

06.04.2021

Zweifelsfragen zu den Auswirkungen der Ausbreitung des Corona-virus auf die Rechnungslegung und deren Prüfung (Teil 3, 5. Update, April 2021)

Fachlicher Hinweis des IDW

1.	Vorbemerkungen	2
2.	Ausgewählte Zweifelsfragen zu den Auswirkungen auf die Rechnungslegung nach HGB und IFRS	2
2.1.	Berichterstattung im Anhang sowie im Lagebericht.....	2
2.2.	Bilanzielle Abbildung von Zahlungen im Kontext von öffentlichen Unterstützungsmaßnahmen.....	8
2.3.	Sonstige Fragen zum Jahres- und Konzernabschluss – Neue Fragen und aktualisiert	14
3.	Ausgewählte Zweifelsfragen zu den Auswirkungen auf die Prüfung von Abschlüssen.....	32
3.1.	Auswirkungen der Verschiebung der Hauptversammlung auf die Bestellung des Abschlussprüfers	32
3.2.	Auswirkungen der Corona-Pandemie auf die Risikobeurteilung des Abschlussprüfers und die Festlegung der Wesentlichkeit	34
3.3.	Auswirkungen von Zugangs- und Reisebeschränkungen sowie der vermehrten Nutzung von Heimarbeit (sog. „remote-work“) durch Mandanten	37
3.4.	Beurteilung von zukunftsbezogenen Sachverhalten einschließlich der Going-Concern-Prämisse sowie von prognostischen Angaben.....	51
3.5.	Berichterstattung über entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen.....	60
3.6.	Abbildung der Auswirkungen der Corona-Pandemie als besonders wichtiger Prüfungssachverhalt („KAM“) im Bestätigungsvermerk.....	63
3.7.	Aufnahme eines Hinweises zur Hervorhebung eines Sachverhalts im Zusammenhang mit der Corona-Pandemie	65
4.	Sonstige Fragestellungen	68
	Anlage 1: Übersicht zu möglichen Fernprüfungshandlungen	
	Anlage 2: Systematisierung von Unternehmen in der Corona-Pandemie	

06.04.2021

1. Vorbemerkungen

Die Corona-Pandemie hat in kürzester Zeit zu zahlreichen Fragen im Bereich der Rechnungslegung und Prüfung geführt. Das IDW hat sich dieser Fragen unmittelbar angenommen und mit den Fachlichen Hinweisen vom 04. und 25.03.2020 (Teil 1 und Teil 2) erste Antworten in enger Abstimmung mit seinen Fachgremien gegeben. Flankiert werden diese Hinweise von fachlichen Hilfestellungen etwa zum Arbeits- und Steuerrecht sowie zu branchenbezogenen Fragestellungen. Alle Materialien sind auf der IDW Website unter <https://www.idw.de/idw/im-fokus/coronavirus> abrufbar.

Der Strom neu auftretender Fragen zur Rechnungslegung und Prüfung aus der Praxis reißt nicht ab. Naturgemäß werden die Fragen auch deutlich detaillierter. Um gleichwohl abgestimmt und fundiert, aber eben auch zügig Lösungsmöglichkeiten zu kommunizieren, wurden die Fachlichen Hinweise im vorliegenden Teil 3 auf ein Fragen- und Antworten-Format umgestellt. Dieser Teil 3 wird nunmehr durch Updates auf dem aktuellen Stand der Entwicklungen gehalten. Im Rahmen der Updates werden neu aufgetretene Fragestellungen ergänzt, sei es infolge der Pandemie-Entwicklung oder vor dem Hintergrund neuer „Corona-Gesetzgebung“ mit Auswirkungen auf die Rechnungslegung oder Abschlussprüfung. Außerdem werden bestehende Ausführungen aktualisiert, bspw. wenn bestimmte Aspekte in der anstehenden oder laufenden Prüfungssaison besondere Beachtung erfordern oder sich die Meinungsbildung zu bestehenden Zweifelsfragen fortentwickelt hat. Im Vergleich zum letzten Update ergänzte Fragestellungen sind durch den Zusatz „Neu“ gekennzeichnet.

Das vorliegende fünfte Update beinhaltet vor allem die Ergänzung von zwei neuen Fragen. Diese betreffen die Sofortabschreibung sog. digitaler Vermögensgegenstände in der Handelsbilanz (Frage 2.3.15.) sowie die Qualifizierung stiller Einlagen des Wirtschaftsstabilisierungsfonds als Fremd- oder Eigenkapital in der Handelsbilanz des Inhabers des Handelsgeschäfts (Frage 2.3.16.).

2. Ausgewählte Zweifelsfragen zu den Auswirkungen auf die Rechnungslegung nach HGB und IFRS

2.1. Berichterstattung im Anhang sowie im Lagebericht

Frage 2.1.1.: Sind aufgrund der Auswirkungen der Corona-Pandemie in jedem Fall Ausführungen in den handelsrechtlichen Anhang (Nachtragsbericht i.S. von § 285 Nr. 33 HGB) aufzunehmen?

Eine generelle Berichtspflicht besteht nicht. Die Notwendigkeit einer Berichterstattung hängt von der individuellen Betroffenheit des Unternehmens von den Auswirkungen der Corona-Pandemie auf die künftige Entwicklung ab. Eine „Fehlanzeige“ ist nicht erforderlich.

06.04.2021

Frage 2.1.2.: Welche besonderen Auswirkungen der Corona-Pandemie ergeben sich für den HGB-Jahresabschluss einer kleinen bzw. Kleinstkapitalgesellschaft oder für eine Gesellschaft, die ihren Jahresabschluss nach den für alle Kaufleute geltenden handelsrechtlichen Vorschriften aufstellt?

Die gesetzlichen Vertreter kleiner Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 1 HGB) sind nach § 264 Abs. 1 Satz 4 Halbsatz 1 HGB nicht verpflichtet, einen Lagebericht aufzustellen. Gemäß § 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB brauchen sie zudem keinen Nachtragsbericht (§ 285 Nr. 33 HGB) in den Anhang aufzunehmen. Für Kleinstkapitalgesellschaften (§ 267a Abs. 1 HGB) sind weder ein Lagebericht (§ 267a Abs. 2 i.V.m. § 264 Abs. 1 Satz 4 Halbsatz 1 HGB) noch ein Anhang erforderlich (§ 264 Abs. 1 Satz 5 HGB). Dies gilt auch für Gesellschaften, die ihren Jahresabschluss nach den für alle Kaufleute geltenden handelsrechtlichen Vorschriften aufstellen (z.B. nicht haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften oder Gesellschaften, die im Rahmen der Aufstellung des Jahresabschlusses von den Befreiungsvorschriften der §§ 264 Abs. 3, 264b HGB Gebrauch machen). Insofern ist fraglich, ob sich gleichwohl Berichtspflichten aufgrund der Corona-Pandemie für solche Gesellschaften ergeben.

Aufgrund der expliziten gesetzlichen Befreiungsvorschriften in Bezug auf Nachtrags- bzw. Lageberichterstattung ist (Betroffenheit unterstellt; vgl. Frage 2.1.1.) keine entsprechende Berichterstattung erforderlich. Bestehen allerdings wesentliche Unsicherheiten im Zusammenhang mit Ereignissen und Gegebenheiten, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können (sog. bestandsgefährdende Risiken), muss der Bilanzierende darüber berichten (*IDW PS 270 n.F.*, Tz. 9). Kleine Kapitalgesellschaften haben eine solche Berichterstattung in den Anhang aufzunehmen. Für Kleinstgesellschaften und Gesellschaften, die ihren Jahresabschluss nach den für alle Kaufleute geltenden handelsrechtlichen Vorschriften aufstellen, ist die Berichterstattung z.B. unterhalb der Bilanz wiederzugeben (vgl. Fachlicher Hinweis des IDW vom 25.03.2020, S. 4).

Frage 2.1.3.: Im Anhang ist über Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahres eingetreten sind, unter Angabe ihrer Art und finanziellen Auswirkungen zu berichten (§ 285 Nr. 33 HGB). Generell ist ein Vorgang von besonderer Bedeutung, wenn seine Auswirkungen geeignet sind, das Bild, das der Abschluss zum Abschlussstichtag vermittelt, zu beeinflussen und ohne die Nachtragsberichterstattung die Entwicklung nach dem Abschlussstichtag von den Abschlussadressaten wesentlich anders beurteilt werden würde. Welche Angaben sind zur Erfüllung dieser Anforderung im Einzelnen erforderlich?

Bei der Darstellung der Art des Vorgangs ist ein allgemeiner Hinweis auf die Corona-Pandemie ausreichend.

Bei der Darstellung der finanziellen Auswirkungen sind die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu berücksichtigen, soweit diese jeweils betroffen sind. Konkrete quantitative Angaben

06.04.2021

sind nicht erforderlich, eine qualitative Berichterstattung ist ausreichend. Die verbalen Ausführungen müssen aber hinreichend die Auswirkungen auf die wirtschaftliche Lage des Unternehmens insgesamt bzw. die drei Teillagen (falls betroffen) verdeutlichen. Maßstab hierfür ist der Zweck der Vorschrift, den Adressaten zumindest grundlegende Hinweise für die weitere Entwicklung des Unternehmens als Grundlage ihrer Entscheidungen zu geben. Insofern erstreckt sich auch der Zeitraum, für welchen die finanziellen Auswirkungen darzustellen sind, sachgerechter Weise vom Beginn des Folgegeschäftsjahres bis zum Zeitpunkt der Beendigung der Aufstellung des Jahresabschlusses (im Falle prüfungspflichtiger Unternehmen ist dies der Zeitpunkt der Erteilung des Bestätigungsvermerks). Zur Berücksichtigung von Vorgängen von besonderer Bedeutung, die danach, aber bis zum Zeitpunkt der Feststellung des Jahresabschlusses eingetreten sind, vgl. den Fachlichen Hinweis des IDW vom 25.03.2020, S. 32.

Frage 2.1.4.: Kann auf einen ansonsten verpflichtenden Nachtragsbericht im Anhang (§ 285 Nr. 33 HGB) mit Verweis auf die Berichterstattung im Lagebericht verzichtet werden?

Eine explizite Verweismöglichkeit und einen Verzicht auf die Berichterstattung in einem der Berichtselemente sieht das HGB nicht vor. Somit ist grundsätzlich der jeweils einschlägigen Berichterstattungspflicht sowohl im Anhang als auch im Lagebericht nachzukommen. Aufgrund der ähnlich gelagerten Berichtsinhalte sind dabei Doppelungen nicht auszuschließen. Zur Erhöhung der Transparenz für die Adressaten – zukunftsbezogene Informationen zu den Auswirkungen der Corona-Pandemie an einer zentralen Stelle – wird es im Schrifttum indes als zulässig angesehen, im Nachtragsbericht auf die Darstellungen im Lagebericht zu verweisen, falls ansonsten identische Angaben an beiden Stellen aufzunehmen wären. Der Verweis im Nachtragsbericht muss eindeutig und klar erkennbar sein.

Frage 2.1.5.: Welche Angabepflichten sind im Fall von wesentlichen Unsicherheiten bei der Beurteilung der Going-Concern-Annahme zu beachten?

Bei der Aufstellung eines Abschlusses hat das Management die Fähigkeit des Unternehmens, den Geschäftsbetrieb fortzuführen, einzuschätzen. Darf der Abschluss unter Zugrundelegung der Going-Concern-Annahme aufgestellt werden, bestehen aber ungeachtet dessen wesentliche Unsicherheiten im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten, die bedeutende Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können (= bestandsgefährdende Risiken i.S. des *IDW PS 270 n.F.*), muss der Bilanzierende im Anhang – oder bei Entfall eines Anhangs z.B. unter der Bilanz – diese Tatsache sowie den geplanten Umgang mit diesen Risiken angeben. Zudem ist im Fall der Aufstellung eines Lageberichts über die bestandsgefährdenden Risiken im Lagebericht zu berichten, wobei die Risiken explizit als bestandsgefährdend zu benennen sind (DRS 20.148). Im Anhang eines HGB-Abschlusses kann dann unter eindeutiger Bezugnahme auf das Vorliegen einer wesentlichen Unsicherheit (bestandsgefährdendes Risiko) auf die Ausführungen im Lagebericht verwiesen werden bzw. umgekehrt (vgl. *IDW PS 270 n.F.*, Tz. 4, 24 f.).

06.04.2021

Ein pauschaler Hinweis auf bestandsgefährdende Risiken infolge bestehender Unsicherheiten über den weiteren Verlauf der Corona-Pandemie und deren Auswirkungen auf die Geschäftstätigkeit des Unternehmens im Anhang bzw. Lagebericht allein ist nicht ausreichend. Um den Informationsbedürfnissen der Abschlussadressaten gerecht zu werden, haben die gesetzlichen Vertreter gemäß *IDW PS 270 n.F.*, Tz. 9, die wichtigsten Ereignisse oder Gegebenheiten, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können, und die Pläne zum Umgang mit diesen Ereignissen oder Gegebenheiten im Abschluss klar und eindeutig anzugeben. Hierfür kann die Darstellung unterschiedlicher Szenarien unter Angabe der getroffenen Annahmen sinnvoll sein. Die gesetzlichen Vertreter müssen zudem im Abschluss eindeutig angeben, dass eine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten besteht, die Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können, und das Unternehmen möglicherweise nicht in der Lage ist, im gewöhnlichen Geschäftsverlauf seine Vermögenswerte zu realisieren sowie seine Schulden zu begleichen (Vorliegen eines bestandsgefährdenden Risikos) (zur Beurteilung durch den Abschlussprüfer vgl. Abschn. 3.4. sowie Fachlicher Hinweis des IDW vom 25.03.2020, Abschn. 5.1. und 5.2.).

Die IFRS regeln ausdrücklich, dass das Management über bestehende wesentliche *Unsicherheiten (material uncertainties)* zu berichten hat, die sich auf Ereignisse oder Gegebenheiten beziehen, die erhebliche Zweifel an der Fähigkeit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen (IAS 1.25). Die IFRS Foundation hat am 13.01.2021 zusätzliche Hinweise (*educational material*) für die Beurteilung der Going-Concern-Prämisse und zu den erforderlichen Angaben veröffentlicht.¹ Die Hinweise sollen die konsistente Anwendung der IFRS unterstützen. Sie ändern oder ergänzen nicht bestehende Anforderungen, sondern fassen vielmehr die Anforderungen relevanter Standards zusammen. Dementsprechend verweist die IFRS Foundation zuerst auf die Regelungen von IAS 1.25 f., betont jedoch, dass in Bezug auf die Beurteilung der Going-Concern-Prämisse nicht nur die spezifischen Regelungen und Angabepflichten des IAS 1.25 f. beachtet werden müssen, sondern auch die übergreifenden Angabepflichten des IAS 1. Dazu zählen insb. die Angaben des IAS 1.122 über Ermessensentscheidungen, die das Management bei der Anwendung von Rechnungslegungsmethoden, die den größten Einfluss auf die im Abschluss ausgewiesenen Beträge haben, getroffen hat. Die Angabepflicht des IAS 1.122 betrifft auch knappe Ermessensentscheidungen des Managements in Bezug auf die Beurteilung der Going-Concern-Prämisse bzw. das Vorliegen einer wesentlichen Unsicherheit (vgl. IFRIC Update, Juli 2014, S. 6; siehe auch Fragen 2.1.7. und 3.4.7.). Zudem können Angaben zu Quellen von Schätzunsicherheiten gemäß IAS 1.125-133 relevant werden.

¹ Vgl. *IFRS Foundation*, Educational material, Going concern – a focus on disclosure, Januar 2021, abrufbar unter: <https://www.ifrs.org/news-and-events/2021/01/ifrs-foundation-publishes-edu-material-to-support-companies-in-applying-going-concern-requirements/>.

06.04.2021

Frage 2.1.6.: Anforderungen an die Genauigkeit der Prognosen im Lagebericht

DRS 20.130 sieht für die in den (Konzern-)Lagebericht aufzunehmenden Prognosen grundsätzlich die Prognosearten der Punkt-, Intervall- oder qualifiziert-komparativen Prognose vor. Nach **DRS 20.133** brauchen Unternehmen ausnahmsweise, „[w]enn besondere Umstände dazu führen, dass in Bezug auf die zukünftige Entwicklung aufgrund gesamtwirtschaftlicher Rahmenbedingungen außergewöhnlich hohe Unsicherheit besteht und daher die Prognosefähigkeit der Unternehmen wesentlich beeinträchtigt ist, [...] [stattdessen nur] komparative Prognosen oder die Darstellung der voraussichtlichen Entwicklung der zur internen Steuerung verwendeten finanziellen und nichtfinanziellen Leistungsindikatoren in verschiedenen Zukunftsszenarien unter Angabe ihrer jeweiligen Annahmen“ zu berichten.

Darf für die Prognoseberichterstattung in (Konzern-)Lageberichten, die für am 31.12.2020 oder danach endende Berichtszeiträume aufzustellen sind, im Lichte der (für die Zukunft vermuteten) Auswirkungen der Corona-Pandemie von dieser Erleichterung Gebrauch gemacht werden?

Von der Erleichterung darf nur Gebrauch gemacht werden, wenn die beiden in DRS 20.133 genannten Voraussetzungen (außergewöhnlich hohe Unsicherheit hinsichtlich der Zukunftsaussichten aufgrund gesamtwirtschaftlicher Rahmenbedingungen; wesentliche Beeinträchtigung der Prognosefähigkeit des Unternehmens/Konzerns) kumulativ erfüllt sind. Ein pauschaler Verweis auf die (fortdauernde) Corona-Pandemie allein reicht nicht aus (zur Beurteilung der Situation zu Beginn der Corona-Pandemie vgl. Fachlicher Hinweis des IDW vom 04.03.2020, S. 4).

Ob die Voraussetzungen erfüllt sind, ist in sachgerechter Weise anhand derjenigen Umstände zu beurteilen, die zum Zeitpunkt der Beendigung der Aufstellung des (Konzern-)Lageberichts bestehen, d.h. i.d.R. dem Zeitpunkt der Erteilung des Bestätigungsvermerks.

Ein starkes Indiz für eine außergewöhnlich hohe Unsicherheit hinsichtlich der Zukunftsaussichten aufgrund gesamtwirtschaftlicher Rahmenbedingungen ist bspw., wenn die aktuellen Prognosen renommierter (nationaler und/oder internationaler) Wirtschaftsforschungsinstitute bzgl. der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung im Prognosezeitraum (in Deutschland, in der EU und/oder global) in außergewöhnlichem Umfang auseinanderfallen.

Eine wesentliche Beeinträchtigung der Prognosefähigkeit des Unternehmens/Konzerns setzt einen hohen, vom Bilanzierenden darzulegenden individuellen Grad der Betroffenheit des jeweiligen Unternehmens/Konzerns von den Pandemieauswirkungen voraus. Das Vorhandensein von für unternehmens-/konzerninterne Zwecke erstellten und von einem etwaigen Aufsichtsorgan des (Mutter-)Unternehmens genehmigten Planungsrechnungen für (mindestens) den Prognosezeitraum kann ein Indiz dafür sein, dass die Voraussetzung nicht erfüllt ist.

06.04.2021

Frage 2.1.7.: Welche Erwartungen bestehen seitens der Enforcement-Institutionen (DPR, ESMA) hinsichtlich der Berichterstattung im Zusammenhang mit den Auswirkungen der Corona-Pandemie in den Abschlüssen und Lageberichten für das Geschäftsjahr 2020?

Die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) hat am 09.11.2020 ihre Schwerpunkte für die Prüfungssaison 2021 bekanntgegeben. Bei den ersten vier Prüfungsschwerpunkten handelt es sich um einheitlich von der Europäischen Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (ESMA) und den nationalen Enforcement-Institutionen auf EU-Ebene festgelegte Schwerpunkte, die im Public Statement „*European common enforcement priorities for 2020 annual financial reports*“ der ESMA vom 28.10.2020 ausführlich erläutert werden. Zentrales Thema ist die Forderung nach angemessener Erläuterung und transparenter Darstellung der Folgen der Corona-Pandemie in den Jahresfinanzberichten 2020 der Unternehmen.

Erster der vier europäischen Prüfungsschwerpunkte ist IAS 1 *Darstellung des Abschlusses*. Im Fokus stehen insb. die Regelungen

- 1) zur Beurteilung der Annahme der Unternehmensfortführung (siehe hierzu auch Frage 2.1.5.),
- 2) der Angabe signifikanter Ermessensentscheidungen und Schätzunsicherheiten (siehe hierzu auch Frage 2.1.5.) sowie
- 3) der Darstellung von Corona-bezogenen Posten im Abschluss (siehe hierzu auch Frage 2.3.7.).

Die Hinweise der ESMA zur Darstellung der Auswirkungen der Corona-Pandemie betreffen zwar IFRS-Abschlüsse und beziehen sich auf die Vorgaben des IAS 1, sie können jedoch auch als Anhaltspunkt und Hilfestellung für die Darstellung in handelsrechtlichen Abschlüssen dienen.

Als einen der ergänzenden nationalen Prüfungsschwerpunkte hat die DPR den Konzernlagebericht – und dabei vor allem die Risikoberichterstattung unter Beachtung der Auswirkungen von COVID-19 – benannt.² Im Fokus steht zum einen die Vollständigkeit und Angemessenheit der Berichterstattung über wesentliche Risiken (§ 315 Abs. 1 Satz 4 HGB). Dies betrifft sowohl Einzelrisiken als auch bestandsgefährdende Risiken (§ 315 Abs. 1 Satz 4 HGB) sowie Risiken aus der Verwendung von Finanzinstrumenten (§ 315 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 HGB). Dazu zählen u.a. die Angaben zum Umfang von Ausfall- und Liquiditätsrisiken sowie die Darstellung und Erläuterung wesentlicher finanzieller Risiken im Zusammenhang mit Financial Covenants (IFRS 7.18 f. und IFRS 7.31 ff.). Zum anderen wird die DPR auf den Einklang zwischen Risiko- und Prognoseberichterstattung achten.

² Siehe DPR, Prüfungsschwerpunkte 2021, abrufbar unter: https://www.frep.info/docs/pressemitteilungen/2020/20201109_pm.pdf.

06.04.2021

Zum Arbeitsprogramm der Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) und zu den Schwerpunkten der Abschlussdurchsicht der Wirtschaftsprüferkammer (WPK) mit Blick auf die Auswirkungen der Corona-Pandemie vgl. Frage 3.4.6.

2.2. Bilanzielle Abbildung von Zahlungen im Kontext von öffentlichen Unterstützungsmaßnahmen

Frage 2.2.1.: Wie sind Ansprüche und Zahlungen im Kontext von Kurzarbeitergeld³ in den Abschlüssen des Arbeitgebers zu erfassen?

Bei Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen und fristgerecht erfolgter Anzeige bei der Agentur für Arbeit haben die Arbeitnehmer einen Anspruch auf Kurzarbeitergeld gegenüber der Agentur für Arbeit. Dazu wird ein entsprechender Anerkennungsbescheid erlassen. Der Arbeitgeber ist als Treuhänder lediglich für die Zahlungsabwicklung zuständig. Dabei tritt der Arbeitgeber in Vorleistung und muss nachträglich eine Erstattung bei der Agentur für Arbeit beantragen. Diese erlässt daraufhin einen Leistungsbescheid, auf dessen Grundlage das Kurzarbeitergeld dem Arbeitgeber erstattet wird (vgl. ausführlich zum Verfahren den Fachlichen Hinweis des FAR vom 03.04.2020, S. 2 ff.).

Somit handelt es sich bei dem Kurzarbeitergeld aus Sicht des Arbeitgebers lediglich um einen sog. durchlaufenden Posten. In der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung ist daher weder ein Aufwand noch ein Ertrag aus der Zahlungsabwicklung zwischen Arbeitnehmer und der Agentur für Arbeit über die Bestandskonten des Arbeitgebers zu erfassen. Entsprechend den verauslagten monatlichen Zahlungen an die Arbeitnehmer ist eine Forderung gegen die Agentur für Arbeit zu aktivieren, wenn sämtliche Anspruchsvoraussetzungen einschließlich der wirksamen Erstattung der Anzeige über den Arbeitsausfall zum Abschlussstichtag erfüllt sind und der Antrag auf Erstattung bis zur Bilanzaufstellung gestellt ist oder mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit innerhalb von drei Monaten fristgerecht gestellt werden wird.

Für die Rechnungslegung nach IFRS gelten die vorstehenden Ausführungen grundsätzlich entsprechend. Da das Kurzarbeitergeld als durchlaufender Posten anzusehen ist und die IFRS hierzu keine konkreten Regelungen enthalten, ist für die bilanzielle Abbildung beim Arbeitgeber auf IFRS-Vorschriften abzustellen, die ähnliche oder verwandte Fragen behandeln (IAS 8.10 i.V.m. IAS 8.11(a)). In Betracht kommen hierfür insb. die Regelungen des IAS 19.116 und des IAS 37.53 für Erstattungen. Voraussetzung für den Ansatz einer Forderung gegenüber der Agentur für Arbeit ist in beiden Fällen, dass die Erstattung der bereits durch den Arbeitgeber ausgezahlten Kurzarbeitergelder so gut wie sicher (*virtually certain*) ist. Analog zur handelsrechtlichen Vorgehensweise ist davon dann auszugehen, wenn sämtliche

³ Zu den Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von Kurzarbeitergeld vgl. ausführlich den Fachlichen Hinweis des Fachausschusses Recht (FAR) vom 03.04.2020 sowie die IDW News exklusiv-Meldung vom 22.09.2020.

06.04.2021

Anspruchsvoraussetzungen einschließlich der wirksamen Erstattung der Anzeige über den Arbeitsausfall zum Abschlussstichtag erfüllt sind und der Antrag auf Erstattung bis zur Bilanzaufstellung gestellt ist oder mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit innerhalb von drei Monaten fristgerecht gestellt werden wird.

Das Kurzarbeitergeld wird allgemein nur unter Vorbehalt und bis zu einer abschließenden Prüfung gewährt (vgl. Fachlicher Hinweis des IDW Fachausschusses Recht vom 03.04.2020, S. 3 f.). Dies steht einer Erfassung der Vorleistungen als Forderungen nach den obigen Ausführungen grundsätzlich nicht entgegen.

Frage 2.2.2.: Nach § 2 Abs. 1 KugV kann sich der Arbeitgeber während des Bezugs von Kurzarbeitergeld auf Antrag die von ihm allein zu tragenden Beiträge zur Sozialversicherung teilweise oder vollständig erstatten lassen (vgl. Fachlicher Hinweis des FAR vom 03.04.2020, S. 8).

Wie werden die im Zusammenhang mit der Zahlung von Kurzarbeitergeld von der Agentur für Arbeit dem Arbeitgeber gewährten Erstattungen von Sozialversicherungsbeiträgen bilanziert?

Der Arbeitgeber hat (im Unterschied zum Kurzarbeitergeld) einen eigenen unmittelbaren Anspruch gegenüber der Agentur für Arbeit. Handelsrechtlich handelt es sich bei dem Erstattungsanspruch um eine nicht rückzahlbare Zuwendung, die erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung unter den sonstigen betrieblichen Erträgen oder als Kürzung der Personalaufwendungen zu erfassen ist (vgl. *IDW St/HFA 1/1984*, Abschn. 2a). Da die Gewährung nicht rückzahlbarer Zuwendungen von der Erfüllung bestimmter gesetzlich geregelter Voraussetzungen (KugV i.V.m. SGB III) abhängt, muss für einen zutreffenden Erfolgsausweis des Begünstigten die Ertragswirksamkeit der Zuschüsse an die Erfüllung dieser Voraussetzungen und an die „Verrechnung“ der damit verbundenen Aufwendungen anknüpfen. Die sofortige vollständige Vereinnahmung von nicht rückzahlbaren Zuwendungen in dem Zeitpunkt, in dem sie gewährt werden, ist hiernach grundsätzlich nicht sachgerecht (vgl. *IDW St/HFA 1/1984*, Abschn. 2a).

Bei Zuwendungen, auf die – wie in diesem Fall – ein Rechtsanspruch besteht, erfolgt die Aktivierung des Anspruchs als Forderung, wenn das Unternehmen am Abschlussstichtag die sachlichen Voraussetzungen (einschließlich der Anzeige bei der Bundesagentur für Arbeit) für die Gewährung der Zuwendung erfüllt hat und zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung der erforderliche Antrag gestellt ist oder mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit gestellt werden wird (vgl. bereits Frage 2.2.1.). Wird eine nicht rückzahlbare Zuwendung ausgezahlt, bevor der Empfänger die sachlichen Voraussetzungen für die Gewährung erfüllt hat, so ist der empfangene Betrag bis zu seiner bestimmungsgemäßen Verwendung unter den sonstigen Verbindlichkeiten zu passivieren (vgl. *IDW St/HFA 1/1984*, Abschn. 2b).

Für die Angaben im handelsrechtlichen Anhang gelten die allgemeinen Vorschriften.

06.04.2021

In der IFRS-Rechnungslegung handelt es sich bei den Erstattungen der Sozialversicherungsbeiträge durch die Agentur für Arbeit um sog. erfolgsbezogene Zuwendungen (*grants related to income* i.S. von IAS 20.3). Eine Erfassung von derartigen Zuwendungen der öffentlichen Hand als Forderung darf nur erfolgen, wenn eine angemessene Sicherheit (*reasonable assurance*) darüber besteht, dass das Unternehmen die damit verbundenen Bedingungen erfüllen wird und dass die Zuwendungen gewährt werden (IAS 20.7). Diese ist analog HGB gegeben, wenn sämtliche Anspruchsvoraussetzungen einschließlich der wirksamen Erstattung der Anzeige über den Arbeitsausfall zum Abschlussstichtag erfüllt sind und der Antrag auf Erstattung bis zur Bilanzaufstellung gestellt ist oder mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit innerhalb von drei Monaten fristgerecht gestellt werden wird.

