

08.04.2020

85. Sitzung IFRS-FA am 28.05.2020
85_02e_IFRS-FA_AH3_IDW3

Zweifelsfragen zu den Auswirkungen der Ausbreitung des Corona-virus auf die Rechnungslegung und deren Prüfung (Teil 3)

Fachlicher Hinweis des IDW

1.	Vorbemerkungen	1
2.	Ausgewählte Zweifelsfragen zu den Auswirkungen auf die Rechnungslegung nach HGB und IFRS	2
2.1.	Nachtragsbericht im Anhang zum handelsrechtlichen Jahresabschluss sowie Lageberichterstattung	2
2.2.	Jahres- und Konzernabschluss	4
3.	Ausgewählte Zweifelsfragen zu den Auswirkungen auf die Prüfung von Abschlüssen.....	7
3.1.	Auswirkungen der Verschiebung der Hauptversammlung auf die Bestellung des Abschlussprüfers	7
3.2.	Auswirkungen von Zugangs- und Reisebeschränkungen sowie der vermehrten Nutzung von Heimarbeit (sog. „remote-work“) durch Mandanten	9
3.3.	Beurteilung von zukunftsbezogenen Sachverhalten einschließlich der Going Concern-Prämisse sowie von prognostischen Angaben	16
4.	Sonstige Fragestellungen	18
	Anlage: Übersicht zu möglichen Fernprüfungshandlungen	22

1. Vorbemerkungen

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

Der Strom neu auftretender Fragen zur Rechnungslegung und Prüfung aus der Praxis reißt nicht ab. Naturgemäß werden die Fragen auch deutlich detaillierter. Um gleichwohl abgestimmt und fundiert, aber eben auch zügig Lösungsmöglichkeiten zu kommunizieren, werden

08.04.2020

die Fachlichen Hinweise nunmehr auf ein Fragen- und Antworten-Format umgestellt. Soweit notwendig, wird dabei zur Erleichterung der Anwendung auf die Ausführungen in den bisherigen Fachlichen Hinweisen des IDW oder sonstige Materialien zur Corona-Pandemie referenziert. Die Gliederung orientiert sich dabei grundsätzlich auch an dem aus den bisherigen Fachlichen Hinweisen bekannten Aufbau.

Überdies sind in diesem Hinweis sonstige Fragestellungen, die in einem engen Zusammenhang mit der Rechnungslegung und Prüfung von Unternehmen stehen, z.B. zum Leistungsverweigerungsrecht (sog. Covid-19-Einrede) für Verbraucher und Kleinunternehmer (sog. Moratorium), in Abschn. 4. enthalten.

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

2.1. Nachtragsbericht im Anhang zum handelsrechtlichen Jahresabschluss sowie Lageberichterstattung

Frage 2.1.1.: Sind aufgrund der Auswirkungen der Corona-Pandemie in jedem Fall Ausführungen in den Anhang (Nachtragsbericht) aufzunehmen?

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

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

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

08.04.2020

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

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

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

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

08.04.2020

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

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

2.2. Jahres- und Konzernabschluss

Frage 2.2.1.: Auf Basis der am 25.03.2020 verabschiedeten Verordnung über Erleichterungen der Kurzarbeit (Kurzarbeitergeldverordnung, KugV) haben Arbeitnehmer grundsätzlich einen Anspruch auf Kurzarbeitergeld, wenn mindestens 10 % der in dem Betrieb beschäftigten Arbeitnehmer im jeweiligen Kalendermonat von einem Entgeltausfall von jeweils mehr als 10 % ihres monatlichen Bruttoentgelts betroffen sind (§ 1 KugV i.V.m. §§ 95 f. SGB III). Sofern die betrieblichen und persönlichen Voraussetzungen nach den §§ 97 f. SGB III erfüllt sind und der Arbeitsausfall vom Arbeitgeber oder der Betriebsvertretung bei der Agentur für Arbeit, in deren Bezirk der Betrieb seinen Sitz hat, schriftlich oder elektronisch spätestens in dem Monat, für den geleistet werden sollte, angezeigt wurde (§ 99 SGB III), erhalten Arbeitnehmer, die beim Arbeitslosengeld die Voraussetzungen für den erhöhten Leistungssatz erfüllen würden, 67 %, alle übrigen Arbeitnehmer 60 % der Nettoentgeltdifferenz im Anspruchszeitraum (§ 105 SGB III). Zur Inanspruchnahme von Kurzarbeitergeld vgl. ausführlich den Fachlichen Hinweis des Fachausschusses Recht (FAR) vom 03.04.2020.

