

April 2022



AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

AFRAC-Fachinformation

## **Ukraine-Krise**

Fachinformation

**Auswirkungen der Ukraine-Krise auf die Unternehmens-  
berichterstattung**

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

---

Austrian Financial Reporting and Auditing Committee – AFRAC

c/o Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer

Am Belvedere 10

1100 Wien

Österreich

Tel: +43 1 811 73 – 228

Fax: +43 1 811 73 – 100

Email: [office@frac.at](mailto:office@frac.at)

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

Copyright © Austrian Financial Reporting and Auditing Committee

All rights reserved

Zitiervorschlag:

Kurzzitat: AFRAC-Fachinformation: Ukraine-Krise (April 2022), Rz ...

Langzitat: AFRAC-Fachinformation: Auswirkungen der Ukraine-Krise auf die Unternehmensberichterstattung (April 2022), Rz ...

## Historie der vorliegenden Fachinformation

erstmalige Veröffentlichung	April 2022	
-----------------------------	------------	--

## Inhaltsverzeichnis

<b>Präambel</b> .....	<b>2</b>
<b>1. Zielsetzung der Fachinformation</b> .....	<b>2</b>
<b>2. Einzelfragen zur Unternehmensberichterstattung</b> .....	<b>3</b>
2.1. Betrifft die Ukraine-Krise die Bilanzierung zu Abschlussstichtagen bis zum 23. Februar 2022? .....	3
2.2. Welche Angaben sind im Anhang zu Abschlussstichtagen bis zum 23. Februar 2022 zu machen? .....	6
2.3. Welche Angaben sind im Lagebericht zu Abschlussstichtagen bis zum 23. Februar 2022 zu machen? .....	7
2.4. Wie sind wertaufhellende und wertbegründende Erkenntnisse über die Ukraine-Krise zwischen Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses zu berücksichtigen? .....	8
2.5. Wie ist bei Änderungen der Verwendung des Ergebnisses mit der betreffenden Anhangangabe umzugehen? .....	8
2.6. Ab welchen Abschlussstichtagen sind die Auswirkungen der Ukraine-Krise bilanziell zu berücksichtigen? .....	9
2.7. Welche Auswirkungen ergeben sich für Abschlussstichtage nach dem 23. Februar 2022? .....	9
2.8. Welche zusätzlichen Auswirkungen ergeben sich für noch nicht aufgestellte Konzernabschlüsse? .....	11
<b>Erläuterungen</b> .....	<b>14</b>

## Präambel

- (1) Die vorliegende Fachinformation wurde kurzfristig von einer Expertengruppe des AFRAC erarbeitet. Die Einhaltung des üblichen Verfahrens einer ordnungsgemäßen Beschlussfassung war aufgrund der Dringlichkeit nicht möglich. Die Fachinformation ist daher als Empfehlung einer Expertengruppe des AFRAC zum Wissensstand per 4. April 2022 zu verstehen.
- (2) Im März 2022 wurde eine kurze Fachinformation zu den Auswirkungen der Ukraine-Krise auf die Unternehmensberichterstattung veröffentlicht. Bei dem vorliegenden Dokument handelt es sich um eine umfangreichere Fachinformation zu verschiedenen Detailfragen, die diese Kurzinformation ersetzt.
- (3) Klarstellend wird darauf hingewiesen, dass diese Fachinformation für Banken und Versicherungsunternehmen nur unter Beachtung allfälliger abweichender oder ergänzender aufsichtsrechtlicher Vorgaben anwendbar ist.
- (4) Weiters ist zu beachten, dass die nachstehenden Ausführungen nur allgemeiner Art sein können und die Sachverhalte im Einzelfall und auf Basis der konkreten Fakten und Umstände zu beurteilen sind.

## 1. Zielsetzung der Fachinformation

- (5) Am 21. Februar 2022 hat die Russische Föderation die in der Ukraine liegenden Regionen Donezk und Luhansk als unabhängige Staaten anerkannt. Am 24. Februar 2022 hat die Russische Föderation verkündet, dass die beiden Volksrepubliken sie um Hilfe gebeten haben, und einen breit angelegten Angriff auf die Ukraine begonnen. Seither befindet sich die Russische Föderation mit der Ukraine im Kriegszustand mit vielfältigen, auch wirtschaftlichen Auswirkungen auf lokale und westliche Unternehmen (die „Ukraine-Krise“).
- (6) Damit in Zusammenhang stehende Fragestellungen der Unternehmensberichterstattung betreffen den Zeitpunkt und das Ausmaß der bilanziellen Erfassung

der Auswirkungen sowie die sich ergebenden zusätzlichen Angabe- und Ausweiserfordernisse.

