

02.07.2020

## Zweifelsfragen zu den Auswirkungen der Ausbreitung des Corona-virus auf die Rechnungslegung und deren Prüfung (Teil 3, 1. Update, Juli 2020)

### 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.	Bilanzielle Abbildung von Zahlungen im Kontext von Kurzarbeitergeld – <b>Neue Frage ergänzt</b> .....	4
2.3.	Sonstige Fragen zum Jahres- und Konzernabschluss – <b>Neu</b> .....	8
3.	Ausgewählte Zweifelsfragen zu den Auswirkungen auf die Prüfung von Abschlüssen .....	17
3.1.	Auswirkungen der Verschiebung der Hauptversammlung auf die Bestellung des Abschlussprüfers .....	17
3.2.	Auswirkungen von Zugangs- und Reisebeschränkungen sowie der vermehrten Nutzung von Heimarbeit (sog. „remote-work“) durch Mandanten – <b>Neue Fragen ergänzt</b> .....	19
3.3.	Beurteilung von zukunftsbezogenen Sachverhalten einschließlich der Going Concern-Prämisse sowie von prognostischen Angaben .....	30
3.4.	Berichterstattung über entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen – <b>Neu</b> .....	33
3.5.	Abbildung der Auswirkungen der Corona-Pandemie als besonders wichtiger Prüfungssachverhalt („KAM“) im Bestätigungsvermerk – <b>Neu</b> .....	36
4.	Sonstige Fragestellungen .....	37

Anlage 1: Übersicht zu möglichen Fernprüfungshandlungen

Anlage 2: Systematisierung von Unternehmen in der Corona-Pandemie – **Neu**

### 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

02.07.2020

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 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 Kleinstunternehmer (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

02.07.2020

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.

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

02.07.2020

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.

**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. Bilanzielle Abbildung von Zahlungen im Kontext von Kurzarbeitergeld – Neue Frage ergänzt**

**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, je nach Bezugsmonat 67 bis 87 %, alle übrigen Arbeitnehmer je nach Bezugsmonat 60 bis 80 % der Nettoentgeltdifferenz im Anspruchszeitraum (§ 105 i.V.m. § 421c Abs. 2 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

02.07.2020

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.).

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).**

02.07.2020

### **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 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

02.07.2020

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).

**Frage 2.2.3.: Wie werden vom Arbeitgeber freiwillig oder in Erfüllung einer entsprechenden Regelung nach Tarifvertrag oder Betriebsvereinbarung übernommene Verpflichtungen gegenüber den Arbeitnehmern zum Ausgleich des Verdienstaufschlags durch Aufstockungsbeträge zum Kurzarbeitergeld bilanziert? – Neu**

Die während der Dauer der Kurzarbeit an die Arbeitnehmer gezahlten, jedoch reduzierten Löhne und Gehälter sowie etwaige Aufstockungsbeträge zum Kurzarbeitergeld sind als Bestandteil der Leistungs- und Entgeltspflichten aus dem Arbeitsverhältnis (arbeitsrechtliches Synallagma) anzusehen. Demzufolge werden die Aufstockungsbeträge zum Kurzarbeitergeld als laufender Personalaufwand erfasst. Aufgrund der Ausgeglichenheitsvermutung von Leistung und Gegenleistung innerhalb des Arbeitsverhältnisses scheidet die Bildung einer Rückstellung nach § 249 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 HGB aus.

Die Regelung zum Kurzarbeitergeld und etwaige in diesem Kontext gezahlte Aufstockungsbeträge sind auf eine Fortführung des Beschäftigungsverhältnisses ausgerichtet. Den Regelungen zum Kurzarbeitergeld liegt die primäre Zielsetzung zugrunde, den Unternehmen durch die Vermeidung von Entlassungen die bisherige und bewährte Belegschaft zu belassen. Dadurch wird ein aufwendiger Neuaufbau der notwendigen Arbeitskraft nach Beendigung der Krise vermieden und ein zügiges Hochfahren der Produktions- und Leistungsfähigkeit ermöglicht. Dementsprechend sind in die Beurteilung der Ausgeglichenheit von Leistung und Gegenleistung sämtliche Leistungen und Gegenleistungen über die erwartete Restlaufzeit des Arbeitsvertrags einzubeziehen. Unter diesen Bedingungen liegt selbst in den Fällen einer „Kurzarbeit null“ kein Anwendungsfall der Tz. 32 Abs. 2 des *IDW RS HFA 4* für die Bildung einer Drohverlustrückstellung vor. Denn eine voraussichtlich nur temporäre Unausgeglichenheit zulasten des Arbeitgebers löst noch nicht das Erfordernis einer Rückstellungsbildung aus.

Entsprechendes gilt für die Bilanzierung nach IFRS. Die vom Arbeitgeber gezahlten Aufstockungsbeträge sind Teil der kurzfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer i.S. des IAS 19.9 und damit als laufender Personalaufwand zu erfassen. Die Bildung einer Rückstellung ist nicht zulässig, da sich bis zum Zeitpunkt der Zahlung Anspruch und Verpflichtung aus dem beidseitig noch nicht erfüllten Dauerschuldverhältnis zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmern ausgeglichen gegenüberstehen.