Wie ist das Kurzarbeitergeld in den Abschlüssen des Arbeitgebers zu bilanzieren?

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

08.04.2020

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

Für die Rechnungslegung nach IFRS gelten die vorstehenden Ausführungen grundsätzlich entsprechend. Da das Kurzarbeitergeld als durchlaufender Posten anzusehen ist und die IFRS hierzu keine konkreten Regelungen enthalten, ist für die bilanzielle Abbildung beim Arbeitgeber auf IFRS-Vorschriften abzustellen, die ähnliche oder verwandte Fragen behandeln (IAS 8.10 i.V.m. IAS 8.11(a)). In Betracht kommen hierfür insb. die Regelungen des IAS 19.116 und des IAS 37.53 für Erstattungen. Voraussetzung für den Ansatz einer Forderung gegenüber der Agentur für Arbeit ist in beiden Fällen, dass die Erstattung der bereits durch den Arbeitgeber ausgezahlten Kurzarbeitergelder so gut wie sicher (virtually certain) ist. Analog zur handelsrechtlichen Vorgehensweise ist davon dann auszugehen, wenn sämtliche Anspruchsvoraussetzungen einschließlich der wirksamen Erstattung der Anzeige über den Arbeitsausfall zum Abschlussstichtag erfüllt sind und der Antrag auf Erstattung bis zur Bilanzaufstellung gestellt ist oder mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit innerhalb von drei Monaten fristgerecht gestellt werden wird.

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

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

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

Der Arbeitgeber hat (im Unterschied zum Kurzarbeitergeld) einen eigenen unmittelbaren Anspruch gegenüber der Agentur für Arbeit. Handelsrechtlich handelt es sich bei dem Erstattungsanspruch um eine nicht rückzahlbare Zuwendung, die erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung unter den sonstigen betrieblichen Erträgen oder als Kürzung der Personalaufwendungen zu erfassen ist (vgl. *IDW St/HFA 1/1984*, Abschn. 2a). Da die Gewährung nicht

08.04.2020

rückzahlbarer Zuwendungen von der Erfüllung bestimmter gesetzlich geregelter Voraussetzungen (KugV i.V.m. SGB III) abhängt, muss für einen zutreffenden Erfolgsausweis des Begünstigten die Ertragswirksamkeit der Zuschüsse an die Erfüllung dieser Voraussetzungen und an die „Verrechnung“ der damit verbundenen Aufwendungen anknüpfen. Die sofortige vollständige Vereinnahmung von nicht rückzahlbaren Zuwendungen in dem Zeitpunkt, in dem sie gewährt werden, ist hiernach grundsätzlich nicht sachgerecht (vgl. *IDW St/HFA 1/1984*, Abschn. 2a).

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

Für die Angaben im handelsrechtlichen Anhang gelten die allgemeinen Vorschriften.

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

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

08.04.2020

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

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

Frage 3.1.1.: Wenn ein Abschlussprüfer für ein Unternehmen von öffentlichem Interesse zum 16.06.2014 bereits seit 20 oder mehr aufeinanderfolgenden Jahren Abschlussprüfungsleistungen erbracht hat, darf er dann noch die Abschlussprüfung des Jahresabschlusses zum 31.12.2020 durchführen, auch wenn die Hauptversammlung und damit die Wahl zum Abschlussprüfer infolge der Corona-Pandemie auf einen Termin nach dem 16.06.2020 verschoben wird?

