
IDW Prüfungsstandards, IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung, IDW Standards
IDW PS

IDW PS 270: Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüf

IDW Prüfungsstandard: Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 270)

(Stand: 08.05.2003)^[1]

Quellennachweis

1. Vorbemerkungen
2. Grundlagen
3. Verantwortung der gesetzlichen Vertreter
4. Verantwortung des Abschlussprüfers
5. Maßnahmen des Abschlussprüfers
- 5.1. Prüfungsplanung
- 5.2. Beurteilung der Einschätzung der gesetzlichen Vertreter für deren Prognosezeitraum
- 5.3. Beurteilung sich nach dem Prognosezeitraum abzeichnender bestandsgefährdender Tatsachen
- 5.4. Zusätzliche Prüfungshandlungen bei bestandsgefährdenden Tatsachen
6. Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk
- 6.1. Angemessene Annahme über die Fortführung der Unternehmenstätigkeit
- 6.2. Nicht angemessene Annahme über die Fortführung der Unternehmenstätigkeit
- 6.3. Fehlende oder unzureichende Einschätzung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit durch die gesetzlichen Vertreter
- 6.4. Verzögerung der Aufstellung des Jahresabschlusses
7. Übereinstimmung mit ISA

[1] Verabschiedet vom Hauptfachausschuss (HFA) am 08.05.2003.

1. Vorbemerkungen

(1)

Nach § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB ist bei der Bewertung der im Jahresabschluss ausgewiesenen Vermögensgegenstände und Schulden von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen.

(2)

Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) legt in diesem *IDW Prüfungsstandard* die Berufsauffassung dar, nach der Wirtschaftsprüfer unbeschadet ihrer Eigenverantwortlichkeit bei einer Abschlussprüfung die Einschätzung der gesetzlichen Vertreter des bilanzierenden Unternehmens zur

Fortführung der Unternehmenstätigkeit beurteilen. Der *IDW Prüfungsstandard* verdeutlicht gegenüber der Öffentlichkeit die Verantwortung der gesetzlichen Vertreter für diese Einschätzung, die Bedeutung dieser Einschätzung sowie das Erfordernis der Beurteilung dieser Einschätzung durch den Abschlussprüfer und die Grenzen der aus dieser Beurteilung zu ziehenden Schlussfolgerungen.

(3)

Dieser *IDW Prüfungsstandard* betrifft Abschlussprüfungen, d.h. Prüfungen von Jahres-, Konzern- und Zwischenabschlüssen i.S.d. *IDW Prüfungsstandards: Ziele und allgemeine Grundsätze der Durchführung von Abschlussprüfungen (IDW PS 200)*^[2], Tz. 5. Für Prüfungen mit einem abweichenden Prüfungsgegenstand oder Prüfungen, die Abschlussprüfungen nach Art und Umfang nicht entsprechen, ist im Einzelfall zu beurteilen, inwieweit die Grundsätze dieses *IDW Prüfungsstandards* Anwendung finden.

(4)

Der *IDW Prüfungsstandard* entspricht dem International Standard on Auditing (ISA) 570 "Going Concern"^[3], soweit nicht nationale gesetzliche Besonderheiten Ergänzungen erfordern, die in Abschn. 7 dieses *IDW Prüfungsstandards* dargestellt sind.

[2] WPg 2000, S. 706 ff.

[3] Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, 2003 Edition, IFAC December 2002, S. 383 ff.

2. Grundlagen

(5)

Die Fortführung der Unternehmenstätigkeit kann durch die nachhaltige Störung des finanziellen Gleichgewichts eines Unternehmens oder durch die aufgrund einer nachhaltigen Beeinträchtigung seiner Ertragskraft verursachten Aufzehrung des Eigenkapitals bedroht sein. Derartige Unternehmenskrisen ziehen eine Reihe von zusätzlichen Handlungspflichten der gesetzlichen Vertreter nach sich, deren Missachtung von der Rechtsordnung haftungsrechtlich und in Insolvenzfällen auch strafrechtlich sanktioniert wird.

(6)

Kann von der Fortführung des Unternehmens nicht mehr ausgegangen werden, hat dies Auswirkungen auf die anzuwendenden Bewertungsregeln. Unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls ist eine sachgerechte Bewertung vorzunehmen. Tendenziell bedeutet das in um so größerem Maße den Übergang von den allgemeinen Bewertungsregeln hin zum Ansatz des Einzelveräußerungswertes der Vermögensgegenstände und von nur in der Unternehmensauflösung begründeten Schulden, je sicherer und/oder näher das tatsächliche Ende der Unternehmenstätigkeit scheint.