- (7) Diese Fachinformation betrifft Abschlüsse bzw Zwischenberichte nach UGB und – in grundlegenden Aspekten – nach IFRS sowie Lageberichte.
- (8) Die Fachinformation ist im Frage-Antwort-Stil aufgebaut und kann daher im Verlauf der Ukraine-Krise um weitere Fragen ergänzt werden.

## **2. Einzelfragen zur Unternehmensberichterstattung**

### **2.1. Betrifft die Ukraine-Krise die Bilanzierung zu Abschlussstichtagen bis zum 23. Februar 2022?**

- (9) Bei der Beurteilung der Frage, ob nach dem Abschlussstichtag gewonnene Erkenntnisse im Abschluss zu berücksichtigen sind, ist zu unterscheiden, ob die gewonnenen Erkenntnisse Informationen über die Verhältnisse zum Abschlussstichtag liefern (sog wertaufhellende Erkenntnisse, siehe dazu AFRAC 16 Rz (6) f und IAS 10.3 (a) iVm IAS 10.8) oder Informationen über die Verhältnisse nach dem Abschlussstichtag liefern (sog wertbegründende Tatsachen, siehe dazu AFRAC 16 Rz (8) und IAS 10.3 (b) iVm IAS 10.10).
- (10) Wie bereits in der kurzen AFRAC-Fachinformation vom März 2022 ausgeführt, sind die in der Rz (5) genannten Entwicklungen ausschlaggebend für Sanktionen des Westens und sorgen für die Beeinträchtigung von Lieferketten, den Verfall des Rubelkurses und viele andere wirtschaftlich relevante Ereignisse. Das entscheidende wertbegründende Ereignis (vgl AFRAC 16 Rz (8) bzw IAS 10.3 (b)) ist am 24. Februar 2022 eingetreten. Seine Berücksichtigung in der Bilanzierung zu Abschlussstichtagen bis zum 23. Februar 2022 ist daher aufgrund des Stichtagsprinzips nicht zulässig.
- (11) Falls jedoch wertbegründende Erkenntnisse zwischen Abschlussstichtagen bis zum 23. Februar 2022 und dem Tag der Aufstellung des Abschlusses darauf hindeuten, dass die Annahme der Unternehmensfortführung (Going Concern-

Annahme, § 201 Abs 2 Z 2 UGB bzw IAS 1.25) nicht mehr angemessen ist, darf der Abschluss nicht auf der Grundlage der Going Concern-Annahme aufgestellt werden. Bei der Beurteilung der Angemessenheit sind sämtliche bis zum Tag der Aufstellung verfügbaren Informationen über die Zukunft heranzuziehen und somit auch alle durch die Ukraine-Krise verursachten möglichen Auswirkungen in die Überlegungen mit einzubeziehen.

- (12) In diesem Zusammenhang ist zu beurteilen, ob sich die Unternehmenssituation durch die Ukraine-Krise zu einer akuten Krise des Unternehmens (zum Begriff „Krise“ vgl KFS/BW 5 Rz (1) ff) entwickelt hat bzw entwickeln wird oder ob die Ukraine-Krise eine schon bestehende, bereits akute Krise verstärkt hat.
- (13) Bei der Krisenanalyse sind zum einen die unmittelbaren Auswirkungen der Kriegseinwirkungen, zB betreffend Niederlassungen und direkte Beteiligungen in der Ukraine oder dortige Beteiligte an der Wertschöpfungskette, sowie zum anderen die langfristigen, globalen Auswirkungen, vor allem bedingt durch die Wirtschaftssanktionen der westlichen Staaten gegen Russland und Belarus sowie deren Gegenmaßnahmen, zu beachten. Beispielsweise können folgende Umstände bzw Auswirkungen im Rahmen der Analyse für ein Unternehmen von Bedeutung sein:
- Ein wesentlicher Teil der Beschaffungsmärkte liegt in der betroffenen Region: Beschaffung von Geschäftspartnern mit Sitz und/oder wesentlichem Tätigkeitsbereich in der Ukraine oder von Geschäftspartnern, die den internationalen Wirtschaftssanktionen unterliegen.
  - Ein wesentlicher Teil der Absatzmärkte liegt in der betroffenen Region: Geschäftspartner mit Sitz und/oder wesentlichem Tätigkeitsbereich in der Ukraine oder Geschäftspartner sind von den Sanktionen betroffen.
  - Das Unternehmen setzt freiwillige Maßnahmen gegen Russland (Einschränkung der Geschäftstätigkeit oder gesamthafter Marktrückzug).