02.07.2020

### 2.3. Sonstige Fragen zum Jahres- und Konzernabschluss – Neu

#### **Frage 2.3.1.: Welche Voraussetzungen müssen auch im Lichte der durch § 1 Abs. 4 Satz 1 COVMG geschaffenen Erleichterung für die Zulässigkeit einer Abschlagszahlung auf den voraussichtlichen Bilanzgewinn einer AG erfüllt sein? – Neu**

Anders als bei einer GmbH (h.M.) darf bei einer AG keine sog. Vorabauschüttung erfolgen (vgl. § 57 Abs. 3 AktG). Allerdings sieht § 59 AktG die Möglichkeit vor, nach Ablauf des Geschäftsjahres auf den voraussichtlichen Bilanzgewinn vor Fassung eines entsprechenden Gewinnverwendungsbeschlusses durch die Hauptversammlung (§§ 119 Abs. 1 Nr. 2, 174 Satz 1 AktG) einen Abschlag an die Aktionäre zu zahlen. Die Zulässigkeit einer Abschlagszahlung setzt grundsätzlich voraus, dass die Satzung den Vorstand hierzu ermächtigt (§ 59 Abs. 1 AktG). Indes bedarf die Zulässigkeit nach § 1 Abs. 4 Satz 1 des Gesetzes über Maßnahmen im Gesellschafts-, Genossenschafts-, Vereins-, Stiftungs- und Wohnungseigentumsrecht zur Bekämpfung der Auswirkungen der COVID-19-Pandemie (COVMG) ausnahmsweise – zeitlich zunächst begrenzt bis 31.12.2020 (§ 7 Abs. 1 i.V.m. § 8 COVMG) – einer solchen Satzungs-ermächtigung nicht.

Die Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Abschlagszahlung sind trotz der durch das COVMG gewährten Erleichterung immer noch sehr restriktiv. Neben den Voraussetzungen nach § 59 Abs. 1 AktG, wonach die Zahlung erst nach Ablauf des Geschäftsjahres erfolgen darf und voraussichtlich ein (hinreichend hoher) Bilanzgewinn vorhanden sein wird, verlangt Abs. 2 zusätzlich, dass

- ein vorläufiger Abschluss für das vergangene Geschäftsjahr einen Jahresüberschuss ergibt,
- die Abschlagszahlung höchstens die Hälfte des Betrags umfasst, der vom Jahresüberschuss nach Abzug derjenigen Beträge verbleibt, die nach Gesetz oder Satzung in Gewinnrücklagen einzustellen sind, und
- die Abschlagszahlung nicht die Hälfte des Bilanzgewinns des Vorjahres übersteigt.

Ferner sieht § 59 Abs. 3 AktG (auch weiterhin) vor, dass die Zahlung eines Abschlags der Zustimmung des Aufsichtsrats bedarf.

Wenn in der gegenwärtigen Situation Abschlagszahlungen vor dem Hintergrund erfolgen sollen, dass die Hauptversammlung erst zeitlich verzögert abgehalten wird, dürften die genannten Voraussetzungen indes im Regelfall erfüllt bzw. erfüllbar sein, weil bereits der geprüfte und vom Aufsichtsrat festgestellte (§ 172 Satz 1 AktG) Jahresabschluss vorliegt. In diesen Fällen haben auf § 1 Abs. 4 COVMG gestützte Abschlagszahlungen eine sichere Rechtsgrundlage.

#### **Welche Auswirkungen hat die Leistung einer Abschlagszahlung auf den Jahresabschluss der AG für dasjenige Geschäftsjahr, auf dessen voraussichtlichen Bilanzgewinn die Abschlagszahlung erfolgt (abgelaufenes Geschäftsjahr)? – Neu**

02.07.2020

Da die Leistung der Abschlagszahlung (noch) nicht als eine Maßnahme der Verwendung des Jahresergebnisses i.S. des § 268 Abs. 1 Satz 1 HGB anzusehen ist, wirkt sie sich nicht auf Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung der AG für das abgelaufene Geschäftsjahr aus. Insbesondere führt sie nicht zu einer Ergänzung (in Gestalt eines Sonderpostens) der sog. GuV-Verlängerungsrechnung nach § 158 Abs. 1 Satz 1 AktG.

Ist der Jahresabschluss im Zeitpunkt der nach § 59 Abs. 3 AktG erforderlichen Zustimmung des Aufsichtsrats zur Beschlussfassung des Vorstands über eine Abschlagszahlung ausnahmsweise noch nicht geprüft, ist die Abschlagszahlung in dem nach § 285 Nr. 34 HGB in den Anhang aufzunehmenden Ergebnisverwendungsvorschlag anzugeben. Ist der Jahresabschluss indes zu diesem Zeitpunkt – wie wohl im Regelfall – bereits abschließend geprüft und festgestellt worden, ohne dass in dem im Anhang enthaltenen Ergebnisverwendungsvorschlag die Abschlagszahlung angegeben ist, erwächst daraus kein nachträgliches Änderungserfordernis für den Jahresabschluss; einer Nachtragsprüfung i.S. des § 316 Abs. 3 HGB und einer neuerlichen Feststellung des Jahresabschlusses bedarf es insoweit nicht.

