

---

# **Jahresabschlüsse 2019**

## Covid-19 – Auswirkungen auf die Bilanzierung

# Kontakt

---



**WP/StB Mag. Christian Steiner**

ATHRON Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung

CONVISIO Steuerberatung

**Email:**

[christian.steiner@athron.at](mailto:christian.steiner@athron.at)

**Homepage:**

[www.athron.at](http://www.athron.at)

[www.convisio.at](http://www.convisio.at)

**Adresse:**

Doblhoffgasse 5

1010 Wien, bzw.

Matrasgasse 17

1130 Wien

**Telefon:**

+43 (0) 650 353 43 89

# Agenda

---

- Aktuelle Rechtsänderungen und Auswirkungen (Gold-Plating)
- Neuerungen Facharbeit (AFRAC und KFS/IWP)
- Auswirkungen aufgrund COVID-19
- Ausgewählte Haftungsfragen

# Agenda

---

- **Aktuelle Rechtsänderungen und Auswirkungen (Gold-Plating)**
- Neuerungen Facharbeit (AFRAC und KFS/IWP)
- Auswirkungen aufgrund COVID-19
- Ausgewählte Haftungsfragen

# Neuerung UGB (Goldplating)

---

- Zurücknahme von über die unionsrechtlichen Mindestanforderungen hinausgehende Bestimmungen, um unnötige Belastungen zu reduzieren bzw. zu beseitigen
- Sammelnovelle betrifft folgende Gesetze

	Gesetz
1)	<b>Unternehmensgesetzbuch</b>
2)	Alternative Investmentfonds Manager-Gesetz
3)	Bankwesengesetz
4)	Immobilien-Investmentfondsgesetz
5)	Investmentfondsgesetz 2011
6)	Versicherungsaufsichtsgesetz 2016
7)	PRIIP-Vollzugsgesetz
8)	Wirtschaftstreuhandberufsgesetz 2017
9)	Bilanzbuchhaltungsgesetz 2018
10)	Abfallwirtschaftsgesetz 2002

# Neuerung UGB (Goldplating)

---

- **§ 189a Z 4 UGB**

- Klarstellung, dass bei Wertpapieren mit Börsenkurs es dabei bleiben soll, dass der Börsenkurs den beizulegenden Zeitwert darstellt:
- „...., falls sich bei Finanzinstrumenten ein verlässlicher Markt nicht ohne weiteres ermitteln lässt, der mit Hilfe allgemein anerkannter Bewertungsmodelle und -methoden bestimmte Wert, sofern diese Modelle und Methoden eine angemessene Annäherung an den Marktpreis gewährleisten;“

# Neuerung UGB (Goldplating)

---

- **§ 196a UGB:**
- Es wurde nun eine Streichung des § 196a Abs 2 UGB vorgenommen
- Bewirkte eine Reduktion der Wesentlichkeit auf die Begriffe Darstellung und Offenlegung
- Somit Wesentlichkeitsgrundsatz (in Übereinstimmung mit Bil.RL (Art. 6)) auf Ansatz, Bewertung, Darstellung, Offenlegung und Konsolidierung anzuwenden

# Neuerung UGB (Goldplating)

---

- § 204 Abs 2

**ALT:**

Gegenstände des Anlagevermögens sind bei voraussichtlich dauernder Wertminderung ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist, außerplanmäßig auf den niedrigeren am Abschlussstichtag beizulegenden Wert abzuschreiben; **bei Finanzanlagen, die keine Beteiligungen sind, erfolgt die Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Zeitwert.** Bei Finanzanlagen dürfen solche Abschreibungen auch vorgenommen werden, wenn die Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer ist.

**NEU:**

Gegenstände des Anlagevermögens sind bei voraussichtlich dauernder Wertminderung ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist, außerplanmäßig auf den niedrigeren am Abschlussstichtag beizulegenden Wert abzuschreiben(~~; bei Finanzanlagen, die keine Beteiligungen sind, erfolgt die Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Zeitwert~~). Bei Finanzanlagen dürfen solche Abschreibungen auch vorgenommen werden, wenn die Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer ist.

→ Alte Rechtslage damit wieder hergestellt!  
→ Alle VG des AV sind mit den niedrigeren **beizulegenden Wert** anzusetzen!

# Neuerung UGB (Goldplating)

---

- **§ 211 UGB:**
- Ergänzung des § 211 Abs 1 UGB: „Für Rückstellungen für Abfertigungsverpflichtungen, Jubiläumsgeldzusagen oder vergleichbare langfristige Verpflichtungen **kann** der Betrag auch durch eine **finanzmathematische Berechnung** ermittelt werden, sofern dagegen im Einzelnen **keine erheblichen** Bedenken bestehen.“
- Somit wird durch den Gesetzgeber, die bereits durch die AFRAC-Stellungnahme 27 eingeräumte Möglichkeit zur finanzmathematischen Ermittlung nun explizit ermöglichen.

# Neuerung UGB (Goldplating)

---

- **§ 278 UGB:**
- In§ 278 Abs 1 folgende Ergänzung
- „... ohne die Angaben nach § 242 Abs 1 erster Satz ...“
- Damit eindeutige Klarstellung, dass bei Kleinstkapitalgesellschaften tatsächlich „nur die Bilanz“ einzureichen ist und auch keine zusätzlichen Unterstrichangaben notwendig sind.

# Agenda

---

- Aktuelle Rechtsänderungen und Auswirkungen (Gold-Plating)
- **Neuerungen Facharbeit (AFRAC und KFS/IWP)**
- Auswirkungen aufgrund COVID-19
- Ausgewählte Haftungsfragen

# Neues aus AFRAC und FS/IWP

---

- Folgende Stellungnahmen/Fachgutachten wurden überarbeitet:
  - (Dez. 2017) AFRAC 9 – Lageberichterstattung
  - (Juni 2018) AFRAC 10 – Nahestehende Personen und Unternehmen
  - (Sept. 2018) AFRAC 13 – Gruppenbesteuerung (IFRS)
  - (Juni 2018) AFRAC 16 – Wertaufhellend und Wertbegründend
  - (Juni 2018) AFRAC 17 – Geschäftsjahr des Konzernabschlusses
  - (Juni 2019) AFRAC 21 – Konzernabschlüsse § 245a UGB
  - (Juni 2018) AFRAC 22 – Corporate Governance Bericht
  - (März 2018) AFRAC 24 – Beteiligungsbewertung
  - (März 2018 + Dez 2019) AFRAC 27 – Personalrückstellungen
  - (Juni 2018) AFRAC 32 – Umsatzrealisierung
  - (März 2019) AFRAC 33 – Kapitalkonsolidierung
  - (Sept 2019) AFRAC 34 – Wesentlichkeit
  - (Nov 2019) AFRAC 14 – Bilanzierung von nicht derivativen FI
  - (Mai 2020) AFRAC 35 – Konzerneigekapitalspiegel (UGB)
  - (Juni 2020) AFRAC 36 – Geldflussrechnung (UGB)
  - KFS/RL 28 - Unternehmensfortführung

# AFRAC 9 - Lageberichterstattung

---

Die AFRAC-Stellungnahme wurde im wesentlichen um die neuen Vorschriften des § 243b UGB erweitert (nichtfinanzielle Erklärung bzw. nichtfinanzieller Bericht)

Diese Berichterstattung ist für Unternehmen verpflichtend wenn diese:

