierungen zu gewähren. Diese Regelung gilt für alle Kapitalgesellschaften, mit Ausnahme der Kleinstkapitalgesellschaften.¹³⁸ Beim Kooperationspartner wird eine Aktivierung der Verwaltungs- und Vertriebskosten derzeit nicht vorgenommen. Dies bezieht sich auf alle Gesellschaften im Konzern der Energie Steiermark AG.

4.7.4 Forderungen im Anhang

Der Ausweis der Forderungen hat sich im Zuge des RÄG 2014 erneuert. Vor der Novelle existierte ein Wahlrecht, welches dem Jahresabschlusssteller erlaubte, Forderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als zwölf Monaten in der Bilanz als sogenannter „Davon“-Vermerk oder im Anhang anzugeben. Beginnend mit dem Geschäftsjahr 2016 sind jene Forderungen im Anhang anzugeben, die eine Restlaufzeit von weniger als einem Jahr aufweisen. Forderungen mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr sind analog zu den Verbindlichkeiten direkt in der Bilanz anzumerken. Demnach dürfen langfristige Forderungen nunmehr nicht im Anhang ausgewiesen werden.¹³⁹

¹³⁷ S. § 203 (4) UGB.

¹³⁸ Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2015), S. 45.

¹³⁹ Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2016), S. 72.

In der Praxis gestaltet sich diese Darstellungsform der Forderungen als sehr unübersichtlich. Auch für den Bilanzadressaten ist diese neue Form der Offenlegung mit Sicherheit kein Vorteil, da die notwendigen Informationen vom Anhang in die Bilanz wandern und somit zusätzliche Erläuterungen in Bezug auf Forderungen ausbleiben.

Bezogen auf die Tochtergesellschaften der Energie Steiermark AG gibt es nur sehr wenige Forderungen, die eine Restlaufzeit von mehr als einem Jahr aufweisen. Zu den langfristigen Forderungen zählen bei den Gesellschaften zumeist sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände. Diese Forderungen sind im Vergleich zu den gesamten Forderungen der Unternehmungen als unwesentlich anzusehen. Daher ist der Informationsverlust, der sich aus der Verschiebung der langfristigen Forderungen vom Anhang in die Bilanz ergibt, für alle Unternehmungen der Energie Steiermark AG als gering einzuschätzen.

Am Beispiel der Energie Steiermark AG sowie deren Tochtergesellschaften gestaltet sich die Anhangangabe in Bezug auf Forderungen wie folgt:

Unter dem Posten "sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände" sind Erträge von EUR ... (Vorjahr EUR ...) enthalten, die erst nach dem Abschlussstichtag zahlungswirksam werden.

In den Forderungen sind wechselfähig verbrieft Forderungen in Höhe von EUR ... (Vorjahr EUR ...) enthalten.

Bei Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen, welche nicht aus Lieferung und Leistung stammen, handelt es sich (im Wesentlichen) um Forderungen aufgrund der Veranlagung bei der Energie Steiermark Finanz-Service GmbH.

In Bezug auf Pauschalwertberichtigungen zu Forderungen besteht eine verpflichtende Angabe im Anhang nur für mittelgroße und große Gesellschaften.¹⁴⁰ Auch hier wird deutlich, dass kleinen Gesellschaften sehr viele Erleichterungen in Bezug auf die Erstellung des Anhangs gewährt werden. Demnach ist die Energie Steiermark Natur GmbH vom Ausweis der Pauschalberichtigungen befreit.

¹⁴⁰ Vgl. SCHIEBEL (2016), Rz. 1.

Das folgende Beispiel zeigt, wie Pauschalwertberichtigungen zu Forderungen am Beispiel der Gesellschaften der Energie Steiermark AG offengelegt werden:

Bei Durchführung einer Pauschalwertberichtigung zu Forderungen ist das Ausmaß und der entsprechende Posten gemäß § 226 (5) UGB anzugeben. Z.B.: Forderungen aus Lieferungen und Leistungen wurden in Höhe von EUR ... (Vorjahr EUR ...) pauschal wertberichtigt.

4.7.5 Latente Steuern im Anhang

Aufgrund der Änderungen in der Berechnung von latenten Steuern haben sich in diesem Bereich einige Änderungen im Anhang ergeben. Werden latente Steuern angesetzt, so ist auf jeden Fall der Aktivüberhang von latenten Steuern anzugeben.¹⁴¹ Zu Beginn der Erläuterungen der latenten Steuern im Anhang ist anzugeben, ob das Wahlrecht betreffend der aktiven latenten Steuern in Anspruch genommen wird oder nicht. Dieses Wahlrecht besteht allerdings nur für kleine Gesellschaften.¹⁴²

Mittelgroße und große Kapitalgesellschaften haben im Anhang folgende Angaben zu machen¹⁴³:

- Differenz und steuerlicher Verlustvortrag auf dem die latente Steuer beruht
- welche Steuersätze für die Bewertung herangezogen werden müssen
- die im laufenden Wirtschaftsjahr entstandenen latenten Steuern

In der Praxis sind Angaben von Differenzen zu steuerlichen Verlustvorträgen und Angaben von Bewegungen etwaiger Steuersalden ausreichend. Zusätzlich im Anhang anzuführen sind jene substantiellen Hinweise, die auf ein zu versteuerndes Ergebnis im folgenden Geschäftsjahr hinweisen und die Bilanzierung von latenten Steuern aus Verlustvorträgen rechtfertigen.¹⁴⁴

Latente Steuern sind immer im Anhang anzugeben, wenn es Differenzen zwischen UGB-Werten und den steuerlichen Werten zum Abschlussstichtag gibt und sich diese in späteren Geschäftsjahren wieder umkehren.¹⁴⁵

¹⁴¹ Vgl. HÖRMANSEDER/KOFLER (2015), S. 390.

¹⁴² Vgl. AFRAC (2016), Onlinequelle [27.01.2017], S. 12.

¹⁴³ Vgl. WINTER/KERN/HLAWENKA/DIETL (2016), S. 122.

¹⁴⁴ Vgl. AFRAC (2016), Onlinequelle [30.11.2016], S. 12.

¹⁴⁵ Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2015), S. 91.

Eine Anhangangabe kann ebenfalls erforderlich sein, wenn temporäre Differenzen erheblichen Fristigkeitsunterschieden unterliegen beziehungsweise wenn latente Steuern aus Verlustvorträgen nicht angesetzt werden.¹⁴⁶ Unterlassen werden kann hingegen die Angabe über die Höhe der Differenzen. Diese Information wird vom Gesetz nicht verlangt.¹⁴⁷

Im Anhang ist ebenfalls anzugeben, ob der Unterschiedsbetrag, der sich durch die erstmalige Anwendung des RÄG 2014 ergibt, auf fünf Jahre verteilt wird oder nicht. Aufgrund des RÄG 2014 gilt diese Information jedoch nur mehr für kleine Kapitalgesellschaften, da große und mittelgroße Kapitalgesellschaften zur Bildung latenter Steuern verpflichtet sind.¹⁴⁸

In der Praxis hat sich die Darstellung der latenten Steuern im Anhang als sehr schwierig gestaltet, da die neue Berechnungsmethode der latenten Steuern auch Auswirkungen auf den Anhang haben. In Bezug auf den Ausweis der latenten Steuern gab es Unsicherheiten, da aus dem Gesetz nicht klar hervorgeht, inwieweit die latenten Steuern dargestellt werden müssen.

Die Abbildung 3 zeigt auszugsweise, wie die Tochtergesellschaften der Energie Steiermark AG die aktiven Steuerlatenzen nach dem RÄG 2014 im Anhang ausweisen. Da die Wahlrechte zur Aktivierung latenter Steuern innerhalb des Konzerns bisher unterschiedlich geregelt waren, wirken sich die Änderungen aufgrund des RÄG 2014 auch auf spezielle Gesellschaften der Energie Steiermark AG aus. Demnach ist die Energie Steiermark Natur GmbH die einzige Gesellschaft, der ein Wahlrecht in Bezug auf die Aktivierung aktiver latenter Steuern zusteht. Dieses wird ab dem Geschäftsjahr 2016 in Anspruch genommen. Auch für die Energie Steiermark AG ergibt sich auf Einzelabschlussenebene eine Veränderung. Bisher wurde von der Aktivierung latenter Steuern Abstand genommen.

Dies ist aufgrund der Gesetzesnovelle nicht mehr möglich, da mittelgroße und große Gesellschaften nun zur Aktivierung latenter Steuern verpflichtet sind, und diese somit auch im Anhang auszuweisen sind.

¹⁴⁶ Vgl. WINTER/KERN/HLAWENKA/DIETL (2016), S. 122.

¹⁴⁷ Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2015), S. 92.

¹⁴⁸ Vgl. AFRAC (2016), Onlinequelle [30.11.2016], S. 12.

Die Konzerngesellschaften der Energie Steiermark AG haben sich für folgende Darstellungsform entschieden:

Die aus Differenzen zwischen unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Wertansätzen sowie aus zum Bilanzstichtag bestehenden Verlustvorträgen per Saldo resultierenden aktiven latenten Steuern stellen sich wie folgt dar:

"+" = aktive latente Steuer "- " = passive latente Steuer	Differenz lfd. Geschäftsjahr EUR	latente Steuern lfd. Geschäftsjahr EUR	latente Steuern Vorjahr EUR	Veränderung latente Steuern EUR
Immaterielle Vermögensgegenstände				
Sachanlagen				
Vorräte				
Unversteuerte Rücklagen				
Baukosten-, Investitionszuschüsse und Emissionszertifikate				
Rückstellungen				
Steuerliche Verlustvorträge				
Summe Aktive Steuerabgrenzung				
Hinzurechnung steuerliche Ergänzungsbilanzen				
Gesamtsumme 20XX Saldo = aktive latente Steuer				

Tabelle 2: Auszug der Darstellung latenter Steuern im Anhang,
Quelle: eigene Darstellung.

Daraus folgend kann festgestellt werden, dass es sich bei der Änderung der latenten Steuern um keine Annäherung an das Steuerrecht handelt. In der Praxis hat sich eher Gegenteiliges herausgestellt, da sich die Offenlegung der latenten Steuern als sehr umständlich und komplex erwiesen hat.

4.8 Anhangangaben der Passiva

Analog zur Aktiva der Bilanz werden nun auch die passiven Bilanzposten näher beleuchtet. Dabei werden wiederum die für die Unternehmung relevanten Bilanzpositionen anhand von Beispielen dargestellt.

4.8.1 Eigenkapital im Anhang

Die Gliederung des Eigenkapitals in der Bilanz wird auch im Anhang weitergeführt. Die Position des Eigenkapitals wird wie folgt gegliedert¹⁴⁹:

- Nennkapital
- Kapitalrücklagen
- Gewinnrücklagen
- Bilanzgewinn

Die wesentlichste Änderung, die sich aufgrund des RÄG 2014 ergeben hat, ist der Ausweis der Gewinnrücklagen. In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass sich aufgrund der Auflösung von un versteuerten Rücklagen die Gewinnrücklagen um 75 Prozent erhöhen und der Rest als latente Steuer eingestellt wird.¹⁵⁰ Am Beispiel des Anhangs der Tochtergesellschaften der Energie Steiermark AG gestaltet sich die Darstellung des Eigenkapitals recht einfach, da in diesem Zusammenhang lediglich die Werte der Rücklagen sowie die Werte des Bilanzgewinnes neu berechnet werden müssen.

In Bezug auf das Eigenkapital im Anhang ist jedenfalls anzugeben, ob es sich um negatives Eigenkapital beziehungsweise um eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechts handelt. Dabei handelt es sich um eine zusätzliche Angabe, da die Bilanzrichtlinie keine derartige Offenlegung vorsieht.¹⁵¹ Besonders mittelgroße und große Aktiengesellschaften haben im Hinblick auf das Eigenkapital eine umfassende Offenlegungspflicht. Da die Energie Steiermark AG eine nicht börsennotierte Aktiengesellschaft ist, sind diese Angaben für die Konzernmutter weitestgehend irrelevant. Gemäß § 241 Z 4 und 5 UGB sind Angaben zum genehmigten Kapital und Angaben zu möglichen nachrangigen Kapital notwendig.¹⁵²

¹⁴⁹ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2015), S. 303.

¹⁵⁰ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2015), S. 487.

¹⁵¹ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2015), S. 533.

¹⁵² S. § 241 Z 5 und 6.

4.8.2 Personalrückstellungen im Anhang

Ergänzend zu den bereits bestehenden Anhangangaben im Bereich der Personalrückstellungen ergeben sich durch das RÄG 2014 neue, zusätzliche Veränderungen.¹⁵³ Unter den Begriff der Personalrückstellungen, auch Sozialkapital genannt, fallen unter anderem Abfertigungs-, Pensions- und Jubiläumsgeldverpflichtungen.¹⁵⁴

Im Anhang sind soweit die Angaben für die Unternehmung relevant sind, folgende Angaben erforderlich¹⁵⁵:

- Die Erläuterungen zu den Methoden und Rechnungsgrundlagen
- Die Erläuterungen zu den Bilanzpositionen und den Aufwendungen und Erträgen

Im Anhang sind im Wesentlichen die Methoden der Rechnungsgrundlagen näher zu erläutern. Darunter fällt beispielsweise das Ansammlungsverfahren oder auch die der Bewertung zugrunde gelegte Rechnungsgrundlage. Wichtig für die Offenlegung der Personalrückstellungen im Anhang sind ebenfalls zukünftige Bezugserhöhungen, das Pensionsantrittsalter wie auch Fluktuationsannahmen.¹⁵⁶

Da auch die Angaben der Personalrückstellungen ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage abliefern müssen, sind in diesem Zusammenhang im Anhang zusätzliche Erläuterungen zu den Bilanzposten und den Aufwendungen sowie Erträgen zu veröffentlichen. Offenzulegen sind speziell im Bereich der Personalrückstellungen die Aufwendungen oder Erträge in Bezug auf Rückstellungen für Jubiläumsgelder und für Rückstellungen für langfristige Verpflichtungen, welche in den Positionen Löhne oder Gehälter enthalten sind.¹⁵⁷

¹⁵³ Vgl. WINTER/KERN/HLAWENKA/DIETL (2016), S. 158.

¹⁵⁴ Vgl. LIPPKE (2015), S. 327.

¹⁵⁵ Vgl. AFRAC (2016), Onlinequelle [28.02.2017], S. 22.

¹⁵⁶ Vgl. LIPPKE (2015), S. 327.

¹⁵⁷ Vgl. AFRAC (2016), Onlinequelle [28.02.2017], S. 22.

Am Beispiel der Tochtergesellschaften der Energie Steiermark AG werden die Personalrückstellungen im Anhang auszugsweise wie folgt dargestellt:

In den Rückstellungen für Pensionen werden Rückstellungen für ausgelagerte leistungsorientierte Pensionszusagen saldiert dargestellt. Die Höhe der Gesamtpensionsverpflichtung bei diesen ausgelagerten Verpflichtungen beträgt EUR

Dabei muss erwähnt werden, dass vor allem die Energienetze Steiermark GmbH über sehr hohe Personalrückstellungen verfügt. Im Detail handelt es sich dabei um Pensionsrückstellungen. Für die Gesellschaften der Energie Steiermark AG haben die Änderungen aufgrund des RÄG 2014 keine großen Auswirkungen, da die Berechnung der Rückstellungen auf Basis des IAS 19 erfolgte. Dieser Standard steht im Einklang mit dem Unternehmensrecht und stellt daher am Beispiel der Tochterunternehmen der Energie Steiermark AG keine Erheblichen Veränderungen dar.

4.8.3 Sonstige langfristige Rückstellungen im Anhang

In Bezug auf langfristige Rückstellungen sind verpflichtend Erläuterungen zu den Methoden und Rechnungsgrundlagen zur Berechnung von langfristigen Rückstellungen im Anhang anzugeben. Zu den Methoden zählt beispielsweise der Rechnungszinssatz, mit dem die Rückstellungen abgezinst werden. Gemäß § 211 (2) UGB werden Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr mit einem marktüblichen Zinssatz abgezinst. Die Zinskomponente wird im Zinsaufwand ausgewiesen. Unbedingt im Anhang zu erläutern sind auftretende Unterschiedsbeträge, die sich aufgrund der erstmaligen Anwendung des RÄG 2014 ergeben.¹⁵⁸

Die aktuelle Gesetzeslage in Bezug auf Rückstellungen ist mit dem deutschen Handelsgesetz vergleichbar. Wesentliche Rückstellungen, die in der Bilanz nicht als gesonderte Position ausgewiesen werden, sind im Anhang anzugeben und zu erläutern. Ziel der Offenlegung ist es, eine Transparenz in den Rückstellungen enthaltenen Risiken zu schaffen. Werden Rückstellungen hingegen bereits in der Bilanz angegeben, so muss im Anhang lediglich eine kurze Erläuterung vorgenommen werden. Mindestens anzugeben sind bei den sonstigen Rückstellungen sowohl die Bezeichnung als auch die Höhe der gebildeten Rückstellung.¹⁵⁹

¹⁵⁸ Vgl. AFRAC (2015), Onlinequelle [28.02.2017], S. 22.

¹⁵⁹ Vgl. GEIRHOFER (2016c), Rz. 47.

Am Beispiel der Energie Steiermark AG sowie deren Tochtergesellschaften werden die sonstigen langfristigen Rückstellungen wie folgt angegeben:

In den sonstigen Rückstellungen werden unter Beachtung des Vorsichtsprinzipes alle im Zeitpunkt der Bilanzierung erkennbaren Risiken und der Höhe oder dem Grunde nach ungewissen Verbindlichkeiten mit den Beträgen berücksichtigt, die nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung erforderlich sind. Bei der Ermittlung der Rückstellungen für Jubiläumsgelder werden die gleichen Grundsätze wie bei den Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen angewendet.

Besonders die Energie Steiermark Kunden GmbH sowie die Energie Steiermark Business GmbH weisen einen erhöhten Wert sonstiger Rückstellungen auf. Bei der Energie Steiermark GmbH ist dies auf das Rabattierungssystem für den im Jahr 2015 eingeführten Kundenclub zurückzuführen. Bei der Energie Steiermark Business GmbH handelt es sich um die Rückstellung von Herkunftsnachweise gegenüber Dritten. Herkunftsnachweise geben Auskunft darüber, ob es sich um Atomstrom handelt oder nicht. Die sonstigen Rückstellungen am Beispiel der Energie Steiermark Natur GmbH sind als unwesentlich anzusehen.

4.8.4 Unversteuerte Rücklagen im Anhang

Da die unversteuerten Rücklagen ab dem 01. Jänner des Geschäftsjahres 2016 gestrichen wurden, sind diese Rücklagen unmittelbar in die Gewinnrücklage einzustellen.¹⁶⁰

In der Praxis wird die Umstellung der unversteuerten Rücklagen folgendermaßen dargestellt:

Gemäß RÄG 2014 wurden per 01.01.2015 die bisher gemäß § 205 UGB gebildeten unversteuerten Rücklagen, abzüglich der darin enthaltenen passiven latenten Steuern, im Ausmaß von 75% unmittelbar in die Gewinnrücklagen eingestellt.

Diese Änderung wirkt sich auf alle Unternehmungen der Energie Steiermark AG aus. Eine besondere Veränderung ergibt sich wiederum für die Energienetze Steiermark GmbH, da diese Gesellschaft bisher sehr hohe unversteuerte Rücklagen in der Bilanz ausgewiesen hatte. Dazu zählen beispielsweise Rücklagen aus bebauten Grundstücken oder aus technischen Anlagen. Zusammenfassend muss hervorgehoben werden, dass diese Umstellung für alle Tochtergesellschaften eine große Veränderung im Anhang darstellt.

¹⁶⁰ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2015), S. 487.

4.8.5 Ergebnisverwendung

Eine besondere Veränderung im Anhang hat sich bei der Ergebnisverwendung ergeben. Vor dem RÄG 2014 war der Vorschlag zur Ergebnisverwendung kein effektiver Bestandteil des Jahresabschlusses. Vor der Gesetzesnovelle musste der Vorschlag zur Ergebnisverwendung lediglich von der Geschäftsführung oder vom Vorstand beim Firmenbuchgericht eingereicht werden.¹⁶¹ Diese Angabepflicht besteht für mittelgroße und große Gesellschaften. Ziel ist es, die vorgeschlagene Ergebnisverwendung sowie wichtige Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, die weder in der Bilanz noch in der Gewinn- und Verlustrechnung offengelegt werden, im Anhang anzugeben. Die Angaben betreffend die Ergebnisverwendung waren vor dem RÄG 2014 im Lagebericht offenzulegen. Mit dieser Änderung sind auch kleine Aktiengesellschaften zur Offenlegung der Ergebnisverwendung im Anhang verpflichtet.¹⁶²

Ab dem Geschäftsjahr 2016 müssen alle Unternehmungen offenlegen, wie das gesamte Unternehmensergebnis verwendet werden soll. Wird der Gewinn ausgeschüttet, so reicht in der Praxis die Angabe über jenen Teil des Gewinnes der letztlich ausgeschüttet werden soll. Aus Datenschutzgründen darf die Angabe der Bezugsberechtigten der Gewinnausschüttung unterbleiben.¹⁶³ Lediglich die Energie Steiermark Natur GmbH ist von der Offenlegung der Ergebnisverwendung befreit. Für alle anderen Gesellschaften bedeutet dies wiederum, dass die Informationen vom Lagebericht in den Anhang verschoben werden müssen.

4.8.6 Verbindlichkeiten

Langfristige Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von über fünf Jahren, aber auch Verbindlichkeiten, welche für dingliche Sicherheiten erstellt wurden, sind im Anhang anzugeben. Unter dinglichen Sicherheiten versteht man beispielsweise Grundstücke, Häuser oder auch Maschinen. Können Unternehmungen der Kreditforderung nicht mehr nachkommen, so kommen die dinglichen Sicherheiten zur Anwendung. Eine Neuerung, die sich dadurch ergibt ist, dass Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr direkt in der Bilanz anzugeben sind.¹⁶⁴ Mit dieser Regelung entfällt das allgemeine Wahlrecht zur Erstellung eines Verbindlichkeitspiegels.¹⁶⁵

¹⁶¹ Vgl. GEIRHOFER(2016c), Rz. 27.

¹⁶² Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2016), S. 102.

¹⁶³ S. 238 (1) Z 4 UGB iVm § 189a Z 2.

¹⁶⁴ Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2015), S. 87.

¹⁶⁵ Vgl. GEIRHOFER (2016d), Rz. 17.

Aufgrund der Änderung der Ausweisvorschriften der Fristigkeiten wird der Informationsgehalt für den Bilanzadressaten enorm geschmälert. Der Bilanzempfänger muss demnach bei Bedarf auf eigene Faust eine Gesamtzusammenstellung aller Verbindlichkeiten erstellen, da sowohl ein geringfügiger Teil in der Bilanz als auch im Anhang angegeben werden.¹⁶⁶

Der Begriff der Restlaufzeit muss stichtagsbezogen definiert werden. Wichtig dabei ist nicht die bei Vertragsabschluss vereinbarte Laufzeit, sondern die Periode zwischen dem Bilanzstichtag und der Zahlung aufgrund vertraglicher Vereinbarungen.¹⁶⁷

Aus praktischer Sicht hat die Änderung der Angaben keinen Vorteil, da es nicht zu einer übersichtlicheren Darstellung der Vermögens-, Finanz-, und Ertragslage beiträgt. Dies wird auch am Beispiel der Tochterunternehmungen des Energiekonzerns deutlich. Der überwiegende Teil der Tochtergesellschaften hat Verbindlichkeiten in der Bilanz, die eine Restlaufzeit von maximal fünf Jahren aufweisen. Lediglich die Energie Steiermark AG sowie die Energienetze Steiermark GmbH weisen auf Einzelabschlussebene Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen auf, die eine Restlaufzeit von über fünf Jahren haben.

Vor der Gesetzesnovelle haben alle Tochtergesellschaften im Sinne einer besseren Übersichtlichkeit im Anhang einen Verbindlichkeitspiegel offengelegt. Dieser entfällt ab dem Geschäftsjahr 2016, da alle Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren lediglich verbal im Anhang erläutert werden.

Für den Adressaten des Jahresabschlusses bedeutet dies einen Informationsverlust im Hinblick auf den offengelegten Anhang, da lediglich erläutert wird, ob es Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren in der Unternehmung gibt.

Werden außerbilanzielle Geschäfte nicht als Verbindlichkeit oder Rückstellung ausgewiesen, so sind Unternehmungen dazu verpflichtet, die nötigen Anhangangaben im Zuge der Jahresabschlusserstellung zu tätigen. Dabei ist anzumerken, dass sowohl negative, als auch positive außerbilanzielle Geschäfte berücksichtigt werden müssen. Dazu zählen beispielsweise Patronatserklärungen, Haftungsverpflichtungen oder auch Vertragserfüllungsgarantien.¹⁶⁸

¹⁶⁶ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2015), S. 411.

¹⁶⁷ Vgl. GEIRHOFER (2016d), Rz. 17.

¹⁶⁸ Vgl. STEINER/JANKOVIC, (2016), S. 123.

