

Unternehmensfortführung gemäß § 201 Abs 2 Z 2 UGB

Crowe SOT GmbH | Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung

Klagenfurt, 26. November 2018

Dr. Anton Schmidl

Übersicht

- Chronologie
- Kernaussagen
- UGB als Basis
- Fortführungsannahme auf Basis der Unternehmensplanung
- Fortführungsprognose und Fortbestehensprognose
- Abgehen von der Fortführungsannahme
- Prognosezeitraum
- Anhangangaben
- Beilage: Entscheidungsbaum: Fortführungsannahme
- Exkurs going concern in der Wirtschaftsprüfung ISA 570
- Entscheidungsbaum: Bestätigungsvermerk

Chronologie

- **Positionspapier des dt. IDW vom 13.08.2012**
„Zusammenwirken von handelsrechtlicher Fortführungsannahme und insolvenzrechtlicher Fortbestehensprognose“
- **Positionspapier des FS für UR, Sub AG „going concern“**
(Leitung Hanusch / Schmidl), beschlossen 27.06.2016
„Stellungnahme zur Fortführungsannahme“
- **BGH, Urteil vom 26.01.2017 – IX ZR 285/14 OLG Hamburg**
„Beurteilung der Umstände der Unternehmensfortführung durch Bilanzersteller verpflichtend, keine Verpflichtung zur Erstellung einer Fortbestehensprognose“
- **Fachgutachten KFS / RL 28, Sub AG „going concern“** (Leitung Schmidl)
beschlossen 19.09.2017 (geringfügig überarbeitet im Juni 2018)
„Unternehmensfortführung gem § 201 Abs 2 Zi 2 UGB“
- **IDW PS 270 n.F. vom 11.07.2018**
„... systematische Abarbeitung zur Unternehmensfortführung fehlt derzeit ...“

Kernaussagen

- Das UGB normiert die gesetzliche Fortführungsannahme, die der Bilanzierung zugrunde zu legen ist. Für diese **Fortführungsannahme sind keine besonderen Nachweise notwendig**, wenn ein grundsätzlicher Fortführungswille besteht und eine nachhaltige Gewinnsituation, leicht Zugriff auf finanzielle Mittel und ein positives Eigenkapital vorliegen.
- Die Geltung der Fortführungsannahme wird mit einer Fortführungsprognose beurteilt. Die **Fortführungsprognose ist die Beurteilung der Unternehmensplanung aus dem Gesichtspunkt der Unternehmensfortführung**. Davon zu unterscheiden ist die **Fortbestehensprognose, die die Beurteilung derselben Unternehmensplanung aus dem Gesichtspunkt des Insolvenzrechtes** ist.

Kernaussagen

- Der **Prognosezeitraum des UGB umfasst prinzipiell 12 Monate** ab dem Abschlussstichtag. Bei negativen Entwicklungen, wie zum Beispiel negativen **Plan-Ist-Abweichungen** ist die Unternehmensplanung auf **12 Monate seit dem Abschlusserstellungsstichtag bzw. auf das laufende und das Folgejahr auszuweiten**.
- Von der **Fortführungsannahme** ist erst zu einem sehr späten Zeitpunkt abzugehen. Dies ist dann der Fall, wenn **hinreichend sichere (das sind substantielle und in hohem Maße wahrscheinliche) Gründe gegen die Fortführungsannahme vorliegen**. Davon zu unterscheiden ist das Nichtvorliegen einer insolvenzrechtlichen Überschuldung und damit eine positive **Fortbestehensprognose, die ein wesentlich höheres Maß an Sicherheit verlangt, nämlich eine überwiegende Wahrscheinlichkeit**.
- Beim Abgehen von der **Fortführungsannahme** ist **nicht automatisch auf Liquidationswerte** überzugehen. Das **Abgehen von der Fortführungsannahme vor Liquidation** erfordert eine abweichende Bilanzierung mit z. B. kürzeren Nutzungsdauern und der Bewertung des **auf Einstellung ausgerichteten Geschäftsbetriebes**.