- Die Branche, in der das Unternehmen tätig ist, wird aufgrund der aktuellen Kriegereignisse einer Reduktion von Investitionen sowie einer Änderung des Verbraucherverhaltens ausgesetzt sein.
  - Ein wesentlicher Teil der Vermögenswerte des Unternehmens betrifft Anlagen, Immobilien, Unternehmen, Wertpapiere etc in der Ukraine, in Russland oder in Belarus.
  - Das Unternehmen hat wesentliche Forderungen gegenüber direkt oder indirekt betroffenen Unternehmen in der betroffenen Region, die beispielsweise durch Bonitätsveränderungen ausfallen können.
  - Das Unternehmen hat wesentliche Darlehensverbindlichkeiten, die durch die Verschlechterung der eigenen Bonität oder durch den Verstoß gegen Kreditbedingungen fällig gestellt werden.
  - Das Unternehmen ist wesentlich von der Finanzierung durch russische, belarussische oder ukrainische Gesellschaften, die entweder durch Wirtschaftssanktionen oder durch das Kriegsgeschehen beeinträchtigt sind, bzw deren Ausschüttungen abhängig.
  - Es ergeben sich Planungsunsicherheiten aufgrund indirekter makroökonomischer Konsequenzen der Ukraine-Krise (Energie-/Rohstoffpreise, Börsenkurse/Indizes, Kreditratings, Zinssätze, Währungskurse ua), die eine wesentliche Auswirkung auf das Geschäftsmodell und/oder die gesetzlichen, vertraglichen oder faktischen Verpflichtungen des Unternehmens haben können.
- (14) Als Ergebnis dieser Analyse kann zur Untermauerung der Going Concern-Annahme die Erstellung bzw die Aktualisierung von Unternehmensplänen (zumindest Finanzplänen) und Szenarien notwendig sein.
- (15) Ebenso kann das Ergebnis dieser Analyse zur Notwendigkeit einer Fortbestehensprognose führen.



## **2.2. Welche Angaben sind im Anhang zu Abschlussstichtagen bis zum 23. Februar 2022 zu machen?**

- (16) Gemäß §§ 237 Abs 2 und 238 Abs 1 Z 11 UGB sind im Anhang von mittelgroßen und großen Unternehmen sowie kleinen Aktiengesellschaften und gemäß § 251 Abs 1 UGB bzw IAS 10.21 im Konzernanhang Ereignisse nach dem Abschlussstichtag, die für das Unternehmen bzw den Konzern von wesentlicher Bedeutung sind, und ihre finanziellen Auswirkungen anzugeben. Das Vorliegen der wesentlichen Bedeutung der Ukraine-Krise ist im Einzelfall zu prüfen. Die Auswirkungen sind sowohl in Form von qualitativen Erläuterungen als auch – soweit möglich – durch quantitative Angaben darzustellen. Können quantitative Angaben nicht gemacht werden, verlangt IAS 10.21 (b), dass diese Tatsache anzugeben ist. Für das UGB wird eine zu IAS 10.21 (b) analoge Vorgangsweise empfohlen.
- (17) Im Anhang sind gemäß § 236 UGB die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung sowie die darauf angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden so zu erläutern, dass ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens (Generalnorm der Rechnungslegung nach § 222 Abs 2 UGB) vermittelt wird; dies gilt gemäß § 265 Abs 1 UGB analog für den Konzernanhang. Gemäß § 237 Abs 1 Z 1 UGB ist im Anhang anzugeben, dass bzw ob bei der Erstellung des Abschlusses von der Annahme der Unternehmensfortführung ausgegangen wurde, gegebenenfalls im Interesse der Erfüllung der Generalnorm unter Angabe diesbezüglicher besonderer Annahmen.
- (18) Wenn ein Unternehmen von den wirtschaftlichen Folgen der Ukraine-Krise derart betroffen ist, dass sich eine wesentliche Unsicherheit in Bezug auf die Fortführung des Unternehmens ergibt, ist diese Tatsache ebenfalls im Anhang zu erläutern (vgl §§ 222 Abs 2 und 237 Abs 1 Z 1 UGB sowie IAS 1.25 und IAS 10.16 (b)).

- (19) Für Kleinstgesellschaften, die keinen Anhang zu erstellen haben, wird empfohlen, Angaben zu wesentlichen Unsicherheiten bei der Annahme der Unternehmensfortführung in den Jahresabschluss aufzunehmen.