**Frage 2.3.2.: Nach IFRS 9 sind finanzielle Vermögenswerte (nur dann) umzuklassifizieren, wenn sich das Geschäftsmodell für die Steuerung der finanziellen Vermögenswerte ändert. Solche Änderungen sind nach der expliziten Erwartung des IASB sehr selten.**

**Dürfen infolge der Corona-Pandemie finanzielle Vermögenswerte umklassifiziert werden? Wann ist eine Umklassifizierung ggf. bilanziell abzubilden? – Neu**

Die Klassifizierung eines finanziellen Vermögenswerts erfolgt bei seinem erstmaligen Ansatz. Im Rahmen der Klassifizierung wird der finanzielle Vermögenswert einem Geschäftsmodell des Unternehmens zugeordnet und – unter dessen Berücksichtigung – dann der Wertmaßstab für die Folgebewertung festgelegt (IFRS 9.3.1.1). Umklassifizierungen sind nur im Zusammenhang mit einem Wechsel des Geschäftsmodells für die Steuerung der finanziellen Vermögenswerte vorzunehmen (IFRS 9.4.4.1)<sup>1</sup>. Ein Wechsel des Geschäftsmodells tritt erwartungsgemäß nur sehr selten auf (IFRS 9.B4.4.1).

Das Auftreten der Corona-Pandemie kann zwar zu einer Änderung des Geschäftsmodells führen. Eine Umklassifizierung finanzieller Vermögenswerte setzt nach IFRS 9.B4.4.1 jedoch voraus, dass die Änderung

- durch das leitende Management (*entity's senior management*)<sup>2</sup> als Ergebnis externer oder interner Änderungen festgelegt wird,
- für die operative Tätigkeit des Bilanzierenden signifikant ist (*significant to the entity's operations*) und

<sup>1</sup> Vgl. allgemein zu Umklassifizierungen nach IFRS 9 auch *IDW RS HFA 48*, Abschn. 4.3.

<sup>2</sup> Zum Begriff „*senior management*“ vgl. *IDW RS HFA 48*, Tz. 242.

02.07.2020

- gegenüber externen Parteien nachgewiesen werden kann (*demonstrable*).

Nach IFRS 9.B4.4.1 wird das Geschäftsmodell eines Unternehmens nur geändert, wenn das Unternehmen eine für seinen Betrieb signifikante Tätigkeit entweder aufnimmt oder einstellt („*begins or ceases to perform an activity that is significant to its operations*“). Ob die Voraussetzungen für die Änderung des Geschäftsmodells eines bestimmten Portfolios im Kontext der Corona-Pandemie erfüllt sind, hängt davon ab, ob sich die beschlossenen Maßnahmen nachweislich auf die jeweiligen Geschäftsaktivitäten eines Unternehmens als Ganzes signifikant auswirken.

Eine Umklassifizierung finanzieller Vermögenswerte ist prospektiv ab dem Zeitpunkt der Umklassifizierung (*reclassification date* i.S. von IFRS 9, Appendix A) vorzunehmen, d.h. die Umklassifizierung erfolgt zu Beginn der auf den Umklassifizierungsbeschluss folgenden Berichtsperiode (vollständige Berichtsperiode oder Zwischenberichtsperiode) (IFRS 9.5.6.1, IFRS 9.B5.6.2). Eine rückwirkende Umklassifizierung auf einen vor dem Zeitpunkt der Umklassifizierung liegenden Stichtag ist damit ausgeschlossen.

Die vorstehenden Ausführungen gelten ausschließlich für finanzielle Vermögenswerte. Finanzielle Verbindlichkeiten dürfen nicht umklassifiziert werden (IFRS 9.4.4.2).

**Frage 2.3.3.: Inwieweit sind vor dem Hintergrund der Corona-Krise handelsrechtlich bei Kreditinstituten Umgliederungen von Finanzinstrumenten in oder aus dem Handelsbestand möglich? – Neu**

Nach den Vorschriften des § 340e Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB sind Finanzinstrumente des Handelsbestands eines Kreditinstituts zum beizulegenden Zeitwert abzüglich eines Risikoabschlags zu bewerten. Eine nachträgliche Umgliederung aus anderen Bewertungskategorien *in* den Handelsbestand ist ausgeschlossen.