Erfolgsbezogene Zuwendungen sind – entweder gesondert oder unter einem Hauptposten (z.B. „sonstige Erträge“) – als Ergebnisbestandteil darzustellen. Alternativ können sie mit den entsprechenden Aufwendungen saldiert werden (IAS 20.29 ff.). Im Anhang sind dann die angewandten Rechnungslegungsmethoden (einschließlich Darstellungsmethoden) sowie die Art und der Umfang der erfassten Zuwendungen der öffentlichen Hand anzugeben (IAS 20.39).

Frage 2.2.3.: Wie werden vom Arbeitgeber freiwillig oder in Erfüllung einer entsprechenden Regelung nach Tarifvertrag oder Betriebsvereinbarung übernommene Verpflichtungen gegenüber den Arbeitnehmern zum Ausgleich des Verdienstaufschlags durch Aufstockungsbeträge zum Kurzarbeitergeld bilanziert?

Die während der Dauer der Kurzarbeit an die Arbeitnehmer gezahlten, jedoch reduzierten Löhne und Gehälter sowie etwaige Aufstockungsbeträge zum Kurzarbeitergeld sind als Bestandteil der Leistungs- und Entgeltspflichten aus dem Arbeitsverhältnis (arbeitsrechtliches Synallagma) anzusehen. Demzufolge werden die Aufstockungsbeträge zum Kurzarbeitergeld als laufender Personalaufwand erfasst. Aufgrund der Ausgeglichenheitsvermutung von Leistung und Gegenleistung innerhalb des Arbeitsverhältnisses scheidet die Bildung einer Rückstellung nach § 249 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 HGB aus.

Die Regelung zum Kurzarbeitergeld und etwaige in diesem Kontext gezahlte Aufstockungsbeträge sind auf eine Fortführung des Beschäftigungsverhältnisses ausgerichtet. Den Regelungen zum Kurzarbeitergeld liegt die primäre Zielsetzung zugrunde, den Unternehmen durch die Vermeidung von Entlassungen die bisherige und bewährte Belegschaft zu belassen. Dadurch wird ein aufwendiger Neuaufbau der notwendigen Arbeitskraft nach Beendigung der Krise vermieden und ein zügiges Hochfahren der Produktions- und Leistungsfähigkeit ermöglicht. Dementsprechend sind in die Beurteilung der Ausgeglichenheit von Leistung und Gegenleistung sämtliche Leistungen und Gegenleistungen über die erwartete Restlaufzeit des Arbeitsvertrags einzubeziehen. Unter diesen Bedingungen liegt selbst in den Fällen einer „Kurzarbeit null“ kein Anwendungsfall der Tz. 32 Abs. 2 des *IDW RS HFA 4* für die Bildung einer Drohverlustrückstellung vor. Denn eine voraussichtlich nur temporäre Unausgeglichenheit zulasten des Arbeitgebers löst noch nicht das Erfordernis einer Rückstellungsbildung aus.

06.04.2021

Entsprechendes gilt für die Bilanzierung nach IFRS. Die vom Arbeitgeber gezahlten Aufstockungsbeträge sind Teil der kurzfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer i.S. des IAS 19.9 und damit als laufender Personalaufwand zu erfassen. Die Bildung einer Rückstellung ist nicht zulässig, da sich bis zum Zeitpunkt der Zahlung Anspruch und Verpflichtung aus dem beidseitig noch nicht erfüllten Dauerschuldverhältnis zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmern ausgeglichen gegenüberstehen.

Frage 2.2.4.: Wann und wie sind Ansprüche auf Corona-Finanzhilfen, die sich auf Förderzeiträume vor dem 01.01.2021 beziehen (sog. November- und Dezemberhilfen, Überbrückungshilfen I und II) im handelsrechtlichen Abschluss bzw. im IFRS-Abschluss auf den 31.12.2020 zu bilanzieren?

HGB

Aktivierungszeitpunkt

Bei sämtlichen o.g. staatlichen Unterstützungsleistungen handelt es sich um nicht rückzahlbare Zuwendungen der öffentlichen Hand, die handelsrechtlich gemäß *IDW St/HFA 1/1984* zu bilanzieren sind und auf deren Gewährung einem Antragsteller (auch wenn und soweit er alle sachlichen Voraussetzungen erfüllt) kein Rechtsanspruch (im zivilrechtlichen Sinne) zusteht. Die Zuwendungen stellen vielmehr Billigkeitsleistungen dar, deren Gewährung im pflichtgemäßen Ermessen der jeweils zuständigen Bewilligungsbehörde liegt und die der Höhe nach insgesamt auf die hierfür besonders bereitgestellten Haushaltsmittel der öffentlichen Hand begrenzt sind. Die Aktivierung eines Anspruchs auf die Gewährung einer Billigkeitsleistung (unter dem Bilanzposten „sonstige Vermögensgegenstände“) in einem handelsrechtlichen Abschluss auf den 31.12.2020 setzt nach *IDW St/HFA 1/1984*, Abschn. 2.b) Abs. 1 Satz 1, voraus, dass die sachlichen Voraussetzungen zum Abschlussstichtag durch den Bilanzierenden erfüllt sind (wobei die Stellung des Antrags *bis zum Abschlussstichtag* keine sachliche Voraussetzung ist, wenn und solange der Antrag auch noch danach gestellt werden kann) und zudem die Zuwendung bis zur Beendigung der Aufstellung des Abschlusses ohne Auszahlungsvorbehalt bewilligt ist.

Wenn die Bewilligung von Billigkeitsleistungen aufgrund besonderer Umstände des Einzelfalls bei Erfüllung der sachlichen Voraussetzungen bereits vor dem Zeitpunkt des Vorliegens eines Bewilligungsbescheids so gut wie sicher ist, erscheint es sachgerecht, den Zeitpunkt der Bilanzierung des Anspruchs im handelsrechtlichen Abschluss nach den Grundsätzen für Zuwendungen zu bestimmen, auf die ein Rechtsanspruch besteht. Die besonderen Umstände, die eine solche bilanzielle Behandlung ausnahmsweise rechtfertigen, liegen vor, wenn davon ausgegangen werden kann, dass der zuständigen Behörde bei Erfüllung der sachlichen Voraussetzungen durch den Antragsteller faktisch so gut wie kein Ermessensspielraum hinsichtlich der Bewilligung der Leistung zukommt und die für die betreffende Billigkeitsleistung insgesamt bereitgestellten Haushaltsmittel der öffentlichen Hand dem Bedarf entsprechend so gut wie sicher erhöht werden, soweit sie zur Deckung der insgesamt beantragten Leistungen nicht

06.04.2021

ausreichen sollten. Nach Auffassung des IDW ist es in der aktuellen Pandemie-Lage vertretbar, bis auf Weiteres von dem Vorliegen solcher besonderen Umstände in Bezug auf die Corona-Finanzhilfen auszugehen. Folgt man dieser Auffassung, sind Zuwendungen, auf die zwar kein Rechtsanspruch besteht, die aber unter den vorstehend beschriebenen Voraussetzungen bilanziell so zu behandeln sind wie Zuwendungen, auf die ein Rechtsanspruch besteht, nach *IDW St/HFA 1/1984*, Abschn. 2.b) Abs. 1 Satz 2, bereits dann unter dem Bilanzposten „sonstige Vermögensgegenstände“ als Anspruch (im bilanziellen Sinne) zu aktivieren, wenn der Bilanzierende die sachlichen Voraussetzungen zum Abschlussstichtag erfüllt hat und zum Zeitpunkt der Beendigung der Aufstellung des Abschlusses der erforderliche Antrag gestellt ist oder mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit gestellt werden wird.

Kann aufgrund des Bestehens eines Beurteilungsspielraums, ob die sachlichen Voraussetzungen zum Abschlussstichtag erfüllt sind, nicht mit hinreichender Sicherheit von der Bewilligung der Corona-Finanzhilfe und der späteren Entstehung eines Rechtsanspruchs ausgegangen werden, scheidet eine Aktivierung im Abschluss auf den 31.12.2020 bereits dem Grunde nach aus.

Als ein möglicher Indikator dafür, dass die sachlichen Voraussetzungen zum Abschlussstichtag erfüllt sind, kann im Falle solcher Corona-Finanzhilfen, bei denen nach den jeweiligen Förderbedingungen eine Antragstellung nur durch einen sog. prüfenden Dritten erfolgen kann, auch eine fristgerecht erfolgte Antragstellung bis zur Beendigung der Aufstellung des Abschlusses angesehen werden. Denn eine erfolgte Antragstellung geht mit dem Umstand einher, dass ein sachverständiger Dritter (WP, vBP, StB, RA) die ihm zugeordnete Aufgabe der Prüfung der Antragsberechtigung und des Vorliegens der die Höhe eines Anspruchs begründenden Umstände erfüllen konnte.

Keine Voraussetzung für die Aktivierung eines Anspruchs auf eine Corona-Finanzhilfe im Abschluss auf den 31.12.2020 ist, dass bis zum Zeitpunkt der Beendigung der Aufstellung des Abschlusses bereits der sog. Schlussabrechnungsbescheid vorliegt.

Ist (vor allem ab einer bestimmten Größenordnung) für die Annahme der EU-Beihilferechtskonformität einer Corona-Finanzhilfe eine Genehmigung durch die EU-Kommission erforderlich, die zwar am Abschlussstichtag noch ausstand, aber bis zur Beendigung der Aufstellung des Abschlusses erfolgt ist, ist die damit einhergehende Qualifikation der Beihilfe als zulässig bereits auf den zurückliegenden Abschlussstichtag zurück zu beziehen („rechtszustandsaufhellend“).

Bilanzierung von Abschlagszahlungen

Aus dem Umstand der Gewährung einer Abschlagszahlung – ohne dass bislang ein Bewilligungsbescheid in mindestens gleicher Höhe vorliegt – kann nicht *per se* geschlussfolgert werden, dass zum Abschlussstichtag die sachlichen Voraussetzungen für die Gewährung der Corona-Finanzhilfe (in Höhe des Betrags der Abschlagszahlung) erfüllt waren. Bis zum Ab-

06.04.2021

schlussstichtag bereits zugeflossene Abschlagszahlungen sind als Schuld zu passivieren (Bilanzposten „sonstige Verbindlichkeiten“), wenn zum Zeitpunkt der Beendigung der Aufstellung des Abschlusses keine hinreichend hohe Sicherheit bzgl. der Erfüllung der Antragsvoraussetzungen und der späteren Entstehung des Rechtsanspruchs gegeben ist.

GuV-Ausweis

Vereinnahmte Corona-Finanzhilfen sind – soweit sie nicht ausnahmsweise als Investitionszuschuss qualifizieren und dementsprechend nach *IDW St/HFA 1/1984*, Abschn. 2.d)d1), zu behandeln sind – erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung unter den sonstigen betrieblichen Erträgen auszuweisen. Ein Ausweis der Erträge unter den Umsatzerlösen kommt nicht in Betracht, weil der Bilanzierende im Gegenzug für den Empfang der im vorliegenden Kontext in Rede stehenden Corona-Finanzhilfen (siehe Fragestellung) keinerlei (Gegen-)Leistung (weder an den Zuwendungsgeber noch an einen Dritten) erbringt, was aber § 277 Abs. 1 HGB für eine Qualifikation eines Ertrags als Umsatzerlös voraussetzt.

Angaben im (Konzern-)Anhang

Entsteht der Anspruch auf Corona-Finanzhilfen rechtlich erst nach dem Abschlussstichtag, müssen dafür aktivierte Beträge, die einen größeren Umfang haben, im (Konzern-)Anhang erläutert werden (§ 268 Abs. 4 Satz 2 ggf. i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB). Ferner ist ein aus der Vereinnahmung von Corona-Finanzhilfen resultierender Ertrag als ein Ertrag von außergewöhnlicher Bedeutung anzusehen, sodass nach § 285 Nr. 31 bzw. § 314 Abs. 1 Nr. 23 HGB jeweils der Betrag und die Art der einzelnen Erträge im (Konzern-)Anhang anzugeben sind, soweit die Beträge nicht von untergeordneter Bedeutung sind.

Berücksichtigung von bis zum Zeitpunkt der Beendigung der Aufstellung des Abschlusses erlangter neuer Erkenntnisse

Nach dem Zeitpunkt der Antragstellung bis zum Zeitpunkt der Beendigung der Aufstellung des Abschlusses erlangte neue oder bessere Erkenntnisse darüber, dass (a) ein nach dem Abschlussstichtag bereits beschiedener/bewilligter Zuwendungsbetrag im Lichte dieser Erkenntnisse zu hoch ist bzw. (b) im Falle eines noch nicht vorliegenden Bewilligungsbescheids dass die im gestellten Antrag dargelegten Umstände die Bescheidung eines ungerechtfertigt hohen Zuwendungsbetrags erwarten lassen, sind mindernd bei der Bemessung eines nach vorstehenden Grundsätzen bereits zu aktivierenden Anspruchs (im bilanziellen Sinne) zu berücksichtigen. Auch in den Fällen, in denen bis zum Zeitpunkt der Beendigung der Aufstellung des Abschlusses noch kein Antrag gestellt, aber dennoch bereits ein Anspruch aktiviert worden ist, sind sämtliche Erkenntnisse über Umstände, die die Höhe des Anspruchs konkretisieren und die bis zum Zeitpunkt der Beendigung der Aufstellung des Abschlusses erlangt werden, bei der Bewertung des angesetzten Aktivums zu berücksichtigen.

06.04.2021

IFRS

Nach IFRS handelt es sich bei den Corona-Finanzhilfen um erfolgsbezogene Zuwendungen (*grants related to income* i.S. von IAS 20.3). Eine Erfassung von derartigen Zuwendungen der öffentlichen Hand als Forderung darf nur erfolgen, wenn eine angemessene Sicherheit (*reasonable assurance*) darüber besteht, dass das Unternehmen die damit verbundenen Bedingungen erfüllen wird und dass die Zuwendungen gewährt werden (IAS 20.7). Hinsichtlich der Darstellung der vereinnahmten Zuwendungen im Periodenergebnis (*profit or loss*) ist sowohl ein Ausweis als Ergebnisbestandteil – entweder gesondert oder unter einem Hauptposten (z.B. „sonstige Erträge“) – als auch eine Saldierung mit den entsprechenden Aufwendungen möglich (IAS 20.29 ff.). In diesem Zusammenhang sind die Angabepflichten nach IAS 20.39 zu beachten.

2.3. Sonstige Fragen zum Jahres- und Konzernabschluss – Neue Fragen und aktualisiert

Frage 2.3.1.: Welche Voraussetzungen müssen auch im Lichte der durch § 1 Abs. 4 Satz 1 COVMG geschaffenen Erleichterung für die Zulässigkeit einer Abschlagszahlung auf den voraussichtlichen Bilanzgewinn einer AG erfüllt sein?

Anders als bei einer GmbH (h.M.) darf bei einer AG keine sog. Vorabauschüttung erfolgen (vgl. § 57 Abs. 3 AktG). Allerdings sieht § 59 AktG die Möglichkeit vor, nach Ablauf des Geschäftsjahres auf den voraussichtlichen Bilanzgewinn vor Fassung eines entsprechenden Gewinnverwendungsbeschlusses durch die Hauptversammlung (§§ 119 Abs. 1 Nr. 2, 174 Satz 1 AktG) einen Abschlag an die Aktionäre zu zahlen. Die Zulässigkeit einer Abschlagszahlung setzt grundsätzlich voraus, dass die Satzung den Vorstand hierzu ermächtigt (§ 59 Abs. 1 AktG). Indes bedarf die Zulässigkeit nach § 1 Abs. 4 Satz 1 des Gesetzes über Maßnahmen im Gesellschafts-, Genossenschafts-, Vereins-, Stiftungs- und Wohnungseigentumsrecht zur Bekämpfung der Auswirkungen der COVID-19-Pandemie (COVMG) ausnahmsweise – zeitlich begrenzt bis 31.12.2021 (§ 1 GesRGenRCOVMV) – einer solchen Satzungsermächtigung nicht.

Die Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Abschlagszahlung sind trotz der durch das COVMG gewährten Erleichterung immer noch sehr restriktiv. Neben den Voraussetzungen nach § 59 Abs. 1 AktG, wonach die Zahlung erst nach Ablauf des Geschäftsjahres erfolgen darf und voraussichtlich ein (hinreichend hoher) Bilanzgewinn vorhanden sein wird, verlangt Abs. 2 zusätzlich, dass

- ein vorläufiger Abschluss für das vergangene Geschäftsjahr einen Jahresüberschuss ergibt,

06.04.2021

- die Abschlagszahlung höchstens die Hälfte des Betrags umfasst, der vom Jahresüberschuss nach Abzug derjenigen Beträge verbleibt, die nach Gesetz oder Satzung in Gewinnrücklagen einzustellen sind, und
- die Abschlagszahlung nicht die Hälfte des Bilanzgewinns des Vorjahres übersteigt.

Ferner sieht § 59 Abs. 3 AktG (auch weiterhin) vor, dass die Zahlung eines Abschlags der Zustimmung des Aufsichtsrats bedarf.

Wenn in der gegenwärtigen Situation Abschlagszahlungen vor dem Hintergrund erfolgen sollen, dass die Hauptversammlung erst zeitlich verzögert abgehalten wird, dürften die genannten Voraussetzungen indes im Regelfall erfüllt bzw. erfüllbar sein, weil bereits der geprüfte und vom Aufsichtsrat festgestellte (§ 172 Satz 1 AktG) Jahresabschluss vorliegt. In diesen Fällen haben auf § 1 Abs. 4 COVMG gestützte Abschlagszahlungen eine sichere Rechtsgrundlage.

Welche Auswirkungen hat die Leistung einer Abschlagszahlung auf den Jahresabschluss der AG für dasjenige Geschäftsjahr, auf dessen voraussichtlichen Bilanzgewinn die Abschlagszahlung erfolgt (abgelaufenes Geschäftsjahr)?

Da die Leistung der Abschlagszahlung (noch) nicht als eine Maßnahme der Verwendung des Jahresergebnisses i.S. des § 268 Abs. 1 Satz 1 HGB anzusehen ist, wirkt sie sich nicht auf Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung der AG für das abgelaufene Geschäftsjahr aus. Insbesondere führt sie nicht zu einer Ergänzung (in Gestalt eines Sonderpostens) der sog. GuV-Verlängerungsrechnung nach § 158 Abs. 1 Satz 1 AktG.

Ist der Jahresabschluss im Zeitpunkt der nach § 59 Abs. 3 AktG erforderlichen Zustimmung des Aufsichtsrats zur Beschlussfassung des Vorstands über eine Abschlagszahlung ausnahmsweise noch nicht geprüft, ist die Abschlagszahlung in dem nach § 285 Nr. 34 HGB in den Anhang aufzunehmenden Ergebnisverwendungsvorschlag anzugeben. Ist der Jahresabschluss indes zu diesem Zeitpunkt – wie wohl im Regelfall – bereits abschließend geprüft und festgestellt worden, ohne dass in dem im Anhang enthaltenen Ergebnisverwendungsvorschlag die Abschlagszahlung angegeben ist, erwächst daraus kein nachträgliches Änderungserfordernis für den Jahresabschluss; einer Nachtragsprüfung i.S. des § 316 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB und einer neuerlichen Feststellung des Jahresabschlusses bedarf es insoweit nicht.

Frage 2.3.2.: Nach IFRS 9 sind finanzielle Vermögenswerte (nur dann) umzuklassifizieren, wenn sich das Geschäftsmodell für die Steuerung der finanziellen Vermögenswerte ändert. Solche Änderungen sind nach der expliziten Erwartung des IASB sehr selten.

Dürfen infolge der Corona-Pandemie finanzielle Vermögenswerte umklassifiziert werden? Wann ist eine Umklassifizierung ggf. bilanziell abzubilden?

Die Klassifizierung eines finanziellen Vermögenswerts erfolgt bei seinem erstmaligen Ansatz. Im Rahmen der Klassifizierung wird der finanzielle Vermögenswert einem Geschäftsmodell des Unternehmens zugeordnet und – unter dessen Berücksichtigung – dann der Wertmaßstab

06.04.2021

für die Folgebewertung festgelegt (IFRS 9.3.1.1). Umklassifizierungen sind nur im Zusammenhang mit einem Wechsel des Geschäftsmodells für die Steuerung der finanziellen Vermögenswerte vorzunehmen (IFRS 9.4.4.1)⁴. Ein Wechsel des Geschäftsmodells tritt erwartungsgemäß nur sehr selten auf (IFRS 9.B4.4.1).

Das Auftreten der Corona-Pandemie kann zwar zu einer Änderung des Geschäftsmodells führen. Eine Umklassifizierung finanzieller Vermögenswerte setzt nach IFRS 9.B4.4.1 jedoch voraus, dass die Änderung

- durch das leitende Management (*entity's senior management*)⁵ als Ergebnis externer oder interner Änderungen festgelegt wird,
- für die operative Tätigkeit des Bilanzierenden signifikant ist (*significant to the entity's operations*) und
- gegenüber externen Parteien nachgewiesen werden kann (*demonstrable*).

Nach IFRS 9.B4.4.1 wird das Geschäftsmodell eines Unternehmens nur geändert, wenn das Unternehmen eine für seinen Betrieb signifikante Tätigkeit entweder aufnimmt oder einstellt („*begins or ceases to perform an activity that is significant to its operations*“). Ob die Voraussetzungen für die Änderung des Geschäftsmodells eines bestimmten Portfolios im Kontext der Corona-Pandemie erfüllt sind, hängt davon ab, ob sich die beschlossenen Maßnahmen nachweislich auf die jeweiligen Geschäftsaktivitäten eines Unternehmens als Ganzes signifikant auswirken.

Eine Umklassifizierung finanzieller Vermögenswerte ist prospektiv ab dem Zeitpunkt der Umklassifizierung (*reclassification date* i.S. von IFRS 9, Appendix A) vorzunehmen, d.h. die Umklassifizierung erfolgt zu Beginn der auf den Umklassifizierungsbeschluss folgenden Berichtsperiode (vollständige Berichtsperiode oder Zwischenberichtsperiode) (IFRS 9.5.6.1, IFRS 9.B5.6.2). Eine rückwirkende Umklassifizierung auf einen vor dem Zeitpunkt der Umklassifizierung liegenden Stichtag ist damit ausgeschlossen.

Die vorstehenden Ausführungen gelten ausschließlich für finanzielle Vermögenswerte. Finanzielle Verbindlichkeiten dürfen nicht umklassifiziert werden (IFRS 9.4.4.2).

⁴ Vgl. allgemein zu Umklassifizierungen nach IFRS 9 auch *IDW RS HFA 48*, Abschn. 4.3.

⁵ Zum Begriff „*senior management*“ vgl. *IDW RS HFA 48*, Tz. 242.

06.04.2021

Frage 2.3.3.: Inwieweit sind vor dem Hintergrund der Corona-Krise handelsrechtlich bei Kreditinstituten Umgliederungen von Finanzinstrumenten in oder aus dem Handelsbestand möglich?

Nach den Vorschriften des § 340e Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB sind Finanzinstrumente des Handelsbestands eines Kreditinstituts zum beizulegenden Zeitwert abzüglich eines Risikoabschlags zu bewerten. Eine nachträgliche Umgliederung aus anderen Bewertungskategorien *in* den Handelsbestand ist ausgeschlossen.

Eine Umgliederung *aus* dem Handelsbestand ist ausgeschlossen, es sei denn, außergewöhnliche Umstände, insb. schwerwiegende Beeinträchtigungen der Handelbarkeit der Finanzinstrumente, führen zu einer Aufgabe der Handelsabsicht durch das Kreditinstitut (§ 340e Abs. 3 Satz 3 HGB). Ein Preisverfall allein beeinträchtigt nicht die Handelbarkeit der Finanzinstrumente. Damit sind vor allem Umgliederungen ausgeschlossen, die allein zur Gestaltung bzw. Glättung des Jahresergebnisses, also ausschließlich zur Vermeidung von Abwertungen, vorgenommen werden sollen.⁶

Frage 2.3.4.: Der Bilanzierende hat für finanzielle Vermögenswerte, die zu fortgeführten Anschaffungskosten oder zum Fair Value mit der Erfassung von Wertänderungen im sonstigen Ergebnis bewertet werden (IFRS 9.4.1.2, IFRS 9.4.1.2A), für Leasingforderungen, aktive Vertragsposten (*contract assets*) i.S. von IFRS 15, Kreditzusagen (*loan commitments*) sowie finanzielle Garantien, die den Wertminderungsvorschriften nach IFRS 9.2.1(g), IFRS 9.4.2.1(c) oder IFRS 9.4.2.1(d) unterliegen, eine Wertminderung für erwartete Kreditverluste (*expected credit losses*) zu erfassen (IFRS 9.5.5.1).

Welche Auswirkungen hat die Corona-Pandemie auf die Ermittlung der Wertminderung?

Bei der Ermittlung der Wertminderung sind unverändert die in IFRS 9 dargelegten Grundsätze zu beachten (vgl. *IDW RS HFA 48*, Abschn. 5.2.). Besonderes Augenmerk ist dabei auf die folgenden Aspekte zu richten:

- Für die Erfassung und Bemessung der erwarteten Kreditverluste sind grundsätzlich alle angemessenen und belastbaren Informationen über vergangene Ereignisse, gegenwärtige Bedingungen und Prognosen künftiger wirtschaftlicher Bedingungen zu berücksichtigen, sofern diese Informationen für das Kreditausfallrisiko des betrachteten Finanzinstruments relevant und zum Abschlussstichtag ohne unangemessene/n Kosten und Zeitaufwand verfügbar sind. Angesichts der Corona-Pandemie ist kritisch zu würdigen, ob in hinreichendem Umfang zukunftsgerichtete Informationen berücksichtigt wurden bzw. inwieweit die Vergangenheit weiterhin als Indiz für künftige Entwicklungen gelten kann. Dabei ist ggf. auf Basis der allgemeinen Anforderungen auch das Vorliegen von staatli-

⁶ Siehe hierzu ausführlich *IDW RS BFA 2*, Tz. 23 ff.

06.04.2021

chen Stützungsmaßnahmen zu berücksichtigen. Gegebenenfalls kann auch eine Anpassung der bisherigen Methodik oder ein sog. „Management Adjustment“ sachgerecht sein, dessen Herleitung und Begründung zu dokumentieren ist.

- Für die Ermittlung einer signifikanten Erhöhung des Kreditausfallrisikos bzw. der Höhe der Wertminderung insb. für den vereinfachten Ansatz i.S. von IFRS 9.5.5.15 f. kommt eine Beurteilung auf kollektiver Ebene in Betracht, sofern gemeinsame/homogene Kreditrisikoeigenschaften (*shared credit risk characteristics*) i.S. von IFRS 9.B5.5.5 vorliegen. Solche gemeinsamen/homogenen Kreditrisikoeigenschaften sind z.B. das Kredit-Rating, die Art der Sicherheiten, der Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes, die Restlaufzeit, die Branche, der geografische Standort des Schuldners und der Wert der Sicherheiten relativ zum finanziellen Vermögenswert, wenn sich dies auf die Wahrscheinlichkeit des Eintretens eines Kreditausfalls auswirkt. Angesichts der Corona-Pandemie ist kritisch zu würdigen, ob die bisherige Portfoliobildung weiterhin sachgerecht ist, oder eine weitergehende Aufteilung geboten ist. Dies könnte sich bspw. bei neu auftretenden Klumpenrisiken ergeben.

Darüber hinaus ist eine angemessene Erläuterung der Auswirkungen der Corona-Pandemie im Anhang geboten, sofern diese wesentlich sind.

Für Zwischenabschlüsse ist zu beurteilen, ob sich aufgrund von Änderungen des Kreditausfallrisikos bei den Kunden ein erhebliches berichtspflichtiges Ereignis ergeben hat (IAS 34.6. und .15 ff.).⁷

Für weitere Ausführungen zu den Auswirkungen der Corona-Pandemie auf Wertminderungen von Finanzinstrumenten nach IFRS 9 siehe auch die Fachlichen Hinweise des IDW Bankenfachausschusses (BFA).

Frage 2.3.5.: Beim Hedge Accounting nach IFRS 9 darf als Grundgeschäft im Rahmen einer Sicherungsbeziehung u.a. auch eine erwartete und mit hoher Wahrscheinlichkeit eintretende Transaktion (*highly probable forecast transaction*) designiert werden (IFRS 9.6.3.3). Hierbei kann es sich bspw. um künftige Umsätze handeln.

Welche Auswirkungen hat die Corona-Pandemie auf die Bilanzierung derartiger Sicherungsbeziehungen?

Im Lichte der Corona-Pandemie ist kritisch zu würdigen, ob die abgesicherte künftige Transaktion weiterhin mit hoher Wahrscheinlichkeit innerhalb der angemessen spezifizierten und grundsätzlich engen Zeitspanne eintreten wird (für relevante Aspekte zur Analyse vgl. *IDW RS*

⁷ Vgl. auch ESMA, Public Statement: Implications of the COVID-19 outbreak on the half-yearly financial reports, 20.05.2020.