(7)

Ein Jahresabschluss ist unter der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit (*going concern*) aufzustellen, wenn aufgrund der wirtschaftlichen oder rechtlichen Verhältnisse davon ausgegangen werden kann, dass die Fortführung der Unternehmenstätigkeit gegeben ist und sich keine abweichende Beschlussfassung der Unternehmensorgane konkretisiert hat. Das heißt, dass für das Unternehmen weder die Absicht noch die Notwendigkeit besteht, die Unternehmenstätigkeit aufzugeben^[4]. Wird ein

Unternehmen nur für eine bestimmte Zeit gegründet, so ist ggf. auch dies bei der Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden zu berücksichtigen.

(8)

Als Bezugsperiode ist der Zeitraum zugrunde zu legen, den die gesetzlichen Vertreter für ihre Einschätzung verwendet haben, jedoch mindestens ein Zeitraum von zwölf Monaten, gerechnet vom Abschlussstichtag des Geschäftsjahres. Darüber hinausgehend dürfen bis zum Abschluss der Aufstellung des Jahresabschlusses keine fundierten Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit zu einem nach diesem Zeitraum liegenden Zeitpunkt nicht mehr aufrecht zu halten sein wird^[5].

Die aus der Annahme einer nicht gegebenen Fortführung der Unternehmenstätigkeit zu ziehenden Konsequenzen müssen durch eine hohe Wahrscheinlichkeit abgesichert werden, wobei zu berücksichtigen ist, dass die Prognosesicherheit mit zunehmender Länge des Prognosezeitraums abnimmt. Daher ermöglicht diese Mindestperiode von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag eine hinreichende Sicherheit, sofern keine besonderen Unsicherheiten bestehen bzw. neue Umstände entstehen, die vom Abschlussprüfer zum Beurteilungszeitpunkt nicht beurteilt werden können. Mit der zeitlichen Festlegung ist weiterhin für den Regelfall der Vorteil eines mit einer Rechnungslegungsperiode übereinstimmenden, für sich abgeschlossenen Prognosezeitraums verbunden, mittels dessen die Angemessenheit der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit bis zum nachfolgenden Abschlussstichtag überprüft wird^[6]. Für Unternehmen mit längeren Produktionszyklen (Zeitraum der Mittelbindung für Vorratsvermögen bis zum Verkauf der Produkte) können längere Prognosezeiträume sachgerecht sein, die einen vollen Produktionszyklus umfassen.

[4] So auch IAS 1, Tz. 23.

[5] Vgl. *IDW Prüfungsstandard: Ereignisse nach dem Abschlussstichtag (IDW PS 203)*, Tz. 5, in: WPg 2001, S. 891 ff.

[6] Vgl. *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Aufstellung des Lageberichts (IDW RS HFA 1)*, Tz. 33, in: WPg 1998, S. 653 ff.

3. Verantwortung der gesetzlichen Vertreter

(9)

Die Fortführung der Unternehmenstätigkeit ist eine grundsätzliche Annahme für die Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden. Die gesetzlichen Vertreter haben bei der Aufstellung des Jahresabschlusses über die Berechtigung dieser Annahme zu entscheiden. Sie können grundsätzlich hiervon ausgehen, wenn das Unternehmen in der Vergangenheit nachhaltige Gewinne erzielt hat, leicht auf finanzielle Mittel zurückgreifen kann und keine bilanzielle Überschuldung droht.

(10)

Liegen diese Voraussetzungen nicht vor und verfügt das Unternehmen auch nicht über ausreichende stille Reserven, haben die gesetzlichen Vertreter eingehende Untersuchungen zur Unternehmensfortführung anhand aktueller, hinreichend detaillierter und konkretisierter interner Planungsunterlagen, insbesondere eines Finanzplans, anzustellen. Soweit erforderlich sind hierbei auch realisierbare Sanierungsmaßnahmen zu berücksichtigen.

(11)

Die im Folgenden beispielhaft genannten Umstände können einzeln oder zusammen mit anderen die gesetzlichen Vertreter daran zweifeln lassen, ob die Fortführung der Unternehmenstätigkeit möglich sein wird. Dies bedeutet jedoch nicht, dass bei Vorliegen eines oder mehrerer dieser Umstände immer notwendigerweise davon ausgegangen werden muss, dass ernsthafte Zweifel an der Fortführung der Unternehmenstätigkeit bestehen. So können die Zweifel etwa dadurch aufgehoben sein, dass negative Umstände durch andere positive Gegebenheiten teilweise oder vollständig kompensiert werden.