Eine Umgliederung *aus* dem Handelsbestand ist ausgeschlossen, es sei denn, außergewöhnliche Umstände, insb. schwerwiegende Beeinträchtigungen der Handelbarkeit der Finanzinstrumente, führen zu einer Aufgabe der Handelsabsicht durch das Kreditinstitut (§ 340e Abs. 3 Satz 3 HGB). Ein Preisverfall allein beeinträchtigt nicht die Handelbarkeit der Finanzinstrumente. Damit sind vor allem Umgliederungen ausgeschlossen, die allein zur Gestaltung bzw. Glättung des Jahresergebnisses, also ausschließlich zur Vermeidung von Abwertungen, vorgenommen werden sollen.<sup>3</sup>

**Frage 2.3.4.: Der Bilanzierende hat für finanzielle Vermögenswerte, die zu fortgeführten Anschaffungskosten oder zum Fair Value mit der Erfassung von Wertänderungen im sonstigen Ergebnis bewertet werden (IFRS 9.4.1.2, IFRS 9.4.1.2A), für Leasingforderungen, aktive Vertragsposten (*contract assets*) i.S. von IFRS 15, Kreditzusagen (*loan commitments*) sowie finanzielle Garantien, die den Wertminderungsvorschriften nach**

<sup>3</sup> Siehe hierzu ausführlich *IDW RS BFA 2*, Tz. 23 ff.

02.07.2020

**IFRS 9.2.1(g), IFRS 9.4.2.1(c) oder IFRS 9.4.2.1(d) unterliegen, eine Wertminderung für erwartete Kreditverluste zu erfassen (IFRS 9.5.5.1).**

**Welche Auswirkungen hat die Corona-Pandemie auf die Ermittlung der Wertminderung? – Neu**

Bei der Ermittlung der Wertminderung sind unverändert die in IFRS 9 dargelegten Grundsätze zu beachten (vgl. *IDW RS HFA 48*, Abschn. 5.2.). Besonderes Augenmerk ist dabei auf die folgenden Aspekte zu richten:

- Für die Erfassung und Bemessung der erwarteten Kreditverluste sind grundsätzlich alle angemessenen und belastbaren Informationen über vergangene Ereignisse, gegenwärtige Bedingungen und Prognosen künftiger wirtschaftlicher Bedingungen zu berücksichtigen, sofern diese Informationen für das Kreditausfallrisiko des betrachteten Finanzinstruments relevant und zum Abschlussstichtag ohne unangemessene/n Kosten und Zeitaufwand verfügbar sind. Angesichts der Corona-Pandemie ist kritisch zu würdigen, ob in hinreichendem Umfang zukunftsgerichtete Informationen berücksichtigt wurden bzw. inwieweit die Vergangenheit weiterhin als Indiz für künftige Entwicklungen gelten kann. Dabei ist ggf. auf Basis der allgemeinen Anforderungen auch das Vorliegen von staatlichen Stützungsmaßnahmen zu berücksichtigen. Gegebenenfalls kann auch eine Anpassung der bisherigen Methodik oder ein sog. „Management Adjustment“ sachgerecht sein, dessen Herleitung und Begründung zu dokumentieren ist.
- Für die Ermittlung einer signifikanten Erhöhung des Kreditausfallrisikos bzw. der Höhe der Wertminderung insb. für den vereinfachten Ansatz i.S. von IFRS 9.5.5.15 f. kommt eine Beurteilung auf kollektiver Ebene in Betracht, sofern gemeinsame/homogene Kreditrisikoeigenschaften (*shared credit risk characteristics*) i.S. von IFRS 9.B5.5.5 vorliegen. Solche gemeinsamen/homogenen Kreditrisikoeigenschaften sind z.B. das Kredit-Rating, die Art der Sicherheiten, der Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes, die Restlaufzeit, die Branche, der geografische Standort des Schuldners und der Wert der Sicherheiten relativ zum finanziellen Vermögenswert, wenn sich dies auf die Wahrscheinlichkeit des Eintretens eines Kreditausfalls auswirkt. Angesichts der Corona-Pandemie ist kritisch zu würdigen, ob die bisherige Portfoliobildung weiterhin sachgerecht ist, oder eine weitergehende Aufteilung geboten ist. Dies könnte sich bspw. bei neu auftretenden Klumpenrisiken ergeben.

Darüber hinaus ist eine angemessene Erläuterung der Auswirkungen der Corona-Pandemie im Anhang geboten, sofern diese wesentlich sind.

02.07.2020

Für Zwischenabschlüsse ist zu beurteilen, ob sich aufgrund von Änderungen des Kreditausfallrisikos bei den Kunden ein erhebliches berichtspflichtiges Ereignis ergeben hat (IAS 34.6. und .15 ff.).<sup>4</sup>

Für weitere Ausführungen zu den Auswirkungen der Corona-Pandemie auf Wertminderungen von Finanzinstrumenten nach IFRS 9 siehe auch die Fachlichen Hinweise des IDW Bankenfachausschusses (BFA).

**Frage 2.3.5.: Beim Hedge Accounting nach IFRS 9 darf als Grundgeschäft im Rahmen einer Sicherungsbeziehung u.a. auch eine erwartete und mit hoher Wahrscheinlichkeit eintretende Transaktion (*highly probable forecast transaction*) designiert werden (IFRS 9.6.3.3). Hierbei kann es sich bspw. um künftige Umsätze handeln.**

**Welche Auswirkungen hat die Corona-Pandemie auf die Bilanzierung derartiger Sicherungsbeziehungen? – Neu**

Im Lichte der Corona-Pandemie ist kritisch zu würdigen, ob die abgesicherte künftige Transaktion weiterhin mit hoher Wahrscheinlichkeit innerhalb der angemessenen spezifizierten und grundsätzlich engen Zeitspanne eintreten wird (für relevante Aspekte zur Analyse vgl. *IDW RS HFA 48*, Tz. 344). Bezugspunkt für die Beurteilung, wann eine hochwahrscheinliche Transaktion vorliegt, ist dabei die bisher festgelegte Rechnungslegungsmethode (*accounting policy*) sowie die konkrete Dokumentation der Sicherungsbeziehung.