### **2.3. Welche Angaben sind im Lagebericht zu Abschlussstichtagen bis zum 23. Februar 2022 zu machen?**

- (20) In der Berichterstattung über die voraussichtliche Entwicklung des Unternehmens bzw des Konzerns im Lage- bzw Konzernlagebericht gemäß § 243 Abs 3 Z 1 UGB bzw § 267 Abs 3 Z 1 UGB ist auf etwaige Auswirkungen der Ukraine-Krise einzugehen.
- (21) Gemäß § 243 Abs 1 UGB bzw § 267 Abs 1 UGB sind auch die wesentlichen Risiken und Ungewissheiten zu beschreiben, denen das Unternehmen bzw der Konzern ausgesetzt ist. Zu berücksichtigen sind alle bis zum Tag der Aufstellung des Abschlusses bekannt gewordenen Tatsachen. Besteht ein wesentliches Risiko, dass die Auswirkungen der Ukraine-Krise zu einer negativen Abweichung von Prognosen oder Zielen des Unternehmens bzw des Konzerns führen werden, ist darüber im Rahmen des Lage- bzw Konzernlageberichts zu berichten. Dies umfasst auch wesentliche Unsicherheiten zur Annahme der Unternehmensfortführung.
- (22) Bei der Ukraine-Krise könnte es sich als schwierig erweisen, die Dauer und die Auswirkungen verlässlich zu schätzen. Sind die Auswirkungen nicht absehbar, hat das Unternehmen diese Tatsache anzugeben.
- (23) Gemäß § 243b UGB bzw § 267a UGB haben bestimmte große Kapitalgesellschaften bzw bestimmte Mutterunternehmen in den Lage- bzw Konzernlagebericht eine nichtfinanzielle Erklärung aufzunehmen oder einen nichtfinanziellen Bericht zu erstellen. Darin sind Angaben zu machen, die sich jedenfalls auf Umwelt-, Sozial- und Arbeitnehmerbelange, auf die Achtung der Menschenrechte und auf die Bekämpfung von Korruption und Bestechung zu beziehen haben.

Die nichtfinanzielle Erklärung bzw der nichtfinanzielle Bericht hat die nichtfinanziellen Leistungsindikatoren unter Bezugnahme auf die im Jahres- bzw Konzernabschluss ausgewiesenen Beträge und Angaben zu erläutern.

- (24) Die Ausführungen in Rz (20) bis (22) sind auch für den nichtfinanziellen Bericht zu beachten. Insbesondere ist auf eine Konsistenz der nichtfinanziellen Erklärung bzw des nichtfinanziellen Berichts mit dem Jahres- bzw Konzernabschluss und den übrigen Aussagen im Lage- bzw Konzernlagebericht zu achten.

#### **2.4. Wie sind wertaufhellende und wertbegründende Erkenntnisse über die Ukraine-Krise zwischen Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses zu berücksichtigen?**

- (25) Eine Verpflichtung, den bereits aufgestellten Jahresabschluss aufgrund neu bekannt gewordener wesentlicher Informationen zu ändern, kann gemäß AFRAC 16 nur im Hinblick auf wertaufhellende, nicht jedoch im Hinblick auf wertbegründende Erkenntnisse bestehen. Daher ist grundsätzlich keine Anpassung von Abschluss und Lagebericht erforderlich, wenn sich wertbegründende Erkenntnisse in Bezug auf die Ukraine-Krise nach dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses ergeben.

#### **2.5. Wie ist bei Änderungen der Verwendung des Ergebnisses mit der betreffenden Anhangangabe umzugehen?**

- (26) Gemäß § 238 Abs 1 Z 9 UGB ist in den Jahresabschluss mittelgroßer und großer Unternehmen eine Angabe über den Vorschlag zur Verwendung des Ergebnisses oder gegebenenfalls die Verwendung des Ergebnisses aufzunehmen; dies gilt gemäß § 251 Abs 1 UGB analog für den UGB-Konzernabschluss bzw gemäß IAS 1.137 (a) für den IFRS-Konzernabschluss hinsichtlich des Mutterunternehmens.
- (27) Eine nach der Aufstellung des Jahres- bzw Konzernabschlusses vorgenommene Änderung des Vorschlags zur Verwendung des Ergebnisses durch die gesetzlichen Vertreter oder eine von dem Vorschlag abweichende tatsächliche

Verwendung des Ergebnisses führt nicht zur Verpflichtung, den bereits aufgestellten Abschluss in dieser Hinsicht zu ändern.

## **2.6. Ab welchen Abschlussstichtagen sind die Auswirkungen der Ukraine-Krise bilanziell zu berücksichtigen?**

- (28) Die bilanzielle Berücksichtigung der in der Rz (5) genannten Entwicklungen und ihrer Auswirkungen ist im Sinne des Stichtagsprinzips in Abschlüssen zum Stichtag 24. Februar 2022 oder später geboten.
- (29) Vor diesem Datum eingetretene Ereignisse im Zusammenhang mit der Ukraine-Krise sind in Abschlüssen zu Stichtagen ab deren Eintreten bilanziell zu berücksichtigen. Für diese gilt Abschnitt 2.7. entsprechend.