UGB als Basis

- Für die Erstellung des Jahresabschlusses sind **primär die Vorschriften des Unternehmensgesetzbuches UGB** zu berücksichtigen. Insolvenzrechtliche Vorschriften sind zwar immer von der Geschäftsführung im Auge zu behalten, sind im Jahresabschluss aber lediglich im Sinne des § 225 Abs 1 UGB bei der Erläuterung, ob bei negativem Eigenkapital eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechtes vorliegt, direkt zu beachten.
- Das UGB normiert die gesetzliche Fortführungsannahme, die der Bilanzierung zugrunde zu legen ist. Für diese **Fortführungsannahme sind keine besonderen Nachweise notwendig**, wenn ein grundsätzlicher Fortführungswille besteht und eine nachhaltige Gewinnsituation, leicht Zugriff auf finanzielle Mittel und ein positives Eigenkapital vorliegen.

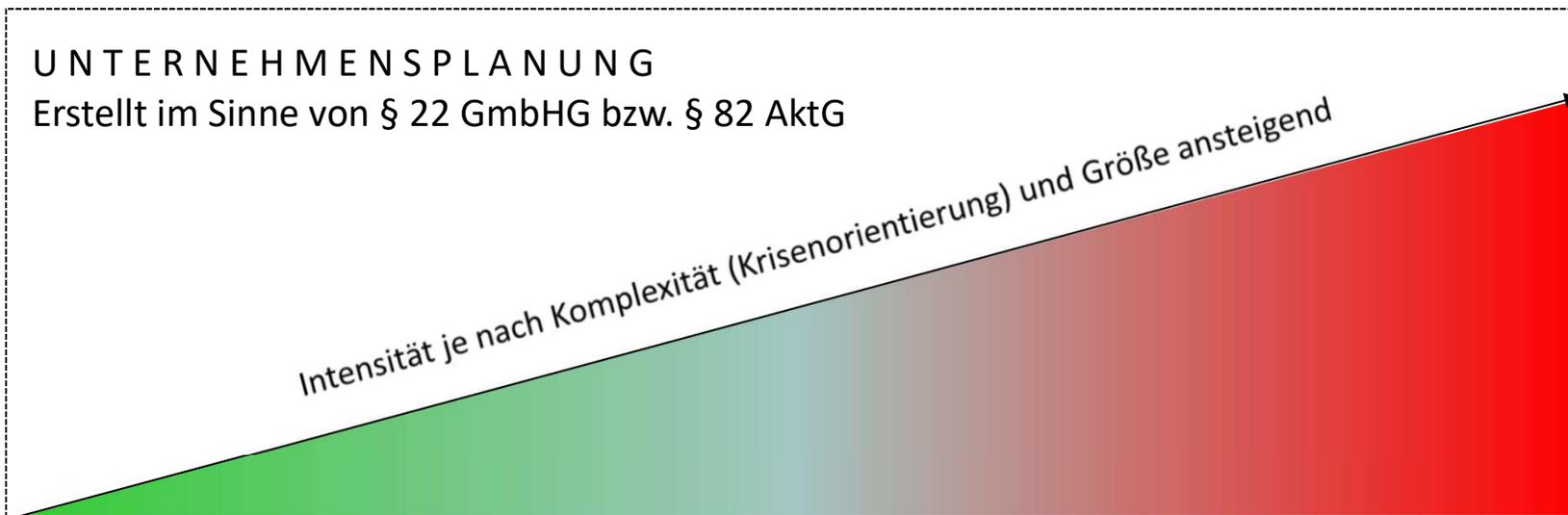
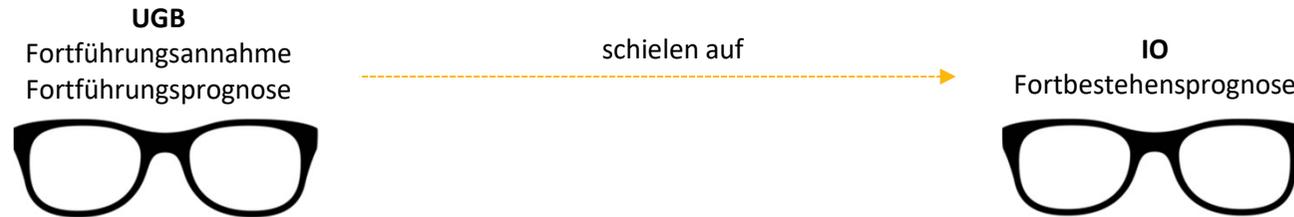
Fortführungsannahme auf Basis der Unternehmensplanung

