

Auswirkungen der Corona-Pandemie auf die handelsrechtliche Rechnungslegung und Abschlussprüfung – Darstellung, kritische Analyse und Praxisempfehlungen mit Blick auf das Prinzip der Unternehmensfortführung

von StB Prof. Dr. Jens Radde, Hochschule für Wirtschaft und Recht Berlin

1. Einleitung

Die Corona-Pandemie gilt als die größte Herausforderung seit dem Zweiten Weltkrieg.¹ Im Zuge der Corona-Krise waren und sind auch nach wie vor viele Unternehmen erheblichen wirtschaftlichen Schwierigkeiten und bislang nicht gekannten Unsicherheiten ausgesetzt.² Aktuell ist davon auszugehen, dass die negativen wirtschaftlichen Folgen in bestimmten Branchen weiterhin andauern werden. Diese außergewöhnliche Situation bringt naturgemäß auch vielfältige Auswirkungen auf die handelsrechtliche Rechnungslegung und Abschlussprüfung mit sich.³ Die diesbezüglichen Fragestellungen hat das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) sukzessive in themenspezifischen fachlichen Hinweisen aufgegriffen.

Besondere Bedeutung besitzt in diesem Kontext die Annahme der Unternehmensfortführung gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB. Hiernach ist bei der Bewertung der Vermögensgegenstände in der Handelsbilanz von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen. Die insofern von den bilanzierenden Unternehmen vorzunehmende Beurteilung ist allerdings in Krisenzeiten häufig mit erheblichen prognoseimmanenten Unsicherheiten verbunden, was sich erschwerend auf die praktische Umsetzung auswirkt. Dies betrifft insbesondere die Ungewissheit hinsichtlich der weiteren gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, verschiedene Impf-Szenarien und mögliche erneute Lockdowns sowie etwa das Risiko gestörter Lieferketten, aber auch die Gewährung von weiteren staatlichen Unterstützungsmaßnahmen.⁴

Vor diesem Hintergrund geht der vorliegende Beitrag der Fragestellung nach, welche Anforderungen an die handelsrechtliche Beurteilung der Unternehmensfortführung im Allgemeinen und im Speziellen in Zeiten der Corona-Pandemie zu stellen sind und unter welchen Voraussetzungen eine Abkehr von der Annahme der Unternehmensfortführung erforderlich ist. In diesem Kontext wird auch auf das Vorgehen der handelsrechtlichen Abschlussprüfer zur Beurteilung der Fortführungsprognose der bilanzierenden Unternehmen eingegangen, da sich hieraus indirekt weitere Anforderungen an die Unternehmen ableiten lassen. Die übergeordnete Zielsetzung des Beitrags besteht darin, Empfehlungen für die Vorgehensweise in der Rechnungslegungspraxis zu formulieren. Dabei stehen die handelsrechtliche Fortführungsprognose und die diesbezügliche Beurteilung durch den Abschlussprüfer im Vordergrund.

¹ Vgl. IDW, WP Handbuch, Auswirkungen der Coronavirus-Pandemie auf Unternehmen und Wirtschaftsprüfung, 1. Einleitung, Tz. 2.

² Vgl. auch *ebd.*, Tz. 4 ff.

³ Vgl. IDW, Fachlicher Hinweis vom 06.04.2021, S. 2 ff.

⁴ Ähnlich Pföhler/Knappe, S. 354 und 358.

Nicht näher eingegangen wird im Rahmen dieses Beitrags hingegen auf die unsicherheitsbezogene Berichterstattung im Anhang und Lagebericht.⁵

Dementsprechend werden im Folgenden zunächst – unter Berücksichtigung der einschlägigen Literatur und Rechtsprechung – die handelsrechtlichen Grundsätze des Prinzips der Unternehmensfortführung erläutert, um hierauf aufbauend die konkretisierenden Verlautbarungen des IDW darzustellen. Dabei werden nicht nur die fachlichen Hinweise des IDW zu den Auswirkungen der Ausbreitung des Corona-Virus auf die Rechnungslegung, sondern auch die Vorgaben in IDW RS HFA 17 (Rechnungslegungsstandard zu den Auswirkungen einer Abkehr von der Going Concern-Prämisse) und in IDW PS 270 n.F. (Prüfungsstandard zur Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung) behandelt. Anschließend werden für die bilanzierenden Unternehmen aufbauend auf einer kritischen Analyse Praxishinweise für eine rechtssichere Anwendung des Prinzips der Unternehmensfortführung formuliert, die auch die diesbezüglichen Dokumentations- und Nachweispflichten aufgreifen. Abgeschlossen wird die Untersuchung mit einer Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse.

2. Prinzip der Unternehmensfortführung

2.1 Handelsrechtliche Grundsätze im Überblick

Gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB ist bei der Bewertung von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen. Diese Regelvermutung gilt rechtsformunabhängig für alle Kaufleute i.S.d. HGB. Die Vorschrift verlangt grundsätzlich die Anwendung der handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften bei Unterstellung der Fortführung des Unternehmens. Damit handelt es sich um eine der Bewertung i.d.R. zugrunde zu legende Annahme, die sich entscheidend auf die Höhe der Wertansätze der Vermögensgegenstände auswirkt. Denn bei einer angenommenen Unternehmensfortführung werden sich generell erheblich höhere Wertansätze als z.B. bei einer Liquidation ergeben.⁶

Die Unternehmensfortführung darf nach dem Gesetzeswortlaut in § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB nicht unterstellt werden, wenn dieser „tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen“. Die mit dieser Regelung einhergehende Schwierigkeit besteht in der exakten Feststellung der Voraussetzungen, unter denen derartige tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten vorliegen. Hierfür werden innerhalb des handelsrechtlichen Schrifttums restriktive Anforderungen formuliert.⁷ Die Annahme der Unternehmensfortführung wird davon abhängig gemacht, dass „das Unternehmen bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung ... seine Tätigkeit als werbendes Unternehmen für einen unübersehbaren Zeitraum wird fortsetzen kön-

⁵ Vgl. hierzu ausführlich *Braun/Geppert*, S. 811 ff. m.w.N.

⁶ Vgl. *Fülber/Federsel*, § 252 HGB Rz. 46 und 55 f.; *Pföhler/Seidler*, S. 299. Siehe hierzu und zum Folgenden sowie zu weiteren Einzelheiten auch *Wohlgemuth/Radde*, § 252 HGB Rz. 14 ff.

⁷ Vgl. *Pföhler/Knappe*, S. 355; *Naumann/Breker/Siebler/Weiser*, Rz. 135.

nen“.⁸ Dabei gilt generell ein zwölfmonatiger Prognosehorizont ab dem Bilanzstichtag. Dieser Zeitraum gilt allerdings lediglich als Richtwert.⁹

Wenn rechtliche Gegebenheiten vorliegen, die eine Einstellung des Unternehmens zwingend verlangen, darf der Bewertung das Prinzip der Unternehmensfortführung nicht mehr zugrunde gelegt werden. Hierzu zählen z.B. im Regelfall die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens oder die Auflösung der Gesellschaft aufgrund gesetzlicher Regelungen bzw. Satzungsvorschriften.¹⁰ Die Behandlung der sog. tatsächlichen Gegebenheiten gestaltet sich hingegen deutlich schwieriger. Als Indizien dafür, dass die Fortführung des Unternehmens aus tatsächlichen Gründen gefährdet erscheint, kommen z.B. eine drohende Insolvenz, der Ausfall bedeutsamer Kreditgeber, Zulieferer oder Abnehmer und eine unzureichende Eigenkapitalausstattung aufgrund anhaltender Verluste in Betracht.¹¹ In derartigen Fällen ist im Rahmen einer Beurteilung der Gesamtsituation des Unternehmens zu prüfen, ob Sachverhalte vorliegen, die einen Beitrag zur Überwindung der wirtschaftlichen Schwierigkeiten leisten können.¹² In diesem Kontext können in der Praxis in Abhängigkeit von den Gegebenheiten im jeweiligen Einzelfall nicht unerhebliche subjektive Beurteilungsspielräume bestehen.

Gerade in Krisenzeiten erscheint es indessen voreilig, das Prinzip der Unternehmensfortführung bereits dann aufzugeben, wenn lediglich Anhaltspunkte für eine mögliche Beendigung der Unternehmenstätigkeit vorliegen. Indizien, die zu einer Einstellung des Unternehmens führen könnten, dürfen nicht zu einer Aufgabe des Prinzips der Unternehmensfortführung und zu einer Bilanzierung führen, so als ob die Unternehmenstätigkeit bereits eingestellt worden sei. Denn eine solche Vorgehensweise würde die Wertansätze des Vermögens in der Bilanz plötzlich derart verringern, dass damit auch die Aussichten auf eine Rettung des gefährdeten Unternehmens erheblich vermindert würden.¹³ Diesem gravierenden Nachteil stehen allerdings keine erkennbaren Vorteile gegenüber, da auch der Gläubigerschutz als dominierende Funktion des handelsrechtlichen Jahresabschlusses durch ein solches Vorgehen nicht verbessert würde. „Die Abkehr von tragenden Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätzen ist weder ein Frühwarninstrument noch eine Sanierungshilfe“.¹⁴

Selbst wenn Zweifel bestehen, ob ein Unternehmen noch lebensfähig ist, gilt das Prinzip der Unternehmensfortführung für die bilanzielle Bewertung weiterhin fort.¹⁵ Der BGH hat sich in seinem Urteil vom 26.01.2017 u.a. damit befasst, wie lange bei Vorliegen eines Insolvenzgrunds die Bilanzierung noch unter der Fortführungsprämisse erfolgen darf. Nach Auffassung des BGH ist dazu zu prognostizieren, ob die „zu erwartende Insolvenzeröffnung zur Einstellung der Unternehmenstätigkeit führen wird“.¹⁶ Sofern eine Beendigung nicht zu erwarten ist, erfolgt die Bilanzierung weiterhin unter Fortführungsgesichtspunkten. Dies ist nach Auffassung des BGH u.a. bei Vorliegen eines glaubhaften Fortführungsinsolvenzplans der Fall oder wenn „eine

⁸ ADS, § 252 HGB Rz. 24.