- **Finanzielle Umstände**
 - In der Vergangenheit eingetretene oder für die Zukunft erwartete negative Zahlungssalden aus der laufenden Geschäftstätigkeit,
 - Die Schulden übersteigen das Vermögen oder die kurzfristigen Schulden übersteigen das Umlaufvermögen,
 - Kredite zu festen Laufzeiten, die sich dem Fälligkeitsdatum nähern, ohne realistische Aussichten auf Verlängerung oder Rückzahlung,
 - Übermäßige kurzfristige Finanzierung langfristiger Vermögenswerte,
 - Anzeichen für den Entzug finanzieller Unterstützung durch Lieferanten oder andere Gläubiger,
 - Ungünstige finanzielle Schlüsselkennzahlen,
 - Erhebliche Betriebsverluste oder erhebliche Wertminderungen bei betriebsnotwendigem Vermögen,
 - Ausschüttungsrückstände oder Aussetzen der Ausschüttung,
 - Unfähigkeit, Zahlungen an Gläubiger bei Fälligkeit zu leisten,
 - Unfähigkeit, Darlehenskonditionen einzuhalten,
 - Lieferantenkredite stehen nicht mehr zur Verfügung,
 - Unmöglichkeit, Finanzmittel für wichtige neue Produktentwicklungen oder andere wichtige Investitionen zu beschaffen,
 - Unfähigkeit, Kredite ohne Sicherheitenstellung von außen zu beschaffen,
 - Einsatz von Finanzinstrumenten außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit,
 - Angespante finanzielle Situation im Konzernverbund.
- **Betriebliche Umstände**
 - Ausscheiden von Führungskräften in Schlüsselpositionen ohne adäquaten Ersatz,
 - Verlust eines Hauptabsatzmarktes, Verlust von Hauptlieferanten oder wesentlichen Kunden bzw. Kündigung von bedeutenden Franchise-Verträgen,
 - Gravierende Personalprobleme,
 - Engpässe bei der Beschaffung wichtiger Vorräte,
 - Nicht ausreichend kontrollierter Einsatz von Finanzinstrumenten.
- **Sonstige Umstände**
 - Verstöße gegen Eigenkapitalvorschriften oder andere gesetzliche Regelungen,
 - Anhängige Gerichts- oder Aufsichtsverfahren gegen das Unternehmen, die zu Ansprüchen führen können, die wahrscheinlich nicht erfüllbar sind,

- Änderungen in der Gesetzgebung oder Regierungspolitik, von denen negative Folgen für das Unternehmen erwartet werden.

(12)

Neben den Konsequenzen aus einer nicht gegebenen oder bedrohten Fortführung der Unternehmenstätigkeit für die Bewertung (§ 252 HGB) sind deren Konsequenzen für den Lagebericht (§ 289 HGB) und das Risikofrüherkennungssystem (§ 91 Abs. 2 AktG) zu berücksichtigen^[7].

Daneben gebieten – abhängig von der Rechtsform – drohende oder eingetretene Zahlungsunfähigkeit (§§ 17 und 18 InsO) und/oder Überschuldung (§ 19 InsO) als Insolvenzgrund Maßnahmen mit rechtlichen Konsequenzen^[8]. Empfehlungen zur Überschuldungsprüfung enthält die *Stellungnahme FAR 1/1996: Empfehlung zur Überschuldungsprüfung bei Unternehmen*^[9] und Empfehlungen zur Prüfung eingetretener oder drohender Zahlungsunfähigkeit der *IDW Prüfungsstandard: Empfehlung zur Prüfung eingetretener oder drohender Zahlungsunfähigkeit bei Unternehmen (IDW PS 800)*^[10].

[7] Vgl. *IDW RS HFA 1; IDW Prüfungsstandard: Prüfung des Lageberichts (IDW PS 350)*, in: WPg 1998, S. 663 ff. und *IDW Prüfungsstandard: Die Prüfung des Risikofrüherkennungssystems nach § 317 Abs. 4 HGB (IDW PS 340)*, in: WPg 1999, S. 658 ff.

[8] Vgl. *Stellungnahme FAR 1/1991: Anforderungen an Sanierungskonzepte*, in: IDW-Fachnachrichten 1991, S. 319ff. und 1992, S. 75.

[9] WPg 1997, S. 22 ff.

[10] WPg 1999, S. 250 ff.

4. Verantwortung des Abschlussprüfers

(13)

Der Abschlussprüfer hat die Angemessenheit der durch die gesetzlichen Vertreter getroffenen Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit bei der Planung und Durchführung der Prüfungshandlungen und bei der Abwägung der Prüfungsaussagen auf ihre Plausibilität hin zu beurteilen und zu erwägen, ob bestehende wesentliche Unsicherheiten hinsichtlich der Fähigkeit des Unternehmens, die Unternehmenstätigkeit fortzusetzen, im Jahresabschluss und im Lagebericht zum Ausdruck kommen müssen.

