Sehr geehrte Damen und Herren!

Herzlichen Dank für die Gelegenheit, zum Entwurf AFRAC 39 (März 2021) Stellung nehmen zu dürfen. Ich begrüße diesen Entwurf sehr, denn er beschäftigt sich mit Fragestellungen, die in jüngster Zeit zunehmende Bedeutung erlangt haben. Bitte betrachten Sie die folgenden Punkte als Anregungen zur Erhöhung des praktischen Nutzens und der Verständlichkeit von AFRAC 39:

Redaktionelles:

- Ich schlage vor, bei den einzelnen Rz zu vermerken, wenn es eine zugehörige Erläuterung gibt. Dafür würde zB ein schlichtes „(E)“ am Ende der Rz als Hinweis ausreichen, wobei eine Verlinkung dieser Zeichenfolge mit der jeweiligen Erläuterung den Komfort noch erhöhen würde. Eine weitreichendere redaktionelle Änderung wäre eine Nummerierung der einzelnen Erläuterungen (ähnlich wie zB in den ISAs), die den Vorteil einer Zitierbarkeit mit sich bringen würde.

Abschnitt 2:

- Nach meinem Verständnis bezieht sich der zweite und dritte Absatz der Erläuterung zu Rz (8) und (9) nur auf die Rz (9). Ich rege an, die Erläuterung entsprechend aufzutrennen.
- Bei der Rz (10) rege ich eine Auseinandersetzung mit der Frage an, ob die gesetzliche Aufstellungsfrist (zB § 222 Abs 1 UGB) und der damit verfolgte Zweck einer Änderung eines fehlerfreien Abschlusses entgegenstehen.
- Der Satz „Die Auswirkung des Grundsatzes der Bestandskraft von Abschlüssen richtet sich nach Rechtsform und branchenspezifischen Regelungen.“ in Rz (12) ist für mich nicht verständlich. Ich rege an, den Satz verständlicher zu formulieren oder in den Erläuterungen, ev. mit Beispielen darzulegen, was damit gemeint ist.
- Ich rege an, in Rz (12), allenfalls in den Erläuterungen hierzu, festzuhalten, ob ein Abschluss, der nach seiner Herausgabe geändert wurde, ausdrücklich als geänderter Abschluss zu bezeichnen ist, um diesen von der kursierenden Vorversion zu unterscheiden. Weiters rege ich, eine Verpflichtung des Unternehmens aufzunehmen, die Empfänger der Vorversion zu informieren (vgl ISA 560.15(b)).

Abschnitt 3:

- Nach meinem Verständnis des Entwurfs enthält Rz (17) die allgemeinen Grundsätze, während sich Rz (18) mit der Berücksichtigung bereits entstandener gesellschafts- oder vertragsrechtlicher Gewinnansprüche beschäftigt. Demnach könnten die Erläuterungen zu Rz (17) und (18) auf die Rz (17) eingeschränkt werden, da die Erläuterungen nicht auf Gewinnansprüche eingeht. Andererseits rege ich an, in Rz (17) klarzustellen, dass bei wertaufhellenden Erkenntnissen nach der Herausgabe des Abschlusses, die keine wesentliche Änderung des Abschlusses bewirken würden, der Grundsatz der Bestandskraft der Vorrang zu geben ist.
- Meines Erachtens wäre es nur dann sinnvoll, im Anhang über wesentliche Änderungen zu berichten, wenn die Änderung nach der Herausgabe des Abschlusses vorgenommen wurde; diese Anmerkung steht iZm meiner Anmerkung im dritten Bullet zu Abschnitt 2. Vor Herausgabe des Abschlusses besteht kein Interesse der Empfänger über eine noch in der Gesellschaftssphäre vorgenommene Änderung informiert zu werden. Nach der Herausgabe könnte es allerdings ein Interesse Dritter an den Gründen für den Ersatz eines richtigen Abschlusses durch einen anderen richtigen Abschluss geben, eine entsprechende Anhangangabe könnte daher geboten sein.