⁹ Vgl. IDW, Fragen und Antworten, S. 507; Pföhler/Knappe, S. 357; Fülbier/Federsel, § 252 HGB Rz. 48; Störk/Büssow, § 252 HGB Rz. 11; Sarx, S. 571; Ballwieser, Sp. 354.

¹⁰ Vgl. Fülbier/Federsel, § 252 HGB Rz. 49.

¹¹ Vgl. hierzu und zu weiteren Beispielen *ebd.*

¹² Vgl. Pföhler/Knappe, S. 355; Lück, S. 1947.

¹³ Vgl. Lück, S. 1947.

¹⁴ Luik, S. 66. Siehe auch Gross, S. 243 ff.

¹⁵ Vgl. Leffson, S. 604. Siehe auch Störk/Büssow, § 252 HGB Rz. 14.

¹⁶ BGH v. 26.01.2017, IX ZR 285/14, Nr. 28.

übertragende Sanierung innerhalb des Prognosezeitraums angestrebt wird und möglich ist“.¹⁷ Wenn das Unternehmen allerdings trotz eines bestehenden Insolvenzgrunds weiterhin tätig bleibt, reicht diese Tatsache allein nicht für eine Bilanzierung zu Fortführungswerten aus.¹⁸

Lassen im Einzelfall ernsthafte Indizien eine Unternehmensfortführung zweifelhaft erscheinen, darf der Jahresabschluss nach der Rechtsprechung des BGH nur dann auf der Grundlage von Fortführungswerten aufgestellt werden, „wenn anhand konkreter Umstände feststeht, dass diese belastenden Indizien einer Fortführung der Unternehmenstätigkeit jedenfalls nicht entgegenstehen“.¹⁹ Trifft dies nicht zu, „haben die gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft eingehende Untersuchungen durchzuführen und dabei anhand aktueller, hinreichend detaillierter und konkretisierter interner Planungsunterlagen zu analysieren, ob weiterhin von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen ist (explizite Fortführungsprognose“²⁰).

Die einschlägigen Verlautbarungen des IDW bauen auf den vorstehend dargelegten Grundsätzen auf. In dem folgenden Abschnitt 2.2 wird zunächst auf die fachlichen Hinweise des IDW im Kontext der Corona-Pandemie eingegangen. Sodann werden die konkreten Auswirkungen einer Abkehr von der Going Concern-Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss gemäß IDW RS HFA 17 erläutert. Hierauf aufbauend stehen die Vorgaben in IDW PS 270 n.F. im Fokus der Betrachtung, der die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung regelt.

2.2 Konkretisierende Verlautbarungen des IDW

2.2.1 Fachliche Hinweise im Kontext der Corona-Pandemie

Das IDW weist in seinem fachlichen Hinweis vom 06.04.2021 klarstellend darauf hin, dass die Fähigkeit zur Unternehmensfortführung von den gesetzlichen Vertretern des jeweiligen Unternehmens eingeschätzt werden muss, auch wenn dies im HGB nicht explizit verlangt wird.²¹ Bei dieser Beurteilung handelt es sich um eine Ermessensentscheidung der gesetzlichen Vertreter zu einem bestimmten Zeitpunkt über unsichere künftige Auswirkungen von Ereignissen oder Gegebenheiten.²² Auch wenn die bestehenden Unsicherheiten durch die Corona-Pandemie in vielen Fällen deutlich zugenommen haben, kann dieser Ausnahmesituation unternehmensseitig durch Szenario-Analysen Rechnung getragen werden.²³ Ein gänzlicher Verzicht auf eine bilanzielle Fortführungsprognose unter Hinweis auf die krisenbedingten Unsicherheiten ist dementsprechend nicht gerechtfertigt.²⁴ Sind die gesetzlichen Vertreter trotz Aufforderung durch den Abschlussprüfer nicht bereit, eine Einschätzung der Fähigkeit zur Unternehmensfortführung vorzunehmen, hat dies für das bilanzierende Unternehmen i.d.R.

¹⁷ BGH v. 26.01.2017, IX ZR 285/14, Nr. 27 m.w.N.

¹⁸ Vgl. *ebd.*, Nr. 28 m.w.N.

¹⁹ *Ebd.*, Nr. 35 m.w.N.

²⁰ *Ebd.*

²¹ Vgl. IDW, Fachlicher Hinweis vom 06.04.2021, S. 58, Frage 3.4.12.

²² Vgl. *ebd.*

²³ Vgl. *ebd.* Zu den Grundlagen der Szenario-Technik siehe Radde, S. 141 ff. m.w.N.

²⁴ Vgl. IDW, Fachlicher Hinweis vom 06.04.2021, S. 58, Frage 3.4.12. So auch Pföhler/Knappe, S. 356.

gravierende Folgen. Denn unter diesen Umständen hat der Abschlussprüfer den Bestätigungsvermerk grundsätzlich einzuschränken oder sogar zu versagen.²⁵

Im Zuge der Corona-Pandemie sind unzählige Unternehmen in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten. Gerade in Krisenzeiten ist eine detaillierte Analyse der wirtschaftlichen Lage als Grundlage für die Einschätzung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit von zentraler Bedeutung. Vor der Pandemie waren detaillierte Beurteilungshandlungen verzichtbar, wenn von dem betrachteten Unternehmen in der Vergangenheit nachhaltige Gewinne erzielt wurden, leicht auf finanzielle Mittel zurückgegriffen werden konnte und keine bilanzielle Überschuldung drohte (sog. implizite Fortbestehensprognose).²⁶ Eine solche vereinfachende Fortschreibung der Vergangenheit in die Zukunft ist nach Ansicht des IDW allerdings in Krisenzeiten aufgrund der erheblichen Unsicherheiten grundsätzlich nicht zulässig.²⁷

Ob eine Aufstellung des Jahresabschlusses unter der Annahme der Unternehmensfortführung vertretbar ist, ist einzelfallabhängig zu beurteilen. Für diese Beurteilung gilt abweichend vom Stichtagsprinzip, dass der Abschluss auch dann unter Abkehr von der Annahme der Unternehmensfortführung aufzustellen ist, wenn der Grund für die Abkehr erst nach dem Abschlussstichtag eingetreten ist. In diesem Fall kommt es für die Beurteilung der fehlenden Fortführungsperspektive entscheidend auf die Situation im Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses und nicht allein auf die Situation am Abschlussstichtag an.²⁸

Infolge der Corona-Pandemie bestanden und bestehen bei vielen Unternehmen auch weiterhin erhebliche Zweifel an der Fähigkeit zur Unternehmensfortführung. Unter diesen Umständen sind vom Abschlussprüfer zusätzliche Prüfungshandlungen vorzunehmen, um beurteilen zu können, ob die unterstellte Unternehmensfortführung angemessen ist und ob ein bestandsgefährdendes Risiko vorliegt.²⁹ Hierauf wird nachfolgend in Abschnitt 2.2.3 noch näher eingegangen. In der Praxis kann es vorkommen, dass der Abschluss zulässigerweise (noch) unter der Prämisse der Unternehmensfortführung aufgestellt werden darf, zugleich aber wesentliche Unsicherheiten im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten bestehen, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit zur Unternehmensfortführung begründen können. Solche bestandsgefährdenden Risiken³⁰ unterliegen generell der Angabepflicht im Anhang. Ist ein Lagebericht aufzustellen, ist auch dort entsprechend zu berichten.³¹

Eine Bilanzierung unter Anwendung des Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Unternehmenstätigkeit scheidet indessen aus, wenn die gesetzlichen Vertreter mangels Alternative gezwungen sind oder die Entscheidung getroffen haben, das Unternehmen zu liquidieren oder die Geschäftstätigkeit zu beenden. Eine Abkehr von der Annahme der Unternehmensfortführung ist i.d.R. auch erforderlich, wenn

- eine Insolvenzantragspflicht vorliegt,

²⁵ Vgl. IDW, Fachlicher Hinweis vom 06.04.2021, S. 59, Frage 3.4.12.

²⁶ Vgl. *ebd.*, S. 58 f., Frage 3.4.12. Siehe auch BGH v. 26.01.2017, IX ZR 285/14, Nr. 30 m.w.N.

²⁷ Vgl. IDW, Fachlicher Hinweis vom 06.04.2021, S. 59, Frage 3.4.12.

²⁸ Vgl. IDW, Fachlicher Hinweis vom 25.03.2020, S. 4. Das Stichtagsprinzip hat für diese Beurteilung mithin keine Bedeutung. Siehe hierzu auch *Wohlgemuth/Radde*, § 252 HGB Rz. 22.1.

²⁹ Vgl. IDW, Fachlicher Hinweis vom 06.04.2021, S. 52, Frage 3.4.3.

³⁰ Zur Begriffsdefinition vgl. *ebd.*, S. 4, Frage 2.1.5.

³¹ Vgl. IDW, Fachlicher Hinweis vom 25.03.2020, S. 4.