## **2.7. Welche Auswirkungen ergeben sich für Abschlussstichtage nach dem 23. Februar 2022?**

- (30) Hinsichtlich allgemeiner Bilanzierungsgrundsätze gilt beispielsweise Folgendes:
- Überprüfung der Going Concern-Annahme;
  - Möglichkeit/Notwendigkeit der Durchbrechung des Grundsatzes der Bewertungstätigkeit.
- (31) Für Vermögensgegenstände bzw Vermögenswerte gilt beispielsweise Folgendes:
- Die Ukraine-Krise ist idR ein Auslöser für die Prüfung der Notwendigkeit von außerplanmäßigen Abschreibungen und für die Durchführung von Wertminderungstests nach IFRS, insbesondere bei Firmenwerten, Sach- und Finanzanlagevermögen (zB wegen Zerstörung durch das Kriegsgeschehen, wegen erwartbarer Verschiebung oder erwartbaren Ausfalls von Zahlungen bzw Überschüssen oder wegen der Erhöhung von Rohstoff- oder Energiepreisen).

- Bei der Bewertung von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien und Finanzinstrumenten zum beizulegenden Zeitwert sind die Auswirkungen der Ukraine-Krise auf die preisrelevanten Faktoren zum Abschluss-/Bewertungsstichtag zu evaluieren und zu berücksichtigen; der Wegfall von Marktpreisen oder anderer Bewertungsparameter erfordert gegebenenfalls eine Änderung der Bewertungsmethode.
- Bei Störungen in Lieferketten ist zu beachten, dass „Leerkosten“ im Rahmen der Bewertung von Vorräten zu Herstellungskosten nicht aktivierbar sind.
- Bei der Ermittlung von Abschreibungen auf das Vorratsvermögen sind gestiegene Kosten zur Fertigstellung der Erzeugnisse (zB durch den Anstieg von Rohstoff- und Energiepreisen) zu berücksichtigen.
- Bei der Ermittlung von Wertberichtigungen zu Forderungen sind sowohl direkte als auch indirekte Auswirkungen der Ukraine-Krise auf die Schuldner zu berücksichtigen; dies betrifft sowohl Einzelwertberichtigungen als auch Pauschalwertberichtigungen.
- Bei Änderung der Zugriffsmöglichkeiten auf Konten in den sanktionierten Staaten und im Kriegsgebiet ist der Ausweis (zB als Zahlungsmittel bzw Zahlungsmitteläquivalent) zu überprüfen; gegebenenfalls ist eine Abwertung unter Berücksichtigung der Einschränkungen erforderlich.
- Die Höhe und die Erfassung von Umsatzerlösen aus Kundenverträgen ist zu überprüfen, wenn sich die erwarteten Zahlungen von Kunden oder die erwarteten Kosten der Umsetzung der Verträge ändern.
- Die Aktivierung von latenten Steueransprüchen aus temporären Differenzen oder Verlustvorträgen ist hinsichtlich der Wahrscheinlichkeit künftiger zu versteuernder Erträge zu überprüfen.

(32) Für Schulden gilt beispielsweise Folgendes:

- Bei schwebenden Absatz- und schwebenden Beschaffungsgeschäften mit Bezug zu den vom Krieg betroffenen Regionen kann es durch die Ukraine-Krise zum Erfordernis der Bildung von Rückstellungen kommen. Rückstellungen für drohende Verluste bzw für belastende Verträge, zB infolge steigender Rohstoffpreise oder Exportstopps, Rückstellungen für Vertragsstrafen sowie Rückstellungen für geplante Umstrukturierungen, zB aufgrund der Aufgabe von Niederlassungen in den betroffenen Staaten, können erforderlich sein.
  - Durch das mögliche Brechen von Kreditbedingungen (Covenants) aufgrund von Verlusten oder Vermögensschmälerungen kann sich der Ausweis von Verbindlichkeiten von langfristig auf kurzfristig ändern.
  - Eventualverbindlichkeiten sowie Haftungsverhältnisse können schlagend werden und sind dann in die Bilanz als Schulden aufzunehmen.
- (33) Die Wechselkursschwankungen, insbesondere der russischen, der belarussischen und der ukrainischen Währung, wirken sich auf die Bewertung der Aktiva und Passiva, die auf diese Währungen lauten, aus und machen eine vermehrte Realisierung von Fremdwährungsverlusten erforderlich (siehe dazu AFRAC 38). Darüber hinaus sind auch indirekte Effekte aus den Kursschwankungen auf andere Aktiva und Passiva zu berücksichtigen, zB auf die Zahlungsfähigkeit von Schuldnern.

## **2.8. Welche zusätzlichen Auswirkungen ergeben sich für noch nicht aufgestellte Konzernabschlüsse?**

- (34) Sowohl Sanktionen und Gegensanktionen als auch das Kriegsgeschehen in der Ukraine verändern die Zugriffsmöglichkeiten auf Informationen für die Konzernrechnungslegung. Daher haben österreichische Konzernmütter zusätzlich zu den oben genannten Auswirkungen auf Abschlüsse zu beobachten, wie sich die konzernrelevanten Umstände ändern.