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

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

08.04.2020

dass der Abschlussprüfer für das Geschäftsjahr 2020 in dem einen Fall etwa am 15.06. und in dem anderen Fall etwa am 20.06. bestellt wird.

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

Hat die prüferische Durchsicht des Halbjahresfinanzberichts (§ 115 Abs. 5 Satz 1 WpHG) bedingt durch die Corona-Pandemie vor der ordentlichen Hauptversammlung des laufenden Geschäftsjahres zu erfolgen, besteht zum einen die Möglichkeit, den Abschlussprüfer des vergangenen Geschäftsjahres in entsprechender Anwendung des § 318 Abs. 2 Satz 2 HGB damit zu beauftragen (Alternative 1: Fiktion). Aufgrund der Fiktionswirkung ist eine Wahl des Prüfers durch die Hauptversammlung in diesem Fall nicht erforderlich. Die Zulässigkeit wird zwar von der überwiegenden Auffassung im Schrifttum angenommen, ist jedoch nicht abschließend gerichtlich geklärt. Im Übrigen scheidet eine entsprechende Anwendung des § 318 Abs. 2 Satz 2 HGB bei Neubestellungen im Rahmen der externen Rotationspflicht nach Artikel 17 EU-APrVO aus.

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

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

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

08.04.2020

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

Frage 3.2.1.: Dürfen die von den *IDW Prüfungsstandards* bzw. von den ISA geforderten Prüfungshandlungen auch im Wege von Fernprüfungshandlungen durchgeführt werden, wenn bspw. der Mandant dem Prüfungsteam den Zugang zu seinen Räumlichkeiten verwehrt?

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

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

Der vorliegende Fragen- und Antworten-Katalog enthält als Anlage eine Übersicht über die in *IDW PS 303 n.F.* genannten Arten von Prüfungshandlungen mit Hinweisen darauf, wie diese unter Berücksichtigung der spezifischen Gegebenheiten des zu prüfenden Unternehmens ggf. im Wege von sog. Fernprüfungshandlungen durchgeführt werden können.

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

Frage 3.2.2.: Welche Auswirkungen hat die Einführung oder Ausweitung von „remote work“ auf Seiten des Mandanten auf die Beurteilung des Kontrollrisikos durch den Abschlussprüfer?

Bei der Identifizierung und Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Abschluss und Lagebericht (Fehlerrisiko) hat sich der Abschlussprüfer ein Verständnis vom internen Kontrollsystem des Unternehmens zu verschaffen und bei für die Abschlussprüfung relevanten Kontrollen Aufbauprüfungen durchzuführen. Sofern der Prüfer bei der Beurteilung der Risiken und bei der Festlegung von Art, Umfang und Zeitpunkt der aussagebezogenen

08.04.2020

Prüfungshandlungen von der Wirksamkeit interner Kontrollen ausgeht, müssen bei angemessenen Kontrollen zudem Funktionsprüfungen vorgenommen werden, um die Erwartungen über die Kontrollzuverlässigkeit zu validieren (vgl. *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 74; *IDW PS 350 n.F.*, Tz. 47b).

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

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

Wenn sich der Abschlussprüfer auf das Kontrollumfeld und auf relevante Kontrollen weiterhin verlassen will, sind die aus diesen Veränderungen resultierenden Risiken zu identifizieren und Schlussfolgerungen für das weitere Prüfungsvorgehen zu ziehen. Gegebenenfalls kann das zu einer stärkeren Fokussierung auf Einzelfallprüfungen führen. Aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen können in Fällen mit wesentlichen IKS-Mängeln nur bedingt herangezogen werden. Als alleinige Maßnahme sind sie dann nicht geeignet.