06.04.2021

HFA 48, Tz. 344). Bezugspunkt für die Beurteilung, wann eine hochwahrscheinliche Transaktion vorliegt, ist dabei die bisher festgelegte Rechnungslegungsmethode (*accounting policy*) sowie die konkrete Dokumentation der Sicherungsbeziehung.

Wird demnach der Eintritt einer Transaktion (ganz oder teilweise) nicht mehr mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartet, ist die Sicherungsbeziehung (ganz oder teilweise) aufzulösen (IFRS 9.6.5.6, IFRS 9.B6.5.26, IFRS 9.B6.5.27(b)). Es darf insb. nicht ersatzweise auf ein entsprechend höheres Transaktionsvolumen in/zu einem früheren oder späteren Zeitraum bzw. Zeitpunkt verwiesen werden, sofern dies nicht Teil der ursprünglich geplanten und hinreichend identifizierten erwarteten Transaktion war. Etwas anderes kann im Einzelfall gelten, wenn die ursprüngliche, hinreichend identifizierte erwartete Transaktion aufgrund eines unvorhersehbaren Ereignisses – z.B. der Corona-Pandemie – zeitlich nicht wie geplant eintritt, allerdings trotzdem in einem vertretbaren Zeitraum und mit hinreichender Sicherheit früher oder später durchgeführt wird (vgl. IDW RS HFA 48, Tz. 347).

Im Fall einer Auflösung der Sicherungsbeziehung sind die in der *cash flow hedge reserve* erfassten Beträge dort zu belassen (IFRS 9.6.5.12(a)), sofern mit der Transaktion weiterhin gerechnet wird (*expected to occur*), auch wenn sie nicht mehr hochwahrscheinlich ist. Andernfalls ist sie umgehend als Umgliederungsbetrag (*reclassification adjustment*) im Periodenergebnis (*profit or loss*) zu erfassen (IFRS 9.6.5.12(b)).

Unabhängig davon sind mögliche Auswirkungen auf die Effektivität der Sicherungsbeziehung zu betrachten.⁸

Frage 2.3.6.: Bei der Bilanzierung von Leasingverhältnissen nach IFRS muss der Leasingnehmer zum Zeitpunkt der Bereitstellung des Leasinggegenstands (*commencement date*) ein Nutzungsrecht (*right-of-use asset*) und eine Leasingverbindlichkeit erfassen (IFRS 16.22). In der Folge ist das Nutzungsrecht nach den Regelungen von IAS 16 „Sachanlagen“ planmäßig abzuschreiben (IFRS 16.31).

Kann für den Fall einer signifikant eingeschränkten Nutzungsmöglichkeit einer bspw. angemieteten Immobilie während der Corona-Pandemie die planmäßige Abschreibung des Nutzungsrechts durch den Leasingnehmer ausgesetzt werden?

Der Leasingnehmer (Mieter) hat das Nutzungsrecht für einen Leasinggegenstand grundsätzlich vom Bereitstellungszeitpunkt bis zum Ende seiner Nutzungsdauer oder – sollte dieses früher eintreten – bis zum Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses planmäßig abzuschreiben (IFRS 16.32).

IFRS 16.31 verweist hinsichtlich der Bestimmung der Abschreibungsmethode für das Nutzungsrecht auf die Vorschriften des IAS 16 „Sachanlagen“. Nach IAS 16.60 hat die Abschrei-

⁸ Vgl. IDW RS HFA 48, Tz. 346.

06.04.2021

bungsmethode dem erwarteten Verlauf des Verbrauchs des künftigen wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswerts durch das Unternehmen zu entsprechen. Nutzungsrechte aus Immobilienmietverträgen werden regelmäßig linear abgeschrieben, da der wirtschaftliche Nutzen aus dem Nutzungsrecht in der Möglichkeit der Nutzung des angemieteten Raums besteht und – da sich die Fläche des angemieteten Raums nicht ändert – der Nutzenverbrauch über die Dauer des Vertrags gleichbleibt.

Nach IAS 16.55 endet die planmäßige Abschreibung eines Vermögenswerts (erst) an dem Tag, an dem der Vermögenswert gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten klassifiziert (oder in eine als zur Veräußerung gehalten klassifizierte Veräußerungsgruppe aufgenommen) wird, spätestens jedoch an dem Tag, an dem er ausgebucht wird, je nachdem, welcher Termin früher liegt. Demzufolge endet die planmäßige Abschreibung auch dann nicht, wenn der Vermögenswert nicht mehr genutzt wird oder aus dem tatsächlichen Gebrauch ausgeschieden ist (dies gilt nicht, sofern der betreffende Vermögenswert bereits vollständig abgeschrieben ist).

Auch eine Immobilie, deren Nutzung durch eine behördliche Anordnung eingeschränkt ist, kann durch den Mieter zwar mit Einschränkungen aber dennoch weiter genutzt werden (z.B. durch jederzeit möglichen Zutritt, um dort Inventar zu lagern oder Reinigungs- oder Renovierungsarbeiten vorzunehmen). Dem Mieter fließt aus dem Nutzungsrecht noch immer ein wirtschaftlicher Nutzen zu, sodass die planmäßige Abschreibung des Nutzungsrechts während der Zeit der eingeschränkten Nutzungsmöglichkeit der Immobilie fortzuführen ist.

Analog den Regelungen des IAS 16.79 wird empfohlen, den Buchwert vorübergehend signifikant eingeschränkt nutzbarer Nutzungsrechte i.S. des IFRS 16 anzugeben, da diese Angabe für die Adressaten des Abschlusses als entscheidungsrelevant angesehen werden könnte.

Unabhängig von den vorstehenden Ausführungen ist nach den Vorschriften des IAS 36 zu bestimmen, ob das Nutzungsrecht wertgemindert ist und ggf. ein Wertminderungsaufwand erfasst werden muss (IFRS 16.33).

Die durch behördliche Anordnung eingeschränkte Nutzungsmöglichkeit von Immobilien kann beim Leasinggeber Zweifel an der Zahlungsfähigkeit des Leasingnehmers begründen. Welche bilanziellen Auswirkungen können sich hieraus im Rahmen eines Operating-Leasingverhältnisses beim Leasinggeber ergeben?

Beim Leasinggeber können infolge der individuellen Auswirkungen der Corona-Pandemie Zweifel an der Zahlungsfähigkeit des Leasingnehmers und damit an der Vereinnahmung von Mietzuflüssen entstehen. Anders als die Vorgaben zur Erlösrealisierung nach IFRS 15, nach denen der Erhalt der Gegenleistung (*collectability*) generell wahrscheinlich (*probable*) sein muss (IFRS 15.9(e)), setzt die Realisation von Mieteinnahmen nach IFRS 16 keine Einschätzung der Zahlungsfähigkeit des Leasingnehmers voraus (IFRS 16.81). Daher ist – unabhängig von bestehenden Zweifeln an der Vereinnahmung der Mietzahlungen – zunächst eine (Miet-)Forderung für ausstehende Zahlungen (*operating lease receivable*) in voller Höhe durch den Leasinggeber zu bilanzieren, für die dann ggf. eine Wertminderung bzw. Risikovorsorge

06.04.2021

in Höhe der erwarteten Kreditverluste (*expected credit losses*) nach den Regelungen von IFRS 9 zu erfassen ist (IFRS 9.2.1(b)(i), IFRS 9.5.5.1).

Frage 2.3.7.: Die Corona-Pandemie als ein weitgehend unvorhersehbares exogenes Ereignis wird regelmäßig dazu führen, dass die ursprünglichen Prognosen zur wirtschaftlichen Entwicklung bei zahlreichen Unternehmen nicht erreicht werden. Wie können die Effekte der Corona-Pandemie den Umständen und ihrer Bedeutung im Einzelfall angemessen im IFRS-Abschluss dargestellt werden?

Auch in einer Ausnahmesituation wie der Corona-Pandemie sind die allgemeinen Regelungen des IAS 1 zur Darstellung des Abschlusses zu beachten. Dies gilt besonders auch für ggf. geplante „Sonderausweise“ o.ä.

Die ESMA mahnt in ihrem am 28.10.2020 veröffentlichten Public Statement zu den europäischen Prüfungsschwerpunkten für das Enforcement der Jahresfinanzberichte 2020⁹ ausdrücklich zur Vorsicht und Zurückhaltung hinsichtlich einer ggf. beabsichtigten getrennten Darstellung der Auswirkungen der COVID-19-Pandemie in der GuV (z.B. Pro-Forma-Darstellungen o.ä.). Qualitative und quantitative Informationen über signifikante Effekte der Corona-Pandemie sowie die Methoden zu deren Bestimmung sollten ein klares und unverzerrtes Bild der zahlreichen von COVID-19 betroffenen Bereiche (*multiple areas*) vermitteln. Die Angaben können als Teil der Erläuterungen zu den in der GuV dargestellten und ausgewiesenen Beträgen in einer separaten Angabe (*single note*) im Anhang des Abschlusses gemacht werden oder, falls die Auswirkungen an mehreren Stellen des Anhangs (*multiple notes*) erläutert werden, können klare und eindeutige Querverweise zwischen den relevanten Abschnitten im Anhang vorgenommen werden. Diesen Hinweisen schließt sich das IDW ausdrücklich an.

Frage 2.3.8.: Das IASB hat am 28.05.2020 den Änderungsstandard „Covid-19-Related Rent Concessions – Amendment to IFRS 16“ veröffentlicht und damit eine (zeitlich begrenzte) praktische Erleichterung für Leasingnehmer (LN) geschaffen. Im Fall von COVID-19-bedingten Mietzugeständnissen (z.B. Stundung von Mietraten oder Mietpreissenachlässen) darf unter bestimmten Voraussetzungen auf eine Beurteilung, ob eine Modifikation des Leasingverhältnisses i.S. von IFRS 16 vorliegt, verzichtet werden. Nachfolgend soll in Ergänzung des IASB Änderungsstandards „Covid-19-Related Rent Concessions – Amendment to IFRS 16“ die Bilanzierung von Mietzugeständnissen beim Leasinggeber (LG) beispielhaft betrachtet werden.

Annahmegemäß überlässt ein LG einem LN eine Hardware im Rahmen eines Operating-Leasingverhältnisses für zwei Jahre. Das Bereitstellungsdatum (*commencement date*)

⁹ Vgl. ESMA, Public Statement „European common enforcement priorities for 2020 annual financial reports“ v. 28.10.2020, S. 4; siehe auch ESMA, Public Statement: Implications of the COVID-19 outbreak on the half-yearly financial reports v. 20.05.2020, S. 4.

06.04.2021

i.S. von IFRS 16 ist der 01.01.2020. Der LN ist verpflichtet, eine feste monatliche Leasingzahlung zu leisten. Nach zwei Jahren muss der geleaste Vermögenswert an den LG zurückgegeben werden. Der LG erfasst die Leasingzahlungen linear. Aufgrund der Corona-Pandemie vereinbaren die beiden Vertragsparteien am 01.03.2020, dass der LG dem LN die Leasingzahlungen für die kommenden drei Monate (März bis Mai 2020) erlässt.

Wie hat der LG den Erlass der drei Monatsraten bilanziell abzubilden?

Aufgrund der Corona-Pandemie wurden die ursprünglichen Vertragsbedingungen des Leasingverhältnisses angepasst, sodass der LN nicht mehr zur Zahlung der drei Leasingraten von März bis Mai 2020 verpflichtet ist. Damit reduziert sich das für das Leasingverhältnis zu entrichtende Entgelt, sodass diese Vertragsanpassung eine Modifikation des Leasingverhältnisses (*lease modification*) i.S. von IFRS 16 darstellt (IFRS 16, Appendix A).

Den Erlass der drei Leasingraten bilanziert der LG ab dem effektiven Zeitpunkt der Änderung (hier: 01.03.2020) als ein neues Leasingverhältnis (IFRS 16.87). Infolgedessen realisiert er den Ertrag aus dem neuen Leasingverhältnis, indem er alle vereinbarten Leasingzahlungen (ggf. unter Berücksichtigung von im Voraus geleisteten oder abgegrenzten Leasingzahlungen) zwischen dem 01.03.2020 und 31.12.2021 linear verteilt (IFRS 16.81).

Wie müsste die Bilanzierung beim LG erfolgen, wenn die drei Leasingzahlungen für den Zeitraum von März bis Mai 2020 nicht erlassen, sondern lediglich gestundet werden und damit lediglich die Zahlungspflicht für den LN vorübergehend entfällt. Der LN muss dann die gestundeten Leasingzahlungen zusätzlich zu den ursprünglich vereinbarten monatlichen Leasingzahlungen für den Zeitraum zwischen Oktober und Dezember 2020 entrichten.

Zumindest bei einer (kurzfristigen) Stundung von Leasingzahlungen ohne Verzugszinsen ändert sich das für das Leasingverhältnis insgesamt zu entrichtende Entgelt nicht, sodass es sachgerecht erscheint, keine Modifikation des Leasingverhältnisses i.S. von IFRS 16 anzunehmen.¹⁰

IFRS 16 enthält keine expliziten Regelungen zur bilanziellen Abbildung einer Stundung von Leasingzahlungen im Rahmen eines Operating-Leasingverhältnisses. Da das insgesamt zu entrichtende Entgelt unverändert bleibt, ist es zulässig, dass der LG die Erträge aus dem Leasingverhältnis weiterhin auf derselben systematischen Basis wie vor der vereinbarten Stundung (hier: linear) erfasst. Die Höhe der monatlich erfassten Beträge ändert sich somit nicht.

Frage 2.3.9.: Einige Mietverträge enthalten sog. Klauseln über höhere Gewalt (bzw. *force majeure*-Klauseln), die im Falle schwerwiegender unvorhergesehener und außerhalb der Kontrolle der Vertragsparteien liegender Umstände zur Geltung gelangen. Zum

¹⁰ Vgl. IASB Staff Paper Agenda Ref 32B, Accounting for covid-19-related rent concessions, April 2020, Tz. 11.

06.04.2021

Beispiel kann eine derartige Klausel die betroffene Vertragspartei von bestimmten oder gar allen Verpflichtungen aus einem Vertrag befreien, wenn eine globale Pandemie (z.B. entsprechend der Erklärung der WHO) als ein Umstand „Höherer Gewalt“ ausdrücklich festgelegt wurde. Die Art bzw. Ausgestaltung der Klauseln kann jedoch unterschiedlich sein, sodass mitunter unklar ist, welche Rechte im Falle einer Pandemie gelten und ob die Klausel überhaupt auf die Umstände anwendbar ist, die sich aus COVID-19 ergeben.

Welche bilanziellen Auswirkungen ergeben sich aus Klauseln über höhere Gewalt im Zusammenhang mit der Corona-Pandemie auf Leasingverhältnisse nach IFRS 16?

Zunächst muss rechtlich beurteilt werden, ob die in Rede stehende Klausel im Zusammenhang mit der Corona-Pandemie anzuwenden ist. Dabei sind sowohl der Wortlaut der Klausel als auch die einschlägigen Gesetze und Vorschriften zu beachten. Auch Maßnahmen von Regierungen, die als Reaktion auf COVID-19 ergriffen werden, könnten u.U. als *force majeure* interpretiert werden.

Da derartige Klauseln bereits in den ursprünglichen Vertragsbedingungen enthalten sind, handelt es sich bei deren ggf. erforderlich werdender Anwendung nicht um eine Modifikation des Leasingverhältnisses i.S. von IFRS 16.

Führt die Anwendung einer Klausel über höhere Gewalt bspw. zu reduzierten Leasingzahlungen, erscheint es sachgerecht, diese Beträge als negative variable Leasingzahlungen zu bilanzieren, die nicht von einem Index oder einer Rate abhängig sind (vgl. IFRS 16.27(b)). Derartige variable Leasingzahlungen sind nicht in die Bewertung der Leasingverbindlichkeit einzubeziehen, sondern werden vom Leasingnehmer (LN) in der Periode, in der das Ereignis eintritt, das zu den reduzierten Leasingzahlungen führte, erfolgswirksam im Periodenergebnis (*profit or loss*) erfasst (IFRS 16.38(b)). Obwohl diese Regelung speziell für LN gilt, ist sie auch für Leasinggeber (LG) analog anwendbar, da die allgemeine Definition von variablen Leasingzahlungen sowohl für LN als auch für LG gilt (IFRS 16, Appendix A).

Spricht eine *force majeure*-Klausel einer Vertragspartei das Recht zu, unter den gegebenen Umständen erneut in Verhandlung mit der anderen Vertragspartei einzutreten, ist zu beurteilen, ob die ausgehandelten Änderungen bspw. als Modifikation des Leasingverhältnisses i.S. von IFRS 16 bilanziert werden müssen.

Sofern eine Klausel über höhere Gewalt einschlägig wird, werden regelmäßig zusätzliche Angaben erforderlich sein, damit Abschlussadressaten die bilanziellen Auswirkungen nachvollziehen können (IFRS 16.51, IFRS 16.89).

06.04.2021

Frage 2.3.10.: Gelten während der Coronavirus-Pandemie verlängerte Fristen für die Einreichung von Rechnungslegungsunterlagen beim Betreiber des Bundesanzeigers zur Erfüllung der Offenlegungspflichten nach § 325 HGB? – Aktualisiert

Nein, die gesetzlichen Einreichungsfristen gelten unverändert fort. Die Frist endet daher auch unter den aktuellen Umständen im Falle nicht kapitalmarktorientierter Gesellschaften mit Ablauf eines (Zeit-)Jahres nach dem Abschlussstichtag desjenigen Geschäftsjahres, auf das sich die Rechnungslegungsunterlagen beziehen (§ 325 Abs. 1a Satz 1 i.V.m. Abs. 1 und Abs. 4 Satz 2 HGB).

Allerdings hatte das Bundesamt für Justiz (BfJ) in Abstimmung mit dem Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) zuerst am 15.12.2020 und später aktualisiert mit zeitlicher Ausweitung im Februar 2021 auf seiner Homepage eine Erleichterung bei der Offenlegung der Rechnungslegungsunterlagen mit Stichtag 31.12.2019 angekündigt (abrufbar unter https://www.bundesjustizamt.de/DE/Themen/Ordnungs_Bussgeld_Vollstreckung/Jahresabschluss/Jahresabschluss_node.html, abgerufen am 06.04.2021). Danach werde das BfJ vor dem 01.03.2021, später dann verlängert auf den 06.04.2021 keine Ordnungsgeldverfahren nach § 335 HGB wegen nicht fristgerechter Einreichung einleiten. Dies gelte auch für Unternehmen, deren gesetzliche Frist zur Offenlegung von Rechnungslegungsunterlagen im ersten Quartal 2021 abläuft. Mit der Erleichterung soll(t)en die Belange aller Beteiligten aufgrund der anhaltenden Coronavirus-Pandemie und der durch sie ausgelösten Probleme in der Praxis angemessen berücksichtigt werden.

Für Abschlussstichtage vor dem 31.12.2019 waren und sind demgegenüber keine Erleichterungen vorgesehen.

Frage 2.3.11.: Degressive Abschreibung in der Handelsbilanz

Durch das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz vom 29.06.2020 (BGBl. I S. 1512) ist für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die nach dem 31.12.2019 und vor dem 01.01.2022 angeschafft oder hergestellt worden sind, die geometrisch-degressive Absetzung für Abnutzung (AfA) von bis zu 25 % p.a. vom jeweiligen Restbuchwert (wieder) eingeführt worden (§ 7 Abs. 2 EStG).

Darf diese Abschreibungsmethode ohne Weiteres auch der Bemessung der planmäßigen Abschreibung des betreffenden Vermögensgegenstands über seine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer in der handelsrechtlichen Rechnungslegung zugrunde gelegt werden?

Seit der Aufhebung der sog. umgekehrten Maßgeblichkeit sowie der korrespondierenden handelsrechtlichen Öffnungsklauseln durch das BilMoG im Jahr 2009 dürfen nach Maßgabe steuerlich zulässiger Abschreibungsmethoden ermittelte planmäßig fortgeführte Buchwerte nicht

06.04.2021

mehr ohne Weiteres in die handelsrechtliche Rechnungslegung übernommen werden. Voraussetzung ist hierfür vielmehr, dass der durch die degressive Abschreibung widergespiegelte Werteverzehr dem tatsächlichen Abnutzungsverlauf des Vermögensgegenstands entspricht bzw. dieser Abnutzungsverlauf sachgerecht dargestellt wird. Es dürfen mit anderen Worten *ausschließlich* auf Grundlage entsprechender steuerlicher Bestimmungen gerechtfertigte planmäßige Abschreibungen nicht handelsrechtlich angewandt werden. Gleichwohl bestehen bei der Festlegung der handelsrechtlichen Abschreibungsmethode Ermessensspielräume. Die handelsrechtliche Anwendung einer Abschreibung in fallenden Jahresbeträgen scheidet allerdings für solche Vermögensgegenstände aus, deren Werteverzehr sich über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer gleichmäßig vollzieht. Die Ausführungen in *IDW RH HFA 1.015*, der im Jahr 2009 anlässlich des BilMoG erarbeitet wurde, können in der aktuellen Situation entsprechend angewandt werden.

Wird die (temporäre) steuerliche Wiedereinführung der Möglichkeit zur degressiven Abschreibung bestimmter Wirtschaftsgüter zum Anlass genommen, die Angemessenheit des bislang handelsrechtlich zugrunde gelegten Abschreibungsplans (§ 253 Abs. 3 Satz 2 HGB) für art- und funktionsgleiche Vermögensgegenstände zu hinterfragen, ist Folgendes zu beachten: Der Grundsatz der sachlichen Bewertungsstetigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) lässt eine handelsbilanzielle Anwendung der degressiven Abschreibungsmethode nur dann zu, wenn zwar bislang auf art- und funktionsgleiche Vermögensgegenstände handelsbilanziell die lineare Abschreibungsmethode angewandt wurde, der Wechsel zur degressiven Abschreibungsmethode allerdings (im Ausnahmefall) dazu beiträgt, dass der Abschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein besser den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt, eine Durchbrechung des Grundsatzes der sachlichen Stetigkeit mithin als gerechtfertigt anzusehen ist (§ 252 Abs. 2 HGB i.V.m. *IDW RS HFA 38*, Tz. 15). Indes wird es dann schwer zu rechtfertigen sein, dass art- und funktionsgleiche Vermögensgegenstände, die nach dem Zeitpunkt des Auslaufens der steuerlichen Möglichkeit der degressiven Abschreibung angeschafft oder hergestellt (nach gegenwärtigem Rechtsstand nach dem 31.12.2021) und deshalb steuerlich wieder linear abgeschrieben werden müssen, auch handelsbilanziell wieder nach der linearen Abschreibungsmethode abzuschreiben. Eine solche Vorgehensweise dürfte regelmäßig als wertungswidersprüchlich einzustufen sein gegenüber der Begründung des vormaligen Wechsels von der linearen zur degressiven Abschreibung (Willkürverbot).

Im Regelfall ist davon auszugehen, dass eine handelsbilanzielle Anwendung der geometrisch-degressiven AfA gemäß § 7 Abs. 2 EStG nicht zulässig ist, sodass wegen der beschleunigten steuerlichen AfA im handelsrechtlichen Jahresabschluss zu versteuernde temporäre Differenzen entstehen, die bei der Bilanzierung latenter Steuern zu berücksichtigen sind.

06.04.2021

Frage 2.3.12.: Dauernutzungsverhältnisse bei fortgesetzter Entgeltvereinnahmung

Ein bilanzierender Kaufmann schließt mit seinen Kunden Verträge über die entgeltliche Nutzung einer Einrichtung und/oder eines Gegenstands (z.B. Betreiber eines Fitnessstudios). Die Verträge haben keine feste Laufzeit, sondern sind „bis auf Weiteres“ abgeschlossen. Die Bezahlung erfolgt durch monatlichen Lastschriftzug. Wegen einer in Reaktion auf die Corona-Pandemie erlassenen behördlichen Verfügung darf die Einrichtung und/oder der Gegenstand temporär nicht geöffnet und/oder genutzt werden. Der Lastschriftzug wird dessen ungeachtet nicht unterbrochen, sodass weiterhin Gelder von den Bankkonten der Kunden abgebucht werden.

Welche bilanziellen Konsequenzen ergeben sich aus diesem Sachverhalt im handelsrechtlichen Jahresabschluss des Kaufmanns?

Soweit den Kunden zivilrechtlich ein Rückzahlungsanspruch gegen den Kaufmann zusteht und die Kunden nicht endgültig auf diesen Anspruch verzichten (in diesem Fall läge ein sonstiger betrieblicher Ertrag vor), muss der Kaufmann die Zuflüsse auf seinem Bankkonto grundsätzlich durch Passivierung einer Rückzahlungsverbindlichkeit neutralisieren. Die Realisierung eines Umsatzerlöses scheidet mangels Leistungserbringung des Kaufmanns aus. Soweit der Kaufmann mit seinen Kunden Vereinbarungen trifft, dass diese während eines in einem künftigen Geschäftsjahr liegenden Zeitraums die Einrichtung und/oder den Gegenstand nutzen dürfen, ohne für diese Nutzungsmöglichkeit eine weitere Zahlung an den Kaufmann leisten zu müssen, ist keine Verbindlichkeit, sondern ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen.

Frage 2.3.13.: Folgebewertung von Wertpapieren des Anlagevermögens

Wie ist für Zwecke der Folgebewertung nach § 253 Abs. 3 Satz 5 und 6 HGB im Jahresabschluss der beizulegende Wert von Anteilen an verbundenen Unternehmen (§ 266 Abs. 2 A.III.1. HGB), von Beteiligungen (§ 266 Abs. 2 A.III.3. HGB) und von (sonstigen) Wertpapieren des Anlagevermögens (§ 266 Abs. 2 A.III.5. HGB) zu ermitteln? (Diese Frage/Antwort ergänzt bzw. konkretisiert die Ausführungen in Teil 2 des Fachlichen Hinweises „Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf die Rechnungslegung und deren Prüfung“ vom 25.03.2020 im Abschn. 3.2.2., Unterabschnitt „Finanzanlagevermögen“, S. 8 f.)

Für Anteile an verbundenen Unternehmen (§ 271 Abs. 2 HGB) und Beteiligungen (§ 271 Abs. 1 HGB), für die seitens des Bilanzierenden eine (kurzfristige) Veräußerung nicht beabsichtigt ist und eine solche auch nicht aus anderen Gründen anzunehmen ist, ist der beizulegende Wert unabhängig davon, ob die betreffenden Anteile öffentlich gehandelt werden oder nicht, über die Anwendung eines Zukunftserfolgswertverfahrens (Ertragswert- oder DCF-Verfahren) nach Maßgabe von *IDW RS HFA 10* zu ermitteln (Equity Value). Bei fortbestehender

06.04.2021

Beteiligungsabsicht und -fähigkeit spielt für die Beurteilung der Frage, ob diese Unternehmensanteile voraussichtlich dauernd i.S. des § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB wertgemindert sind, ein etwaiger Börsenkurs keine unmittelbare Rolle, da für die Bewertung der subjektive Unternehmenswert maßgeblich ist (vgl. *IDW RS HFA 10*, Tz. 5 ff.). Ein Börsenkurs kann hier nur der Plausibilisierung des ermittelten beizulegenden Werts dienen.

Bei Veräußerungsabsicht ist der Bewertung solcher Anteile demgegenüber der objektivierte Unternehmenswert zugrunde zu legen. Falls ein verbindliches Angebot für den Erwerb solcher Unternehmensanteile vorliegt, ist auf dieses anstelle des objektivierten Unternehmenswerts abzustellen (vgl. *IDW RS HFA 10*, Tz. 11 ff.). Auch bei Veräußerungsabsicht dient ein etwaig vorhandener Börsenkurs für die Bewertung solcher Unternehmensanteile somit nur der Plausibilisierung. Lediglich wenn solche Unternehmensanteile über die Börse veräußert werden sollen, ist der Börsenkurs (für diese Anteile) unmittelbar maßgeblich.

Obige Systematik von *IDW RS HFA 10* gilt auch für sonstige Wertpapiere des Anlagevermögens (d.h. solche Unternehmensanteile, die nicht als Anteile an verbundenen Unternehmen und auch nicht als Beteiligungen qualifizieren), die (zum Abschlussstichtag) nicht öffentlich gehandelt werden.

Für sonstige Wertpapiere des Anlagevermögens, die (spätestens zum bzw. mindestens bis zum Abschlussstichtag) öffentlich gehandelt werden, ist demgegenüber als beizulegender Wert der am letzten Handelstag der Berichtsperiode aufgrund einer Handelstransaktion zustande gekommene Börsenschlusskurs anzusehen. Für die Beurteilung der Frage, ob solche Wertpapiere des Anlagevermögens, für die der Schlusskurs unterhalb des letzten Buchwerts liegt (und die eine hinreichend lange Handelsdauer bis zum Bewertungsstichtag aufweisen), voraussichtlich dauernd i.S. des § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB wertgemindert sind, kann auch von Bilanzierenden außerhalb der Versicherungswirtschaft auf die Indikator-Kriterien des Versicherungsfachausschusses in *IDW RS VFA 2* i.V.m. der Berichterstattung über dessen 149. Sitzung zurückgegriffen werden (insoweit wird auf die Ausführungen in Teil 2 des Fachlichen Hinweises verwiesen).