(14)

Allerdings kann die Beurteilung des Abschlussprüfers, die Einschätzung der gesetzlichen Vertreter für angemessen zu halten, nicht bedeuten, dass durch künftige Ereignisse oder Verhältnisse eine Fortführung der Unternehmenstätigkeit nicht doch ausgeschlossen wird. Deshalb kann in der Tatsache, dass der Abschlussprüfer im Bestätigungsvermerk nicht nach § 322 Abs. 2 Satz 2 HGB auf Risiken, die den Fortbestand des Unternehmens gefährden, hingewiesen hat, keine Garantie dafür gesehen werden, dass die Fortführung der Unternehmenstätigkeit gesichert ist.

5. Maßnahmen des Abschlussprüfers

5.1. Prüfungsplanung

(15)

Bei der Planung der Abschlussprüfung^[11] hat der Abschlussprüfer abzuschätzen, ob Anhaltspunkte für Ereignisse gegeben sind oder Verhältnisse bestehen, die erhebliche Zweifel an der Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können (bestandsgefährdende Tatsachen). Auch im weiteren Verlauf der Prüfung hat der Abschlussprüfer auf derartige bestandsgefährdende Tatsachen zu achten.

(16)

Außer in den Fällen der Tz. 9 hat der Abschlussprüfer bereits während der Planung der Abschlussprüfung die mit der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit verbundenen Gesichtspunkte mit den gesetzlichen Vertretern zu besprechen. Dabei werden deren Planungen kritisch durchgesehen und deren Lösungsansätze für erkannte Probleme im Zusammenhang mit der Unternehmensfortführung erörtert.

Haben die gesetzlichen Vertreter noch keine ersten Einschätzungen vorgenommen, wird der Abschlussprüfer mit ihnen die Grundlage der beabsichtigten Anwendung der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit erörtern und sie nach Anhaltspunkten befragen, die gegen diese Annahme sprechen (vgl. Tz. 11). Insbesondere wenn der Abschlussprüfer bereits selbst bestandsgefährdende Tatsachen festgestellt hat, ist es notwendig, die Einschätzung der gesetzlichen Vertreter zur Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit einzuholen.

(17)

Werden bestandsgefährdende Tatsachen festgestellt, hat der Abschlussprüfer neben den weiteren in Abschn. 5.3 dargestellten Maßnahmen zu beurteilen, ob diese die Beurteilung der Komponenten des Prüfungsrisikos^[12] berühren.

(18)

Bei der vorläufigen Einschätzung der Komponenten des Prüfungsrisikos berücksichtigt der Abschlussprüfer erkannte Anhaltspunkte für bestandsgefährdende Tatsachen. Liegen solche Einschätzungen vor, hat dies Einfluss auf die Art, den Umfang und den zeitlichen Einsatz der Prüfungshandlungen.

[11] Vgl. *IDW Prüfungsstandard: Grundsätze der Planung von Abschlussprüfungen (IDW PS 240)*, in: WPg 2000, S. 846 ff.

[12] Vgl. *IDW Prüfungsstandard: Das interne Kontrollsystem im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 260)*, Tz. 24, in: WPg 2001, S. 821 ff.

5.2. Beurteilung der Einschätzung der gesetzlichen Vertreter für deren Prognosezeitraum

(19)

Der Abschlussprüfer hat die Einschätzung der gesetzlichen Vertreter zur Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit zu beurteilen. Dabei werden die angewandten Prognoseverfahren, die zugrunde gelegten Annahmen, der Zeitraum der Einschätzung sowie die künftigen, von den gesetzlichen Vertretern beabsichtigten, Vorhaben beurteilt^[13]. Es wird auch festgestellt, ob die gesetzlichen Vertreter alle diesbezüglichen Informationen berücksichtigt haben, die dem Abschlussprüfer im Rahmen der Prüfungshandlungen bekannt geworden sind.

(20)

Diese Prüfung geht grundsätzlich von dem Zeitraum aus, den auch die gesetzlichen Vertreter für ihre Einschätzung im Rahmen der Rechnungslegung zugrunde gelegt haben (vgl. Tz. 8). Diese Einschätzung der gesetzlichen Vertreter ist eine wesentliche Grundlage für die Beurteilung der Angemessenheit der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit durch den Abschlussprüfer.

(21)

Haben die gesetzlichen Vertreter aufgrund der Indikatoren für eine ungefährdete Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit (vgl. Tz. 9) ihre Einschätzung ohne eingehende Untersuchungen getroffen, kann auch der Abschlussprüfer von der Angemessenheit dieser Einschätzung ausgehen, sofern die Einschätzung dieser Indikatoren auch nach Beurteilung durch den Abschlussprüfer zutreffend ist.