08.04.2020

Frage 3.2.3.: Welche Möglichkeiten, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen, hat der Abschlussprüfer, wenn die Inaugenscheinnahme von materiellen Vermögensgegenständen bzw. die Beobachtung der Inventur vor Ort aufgrund von Zugangs- und Reisebeschränkungen derzeit nicht möglich ist?

Sind die Vorräte von wesentlicher Bedeutung, muss der Abschlussprüfer – soweit durchführbar – die körperliche Bestandsaufnahme beobachten, um auf diesem Wege ausreichende geeignete Prüfungsnachweise insb. über das Vorhandensein, die Vollständigkeit und die Beschaffenheit der Vorräte zu erlangen. Dabei hat sich der Abschlussprüfer von der ordnungsgemäßen Handhabung der Inventurverfahren zu überzeugen (vgl. *IDW PS 301*, Tz. 7). Ist eine Inventurbeobachtung bspw. aufgrund der Art der Vorräte oder wegen ihres Lagerorts nicht möglich, sind durch alternative Prüfungshandlungen ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen (vgl. *IDW PS 301*, Tz. 21).

Die gesetzlichen Vorschriften und die Prüfungsstandards enthalten keine Aussage dazu, ob die Verfahren der Inaugenscheinnahme und der Beobachtung die physische Anwesenheit des Abschlussprüfers bzw. eines Mitglieds des Prüfungsteams am Ort des in Augenschein zu nehmenden Vermögensgegenstands bzw. der zu beobachtenden Inventur erfordern. Die verfügbaren Technologien lassen es grundsätzlich zu, dass eine Überprüfung der mit den Verfahren der Inaugenscheinnahme und Beobachtung abzudeckenden Aussagen (z.B. Überprüfung des Vorhandenseins der Vorräte) mittels Echtzeit-Bildübertragungen über ein Smartphone oder einen Tablet-PC erfolgt, wenn bestimmte Grundvoraussetzungen erfüllt werden, die das Ziel haben, den mit einer solchen Vorgehensweise verbundenen Verlässlichkeitsrisiken im konkreten Einzelfall angemessen zu begegnen (vgl. im Einzelnen auch Frage 3.2.4.).

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

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

Frage 3.2.4.: Unter welchen Voraussetzungen können Echtzeit-Videotechnologien für Zwecke der Inventurbeobachtung eingesetzt werden und welche Risiken sind damit verbunden?

Eine Grundvoraussetzung für die Nutzung von Echtzeit-Videotechnologien zum Zwecke der Erlangung von Prüfungsnachweisen wird sein, dass die Bildübertragung vom Abschlussprüfer

08.04.2020

gesteuert werden kann und eine geeignete Bild- und Tonqualität gewährleistet ist. Die Möglichkeit zur Steuerung ist erforderlich, um für Zwecke der Überprüfung des Vorhandenseins von Vorräten bestimmte Lagerorte nach dem Ermessen des Abschlussprüfers näher in Augenschein zu nehmen oder ggf. auch Verpackungen öffnen lassen, um sich von dem Inhalt überzeugen zu können.

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

- Erlaubt es die gewählte Vorgehensweise dem Abschlussprüfer, das Vorhandensein und die Vollständigkeit der aufzunehmenden Vermögensgegenstände zu beurteilen? Es besteht die Gefahr, dass Gegenstände in das Bild hinein- und aus dem Bild herausbewegt werden.
- Kann die Beschaffenheit des Inventars beurteilt werden? Wenn die Bildübertragungen nicht hoch aufgelöst sind, können Hinweise auf Schäden oder Hinweise auf veraltete Bestände möglicherweise nicht erkannt werden. Die Methode ist daher möglicherweise nicht geeignet, die Beschaffenheit des gesamten Inventars beurteilen zu können.
- Wenn der Abschlussprüfer im Einzelfall ein höheres Risiko mit dieser Art der Durchführung der Inventurbeobachtung verbindet, kann z.B. eine höhere Anzahl an Stichprobenelementen in Erwägung gezogen werden.
- Werden geeignete Mitarbeiter des Prüfungsteams für die Inventurprüfung eingesetzt? Unter Umständen sollte in Betracht gezogen werden, Mitarbeiter mit größerer Erfahrung einzusetzen.