- (35) Wenn österreichische Konzernmütter die für die Vollkonsolidierung einer ausländischen Tochtergesellschaft im UGB-Konzernabschluss erforderlichen Finanzinformationen nur mit unverhältnismäßigen Verzögerungen oder unter unverhältnismäßig hohen Kosten erhalten können, braucht diese Tochtergesellschaft nicht in den Konzernabschluss einbezogen zu werden; dabei ist auf die Größe des Unternehmens Bedacht zu nehmen (§ 249 Abs 1 Z 1 UGB). Bei einer wesentlichen Auswirkung eines Einbeziehungsverzichts ist ein besonders hoher Maßstab anzulegen. Die Verzögerungen müssen „unverhältnismäßig“ sein, womit einerseits das Ausmaß der zeitlichen Verzögerung und andererseits auch die Folgen der Verzögerung zu berücksichtigen sind. Bei einer wesentlichen Auswirkung muss das Mutterunternehmen auch (verhältnismäßige) zusätzliche Kosten für die Beschaffung der erforderlichen Informationen in Kauf nehmen.
- (36) Die IFRS sehen eine mit § 249 Abs 1 Z 1 UGB vergleichbare Ausnahme nicht vor.
- (37) Wenn infolge der Ukraine-Krise die Kontroll- und Zugriffsrechte auf ein bisheriges Tochterunternehmen eingeschränkt oder aufgehoben werden, ist zu beurteilen, ob dieses Unternehmen weiterhin ein Tochterunternehmen und in den Konzernabschluss einzubeziehen ist. Hierbei sind der Eingriff in Managemententscheidungen und die Einschränkung durch Regulatoren besonders zu berücksichtigen. Hingegen führen Unsicherheiten aufgrund von Devisenbeschränkungen darüber, wann auf Gewinne ausländischer Tochterunternehmen zugegriffen werden kann, im Normalfall zu keinem Verlust der Beherrschung. Auch die Einstellung des Geschäftsbetriebs eines Tochterunternehmens allein führt nicht zum Verlust der Beherrschung. Jede Situation ist allerdings nach ihren individuellen Umständen zu beurteilen. Nach österreichischem Recht (vgl § 249 Abs 1 Z 3 UGB) besteht auch die Möglichkeit eines Verzichts auf die Einbeziehung trotz Fortbestands der Eigenschaft als Tochterunternehmen. Analog ist für

Gemeinschaftsunternehmen bzw assoziierte Unternehmen der Fortbestand der gemeinschaftlichen Führung bzw des maßgeblichen Einflusses zu überprüfen.

- (38) Wenn die ausländische Konzernmutter einer österreichischen Tochtergesellschaft keinen befreienden Konzernabschluss mehr aufstellt (zB wegen des Kriegsgeschehens oder der Entbindung von der Offenlegung entsprechender Abschlüsse), ist die Pflicht zur Aufstellung eines Teilkonzernabschlusses durch die österreichische Tochtergesellschaft zu prüfen.



## Erläuterungen

### **Zu Rz (1):**

Viele Überlegungen der AFRAC-Fachinformation „Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus (COVID-19) auf die Unternehmensberichterstattung“ vom März 2021 sind auf mögliche Konsequenzen der Ukraine-Krise für die Unternehmensberichterstattung übertragbar. Verweise, insbesondere auf die soeben genannte Fachinformation, werden allerdings vermieden, um die eigenständige Nutzbarkeit des vorliegenden Dokuments zu gewährleisten.

### **Zu Rz (9):**

Bei der Beurteilung dieser Frage haben die zur Aufstellung des Jahresabschlusses verpflichteten Mitglieder der Geschäftsführung/des Vorstands gemäß AFRAC 16 Rz (7) eine umfassende Informationsbeschaffungspflicht.

### **Zu Rz (10):**

Gemäß den allgemeinen Ansatz- und Bewertungsgrundsätzen (§ 201 UGB) sind Vermögensgegenstände und Schulden zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten. Dabei sind die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden beizubehalten. Die Ukraine-Krise hat auf diese allgemeinen Grundsätze keine Auswirkung.

Anders zu beurteilen sind die Frage der Bewertung unter der Annahme der Fortführung des Unternehmens sowie die Angaben im Anhang gemäß §§ 237 Abs 2 und 238 Abs 1 Z 11 UGB und im Lagebericht. In diesen Fällen sind alle Informationen bis zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses (§ 222 Abs 1 UGB), daher auch alle im Zusammenhang mit der Ukraine-Krise stehenden Erkenntnisse und Auswirkungen, zu berücksichtigen.