Wird demnach der Eintritt einer Transaktion (ganz oder teilweise) nicht mehr mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartet, ist die Sicherungsbeziehung (ganz oder teilweise) aufzulösen (IFRS 9.6.5.6, IFRS 9.B6.5.26, IFRS 9.B6.5.27(b)). Es darf insb. nicht ersatzweise auf ein entsprechend höheres Transaktionsvolumen in/zu einem früheren oder späteren Zeitraum bzw. Zeitpunkt verwiesen werden, sofern dies nicht Teil der ursprünglich geplanten und hinreichend identifizierten erwarteten Transaktion war. Etwas anderes kann im Einzelfall gelten, wenn die ursprüngliche, hinreichend identifizierte erwartete Transaktion aufgrund eines unvorhersehbaren Ereignisses – z.B. der Corona-Pandemie – zeitlich nicht wie geplant eintritt, allerdings trotzdem in einem vertretbaren Zeitraum und mit hinreichender Sicherheit früher oder später durchgeführt wird (vgl. *IDW RS HFA 48*, Tz. 347).

Im Fall einer Auflösung der Sicherungsbeziehung sind die in der *cash flow hedge reserve* erfassten Beträge dort zu belassen (IFRS 9.6.5.12(a)), sofern mit der Transaktion weiterhin gerechnet wird (*expected to occur*), auch wenn sie nicht mehr hochwahrscheinlich ist. Andernfalls ist sie umgehend als Umgliederungsbetrag (*reclassification adjustment*) im Periodenergebnis (*profit or loss*) zu erfassen (IFRS 9.6.5.12(b)).

---

<sup>4</sup> Vgl. auch ESMA, Public Statement: Implications of the COVID-19 outbreak on the half-yearly financial reports, 20.05.2020.

02.07.2020

Unabhängig davon sind mögliche Auswirkungen auf die Effektivität der Sicherungsbeziehung zu betrachten.<sup>5</sup>

**Frage 2.3.6.:** Bei der Bilanzierung von Leasingverhältnissen nach IFRS muss der Leasingnehmer zum Zeitpunkt der Bereitstellung des Leasinggegenstands (*commencement date*) ein Nutzungsrecht (*right-of-use asset*) und eine Leasingverbindlichkeit erfassen (IFRS 16.22). In der Folge ist das Nutzungsrecht nach den Regelungen von IAS 16 „Sachanlagen“ planmäßig abzuschreiben (IFRS 16.31).

**Kann für den Fall einer signifikant eingeschränkten Nutzungsmöglichkeit einer bspw. angemieteten Immobilie während der Corona-Pandemie die planmäßige Abschreibung des Nutzungsrechts durch den Leasingnehmer ausgesetzt werden? – Neu**

Der Leasingnehmer (Mieter) hat das Nutzungsrecht für einen Leasinggegenstand grundsätzlich vom Bereitstellungszeitpunkt bis zum Ende seiner Nutzungsdauer oder – sollte dieses früher eintreten – bis zum Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses planmäßig abzuschreiben (IFRS 16.32).

IFRS 16.31 verweist hinsichtlich der Bestimmung der Abschreibungsmethode für das Nutzungsrecht auf die Vorschriften des IAS 16 „Sachanlagen“. Nach IAS 16.60 hat die Abschreibungsmethode dem erwarteten Verlauf des Verbrauchs des künftigen wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswerts durch das Unternehmen zu entsprechen. Nutzungsrechte aus Immobilienmietverträgen werden regelmäßig linear abgeschrieben, da der wirtschaftliche Nutzen aus dem Nutzungsrecht in der Möglichkeit der Nutzung des angemieteten Raums besteht und – da sich die Fläche des angemieteten Raums nicht ändert – der Nutzenverbrauch über die Dauer des Vertrags gleichbleibt.

Nach IAS 16.55 endet die planmäßige Abschreibung eines Vermögenswerts (erst) an dem Tag, an dem der Vermögenswert gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten klassifiziert (oder in eine als zur Veräußerung gehalten klassifizierte Veräußerungsgruppe aufgenommen) wird, spätestens jedoch an dem Tag, an dem er ausgebucht wird, je nachdem, welcher Termin früher liegt. Demzufolge endet die planmäßige Abschreibung auch dann nicht, wenn der Vermögenswert nicht mehr genutzt wird oder aus dem tatsächlichen Gebrauch ausgeschieden ist (dies gilt nicht, sofern der betreffende Vermögenswert bereits vollständig abgeschrieben ist).

