



AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

Entwurf einer Stellungnahme
Der Wertaufhellungszeitraum im Unternehmensrecht

Vorsitzende der Arbeitsgruppe:

Andrea Schellner (andrea.schellner@hfp.at)

Mitglieder der Arbeitsgruppe:

Klaus Hirschler, Dieter Nefischer, Roland Nessmann, Christian Nowotny,
Gerhard Prachner, Robert Reiter

Informationen zur Arbeitsgruppe:

www.afrac.at

Bitte übermitteln Sie **Stellungnahmen** bis zum **10. März 2010**.

Dieser **Entwurf einer Stellungnahme** wird vom Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC) ausschließlich zur Einholung von Stellungnahmen der Öffentlichkeit publiziert. Der Entwurf kann im Lichte der Stellungnahmen der Öffentlichkeit verändert werden, bevor eine Stellungnahme des AFRAC publiziert wird.

Stellungnahmen der Öffentlichkeit sind als **pdf-Datei** bis zum **10. März 2010** an **office@afrac.at** zu mailen. Alle Stellungnahmen der Öffentlichkeit werden auf der AFRAC Homepage publiziert, es sei denn der Absender erbittet Vertraulichkeit.

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

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

Tel: +43 1 811 73 – 228

Fax: +43 1 811 73 – 100

Email: office@frac.at

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

Copyright © Austrian Financial Reporting and Auditing Committee

All rights reserved

Überblick

1.	Allgemeines	2
2.	Begriff Wertaufhellung	3
3.	Begriff Wertbegründung	4
4.	Ende des Wertaufhellungszeitraumes	4
5.	Voraussetzung für die Berücksichtigung von wertaufhellenden Erkenntnissen	5
6.	Wertaufhellungszeitraum bei der Konzernabschlusserstellung	7
7.	§ 268 Abs 3 UGB: Abänderung des Jahresabschlusses bzw. des Konzernabschlusses nach Vorlage des Prüfungsberichtes durch den Jahresabschlussprüfer	8

1. Allgemeines

- (1) Die vorliegende Stellungnahme richtet sich an
 - die Unternehmensleitung von Einzelunternehmen, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften,
 - an den Aufsichtsrat und
 - andere mit der Feststellung eines Jahresabschlusses befasste Gremien.
- (2) Die Stellungnahme befasst sich mit der Frage, bis zu welchem Zeitpunkt wert-aufhellende Erkenntnisse im Jahresabschluss des abgelaufenen Geschäftsjahres zu berücksichtigen sind. Auf ertragsteuerliche Gesichtspunkte wird in dieser Stellungnahme nicht eingegangen.
- (3) Für die Aufnahme von Aktiva und Passiva in den Jahresabschluss und deren Bewertung sind die Verhältnisse am Bilanzstichtag maßgeblich. Wertaufhellende Erkenntnisse über diese Verhältnisse sind bis zum Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses zu berücksichtigen. Während beim Einzelunternehmer und bei Personengesellschaften mit natürlichen Personen als unbeschränkt haftende Gesellschafter damit regelmäßig der Rechnungslegungsprozess abgeschlossen ist, ist hingegen bei anderen Rechtsformen, insbesondere Kapitalgesellschaften zwischen Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses zu unterscheiden. Die vorliegende Stellungnahme behandelt jene Fragen, die sich aus dieser Unterscheidung für den Wertaufhellungszeitraum ergeben.
- (4) Der Wertaufhellungszeitraum beginnt mit dem Abschlussstichtag. Die Verhältnisse zu diesem Stichtag sind für den Ansatz und die Bewertung der Bilanzposten maßgebend, wobei sowohl positive als auch negative Auswirkungen auf Ansatz und Bewertung zu berücksichtigen sind.

- (5) Bei der Beurteilung der Frage, ob nach dem Abschlussstichtag gewonnene Erkenntnisse im Jahresabschluss zu berücksichtigen sind, wird unterschieden
- ob diese neuen Informationen bessere Erkenntnisse über die Verhältnisse zum Abschlussstichtag liefern (sog. wertaufhellende Erkenntnisse) oder
 - ob diese neuen Erkenntnisse auf Änderungen der Verhältnisse nach dem Abschlussstichtag beruhen (sog. wertbegründende Erkenntnisse).