Weitere grundlegende Informationen finden sich im Fachlichen Hinweis des deutschen Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) zu den Auswirkungen des Ukraine-Krieges auf die Rechnungslegung und deren Prüfung vom 8. März 2022. Einen Überblick über aktuelle einschlägige Veröffentlichungen bietet Accountancy Europe unter <https://www.accountancyeurope.eu/about-us/war-in-ukraine/>.

### **Zu Rz (11):**

Zum Prognosezeitraum siehe KFS/RL 28 Rz (21) bis (23).

Beim Abgehen von der Going Concern-Annahme sind hinsichtlich der Konsequenzen für die Jahresabschlusserstellung insbesondere KFS/RL 28 Rz (34) f zu beachten.

**Zu Rz (12):**

In KFS/BW 5 Rz (1) wird als Krise eine Phase der Diskontinuität in der Entwicklung eines Unternehmens definiert, die eine substanzielle Gefährdung des Unternehmensfortbestands darstellt und durch die Unbestimmtheit ihres Ausgangs charakterisiert ist. In KFS/BW 5 werden die unterschiedlichen Formen einer Krise, von der potenziellen bis zur akuten Krise, und Beispiele für Krisensignale dargestellt.

Bei der Analyse ist daher hinsichtlich der Beurteilung der Wahrscheinlichkeit des Eintritts einer akuten Krise die Unternehmenssituation vor dem Beginn der Ukraine-Krise zu beachten.

**Zu Rz (13):**

Vgl Frage 3.1.1. des Fachlichen Hinweises des IDW zu den Auswirkungen des Ukraine-Krieges auf die Rechnungslegung und deren Prüfung vom 8. März 2022.

Planungsunsicherheiten aufgrund indirekter makroökonomischer Konsequenzen ergeben sich beispielsweise in den folgenden Fällen:

- Das Unternehmen ist in der energie- oder rohstoffintensiven Industrieproduktion tätig. Durch den hohen Anteil an Energie-/Rohstoffverbrauch ist das Unternehmen besonders stark von steigenden Energie-/Rohstoffpreisen betroffen.
- Das Unternehmen ist in der Strom- oder Gasversorgung tätig. Durch die steigenden Kosten für Sicherheitsleistungen im Strom- und Gashandel sowie durch mögliche Ausfälle von Vertragspartnern (steigendes Wiederbeschaffungsrisiko) ist das Unternehmen beeinträchtigt.
- Ein wesentlicher Teil der Forderungen, Ausleihungen, Wertpapiere etc wird in der Währung Rubel gehalten, die durch die aktuellen Kriegsergebnisse stark gefallen ist.

**Zu Rz (15):**

Gemäß dem Leitfaden „Fortbestehensprognose“ (Gemeinsame Stellungnahme der KWT, der WKO und der KMU-Forschung Austria, März 2016) erscheint in folgenden Fällen die Erstellung einer detaillierten Fortbestehensprognose geboten:

- negatives Eigenkapital im (Entwurf des letzten) Jahresabschluss(es);
- Verlust des halben Nennkapitals, bei anhaltend negativen Erwartungen;
- handfeste Krisensymptome, die eine weitere Verschlechterung der Unternehmenssituation erwarten lassen und bei anhaltend negativen Ergebnissen zu einem Aufzehren des Eigenkapitals im nächsten Jahr führen könnten oder sonst eine Bestandsgefährdung implizieren.

**Zu Rz (16):**

Zu den konkreten Angaben vgl Frage 2.1.2. des Fachlichen Hinweises des IDW zu den Auswirkungen des Ukraine-Krieges auf die Rechnungslegung und deren Prüfung vom 8. März 2022.

Bei der Angabe von Art und finanzieller Auswirkung der wesentlichen Ereignisse nach dem Abschlussstichtag ist neben der Finanzlage auch die Vermögens- und Ertragslage zu beachten.

**Zu Rz (17):**

Jene Unternehmen, die nicht bereits gemäß §§ 237 Abs 2 oder 238 Abs 1 Z 11 UGB verpflichtet sind, Angaben zu den Auswirkungen der Ukraine-Krise zu machen, wie zB kleine Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Personengesellschaften, haben diese daher gegebenenfalls aufgrund der Generalnorm (§ 222 Abs 2 UGB) bzw im Rahmen der Erläuterung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden unter Annahme der Unternehmensfortführung (§ 237 Abs 1 Z 1 UGB) zu berücksichtigen.

**Zu Rz (18):**

Siehe dazu KFS/RL 28 Rz (27): Der Abschlussaufsteller muss

- die wesentlichen der Unternehmensfortführung möglicherweise entgegenstehenden Gründe und seine Pläne, diesen Gründen zu begegnen, angemessen darstellen und
- zweifelsfrei angeben, dass eine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit Gründen besteht, die der Unternehmensfortführung möglicherweise entgegenstehen, und das Unternehmen daher möglicherweise nicht in der Lage ist, im Rahmen des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs seine Vermögenswerte zu realisieren und seine Schulden zu begleichen.