Frage 3.2.5.: Kann es eine Lösung sein, dass Mitarbeiter der Internen Revision des Mandanten für den Abschlussprüfer an der Inventur teilnehmen, wenn eine Beobachtung vor Ort durch den Abschlussprüfer aufgrund von Zugangsbeschränkungen zum Betriebsgelände unmöglich ist?

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

Frage 3.2.6.: Ist es ein Problem, wenn das Konzernprüfungsteam aufgrund von Reisebeschränkungen die Teilbereichsprüfer bzw. das Teilbereichsmanagement nicht vor Ort besuchen kann oder nicht an Schlussbesprechungen zwischen dem Teilbereichsprüfer und dem Teilbereichsmanagement teilnehmen kann?

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

08.04.2020

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

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

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

Frage 3.2.7.: In der derzeitigen Situation kommt der elektronischen Übermittlung von Informationen und Dokumenten an oder von Mandanten eine höhere Bedeutung zu. Was ist hierbei vor dem Hintergrund der Vertraulichkeit und des Datenschutzes zu beachten?

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

08.04.2020

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

Frage 3.2.8.: Welche Prüfungshandlungen sind zur Beurteilung der Verlässlichkeit von in elektronischer Form vorliegenden Prüfungsnachweisen geeignet?

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

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

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

Frage 3.2.9.: Dürfen Bestätigungen Dritter in elektronischer Form eingeholt werden?

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

08.04.2020

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

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

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

Frage 3.2.10.: Gibt es besondere Dokumentationsanforderungen, wenn die Prüfung in größerem Umfang „remote“ durchgeführt wird?

Es gelten die allgemeinen Anforderungen für die Dokumentation in den Arbeitspapieren (vgl. *IDW PS 460 n.F.*). Die Vorgehensweise zur Erlangung von Prüfungsnachweisen wird sich daher in den Aufzeichnungen über Art, Umfang und Ergebnis der Prüfungshandlungen niederschlagen. In diesem Zusammenhang bietet es sich an zu erläutern, dass eine Abweichung vom bisherigen Prüfungsvorgehen und/oder der Wechsel zu alternativen Prüfungshandlungen vorgenommen wurde und aus welchen Gründen dies erfolgte. Zu diesbezüglichen Berichtspflichten im Prüfungsbericht im Zusammenhang mit etwaigen bedeutsamen während der Prüfung aufgetretenen Problemen, z.B. bei der Erlangung von Prüfungsnachweisen vgl. den Fachlichen Hinweis des IDW vom 25.03.2020, S. 29.

08.04.2020

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

Frage 3.3.1.: Können zukunftsbezogene Sachverhalte im Abschluss und/oder prognostische Angaben im Lagebericht in der derzeitigen mit außergewöhnlich hoher Unsicherheit verbundenen Situation überhaupt beurteilt werden oder ist generell ein Prüfungshemmnis anzunehmen?

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

Frage 3.3.2.: Wie können die von den gesetzlichen Vertretern getroffenen Annahmen durch den Abschlussprüfer beurteilt werden?

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

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

08.04.2020

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

Frage 3.3.3.: Zur Abwendung von durch die Corona-Pandemie bedingten Unternehmenskrisen wurden beispiellose Stützungsmaßnahmen der öffentlichen Hand auf den Weg gebracht. Welche Aspekte können in diesem Zusammenhang bei der Beurteilung der Angemessenheit der Going Concern-Annahme durch den Abschlussprüfer zu berücksichtigen sein?