- ein Insolvenzantrag gestellt oder
- ein Insolvenzverfahren eröffnet worden ist.³²

Unter diesen Umständen sind regelmäßig rechtliche oder tatsächliche Gegebenheiten vorhanden, die keine Beibehaltung von Fortführungswerten erlauben.³³ Allerdings kann im Einzelfall trotz Bestehens eines Insolvenzgrunds eine Bilanzierung zu Fortführungswerten zulässig sein. Dies ist nach der in Abschnitt 2.1 dargestellten BGH-Rechtsprechung z.B. der Fall, wenn ein Unternehmen im Rahmen eines Insolvenzplans aufgrund fortgeschrittener Sanierungsschritte hinreichend begründet und dokumentiert darlegen kann, dass das Unternehmen auch nach einer Eröffnung des Insolvenzverfahrens zumindest innerhalb des Prognosezeitraums fortgeführt wird.³⁴

Wenn keine Ereignisse oder Entwicklungen vorliegen, die bedeutsame Zweifel an der Unternehmensfortführung aufwerfen können, ist ein Prognosehorizont von i.d.R. zwölf Monaten ab dem Abschlussstichtag ausreichend. Dies gilt gleichermaßen, wenn zwar entwicklungsbeeinträchtigende Risiken erkannt werden, das betroffene Unternehmen aber aufgrund plausibler und begründeter Annahmen der Ansicht ist, dass insofern keine wesentliche Unsicherheit besteht.³⁵ Wenn sich die Aufstellung des Abschlusses allerdings wesentlich verzögert, kann der Abschlussprüfer eine Verlängerung des Prognosezeitraums über zwölf Monate nach dem Abschlussstichtag hinaus verlangen.³⁶ Dies kommt insbesondere in Betracht, wenn der Abschluss erst wenige Wochen oder Monate vor Ablauf des neuen Geschäftsjahres aufgestellt wird, sodass sich der ursprüngliche Prognosezeitraum stark verkürzen würde.³⁷

Von der handelsrechtlichen Fortführungsprognose zu unterscheiden ist die insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose. Letztere ist spätestens im Fall einer drohenden Insolvenz aufzustellen. Die hieraus erlangten Informationen sind ggf. auch bei der Fortführungsprognose gemäß HGB zu berücksichtigen. Die insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose ist damit eine zusätzliche Erkenntnisquelle für eventuelle bestandsgefährdende Risiken.³⁸ Auch wenn das Unternehmen selbst zunächst keinen Anlass für die Erstellung einer insolvenzrechtlichen Fortbestehensprognose sieht, wird der Abschlussprüfer gerade in Krisensituationen von den gesetzlichen Vertretern eine Analyse verlangen, inwieweit Ereignisse oder Gegebenheiten ersichtlich sind, durch die die Angemessenheit der Fortführungsannahme nach dem handelsrechtlichen Mindestprognosezeitraum von zwölf Monaten ab dem Abschlussstichtag in Frage

³² Vgl. *IDW*, Fachlicher Hinweis vom 06.04.2021, S. 56, Frage 3.4.9. Von zentraler Bedeutung ist in diesem Kontext der Eintritt der Zahlungsunfähigkeit mit der Folge der Stilllegung des Unternehmens; siehe hierzu *Pföhler/Knappe*, S. 355.

³³ Vgl. *IDW*, Fachlicher Hinweis vom 06.04.2021, S. 56, Frage 3.4.9.

³⁴ Vgl. *ebd.*

³⁵ Vgl. *ebd.*, S. 57, Frage 3.4.11. Zu weiteren Einzelheiten siehe Unterabschnitt 2.2.3.

³⁶ Vgl. *IDW*, Fachlicher Hinweis vom 06.04.2021, S. 58, Frage 3.4.11. In diesem Fall beträgt der maximale Prognosezeitraum zwölf Monate ab dem Datum des Bestätigungsvermerks; vgl. *IDW*, Fragen und Antworten, S. 507 f.

³⁷ Vgl. *IDW*, Fachlicher Hinweis vom 06.04.2021, S. 58, Frage 3.4.11.

³⁸ Vgl. *ebd.*, S. 57, Frage 3.4.11.; *IDW*, Fragen und Antworten, S. 508 (Anlage 2). Siehe auch BGH v. 26.01.2017, IX ZR 285/14, Nr. 28 m.w.N. Zu den wesentlichen Unterschieden zwischen der handelsrechtlichen Fortführungsprognose und der insolvenzrechtlichen Fortbestehensprognose vgl. *Pföhler/Seidler*, S. 302.

gestellt werden kann. Dementsprechend wird der Abschlussprüfer das Management auch zu solchen Kenntnissen befragen.³⁹

Im Kalenderjahr 2021 galt bei der insolvenzrechtlichen Überschuldungsprüfung infolge der durch die Corona-Pandemie bedingten Unsicherheiten ein verkürzter Prognosezeitraum von lediglich vier Monaten, wenn die (potenzielle) Überschuldung auf der Corona-Pandemie beruht hat.⁴⁰ Unabhängig davon erfordert die handelsrechtliche Einschätzung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit indessen generell – wie bereits dargelegt – einen Mindestprognosezeitraum von zwölf Monaten ab dem Abschlussstichtag.⁴¹

Haben die gesetzlichen Vertreter des bilanzierenden Unternehmens Sanierungsmaßnahmen eingeleitet, sind diese bei der Beurteilung der Fähigkeit zur Unternehmensfortführung zu berücksichtigen.⁴² Wenn die Sanierungsmaßnahmen zum Zeitpunkt der Erteilung des Bestätigungsvermerks allerdings lediglich geplant sind und deren Realisierung unsicher ist, stellt dies ein Indiz für das Vorliegen eines bestandsgefährdenden Risikos dar. Eine Abkehr von der Going Concern-Annahme ist jedoch nach Maßgabe der allgemeinen handelsrechtlichen Grundsätze erst zulässig, wenn die Unternehmenstätigkeit bereits eingestellt worden ist oder keine realistische Alternative hierzu besteht.⁴³

Wenn das Management die Inanspruchnahme von staatlichen Stützungsmaßnahmen beabsichtigt, liegen ebenfalls Gegenmaßnahmen zur Überwindung der Krise vor, die bei der bilanziellen Fortführungsprognose berücksichtigt werden müssen. Sind dem Unternehmen die konkreten Hilfen allerdings noch nicht verbindlich zugesagt worden, hat sich die Einschätzung der gesetzlichen Vertreter auch auf die Erfüllung der Anspruchsvoraussetzungen zu erstrecken.⁴⁴

Die öffentlichen Stützungsmaßnahmen im Rahmen der Corona-Pandemie sind im Wesentlichen dazu bestimmt, um akute Liquiditätskrisen zu überwinden. Die Berechtigung zur Inanspruchnahme solcher Corona-Hilfen kann entscheidend dafür sein, dass die gesetzlichen Vertreter die Fähigkeit zur Unternehmensfortführung annehmen. Gegen die Fähigkeit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit könnte hingegen etwa sprechen, wenn das Geschäftsmodell eines Unternehmens infolge der Corona-Pandemie auch nach der Überwindung der akuten Liquiditätskrise voraussichtlich nicht mehr gewinnbringend ist und das Unternehmen sein Geschäftsmodell nicht entsprechend modifiziert hat.⁴⁵

Die begründete Aussicht, von Dritten finanzielle Unterstützung (z.B. Hilfskredite) zu erhalten, muss grundsätzlich auch dann bei der Beurteilung der Unternehmensfortführung berücksichtigt werden, wenn diese Unterstützung bis zum Datum des Bestätigungsvermerks noch nicht durch rechtsverbindliche Ansprüche abgesichert ist.⁴⁶ Wenn das Unternehmen hingegen nicht

³⁹ Vgl. *IDW*, Fachlicher Hinweis vom 06.04.2021, S. 57, Frage 3.4.11. Siehe zu den Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers im Einzelnen Unterabschnitt 2.2.3.

⁴⁰ Vgl. § 4 Satz 1 COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetz (COVInsAG). Zu den unterschiedlichen Prognosezeiträumen gemäß InsO und den hiermit verbundenen Auswirkungen auf die Abschlussprüfung vgl. *IDW*, Fragen und Antworten, S. 505 ff.; *Pföhler/Seidler*, S. 302 f.

⁴¹ Vgl. *IDW*, Fachlicher Hinweis vom 06.04.2021, S. 56, Frage 3.4.10.

⁴² Vgl. *ebd.*, S. 59, Frage 3.4.13.

⁴³ Vgl. *ebd.*

⁴⁴ Vgl. *ebd.*, S. 52, Frage 3.4.3.

⁴⁵ Vgl. *ebd.*

⁴⁶ Vgl. *ebd.*, S. 59, Frage 3.4.13.

mit der Unterstützung von externen Dritten rechnen kann und die Angemessenheit der Going Concern-Annahme letztlich nur darauf basiert, dass sich Gesellschafter mit ausreichender Bonität zur finanziellen Unterstützung verpflichten wollen, ohne dass solche Verpflichtungen bis zum Datum des Bestätigungsvermerks tatsächlich vorliegen, ist eine Abkehr von der Annahme der Unternehmensfortführung geboten.⁴⁷

2.2.2 IDW RS HFA 17

IDW RS HFA 17 in der Fassung vom 11.07.2018 behandelt schwerpunktmäßig die Auswirkungen, die sich im Fall einer Abkehr von der Going Concern-Annahme auf den Bilanzansatz, die Bewertung und den Ausweis im handelsrechtlichen Jahresabschluss ergeben.⁴⁸ In diesem Kontext weist das IDW zunächst darauf hin, dass der Bilanzansatz und die Bewertung bei werbenden Unternehmen maßgeblich durch den Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung geprägt werden. Wenn die Fortführungsannahme allerdings wegfällt, tritt die Aufwands- und Ertragsperiodisierung in den Hintergrund. In diesem Fall besteht das Hauptziel der Rechnungslegung in der Ermittlung des zum Abschlussstichtag vorhandenen Reinvermögens unter Berücksichtigung der Besonderheit, dass der Geschäftsbetrieb beendet wird. Hieraus ergibt sich für den Bilanzansatz, dass nur noch die bis zum Zeitpunkt der Einstellung des Geschäftsbetriebs verwertbaren Vermögensgegenstände zu aktivieren und neben den bereits bislang zu passivierenden Schulden auch solche Verpflichtungen zu erfassen sind, die durch die Abkehr von der Going Concern-Prämisse verursacht worden sind.⁴⁹

Für die Bewertung der Vermögensgegenstände sind bei Einstellung des Geschäftsbetriebs Veräußerungsgesichtspunkte maßgeblich, wodurch sich i.d.R. erheblich verminderte bilanzielle Wertansätze ergeben.⁵⁰ Denn durch den Wegfall der Going Concern-Annahme werden Vermögensgegenstände nicht mehr primär im Rahmen der bislang üblichen Geschäftstätigkeit genutzt. Vielmehr steht jetzt die Zerschlagung des Unternehmens im Vordergrund. Für die Bewertung der Vermögensgegenstände sind demzufolge grundsätzlich die Verhältnisse des Absatzmarktes entscheidend.⁵¹

Auch wenn die Rechnungslegung nach dem Wegfall der Going Concern-Annahme durch die primäre Zielsetzung bestimmt wird, das zum Abschlussstichtag vorhandene Reinvermögen des Unternehmens darzustellen, gelten für die Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden weiterhin die allgemeinen handelsrechtlichen Prinzipien. Hierzu zählt insbesondere das Vorsichtsprinzip gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB einschließlich Anschaffungskosten-, Realisations- und Imparitätsprinzip.⁵² Infolge des Vorsichtsprinzips sind die absatzmarktbezogen ermittelten Zeitwerte der Vermögensgegenstände grundsätzlich nur insoweit bilanziell zu berücksichtigen, wie sie die fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten nicht übersteigen. Bei der Zeitwertermittlung ist die voraussichtliche Dauer der Abwicklung bzw.

