



Auswirkungen des Kriegs in der Ukraine auf die Rechnungslegung

EAN 2022/06

Die aktuellen Entwicklungen durch den Krieg in der Ukraine sowie die in diesem Zusammenhang verhängten Sanktionen und etwaige Gegenmaßnahmen können sowohl direkte als auch indirekte Auswirkungen haben. Wir fassen hier mögliche Auswirkungen und die wesentlichen Anforderungen an Abschlüsse zum 31. Dezember 2021 und für Stichtage ab dem 28. Februar 2022 zusammen.

Einleitung

Durch den Ausbruch des Kriegs in der Ukraine am 24. Februar 2022 können insbesondere durch die internationalen Reaktionen bzw. verordneten Sanktionen, von Unternehmen freiwillig gesetzten Maßnahmen sowie etwaige Gegenreaktionen umfangreiche Konsequenzen resultieren. Die Reichweite der Auswirkungen des Kriegs in der Ukraine auf den Jahres-/Konzernabschluss ist aktuell schwer abschätzbar und ändert sich laufend durch neue Reaktionen, nachstehend finden Sie jedoch auf Basis der aktuellen Lage und Informationen eine Hilfestellung für die notwendige Analyse der denkbaren Auswirkungen sowie eine Zusammenfassung dieser Auswirkungen auf die Rechnungslegung von Abschlüssen mit Stichtag 31. Dezember 2021 und von Stichtagen ab dem 28. Februar 2022. Darüber hinaus weisen wir hinsichtlich der Auswirkungen auf die Rechnungslegung auf den am 08.03.2022 veröffentlichten fachlichen Hinweis vom Institut der Wirtschaftsprüfer ([Fachlicher Hinweis - IDW.de](#)) als weiterführende Literatur hin. Zusätzlich ist die Veröffentlichung einer Fachinformation des Beirats für Rechnungslegung und Abschlussprüfung ([AFRAC](#)) geplant.

Was ist bei der Analyse der Auswirkungen zu bedenken?

Die „Betroffenheitsanalyse“, die zur Beurteilung der möglichen Auswirkungen des Kriegs in der Ukraine auf den Jahres-/Konzernabschluss sowie den Lagebericht erforderlich ist, hat neben den Auswirkungen auf die „Lieferkette“ (dh

Beschaffungs- und Absatzmärkte in der unmittelbaren Region (Ukraine, Russland, andere von dem Krieg in der Ukraine unmittelbar betroffene Länder)), die Geschäftsbeziehungen mit Geschäftspartnern (Kunden, Lieferanten, Finanzierungspartnern) in der Region oder mit engen Verflechtungen auch indirekte und makroökonomische – Konsequenzen (Rohstoffpreise (ua Öl, Gas), Börsenkurse/Indizes, Kreditratings, Zinssätze, Währungskurse) zu berücksichtigen. In Bezug auf die Beurteilung der Angemessenheit der Anwendung der Going-Concern-Prämisse verweisen wir auf die weiter unten getroffenen Ausführungen.

Besonderes Augenmerk ist auf die angemessene Berücksichtigung der Sanktionen und Gegenmaßnahmen aber auch von Gesellschaften freiwillig gesetzten Maßnahmen und deren Folgen für bestimmte Personen, Produkte und die Zahlungsfähigkeit durch zB Ausschluss russischer Banken aus dem SWIFT System zu legen und die Einschätzung, welche Maßnahmen zu deren Einhaltung durch das bilanzierende Unternehmen getroffen wurden. Geschäftstätigkeiten durch ein Tochterunternehmen in der Region oder in Österreich sind entsprechend der Bedeutung und der wirtschaftlichen Verflechtungen besonders zu würdigen. Betreffend der aktuellen Sanktionslage siehe [Aktueller Stand der Sanktionen gegen Russland und die Ukraine - WKO.at](#).

Im Hinblick auf die Beurteilung einzelner Bilanzposten können beispielhaft folgende Themenbereiche betroffen sein:

- Bewertung von Forderungen und Ermittlung erwarteter Kreditverluste;
- Ermittlung von beizulegenden Zeitwerten
- Ermittlung der Wertminderung (IFRS) bzw der außerplanmäßigen Abschreibung (UGB) von Immateriellem Anlagevermögen und Sachanlagevermögen;
- Bewertung des Vorratsvermögens und von Vertragsvermögenswerten;
- Rückstellungen für Vertragsstrafen oder belastende Verträge;
- Änderungen von Fristigkeiten der Verbindlichkeiten bedingt durch eine vorzeitige Rückzahlungsverpflichtung aufgrund von nicht mehr eingehaltenen Covenants
- Ansatz und Bewertung von latenten Steueransprüchen; sowie
- Folgen von Zugriffsbeschränkungen auf Vermögenswerte oder Beteiligungsgesellschaften durch Sanktionen sowie lokale rechtliche oder faktische Umstände
- Bewertung von Wertpapieren mit Bezug zur betroffenen Region (zB Anleihen russischer Emittenten)
- Beurteilung der Auswirkungen auf die Konsolidierungspflicht von ukrainischen, russischen oder belarussischen Tochterunternehmen

Auswirkungen auf die Rechnungslegung zum Stichtag 31. Dezember 2021

Bei der Beurteilung der Frage, ob nach dem Abschlussstichtag gewonnene Erkenntnisse im Jahres- oder Konzernabschluss zu berücksichtigen sind, ist zu unterscheiden, ob die neuen Informationen bessere Erkenntnisse über die Verhältnisse zum Abschlussstichtag liefern (sog. wertaufhellende Erkenntnisse) oder ob es sich um neue Erkenntnisse und Änderungen der Verhältnisse nach dem Abschlussstichtag handelt (sog. wertbegründende Tatsachen) (AFRAC 16, Rz 8 und IAS 10.3 (b)).

