

DILIGENTIA Revisions- und Treuhand GmbH Rupert-Mayer-Str. 46, 81379 München

Vorab per E-Mail: stellungnahmen@idw.de

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.

- Geschäftsstelle -

Postfach 320580

40420 Düsseldorf

28.02.2018

IDW EPS 270 n.F. (Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit) Stellungnahme - Bitte um Überprüfung

Sehr geehrte Damen und Herren,

gerne nehmen wir die Gelegenheit wahr und stellen im Folgenden einige Überlegungen zu IDW EPS 270 n.F. an:

1. Anlass für Überarbeitung PS 270: Revision ISA 570 „Going Concern“

Der Entwurf IDW EPS 270 n.F. soll ISA 570 (Revised) „Going Concern“ umsetzen, den das „International Auditing and Assurance Standards Board“ (IAASB) im Juni 2016 verabschiedet hat. Das IAASB wird von der International Federation of Accountants (IFAC) bestellt. Die IFAC ist eine internationale Wirtschaftsprüfer-Vereinigung mit Verwaltungssitz in New York; gegründet wurde sie 1977 in München, der satzungsmäßige Sitz befindet sich heute in Genf. Die IFAC repräsentiert nach eigenen Angaben 2,5 Millionen Wirtschaftsprüfer aus aller Welt. Das IAASB erarbeitet International Standards on Auditing (ISA), die im jährlich erscheinenden IFAC Handbook veröffentlicht werden. Als Mitglied der IFAC und des IAASB hat der IDW darauf hinzuwirken, dass IFAC-Verlautbarungen wie die ISA bei der Prüfung beachtet werden (s. *Gewehr/Moser WPg 4/2018*, 193). Die pauschale Ausrichtung der Abschlussprüfung primär an solchen international einheitlichen Standards wird Gegenstand und Maßstab in Deutschland gesetzlich vorgeschriebener Prüfungen nicht gerecht.

2. Gegenstand und Maßstab gesetzlich vorgeschriebener Prüfungen

Gegenstand der gesetzlich vorgeschriebenen Prüfung (§ 316 HGB) sind zunächst der Jahresabschluss (§§ 242, 264 HGB) und der Lagebericht, ggf. auch Konzernabschluss und Konzernlagebericht; in die Prüfung des Jahresabschlusses ist die Buchführung einzubeziehen.

Anschrift

Rupert-Mayer-Str.46
81379 München

Kommunikation

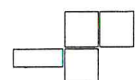
Tel 089 / 741 277 - 0
Fax 089 / 741 277 -40

Geschäftsführer

Raimund Mader WP/StB
Georg Stadler vBP/StB
Magnus Fischer WP/StB/RA

Sitz, Registergericht

Sitz: München
Amtsgericht München
HRB 55745



Maßstab der Prüfung sind gemäß § 317 HGB die gesetzlichen Vorschriften und die Satzung. Zu den in Deutschland zu beachtenden Bestimmungen gehört § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB (gilt für alle Kaufleute und Handelsgesellschaften, gleich welcher Größe und Rechtsform).

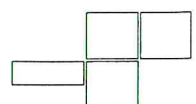
3. Richtlinienkonforme Auslegung von § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB - Prognose?

Zu dieser Rechtsvorschrift haben *Mader/Seitz* in DStR-Beihefter 2018, S. 1 (5 ff., s. anbei) kürzlich die These vertreten, dass bei richtlinienkonformer Auslegung gar keine „Fortführungsprognose“ erforderlich sei - es handle sich um eine gesetzliche Prämisse, die erst bei Einstellung der Unternehmenstätigkeit aufzugeben sei.

Ausgehend vom Wortlaut von Art. 6 Abs. 1 a) der EU-Bilanzrichtlinie („Es wird eine Fortsetzung der Unternehmenstätigkeit unterstellt.“ - so bereits Art. 31 Abs. 1 lit. a der Vierten Richtlinie 78/660/EWG) wurde diese Kernthese systematisch untersucht (u.a. im Hinblick auf die Vorschriften über die Liquidation von Kapitalgesellschaften, über Lagebericht und Abschlussprüfung) und teleologisch abgesichert (insb. durch die Erwägungsgründe zur EU-Bilanzrichtlinie, durch Materialien zur Vierten Richtlinie und ältere Fachliteratur aus der Zeit ihrer Umsetzung).