1. Groß iSd § 221 Abs 3 UGB sind (Kriterium 1) und
2. Mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigen (Kriterium 2) und
3. Ein Unternehmen von öffentlichem Interesse ist (Kriterium 3)

## **Mindestinhalte:**

- Zumindest Umwelt-, Sozial und Arbeitnehmerbelange
- Achtung der Menschenrechte
- Bekämpfung von Korruption und Bestechung

Unter Beachtung der Wesentlichkeit hat eine entsprechende Berichterstattung zu erfolgen, welche etwaige Risiken (und Chancen) erkennbar machen

# AFRAC 9 - Lageberichterstattung

Unter Beachtung der Wesentlichkeit hat eine entsprechende Berichterstattung zu erfolgen, welche etwaige Risiken (und Chancen) erkennbar machen über die Auswirkungen der Unternehmensaktivität „ein Bericht über die Verantwortung von Unternehmen für ihre Auswirkungen auf die Gesellschaft“  
Die Mindestinhalte könnten wie folgt dargestellt werden:

(Gesamt-)Belange	Umweltbelange	Sozial- und Arbeitnehmerbelange	Achtung der Menschenrechte	Bekämpfung von Korruption und Bestechung
Beispiele für einzelne Belange	Nutzung erneuerbarer und nicht erneuerbarer Energien, Treibhausgasemissionen, Wasserverbrauch und Luftverschmutzung.	Gleichstellung in Bezug auf Geschlecht, Herkunft und Religion, Arbeitsbedingungen und sozialer Dialog insb mit Arbeitnehmervertretungen.	Maßnahmen zur Verhinderung von Menschenrechtsverletzungen.	Maßnahmen zur Verhinderung bzw Aufdeckung von Korruption und Bestechung.

# AFRAC 10, 16, 17

---

## **Nahe stehende Unternehmen und Personen**

Anpassung an das BörseG 2018 (§125 Abs 4 BörseG  
Halbjahresberichterstattung)

Keine Inhaltliche Änderung – Verweis auf IAS 24

## **Wertaufhellung und Wertbegründung**

Wertaufhellung = adjusting event

Wertbegründung = disclosure event

Änderung, lediglich Anpassung an BörseG 2018

## **Geschäftsjahr des Konzernabschlusses**

Anpassung an das BörseG 2018

Der Stichtag des IFRS-Konzernabschlusses muss mit dem Stichtag des UGB-Jahresabschlusses übereinstimmen.

# AFRAC 21, 22, 24

---

## **Konzernabschlüsse nach § 245a UGB**

Lediglich Anpassung an BörseG 2018

## **Corporate Governance Bericht**

Lediglich Anpassung an BörseG 2018

## **Beteiligungsbewertung**

Separater Block (Nachmittag)

# AFRAC 27 – Personalarückstellungen

---

- Teilwertverfahren vs PUC-Methode
  - Wahlrecht (VORSICHT: Stetigkeitsgebot)
  - PUC Methode = IAS 19
  - Rückstellungswerte bei PUC-Methode grundsätzlich niedriger als bei Teilwertverfahren
- Aktualisierung AFRAC 27 (März 2018)
  - Bestimmungen zur bilanziellen Behandlung von Rückdeckungsversicherungen und ausgelagerten Verpflichtungen
  - Klarstellung zur Finanzmathematischen Berechnung von Abfertigungs- und Jubiläumsgeldrückstellungen
  - Klarstellung zur „Nettomethode“ bei der finanzmathematischen Berechnung

# AFRAC 27 – Personalarückstellungen

---

- Bilanzielle Behandlung von **Rückdeckungsversicherungen und ausgelagerten Verpflichtungen**
  - Eine Berechnung der Verpflichtung ist jedenfalls notwendig
  - Es ist nicht erlaubt (unabhängig von steuerlichen Bestimmungen) auf eine Berechnung der Verpflichtung aufgrund der Auslagerung oder Rückdeckung zu verzichten.
  - Dies begründet sich dadurch, dass gegenüber den Mitarbeitern nach wie vor eine leistungsorientierte Verpflichtung besteht
  - Ausgelagerte Verpflichtungen: Gesamtverpflichtung abzüglich des Werts der vom selbständigen Rechtsträger gehaltenen VW
  - Rückgedeckte Verpflichtungen: Ansatz des Wertes der Rückdeckungsversicherung als finanzieller Vermögensgegenstand in der Bilanz; AUSSER: ausschließlich zur Deckung der konkreten Verpflichtung und Anspruch aus dem Unternehmen zur sonstigen Verwendung entzogen  
→ Abzug von Gesamtverpflichtung (IFRIC 14)

# AFRAC 27 – Personalarückstellungen

---

- Finanzmathematische vs versicherungsmathematische Berechnung
  - PROBLEM: Nichtberücksichtigung biometrischer Daten
  - Goldplating:  
„Für Rückstellungen für Abfertigungsverpflichtungen, Jubiläumsgeldzusagen oder vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen kann der Betrag auch durch eine finanzmathematische Berechnung ermittelt werden, sofern dagegen im Einzelfall keine erheblichen Bedenken bestehen.“
  - Keine verlässliche Annäherung bei hoher Bedeutung biometrischer Faktoren, zB bei:
    - Starker Konzentration einzelner Jahrgänge
    - Ungewöhnlich hoher Invalidisierungswahrscheinlichkeit