[13] Vgl. *IDW Prüfungsstandard: Die Prüfung von geschätzten Werten in der Rechnungslegung (IDW PS 314)*, in: WPg 2001, S. 906 ff.

5.3. Beurteilung sich nach dem Prognosezeitraum abzeichnender bestandsgefährdender Tatsachen

(22)

Der Abschlussprüfer hat die gesetzlichen Vertreter über deren Kenntnisse von sich nach dem Prognosezeitraum abzeichnenden bestandsgefährdenden Tatsachen zu befragen.

(23)

Weiter hat der Abschlussprüfer die Möglichkeit in Betracht zu ziehen, dass bereits bekannte (geplante oder ungeplante) Ereignisse oder Verhältnisse jenseits des Prognosezeitraums eintreten, welche die Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit in Frage stellen. Solche Anhaltspunkte können dem Abschlussprüfer bei der Prüfungsplanung und während der Prüfungsdurchführung einschließlich der Prüfung des Risikofrüherkennungssystems^[14], bei der Prüfung der Ereignisse nach dem Abschlusstichtag^[15] und insbesondere bei der Prüfung des Lageberichts^[16] zur Kenntnis kommen.

(24)

Da die Unsicherheit über die Auswirkung eines Ereignisses oder eines Verhältnisses mit zunehmender zeitlicher Entfernung größer wird, müssen deutliche Anzeichen für eine jenseits des Prognosezeitraums liegende Gefährdung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit vorliegen, bevor der Abschlussprüfer weitere Schritte in Betracht zieht. Der Abschlussprüfer wird die gesetzlichen Vertreter nach ihrer Einschätzung solcher Anzeichen auf die von ihnen getroffene Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit befragen.

(25)

Liegen derartige Anzeichen nicht vor, ist der Abschlussprüfer über die Befragung der gesetzlichen Vertreter hinaus nicht verpflichtet, Prüfungshandlungen mit dem Ziel vorzunehmen, Anzeichen für Ereignisse oder Verhältnisse jenseits des Prognosezeitraums festzustellen, die erhebliche Zweifel an der Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen.

[14] Vgl. *IDW PS 340*.

[15] Vgl. *IDW PS 203*.

[16] Vgl. *IDW PS 350*.

5.4. Zusätzliche Prüfungshandlungen bei bestandsgefährdenden Tatsachen

(26)

Bestandsgefährdende Tatsachen können während der Planung oder der Durchführung von Prüfungshandlungen erkannt werden; ihre Beurteilung ist dann im weiteren Verlauf der Prüfung fortzuführen.

(27)

Liegen Anhaltspunkte für bestandsgefährdende Tatsachen vor, hat der Abschlussprüfer auf Grundlage der internen Planungsunterlagen (vgl. Tz. 10) geeignete Prüfungshandlungen durchzuführen, um sich ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise für die Feststellung zu verschaffen, ob tatsächlich eine Bestandsgefährdung vorliegt.

(28)

In diesem Zusammenhang sind auch geplante Maßnahmen der gesetzlichen Vertreter und andere die bestandsgefährdenden Tatsachen reduzierende Faktoren abzuschätzen. Dabei hat der Abschlussprüfer die Planungen der gesetzlichen Vertreter für künftige Maßnahmen vor dem Hintergrund der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit kritisch durchzusehen und sich von den gesetzlichen Vertretern schriftlich bestätigen zu lassen, dass sie solche zukünftigen Maßnahmen tatsächlich durchführen wollen. Für den Fall der Nichterteilung dieser Bestätigung ist Tz. 23 des *IDW Prüfungsstandards: Erklärungen der gesetzlichen Vertreter gegenüber dem Abschlussprüfer (IDW PS 303)*^[17] zu beachten.

Dementsprechend wird der Abschlussprüfer die gesetzlichen Vertreter nach ihren Plänen für künftige Vorhaben (z.B. Veräußerung von Vermögenswerten, Aufnahme oder Umschuldung von Krediten, Verminderung oder Aufschub von Ausgaben, Kapitalerhöhung) befragen^[18]. Der Abschlussprüfer wird auch berücksichtigen, ob zusätzliche Tatsachen bekannt oder Informationen verfügbar geworden sind, seitdem die gesetzlichen Vertreter ihre Einschätzung vorgenommen haben.

Insgesamt wird sich der Abschlussprüfer ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise darüber verschaffen, dass diese Planungen umsetzbar sind und dass das Ergebnis dieser Planungen die Situation verbessern wird.