Nach *Mader/Seitz* DStR-Beihefter 2018, 1 (9 f.) deutet die Entstehungsgeschichte des Bilanzrichtliniengesetzes vom 19.12.1985 darauf hin, dass es sich bei dem nachgestellten Nebensatz in § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB „...sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen“ um ein Redaktionsversehen handelt - die Regelungsabsicht einer Verschärfung oder sonstigen Abweichung von der Vierten Richtlinie sei aus den Gesetzgebungsmaterialien jedenfalls nicht belegbar. Dennoch scheint der fragliche Nachsatz die Fortführungsprämisse unter Vorbehalt zu stellen, ein Vorbehalt, der so weit reicht, wie sich „Gegebenheiten“ (IDW PS 270 a.F. spricht noch von „Umständen“) finden lassen. Dabei haben *Mader/Seitz* DStR-Beihefter 2018, 1 (13-15) gezeigt, dass praktisch keine der typischerweise genannten Gegebenheiten (s.a. IDW EPS 270 n.F., Tz. A4) der Fortführung der Unternehmenstätigkeit entgegensteht.

Bei restriktiverer Auslegung ist denkbar, dass der Wortlaut der deutschen Umsetzungs-vorschrift mit der vorbehaltlosen Richtlinienvorgabe in Einklang gebracht werden kann. *Gehrlein*, Mitglied des u.a. für Steuerberater- und Wirtschaftsprüferhaftung zuständigen IX. Zivilsenats des BGH, weist in seinem Beitrag zur Unterscheidung von „Fortführungsprognose“ und „Fortbestehensprognose“ (WM 2018, 1 ff.) darauf hin, dass es schon nach dem Wortlaut von § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB nicht darum geht, welche „Gegebenheiten“ einer Fortführung der Unternehmenstätigkeit irgendwie entgegenstehen können, sondern dass sie dem entgegenstehen müssen, damit die Regelvermutung des Going Concern entfällt.



In diesem Zusammenhang ist außerdem darauf hinzuweisen, dass es erklärtes Ziel der EU-Bilanzrichtlinie (2013/34/EU) war, die Rechnungslegung für kleinere Unternehmen zu vereinfachen und den Verwaltungsaufwand zu reduzieren (s. KOM(2011) 684 final, in ALLGEMEINE VORBEMERKUNGEN, s.a. EU-Bilanzrichtlinie (2013/34/EU), Erwägungsgrund 10: „Vorfahrt für KMU“).

4. Fortführungsprognose erfordert dokumentierte Unternehmensplanung

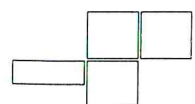
Wie IDW EPS 270 n.F. (Tz. 5) einräumt, enthält das HGB (im Gegensatz zu IAS 1.25 f.) keine ausdrückliche Verpflichtung, dass die gesetzlichen Vertreter eine spezifische Einschätzung der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit vornehmen müssten. Gleichwohl sei diese Einschätzung Voraussetzung für die Aufstellung eines HGB-Abschlusses. Eine Begründung für diesen unterstellten Gleichlauf von § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB (bzw. EU-Bilanzrichtlinie) und IAS 1.25 f. bietet IDW EPS 270 n.F. nicht; es dürfte sich um eine unkritische Übernahme von ISA 570 (Revised) Par. 4 handeln.

Die den gesetzlichen Vertretern (bzw. allen Kaufleuten) damit offenbar gestellte Aufgabe ist allenfalls anhand einer seriösen, notwendig in die Zukunft gerichteten, Unternehmensplanung zu bewältigen. Zumindest für kleinere Unternehmen bedeutet das erheblichen Aufwand und läuft damit der oben herausgearbeiteten Zielsetzung der EU-Bilanzrichtlinie zuwider.