⁴⁷ Vgl. IDW, Fachlicher Hinweis vom 06.04.2021, S. 59, Frage 3.4.13.

⁴⁸ Vgl. IDW RS HFA 17, Tz. 2.

⁴⁹ Vgl. hierzu und zu weiteren bilanzpostenbezogenen Einzelheiten IDW RS HFA 17, Tz. 4 ff.

⁵⁰ Vgl. *ebd.*, Tz. 4 sowie bereits oben Abschnitt 2.1.

⁵¹ Vgl. IDW RS HFA 17, Tz. 18. Siehe hierzu auch *Wohlgemuth/Radde*, § 252 HGB Rz. 15 f.

⁵² Vgl. IDW RS HFA 17, Tz. 19. Zum handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip siehe ausführlich *Wohlgemuth/Radde*, § 252 HGB Rz. 33 ff.

Liquidation zu beachten. Sofern z.B. eine kurzfristige Zerschlagung des Unternehmens beabsichtigt ist, ergeben sich ggf. entsprechend niedrigere erzielbare Veräußerungserlöse.⁵³

Wird der Wegfall der Going Concern-Annahme erst nach dem Bilanzstichtag, aber vor dem Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt, muss dieser Umstand – wie bereits im vorherigen Unterabschnitt 2.2.1 dargelegt – bei der Bewertung der Bilanzposten berücksichtigt werden. Dies betrifft nicht nur einen nach dem Abschlussstichtag gefassten Liquidationsbeschluss oder einen gestellten Insolvenzantrag, der grundsätzlich zu einer Abkehr von der Annahme der Unternehmensfortführung führt, sondern auch Fälle, in denen nach dem Abschlussstichtag ein neues Ereignis – etwa ein Katastrophenfall – eintritt.⁵⁴ Denn andernfalls käme es zu einer Bewertung unter der Annahme der Unternehmensfortführung und den Anteilseigner würde der Eindruck vermittelt, dass basierend auf dem Jahresabschluss z.B. Gewinnausschüttungsrechte geltend gemacht werden können. Dieser Eindruck wäre allerdings nicht realitätsgerecht, da im Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses bereits festgestanden hat, dass das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit vor dem Ende des maßgeblichen Prognosezeitraums einstellen wird.⁵⁵

Für den Ausweis der Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung gelten auch dann die allgemeinen handelsrechtlichen Vorschriften, wenn das Unternehmen nicht fortgeführt wird. Auch wenn die Bewertung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens unter Veräußerungsaspekten erfolgt, sind sie weiterhin in der Bilanz im Anlagevermögen auszuweisen. Eine Umgliederung in das Umlaufvermögen hätte Informationsverluste zur Folge und würde zu einem Verstoß gegen den Grundsatz der Bilanzklarheit führen.⁵⁶

2.2.3 IDW PS 270 n.F.

Das IDW regelt in der Neufassung von IDW PS 270 vom 29.10.2021 schwerpunktmäßig, auf welche Weise der Abschlussprüfer die Einschätzung der gesetzlichen Vertreter bezüglich der Unternehmensfortführung auf ihre Angemessenheit hin zu überprüfen hat. Darüber hinaus geht der Standard u.a. auf die Auswirkungen der Prüfungsfeststellungen auf den Bestätigungsvermerk und den Prüfungsbericht ein.⁵⁷

Gemäß IDW PS 270 n.F. muss der Abschlussprüfer die unternehmensseitige Einschätzung der Fähigkeit zur Unternehmensfortführung kritisch würdigen.⁵⁸ Hierzu hat er während seiner gesamten Prüfung auf Hinweise zu achten, die die Fähigkeit zur Unternehmensfortführung zweifelhaft erscheinen lassen können.⁵⁹ Da durch die Folgen der Corona-Pandemie die Unter-

⁵³ Vgl. IDW RS HFA 17, Tz. 20.

⁵⁴ Vgl. *ebd.*, Tz. 25.

⁵⁵ Vgl. *ebd.*

⁵⁶ Vgl. *ebd.*, Tz. 33. Zur generellen Abgrenzung von Anlage- und Umlaufvermögen vgl. *Wohlgemuth/Radde*, § 253 HGB Rz. 383 m.w.N.

⁵⁷ Vgl. IDW PS 270 n.F., Tz. 1. Auf die Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk und den Prüfungsbericht wird im Folgenden nicht näher eingegangen. Zu den diesbezüglichen Anforderungen des IDW siehe im Einzelnen *ebd.*, Tz. 29 ff. und 37 ff. nebst Anwendungshinweisen und Anlagen. Vgl. hierzu auch *Philipps*, S. 107 und 113 ff.

⁵⁸ Vgl. IDW PS 270 n.F., Tz. 17. Zu weiteren Einzelheiten siehe *ebd.*, Tz. A8 - A9 und A14 - A15.

⁵⁹ Vgl. *ebd.*, Tz. 16. Zu weiteren Einzelheiten siehe *ebd.*, Tz. A7.

nehmensfinanzierung erschwert sein kann, hat der Abschlussprüfer verstärkt auf Indikatoren zu achten, die die Liquidität gefährden können.⁶⁰

Der Abschlussprüfer muss auf der Basis ausreichender geeigneter Prüfungsnachweise zu einer Schlussfolgerung gelangen, ob die Beurteilung der gesetzlichen Vertreter angemessen ist.⁶¹ Bei der Prüfungsdurchführung muss er dementsprechend abwägen, ob relevante Ereignisse oder Gegebenheiten bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit zur Unternehmensfortführung begründen können. Hierzu ist zunächst festzustellen, ob die gesetzlichen Vertreter bereits eine Einschätzung der Fähigkeit zur Unternehmensfortführung vorgenommen haben. Hinsichtlich des weiteren Vorgehens unterscheidet IDW PS 270 n.F. zwischen zwei Fällen⁶²:

1. Liegt eine solche Einschätzung bereits vor, hat der Abschlussprüfer diese mit den gesetzlichen Vertretern zu erörtern und festzustellen, ob das Unternehmen Ereignisse oder Gegebenheiten identifiziert hat, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit zur Unternehmensfortführung aufwerfen können. Sind solche Risiken erkennbar, sind auch die diesbezüglichen Gegenmaßnahmen des Unternehmens zu erörtern.
2. Liegt eine solche Einschätzung noch nicht vor, muss der Abschlussprüfer die Grundlage für die beabsichtigte Anwendung des Prinzips der Unternehmensfortführung mit dem Management erörtern und klären, ob diesbezügliche Risiken bestehen.

In den in IDW PS 270 n.F. enthaltenen Anwendungshinweisen werden in Tz. A5 zahlreiche Beispiele für Ereignisse oder Gegebenheiten genannt, die einzeln oder insgesamt bedeutende Zweifel an der Fähigkeit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können. Zu den dort genannten Indikatoren zählen im Einzelnen:

„Finanzwirtschaftliche Gegebenheiten

- Die Schulden übersteigen das Vermögen oder die kurzfristigen Schulden übersteigen das Umlaufvermögen,
- Darlehensverbindlichkeiten mit fester Laufzeit, die fällig werden, ohne dass eine realistische Aussicht auf Verlängerung oder Rückzahlung besteht,
- das Unternehmen verlässt sich in erheblichem Ausmaß auf kurzfristige Darlehen zur Finanzierung langfristiger Vermögenswerte,
- Anzeichen für den Entzug finanzieller Unterstützung durch Gläubiger,
- vergangenheits- oder zukunftsorientierte Finanzaufstellungen deuten auf negative betriebliche Cashflows hin,
- ungünstige Schlüsselfinanzkennzahlen,
- erhebliche betriebliche Verluste oder erhebliche Wertbeeinträchtigung bei Vermögenswerten, die zur Erwirtschaftung von Cashflows dienen,
- ausstehende oder ausgesetzte Gewinnausschüttungen,
- Unfähigkeit, Verbindlichkeiten bei ihrer Fälligkeit zu begleichen,
- Unfähigkeit, die Bedingungen von Darlehensvereinbarungen zu erfüllen,
- Weigerung von Lieferanten, weiterhin ein Zahlungsziel einzuräumen,

⁶⁰ Vgl. *Pföhler/Knappe*, S. 358.

⁶¹ Vgl. IDW PS 270 n.F., Tz. 10 f.

⁶² Vgl. *ibd.*, Tz. 15.

- Unfähigkeit, Finanzmittel für wichtige neue Produktentwicklungen oder für andere wichtige Investitionen zu beschaffen.

Betriebliche Gegebenheiten

- Absicht der gesetzlichen Vertreter zur Liquidierung des Unternehmens oder zur Einstellung der Geschäftstätigkeit,
- Ausscheiden von Führungskräften in Schlüsselfunktionen ohne adäquaten Ersatz,
- Verlust von wichtigen Absatz- oder Beschaffungsmärkten, bedeutenden Kunden oder Lieferanten sowie Kündigung von wichtigen Franchise- oder Lizenzverträgen,
- Konflikte mit der Belegschaft,
- Engpässe bei wichtigen Zulieferungen,
- Markteintritt eines sehr erfolgreichen Konkurrenten.