- In der Praxis entfällt ein nicht unwesentlicher Teil von Bilanzänderungen auf nachträgliche Rücklagenänderungen, meist Auflösungen zur Erhöhung des ausschüttbaren Bilanzgewinns. Hier wird von Unternehmen oft vorgebracht, dass eine solche Änderung ohne Weiteres, auch nach Herausgabe des vorherigen Abschlusses, möglich ist. Ich rege an, die Stellungnahme möge dazu Aussagen treffen. Meines Erachtens hat hier die Bestandskraft aus Gläubigerschutzgründen ein besonderes Gewicht.

Abschnitt 4:

- In Abschnitt 2.2 wird zurecht auf die Wesentlichkeit abgestellt. Abweichend davon wird in Rz (22) und der zugehörigen Erläuterung auf die Unvertretbarkeit abgestellt. Ich rege an, die Rz (22) wie folgt zu formulieren: „Ein fehlerhafter Abschluss liegt dann vor, wenn der Abschluss zwingenden für seine Aufstellung relevanten Normen widerspricht und die Abweichung wesentlich ist.“ Sollte ein fehlerhafter Abschluss nach den Intentionen des Entwurfs auch dann vorliegen, wenn der Abschluss auch nur einen unwesentlichen Fehler enthält (worauf der erste Satz in Rz (23) hindeutet), dann kann man wohl schwerlich von einem unvertretbaren Abschluss sprechen. Meines Erachtens passt auch die Erläuterung zu Rz (22) nicht ganz zum Thema, denn diese beschäftigt sich mehr mit der Frage, welche Mühe ein Unternehmer aufwenden muss, um werterhellende Ereignisse zu identifizieren.
- Rz (23) und (24) stehen in einem Spannungsverhältnis zueinander, denn einerseits verbietet Rz (23) eine Rückwärtsänderung ohne gewichtigen rechtlichen, wirtschaftlichen oder steuerlichen Grund, während andererseits Rz (24) eine Rückwärtsänderung verlangt, falls keine zeitnahe Informationsvermittlung über einen wesentlichen Fehler erreicht werden kann. Ist die zeitnahe Informationsvermittlung als gewichtiger rechtlicher Grund anzusehen?
- Es wäre allen mit der Aufstellung, Feststellung und Prüfung eines Abschlusses sehr gedient, wenn die Stellungnahme wenigstens Anhaltspunkte dafür enthielte, was noch als zeitnah anzusehen ist (bezogen auf den Zeitraum zwischen Kenntnis des Fehlers und Herausgabe des geänderten Abschlusses). Dabei ist mE auch zu berücksichtigen, dass ein Abschluss nur eine beschränkte Zeit von Bedeutung ist, also ein Abschluss auch dann nicht mehr zu berichtigen ist, wenn seit dem Bilanzstichtag schon ein langer Zeitraum verstrichen (zB 18 Monate?) und die Herausgabe des nächsten Abschlusses noch nicht absehbar ist. Ist ein Jahresabschluss so falsch, dass er nichtig ist, dann erübrigen sich diese Überlegungen.
- Zu Rz (26) verweise ich auf meine Anmerkungen im zweiten Bullet zu Abschnitt 3.

Abschnitt 5:

- In der Erläuterung zu Rz (29) wäre eine Klarstellung wünschenswert, dass ein negatives Prüfungsurteil (das erteilt wird, wenn ein Abschluss wesentliche und umfassende Fehldarstellungen enthält) nicht zwangsläufig zu einem nichtigen Abschluss führt.

Abschnitt 6:

- Unklar ist, ob ein Lagebericht neuerlich aufgestellt werden muss, wenn der „zugehörige“ Abschluss geändert wurde, sich im Lagebericht aufgrund des geänderten Abschlusses aber kein Änderungsbedarf ergibt. Ein Änderungsbedarf könnte sich aber aus den zukunftsorientierten Angaben im Lagebericht ergeben – zieht dies eine Pflicht zur Neuaufstellung nach sich?

Mit freundlichen Grüßen

DI Michael Vertneg