

Keywords:

KFS/RL 28

Unternehmensfortführung

Going concern

IDW PS 270 n. F.

Bestandsgefährdung

ISA 570

ANALYSE

Unternehmensfortführung und Rechnungslegung aus österreichischer Sicht

Ergibt die zusammenfassende Darstellung zur Unternehmensfortführung der österreichischen Fachgremien auch für Deutschland einen Sinn?

Von WP StB Mag Dr. Anton Schmidl

Das IDW beschäftigte sich im Rahmen der Verabschiedung von IDW PS 270 n.F. neben der Umsetzung des einschlägigen internationalen Prüfungsstandards ISA 570 (revised) auch mit den sich daraus ergebenden Auswirkungen auf die Rechnungslegung. Anlage 3 zu IDW PS 270 n.F. stellt fest, dass es keine systematische Verlautbarung des IDW zur Rechnungslegung im Zusammenhang mit der Fortführungsannahme gibt. In Österreich hingegen hat sich die Sub-Arbeitsgruppe „Going Concern“ des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der Kammer der Wirtschaftstreuhänder (jetzt Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer) mit diesem Thema beschäftigt, so dass im September 2017 das Fachgutachten KFS/RL 28 verabschiedet werden konnte. Dieses Fachgutachten umfasst eine systematische und die aktuellen Auffassungen in der Fachliteratur sowie die gerichtlichen Entscheidungen abbildende Zusammenfassung der Unternehmensfortführung gemäß § 201 Abs. 2 Ziffer 2 UGB. Diese Regelung im österreichischen Unternehmensgesetzbuch entspricht der deutschen Regelung in § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB.

1 Einleitung

Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung ist Gegenstand von IDW PS 270 n.F.¹ In Anlage 3 dieser Verlautbarung wird festgestellt, dass sich IDW PS 270 zwar mit der Pflicht der gesetzlichen Vertreter befasst, Angaben zu Themen der Unternehmensfortführung zu machen, diese Verpflich-

tung aber in die Sphäre der Aufstellung des Jahres- bzw. Konzernabschlusses im Zusammenhang mit Rechnungslegungsfragen der Unternehmensfortführung fällt. Dies ist zwar der ISA 570 entsprechenden Systematik von IDW PS 270 n.F. geschuldet, da in der Einleitung auch auf das zugrunde liegende Normobjekt der Prüfung – nämlich die Rechnungslegung – Bezug genommen

1 IDW Prüfungsstandard: Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 270 n.F.) (Stand: 11.07.2018), IDW Life 2018, S. 752; zum Entwurf IDW EPS 270 n.F. vgl. Meyer/Davids, WPg 2018, S. 263.

wird, Rechnungslegungsfragen sind aber prinzipiell nicht Teil eines Prüfungsstandards. In Anlage 3 zu *IDW PS 270 n.F.* wird weiter festgehalten, dass in keine der bestehenden IDW Verlautbarungen zur Rechnungslegung eine Auslegung zu Grundlagen für Fortführungsfragen in der Rechnungslegung systematisch passend aufgenommen werden könnte. Einzig *IDW RS HFA 17*² käme hier als annähernd geeignete Grundlage in Betracht.