Ist der Kriegsbeginn am 24. Februar 2022 ein wertaufhellendes oder ein wertbegründendes Ereignis in der UGB-Rechnungslegung?

Obwohl bereits vor dem 31. Dezember 2021 Ereignisse stattgefunden haben und Maßnahmen im Zusammenhang mit dem Krieg in der Ukraine

gesetzt wurden, war der Kriegsbeginn am 24. Februar 2022 ein spezifisches Ereignis, welches zur Verhängung von weitreichenden Sanktionen und etwaige Gegenreaktionen führte. Da diese Ereignisse zeitlich nach dem Bilanzstichtag liegen, handelt es sich um ein **wertbegründendes Ereignis** und dieses ist damit aufgrund des Stichtagsprinzips (§ 201 Abs. 2 Z 3 UGB) nicht in der (Konzern-) Bilanz und (Konzern-) Gewinn- und Verlustrechnung zum 31. Dezember 2021, sondern erst in der Folgeperiode entsprechend zu berücksichtigen. Eine Ausnahme hiervon bilden die Ereignisse dann, wenn sie Auswirkungen auf die Unternehmensfortführung haben. Siehe hierzu auch unter dem Punkt „Welche Auswirkungen ergeben sich auf die Beurteilung der Annahme der Fortführung der Unternehmensfortführung?“

Welche Angaben sind im UGB-Anhang zum Jahres- und Konzernabschluss per 31. Dezember 2021 zu machen?

Wertbegründende Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, die im Zeitraum zwischen dem Ende des Geschäftsjahres 2021 und dem Zeitpunkt der Aufstellung des Abschlusses eingetreten sind, sind im Anhang zum Jahresabschluss von mittelgroßen und großen Gesellschaften (§ 221 UGB) gemäß § 238 Abs 1 Z 11 UGB und zum Konzernabschluss gemäß § 251 Abs 1 UGB als **Ereignisse nach dem Abschlussstichtag** anzugeben. Dabei ist die Art des Ereignisses und eine Schätzung der finanziellen Auswirkungen zu erläutern.

Ist der Kriegsbeginn am 24. Februar 2022 ein wertaufhellendes (adjusting event) oder ein wertbegründendes Ereignis (non-adjusting event) in der IFRS-Rechnungslegung?

Der Kriegsbeginn ist auch nach IFRS ein **wertbegründendes Ereignis** (non-adjusting event – IAS 10.3(b)) und somit auf Basis des IAS 10.10 nicht in der (Konzern-)Bilanz und (Konzern-) Gewinn- und Verlustrechnung zum 31. Dezember 2021, sondern erst in der Folgeperiode entsprechend zu berücksichtigen. Auch in der IFRS-Rechnungslegung sind Auswirkungen der Ereignisse auf die Unternehmensfortführung davon ausgenommen.

Welche Angaben sind per 31. Dezember 2021 im IFRS-Anhang zu machen?

Über wesentliche nicht zu berücksichtigende Ereignisse (non-adjusting event gemäß IAS 10.3(b)) ist im IFRS-Anhang zu berichten.

Zusätzlich zu der Art des Ereignisses (IAS 10.21(a)) ist auch eine Schätzung der finanziellen Auswirkungen dieser Ereignisse oder eine Aussage darüber, dass eine solche Schätzung nicht vorgenommen werden kann (IAS 10.21(b)), anzugeben.

Welche Auswirkungen hat der Vorgang auf die (Konzern-)Lageberichterstattung?

Der Lagebericht hat gemäß § 243 Abs 2 UGB bzw § 267 Abs 1 UGB iVm § 245a Abs 1 UGB auf die **voraussichtliche Entwicklung des Unternehmens** einzugehen, und zudem sind im **Risikobericht** auch die wesentlichen Risiken und Ungewissheiten zu beschreiben, denen das Unternehmen ausgesetzt ist (AFRAC 9, Rz 52ff).

Besteht ein wesentliches Risiko, dass die Auswirkungen der aktuellen Entwicklungen im Zusammenhang mit dem Krieg in der Ukraine und die verhängten Sanktionen sowie gegebenenfalls Gegenreaktionen zu einer negativen Abweichung von Prognosen oder Zielen des bilanzierenden Unternehmens führen können, ist darüber im Rahmen des Lageberichts zu berichten.

Welche Auswirkungen haben die Ereignisse, wenn diese zwischen Aufstellung und Feststellung des Abschlusses liegen?