Während wertaufhellende Erkenntnisse vom bilanzierenden Unternehmen im Jahresabschluss zu berücksichtigen sind, dürfen (unbeschadet allfälliger Berichtspflichten im Lagebericht) wertbegründende Erkenntnisse im Jahresabschluss des abgelaufenen Geschäftsjahres nicht berücksichtigt werden.

2. Begriff Wertaufhellung

- (6) § 201 Abs 2 Zi 4 lit b UGB enthält ergänzend zum Vorsichtsprinzip die Regelung: „Erkennbare Risiken und drohende Verluste, die in dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr entstanden sind, sind im Jahresabschluss zu berücksichtigen, selbst wenn die Umstände erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind“.
- (7) Daraus folgt, dass nicht nur das Wissen, das am Bilanzstichtag selbst bestand, sondern auch alle Erkenntnisse, die bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung gewonnen werden, zu berücksichtigen sind. Gemäß § 201 Abs 2 Zi 4 lit b UGB gilt das objektive Wertaufhellungskonzept. Dieses besagt, dass es nicht auf das konkrete subjektive Wissen des Jahresabschlusserstellers am Bilanzstichtag selbst ankommt, sondern auf die Erkenntnisse, die bis zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses über die Verhältnisse zum Bilanzstichtag gewonnen werden können.
- (8) Die Unternehmensleitung, die zur Aufstellung des Jahresabschlusses verpflichtet ist, hat dafür zu sorgen, dass der Kenntnisstand über die Verhältnisse am Abschlussstichtag zum Zeitpunkt der Aufstellung möglichst umfassend ist.

Daher ist sie verpflichtet, wertaufhellende Erkenntnisse innerhalb des Wertaufhellungszeitraumes zu beschaffen. Diese Pflicht umfasst alle einem ordentlichen und gewissenhaften Unternehmer zumutbaren Maßnahmen.

3. Begriff Wertbegründung

- (9) Ereignisse, die ihre Ursache nach dem Bilanzstichtag haben, sind grundsätzlich bei Aufstellung des Jahresabschlusses des abgelaufenen Geschäftsjahres nicht zu berücksichtigen. Dies entspricht auch dem im § 201 Abs 2 Z 3 UGB festgeschriebenen Stichtagsprinzip. Vielmehr sind solche Ereignisse gemäß § 243 Abs 3 Z 1 UGB (= Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahres eingetreten sind) im Lagebericht anzuführen.

4. Ende des Wertaufhellungszeitraumes

- (10) Das Ende des Wertaufhellungszeitraumes ist im für alle Unternehmen geltenden allgemeinen Teil des UGB festgeschrieben. Gemäß § 201 Abs 2 Zi 4 lit b UGB endet der Wertaufhellungszeitraum mit „dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses“.
- (11) Die Dokumentation des Endes des Wertaufhellungszeitraumes erfolgt gemäß § 194 UGB durch Unterzeichnung des Jahresabschluss unter Beisetzung des Datums durch die Unternehmensleitung.
- (12) Nachdem sich § 194 UGB an alle rechnungslegungspflichtigen Unternehmen, unabhängig von der Rechtsform, richtet, unterscheidet das Gesetz nicht zwischen der Aufstellung und der Feststellung eines Jahresabschlusses. Die notwendigen rechtsformspezifischen Differenzierungen werden einerseits im besonderen Teil des UGB (§§ 221ff UGB hinsichtlich der ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften) und andererseits in den jeweiligen gesellschaftsrechtlichen Gesetzen vorgenommen.

- (13) Bei Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften, bei denen keine natürliche Person persönlich unbeschränkt haftender Gesellschafter ist (z.B. GmbH & Co KG), wird zwischen dem Organ, das den Jahresabschluss aufstellt (=Geschäftsführung/Vorstand), und dem Organ, das den Jahresabschluss feststellt (Generalversammlung bei GmbH/Aufsichtsrat bei AG oder allenfalls Hauptversammlung), unterschieden. Ebenso wird diese Unterscheidung häufig auch bei anderen Rechtsformen im Gesellschaftsvertrag, Satzung, Statut oder Stiftungserklärung vorgenommen (z.B. bei Privatstiftungen: Genehmigung des Jahresabschlusses durch einen Beirat).
- (14) Erst mit Genehmigung des Jahresabschlusses durch die Generalversammlung bei der GmbH bzw. durch den Aufsichtsrat oder gegebenenfalls die Hauptversammlung bei der AG gilt dieser als festgestellt. Da der Jahresabschluss bei Bekanntwerden wertaufhellender Erkenntnisse vor der Feststellung von dem für die Aufstellung zuständigen Organ geändert werden kann, endet der Wertaufhellungszeitraum erst im Zeitpunkt der Feststellung.
- (15) Sind in Personengesellschaften neben der Gesellschafterversammlung weitere zustimmungspflichtige Organe (z.B. ein Beirat) eingerichtet, gilt jener Tag, an dem das zustimmungspflichtige Organ den Jahresabschluss genehmigt hat, als Tag der Feststellung des Jahresabschlusses..
- (16) Demnach entspricht bei Unternehmen, bei denen ein Feststellungsverfahren nicht vorgesehen ist, der unterzeichnete und damit rechtswirksam gewordene Jahresabschluss dem festgestellten Jahresabschluss.