Die Situation in Österreich war vor Verabschiedung des Fachgutachtens KFS/RL 28³ im September 2017 vergleichbar. Es gab keine von Fachgremien autorisierte Zusammenfassung zum wesentlichen, aber breiten Spektrum der Bewertungsfragen bzw. zum Ausweis im Zusammenhang mit der Unternehmensfortführung. In Österreich war die Situation sogar eher noch unübersichtlicher: Durch die als Golden Plating⁴ hervorsteckende Anhangangabe gemäß § 225 Abs. 1 UGB erfolgte eine Auslegung der unternehmensrechtlichen Fortführungsannahme stark nach insolvenzrechtlichen Prinzipien. § 225 Abs. 1 UGB sieht vor, dass bei negativem Eigenkapital eine Angabe im Anhang darüber zu machen ist, ob eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechts vorliegt. Der Sachverhalt, der in Deutschland mit der Entscheidung des BGH vom 26.01.2017 – IX ZR 285/14⁵ für großes Aufsehen gesorgt hat, ist in Österreich „täglich Brot“. Durch die Fokussierung bei negativem Eigenkapital – aber besonders bei darauf möglicherweise folgender Insolvenz – auf die Richtigkeit der Anhangangabe zur Überschuldung wurde der Jahresabschluss in der Krise vor allem nach insolvenzrechtlichen Kriterien beurteilt. Dies führte naturgemäß zu einer sehr untergeordneten Bedeutung der Fortführungsannahme nach Unternehmensrecht bzw. nahezu nicht zu einer Differenzierung dieser beiden unterschiedlichen Sachverhalte. Das quasi defensiv ausgestaltete Insolvenzrecht „regier-

Bisher erfolgte in Österreich die Auslegung der unternehmensrechtlichen Fortführungsannahme stark nach insolvenzrechtlichen Prinzipien.

te“ sozusagen das prinzipiell offensiv konzipierte Unternehmensrecht⁶. Es sind aber Bemühungen im Gange, den vordergründig unsystematischen § 225 Abs. 1 UGB aus dem UGB zu streichen, zumal ohnehin die Hinweispflicht zu wesentlichen Unsicherheiten im Hinblick auf die Anwendung des Grundsatzes der Unternehmensfortführung

spätestens seit dem Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014 eine gesetzliche Verpflichtung bei der Aufstellung des Anhangs ist.⁷

Ausgangspunkt der Überlegungen in den österreichischen Fachgremien war allerdings gleichwohl eine deutsche fachliche Verlautbarung,

nämlich das IDW Positionspapier vom 13.08.2012 „Zusammenwirken von handelsrechtlicher Fortführungsannahme und insolvenzrechtlicher Fortbestehensprognose“.⁸ Die darin klargestellte begriffliche Differenzierung zwischen handelsrechtlicher Fortführungsprognose und insolvenzrechtlicher Fortbestehensprognose wurde intensiv diskutiert und mündete im Jahr 2016 in einem ersten Positionspapier mit dem Titel „Stellungnahme zur Fortführungsannahme gemäß § 201 Abs. 2 Ziffer 2 UGB“⁹.

Die in diesem Positionspapier angerissenen Fragestellungen zu den Themen Fortführungs- versus Fortbestehensprognose, Bedeutung der Unternehmensplanung, Prognosezeitraum und Berichterstattung in Anhang und Lagebericht bewog die Gremien dazu, diese Sachverhalte in einem eigenen Fachgutachten zusammenzufassen. Dieses Fachgutachten wurde nach etlichen Fachsitzungen und einem anschließenden „public posting“ am 19.09.2017 beschlossen und vom Kammervorstand in weiterer Folge angenommen. Derzeit wird diskutiert, ob das Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC) diese Stellungnahme aufgreift und daraus eine eigene Stellungnahme macht.¹⁰