Gemäß AFRAC 16 besteht für wertbegründende Ereignisse grundsätzlich keine Verpflichtung den bereits aufgestellten aber noch nicht festgestellten Abschluss anzupassen. Demnach sind bei Abschlüssen mit Stichtag 31. Dezember 2021, die bereits aufgestellt wurden, grundsätzlich keine Anpassung von Anhang und Lagebericht vorzunehmen.

Ausgenommen davon sind solche Umstände, die zu erheblichen Zweifel an der Anwendbarkeit der Fortführungsprämisse führen. Siehe hierzu auch unter dem Punkt „Welche Auswirkungen ergeben sich auf die Beurteilung der Annahme der Fortführung der Unternehmensfortführung?“.

Zudem obliegt es der Entscheidung der Organe, zu prüfen, ob gegebenenfalls im Einzelfall (trotz grundsätzlicher Erfüllung der Verpflichtungen im Rahmen der Aufstellung) unter Bedachtnahme auf die Auswirkungen auf die Vermittlung eines durch den Jahres-/Konzernabschluss zu gewährenden möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens eine Änderung zu erfolgen hat (AFRAC 16, Rz 18).

Welche Auswirkungen ergeben sich auf die Beurteilung der Annahme der Unternehmensfortführung?

Bei der Beurteilung der Angemessenheit der Annahme der Unternehmensfortführung („Going Concern“-Prämisse) sind sämtliche verfügbaren Informationen über die Zukunft, mindestens jedoch die ersten 12 Monate nach dem Abschlussstichtag in Betracht zu ziehen, unter Berücksichtigung der möglichen Auswirkungen von Ereignissen und Änderungen der Bedingungen sowie der realistisch möglichen Reaktionen (siehe näher KFS/RL 28, Rz 21ff bzw IAS 1.26). Die Unterscheidung nach wertaufhellenden und wertbegründenden Ereignissen, ist für diese Beurteilung unerheblich. Daher sind die indirekten oder direkten Auswirkungen aufgrund des Kriegs in der Ukraine und der bisher verhängten Sanktionen aber auch von Unternehmen freiwillig gesetzten Reaktionen in die Überlegungen hinsichtlich der Going-Concern-Prämisse auch bereits für Abschlüsse zum 31. Dezember 2021 mit einzubeziehen und gegebenenfalls in der Berichterstattung zu berücksichtigen, falls wesentliche Unsicherheiten in Verbindung mit den Ereignissen bestehen und diese zu erheblichen Zweifeln an der Fortführbarkeit des bilanzierenden Unternehmens führen (KFS/RL 28, Rz 27 bzw IAS 1.25). Falls aufgrund der aktuellen Entwicklungen die Going-Concern-Prämisse nicht mehr erfüllt ist und der Abschluss zum 31. Dezember 2021 somit nicht auf der Grundlage der Annahme der Unternehmensfortführung aufgestellt wird, ist dies anzugeben (IAS 1.25)

Können die Ereignisse Auswirkungen auf die Ausschüttung haben?

Auch wenn die aktuellen Ereignisse als wertbegründend gemäß UGB einzustufen sind, sieht § 82 (5) GmbHG (der nach verbreiteter Auffassung analog für die AG gilt (AFRAC-Fachinformation COVID-19, Erläut zu Rz 26)) ein Ausschüttungsverbot vor, wenn das Vermögen einer Gesellschaft durch nach dem Stichtag, d.h. für den konkreten Fall durch den Krieg in der Ukraine im Jahr 2022 eingetretene erhebliche Verluste oder Wertminderungen nicht bloß vorübergehend geschmälert wird. Damit ist eine Beurteilung vorzunehmen, ob durch die beschriebenen Umstände seit dem Stichtag Verluste oder Wertminderungen eingetreten sowie erheblich und nachhaltig für die Vermögenslage sind. Eine solche Schmälerung des Vermögens ist von der Ausschüttung

ausgeschlossen und vom ausschüttungsfähigen Bilanzgewinn in Abzug zu bringen.

Auswirkungen auf die Rechnungslegung für Stichtage ab dem 28. Februar 2022

Für Bilanzstichtage ab dem 28. Februar 2022 sind die Auswirkungen des Kriegs in der Ukraine, soweit diese in das Geschäftsjahr fallen, Ereignisse des laufenden Geschäftsjahres und damit im Zahlenwerk der Bilanzierung zu berücksichtigen. Auch nach der Definition gemäß IAS 10.3(a) handelt es sich um ein berücksichtigungspflichtiges Ereignis (adjusting event), welches bereits am Abschlussstichtag vorlag.

Günther Hirschböck

Partner Audit
T +43 1 31332-3264
ghirschboeck@kpmg.at

Gabriele Lehner

Partner Audit
T +43 732 6938 2230
glehner@kpmg.at

kpmg.at

Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation. Unsere Leistungen erbringen wir vorbehaltlich der berufsrechtlichen Prüfung der Zulässigkeit in jedem Einzelfall.

© 2022 KPMG Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, eine österreichische Gesellschaft mit beschränkter Haftung und ein Mitglied der globalen KPMG Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer private English company limited by guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.