Frage 2.3.14.: Mietzugeständnisse bei einem nach HGB bilanzierenden Mieter

Szenario 1 (Mietzugeständnis ex post): Vor dem Hintergrund der Corona-Pandemie und der zur Eindämmung von deren gesundheitlichen Auswirkungen ergriffenen behördlichen Maßnahmen („Lockdown“) erlässt ein Vermieter einem nach HGB bilanzierenden Mieter (teilweise) den auf einen in der Vergangenheit liegenden Nutzungszeitraum ent-

06.04.2021

fallenden Mietzins. Im Übrigen erfolgt keine Anpassung der Konditionen des Mietvertrags (z.B. Höhe des monatlichen Mietzinses oder Laufzeit des Vertrags).¹¹ Fraglich ist, wie der (Teil-)Erlass/Verzicht im Abschluss des Mieters abzubilden ist.

Ein ex post gewährtes Mietzugeständnis stellt eine einseitige (kurzfristige) Stützungsmaßnahme des Vermieters zugunsten des Mieters dar, d.h. den Mieter trifft keine Gegenleistungsverpflichtung. Hatte der Mieter den auf den in Rede stehenden Nutzungszeitraum entfallenden Mietzins bereits an den Vermieter gezahlt, erwirbt er durch den „Erlass“ einen Rückzahlungsanspruch gegen den Vermieter, den er sofort in voller Höhe als sonstigen betrieblichen Ertrag (§ 275 Abs. 2 Nr. 4 bzw. Abs. 3 Nr. 6 HGB) zu erfassen hat. Eine Erfassung des Ertrags in Form einer Minderung des Mietaufwands scheidet aufgrund des Saldierungsverbots (§ 246 Abs. 2 Satz 1 HGB) aus.

Soweit der Mieter den ihm nunmehr (teilweise) erlassenen Mietzins bis zum Zeitpunkt der Rechtswirksamkeit des Mietzugeständnisses noch geschuldet hatte, ist die Schuld, soweit der Erlass/Verzicht reicht, sofort in voller Höhe ertragswirksam auszubuchen. Auch in diesem Fall ist die Erfassung eines negativen Mietaufwands nicht zulässig.

Die ertragswirksame Erfassung des Rückzahlungsanspruchs bzw. der Mietzinsschuldminde- rung im Abschluss des Mieters setzt wegen des Stichtagsprinzips in beiden Fällen voraus, dass der (teilweise) Erlass/Verzicht bis zum Abschlussstichtag des Mieters rechtswirksam geworden ist. Das Rechtswirksamwerden des Erlassvertrags (§ 397 Abs. 1 BGB) erst im neuen Geschäftsjahr ist ein rechtsbegründendes Ereignis, das grundsätzlich nicht auf den letzten Abschlussstichtag zurückwirkt. Zu den Voraussetzungen einer nach h.M. ausnahmsweise bestehenden Möglichkeit einer bilanziell auf den letzten Abschlussstichtag zurückwirkenden Berücksichtigung von Sanierungsmaßnahmen vgl. die Ausführungen im Fachlichen Hinweis des IDW vom 25.03.2020, S. 7.

Der aus dem (teilweisen) Verzicht des Vermieters auf seine Mietzinsforderung resultierende Ertrag ist i.d.R. im (Konzern-)Anhang gemäß § 285 Nr. 31 bzw. § 314 Abs. 1 Nr. 23 HGB anzugeben. Wenn der (teilweise) Verzicht erst nach dem Abschlussstichtag, aber bis zum Zeitpunkt der Beendigung der Aufstellung des Abschlusses rechtswirksam geworden ist (und keine Rückbeziehung als Sanierungsmaßnahme auf diesen Abschlussstichtag erfolgt), besteht – bei Qualifikation des Verzichts als ein „Vorgang von besonderer Bedeutung“ – zudem eine Pflicht zur Angabe des Sachverhalts und seiner finanziellen Auswirkungen im Nachtragsbericht des (Konzern-)Anhangs gemäß § 285 Nr. 33 bzw. § 314 Abs. 1 Nr. 25 HGB.

Szenario 2 (Mietzugeständnis ex ante): Der Vermieter verzichtet in Anbetracht eines Lockdowns (vgl. Szenario 1) nach Abschluss des ursprünglichen Mietvertrags durch Abschluss eines entsprechenden Schuldänderungsvertrags (§ 311 Abs. 1 BGB) bzw. (in

¹¹ Es liegt kein Fall des § 313 Abs. 1 BGB i.V.m. Artikel 240 § 7 Abs. 1 EGBGB vor, in dem bereits infolge einer Mietvertragsanpassung (Herabsetzung des Mietzinses) eine Mietzinsschuld entweder gar nicht bzw. nur in geringerer Höhe entstanden ist.

06.04.2021

die Zukunft gerichteten) Erlassvertrags (§ 397 Abs. 1 BGB) temporär auf seinen (auf in der Zukunft liegende Nutzungszeiträume entfallenden) im ursprünglichen Vertrag geregelten künftigen Mietzinsanspruch bzw. reduziert temporär einen solchen Anspruch. Im Übrigen erfolgt keine Anpassung der Konditionen des Mietvertrags (z.B. Laufzeit des Vertrags).¹² Fraglich ist, wie der Sachverhalt im Abschluss des Mieters abzubilden ist.

Ein ex ante gewährtes Mietzugeständnis dient einer vorübergehenden (kurzfristigen) wirtschaftlichen Stützung des Mieters durch den Vermieter, die für nur eine oder wenige bestimmte Teilperiode(n) (z.B. Monat oder Quartal) der Restlaufzeit des Mietvertrags bestimmt wird. Folgt man dieser Sichtweise, sind die Mietminderungen nur in der- bzw. denjenigen Teilperiode(n) (in Form eines verringerten Mietaufwands) zu berücksichtigen, auf die sie sich beziehen.

Wurden vom Mieter bis zum jeweiligen Abschlussstichtag Mietvorauszahlungen geleistet, die (auch) mit Blick auf die Teilperioden der punktuellen Stützung gezahlt worden sind, hat der Mieter insoweit einen Rückzahlungsanspruch zu erfassen, bei entsprechender Minderung des aktiven Rechnungsabgrenzungspostens.

Die bilanzielle Berücksichtigung des Mietzugeständnisses erfolgt mit Wirkung für das bzw. ab dem Geschäftsjahr, in dem das Mietzugeständnis rechtswirksam wird.

Gegebenenfalls sind zudem Angaben gemäß § 285 Nr. 33 bzw. § 314 Abs. 1 Nr. 25 HGB im Nachtragsbericht im (Konzern-)Anhang erforderlich.

Frage 2.3.15.: Sofortabschreibung sog. digitaler Vermögensgegenstände in der Handelsbilanz – Neu

Nach einem BMF-Schreiben vom 26.02.2021 (BStBl. I S. 298) ist es steuerlich zulässig (Wahlrecht nach Tz. 1: „kann“), in Gewinnermittlungen für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2020 enden, für die Bemessung der planmäßigen Abschreibung (AfA) bestimmter, in dem Schreiben spezifizierter sog. digitaler Wirtschaftsgüter (Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung) eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer i.S. von § 7 Abs. 1 Satz 2 EStG von einem Jahr zugrunde zu legen. Im Ergebnis können damit die in den sachlichen Anwendungsbereich des BMF-Schreibens fallenden Wirtschaftsgüter (und zwar unabhängig davon, ob sie beweglich oder nicht beweglich, abnutzbar oder nicht abnutzbar, selbstständig oder nicht selbstständig nutzbar sind) im Wirtschaftsjahr ihrer Anschaffung oder Herstellung steuerlich sofort aufwandswirksam als Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Eine „Aktivierung“ und damit zeitanteilige Abschreibung dieser Wirtschaftsgüter erfolgt somit für steuerliche Zwecke nicht, da für Wirtschaftsgüter mit einer Nutzungsdauer bis zu einem Jahr

¹² Es liegt kein Fall des § 313 Abs. 1 BGB i.V.m. Artikel 240 § 7 Abs. 1 EGBGB vor, in dem bereits infolge einer Mietvertragsanpassung (Herabsetzung des Mietzinses) eine Mietzinsschuld entweder gar nicht bzw. nur in geringerer Höhe entstehen wird.

06.04.2021

keine Absetzung für Abnutzung (AfA) nach § 7 Abs. 1 EStG zu erfassen ist (vgl. BFH, Urteil vom 26.08.1993 – Az. IV R 127/91, BStBl. II 1994 S. 232). Eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von einem Jahr kann für begünstigte Wirtschaftsgüter nicht nur in steuerlichen Gewinnermittlungen für Wirtschaftsjahre zugrunde gelegt werden, die nach dem 31.12.2020 enden, sondern kann auch für entsprechende Wirtschaftsgüter angewandt werden, die bereits in früheren Wirtschaftsjahren angeschafft oder hergestellt wurden und bei denen bislang eine andere als die einjährige Nutzungsdauer zugrunde gelegt wurde (Sofortabschreibung). Die Regelung wurde kurzfristig auf dem Verwaltungswege mit dem Ziel der weiteren Stimulierung der Wirtschaft und als Anreiz für Unternehmen eingeführt, verstärkt in die Digitalisierung zu investieren.

Fraglich ist, ob die steuerliche *Möglichkeit*, eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von einem Jahr zugrunde zu legen, ohne Weiteres auch für die Bemessung der planmäßigen Abschreibung des betreffenden Vermögensgegenstands in der handelsrechtlichen Rechnungslegung genutzt werden darf. Eng damit verbunden ist die Frage, ob die handelsrechtliche Verneinung einer Nutzungsdauer von nur einem Jahr über den Grundsatz der Maßgeblichkeit dazu führt, dass das steuerliche Wahlrecht nicht abweichend ausgeübt werden darf, die angestrebte Vergünstigung bzw. Anreizwirkung mithin ins Leere läuft.

Seit der Aufhebung der sog. umgekehrten Maßgeblichkeit sowie der korrespondierenden handelsrechtlichen Öffnungsklauseln durch das BilMoG im Jahr 2009 dürfen nach Maßgabe allein steuerlich zulässiger betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauern ermittelte planmäßig fortgeführte Buchwerte nicht mehr ohne Weiteres in die handelsrechtliche Rechnungslegung übernommen werden. Voraussetzung hierfür ist vielmehr, dass eine solche Nutzungsdauer unabhängig von steuerlichen (Begünstigungs-)Regelungen gerechtfertigt ist. Die Nutzungsdauerschätzung muss sich an den betrieblichen Realitäten ausrichten. Damit ist die Zugrundelegung einer Nutzungsdauer von nur einem Jahr für die begünstigten digitalen Investitionen für handelsbilanzielle Zwecke regelmäßig nicht zulässig. Eine Sofortabschreibung ist indes auch handelsbilanziell zulässig, wenn der betreffende Vermögensgegenstand das Kriterium eines geringwertigen Wirtschaftsguts i.S. des § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG erfüllt (Anschaffungs- oder Herstellungskosten ≤ 800 EUR; vgl. HFA, IDW Life 2017, S. 848). Wird steuerlich von der Möglichkeit der Sofortabschreibung Gebrauch gemacht, ohne dass für Zwecke der handelsrechtlichen Bilanzierung für den betreffenden Vermögensgegenstand die Anwendung einer nur einjährigen Nutzungsdauer gerechtfertigt werden kann, resultiert daraus (bei isolierter Betrachtung dieses Sachverhalts) das Erfordernis zum Ansatz passiver latenter Steuern (§ 274 Abs. 1 Satz 1 HGB) bzw. – für solche Bilanzierende, die nicht in den persönlichen Anwendungsbereich des § 274 HGB fallen und diese Vorschrift auch nicht freiwillig anwenden (vgl. IDW RS HFA 7 n.F., Tz. 18, sowie IDW RS HFA 34, Fußnote 9) – das Erfordernis zur Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung für passive latente Steuern nach § 249 Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 HGB (vgl. IDW RS HFA 7 n.F., Tz. 26 f.).

06.04.2021

Die Zugrundelegung einer tatsächlichen betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mehr als einem Jahr für handelsbilanzielle Zwecke führt nach Auffassung des IDW nicht dazu, dass über den Grundsatz der Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG) die steuerliche *Möglichkeit* der Zugrundelegung einer fiktiven – zur Erreichung eines rechnungslegungs-fremden Zwecks von der Finanzverwaltung eingeräumten – betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ins Leere läuft. Dem sog. steuerlichen Wahlrechtsvorbehalt nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG, wonach die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB unter dem Vorbehalt der Wahl eines anderen Ansatzes im Rahmen der Ausübung eines (allein) steuerlichen Wahlrechts steht, sind jedenfalls nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht allein steuergesetzliche Wahlrechte, sondern auch steuerliche Wahlrechte zu subsumieren, die sich aus einem BMF-Schreiben ergeben (vgl. BMF-Schreiben vom 12.03.2010, BStBl. I S. 236, Tz. 12).

Frage 2.3.16.: Qualifizierung stiller Einlagen des Wirtschaftsstabilisierungsfonds als Fremd- oder Eigenkapital in der Handelsbilanz des Inhabers des Handelsgeschäfts – Neu

Als eine der ersten Reaktionen des Gesetzgebers auf die Corona-Pandemie ist im März 2020 durch das Wirtschaftsstabilisierungsfondsgesetz (WStFG) der Wirtschaftsstabilisierungsfonds (WSF), ein nichtrechtsfähiges Sondervermögen des Bundes, geschaffen worden. Zudem wurde das bestehende Finanzmarktstabilisierungsfondsgesetz – nunmehr Stabilisierungsfondsgesetz (StFG) – geändert und erweitert. Der WSF hat ein Volumen von 600 Mrd. EUR, wovon bis zu 100 Mrd. EUR für sog. Rekapitalisierungsmaßnahmen zur Stärkung des Fremd- oder Eigenkapitals von qualifizierenden Unternehmen (§§ 22 und 24 Abs. 1 Satz 1 StFG) eingesetzt werden dürfen. Unter anderem kann sich der WSF auf Antrag grundsätzlich bis zum 31.12.2021 gegen Einlage als stiller Gesellschafter (im Gesetz als Stille Beteiligung bezeichnet) an stabilisierungswürdigen Unternehmen der Realwirtschaft („Inhaber des Handelsgeschäfts“) beteiligen (§§ 22 Abs. 1, 26 StFG). Für Rekapitalisierungen bis zu einem Volumen von 100 Mio. EUR gelten im WSF standardisierte Konditionen. Nähere Informationen dazu sind für stille Beteiligungen in dem Merkblatt „Rekapitalisierungen: Stille Beteiligung und Nachrangdarlehen“ (Stand: 12.02.2021) beschrieben. In den Fällen einer Rekapitalisierung ab einem Volumen von 100 Mio. EUR erfolgt eine individuelle Strukturierung im Rahmen der Vorgaben des StFG (Unternehmen des Finanzsektors) sowie der Wirtschaftsstabilisierungsfonds-Durchführungsverordnung (WSF-DV).

Fraglich ist, ob und ggf. unter welchen Voraussetzungen eine stille Einlage des WSF in der Handelsbilanz des Inhabers des Handelsgeschäfts als (bilanzielles) Eigenkapital ausgewiesen werden darf.

Als auf schuldrechtlicher Basis überlassene Mittel erfolgt die handelsrechtliche Abbildung stiller Einlagen beim empfangenden Unternehmen unverändert in analoger Anwendung der für

06.04.2021

Genussrechtskapital entwickelten Grundsätze, die in der *IDW Stellungnahme des Hauptfachausschusses: Zur Behandlung von Genußrechten im Jahresabschluß von Kapitalgesellschaften (IDW St/HFA 1/1994)* dargelegt werden.

Ungeachtet dessen, dass einige Formulierungen in dem o.g. WSF-Merkblatt nahelegen könnten, dass die vom WSF geleisteten stillen Einlagen beim empfangenden Unternehmen per se als bilanzielles Eigenkapital qualifizieren, muss jeder Vertrag über die Begründung einer stillen Beteiligung im Einzelnen vom Bilanzierenden (und dessen Abschlussprüfer) dahingehend gewürdigt werden, ob die folgenden vier Kriterien kumulativ erfüllt sind (vgl. *IDW St/HFA 1/1994*, Abschn. 2.1.1):

- Nachrangigkeit im Insolvenz- oder Liquidationsfall,
- Erfolgsabhängigkeit der Vergütung,
- Teilnahme am Verlust bis zur vollen Höhe der Einlage und
- Längerfristigkeit der Kapitalüberlassung.

Nur wenn dies der Fall ist, erfolgt ein Ausweis der stillen Einlage innerhalb des Eigenkapitals (in einem gesonderten Posten). Sind die Kriterien nur teilweise erfüllt, sind die überlassenen Mittel unter den Verbindlichkeiten auszuweisen; ein Ausweis als Sonderposten zwischen dem Eigenkapital und den Rückstellungen kommt nicht in Betracht.

Eine allgemeingültige Wertung, dass von Seiten des WSF geleistete stille Einlagen beim empfangenden Unternehmen stets als bilanzielles Eigenkapital qualifizieren, ist mithin nicht möglich. Aussagen im WSF-Merkblatt, die eine bilanzielle Einordnung stiller Einlagen des WSF als Eigenkapital beim empfangenden Unternehmen nahelegen könnten, können eine inhaltlich-materielle Würdigung des Vorliegens der vorstehend genannten Kriterien nicht ersetzen.

3. Ausgewählte Zweifelsfragen zu den Auswirkungen auf die Prüfung von Abschlüssen

3.1. Auswirkungen der Verschiebung der Hauptversammlung auf die Bestellung des Abschlussprüfers

Frage 3.1.1.: Wenn ein Abschlussprüfer für ein Unternehmen von öffentlichem Interesse zum 16.06.2014 bereits seit 20 oder mehr aufeinanderfolgenden Jahren Abschlussprüfungsleistungen erbracht hat, darf er dann noch die Abschlussprüfung des Jahresabschlusses zum 31.12.2020 durchführen, auch wenn die Hauptversammlung

06.04.2021

und damit die Wahl zum Abschlussprüfer infolge der Corona-Pandemie auf einen Termin nach dem 16.06.2020 verschoben wird?

Nach dem Wortlaut von Artikel 41 Abs. 1 der EU-Abschlussprüferverordnung (EU-APrVO) darf ein Unternehmen von öffentlichem Interesse (Public Interest Entity, PIE) seinem Abschlussprüfer ab dem 17.06.2020 kein Prüfungsmandat mehr erteilen, wenn dieser Abschlussprüfer für dieses PIE zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der EU-APrVO (16.06.2014) während 20 und mehr aufeinanderfolgenden Jahren Abschlussprüfungsleistungen erbracht hat (sog. „Langläufer“). Angenommen, die Erteilung des Prüfungsmandats i.S. des Artikels 41 Abs. 1 EU APrVO erfolgt vor dem 17.06.2020, dann darf der Abschlussprüfer die Abschlussprüfung zum 31.12.2020 unstrittig noch durchführen. Kommt es aufgrund der aktuellen Corona-Pandemie zu Verschiebungen von Hauptversammlungen, würde eine am nicht ganz eindeutigen Wortlaut orientierte strenge Auslegung hingegen u.U. dazu führen, dass die betreffenden Unternehmen zusätzlich zu den Belastungen aus der Krise eine Ausschreibung der Abschlussprüfung bereits für das kalenderjahrgleiche Geschäftsjahr 2020 durchführen müssten.

Nach Auffassung des Ausschusses der Europäischen Abschlussprüfungsaufsichtsbehörden (Committee of European Auditing Oversight Bodies, CEAOB) kann dagegen wohl anstatt auf die Erteilung des Prüfungsmandats auf den Beginn des zu prüfenden Geschäftsjahres abgestellt werden, d.h. nach dieser Auffassung darf die Prüfung von Abschlüssen für Geschäftsjahre, die vor dem 17.06.2020 begonnen haben (bspw. für ein kalenderjahrgleiches Geschäftsjahr 2020), noch durch den bisherigen Abschlussprüfer erfolgen (vgl. CEAOB, Guidelines on the duration of the audit engagement, Frage B.9., S. 6: „[...] the audited entity will not be allowed to renew or enter into an audit engagement [...] for periods that start on or later than 17 June 2020“). Der Wechsel des Abschlussprüfers und die damit verbundene Ausschreibungspflicht für sog. „Langläufer“ wird danach durch eine häufig unvermeidbare Verschiebung der Hauptversammlung 2020 nicht vorgezogen. Diese Auffassung erscheint vertretbar, auch weil ein formales Abstellen auf den Zeitpunkt der Erteilung des Prüfungsmandats vor dem Hintergrund von Sinn und Zweck der Abschlussprüferregulierung nicht zu begründen ist. Weder ändert sich die Situation der Vertrautheit noch die Qualität der Abschlussprüfung dadurch, dass der Abschlussprüfer für das Geschäftsjahr 2020 in dem einen Fall etwa am 15.06. und in dem anderen Fall etwa am 20.06. bestellt wird.

Frage 3.1.2.: Welche Handlungsoptionen bestehen bei einer Verschiebung der Hauptversammlung im Hinblick auf die Wahl des Prüfers für die prüferische Durchsicht des verkürzten Abschlusses und des Zwischenlageberichts im Rahmen des Halbjahresfinanzberichts nach WpHG?

Hat die prüferische Durchsicht des Halbjahresfinanzberichts (§ 115 Abs. 5 Satz 1 WpHG) bedingt durch die Corona-Pandemie vor der ordentlichen Hauptversammlung des laufenden Geschäftsjahres zu erfolgen, besteht zum einen die Möglichkeit, den Abschlussprüfer des vergangenen Geschäftsjahres in entsprechender Anwendung des § 318 Abs. 2 Satz 2 HGB damit

06.04.2021

zu beauftragen (Alternative 1: Fiktion). Aufgrund der Fiktionswirkung ist eine Wahl des Prüfers durch die Hauptversammlung in diesem Fall nicht erforderlich. Die Zulässigkeit wird zwar von der überwiegenden Auffassung im Schrifttum angenommen, ist jedoch nicht abschließend gerichtlich geklärt. Im Übrigen scheidet eine entsprechende Anwendung des § 318 Abs. 2 Satz 2 HGB bei Neubestellungen im Rahmen der externen Rotationspflicht nach Artikel 17 EU-APrVO aus.

Zum anderen kommt nach Ablauf der ersten sechs Monate des Geschäftsjahres ein Antrag nach § 115 Abs. 5 Satz 2 WpHG i.V.m. § 318 Abs. 4 HGB auf gerichtliche Ersatzbestellung in Betracht (Alternative 2: Ersatzbestellung). Die Zulässigkeit der Ersatzbestellung ist jedoch ebenfalls nicht abschließend gerichtlich geklärt. Im Rahmen der Ersatzbestellung müsste das Gericht ohnehin prüfen, ob ggf. die Fiktionswirkung des § 318 Abs. 2 HGB eingreift. Soweit dies entsprechend der überwiegenden Auffassung im Schrifttum bejaht wird, bleibt kein Raum für eine Ersatzbestellung.

Da die prüferische Durchsicht des Halbjahresfinanzberichts freiwillig ist (§ 115 Abs. 5 Satz 1 WpHG), kann in Abwägung der damit verbundenen Konsequenzen auf die prüferische Durchsicht des Halbjahresfinanzberichts auch verzichtet werden (Alternative 3: Verzicht). Dies wäre jedoch im Halbjahresfinanzbericht gemäß § 115 Abs. 5 Satz 6 WpHG anzugeben und könnte – insb., wenn dies in der aktuellen Situation entgegen der Vorjahrespraxis erfolgt – vom Kapitalmarkt negativ aufgefasst werden.

Alternativ besteht jedenfalls nach h.M. in der Literatur die Möglichkeit, den Auftrag zur prüferischen Durchsicht durch den Aufsichtsrat bereits vor der Wahl und unter dem Vorbehalt der Wahl durch die Hauptversammlung zu erteilen (Alternative 4: bedingte Beauftragung). So kann der Prüfer möglichst zeitnah mit der Prüfung beginnen und kurz nach der Wahl durch die Hauptversammlung eine Bescheinigung über das Ergebnis der prüferischen Durchsicht erteilen, die dann umgehend mit dem Halbjahresfinanzbericht veröffentlicht werden kann.

3.2. Auswirkungen der Corona-Pandemie auf die Risikobeurteilung des Abschlussprüfers und die Festlegung der Wesentlichkeit

Frage 3.2.1.: Besteht im Zusammenhang mit der Corona-Pandemie ein erhöhtes Risiko wesentlicher falscher Darstellungen in der Rechnungslegung?

In vielen Fällen ja. Die Auswirkungen der Corona-Pandemie können sowohl das Risiko von wesentlichen unbeabsichtigten falschen Darstellungen (Unrichtigkeiten) als auch von beabsichtigten falschen Darstellungen (Verstößen) erhöhen. Dies schließt das Auftreten neuer Risiken ein. Der Abschlussprüfer hat die Faktoren für ein möglicherweise erhöhtes Risiko im Rahmen seiner Risikobeurteilung zu würdigen (vgl. auch die Ausführungen in Abschn. 5.1. und 5.2. im Fachlichen Hinweis des IDW vom 25.03.2020 (Teil 2)).

06.04.2021

Das Risiko wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von Unrichtigkeiten kann bspw. aufgrund der folgenden Faktoren erhöht sein:

- Veränderte Arbeitsbedingungen, wie ein vermehrtes Arbeiten im Homeoffice, können die Anpassung von internen Kontrollen (Anpassung des Kontrolldesigns) bedingen. Dies kann dazu führen, dass die Kontrollen weniger geeignet sind, Fehler aufzudecken oder zu vermeiden. So können z.B. die Häufigkeit der Kontrolldurchführung bei veränderten Arbeitsbedingungen vermindert werden oder Kontrollen auf andere, weniger erfahrene Personen übertragen werden (vgl. auch Frage 3.3.2.).
- Aufgrund von Personalengpässen kann erheblicher Zeitdruck bei der Generierung von rechnungslegungsrelevanten Informationen bestehen.
- Prognostische Angaben und geschätzte Werte in der Rechnungslegung, die bislang bspw. auf Basis verlässlicher Informationen über die künftige wirtschaftliche Entwicklung einer Branche ermittelt wurden, erfordern infolge gestiegener Unsicherheiten eine komplexere Ermittlung.
- Es werden unter hohem Zeitdruck staatliche Hilfen (bspw. Liquiditätshilfen) beantragt, bei denen aufgrund der Dringlichkeit eine Bewilligung unter Vorbehalt erfolgt und das Vorliegen der Antragsvoraussetzungen durch die bewilligende Stelle erst zu einem späteren Zeitpunkt abschließend geprüft wird. Dies führt zum Risiko der fehlerhaften Berücksichtigung von Ansprüchen auf diese Hilfen in der Rechnungslegung (z.B. Ansatz von Forderungen, Berücksichtigung bei der Einschätzung der Fähigkeit zur Unternehmensfortführung).

Das Risiko wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von Verstößen kann bspw. aufgrund der folgenden Faktoren erhöht sein:

- Die Veränderung von Kontrolldesigns infolge vermehrten Arbeitens im Homeoffice kann bestehende Funktionstrennungen außer Kraft setzen, so dass sich Gelegenheiten für Täuschungen und Vermögensschädigungen ergeben können.
- Das Unternehmen verzeichnet aufgrund der Corona-Pandemie einen Nachfrageeinbruch und auf das Management wird hoher Druck ausgeübt, bestimmte finanzielle Ziele dennoch zu erreichen. Dies kann bspw. zu einem erhöhten Risiko zu früher Umsatzrealisierung oder der Erfassung fiktiver Umsatzerlöse sowie der Unterlassung von erforderlichen Einzelwertberichtigungen auf Forderungen trotz wirtschaftlicher Schwierigkeiten von Kunden führen.
- Das Unternehmen ist von der Corona-Pandemie derzeit weniger stark betroffen, als von den Adressaten erwartet. Vor diesem Hintergrund bestehen Anreize für das Management, stille Reserven zu legen, in dem bspw. Aufwand entgegen dem Prinzip der periodengerechten Erfassung buchhalterisch vorgezogen wird oder Umsätze in das nächste

06.04.2021

Geschäftsjahr „verschoben“ werden, Rückstellungen überbewertet oder Vorräte unterbewertet werden.

- Beim Abschluss neuer, für das operative Geschäft wichtiger Verträge wird aufgrund bestehenden wirtschaftlichen Drucks weniger auf die Integrität der Vertragspartner geachtet.

Erkannte Risikofaktoren sind bei der Entwicklung des Prüfungsprogramms des Abschlussprüfers zu berücksichtigen (vgl. *IDW PS 210*, Tz. 23). Ist das Fehlerrisiko nach Beurteilung des Abschlussprüfers erhöht, werden entsprechende auf das identifizierte und beurteilte Risiko wesentlicher falscher Darstellungen ausgerichtete Prüfungshandlungen erforderlich sein (vgl. dazu *IDW PS 210*, Tz. 40 bis 59).

Frage 3.2.2.: Welche Auswirkungen hat die Corona-Pandemie auf die Festlegung der Wesentlichkeit?

Die Corona-Pandemie kann sich grundsätzlich aufgrund wertmäßig geänderter Bezugsgrößen (z.B. Umsatz, Gewinn, Bilanzsumme, Eigenkapital) auf die im Rahmen der Abschlussprüfung zugrunde gelegte Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes auswirken. Es gelten die allgemeinen Grundsätze gemäß *IDW PS 250 n.F.* (bzw. *ISA [DE] 320*). Hilfestellungen sind den vom IDW Arbeitskreis „ISA-Implementierung“ entwickelten *F & A zu ISA [DE] 320 bzw. IDW PS 250 n.F.* zu entnehmen.