IDW EPS 270 n.F. (Tz. A13) geht realistisch davon aus, dass in kleineren Unternehmen die gesetzlichen Vertreter oft keine detaillierte Einschätzung der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit vornehmen. Gleichwohl müsse der Abschlussprüfer diese Einschätzung beurteilen. Dazu könne er die mittel- und langfristige Finanzierung des Unternehmens mit den gesetzlichen Vertretern erörtern, was aber voraussetzt, dass deren Überlegungen durch ausreichende schriftliche Nachweise unterstützt werden und dem Verständnis des Abschlussprüfers von dem Unternehmen nicht widersprechen. Im Ergebnis verlangt IDW EPS 270 n.F. damit von Unternehmen jeder Größe und Rechtsform eine dokumentierte Unternehmensplanung, ohne es deutlich zu sagen.

5. Verhältnis Einschätzung der Fortführungsfähigkeit zu § 317 Abs. 4a HGB

Nach § 317 Abs. 4a HGB hat sich die Prüfung grundsätzlich nicht darauf zu erstrecken, ob der Fortbestand des geprüften Unternehmens zugesichert werden kann. Diese Entlastung des Abschlussprüfers scheint in gewissem Widerspruch zu den hohen Anforderungen des IDW EPS 270 n.F. zu stehen. Jedenfalls wäre eine Erläuterung wünschenswert, wie sich diese gesetzliche Klarstellung zur als unentbehrlich vorausgesetzten (s.o.) Fortführungsprognose verhält.



6. Orientierung Begriffsbildung an ISA wenig praktikabel, keine Rechtssicherheit

Statt der gesetzlich vorgesehenen Begriffe der wesentlichen Risiken (§ 289 Abs. 1 S. 4 HGB) bzw. Risiken, die den Fortbestand des Unternehmens gefährden (§ 322 Abs. 2 Satz 3 HGB) übernimmt IDW EPS 270 n.F. den Begriff der wesentlichen Unsicherheit („material uncertainty“) aus ISA 570 (Revised); dieser entspreche dem Begriff der bestandsgefährdenden Risiken nach § 322 Abs. 2 Satz 3 HGB.

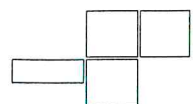
IDW EPS 270 befördert die Begriffsverwirrung noch (wiederum ISA 570 folgend), wenn es im Vorspann zur Erläuterung der wesentlichen Unsicherheit heißt, „im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten“ bestehe eine solche, „wenn diese bedeutsame Zweifel [„significant doubt“] an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können, und das Unternehmen daher möglicherweise nicht in der Lage ist, im gewöhnlichen Geschäftsverlauf seine Vermögenswerte zu realisieren sowie seine Schulden zu begleichen.“

Diese Anhäufung von Möglichkeitsformen dürfte der Praxis - trotz der beispielhaften Zusammenstellung von Ereignissen und Gegebenheiten in IDW EPS 270 n.F. Tz. A4 - kaum Hilfe bieten, zumindest nicht im Sinne rechtssicherer Regelanwendung. Abgesehen davon ist umstritten, ob es für die (handelsrechtliche) „Fortführungsprognose“ (bei § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB) und die (insolvenzrechtliche) „Fortbestehensprognose“ (bei Überschuldung im Sinne von § 19 Abs. 2 Satz 1 InsO, ähnlich bei drohender Zahlungsunfähigkeit, § 18 InsO) auf die Ertragskraft des Unternehmens „im gewöhnlichen Geschäftsverlauf“ ankommt, oder allgemeiner auf Zahlungsfähigkeit, die auch anderweitig gesichert sein kann (z.B. durch Verlustausgleichspflicht im Vertragskonzern, gesellschaftlicherbesicherte unbegrenzte Kreditlinien, Patronatsvereinbarung etc.).