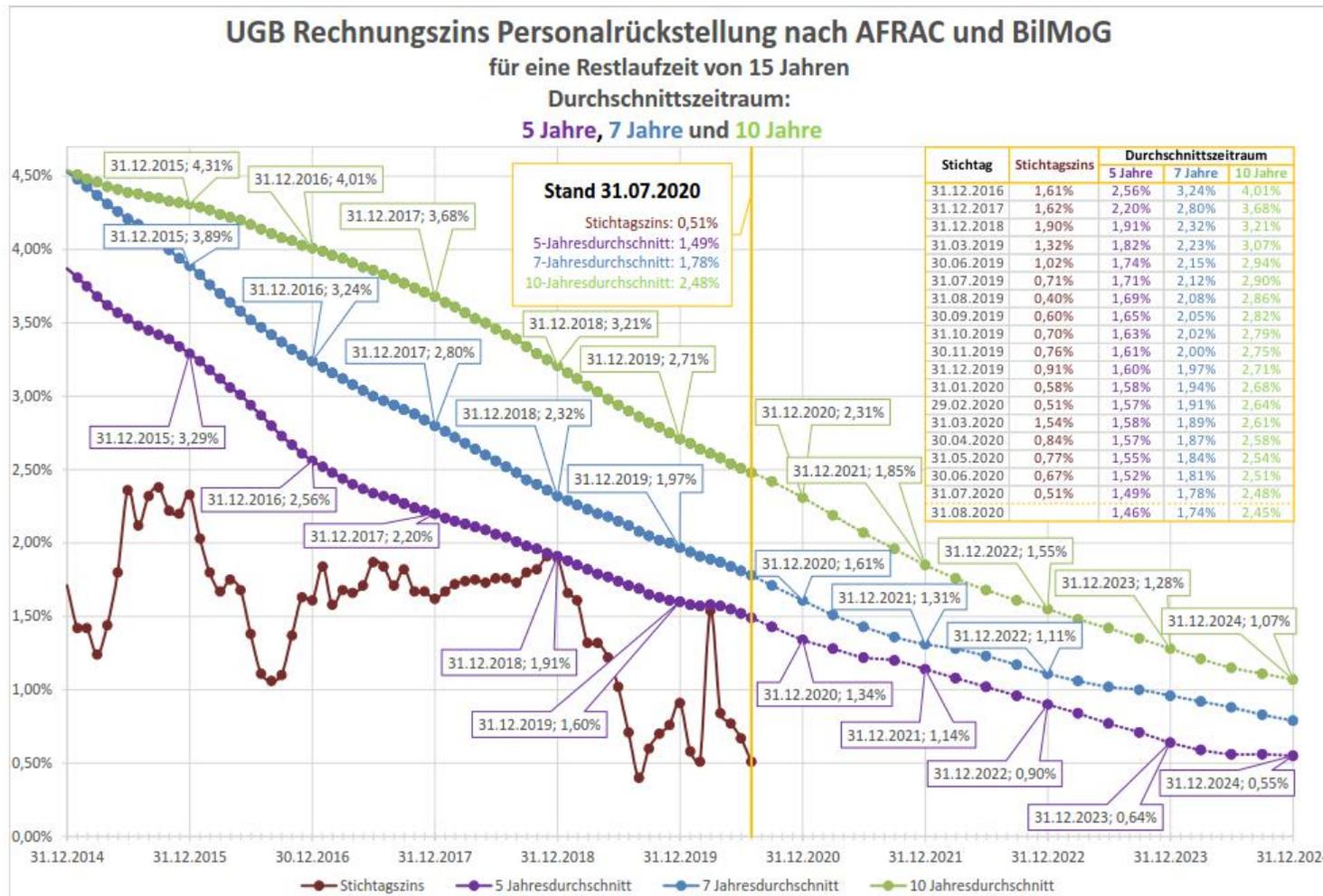
# AFRAC 27 – Personalarückstellungen

---

- Nettomethode“ bei finanzmathematischer Berechnung
  - Bei Nettomethode wird im Unterschied zur Bruttomethode die erwartete Gehaltssteigerung vom Zinssatz abgezogen
  - Ist grundsätzlich weiterhin zulässig
  - Ermittlung des Realzinssatzes:

$$\text{Realzinssatz} = \frac{1 + \text{Rechnungszinssatz}}{(1 + \text{erwartete jährliche Bezugserhöhung})} - 1$$

# Sonstige Rückstellungen



**Zinssätze**  
**(31.12.2019)**  
**Stichtag: 0,91%**  
**(VJ 1,90%)**  
**5J Durchschnitt:**  
**1,60% (VJ 1,91%)**  
**7J Durchschnitt:**  
**1,97% (VJ 2,32%)**  
**10J Durchschnitt:**  
**2,71% (VJ 3,21%)**

# AFRAC 32 - Umsatzrealisierung

---

- Anwendbarkeit von IFRS 15 im UGB?
  - Konzeptionell kann IFRS 15 nicht ins UGB übertragen werden
  - Klärung von Einzelfragen durch AFRAC 32
  - Kernpunkte der Stellungnahmen (Themenauswahl):
    - Anwendbarkeit von POC im UGB **Unterschied**
    - Mehrkomponentengeschäfte **Gemeinsamkeiten**
      - Insbesondere wenn separate Entgelte vereinbart wurden
    - Rückgaberecht **Unterschied**
      - UGB = Rückstellung für geschätzte Rückgabequote, Aktivierung der Forderung, kein separater Vermögenswert

# AFRAC 33 – Kapitalkonsolidierung

---

- Rechtsgrundlage (§§ 254, 259 sowie 264 UGB)
- Stellungnahme regelt ausschließlich **Kapitalkonsolidierung** und **Endkonsolidierung**
- Nicht Teil insbesondere
  - Aufstellungspflichten,
  - Konsolidierungskreis
  - etc.

# AFRAC 33 – Kapitalkonsolidierung

---

- Erstkonsolidierung: Erwerbszeitpunkt, Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung oder Zeitpunkt wo Unt zum TU wurde (step acquisitions)
  - **Erwerbszeitpunkt (Grundfall)**: Neubewertungsbilanz zum Erwerbszeitpunkt (auch unterjährig!!!) notwendig
  - **Erstmalige Einbeziehung**: Anteilserwerb > 1J = Kaufpreisaufrechnung zu Beginn des Konzerngeschäftsjahres bestehenden Wertverhältnisse; < 1J = vereinfachend zum Ende des Konzerngeschäftsjahres bestehenden Wertverhältnisse
  - **Step acquisition** (Zeitpunkt ab TU): Neubewertungsbilanz zu einzelnen Erwerbszeitpunkten
- Durchführung der Kapitalkonsolidierung ab Erstkonsolidierung
- Neubewertungsmethode (ab Erwerbe 2015) verpflichtend
- Folgekonsolidierung

# AFRAC 33 – Kapitalkonsolidierung

---

- Endkonsolidierung
  - Erfolgt immer mit Verlust der Beherrschung (keine Wahlrechte)
  - Oder Verzicht aufgrund Wesentlichkeit
- Unterjährige Endkonsolidierung
  - Zwischenbilanz empfohlen
- Ermittlung des Ergebnisses aus Abgang
  - Erlös ist den Konzernbuchwerten gegenüber zustellen

# AFRAC 34 – Wesentlichkeit

---

- Wesentlichkeit gem Art 6 Abs 1 lit. J = Die Anforderungen in dieser Richtlinie in Bezug auf Ansatz, Bewertung, Darstellung, Offenlegung und Konsolidierung müssen nicht erfüllt werden, wenn die Wirkung ihrer Einhaltung unwesentlich ist
- Durch Goldplating = Aufhebung von 196a Abs 2
- Gesetzgeber führt dazu aus: „Das bedeutet, dass der Wesentlichkeitsgrundsatz in Zukunft im Wege einer richtlinienkonformen Interpretation bei den einzelnen Bestimmungen mitzubedenken ist. Die genauere Anwendung dieses Grundsatzes auf die einzelnen Sachverhalte kann dabei den Standardsetzern überlassen werden.“

# AFRAC 34 – Wesentlichkeit

---

- Gegenstand der Stellungnahme:
  - Einzelfragen der Wesentlichkeit aus Sicht des Aufstellers eines Abschlusses nach UGB
  - Stellungnahme kann auf (Konzern-)Lagebericht und nichtfinanzielle Berichte analog angewendet werden
- Grundsatz Wesentlichkeit im Gesetz
  - § 189a Z 10: „wesentlich: der Status von Informationen, wenn vernünftigerweise zu erwarten ist, dass ihre Auslassung oder fehlerhafte Angabe Entscheidungen beeinflusst, die Nutzer auf der Grundlage des Jahres- oder Konzernabschlusses treffen. Die Wesentlichkeit ist von der Größe oder der spezifischen Eigenschaft des Postens oder der Fehlerhaftigkeit der Angabe abhängig. Selbst wenn ein einzelner Posten für sich genommen als unwesentlich angesehen werden kann, können mehrere unwesentliche gleichartige Posten zusammen als wesentlich gelten“.