4.8.7 Sonstige finanzielle Verpflichtungen

Die Änderungen der sonstigen finanziellen Verpflichtungen im Anhang orientieren sich nach dem RÄG 2014 weitestgehend an der Bilanzrichtlinie und sind mit dem deutschen Handelsrecht vergleichbar. Für kleine Gesellschaften ergibt sich aufgrund der Gesetzesnovelle eine Pflichtangabe in Bezug auf sonstige finanzielle Verpflichtungen. Ziel dieser Anhangangabe ist es, die Beurteilung der Finanzanlagen der Gesellschaften unterstützen zu können. In der Praxis spricht man von wesentlichen Verpflichtungen, wenn diese über den üblichen Rahmen der Gesellschaft hinausgehen und für den Bilanzadressaten nicht zu erwarten sind. Je dichter der finanzielle Ermessensspielraum einer Unternehmung ist, umso früher ist eine Wesentlichkeit bei den finanziellen Verpflichtungen gegeben.¹⁶⁹

Anders als bei den Verbindlichkeiten wird der Begriff der sonstigen finanziellen Verpflichtungen in der Literatur weiter gefasst und wird wie folgt definiert: Es handelt sich um eine rechtlich bestehende Verpflichtung, welche weder als Verbindlichkeit, noch als Rückstellung zu passivieren ist und aus der sich die Unternehmung aus wirtschaftlichen sowie aus rechtlichen Gründen nicht entziehen kann. Kurzfristige Verpflichtungen, die der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zuzuordnen und kurzfristig kündbar sind, sind nicht im Anhang zu berücksichtigen. Dazu zählen beispielsweise Tilgungsverpflichtungen oder Lohnzahlungsverpflichtungen.¹⁷⁰

Anzugeben sind hingegen Verpflichtungen aus langfristigen Leasing- oder Mietverträgen. Öffentlich-rechtliche Verpflichtungen können sich ebenfalls bei Umweltschutzmaßnahmen ergeben und sind somit auch gesondert im Anhang anzugeben und näher zu erläutern.¹⁷¹ In Bezug auf sonstige wesentliche finanzielle Verpflichtungen sind sowohl der Gesamt- als auch der Vorjahresbetrag anzugeben. Eine Aufgliederung der Verpflichtungen ist nicht erforderlich.¹⁷²

Darüber hinaus ergibt sich vor allem für die Energie Steiermark Natur GmbH eine Veränderung. Bisher war diese Gesellschaft vom Ausweis sonstiger finanzieller Verpflichtungen befreit. Unter diese Position fallen am Beispiel des Kooperationspartners vor allem Verpflichtungen aufgrund anderer abgeschlossener Verträge. Dies sind Vereinbarungen, die nichts mit dem Kerngeschäft der Unternehmung zu tun haben.

¹⁶⁹ Vgl. GEIRHOFER (2016d), Rz. 7.

¹⁷⁰ Vgl. GEIRHOFER (2016d), Rz. 8 und 9.

¹⁷¹ Vgl. GEIRHOFER (2016d), Rz. 10.

¹⁷² Vgl. GEIRHOFER (2016d), Rz. 7.

Außerbilanzielle Geschäfte spielen bei den Tochterunternehmungen des Energiekonzerns eine untergeordnete Rolle. Der Ausweis der sogenannten Eventualverbindlichkeiten ist vor allem für die Energie Steiermark AG, für die Energie Steiermark Kunden GmbH sowie für die Energie Steiermark Business GmbH relevant. Während es sich bei der Energie Steiermark AG auf Einzelabschlussenebene hauptsächlich um Haftungsverpflichtungen gegenüber verbundenen Unternehmungen handelt, fallen unter den Begriff der außerbilanziellen Geschäfte bei der Energie Steiermark Kunden GmbH sowie der Energie Steiermark Business GmbH häufig Haftungsverhältnisse aus Bankgarantien.

4.9 Angaben zur Gewinn- und Verlustrechnung

Große Gesellschaften haben aufgrund des RÄG 2014 eine Aufgliederung der Umsätze nach Tätigkeitsbereichen und nach geographisch bestimmten Merkmalen zu erstellen.¹⁷³ Die Nettoumsatzerlöse sind nur dann getrennt nach geographischen Bereichen zu gliedern, wenn diese sich erheblich voneinander unterscheiden. Die Angabe darf in absoluten oder relativen Zahlen erfolgen. Auch eine grafische Darstellung der Umsätze ist zulässig.¹⁷⁴

Für die großen Gesellschaften der Energie Steiermark AG wurde eine Tabelle erstellt, um die Erlöse übersichtlicher darstellen zu können. Die Gewinne werden nach dem Gesamtkostenverfahren gegliedert.

Art des Umsatzes	Umsatz in Österreich EUR	Umsatz in anderen EU-Ländern EUR	Umsatz in anderen Nicht-EU-Ländern EUR	Gesamtumsatz EUR
1. Vorjahr				
2. Vorjahr				
Gesamtsumme 20XX				
Gesamtsumme Vorjahr				

Tabelle 3: Darstellung der Umsatzerlöse im Anhang,
Quelle: eigene Darstellung.

Da vor allem die Energie Steiermark Kunden GmbH wie auch die Energie Steiermark Business GmbH laufend Kunden in EU-Ländern, speziell in Deutschland, akquirieren, gewährt diese Auflistung einen genauen Einblick in die Umsätze der Gesellschaften und zeigt dem

¹⁷³ Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2016), S. 105.

¹⁷⁴ Vgl. GEIRHOFER (2016f), Rz. 3.

Bilanzadressaten auch gleichzeitig, welche Länder im Vergleich zum Vorjahr ins Visier der Kundenakquise genommen wurden. Hier werden die Erleichterungen in Bezug auf die Erstellung des Anhangs für kleine Gesellschaften ebenfalls deutlich, da diese von der Aufteilung der Umsätze nach geografischen Märkten nicht betroffen sind.

Hinsichtlich der außerordentlichen Erträge und Aufwendungen hat es vom Gesetzgeber ebenfalls eine Novellierung gegeben. Anstatt der Angabe von außerordentlichen Ergebnissen in der Gewinn- und Verlustrechnung schreibt das RÄG 2014 nun vor, lediglich Angaben in Bezug auf den Betrag sowie die Art der Erträge und Aufwendungen von außerordentlicher Größenordnung oder außerordentlichen Ereignissen im Anhang aufzunehmen.¹⁷⁵ Dabei kann es sich um jeden Posten der Gewinn- und Verlustrechnung handeln. Also auch jene Positionen, die vor dem RÄG 2014 nicht als außerordentlicher Aufwand beziehungsweise Ertrag ausgewiesen wurden.¹⁷⁶

Aktuell hat diese Veränderung für die Tochtergesellschaften keine bedeutende Auswirkung, da im vergangenen Jahr keine Gesellschaft des Energieversorgers außerordentliche Erträge oder Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen hatte.

4.10 Sonstige Angaben

Pflichtangaben in Bezug auf Organe und Arbeitnehmer sind nunmehr auf mittelgroße und große Gesellschaften beschränkt.¹⁷⁷ Im Zuge des RÄG 2014 sind Angaben bezüglich der Mitarbeiteranzahl als Durchschnittszahl anzugeben. Außerdem sind die Arbeitnehmer getrennt nach Arbeiter und Angestellte aufzugliedern. Das Ziel dieser Novellierung ist die Berechnung von Kennzahlen auf Basis der Mitarbeiteranzahl. Um dies ermöglichen zu können, empfiehlt die Literatur die Angabe von Vorjahreszahlen.¹⁷⁸ Analog dazu entfallen die Aufgliederung der Arbeitnehmer in Angestellte und Arbeiter sowie die namentliche Angabe der Organe der Gesellschaft.¹⁷⁹ Insgesamt sind die Änderungen im Bereich der Organe im Hinblick auf das RÄG 2014 gering ausgefallen. Demnach sind auch nach der Gesetzesnovelle die Bezüge der Vorstände sowie der Aufsichtsräte nach wie vor gesondert darzustellen.¹⁸⁰

¹⁷⁵ Vgl. GEIRHOFER (2016d), Rz. 16.; ebenso DOKALIK/HIRSCHLER (2016), S. 90.

¹⁷⁶ Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2016), S. 90.

¹⁷⁷ Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2016), S. 104.

¹⁷⁸ Vgl. GEIRHOFER (2016e), Rz. 2 und 3.

¹⁷⁹ Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2016), S. 104.

¹⁸⁰ Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2015), S. 93.

Ergänzend zu diesen Bestimmungen haben alle Unternehmungen, auch kleine Kapitalgesellschaften, Angaben in Punkto enthaltener Aufwendungen für Abfertigungen zu machen. Des Weiteren ist anzumerken, ob dieser Betrag zur Gänze aus Leistungen aus betrieblichen Mitarbeitervorsorgekassen besteht.¹⁸¹

Zusätzliche Angaben in Bezug auf den Abschlussprüfer sind nur von mittleren und großen Gesellschaften zu machen. Im Anhang sind jene Aufwendungen anzugeben, die für die Prüfung des Jahresabschlusses, für Bestätigungsleistungen, für Steuerberatungsleistungen sowie für sonstige Leistungen angefallen sind. Zum Vergleich können auch die Werte des Vorjahres in die Darstellung mit einbezogen werden.¹⁸²

Die Bestimmungen im Hinblick auf den Abschlussprüfer betreffen alle Gesellschaften der Energie Steiermark AG, mit Ausnahme der Energie Steiermark Natur GmbH. Für diese Gesellschaften ergeben sich im Zuge des RÄG 2014 keine Änderungen betreffend der Angabe über die Abschlussprüfer im Anhang.

¹⁸¹ S. § 239 (1) Z. 2.

¹⁸² Vgl. GEIRHOFER (2016c), Rz. 52.

5 Anhangangaben International Financial Reporting Standards

Der Anhang der IFRS beinhaltet Informationen über die Aufstellung des zu erstellenden Jahresabschlusses sowie Detailinformationen, die sich aus den einzelnen Standards ergeben. Durch die umfassende Offenlegungspflicht erlangen die Bilanzadressaten einen genauen Einblick in die aktuelle wirtschaftliche Situation einer Unternehmung.¹⁸³ Aufgrund der immer steigenden Anzahl der Standards, erhöht sich auch der Aufwand für die Erstellung des Anhangs IFRS.¹⁸⁴ In der Literatur ist hinsichtlich des Anhangs nach IFRS sowohl die Rede von Notes als auch von Disclosures, was so viel wie Offenlegung bedeutet. Die Literatur bezieht sich bei dem Begriff Notes eher auf die Art der Verknüpfung von Informationen im Anhang durch ergänzende Erläuterungen in den Rechenwerken mit Querverweise. Der Terminus Disclosures drückt im Gegensatz zu den Notes eher die Funktionen des Anhangs aus.¹⁸⁵

Das folgende Kapitel soll einen Überblick über die aktuell gültigen Anhangangaben der IFRS geben. Dieses Kapitel dient in weiterer Folge als Grundlage für die Gegenüberstellung der Anhangangaben nach dem RÄG 2014 mit jener der IFRS, da der Kooperationspartner gerne wissen möchte, inwieweit sich das RÄG 2014 bereits an die IFRS orientiert.

5.1 Grundlagen des Anhangs nach den International Financial Reporting Standards

Anders als im österreichischen Unternehmensrecht setzen sich die Anhangangaben der IFRS aus den jeweiligen Rechnungslegungsstandards zusammen.¹⁸⁶ Schon in diesem Zusammenhang wird deutlich, dass dem Anhang nach internationaler Rechnungslegung mehr Aufmerksamkeit zukommt als im nationalen Recht. Entgegen der nationalen Rechnungslegung werden die spezifischen Angaben, die den Anhang betreffen, bereits dort behandelt, wo auch die genauen Bilanzierungs- und Bewertungsfragen geregelt sind. Dies gewährleistet einen inhaltlichen Zusammenhang zwischen Anhang und Bilanz, da einige Untergliederungen entweder in der Bilanz oder im Anhang vorgenommen werden können.¹⁸⁷

¹⁸³ Vgl. GRÜNBERGER (2016), S. 473.

¹⁸⁴ Vgl. WEBER (2009), S. 18.

¹⁸⁵ Vgl. COENENBERG/HALLER/SCHULTZE (2016), S. 868.

¹⁸⁶ Vgl. COENENBERG/HALLER/SCHULTZE (2016), S. 868.

¹⁸⁷ Vgl. FREIBERG (2014a), Rz. 9.

Diese Angabepflichten bestehen für den Jahres- und Konzernabschluss. Dies ist eine enorme Erleichterung, da, soweit nichts anderes erwähnt wird, die Standards ebenfalls für die Erstellung des Konzernabschlusses herangezogen werden können.¹⁸⁸

Die Notes sind neben der Bilanz, Gesamtergebnisrechnung, Eigenkapitalveränderungsrechnung und der Kapitalflussrechnung ein integraler Bestandteil des Jahresabschlusses. Die Notes beinhalten im Wesentlichen die zusammenfassende Darstellung der angewandten Rechnungslegungsmethoden sowie sonstige ergänzende Erläuterungen.¹⁸⁹

Im Gegensatz zur österreichischen Rechnungslegung besteht nach den IFRS für alle Gesellschaften die Pflicht zur Erstellung eines Anhangs. Neben den wesentlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden müssen auch sonstige zusammenfassende Erläuterungen in den Notes enthalten sein. Etwaige größenabhängige Erleichterungen gibt es bei der internationalen Rechnungslegung nicht.¹⁹⁰

Ein sehr positiver Nebenaspekt der IFRS ist die Tatsache, dass eine IAS Verordnung dem nationalen Gesetzgeber erlaubt, Teile der IFRS auch für nationale Einzelabschlüsse zu verwenden. Diese wird in den europäischen Ländern meist nicht in Anspruch genommen.¹⁹¹ Zusätzliche Erläuterungen sowie Angaben in Bezug auf den zu erstellenden Jahresabschluss dürfen anstatt im Anhang auch bei den betreffenden Positionen in der Bilanz näher erfasst werden.¹⁹²

Werden vom Management Ermessensentscheidungen getroffen, so ist im Anhang ebenfalls zu beschreiben, welche Beträge durch diese Entscheidung wesentlich beeinflusst wurden.¹⁹³ Besonders wichtig bei der Erstellung der Notes sind die Vorjahresangaben. Dies bezieht sich auf alle quantitativen Angaben des Anhangs, um dem Bilanzleser einen besseren Einblick in vorangegangene Veränderungen geben zu können. Schlussendlich sollen diese Divergenzen im Anhang erläutert werden.¹⁹⁴

¹⁸⁸ Vgl. COENENBERG/HALLER/SCHULTZE (2016), S. 868.

¹⁸⁹ Vgl. RUHNKE/SIMONS (2012), S. 261.

¹⁹⁰ Vgl. COENENBERG/HALLER/SCHULTZE (2016), S. 869.; ebenso KRAWITZ (2005), S. 17.

¹⁹¹ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2015), S. 7.

¹⁹² Vgl. COENENBERG/HALLER/SCHULTZE (2016), S. 870.

¹⁹³ Vgl. GRÜNBERGER (2016), S. 474.

¹⁹⁴ Vgl. LEIBFRIED/WEBER/RUMMEL (2015), S. 141.

Analog zur nationalen Rechnungslegung müssen Ereignisse nach dem Bilanzstichtag auch in den Notes der IFRS erwähnt werden. Dabei muss darauf geachtet werden, welche Informationen für den Adressaten der Notes relevant sind. In diesem Zusammenhang sind zwingend die Art des Ereignisses sowie eine Schätzung der finanziellen Auswirkungen anzugeben. Kann eine verlässliche Schätzung des Ereignisses nicht erfolgen, so muss auch hier eine Begründung in den Notes vorgenommen werden.¹⁹⁵

Die Energie Steiermark AG und deren Tochtergesellschaften nimmt diese Übernahme aus der internationalen Rechnungslegung gerne in den Einzelabschluss auf, da es im Zuge der Konzernabschlusserstellung eine enorme Erleichterung darstellt. Daher sind einige Änderungen, die sich im Zuge des RÄG 2014 ergeben nicht so umfangreich für die Konzerngesellschaften. Abweichend zur österreichischen Rechnungslegung gibt es nach den internationalen Standards in Bezug auf die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden Ermessensspielräume, die vom Management ausgenutzt werden können. Dabei muss auf die Relevanz und Wesentlichkeit der Ereignisse geachtet werden. Anhangangaben haben jedenfalls zu erfolgen, wenn diese die Geschäftstätigkeit der Unternehmung näher beschreiben.¹⁹⁶

Bei der Energie Steiermark AG und deren Tochtergesellschaften sind dies Ereignisse, die auf Änderungen in der Stromwirtschaft zurückzuführen oder die typisch für einen Energieversorger sind wie zum Beispiel die Einführung des Energieeffizienzgesetzes oder auch der Bau des Murkraftwerkes durch die Energie Steiermark AG. Beim sogenannten Energieeffizienzgesetz handelt es sich um eine gesetzliche Vorgabe für große Unternehmungen, welche besagt, dass bis zum Jahr 2020 externe Energieaudits von zertifizierten Energiemanagern durchgeführt werden müssen.¹⁹⁷

Wie bereits erwähnt, fordern die IFRS in Bezug auf den Anhang sehr viele Angaben. Dies führte in den letzten Jahren zu immer mehr Kritik. In der Praxis hat sich herausgestellt, dass zusätzliche Angaben in den Notes viele Abschlussadressaten überfordert und Informationen beziehungsweise der Bezug für das Wesentliche verloren gehen. In vielen Fällen leidet die Qualität des Anhangs unter bereits vorformulierten Standardphrasen, welche von Jahr zu Jahr umfangreicher und intransparenter werden. Als Ursache dafür wird das immer wachsende Informationsbedürfnis der Anhangadressaten genannt.¹⁹⁸

¹⁹⁵ Vgl. LEIBFRIED/WEBER/RUMMEL (2015), S. 362.

¹⁹⁶ Vgl. COENENBERG/HALLER/SCHULTZE (2016), S. 870.

¹⁹⁷ Vgl. WENGER/ADRIAN (2015), S. 5.

¹⁹⁸ Vgl. LEIBFRIED/WEBER/RUMMEL (2015), S. 425.

Dies schmälert keinesfalls die Relevanz der Notes in der internationalen Rechnungslegung. Aufgrund der Vergleichbarkeit ist dieser Teil des Jahresabschlusses ein wichtiges Instrument für Bilanzadressaten. In diesem Zusammenhang wird es auch in Zukunft weiterhin Neuerungen und Erweiterungen in Bezug auf den zu erstellenden Anhang der internationalen Rechnungslegung geben.¹⁹⁹

5.2 Funktionen und Gliederung des Anhangs nach den International Financial Reporting Standards

Die folgende Abbildung zeigt die wesentlichen Funktionen der Notes der internationalen Rechnungslegung.

Erläuterungsfunktion	Entlastungsfunktion	Ergänzungsfunktion
<ul style="list-style-type: none"> • Erhöhung des Informationsgehaltes für den Bilanzleser 	<ul style="list-style-type: none"> • Informationsverlagerung in den Anhang • Schafft Klarheit und Übersichtlichkeit 	<ul style="list-style-type: none"> • In den Notes werden Informationen wiedergegeben, die weder in der Bilanz, noch in der Gewinn- und Verlustrechnung erläutert werden.

Abbildung 3: Funktionen des Anhangs nach IFRS,
Quelle: in Anlehnung an COENENBERG/HALLER/SCHULTZE (2012), S. 866.

Die Funktionen der Notes sind im Wesentlichen mit den Anhangangaben der nationalen Rechnungslegung zu vergleichen. Eine Korrekturfunktion kann den Notes nicht zugesprochen werden, da dies gegen den Grundsatz der „faithful presentation“ sprechen würde. Demnach dürfen Ereignisse, die nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen, aber aus der Einhaltung der Einzelvorschriften resultieren, nicht durch ergänzende Erläuterungen in den Notes korrigiert werden.²⁰⁰

¹⁹⁹ Vgl. LEIBFRIED/WEBER/RUMMEL (2015), S. 429.

²⁰⁰ Vgl. COENENBERG/HALLER/SCHULTZE (2016), S. 869.

Abweichend zur österreichischen Rechnungslegung darf der Aufbau und die Gliederung der Notes frei gewählt werden.²⁰¹ Die Unternehmung hat die Notes jedoch so aufzustellen, dass ein systematischer roter Faden erkennbar ist. Die Festlegung der Darstellungsform soll jedoch die Verständlichkeit und Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse ermöglichen.²⁰²

Trotz der freien Gestaltungsmöglichkeiten der Notes, hat sich in der Praxis eine grobe Struktur durchgesetzt, die einen logischen und systematischen Aufbau gewährleistet. Demnach können die Notes in drei wesentliche Bestandteile gegliedert werden²⁰³:

- Teil 1: Allgemeine Erläuterungen zu Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden
- Teil 2: Erläuterungen zu Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung
- Teil 3: Sonstige Angaben, die weder in Teil 1 noch Teil 2 behandelt werden

Analog zur österreichischen Rechnungslegung beinhaltet der erste Teil der Notes zunächst die Vorstellung der Unternehmung. Dabei wird näher auf die Produktpalette und das Leistungsangebot eingegangen.

Im zweiten Teil der Notes soll eine genaue Beschreibung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode offengelegt werden. Vergleichbar mit der nationalen Bestimmung zur Erstellung des Anhangs müssen auch nach IFRS die herangezogenen Bewertungsgrundlagen, wie zum Beispiel die Anschaffungskosten oder fortgeführte Anschaffungskosten, angegeben werden. Hier muss lediglich erläutert werden, welche Bilanzposten nach welchen Methoden bewertet werden. Außerdem sind die Bilanzpolitik sowie die Auswahl alternativer Bilanzierungsmethoden anzuführen. Bei der Wahl der Rechnungslegungsmethoden ist vom Management ferner anzugeben, welche Ermessensspielräume in Anspruch genommen wurden und wie sich diese Entscheidung auf die Abschlusspositionen in der Bilanz oder Gewinn- und Verlustrechnung ausgewirkt haben.²⁰⁴

Der dritte Teil befasst sich mit Themen, die weder zu den allgemeinen Erläuterungen, noch zu den Erläuterungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zählen. Dieser Abschnitt wird meist für die Erläuterung von Eventualverbindlichkeiten, sonstigen finanziellen Verpflichtungen, Ereignissen nach dem Bilanzstichtag oder finanzwirtschaftliche Risiken genutzt.²⁰⁵

²⁰¹ Vgl. WEBER (2009), S. 21.

²⁰² S. IAS 1.113.

²⁰³ Vgl. WEBER (2009), S. 21.

²⁰⁴ Vgl. GRÜNBERGER (2015), S. 279.

²⁰⁵ Vgl. WEBER (2009), S. 22.

Besonders hervorzuheben ist, dass es sich bei einem Abschluss nach IFRS weder um eine Ausschüttungsbemessungsgrundlage, noch um die Besteuerung von Unternehmungen handelt. Daher kann die Erstellung eines Abschlusses nach IFRS auf freiwilliger Basis erfolgen.²⁰⁶

5.3 Anhangangaben der Aktiva

Im folgenden Teilkapitel werden die für die Tochtergesellschaften der Energie Steiermark AG wesentlichen Pflichtangaben der IFRS in Bezug auf die Aktiva der Bilanz näher erläutert und beschrieben.

5.3.1 Das immaterielle Anlagevermögen im Anhang

Das immaterielle Anlagevermögen nach IFRS wird im IAS 38 näher behandelt. IAS 38 unterteilt das immaterielle Anlagevermögen in Gruppen, um ein getreueres Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage abbilden zu können. Diese Gruppen können zum Beispiel Markennamen, Lizenzen, Urheberrechte oder auch Nutzungs- und Betriebskonzessionen sein. Dabei regeln die Standards eine genaue Offenlegung der immateriellen Vermögensgegenstände und unterteilen diese gleichzeitig in allgemeine und spezifische Pflichtangaben.²⁰⁷

Bei den Tochtergesellschaften der Energie Steiermark AG setzt sich das immaterielle Anlagevermögen vor allem aus Strom-, Gas- und Wärmebezugsrechten, Transportrechten und Lizenzen zusammen. Selbst erstelltes immaterielles Anlagevermögen gibt es im Geschäftsjahr 2015 bei den Tochtergesellschaften nicht.

Da im Bereich der IFRS auch selbst erstelltes immaterielles Anlagevermögen aktiviert werden muss, erfolgen die Erläuterungen in den Notes ebenfalls getrennt nach selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenständen und sonstigen Vermögenswerten.²⁰⁸

²⁰⁶ Vgl. WEBER (2009), S. 22.

²⁰⁷ Vgl. WULF (2008), S. 101 ff.

²⁰⁸ S. IAS 38.118.

Zu den allgemeinen Pflichtangaben der Notes zählen die folgenden Punkte²⁰⁹:

- Nutzungsdauer
- Verwendete Abschreibungsmethoden
- Buchwert und kumulierte Abschreibung am Beginn und am Ende jeder Periode
- Positionen der Gesamtergebnisrechnung, in denen die Abschreibung der Vermögenswerte enthalten sind
- Überleitung der Buchwerte am Beginn und am Ende jeder Wirtschaftsperiode

Bei der Nutzungsdauer ist anzugeben, ob das immaterielle Anlagevermögen begrenzt oder unbegrenzt in der Unternehmung genutzt wird. Handelt es sich um eine begrenzte Nutzungsdauer, so ist in den Notes ebenfalls anzugeben welche Abschreibungsmethode verwendet wird.²¹⁰

Die Überleitung des Buchwertes am Beginn und am Ende jeder Wirtschaftsperiode verlangt wiederum gesonderte Erläuterungen. In dieser Position werden vor allem Vermögenszugänge wiedergespiegelt, die aus unternehmensinterner Entwicklung, aus dem Einzelerwerb oder im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworben werden. Ebenfalls angegeben werden müssen Vermögenswerte, die zum Verkauf stehen.²¹¹ Gibt es aufgrund von Neubewertungen innerhalb der Unternehmung Erhöhungen oder Wertminderungen der immateriellen Vermögensgegenstände, so ist auch dies in der Überleitung des Buchwertes anzugeben. Des Weiteren sind Nettoumrechnungsdifferenzen anzugeben, die sich im Zuge der Umrechnung in die Berichtswährung ergeben, zu erläutern und anzugeben.²¹²

²⁰⁹ Vgl. WULF (2008), S. 103.