² *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Auswirkungen einer Abkehr von der Going Concern-Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss (IDW RS HFA 17)* (Stand: 08.09.2016). ³ Vgl. Fachgutachten KFS/RL 28 des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der Kammer der Wirtschaftstreuhänder: Unternehmensfortführung gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 UGB (www.ksw.or.at; Abruf: 11.07.2018). ⁴ Die Beseitigung von Golden Plating – also die Übererfüllung von EU-Normen – ist auch ein erklärtes Reformziel der derzeitigen österreichischen Bundesregierung, die solche Normen derzeit sammelt. Betrachtet man den Beitrag von Mader/Seitz (zu Hinweispflichten bei der Jahresabschlusserstellung), *DStR-Beihefte* 2018, S. 1, wonach nach EU-Recht überhaupt nur die Fortführungsannahme normiert ist („Bei der Bewertung ist von der Fortführung des Unternehmens auszugehen.“), so stellt auch der in Österreich und auch in Deutschland auf den ersten Satz folgende Zusatz: „...“, solange dem nicht ...“ unter Umständen ebenfalls Gold Plating dar. ⁵ ZIP 2017, S. 427; dazu auch Sarburg/Mengwasser, *WPg* 2017, S. 1179. ⁶ Alle einschlägigen oberstgerichtlichen Judikate befassten sich mit der insolvenzrechtlichen Problematik der Überschuldung; es gibt kein Judikat, das die Bewertungsfrage der Fortführung behandelt. ⁷ Vgl. Erläuterungen Regierungsvorlage 367 der Beilagen XXV GP (Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014), S. 12 (www.parlament.gv.at; Abruf: 18.07.2018). ⁸ Vgl. www.idw.de (Abruf: 11.07.2018). ⁹ Vgl. auch Schmidl/Hanusch/Schummer, *Die Fortführungsannahme in der Rechnungslegung*, SWK 2016, S. 1146ff. ¹⁰ Eine Stellungnahme des AFRAC hätte einen formal noch höheren Stellenwert, da im AFRAC sämtliche Rechnungslegungsanwender – also auch die Jahresabschlussaufsteller – vertreten sind, wohingegen eine Arbeit des Fachsenats sich prinzipiell an Berufsangehörige (Steuerberater und Wirtschaftsprüfer) richtet. Gleichwohl hat selbstverständlich auch ein Fachgutachten weitreichenden Auslegungscharakter.

Im Folgenden sollen das Fachgutachten und dessen wesentliche strukturelle und inhaltliche Festlegungen vorgestellt werden.

2 Das österreichische Fachgutachten „Unternehmensfortführung gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 UGB“ (KFS/RL 28)

2.1 Gegenstand und Anwendungsbereich

Bereits im ersten Kapitel „Gegenstand und Anwendungsbereich“ wird festgehalten, dass die Annahme der Unternehmensfortführung – die „Going-concern-Prämisse“ – ein zentraler Bewertungsgrundsatz bei der Aufstellung von Abschlüssen ist und die insolvenzrechtlichen Regeln zum Vorliegen einer Überschuldung, die mit § 225 Abs. 1 UGB ein *Austriacum* sind, von den unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Unternehmensfortführung prinzipiell zu trennen sind.

2.2 Definitionen

Die Definitionen (Kapitel 2) beschreiben die in weiterer Folge verwendeten Begriffe Unternehmensfortführung, Fortführungsannahme, Abschlussaufsteller, Fortführungsprognose (mit Darstellung der Unterscheidung zur Fortbestehensprognose) sowie die der Fortführungsannahme möglicherweise entgegenstehenden Gründe.¹¹

2.3 Gesetzliche Annahme der Unternehmensfortführung

Im dritten Kapitel „Gesetzliche Annahme der Unternehmensfortführung“ wird vor allem festgehalten, dass für die Fortführungsannahme dann keine besonderen Nachweise zu führen sind, wenn ein grundsätzlicher Fortführungswille des Unternehmens besteht und vor allem unter Berücksichtigung einer Gesamtschau aus Ereignissen und Gegebenheiten – beispielsweise einer nachhaltigen Gewinnsituation, einem leichten Zugriff auf finanzielle Mittel und einem positiven Eigenkapital – der Fortführungsannahme keine Gründe entgegenstehen. Liegen allerdings Gründe vor – nämlich tatsächliche oder rechtliche Gründe, die der Unternehmensfortführung *möglicherweise* entgegenstehen – ist die Unternehmensfortführung anhand einer Fortführungsprognose zu beurteilen.