Nach diesen Grundsätzen kann es u.U. sinnvoll sein, die Bezugsgröße um einmalige oder außergewöhnliche Effekte zu bereinigen. Dies setzt voraus, dass die hierdurch bedingte Veränderung der Bezugsgröße in der Corona-Pandemie als voraussichtlich nicht nachhaltig beurteilt wird (vgl. *F & A zu ISA [DE] 320 bzw. IDW PS 250 n.F.*, Frage 3.2.9). Auch die Verwendung von Durchschnittswerten der vergangenen Jahre als Bezugsgröße setzt voraus, dass frühere Niveaus voraussichtlich wieder erreicht werden (vgl. *F & A zu ISA [DE] 320 bzw. IDW PS 250 n.F.*, Frage 3.2.10). Eine Bereinigung der Bezugsgrößen oder die Verwendung von Durchschnittswerten der vergangenen Jahre wird aber i.d.R. nicht sachgerecht sein, wenn sich die Corona-Pandemie nachhaltig negativ auf die Nachfrage nach den Produkten des Unternehmens auswirkt (z.B. Unternehmen der fünften Kategorie gemäß Anlage 2). Liegen bei einem Unternehmen bereits hinreichend konkretisierte strukturelle Änderungen (z.B. Aufgabe bedeutender Geschäftsfelder) vor, kommt hingegen die Verwendung mehrjähriger Durchschnittswerte unter Berücksichtigung von Planzahlen künftiger Perioden in Betracht (vgl. *F & A zu ISA [DE] 320 bzw. IDW PS 250 n.F.*, Frage 3.2.11).

Ist die Corona-Pandemie mit einem nachhaltigen Ertrags- und Gewinneinbruch verbunden, kann der Abschlussprüfer grundsätzlich auch einen Wechsel der Bezugsgröße in Betracht ziehen. Voraussetzung für einen Wechsel der Bezugsgröße ist, dass sich die Abschlussadressa-

06.04.2021

ten primär an anderen Bezugsgrößen orientieren als bislang (vgl. zur Bestimmung der Wesentlichkeit bei ertragsschwachen Unternehmen *F & A zu ISA [DE] 320 bzw. IDW PS 250 n.F.*, Frage 3.2.18 und 3.2.19).

Führt eine Ertragsschwäche zu einer Verlustsituation, so kann dies grundsätzlich auch den Wechsel zu einer anderen geeigneten Bezugsgröße rechtfertigen (vgl. *F & A zu ISA [DE] 320 bzw. IDW PS 250 n.F.*, Frage 3.2.15).

Im Rahmen der Festlegung der Toleranzwesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes können infolge der Corona-Pandemie Anzeichen für ein erhöhtes Aggregationsrisiko zu berücksichtigen sein, welches *ceteris paribus* zu einer niedrigeren festzulegenden Toleranzwesentlichkeit führt. Ein durch die Auswirkungen der Corona-Pandemie verursachter hoher Grad an Schätzunsicherheit in den Finanzinformationen kann bspw. ein solches Anzeichen sein (vgl. *F & A zu ISA [DE] 320 bzw. IDW PS 250 n.F.*, Frage 4.4).

Der Abschlussprüfer kann ferner in Erwägung ziehen, aufgrund der Corona-Pandemie Wesentlichkeiten für einzelne Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschluss- bzw. Lageberichtsangaben (spezifische Wesentlichkeit) festzulegen. Dies ist erforderlich, wenn zu erwarten ist, dass falsche Angaben von Beträgen unterhalb der Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes, die auf der Grundlage des Abschlusses bzw. des Lageberichts getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Rechnungslegungsadressaten beeinflussen (vgl. *IDW PS 250 n.F.*, Tz. 16). Die Festlegung spezifischer Wesentlichkeiten kann somit in der Corona-Pandemie bspw. sachgerecht sein, wenn bestimmte finanzielle Größen für die Erfüllung der Anspruchsvoraussetzungen für staatliche Hilfsmaßnahmen oder für die Einhaltung von vereinbarten Kreditklauseln relevant sind.

3.3. Auswirkungen von Zugangs- und Reisebeschränkungen sowie der vermehrten Nutzung von Heimarbeit (sog. „remote-work“) durch Mandanten

Frage 3.3.1.: Dürfen die von den IDW Prüfungsstandards bzw. von den ISA geforderten Prüfungshandlungen auch im Wege von Fernprüfungshandlungen durchgeführt werden, wenn bspw. der Mandant dem Prüfungsteam den Zugang zu seinen Räumlichkeiten verwehrt?

Ja. Der Abschlussprüfer hat Art und Umfang der im Einzelfall erforderlichen Prüfungshandlungen im Rahmen seiner Eigenverantwortlichkeit nach pflichtgemäßem Ermessen und unter Berücksichtigung berufsständischer Anforderungen sowie gesetzlicher Vorschriften zu bestimmen. Weder die *IDW Prüfungsstandards* oder ISA noch gesetzliche Vorschriften äußern sich zu der Frage, von welchem Ort aus die Prüfungshandlungen durchzuführen sind. Daher können grundsätzlich sowohl vor Ort in den Räumlichkeiten des Mandanten als auch durch Fernprüfungshandlungen Prüfungsnachweise erlangt werden.

06.04.2021

Unter Ausnutzung der heutigen technischen Möglichkeiten kommen neben vor Ort-Prüfungen grundsätzlich auch Fernprüfungen z.B. in Form von Videokonferenzen, Rundgänge mit Bildübertragung über ein Smartphone oder Tablet, Einsichtnahme in eingescannte oder fotografierte Unterlagen oder Bildschirme, ggf. ergänzt um Kurzbesuch mit entsprechendem Sicherheitsabstand, Nutzung des Postweges sowie „remote“-Zugänge zum Austausch von Unterlagen in Betracht. In Abhängigkeit vom Einzelfall hat der Abschlussprüfer zu beurteilen, ob er auf diesem Wege ausreichende geeignete Prüfungsnachweise erlangen kann.

Der vorliegende Fragen- und Antworten-Katalog enthält als Anlage 1 eine Übersicht über die in *IDW PS 300 n.F.* genannten Arten von Prüfungshandlungen mit Hinweisen darauf, wie diese unter Berücksichtigung der spezifischen Gegebenheiten des zu prüfenden Unternehmens ggf. im Wege von sog. Fernprüfungshandlungen durchgeführt werden können.

Werden Prüfungshandlungen „remote“ durchgeführt, sind die Anforderungen der *IDW Prüfungsstandards* bzw. der ISA dennoch einzuhalten. Das gilt u.a. für die Beurteilung der Relevanz und Verlässlichkeit der Informationen, die als Prüfungsnachweise verwendet werden (vgl. *IDW PS 300 n.F.*, Tz. 8) und die Dokumentation der Prüfungshandlungen (vgl. Frage 3.3.10.).

Prüfungsnachweise, die im Rahmen von Fernprüfungshandlungen erlangt werden, unterliegen anderen – meist höheren – Verlässlichkeitsrisiken als Prüfungsnachweise, die aus der Nähe, d.h. z.B. durch die Einsichtnahme in Originaldokumente, durch physische Inaugenscheinnahme eines Vermögensgegenstands, durch die Beobachtung oder das Nachvollziehen von Verfahren bzw. Kontrollen vor Ort oder durch persönliche Befragungen unter direkter Wahrnehmung der Körpersprache des Gesprächspartners erlangt werden (vgl. auch *IDW PS 300 n.F.*, Tz. A29). Diesen Risiken ist angemessen zu begegnen (vgl. im Einzelnen Frage 3.3.4. zur Beurteilung der Verlässlichkeit von durch Echtzeit-Videotechnologien erlangten Prüfungsnachweisen sowie Frage 3.3.8. zur Beurteilung der Verlässlichkeit von in elektronischer Form vorliegenden Prüfungsnachweisen).

Frage 3.3.2.: Welche Auswirkungen hat die Einführung oder Ausweitung von „remote work“ auf Seiten des Mandanten auf die Beurteilung des Kontrollrisikos durch den Abschlussprüfer?

Bei der Identifizierung und Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Abschluss und Lagebericht (Fehlerrisiko) hat sich der Abschlussprüfer ein Verständnis vom internen Kontrollsystem des Unternehmens zu verschaffen und bei für die Abschlussprüfung relevanten Kontrollen Aufbauprüfungen durchzuführen. Sofern der Prüfer bei der Beurteilung der Risiken und bei der Festlegung von Art, Umfang und Zeitpunkt der aussagebezogenen Prüfungshandlungen von der Wirksamkeit interner Kontrollen ausgeht, müssen bei angemessenen Kontrollen zudem Funktionsprüfungen vorgenommen werden, um die Erwartungen über die Kontrollzuverlässigkeit zu validieren (vgl. *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 74; *IDW PS 350 n.F.*, Tz. 47b).

06.04.2021

Insbesondere seit Mitte des ersten Quartals 2020 veranlasst die Ausbreitung des Coronavirus in Deutschland mehr und mehr Unternehmen, Mitarbeiter in Heimarbeit zu beschäftigen. Dies hat Auswirkungen auf die Organisation und ggf. Geschäftstätigkeit der Unternehmen sowie auf die Prozesse und Kontrollen zur Aufstellung von Abschlüssen und Lageberichten. Infolge der Einführung oder Ausweitung von „remote work“ auf Seiten des Mandanten kann daher das Kontrollrisiko in Bezug auf prüfungsrelevante Kontrollen neu zu beurteilen sein (vgl. *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 77). Beispiele hierfür sind:

- Das Kontrolldesign wird verändert (z.B. Verringerung der Häufigkeit der Kontrolldurchführung), um die Durchführung der Kontrolle trotz einer Vielzahl im „Homeoffice“ arbeitender Mitarbeiter des Mandanten zu ermöglichen.
- Das Kontrolldesign wird nicht angepasst, obwohl sich relevante Prozesse durch die „Heimarbeit“ diverser Mitarbeiter des Mandanten faktisch geändert haben (z.B. Änderung der Person des Kontrolldurchführenden bei manuellen Kontrollen).
- Zur Ermöglichung bzw. der Ausweitung der Heimarbeit von Mitarbeitern des Mandanten werden Zugriffsrechte umfangreich geändert, so dass die Beurteilung, ob der Schutz vor unberechtigter Änderung rechnungslegungsrelevanter Daten durch angemessene und wirksame Kontrollen weiterhin gegeben ist, erneuert werden muss.
- Werden kurzfristig neue Technologien, wie z.B. Online-Handelsplattformen oder ein bargeldloses Bezahlungssystem eingeführt, kann es sein, dass die implementierten automatischen oder manuellen Kontrollen noch nicht ausgereift sind.

Wenn sich der Abschlussprüfer auf das Kontrollumfeld und auf relevante Kontrollen weiterhin verlassen will, sind die aus diesen Veränderungen resultierenden Risiken zu identifizieren und Schlussfolgerungen für das weitere Prüfungsvorgehen zu ziehen. Gegebenenfalls kann das zu einer stärkeren Fokussierung auf Einzelfallprüfungen führen. Aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen können in Fällen mit wesentlichen IKS-Mängeln nur bedingt herangezogen werden (vgl. *IDW PS 312*, Tz. 24). Zudem ist zu berücksichtigen, dass nur bei unverändertem Kontrolldesign eine Einbeziehung der jeweiligen Kontrolle in einen „Rotationsplan“ erfolgen darf (vgl. *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 78, wonach bei nicht bedeutsamen Risiken mindestens in jeder dritten aufeinanderfolgenden Abschlussprüfung eine Funktionsprüfung für die einzelne unveränderte Kontrolle vorzunehmen ist).

Frage 3.3.3.: Welche Möglichkeiten, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen, hat der Abschlussprüfer, wenn die Inaugenscheinnahme von materiellen Vermögensgegenständen bzw. die Beobachtung der Inventur vor Ort aufgrund von Zugangs- und Reisebeschränkungen derzeit nicht möglich ist?

Sind die Vorräte von wesentlicher Bedeutung, muss der Abschlussprüfer – soweit durchführbar – die körperliche Bestandsaufnahme beobachten, um auf diesem Wege ausreichende ge-

06.04.2021

eignete Prüfungsnachweise insb. über das Vorhandensein, die Vollständigkeit und die Beschaffenheit der Vorräte zu erlangen. Dabei hat sich der Abschlussprüfer von der ordnungsgemäßen Handhabung der Inventurverfahren zu überzeugen (vgl. *IDW PS 301*, Tz. 7). Ist eine Inventurbeobachtung bspw. aufgrund der Art der Vorräte oder wegen ihres Lagerorts nicht möglich, sind durch alternative Prüfungshandlungen ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen (vgl. *IDW PS 301*, Tz. 20 f.).

IDW PS 301 nennt z.B. folgende alternative Prüfungshandlungen:

- Einsichtnahme in die Unterlagen über den späteren Verkauf bestimmter Vermögensgegenstände, die vor dem Aufnahmezeitpunkt erworben wurden.
- Beobachtung von Kontrollzählungen an einem alternativen Datum, wenn die Teilnahme an der Inventur am Jahresende nicht möglich ist, und Prüfung zwischenzeitlicher Bestandsveränderungen.

Die gesetzlichen Vorschriften und die Prüfungsstandards enthalten keine Aussage dazu, ob die Verfahren der Inaugenscheinnahme und der Beobachtung die physische Anwesenheit eines Mitglieds des Prüfungsteams am Ort des in Augenschein zu nehmenden Vermögensgegenstands bzw. der zu beobachtenden Inventur erfordern. Die verfügbaren Technologien lassen es grundsätzlich zu, dass eine Überprüfung der mit den Verfahren der Inaugenscheinnahme und Beobachtung abzudeckenden Aussagen (z.B. Überprüfung des Vorhandenseins der Vorräte) mittels Echtzeit-Bildübertragungen über ein Smartphone oder einen Tablet-PC erfolgt, wenn bestimmte Grundvoraussetzungen erfüllt werden, die das Ziel haben, den mit einer solchen Vorgehensweise verbundenen Verlässlichkeitsrisiken im konkreten Einzelfall angemessen zu begegnen (vgl. im Einzelnen auch Frage 3.3.4.).

So kann auch der Einsatz von Drohnen in Betracht kommen, bspw. um im Rahmen der Überprüfung des Vorhandenseins von Vorräten Lagerorte im Freien mit den vorhandenen Zeichnungen abzugleichen oder um den Fertigstellungsgrad von Sachanlageinvestitionen beurteilen zu können.

Eine Inaugenscheinnahme von Vorräten bzw. Beobachtung der Inventur durch Einsatz von Technologien zur Fernprüfung kann jedoch je nach den Gegebenheiten des Mandanten (z.B. Umfang und Aufbewahrungsart der Vorräte) mit höheren Risiken hinsichtlich der Verlässlichkeit der Prüfungsnachweise in Bezug auf das Vorhandensein, die Vollständigkeit und die Beschaffenheit der Vorräte verbunden sein, als die Inaugenscheinnahme und Beobachtung durch physische Anwesenheit vor Ort.

06.04.2021

Frage 3.3.4.: Unter welchen Voraussetzungen können Echtzeit-Videotechnologien für Zwecke der Inventurbeobachtung eingesetzt werden und welche Risiken sind damit verbunden?

Eine Grundvoraussetzung für die Nutzung von Echtzeit-Videotechnologien zum Zwecke der Erlangung von Prüfungsnachweisen wird sein, dass die Bildübertragung vom Abschlussprüfer gesteuert werden kann und eine geeignete Bild- und Tonqualität gewährleistet ist. Die Möglichkeit zur Steuerung ist erforderlich, um für Zwecke der Überprüfung des Vorhandenseins und der Beschaffenheit von Vorräten bestimmte Lagerorte nach dem Ermessen des Abschlussprüfers näher in Augenschein zu nehmen oder ggf. auch Verpackungen öffnen lassen, um sich von dem Inhalt überzeugen zu können.

Darüber hinaus wird sich der Abschlussprüfer mit folgenden Fragen auseinandersetzen müssen, die die Verlässlichkeit der erlangten Prüfungsnachweise betreffen, und Maßnahmen ergreifen, um diesen Fragen Rechnung zu tragen:

- Erlaubt es die gewählte Vorgehensweise dem Abschlussprüfer, das Vorhandensein und die Vollständigkeit der aufzunehmenden Vermögensgegenstände zu beurteilen? Um die Bildübertragung sinnvoll steuern zu können, muss das Prüfungsteam zunächst die Gegebenheiten vor Ort und die Lagerorte kennen und ein Verständnis von der vorgesehenen Vorgehensweise bei der Inventuraufnahme und dessen Kontrolle durch den Mandanten erlangt haben. Hierbei ist insbesondere auch von Bedeutung, wie der Mandant selbst die vollständige Aufnahme aller vorhandenen Vermögensgegenstände sicherstellt und zugleich sichergestellt, dass keine Doppelzählungen oder Aufnahmen nicht vorhandener Vermögensgegenstände erfolgen.

Bei Erstprüfungen werden Lagepläne allein i.d.R. nicht ausreichen. Es wird bei Erstprüfungen i.d.R. erforderlich sein, dass der Abschlussprüfer sich durch eine evtl. mögliche alleinige Vorabbegehung der Örtlichkeiten (z.B. Lagerhalle), ggf. auch durch einen selbst organisierten Drohneneinsatz im Vorfeld der Inventur (insbesondere bei Außenlagern), von der tatsächlichen Existenz und der Anordnung der Räumlichkeiten und Lagerplätze überzeugt.

Um das Vorhandensein der Elemente aus dem Inventar beurteilen zu können, sollten – wie bei persönlicher Anwesenheit – Maßnahmen ergriffen werden, die sicherstellen, dass bei aus dem Inventar ausgewählten und geprüften Elementen („sheet to floor“) keine Doppelzählungen erfolgen. Dies kann auch bei Einsatz von Echtzeit-Videotechnologie dadurch erfolgen, dass bereits aufgenommene bzw. kontrollierte Bestände entsprechend gekennzeichnet werden. Zur Sicherstellung der vollständigen Aufnahme sollte das gesamte Lager darüber hinaus per Video-Feed begangen werden und dabei ausgewählte Bestände daraufhin kontrolliert werden, ob diese in das Inventar aufgenommen wurden („floor to sheet“).

06.04.2021

- Kann die Beschaffenheit des Inventars beurteilt werden? Wenn die Bildübertragungen nicht hoch aufgelöst sind, können Hinweise auf Schäden oder Hinweise auf veraltete Bestände möglicherweise nicht erkannt werden. Die Methode ist daher möglicherweise nicht geeignet, die Beschaffenheit des gesamten Inventars beurteilen zu können.
- Wenn der Abschlussprüfer im Einzelfall ein höheres Risiko mit dieser Art der Durchführung der Inventurbeobachtung verbindet, kann z.B. eine höhere Anzahl an Stichprobenelementen in Erwägung gezogen werden. Besteht ein erhöhtes Risiko wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von Verstößen, ist auf die Unvorhersehbarkeit der vom Abschlussprüfer veranlassten Kontrollzählungen zu achten, um das Risiko von nicht entdeckten Manipulationen zu verringern.
- Werden geeignete Mitarbeiter des Prüfungsteams für die Inventurprüfung eingesetzt? Unter Umständen sollte in Betracht gezogen werden, Mitarbeiter mit größerer Erfahrung einzusetzen.

Wenn der Abschlussprüfer im Rahmen der Risikobeurteilung ein höheres Risiko wesentlicher falscher Darstellungen in Bezug auf das Vorhandensein, die Vollständigkeit oder die Beschaffenheit von Gegenständen des Vorratsvermögens festgestellt hat, z.B. weil das vorratsbezogene interne Kontrollsystem nicht als uneingeschränkt verlässlich beurteilt wurde, wird mit kritischer Grundhaltung zu würdigen sein, ob mit Fernprüfungshandlungen voraussichtlich relevante und verlässliche Prüfungsnachweise erlangt werden können. Dies gilt in besonderem Maße bei einem erhöhten Risiko von Verstößen. In bestimmten Fällen kann es daher sinnvoll oder notwendig sein, zumindest einen Teil der Vorratsbestände bei der Inventur persönlich in Augenschein zu nehmen, z.B. hochwertige Bestände.

Frage 3.3.5.: Kann es eine Lösung sein, dass Mitarbeiter der Internen Revision des Mandanten für den Abschlussprüfer an der Inventur teilnehmen, wenn eine Beobachtung vor Ort durch den Abschlussprüfer aufgrund von Zugangsbeschränkungen zum Betriebsgelände unmöglich ist?

Nein. Dies würde eine Eingliederung von Personal der Internen Revision in das Prüfungsteam des Abschlussprüfers bedeuten. Dies ist nicht zulässig, da § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 HGB die Integration von Arbeitnehmern des zu prüfenden Unternehmens – und damit auch von Personal der Internen Revision – untersagt (vgl. *IDW PS 321 n.F.*, Tz. 27).

Frage 3.3.6.: Ist es ein Problem, wenn das Konzernprüfungsteam aufgrund von Reisebeschränkungen die Teilbereichsprüfer bzw. das Teilbereichsmanagement nicht vor Ort besuchen kann oder nicht an Schlussbesprechungen zwischen dem Teilbereichsprüfer und dem Teilbereichsmanagement teilnehmen kann?

Die Prüfungsstandards sehen keine allgemeine Verpflichtung für Besuche vor Ort oder eine persönliche Teilnahme an Schlussbesprechungen zwischen dem Teilbereichsprüfer und dem

06.04.2021

Teilbereichsmanagement vor. Verpflichtende Anforderungen an die Einbindung des Konzernprüfungsteams in die Tätigkeit von Teilbereichsprüfern sind in *IDW PS 320 n.F.*, Tz. 28 ff., hinsichtlich der Risikobeurteilung bei bedeutsamen Teilbereichen bzw. weiterer Prüfungshandlungen bei bedeutsamen Risiken sowie in *IDW PS 320 n.F.*, Tz. 39 f., hinsichtlich der Beurteilung der Berichterstattung von Teilbereichsprüfern dargelegt.

Unabhängig von den dort festgelegten Mindestanforderungen sind Art, Umfang und zeitliche Einteilung der Einbindung abhängig von dem Verständnis über den Teilbereich und den jeweiligen Teilbereichsprüfer. So kann das Konzernprüfungsteam in Abhängigkeit von der Bedeutung eines Teilbereichs der aus Konzernsicht festgestellten bedeutsamen Risiken und dem Verständnis des Teilbereichsprüfers bedeutsame Sachverhalte identifiziert haben, die mit dem Teilbereichsprüfer, dem Teilbereichsmanagement oder dem Konzernmanagement zu diskutieren sind. Darüber hinaus kann das Konzernprüfungsteam eine weitergehende Einbindung für erforderlich erachten, wie z.B. eine Durchsicht von Arbeitspapieren oder von Teilen der Arbeitspapiere des Teilbereichsprüfers oder die Teilnahme an der Schlussbesprechung des Teilbereichsprüfers (vgl. *IDW F & A zu ISA 600 bzw. IDW PS 320 n.F.*, Frage 7.2.6).

Eine Diskussion von bedeutsamen Sachverhalten mit Teilbereichsprüfern sowie die Teilnahme an der Schlussbesprechung mit dem Konzern- bzw. Teilbereichsmanagement wird in aller Regel mithilfe von Video-Konferenzsystemen möglich sein. Ist nach der Einschätzung des Konzernprüfungsteams eine Durchsicht der Arbeitspapiere des Teilbereichsprüfers erforderlich, sollte in der derzeitigen Pandemie-Situation mit dem Teilbereichsprüfer eine Lösung unter Berücksichtigung von Sicherheits- und Vertraulichkeitsaspekten abgestimmt werden. Die Durchsicht könnte durch einen Fernzugriff auf die digitale Prüfungsakte des Teilbereichsprüfers mit Leseberechtigung oder ebenfalls durch die Nutzung von Webmeetings ermöglicht werden.

Frage 3.3.7.: In der derzeitigen Situation kommt der elektronischen Übermittlung von Informationen und Dokumenten an oder von Mandanten eine höhere Bedeutung zu. Was ist hierbei vor dem Hintergrund der Vertraulichkeit und des Datenschutzes zu beachten?

Abschlussprüfer erhalten derzeit vermehrt Unterlagen in Form von verschlüsselten und unverschlüsselten E-Mails. Empfehlenswert ist hier der Austausch von Dokumenten in einem virtuellen Datenraum, in den sich der Mandant und der Abschlussprüfer über einen Benutzer und Passwort anmelden können. Voraussetzung für den Datenraum ist, dass dieser insb. die Vorgaben an die Vertraulichkeit und den Datenschutz einhält. Für den Fall, dass ein von einem Dienstleister bereitgestellter virtueller Datenraum als Software as a Service (SaaS) genutzt wird, hat das IDW am 10.04.2019 die „Hilfestellung zur Beauftragung von Dienstleistern“ herausgegeben. Die Hilfestellung nimmt sich der Erfüllung der straf- und berufsrechtlichen Anforderungen an die Beauftragung von IT-Dienstleistern an, die virtuelle Datenräume zur Verfügung stellen und ist auf der IDW Website unter <https://www.idw.de/blob/>

06.04.2021

[115228/d19d2eacc9b219c48d6da319044a81ef/down-dienstleistungen-hilfestellung-2019-data.pdf](https://www.idw.de/115228/d19d2eacc9b219c48d6da319044a81ef/down-dienstleistungen-hilfestellung-2019-data.pdf) abrufbar.

Frage 3.3.8.: Welche Prüfungshandlungen sind zur Beurteilung der Verlässlichkeit von in elektronischer Form vorliegenden Prüfungsnachweisen geeignet?

Verwendet der Abschlussprüfer Informationen, die das Unternehmen erstellt hat, muss er beurteilen, ob die Informationen für seine Ziele ausreichend verlässlich sind (vgl. *IDW PS 300 n.F.*, Tz. 10). Die Verlässlichkeit von Informationen, die vom Abschlussprüfer als Prüfungsnachweise verwendet werden sollen, wird durch Art und Herkunft der Informationen sowie durch die Umstände beeinflusst, unter denen sie erlangt werden. Originaldokumente sind grundsätzlich als verlässlicher zu beurteilen als Kopien oder eingescannte Unterlagen. Liegen bspw. Verträge in größerem Umfang nur als Kopien oder in digitalisierter Form (z.B. PDF-Datei) vor, kann der Abschlussprüfer den damit verbundenen tendenziell höheren Verlässlichkeitsrisiken auf unterschiedliche Art begegnen. So kann er z.B. eine Stichprobenauswahl oder bewusste Auswahl einer Reihe von Dokumenten durchführen, für die aufgrund der geringen Anzahl eine Einsichtnahme in das jeweilige Originaldokument trotz vorliegender Beschränkungen organisiert werden kann. Aus der Stichprobe können bspw. Rückschlüsse auf die Verlässlichkeit von elektronisch vorliegenden Dokumenten gezogen werden, die in einem vergleichbaren Prozess erstellt und von den gleichen Personen freigegeben wurden.

Für die Beurteilung der Verlässlichkeit von in elektronischer Form vorliegenden Dokumenten sind zudem die Angemessenheit und Wirksamkeit von internen Kontrollen des Unternehmens von Bedeutung. Eine einfache Form der Kontrolle kann in der Wahrung des Vier-Augen-Prinzips bei der Freigabe von Dokumenten auf Mandantenseite bestehen.

Auswertungen aus dem IT-System des Mandanten (z.B. Summen- und Saldenlisten), die der Abschlussprüfer mangels der Möglichkeit des Fernzugriffs („Remote“-Zugriffs) auf die Systeme des Mandanten derzeit nicht eigenhändig erzeugen kann, stellen nur dann verlässliche Prüfungsnachweise dar, wenn diese mit Reports abgerufen wurden, die vom Abschlussprüfer mittels aussagebezogener Prüfungshandlungen oder durch die Prüfung von generellen IT-Kontrollen auf Vollständigkeit und Richtigkeit geprüft wurden und bei denen die Parametereinstellungen des IT-Systems klar erkennbar sind bzw. die Parametereinstellungen anderweitig in geeigneter Form nachvollzogen werden können. Es kann sich je nach Konstellation empfehlen, einen Screenshot des technischen Namens des Reports sowie der jeweiligen Abfrage mitanzufordern.

Frage 3.3.9.: Dürfen Bestätigungen Dritter in elektronischer Form eingeholt werden?

Ja. Die Einholung von Bestätigungen Dritter in elektronischer Form, wie z.B. per E-Mail, ist zulässig, wenn die Verpflichtung, die Kontrolle über das Bestätigungsverfahren zu bewahren,

06.04.2021

beachtet wird und etwaigen Zweifeln an der Verlässlichkeit durch angemessene Prüfungshandlungen begegnet wird (vgl. im Einzelnen *IDW F & A zu ISA 505 bzw. IDW PS 302 n.F.*, Abschn. 7.).

Der in der Praxis sicherste und zugleich zweckmäßigste Weg, die Kontrolle über den Versand von Bestätigungen Dritten per E-Mail zu bewahren, ist, diese über eine eigene E-Mail-Adresse des Abschlussprüfers (also z.B. eines Mitglieds des Prüfungsteams) direkt an den Dritten zu verschicken und um eine Rückantwort direkt an die E-Mail-Adresse des Abschlussprüfers zu bitten. Der Versand einer Bestätigungsanfrage über einen E-Mail-Account des Mandanten ist nicht zulässig, da der Mandant in diesem Fall die Kontrolle über den tatsächlichen Versand ausüben kann und z.B. nur der Mandant (und nicht der ggf. ins cc: gesetzte Abschlussprüfer) Rückmeldungen über den Versand (z.B. in Form von Abwesenheitsnotizen oder Nichtzustellbarkeitsmitteilungen) erhält. Der Versand der Anfrage-E-Mails durch den Mandanten birgt ferner die Gefahr, dass viele angefragte Dritte dann per „Antwort-Button“ an den Mandanten antworten. Die Antwort ist dann – mangels direkten Versands an den Abschlussprüfer – keine Bestätigung Dritter i.S. der Definition des *IDW PS 302 n.F.*, Tz. 6(a).