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

Die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des im Rahmen des Maßnahmenpakets der Bundesregierung erweiterten KfW-Unternehmerkredits hat die KfW in dem Merkblatt KfW-Unternehmerkredit Sonderprogramm 2020 037/047 Kredit veröffentlicht. Daneben stellen Hausbanken, welche die Kredite ausreichen, zum Teil zusätzliche Anforderungen (zu diesen Anforderungen und den damit verbundenen Schwierigkeiten bei der Liquiditätsversorgung vgl. das Schreiben des IDW an das BMWi, das BMF, die BaFin und die KfW vom 03.04.2020, abrufbar unter <https://www.idw.de/idw/idw-aktuell/voraussetzungen-fuer-die-gewaehrung-von-kfw-krediten-im-kontext-der-corona-pandemie/123000>). Vor diesem Hintergrund hat die Bundesregierung ergänzend ein Sonderprogramm „KfW-Schnellkredit 2020“ auf den Weg gebracht, dass die Finanzierungspartner (Hausbanken) für die Schnellkredite zu 100 % von der Haftung freistellen wird, während die Hausbanken im Gegenzug den Verzicht auf jegliche Besicherung garantieren sollen (vgl. Gemeinsame Pressemitteilung von BMF, BMWi und KfW vom 06.04.2020, abrufbar unter <https://www.presseportal.de/pm/41193/4565751>). Zu den wesentlichen Voraussetzungen des KfW-Sonderprogramms „Unternehmerkredit“ gehört es, dass die Finanzierungsschwierigkeiten des Unternehmens durch die Corona-Pandemie bedingt sind und dass unter der Annahme einer sich wieder normalisierenden wirtschaftlichen Gesamtsituation („wie vor der Krise“) die Durchfinanzierung des Unternehmens (unter Berücksichtigung der zu gewährenden Liquiditätshilfen) bis zum 31.12.2020 voraussichtlich gegeben ist. Auch

08.04.2020

die Bundesregierung hat bei der Bemessung der Frist des jüngst eingeführten temporären Leistungsverweigerungsrechts (Artikel 240 EGBGB) die Annahme zugrunde gelegt, dass die pandemiebedingten Beschränkungen des Wirtschaftslebens in absehbarer Zeit ab der zweiten Jahreshälfte 2020 schrittweise aufgehoben werden können und die damit verbundenen Folgen sodann sukzessive abgemildert werden (vgl. BT-Drucks. 19/18110, S. 35).

Der Abschlussprüfer wird es grundsätzlich nicht beanstanden, wenn die gesetzlichen Vertreter bei der Einschätzung der Fähigkeit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit der Annahme der Bundesregierung in Bezug auf die Aufhebung der pandemiebedingten Beschränkungen des Wirtschaftslebens folgen.

Für Unternehmen, welche die negativen Effekte der pandemiebedingten Beschränkungen nicht oder nur teilweise werden kompensieren können, wird die Einschätzung der gesetzlichen Vertreter weitere Annahmen umfassen müssen, deren Angemessenheit vom Abschlussprüfer zu beurteilen ist. Gegen die Fähigkeit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit könnte bspw. trotz einer realistischen Durchfinanzierung bis zum 31.12.2020 sprechen, wenn das Geschäftsmodell des Unternehmens durch die Folgen der Corona-Pandemie auch nach Bewältigung der akuten Liquiditätskrise voraussichtlich nicht mehr tragfähig ist und das Unternehmen sein Geschäftsmodell nicht dementsprechend anpasst bzw. anzupassen plant.

Frage 3.3.4.: In welchen Fällen hat ein Hinweis auf Bestandsgefährdung im Bestätigungsvermerk zu erfolgen?