2.4 Unternehmensplanung als Ausgangspunkt für die Fortführungsprognose

Kapitel 4 zur „Unternehmensplanung als Ausgangspunkt für die Fortführungsprognose“ beschreibt die prinzipielle

Verpflichtung der Geschäftsführung für das Aufstellen einer den Unternehmensgegebenheiten entsprechenden Unternehmensplanung. Dabei richtet sich der Detaillierungsgrad nach Ausmaß und Wahrscheinlichkeit der Risiken der Unternehmensfortführung. Er reicht von einer reinen Ertragsplanung bis zu einer integrierten Planungsrechnung einschließlich detaillierter Erläuterungen der Annahmen (vor allem der damit im Zusammenhang stehenden wesentlichen Unsicherheiten). Dies ist besonders dann der Fall, wenn möglicherweise Gründe der Unternehmensfortführung entgegenstehen, etwa wenn das Vorliegen insolvenzrechtlicher Tatbestände droht.

Bei der Aufstellung von Jahresabschlüssen sind prinzipiell die insolvenzrechtlichen Regeln von den unternehmensrechtlichen Vorschriften zu trennen.

2.5 Der Fortführungsannahme möglicherweise entgegenstehende Gründe

Im fünften Kapitel geht es um die der Fortführungsannahme möglicherweise entgegenstehenden Gründe. Darin wird zunächst auf die tatsächlich entgegenstehenden Gründe betrieblicher oder finanzieller Art und auf rechtliche Gründe eingegangen. Anschließend wird erläutert, dass den Auswirkungen solcher Gründe durch Maßnahmen des Abschlussaufstellers entgegengewirkt werden kann und dass der Abschlussaufsteller einzuschätzen hat, ob eine wesentliche Unsicherheit vorliegt. Ferner wird beschrieben, wie eine wesentliche Unsicherheit definiert ist. Die Beurteilung ist im Zeitpunkt der Abschlussaufstellung vorzunehmen, sodass es sich nicht um eine Frage von Wertaufhellung oder Wertbegründung handelt.

2.6 Abgehen von der Fortführungsannahme

In Kapitel 6 über das Abgehen von der Fortführungsannahme wird vor allem festgehalten, dass dies erst dann geboten ist, wenn eine realistische Alternative zur Einstellung der Unternehmenstätigkeit oder zur Auflösung des Unternehmens fehlt. Dies ist dann der Fall, wenn hinreichend sichere – das sind substantielle und in *hohem Maße wahrscheinliche* – Gründe vorliegen, die aufgrund ihres

¹¹ Dies entspricht den erheblichen Risiken der Unternehmensfortführung bzw. – wie in *IDW PS 270 n.F.* verwendet – den bedeutsamen Risiken sowie der wesentlichen Unsicherheit im Zusammenhang mit der Unternehmensfortführung (siehe Kap. 3).

Ausmaßes und der Wahrscheinlichkeit ihres Eintretens eine Unternehmensfortführung im Prognosezeitraum *im hohen Maße unwahrscheinlich* erscheinen lassen. Besonders diese Festlegung entspricht der Auslegung der eingangs erwähnten Entscheidung des BGH und der einschlägigen handelsrechtlichen Fachliteratur.

2.7 Dauer der Unternehmensfortführung (Prognosezeitraum)

Für die Ermessensentscheidung, ob die Fortführungsannahme gerechtfertigt ist oder nicht, ist die Unternehmensplanung heranzuziehen, wobei in Kapitel 7 nun

Die Notwendigkeit, die wesentlichen Unsicherheiten im Zusammenhang mit erheblichen Risiken bei der Unternehmensfortführung im Anhang anzugeben, wurde in Österreich mit dem österreichischen Rechnungslegungsänderungsgesetz klargestellt.