²¹⁰ S. IAS 38.118a und b.

²¹¹ Vgl. WULF (2008), S. 104.

²¹² Vgl. IAS 38.118e.

Die speziellen Angabepflichten in den Notes gelten für jenes immaterielle Anlagevermögen, das keine bestimmte Nutzungsdauer aufweisen kann. In diesem Zusammenhang werden folgende Angaben verlangt²¹³:

- Begründung, warum eine unbestimmte Nutzungsdauer angenommen wird
- Bei immateriellen Vermögenswerten, die eine wesentliche Bedeutung in der Unternehmung haben, ist der verbleibende Abschreibungszeitraum sowie der Buchwert anzugeben
- Detaillierte Angaben bei immateriellen Vermögenswerten, die durch öffentliche Zuschüsse finanziert wurden
- Angabe der Buchwerte von immateriellen Vermögenswerten, mit denen eine Verfügungsrechtsbeschränkung verbunden ist
- Angabe von Verpflichtungen, die im Zuge des künftigen Erwerbes von immateriellen Vermögensgegenständen entstehen

Wie aus den oben angeführten Angaben ersichtlich, gibt es für das immaterielle Anlagevermögen nach der IFRS eine umfassende Offenlegungspflicht in den Notes.

5.3.2 Das Sachanlagevermögen im Anhang

Die umfassende Offenlegungspflicht setzt sich bei den Angaben des Sachanlagevermögens fort. Hier gibt es im Zuge der Erstellung der Notes keine vorgeschriebene Gestaltungsvorschrift. Um dem Bilanzleser einen Überblick über die aktuellen Vermögensverhältnisse gewähren zu können, empfiehlt sich die Erstellung eines Anlagenspiegels.²¹⁴

Da die Inhalte des Anlagenspiegels mit jenen der nationalen Rechnungslegung übereinstimmen, kann das Layout auch im Anhang der internationalen Rechnungslegung verwendet werden. Auf eine Darstellung des Finanzanlagevermögens wird beim Anlagenspiegel nach internationaler Rechnungslegung jedoch verzichtet. Lediglich das immaterielle Anlagevermögen sowie das Sachanlagevermögen müssen im Anlagenspiegel ausgewiesen werden.²¹⁵

²¹³ Vgl. COENENBERG/HALLER/SCHULTZE (2016), S. 179.

²¹⁴ Vgl. WEBER (2009), S. 154.

²¹⁵ Vgl. FREIBERG (2014c), Rz. 28.

Das Sachanlagevermögen ist, nach Möglichkeit, gesondert auszuweisen. Die Literatur gibt für den Ausweis der Sachanlagen im Anhang folgende Gliederung vor²¹⁶:

- Unbebaute Grundstücke
- Grundstücke und Gebäude
- Maschinen und maschinelle Anlagen
- Betriebsausstattung
- Geschäftsausstattung

Die genannte Gliederung ist auch für die Unternehmungen der Energie Steiermark AG gut umsetzbar, da eine ähnliche Auflistung auch im nationalen Unternehmensrecht vorzunehmen ist. Werden zusätzliche Untergliederungen im Bereich der Sachanlagen benötigt, so sind unternehmensspezifische Anpassungen aufgrund der Wesentlichkeit zulässig.²¹⁷

In den Notes ist die Bewertungsgrundlage anzugeben, um den Bruttobuchwert der Anschaffungs- und Herstellungskosten zu erhalten. Analog zum immateriellen Anlagevermögen muss auch beim Sachanlagevermögen sowohl die geplante Nutzungsdauer als auch die angewandte Abschreibungsmethode offengelegt werden.²¹⁸

5.3.3 Vorräte im Anhang

Im Bereich der Vorräte sind zusätzliche Angaben in den Notes zu machen. Dabei besteht keine Verpflichtung zur Verschiebung der Informationen von der Bilanz in den Anhang. Es existiert vielmehr die Möglichkeit, zusätzliche Erläuterungen in der Bilanz, der Gesamtergebnisrechnung oder der Gewinn- und Verlustrechnung darzustellen. Die internationale Rechnungslegung schreibt in Bezug auf Vorräte keine spezifische Untergliederung vor. IAS 2.37 gibt eine Klassifizierung vor, die in der Praxis ebenso als Gliederung für den Anhang angesehen wird. Im Sinne der Abschlussadressaten wird eine Gliederung der Vorräte empfohlen, um eine übersichtlichere Darstellung dieser Bilanzposition gewährleisten zu können.²¹⁹ Eine Gliederung der Vorräte kann in Handelswaren, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige und fertige Erzeugnisse vorgenommen werden.²²⁰

²¹⁶ FREIBERG (2014c), Rz. 24.

²¹⁷ Vgl. FREIBERG (2014c), Rz. 24.

²¹⁸ S. IAS 16.73.

²¹⁹ Vgl. KRAWITZ (2005), S. 64.

²²⁰ Vgl. PADBERG (2008), S. 4.

Gemäß IFRS sind folgende Angaben zwingend in den Notes offenzulegen²²¹:

- Darstellung der Bewertungsmethoden inklusive der verwendeten Bewertungsvereinfachungsverfahren
- Angaben über Wertaufholungszuschreibungen wie auch die Gründe für eine Zuschreibung
- Kosten der in die Herstellungskosten einbezogenen Fremdfinanzierung

Wird das sogenannte Lifo-Verfahren, Last in first out, angewandt, so ist eine zusätzliche Angabe des niedrigeren Bilanzwertes, welcher sich durch Anwendung der Durchschnittsmethode ergeben hätte, anzugeben.²²² Zusätzlich zu den Bewertungsverfahren sind nach internationaler Rechnungslegung ebenfalls die Buchwerte jener Vorräte anzugeben, die als Sicherheit für etwaige Verbindlichkeiten verpfändet worden sind.²²³

5.3.4 Latente Steuern im Anhang

Eine umfangreiche Offenlegungspflicht besteht auch für latente Steuern gemäß IAS 12. Hauptbestandteil der Offenlegungspflicht ist die Aufgliederung des Steueraufwands laut Gewinn- und Verlustrechnung in die einzelnen Hauptbestandteile. Des Weiteren sind detaillierte Angaben der latenten Steuern, welche in den sonstigen Ergebnissen beziehungsweise im Eigenkapital erfasst werden, im Anhang anzugeben.²²⁴ Die Angabe von latenten Steuern in den Notes ist eine Mischung aus schriftlichen Erläuterungen, Analysen von Aufwendungen sowie Überleitungsrechnungen.²²⁵ In der Praxis werden die latenten Steuern im Anhang bei den Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung beim Posten der Ertragsteuern näher beschrieben.²²⁶ Dies soll den Informationsgehalt für den Bilanzadressaten deutlich erhöhen.²²⁷

²²¹ Vgl. FREIBERG (2014b), Rz. 45.

²²² Vgl. FREIBERG (2014b), Rz. 45.

²²³ S. IAS 2.36h.

²²⁴ Vgl. BERTEL/FRÖHLICH (2014), S. 60.

²²⁵ Vgl. KRIMPMANN (2011), S. 46.

²²⁶ Vgl. LEIBFRIED/WEBER/RUMMEL (2015), S. 162.

²²⁷ Vgl. PELLENS/FÜLBIER/GASSEN/SELLHORN (2014), S. 247.

In Bezug auf latente Steuern sind gemäß IAS 12 folgende Sachverhalte zwingend im Anhang anzugeben²²⁸:

- Latenter Steuerertrag sowie Steueraufwand
- Periodenfremde Ertragssteueraufwendungen/ -erträge
- Betrag der latenten Steuern, welcher auf Steuersatzänderungen beruht
- Betrag der Minderung des Ertragsteueraufwands durch die Aktivierung von latenten Steuern

Des Weiteren ist eine Erläuterung zu Änderungen des angewandten Steuersatzes im Vergleich zur Vorperiode anzugeben.²²⁹

5.3.5 Forderungen

Die Regelungen hinsichtlich der Behandlung von Forderungen befinden sich derzeit im Umbruch. In Zukunft sollen alle Tatbestände, die mit Finanzinstrumenten zu tun haben, in einem Standard abgewickelt werden und nicht wie bisher in IAS 32, IAS 39 und IFRS 7.²³⁰

Auch in Bezug auf bestehende Forderungen wird eine praxisbezogene Untergliederung empfohlen. Diese kann entweder in der Bilanz oder im Anhang erfolgen. Für eine übersichtlichere Darstellung sollten die Informationen im Anhang angegeben werden. Dies steigert auch den Informationsgehalt für die Abschlussadressaten.²³¹

Forderungen sind gemäß IAS 1.78b in folgende Bereiche zu gliedern²³²:

- Handelspartner
- Forderungen gegenüber nahestehenden Unternehmungen
- Anzahlungen
- Sonstige Beträge

In dieser Bilanzposition können ebenfalls Forderungen enthalten sein, die im Zuge der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit entstanden sind und nicht innerhalb eines Jahres oder eines Geschäftszyklus realisiert werden können.²³³

²²⁸ S. IAS 12.

²²⁹ Vgl. PELLENS/FÜLBIER/GASSEN/SELLHORN (2014), S. 247.

²³⁰ Vgl. BEYHS/KERSCHBAUMER/WOLF (2015), S. 67.

²³¹ Vgl. COENENBERG/HALLER/SCHULTZE (2016), S. 271.

²³² S. IAS 1.78b.

²³³ Vgl. COENENBERG/HALLER/SCHULTZE (2016), S. 271.

In der Praxis sind sich die Unternehmungen beim Ausweis der Forderungen allerdings uneinig. Eine mögliche Variante zur Offenlegung der Forderung wäre eine Gliederung in lang- und kurzfristige Vermögenswerte, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie lang- und kurzfristige sonstige Vermögenswerte.²³⁴ Diese Aufteilung ermöglicht dem Bilanzadressaten eine detaillierte Auflistung aller Forderungen und macht den Anhang der Unternehmung gleichzeitig transparenter.

Bei der Offenlegung der Forderungen muss im Zusammenhang mit der internationalen Rechnungslegung erwähnt werden, dass auch jene Vermögenswerte im Anhang aufzunehmen sind, die nicht in der Bilanz ausgewiesen wurden. Dazu zählt zum Beispiel eine getätigte Kreditzusage.²³⁵

5.4 Anhangangaben der Passiva

Analog zu den Erläuterungen der Aktiva der Bilanz, werden nun ebenso die passiven Bilanzpositionen im Anhang untersucht.

5.4.1 Eigenkapital

Auch bezüglich der Darstellung des Eigenkapitals gibt es die Möglichkeit, Informationen entweder in der Eigenkapitalveränderungsrechnung oder im Anhang anzugeben. Gemäß IAS 1.78e können sowohl das Eigenkapital als auch die Rücklagen in verschiedene Gruppen untergliedert werden. Ebenfalls im Anhang anzugeben ist eine Beschreibung von Art und Zweck jeder Rücklage innerhalb des Eigenkapitals.²³⁶

Eine Gliederung des Eigenkapitals kann vorgenommen werden, um dem Adressaten des Abschlusses zusätzliche Informationen über die Kapitalstruktur zu geben. Durch den separaten Ausweis von Gewinnrücklagen oder Gesellschafterbeiträgen können dem Jahresabschlussleser entscheidungsrelevante Informationen übermittelt werden. In diesem Zusammenhang muss sich jede Unternehmung fragen, ob die zusätzliche Informationsquelle gewollt ist oder nicht.²³⁷

²³⁴ Vgl. LEIBFRIED/WEBER/RUMMEL (2015), S. 227.

²³⁵ Vgl. LEIBFRIED/WEBER/RUMMEL (2015), S. 299.

²³⁶ S. IAS 1.78e.

²³⁷ Vgl. HINZ (2005), S. 99.

Besondere Erläuterungsnotwendigkeiten im Anhang ergeben sich nach internationaler Rechnungslegung vor allem daraus, was aus gesellschaftsrechtlicher Sicht beschlossen wurde sowie was davon auch umgesetzt wurde. Die internationale Rechnungslegung gibt ebenfalls vor, dass Unternehmungen das Eigenkapital so offenlegen müssen, sodass dem Abschlussadressaten der Notes eine umfassende Beurteilung der Ziele, Prozesse wie auch Methoden der Unternehmung ermöglicht werden kann. Für die Tochtergesellschaften der Energie Steiermark AG wäre es ebenfalls möglich, dass diese externen Kapitalerfordernissen unterliegen. Dazu zählt beispielsweise eine sehr hohe Eigenkapitalquote. Ist dies der Fall, so sind die Art der Erfordernisse und die Einbeziehung dieses Tatbestandes in das Kapitalmanagement miteinzubeziehen.²³⁸

5.4.2 Rückstellungen

Bei den Notes der IFRS wird der Fokus vor allem auf die Darstellung der Risiken gelegt.²³⁹ Analog zum immateriellen Anlagevermögen besteht auch bei den Rückstellungen eine umfassende Offenlegungspflicht.

5.4.2.1 Personalarückstellungen / Pensionsverpflichtungen

Die Personalarückstellungen sind, anders als im Unternehmensgesetzbuch, nicht bei den Rückstellungen im Allgemeinen, sondern bei den Leistungen an Arbeitnehmer im IAS 19 verankert. In Bezug auf Personalarückstellungen schreibt die internationale Rechnungslegung umfangreiche Offenlegungspflichten vor. Unternehmungen müssen in Bezug auf Personalarückstellungen darüber entscheiden, welche Schwerpunkte bei den Notes gelegt werden. Das Ziel des IAS 19 ist es, Abschlussadressaten einen umfassenden Einblick in die Risikostruktur, die Risikokonzentration sowie das Risikomanagement zu gewähren. Den Adressaten des Jahresabschlusses soll mit Hilfe des IAS 19 die Liquiditätsplanung aus den Pensionsplänen der Unternehmung näherbringen. Im Zusammenhang mit Personalarückstellungen fällt die Bewertung dieser Bilanzposition nach IFRS zumeist höher aus als jene nach UGB.²⁴⁰

²³⁸ S. IAS 135a.

²³⁹ Vgl. COENENBERG/HALLER/SCHULTZE (2016), S. 460.

²⁴⁰ Vgl. MELCHER/DAVID/SKOWRONEK (2013), S. 279.

5.4.2.2 Sonstige langfristige Rückstellungen

Die Position der sonstigen Rückstellungen ist ein sogenanntes „Auffangbecken“ für sämtliche Rückstellungen, die im Anhang nicht gesondert ausgewiesen werden. Die in Punkt 5.5.2.1 erläuterten Personalarückstellungen sind jedoch nach wie vor gesondert offenzulegen.²⁴¹

Unternehmungen, die nach IFRS bilanzieren, haben folgende Angaben in den Notes zu veröffentlichen²⁴²:

- Buchwert zu Beginn und Ende jedes Wirtschaftsjahres
- Angaben über Rückstellungen, die zusätzlich gebildet oder erhöht wurden
- Angaben über verwendete Rückstellungen
- Nicht verwendete Rückstellungen
- Rückstellungen, die sich durch den Zinseffekt einer Berichtsperiode erhöht haben
- Angaben über die Unsicherheiten in Bezug auf den Betrag oder die Fälligkeit der Abflüsse
- Beschreibung der Verpflichtung sowie der erwartete Zeitpunkt der Fälligkeit

Für eine übersichtlichere Darstellung der Rückstellung empfiehlt IAS 37.84 die Erstellung eines Rückstellungsspiegels. Dieser zeigt die Veränderung der Rückstellung zwischen zwei Berichtsperioden und deren Ursache. Im Unterschied zum Anlagenspiegel sowie zur offenzulegenden Eigenkapitalveränderungsrechnung sind keine Angaben zu Vergleichsperioden erforderlich.²⁴³ Für die Energie Steiermark AG und deren Tochtergesellschaften ist die Darstellung der Vergleichsperioden jedoch empfehlenswert, um eine übersichtlichere Darstellung der Rückstellungen gewährleisten zu können.

Um eine korrekte Überleitung der Buchwerte garantieren zu können, dürfen zusätzliche Posten, wie zum Beispiel die Währungsumrechnungen und Änderungen des Konsolidierungskreises, in den Rückstellungsspiegel aufgenommen werden.²⁴⁴

²⁴¹ Vgl. LEIBFRIED/WEBER/RUMMEL (2015), S. 273.

²⁴² Vgl. ROHATSCHEK/MAUKNER (2012), S. 221.

²⁴³ Vgl. PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH (2016), S. 616.

²⁴⁴ Vgl. MELCHER/DAVID/SKOWRONEK (2013), S. 197.

Rückstellungen mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr sind gesondert im Anhang anzugeben. In der Praxis hat sich folgende Darstellungsform herauskristallisiert²⁴⁵:

	Gewährleistungen	Restrukturierungen	Sonstiges	Gesamt
Buchwert 01.01.xx				
Zuführungen				
Inanspruchnahmen				
Auflösungen				
Aufzinsung				
Buchwert 31.12.xx				

Tabelle 4: Rückstellungsspiegel nach IAS 37.84,

Quelle: MELCHER/DAVID/SKOWRONEK (2013), S. 197 (leicht modifiziert).

Wie in der oben angeführten Tabelle ersichtlich, sind Rückstellungen Gruppenweise in den Notes anzugeben. Bei der Erstellung dieser Gruppen ist auf die Höhe, den Rückstellungsgrund sowie den Fälligkeitszeitpunkt zu achten. Für wesentliche Rückstellungen beziehungsweise für Rückstellungen, die sich als entscheidend für die unternehmerische Tätigkeit erweisen, sind gesonderte Kategorien zu erstellen, die die Besonderheit dieser Rückstellungen widerspiegeln. Eine korrespondierende Spalte für zusätzliche Inanspruchnahmen von Rückstellungen sieht dieser Rückstellungsspiegel nicht vor. Dies wäre für den Bilanzleser eine interessante Information, wird aber von der internationalen Rechnungslegung nicht vorgeschrieben.²⁴⁶

Besondere Rückstellungen sind speziell bei der Energie Steiermark Kunden GmbH zu finden. Im vergangenen Jahr haben Kunden, die länger als ein Jahr die Leistungen der Energie Steiermark Kunden GmbH in Anspruch genommen haben, einen Treuebonus in Höhe von sechs Monaten Gratisstrom erhalten. Der im Jahr 2016 eingeführte Kundenclub wird ebenfalls als gesonderte Kategorie der Rückstellungen dargestellt.

²⁴⁵ Vgl. PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH (2016), S. 616.

²⁴⁶ Vgl. MELCHER/DAVID/SKOWRONEK (2013), S. 197 f.

Detaillierte Angaben zu möglichen späteren Fälligkeitszeitpunkten bei unsicheren Verpflichtungsbeträgen sind nach internationaler Rechnungslegung nicht notwendig. Das bedeutet, dass es in der Regel ausreichend ist, wenn in den Notes vermerkt wird, dass der zu zahlende Betrag, der sich aus der Verpflichtung eines Rechtsstreites ergibt, vom Ausgang des Verfahrens abhängig ist. Vergleichsinformationen zwischen den Berichtsperioden sind immer nur dann erforderlich, wenn es dem besseren Verständnis des Abschlussadressaten dient.²⁴⁷

Gibt es in der Bilanz oder der Gewinn- und Verlustrechnung Informationsdefizite, so können diese fehlenden Angaben nicht durch eine verbale Erläuterung in den Notes vollständig behoben werden, da die IFRS dem Anhang eine derartige Funktion nicht anerkennt. Das kommt daher, da die einzelnen Rechenwerke der internationalen Rechnungslegung für sich die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend aufzustellen haben.²⁴⁸

Besonders zu erwähnen sind im Zusammenhang mit den Rückstellungen die sogenannten Eventualverbindlichkeiten. Bei Eventualverbindlichkeiten, auch contingent liabilities genannt, handelt es sich um eine mögliche Verpflichtung, bei der man nicht sicher ist, ob sie irgendwann eine relevante Verpflichtung für die Unternehmung darstellt. Das bedeutet in weiterer Folge, dass gewisse Ereignisse, die zu einer Rückstellung führen würden, erst eintreten müssen.²⁴⁹

Am Beispiel der Energie Steiermark AG zählen zu den Eventualverbindlichkeiten finanzielle Verpflichtungen, Mietverpflichtungen sowie Haftungen, die die Energie Steiermark AG für deren Tochtergesellschaften übernimmt.

Diese Eventualverbindlichkeiten sind ebenfalls im Anhang anzugeben beziehungsweise zu erläutern. In Bezug auf Eventualverbindlichkeiten sind neben der Schätzung der finanziellen Auswirkungen auch Angaben zu Unsicherheiten hinsichtlich der Fälligkeit sowie der Höhe des Betrages anzugeben. Haben Rückstellung und Eventualverbindlichkeit die gleichen Ursachen, so muss die Darstellung in den Notes den Zusammenhang zwischen den Beiden klar und deutlich aufzeigen.²⁵⁰

²⁴⁷ Vgl. MELCHER/DAVID/SKOWRONEK (2013), S. 197 f.

²⁴⁸ Vgl. PELLENS/FÜLBIER/GASSEN/SELLHORN (2014), S. 444.

²⁴⁹ Vgl. COENENBERG/HALLER/SCHULTZE (2016), S. 456.

²⁵⁰ Vgl. MELCHER/DAVID/SKOWRONEK (2013), S. 198.

5.4.3 Verbindlichkeiten

Entgegen den Vorschriften der nationalen Rechnungslegung ist es nach IFRS frei wählbar, ob Informationen in Punkto Verbindlichkeiten im Anhang oder Bilanz offengelegt werden. Der Detaillierungsgrad der Verbindlichkeiten ist zum einen von der Geschäftstätigkeit und zum anderen von der Art und Höhe der Schulden abhängig. In diesem Zusammenhang ergeben sich für jede Unternehmung fristigkeitsspezifische Angabepflichten. Verbindlichkeiten mit einer Laufzeit von über oder unter einem Jahr sind in einem Posten zusammenzufassen. Diese Angabe kann entweder in der Bilanz oder im Anhang erfolgen. Informationen zu Verbindlichkeiten dürfen in den Notes aus einer Kombination aus verbalen Erläuterungen sowie quantitativen Daten offengelegt werden.²⁵¹

Bezugnehmend auf Verbindlichkeiten haben Unternehmungen Berichtsklassen zu erstellen, in denen die entsprechenden Verbindlichkeiten offengelegt werden. Dies soll dem Bilanzadressaten die Möglichkeit geben, eine Überleitung von den Werten in der Bilanz zu den gebildeten Berichtskategorien vorzunehmen.²⁵²

Die Gliederung der Verbindlichkeiten im Anhang kann auf unterschiedliche Art und Weise erfolgen. Sie können einerseits in kurz- und langfristige Finanzverbindlichkeiten beziehungsweise kurz- und langfristige sonstige Verbindlichkeiten zusammengefasst oder getrennt abgebildet werden. In der Praxis werden Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistungen mit den sonstigen Verbindlichkeiten erläutert.²⁵³

5.5 Gewinn- und Verlustrechnung

Zwingend im Anhang anzugeben ist, ob die Unternehmung die Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren oder dem Gesamtkostenverfahren gliedert. Da die Energie Steiermark AG und deren Tochtergesellschaften die Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren aufstellen, sind keine zusätzlichen Informationen im Anhang notwendig.²⁵⁴ Die Umsatzerlöse spielen bei der Gewinn- und Verlustrechnung sowohl bei der nationalen als auch bei der internationalen Rechnungslegung eine wichtige Rolle.

²⁵¹ Vgl. LEIBFRIED/WEBER/RUMMEL (2015), S. 300.

²⁵² Vgl. LEIBFRIED/WEBER/RUMMEL (2015), S. 302.

²⁵³ Vgl. LEIBFRIED/WEBER/RUMMEL (2015), S. 278.

²⁵⁴ Vgl. LEIBFRIED/WEBER/RUMMEL (2015), S. 139.