Auch eine Immobilie, deren Nutzung durch eine behördliche Anordnung eingeschränkt ist, kann durch den Mieter zwar mit Einschränkungen aber dennoch weiter genutzt werden (z.B. durch jederzeit möglichen Zutritt, um dort Inventar zu lagern oder Reinigungs- oder Renovierungsarbeiten vorzunehmen). Dem Mieter fließt aus dem Nutzungsrecht noch immer ein wirtschaftlicher Nutzen zu, sodass die planmäßige Abschreibung des Nutzungsrechts während der Zeit der eingeschränkten Nutzungsmöglichkeit der Immobilie fortzuführen ist.

---

<sup>5</sup> Vgl. IDW RS HFA 48, Tz. 346.

02.07.2020

Analog den Regelungen des IAS 16.79 wird empfohlen, den Buchwert vorübergehend signifikant eingeschränkt nutzbarer Nutzungsrechte i.S. des IFRS 16 anzugeben, da diese Angabe für die Adressaten des Abschlusses als entscheidungsrelevant angesehen werden könnte.

Unabhängig von den vorstehenden Ausführungen ist nach den Vorschriften des IAS 36 zu bestimmen, ob das Nutzungsrecht wertgemindert ist und ggf. ein Wertminderungsaufwand erfasst werden muss (IFRS 16.33).

**Frage 2.3.7.: Die Corona-Pandemie als ein weitgehend unvorhersehbares exogenes Ereignis wird dazu führen, dass die ursprünglichen Prognosen zur wirtschaftlichen Entwicklung bei zahlreichen Unternehmen nicht erreicht werden. Wie können die Effekte der Corona-Pandemie den Umständen und Ihrer Bedeutung im Einzelfall angemessen im Abschluss dargestellt werden? – Neu**

Auch in einer Ausnahmesituation wie der Corona-Pandemie sind die allgemeinen Regelungen des IAS 1 zur Darstellung des Abschlusses zu beachten. Dies gilt besonders auch für ggf. geplante „Sonderausweise“ o.ä.

Die ESMA mahnt in ihrem am 20.05.2020 veröffentlichten Public Statement zu den Auswirkungen der Ausbreitung von COVID-19 auf die Halbjahresberichte<sup>6</sup> die Abschlussersteller ausdrücklich zur Vorsicht und Zurückhaltung hinsichtlich einer ggf. beabsichtigten getrennten Darstellung der Auswirkungen der COVID-19-Pandemie in der GuV (z.B. Pro-Forma-Darstellungen o.ä.). Informationen über signifikante Effekte der Corona-Pandemie sollten (möglichst auch auf quantitativer Basis) als Teil der Erläuterungen zu den in der GuV dargestellten und ausgewiesenen Beträgen in einer separaten Angabe (*single note*) im Anhang des Abschlusses dargestellt werden. Diesen Hinweisen schließt sich das IDW ausdrücklich an.

**Frage 2.3.8.: Das IASB hat am 28.05.2020 den Änderungsstandard „Covid-19-Related Rent Concessions – Amendment to IFRS 16“ veröffentlicht und damit eine (zeitlich begrenzte) praktische Erleichterung für Leasingnehmer (LN) geschaffen. Im Fall von COVID-19-bedingten Mietzugeständnissen (z.B. Stundung von Mietraten oder Mietpreissenachlässen) darf unter bestimmten Voraussetzungen auf eine Beurteilung, ob eine Modifikation des Leasingverhältnisses i.S. von IFRS 16 vorliegt, verzichtet werden. Nachfolgend soll in Ergänzung des IASB Änderungsstandards „Covid-19-Related Rent Concessions – Amendment to IFRS 16“ die Bilanzierung von Mietzugeständnissen beim Leasinggeber (LG) beispielhaft betrachtet werden.**

**Annahmegemäß überlässt ein LG einem LN eine Hardware im Rahmen eines Operating-Leasingverhältnisses für zwei Jahre. Das Bereitstellungsdatum (*commencement date*)**

---

<sup>6</sup> Vgl. ESMA, Public Statement: Implications of the COVID-19 outbreak on the half-yearly financial reports v. 20.05.2020, S. 4.

02.07.2020

**i.S. von IFRS 16 ist der 01.01.2020. Der LN ist verpflichtet, eine feste monatliche Leasingzahlung zu leisten. Nach zwei Jahren muss der geleaste Vermögenswert an den LG zurückgegeben werden. Der LG erfasst die Leasingzahlungen linear. Aufgrund der Corona-Pandemie vereinbaren die beiden Vertragsparteien am 01.03.2020, dass der LG dem LN die Leasingzahlungen für die kommenden drei Monate (März bis Mai 2020) erlässt.**

**Wie hat der LG den Erlass der drei Monatsraten bilanziell abzubilden? – Neu**

Aufgrund der Corona-Pandemie wurden die ursprünglichen Vertragsbedingungen des Leasingverhältnisses angepasst, sodass der LN nicht mehr zur Zahlung der drei Leasingraten von März bis Mai 2020 verpflichtet ist. Damit reduziert sich das für das Leasingverhältnis zu entrichtende Entgelt, sodass diese Vertragsanpassung eine Modifikation des Leasingverhältnisses (*lease modification*) i.S. von IFRS 16 darstellt (IFRS 16, Appendix A).