Auch wenn von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit ausgegangen werden kann, wird man wegen der derzeit großen Bandbreite der Prognosen von wichtigen Institutionen über die gesamtwirtschaftliche Entwicklung in vielen Fällen aktuell zu dem Ergebnis gelangen, dass eine wesentliche Unsicherheit besteht, dass das Unternehmen die Geschäftstätigkeit im relevanten Prognosezeitraum oder in absehbarer Zeit danach fortführen kann. In diesem Fall ist eine angemessene Information der Abschlussadressaten über das bestandsgefährdende Risiko im Jahresabschluss und – sofern einschlägig – im Lagebericht erforderlich (vgl. Fachlicher Hinweis des IDW vom 25.03.2020, S. 4) und hat der Abschlussprüfer in den Bestätigungsvermerk einen entsprechenden Hinweis aufzunehmen (gesonderter Abschnitt mit der Überschrift „Wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit“; vgl. § 322 Abs. 2 Satz 3 und 4 HGB sowie *IDW PS 270 n.F.*, Tz. 29).

4. Sonstige Fragestellungen

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

Nach Artikel 240 § 1 Abs. 1 und 2 EGBGB steht Verbrauchern und Kleinstunternehmern (i.S. der Empfehlung 2003/361/EG der Kommission vom 06.05.2003 betreffend die Definition der

08.04.2020

Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen, ABl. EU Nr. L 124 vom 20.05.2003, S. 36) im Hinblick auf Ansprüche aus vor dem 08.03.2020 geschlossenen Dauerschuldverhältnissen (mit Ausnahme von Miet-, Pacht-, Darlehens- und Arbeitsverträgen) ein bis zum 30.06.2020 (durch Verordnung der Bundesregierung bis zum 30.09.2020 bzw. mit Zustimmung des Bundestags über den 30.09.2020 hinaus verlängerbar) befristetes Leistungsverweigerungsrecht zu. Dieses temporäre Recht der Verbraucher und Kleinstunternehmer bezieht sich allerdings nur auf „wesentliche Dauerschuldverhältnisse“, die als solche definiert sind, die „zur Eindeckung mit Leistungen der angemessenen Daseinsvorsorge erforderlich“ sind.

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

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

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

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

Nach Artikel 240 § 2 EGBGB dürfen Vermieter Mietverträge (Wohn- und Gewerbeverträge) nicht kündigen, wenn der Mieter in der Zeit vom 01.04.2020 bis zum 30.06.2020 (durch Verordnung der Bundesregierung bis zum 30.09.2020 bzw. mit Zustimmung des Bundestags über den 30.09.2020 hinaus verlängerbar) die Miete nicht bezahlt, soweit diese Nichtzahlung durch die Auswirkungen der Covid-19-Pandemie verursacht wird. Die Regelung gilt für Pachtverhältnisse entsprechend.

Der Mieter hat dabei den Zusammenhang zwischen der Nichtleistung (d.h. unterlassene Mietzahlung) und den Auswirkungen der Covid-19-Pandemie glaubhaft zu machen. Während also

08.04.2020

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

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

Die vorstehend dargestellten Änderungen sind rückwirkend zum 01.04.2020 in Kraft getreten und gelten bis zum 30.06.2022. Das heißt, dass der Vermieter wegen Zahlungsrückständen, die vom 01.04.2020 bis zum 30.09.2020 eingetreten und bis zum 30.06.2022 nicht ausgeglichen sind, nach diesem Tag (also ab dem 01.07.2022) unter Berücksichtigung des geltenden Mietrechts kündigen kann. Mieter haben demnach ca. zwei Jahre Zeit, ihren in dieser akuten Zeit anfallenden Mietrückstand wieder auszugleichen.