Im Anhang sind im Hinblick auf Umsatzerlöse folgende Angaben erforderlich²⁵⁵:

- Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden
- Bildung von Kategorien bedeutsamer Erträge
- Alle Beträge der in den Kategorien enthaltenen Erträgen

Bei den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind im Besonderen die Methoden in Bezug auf die Ermittlung der Fertigstellungsgrade anzugeben. Des Weiteren sind die wesentlichen Erträge der Unternehmungen in Kategorien zusammenzufassen. Dabei kann es sich zum Beispiel um Erträge aus dem Verkauf von Gütern, Nutzungsentgelte oder um Erträge aus Zinsen handeln.²⁵⁶ Aufwands- sowie Ertragsposten dürfen im Anhang nicht als außerordentlicher Posten bezeichnet werden. Um trotzdem eine Transparenz bei außergewöhnlichen Aufwendungen oder Erträgen schaffen zu können, werden andere Postenbezeichnungen verwendet. In der Praxis kann die Bezeichnung der außergewöhnlichen Aufwendungen und Erträge durch den Begriff „Sondereinflüsse“ ersetzt werden.²⁵⁷

5.6 Sonstige Angaben

Da im Rahmen des Jahresabschlusses nach IFRS ergänzend zur Bilanz sowie zur Gewinn- und Verlustrechnung eine Eigenkapitalveränderungsrechnung aufzustellen ist, sind auch im Anhang zusätzliche Angaben erforderlich. Diese zeigt die Veränderung des Eigenkapitals innerhalb einer Wirtschaftsperiode.²⁵⁸

Aus Sicht der Eigenkapitalveränderungsrechnung sind in den Notes folgende Angaben zu veröffentlichen²⁵⁹:

- Angabe der Höhe einer anfallenden Dividende
- Dividendenbetrag je Aktie
- Angabe der Gesamtanpassung für jeden Eigenkapitalposten

Des Weiteren hat jede Unternehmung im Zuge der Erstellung der Notes eine Analyse des sonstigen Einkommens vorzunehmen.

²⁵⁵ Vgl. LEIBFRIED/WEBER/RUMMEL (2015), S. 143.

²⁵⁶ Vgl. LEIBFRIED/WEBER/RUMMEL (2015), S. 143.

²⁵⁷ Vgl. LEIBFRIED/WEBER/RUMMEL (2015), S. 141.

²⁵⁸ Vgl. STEINER/JANKOVIC (2015), S. 56.

²⁵⁹ S. IAS 1.108-110.

Zusätzlich zur Analyse des sonstigen Einkommens muss jedes Unternehmen Einzelheiten zu anfallenden Dividenden, welche auch als Ausschüttungen an den Eigentümer erfasst werden im Anhang offengelegt werden.²⁶⁰

Betreffend der Honorare für Abschlussprüfer müssen zwingend folgende Angaben offengelegt werden²⁶¹:

- Honorar für die Abschlussprüfungen
- Honorar für andere Bestätigungsleistungen
- Honorar für Steuerberatungsleistungen
- Honorar für sonstige Leistungen

Empfehlenswert ist, diese Anhangangaben auch bei nicht-kapitalmarktorientierten Unternehmungen offenzulegen. Die Angabe darf entweder im Bereich der sonstigen Angaben oder im zweiten Abschnitt, den Erläuterungen zu den sonstigen betrieblichen Aufwendungen, offengelegt werden.²⁶²

Ebenso die Veröffentlichung der in der Unternehmung beschäftigten Organe ist in den IFRS geregelt. In Bezug auf die Vergütung des Vorstands und des Aufsichtsrates sind die nachfolgenden Informationen zu veröffentlichen²⁶³:

- Angabe der im Geschäftsjahr gewährten Gesamtbezüge
- Gewährte Vorschüsse und Kredite
- Höhe der gebildeten Rückstellungen für die laufenden Pensionen

Analog zu den Angaben in Bezug auf den Abschlussprüfer dürfen Angaben der Vergütung des Vorstandes sowie des Aufsichtsrates entweder unter den sonstigen Angaben oder auch im Vergütungsbericht offengelegt werden. Empfohlen wird jedoch eine gesammelte Darstellung in den Notes.²⁶⁴

²⁶⁰ S. IFRIC 17.2.

²⁶¹ LEIBFRIED/WEBER/RUMMEL (2015), S. 360.

²⁶² Vgl. LEIBFRIED/WEBER/RUMMEL (2015), S. 360.

²⁶³ Vgl. LEIBFRIED/WEBER/RUMMEL (2015), S. 357.

²⁶⁴ Vgl. LEIBFRIED/WEBER/RUMMEL (2015), S. 358.

6 Darstellung und Aufbau der für den Kooperationspartner konzipierten Arbeitsinstrumente

Das folgende Kapitel gibt dem Leser einen Überblick über die für den Kooperationspartner erstellten Arbeitsmittel. In diesem Zusammenhang wird zu Beginn des Kapitels die Vorgehensweise im Hinblick auf die Erstellung des Musteranhangs für die Tochtergesellschaften des Kooperationspartners thematisiert. Der zweite Abschnitt beschreibt die Vorgehensweise im Rahmen der Erstellung der Checkliste für den Anhang. Abschließend setzt sich das Kapitel mit der Gegenüberstellung des Anhangs nach dem RÄG 2014 und den IFRS auseinander. Ziel dieses Kapitels ist zum einen die Beantwortung der Frage inwieweit sich die Änderungen des RÄG 2014 bereits an die IFRS angenähert haben und zum anderen die Beschreibung der Vorgehensweise im Zusammenhang mit der Erstellung von Checklisten sowie dem Musteranhang.

6.1 Vorgehensweise im Rahmen der Erstellung des Musteranhangs

Wie bereits in Kapitel vier näher erläutert, wird empfohlen, den Anhang nach dem RÄG 2014 nach dem Bottom-Up Ansatz zu erstellen.²⁶⁵ Da dies für den Kooperationspartner keinen Nutzen darstellt, wurde eine andere Methode, nämlich der Top-Down Ansatz gewählt. Für die Unternehmung steht die große Gesellschaft im Zentrum der Anhangerstellung. Genauer gesagt wurde für alle Tochtergesellschaften der Energie Steiermark AG ein Musteranhang erstellt, welcher in weiterer Folge für jede Gesellschaft des Konzerns anwendbar ist. Dies soll als Hilfestellung im Zuge der Jahresabschlusserstellung dienen.

Der Musteranhang umfasst alle für den Kooperationspartner relevanten Gesetze in Bezug auf den Anhang. Um den Umgang mit dem Musteranhang für die Anwender zu erleichtern, wurde sehr häufig mit Fußnoten gearbeitet. Diese Fußnoten weisen den Benutzer des Anhangs darauf hin, für welche Gesellschaften die entsprechende Anhangangabe anzuwenden ist. Werden gewisse Textbausteine für eine Gesellschaft nicht verwendet, da es sich beispielsweise um eine kleine Gesellschaft handelt oder diese Position grundsätzlich keine Verwendung in der Unternehmung findet, so können überflüssige Anhangangaben sehr einfach entfernt werden.

²⁶⁵ Vgl. Kapitel 4 Anhangangaben nach dem Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014, S. 29 ff.

6.2 Konzeption von Checklisten zur praktischen Verwendung im Rahmen der Anhangerstellung

Dieser Teilabschnitt des Kapitels beschäftigt sich mit der Erstellung von Checklisten für den Anhang. Dabei werden zunächst die Grundlagen im Zusammenhang mit der Erarbeitung von Checklisten erläutert, um danach speziell auf die für den Kooperationspartner erstellte Anhangcheckliste eingehen zu können. Dabei handelt es sich um den zweiten Praxisoutput für den Kooperationspartner.

6.2.1 Grundlagen zur Erstellung von Anhangchecklisten

Eine Checkliste dient als systematischer Leitfaden, um die wichtigsten Kontrollaspekte des zu erstellenden Anhangs anführen zu können. Während der Erstellung des Anhangs soll diese Checkliste als permanentes Hilfsmittel dienen.²⁶⁶

Checklisten beinhalten grundsätzlich eine Aufstellung von allen Angabepflichten gemäß Unternehmensgesetz. Dabei ist eine Beschreibung von Rechnungslegungsvorschriften, wie zum Beispiel einer Bewertung, nicht notwendig. Um dem Anwender den Umgang mit der Checkliste zu erleichtern, können ebenfalls Kommentare und zusätzliche Interpretationen sowie weiterführende Literatur in der Liste angeführt werden.²⁶⁷

Die Erstellung einer Checkliste für den Anhang muss in mehreren Schritten erfolgen. Gesetze beziehungsweise Anhangangaben die keine Relevanz für das Unternehmen haben, sollten in der Regel zu Beginn selektiert werden, damit am Ende der Bearbeitung nur mehr die für das Unternehmen wichtigen Gesetze in der Checkliste angeführt werden. Die restlichen Angaben sind danach auf die einzelnen Tochtergesellschaften umzulegen.²⁶⁸ Gibt es Paragraphen, die in der nahen Zukunft für die Unternehmung an Relevanz gewinnen können, so sollte keine Streichung dieser in der Checkliste erfolgen.²⁶⁹

²⁶⁶ Vgl. BRINK (2013), S. 247.

²⁶⁷ Vgl. WEBER (2009), S. 132.

²⁶⁸ Vgl. WEBER (2009), S. 133.

²⁶⁹ Vgl. LEIBFRIED/WEBER/RUMMEL (2015), S. 407.

6.2.2 Checkliste für den Anhang der Tochtergesellschaften

Die Checkliste soll für den Kooperationspartner als Leitfaden zur Erstellung des Anhangs dienen, um den Übergang der Rechnungslegungsvorschriften so einfach wie möglich gestalten zu können. In diesem Zusammenhang wurde ein Excel-Tool erstellt, welches alle relevanten Gesetzesstellen für die Tochtergesellschaften der Energie Steiermark AG beinhaltet. Auf der ersten Seite des Tools befinden sich alle bestehenden Anhangangaben, die sowohl für kleine als auch für mittlere und große Gesellschaften Gültigkeit haben. Um die Änderungen schneller erkennen zu können, wurden die Neuerungen, die sich aufgrund des RÄG 2014 ergeben, eingefärbt. So erhält der Anwender der Checkliste einen schnellen Überblick über die aktuellen Änderungen im Anhang.

Energienetze Steiermark

Größenklasse: Große Kapitalgesellschaft im Sinne des § 221 UGB.



§	Gesetzesstelle	Status
§ 201 (3)	Gibt es Abweichungen von den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchhaltung, so ist eine Begründung und Angabe über den Einfluss dieser Änderung auf die Vermögens-, Finanz-, und Ertragslage im Anhang zu erläutern.	In Bearbeitung
§ 222 (2)	Gelingt es im Jahresabschluss nicht, ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz-, und Ertragslage abzuliefern, so sind im Anhang zusätzliche Angaben zu machen.	Erledigt
§ 237 (1) Z 5	Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren, sowie Dingliche Sicherheiten für Verbindlichkeiten, Art und Form der Sicherheit sind im Anhang anzugeben.	Für Gesellschaft nicht relevant

Abbildung 4: Auszugsweise Darstellung der Anhangcheckliste für das Kooperationsunternehmen, Quelle: eigene Darstellung.

Da es sich bei den Tochtergesellschaften der Energie Steiermark AG sowohl um kleine als auch um große Gesellschaften handelt, wurde für jede Gesellschaft ein individuelles Tabellenblatt angelegt, in dem alle größenklassenspezifischen Anhangangaben erläutert werden. Dabei wurde darauf geachtet, dass die relevante Gesetzesstelle mit dem dazugehörigen Paragraphen sowie eine Statusspalte für den jeweiligen Benutzer des Tools angelegt werden.

Ist der Status auf „Erledigt“ gesetzt, so bedeutet dies, dass alle erforderlichen Angaben in Bezug auf diesen Paragraphen fertiggestellt sind. Der Status „In Bearbeitung“ bedeutet hingegen, dass dieser Teil des Anhangs noch nicht allen gesetzlichen Kriterien entspricht, beziehungsweise diese Angabe gänzlich fehlt. Ist die Anhangangabe für die Unternehmung zwar aufgrund der Größenklasse offenzulegen, innerhalb der Tochtergesellschaft jedoch nicht relevant, so kann der Status bei dieser Gesetzesstelle auf „Für Gesellschaft nicht relevant“ gesetzt werden.

Wie in Abbildung 4 ersichtlich, ist der Status für langfristige Verbindlichkeiten bei der Energienetze Steiermark GmbH auf „Für Gesellschaft nicht relevant“ gesetzt, da es im aktuellen Geschäftsjahr keine derartigen Verbindlichkeiten gab. Ändert sich dies in Zukunft, so bleibt die notwendige Gesetzesstelle trotzdem im Anhang und wird im Rahmen der Jahresabschluss-erstellung nicht vergessen.

6.3 Analyse der Annäherung der Anhangangaben nach dem Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014 an die International Financial Reporting Standards

Im Fokus dieses Teilabschnittes steht die Vorstellung des dritten Praxisoutputs für den Kooperationspartner. Auf der Grundlage von Kapitel vier und fünf wurde eine Arbeitshilfe für den Kooperationspartner erstellt, welche die Annäherung des RÄG 2014 an die IFRS im Hinblick auf die Angaben des Anhangs darstellt und analysiert. Ziel dieses Kapitels ist die Beantwortung der letzten Forschungsfrage, nämlich ob und inwieweit sich das die Anhangangaben nach dem RÄG 2014 bereits an jene der IFRS angenähert haben.

6.3.1 Vorgehensweise bei der Erstellung eines Excel-Tools für die Gegenüberstellung von Anhangangaben

Um die Frage nach dem Grad der Annäherung an die IFRS beantworten zu können, wurde sowohl im Kapitel vier als auch im Kapitel fünf die Basis für das zweite Excel-Tool geschaffen. Dabei wurden alle für die Unternehmung relevanten Anhangangaben nach dem nationalen Unternehmensrecht und der internationalen Rechnungslegung dargestellt.

Da die IFRS für kleine Kapitalgesellschaften keine erheblichen Erleichterungen im Hinblick auf die Erstellung und Offenlegung des Anhangs vorsehen, stellt dieses Arbeitsmittel dem Anwender die geforderten Anhangangaben am Beispiel einer großen Kapitalgesellschaft gegenüber. Die folgende Abbildung zeigt eine beispielhafte Darstellung des Excel-Tools für den Anwender:

Verbindlichkeiten		UGB	IFRS	Kommentar Annäherung	Wert
	Verbindlichkeiten	<p>Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden: Verbindlichkeiten werden mit dem Nennwert angesetzt. Fremdwährungsverbindlichkeiten werden mit dem Devisenbriefkurs zum Zeitpunkt der Einbuchung oder mit dem zum Bilanzstichtag höheren Devisenbriefkurs bewertet.</p> <p>Erläuterungen zur Bilanz: Der Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von über 5 Jahren beträgt EUR ...</p> <p>Für Verbindlichkeiten (Hv) insgesamt EUR ... wurden dingliche Sicherheiten (Angabe von Art und Form der Sicherheit) bestellt.</p> <p>Unter dem Posten „sonstige Verbindlichkeiten“ sind Aufwendungen von EUR ... (Vorjahr EUR ...) enthalten, die erst nach dem Abschlussstichtag zahlungswirksam werden.</p> <p>Bei den Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen, welche nicht aus Lieferungen und Leistungen stammen (EUR ... ; Vorjahr EUR ...), handelt es sich im Wesentlichen um Verbindlichkeiten aus konzerninternen Clearing zur Energie Steiermark Finanz-Service GmbH.</p> <p>In der Position „davon aus Steuern“ sind Hv EUR ... (Vorjahr EUR ...) Verbindlichkeiten aus der Abgaberverrechnung (insbesondere Umsatzsteuer, Energieabgabe und Erdgasabgabe) enthalten.</p>	<p>In den langfristigen Finanzverbindlichkeiten sind in Höhe von T € (Vorjahr: T €) Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren enthalten. Bei den Verbindlichkeiten gegenüber Sonstigen handelt es sich um Verpflichtungen aus Finanzierungs- beziehungsverhältnissen.</p>	<p>Bei den Verbindlichkeiten hat keine Annäherung an die internationale Rechnungslegung stattgefunden. Während die Ersteller des Anhangs nach internationaler Rechnungslegung frei entscheiden dürfen wo bestehende Verbindlichkeiten ausgewiesen werden, gibt es aufgrund der Gesetzesnovelle eine klare Aufteilung der Verbindlichkeiten in der Bilanz und im Anhang. Wie bereits erwähnt, sind Verbindlichkeiten mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr zwingend in der Bilanz anzugeben. Der Adressat des Anhangs nach internationaler Rechnungslegung hat demnach einen klaren Vorteil gegenüber jenem der nationalen Rechnungslegung, da alle Verbindlichkeiten übersichtlich in den Notes dargestellt werden. Die Darstellung der Verbindlichkeiten erweist sich auf nationaler Ebene auch in der Praxis als ungeeignet, da in diesem Zusammenhang wünschenswert Informationen nicht klar und übersichtlich aufgelistet werden können.</p>	

Abbildung 5: Gegenüberstellung der Anhangangaben nach dem RÄG 2014 und der IFRS, Quelle: eigene Darstellung.

Wie aus der Abbildung 5 entnommen werden kann, setzt sich die Darstellung dieses Arbeitsinstrumentes aus den Textbausteinen für den Anhang nach dem RÄG 2014, den Textphrasen für die Erstellung des Anhangs nach IFRS, einem Kommentar zur Annäherung dieser beiden Rechnungslegungsstandards sowie einem Feld mit dem Grad der Annäherung zusammen.

Der Grad der Annäherung ist in drei Stufen dargestellt. Konnte keine Annäherung an die IFRS erreicht werden, so erscheint neben den vorgeschlagenen Anhangangaben eine rote Ampel. Hat eine teilweise Annäherung an die internationale Rechnungslegung stattgefunden, so wird automatisch eine gelbe Ampel angezeigt. Erst bei einer völligen Harmonisierung der nationalen Rechnungslegung mit den IFRS erscheint eine grüne Ampel. Ziel dieser Darstellung ist es, dem Anwender dieses Tools einen raschen Überblick über die Unterschiede der beiden Rechnungslegungsstandards geben zu können.

6.3.2 Gegenüberstellung der Anhangangaben nach dem Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014 und der International Financial Reporting Standards

In Bezug auf das immaterielle Anlagevermögen²⁷⁰ konnte keine Annäherung an die IFRS festgestellt werden. Während im Unternehmensrecht lediglich die Abschreibungsmethode sowie die Abschreibungsdauer relevant sind, verlangt die internationale Rechnungslegung eine umfassende Offenlegungspflicht. Besonders im Fokus steht dabei die Unterteilung der immateriellen Wirtschaftsgüter in Gruppen. Auch die unterschiedliche bilanzielle Behandlung von selbst erstellten immateriellen Wirtschaftsgütern wirkt sich auf den zu erstellenden Anhang aus. Insgesamt darf in diesem Zusammenhang festgehalten werden, dass sich die nationale Rechnungslegung nach dem RÄG 2014 noch nicht an die internationale Rechnungslegung angepasst hat. Die IFRS verlangen eine umfassendere Offenlegungspflicht.

Anders als bei den immateriellen Vermögenswerten gibt es beim Sachanlagevermögen²⁷¹ sehr wohl eine Annäherung an die internationale Rechnungslegung. Beide Rechnungslegungsarten empfehlen aufgrund der übersichtlicheren Darstellung die Erstellung eines einheitlichen Anlagenspiegels. Im Unternehmensgesetz ist die Veröffentlichung des Anlagenspiegels im Anhang gesetzlich verankert, während es nach internationalen Standards freiwillig anzuwenden ist. In der Praxis wird der Anlagenspiegel oftmals angewendet. Daher kann festgehalten werden, dass in Bezug auf das Sachanlagevermögen eine Annäherung an die internationale Rechnungslegung stattgefunden hat.

Entsprechend der nationalen Rechnungslegung empfehlen auch die IFRS Vorräte²⁷² in verschiedene Klassen, wie zum Beispiel Handelswaren, fertige und unfertige Erzeugnisse sowie Betriebsstoffe, zu gliedern. Mit der Anforderung nach dem RÄG 2014 die Wahlrechte in Bezug auf die Aktivierung angemessener Teile der Verwaltungs- und Vertriebskosten im Anhang zu erläutern und zu begründen, orientiert sich das Unternehmensgesetz bereits an der internationalen Rechnungslegung.

²⁷⁰ Vgl. Kapitel 4.7.1 Das immaterielle Anlagevermögen im Anhang, S. 36 f; Kapitel 5.3.1 Das Immaterielle Anlagevermögen im Anhang, S. 59 f.

²⁷¹ Vgl. Kapitel 4.7.2 Das Sachanlagevermögen im Anhang, S. 37 f; Kapitel 5.3.2 Das Sachanlagevermögen im Anhang, S. 61 f.

²⁷² Vgl. Kapitel 4.7.3 Vorräte im Anhang, S. 38 f; Kapitel 5.3.3 Vorräte im Anhang, S. 62 f.

Dies stellt eine Erleichterung für den Kooperationspartner dar, da alle Tochtergesellschaften darin bestrebt sind, nach IFRS zu bilanzieren, wenn dies im Einklang mit der nationalen Rechnungslegung steht. Nach IFRS sind ergänzend zu den bereits erwähnten Pflichtangaben ebenso die Buchwerte der Vorräte, welche als Sicherheit für Verbindlichkeiten verpfändet sind, in den Notes anzugeben. Diese Offenlegung wird in der nationalen Rechnungslegung nicht vorgesehen.

Die Änderung des bilanziellen Ausweises der latenten Steuern²⁷³ aufgrund des RÄG 2014 hat sich auch auf den Anhang ausgewirkt. Die Umstellung der latenten Steuern auf das Temporary-Concept führt zu einer deutlichen Annäherung an die internationalen Regelungen. In diesem Zusammenhang sind die Änderungen des RÄG 2014 in der Theorie geglückt.²⁷⁴ In der Praxis muss jedoch erwähnt werden, dass sowohl die Darstellung, als auch die Berechnung der latenten Steuern aufgrund der Gesetzesnovelle aufwendiger geworden sind. Hinzu kommt, dass anfallende latente Steuern entgegen der nationalen Rechnungslegung bei den Erläuterungen der Gewinn- und Verlustrechnung zu finden sind. Daher hat aus praktischer Sicht nur eine teilweise Annäherung an die IFRS stattgefunden.

In Bezug auf Forderungen²⁷⁵ erfolgte im Anhang keine Veränderungen im Hinblick auf die Annäherung an die IFRS. Im Zuge der theoretischen Aufarbeitung der Inhalte der Notes wird deutlich, dass es nach internationalen Standards keine Pauschalwertberichtigungen gibt. Nach dem Unternehmensrecht spielen die Pauschalwertberichtigungen eine wichtige Rolle und müssen im Anhang gemäß § 226 (5) UGB ausgewiesen werden. Analog zur nationalen Rechnungslegung empfiehlt auch die internationale Rechnungslegung die Bildung von Forderungskategorien, um eine übersichtlichere Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gewährleisten zu können. Die Änderungen der Fristigkeiten in der Bilanz sowie im Anhang sind eine teilweise Annäherung an die IFRS. Analog zu den Verbindlichkeiten hat dies jedoch zur Folge, dass der Ausweis der Forderungen in der Bilanz sehr unübersichtlich ist und die Informationen im Anhang verloren gehen. Demnach hat eine teilweise Annäherung an die internationale Rechnungslegung stattgefunden, welche aber nicht ausschließlich auf das RÄG 2014 zurückzuführen ist.

²⁷³ Vgl. Kapitel 4.7.5 Latente Steuern im Anhang, S. 41 f; Kapitel 5.3.4 Latente Steuern im Anhang, S. 63 f.

²⁷⁴ Vgl. LINDBAUER (2015), S. 217.

²⁷⁵ Vgl. Kapitel 4.7.4 Forderungen im Anhang, S. 39 f; Kapitel 5.3.5 Forderungen im Anhang, S. 64 f.

Im Hinblick auf das Eigenkapitals²⁷⁶ gibt es ebenfalls noch Differenzen zwischen dem nationalen Unternehmensrecht und der internationalen Rechnungslegung. Während das Unternehmensrecht eher auf die Offenlegungspflichten von mittelgroßen und großen Aktiengesellschaften fokussiert ist, spielen Angaben in Bezug auf das Kapitalmanagement bei der internationalen Rechnungslegung eine wichtige Rolle. Dabei geht es darum, dem Abschlussadressaten möglichst viele Informationen über die Eigenkapitalstruktur geben zu können, während man sich nach dem Unternehmensrecht nur grundsätzlich über das Eigenkapital äußert. Ergänzend dazu schreiben die IFRS auch eine Eigenkapitalveränderungsrechnung vor, die in der nationalen Rechnungslegung auf Einzelabschlussenebene hingegen unbekannt ist. Eine Annäherung konnte aufgrund des RÄG 2014 daher nicht erreicht werden.

Der Vergleich der Personalrückstellungen²⁷⁷ nach nationaler und internationaler Rechnungslegung gestaltet sich in der Praxis als sehr schwierig. Die Tochtergesellschaften subsumieren unter dem Begriff der Personalrückstellungen sowohl die Rückstellungen für Abfertigungen als auch für Pensionen und Jubiläumsgelder. Nach internationaler Rechnungslegung werden die Rückstellungen jedoch in einem eigenen Standard, nämlich dem IAS 19 näher und ausführlicher behandelt. In Bezug auf die Bilanzierung hat auf jeden Fall eine Annäherung an die IFRS stattgefunden. Der Anhang nach IFRS verlangt hingegen trotzdem eine umfassendere Offenlegung im Hinblick auf die Risikostruktur und die Risikokonzentration. Von einer umfassenden Harmonisierung kann daher nicht gesprochen werden. Der Vergleich der sonstigen Rückstellungen²⁷⁸ zwischen dem Unternehmensrecht und der internationalen Rechnungslegung zeigt ebenfalls, dass es ähnliche Ansätze zur Offenlegung des Anhangs gibt. Da die Bewertung von sonstigen Rückstellungen nun analog zur internationalen Rechnungslegung mit Hilfe eines marktüblichen Zinssatzes erfolgt, steht diese Bilanzposition in völligem Einklang mit der internationalen Bilanzierung.²⁷⁹

²⁷⁶ Vgl. Kapitel 4.8.1 Eigenkapital im Anhang, S. 44 f; Kapitel 5.4.1 Eigenkapital, S. 65 f.