5. Voraussetzung für die Berücksichtigung von wertaufhellenden Erkenntnissen

- (17) Innerhalb des Wertaufhellungszeitraumes muss die Unternehmensleitung bemüht sein (unter Zugrundelegung der Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers), wertaufhellende Erkenntnisse, die wesentlichen Einfluss auf den Jahresabschluss haben, zu erlangen.

- (18) Die Verpflichtung zur „aktiven“ Beschaffung wertaufhellender Erkenntnisse endet mit der Unterzeichnung des Jahresabschlusses durch die Unternehmensleitung (= Aufstellung).
- (19) Dies bedeutet für Einzelunternehmen und Personengesellschaften folgendes: Sollte nach Unterzeichnung des Jahresabschlusses der Unternehmensleitung wesentliche wertaufhellende Erkenntnisse zur Kenntnis gelangen, besteht grundsätzlich keine Verpflichtung den Jahresabschluss abzuändern. Dies entbindet die Unternehmensleitung jedoch nicht von der Verpflichtung, den Empfänger eines solchen nicht abgeänderten Jahresabschlusses durch ergänzende Erläuterungen auf die in diesem Jahresabschluss nicht berücksichtigten Sachverhalte hinzuweisen.
- (20) Bei Kapitalgesellschaften und kapitalistischen Personengesellschaften gilt folgendes:
- Sofern der Geschäftsführung/dem Vorstand oder dem Aufsichtsrat (oder einem anderen für die Feststellung zuständigen Organ) nach Unterzeichnung des Jahresabschlusses wertaufhellende Erkenntnisse zugehen (z.B. durch unternehmensinterne Mitteilungen oder durch externe Quellen) und diese wesentlichen Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage haben, sind diese im Jahresabschluss des abgelaufenen Geschäftsjahres entsprechend zu berücksichtigen.
 - Nach der Feststellung des Jahresabschlusses kann das Auftreten wesentlicher wertaufhellender Erkenntnisse einen ausreichenden Grund darstellen, den Feststellungsbeschluss zu widerrufen und den Jahresabschluss abzuändern. In jedem Fall hat die Geschäftsführung/der Vorstand dem für die Feststellung des Jahresabschlusses zuständigen Organ zu berichten. Ob sich eine Verpflichtung zur Änderung ergibt ist eine Frage der Organverantwortung.
 - Sofern die Auswirkungen der wertaufhellenden Erkenntnisse auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Jahresabschlusses wesentlich sind,

kann auch die Abänderung des Ausschüttungsvorschlages/-beschlusses notwendig werden. Auch dies liegt in der Verantwortung des Leitungs- oder Aufsichtsorgans. Eine wesentliche Auswirkung wäre jedenfalls dann gegeben, wenn bei Berücksichtigung der wertaufhellenden Erkenntnisse im Jahresabschluss die Ausschüttungsbemessungsgrundlage wesentlich sinkt.

- (21) Im Zusammenhang mit wertbegründenden Ereignissen ist auf das Ausschüttungsverbot nach § 82 Abs 5 GmbHG hinzuweisen. Wertbeeinflussende Ereignisse (z.B. Verluste in der lfd. Periode) können gemäß § 82 (5) GmbHG zu einem Ausschüttungsverbot führen. Dies gilt auch für wertaufhellende Erkenntnisse, die dazu führen, dass bei Kenntnis zum Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Gewinnverteilung der zur Ausschüttung vorgesehene Gewinn im Bilanzgewinn keine Deckung findet. Diese im GmbH Gesetz verankerte Regelung ist wohl auch auf andere Kapitalgesellschaften analog anwendbar. Da bei der AG die Hauptversammlung über die Gewinnverteilung beschließt, ist der Zeitpunkt dieses Beschlusses – ebenso wie bei der GmbH – maßgeblich.