(29)

Nimmt der Abschlussprüfer an, dass bestimmte Ereignisse oder Verhältnisse erhebliche Zweifel an der Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können, also als bestandsgefährdende Tatsachen zu qualifizieren sein könnten, werden bestimmte Prüfungshandlungen möglicherweise eine zusätzliche Bedeutung erhalten.

Hierzu gehören:

- Analyse und Erörterung der Zahlungsströme, des geplanten Ergebnisses und anderer wichtiger Prognosedaten mit den gesetzlichen Vertretern
- Analyse und Erörterung des letzten verfügbaren Zwischenabschlusses des Unternehmens
- Durchsicht der Bedingungen für Schuldverschreibungen und Darlehensverträge und Ermittlung

etwaiger Verstöße gegen die Vereinbarungen

- Kritisches Lesen der Sitzungsprotokolle der Gesellschafterversammlung, der Aufsichtsgremien, der gesetzlichen Vertreter und anderer wichtiger Gremien auf Hinweise auf finanzielle Schwierigkeiten
- Befragung der Rechtsanwälte des Unternehmens zu bestehenden Rechtsstreitigkeiten und Klagen sowie zur Vertretbarkeit der von den gesetzlichen Vertretern vorgenommenen Einschätzung der Auswirkungen und der daraus zu erwartenden finanziellen Konsequenzen
- Bestätigung des Vorhandenseins, der Rechtsgültigkeit und der Durchsetzbarkeit von Verträgen mit nahe stehenden Personen und Dritten über die Bereitstellung oder Aufrechterhaltung finanzieller Unterstützung sowie Beurteilung deren finanzieller Möglichkeiten, erforderliche Mittel zur Verfügung zu stellen
- Beurteilung der Planungen des Unternehmens hinsichtlich nicht mehr ausführbarer Kundenaufträge
- Feststellungen zu Ereignissen nach dem Abschlussstichtag mit dem Ziel, solche Ereignisse zu erkennen, die Einfluss auf die Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit haben.

Erkennt der Abschlussprüfer auf dieser Grundlage Anhaltspunkte für eine Insolvenzgefahr, so sind die gesetzlichen Vertreter im Rahmen der Berichtspflicht durch den Abschlussprüfer auf ihre insolvenzrechtlichen Verpflichtungen hinzuweisen.

(30)

Sofern die Analyse künftiger Zahlungsströme für die Beurteilung der erwarteten Auswirkungen von Ereignissen oder Verhältnissen wichtig ist, wird der Abschlussprüfer die Zuverlässigkeit des diesbezüglichen Planungssystems berücksichtigen.

Ergänzend vergleicht der Abschlussprüfer

- die zukunftsorientierten Finanzinformationen für die unmittelbar vorangegangenen Zeiträume mit den jeweiligen Ergebnissen dieser Zeiträume (Plan/Ist-Vergleich) und
- die zukunftsorientierten Annahmen zur Unternehmensfinanzierung (vgl. Tz. 19) für das laufende Geschäftsjahr mit den bis zum aktuellen Zeitpunkt erreichten Ergebnissen.

(31)

Wurde der Jahresabschluss unter der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufgestellt, obgleich zum Zeitpunkt der Aufstellung des Abschlusses hiervon nicht ausgegangen werden konnte, muss sich der Abschlussprüfer anhand ausreichender und angemessener Prüfungsnachweise davon überzeugen, ob durch zwischenzeitliche Maßnahmen oder Ereignisse die Bestandsgefährdung behoben wurde und damit der Abschluss zu Recht unter der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufgestellt ist.

Für die Beurteilung der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit sind alle relevanten, zum Prognosezeitpunkt eingetretenen Ereignisse bzw. verfügbaren Informationen zu berücksichtigen.

[17] WPg 2002, S. 680 ff.

[18] Vgl. *Stellungnahme FAR 1/1991*.

6. Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk

(32)

Auf der Grundlage der erlangten Prüfungsnachweise hat der Abschlussprüfer zu beurteilen, ob eine erhebliche Unsicherheit hinsichtlich der Fortführung der Unternehmenstätigkeit besteht.

(33)

Bei bestehender Unsicherheit sind für den Prüfungsbericht und den Bestätigungsvermerk die folgenden vier Fälle zu unterscheiden:

- Die Annahme über die Fortführung der Unternehmenstätigkeit ist angemessen, es besteht hierüber aber eine erhebliche Unsicherheit.
- Die Annahme über die Fortführung der Unternehmenstätigkeit ist nicht angemessen.
- Die gesetzlichen Vertreter weigern sich, eine Einschätzung vorzunehmen oder diese auf den erforderlichen Prognosezeitraum zu erstrecken.
- Die Aufstellung des Jahresabschlusses verzögert sich wesentlich.