# AFRAC 34 – Wesentlichkeit

---

- Auslegung der Wesentlichkeit
  - Bezug auf IFRS
  - Hinweis: Es könnte eine Information für einen einzigen Nutzer wesentlich sein. Dies bedeutet nicht, dass somit jedenfalls Wesentlichkeit gegeben ist. → immer dann wenn aus Sicht mehrerer Nutzer Wesentlichkeit gegeben ist. Es ist dabei von einem Sachverständigen Nutzer auszugehen.
  - Quantitative und qualitative Wesentlichkeit zu berücksichtigen

# AFRAC 34 – Wesentlichkeit

---

- Quantitative Wesentlichkeit

- Basis: Bezugsgrößen

- Jahresüberschuss/-fehlbetrag (um außerordentliche Effekte bereinigt)
    - Bilanzsumme
    - Eigenkapital
    - Umsätze
    - Summe der Aufwendungen

Mögliche Auslegung ISA 320		
	Listed	Non listed
Pretax income	5-8%	5-10%
EBIT	5-8%	5-10%
EBITDA	2-3%	2-5%
Revenues	0,5-1%	0,5-2%
Equity	1-2%	1-5%
Assets	0,5-1%	0,5-2%

# AFRAC 34 – Wesentlichkeit

---

- Qualitative Wesentlichkeit
  - Anwendung einer niedrigeren Wesentlichkeitsschwelle, wenn
    - Statt Gewinn – Verlust
    - Bestimmte Trends oder Trendumkehren sichtbar werden
    - Budgetvorgaben/Analystenerwartungen gerade noch erfüllt
    - Zielvorgaben Tantiemen, Boni oder andere Vorteile für Management
    - Gesetzliche und/oder regulatorische Anforderungen gerade erfüllt
    - Covenants gerade noch erfüllt
    - Related party transactions
    - Segmentberichterstattungen
    - Vorschüsse/Kredite an Organe etc.

# AFRAC 34 – Wesentlichkeit

---

- Anwendungsbereich bzgl. Darstellung insbesondere in Verbindung mit:
  - Inhalt der Bilanz § 198 Abs 1-7 und 10
  - Haftungsverhältnisse § 199
  - Inhalt GuV § 200
  - Umgründungsmehrwert § 202 Abs 2 Z 3
  - Gliederung der Bilanz §§ 224, 225, 227 und 229, und
  - Gliederung der GuV §§ 231, 232 und 234

# AFRAC 34 – Wesentlichkeit

---

- Anwendungsbereich bzgl. Ansatz und Bewertung insbesondere in Verbindung mit:
  - Bilanzierungsverbote § 197
  - Ansatz (oder Nichtansatz) von Rückstellungen § 198 Abs 8
  - Latente Steuern § 198 Abs 9+10
  - Haftungsverhältnisse § 199
  - Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden § 201 Abs 2 usw.
  - Bewertung Einlagen/Zuwendungen/Entnahmen § 202
  - Umgründungsmehrwert § 202 Abs 2 Z 3
  - Abschreibungen im Anlagevermögen § 204
  - Wertansätze Umlaufvermögen § 206
  - Abschreibungen Umlaufvermögen § 207
  - Wertaufholung § 208 Abs 1
  - Wertansätze Passivposten § 211 und
  - Bestandsveränderung § 232 Abs 1

# AFRAC 14 – FAV und FUV

---

- Adaptierungen aufgrund Goldplating
- Drei neue Fragen:
  - Frage 5a: Wie ist bei der Bewertung von Wertpapieren des FAV und des FUV vorzugehen? – Aus Entwurf nicht umgesetzt
  - Frage 8b: Wie sind Vertragsanpassungsklauseln zu behandeln?
  - Frage 10b: Was ist bei der Bewertung von finanziellen Verbindlichkeiten zu beachten?

# AFRAC 14 – FAV und FUV

---

- Frage 5a (I/II): Wie ist bei der Bewertung von Wertpapieren des FAV und des FUV vorzugehen?
  - WP des AV sind bei voraussichtlich dauernder Wertminderung außerplanmäßig auf **beizulegenden Wert** abzuschreiben. Ist die Wertminderung nicht von Dauer – Wahlrecht
  - WP des UV sind außerplanmäßig abzuwerten - strenges NWP
  - Unabhängig ob AV od UV entspricht bei WP der beizulegende Wert dem beizulegenden Zeitwert.
    1. Wenn Zeitwert (= Börsenkurs oder Marktpreis – Voraussetzung verlässlicher aktiver Markt) nicht ohne weiteres ermittelbar
    2. Ableitung auf Basis der einzelnen Bestandteile des FI oder Marktpreis für ein gleichartiges FI
    3. Anwendung anerkannter Bewertungsmodell und –methoden, sofern angemessene Annäherung an Marktwert gewährleistet wird

# AFRAC 14 – FAV und FUV

---

- Frage 5a (II/II): Wie ist bei der Bewertung von Wertpapieren des FAV und des FUV vorzugehen?
  - Liegt kein Börsenkurs vor und lässt sich der Marktpreis nicht ohne weiteres für ein WP als Ganzes ermitteln – Ableitung der beizulegenden Zeitwerte gem § 189a Z4 entweder aus
    1. Marktpreisen oder
    2. einzelnen Bestandteilen des WP oder
    3. aus dem Marktpreis für ein gleichartiges WP
    4. Falls nicht möglich – modellhafte Bestimmung, wobei weitestgehend am Markt beobachtbare Parameter zu verwenden sind
  - Falls kein verlässlicher Markt feststellbar, Erläuterung im Anhang über Gründe für die Einschätzung. Sofern ein beobachtbarer Wert vorliegt ist über Unterschiede hinsichtlich Werthöhe zu berichten

# AFRAC 14 – FAV und FUV

---

- Frage 8b: Wie sind Vertragsanpassungsklauseln zu behandeln?
  - Keine Regelungen = GoB
  - Substance over form – wenn **erhebliche** Vertragsanpassung = Ausbuchung des VG, bzw. wenn **nicht erheblich** ohne Ausbuchungserfordernis
  - erheblich = Ausbuchung des „alten“ und Erfassung des „neuen“ FI – Analyse nach qualitativen und quantitativen Gesichtspunkten
    - Hinweis: Anpassung aufgrund Bonitätsverschlechterung – idR kein Abgangsergebnis = Erfassung Wertminderung
  - Nicht erheblich = Im Zeitpunkt der Anpassung ist ein etwaiger Verlust zu erfassen; Gewinn ist hingegen über Restlaufzeit des FI zu verteilen

# AFRAC 14 – FAV und FUV

---

- Frage 10b: Was ist bei der Bewertung von finanziellen Verbindlichkeiten zu beachten?
  - Ansatz mit Erfüllungsbetrag (§ 211 Abs 1)
  - Rückzahlungsbetrag > als Ausgabebetrag (Disagio) = Differenz ist gem. § 198 Abs 7 über Restlaufzeit zu verteilen – linear oder Wahlweise nach Effektivzinsmethode
  - WICHTIG!!! Sollte eine Verbindlichkeit in fremder Währung eine Forderung in derselben Währung gegenüberstehen, ist die Bildung einer **Bewertungseinheit** zulässig, sofern:
    - Währungsidentität
    - Betragsidentität
    - Fristenkongruenz

# Exkurs Finanzinstrumente

---

- Folgebewertung (Indikatoren für dauernde Wertminderung)
  - Wertpapiere des Anlagevermögens
    - Festverzinsliche WP mit fixem Einlösungsbetrag
      - zinsbedingte Kursrückgänge nicht dauerhaft
      - relevant sind bonitätsbedingte Kursrückgänge
    - Aktien, Partizipationsscheine und vergleichbare FI
      - erhebliche negative Veränderungen im rechtlichen, technologischen oder wirtschaftlichen Umfeld des Emittenten
      - erheblicher Kursrückgang
      - länger anhaltender Kursrückgang
      - stark abweichender Kursverlauf vom allgemeinen Kursverlauf