- Sollten diese primären Faktoren nicht ohne weiteres vorliegen, ist die Unternehmensplanung heranzuziehen. Der **Detailliertheitsgrad der Unternehmensplanung** richtet sich nach Ausmaß und Wahrscheinlichkeit der der Unternehmensfortführung möglicherweise entgegenstehenden Gründe (eines möglicherweise erheblichen Risikos der Unternehmensfortführung).
- Die Unternehmensplanung reicht von einer reinen Ertragsplanung bis zu einer integrierten Planungsrechnung einschließlich detaillierter Erläuterungen der Annahmen und wesentlichen Unsicherheiten bei den Planungsannahmen.

Fortführungsprognose und Fortbestehensprognose

- Die Geltung der Fortführungsannahme wird mit einer Fortführungsprognose beurteilt. Die **Fortführungsprognose ist die Beurteilung der Unternehmensplanung aus dem Gesichtspunkt der Unternehmensfortführung.**
- Davon zu unterscheiden ist die **Fortbestehensprognose, die die Beurteilung derselben Unternehmensplanung aus dem Gesichtspunkt des Insolvenzrechtes** ist.
- Es ist nun klargestellt, dass die **Fortbestehensprognose nicht die Unternehmensplanung** selbst ist, sondern lediglich die Beurteilung der Unternehmensplanung.

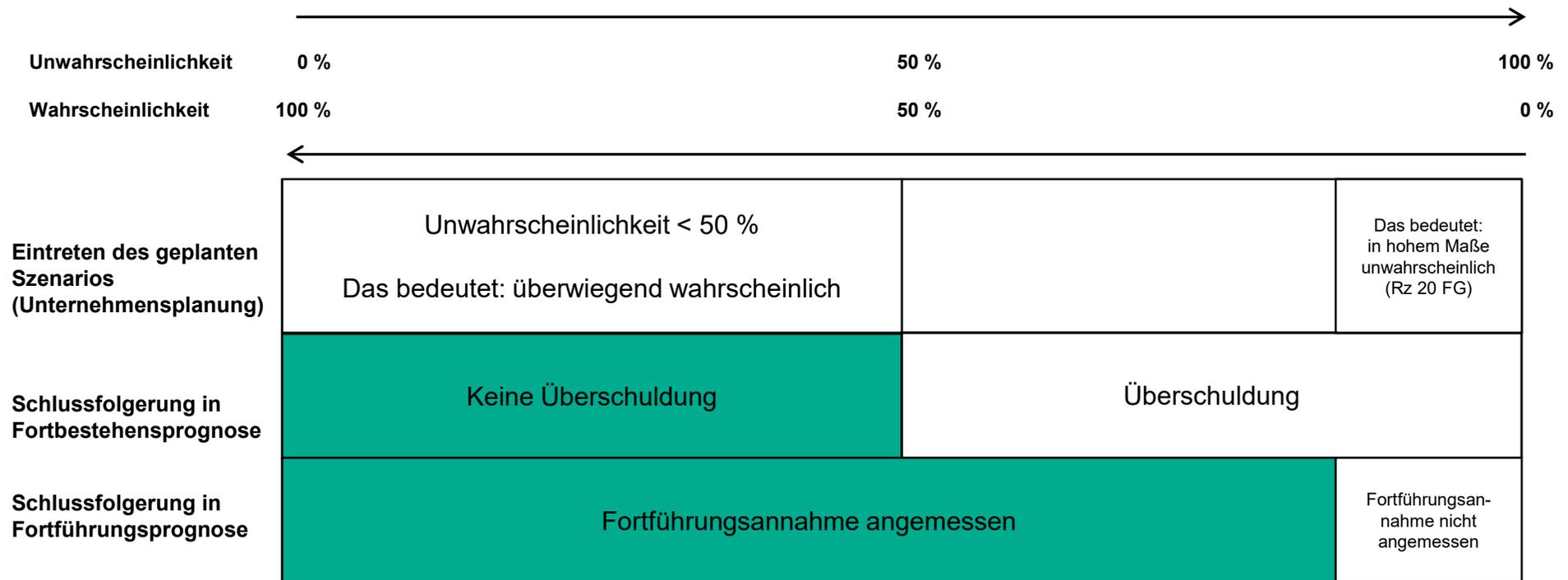
Fortführungsprognose und Fortbestehensprognose