Sonstige Gegebenheiten

- Verstöße gegen Eigenkapitalvorschriften oder andere gesetzliche Regelungen, wie z.B. Solvenz- oder Liquiditätsanforderungen für Kreditinstitute,
- anhängige Gerichts- oder Aufsichtsverfahren gegen das Unternehmen, die zu Ansprüchen führen können, die wahrscheinlich nicht erfüllbar sind,
- Änderungen von Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften sowie politische Entscheidungen, die voraussichtlich nachteilige Auswirkungen für das Unternehmen haben,
- unzureichender Versicherungsschutz bei Eintritt einer Katastrophe.“

Bei der Beurteilung solcher Ereignisse oder Gegebenheiten hat der Abschlussprüfer zu berücksichtigen, dass diese durch andere Faktoren begrenzt bzw. kompensiert werden können. Beispielsweise kann den Auswirkungen der Unfähigkeit eines Unternehmens, seine regulären Zahlungsverpflichtungen zu erfüllen, seitens der gesetzlichen Vertreter durch Gegenmaßnahmen begegnet werden. Diese können z.B. die Veräußerung von Vermögensgegenständen vorsehen. Analog hierzu kann z.B. der Verlust eines Hauptlieferanten durch geeignete alternative Bezugsquellen kompensiert werden.⁶³

Im Rahmen der Beurteilung der von den gesetzlichen Vertretern vorgenommenen Einschätzung hat der Abschlussprüfer denselben Zeitraum zugrunde zu legen, auf dem auch die Einschätzung des Unternehmens beruht.⁶⁴ Umfasst die Beurteilung der gesetzlichen Vertreter weniger als zwölf Monate ab dem Abschlussstichtag des zu prüfenden Geschäftsjahres, müssen die gesetzlichen Vertreter den ihrer Einschätzung zugrundeliegenden Zeitraum auf mindestens zwölf Monate ab diesem Stichtag ausdehnen.⁶⁵

Nach § 317 Abs. 4a HGB erstreckt sich die Abschlussprüfung nicht darauf, zu beurteilen, ob der Fortbestand des geprüften Unternehmens zugesichert werden kann. Die Abschlussprüfung zielt auch nicht darauf ab, zu prüfen, ob eine Insolvenzantragspflicht i.S.d. InsO besteht.⁶⁶ Dies ist alleinige Aufgabe der gesetzlichen Vertreter des jeweiligen Unternehmens. Sofern der

⁶³ Vgl. IDW PS 270 n.F., Tz. A5.

⁶⁴ Vgl. *ebd.*, Tz. 18.

⁶⁵ Zu Einzelheiten vgl. *ebd.*, Tz. A10 - A15 und A47.

⁶⁶ Vgl. *ebd.*, Tz. A12.

Abschlussprüfer allerdings Anhaltspunkte für eine Insolvenzgefahr erkennt, hat er die gesetzlichen Vertreter auf ihre insolvenzrechtlichen Verpflichtungen hinzuweisen.⁶⁷

Mit Blick auf den Prognosezeitraum enthält IDW PS 270 n.F. folgende Vorgaben⁶⁸:

1. Wenn keine Ereignisse oder Gegebenheiten festgestellt worden sind, die bedeutsame Zweifel an der Fortführung der Unternehmenstätigkeit begründen können, ist i.d.R. – wie bereits in Unterabschnitt 2.2.1 dargelegt – ein Prognosehorizont von zwölf Monaten ab dem Abschlussstichtag ausreichend. Dies gilt auch, wenn derartige Ereignisse oder Gegebenheiten festgestellt wurden, die gesetzlichen Vertreter allerdings aufgrund plausibler und begründeter Annahmen darlegen können, dass diese keine wesentliche Unsicherheit begründen.⁶⁹
2. Sind bestandsgefährdende Ereignisse oder Gegebenheiten außerhalb des Zwölfmonatszeitraums festgestellt worden, muss der Abschlussprüfer diese gesondert beurteilen. Gleiches gilt im Fall einer drohenden Zahlungsunfähigkeit gem. § 18 InsO.
3. Besteht eine Insolvenzantragspflicht aufgrund einer Überschuldung (vgl. § 19 Abs. 2 InsO) und wird eine insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose erstellt, wird der Abschlussprüfer diese Prognose im Sinne einer zusätzlichen Erkenntnisquelle für eventuelle bestandsgefährdende Risiken nutzen.⁷⁰ Der Prognosezeitraum nach § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB beträgt im Fall der Aufstellung einer insolvenzrechtlichen Fortbestehensprognose – abweichend vom Regelfall – zwölf Monate ab dem Datum des Bestätigungsvermerks des Abschlussprüfers.⁷¹

Der Abschlussprüfer muss mithin auch auf Ereignisse oder Gegebenheiten achten, die nach dem Prognosezeitraum eintreten können, und durch die die Angemessenheit der Annahme der Unternehmensfortführung in Zweifel gezogen werden kann.⁷² Da die Unsicherheit der Auswirkungen eines Ereignisses zunimmt, je weiter dieses in der Zukunft liegt, müssen solche Hinweise auf eine eingeschränkte Unternehmensfortführung allerdings hinreichend konkret sein, bevor der Abschlussprüfer die Ergreifung weiterer Maßnahmen in Betracht zieht.⁷³

In diesem Kontext hat der Abschlussprüfer zunächst die gesetzlichen Vertreter zu Ereignissen oder Gegebenheiten zu befragen, die nach dem Zeitraum eintreten können, auf den sich ihre Einschätzung erstreckt, und die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit zur Unternehmensfortführung aufwerfen können.⁷⁴ Werden solche Faktoren identifiziert, muss der Abschlussprüfer feststellen, ob insofern eine wesentliche Unsicherheit besteht, sodass ggf. ein bestandsgefährdendes Risiko gegeben ist.⁷⁵ Dabei berücksichtigt er wiederum auch Sachverhalte, die

⁶⁷ Vgl. IDW PS 270 n.F., Tz. A12.

⁶⁸ Vgl. *ebd.*, Tz. A13.

⁶⁹ Vgl. hierzu auch Szenario 1 und 2 gemäß Anlage 2 zu IDW PS 270 n.F.

⁷⁰ Vgl. *IDW, Fragen und Antworten*, S. 508 (Anlage 2).

⁷¹ Vgl. *ebd.*, S. 507 und 508 (Anlage 2, Fall 3). Siehe hierzu auch *Pföhler/Knappe*, S. 357; *Pföhler/Seidler*, S. 303.

⁷² Vgl. IDW PS 270 n.F., Tz. 16 und A16.

⁷³ Vgl. *ebd.*, Tz. A16.

⁷⁴ Vgl. *ebd.*, Tz. 20. Zu Einzelheiten siehe *ebd.*, Tz. A16 - A17.

⁷⁵ Vgl. *ebd.*, Tz. 21.

der identifizierten Unsicherheit entgegenwirken. Hierzu hat er in Abhängigkeit von den Gegebenheiten im jeweiligen Einzelfall zusätzliche Maßnahmen zu ergreifen.⁷⁶

Liegen Hinweise auf bestandsgefährdende Risiken vor, muss der Abschlussprüfer wie folgt vorgehen⁷⁷:

1. Haben die gesetzlichen Vertreter noch keine Einschätzung der Fähigkeit zur Unternehmensfortführung vorgenommen, hat der Prüfer sie aufzufordern, diese Einschätzung vorzunehmen;
2. Sofern Pläne der gesetzlichen Vertreter für Gegenmaßnahmen zur Überwindung der Krise vorliegen, auf denen ihre Einschätzung der Fähigkeit zur Unternehmensfortführung beruht, muss der Abschlussprüfer diese beurteilen. Dabei ist auch zu prüfen, ob die Auswirkungen dieser Pläne die Situation voraussichtlich verbessern können und ob die Pläne überhaupt umsetzbar sind⁷⁸;
3. Wenn das Unternehmen eine Liquiditätsprognose aufgestellt hat und deren Analyse durch den Abschlussprüfer einen bedeutsamen Faktor bei der Beurteilung der Auswirkungen von Ereignissen im Rahmen der Würdigung der Pläne der gesetzlichen Vertreter für zukünftige Maßnahmen darstellt, muss der Prüfer die Verlässlichkeit der zugrundeliegenden Daten beurteilen und feststellen, ob die Annahmen ausreichend begründet sind⁷⁹;
4. Der Abschlussprüfer hat außerdem zu klären, ob nach dem Zeitpunkt, an dem die gesetzlichen Vertreter ihre Einschätzung vorgenommen haben, zusätzliche relevante Informationen bekannt geworden sind;
5. Schließlich muss der Abschlussprüfer gegebenenfalls auch schriftlichen Erklärungen von den gesetzlichen Vertretern und erforderlichenfalls auch von den für die Überwachung Verantwortlichen zu deren Plänen für zukünftige Gegenmaßnahmen und ihrer Durchführbarkeit anfordern⁸⁰.

Als Beispiele für in Betracht kommende konkrete Prüfungshandlungen nennt IDW PS 270 n.F. die:

- „Analyse und Diskussion von Cashflow-, Gewinn- und sonstigen relevanten Prognosen mit Führungskräften auf der zuständigen Managementebene
- Analyse und Diskussion des letzten verfügbaren Zwischenabschlusses
- Durchsicht von Kreditgewährungsklauseln und Darlehensverträgen und Feststellung, ob hiergegen verstoßen wurde
- Durchsicht von Protokollen der Sitzungen der Gesellschafter, der für die Überwachung Verantwortlichen und relevanter Ausschüsse auf Hinweise auf Finanzierungsschwierigkeiten
- Befragung der Rechtsberater des Unternehmens zum Bestehen von Rechtsstreitigkeiten und Ansprüchen sowie zur Vertretbarkeit der Einschätzungen der gesetzlichen Vertreter über deren Ausgang und der Schätzung deren finanzieller Auswirkungen

⁷⁶ Vgl. auch IDW PS 270 n.F., Tz. A18.

⁷⁷ Vgl. *ebd.*, Tz. 21.

⁷⁸ Siehe hierzu *ebd.*, Tz. 21 b) und A19.

⁷⁹ Vgl. *ebd.*, Tz. 21 c) sowie Tz. A20 - A21.