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

Nach Artikel 240 § 3 EGBGB sind Ansprüche des Darlehensgebers auf Rückzahlung, Zins- oder Tilgungsleistungen aus vor dem 15.03.2020 geschlossenen Verbraucherdarlehensverträgen, die zwischen dem 01.04.2020 und dem 30.06.2020 fällig werden (durch Verordnung der Bundesregierung bis zum 30.09.2020 bzw. mit Zustimmung des Bundestags über den 30.09.2020 hinaus verlängerbar) mit Eintritt der Fälligkeit für die Dauer von drei Monaten gestundet. Der Darlehensnehmer muss durch Covid-19 eingetretene Einnahmeausfälle gegenüber dem Darlehensgeber nachweisen (z.B. durch Vorlage einer Arbeitgeberbescheinigung). Außerdem muss er darlegen, dass ohne die Stundung der fälligen Forderung sein angemessener Lebensunterhalt oder der seiner unterhaltsberechtigten Personen gefährdet wäre.

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

08.04.2020

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

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

08.04.2020

Anlage: Übersicht zu möglichen Fernprüfungshandlungen

Arten von Prüfungshandlungen nach IDW PS 303 n.F., Tz. A11 ff.	Möglichkeit zur Durchführung von Fernprüfungshandlungen unter Berücksichtigung der in Abschn. 3.2. genannten Voraussetzungen?	Beispiele
<p>Einsichtnahme/Inaugenscheinnahme Untersuchung von internen oder externen Aufzeichnungen oder Dokumenten in Papier- oder elektronischer Form oder auf anderen Medien oder die physische Untersuchung eines Vermögenswerts.</p>	<p>Ja</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Einsatz von Echtzeit-Bild-Übertragung, z.B. bei <ul style="list-style-type: none"> ○ Inventuren ○ Einsichtnahme in Parametereinstellungen des IT-Systems ○ Begehung des Rechenzentrums ○ Auswahl von Papierbelegen. • Einscannen von Aufzeichnungen in Papierform und Zuleitung durch Mandanten. • Externer Zugriff (z.B. über VPN) auf das IT-System des Mandanten.
<p>Beobachtung Ansehen von Prozessen oder Verfahren, die von anderen Personen durchgeführt werden.</p>	<p>Ja</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Beobachtung der von Mitarbeitern des Unternehmens durchgeführten Tätigkeiten mittels Live-Bildübertragung, z.B. Inventur, Warenannahme, Warenversand. • Beobachtung von durch Mitarbeiter im IT-System durchgeführten Kontrollaktivitäten per Videoaufzeichnung oder WebMeeting (z.B. elektronische Freigabe einer Bestellung).

08.04.2020

Arten von Prüfungshandlungen nach IDW PS 303 n.F., Tz. A11 ff.	Möglichkeit zur Durchführung von Fernprüfungshandlungen unter Berücksichtigung der in Abschn. 3.2. genannten Voraussetzungen?	Beispiele
Externe Bestätigungen	Ja	<ul style="list-style-type: none"> • Einholung externer Bestätigungen mittels elektronischen Versands unter der Kontrolle des Abschlussprüfers (Festlegung der einzuholenden Information, Auswahl des Dritten, Ausgestaltung der Bestätigungsanfrage, Versand).
Nachrechnen Prüfung der rechnerischen Richtigkeit von Dokumenten oder Aufzeichnungen.	Ja	<ul style="list-style-type: none"> • Prüfung von Formeln in Tabellenkalkulationen des Mandanten. • Einscannen von Aufzeichnungen in Papierform und Zuleitung durch Mandanten mit anschließendem Nachrechnen. • Nachrechnen von Zahlenangaben in Dokumenten oder in Aufzeichnungen durch den Einsatz von Datenanalysen („Nachbau“ der Rechenlogik des IT-Systems).
Nachvollziehen Unabhängige Durchführung von Verfahren oder Kontrollen durch den Abschlussprüfer, die ursprünglich als Teil des internen Kontrollsystems (IKS) durchgeführt wurden.	Ja	<ul style="list-style-type: none"> • Nachvollziehen von Kontrollen per Daten-/System-Fernzugriff. • Sofern möglich: Nachvollziehen von Kontrollen mithilfe von Datenanalysen.

08.04.2020

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