Abgehen von der Fortführungsannahme

- Von der **Fortführungsannahme** ist erst zu einem sehr späten Zeitpunkt abzugehen. Dies ist dann der Fall, wenn **hinreichend sichere (das sind substanzielle und in hohem Maße wahrscheinliche) Gründe gegen die Fortführungsannahme vorliegen**.
- Davon zu unterscheiden ist das Nichtvorliegen einer insolvenzrechtlichen Überschuldung und damit eine positive **Fortbestehensprognose, die ein wesentlich höheres Maß an Sicherheit verlangt, nämlich eine überwiegende Wahrscheinlichkeit**.
- Beim Abgehen von der **Fortführungsannahme** ist **nicht automatisch auf Liquidationswerte** überzugehen. Dies ist erst bei Einleiten eines formellen Liquidationsverfahrens gemäß den rechtlichen Bestimmungen der Fall.
- Das **Abgehen von der Fortführungsannahme vor Liquidation** erfordert eine abweichende Bilanzierung mit z. B. kürzeren Nutzungsdauern und der Bewertung des **auf Einstellung ausgerichteten Geschäftsbetriebes**.

Abgehen von der Fortführungsannahme



Fazit: „more likely than not“ ist der Maßstab bei der insolvenzrechtlichen Fortbestehensprognose, nicht aber bei der unternehmensrechtlichen Fortführungsprognose, erstere kann aber natürlich letztere beeinflussen!

Prognosezeitraum

- Der **Prognosezeitraum des UGB umfasst prinzipiell 12 Monate** ab dem Abschlussstichtag. Für diesen Zeitraum ist die Fortführungsannahme zu treffen. Dies entspricht dem üblichen Zyklus von Unternehmensplanungen, die zum Ende des Geschäftsjahres für das folgende Jahr aufgestellt und von den Gremien beschlossen werden.
- Sollten sich während der Abschlussaufstellung Probleme herauskristallisieren, wie beispielsweise negative **Plan-Ist-Abweichungen**, so ist die Unternehmensplanung auf **12 Monate seit dem Abschlusserstellungsstichtag bzw. auf das laufende und das Folgejahr auszuweiten** und zu beurteilen (diese Beurteilung ist die Fortführungsprognose).