²⁷⁷ Vgl. Kapitel 4.8.2 Personalrückstellungen im Anhang, S. 45 f; Kapitel 5.4.2.1 Personalrückstellungen, S. 66 f.

²⁷⁸ Vgl. Kapitel 4.8.3 Sonstige langfristige Rückstellungen im Anhang, S. 46 f; Kapitel 5.4.2.2 Sonstige langfristige Rückstellungen, S. 67 f.

²⁷⁹ Vgl. LINDBAUER (2015), S. 217.

Die internationale Rechnungslegung empfiehlt für eine übersichtlichere Darstellung der Rückstellungen die Erstellung eines Rückstellungsspiegels. Dieser darf auch für die Erstellung des Anhangs nach dem Unternehmensgesetz herangezogen werden. Bei den sonstigen Rückstellungen hat eine Annäherung an die internationale Rechnungslegung eindeutig stattgefunden.

Können Vermögenswerte weder als Verbindlichkeit noch als Rückstellung ausgewiesen werden, so müssen diese ebenfalls im Anhang ausgewiesen werden. Im Zuge der Literaturrecherche konnte in diesem Zusammenhang herausgefunden werden, dass es sowohl im Unternehmensrecht als auch nach internationaler Rechnungslegung Eventualverbindlichkeiten gibt. Der Unterschied liegt lediglich in der Benennung der Position, da die Eventualverbindlichkeiten im nationalen Unternehmensrecht als außerbilanzielle Geschäfte oder auch als sonstige finanzielle Verpflichtungen ausgewiesen werden. In beiden Fällen kann es sich dabei jedoch um Haftungsverhältnisse oder auch um Bankgarantien handeln.

Die wohl bedeutendste Annäherung hat sich beim Ausweis der un versteuerten Rücklagen²⁸⁰ ergeben. Diese Position galt in der internationalen Rechnungslegung eher als völlig unbekannt. Daher war es auch an der Zeit diesen Bilanzposten zu streichen und die Beträge in die Gewinnrücklage umzugliedern. Dieser Schritt war im Hinblick auf eine Harmonisierung der Jahresabschlüsse sehr bedeutend. Auch für die Energie Steiermark AG sowie deren Tochtergesellschaften bringt diese Veränderung ausschließlich Vorteile mit sich, da die Tochtergesellschaften bereits auf freiwilliger Basis teilweise die Bilanzierung nach IFRS vornehmen.

Bei den Verbindlichkeiten²⁸¹ hat keine Annäherung an die IFRS stattgefunden. Während die Ersteller des Anhangs nach internationaler Rechnungslegung frei entscheiden dürfen wo bestehende Verbindlichkeiten ausgewiesen werden, gibt es aufgrund der Gesetzesnovelle eine klare Aufteilung der Verbindlichkeiten in der Bilanz und im Anhang. Wie bereits erwähnt, sind Verbindlichkeiten mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr zwingend in der Bilanz anzugeben.

Der Adressat des Anhangs nach internationaler Rechnungslegung hat demnach einen klaren Vorteil gegenüber jenem der nationalen Rechnungslegung, da alle Verbindlichkeiten übersichtlich in den Notes dargestellt werden. Die Darstellung der Verbindlichkeiten erweist sich auf nationaler Ebene auch in der Praxis als ungeeignet, da womöglich wesentliche Informationen nicht klar und übersichtlich aufgelistet werden können.

²⁸⁰ Vgl. Kapitel 4.8.4 Unversteuerte Rücklagen im Anhang, S. 47.

²⁸¹ Vgl. Kapitel 4.8.6 Verbindlichkeiten im Anhang, S. 48 f; Kapitel 5.4.3 Verbindlichkeiten im Anhang, S. 70.

Für eine Annäherung an die internationale Rechnungslegung hätte eine Änderung bei der Gliederung in der Bilanz passieren müssen, denn nach IFRS sind Verbindlichkeiten im Rahmen der Bilanz in kurz- und langfristige Verbindlichkeiten gegliedert.

Hinsichtlich des Ausweises der Ergebnisverwendung unterscheidet sich das nationale Unternehmensrecht von der internationalen Rechnungslegung. Aufgrund des RÄG 2014 müssen Unternehmungen ab dem Geschäftsjahr 2016 zwingend angeben, wofür die Ergebnisse verwendet werden. Damit schafft der Gesetzgeber eine Transparenz für alle Adressaten des Anhangs.

Die Umsatzerlöse²⁸² sind analog zur internationalen Rechnungslegung in Kategorien einzuteilen. Das RÄG 2014 schreibt ergänzend dazu eine Aufteilung nach geographischen Märkten vor. Dies ist nach internationaler Rechnungslegung nicht zwingend notwendig. Die Aufstellung kann jedoch aufgrund der freien Gestaltungsmöglichkeiten in den Notes veröffentlicht werden.

Auch der Ausweis der außerordentlichen Ergebnisse zeigt eine deutliche Annäherung an die internationale Rechnungslegung. Demnach dürfen weder Aufwendungen noch Erträge als außerordentlich in der Gewinn- und Verlustrechnung dargestellt werden. Der Ausweis von außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen hat sich im Vergleich zur internationalen Rechnungslegung als sehr unüblich herausgestellt. Daher wurde diese Position ersatzlos gestrichen und ist separat im Anhang zu erläutern.

Die Offenlegung im Rahmen der Organe und Arbeitnehmer²⁸³ hat eine vollständige Harmonisierung erfahren. Da die IFRS keine Erleichterungen aufgrund der Größenklassen im Hinblick auf die Erstellung des Anhangs vorsieht, müssen kleine Gesellschaften zusätzliche Angaben im Bereich der Organe und Arbeitnehmer tätigen. Für mittelgroße und große Gesellschaften hingegen besteht kein Unterschied in der Offenlegung dieser Position. Eine Harmonisierung hat schon vor dem RÄG 2014 stattgefunden.

Die Angaben in Bezug auf den Abschlussprüfer sind analog zur nationalen Rechnungslegung auch nach internationalen Standards im Anhang offenzulegen. Das Ziel dieser Harmonisierung ist, ein einheitliches Verständnis im Hinblick auf Beratungs- und Prüfungsleistungen schaffen zu können.

²⁸² Vgl. Kapitel 4.9 Angaben zur Gewinn- und Verlustrechnung, S. 51 f; Kapitel 5.5 Gewinn- und Verlustrechnung, S. 70 f.

²⁸³ Vgl. Kapitel 4.10 Sonstige Angaben, S. 52 f; Kapitel 5.6 Sonstige Angaben, S. 71 f.

Die folgende Abbildung zeigt nun einen zusammenfassenden Überblick über die in der Masterarbeit untersuchten Offenlegungspflichten des Unternehmensgesetzes nach dem RÄG 2014 und der IFRS sowie den Grad der Annäherung der beiden Rechnungslegungsstandards:

Aktiva	UGB	IFRS	
Immaterielles AV	Ausweis Abschreibungsmethode und Abschreibungsdauer	Zusätzliche Unterteilung in Gruppen, Ausweis von selbsterstellten IAV	●
Sachanlagevermögen	Abschreibungsmethode; Erstellung Anlagenspiegel inkl. geringwertige Wirtschaftsgüter; auch für kleine Gesellschaften relevant;	Gliederung des Sachanlagevermögens; Abschreibungsmethode und Abschreibungsdauer; Bewertungsgrundlage der Anschaffungs- und Herstellungskosten;	●
Vorräte	Gliederung der Vorräte; Bewertungsmethoden; Angabe ob Wahlrecht für den Ansatz von Fremdkapitalzinsen in Anspruch genommen wurde;	Gliederung der Vorräte; Darstellung der Bewertungsmethoden; Angaben über Wertaufholungen; Kosten der fremdfinanzierten Vorräte; Buchwerte der Vorräte, die als Sicherheit für Verbindlichkeiten gepfändet sind;	●
Forderungen	Forderungen mit einer Laufzeit von weniger als einem Jahr sind im Anhang anzugeben; Angabe über Pauschalwertberichtigungen für mittlere und große Gesellschaften	Gliederung der Forderungen; freiwilliger Ausweis in Bilanz oder Anhang; kein Ansatz von Pauschalwertberichtigungen	●
Latente Steuern	Ansatz des Temporary Concepts; Ausweis bei den Erläuterungen der Bilanz; Angabe, ob latente Steuern auf Verlustvorträge aktiviert werden; Angabe ob Verlustvorträge auf fünf Jahre verteilt werden; Steuersatz der für die Bewertung herangezogen wurde; im Wirtschaftsjahr entstandene latenten Steuern;	Ansatz des Temporary Concepts; Angabe bei den Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung; Angabe der periodenfremden Ertragsteueraufwendungen /-erträge sowie den Betrag der latenten Steuern, welcher auf Steuersatzänderungen beruht;	●

Tabelle 5: Übersicht der Anhangangaben der Aktiva nach dem RÄG 2014 sowie der IFRS, Quelle: eigene Darstellung.

Gewinn- und Verlustrechnung	UGB	IFRS	
Umsatz	Aufteilung der Umsätze in geografische Märkte; Gliederung der Umsatzarten	Gliederung der Umsatzarten. Freiwillige Aufteilung nach geografischen Märkten	●
Außerordentliche Erträge	Separater Ausweis im Anhang; Nicht mehr in der Gewinn- und Verlustrechnung anzugeben.	Kein Ausweis im Anhang	●

Tabelle 6: Übersicht der Anhangangaben der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem RÄG 2014 sowie der IFRS, Quelle: eigene Darstellung.

Passiva	UGB	IFRS	
Eigenkapital	Gliederung Eigenkapital in Nennkapital, Kapitalrücklagen, Gewinnrücklagen und Bilanzgewinn; Angabe ob es sich um negatives Eigenkapital oder um eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechts handelt; Angabe über die Ergebnisverwendung;	Angaben entweder im Anhang oder in der Eigenkapitalveränderungsrechnung; Angaben in Bezug auf das Kapitalmanagement sind in den Notes zu vermerken; Angaben über externe Kapitalerfordernisse;	●
Rückstellungen	Erläuterungen zu den Methoden und Rechnungsgrundlagen bei Personalrückstellungen; Rückstellungen die bereits in der Bilanz angegeben werden, müssen im Anhang nur kurz erläutert werden; Rückstellungsspiegel	Zusätzliche Offenlegung der Risikostruktur bei Personalrückstellungen; Gliederung der übrigen Rückstellungen; Offenlegung eines Rückstellungsspiegels;	●
Unverst. Rücklagen	Mit dem RÄG 2014 gestrichen!	-	●
Verbindlichkeiten	Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit >5 Jahre sowie dingliche Sicherheiten sind im Anhang anzugeben	Freiwilliger Ausweis in der Bilanz oder im Anhang; Gliederung in kurz- und langfristige Verbindlichkeiten	●

Tabelle 7: Übersicht der Anhangangaben der Passiva nach dem RÄG 2014 sowie der IFRS, Quelle: eigene Darstellung.

7 Resümee

Das abschließende Kapitel dieser Masterarbeit dient als Zusammenfassung, um die gewonnenen Erkenntnisse der vorangegangenen Kapitel nochmals kritisch reflektieren und einen Ausblick für die Zukunft geben zu können. Ziel dabei ist es, alle in der Einleitung aufgeworfenen Forschungsfragen, beantworten zu können.

7.1 Zusammenfassung

Zielsetzung der vorliegenden Arbeit war, die zentrale Frage zu beantworten, welche Änderungen sich im Anhang auf Einzelabschlussebene aufgrund des RÄG 2014 für die Energie Steiermark AG sowie deren Tochterunternehmen ergeben und inwieweit sich die im Zuge des RÄG 2014 umzusetzenden Änderungen der Anhangangaben bereits an jene der IFRS angenähert haben.

Im ersten Schritt wurde daher untersucht, welche speziellen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden bei den Tochtergesellschaften des Konzerns angewendet werden und wie sich diese auf den zu erstellenden Anhang auswirken. In diesem Rahmen konnte herausgefunden werden, dass vor allem der veränderte Ansatz zur Bilanzierung aktiver latenter Steuern Auswirkungen auf die Konzerntöchter hat. Demnach sind nun alle mittelgroßen und großen Gesellschaften zur Aktivierung latenter Steuern verpflichtet. Dies wirkt sich vor allem auf die Energie Steiermark AG auf Einzelabschlussebene aus, da die Gesellschaft bisher von der Aktivierung latenter Steuern abgesehen hatte. Von der Aufteilung der aus den latenten Steuern resultierenden Aufwendungen und Erträgen auf fünf Jahre, die nur bei der erstmaligen Anwendung des RÄG 2014 möglich ist, wird bei allen Tochtergesellschaften aufgrund von Unwesentlichkeit abgesehen.

Da sich die Tochtergesellschaften der Energie Steiermark AG bereits sehr stark an den IFRS orientieren, ist festzuhalten, dass viele Veränderungen, die sich aufgrund des RÄG 2014 ergeben haben, keine großen Schwierigkeiten in Bezug auf die Bilanzierung in der Unternehmung verursacht haben. Dies wird auch bei der Bilanzierung von Personalrückstellungen deutlich. Vor allem die Energienetze Steiermark GmbH verfügt über ein hohes Ausmaß an Personalrückstellungen. Im Zuge dessen ist allerdings anzumerken, dass es bereits vor dem RÄG 2014 möglich war, Sozialkapitalrückstellungen nach IFRS zu bewerten und diese in den UGB Abschluss zu übernehmen.

Die Änderungen des RÄG 2014 in Bezug auf die Erstellung des Anhangs haben hingegen große Veränderungen für die Gesellschaften der Energie Steiermark AG mit sich gebracht. Daher wurde im zweiten Schritt dieser Arbeit die Frage beantwortet, wie ein aktueller Anhang nach dem RÄG 2014 für die Gesellschaften der Energie Steiermark AG auszusehen hat sowie welche Vor- und Nachteile sich im Zuge der veränderten Offenlegungspflicht für den Adressaten des Anhangs ergeben.

Der Musteranhang, der die speziellen Bedürfnisse des Kooperationspartners berücksichtigt, bedient sich der Methode des Top-Down Verfahrens. Das bedeutet, dass als Basis für die Erstellung des Anhangs die Offenlegungspflichten einer großen Gesellschaft herangezogen werden. Kleine Gesellschaften haben demnach die Möglichkeit, Textbausteine, die für kleine Gesellschaften nicht relevant sind, zu streichen. Diese Methode steht im Widerspruch zu den Vorgaben nach dem RÄG 2014, da dieses empfiehlt, den Anhang nach dem Bottom-Up Prinzip zu erstellen. Für den Kooperationspartner hat sich das Top-Down Verfahren bisher sehr gut bewährt und wird daher auch weiterhin angewendet.

Zusammenfassend lässt sich schlussfolgern, dass das RÄG 2014 einige große Veränderungen mit sich gebracht hat. Die größte Veränderung im Rahmen der Erstellung des Anhangs nach dem RÄG 2014 ergibt sich im Bereich der Verbindlichkeiten. Unternehmungen dürfen folglich Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr nicht mehr in den Anhang aufnehmen. Lediglich Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren sind im Anhang anzugeben. Da der Großteil der Verbindlichkeiten bei den Tochtergesellschaften vor allem im kurzfristigen Bereich liegen, bedeutet dies sowohl für die Gesellschaften der Energie Steiermark AG als auch für die Adressaten des Anhangs eine unübersichtlichere Darstellung, da alle relevanten Informationen in Bezug auf Verbindlichkeiten ab sofort lediglich in der Bilanz zu finden sind.

Die Offenlegung der Ergebnisverwendung stellt ebenfalls eine Veränderung im Sinne des RÄG 2014 dar. Alle Gesellschaften, ausgenommen der Energie Steiermark Natur GmbH, sind verpflichtet, den Vorschlag zur Ergebnisverwendung im Anhang offenzulegen. Hieraus ergibt sich, dass die Adressaten des Anhangs bereits im Rahmen des Jahresabschlusses zusätzliche Informationen in Bezug auf eine mögliche Ergebnisverwendung erhalten. Aus Sicht der Unternehmung ist dies ein Nachteil, da in diesem Zusammenhang sehr leicht herausgefunden werden kann, ob und welche zukünftigen Projekte in der jeweiligen Unternehmung bevorstehen.

Im Rahmen dieser wissenschaftlichen Arbeit konnte herausgefunden werden, dass sich vor allem für die großen und mittelgroßen Gesellschaften der Energie Steiermark AG ein erhöhter Informationsgehalt des Anhangs ergibt. Für kleine Gesellschaften wie zum Beispiel der Energie Steiermark Natur GmbH gelten nach wie vor die Erleichterungen im Rahmen der Anhangerstellung. Der erhöhte Informationsgehalt lässt letztendlich darauf schließen, dass bereits eine Annäherung an die IFRS stattgefunden hat.

Die Frage nach der Annäherung der im RÄG 2014 erfolgten Änderungen der Anhangangaben an die Angaben der IFRS wurde schließlich ebenfalls im Zuge dieser wissenschaftlichen Ausarbeitung beantwortet.

Die gewonnenen Erkenntnisse lassen darauf schließen, dass sich die Änderungen im Anhang aufgrund des RÄG 2014 bereits teilweise an den IFRS orientieren. Dies wird deutlich, da vor allem Paragraphen wie zum Beispiel die un versteuerten Rücklagen nun endgültig aus dem Unternehmensgesetz gestrichen wurden. Der Ausweis von außerordentlichen Erträgen stellt ebenfalls eine Harmonisierung an die IFRS dar. Demnach gibt es für außerordentliche Erträge keinen separaten Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung. Außerordentliche Erträge und Aufwendungen sind nach der Gesetzesänderung lediglich im Anhang separat auszuweisen. Analog zu den IFRS darf diese Position auch als Sondereinfluss bezeichnet werden. Im Bereich des immateriellen Anlagevermögens besteht in den Notes der IFRS hingegen weiterhin ein erhöhter Informationsgehalt als im Anhang der nationalen Rechnungslegung.

7.2 Kritische Reflektion und Ausblick

Eines der größten Ziele des RÄG 2014 bestand in der Harmonisierung mit den IFRS. Dieses Ziel wurde nur teilweise erreicht, da der administrative Aufwand aufgrund des RÄG 2014 nun teilweise höher ist als vor der Gesetzesnovelle.

Bei näherer Betrachtung konnte festgestellt werden, dass die Veränderungen aufgrund des RÄG 2014 nicht diese Auswirkung haben, die der Gesetzgeber eigentlich vorgesehen hatte. Vor allem am Beispiel der Energie Steiermark AG sowie deren Tochtergesellschaften wird in diesem Zusammenhang deutlich, dass einige Änderungen, die sich durch das RÄG 2014 ergeben haben, keine großen Herausforderungen innerhalb der Unternehmungen dargestellt haben, da bereits teilweise vorab nach diesen Rechnungslegungsgrundsätzen bilanziert wurde.

Auch am Beispiel der Verbindlichkeiten wird deutlich, dass eine Annäherung an die IFRS zwar angestrebt wurde, die Änderung jedoch nicht sonderlich geglückt ist. Wünschenswert im Zusammenhang mit den Verbindlichkeiten wäre analog zur internationalen Rechnungslegung eine Gliederung der Bilanz in kurz- und langfristige Verbindlichkeiten und eine zusätzliche Auflistung aller Verbindlichkeiten im Anhang gewesen. Somit würden alle „Davon-Vermerke“ in der Bilanz entfallen und eine übersichtlichere Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage wäre gewährleistet. Dies würde eine Annäherung an die IFRS deutlich erhöhen.

Aus den Erkenntnissen dieser Masterarbeit wird deutlich, dass eine teilweise Annäherung an die IFRS mit Sicherheit stattgefunden hat. Dass dies nur an den Änderungen aufgrund des RÄG 2014 liegt, bleibt zu bezweifeln.

Die konzipierten Arbeitsinstrumente, die für den Kooperationspartner erstellt wurden, erfüllen die aktuell gültigen Erfordernisse in Bezug auf die Erstellung des Anhangs nach dem Unternehmensgesetz. Änderungen, die sich in Zukunft im Zusammenhang mit der Erstellung des Anhangs ergeben, sind vom Kooperationspartner laufend anzupassen und zu aktualisieren.

Besonders in Bezug auf den Anhang kann zum Schluss gekommen werden, dass das Unternehmensgesetz nach wie vor sehr stark Gläubigerschutz orientiert ist. Zwar erhalten die Adressaten des Anhangs nach der Gesetzesnovelle detaillierte Informationen über die einzelnen Positionen innerhalb der Unternehmungen, dementsgegen stehen wiederum Schutzklauseln, die es den Unternehmen erlauben, gewisse Informationen nicht im Anhang offenzulegen.

Klar ist, dass eine endgültige Harmonisierung der UGB Anhangangaben an jene der IFRS in naher Zukunft nicht zu erwarten ist. Es ist davon auszugehen, dass das Unternehmensgesetz noch einigen Veränderungen ausgesetzt sein wird, um das Ziel einer völligen Annäherung an die IFRS endgültig erreichen zu können.

Literaturverzeichnis

- AFRAC [2015]: Rückstellungen für Pensions-, Abfertigungs-, Jubiläumsgeld- und vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen nach den Vorschriften des Unternehmensgesetzbuches, http://www.afrac.at/wp-content/uploads/AFRAC_Personalrückstellungen_Juni_2015.pdf, [28.02.2017].
- AFRAC [2016]: Latente Steuern im Jahresabschluss einschließlich der Behandlung von Einzelfragen zu Ertragsteuern im Zusammenhang mit der Gruppenbesteuerung, September 2016, http://www.afrac.at/wp-content/uploads/AFRAC_Latente_Steuern_Stn_30Sept2016.pdf, [27.01.2017].
- ALTENBURGER, O. [2015]: Rechnungslegungsreform und Ertragsteuerrecht – eine Würdigung aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in RWZ, 2015, 7-8, S. 204-209.
- BERTL, R./DEUTSCH-GOLDONI, E./HIRSCHLER, K. [2015]: Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, 9., aktualisierte und erweiterte Auflage, Wien: Lexis Nexis Verlag, 2015.
- BERTL, R./FRÖHLICH, C. [2014]: Latente Steuern in der internationalen Rechnungslegung, in: RWZ, 2014, 2, S. 57-60.
- BERTL, R./HIRSCHLER, K. [2014]: Abzinsung langfristiger Rückstellungen, in: RWZ, 2014, 10, S. 299-300.
- BEYS, O./KERSCHBAUMER, H./WOLF, G. [2015]: Praxisleitfaden zur internationalen Rechnungslegung (IFRS): Grundlagen – Fallbeispiele – Musterabschluss, 5., aktualisierte Auflage, Wien: Linde Verlag, 2015.
- BRINK, A. [2013]: Anfertigung wissenschaftlicher Arbeiten – Ein prozessorientierter Leitfaden zur Erstellung von Bachelor-, Master- und Diplomarbeiten, 5., aktualisierte und erweiterte Auflage, Verlag: Springer Gabler, 2013.
- COENENBERG, A./HALLER, A./SCHULTZE, W. [2016]: Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse: Betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche, steuerrechtliche und internationale Grundlagen – HGB, IAS/ IFRS, US-GAAP, DRS, 24. Auflage, Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft Steuern Recht GmbH, 2016.
- DOKALIK, D./HIRSCHLER, K. [2015]: SWK-Spezial RÄG 2014 - Reform des Bilanzrechts, Wien: Linde Verlag, 2015.
- DOKALIK, D./HIRSCHLER, K. [2016]: RÄG 2014 – Reform des Bilanzrechts, 2., aktualisierte Auflage, Wien: Linde Verlag, 2016.
- DOKALIK, D. [2015]: Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014, Wien: MANZ'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, 2015.
- DOKALIK, D./KERSCHBAUMER, H./BUCHBERGER, F. [2015]: Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014, in: Wirtschaftsprüfer- Jahrbuch 2015, hrsg. von IWP Inst. Österr. Wirtschaftsprüfer, 1. Auflage, Wien: Linde Verlag, 2015, S. 245-267.
- EBERHARTINGER, E./PETUTSCHNIG, M. [2015]: Latente Steuern „NEU“, in: RWZ, 2015, 7-8, S. 250-258.