# Exkurs Finanzinstrumente

---

- Folgebewertung (Indikatoren für dauernde Wertminderung)
  - Beteiligungen
    - Nachteilige Änderung der Parameter für die Bewertung, zB geschätzte Mittelzuflüsse, Diskontierungszinssatz, wesentliche Verschlechterung der Ertragskraft, geplante Veräußerung/Stilllegung, Restrukturierung
    - Wesentliche Veränderung des anteiligen Eigenkapitals
    - Wesentliche Veränderung der Marktkapitalisierung
    - Veränderung bei den berücksichtigten Synergieeffekten

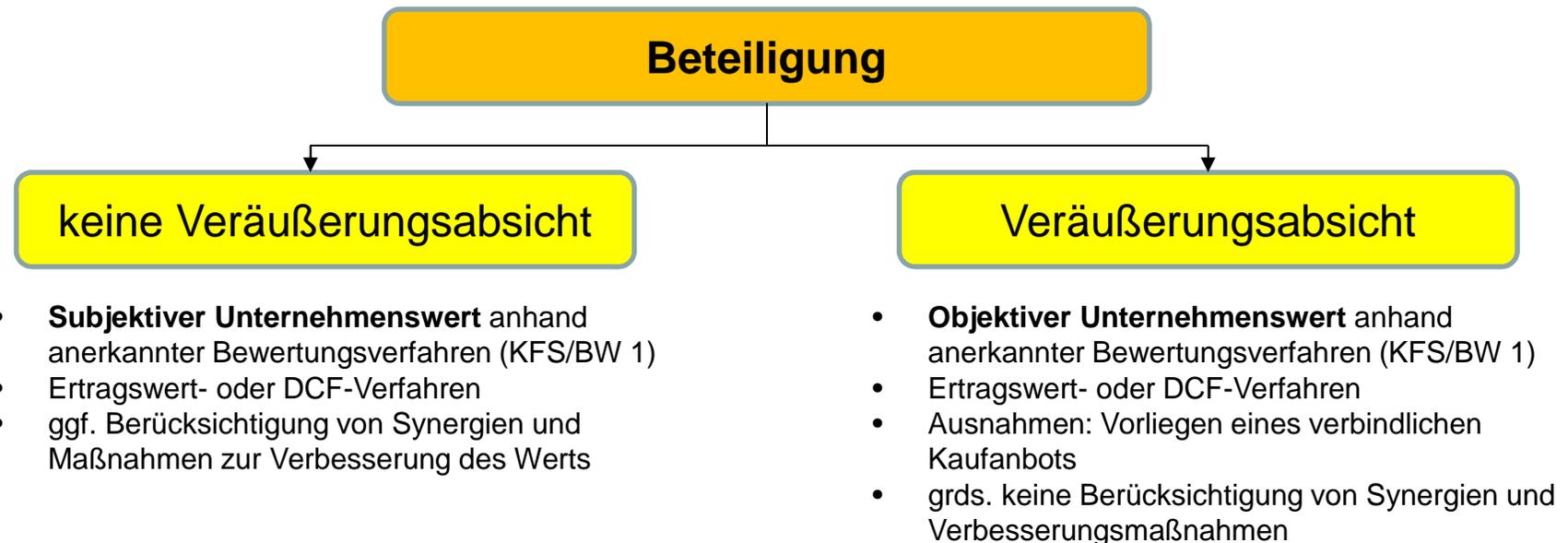
**Hinweis I:** Die einzelnen Indikatoren sind gesamthaft zu Würdigen und abzuwägen

**Hinweis II:** Keine voraussichtlich dauerhafte Wertminderung in Anlaufphase oder bei Nachweis konkret geplanter bzw. bereits eingeleiteter/umgesetzter Maßnahmen, die innerhalb eines überschaubaren Zeitraums zu einem Anstieg des beizulegenden Werts führen.

# Exkurs Finanzinstrumente

---

- **Beteiligungsbewertung**
  - AFRAC 24



# AFRAC 35

---

- Der Konzerneigenkapitalspiegel hat zumindest folgende Komponenten zu enthalten:

Eingefordertes Nennkapital (Grund-, Stammkapital) des Mutterunternehmens

– Nennbetrag bzw. rechnerischer Wert eigener Anteile des Mutterunternehmens

+ Kapitalrücklagen

+/- Rücklagen aus erfolgsneutral erfassten Wertänderungen

+/- Kumuliertes Ergebnis

---

= **Das den Gesellschaftern des Mutterunternehmens zuzurechnende Eigenkapital**

+ Nicht beherrschende Anteile

---

= **Konzerneigenkapital**

# AFRAC 36

- Gliederung der Geldflussrechnung bei direkter Ermittlung (Var. 1)

1	Umsatzeinzahlungen
2	+ andere Einzahlungen aus der betrieblichen Leistungserstellung
3	– Auszahlungen für die betriebliche Leistungserstellung
4	+ sonstige Einzahlungen, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind
5	– sonstige Auszahlungen, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind
6	Netto-Geldfluss aus der betrieblichen Tätigkeit vor Steuern
7	– Zahlungen für Ertragsteuern
<b>8</b>	<b>Netto-Geldfluss aus der betrieblichen Tätigkeit</b>
9	Einzahlungen aus Anlagenabgang (ohne Finanzanlagen)
10	+ Einzahlungen aus Finanzanlagenabgang und sonstigen Finanzinvestitionen
11	– Auszahlungen für Anlagenzugang (ohne Finanzanlagen)
12	– Auszahlungen für Finanzanlagenzugang und sonstige Finanzinvestitionen
13	+ Einzahlungen aus Beteiligungs-, Zinsen- und Wertpapiererträgen
<b>14</b>	<b>Netto-Geldfluss aus der Investitionstätigkeit</b>

# AFRAC 36

---

15	Einzahlungen von Eigenkapital
16	– Rückzahlungen von Eigenkapital
17	– ausbezahlte Ausschüttungen
18	+ Einzahlungen aus der Begebung von Anleihen und der Aufnahme von Finanzkrediten
19	– Auszahlungen für die Tilgung von Anleihen und Finanzkrediten
20	– Auszahlungen für Zinsen und ähnliche Aufwendungen <sup>1</sup>
<b>21</b>	<b>Netto-Geldfluss aus der Finanzierungstätigkeit</b>
<b>22</b>	<b>zahlungswirksame Veränderung der Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente (Z 8+14+21)</b>
23	+/- wechselkursbedingte und sonstige Wertänderungen der Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente
24	+ Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente am Beginn der Periode
<b>25</b>	<b>Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente am Ende der Periode</b>

# AFRAC 36

- Gliederung der Geldflussrechnung bei indirekter Ermittlung (Var. 2)