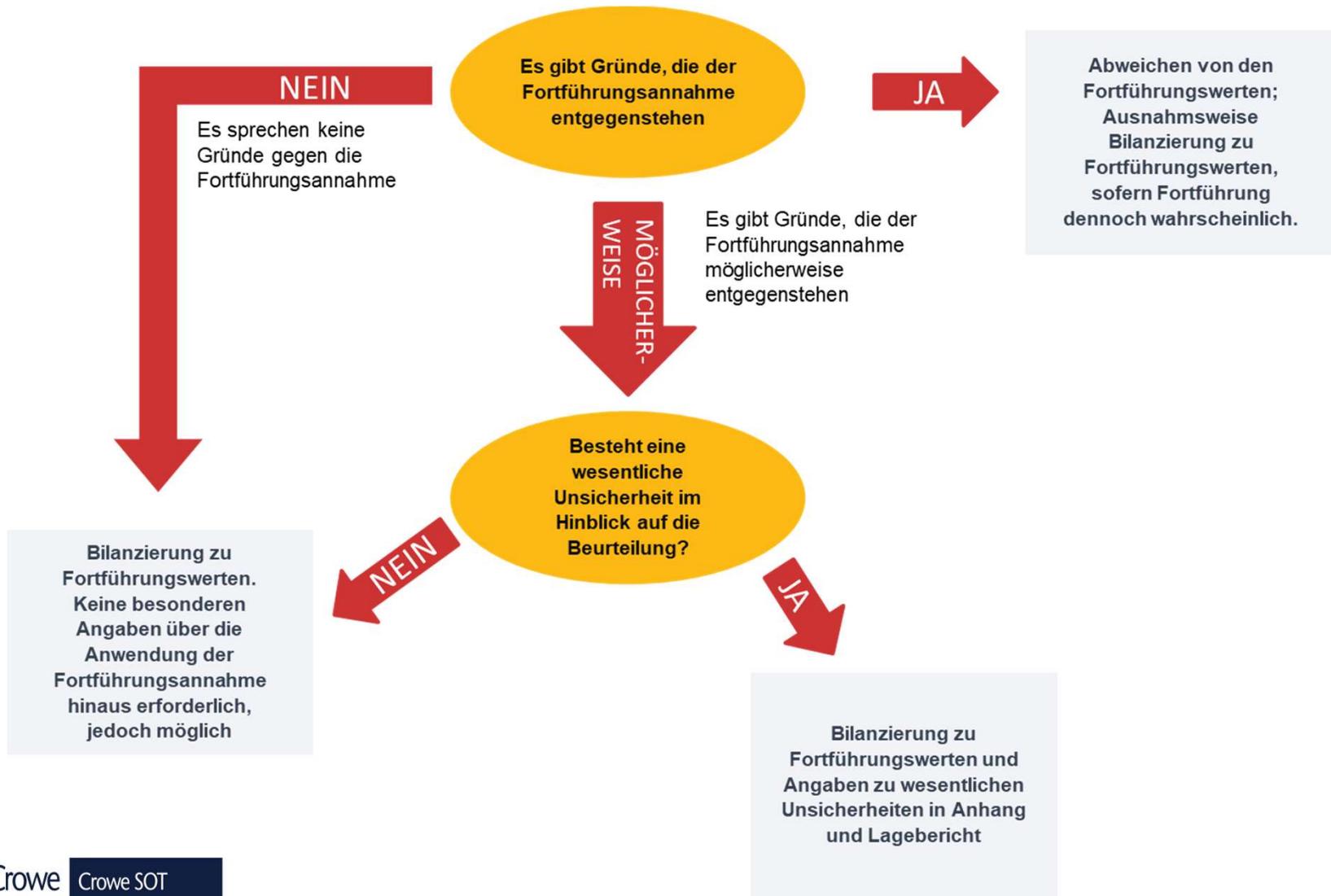
Anhangangaben

- Im **Anhang** zum Jahresabschluss sind im Kapitel Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden der **Grundsatz der Fortführungsannahme** und – falls dies der Fall ist – **wesentliche Unsicherheiten im Hinblick auf die Unternehmensfortführung** anzugeben. Diese Angabe muss zweifelsfrei auf die Unsicherheiten hinweisen und darf nicht mit möglichen Potentialen „saldiert“ sein.
- Davon **getrennt** ist bei **negativem Eigenkapital** gem. § 225 (1) im diesbezüglichen Abschnitt zu erläutern, weshalb keine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechts vorliegt.