6.1. Angemessene Annahme über die Fortführung der Unternehmenstätigkeit

(34)

Ist die Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit angemessen, besteht aber gleichwohl eine erhebliche Unsicherheit über die Fortführung der Unternehmenstätigkeit, so hat der Abschlussprüfer zu beurteilen^[19],

- ob im Lagebericht sowohl die bestandsgefährdenden Tatsachen angemessen dargestellt sind, als auch die Pläne der gesetzlichen Vertreter, mit diesen bestandsgefährdenden Tatsachen umzugehen, sowie
- ob aus dem Lagebericht klar hervorgeht, dass die dargestellten bestandsgefährdenden Tatsachen eine erhebliche Unsicherheit über die Fortführung des Unternehmens erkennen lassen.

(35)

Eine erhebliche Unsicherheit besteht, wenn die mögliche Auswirkung von Risiken der Unternehmensfortführung nach der Beurteilung des Abschlussprüfers so erheblich ist, dass eine klare Offenlegung von Art und Auswirkung der Bestandsgefährdung erforderlich ist, damit der aufgestellte Jahresabschluss nicht irreführend ist.

(36)

Sind die Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit und die Berichterstattung im Lagebericht angemessen, kann ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt werden, der um einen Hinweis nach § 322 Abs. 2 Satz 2 HGB zu ergänzen ist. Hiermit wird auf eine erhebliche Unsicherheit über die Fortführung der Unternehmenstätigkeit hingewiesen^[20]. Der Hinweis muss deutlich genug sein, um dem Bilanzleser erkennbar zu machen, dass erhebliche Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens bestehen, im Rahmen der normalen Geschäftstätigkeit seine Vermögensgegenstände zu realisieren und seine Schulden zu begleichen.

In außergewöhnlichen Fällen, bspw. wenn mehrere wesentliche Unsicherheiten nebeneinander bestehen, hat der Abschlussprüfer sorgfältig abzuwägen, ob nicht ein Prüfungshemmnis in Bezug auf die Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit besteht und der Bestätigungsvermerk nach

IDW PS 400, Tz. 66, zu versagen ist.

(37)

Enthält der Lagebericht keine angemessene Berichterstattung über die Unsicherheit in der Fortführung der Unternehmenstätigkeit, ist der Bestätigungsvermerk einzuschränken.

(38)

Im Prüfungsbericht ist zu der Lagedarstellung der gesetzlichen Vertreter im Lagebericht Stellung zu nehmen^[21]. Dies schließt nach § 321 Abs. 1 Satz 2 HGB den Bericht über bestandsgefährdende Tatsachen mit ein, der eingehender ist als der Hinweis im Bestätigungsvermerk^[22].

(39)

Wird der Bestätigungsvermerk wegen einer unzutreffenden oder nicht ausreichenden Berichterstattung im Lagebericht zu den bestandsgefährdenden Tatsachen eingeschränkt, so ist der Grund für die Einschränkung im Bestätigungsvermerk anzugeben und im Prüfungsbericht zu erläutern.

(40)

Haben die gesetzlichen Vertreter den Jahresabschluss unter Abkehr vom Grundsatz der Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufgestellt und diese Tatsache im Anhang und Lagebericht angemessen dargestellt, so kann der Abschlussprüfer einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilen. Im Bestätigungsvermerk ist dann in dem gesonderten Hinweis auf bestandsgefährdende Risiken nach § 322 Abs. 2 Satz 2 HGB unter Bezugnahme auf die Darstellung im Anhang und im Lagebericht darauf hinzuweisen, dass der Jahresabschluss in Abkehr vom Grundsatz der Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufgestellt wurde.

[19] Vgl. *IDW PS 350*, Tz. 13 ff.

[20] Vgl. *IDW Prüfungsstandard: Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen (IDW PS 400)*, Tz. 77 ff., in: WPg 1999, S. 641 ff.; WPg 2001, S. 1492; WPg 2002, S. 1249.

[21] Vgl. *Entwurf einer Neufassung des IDW Prüfungsstandards: Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen (IDW EPS 450 n.F.)*, Tz. 28 ff., in: WPg 2002, S. 1321 ff.

[22] Vgl. *IDW EPS 450 n.F.*, Tz. 34 ff.