die Dauer der Unternehmensfortführung (Prognosezeitraum) definiert wird. Demnach ist der grundsätzliche Zeitraum von zwölf Monaten ab Abschlussstichtag einhellige Auffassung in Regelwerken und Fachliteratur, was auch dem üblichen Planungsrhythmus der Unternehmen entspricht. Danach wird vor Ende des Geschäftsjahres eine Unternehmensplanung für das folgende Geschäftsjahr aufgestellt. Sollten sich allerdings während bzw. bis zur Abschlussaufstellung Gründe ergeben, die der Unternehmensfortführung möglicherweise entgegenstehen – beispielsweise negative Plan-Ist-Abweichungen – so ist der Prognosezeitraum auf einen Zeitraum von zumindest zwölf Monaten ab dem Zeitpunkt der Abschlussaufstellung bzw. auf das laufende und das gesamte folgende Geschäftsjahr zu erstrecken. Dieser Zeitraum kann im Einzelfall – je nach vorliegenden Sachverhalten – selbstverständlich auch länger sein. Allerdings wird auch klargestellt, dass bei allzu weit in die Zukunft reichenden Planungen die notwendigen Vermutungen in der Regel zu weitgehend sind, um eine ausreichende Prognosesicherheit aufzuweisen.

Entscheidend ist an dieser Stelle auch, dass die Fortführungsprognose die Beurteilung der Frage ist, ob der An-

nahme der Unternehmensfortführung Gründe entgegenstehen. Diese Fortführungsprognose basiert auf der Unternehmensplanung und ist eine Einschätzung aus handelsrechtlicher Sicht. Die Fortbestehensprognose basiert auf derselben Unternehmensplanung und ist eine Einschätzung aus insolvenzrechtlicher Sicht.¹²

2.8 Berichterstattung im Anhang

Kapitel 8 zur Berichterstattung im Anhang stellt vor allem die Angabe von wesentlichen Unsicherheiten im Zusammenhang mit erheblichen Risiken bei der Unternehmensfortführung dar. In Österreich wurde die Notwendigkeit, die wesentlichen Unsicherheiten im Anhang anzugeben, im Zusammenhang mit dem Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014 in den Erläuterungen zu § 237 UGB klargestellt. An dieser Stelle wird auch festgehalten, dass das Erfordernis einer Anhangangabe gemäß § 225 Abs. 1 UGB, im Falle eines negativen Eigenkapitals zu erläutern, ob eine Überschuldung im Insolvenzrechtlichen Sinne vorliegt, *zusätzlich* zu den Angaben zur Unternehmensfortführung gegeben ist.

2.9 Berichterstattung im Lagebericht

Das neunte Kapitel hält fest, dass die wesentlichen Unsicherheiten auch im Lagebericht anzugeben sind. Etwaige Verweise auf den Anhang sind möglich.¹³

2.10 Konsequenzen eines Abgehens von der Fortführungsannahme

Kapitel 10 hält im Zusammenhang mit den Konsequenzen eines Abgehens von der Fortführungsannahme fest, dass zwei Fälle zu unterscheiden sind, falls diese Annahme nicht mehr gerechtfertigt ist.