Laut Vorspann legt IDW EPS 270 n.F. erstmals dar, dass eine Angabepflicht über eine wesentliche Unsicherheit in sämtlichen HGB-Abschlüssen bestehe, in der Regel erfolgten diese Angaben im Anhang. Im Falle eines HGB-Abschlusses, der nach Rechnungslegungsgrundsätzen zur Ordnungsmäßigkeit aufgestellt werde, könnten diese Ausführungen auch unter der Bilanz erfolgen. Dabei ist unklar, was „Rechnungslegungsgrundsätzen zur Ordnungsmäßigkeit“ sein sollen - im für alle Kaufleute geltenden Ersten Abschnitt des Dritten Buchs des HGB finden sich diese Begriffe nicht. Verwundern muss auch, dass diese Angaben offenbar jetzt erst verpflichtend sein sollen - an den maßgeblichen Rechtsgrundlagen (EU-Bilanzrichtlinie, HGB) hat sich insoweit nichts geändert.

7. „Erwartungslücke“, Erwartungshaltung, Korrekturmöglichkeiten

IDW EPS 270 n.F. weist eingangs darauf hin, dass bei Abschlüssen, die nach Rechnungslegungsgrundsätzen zur Ordnungsmäßigkeit aufgestellt werden (z.B. Abschlüsse, die nach den für alle Kaufleute geltenden Vorschriften des HGB (§§ 238 bis 256a HGB) aufgestellt wurden), eine wesentliche Unsicherheit bestehe, wenn entsprechen-



de Erläuterungen im Abschluss erforderlich seien, um einen irreführenden Abschluss zu vermeiden (vgl. Tz. 23).

Abgesehen davon, dass damit anscheinend der vom historischen Gesetzgeber eigens im Zweiten Abschnitt des Dritten Buchs HGB untergebrachte „true and fair view“ auf alle Kaufleute erstreckt wird, kommt es für die Frage der Irreführung auf die (normative, nicht etwa überzogene) Erwartungshaltung der Adressaten an. Wenn ein Jahresabschluss entsprechend den gesetzlichen Vorgaben aufgestellt ist, übernimmt der Aufsteller damit keine Solvenzgarantie, auch nicht bis zum Ende des folgenden Geschäftsjahres oder gar ein bis zwei Jahre nach Aufstellung. Die in der politischen Diskussion zur Abschlussprüfung schon seit Jahrzehnten beklagte „Erwartungslücke“ ist erforderlichenfalls durch Aufklärung zu schließen (wie bei § 317 Abs. 4a HGB, s. Stellungnahme WPK zum RefE AReG v. 20. Mai 2015, S. 6), nicht durch Überforderung von Unternehmen.

8. Zeit für Transparenz - ISA als Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung

Schließlich fragt man sich, weshalb die Revision des ISA 570 nicht zum Anlass genommen wird, die neue IDW-Linie (s. *Gewehr/Moser WPg 4/2018*, 193) umzusetzen, ISA 570 (Revised) transparent als Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung („GoA“, nicht zu verwechseln mit der unter diesem Kürzel bekannten „Geschäftsführung ohne Auftrag“, §§ 677 ff. BGB) festzustellen und daneben (oder besser vorrangig), klar getrennt zwingende nationale (bzw. europarechtliche) Anforderungen bewusst zu machen.

Damit kommen wir zurück auf den eingangs erwähnten Aufsatz (*Mader/Seitz DStR-Beihefter 2018*, S. 1 ff.) und plädieren insgesamt für mehr begriffliche Klarheit, primär orientiert am hierzulande geltenden Recht. Abschlussprüfung kann nicht weltweit vereinheitlicht werden, solange die Gegenstände der Prüfung so unterschiedlich sind wie die Unternehmen (kapitalmarktorientierte AG, Familienunternehmen in Form von GmbH oder Personengesellschaften), wie die verschiedenen Kulturen, Konzepte und Traditionen von Rechnungslegung, Gläubigerschutz und „Stakeholder-Information“.

Mit freundlichen Grüßen

Magnus Fischer
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater
Rechtsanwalt