§ 225 (1) ist allerdings im **Spannungsverhältnis** zu

- Anhangangabe der wesentlichen Unsicherheiten (Erl. zu RÄG 2014 iZm § 237 UGB)
sowie
- Gold plating iVm Bilanzrichtlinie (2013/34/EU)

Beilage: Entscheidungsbaum Fortführungsannahme





Exkurs going concern in der Wirtschaftsprüfung ISA 570

Schlüsselbegriffe nach ISA 570

WESENTLICHE UNSICHERHEITEN

iVm Ereignissen oder Gegebenheiten, die

ERHEBLICHE ZWEIFEL

an der Fähigkeit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können.

Struktur und Ablauf ISA 570

- **ISA 570.2 und .A2: Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit**
 - Absehbare Zukunft, gewöhnlicher Geschäftsverlauf
- **ISA 570.3-5: Verantwortung, die Fähigkeit der Einheit zur Unternehmensfortführung einzuschätzen**
 - Verpflichtung des Managements zur Einschätzung
- **ISA 570.6-7: Verantwortung des Abschlussprüfers**
 - ausreichende geeignete Prüfungsnachweis zu erlangen
 - wesentliche Unsicherheiten zu Unternehmensfortführung erkennen
 - Prüfer kann nicht vorhersagen, keine Garantien abgeben - § 269(5) UGB