1	Ergebnis vor Steuern
2	+/- Abschreibungen/Zuschreibungen auf Vermögensgegenstände des Bereichs Investitionstätigkeit
3	-/+ Gewinne/Verluste aus dem Abgang von Vermögensgegenständen des Bereichs Investitionstätigkeit
4	-/+ Beteiligungserträge, Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens sowie sonstige Zinsen und ähnliche Erträge/Zinsen und ähnliche Aufwendungen <sup>2</sup>
5	+/- sonstige zahlungsunwirksame Aufwendungen/Erträge, soweit nicht Zeilen 7 bis 9 betreffend
6	Netto-Geldfluss aus dem betrieblichen Ergebnis <sup>3</sup>
7	-/+ Zunahme/Abnahme der Vorräte, der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie anderer Aktiva <sup>4, 5</sup>
8	+/- Zunahme/Abnahme von Rückstellungen <sup>6, 7</sup>
9	+/- Zunahme/Abnahme der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowie anderer Passiva <sup>4</sup>

# AFRAC 36

10	Netto-Geldfluss aus der betrieblichen Tätigkeit vor Steuern
11	– Zahlungen für Ertragsteuern
<b>12</b>	<b>Netto-Geldfluss aus der betrieblichen Tätigkeit</b>
13	Einzahlungen aus Anlagenabgang (ohne Finanzanlagen)
14	+ Einzahlungen aus Finanzanlagenabgang und sonstigen Finanzinvestitionen
15	– Auszahlungen für Anlagenzugang (ohne Finanzanlagen)
16	– Auszahlungen für Finanzanlagenzugang und sonstige Finanzinvestitionen
17	+ Einzahlungen aus Beteiligungs-, Zinsen- und Wertpapiererträgen
<b>18</b>	<b>Netto-Geldfluss aus der Investitionstätigkeit</b>
19	Einzahlungen von Eigenkapital
20	– Rückzahlungen von Eigenkapital
21	– ausbezahlte Ausschüttungen
22	+ Einzahlungen aus der Begebung von Anleihen und der Aufnahme von Finanzkrediten
23	– Auszahlungen für die Tilgung von Anleihen und Finanzkrediten
24	– Auszahlungen für Zinsen und ähnliche Aufwendungen <sup>8</sup>
<b>25</b>	<b>Netto-Geldfluss aus der Finanzierungstätigkeit</b>

# AFRAC 36

---

<b>26</b>	<b>zahlungswirksame Veränderung der Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente (Z 12+18+25)</b>
27	+/- wechselkursbedingte und sonstige Wertänderungen der Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente
28	+ Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente am Beginn der Periode
<b>29</b>	<b>Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente am Ende der Periode</b>

# KFS/RL 26 – Grundsätze für die Erstellung von Abschlüssen

---

- Beauftragung
  - Wiederholte Beauftragung ohne Änderung erfordert keine erneute schriftliche Beauftragung (HINWEIS: sollte sich Tätigkeitsumfang ändern – neue Beauftragung empfohlen)
- Auftragsdurchführung bei Anzeichen von Krisen (Rz 37)
  - Zeigen sich aufgrund der vorgelegten Unterlagen der Fortführungsannahme möglicherweise entgegenstehende Gründe, so hat der Berufsangehörige den Auftraggeber unverzüglich auf die im Fachgutachten KFS/RL 28 dargestellten Anforderungen im Zusammenhang mit der Unternehmensfortführung hinzuweisen. Die in diesem Zusammenhang vom Auftraggeber vorgelegten Unterlagen sind daraufhin zu beurteilen, ob sie im Hinblick auf die Anforderungen des KFS/RL 28 nicht evident untauglich sind. Ohne besondere Vereinbarung ist der Berufsangehörige nicht verpflichtet, von sich aus eine Fortführungsprognose zu erstellen und die hierfür erheblichen Tatsachen zu ermitteln.

# KFS/RL 26 – Grundsätze für die Erstellung von Abschlüssen

---

- Erläuterung zu Rz 37
  - Der Berufsangehörige **hat**, wenn Bedenken an der Richtigkeit der Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Jahresabschluss hervortreten, geeignete Nachweise für die Richtigkeit der gewählten Darstellung vom Auftraggeber einzuholen. Werden vom Auftraggeber keine oder evident ungeeignete Nachweise beigebracht, **hat** der Berufsangehörige den Auftraggeber aufzufordern, die wesentliche falsche Darstellung im Jahresabschluss zu berichtigen. Da unzulässige Wertansätze und Darstellungen im Jahresabschluss für das aufstellende Unternehmen und seine Organe sowie für den im Rahmen seines Erstellungsauftrags mitwirkenden Berufsangehörigen zu umfangreichen zivil- und strafrechtlichen Konsequenzen führen können, **hat** es der Berufsangehörige zu unterlassen, an der Beibehaltung einer wesentlichen falschen Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Jahresabschluss mitzuwirken.

# KFS/RL 28 - Unternehmensfortführung

---

## Unternehmensfortführung gem § 201 Abs 2 Z 2 UGB

### Definitionen

- **Fortführungsprognose:** Fortführungsannahme iSd UGB – erforderlich, wenn nicht ohne weiteres von der Fortführungsannahme ausgegangen werden kann
- **Fortbestehensprognose:** Prognose iSd § 67 IO (Leitfaden zur Fortbestehensprognose)

Grundsätzlich Fortführungsannahme, sofern keine tatsächlichen oder rechtlichen Gründe entgegenstehen