6.2. Nicht angemessene Annahme über die Fortführung der Unternehmenstätigkeit

(41)

Sofern das Unternehmen nach der Einschätzung des Abschlussprüfers nicht in der Lage sein wird, seine Unternehmenstätigkeit fortzuführen und der Jahresabschluss gleichwohl unter der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufgestellt ist, hat der Abschlussprüfer den Bestätigungsvermerk zu versagen, um die missverständliche oder unvollständige Darstellung im Jahresabschluss zu verdeutlichen^[23]. Dies gilt auch dann, wenn die bestandsgefährdenden Tatsachen im Lagebericht zutreffend dargestellt sind. Die Versagung des Bestätigungsvermerks ist im Prüfungsbericht zu erläutern.

[23] Vgl. *IDW PS 400*, Tz. 65.

6.3. Fehlende oder unzureichende Einschätzung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit durch die gesetzlichen Vertreter

(42)

Sind die gesetzlichen Vertreter nicht bereit, eine Einschätzung über die Fortführung der Unternehmenstätigkeit abzugeben oder auf einen angemessenen Zeitraum zu erstrecken, hat der Abschlussprüfer abzuwägen, ob hierin ein Prüfungshemmnis liegt. Für den Fall, dass der Abschlussprüfer ohne die Einschätzung der gesetzlichen Vertreter nicht sicher sein kann, ob keine bestandsgefährdenden Tatsachen vorliegen oder Pläne bestehen, die Geschäftstätigkeit zu beenden oder den bestandsgefährdenden Tatsachen zu begegnen, sind die Auswirkungen dieses Prüfungshemmnisses so wesentlich, dass der Abschlussprüfer nicht in der Lage ist, zu einem – ggf. eingeschränkten – Prüfungsurteil mit positiver Gesamtaussage über den Jahresabschluss zu gelangen. Dementsprechend ist ein Versagungsvermerk zu erteilen^[24].

In diesem Fall ist auch eine entsprechende Darstellung im Prüfungsbericht erforderlich. Bei Auskunftsverweigerung der gesetzlichen Vertreter stellt dies auch einen Verstoß gegen die Auskunftspflicht der gesetzlichen Vertreter (§ 320 Abs. 2 HGB) dar, über den nach § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB im Prüfungsbericht zu berichten ist.

(43)

Weigern sich die gesetzlichen Vertreter, eine entsprechende Einschätzung abzugeben, ist es nicht die Aufgabe des Abschlussprüfers, die fehlende Analyse zu ersetzen. Dem Abschlussprüfer ist es grundsätzlich nicht möglich, alle hierfür erforderlichen Prüfungsnachweise zu erhalten.

(44)

In offenkundigen Fällen kann der Abschlussprüfer auch ohne die Einschätzung der gesetzlichen Vertreter die Annahme unterstellen, dass das Unternehmen in der Lage ist, seine Unternehmenstätigkeit fortzuführen. So können anderweitige Prüfungshandlungen bereits ergeben haben, dass die Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit dem aufgestellten Jahresabschluss zu Recht zugrunde gelegt wurde, weil das Unternehmen in der Vergangenheit nachhaltige Gewinne erzielt hat, leicht auf finanzielle Mittel zurückgreifen kann und keine bilanzielle Überschuldung droht.

[24] Vgl. *IDW PS 400*, Tz. 66.

6.4. Verzögerung der Aufstellung des Jahresabschlusses

(45)

Bei einer wesentlichen Verzögerung der Aufstellung des Jahresabschlusses wird der Abschlussprüfer versuchen, die Gründe der Verzögerung festzustellen. Liegen diese in bestandsgefährdenden Tatsachen, wird der Abschlussprüfer abwägen, ob ergänzende Prüfungshandlungen i.S.v. Tz. 27 erforderlich werden oder ob nunmehr eine wesentliche Unsicherheit besteht, die mit Ereignissen oder Verhältnissen verbunden ist, die für sich allein oder mit anderen einen erheblichen Zweifel an der Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen und auf die im Prüfungsbericht und/oder Bestätigungsvermerk einzugehen ist.

7. Übereinstimmung mit ISA

(46)

Dieser *IDW Prüfungsstandard* entspricht ISA 570.

(47)

Gegenüber ISA 570 enthält dieser *IDW Prüfungsstandard* ergänzend Regelungen zur Prüfung des Lageberichts, des Risikofrüherkennungssystems und zum Prüfungsbericht, die auf deutsche gesetzliche Grundlagen zurückgehen.

(48)

Klarstellend wird in diesem *IDW Prüfungsstandard* über ISA 570 hinaus festgestellt, dass das Stichtagsprinzip für die Beurteilung der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit nicht gilt, d.h. dass eine Unterscheidung nach wertaufhellenden oder wertbegründenden Ereignissen, die nach dem Abschlussstichtag eintreten, unerheblich ist.

Copyright 2003 IDW Verlag GmbH, Tersteegenstr. 14, 40474 Düsseldorf All rights reserved.