Den Erlass der drei Leasingraten bilanziert der LG ab dem effektiven Zeitpunkt der Änderung (hier: 01.03.2020) als ein neues Leasingverhältnis (IFRS 16.87). Infolgedessen realisiert er den Ertrag aus dem neuen Leasingverhältnis, indem er alle vereinbarten Leasingzahlungen (ggf. unter Berücksichtigung von im Voraus geleisteten oder abgegrenzten Leasingzahlungen) zwischen dem 01.03.2020 und 31.12.2021 linear verteilt (IFRS 16.81).

**Wie müsste die Bilanzierung beim LG erfolgen, wenn die drei Leasingzahlungen für den Zeitraum von März bis Mai 2020 nicht erlassen, sondern lediglich gestundet werden und damit lediglich die Zahlungspflicht für den LN vorübergehend entfällt. Der LN muss dann die gestundeten Leasingzahlungen zusätzlich zu den ursprünglich vereinbarten monatlichen Leasingzahlungen für den Zeitraum zwischen Oktober und Dezember 2020 entrichten. – Neu**

Zumindest bei einer (kurzfristigen) Stundung von Leasingzahlungen ohne Verzugszinsen ändert sich das für das Leasingverhältnis insgesamt zu entrichtende Entgelt nicht, sodass es sachgerecht erscheint, keine Modifikation des Leasingverhältnisses i.S. von IFRS 16 anzunehmen.<sup>7</sup>

IFRS 16 enthält keine expliziten Regelungen zur bilanziellen Abbildung einer Stundung von Leasingzahlungen im Rahmen eines Operating-Leasingverhältnisses. Da das insgesamt zu entrichtende Entgelt unverändert bleibt, ist es zulässig, dass der LG die Erträge aus dem Leasingverhältnis weiterhin auf derselben systematischen Basis wie vor der vereinbarten Stundung (hier: linear) erfasst. Die Höhe der monatlich erfassten Beträge ändert sich somit nicht.

**Frage 2.3.9.: Einige Mietverträge enthalten sog. Klauseln über höhere Gewalt (bzw. *force majeure*-Klauseln), die im Falle schwerwiegender unvorhergesehener und außerhalb der Kontrolle der Vertragsparteien liegender Umstände zur Geltung gelangen. Zum**

<sup>7</sup> Vgl. IASB Staff Paper Agenda Ref 32B, Accounting for covid-19-related rent concessions, April 2020, Tz. 11.

02.07.2020

**Beispiel kann eine derartige Klausel die betroffene Vertragspartei von bestimmten oder gar allen Verpflichtungen aus einem Vertrag befreien, wenn eine globale Pandemie (z.B. entsprechend der Erklärung der WHO) als ein Umstand „Höherer Gewalt“ ausdrücklich festgelegt wurde. Die Art bzw. Ausgestaltung der Klauseln kann jedoch unterschiedlich sein, sodass mitunter unklar ist, welche Rechte im Falle einer Pandemie gelten und ob die Klausel überhaupt auf die Umstände anwendbar ist, die sich aus COVID-19 ergeben.**

**Welche bilanziellen Auswirkungen ergeben sich aus Klauseln über höhere Gewalt im Zusammenhang mit der Corona-Pandemie auf Leasingverhältnisse nach IFRS 16? –**

**Neu**

Zunächst muss rechtlich beurteilt werden, ob die in Rede stehende Klausel im Zusammenhang mit der Corona-Pandemie anzuwenden ist. Dabei sind sowohl der Wortlaut der Klausel als auch die einschlägigen Gesetze und Vorschriften zu beachten. Auch Maßnahmen von Regierungen, die als Reaktion auf COVID-19 ergriffen werden, könnten u.U. als *force majeure* interpretiert werden.

Da derartige Klauseln bereits in den ursprünglichen Vertragsbedingungen enthalten sind, handelt es sich bei deren ggf. erforderlich werdender Anwendung nicht um eine Modifikation des Leasingverhältnisses i.S. von IFRS 16.

Führt die Anwendung einer Klausel über höhere Gewalt bspw. zu reduzierten Leasingzahlungen, erscheint es sachgerecht, diese Beträge als negative variable Leasingzahlungen zu bilanzieren, die nicht von einem Index oder einer Rate abhängig sind (vgl. IFRS 16.27(b)). Derartige variable Leasingzahlungen sind nicht in die Bewertung der Leasingverbindlichkeit einzubeziehen, sondern werden vom Leasingnehmer (LN) in der Periode, in der das Ereignis eintritt, das zu den reduzierten Leasingzahlungen führte, erfolgswirksam im Periodenergebnis (*profit or loss*) erfasst (IFRS 16.38(b)). Obwohl diese Regelung speziell für LN gilt, ist sie auch für Leasinggeber (LG) analog anwendbar, da die allgemeine Definition von variablen Leasingzahlungen sowohl für LN als auch für LG gilt (IFRS 16, Appendix A).

Spricht eine *force majeure*-Klausel einer Vertragspartei das Recht zu, unter den gegebenen Umständen erneut in Verhandlung mit der anderen Vertragspartei einzutreten, ist zu beurteilen, ob die ausgehandelten Änderungen bspw. als Modifikation des Leasingverhältnisses i.S. von IFRS 16 bilanziert werden müssen.