⁸⁰ Siehe *ebd.*, Tz. A22.

- Einholung von Nachweisen über das Vorhandensein sowie Würdigung der rechtlichen Zulässigkeit und der Durchsetzbarkeit von Vereinbarungen mit nahestehenden Personen oder sonstigen Dritten über die Bereitstellung oder Aufrechterhaltung finanzieller Unterstützung sowie Beurteilung der finanziellen Fähigkeit dieser Personen, zusätzliche Mittel bereitzustellen
- Beurteilung, wie das Unternehmen plant, unerledigte Aufträge abzuwickeln
- Durchführung von Prüfungshandlungen zu Ereignissen nach dem Abschlussstichtag, um solche Ereignisse zu identifizieren, die die Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit beeinträchtigen oder anderweitig beeinflussen
- Einholung von Nachweisen über das Vorhandensein und die Bedingungen von Kreditlinien sowie Würdigung, ob sie in ausreichendem Umfang bestehen
- Einholung und Durchsicht von Unterlagen über etwaige Maßnahmen von Aufsichtsbehörden
- Feststellung, ob die Realisierbarkeit von geplanten Veräußerungen von Vermögenswerten angemessen nachgewiesen wird.⁸¹

Darüber hinaus kann der Abschlussprüfer zur Gewinnung weiterer Erkenntnisse auch einen Vergleich der Planzahlen für die letzten vorhergehenden Berichtszeiträume mit den jeweiligen Ist-Ergebnissen vornehmen und die Planzahlen für den laufenden Berichtszeitraum den bislang erzielten Ergebnissen gegenüberstellen.⁸²

Die Beurteilung etwaiger Gegenmaßnahmen der gesetzlichen Vertreter zur Überwindung einer aktuellen Krisensituation kann Befragungen der gesetzlichen Vertreter durch den Abschlussprüfer einschließen. Hierbei kann es z.B. um die geplante Verwertung von Vermögensgegenständen, die Aufnahme von Darlehen, die Umstrukturierung von Schulden, die Reduzierung oder Aufschiebung von Ausgaben oder die Erhöhung des Eigenkapitals gehen.⁸³

Unterstellen die gesetzlichen Vertreter bei ihrer Einschätzung eine fortgesetzte Unterstützung durch Dritte (z.B. durch Einräumung der Nachrangigkeit von Darlehen oder die Verpflichtung zur Bereitstellung zusätzlicher Finanzmittel) und ist eine solche Unterstützung für die Fähigkeit zur Unternehmensfortführung bedeutsam, kann der Abschlussprüfer von diesen Dritten schriftliche Bestätigungen einschließlich der zugrundeliegenden Konditionen anfordern sowie Nachweise über deren Fähigkeit einholen, die zugesagte Unterstützung zu leisten.⁸⁴

In IDW PS 270 n.F. wird darauf hingewiesen, dass bei kleineren Unternehmen die laufende Unterstützung durch Gesellschafter häufig von zentraler Bedeutung für die Fähigkeit zur Unternehmensfortführung ist. Dies gilt vor allem für kleinere Unternehmen, die größtenteils durch Gesellschafterdarlehen finanziert werden. Beispielsweise kann der Fortbestand eines sich in finanziellen Schwierigkeiten befindlichen kleineren Unternehmens davon abhängen, dass Gesellschafter gegenüber dem Unternehmen ihre Darlehen zugunsten von Kreditinstituten für nachrangig erklären. In Betracht kommt auch, dass Gesellschafter mit ihrem Privatvermögen für ein Darlehen bürgen. Unter diesen Umständen kann es geboten sein, dass der Abschluss-

⁸¹ IDW PS 270 n.F., Tz. A18.

⁸² Vgl. *ebd.*, Tz. A20.

⁸³ Vgl. *ebd.*, Tz. A19.

⁸⁴ Vgl. *ebd.*, Tz. A21.

prüfer geeignete Nachweise über die Nachrangigkeit der Gesellschafterdarlehen bzw. die Bürgschaften verlangt. Ist ein Unternehmen von zusätzlicher Unterstützung durch seine Gesellschafter abhängig, kann es zudem notwendig sein, dass der Abschlussprüfer deren Fähigkeit zur Erfüllung der jeweiligen Verpflichtung aus der Unterstützungsvereinbarung überprüft. Außerdem kann der Abschlussprüfer von den Gesellschaftern eine schriftliche Bestätigung einholen, unter welchen Bedingungen sie ihre Unterstützung gewähren.⁸⁵

Schließlich bestehen bei der Einschätzung der Fähigkeit zur Unternehmensfortführung durch den Abschlussprüfer besondere Risiken für Unrichtigkeiten, wenn staatliche Unterstützungsleistungen aufgrund ihrer Dringlichkeit zunächst nur unter Vorbehalt genehmigt worden sind. In diesen Fällen wird es für erforderlich gehalten, dass der Abschlussprüfer auch das Vorliegen der Antragsvoraussetzungen beurteilt.⁸⁶

3. Kritische Analyse und Empfehlungen für die Rechnungslegungspraxis

Die wirtschaftlichen Folgen der Corona-Pandemie können für Unternehmen in Abhängigkeit von den Gegebenheiten im jeweiligen Einzelfall bestandsgefährdend sein. Aus diesem Grund müssen sich in Krisenzeiten sowohl die bilanzierenden Unternehmen als auch die Abschlussprüfer deutlich intensiver als in normalen Zeiten mit der Beurteilung der Unternehmensfortführung befassen.

Die diesbezüglichen Praxisfragen hat das IDW bereits frühzeitig aufgegriffen. In seinen Verlautbarungen berücksichtigt das IDW sowohl die herrschende Meinung im handelsrechtlichen Schrifttum als auch die einschlägige BGH-Rechtsprechung und konkretisiert diese mit Blick auf die Auswirkungen durch die Corona-Krise in sachgerechter und konsistenter Form. Zudem beantwortet das IDW zahlreiche Detailfragen im Kontext der Corona-Pandemie und trägt dadurch maßgeblich zu einer rechtssicheren Anwendung des Going Concern-Prinzips bei. Vor diesem Hintergrund ist den bilanzierenden Unternehmen nachdrücklich zu empfehlen, sich eingehend mit den Vorgaben des IDW zu befassen und diese bereits bei der Aufstellung der handelsrechtlichen Fortführungsprognose zu berücksichtigen. Dies trägt durch Vermeidung von Rückfragen bzw. Beanstandungen des Abschlussprüfers zugleich zu einem reibungslosen Prüfungsablauf bei. Ergänzend sollte im Bedarfsfall rechtzeitig auf unternehmensexterne fachliche Expertise zurückgegriffen werden, z.B. mit Blick auf insolvenzrechtliche Fragestellungen.

Im Rahmen der Beurteilung der Unternehmensfortführung in Krisenzeiten kommt der Liquiditätslage besondere Bedeutung zu. Da die Unternehmensfinanzierung durch die Corona-Pandemie beeinträchtigt sein kann, muss der Abschlussprüfer verstärkt auf Indikatoren achten, die die Liquidität gefährden können. Letztlich wird insbesondere einer aktuellen unternehmensseitigen Liquiditätsprognose zentrale Bedeutung im Rahmen der Beurteilung der Unternehmensfortführung durch den Abschlussprüfer beizumessen sein. Dementsprechend wird bei Unternehmen, die von den negativen wirtschaftlichen Folgen der Corona-Pandemie betroffen sind, ein Prüfungsschwerpunkt des Abschlussprüfers auf der Beurteilung der Liquiditätslage liegen. Dabei werden auch gegebenenfalls ergriffene Gegenmaßnahmen des betroffenen Unternehmens zur Überwindung der Krise sowie etwaige Unterstützungsleistungen

⁸⁵ Vgl. IDW PS 270 n.F., Tz. A15.

⁸⁶ Vgl. *Phillipps*, S. 107, 111 und 115.

Dritter im Fokus der Betrachtung stehen. Zur Sicherstellung eines reibungslosen Prüfungsablaufs sollte daher unternehmensseitig besonderes Augenmerk auf eine aktuelle Liquiditätsprognose gelegt werden, die auf der Gesamtunternehmensplanung basiert. Die bestehende Unsicherheit infolge der Corona-Pandemie kann dabei z.B. durch Szenario-Analysen berücksichtigt werden, die unterschiedliche Zeitpunkte der Eindämmung des Virus unterstellen.

Für die Aufstellung der handelsrechtlichen Fortführungsprognose lassen sich aus der Rechtsprechung des BGH und den Stellungnahmen des IDW weitere Praxishinweise ableiten.⁸⁷ So ist von den bilanzierenden Unternehmen zunächst zu beachten, dass ein gänzlicher Verzicht auf eine Fortführungsprognose unter Hinweis auf die bestehenden Unsicherheiten infolge der Corona-Pandemie unzulässig ist. Vielmehr besteht grundsätzlich eine Verpflichtung zur Aufstellung einer expliziten Fortführungsprognose durch die gesetzlichen Vertreter des jeweiligen Unternehmens. Dabei sollte auf der Grundlage einer aktuellen, hinreichend detaillierten und konkretisierten Liquiditätsprognose beurteilt werden, ob innerhalb des Prognosezeitraums von der Unternehmensfortführung auszugehen ist.⁸⁸ Mit Blick auf die Nachvollziehbarkeit durch den Abschlussprüfer empfiehlt sich eine sorgfältige Dokumentation der einzelnen Beurteilungsschritte, die auch geeignete Nachweise umfassen muss. Hierbei sind insbesondere die unterstellten Annahmen einschließlich eventueller Gegenmaßnahmen zur Überwindung der Krise im Detail zu dokumentieren. Denn je nachvollziehbarer die Überlegungen des Managements verschriftlicht sind, umso reibungsloser wird die Abschlussprüfung grundsätzlich ablaufen. Mangelt es hingegen an einer entsprechenden Dokumentation oder fehlen aus Sicht des Abschlussprüfers erforderliche Nachweise, wird er seine Prüfungshandlungen so lange ausweiten und die Prüfungsintensität erhöhen, bis er sich ein abschließendes Urteil bilden kann. Der hiermit verbundene zeitintensive Prozess sollte von den Unternehmen im eigenen Interesse vermieden werden.