6. Wertaufhellungszeitraum bei der Konzernabschlusserstellung

- (22) Da der Konzernabschluss im Gegensatz zum Einzelabschluss grundsätzlich keine unmittelbaren rechtlichen Bindungswirkungen entfaltet, ist eine Feststellung des Konzernabschlusses nicht vorgesehen.
- (23) Bei Kapitalgesellschaften hat der Aufsichtsrat den Konzernabschluss zu prüfen. Mit Abschluss der Prüfung erhält der Konzernabschluss seine endgültige Fassung und kann nicht mehr einseitig durch die Geschäftsführung oder den Vorstand der Konzernmutter abgeändert werden.
- (24) Das Ende des Wertaufhellungszeitraumes beim Konzernabschluss ist mit dem Abschluss der Prüfung durch die Generalversammlung/ den Aufsichtsrat begrenzt. Ist bei einer GmbH oder GmbH&Co KG ein Aufsichtsrat nicht zu bestellen, so endet der Wertaufhellungszeitraum mit der Aufstellung des Konzernabschlusses durch die Geschäftsführer.

- (25) Sollte es innerhalb des Wertaufhellungszeitraumes des Konzernabschlusses zu Änderungen eines Jahresabschlusses eines in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmens kommen, bewirkt dies bei wesentlichen Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzernabschlusses folglich eine Änderung des Konzernabschlusses.
- (26) Bei Konzernabschlüssen nach § 245a UGB sind die einschlägigen Regeln des IAS 10 „Ereignisse nach dem Abschlussstichtag“ im speziellen IAS 10.3 iVm IAS 10.8 zu berücksichtigen.

7. § 268 Abs 3 UGB: Abänderung des Jahresabschlusses bzw. des Konzernabschlusses nach Vorlage des Prüfungsberichtes durch den Jahresabschlussprüfer

- (27) Es liegt in der Verantwortung der Unternehmensleitung, den Abschlussprüfer über wertaufhellende Erkenntnisse zu informieren, die den Jahresabschluss beeinflussen können und zwischen dem Datum des Bestätigungsvermerkes und dem Ende des Wertaufhellungszeitraums bekannt geworden sind.
- (28) Werden nach dem Datum des Bestätigungsvermerks dem Abschlussprüfer Tatsachen – ohne dass ihn eine Verpflichtung zur aktiven Informationserlangung trifft - bekannt, die nach Auffassung des Abschlussprüfers wegen ihrer wesentlichen Bedeutung zu einer Änderung des Jahresabschlusses und/oder Lageberichtes führen können, sind die betreffenden Sachverhalte mit der Unternehmensleitung und erforderlichenfalls mit dem Aufsichtsorgan zu erörtern und die Entscheidung zu treffen, ob der bereits geprüfte Jahresabschluss und/oder Lagebericht geändert werden muss¹.
- (29) Das gleiche gilt, wenn dem Abschlussprüfer nach der Auslieferung des Bestätigungsvermerks/Prüfungsberichts wertaufhellende Erkenntnisse bekannt werden, die schon zum Datum des Bestätigungsvermerkes bestanden haben und die, sofern sie dem Abschlussprüfer schon zu diesem Datum bekannt geworden wären, zu einem abweichenden Prüfungsurteil hätten führen kön-

nen². Führt die Unternehmensleitung trotz wesentlicher wertaufhellender Erkenntnisse keine Änderung des Jahresabschlusses durch, besteht auch keine Möglichkeit einer Nachtragsprüfung mit neuem Bestätigungsvermerk. In einem solchen Fall wird der ursprünglich erteilte Bestätigungsvermerk zu widerrufen sein und je nachdem ob der Jahresabschlussprüfer die notwendigen Informationen zu dem betreffenden Sachverhalt erhält ein neuer Bestätigungsvermerk und Prüfungsbericht auszufertigen sein oder ein Fall eines Prüfungshemmnisses vorliegen

¹ IDW PS 203: Ereignisse nach dem Abschlussstichtag (Stand 09.09.2009) RZ 18ff.

² IDW PS 203: Ereignisse nach dem Abschlussstichtag (Stand 09.09.2009) RZ 21ff.