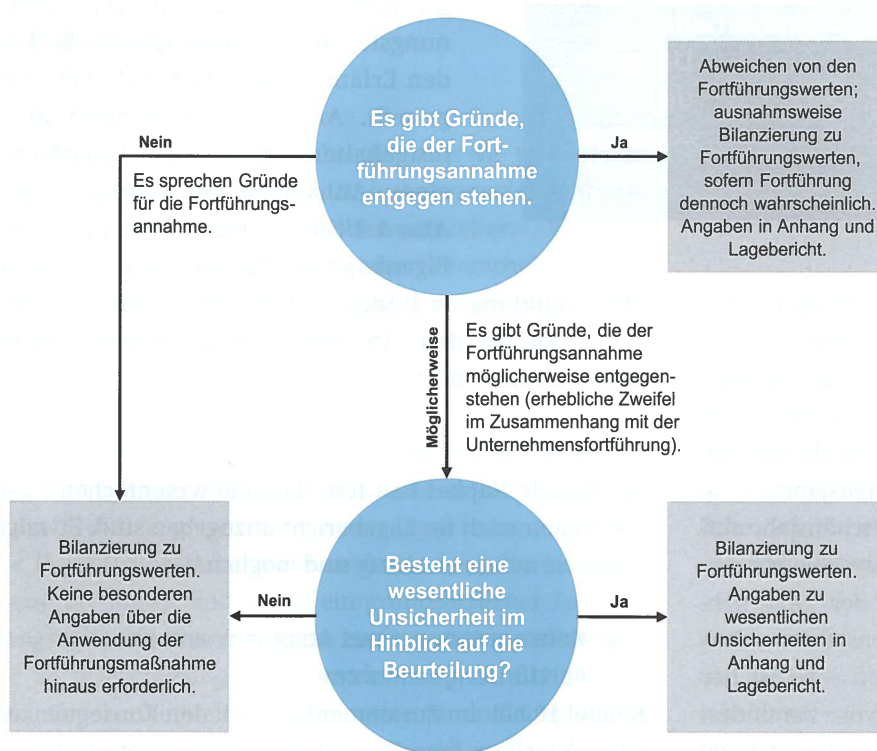
- » Ohne formale Auflösung des Unternehmens sind bei einem Abgehen von der Fortführungsannahme die übrigen Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze weiterhin zu beachten; dies gilt vor allem für das Anschaffungskostenprinzip.¹⁴
- » Erst im Fall einer formalen Liquidation gelten sondergesetzliche Regelungen, und Liquidationswerte sind anzusetzen.

¹² Damit wird die möglicherweise vorliegende semantische Unklarheit beseitigt, dass die Fortbestehensprognose die Unternehmensplanung selbst sei. ¹³ Es ist also nicht zu diskutieren, ob wesentliche Unsicherheiten im Lagebericht oder Anhang anzugeben sind, sondern jedenfalls im Anhang im Zusammenhang mit der Bewertungsvorschrift der Unternehmensfortführung und im Lagebericht im Zusammenhang mit dem Risikobericht (wobei ein Verweis vom Lagebericht auf den Anhang – entsprechend dem Vorschlag in IDW PS 270 n. F. – zulässig ist). ¹⁴ Dies entspricht auch IDW RS HFA 17, Tz. 20.

2.11 Unternehmensfortführung bei Unternehmensteilen bzw. im Konzern

Das elfte und vorletzte¹⁵ Kapitel des Fachgutachtens KFS/RL 28 hält fest, dass die Einstellung von Unternehmensteilen nicht zwangsläufig zu einem Abgehen von der Fortführungsannahme führt; dies gilt sinngemäß auch für Konzerne.

Der in Übersicht 1 gezeigte Entscheidungsbaum¹⁶ soll die Beurteilungsschritte im Zusammenhang mit der Fortführungsannahme veranschaulichen. Die Darstellung entspricht den in Anlage 2 zu *IDW PS 270 n.F.* dargestellten vier Szenarien.



Übersicht 1 » Fortführungsannahme – Entscheidungsbaum

3 Hinweise zur deutschen und österreichischen Situation

3.1 Der Begriff „bedeutsame Zweifel“

Auffallend ist, dass in *IDW PS 270 n.F.* nicht das Wording gemäß ISA 570 in der von der IFAC genehmigten Übersetzung aus dem Jahr 2010 hinsichtlich des Begriffs „erhebliche Zweifel“, sondern der Begriff der „bedeutsamen