Zu berücksichtigen ist, dass eine Verletzung von Datenschutzregelungen vorliegen kann, wenn im Fall der Einholung von Saldenbestätigungen in einer unverschlüsselten E-Mail ein konkreter (Forderungs- bzw. Verbindlichkeiten-)Saldo des Mandanten bspw. in Euro gegenüber dem Dritten enthalten ist und der Dritte keine Zustimmung erteilt hat, dass ihn betreffende Daten unverschlüsselt kommuniziert werden dürfen. Somit sollte entweder sichergestellt werden, dass der Mandant selbst eine Erlaubnis bei den anzufragenden Empfängern der Bestätigungsanfrage eingeholt hat oder dass die Anfragen keine konkreten Daten enthalten (offene Bestätigungsanfragen; vgl. *IDW PS 302 n.F.*, Tz. 6), so dass eine Verletzung von Datenschutzregeln ausgeschlossen werden kann.

Um Zweifel an der Verlässlichkeit der erlangten Antworten zu den Bestätigungsanfragen zu beseitigen, kann der Abschlussprüfer bspw. unmittelbaren (telefonischen) Kontakt zum bestätigenden Dritten aufnehmen und sich den Inhalt der erhaltenen Antwort z.B. mündlich bestätigen lassen.

Frage 3.3.10.: Gibt es besondere Dokumentationsanforderungen, wenn die Prüfung in größerem Umfang „remote“ durchgeführt wird?

Es gelten die allgemeinen Anforderungen für die Dokumentation in den Arbeitspapieren (vgl. *IDW PS 460 n.F.*). Die Vorgehensweise zur Erlangung von Prüfungsnachweisen wird sich daher in den Aufzeichnungen über Art, Umfang und Ergebnis der Prüfungshandlungen niederschlagen.

Es sollte erläutert werden, dass eine Abweichung vom bisherigen Prüfungsvorgehen vorgenommen wurde, aus welchen Gründen dies erfolgte und dass auf diese Art und Weise ausreichende geeignete Prüfungsnachweise eingeholt werden konnten.

06.04.2021

Zu diesbezüglichen Berichtspflichten im Prüfungsbericht im Zusammenhang mit etwaigen bedeutsamen während der Prüfung aufgetretenen Problemen, z.B. bei der Erlangung von Prüfungsnachweisen vgl. den Fachlichen Hinweis des IDW vom 25.03.2020, S. 29.

Frage 3.3.11.: Welche Probleme können sich aufgrund der aktuellen Pandemie-Situation bei der Prüfung des Abschlusses ergeben, wenn das zu prüfende Unternehmen Teile der Rechnungslegung – einschließlich der damit verbundenen Geschäftsprozesse – auf Dienstleistungsunternehmen auslagert?

Im Rahmen der Prüfungsplanung muss der Abschlussprüfer ein Verständnis darüber gewinnen, ob und wie der Mandant ausgelagerte Dienstleistungen in Anspruch nimmt und inwieweit das für die Abschlussprüfung relevante interne Kontrollsystem (IKS) des Mandanten hiervon berührt wird. Das Verständnis von Art und Bedeutsamkeit der durch das Dienstleistungsunternehmen erbrachten Leistungen und von deren Auswirkungen auf die für die Abschlussprüfung relevanten internen Kontrollen des auslagernden Unternehmens muss ausreichen, um als Grundlage für die Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen zu dienen. Wenn die durch den Mandanten bereitgestellten Informationen für dieses Verständnis nicht ausreichen, muss der Abschlussprüfer weitere Prüfungshandlungen in Bezug auf das Dienstleistungsunternehmen durchführen (vgl. *IDW PS 331 n.F.*, Tz. 14). Sofern sich der Abschlussprüfer auf relevante Kontrollen bei dem Dienstleistungsunternehmen für Zwecke der Abschlussprüfung stützen will oder stützen muss, hat er zudem die Wirksamkeit dieser Kontrollen beim Dienstleistungsunternehmen zu beurteilen (vgl. *IDW PS 331 n.F.*, Tz. 19).

Häufig beauftragen Dienstleistungsunternehmen, die standardisierte Dienstleistungen für eine Vielzahl von Unternehmen anbieten, die separate Prüfung des auf die Dienstleistungen bezogenen IKS, damit die Abschlussprüfer ihrer Kunden nicht eigene Prüfungshandlungen beim Dienstleistungsunternehmen durchführen müssen und das Dienstleistungsunternehmen nicht für jeden einzelnen Abschlussprüfer entsprechende Prüfungsnachweise aufbereiten und Mitarbeiter für Fragen zur Verfügung stellen muss.

Abschlussprüfer auslagernder Unternehmen stützen sich häufig auf diese Berichterstattung über die Prüfung des dienstleistungsbezogenen IKS nach *IDW PS 951 n.F.* (Berichterstattung vom Typ 1 oder 2), um das erforderliche Verständnis für die Beurteilung der Fehlerrisiken und Prüfungsnachweise für die Angemessenheit und Wirksamkeit der für die Abschlussprüfung relevanten Kontrollen beim Dienstleistungsunternehmen zu erhalten.

Infolge der jüngsten Pandemie kann sich die Erstellung von *IDW PS 951*-Berichten jedoch verzögern oder solche Berichte sind möglicherweise gar nicht verfügbar (zum Umgang mit einer solchen Situation siehe die Fragen 3.2.12. bis 3.2.15.).

06.04.2021

Frage 3.3.12.: Kann das erforderliche Verständnis für die Art und die Bedeutung der von einem Dienstleistungsunternehmen erbrachten Tätigkeiten durch Fernprüfungshandlungen des Abschlussprüfers (remote) erlangt werden?

Grundsätzlich kann das erforderliche Verständnis für die Art und die Bedeutung der von einem Dienstleistungsunternehmen erbrachten Tätigkeiten und deren Auswirkung auf die für die Abschlussprüfung relevanten internen Kontrollen des zu prüfenden Unternehmens auch durch Prüfungshandlungen gewonnen werden, die nicht vor Ort beim Mandanten durchgeführt werden.

Zum Beispiel kann der Abschlussprüfer folgende Unterlagen von seinem Prüfungsmandanten anfordern und durchsehen:

- Benutzer-Handbücher
- Systemübersichten
- fachliche Handbücher
- Vertrag oder Vereinbarung über den Dienstleistungsumfang zwischen der auslagernden Einheit und dem Dienstleister
- Berichte von Dienstleistern, der Internen Revision oder Aufsichtsbehörden über Kontrollen beim Dienstleister.

Aus diesen Dokumenten kann der Prüfer des auslagernden Unternehmens erste Informationen über die Ausgestaltung von für die Abschlussprüfung relevanten Kontrollen erlangen. Das Lesen dieser Informationen allein wird jedoch nicht genügen, um ausreichende geeignete Prüfungsnachweise darüber zu erlangen, ob die Kontrollen des Dienstleistungsunternehmens angemessen ausgestaltet und implementiert wurden.

Frage 3.3.13.: Ist es stets notwendig, eine Berichterstattung nach IDW PS 951 n.F. (Typ 1 oder Typ 2) zu erlangen, wenn das zu prüfende Unternehmen Funktionen, die integraler Bestandteil seiner Geschäftstätigkeit sind, an ein Dienstleistungsunternehmen auslagert?

Nein. Wenn ein hohes Maß an Wechselwirkung zwischen den Tätigkeiten des Dienstleistungsunternehmens und denjenigen des auslagernden Unternehmens besteht, kann das auslagernde Unternehmen ggf. selbst wirksame Kontrollen über die von dem Dienstleistungsunternehmen verarbeiteten Transaktionen implementiert haben. Ein hoher Grad an Wechselwirkung zwischen den Tätigkeiten des auslagernden Unternehmens und denjenigen beim Dienstleistungsunternehmen besteht bspw., wenn das auslagernde Unternehmen Geschäftsvorfälle genehmigt und das Dienstleistungsunternehmen diese Geschäftsvorfälle verarbeitet und bucht. In diesem Fall ist es möglicherweise nicht erforderlich, ein Verständnis von den relevanten Kontrollen bei dem Dienstleistungsunternehmen zu erlangen, und ein Bericht nach *IDW*

06.04.2021

PS 951 n.F. ist möglicherweise nicht erforderlich. Stattdessen kann der Abschlussprüfer Prüfungshandlungen in Bezug auf relevante Kontrollen bei dem auslagernden Unternehmen durchführen, um Prüfungsnachweise über deren Angemessenheit und Wirksamkeit zu erhalten.

Beispielsweise kann ein Unternehmen, das seine Lohn- und Gehaltsabrechnung ausgelagert hat, Kontrollen über die Zusendung und den Erhalt von Lohn- und Gehaltsinformationen einrichten, durch die wesentliche falsche Darstellungen im Abschluss verhindert oder aufgedeckt werden können, z.B. den Vergleich der an das Dienstleistungsunternehmen übermittelten Daten mit Auswertungen, die nach der Verarbeitung der Daten vom Dienstleistungsunternehmen zur Verfügung gestellt werden (vgl. *IDW PS 331 n.F.*, Tz. A10).

In anderen Situationen kann es einen geringeren Grad an Wechselwirkung zwischen dem auslagernden Unternehmen und dem Dienstleistungsunternehmen geben (z.B. bei einem Finanzdienstleister, der Wertpapiere auf der Grundlage eines Treuhandkontos für das Unternehmen kauft und verkauft). Ein geringerer Grad an Wechselwirkung zwischen den beiden Parteien besteht, wenn das Dienstleistungsunternehmen die Geschäftsvorfälle des auslagernden Unternehmens auslöst oder erstmalig aufzeichnet, verarbeitet und bucht. In diesen Fällen kann es sein, dass das auslagernde Unternehmen sich auf Kontrollen beim Dienstleistungsunternehmen verlässt. Dann kann es unabdingbar sein, ein Verständnis für die Ausgestaltung und Implementierung von Kontrollen bei dem Dienstleistungsunternehmen zu erlangen.

Frage 3.3.14.: Sofern aufgrund der pandemiebedingten Beschränkungen eine Berichterstattung nach IDW PS 951 n.F. (Typ 1) nicht verfügbar ist oder sich verzögert, kann der Abschlussprüfer das erforderliche Verständnis über die Ausgestaltung und Implementierung von Kontrollen beim Dienstleistungsunternehmen auf andere Art und Weise erlangen?

Wenn eine grundsätzlich als erforderlich angesehene Berichterstattung nach *IDW PS 951 n.F.* nicht verfügbar ist und die Art der von dem Dienstleistungsunternehmen erbrachten Tätigkeiten für die Abschlussprüfung von Bedeutung ist, sollte der Abschlussprüfer mit der Unternehmensleitung das voraussichtliche Datum des Eingangs des Berichts besprechen und auf die Notwendigkeit dieses Berichts für die weitere Durchführung der Abschlussprüfung hinweisen.

Wenn es unwahrscheinlich ist, dass der Bericht rechtzeitig zur Verfügung steht, sollte der Abschlussprüfer überlegen, welche anderen Prüfungshandlungen durchgeführt werden können, um Nachweise über die Ausgestaltung und Implementierung von für die Abschlussprüfung relevanten Kontrollen im Dienstleistungsunternehmen zu erlangen. Wenn die eigene Anreise oder die Anreise eines anderen Prüfers bei dem Dienstleistungsunternehmen zur Durchführung von Prüfungshandlungen vor Ort voraussichtlich nicht möglich ist, z.B. aufgrund bestehender Reise- und Kontaktbeschränkungen, kann der Abschlussprüfer erwägen, die Berichterstattung nach *IDW PS 951 n.F.* aus der Vorperiode heranzuziehen und die folgenden Prüfungshandlungen für die aktuelle Berichtsperiode durchzuführen:

06.04.2021

- Kontaktaufnahme über das zu prüfende Unternehmen mit den zuständigen Personen im Dienstleistungsunternehmen und deren Befragung:
 - welche bedeutsamen Änderungen innerhalb des dienstleistungsbezogenen IKS, einschließlich relevanter Verfahren oder Kontrollen, geändert wurden, um remote arbeitenden Mitarbeitern und geänderten Prozessabläufen Rechnung zu tragen,
 - zu Ereignissen innerhalb des Dienstleistungssystems, die die Fähigkeit des Dienstleistungsunternehmens beeinträchtigen, seine Verpflichtungen gegenüber dem auslagernden Unternehmen zu erfüllen.

Diese Befragungen sollten dokumentiert werden.

- Lesen der System-Dokumentationen und aller Änderungen von Verträgen und Service-Level-Agreements, die bedeutsame Systemänderungen betreffen.
- Lesen von Mitteilungen des Dienstleistungsunternehmens an das auslagernde Unternehmen über die ergriffenen Maßnahmen im Zusammenhang mit der Pandemie und die Auswirkungen auf das dienstleistungsbezogene IKS.

Der Abschlussprüfer muss würdigen, ob unter den derzeit erschwerten Bedingungen mit diesen Prüfungshandlungen und ggf. weiteren Prüfungshandlungen beim auslagernden Unternehmen ausreichende geeignete Prüfungsnachweise für die Beurteilung der Angemessenheit der relevanten Kontrollen für die aktuelle Berichtsperiode zu erlangen sind. Wenn nach dem pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers nach Durchführung dieser Prüfungshandlungen keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise für die Feststellung zu erlangen sind, ob angemessen ausgestaltete Kontrollen beim Dienstleistungsunternehmen implementiert sind, kann ein Prüfungshemmnis vorliegen, das nach *IDW PS 405* zu einer Modifizierung des Prüfungsurteils zum Abschluss im Bestätigungsvermerk führt.

Frage 3.3.15.: Kann der Abschlussprüfer ausreichend geeignete Prüfungsnachweise über die Wirksamkeit der Kontrollen im Dienstleistungsunternehmen erlangen, wenn eine Berichterstattung vom Typ 2 nach *IDW PS 951 n.F.* nicht verfügbar ist oder sich verzögert?

Wenn eine Berichterstattung vom Typ 2 nach *IDW PS 951 n.F.* zum Prüfungszeitpunkt nicht vorliegt, sollte der Abschlussprüfer mit der Unternehmensleitung besprechen, bis zu welchem Datum der Bericht voraussichtlich eingehen wird. Abhängig von der voraussichtlichen Verspätung kann der Abschlussprüfer mit der Unternehmensleitung die Möglichkeit einer Verschiebung der Auslieferung des Prüfungsberichts und des Bestätigungsvermerks zum Abschluss des Unternehmens besprechen, bis der Bericht nach *IDW PS 951 n.F.* eingegangen ist und alle Fragen, die sich aus der Nutzung des Berichts ergeben, geklärt sind. Falls das Unternehmen bis zu einem bestimmten Zeitpunkt über geprüfte Abschlüsse verfügen muss, kann der Abschlussprüfer die Unternehmensleitung erforderlichenfalls bitten, zeitnah mit den

06.04.2021

wesentlichen Nutzern der geprüften Abschlüsse, wie z.B. Gesellschaftern oder finanzierenden Banken, Kontakt aufzunehmen, um zu eruieren, ob eine Verlängerung der Frist möglich ist.

Wenn nicht zu erwarten ist, dass der Bericht rechtzeitig innerhalb einer angemessenen Frist vorliegt, kann sich der Abschlussprüfer voraussichtlich nicht auf die Wirksamkeit der Kontrollen im Dienstleistungsunternehmen stützen. In diesem Fall sollte der Abschlussprüfer erwägen, seine Prüfungsstrategie anzupassen und einen aussagebezogenen Prüfungsansatz zu wählen, bei dem er sich nicht auf wirksame interne Kontrollen stützen kann. Wenn ein vollständig aussagebezogener Prüfungsansatz nicht zu ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweisen führt und eine Berichterstattung vom Typ 2 nach *IDW PS 951 n.F.* nicht verfügbar ist, hat der Abschlussprüfer zu beurteilen, ob ein Prüfungshemmnis vorliegt.

Frage 3.3.16.: Darf der Abschlussprüfer an der Bilanzsitzung des Aufsichtsrats oder Prüfungsausschusses auch „virtuell“ teilnehmen oder ist seine körperliche Anwesenheit zwingend erforderlich?

§ 171 Abs. 1 Satz 2 AktG schreibt die Teilnahme des Abschlussprüfers an den Verhandlungen des Aufsichtsrats oder des Prüfungsausschusses über den Jahres- und ggf. Konzernabschluss (sog. Bilanzsitzung) zwingend vor. Entsprechendes gilt für GmbH mit fakultativem Aufsichtsrat aufgrund des Verweises in § 52 Abs. 1 GmbHG, sofern der Gesellschaftsvertrag nichts anderes bestimmt, sowie für GmbH mit Aufsichtsrat kraft Gesetzes aufgrund der jeweiligen spezialgesetzlichen Verweise (u.a. in § 25 Abs. 1 MitbestG oder § 1 Abs. 1 Nr. 3 DrittelbG). Im Rahmen des Transparenz- und Publizitätsgesetzes (TransPuG) hat der Gesetzgeber bereits auf das Erfordernis des „Zusammentretens“ zu einer Pflichtsitzung des Aufsichtsrats verzichtet, es genügt, dass der Aufsichtsrat eine Sitzung „abhält“ (§ 110 Abs. 3 Satz 1 AktG). Mindestens in begründeten Ausnahmefällen, zu denen pandemiebedingte Reise- und Kontaktbeschränkungen unzweifelhaft zählen dürften, können somit auch Pflichtsitzungen des Aufsichtsrats bzw. Prüfungsausschusses und namentlich die Bilanzsitzung in Form einer Videokonferenz abgehalten werden (vgl. Begründung zum RegE des TransPuG, BT-Drucks. 14/8769, S. 17). Selbst wenn alle Aufsichtsratsmitglieder körperlich anwesend sind, muss der Abschlussprüfer nicht ebenfalls körperlich anwesend sein, sondern kann für die Erörterungen per Telefon- oder Videokonferenz zugeschaltet werden.

06.04.2021

3.4. Beurteilung von zukunftsbezogenen Sachverhalten einschließlich der Going-Concern-Prämisse sowie von prognostischen Angaben

Frage 3.4.1.: Können zukunftsbezogene Sachverhalte im Abschluss und/oder prognostische Angaben im Lagebericht in der derzeitigen mit außergewöhnlich hoher Unsicherheit verbundenen Situation überhaupt beurteilt werden oder ist generell ein Prüfungshemmnis anzunehmen?

Die Modifizierung des Bestätigungsvermerks aufgrund eines Prüfungshemmnisses kommt nur in Betracht, wenn der Abschlussprüfer nicht in der Lage ist, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu den Rechnungslegungsinformationen des geprüften Unternehmens zu erlangen. Die den zukunftsbezogenen Sachverhalten im Abschluss (z.B. Prognose zukünftiger Überschüsse für Zwecke der Ermittlung geschätzter Zeitwerte, Liquiditätsprognose für Zwecke der Beurteilung der Fähigkeit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit) sowie prognostischen Angaben im Lagebericht aufgrund der dynamischen Entwicklung der Coronavirus-Pandemie innenwohnenden erheblichen Unsicherheiten allein begründen jedoch nicht das Vorliegen eines Prüfungshemmnisses. Ein Prüfungshemmnis in Bezug auf die Beurteilung von Rechnungslegungsinformationen, denen zukunftsbezogene Sachverhalte zugrunde liegen, oder in Bezug auf prognostische Angaben im Lagebericht kann z.B. vorliegen, wenn der Abschlussprüfer keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise für Zwecke der Beurteilung der zugrunde liegenden Annahmen der gesetzlichen Vertreter erlangt (vgl. auch Frage 3.3.2.).

Frage 3.4.2.: Wie können die von den gesetzlichen Vertretern getroffenen Annahmen durch den Abschlussprüfer beurteilt werden?

Eine Prognose beinhaltet die Annahmen der gesetzlichen Vertreter zum Eintritt künftiger Ereignisse (z.B. zur weiteren Ausbreitung der Corona-Pandemie und zu den Auswirkungen auf das Kundenverhalten) sowie zu den von den gesetzlichen Vertretern beabsichtigten Handlungen (z.B. hinsichtlich der Inanspruchnahme von staatlichen Stützungsmaßnahmen oder zur Anpassung des Geschäftsmodells).

Die Annahmen der gesetzlichen Vertreter müssen ausreichend begründet sein. Der Abschlussprüfer wird diese daher regelmäßig dahingehend würdigen, ob sie auf aktuellen Informationen aufsetzen, ob sie konsistent sind mit den für andere Zwecke (z.B. Budgetplanungen) unternehmensintern getroffenen Annahmen und ob sie mit verfügbaren Prognosen wichtiger Institutionen zur gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (z.B. Prognosen der Bundesregierung, des Sachverständigenrats zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, der EU-Kommission und führender Wirtschaftsforschungsinstitute) in Einklang zu bringen sind. Darüber hinaus wird zu würdigen sein, ob das tatsächliche Handeln der gesetzlichen Vertreter nicht im Widerspruch zu den getroffenen Annahmen steht (z.B. tatsächliche Beantragung oder Vorbereitung der Beantragung von in einer Liquiditätsprognose berücksichtigten staatlichen

06.04.2021

Liquiditätshilfen). Das Prüfungsurteil des Abschlussprüfers beinhaltet dagegen keine Aussage dazu, ob die den prognostischen Angaben oder den Rechnungslegungsinformationen mit Zukunftsbezug zugrunde liegenden Erwartungen eintreffen werden.

Frage 3.4.3.: Zur Abwendung von durch die Corona-Pandemie bedingten Unternehmenskrisen wurden beispiellose Stützungsmaßnahmen der öffentlichen Hand auf den Weg gebracht. Welche Aspekte können in diesem Zusammenhang bei der Beurteilung der Angemessenheit der Going-Concern-Aannahme durch den Abschlussprüfer zu berücksichtigen sein?

Für eine große Anzahl an Unternehmen stellt die Corona-Pandemie ein Ereignis dar, das bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen kann. Der Abschlussprüfer hat bei diesen Unternehmen zusätzliche Prüfungshandlungen vorzunehmen, um festzustellen, ob die Zugrundelegung des Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Unternehmenstätigkeit durch die gesetzlichen Vertreter (nachfolgend auch Going-Concern-Aannahme) angemessen ist und ob ein bestandsgefährdendes Risiko besteht (vgl. *IDW PS 270 n.F.*, Tz. 21). Beabsichtigen die gesetzlichen Vertreter die Inanspruchnahme von staatlichen Stützungsmaßnahmen, handelt es sich um Gegenmaßnahmen, die die gesetzlichen Vertreter bei ihrer Einschätzung der Fähigkeit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit zu berücksichtigen haben. Sofern die konkreten Hilfen dem Unternehmen noch nicht verbindlich zugesagt wurden, hat sich die Einschätzung der gesetzlichen Vertreter auch auf die Erfüllung der Anspruchsvoraussetzungen zu beziehen (zur Berücksichtigung von Sanierungsmaßnahmen im Allgemeinen vgl. Frage 3.4.13.).

Die Stützungsmaßnahmen der öffentlichen Hand dienen im Wesentlichen der Bewältigung der akuten Liquiditätskrise. Die Berechtigung zur Inanspruchnahme dieser Stützungsmaßnahmen kann ausschlaggebend dafür sein, dass die gesetzlichen Vertreter von der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit über den Prognosezeitraum ausgehen (zum angemessenen Prognosezeitraum vgl. die Fragen 3.4.10. und 3.4.11.). Gegen die Fähigkeit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit könnte demgegenüber bspw. sprechen, wenn das Geschäftsmodell des Unternehmens durch die Folgen der Corona-Pandemie auch nach Bewältigung der akuten Liquiditätskrise voraussichtlich nicht mehr tragfähig ist und das Unternehmen sein Geschäftsmodell nicht dementsprechend anpasst bzw. anzupassen plant.

Frage 3.4.4.: In welchen Fällen hat ein Hinweis auf Bestandsgefährdung im Bestätigungsvermerk zu erfolgen?

Ein bestandsgefährdendes Risiko liegt vor, wenn der Abschluss unter Zugrundelegung der Going-Concern-Aannahme aufgestellt werden kann, aber ungeachtet dessen wesentliche Unsicherheiten im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten bestehen, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können. Das ist der Fall, wenn das Unternehmen möglicherweise nicht in der Lage ist, im gewöhnlichen Geschäftsverlauf seine Vermögenswerte zu realisieren sowie seine

06.04.2021

Schulden zu begleichen (*IDW PS 270 n.F.*, Tz. 23, 24 Buchst. b), mithin ein mehr als geringfügig zu betrachtendes Risiko besteht, dass die Geschäftstätigkeit im Prognosezeitraum oder absehbar danach eingestellt werden muss. Ein Indiz für das Bestehen einer wesentlichen Unsicherheit liegt bspw. dann vor, wenn die gesetzlichen Vertreter sich bei ihrer Einschätzung zur Aufrechterhaltung der Going Concern-Annahme auf noch nicht eingeleitete, aber geplante Sanierungsmaßnahmen stützen, deren Realisierung unsicher ist (vgl. hierzu auch Frage 3.4.13.).

Besteht eine wesentliche Unsicherheit, ist eine angemessene Information der Abschlussadressaten hierüber im Abschluss und – sofern einschlägig – im Lagebericht erforderlich (vgl. Fragen 2.1.5. und 2.1.6.). Der Abschlussprüfer hat in diesem Fall in den Bestätigungsvermerk einen entsprechenden Hinweis aufzunehmen (gesonderter Abschnitt mit der Überschrift „Wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit“; vgl. § 322 Abs. 2 Satz 3 und 4 HGB sowie *IDW PS 270 n.F.*, Tz. 29).

Frage 3.4.5.: Ist aufgrund der Corona-Pandemie verstärkt mit Hinweisen auf eine Bestandsgefährdung zu rechnen?

Grundsätzlich kann davon ausgegangen werden, dass aufgrund der Corona-Pandemie verstärkt Hinweise auf eine wesentliche Unsicherheit (Bestandsgefährdung) in die Bestätigungsvermerke aufgenommen werden. Die aufgrund der weiter andauernden Corona-Pandemie unsicheren finanziellen, operativen und sonstigen Rahmenbedingungen stellen regelmäßig Ereignisse oder Gegebenheiten im Sinne des *IDW PS 270 n.F.* dar, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit eines Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können. Abschlussprüfer werden daher verstärkt zusätzliche Prüfungshandlungen i.S. des *IDW PS 270 n.F.*, Tz. 21, durchführen, um beurteilen zu können, ob die Einschätzung der gesetzlichen Vertreter über die Fortführung der Unternehmenstätigkeit angemessen ist und ob ggf. eine wesentliche Unsicherheit besteht.

Abschlussprüfer sollten mit ihren Mandanten frühzeitig ihre Erwartungen an die Berichterstattung des Managements im Abschluss und Lagebericht über die Corona-Pandemie und mögliche Bestandsgefährdungen erörtern.

Frage 3.4.6.: Ist davon auszugehen, dass die Beurteilung der Angemessenheit der Going-Concern-Annahme vermehrt Gegenstand externer und interner Überprüfungen sein wird?

Die Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) hat bereits in ihr Arbeitsprogramm für 2020¹³ als schwerpunktmäßigen Gegenstand von Inspektionen u.a. die Beurteilung der Angemessenheit der Darstellungen im (Konzern-)Anhang und (Konzern-)Lagebericht zur Auswirkung der Corona Krise und die Beurteilung der Angemessenheit der Going-Concern-Annahme durch

¹³ Siehe APAS, Arbeitsprogramm 2020, abrufbar unter: https://www.apasbafa.bund.de/APAS/DE/Publikationen/Arbeitsprogramme/arbeitsprogramme_node.html.

06.04.2021

den Abschlussprüfer aufgenommen. Auch verschafft sich die APAS gemäß dem veröffentlichten Arbeitsprogramm in den Inspektionen u.a. einen Überblick über die von den Praxen getroffenen Maßnahmen zur Einholung von fachlichem Rat zu bedeutsamen Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Beurteilung der Going-Concern-Aannahme. Darüber hinaus hat die WPK als Schwerpunkt ihrer Abschlussdurchsicht für das Jahr 2021¹⁴ u.a. die Berichterstattung des Unternehmens im Lagebericht über wesentliche Einzelrisiken und ggf. über bestandsgefährdende Risiken im Zusammenhang mit den Auswirkungen der Corona-Pandemie sowie den Hinweis auf bestandsgefährdende Risiken im Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers festgelegt. Es ist ferner davon auszugehen, dass aufgrund der Corona-Pandemie und der zu erwartenden höheren Anzahl an Unternehmensinsolvenzen auch im Rahmen der externen Qualitätskontrolle und der internen Nachschau verstärkt die Beurteilung der Going-Concern-Aannahme überprüft wird.

Zu den Erwartungen der Enforcement-Institutionen (DPR, ESMA) hinsichtlich der Berichterstattung im Zusammenhang mit den Auswirkungen der Corona-Pandemie in den Abschlüssen und Lageberichten für das Geschäftsjahr 2020 vgl. Frage 2.1.7.

Frage 3.4.7.: Wie ist mit sog. „Close Call“-Situationen im Bestätigungsvermerk umzugehen?