Der Prognosezeitraum beträgt grundsätzlich mindestens zwölf Monate ab dem jeweiligen Abschlussstichtag. Dies gilt auch, wenn entwicklungsbeeinträchtigende Faktoren erkannt worden sind, die gesetzlichen Vertreter allerdings aufgrund plausibler und begründeter Annahmen darlegen können, dass keine Bestandsgefährdung besteht. Sofern die Beurteilung der gesetzlichen Vertreter – aus welchen Gründen auch immer – weniger als zwölf Monate umfasst, muss der Prognosezeitraum auf mindestens zwölf Monate ab dem Bilanzstichtag erweitert werden. Dies gilt allerdings nicht, wenn die gesetzlichen Vertreter auch eine insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose aufstellen müssen. Denn in diesem Fall beginnt der handelsrechtliche Prognosezeitraum erst mit dem Datum der Erteilung des Bestätigungsvermerks. Vor diesem Hintergrund ist den bilanzierenden Unternehmen zu empfehlen, sich frühzeitig mit den Anforderungen an die Festlegung des Prognosezeitraums zu befassen und insofern auch eine Abstimmung mit dem Abschlussprüfer vorzunehmen. Dies gilt umso mehr, als insolvenzrechtlich im Kalenderjahr 2021 bei der Überschuldungsprüfung ein verkürzter Prognosezeitraum von lediglich vier Monaten gegolten hat.

⁸⁷ Vgl. hierzu und zum Folgenden auch *Pföhler/Knappe*, S. 358 f. sowie *Pföhler/Seidler*, S. 301 jeweils m.w.N.

⁸⁸ *Philipp*s empfiehlt den gesetzlichen Vertretern die Aufstellung einer aktualisierten Unternehmensplanung und erforderlichenfalls auch eines Finanzplans; vgl. *Philipp*s, S. 108.

Der Abschlussprüfer besitzt umfangreiche Prüfungsrechte. Die konkreten Prüfungshandlungen legt er in Abhängigkeit von den Gegebenheiten im jeweiligen Einzelfall nach eigenem Ermessen fest. Diesbezüglich ist den bilanzierenden Unternehmen eine frühzeitige Befassung mit den dargestellten Fallkonstellationen und Anwendungshinweisen in IDW PS 270 n.F. zu empfehlen, an denen sich auch der Abschlussprüfer orientieren wird. Hiernach reichen die in Betracht kommenden Prüfungshandlungen z.B. von mündlichen Erörterungen und Befragungen des Managements über die Einholung und Auswertung von schriftlichen Nachweisen und Dokumentationen bis hin zur Plausibilitätsprüfung von (Liquiditäts-)Prognosen einschließlich der zugrundeliegenden Annahmen.

Der Abschlussprüfer wird die Fortführungsprognose i.d.R. zunächst mündlich mit den gesetzlichen Vertretern erörtern, insbesondere um festzustellen, ob Hinweise auf bestandsgefährdende Risiken vorliegen. Zur Vermeidung von Verzögerungen im Prüfungsablauf ist den Unternehmen eine frühzeitige Vorbereitung dieser Besprechung zu empfehlen. Dies erfordert bereits bei der Aufstellung der Fortführungsprognose eine detaillierte Auseinandersetzung mit den in IDW PS 270 n.F. genannten Indikatoren für bestandsgefährdende Risiken. Den bilanzierenden Unternehmen ist zudem zu empfehlen, diese Aufzählung im Rahmen ihrer Einschätzung der Fähigkeit zur Unternehmensfortführung quasi als Checkliste zu verwenden und die Ergebnisse in nachvollziehbarer Form zu dokumentieren.

Ergänzend wird der Abschlussprüfer auch die Annahmen, auf denen eine etwaige Liquiditätsprognose basiert, dahingehend beurteilen, ob sie einerseits konsistent mit der Gesamtunternehmensplanung sind und andererseits mit externen Markteinschätzungen übereinstimmen. Dabei wird der Abschlussprüfer auch weitere Unternehmensinformationen wie z.B. den aktuellen Auftragsbestand und -eingang berücksichtigen. Dementsprechend müssen die Unternehmen sicherstellen und anhand geeigneter Nachweise dokumentieren, dass die zugrunde gelegten Annahmen realitätsgerecht und widerspruchsfrei sind.

Schließlich werden vom Abschlussprüfer auch eventuell geplante bzw. bereits ergriffene Gegenmaßnahmen zur Überwindung der Krise dahingehend beurteilt, ob sie die Liquiditätssituation überhaupt verbessern können und auch tatsächlich umsetzbar sind. Auch hierauf sollten sich die Unternehmen in angemessener Weise vorbereiten, indem sie z.B. durch geeignete unternehmensinterne bzw. -externe Nachweise belegen können, dass ihre Planungen in der Praxis umsetzbar sind. Zudem sollten für den Abschlussprüfer die unternehmensinternen Berechnungen dokumentiert werden, aus denen sich die Verbesserung der Liquiditätslage infolge der Gegenmaßnahmen ergibt.

Wenn staatliche Unterstützungsmaßnahmen in Anspruch genommen werden sollen, empfiehlt es sich außerdem, die Antragstellung und die Erfüllung der Anspruchsvoraussetzungen durch eine geeignete Dokumentation nachzuweisen. Auch bei außerstaatlichen Unterstützungsleistungen Dritter sollte die unternehmensseitige Dokumentation geeignete Nachweise umfassen. Dabei ist zu beachten, dass die an die Nachweise zu stellenden Anforderungen des Abschlussprüfers mit zunehmender Bedeutung der Unterstützungsleistungen für die Annahme der Unternehmensfortführung zunehmen werden.

Selbst wenn krisenbedingt gewisse Zweifel bestehen, ob ein Unternehmen noch überlebensfähig ist, gilt das Prinzip der Unternehmensfortführung für die bilanzielle Bewertung grundsätzlich fort. Eine Abkehr von der Annahme der Unternehmensfortführung ist i.d.R. erst geboten, wenn eine Insolvenzantragspflicht besteht, ein Insolvenzantrag gestellt worden oder ein Insolvenzverfahren eröffnet worden ist. Gleiches gilt, wenn losgelöst hiervon definitiv feststeht, dass die Unternehmenstätigkeit eingestellt wird. Allerdings kann im Einzelfall trotz Bestehens eines Insolvenzgrunds weiterhin eine Bilanzierung zu Fortführungswerten zulässig sein. Dies ist z.B. der Fall, wenn im Rahmen eines Insolvenzplans aufgrund fortgeschrittener Sanierungsschritte dargelegt werden kann, dass das Unternehmen auch nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens zumindest innerhalb des Prognosezeitraums fortgeführt wird. Auch hier ist eine entsprechende Dokumentation unverzichtbar.

Im Fall einer Abkehr von der Going Concern-Annahme sollten die betroffenen Unternehmen hinsichtlich des Bilanzansatzes, der Bewertung und des Bilanzausweises frühzeitig die detaillierten Vorgaben in IDW RS HFA 17 beachten, um durch Vermeidung von diesbezüglichen Fehlern in der Rechnungslegung einen reibungslosen Prüfungsablauf sicherzustellen. Auch wenn die allgemeinen handelsrechtlichen Bewertungsprinzipien weiterhin gelten, werden sich aufgrund der verbleibenden, ggf. eingeschränkten Verwendungsmöglichkeiten für die Vermögensgegenstände z.T. deutlich verminderte bilanzielle Wertansätze ergeben. Hiermit eventuell verbundene Risiken, wie etwa die bankenseitige Kündigung von Krediten, sollten frühzeitig berücksichtigt werden.

4. Zusammenfassung

In Zeiten der Corona-Pandemie operieren viele Unternehmen in einem ökonomisch außergewöhnlich unsicheren Umfeld. Unter diesen Umständen ist die handelsrechtliche Beurteilung der Fähigkeit zur Unternehmensfortführung besonders anspruchsvoll und zugleich mit Blick auf eventuelle Fehleinschätzungen risikobehaftet. Hinzu kommt, dass die Auswirkungen der Corona-Pandemie in Abhängigkeit von der jeweiligen Unternehmenssituation bestandsgefährdend sein können. Vor diesem Hintergrund ist es sehr zu begrüßen, dass sich der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer bereits frühzeitig detailliert mit der Thematik befasst hat. Während das IDW in seinen fachlichen Hinweisen spezifische Praxisfragen im Kontext der Corona-Pandemie beantwortet, verdeutlicht IDW RS HFA 17 die generellen Auswirkungen einer Abkehr von der Going Concern-Annahme auf den Bilanzansatz, die Bewertung und den Bilanzausweis. IDW PS 270 n.F. wiederum richtet den Fokus auf die Beurteilung der handelsrechtlichen Fortführungsprognose im Rahmen der Abschlussprüfung.

Grundsätzlich besteht in Krisenzeiten eine Verpflichtung zur Aufstellung einer expliziten Fortführungsprognose. Dabei sollte von den Unternehmen insbesondere auf der Grundlage einer aktuellen, hinreichend detaillierten und konkretisierten sowie auf der Gesamtunternehmensplanung basierenden Liquiditätsprognose beurteilt werden, ob innerhalb des Prognosezeitraums von der Unternehmensfortführung ausgegangen werden kann. Ein gänzlicher Verzicht auf eine Fortführungsprognose unter Hinweis auf die mit der Corona-Pandemie verbundenen Unsicherheiten ist handelsrechtlich nicht zulässig. Kommt ein Unternehmen der Aufforderung

des Abschlussprüfers zur Aufstellung einer Fortführungsprognose nicht nach, ist der Bestätigungsvermerk einzelfallabhängig einzuschränken oder sogar zu versagen.

Der handelsrechtliche Prognosehorizont beträgt generell mindestens zwölf Monate ab dem jeweiligen Abschlussstichtag. Wenn allerdings von dem bilanzierenden Unternehmen eine insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose aufgestellt werden muss, beginnt der handelsrechtliche Beurteilungszeitraum erst mit der Erteilung des Bestätigungsvermerks.