Zweifel“ verwendet wird. Das österreichische Fachgutachten definiert, dass der handelsrechtliche Begriff der *möglicherweise der Fortführung entgegenstehenden Gründe* (semantisch aus § 201 Abs. 2 Z 2 abgeleitet) dem Begriff der *erheblichen Zweifel* im Zusammenhang mit der Unternehmensfortführung gemäß ISA 570 in der vorliegenden Übersetzung entspricht. Die Auflösung dieses Unterschieds liegt wohl darin, dass der englische Begriff „*significant doubt*“ der neuen Fassung von ISA 570 (revised) (15.12.2016) nun anders als im Jahr 2010 mit „bedeutsame Zweifel“ übersetzt werden soll¹⁷. Dies mag inhaltlich eventuell keinen Unterschied machen, es ist aber trotzdem darauf zu verweisen, dass der *bedeutsame Zweifel*

damit in die Nähe des *bedeutsamen Risikos* gemäß ISA 315.27 ff. gerückt wird. Die ins Deutsche übersetzten ISA haben beim Begriff „bedeutsam“ sicher mehrere Bedeutungsinhalte zu bewältigen, aber gerade bei „erheblichen“ oder „bedeutsamen“ Zweifeln an der Fortführungsfähigkeit wird ein bedeutsames Risiko regelmäßig vorliegen, sodass die Begriffsvereinheitlichung in der neuen Übersetzung zu begrüßen wäre.

3.2 Austriacum § 225 Abs. 1 UGB

Die als Austriacum¹⁸ geltende Regelung in § 225 Abs. 1 UGB im Zusammenhang mit der Anhangangabe der Überschuldung nach Insolvenzrecht verlangt eine differenzierte Betrachtung. Die Grundsätze gemäß ISA 570 sind nur für die Prüfung der Unternehmensfortführung konzipiert. Eine weitere Anhangangabe – auch wenn sie mit der Überschuldungsfrage in der Nähe der Fortführungsannahme liegt und jedenfalls eine Interdependenz zwischen beiden besteht – ist eine getrennte Anhangangabe. Insofern ist auch der Teil des Bestätigungsvermerks im Zusammenhang mit dieser Anhangangabe nicht nach ISA 570 zu erteilen, sondern

¹⁵ Das letzte Kapitel regelt den Anwendungszeitpunkt, wonach das Fachgutachten mit seiner Veröffentlichung anwendbar ist. ¹⁶ In Anlehnung an KFS/RL 28, Anwendungshinweise zu Rn. (5) ff. ¹⁷ Die Übersetzung, die unter der Leitung des IDW und unter Einbeziehung österreichischer und Schweizer Berufskollegen erfolgt, ist derzeit in Vorbereitung. ¹⁸ Eine Umfrage des Autors unter seinen europäischen Partnern des achtgrößten internationalen Netzwerks Crowe Global hat ergeben, dass die Rechnungslegungsnormen keines anderen in die Umfrage einbezogenen EU-Staates eine hinsichtlich der Brisanz des § 225 Abs. 1 UGB vergleichbare Anhangangabe fordert (vgl. dazu www.croweot.at; Abruf: 22.08.2018).

nach den allgemeinen Grundsätzen gemäß ISA 700 ff. Für Deutschland ist zu wünschen, dass der Gesetzgeber nicht auf die Idee verfällt, eine Anhangangabe entsprechend § 225 Abs. 1 UGB zu fordern, da dies zu einer massiven Verwirrung des Bilanzlesers führen kann, der schwerlich zwischen insolvenzrechtlichen und bilanzrechtlichen Informationen unterscheiden kann. Außerdem ist durch die Anhangangabe über wesentliche Unsicherheiten im Zusammenhang mit der Unternehmensfortführung ein ausreichender Hinweis auf Problemstellungen im Unternehmen gegeben, damit sich der Bilanzleser ein ausreichendes Bild von der Lage des Unternehmens machen kann.