**Zu Rz (20):**

Die voraussichtliche Entwicklung ist zumindest in qualitativer Form darzustellen und hat jedenfalls das nachfolgende Geschäftsjahr zu umfassen.

**Zu Rz (21):**

Die Risiken sind zumindest in qualitativer Form zu beschreiben. Die zugrundeliegenden Annahmen und die Berechnungsweise bei Zahlenangaben sind zu erläutern. Auf bestandsgefährdende Risiken ist besonders einzugehen, und sie sind als solche zu bezeichnen (siehe AFRAC 9 Rz (138)). Die Angabe der Absicherungsstrategie für die beschriebenen Risiken (soweit vorhanden) wird empfohlen.

**Zu Rz (25):**

Organe, die mit der Feststellung des Abschlusses betraut sind, sollen in geeigneter Form (zB auch im Rahmen der Sitzung) darauf hingewiesen werden, dass Entwicklungen nach dem Tag der Aufstellung

im Abschluss keine Berücksichtigung gefunden haben und sie in Abhängigkeit von ihrer Wesentlichkeitsbeurteilung zur Wahrung ihrer Verantwortung die Feststellung davon abhängig machen können, dass der Abschluss geändert oder ergänzt wird. Auf das Erfordernis einer Nachtragsprüfung ist hinzuweisen.

Für wertaufhellende Erkenntnisse nach Aufstellung des Konzernabschlusses gelten die Ausführungen in der Rz (25) sinngemäß, wobei an die Stelle des Feststellungszeitpunktes der Zeitpunkt des Abschlusses der Prüfung durch das zuständige Organ tritt (siehe auch AFRAC 16 Rz (24)).

### **Zu Rz (27):**

Bei einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung entscheidet die Gesellschafterversammlung über die Gewinnverwendung. Bei Aktiengesellschaften erstellt der Vorstand einen Gewinnverwendungsvorschlag. Weicht die Hauptversammlung von diesem Gewinnverwendungsvorschlag ab (zB als Vorsichtsmaßnahme infolge der Ukraine-Krise), handelt es sich um eine gesellschaftsrechtliche Maßnahme.

Gemäß § 82 Abs 5 GmbHG (der nach verbreiteter Auffassung analog für die AG gilt) ist der Gewinn insoweit auf neue Rechnung vorzutragen, als nach dem Stichtag erhebliche und voraussichtlich nachhaltige Verluste/Wertminderungen eingetreten sind. Dies ist in jedem Unternehmen individuell zu entscheiden. Im Zweifel sollte zunächst ein Gewinnvortrag beschlossen werden, zumal nach Besserung/Klärung der Situation die Möglichkeit besteht, im Wege eines Beschlusses den Gewinnvortrag in einen Gewinn umzuwandeln.

Eine Auswirkung auf den Jahresabschluss, in dem der Jahresgewinn und seine Entstehung ausgewiesen sind, ergibt sich nicht.

### **Zu Rz (30):**

Für die Beurteilung einer allfälligen Durchbrechung des Grundsatzes der Bewertungsstetigkeit ist die Zusammenfassung der Rechtslage in KFS/RL 1 Rz (3) besonders hervorzuheben: „Nach § 201 Abs. 2 Z 1 UGB sind die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewendeten Bewertungsmethoden beizubehalten. Ein Abweichen ist nur bei Vorliegen besonderer Umstände und unter Beachtung der Generalnorm (d.h. der Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage) für die Aufstellung des Abschlusses zulässig (§ 201 Abs. 3 UGB).“ Ein Auslöser kann typischerweise die Umstellung von Geschäftsmodellen sein.

### **Zu Rz (34) bis (37):**

Der Verzicht auf die Einbeziehung einer Tochtergesellschaft in den Konzernabschluss aufgrund unverhältnismäßiger Verzögerungen oder unverhältnismäßig hoher Kosten (§ 249 Abs 1 Z 1 UGB) kann Konzernabschlüsse mit Stichtag vor dem 24. Februar 2022 betreffen, wenn die für die Aufstellung des Kon-

zernabschlusses erforderlichen Informationen zu diesem Zeitpunkt noch nicht vorlagen und die unverhältnismäßigen Verzögerungen bzw Kosten in der Folge eintraten. Demgegenüber wird der Verlust des beherrschenden Einflusses aufgrund der Ukraine-Krise und damit der Eigenschaft als Tochterunternehmen frühestens für Stichtage nach dem 23. Februar 2022, gegebenenfalls auch erst ab einem späteren Zeitpunkt, begründbar sein.