- EGGER, A./SAMER, H./BERTL, R. [2015]: Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch, 15., überarbeitete Auflage, Wien: Linde Verlag, 2015.
- FREIBERG, J. [2014a]: § 5 Anhang (Notes and Disclosures), in: IFRS Kommentar, Das Standardwerk, hrsg. von LÜDENBACH, N. / HOFFMANN, W./ Freiberg, J., 12., Auflage, München: Haufe-Lexware GmbH & Co KG, 2014, S. 923 – 947.
- FREIBERG, J. [2014b]: § 17 Vorräte, in: IFRS Kommentar, Das Standardwerk, hrsg. von LÜDENBACH, N. / HOFFMANN, W./ Freiberg, J., 12., Auflage, München: Haufe-Lexware GmbH & Co KG, 2014, S. 923 – 947.
- FREIBERG, J. [2014c]: § 14 Sachanlagen, in: IFRS Kommentar, Das Standardwerk, hrsg. von LÜDENBACH, N. / HOFFMANN, W./ Freiberg, J., 12., Auflage, München: Haufe-Lexware GmbH & Co KG, 2014, S. 719-737.
- GEIRHOFER, S. [2016a]: § 236 Anhang und Lagebericht – Erläuterung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung, in: UGB-Kommentar, hrsg. von TORRGLER, U. 2., akt. Aufl., Wien: Linde Verlag, 2016, S. 1058-1064.
- GEIRHOFER, S. [2016b]: § 242 Unterlassen von Angaben, in: UGB-Kommentar, hrsg. von TORRGLER, U. 2., akt. Aufl., Wien: Linde Verlag, 2016, S. 1113-1117.
- GEIRHOFER, S. [2016c]: § 238 Anhangangaben für mittelgroße und große Gesellschaften, in: UGB-Kommentar, hrsg. von TORRGLER, U. 2., akt. Aufl., Wien: Linde Verlag, 2016, S. 1076-1100.
- GEIRHOFER, S. [2016d]: § 237 Inhalt des für alle Gesellschaften geltenden Anhangs, in: UGB-Kommentar, hrsg. von TORRGLER, U. 2., akt. Aufl., Wien: Linde Verlag, 2016, S. 1065-1075.
- GEIRHOFER, S. [2016e]: § 239 Pflichtangaben über Organe und Arbeitnehmer, in: UGB-Kommentar, hrsg. von TORRGLER, U. 2., akt. Aufl., Wien: Linde Verlag, 2016, S. 1101-1106.
- GEIRHOFER, S. [2016f]: § 240 Anhangangaben für große Gesellschaften, in: UGB-Kommentar, hrsg. von TORRGLER, U. 2., akt. Aufl., Wien: Linde Verlag, 2016, S. 1107-1109.
- GEDLICKA, W./ KERSCHBAUMER, H./ LEHNER, G. [2017]: Praxisleitfaden zum UGB nach dem RÄG 2014: Grundlagen – Anwendungsfragen-Musterabschluss, Wien: Linde Verlag, 2017.
- GRÜNBERGER, D. [2016]: IFRS 2016 – Ein systematischer Praxis-Leitfaden, 14. Auflage, Herne: NWB Verlag GmbH & Co KG, 2016.
- HINZ, M. [2005]: Rechnungslegung nach IFRS: Konzept, Grundlagen und erste Anwendung, München: Verlag Franz Vahlen GmbH, 2005.
- HÖRMANSEDER, S./KOFLENER, M. [2015]: RÄG 2014: Auswirkungen auf die UGB Formblatt-Verordnung, in: RWZ, 2015, 12, S. 387-390.
- KRAWITZ, N. [2005]: Anhang und Lagebericht nach IFRS: Prinzipien, Anforderungen, Strukturierung, München: Verlag Franz Vahlen GmbH, 2005.

- KREUCH, H./VLK, G. [2016]: Die Ausschüttungssperre idF des RÄG 2014 und AbgÄG 2015 im Hinblick auf Gläubigerschutzüberlegungen, in: RWZ, 2016, 1, S. 8-11.
- KRIMPMANN, A. [2011]: Latente Steuern in der Praxis, Freiburg: Haufe-Lexware GmbH & Co KG, 2011.
- KÜTING, K./WEBER, C. [2012]: Der Konzernabschluss: Praxis der Konzernrechnungslegung nach HGB und IFRS, 13. Auflage, Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft Steuern Recht GmbH, 2012.
- LEIBFRIED, P./WEBER, I./RUMMEL, B. [2015]: Notes: Handbuch für den IFRS-Anhang, 3., neu bearbeitete Auflage, Berlin: Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, 2015.
- LIPPKE, G. [2015]: Bilanzierung von Sozialkapital (UGB), in: RWZ, 2015, 10, S. 328-329.
- LINDBAUER, L. [2015]: Die Einheitsbilanz aus unternehmensrechtlicher Sicht, in: RWZ, 2015, 7-8, S. 216-220.
- MARCHHART, B. [2017]: Neuer Mindestansatz der Herstellungskosten nach § 203 Abs 3 UGB idF RÄG 2014, in: RWP, 2017, 1, S. 3-7.
- MELCHER, W./DAVID, K./SKOWRONEK, T. [2013]: Rückstellungen in der Praxis: Anwendungsfälle nach HGB und IFRS, 1. Auflage, Weinheim: Wiley-VCH Verlag GmbH & Co. KGaA, 2013.
- MÜLLER, G. [2015]: Zweifelsfragen bei der Anwendung der Übergangsvorschriften zum RÄG 2014, in: RWZ, 2015, 7-8, S. 228-234.
- PADBERG, T. [2008]: IFRS-AnhangPraxis: Benchmarking für Unternehmen, Berlin: Erich Schmidt Verlag, 2008.
- PELLENS, B./FÜLBIER, R./GASSEN, J./SELLHORN, T. [2014]: Internationale Rechnungslegung – IFRS 1 bis 13, IAS 1 bis 41, IFRIC-Interpretationen, Standardentwürfe, 9., überarbeitete Auflage, Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft Steuern Recht GmbH, 2014.
- PETERSEN, K./BANSBACH, F./DORNBACH, E. [2016]: IFRS Praxishandbuch: Ein Leitfaden für die Rechnungslegung mit Fallbeispielen, 11., aktualisierte Auflage, München: Verlag Franz Vahlen GmbH, 2016.
- PETUTSCHNIG, M./SCHALLMEINER, B. [2014]: Begutachtungsentwurf des RÄG 2014 – Neuerungen für den Einzel- und Konzernabschluss nach UGB, in: RWZ, 2014, 11, S. 331-337.
- ROHATSCHEK, R./MAUKNER, H. [2012]: Rechnungslegung nach IFRS: Überblick mit erläuternden Beispielen, 4. Auflage, Wien: MANZ'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, 2012.
- RUHNKE, K./Simons, D. [2012]: Rechnungslegung nach IFRS und HGB: Lehrbuch zur Theorie und Praxis der Unternehmenspublizität mit Beispielen und Übungen, 3. Auflage, Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft Steuern Recht GmbH, 2012.

- SCHIEBEL, A. [2016]: § 226 Entwicklung des Anlagevermögens, Pauschalwertberichtigung, in: UGB-Kommentar, hrsg. von TORRGLER, U. 2., akt. Aufl., Wien: Linde Verlag, 2016, S. 1011-1017.
- STEINER, C./JANKOVIC, A. [2015]: UGB vs IFRS: Der Jahresabschluss im Vergleich, Wien: MANZ'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, 2015.
- STEINER, C./JANKOVIC, A. [2016]: Der Jahresabschluss nach dem UGB, Wien: MANZ'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, 2016.
- STEINER, C./WEBERNIG, K. [2015]: Das Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014, Wien: MANZ'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, 2015.
- STÜCKLER, K. [2015]: Behandlung latenter Steuern nach dem RÄG 2014, in: RdW, 2015, 4, S. 259-264.
- VELTE, P. [2015]: Bewertung von sonstigen langfristigen Rückstellungen nach dem RÄG 2014 und AbgÄG 2014, in: RWZ, 2015, 7-8, S. 264-269.
- WAGENHOFER, A. [2015]: Bilanzierung und Bilanzanalyse, 12., aktualisierte und bearbeitete Auflage, Wien: Linde Verlag, 2015.
- WEBER, I. [2009]: IFRS: Anhang: Inhalte, Erstellung, Prüfung, Berlin: Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., 2009.
- WENINGER, P./WINKLER, A. [2016]: § 235 Beschränkung der Ausschüttung, in: UGB-Kommentar, hrsg. von TORRGLER, U., 2., akt. Aufl., Wien: Linde Verlag, 2016, S. 1051-1057.
- WENGER, T./ADRIAN, S. [2015]: Aktuelle Gesetzesänderungen 2015, in: RWZ, 2015, 1, S. 5-7.
- WINTER, B./KERN, M./HLAWENKA, T./DIETL, P. [2016]: Latente Steuern im Jahresabschluss idF RÄG 2014, in: RWP, 2016, 5, S. 120-124.
- WOLF, E. [2015]: Rechnungslegungs – Änderungsgesetz 2014, in: RdW, 2015, 1, S. 50-53.
- WULF, I. [2008]: Immaterielle Vermögenswerte nach IFRS: Ansatz, Bewertung, Goodwill-Bilanzierung, Berlin: Erich Schmidt Verlag GmbH & Co, 2008.
- ZIMMEL, C./UNTERBERGER, B./FISCHBACHER, J. [2016]: UGB vs. IFRS: Gegenüberstellung der Rechnungslegungsgrundsätze, in: RÄG 2014 und APRÄG 2016 – Der neue UGB-Abschluss, hrsg. von TÖGLHOFER und WINKLER-JANOVSKY, Wien: MANZ'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung GmbH, 2016, S. 190-230.

Anhang

I. Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

Auf den vorliegenden Jahresabschluss zum 31. Dezember 201X wurden die Rechnungslegungsbestimmungen des Unternehmensgesetzbuches in der geltenden Fassung – unter Berücksichtigung der Änderungen aufgrund des Rechnungslegungs-Änderungsgesetzes 2014 (RÄG 2014)²⁸⁴ - angewendet.

Entsprechend den Vorschriften des RÄG 2014 wurden die Gliederung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung des laufenden Geschäftsjahres und des Vorjahres angepasst. Ein Vergleich der angeführten Vorjahreszahlen mit dem Jahresabschluss 2015 ist daher nur bedingt möglich.²⁸⁵

Der Jahresabschluss wurde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und der Generalnorm, ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln, aufgestellt.

Die Bilanzierung, die Bewertung und der Ausweis der einzelnen Posten des Jahresabschlusses wurden nach den allgemeinen Bestimmungen der §§ 193 bis 211 UGB (unter Berücksichtigung der Sondervorschriften für Kapitalgesellschaften) in der geltenden Fassung vorgenommen.

In regelmäßigen Abständen werden seitens der Regulierungsbehörde angemessene „Zielerlöse“ für die Netzbetreiber festgesetzt. Gegenüber diesen „Zielerlösen“ erzielte Mehr- oder Mindererlöse werden auf dem Regulierungskonto vorgetragen und im Rahmen der folgenden Feststellung der „Zielerlöse“ berücksichtigt. Im Falle von Mindererlösen hat die Energienetze Steiermark GmbH Anspruch darauf, dass diese im Rahmen der folgenden Tarifierung berücksichtigt werden; im Falle von Mehrerlösen ergibt sich für die Energienetze Steiermark GmbH die Verpflichtung, diese über die künftige Tarifierung auszugleichen. Gemäß § 50 Elektrizitätswirtschafts- und Organisationsgesetz (ElWOG) sowie § 71 Gaswirtschaftsgesetz (GWG) sind diese Differenzbeträge im Jahresabschluss des Netzbetreibers abzubilden. Die Energienetze Steiermark GmbH bilanziert dementsprechend einen sonstigen Vermögenswert bzw. eine Verbindlichkeit unter den sonstigen Verbindlichkeiten.²⁸⁶

Das Wahlrecht für die Aktivierung latenter Steuern gemäß § 198 (9) UGB wurde (nicht) in Anspruch genommen.²⁸⁷

Die Nummerierung des Anhanges entspricht der Nummerierung der einzelnen Positionen in der Bilanz bzw. Gewinn- und Verlustrechnung, entsprechend den konzerneinheitlichen Richtlinien und unter Bedachtnahme der gesetzlichen Vorschriften.

²⁸⁴ Angabe nur im Jahresabschluss 2016 erforderlich.

²⁸⁵ Angabe nur im Jahresabschluss 2016 erforderlich.

²⁸⁶ Bei Nichtzutreffen bitte streichen!

²⁸⁷ Bei mittelgroßer oder großer Gesellschaft bitte streichen! Wahlrecht gilt nur für kleine Gesellschaft.

A K T I V A

A. Anlagevermögen

I. Immaterielle Vermögensgegenstände

Erworbene immaterielle Vermögensgegenstände werden planmäßig (grundsätzlich linear) abgeschrieben. Immaterielle Vermögensgegenstände, die von verbundenen Unternehmen erworben wurden, betreffen Außerplanmäßige Abschreibungen sowie Zuschreibungen werden bei Vorliegen der Voraussetzungen vorgenommen.

Die Nutzungsdauern im Bereich der immateriellen Vermögensgegenstände betragen bei²⁸⁸

Bezeichnung	Jahre
1. <u>Strom-, Gas- und Wärmebezugsrechte und sonstige Nutzungsrechte</u>	
Bezugsrechte	10 – 20
Nutzungsrechte	4 – 33
Baukostenzuschüsse	20
Software, Patente, Lizenzen	4 – 10 oder Vertragsdauer
2. <u>Geschäfts(Firmen-)wert</u>	
erworbene Firmenwerte	15 - 30

II. Sachanlagen

Sachanlagen werden planmäßig (grundsätzlich linear) abgeschrieben. Die Ermittlung der Herstellungskosten für selbsterstellte Anlagen erfolgt gemäß § 203 (3) UGB. Neben den Material- und Personaleinzelkosten werden angemessene Teile der Material- und Fertigungs-gemeinkosten berücksichtigt. Aufwendungen für Sozialeinrichtungen, für freiwillige Sozialleistungen und für die betriebliche Altersversorgung werden zu den Herstellungskosten hinzugerechnet. Finanzierungskosten werden nicht eingerechnet.

Das Wahlrecht gemäß § 203 (4) UGB für die Aktivierung von Fremdkapitalzinsen wurde (nicht) in Anspruch genommen.²⁸⁹

Geringwertige Vermögensgegenstände des Anlagevermögens bis zu einem Anschaffungswert von EUR 400,-- werden im Jahr der Anschaffung voll abgeschrieben. Außerplanmäßige Abschreibungen sowie Zuschreibungen werden bei Vorliegen der Voraussetzungen vorgenommen. Die Nutzungsdauern im Bereich der Sachanlagen betragen bei²⁹⁰

²⁸⁸ Nicht Zutreffendes bitte streichen!

²⁸⁹ Bei mittelgroßer oder großer Gesellschaft ist zusätzlich der im Geschäftsjahr aktivierte Betrag anzugeben (Anlagenspiegel)

²⁹⁰ Nicht Zutreffendes bitte streichen! Abstimmung individuelle Nutzungsdauern je Gesellschaft mit RWA!

Bezeichnung	Jahre
<p>1. <u>bebaute Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, einschließlich der Bauten auf fremdem Grund</u></p> <p>a. Grundstückseinrichtungen</p> <p>b. wasserbauliche Anlagen</p> <p>c. Bürogebäude</p> <p>d. Betriebsgebäude</p> <p>e. Betriebsvorrichtungen</p> <p>f. Wohngebäude</p> <p>g. Ferienheime</p> <p>h. Betriebsgebäude im Netz (Trafo-, Pump-, Umform-, Übergabestationen, etc.)</p>	<p>10 - 20</p> <p>66 / 8</p> <p>40 - 50</p> <p>40</p> <p>20 - 25</p> <p>50</p> <p>50</p> <p>20</p>
<p>2. <u>technische Anlagen und Maschinen</u></p> <p>Maschinelle Anlagen</p> <p>a. hydraulische Erzeugungsanlagen</p> <p>b. kalorische Erzeugungsanlagen</p> <p>c. Maschinen und maschinelle Anlagen in Verwaltungseinheiten</p> <p>d. Verteilungsanlagen</p> <p>e. Nahwärmeversorgungsanlagen</p> <p>f. Gas-Wärme Umwelttechnik</p> <p>g. Gas – Übernahmestationen</p> <p>h. Gas – Reduzierstationen</p> <p>i. Zentralodorierung</p> <p>j. sonstige maschinelle Anlagen</p> <p>k. Windkraftanlagen</p> <p>Elektrische Anlagen</p> <p>a. Hochspannungsanlagen primär</p> <p>b. Mittelspannungsanlagen primär</p> <p>c. Sekundäreinrichtungen</p> <p>d. Leittechnik</p> <p>e. stationäre Transformatoren</p> <p>f. elektrische Einrichtungen bei Trafostationen</p> <p>g. Netztransformatoren</p> <p>h. Fernmelde- und Fernwirkanlagen</p> <p>i. Zähler und Messgeräte</p>	<p>20 - 25</p> <p>15 - 25</p> <p>10 - 25</p> <p>20 - 25</p> <p>10 - 20</p> <p>10</p> <p>20</p> <p>15 - 20</p> <p>20</p> <p>5</p> <p>16</p> <p>10 - 20</p> <p>20</p> <p>20 - 25</p> <p>10</p> <p>20</p> <p>20</p> <p>20</p> <p>10 - 25</p> <p>5 - 14</p>

B. Umlaufvermögen

I. Vorräte

Die Bewertung der Vorräte erfolgt nach dem gleitenden (gewogenen) Durchschnittspreisverfahren unter Beachtung des strengen Niederstwertprinzips. Die Bewertung der unfertigen Erzeugnisse und der noch nicht abrechenbaren Leistungen erfolgt zu Herstellungskosten unter Anwendung des strengen Niederstwertprinzips. Auf eine verlustfreie Bewertung wird Bedacht genommen.

II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

Forderungen werden mit dem Nennwert angesetzt. Zweifelhafte Forderungen werden wertberichtigt, uneinbringliche Forderungen werden ausgebucht. Fremdwährungs-forderungen werden mit dem Devisenkurs zum Zeitpunkt der Einbuchung oder mit dem zum Bilanzstichtag niedrigeren Devisenkurs bewertet.

Die im Regulierungskonto in den vergangenen Perioden abgebildeten Elemente unterliegen einem kodifizierten Anpassungsmechanismus zum Abgleich von Soll- und Ist-Erlösen, und wurden erwartungsgemäß in den veröffentlichten Netztarifen für Folgeperioden berücksichtigt.²⁹¹

C. Rechnungsabgrenzungsposten²⁹²

D. Aktive latente Steuern

Vom Wahlrecht, latente Gewinnsteuern auf temporäre Differenzen zwischen dem unternehmensrechtlichen und dem steuerlichen Ergebnis zu aktivieren, wurde Gebrauch gemacht. / Auf die Aktivierung von latenten Steuern wurde unter Inanspruchnahme des Wahlrechtes nach § 198 (9) UGB verzichtet.^{293,294}

Latente Steuerabgrenzungen werden nach der bilanzorientierten Verbindlichkeitsmethode für sämtliche temporären Differenzen zwischen den steuerlichen Werten der Vermögenswerte und Schulden und den unternehmensrechtlichen Buchwerten bilanziert.²⁹⁵ Für Differenzen zwischen unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Wertansätzen, die in den Folgejahren zu einer Steuerentlastung führen, werden aktive latente Steuern angesetzt.²⁹⁶ Für künftige steuerliche Ansprüche aus steuerlichen Verlustvorträgen werden aktive latente Steuern nur in jenem Ausmaß angesetzt, in dem ausreichende passive latente Steuern vorhanden sind oder in dem genügend überzeugende substantielle Hinweise vorliegen, dass zukünftig ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis zur Verlustverrechnung zur Verfügung steht.²⁹⁷

²⁹¹ Bei Nichtzutreffen bitte streichen!

²⁹² Sofern vorhanden, ist diese Position näher zu erläutern.

²⁹³ Bei mittelgroßer und großer Gesellschaft bitte streichen! Wahlrecht gilt nur für kleine Gesellschaft.

²⁹⁴ Nicht Zutreffendes bitte streichen!

²⁹⁵ Bei kleiner Gesellschaft bitte streichen!

²⁹⁶ Bei kleiner Gesellschaft bitte streichen!

²⁹⁷ Bei kleiner Gesellschaft bitte streichen!

Der der Berechnung der latenten Steuern zu Grunde liegende Ertragsteuersatz beträgt 25% (Vorjahr 25%).²⁹⁸

P A S S I V A

3. Emissionszertifikate

Kostenlos zugewiesene Emissionszertifikate werden als sonstiger Vermögensgegenstand des Umlaufvermögens erfasst und gemäß § 206 (1) UGB bewertet. Korrespondierend dazu wird ein passivseitiger Sonderposten für Gratis-Vergaben gemäß EZG eingestellt, dessen Auflösung sich nach der Verwendung der Zertifikate richtet. Für Einlösungsverpflichtungen am Bilanzstichtag wird eine Rückstellung dotiert, deren Höhe sich nach dem Wertausweis der zur Einlösung deklarierten Zertifikate bemisst. Eine allfällige über die vorhandenen Zertifikate bestehende Verpflichtung zur Abgabe von Emissionsrechten wird mit dem Marktwert der nachzubeschaffenden Zertifikate bewertet.²⁹⁹

C. Rückstellungen

1. Rückstellungen für Abfertigungen

Den Berechnungen der Rückstellungen für Abfertigungen liegen versicherungsmathematische Gutachten der Valida Consulting GesmbH zugrunde. Gemäß AFRAC-Stellungnahme 27 „Personalrückstellungen (UGB)“ in der Fassung von Juni 2016 stehen Rückstellungen, die nach den Regeln des IAS 19 berechnet werden, im Einklang mit den Vorschriften des Unternehmensgesetzbuches. Die Berechnung der Abfertigungsrückstellungen erfolgt nach der Projected Unit Credit Methode durch versicherungsmathematische Berechnung unter Annahme eines Pensionseintrittsalters von 60 Jahren bei Frauen und von 65 Jahren bei Männern unter Beachtung der Übergangsbestimmungen laut den Änderungen des ASVG gemäß Budgetbegleitgesetz 2003, Artikel 73 bzw. entsprechend Einzelvertrag. Das Pensionsalter für Frauen wurde darüber hinaus unter Beachtung der „BVG Altersgrenzen“ (BGBl. 1992/832) angesetzt. Als Rechnungsgrundlagen wurden die „AVÖ 2008-P – Rechnungsgrundlagen für die Pensionsversicherung Pagler & Pagler“ für Angestellte herangezogen. Künftig langfristig zu erwartende Gehaltssteigerungen in Höhe von x,xx % (Vorjahr x,xx %) werden neben einer kurzfristig erwarteten Erhöhung in Höhe von x,x % (Vorjahr x,x %) berücksichtigt. Vertraglich festgelegte Biennien (*Hinweis: in der FW und ES gibt es auch Triennien*) werden zusätzlich individuell eingerechnet. Der der Rückstellungsberechnung zu Grunde liegende Stichtagszinssatz beträgt x,xx % (Vorjahr x,xx %). Die Zinskomponente wird im Zinsaufwand ausgewiesen. Es wurde aufgrund Erfahrungen in der Vergangenheit keine Fluktuation berücksichtigt.

²⁹⁸ Kann bei kleiner Gesellschaft entfallen, wenn das Wahlrecht zur Aktivierung latenter Steuern nicht in Anspruch genommen wurde!

²⁹⁹ Nicht Zutreffendes bitte streichen!

2. Rückstellungen für Pensionen

Den Berechnungen der Rückstellungen für Pensionen liegen versicherungs-mathematische Gutachten der Valida Consulting GesmbH zugrunde. Gemäß AFRAC-Stellungnahme 27 „Personalrückstellungen (UGB)“ in der Fassung von Juni 2016 stehen Rückstellungen, die nach den Regeln des IAS 19 berechnet werden, im Einklang mit den Vorschriften des Unternehmensgesetzbuches. Die Berechnung der Pensions-rückstellungen erfolgt nach der Projected Unit Credit Methode durch versicherungs-mathematische Berechnung unter Annahme eines Pensionseintrittsalters von 60 Jahren bei Frauen und von 65 Jahren bei Männern unter Beachtung der Übergangs-bestimmungen laut den Änderungen des ASVG gemäß Budgetbegleitgesetz 2003, Artikel 73 bzw. entsprechend Einzelvertrag. Das Pensionsalter für Frauen wurde darüber hinaus unter Beachtung der „BVG Altersgrenzen“ (BGBl. 1992/832) angesetzt. Als Rechnungsgrundlagen wurden die „AVÖ 2008-P – Rechnungsgrundlagen für die Pensionsversicherung Pagler & Pagler“ für Angestellte herangezogen. Die bildungsspezifischen Sterblichkeiten wurden berücksichtigt. Künftig langfristig zu erwartende Gehaltssteigerungen werden in Höhe von x,xx % (Vorjahr x,xx %) (Bezieher) und x,xx % (Vorjahr x,xx %) (Anwärter) neben einer kurzfristig erwarteten Erhöhung in Höhe von x,x % (Vorjahr x,x %) berücksichtigt. Vertraglich festgelegte Biennien werden zusätzlich individuell eingerechnet. Der der Rückstellungsberechnung zu Grunde liegende Stichtagszinssatz beträgt x,xx % (Vorjahr x,xx %). Die Zinskomponente wird im Zinsaufwand ausgewiesen. Es wurde aufgrund von Erfahrungen in der Vergangenheit keine Fluktuation berücksichtigt. Aufgrund der AFRAC-Stellungnahme erfolgte im Vorjahr eine Änderung in der Bilanzierung von Nachschussverpflichtungen aus leistungsorientierten Pensionskassenzusagen: Ist die Gesamtpensionsverpflichtung höher als die beim selbstständigen Rechtsträger für diese Verpflichtung gebildete Rückstellung, ist eine Rückstellung in Höhe des Unterschiedsbetrages zu bilden. Die Möglichkeit zur Verteilung des Unterschiedsbetrages aus der erstmaligen Anwendung der Stellungnahme wurde nicht in Anspruch genommen.