In manchen Situationen werden Ereignisse oder Gegebenheiten identifiziert, die bedeutsame Zweifel an der Fortführung der Unternehmenstätigkeit hervorrufen können, die im Ergebnis indes nicht zu einer wesentlichen Unsicherheit (Bestandsgefährdung) führen (vgl. auch *IDW PS 270 n.F.*, Tz. A30). Wenn diesem Ergebnis eine knappe ermessensbehaftete Entscheidung zugrunde liegt, wird hierfür häufig der Begriff „Close Call“ verwendet.

In solchen Close Call-Situationen hat der Abschlussprüfer nach *IDW PS 270 n.F.*, Tz. 26 f., zu beurteilen, ob der Abschluss und der Lagebericht unter Berücksichtigung der Anforderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze angemessene Angaben hierüber enthalten. Die IFRS verlangen in diesem Zusammenhang Angaben über bedeutsame von den gesetzlichen Vertretern vorgenommene Beurteilungen im Rahmen ihrer Einschätzung des Vorliegens einer wesentlichen Unsicherheit (vgl. IAS 1.122 i.V.m. IFRIC Update Juli 2014, S. 6; siehe hierzu auch Frage 2.1.5.).

In einem HGB-Anhang sind keine Angaben über Ereignisse und Gegebenheiten erforderlich, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können, aber keine wesentliche Unsicherheit darstellen (vgl. auch im Folgenden *IDW PS 270 n.F.*, Tz. A31). Wurde der Abschluss nach Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung aufgestellt, kann der Abschlussprüfer dessen ungeachtet in manchen Fällen zu dem Schluss kommen, dass zusätzliche Angaben erforderlich sind, um eine sachgerechte Gesamtdarstellung zu erreichen (§ 264 Abs. 2 Satz 2 HGB).

¹⁴ Siehe WPK, Schwerpunkte der Abschlussdurchsicht der WPK 2021, abrufbar unter: <https://www.wpk.de/neu-auf-wpkde/alle/2020/sv/schwerpunkte-der-abschlussdurchsicht-der-wpk-fuer-2021/>.

06.04.2021

Ferner können im Lagebericht Angaben zu den entsprechenden Risiken erforderlich sein. Wenn bspw. die gesetzlichen Vertreter Ereignisse oder Gegebenheiten identifizieren, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können und entsprechende Maßnahmen zur Risikobegrenzung ergreifen, ist es nach DRS 20.157 erforderlich, sowohl die Ereignisse und Gegebenheiten als auch die Maßnahmen der gesetzlichen Vertreter im Lagebericht anzugeben. Dies gilt auch dann, wenn nach Berücksichtigung der Maßnahmen zur Risikobegrenzung eine wesentliche Unsicherheit nicht besteht.

Hält der Abschlussprüfer vor diesem Hintergrund Angaben im Abschluss und ggf. im Lagebericht zu einer „Close Call“-Situation für erforderlich, hängen die Auswirkungen auf das Prüfungsurteil von der Angemessenheit der gemachten Angaben der gesetzlichen Vertreter dazu ab. Sind die Angaben nach der Beurteilung des Abschlussprüfers angemessen, gibt er ein uneingeschränktes Prüfungsurteil ab, andernfalls hat der Abschlussprüfer sein Prüfungsurteil in Übereinstimmung mit *IDW PS 405* ggf. zu modifizieren.

Bei einer „Close Call“-Situation wird sich der Abschlussprüfer regelmäßig intensiv mit der Frage beschäftigen haben, ob eine wesentliche Unsicherheit besteht. Dementsprechend können Sachverhalte, die im Rahmen der Beurteilung der Einschätzung der Fähigkeit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit zu einer „Close Call“-Situation geführt haben, einen besonders wichtigen Prüfungssachverhalt darstellen, über den insbesondere bei PIE-Prüfungen gemäß *IDW PS 401* im Bestätigungsvermerk zu berichten ist (vgl. Abschn. 3.6.).

Frage 3.4.8.: Ist über eine „Close Call“-Situation im Prüfungsbericht zu berichten?

Der Abschlussprüfer wird beurteilen, ob über eine „Close Call“-Situation, wie in Frage 3.4.7. beschrieben, im Prüfungsbericht als entwicklungsbeeinträchtigende Tatsache zu berichten ist (vgl. Abschn. 3.5.).

Bei gesetzlichen Abschlussprüfungen von PIEs ist zusätzlich die Berichtspflicht nach Artikel 11 Abs. 2 Buchst. i EU-APrVO zu beachten. Hiernach sind in den Fällen, in denen vom Abschlussprüfer Ereignisse oder Gegebenheiten festgestellt wurden, die erhebliche Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können, im Prüfungsbericht die Maßnahmen darzustellen, die bei der Beurteilung der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung seiner Tätigkeit berücksichtigt wurden (vgl. hierzu *IDW PS 450 n.F.*, Tz. P35/1). Da im Falle des „Close Call“ im Ergebnis keine wesentliche Unsicherheit besteht, kann der Berichterstattungspflicht nach Artikel 11 Abs. 2 Buchst. i EU-APrVO im Rahmen der Stellungnahme zur Lagebeurteilung der gesetzlichen Vertreter nachgekommen werden (vgl. *IDW PS 450 n.F.*, Tz. P35/2).

06.04.2021

Frage 3.4.9.: Führt die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens dazu, dass das Unternehmen von dem Rechnungslegungsgrundsatz der Fortführung der Unternehmenstätigkeit zwingend abkehren muss?

Die gesetzlichen Vertreter gehen gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB bei der Bewertung von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit aus, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen. Eine Bilanzierung unter Anwendung des Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Unternehmenstätigkeit ist dagegen unangemessen, wenn die gesetzlichen Vertreter gezwungen sind (d.h. sie haben keine realistische Alternative hierzu) oder wenn die Entscheidung getroffen wurde, das gesamte Unternehmen zu liquidieren oder die Geschäftstätigkeit einzustellen. Beispiele für eine i.d.R. erforderliche Abkehr vom Rechnungslegungsgrundsatz der Fortführung der Unternehmenstätigkeit sind, wenn

- das Management feststellt, dass eine Insolvenzantragspflicht vorliegt,
- ein Insolvenzantrag gestellt wurde oder
- ein Insolvenzverfahren über das Vermögen der Gesellschaft eröffnet wurde.

In diesen Fällen liegen regelmäßig rechtliche oder tatsächliche Gegebenheiten vor, die der Beibehaltung von Fortführungswerten entgegenstehen.

Da der Rechnungslegungsgrundsatz der Fortführung der Unternehmenstätigkeit an die Geschäftstätigkeit als solche anknüpft, kann im Einzelfall auch angesichts des Vorliegens eines Insolvenzgrundes eine Bilanzierung nach Fortführungswerten zulässig sein, bspw. wenn aufgrund fortgeschrittener Sanierungsschritte im Rahmen eines Insolvenzplans hinreichend begründet und dokumentiert dargelegt wird, dass die Unternehmenstätigkeit auch nach einer Eröffnung des Insolvenzverfahrens jedenfalls innerhalb des Prognosezeitraums fortgeführt werden wird (vgl. *IDW PS 270 n.F.*, Tz. A34).

Frage 3.4.10.: Welche Auswirkungen ergeben sich aus der temporären Verkürzung des Prognosezeitraums bei der Überschuldungsprüfung durch das COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetz auf die Beurteilung der Going-Concern-Annahme?

Für das Kalenderjahr 2021 ist aufgrund der durch die Corona-Pandemie bedingten Unsicherheiten bei der Überschuldungsprüfung ein Prognosezeitraum von nur vier Monaten zugrunde zu legen, wenn die (potenzielle) Überschuldung auf die Corona-Pandemie zurückzuführen ist (§ 4 des u.a. insoweit geänderten COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetz). Für die handelsrechtliche Einschätzung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit ist auch in diesem Fall weiterhin ein Mindestzeitraum von zwölf Monaten ab dem Abschlussstichtag zugrunde zu legen (vgl. *IDW PS 270 n.F.*, Tz. 18; zur darüber hinausgehenden Verlängerung des Prognosehorizonts vgl. nachfolgende Frage 3.4.11.).

06.04.2021

Frage 3.4.11.: Wann sollte das Unternehmen seinen Prognosehorizont über den Mindestzeitraum von zwölf Monaten ab dem Abschlussstichtag verlängern?

Wurden keine Ereignisse oder Gegebenheiten festgestellt, die bedeutsame Zweifel an der Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können, reicht ein Prognosehorizont von zwölf Monaten ab dem Abschlussstichtag i.d.R. aus. Gleiches gilt, wenn solche Ereignisse oder Gegebenheiten festgestellt wurden und die gesetzlichen Vertreter aufgrund plausibler und begründeter Annahmen darlegen können, dass diese keine wesentliche Unsicherheit darstellen (vgl. *IDW PS 270 n.F.*, Tz. A13).

Spätestens bei einer drohenden Insolvenz werden die gesetzlichen Vertreter eine insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose erstellen (lassen). Die aus insolvenzrechtlichen Fortbestehensprognosen erlangten Informationen können bei der Einschätzung der gesetzlichen Vertreter über die Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit nicht außer Acht gelassen werden. Entsprechendes gilt für die Beurteilung dieser Einschätzung durch den Abschlussprüfer. Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat in diesem Zusammenhang punktuelle Anpassungen der Anwendungshinweise in *IDW PS 270 n.F.*, die sich bislang noch auf die bis zum 31.12.2020 geltende Rechtslage beziehen, an die zum 01.01.2021 in Kraft getretenen Änderungen der InsO durch das Gesetz zur Fortentwicklung des Sanierungs- und Insolvenzrechts vom 22.12.2020 (SanInsFoG)¹⁵ verabschiedet.¹⁶

Selbst wenn zunächst kein Anlass für die Erstellung einer insolvenzrechtlichen Fortbestehensprognose gesehen wird, wird man den gesetzlichen Vertretern insbesondere in Krisensituationen eine Analyse abverlangen müssen, inwieweit geplante oder erwartete Ereignisse oder Gegebenheiten bekannt sind, welche die Angemessenheit der Fortführungsannahme nach dem Mindestprognosezeitraum von zwölf Monaten ab dem Abschlussstichtag in Frage stellen können. Der Abschlussprüfer hat die gesetzlichen Vertreter zu solchen Kenntnissen zu befragen.

Der mit den Auswirkungen eines Ereignisses oder einer Gegebenheit verbundene Unsicherheitsgrad nimmt zu, je weiter das Ereignis oder die Gegebenheit in der Zukunft liegt. Daher müssen bei der Berücksichtigung von weiter in der Zukunft liegenden Ereignissen oder Gegebenheiten die Anzeichen für Unternehmensfortführungsprobleme bedeutend sein, bevor der Abschlussprüfer die Ergreifung weiterer Maßnahmen zu erwägen hat (vgl. *IDW PS 270 n.F.*, Tz. A16).

Werden entsprechende Ereignisse oder Gegebenheiten außerhalb des Prognosezeitraums, den die gesetzlichen Vertreter ihrer Einschätzung zugrunde legen, festgestellt, wird der Abschlussprüfer würdigen, inwieweit dies die Einschätzung der gesetzlichen Vertreter über die Fortführung der Unternehmenstätigkeit beeinflusst und ggf. weitere Prüfungshandlungen in Betracht ziehen (insb. die in *IDW PS 270 n.F.*, Tz. 21 genannten Prüfungshandlungen).

¹⁵ BGBl. I S. 3256.

¹⁶ Die Änderungen des *IDW PS 270 n.F.* werden in IDW Life 3/2021 veröffentlicht.

06.04.2021

Darüber hinaus kann der Abschlussprüfer die Verlängerung des Prognosehorizonts über die zwölf Monate nach dem Abschlussstichtag hinaus als notwendig erachten, wenn sich die Aufstellung des Abschlusses oder Lageberichts bedeutsam verzögert (vgl. *IDW PS 270 n.F.*, Tz. A44). Dies wird insb. der Fall sein, wenn der Abschluss erst wenige Wochen oder Monate vor Ablauf des neuen Geschäftsjahres aufgestellt wird und somit der ursprüngliche Prognosezeitraum stark verkürzt wäre.

Frage 3.4.12.: Aufgrund der hohen Unsicherheit bezüglich der künftigen wirtschaftlichen Entwicklung wollen die gesetzlichen Vertreter auf eine handelsrechtliche Fortführungsprognose verzichten, da sie nicht der Auffassung sind, die Wahrscheinlichkeiten für denkbare künftige Szenarien halbwegs sicher einschätzen zu können. Eine solche Einschätzung sei nach dem HGB auch nicht vorgeschrieben, da nach § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB bei der Bewertung von der Unternehmensfortführung auszugehen sei, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstünden. Wie geht der Abschlussprüfer mit dieser beabsichtigten Verhaltensweise der gesetzlichen Vertreter um?

Obwohl das HGB nicht ausdrücklich fordert, dass die gesetzlichen Vertreter eine spezifische Einschätzung der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit vorzunehmen haben, ist diese Einschätzung Voraussetzung für die Aufstellung eines HGB-Abschlusses und berührt Fragen des Ansatzes, der Bewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB), des Ausweises und/oder der Erläuterungen zum Abschluss (vgl. *IDW RS HFA 17*). Damit ist es auch bei Aufstellung sämtlicher HGB-Abschlüsse letztendlich erforderlich, dass die gesetzlichen Vertreter eine Einschätzung der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit vornehmen (vgl. *IDW PS 270 n.F.*, Tz. 5). Nach IAS 1.25 f. wird diese Einschätzung explizit verlangt.

Die Einschätzung der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit umfasst immer eine Ermessensentscheidung der gesetzlichen Vertreter zu einem bestimmten Zeitpunkt über die ihrem Wesen nach unsicheren künftigen Auswirkungen von Ereignissen oder Gegebenheiten (so auch *IDW PS 270 n.F.*, Tz. 8). Die Corona-Pandemie hat die Unsicherheiten in vielen Fällen erhöht. Diesen kann durch Szenario-Analysen begegnet werden (vgl. Frage 2.1.5.). Einen Verzicht auf eine Einschätzung zur Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit rechtfertigen diese Unsicherheiten nicht (vgl. auch Frage 3.4.1.).

Darüber hinaus kommt einer detaillierten Analyse der gesetzlichen Vertreter als Grundlage für die Einschätzung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit gerade im Zuge der Corona-Pandemie eine gesteigerte Bedeutung zu. So konnte vor der Pandemie auf detaillierte Beurteilungshandlungen verzichtet werden, wenn das Unternehmen in der Vergangenheit nachhaltige Gewinne erzielt hat, leicht auf finanzielle Mittel zurückgreifen kann und keine bilanzielle

06.04.2021

Überschuldung droht (vgl. *IDW PS 270 n.F.*, Tz. A8). Eine solche Übertragung der Vergangenheit auf die Zukunft ist angesichts der mit der Corona-Pandemie verbundenen umfassenden Unsicherheiten ohne Weiteres derzeit nicht möglich.

Wenn die gesetzlichen Vertreter nicht bereit sind, nach entsprechender Aufforderung durch den Abschlussprüfer ihre Einschätzung der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit vorzunehmen, hat der Abschlussprüfer die Auswirkungen auf seinen Bestätigungsvermerk abzuwägen (vgl. *IDW PS 270 n.F.*, Tz. 33).

Frage 3.4.13.: Was sind die Voraussetzungen für die Berücksichtigung von Sanierungsmaßnahmen bei der Beurteilung der Going-Concern-Annahme?

Haben die gesetzlichen Vertreter Sanierungsmaßnahmen ergriffen, so fließen diese in deren Einschätzung über die Aufrechterhaltung der Going-Concern-Annahme ein. Der Abschlussprüfer hat zu beurteilen, ob die Folgen dieser Pläne voraussichtlich die Situation verbessern und ob die Pläne der gesetzlichen Vertreter unter den gegebenen Umständen durchführbar sind (*IDW PS 270 n.F.*, Tz. 21 b)). Sind die Sanierungsmaßnahmen zum Zeitpunkt der Erteilung des Bestätigungsvermerks noch nicht eingeleitet, aber geplant, und ist deren Realisierung unsicher, ist dies ein Indiz für das Vorliegen eines bestandsgefährdenden Risikos. Die Going-Concern-Annahme ist jedoch erst aufzugeben, wenn die Unternehmenstätigkeit bereits eingestellt worden ist oder keine realistische Alternative hierzu besteht (vgl. IAS 1.25 und Frage 3.4.9.).

Die begründete Möglichkeit, finanzielle Unterstützung (bspw. Hilfskredite) von Dritten wahrnehmen zu können, ist grundsätzlich auch dann zu berücksichtigen, wenn diese Unterstützung bis zum Datum des Bestätigungsvermerks noch nicht durch rechtsverbindliche Ansprüche des Unternehmens gesichert ist. Der Abschlussprüfer kann es allerdings für erforderlich halten, zur Unterstützung durch Dritte schriftliche Bestätigungen einschließlich der zugrunde liegenden Konditionen der Unterstützung von diesen Dritten anzufordern sowie Nachweise über deren Fähigkeit einzuholen, eine solche Unterstützung zu leisten (vgl. *IDW PS 270 n.F.*, Tz. A21). Wenn das Unternehmen nicht mit der Unterstützung von Banken oder anderen externen Dritten rechnen kann und die Angemessenheit der Going-Concern-Annahme letztlich darauf beruht, dass sich *Gesellschafter* des Unternehmens (mit ausreichender Bonität) verpflichten, das Unternehmen finanziell zu unterstützen und solche Verpflichtungen bis zum Datum des Bestätigungsvermerks nicht vorliegen, können die gesetzlichen Vertreter indes nicht davon ausgehen, dass die Going-Concern-Annahme angemessen ist (vgl. *IDW PS 270 n.F.*, Tz. A34).

Zur Berücksichtigung von staatlichen Unterstützungsmaßnahmen vgl. auch Frage 3.4.3.

Frage 3.4.14.: Was ist zu tun, wenn Kapitalgeber ihre Zustimmung zu Hilfsmaßnahmen von dem Vorliegen eines Bestätigungsvermerks abhängig machen?

In manchen Fällen machen Kapitalgeber ihre Zustimmung zu Hilfsmaßnahmen von dem Vorliegen eines Bestätigungsvermerks abhängig. Gleichzeitig sind aber die Hilfsmaßnahmen

06.04.2021

möglicherweise die Voraussetzung dafür, dass von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit ausgegangen werden kann.

In diesen Fällen wird seitens des zu prüfenden Unternehmen möglicherweise der Wunsch nach einer Ankündigung eines Bestätigungsvermerks geäußert, um auf diese Weise die (unbedingte) Zusagen der Kapitalgeber zur Gewährung der finanziellen Unterstützung zu erreichen. Bei der Ankündigung eines Bestätigungsvermerks handelt es sich um die Mitteilung des Abschlussprüfers über die Absicht, den Bestätigungsvermerk zu erteilen (vgl. *IDW PS 400 n.F.*, Tz. A72). Da in solchen Fälle stets zu vermuten ist, dass die Mitteilung Dritten zur Kenntnis gebracht wird, wird dem Abschlussprüfer in jedem Einzelfall die Einholung rechtlichen Rats empfohlen (vgl. IDW, WPH Edition, Rechnungslegung & Prüfung, 17. Aufl., Kap. M, Tz. 1261).

Wenn die Unterstützungsleistungen, auf denen die Angemessenheit der Anwendung der Going-Concern-Annahme beruht, nicht bis zum Datum der Erteilung des Bestätigungsvermerks verbindlich zugesagt werden (z.B. weil die Ankündigung eines Bestätigungsvermerks nicht in Betracht kommt oder andere Gründe der Gewährung noch entgegenstehen), darf der Abschluss nicht unter der Going-Concern-Annahme aufgestellt werden. Wenn der Abschluss dennoch unter der Going-Concern-Annahme aufgestellt wurde, hat der Abschlussprüfer sein Prüfungsurteil zum Abschluss in Übereinstimmung mit *IDW PS 405* zu versagen.

3.5. Berichterstattung über entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen

Frage 3.5.1.: Unter welchen Voraussetzungen sind die Auswirkungen der Corona-Pandemie als entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen zu qualifizieren und wie lassen sich diese von bestandsgefährdenden Risiken abgrenzen?

Nach § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB hat der Abschlussprüfer über bei Durchführung der Abschlussprüfung festgestellte Tatsachen zu berichten, welche die Entwicklung des geprüften Unternehmens wesentlich beeinträchtigen oder seinen Bestand gefährden können. Ein bestandsgefährdendes Risiko i.S. des § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB liegt vor, wenn eine Unsicherheit in Bezug auf die Fähigkeit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit besteht, deren Eintritt zwar nicht so wahrscheinlich ist, dass eine Abkehr von der Fortführungsannahme zu erfolgen hat, aufgrund der möglichen Auswirkungen und der nicht nur latenten Eintrittswahrscheinlichkeit jedoch eine angemessene Information der Abschlussadressaten erforderlich ist (vgl. *IDW PS 270 n.F.*, Tz. 23). Entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen werden bestandsgefährdenden Risiken regelmäßig vorausgehen. Es muss sich jedoch um Tatsachen handeln, die mehr als eine nur angespannte wirtschaftliche Lage des Unternehmens verursachen. Es kann sich dabei um Tatsachen handeln wie den „Bruch“ von zentralen, bisher positiven Trends, stark rückläufige Auftragseingänge oder behördliche Auflagen mit gravierenden Auswirkungen auf die Geschäftstätigkeit oder die Rentabilität, ohne dass schon in absehbarer Zeit das Risiko der

06.04.2021

Einstellung des Geschäftsbetriebs einzutreten droht. Eine trennscharfe Abgrenzung von entwicklungsbeeinträchtigenden Tatsachen und bestandsgefährdenden Risiken wird nicht immer möglich sein und muss stets anhand der Umstände des Einzelfalls beurteilt werden.

Bei Unternehmen, die während der Corona-Pandemie z.B. Umsatz- oder Ertragseinbußen hinnehmen müssen, diese nach der Krise aber voraussichtlich weitgehend kompensieren können (z.B. Unternehmen in bestimmten Bereichen des Einzelhandels), werden pandemiebedingte entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen unter Berücksichtigung der besonderen Umstände des Einzelfalls seltener vorliegen (vgl. auch Anlage 2 „Systematisierung von Unternehmen in der Corona-Pandemie“; Unternehmen der dritten Kategorie).

Können die negativen Auswirkungen der Pandemie dagegen nur teilweise kompensiert werden (vgl. auch Anlage 2; Unternehmen der vierten Kategorie), kann in den Auswirkungen der Corona-Pandemie eine entwicklungsbeeinträchtigende Tatsache liegen, insb. wenn die Auswirkungen gravierende Folgen für die Geschäftstätigkeit und die Rentabilität haben. Eine entwicklungsbeeinträchtigende Tatsache kann unmittelbar oder zeitlich nachgelagert Ereignisse oder Gegebenheiten zur Folge haben, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können. Dies kann bspw. der Fall sein, wenn die Umsatzeinbußen zu finanziellen Schwierigkeiten führen, durch die ohne Gegenmaßnahmen keine realistische Aussicht auf Rückzahlung von Darlehensverbindlichkeiten bei Fälligkeit oder die Verlängerung dieser Darlehen besteht (vgl. *IDW PS 270 n.F.*, Tz. A5). Aufgrund solcher Ereignisse oder Gegebenheiten kann der Abschlussprüfer im Rahmen seiner Beurteilung der Angemessenheit der Annahme der Unternehmensfortführung unter Berücksichtigung etwaiger Gegenmaßnahmen zu der Schlussfolgerung kommen, dass bereits ein bestandsgefährdendes Risiko vorliegt (vgl. *IDW PS 270 n.F.*, Tz. 23; zur Berücksichtigung von Stützungsmaßnahmen der öffentlichen Hand bei der Beurteilung der Angemessenheit der Fortführungsannahme vgl. Frage 3.3.3.).

Die größten Herausforderungen bestehen bei den Unternehmen, auf die sich die Corona-Krise nachhaltig negativ auf den Erfolg des Geschäftsmodells auswirkt (Unternehmen der fünften Kategorie gemäß Anlage 2). Wenn solche Unternehmen mit dem bisherigen Geschäftsmodell voraussichtlich nicht dauerhaft überlebensfähig sein werden, liegt darin mindestens eine entwicklungsbeeinträchtigende Tatsache. Darüber hinaus kann bei diesen Unternehmen eine pandemiebedingte Bestandsgefährdung bereits gegeben sein. Wenn ein solches Unternehmen – trotz möglicherweise realistischer Durchfinanzierung über die nächsten zwölf Monate – sein Geschäftsmodell nicht anpasst bzw. anzupassen plant, kann u.U. die Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit nicht mehr aufrechterhalten werden (vgl. auch Frage 3.3.3.).

06.04.2021

Frage 3.5.2.: Wie unterscheidet sich die Berichterstattung des Abschlussprüfers über entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen von der Berichterstattung über bestandsgefährdende Risiken und welche Unterschiede bestehen bei der Darstellung in der Rechnungslegung?

Die folgende Tabelle fasst wesentliche Unterschiede und Gemeinsamkeiten der Darstellung entwicklungsbeeinträchtigender Tatsachen und bestandsgefährdender Risiken in der HGB-Rechnungslegung sowie in der Berichterstattung des Abschlussprüfers zusammen:

Berichterstattung/Darstellung im:	Vorliegen entwicklungsbeeinträchtigender Tatsachen	Vorliegen bestandsgefährdender Risiken
(Konzern-)Abschluss	In Ausnahmefällen kann Darstellung erforderlich sein, wenn etwa ohne diese ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der VFE-Lage nicht vermittelt würde (vgl. <i>IDW PS 270 n.F.</i> , Tz. A31).	Angaben im Anhang oder unter der Bilanz, ggf. Verweis auf Lagebericht (vgl. <i>IDW PS 270 n.F.</i> , Tz. 24 f.)
(Konzern-)Lagebericht	I.d.R. Bestandteil des Risikoberichts (§§ 289 Abs. 1 Satz 4, 315 Abs. 1 Satz 4 HGB)	Bestandteil des Risikoberichts (§§ 289 Abs. 1 Satz 4, 315 Abs. 1 Satz 4 HGB; vgl. DRS 20.148)
Bestätigungsvermerk	Keine Berichtspflicht	Gesonderter Abschnitt mit der Überschrift „Wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit“ (§ 322 Abs. 2 Satz 3 HGB; <i>IDW PS 270 n.F.</i> , Tz. 29 f.)
Prüfungsbericht	Grds. nach der Stellungnahme zur Lagebeurteilung der gesetzlichen Vertreter (§ 321 Abs. 1 Satz 3 HGB)	Grds. nach der Stellungnahme zur Lagebeurteilung der gesetzlichen Vertreter (§ 321 Abs. 1 Satz 3 HGB; nach § 11 Abs. 2 Buchst. i EU-APrVO einschließlich einer Zusammenfassung von Gegenmaßnahmen)

06.04.2021

Die jeweiligen Tatsachen sind bereits dann im Prüfungsbericht zu nennen, wenn sie eine Entwicklungsbeeinträchtigung oder eine Gefährdung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit ernsthaft zur Folge haben können und nicht erst dann, wenn die Entwicklung des geprüften Unternehmens bereits wesentlich beeinträchtigt oder sein Bestand konkret gefährdet ist (vgl. *IDW PS 450 n.F.*, Tz. 36).

3.6. Abbildung der Auswirkungen der Corona-Pandemie als besonders wichtiger Prüfungssachverhalt („KAM“) im Bestätigungsvermerk

Frage 3.6.1.: Haben die aktuellen Auswirkungen der Corona-Pandemie Bedeutung für die Berichterstattung über Key Audit Matters (KAM) im Bestätigungsvermerk?

Sofern *IDW PS 401* „Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Bestätigungsvermerk“ bei der Abschlussprüfung anzuwenden ist, kann aufgrund der aktuellen Umstände und Beschränkungen, die sich infolge der Corona-Pandemie ergeben, ein besonderer Fokus auf die Bestimmung der im Bestätigungsvermerk zu berichtenden besonders wichtigen Prüfungssachverhalte zu legen sein. *IDW PS 401*, Tz. 9, definiert besonders wichtige Prüfungssachverhalte als solche Sachverhalte, die nach pflichtgemäßem Ermessen des Abschlussprüfers am bedeutsamsten in der Prüfung des Abschlusses für den aktuellen Berichtszeitraum waren. Besonders wichtige Prüfungssachverhalte sind aus Sachverhalten ausgewählt, die mit den für die Überwachung Verantwortlichen erörtert wurden. Hierunter fallen die „bedeutsamsten beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen“, die in Übereinstimmung mit Artikel 10 Abs. 2 Buchst. c EU-APrVO zur Untermauerung des Prüfungsurteils im Bestätigungsvermerk beschrieben werden müssen.

Ist ein Abschlussprüfer zur Berichterstattung über besonders wichtige Prüfungssachverhalte nach *IDW PS 401* bzw. Artikel 10 EU-APrVO verpflichtet, hat dieser zu beurteilen, ob die Auswirkungen aufgrund der Corona-Pandemie im Einzelfall einen solchen Sachverhalt darstellen (z.B. Herausforderungen für das Konzernprüfungsteam, die sich durch die Reisebeschränkungen ergeben haben, erhebliche Änderungen in der Prüfungsstrategie etc.; vgl. *IDW PS 401*, Tz. A21). Auch können Prüffelder, die unter normalen Umständen keinen besonders wichtigen Prüfungssachverhalt darstellen, aufgrund der Auswirkungen der Corona-Pandemie zu einem solchen werden (z.B. Wertgutachten, erhöhte Schätzunsicherheiten etc.).