→ Stehen solche Gründe entgegen = Fortführungsprognose

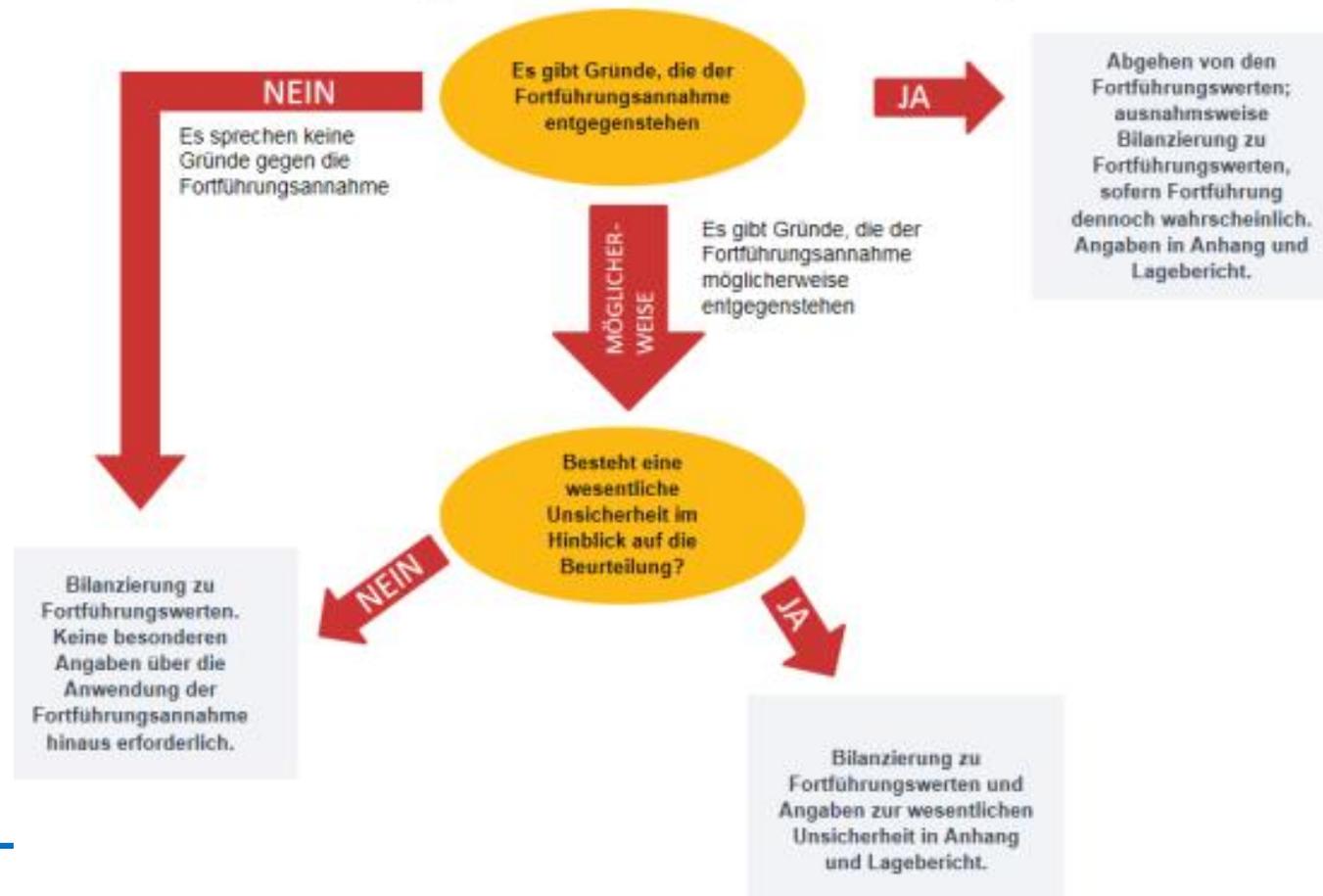
# KFS/RL 28 - Unternehmensfortführung

---

- Ausgangspunkt = Unternehmensplanung (diese muss vollständig sein und in plausibler Weise sämtliche Chancen und Risiken berücksichtigen)
- Dabei sind die wesentlichsten Planungsannahmen offenzulegen und von einem sachkundigen Dritten in angemessener Zeit nachvollziehbar
- Fortführungsannahme entgegen stehen:
  - **Tatsächliche Gründe** = aus wirtschaftlichen Ereignissen etc.
  - **Rechtliche Gründe** = wegen Zahlungsunfähigkeit iSd § 67 IO; Auslaufen von Verträgen oder Konzessionen; Auflösung aufgrund Befristung
- Prognosezeitraum = min. 12 Monate ab Abschlussstichtag (Vorsicht bis Abschlusserstellung Soll/Ist-Analyse!)

# KFS/RL 28 - Unternehmensfortführung

## Fortführungsannahme - Entscheidungsbaum



# DER JAHRES- ABSCHLUSS

Zeitschrift für Bilanzierung  
und Rechnungslegung

## Going Concern

Fortführungsannahme nach UGB

*Christine Dicken, Markus Haslinger und  
Bettina Maria Szaurer*

Negatives Eigenkapital

*Daniela Wolf*

Die Bewertung von Beteiligungen  
im Steuerrecht

*Klaus Wiedermann*

Praxisfragen zur Bestandsgefährdung  
der Kapitalgesellschaft

*Petra Inwinkl*

Die Auswirkungen des Klimawandels  
auf das öffentliche Rechnungswesen

*Jose Delgado und Bernhard Schatz*

## Herausgeber:

Dietmar Dokalik  
Klemens Eiter  
Dominik Permanschlager  
Christian Steiner  
Klaus Wiedermann  
Gerhard Wolf

# Agenda

---

- Aktuelle Rechtsänderungen und Auswirkungen (Gold-Plating)
- Neuerungen Facharbeit (AFRAC und KFS/IWP)
- **Auswirkungen aufgrund COVID-19**
- Ausgewählte Haftungsfragen

# COVID-19

---

- **Zeitlicher Ablauf**
  - 30. Jänner 2020 (Einstufung als Pandemie)
  - 13. März 2020 (erste flächendeckende Maßnahmen in Österreich)
- **Einordnung (Bilanzrecht)**
  - KEINE Auswirkungen auf den Ansatz und die Bewertung von Bilanzposten
- **VORSICHT**
  - Going Concern und
  - Angaben im Anhang und Lagebericht

# Subsequent Events

---

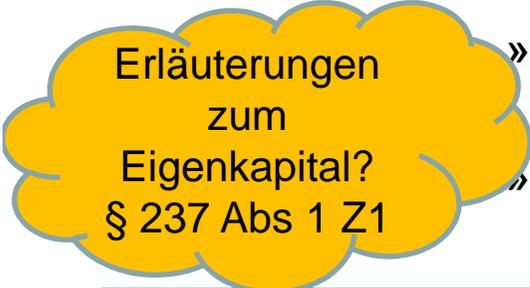
- Wertaufhellung
  - Nach § 201 Abs 2 Z 4 lit b sind erkennbare Risiken und drohende Verluste, die in dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr entstanden sind, im Jahresabschluss zu berücksichtigen sind
  - Auch dann, wenn Umstände erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt wurden
  - Gilt auch für Erkenntnisse, welche das Jahresergebnis verbessern
  - Bilanzansätze sind somit zu korrigieren
- Wertbegründung  Ausschüttungssperre nach § 82 Abs 5 GmbHG!!!
  - Ereignisse, die erst nach dem Abschlussstichtag eintreten und keinen Aufschluss über die Verhältnisse zum Abschlussstichtag zulassen, sondern diese verändern
  - Sind bei mittelgroße und große Gesellschaften im Anhang anzuführen (§ 238 Abs 1 Z 11)

# Stichtag 31.12.2019

## COVID-19

---

- **Wertbegründendes Ereignis:**
  - **Angaben im Anhang** für mittelgroße/große Kapitalgesellschaften ( § 238 Abs 1 Z 11 UGB)
    - § 238. (1) Mittelgroße und große Gesellschaften haben im Anhang zusätzlich anzugeben:
      - Z 11. **Art und finanzielle Auswirkungen** wesentlicher Ereignisse nach dem Abschlussstichtag, die weder in der Gewinn- und Verlustrechnung noch in der Bilanz berücksichtigt sind;
    - Diese Angaben müssen sein:
      - » Unternehmensspezifisch und
      - » Unter Angabe der erwarteten finanziellen Auswirkungen (sofern abschätzbar)
      - » Ist finanzielle Auswirkung nicht abschätzbar → Angabe dieses Umstands



Erläuterungen  
zum  
Eigenkapital?  
§ 237 Abs 1 Z1

# Stichtag 31.12.2019

## COVID-19

---

§ 237. (1) Jede Gesellschaft hat im Anhang zusätzlich zu den aufgrund anderer Bestimmungen in diesem Bundesgesetz vorgesehenen Angaben folgende Angaben zu machen:

1. die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden; diese umfassen insbesondere die Bewertungsgrundlagen für die verschiedenen Posten, eine Angabe zur Übereinstimmung dieser Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden mit dem Konzept der Unternehmensfortführung und wesentliche Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden; diese Angaben enthalten auch die Grundlagen für die Umrechnung in Euro, soweit den Posten Beträge zugrunde liegen, die auf eine andere Währung lauten oder ursprünglich gelautet haben;

- Auch kleine Gesellschaften haben die Anwendung der Fortführungsannahme anzugeben
- Wenn wesentliche Unsicherheiten zur Fortführungsannahme vorliegt, sind folgende Angaben in den Anhang aufzunehmen (KFS/RL 28.27):
  - Darstellung der, der Fortführungsannahme möglicherweise entgegenstehender Gründe
  - Pläne zur Bewältigung der Unsicherheiten
  - Angabe, dass wesentliche Unsicherheiten im Zusammenhang mit der Fortführungsannahme bestehen „*und das Unternehmen daher möglicherweise nicht in der Lage ist, im Rahmen des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs seine Vermögenswerte zu realisieren und seine Schulden zu begleichen*“

# Stichtag 31.12.2019

## COVID-19

---

- Wertbegründendes Ereignis:
  - Angaben im Lagebericht (§ 243 Abs 1 + § 243 Abs 3 Z1)

### Lagebericht

§ 243. (1) Im Lagebericht sind der Geschäftsverlauf, einschließlich des Geschäftsergebnisses, und die Lage des Unternehmens so darzustellen, dass ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt wird, und die wesentlichen Risiken und Ungewissheiten, denen das Unternehmen ausgesetzt ist, zu beschreiben.