3. Steuerrückstellungen³⁰⁰

Latente Steuerabgrenzungen werden nach der bilanzorientierten Verbindlichkeitsmethode für sämtliche temporären Differenzen zwischen den steuerlichen Werten der Vermögenswerte und Schulden und den unternehmens-rechtlichen Buchwerten bilanziert.

Für Differenzen zwischen unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Wertansätzen, die in den Folgejahren zu einer Steuerbelastung führen, wird eine Rückstellung für latente Steuern angesetzt.

Der der Berechnung der latenten Steuern zu Grunde liegende Ertragsteuersatz beträgt 25% (Vorjahr 25%).

³⁰⁰ Sofern sonstige wesentliche Steuerrückstellungen vorhanden, sind diese zu erläutern!

4. sonstige Rückstellungen

In den sonstigen Rückstellungen werden unter Beachtung des Vorsichtsprinzipes alle im Zeitpunkt der Bilanzierung erkennbaren Risiken und der Höhe oder dem Grunde nach ungewissen Verbindlichkeiten mit den Beträgen berücksichtigt, die nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung erforderlich sind. Bei der Ermittlung der Rückstellungen für Jubiläumsgelder werden die gleichen Grundsätze wie bei den Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen angewendet.

Gemäß § 211 (2) UGB werden Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr mit einem marktüblichen Zinssatz abgezinst. Die Zinskomponente wird im Zinsaufwand ausgewiesen.

D. Verbindlichkeiten

Verbindlichkeiten werden mit dem Nennwert angesetzt. Fremdwährungsverbindlichkeiten werden mit dem Devisenbriefkurs zum Zeitpunkt der Einbuchung oder mit dem zum Bilanzstichtag höheren Devisenbriefkurs bewertet.

II. Erläuterungen zur Bilanz

A K T I V A

A. Anlagevermögen

Die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens wird im Anlagenspiegel (Beilage) dargestellt.

I. Immaterielle Vermögensgegenstände³⁰¹

Die wesentlichen Veränderungen betreffen ... (ggf. inkl. Vorjahresangabe).

II. Sachanlagen

Der nicht gesondert ausgewiesene Grundwert der bebauten Grundstücke beträgt EUR ... (Vorjahr EUR ...). Die wesentlichen Veränderungen betreffen ... (ggf. inkl. Vorjahresangabe).³⁰²

³⁰¹ Angabepflicht bei mittelgroßer und großer Gesellschaft für in der Bilanz ausgewiesene immaterielle Vermögensgegenstände, die von einem verbundenen Unternehmen oder von einem Gesellschafter mit einer Beteiligung gem. § 189a Z 2 UGB erworben wurden (Anlagenspiegel).

³⁰² Keine Angabepflicht bei kleiner Gesellschaft (vgl. § 242 UGB)!

B. UMLAUFVERMÖGEN

I. Vorräte³⁰³

Erläuterung der wesentlichen Posten und Veränderungen... (ggf. inkl. Vorjahresangabe). Die Bewertung der noch nicht abrechenbaren Leistungen erfolgt zu Herstellungskosten unter Anwendung des strengen Niederstwertprinzips. Auf eine verlustfreie Bewertung wird Bedacht genommen.

II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände³⁰⁴

Unter dem Posten "sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände" sind Erträge von EUR ... (Vorjahr EUR ...) enthalten, die erst nach dem Abschlussstichtag zahlungswirksam werden.³⁰⁵

In den Forderungen sind wechselfähig verbrieft Forderungen in Höhe von EUR ... (Vorjahr EUR ...) enthalten.

Bei Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen, welche nicht aus Lieferung und Leistung stammen, handelt es sich (im Wesentlichen) um Forderungen aufgrund der Veranlagung bei der Energie Steiermark Finanz-Service GmbH.

Bei Durchführung einer Pauschalwertberichtigung zu Forderungen ist das Ausmaß und der entsprechende Posten gemäß § 226 (5) UGB anzugeben. Z.B.: Forderungen aus Lieferungen und Leistungen wurden in Höhe von EUR ... (Vorjahr EUR ...) pauschal wertberichtigt.³⁰⁶

IV. Kassenbestand, Schecks, Guthaben bei Kreditinstituten

C. RECHNUNGSABGRENZUNGSPOSTEN

D. AKTIVE LATENTE STEUERN³⁰⁷

Die aus Differenzen zwischen unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Wertansätzen sowie aus zum Bilanzstichtag bestehenden Verlustvorträgen³⁰⁸ per Saldo resultierenden aktiven latenten Steuern stellen sich wie folgt dar:

³⁰³ Bei Inanspruchnahme von § 206 (3) (Ansatz angemessener Teile der Verwaltungs- u. Vertriebskosten bei langfristigen Aufträgen) ist die Anwendung der Bestimmung anzugeben und zu begründen und gleichzeitig ist der insgesamt über die Herstellungskosten hinaus angesetzte Betrag anzugeben (inkl. Vorjahresangabe). (derartige Aktivierungen sind derzeit nicht üblich).

³⁰⁴ Forderungen mit einer Laufzeit von mehr als fünf Jahren sind jedenfalls als Ausleihungen auszuweisen.

³⁰⁵ Angabepflicht Aktive Antizipationen gem. § 225 Abs. 3 UGB bei mittelgroßer und großer Gesellschaft, wenn betragsmäßig wesentlich!

³⁰⁶ Keine Angabepflicht bei kleiner Gesellschaft!

³⁰⁷ Bei kleiner Gesellschaft bitte streichen, wenn Ansatzwahlrecht für aktive latente Steuern nicht in Anspruch genommen wurde. Achtung: bei Inanspruchnahme des Ansatzwahlrechtes gem. § 198 (9) UGB für aktive latente Steuern, sind die unverrechneten Be- und Entlastungen bei kleinen Gesellschaften im Anhang aufzuschlüsseln!

³⁰⁸ Bei Nichtzutreffen bitte streichen!

„+“ = aktive latente Steuer „-“ = passive latente Steuer	Differenz lfd. Geschäftsjahr EUR	latente Steuern lfd. Geschäftsjahr EUR	latente Steuern Vorjahr EUR	Veränderung latente Steuern EUR
Immaterielle Vermögensgegenstände	0,00	0,00	0,00	0,00
Sachanlagen	0,00	0,00	0,00	0,00
Finanzanlagen	0,00	0,00	0,00	0,00
Vorräte	0,00	0,00	0,00	0,00
Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	0,00	0,00	0,00	0,00
Unversteuerte Rücklagen	0,00	0,00	0,00	0,00
Baukosten-, Investitionszuschüsse und Emissionszertifikate	0,00	0,00	0,00	0,00
Rückstellungen	0,00	0,00	0,00	0,00
Verbindlichkeiten	0,00	0,00	0,00	0,00
Steuerliche Verlustvorträge	0,00	0,00	0,00	0,00
Summe Aktive Steuerabgrenzung	0,00	0,00	0,00	0,00
Hinzurechnung steuerliche Ergänzungsbilanzen	0,00	0,00	0,00	0,00
Gesamtsumme 20XX Saldo = aktive latente Steuern	0,00	0,00	0,00	0,00

P A S S I V A

A. EIGENKAPITAL

I. Grundkapital³⁰⁹

Das Grundkapital/Stammkapital beträgt EUR ... (Vorjahr EUR ...) und ist in ...
Inhaber(Namens)aktien im Nennbetrag von je EUR ... zerlegt. ³¹⁰

II. Kapitalrücklagen³¹¹

Die wesentlichen Veränderungen resultieren aus ... (ggf. inkl. Vorjahresangabe).

III. Gewinnrücklagen³¹²

Die wesentlichen Veränderungen resultieren aus ... (ggf. inkl. Vorjahresangabe).

³⁰⁹ Ist das Eigenkapital durch Verluste aufgebraucht, lautet dieser Posten „Negatives Eigenkapital“. Es ist zu erläutern, ob eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechts vorliegt!

³¹⁰ Vgl. § 241 UGB Pflichtangaben bei Aktiengesellschaften!

³¹¹ Bei AG und großer GmbH ist der Gesamtbetrag der gebundenen Teile der Kapitalrücklage gesondert auszuweisen (ggf. Kapitalrücklagenspiegel)!

³¹² Bei AG und großer GmbH ist der Gesamtbetrag der gesetzlichen Rücklage gesondert auszuweisen (ggf. Gewinnrücklagenspiegel)!

Gemäß RÄG 2014 wurden per 01.01.2015 die bisher gemäß § 205 UGB gebildeten un versteuerten Rücklagen, abzüglich der darin enthaltenen passiven latenten Steuern, im Ausmaß von 75% unmittelbar in die Gewinnrücklagen eingestellt.³¹³

IV. Bilanzgewinn (Bilanzverlust)³¹⁴

Der Vorschlag zur Verwendung des Ergebnisses oder gegebenenfalls die Verwendung des Ergebnisses ist gem. § 238 (1) Z 9 UGB anzugeben.

C. RÜCKSTELLUNGEN

In den Rückstellungen für Pensionen werden Rückstellungen für ausgelagerte leistungsorientierte Pensionszusagen saldiert dargestellt. Die Höhe der Gesamtpensionsverpflichtung bei diesen ausgelagerten Verpflichtungen beträgt EUR ...

Die Steuerrückstellungen betreffen (für das Jahr) iHv EUR ... (Vorjahr EUR ...), (für das Jahr) iHv EUR ... (Vorjahr EUR ...).

In den sonstigen Rückstellungen sind Rückstellungen für ... iHv EUR ... (Vorjahr EUR ...), iHv EUR (Vorjahr EUR ...) ... enthalten.³¹⁵

In den langfristigen Rückstellungen sind Rückstellungen für ... iHv EUR ... (Vorjahr EUR ...) enthalten. Diese wurden gemäß § 211 (2) mit einem (marktüblichen) Zinssatz von x,xx% abgezinst.

	Stand per 1.1.20XX EUR	Verwendung EUR	Auflösung EUR	Übertragung Konzern EUR	Zuweisung EUR	Stand per 31.12.20XX EUR
1. Rückstellungen für Abfertigungen Vorjahr						
2. Rückstellungen für Pensionen Vorjahr						
4. sonstige Rückstellungen Vorjahr davon Rückstellungen für noch nicht konsumierte Urlaube Vorjahr davon Jubiläumsgeldrückstellung Vorjahr davon übrige sonstige Rückstellungen Vorjahr						
Gesamtsumme 20XX Gesamtsumme Vorjahr						

³¹³ Bei Nichtzutreffen bitte streichen! Angabe nur im Jahresabschluss 2016 erforderlich.

³¹⁴ Angabepflicht Ergebnisverwendung nur bei mittelgroßer und großer Gesellschaft! Siehe Ergebnisverwendungsvorschlag!

³¹⁵ Keine Angabepflicht wesentlicher nicht in der Bilanz gesondert ausgewiesener Rückstellungen bei kleiner Gesellschaft!

In der Spalte „Übertragung Konzern“ werden jene Rückstellungsveränderungen dargestellt, die durch die Übernahme von Mitarbeitern aus anderen Konzerngesellschaften in die ... bedingt sind.
316

Die Vorsorge für mögliche Erlöskorrekturen resultiert aus der Verfeinerung und Aufrollung der Erlösabgrenzung für Tarifkunden. Dem regulierten Geschäftsmodell entsprechend, wurde in gleicher Höhe eine entsprechende Vorsorge gebildet.³¹⁷

Gemäß RÄG 2014 wurden per 01.01.2015 die in den un versteuerten Rücklagen enthaltenen passiven latenten Steuern im Ausmaß von 25% unmittelbar in die Steuerrückstellungen eingestellt.³¹⁸

Die aus Differenzen zwischen unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Wertansätzen per Saldo resultierenden passiven latenten Steuern stellen sich wie folgt dar:

„-“ = passive latete Steuer „+“ = aktive latente Steuer	Differenz lfd. Geschäftsjahr EUR	latente Steuern lfd. Geschäftsjahr EUR	latente Steuern Vorjahr EUR	Veränderung latente Steuern EUR
Immaterielle Vermögensgegenstände	0,00	0,00	0,00	0,00
Sachanlagen	0,00	0,00	0,00	0,00
Finanzanlagen	0,00	0,00	0,00	0,00
Vorräte	0,00	0,00	0,00	0,00
Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	0,00	0,00	0,00	0,00
Unversteuerte Rücklagen	0,00	0,00	0,00	0,00
Baukosten-, Investitionszuschüsse und Emissionszertifikate	0,00	0,00	0,00	0,00
Rückstellungen	0,00	0,00	0,00	0,00
Verbindlichkeiten	0,00	0,00	0,00	0,00
Steuerliche Verlustvorträge	0,00	0,00	0,00	0,00
Summe Passive Steuerabgrenzung	0,00	0,00	0,00	0,00
Hinzurechnung steuerliche Ergänzungsbilanzen	0,00	0,00	0,00	0,00
Gesamtsumme 20XX Saldo = passive latente Steuern	0,00	0,00	0,00	0,00

³¹⁶ Bei Nichtzutreffen bitte streichen!

³¹⁷ Bei Nichtzutreffen bitte streichen!

³¹⁸ Bei Nichtzutreffen bitte streichen! Angabe nur im Jahresabschluss 2016 erforderlich.

D. VERBINDLICHKEITEN³¹⁹

Der Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von über 5 Jahren beträgt EUR ... Für Verbindlichkeiten iHv insgesamt EUR ... wurden dingliche Sicherheiten (Angabe von Art und Form der Sicherheit) bestellt.

Unter dem Posten „sonstige Verbindlichkeiten“ sind Aufwendungen von EUR ... (Vorjahr EUR ...) enthalten, die erst nach dem Abschlussstichtag zahlungswirksam werden.³²⁰

Bei den Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen, welche nicht aus Lieferungen und Leistungen stammen (EUR ... ; Vorjahr EUR ...), handelt es sich im Wesentlichen um Verbindlichkeiten aus konzerninternem Clearing zur Energie Steiermark Finanz-Service GmbH.

In der Position „davon aus Steuern“ sind iHv EUR ... (Vorjahr EUR ...) Verbindlichkeiten aus der Abgabenverrechnung (insbesondere Umsatzsteuer, Energieabgabe und Erdgasabgabe) enthalten.³²¹

Sonstige finanzielle Verpflichtungen³²²

	Gesamtbetrag	Betrag des folg. Geschäfts- jahres	Betrag der folg. 5 Geschäfts- jahre	Betrag gegenüber verbundenen Unternehmen
	EUR	EUR	EUR	EUR
1. aus begonnenen Großinvestitionen Vorjahr				
2. aus künftigen Großreparaturen Vorjahr				
3. aus Umweltschutzmaßnahmen Vorjahr				
4. aus anderen künftigen Aufwendungen Vorjahr				
5. aus der Nutzung von in der Bilanz nicht ausgewiesener Sachanlagen Vorjahr				
6. aus anderen abgeschlossenen Verträgen (Angabe der Art) Vorjahr				
Gesamtsumme 20XX				
Gesamtsumme Vorjahr				

³¹⁹ Gem. § 238 (1) Z16 UGB sind bei mittelgroßen und großen Gesellschaften allfällige in der Bilanz nicht gesondert ausgewiesene Beträge der Einlagen stiller Gesellschafter anzugeben (inkl. Vorjahresangabe).

³²⁰ Angabepflicht Passive Antizipationen gem. § 225 Abs. 6 UGB bei mittelgroßer und großer Gesellschaft, wenn betragsmäßig wesentlich!

³²¹ Nicht Zutreffendes bitte streichen!

³²² Sonstige finanzielle Verpflichtungen müssen bei kleiner Gesellschaft angegeben, aber nicht aufgegliedert werden

III. Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung³²³

Die Gewinn- und Verlustrechnung wird nach dem Gesamtkostenverfahren gegliedert.

1. Umsatzerlöse³²⁴

Art des Umsatzes	Umsatz in Österreich EUR	Umsatz in anderen EU-Ländern EUR	Umsatz in anderen Nicht-EU-Ländern EUR	Gesamtumsatz EUR
1. Vorjahr				
2. Vorjahr				
Gesamtsumme 20XX Gesamtsumme Vorjahr				

4. sonstige betriebliche Erträge

In den sonstigen betrieblichen Erträgen sind enthalten ... iHv EUR ... (Vorjahr EUR ...).³²⁵

5. Aufwendungen für Material und sonstige bezogene Herstellungsleistungen

In den Aufwendungen für Material und sonstige bezogene Herstellungsleistungen sind enthalten ... iHv EUR ... (Vorjahr EUR ...).³²⁶

6. Personalaufwand

Im Personalaufwand sind ... iHv EUR ... (Vorjahr EUR ...) enthalten.³²⁷

In der Position „Aufwendungen für Altersversorgung“ sind die Veränderung der Pensionsrückstellung iHv EUR ... (Vorjahr EUR ...) und Pensionsbeiträge iHv EUR ... (Vorjahr EUR ...) enthalten.

In der Position „Aufwendungen für Abfertigungen und Leistungen an betriebliche Mitarbeitervorsorgekassen“ sind die Veränderung der Abfertigungsrückstellung iHv EUR ... (Vorjahr EUR ...) und Leistungen an betriebliche Mitarbeitervorsorgekassen iHv EUR ... (Vorjahr EUR ...) enthalten.

³²³ Angabe Betrag und Wesensart der einzelnen Ertrags- und Aufwandspositionen von außerordentlicher Größenordnung oder außerordentlicher Bedeutung bei jeder Gesellschaft.

³²⁴ Aufgliederung der Umsatzerlöse nach Tätigkeitsbereichen und geographisch bestimmten Märkten nur bei großer Gesellschaft verpflichtend.

³²⁵ Nur, wenn in der G&V als zusammengefasster Posten ausgewiesen.

³²⁶ Nur, wenn in der G&V als zusammengefasster Posten ausgewiesen.

³²⁷ Nur wenn in der G&V als zusammengefasster Posten ausgewiesen.

Die Veränderung der Rückstellungen für Jubiläumsgelder ist iHv EUR ... (Vorjahr EUR ...) in der Position „Gehälter“ und iHv EUR ... (Vorjahr EUR ...) in der Position „Löhne“ enthalten.

7. Abschreibungen

In den Abschreibungen auf immaterielle Gegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen sind außerplanmäßige Abschreibungen iHv EUR ... (Vorjahr EUR ...) enthalten.

8. sonstige betriebliche Aufwendungen³²⁸

In den sonstigen betrieblichen Aufwendungen sind im Wesentlichen ... iHv EUR ... (Vorjahr EUR ...) sowie ... iHv EUR ... (Vorjahr EUR ...) enthalten. Davon betreffen EUR ... (Vorjahr EUR ...) Verluste aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens.

23. Auflösung von Gewinnrücklagen

Gemäß RÄG 2014 wird im Vorjahr die Auflösung der bisher gemäß § 205 UGB gebildeten un versteuerten Rücklagen, abzüglich der darin enthaltenen latenten Steuern, im Ausmaß von 75% in der Position Auflösung von Gewinnrücklagen ausgewiesen.³²⁹

I. V. Sonstige Angaben

A. Organe und Arbeitnehmer³³⁰

Der **Vorstand** / Die **Geschäftsführung** setzte sich im Berichtsjahr wie folgt zusammen:³³¹

Dem **Aufsichtsrat** gehörten im Abschlussjahr folgende Mitglieder an:

Kapitalvertreter: ³³²

Belegschaftsvertreter:

Mitarbeiterzahl entsprechend § 239 (1) Z 1 UGB:

³²⁸ Wenn in der G&V als zusammengefasster Posten ausgewiesen sind wesentliche Beträge anzugeben und zu erläutern!

³²⁹ Bei Nichtzutreffen bitte streichen! Angabe nur im Jahresabschluss 2016 erforderlich.

³³⁰ Pflichtangaben bei mittelgroßer und großer Gesellschaft!

³³¹ Gem. § 239 (2) UGB sind alle im Geschäftsjahr tätigen Mitglieder des Vorstands, auch wenn sie im Geschäftsjahr oder später ausgeschieden sind, mit dem Familiennamen und mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen anzugeben. Ein etwaiger Vorsitzender des Vorstands ist als solcher zu bezeichnen.

Gem. § 239 (2) UGB sind alle im Geschäftsjahr tätigen Mitglieder des Aufsichtsrats, auch wenn sie im Geschäftsjahr oder später ausgeschieden sind, mit dem Familiennamen und mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen anzugeben. Der Vorsitzende des Aufsichtsrats und sein(e) Stellvertreter sind als solche zu bezeichnen.

	Im Durchschnitt 20XX	Im Durchschnitt Vorjahr
Angestellte		
Arbeiter		
Gesamtsumme		

Aufwendungen für Abfertigungen und Pensionen gemäß § 239 (1) Z 3 UGB:³³³

	20XX EUR	Vorjahr EUR
Vorstand / Geschäftsführung		
Vorstand frühere Mitglieder		
Aufsichtsrat		
leitende Angestellte inkl. ehemalige andere Mitarbeiter		
Gesamtsumme		

Von den Bestimmungen des § 242 (4) UGB wurde Gebrauch gemacht.³³⁴

Bezüge des Vorstands/der Geschäftsführung³³⁵ und Vergütungen für den Aufsichtsrat gemäß § 239 (1) Z 4 UGB:³³⁶

	20XX EUR	Vorjahr EUR
Vorstand / Geschäftsführung		
Vorstand frühere Mitglieder		
Aufsichtsrat		
Gesamtsumme		

³³³ Gem. § 242 (4) UGB kann die Aufschlüsselung bei weniger als drei Personen unterbleiben.

³³⁴ Bei Nichtzutreffen bitte streichen!

³³⁵ Bei Nichtzutreffen bitte streichen!

³³⁶ Bei Nichtzutreffen bitte streichen!

Die Angaben gemäß § 239 (1) Z 4 UGB unterbleiben unter Bezugnahme auf den § 242 (4) UGB³³⁷

Der Geschäftsführung sind im Berichtsjahr von der Gesellschaft keine Bezüge zugeflossen.³³⁸ Dem Aufsichtsrat und dem Vorstand/den Geschäftsführern³³⁹ wurden (keine) Kredite und Vorschüsse gewährt. Ebenso wurden (keine) Haftungen übernommen.³⁴⁰

C. Angaben zu außerbilanziellen Geschäften³⁴¹

Sämtliche Angaben zu außerbilanziellen Geschäften sind an RWC zu kommunizieren, da ein entsprechendes Angabepflichterfordernis für den Konzernabschluss besteht. In den Notes-Anfragen wird eine entsprechende Abfrage eingefügt.

D. Angaben zum Entgelt für den Abschlussprüfer³⁴²

Die Aufwendungen für den Abschlussprüfer betragen:

Art der Aufwendungen für den Abschlussprüfer	20XX EUR	Vorjahr EUR
Prüfung des Jahresabschlusses andere Bestätigungsleistungen Steuerberatungsleistungen sonstige Leistungen		
Gesamtsumme		

Unter die Aufwendungen für den Abschlussprüfer fallen auch Aufwendungen an eine Prüfgesellschaft, die zum Prüfernnetzwerk des Abschlussprüfers gehört.

Sämtliche Angaben zu Abschlussprüferentgelten sind mit RW und dem WP abzustimmen. Die Anhangsangabe ist zudem mit der im WP-Auftragsschreiben angeführten Summe bzw. mit der dotierten Rückstellung abzustimmen.

F. Größenklasse gemäß § 221 UGB

Die Gesellschaft ist eine kleine/mittelgroße/große GmbH/AG gemäß § 221 UGB (Vorjahr: kleine/mittelgroße/große GmbH/AG).³⁴³

³³⁷ Bei Nichtzutreffen bitte streichen! Sonst Ergänzung Begründung!

³³⁸ Bei Nichtzutreffen bitte streichen!

³³⁹ Bei Nichtzutreffen bitte streichen!

³⁴⁰ Falls Kredite gewährt od. Haftungen eingegangen wurden, sind diese gem. § 239 (1) Z 2 UGB zu erläutern (inkl. Vorjahresangabe).

³⁴¹ Angabepflicht nur bei mittelgroßer und großer Gesellschaft!

³⁴² Angabepflicht nur bei mittelgroßer und großer Gesellschaft!

³⁴³ Unzutreffendes bitte steichen. Achtung: gem. RÄG 2014 gelten neue Betragsgrenzen für die Klassifizierung gem. § 221 UGB.

G. Konzernangaben

Das Unternehmen ist ein Konzernunternehmen der Energie Steiermark AG, die einen Konzernabschluss über sämtliche einzubeziehende Gesellschaften aufstellt. Dieser Konzernabschluss wird offengelegt. Die Energie Steiermark AG hat ihren Sitz in Graz, FN 148124 f.³⁴⁴

H. Ereignisse nach dem Bilanzstichtag³⁴⁵

Es fanden (keine) wesentlichen Ereignisse nach dem Bilanzstichtag statt.³⁴⁶

Hinweis: Gem. § 238 (1) Z 11 UGB sind die Art und die finanzielle Auswirkungen wesentlicher Ereignisse nach dem Abschlussstichtag, die weder in der Gewinn- und Verlustrechnung noch in der Bilanz berücksichtigt sind an

³⁴⁴ Angabe nur für Tochtergesellschaften.