Frage 3.6.2.: Welche Überlegungen können in dem aktuellen Umfeld zusätzlich herangezogen werden, um festzustellen, ob ein Sachverhalt ein besonders wichtiger Prüfungssachverhalt ist?

Um die Key Audit Matters (KAM) festzulegen, sind zunächst diejenigen mit den für die Überwachung Verantwortlichen erörterten Sachverhalte zu bestimmen, die bei der Durchführung der Prüfung vom Abschlussprüfer besondere Befassung erforderten (vgl. *IDW PS 401*,

06.04.2021

Tz. 12 f.). Im gegenwärtigen Umfeld kann die Bestimmung dieser Sachverhalte und die Auswahl derjenigen Sachverhalte hieraus, die am bedeutsamsten in der Prüfung waren, z.B. durch Folgendes beeinflusst werden:

- *Probleme, ausreichend geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen:* Pandemiebedingte Umstände können zu Problemen bei der Durchführung von Prüfungshandlungen, der Auswertung der Ergebnisse dieser Prüfungshandlungen und der Erlangung relevanter und verlässlicher Nachweise als Grundlage für das Prüfungsurteil führen; dies kann z.B. die Bewertung von Finanzinstrumenten oder die Berechnung anderer beizulegender Zeitwerte betreffen (vgl. *IDW PS 401*, Tz. A30).
- *Bestimmte Ereignisse oder Geschäftsvorfälle, die einen erheblichen Einfluss auf den Abschluss haben:* Die Corona-Pandemie beinhaltet oftmals Entwicklungen, die sich auf mehrere Abschlussposten in unterschiedlicher Weise auswirken und/oder ungewöhnliche bzw. einmalige Geschäftsvorfälle nach sich ziehen (z.B. neue Wertminderungen von nichtfinanziellen oder finanziellen Vermögensgegenständen oder verminderte Werthaltigkeit von aktiven latenten Steuern).

Frage 3.6.3.: An welcher Stelle des Bestätigungsvermerks ist über KAM zu berichten, die gleichzeitig wesentliche Unsicherheiten im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit (bestandsgefährdende Risiken) darstellen?

Wesentliche Unsicherheiten im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit stellen häufig, nicht aber zwingend in jedem Fall ein bedeutsamstes Risiko wesentlicher falscher Darstellungen im Jahres- bzw. Konzernabschluss dar und entsprechen damit der Key Audit Matter (KAM)-Definition nach Artikel 10 Abs. 2 Buchst. c EU-APrVO (vgl. Berichterstattung über die 259. HFA-Sitzung, TOP 5. zur APAS Verlautbarung Nr. 9 vom 26.02.2020). Liegt im Falle von wesentlichen Unsicherheiten im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit von PIE ein bedeutsamstes Risiko wesentlicher falscher Darstellungen vor, ist Artikel 10 Abs. 2 Buchst. c EU-APrVO einschlägig und der Bestätigungsvermerk muss die nach dieser Vorschrift geforderten Angaben, einschließlich einer Zusammenfassung der Reaktionen des Prüfers auf dieses Risiko, beinhalten. In diesem Fall ist der Abschlussprüfer – wie nach *IDW PS 270 n.F.*, Tz. A37 zweiter Unterpunkt, zulässig – verpflichtet, die Angaben nach Artikel 10 Abs. 2 Buchst. c EU-APrVO in den Abschnitt „Wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit“ aufzunehmen.

06.04.2021

3.7. Aufnahme eines Hinweises zur Hervorhebung eines Sachverhalts im Zusammenhang mit der Corona-Pandemie

Frage 3.7.1.: Unter welchen Voraussetzungen kann ein Hinweis zur Hervorhebung eines Sachverhalts in den Bestätigungsvermerk aufgenommen werden? Wann darf ein solcher Hinweis nicht erfolgen?

IDW PS 406, Tz. 10, regelt die Voraussetzungen dafür, einen Hinweis zur Hervorhebung eines Sachverhalts in den Bestätigungsvermerk aufzunehmen. Grundsätzlich hat der Abschlussprüfer demnach in den Bestätigungsvermerk einen Hinweis zur Hervorhebung eines Sachverhalts aufzunehmen, wenn er es für notwendig erachtet, die Adressaten auf einen im Abschluss, im Lagebericht oder in einem sonstigen Prüfungsgegenstand dargestellten oder angegebenen Sachverhalt aufmerksam zu machen, der nach seiner Beurteilung von grundlegender Bedeutung für das Verständnis des betroffenen Prüfungsgegenstands durch die Adressaten ist.

Ein Hinweis zur Hervorhebung eines Sachverhalts darf jedoch nicht in den Bestätigungsvermerk aufgenommen werden, wenn

- das Prüfungsurteil aufgrund des Sachverhalts nach *IDW PS 405* modifiziert werden muss, bspw. weil das Management des geprüften Unternehmens den Sachverhalt, bspw. die außergewöhnlich hohe Unsicherheit im Zusammenhang mit der Corona-Pandemie, im Abschluss bzw. Lagebericht nicht angemessen dargestellt hat.
- aufgrund des Sachverhalts ein Hinweis über eine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit (bestandsgefährdende Risiken) gemäß *IDW PS 270 n.F.* erforderlich ist, oder
- der Sachverhalt als ein im Bestätigungsvermerk mitzuteilender besonders wichtiger Prüfungssachverhalt gemäß *IDW PS 401* bestimmt wurde.

Darüber hinaus darf ein Hinweis zur Hervorhebung eines Sachverhalts nicht aufgenommen werden, wenn der Sachverhalt einen sonstigen Prüfungsgegenstand betrifft, über den nur im Prüfungsbericht zu berichten ist.

Dazu, ob bzw. in welchen Konstellationen die Aufnahme eines Hinweises zur Hervorhebung eines Sachverhalts im Zusammenhang mit der Corona-Pandemie in Betracht kommen kann, vgl. die Ausführungen zu den Fragen 3.7.3. und 3.7.4.

Frage 3.7.2.: Wie muss ein Hinweis zur Hervorhebung eines Sachverhalts ausgestaltet sein?

IDW PS 406, Tz. 11, regelt, wie ein solcher Hinweis ausgestaltet sein muss.

Danach hat dieser Hinweis

- in einem gesonderten Abschnitt im Bestätigungsvermerk mit einer geeigneten Überschrift, die die Formulierung „Hervorhebung eines Sachverhalts“ enthält, zu erfolgen;

06.04.2021

- eine eindeutige Bezeichnung des hervorgehobenen Sachverhalts und einen Verweis auf die Stelle im Abschluss, im Lagebericht oder in dem sonstigen Prüfungsgegenstand (vgl. *IDW PS 406*, Tz. 8 d) zu enthalten, an der die relevanten, den Sachverhalt vollständig beschreibenden Angaben zu finden sind;
- die Aussage zu enthalten, dass das Prüfungsurteil zu dem betroffenen Prüfungsgegenstand im Hinblick auf den hervorgehobenen Sachverhalt nicht modifiziert ist.

Der Hinweis darf sich nur auf im betroffenen Prüfungsgegenstand dargestellte oder angegebene Informationen beziehen.

Frage 3.7.3.: Ist ein genereller Hinweis auf Unsicherheiten im Zusammenhang mit der Corona-Pandemie sinnvoll?

Nein. Aufgrund der häufig allgemeinen Natur eines Hinweises zur Hervorhebung eines Sachverhalts und des Umstands, dass dieser einen ggf. erforderlichen Hinweis auf eine Bestandsgefährdung oder eine Berichterstattung als besonders wichtigen Prüfungssachverhalt (KAM) nicht ersetzen darf (vgl. Frage 3.7.1.), erscheint ein genereller Hinweis in aller Regel nicht als das geeignete Mittel, um den Unsicherheiten im Zusammenhang mit der Corona-Pandemie angemessene Rechnung zu tragen (vgl. bereits Fachlicher Hinweis des IDW vom 25.03.2020, S. 31).

Hinweise zur Hervorhebung eines Sachverhalts sollten daher nur in engen Grenzen eingesetzt werden und werden auch international gerade nicht generell empfohlen (vgl. z.B. das IAASB <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Staff-Alert-Auditor-Reporting-Final.pdf>, zuletzt abgerufen am 28.01.2021). *IDW PS 406*, Tz. A9, hält ferner fest: „Eine häufige Verwendung von Hinweisen zur Hervorhebung eines Sachverhalts kann die Wirksamkeit von solchen Mitteilungen des Abschlussprüfers verringern.“

Frage 3.7.4.: In welchen Fällen kann die Aufnahme eines Hinweises zur Hervorhebung eines Sachverhalts im Zusammenhang mit der Corona-Pandemie angebracht sein?

IDW PS 406, Tz. A8, nennt beispielhaft folgende Fälle, in denen der Abschlussprüfer die Aufnahme eines Hinweises zur Hervorhebung eines Sachverhalts als notwendig erachten kann:

- eine Unsicherheit hinsichtlich des Ausgangs außergewöhnlicher Rechtsstreitigkeiten oder aufsichtsrechtlicher Maßnahmen;
- ein bedeutsames Ereignis, das zwischen dem Abschlussstichtag und dem Datum des Bestätigungsvermerks eingetreten ist;
- ein katastrophales Ereignis, das bedeutsame Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage des Unternehmens hatte oder weiterhin hat.

Wie in Frage 3.7.1. dargestellt, kommt der Hinweis nach *IDW PS 406* nur in Betracht, wenn aufgrund des adressierten Sachverhalts keine Modifizierung des Bestätigungsvermerks zu er-

06.04.2021

folgen hat, der Sachverhalt keine wesentliche Unsicherheit hinsichtlich der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung seiner Unternehmenstätigkeit impliziert und es sich auch nicht um einen im Bestätigungsvermerk mitzuteilenden besonders wichtigen Prüfungssachverhalt gemäß *IDW PS 401* handelt. Vor diesem Hintergrund sind z.B. die folgenden Konstellationen denkbar, in denen ein Hinweis zur Hervorhebung eines Sachverhalts im Zusammenhang mit der Corona-Pandemie für notwendig erachtet werden kann:

1) Corona-Pandemie hat starke Auswirkungen auf den Umsatz und den Ertrag

Ein Unternehmen aus der Tourismusbranche verzeichnet im Rahmen der Corona-Pandemie einen massiven Umsatz- und Ertragsseinbruch. Um damit verbundene kurzfristige Liquiditätsprobleme zu überbrücken, greift das Unternehmen auf Mittel zurück, die in den vergangenen Jahren aufgebaut worden sind. Das Unternehmen ist zudem in einen Konzern eingebunden, der weitere kurzfristige Liquiditätslücken überbrücken könnte. Es ist zu erwarten, dass das Unternehmen keine weiteren Hilfen benötigt. Nach der Corona-Pandemie wird das Unternehmen voraussichtlich weiterhin über ein tragfähiges Geschäftsmodell verfügen. Die gesetzlichen Vertreter berichten über die Auswirkungen der Corona-Pandemie angemessen im Anhang und Lagebericht. Die gesetzlichen Vertreter und der Abschlussprüfer sind zu der Beurteilung gelangt, dass keine wesentliche Unsicherheit (Bestandsgefährdung) besteht.

Die Einschätzung und Begründung der gesetzlichen Vertreter, dass das Unternehmen trotz der massiven Umsatz- und Ertragsseinbrüche nicht in seinem Bestand gefährdet ist, ist nach der Beurteilung des Abschlussprüfers von grundlegender Bedeutung für das Verständnis des Jahresabschlusses und des Lageberichts durch die Adressaten.

2) Externe Bewertungen

Ein Unternehmen, das kein Unternehmen von öffentlichem Interesse (Public Interest Entity, PIE) ist, vermietet Gewerbeimmobilien. Im Zuge der Corona-Pandemie und aufgrund behördlicher Auflagen kommt es verstärkt zu Mietausfällen und Kündigungen. Die Mietausfälle und Kündigungen begründen gleichwohl keine wesentliche Unsicherheit (Bestandsgefährdung), da begründet zu erwarten ist, dass sie durch Aufwandseinsparungen weitgehend kompensiert werden können. Es ist unsicher, ob und inwieweit die Einnahmen aus den Immobilien im neuen Geschäftsjahr wieder ansteigen. Ein externer Sachverständiger hat daher einen Hinweis auf eine wesentliche Bewertungsunsicherheit bei den im Anlagevermögen bilanzierten Gewerbeimmobilien in sein Gutachten aufgenommen. Die gesetzlichen Vertreter haben diese Bewertungsunsicherheit im Anhang und im Risikobericht als Teil des Lageberichts angemessen dargestellt.

Der Abschlussprüfer konnte unbeschadet dieser Unsicherheit ausreichende geeignete Prüfungsnachweise über die Bewertung der Immobilien erlangen. Weil die Gewerbeimmobilien einen sehr großen Anteil der Vermögensgegenstände des zu prüfenden Unternehmens ausmachen und seiner Beurteilung nach die Bewertungsunsicherheit von grundlegender Bedeutung für das Verständnis der Vermögens- und Ertragslage durch die Adressaten ist, erachtet er es für notwendig, die Adressaten des Abschlusses darauf aufmerksam zu machen.

06.04.2021

Würde es sich indes bei dem Prüfungsmandanten um ein PIE handelt, läge es in dem beschriebenen Fall nahe, dass der Abschlussprüfer die Bewertung der Immobilie als besonders wichtigen Prüfungssachverhalt i.S. des *IDW PS 401* (Key Audit Matters, KAM) bestimmt. In diesem Fall dürfte nicht anstatt der erforderlichen KAM-Berichterstattung ein Hinweis zur Hervorhebung eines Sachverhalts in den Bestätigungsvermerk aufgenommen werden (vgl. Frage 3.7.1.).

3) *Abkehr vom Rechnungslegungsgrundsatz der Fortführung der Unternehmenstätigkeit*

Die gesetzlichen Vertreter eines Hotels (kein PIE) in unmittelbarer Nähe einer Messe, das vorrangig Geschäftsreisende beherbergt, sind zu der Einschätzung gelangt, dass die Anwendung des Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufgrund der andauernden Corona-Pandemie und der danach befürchteten weiteren Reduzierung von Reisetätigkeiten nicht angemessen ist. Sie stellen daher den Abschluss unter Abkehr von der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auf und stellen dies im Abschluss und Lagebericht angemessen dar.

Der Abschlussprüfer erachtet es für sachgerecht, die Adressaten auf die Abkehr vom Rechnungslegungsgrundsatz der Fortführung der Unternehmenstätigkeit hinzuweisen (vgl. auch *IDW PS 270 n.F.*, Tz. A33 sowie Beispiel 5 der Anlage 1 zu *IDW PS 270 n.F.*).

4. Sonstige Fragestellungen

Frage 4.1.: Welche Rechtsfolgen hat das Leistungsverweigerungsrecht für Verbraucher und Kleinstunternehmer, das sog. Moratorium?

Nach Artikel 240 § 1 Abs. 1 und 2 EGBGB steht Verbrauchern und Kleinstunternehmern (i.S. der Empfehlung 2003/361/EG der Kommission vom 06.05.2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen, ABl. EU Nr. L 124 vom 20.05.2003, S. 36) im Hinblick auf Ansprüche aus vor dem 08.03.2020 geschlossenen Dauerschuldverhältnissen (mit Ausnahme von Miet-, Pacht-, Darlehens- und Arbeitsverträgen) ein bis zum 30.06.2020 befristetes Leistungsverweigerungsrecht zu. Dieses temporäre Recht der Verbraucher und Kleinstunternehmer bezieht sich allerdings nur auf „wesentliche Dauerschuldverhältnisse“, die als solche definiert sind, die „zur Eindeckung mit Leistungen der angemessenen Daseinsvorsorge erforderlich“ sind.

Ein Leistungsverweigerungsrecht ist das Recht des Schuldners, seine Leistung gegenüber dem Gläubiger zu verweigern. Der Schuldner muss dieses Recht demnach gegenüber dem Gläubiger geltend machen (sog. Einrede). Hat der Schuldner ein Leistungsverweigerungsrecht und leistet deswegen nicht, dann kommt er nicht in Verzug (§ 286 Abs. 1 BGB). Dementsprechend werden auch keine Verzugszinsen geschuldet (§ 288 Abs. 1 BGB). Die sog. primäre Leistungspflicht bleibt allerdings grundsätzlich bestehen und ist nach Ablauf des Moratoriums zu erfüllen.

06.04.2021

Zur Geltendmachung seines Leistungsverweigerungsrechts muss sich der Schuldner nicht nur auf sein Recht berufen, er muss zusätzlich auch belegen, dass er gerade wegen der COVID-19-Pandemie nicht leisten kann („Leistung ohne Gefährdung seines angemessenen Lebensunterhalts oder des angemessenen Lebensunterhalts seiner unterhaltsberechtigten Angehörigen nicht möglich“, „die Leistung nicht erbringen kann oder dem Unternehmen die Erbringung der Leistung ohne Gefährdung der wirtschaftlichen Grundlagen seines Erwerbsbetriebs nicht möglich wäre“). Da die Begründung eines temporären Leistungsverweigerungsrechts einen schwerwiegenden Eingriff in Grundrechte darstellt, gilt das Recht dann nicht, wenn es „für den Gläubiger seinerseits unzumutbar ist“, auf die Leistung zu verzichten.

Die vorstehend dargestellten Änderungen sind rückwirkend zum 01.04.2020 in Kraft getreten und gelten bis zum 30.09.2022.

Frage 4.2.: Welche Rechtsfolgen hat der Kündigungsschutz für private und gewerbliche Mieter?

Nach Artikel 240 § 2 EGBGB dürfen Vermieter Mietverträge (Wohn- und Gewerbeverträge) nicht kündigen, wenn der Mieter in der Zeit vom 01.04.2020 bis zum 30.06.2020 die Miete nicht bezahlt, soweit diese Nichtzahlung durch die Auswirkungen der COVID-19-Pandemie verursacht wird. Die Regelung gilt für Pachtverhältnisse entsprechend.

Der Mieter hat dabei den Zusammenhang zwischen der Nichtleistung (d.h. unterlassene Mietzahlung) und den Auswirkungen der COVID-19-Pandemie glaubhaft zu machen. Während also der Vermieter nicht wegen eines Ausbleibens der Miete in dem vorgenannten Zeitraum kündigen kann, bleibt die Zahlungspflicht des Mieters – vorbehaltlich anderweitiger vertraglicher oder gesetzlicher Rechte – im Grundsatz bestehen, d.h. der Mieter ist weiterhin zur Leistung verpflichtet und kann insoweit auch in Verzug geraten (bei Nichtzahlung trotz Fälligkeit). Im Gegensatz zum Moratorium für Verbraucher und Kleinunternehmer (vgl. Frage 4.1.) wird dem Mieter gerade kein Leistungsverweigerungsrecht eingeräumt, wodurch der Eingriff in die Rechte des Vermieters insoweit geringer ausfällt. Dem Vermieter wird „lediglich“ sein (sog. sekundäres) Recht zur Kündigung wegen Zahlungsverzugs temporär beschränkt. Das Recht zur Kündigung aus anderen Gründen, etwa weil seine Zahlungsunfähigkeit andere Ursachen als die COVID-19-Pandemie hat, bleibt dem Vermieter erhalten.

Ein gesondertes Recht des Mieters auf Mietminderung sieht das Gesetz ebenfalls nicht vor.

Die vorstehend dargestellten Änderungen sind rückwirkend zum 01.04.2020 in Kraft getreten und gelten bis zum 30.06.2022. Das heißt, dass der Vermieter wegen Zahlungsrückständen, die vom 01.04.2020 bis zum 30.06.2020 eingetreten und bis zum 30.06.2022 nicht ausgeglichen sind, nach diesem Tag (also ab dem 01.07.2022) unter Berücksichtigung des geltenden Mietrechts kündigen kann. Mieter haben demnach ca. zwei Jahre Zeit, ihren in dieser akuten Zeit anfallenden Mietrückstand wieder auszugleichen.

06.04.2021

Frage 4.3.: Welche Rechtsfolgen hat die Stundung im Rahmen von Verbraucherdarlehensverträgen?

Nach Artikel 240 § 3 EGBGB sind Ansprüche des Darlehensgebers auf Rückzahlung, Zins- oder Tilgungsleistungen aus vor dem 15.03.2020 geschlossenen Verbraucherdarlehensverträgen, die zwischen dem 01.04.2020 und dem 30.06.2020 fällig werden mit Eintritt der Fälligkeit für die Dauer von drei Monaten gestundet. Der Darlehensnehmer muss durch COVID-19 eingetretene Einnahmeausfälle gegenüber dem Darlehensgeber nachweisen (z.B. durch Vorlage einer Arbeitgeberbescheinigung). Außerdem muss er darlegen, dass ohne die Stundung der fälligen Forderung sein angemessener Lebensunterhalt oder der seiner unterhaltsberechtigten Personen gefährdet wäre.

Die Stundung bewirkt das Hinausschieben der bestimmten Fälligkeit der Forderung. Während des Zeitraums der Stundung bewirkt sie somit, dass Verbraucher mit diesen Ansprüchen nicht in Verzug geraten können (§ 286 Abs. 1 BGB). Dementsprechend werden auch keine Verzugszinsen geschuldet (§ 288 Abs. 1 BGB). Der Darlehensvertrag wird um den Zeitraum der Stundung (maximal drei Monate) verlängert, so dass die Fälligkeit der Forderungen, die erst nach Ablauf der Stundung fällig werden, um (maximal) drei Monate verschoben wird. Damit wird eine Doppelbelastung des Verbrauchers durch die gleichzeitige Fälligkeit von zwei Raten (gestundeter und regulärer Rate nach Ablauf der Stundung) vermieden.

Kündigungen des Darlehensgebers wegen Zahlungsverzugs, wegen wesentlicher Verschlechterung der Vermögensverhältnisse des Verbrauchers oder der Werthaltigkeit einer für das Darlehen gestellten Sicherheit sind bis zum Ablauf der Stundung ausgeschlossen. Aufgrund der erheblichen wirtschaftlichen Einbuße des Darlehensgebers durch die Stundung kann es Fälle geben, in denen die Stundung für den Darlehensgeber unzumutbar ist. Die dann erforderliche Interessenabwägung kann dazu führen, dass die Regelungen ausnahmsweise nicht greifen. Das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) nennt in seinem Fragen- und Antworten-Papier zu den Regelungen „Situationen, in denen das Vertragsverhältnis wegen schwerwiegender schuldhafter Verletzungen des Verbrauchers oder wegen missbräuchlichen Verhaltens nachhaltig gestört wird“ (BMJV, Fragen und Antworten: Stundung im Rahmen von Verbraucherdarlehensverträgen während der Corona-Krise vom 23.03.2020, abrufbar unter https://www.bmjbv.de/DE/Themen/FokusThemen/Corona/Downloads/032320_FAQ_Stundung.pdf?__blob=publicationFile&v=3).

Die vorstehend dargestellten Änderungen sind rückwirkend zum 01.04.2020 in Kraft getreten und gelten bis zum 30.09.2022.

06.04.2021

Frage 4.4.: Ist der Wirtschaftsprüfer wegen einer Gefährdung der Unabhängigkeit aufgrund der Beantragung von Corona-Überbrückungshilfen für den Prüfungsmandanten als Abschlussprüfer ausgeschlossen?

Die Beantragung von Corona-Überbrückungshilfen für den Prüfungsmandanten (Antragsteller) führt nicht zu einem Ausschluss als Abschlussprüfer, wenn der Wirtschaftsprüfer die Angaben des Antragstellers auf Grundlage der ihm von diesem zur Verfügung gestellten Informationen (Umsatzsteuervoranmeldung, Umsatzsteuerjahreserklärung etc.) auf ihre Nachvollziehbarkeit würdigt („prüfender Dritter“) und nicht selbst ermittelt (vgl. IDW, Fachlicher Hinweis vom 16.07.2020, „Auftrag des Wirtschaftsprüfers zur Beantragung der Corona-Überbrückungshilfe“). In diesem Fall liegt keine verbotene Selbstprüfung vor, da eine nochmalige Überprüfung der Angaben im Rahmen der Abschlussprüfung grundsätzlich zulässig ist (vgl. Erläuterungstexte zu § 33 Abs. 2 BS WP/vBP). Die Beantragung von Corona-Überbrückungshilfen, insb. die Weiterleitung der seitens des Prüfungsmandanten unterzeichneten Antragsunterlagen an die zuständige Behörde, stellt auch keine unzulässige Interessenvertretung dar, weil der Wirtschaftsprüfer aus objektiver Sicht die Angaben des Antragstellers aufgrund der ihm vom BMWi zugewiesenen Aufgabe und insoweit im öffentlichen Interesse überprüft. Im PIE-Bereich sind die strengeren Regelungen der EU-APrVO zu beachten, insb. die sog. Blacklist des Artikels 5 Abs. 1 Unterabs. 2 EU-APrVO.

06.04.2021

Anlage 1: Übersicht zu möglichen Fernprüfungshandlungen

Arten von Prüfungshandlungen nach IDW PS 300 n.F., Tz. A11 ff.	Möglichkeit zur Durchführung von Fernprüfungshandlungen unter Berücksichtigung der in Abschn. 3.2. genannten Voraussetzungen?	Beispiele
<p>Einsichtnahme/Inaugenscheinnahme Untersuchung von internen oder externen Aufzeichnungen oder Dokumenten in Papier- oder elektronischer Form oder auf anderen Medien oder die physische Untersuchung eines Vermögenswerts.</p>	<p>Ja</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Einsatz von Echtzeit-Bild-Übertragung, z.B. bei <ul style="list-style-type: none"> ○ Inventuren ○ Einsichtnahme in Parametereinstellungen des IT-Systems ○ Begehung des Rechenzentrums ○ Auswahl von Papierbelegen. • Einscannen von Aufzeichnungen in Papierform und Zuleitung durch Mandanten. • Externer Zugriff (z.B. über VPN) auf das IT-System des Mandanten.
<p>Beobachtung Ansehen von Prozessen oder Verfahren, die von anderen Personen durchgeführt werden.</p>	<p>Ja</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Beobachtung der von Mitarbeitern des Unternehmens durchgeführten Tätigkeiten mittels Live-Bildübertragung, z.B. Inventur, Warenannahme, Warenversand. • Beobachtung von durch Mitarbeiter im IT-System durchgeführten Kontrollaktivitäten per Videoaufzeichnung oder WebMeeting (z.B. elektronische Freigabe einer Bestellung).

06.04.2021

Arten von Prüfungshandlungen nach <i>IDW PS 300 n.F.</i> , Tz. A11 ff.	Möglichkeit zur Durchführung von Fernprüfungshandlungen unter Berücksichtigung der in Abschn. 3.2. genannten Voraussetzungen?	Beispiele
Externe Bestätigungen	Ja	<ul style="list-style-type: none"> • Einholung externer Bestätigungen mittels elektronischen Versands unter der Kontrolle des Abschlussprüfers (Festlegung der einzuholenden Information, Auswahl des Dritten, Ausgestaltung der Bestätigungsanfrage, Versand).
Nachrechnen Prüfung der rechnerischen Richtigkeit von Dokumenten oder Aufzeichnungen.	Ja	<ul style="list-style-type: none"> • Prüfung von Formeln in Tabellenkalkulationen des Mandanten. • Einscannen von Aufzeichnungen in Papierform und Zuleitung durch Mandanten mit anschließendem Nachrechnen. • Nachrechnen von Zahlenangaben in Dokumenten oder in Aufzeichnungen durch den Einsatz von Datenanalysen („Nachbau“ der Rechenlogik des IT-Systems).
Nachvollziehen Unabhängige Durchführung von Verfahren oder Kontrollen durch den Abschlussprüfer, die ursprünglich als Teil des internen Kontrollsystems (IKS) durchgeführt wurden.	Ja	<ul style="list-style-type: none"> • Nachvollziehen von Kontrollen per Daten-/System-Fernzugriff. • Sofern möglich: Nachvollziehen von Kontrollen mithilfe von Datenanalysen.

06.04.2021

Arten von Prüfungshandlungen nach <i>IDW PS 300 n.F.</i> , Tz. A11 ff.	Möglichkeit zur Durchführung von Fernprüfungshandlungen unter Berücksichtigung der in Abschn. 3.2. genannten Voraussetzungen?	Beispiele
Analytische Prüfungshandlungen Beurteilung von Finanzinformationen durch die Analyse plausibler Beziehungen zwischen sowohl finanziellen als auch nichtfinanziellen Daten.	Ja	<ul style="list-style-type: none"> • Datenanalysen unter Zugriff auf Mandantendaten.
Befragungen	Ja	<ul style="list-style-type: none"> • Teilnahme an Telefon-/ Videokonferenzen des Managements / der für die Überwachung Verantwortlichen. • Durchführung von Telefonaten oder Webmeetings mit Mitgliedern des Managements, dem AR-Vorsitzenden, der Internen Revision, sonstigen Mitarbeitern des Mandanten.
Einholung schriftlicher Erklärungen	Ja	<ul style="list-style-type: none"> • Die nach <i>IDW PS 303 n.F.</i>, Tz. 9, 32, erforderliche eigenhändige Unterschrift der gesetzlichen Vertreter und ggf. der für die Überwachung Verantwortlichen unter der VE kann durch qualifizierte elektronische Signatur ersetzt werden. • Sonstige schriftliche Erklärungen i.S. von <i>IDW PS 303 n.F.</i>, Tz. 13, brauchen nicht unterzeichnet zu werden. Es reicht die Textform.

06.04.2021

Anlage 2: Systematisierung von Unternehmen in der Corona-Pandemie