(3) Der Lagebericht hat auch einzugehen auf

1. die voraussichtliche Entwicklung des Unternehmens;

- Daher:
  - Risikobeschreibung (zumindest qualitativ)
  - Wenn Quantifizierung möglich, Erläuterung der Annahmen/Berechnung
  - Besonderes Augenmerk auf bestandsgefährdende Risiken
  - Zumindest qualitative Beschreibung der voraussichtlichen Entwicklung (zumindest des nächsten Geschäftsjahres)

# Exkurs: § 82 Abs 5 GmbHG

---

- Wird den Geschäftsführern oder dem Aufsichtsrat in der Zeit zwischen dem Schlusse des Geschäftsjahres und der Beschlußfassung der Gesellschafter über den Jahresabschluß bekannt, **daß der Vermögensstand der Gesellschaft durch eingetretene Verluste oder Wertverminderungen erheblich und voraussichtlich nicht bloß vorübergehend geschmälert worden ist**, so ist der nach der Bilanz sich ergebende Gewinn in einem der erlittenen Schmälerung des Vermögens entsprechenden Betrage **von der Verteilung ausgeschlossen** und auf Rechnung des laufenden Geschäftsjahres zu übertragen.

# Agenda

---

- Aktuelle Rechtsänderungen und Auswirkungen (Gold-Plating)
- Neuerungen Facharbeit (AFRAC und KFS/IWP)
- Auswirkungen aufgrund COVID-19
- **Ausgewählte Haftungsfragen**

# Ausgewählte Haftungsrisiken iZm Bilanzierungsfehlern

---

- Rechtsfolgen für GF bei Verstößen gegen Bilanzierungsvorschriften
  - Verletzung der Sorgfaltspflichten
  - GF von KapGes oder PersGes unterliegen strengen Sorgfaltspflicht, da durch Einverständnis zur Bestellung als GF zum Ausdruck bringen, dass sie über erforderliche Kenntnisse und Fähigkeiten verfügen, welche für Geschäftszweig und Größe des Unt. notwendig sind
  - Haftung daher gem § 1299 ABGB – Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns
  - Dazu zählt auch die Verantwortung zur Einrichtung eines funktionierenden und der Größe nach adäquaten RW und IKS
  - Weitreichende haftungsrechtliche Folgen:
    - Primär Haftung bei KapGes gegenüber Gesellschaft für Schaden
    - Bei PersGes - Ges.GF direkter Zugriff der Gläubiger auf Privatvermögen (§ 128 UGB)

# Ausgewählte Haftungsrisiken iZm Bilanzierungsfehlern

---

- **Zivilrechtliche Folgen (I/II) – Primäre Haftung des GF**
  - GF haften grundsätzlich nur der Gesellschaft gegenüber – nicht aber einzelnen Gesellschaftern
  - Handeln GF auf Weisung der Gesellschafter – grundsätzlich keine Haftung
    - **VORSICHT:** Außer Beschluss ist nichtig oder ein dadurch geschädigter Gläubiger erhält keine volle Befriedigung – **unabhängig ob Weisung nichtig oder wirksam**

# Ausgewählte Haftungsrisiken iZm Bilanzierungsfehlern

---

- **Zivilrechtliche Folgen (II/II) – Primäre Haftung des GF**
  - Ressortverteilung/Geschäftsordnung befreit einzelne GFs nur unter bestimmten Bedingungen
  - Grund: Überwachungspflicht der anderen GFs + Gesamtverantwortungsbereich zB Buchführung, Aufstellung des Jahresabschlusses oder rechtzeitiger Insolvenzantrag
  - Haftungsbefreiung für GF – wenn Gutachten vorliegt

# Ausgewählte Haftungsrisiken iZm Bilanzierungsfehlern

---

- **Nichtigkeit des Jahresabschlusses (I/II)**
  - Unrichtiger Jahresabschluss kann (wenn kein getreues Bild der VFE-Lage) nichtig sein
  - Folge bis zur Rückforderbarkeit ausgeschütteter Gewinne
  - OGH: Nichtigkeit, wenn Fehler (durch Verstöße oder Unrichtigkeiten) wegen ihrer Größenordnung oder Bedeutung einen Einfluss auf den Aussagewert der Rechnungslegung für den Abschlussadressaten haben
  - Problematik der Wesentlichkeit

# Ausgewählte Haftungsrisiken iZm Bilanzierungsfehlern

---

- **Nichtigkeit des Jahresabschlusses (II/II)**
  - Gewinnausschüttungen auf Basis nichtiger Jahresabschlüsse verstoßen immer gegen Verbot der Einlagenrückgewähr (ständige Rechtsprechung)
  - Verstöße gg Einlagenrückgewähr sind absolut nichtig (§ 82 GmbHG iVm § 879 ABGB)
    - → Rückforderbarkeit des ausgeschütteten Gewinns von den Gesellschaftern
  - GF haften solidarisch mit den Gesellschaftern für unrechtmäßig erhaltene Gewinne
  - Ev. Erhöhung der Haftung durch Nichtigkeit der Folgeabschlüsse

# Ausgewählte Haftungsrisiken iZm Bilanzierungsfehlern

---

- **Strafrechtliche Folgen (Bilanzstrafrecht)**
  - Tatbestand = bewusst falsche (verschleiende) oder unvollständige Darstellung der Vermögensverhältnisse einer Gesellschaft
  - Fokus § 163a StGB – unvertretbare Darstellung wesentlicher Informationen über bestimmte Verbände in gewissen Darstellungsmedien durch Organe der Gesellschaft (**=Bilanzfälschung**)
  - **Straftatbestand** wenn ein Entscheidungsträger (zB GF):
    - Darstellungsmedien (zB JA, KA, Sonderberichte an AR)
    - Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage wesentliche Information
    - in unvertretbarer Weise falsch oder unvollständig darstelltdiese Handlung **geeignet** ist, einen erheblichen Schaden für Verband, dessen Gesellschafter, Mitglieder, Gläubiger oder Anleger herbeizuführen

# Ausgewählte Haftungsrisiken iZm Bilanzierungsfehlern

---

- Weitere mögliche strafrechtliche Folgen
  - Untreue (§ 153 StGB)
  - (Bilanz)Betrug (§ 146ff StGB)
  - Betrügerische Krida (§ 156 StGB)
  - Grob fahrlässige Beeinträchtigung von Gläubigerinteressen (§ 159 StGB)

---

**Vielen DANK  
für IHRE  
Aufmerksamkeit**