³⁴⁵ Angabepflicht nur bei mittelgroßer und großer Gesellschaft sowie kleiner AG!

³⁴⁶ Nichtzutreffendes bitte streichen!

Anhangcheckliste für die Energie Steiermark AG

Energie Steiermark Wärme GmbH

Größenklasse: Große Kapitalgesellschaft im Sinne des § 221 UGB.



Allgemeine Angaben zum Jahresabschluss

§	Gesetzesstelle	Status
§ 201 (3)	Gibt es Abweichungen von den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchhaltung, so ist eine Begründung und Angabe über den Einfluss dieser Änderung auf die Vermögens-, Finanz-, und Ertragslage im Anhang zu erläutern.	In Bearbeitung
§ 222 (2)	Gelingt es im Jahresabschluss nicht, ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz-, und Ertragslage abzuliefern, so sind im Anhang zusätzliche Angaben zu machen.	Für Gesellschaft nicht relevant
§ 223 (1)	Abweichungen von der gewählten Form der Darstellung der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung sind zwingend im Anhang anzugeben.	Erledigt
§ 223 (2)	Sind aktuelle Beträge im Jahresabschluss mit den Vorjahreswerten nicht vergleichbar, so sind diese im Anhang gesondert zu vermerken und anzugeben. Wird der Vorjahresbetrag im aktuellen Geschäftsjahr angepasst, so ist auch dies im Anhang zu vermerken.	
§ 223 (5)	Gehört ein Vermögensgegenstand bzw. eine Verbindlichkeit zu mehreren Positionen in der Bilanz, so ist dies ebenfalls im Anhang zu erläutern und anzugeben.	
§ 223 (6)	Werden Posten in der Bilanz bzw. der Gewinn- und Verlustrechnung aufgrund der Übersichtlichkeit zusammengefasst, so ist dies im Anhang zu erläutern.	
§ 236	Die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind so zu erläutern, dass ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz-, und Ertragslage entsteht. Kleine Gesellschaften sind nicht verpflichtet Anhangangaben zu machen, die über die Anforderungen des Bundesgesetzes hinaus gehen. Anhangangaben sind in der Reihenfolge der Darstellung der Posten in der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung zu machen.	
§ 237 (1) Z 1	Angaben über die Bewertungsgrundlage der verschiedenen Bilanzpositionen, sowie Angaben zur Übereinstimmung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden mit der Prämisse der Unternehmensfortführung sind im Anhang anzugeben. Diese Angaben sind die Grundlage für die Umrechnung in Euro, soweit den Posten Beträge zugrunde liegen, die auf eine andere Währung lauten oder gelaute haben.	
§ 238 (1) Z 9	Angaben über den Vorschlag zu Verwendung des Ergebnisses oder gegebenenfalls die Verwendung der Ergebnisse.	
§ 238 (1) Z 11	Die Art und die finanzielle Auswirkung wesentlicher Ereignisse nach dem Abschlussstichtag, die weder in der Gewinn- und Verlustrechnung noch in der Bilanz	

A-Abbildung 1: Anhangcheckliste nach dem RÄG 2014 für die Energie Steiermark AG, Quelle: eigene Darstellung.

Angaben zum Umlaufvermögen

§	Gesetzesstelle	Status
§ 203 (4)	Angaben über die Anwendung des Wahlrechtes zur Aktivierung von Zinsen für Fremdkapital, welches zur Finanzierung der Herstellung von Gegenständen dient, sind im Anhang anzugeben. ACHTUNG: Mittlere und Große Gesellschaften müssen im Anhang den insgesamt im Geschäftsjahr aktivierten Betrag anzugeben.	
§ 206 (3)	Führt ein Verbot der Einbeziehung der osten der allgemeinen Verwaltungs- und Vertriebskosten dazu, dass trotz Anhangangaben kein getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage hergestellt werden kann, so können angemessene Teile von VW und Vertrieb angesetzt werden (Nur wenn die Ausführung sich über 12 Monate erstreckt!) Diese Vorgehensweise ist ebenfalls im Anhang anzugeben.	
§ 225 (3)	Wesentliche Forderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr, die unter dem Posten sonstige Forderungen ausgewiesen sind, und erst nach dem Abschlussstichtag tragend werden, sind im Anhang anzugeben.	
§ 226 (5)	Mittlere und große Gesellschaften haben den Betrag der Pauschwertberichtigung zu Forderungen für den entsprechenden Posten der Bilanz im Anhang anzugeben.	
§ 238 (1) Z 17	Festwertverfahren: Wenn die Bewertung im Vergleich zu einer Bewertung auf der Grundlage des letzten vor dem Abschlussstichtag bekannten Börsenkurses oder Marktpreises einen wesentlichen Unterschied aufweist .	

A-Abbildung 2: Anhangcheckliste nach dem RÄG 2014 für die Energie Steiermark AG,
Quelle: eigene Darstellung.

Angaben zum Anlagevermögen

§	Gesetzesstelle	Status
§ 203 (5)	Gründe für die Abschreibungsdauer, insbesondere die Erläuterung des Zeitraumes, und die Abschreibungsmethode des Firmenwertes sind anzugeben.	
§ 225 (7)	Der Grundwert bei Grundstücken ist in der Bilanz anzumerken oder im Anhang anzugeben	
§ 226 (1)	Die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens ist im Anhang gesondert darzustellen. In diesem Zusammenhang sind die verschiedenen Positionen jeweils separat anzugeben	
§ 227	Ausleihungen mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr sind ebenfalls im Anhang anzugeben.	
§ 238 (1) Z 14	Verpflichtungen aus der Nutzung von in der Bilanz nicht ausgewiesenen Sachanlagen - inklusive der Angabe des Betrages für das folgende Geschäftsjahr und der Gesamtbetrag der folgenden fünf Geschäftsjahre sind im Anhang anzugeben.	
§ 238 (1) Z 19	Die in der Bilanz ausgewiesenen immateriellen Vermögensgegenstände, welche von einem verbundenen Unternehmen oder einer Gesellschaft mit einer Beteiligung gem. § 189a Z 2 erworben wurden sind im Anhang anzugeben.	

A-Abbildung 3: Anhangcheckliste nach dem RÄG 2014 für die Energie Steiermark AG,
Quelle: eigene Darstellung.

Angaben zu Passivposten

§	Gesetzesstelle	Status
§ 225 (1)	Bei negativem Eigenkapital sind Angaben über eine eventuelle Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechtes anzugeben	
§ 237 (1) Z 5	Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren, sowie Dingliche Sicherheiten für Verbindlichkeiten, Art und Form der Sicherheit sind im Anhang anzugeben.	
§ 238 (1) Z 5	Genussscheine, Genussrechte, Wandelschuldverschreibungen, Optionsscheine, Optionen, Besserungsschein oder ähnliche Wertpapiere oder Rechte sind unter der Zahl und der Rechte, die sie verbriefen, anzugeben.	
§ 238 (1) Z 10	Nicht in der Bilanz ausgewiesene Geschäfte sind, wenn die Risiken und Vorteile, die aus etwaigen Geschäften entstehen, wesentlich sind und für die Beurteilung der Finanzlage wesentlich ist, sind im Anhang anzugeben.	
§ 238 (1) Z 12	Geschäfte mit nahestehenden Unternehmen oder Personen, wenn diese marktunüblich und wesentlich sind. Ausgenommen davon sind Geschäfte zwischen verbundenen Unternehmen, wenn diese einen Anteilsbesitz von 100% haben.	
§ 238 (1) Z 14	Aufgliederung der Haftungsverhältnisse gem. § 237 (1) Z 2 sowie Erläuterungen dazu sind im Anhang anzugeben.	
§ 238 (1) Z 15	Rückstellungen, die nicht gesondert in der Bilanz ausgewiesen sind, jedoch von wesentlicher Bedeutung sind, sind im Anhang anzugeben.	
§ 238 (1) Z 16	Nicht ausgewiesene Beträge von Einlagen stiller Gesellschafter	

A-Abbildung 4: Anhangcheckliste nach dem RÄG 2014 für die Energie Steiermark AG,
Quelle: eigene Darstellung.

Angaben zu Gewinn- und Verlustrechnung

§	Gesetzesstelle	Status
§ 237 (1) Z 4	Angben des Betrages und der Wesensart von einzelnen Ertrags- oder Aufwandsposten von außerordentlicher Größenordnung oder von außerordentlicher Bedeutung.	
§ 238 (1) Z 3	Angaben, auf welche Differenzen oder steuerliche Verlustvorträge die latenten Steuern beruhen und mit welchen Sätzen die Bewertung erfolgt ist; zusätzlich sind in Bezug auf latente Steuern Angaben der im Laufe des Geschäftsjahres erfolgten Bewegten Steuersalden im Anhang anzugeben.	
§ 238 (1) Z 13	Wird das Umsatzkostenverfahren angewendet, so sind die Aufwendungen des Geschäftsjahres für Material und sonstige bezogene Herstellungsleistungen gem. § 231 Abs. 2 Z 5 zu gliedern. Der Personalaufwand des Geschäftsjahres ist gem. §231 Abs. 2 Z 6 zu gliedern	
§ 238 (1) Z 18	Das Entgelt für die Abschlussprüfer muss nach Tätigkeitsbereichen aufgegliedert werden. Diese Angaben dürfen unterbleiben, wenn das Unternehmen Bereits in den Konzernabschluss einbezogen ist.	
§ 238 (1) Z 21	Erträge und Aufwendungen aus Gewinngemeinschaften sind ebenfalls im Anhang zu vermerken.	
§ 239 (1) Z 2	Aufwendungen für Abfertigungen oder Hinweise, dass der Betrag nur mehr aus Leitungen an betrieblichen Mitarbeitervorsorgekassen besteht.	
§ 240	Gilt für große Gesellschaften: Eine Aufgliederung der Umsatzerlöse hat nach Tätigkeitsbereichen sowie nach geographischen Märkten zu erfolgen. Eine Ausnahme dieser Regelung gibt es, wenn durch die Veröffentlichung dieser Informationen erhebliche Nachteile für das Unternehmen entstehen.	

A-Abbildung 5: Anhangcheckliste nach dem RÄG 2014 für die Energie Steiermark AG,
Quelle: eigene Darstellung.

Angaben zu Beteiligungsunternehmen und verbundenen Unternehmen

§	Gesetzesstelle	Status
§ 237 (1) Z 7	Name und Sitz des Mutterunternehmens, das den kleinsten Kreis des Konzernabschlusses aufstellt.	
§ 238 (1) Z 1	Angaben über derivative Finanzinstrumente: Art und Umfang der Finanzinstrumente, sowieder beizulegende Wert gemäß § 189a Z 4	
§ 238 (1) Z 2	Angaben über Finanzinstrumente, wenn eine außerplanmäßige Abschreibung unterblieben ist. In diesem Fall ist eine Angabe des Buchwertes und dees beizulegenden Zeitwertes, sowie die Gründe für das Unterlassen einer Abschreibung gemäß § 2014 (2) erforderlich. Darüber hinaus müssen Anhaltspunkte offengelegt werde, die darauf hindeuten, dass eine Wertminderung nicht von Dauer ist.	
§ 238 (1) Z 4	Es ist der Name sowie der Sitz von anderen Unternehmungen, an denen die Gesellschaft oder für deren Rechnung eine andere Person eine Beteiligung hält anzugeben. Ferner sind die Höhe des Anteils am Kapital, das Eigenkapital und das Ergebnis des letzten Geschäftsjahres dieser Unternehmungen anzugeben, für die ein Jahresabschluss vorliegt.	
§ 238 (1) Z 6	Name, Sitz und Rechtsform der Unternehmungen, deren unbeschränkt haftender Gesellschafter das Unternehmen ist.	
§ 238 (1) Z 7	Name und Sitz des Mutterunternehmens sind ebenfalls anzugeben.	
§ 238 (1) Z 8	Im Falle einer Offenlegung der von dem Mutterunternehmen aufgestellten Konzernabschlüssen sind Angaben der Orte, an denen die Abschlüsse erhältlich sind, zu machen.	
§ 238 (1) Z 20	Bei Beziehungen zu verbundenen Unternehmen ist auch über Verträge zu berichten, welche die Gesellschaft verpflichten, ihren Gewinn oder Verlust ganz oder teilweise an andere Personen zu überrechnen oder einen solchen con anderen Personen übernehmen.	

A-Abbildung 6: Anhangcheckliste nach dem RÄG 2014 für die Energie Steiermark AG,
Quelle: eigene Darstellung.

Angaben zu Organen und Arbeitnehmern

§	Gesetzesstelle	Status
§ 237 (1) Z 3	Vorschüsse, Kredite, Haftungen für Vorstand und Aufsichtsrat sind ebenfalls im Anhang zu erläutern. Die Angaben sind zusammengefasst für jede Personengruppe zu machen.	
§ 237 (1) Z 6	Angaben in Bezug auf die durchschnittliche Anzahl der Arbeitnehmer während des Geschäftsjahres sind ebenfalls zu machen. Bei Kleinen Gesellschaften dürfen die Positionen Arbeiter und Angestellter zusammengefasst werden.	
§ 239 (2)	Namen der Mitglieder es Vorstands (der Geschäftsführung) und Aufsichtsrates sowie Funktionsbezeichnungen sind im Anhang anzugeben.	

A-Abbildung 7: Anhangcheckliste nach dem RÄG 2014 für die Energie Steiermark AG,
Quelle: eigene Darstellung.

Gegenüberstellung der Anhangangaben

Die folgenden Abbildungen zeigen eine auszugsweise Darstellung der Anhangangaben nach dem RÄG 2014 und den IFRS sowie den Grad der Annäherung mittels Ampelsystem. Der Anhang enthält aus Gründen der Übersichtlichkeit die folgenden Änderungen:

unversteuerte Rücklagen		UGB	IFRS	Kommentar Annäherung	Wert
a	unversteuerte Rücklagen	Gestrichelt!	Keine Angaben in Bezug auf unversteuerte Rücklagen in der internationalen Rechnungslegung!	Die wohl bedeutendste Annäherung hat sich beim Ausweis der unversteuerten Rücklagen ergeben. Diese Position fällt in der internationalen Rechnungslegung eher als unüblich. Daher war es auch an der Zeit diesen Bilanzposten zu streichen und die Beträge in die Gewinnrücklage umzugliedern. Dieser Schritt war in Hinblick auf eine Harmonisierung der Jahresabschlüsse sehr bedeutend. Auch für die Energie Steiermark AG sowie deren Tochtergesellschaften bringt diese Veränderung nur Vorteile mit sich, da die Tochtergesellschaften bereits auf freiwilliger Basis teilweise die Bilanzierung nach internationaler Rechnungslegung vornehmen.	●
		UGB	IFRS	Kommentar Annäherung	Wert
außerordentliche Erträge					
3	außerordentliche Erträge	Kein separater Ausweis der außerordentlichen Erträge im Zuge des Rechnungslegungsänderungsgesetzes in der Gewinn- und Verlustrechnung. Außerordentliche Erträge und Aufwendungen sind im Anhang verbal zu erläutern. Dies darf auch unter dem Begriff der Sonderinflüsse passieren.	Die außerordentlichen Erträge und Aufwendungen dürfen nach internationaler Rechnungslegung als Sonderinflüsse bezeichnet werden.	Auch der Ausweis der außerordentlichen Ergebnisse zeigt eine deutliche Annäherung an die internationale Rechnungslegung. Demnach dürfen weder Aufwendungen noch Erträge als außerordentlich im Anhang dargestellt werden. Diese werden häufig als Sonderinflüsse bezeichnet.	●
		UGB	IFRS	Kommentar Annäherung	Wert

A-Abbildung 8: Gegenüberstellung der Anhangangaben nach dem RÄG 2014 sowie der IFRS, Quelle: eigene Darstellung.

Umsatz

UGB		IFRS	Kommentar Annäherung	Wert																											
GuV	Umsatz	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Art des Umsatzes</th> <th>Umsatz in Österreich EUR</th> <th>Umsatz in anderen EU-Ländern EUR</th> <th>Umsatz in anderen Nicht-EU-Ländern EUR</th> <th>Gesamtumsatz EUR</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>1. ...</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>2. ...</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Gesamtumsatz 200X</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Gesamtumsatz Vorjahr</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	Art des Umsatzes	Umsatz in Österreich EUR	Umsatz in anderen EU-Ländern EUR	Umsatz in anderen Nicht-EU-Ländern EUR	Gesamtumsatz EUR	1. ...					2. ...					Gesamtumsatz 200X					Gesamtumsatz Vorjahr					<p>4 sonstige betriebliche Erträge In den sonstigen betrieblichen Erträgen sind enthalten ... IHW EUR ... (Vorjahr EUR: ...)^{1, 26}</p>	<p>Die Umsatzerlöse liegen um T € unter dem Vorjahreswert. Diese Veränderung resultiert im Wesentlichen aus geringeren Energieerlösen im Strom- und Gasbereich. Stromhandelsaktivitäten („Trading“) werden aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise netto dargestellt. Den Erlösen in Höhe von T € (Vorjahr: T €) stehen Aufwendungen aus Strombezügen in Höhe von T € (Vorjahr: T €) gegenüber, die mit diesen saldiert werden. Gashandelsaktivitäten („Trading“) werden analog den Stromhandelsaktivitäten netto dargestellt. Den Erlösen in Höhe von T € (Vorjahr: T €) stehen Aufwendungen aus Gasbezügen in Höhe von € (Vorjahr: T €) gegenüber, die mit diesen saldiert werden.</p>	<p>Die Umsatzerlöse sind analog zur internationalen Rechnungslegung in Kategorien einzuteilen. Das Rechnungslegungsänderungsgesetz schreibt ergänzend dazu eine Aufteilung nach geographischen Märkten vor. Dies ist nach internationaler Rechnungslegung nicht zwingend notwendig, die Aufstellung kann jedoch aufgrund der freien Gestaltungsmöglichkeiten in den Notes veröffentlicht werden.</p>	●
		Art des Umsatzes	Umsatz in Österreich EUR	Umsatz in anderen EU-Ländern EUR	Umsatz in anderen Nicht-EU-Ländern EUR	Gesamtumsatz EUR																									
1. ...																															
2. ...																															
Gesamtumsatz 200X																															
Gesamtumsatz Vorjahr																															

Verbindlichkeiten

UGB	IFRS	Kommentar Annäherung	Wert
<p>Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden: Verbindlichkeiten werden mit dem Nennwert angesetzt. Fremdfälligungsverbindlichkeiten werden mit dem Diskontofiskus zum Zeitpunkt der Einbuchung oder mit dem zum Bilanzstichtag höheren Diskontofiskus bewertet. Erläuterungen zur Bilanz: Der Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von über 5 Jahren beträgt EUR ... Für Verbindlichkeiten IHW insgesamt EUR ... wurden dingliche Sicherheiten (Angabe von Art und Form der Sicherheit) bestellt. Unter dem Posten „sonstige Verbindlichkeiten“ sind Aufwendungen von EUR ... (Vorjahr EUR: ...) enthalten, die erst nach dem Abschlussstichtag zahlungswirksam werden. Bei den Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen, welche nicht aus Lieferungen und Leistungen stammen (EUR ...; Vorjahr EUR: ...), handelt es sich im Wesentlichen um Verbindlichkeiten aus konzerninternen Clearing zur Energie Steiermark Finanz-Service GmbH. In der Position „davon aus Steuern“ sind IHW EUR ... (Vorjahr EUR: ...) Verbindlichkeiten aus der Abgabenrechnung (insbesondere Umsatzsteuer, Energieabgabe und Erdgasabgabe) enthalten.</p>	<p>In den langfristigen Finanzverbindlichkeiten sind in Höhe von T € (Vorjahr: T €) Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren enthalten. Bei den Verbindlichkeiten gegenüber Sonstigen handelt es sich um Verpflichtungen aus Finanzierungsleasingverhältnissen.</p>	<p>Bei den Verbindlichkeiten hat keine Annäherung an die internationale Rechnungslegung stattgefunden. Während die Ersteller des Anhangs nach internationaler Rechnungslegung frei entscheiden dürfen wo bestehende Verbindlichkeiten ausgewiesen werden, gibt es aufgrund der Gesetzesnovelle eine klare Aufteilung der Verbindlichkeiten in der Bilanz und im Anhang. Wie bereits erwähnt, sind Verbindlichkeiten mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr zwingend in der Bilanz anzugeben. Der Adressat des Anhangs nach internationaler Rechnungslegung hat demnach einen klaren Vorteil gegenüber jenem der nationalen Rechnungslegung, da alle Verbindlichkeiten übersichtlich in den Notes dargestellt werden. Die Darstellung der Verbindlichkeiten erweist sich auf nationaler Ebene auch in der Praxis als ungeeignet, da in diesem Zusammenhang womöglich wesentliche Informationen nicht klar und übersichtlich aufgeföhrt werden können.</p>	●

A-Abbildung 9: Gegenüberstellung der Anhangangaben nach dem RÄG 2014 sowie der IFRS, Quelle: eigene Darstellung.

Vorräte

	UGB	IFRS	Kommentar Annäherung	Wert
Vorräte	<p>Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden: Erläuterung der wesentlichen Posten und Veränderungen... (vgl. inkl. Vorjahresangaben).</p> <p>Erläuterungen zur Bilanz: Die Bewertung der Vorräte erfolgt nach dem gleitenden (gewogenen) Durchschnittsverfahren unter Beachtung des strengen Niederwertprinzips. Die Bewertung der unfertigen Erzeugnisse und der noch nicht abrechenbaren Leistungen erfolgt zu Herstellungskosten unter Anwendung des strengen Niederwertprinzips. Auf eine verlustfreie Bewertung wird Bedacht genommen.</p>	<p>Die Primärenergievorräte umfassen die Vorräte an Heizöl, Erdgas und Biobrennstoffen. Die Handelswaren umfassen im Wesentlichen das für den Verkauf an Dritte bestimmte Erdgas. Die noch nicht abrechenbaren Leistungen werden in Höhe der tatsächlich angefallenen Herstellungskosten bewertet. Die Auftragskosten werden entsprechend dem Leistungsfortschritt am Abschlussstichtag erfasst. Die noch nicht abrechenbaren Leistungen beinhaltet im laufenden Geschäftsjahr erhaltene Anzahlungen in Höhe von T€ ... (Vorjahr: T€ ...) auf den niedrigeren Nettoveräußerungswert vorgenommen. Die Wertminderungen sind in den Aufwendungen für Material und sonstige bezogene Herstellungsleistungen ausgewiesen. Es wurden keine Vorräte verpfändet oder in einer anderen Art und Weise als Sicherheit für Verbindlichkeiten gestellt.</p>	<p>Entsprechend der nationalen Rechnungslegung empfiehlt auch die internationale Rechnungslegung Vorräte in verschiedene Klassen wie zum Beispiel Handelswaren, fertige und unfertige Erzeugnisse, sowie Betriebsstoffe zu gliedern. Mit der Anforderung nach dem Rechnungslegungsänderungsgesetz die Wahlrechte in Bezug auf angemessene Teile der Verwaltungs- und Vertriebskosten im Anhang zu erläutern und zu begründen, orientiert sich das Unternehmensgesetz bereits an der internationalen Rechnungslegung. Entgegen der nationalen Rechnungslegung fordert die internationale Rechnungslegung in Bezug auf bestehende Forderungen noch eine zusätzliche Angabe. Demnach sind die Buchwerte der Vorräte, welche als Sicherheit für Verbindlichkeiten verpfändet sind, in den Notes anzugeben. Eine Annäherung an die internationalen Standards hat demnach stattgefunden.</p>	●

Ergebnisverwendung

	UGB	IFRS	Kommentar Annäherung	Wert
Ergebnisverwendung	<p>Das Geschäftsjahr 2016 schließt mit einem Jahresüberschuss in Höhe von T€ ... ab. Gemäß § ... der Satzung/des Gesellschaftsvertrages wurden bei Aufstellung des Jahresabschlusses T€ ... in die gesetzliche/gesellschaftsvertragliche Rücklage eingestellt. Der Vorstand/die Geschäftsführung schlägt vor, den Bilanzgewinn in Höhe von T€ ... auf neue Rechnung vorzutragen.</p>	<p>Ein IFRS-Abschluss hat darüber hinaus Informationen über die Gewinnverwendung des aktuellen Geschäftsjahrs in der Form zu enthalten, als die der Gesellschafterversammlung vorgeschlagene oder beschlossene Dividende je Aktie sowie die Dividende in Summe anzugeben ist (IAS 1.125).</p>	<p>In Bezug auf den Ausweis der Ergebnisverwendung unterscheidet sich das nationale Unternehmensrecht von der internationalen Rechnungslegung. Aufgrund des Rechnungslegungsänderungsgesetzes müssen Unternehmen ab dem Geschäftsjahr 2016 zwingend angeben, wofür die Ergebnisse verwendet werden. Damit schafft der Gesetzgeber eine Transparenz für alle Adressaten des Anhangs. Auch in diesem Zusammenhang gestaltet sich ein Vergleich zu den IFRS schwierig, da der Abschluss der internationalen Rechnungslegung zusätzlich zur Gewinn- und Verlustrechnung sowie zur Bilanz eine Eigenkapitalveränderungsrechnung fordert.</p>	●

A-Abbildung 10: Gegenüberstellung der Anhangangaben nach dem RÄG 2014 sowie der IFRS, Quelle: eigene Darstellung.