3.3 Bestandsgefährdendes Risiko

Interessant ist die Klarstellung in *IDW PS 270 n.F.*, Tz. A3, wonach das bestandsgefährdende Risiko nach § 322 Abs. 2 Satz 3 HGB (Bestätigungsvermerk und Bestandsgefährdung) dem Begriff der wesentlichen Unsicherheit im Zusammenhang mit bedeutsamen Risiken der Unternehmensfortführung entspricht. Diese Begrifflichkeit ist wohl auch auf § 321 Abs. 1 Satz 2 HGB in Zusammenhang mit der Berichtspflicht des Abschlussprüfers anzuwenden. Betrachtet man das risikoorientierte Prüfungsvorgehen nach ISA, wonach im Rahmen des risk assessment zuerst die Frage beleuchtet wird, ob ein erhebliches (bedeutsames) Risiko einer Unternehmensfortführung besteht, ist in diesem Zeitpunkt grundsätzlich noch nicht bekannt, ob auch wesentliche Unsicherheiten bestehen, da dies erst im abschließenden Schritt des risk response geprüft wird. Die Redepflicht des § 273 Abs. 2 UGB erfordert wohl anders als § 321 Abs. 1 Satz 2 HGB eine *unverzügliche* Berichterstattung, also ein Tätigwerden schon bei Bekanntwerden eines erheblichen (bedeutsamen) Risikos.¹⁹ Somit würde der Wirtschaftsprüfer nach Erkennen eines erheblichen (bedeutsamen) Risikos – jedenfalls übertragen auf österreichische Verhältnisse – noch nicht wissen, ob eine wesentliche Unsicherheit vorliegt oder diese durch geeignete Maßnahmen bereinigt wird.²⁰ In Österreich müsste er also eine Redepflicht zur Entwicklungsbeeinträchtigung *oder* zur Bestandsgefährdung ausüben und die Festlegung, ob es sich tatsächlich um eine Bestandsgefährdung handelt, in einer späteren Phase der Prüfung nach Prüfung der

Frage einer wesentlichen Unsicherheit treffen. Der Wirtschaftsprüfer müsste daraufhin im Falle der späteren Feststellung, dass eine wesentliche Unsicherheit besteht, die Redepflicht auf den Sachverhalt der Bestandsgefährdung konkretisieren.

4 Zusammenfassung

IDW PS 270 ist auch aus der Sicht der österreichischen Gesetzeslage, die weitgehend der deutschen Gesetzeslage entspricht, zu begrüßen. Da Österreich die ISA insgesamt umgesetzt hat, ist keine Notwendigkeit für zusätzliche Erläuterungen zu ISA 570 gegeben. *IDW PS 270 n.F.* enthält zusätzlich weitergehende Erläuterungen, die auch rechnungslegungsbezogene Fragen klarstellen. Semantische Unterschiede sind aber zu beachten.

Aus Anlage 3 zu *IDW PS 270 n.F.* ist ersichtlich, dass eine grundlegend übersichtliche und systematische Einordnung von Fragen der Rechnungslegung im Zusammenhang mit der Unternehmensfortführung in Deutschland wünschenswert wäre. Die Erläuterungen zum österreichischen Fachgutachten KFS/RL 28 können eine Grundlage für Überlegungen bieten, diese systematische Darstellung in einer eigenen IDW Verlautbarung festzuhalten.

» DOC-ID: W1008391



» Dr. Anton Schmid

Geschäftsführender Gesellschafter Crowe SOT GmbH
Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft,
Wien/Klagenfurt

Leiter der Sub-Arbeitsgruppe „Going Concern“ des Fachsenats
für Unternehmensrecht und Revision der Kammer der Steuer-
berater und Wirtschaftsprüfer, Wien

Univ. Lektor an der WU Wien und Universität Klagenfurt

¹⁹ Die unverzügliche Berichtspflicht ergäbe sich dann in Deutschland erst aufgrund der Anwendung von ISA 570.23 (Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen über Ereignisse, die erhebliche Zweifel an der Fähigkeit der Einheit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können). ²⁰ Sogenannter Close Call, dies entspricht Szenario 2 in Anlage 2 zu *IDW PS 270 n.F.*