IDW PS 270 n.F. enthält zahlreiche Beispiele für Ereignisse oder Gegebenheiten, die einzeln oder insgesamt bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit zur Unternehmensfortführung aufwerfen können. Den bilanzierenden Unternehmen ist dringend angeraten, diese Aufzählung von potenziell bestandsgefährdenden Risiken im Rahmen ihrer eigenen Beurteilung der Fähigkeit zur Unternehmensfortführung quasi als Checkliste zu verwenden.

Der Abschlussprüfer legt seine Prüfungshandlungen in Abhängigkeit von den Gegebenheiten im jeweiligen Einzelfall nach eigenem Ermessen fest. Die in Betracht kommenden Prüfungshandlungen zur Beurteilung der Fortführungsprognose der gesetzlichen Vertreter sind vielfältig und reichen etwa von mündlichen Erörterungen mit dem Management über die Auswertung von relevanten Unterlagen sowie die Einholung von Bestätigungen Dritter bis hin zur Abstimmung einer Liquiditätsprognose mit der Gesamtunternehmensplanung zur Aufdeckung etwaiger Inkonsistenzen einschließlich der Beurteilung der zugrundeliegenden Annahmen hinsichtlich ihrer Realitätsnähe. Bereits hierdurch wird deutlich, dass die Analyse der Unternehmensfortführung nicht nur auf Seiten der bilanzierenden Unternehmen, sondern auch auf Seiten der Abschlussprüfer einen hohen Komplexitätsgrad aufweist. Zu Nachweiszwecken gegenüber dem Abschlussprüfer ist den Unternehmen dringend zu empfehlen, den gesamten Prozess der Aufstellung der handelsrechtlichen Fortführungsprognose einschließlich der zugrundeliegenden Annahmen und der entsprechenden Nachweise detailliert zu dokumentieren. Dies betrifft auch eventuell ergriffene Gegenmaßnahmen zur Überwindung der Krise und die etwaige Inanspruchnahme von Unterstützungsleistungen des Staates oder Dritter, auf die der Abschlussprüfer sein besonderes Augenmerk richten wird.

Auch in Krisenzeiten ist es weder sinnvoll noch erforderlich, das Prinzip der Unternehmensfortführung bereits dann aufzugeben, wenn lediglich Anhaltspunkte für eine mögliche Beendigung der Unternehmenstätigkeit vorliegen. Eine Bilanzierung unter der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit ist erst dann nicht mehr zulässig, wenn die gesetzlichen Vertreter mangels Alternative gezwungen sind oder die Entscheidung getroffen haben, das Unternehmen zu liquidieren oder die Geschäftstätigkeit zu beenden. Dies ist in der Regel auch der Fall, wenn eine Insolvenzantragspflicht vorliegt, ein Insolvenzantrag gestellt oder ein Insolvenzverfahren eröffnet worden ist. Eine Bilanzierung zu Fortführungswerten ist aber ausnahmsweise weiterhin zulässig, wenn z.B. aufgrund fortgeschrittener Sanierungsschritte davon auszugehen ist, dass das Unternehmen auch nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zumindest innerhalb des Prognosezeitraums fortgeführt wird.

Im Fall der Einstellung des Geschäftsbetriebs dürfen nur noch die bis zum Zeitpunkt der Einstellung des Geschäftsbetriebs verwertbaren Vermögensgegenstände aktiviert werden. Zudem sind neben den bereits bislang zu passivierenden Schulden auch solche Verpflichtungen

zu erfassen, die durch die Abkehr von der Going Concern-Prämisse verursacht worden sind. Für die Bewertung der Vermögensgegenstände sind nunmehr durchgängig Veräußerungsgesichtspunkte maßgeblich, wodurch sich – vor allem bei einer Zerschlagung – erheblich verminderte bilanzielle Wertansätze ergeben. Wenn der Wegfall der Going Concern-Annahme erst nach dem Bilanzstichtag, aber vor dem Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt wird, muss auch dieser Umstand bei der Bewertung berücksichtigt werden. Für den Bilanzausweis gelten indessen auch bei einer Abkehr von der Annahme der Unternehmensfortführung weiterhin die allgemeinen handelsrechtlichen Grundsätze.

Abschließend ist den bilanzierenden Unternehmen mit Blick auf den hohen Komplexitätsgrad der Thematik zu empfehlen, bereits bei der Aufstellung der handelsrechtlichen Fortführungsprognose die relevanten Verlautbarungen des IDW und die hieraus in diesem Beitrag abgeleiteten Praxishinweise zu berücksichtigen, um spätere Einwendungen des Abschlussprüfers und hiermit verbundene zeitliche Verzögerungen im eigenen Interesse zu vermeiden. Zugleich kann auf diese Weise auch in Krisenzeiten eine rechtssichere Anwendung des handelsrechtlichen Prinzips der Unternehmensfortführung gewährleistet werden.

Literaturverzeichnis

ADS, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 1995;

Ballwieser, Bewertungsgrundsätze, in: Ballwieser et al. (Hrsg.), Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 3. Aufl., 2002, Sp. 353-375;

Braun/Geppert, Pflicht zur Berichterstattung über das Vorliegen einer wesentlichen Unsicherheit der Unternehmensfortführung in Anhang und Lagebericht, in: BB 2021, S. 811-815;

Fülbier/Federsel, Kommentierung zu § 252 HGB, in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung – Einzelabschluss, 2021;

Gross, Die Unternehmensfortführungsannahme als Bewertungskriterium, in: Förtschle et al. (Hrsg.), Rechenschaftslegung im Wandel, FS Budde, 1995, S. 243-263;

IDW, WP Handbuch, Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung, 17. Aufl., 2021;

IDW, Fragen und Antworten: Die Verwendung von Prognosezeiträumen für die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung nach ISA 570 (Revised) bzw. IDW PS 270 n.F. (F & A zu ISA 570 (Revised) bzw. IDW PS 270 n.F.), Stand: 22.04.2021, in: IDW Life 2021, S. 505-508;

IDW, Fachlicher Hinweis vom 06.04.2021, Zweifelsfragen zu den Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf die Rechnungslegung und deren Prüfung (Teil 3, 5. Update), abrufbar unter <https://www.idw.de/idw/themen-und-branchen/coronavirus> (letzter Abruf am 02.03.2022);

IDW, Fachlicher Hinweis vom 25.03.2020, Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf die Rechnungslegung und deren Prüfung (Teil 2), abrufbar unter <https://www.idw.de/idw/themen-und-branchen/coronavirus> (letzter Abruf am 02.03.2022);

Leffson, Die Going-Concern-Prämisse bei Unsicherheit über den Fortbestand der Unternehmung, WPg 1984, S. 604-606;

Lück, Das Going-Concern-Prinzip in Rechnungslegung und Jahresabschlussprüfung, DB 2001, S. 1945-1949;

Luik, Das Going-Concern-Prinzip im deutschen Bilanzrecht, in: Gross (Hrsg.), Der Wirtschaftsprüfer im Schnittpunkt nationaler und internationaler Entwicklungen, FS v. Wysocki, 1985, S. 61-72;

Naumann/Breker/Siebler/Weiser, Bewertungsprinzipien für die Rechnungslegung nach HGB, Bilanzsteuerrecht und IFRS, in: Schulze-Osterloh et al (Hrsg.), Handbuch des Jahresabschlusses (HdJ), Abt. 1/7, 2013;

Pföhler/Knappe, Going Concern in Corona-Zeiten – Der Umgang mit den besonderen Unsicherheiten, in: WPg 2021, S. 354-360;

Pföhler/Seidler, Handelsrechtliche Fortführungsannahme – Abkehr, Bestehen einer wesentlichen Unsicherheit und Prognosezeitraum, in: BB 2021, S. 299-303;

Philipps, Prüfung der Going Concern-Annahme im Rahmen der Abschlussprüfung – Generelles Vorgehen und Besonderheiten im Kontext der Coronavirus-Pandemie, in: WP Praxis 2021, S. 107-115;

Radde, Gestaltung und Prüfung der Prognosepublizität in Börsenzulassungsprospekten, Diss. Universität Duisburg-Essen, 2006;

Sarx, Grenzfälle des Grundsatzes der Unternehmensfortführung im deutschen Bilanzrecht, in: Förtschle et al. (Hrsg.), Rechenschaftslegung im Wandel, FS Budde, 1995, S. 560-578;

Störk/Büssow, Kommentierung zu § 252 HGB, in: Grottel et al. (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, 12. Aufl., 2020;

Wohlgemuth/Radde, Kommentierung zu § 252 HGB, in: Kirsch (Hrsg.), 360° Bilanzrecht, eKommentar, 2020;

Wohlgemuth/Radde, Kommentierung zu § 253 HGB, in: Kirsch (Hrsg.), 360° Bilanzrecht, eKommentar, 2020.

Metadatenblatt für Veröffentlichungen auf dem OPUS- Publikationsserver der Hochschule für Wirtschaft und Recht Berlin

Name(n), Vorname(n) der Autorin(nen) und / oder Autor(en)

ORCID-Kennung (falls vorhanden)

Art der Publikation

Version

Titel der Publikation

Schlagwörter / Tags (optional, frei von Autorin(nen) und / oder Autor(en) zu vergeben)

Publikationsjahr

Originalquellenangabe (bei Zweitveröffentlichungen)

Persistenter Identifikator der Erstveröffentlichung (z. B. vom Verlag vergebene DOI)

Die vorliegende Version ist unter dem folgenden persistenten Identifikator verfügbar
(von der Bibliothek auszufüllen - Feld ist schreibgeschützt): [DOI, URN, o. Ä.]

Lizenzangabe:
[Auswahl CC-Lizenz]

Muster-Zitationsempfehlung: Nachname, Name (Publikationsjahr). Titel: Untertitel.
In: Quellenangabe der Erstveröffentlichung, ISSN/ISBN, Verlag, Ort, Vol., Iss., xx-xx
[Seitenzahlen], <http://dx.doi.org/xxx> (vom Verlag vergebene DOI)

[Stand: 28.12.2021]