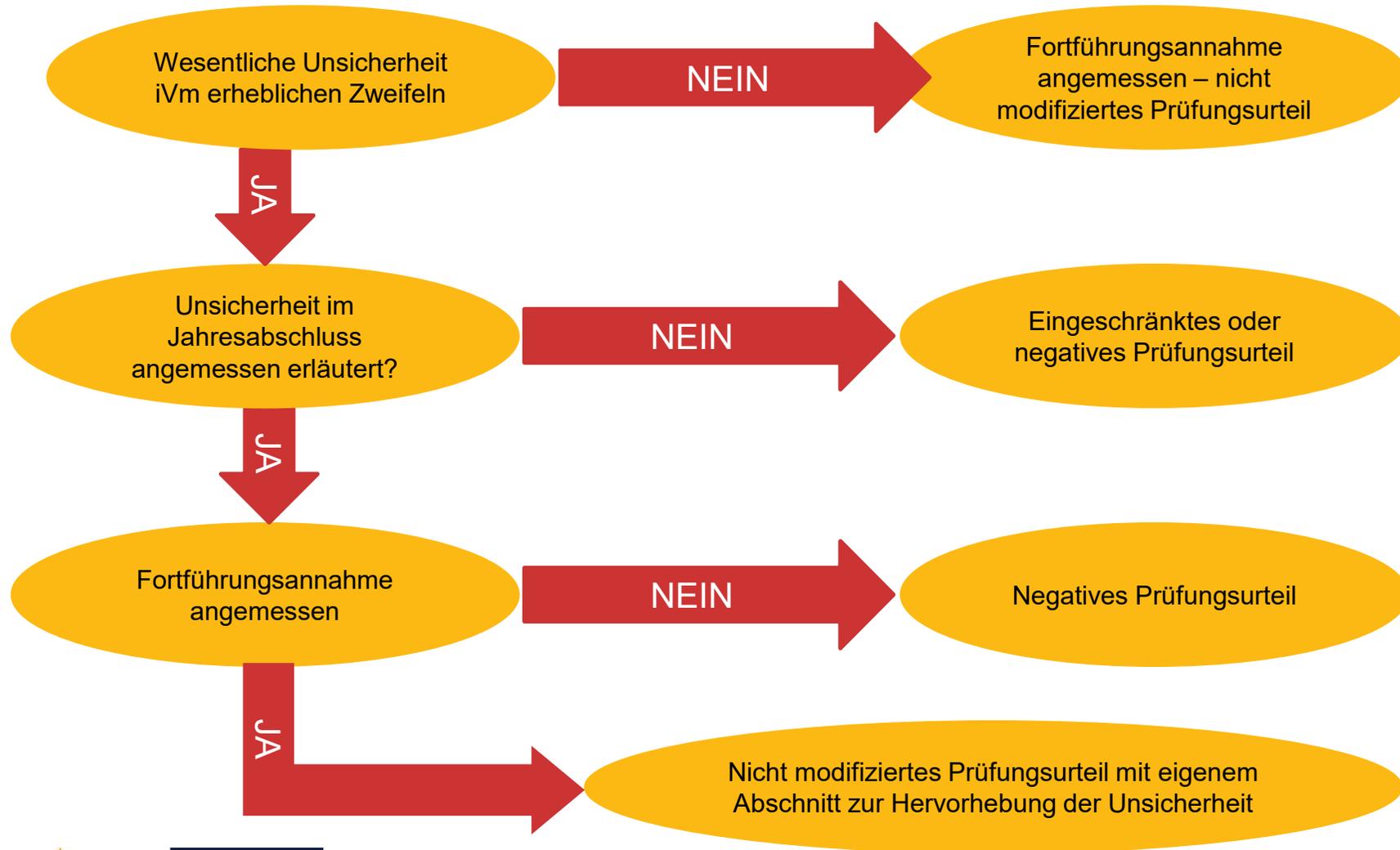
Anforderungen

- **ISA 570.10-15 RISK ASSESSMENT**
 - gibt es ERHEBLICHE ZWEIFEL an der Fortführungsannahme?
- **ISA 570.16 RISK RESPONSE**
 - wenn es erheblichen Zweifel gibt, bestehen WESENTLICHE UNSICHERHEITEN?
- **ISA 570.17-18 SCHLUSSFOLGERUNGEN des Abschlussprüfers**
 - gibt es ausreichende geeignete Prüfungsnachweise?
- **ISA 570.19-20 ANGABEN in JAB / Lagebericht**
 - sind die Angaben ausreichend?
- **ISA 570.21-24 BESTÄTIGUNGSVERMERK**
- **ISA 570.25 KOMMUNIKATION**

Anhangangabe bei negativem Eigenkapital gem § 225 (1) UGB

- **NICHT** nach **ISA 570** zu prüfen
- **Nicht** im Abschnitt zur **Hervorhebung einer wesentlichen Unsicherheit** im Bestätigungsvermerk enthalten
- Von der Unternehmensfortführung unabhängige Einschränkung oder Versagung des **Bestätigungsvermerkes nach ISA 705**

Entscheidungsbaum



Crowe SOT im Netzwerk von Crowe Global



Über Crowe SOT

Crowe SOT ist mit 5 Standorten in ganz Österreich vertreten und intensiv im Bereich der Wirtschaftsprüfung bzw. prüfungsangelerter Aufgabenbereiche sowie der Steuerberatung inklusive Rechnungswesen tätig. Die Mandate umfassen österreichische und internationale mittelständische (auch börsennotierte) Unternehmen und Konzerne sowie Unternehmen im öffentlich-rechtlichen Bereich.



Leistungen

Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Unternehmensberatung, Rechnungswesen, Wirtschaftsmediation



Internationales Netzwerk

Crowe Global ist eines der weltweit größten Netzwerke von selbständigen und unabhängigen Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsfirmen. Das derzeit weltweit 8.-größte und stark wachsende Netzwerk besteht aus über 200 unabhängigen Steuerberatungs-, Wirtschaftsprüfungs- und Unternehmensberatungsfirmen in über 130 Ländern.



Dr. Anton Schmid anton.schmid@crowe-sot.at
Managing Partner, International Liaison Partner

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Partner der Crowe SOT Kärnten und Crowe SOT AAT Wien, Mitglied des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der KSW, Universitätslektor an der WU Wien und Universität Klagenfurt

Crowe SOT GmbH, Sterneckstraße 82, 9020 Klagenfurt
+43 (0) 463 56411 klagenfurt@crowe-sot.at