Sofern eine Klausel über höhere Gewalt einschlägig wird, werden regelmäßig zusätzliche Angaben erforderlich sein, damit Abschlussadressaten die bilanziellen Auswirkungen nachvollziehen können (IFRS 16.51, IFRS 16.89).

02.07.2020

### **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,

02.07.2020

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.

02.07.2020

### **3.2. Auswirkungen von Zugangs- und Reisebeschränkungen sowie der vermehrten Nutzung von Heimarbeit (sog. „remote-work“) durch Mandanten – Neue Fragen ergänzt**

#### **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 1 eine Übersicht über die in *IDW PS 300 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

02.07.2020

der Risiken und bei der Festlegung von Art, Umfang und Zeitpunkt der aussagebezogenen 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 „Homeoffice“ 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.

**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?**

02.07.2020

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 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.

02.07.2020

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 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.

02.07.2020

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/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?**

02.07.2020

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, 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

02.07.2020

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.

**Frage 3.2.11.: Welche Probleme können sich aufgrund der aktuellen Pandemie-Situation bei der Prüfung des Abschlusses ergeben, wenn das zu prüfende Unternehmen Teile der Rechnungslegung – einschließlich der damit verbundenen Geschäftsprozesse – auf Dienstleistungsunternehmen auslagert? – Neu**

Im Rahmen der Prüfungsplanung muss der Abschlussprüfer ein Verständnis darüber gewinnen, ob und wie der Mandant ausgelagerte Dienstleistungen in Anspruch nimmt und inwieweit das für die Abschlussprüfung relevante interne Kontrollsystem (IKS) des Mandanten hiervon berührt wird. Das Verständnis von Art und Bedeutsamkeit der durch das Dienstleistungsunternehmen erbrachten Leistungen und von deren Auswirkungen auf die für die Abschlussprüfung relevanten internen Kontrollen des auslagernden Unternehmens muss ausreichen, um als Grundlage für die Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen zu dienen. Wenn die durch den Mandanten bereitgestellten Informationen für dieses Verständnis nicht ausreichen, muss der Abschlussprüfer weitere Prüfungshandlungen in Bezug auf das Dienstleistungsunternehmen durchführen (vgl. *IDW PS 331 n.F.*, Tz. 14). Sofern sich

02.07.2020

der Abschlussprüfer auf relevante Kontrollen bei dem Dienstleistungsunternehmen für Zwecke der Abschlussprüfung stützen will oder stützen muss, hat er zudem die Wirksamkeit dieser Kontrollen beim Dienstleistungsunternehmen zu beurteilen (vgl. *IDW PS 331 n.F.*, Tz. 19).

Häufig beauftragen Dienstleistungsunternehmen, die standardisierte Dienstleistungen für eine Vielzahl von Unternehmen anbieten, die separate Prüfung des auf die Dienstleistungen bezogenen IKS, damit die Abschlussprüfer ihrer Kunden nicht eigene Prüfungshandlungen beim Dienstleistungsunternehmen durchführen müssen und das Dienstleistungsunternehmen nicht für jeden einzelnen Abschlussprüfer entsprechende Prüfungsnachweise aufbereiten und Mitarbeiter für Fragen zur Verfügung stellen muss.

Abschlussprüfer auslagernder Unternehmen stützen sich häufig auf diese Berichterstattung über die Prüfung des dienstleistungsbezogenen IKS nach *IDW PS 951 n.F.* (Berichterstattung vom Typ 1 oder 2), um das erforderliche Verständnis für die Beurteilung der Fehlerrisiken und Prüfungsnachweise für die Angemessenheit und Wirksamkeit der für die Abschlussprüfung relevanten Kontrollen beim Dienstleistungsunternehmen zu erhalten.

Infolge der jüngsten Pandemie kann sich die Erstellung von *IDW PS 951*-Berichten jedoch verzögern oder solche Berichte sind möglicherweise gar nicht verfügbar (zum Umgang mit einer solchen Situation siehe die Fragen 3.2.12. bis 3.2.15.).

**Frage 3.2.12.: Kann das erforderliche Verständnis für die Art und die Bedeutung der von einem Dienstleistungsunternehmen erbrachten Tätigkeiten durch Fernprüfungshandlungen des Abschlussprüfers (remote) erlangt werden? – Neu**

Grundsätzlich kann das erforderliche Verständnis für die Art und die Bedeutung der von einem Dienstleistungsunternehmen erbrachten Tätigkeiten und deren Auswirkung auf die für die Abschlussprüfung relevanten internen Kontrollen des zu prüfenden Unternehmen auch durch Prüfungshandlungen gewonnen werden, die nicht vor Ort beim Mandanten durchgeführt werden.

Zum Beispiel kann der Abschlussprüfer folgende Unterlagen von seinem Prüfungsmandanten anfordern und durchsehen:

- Benutzer-Handbücher
- Systemübersichten
- fachliche Handbücher
- Vertrag oder Vereinbarung über den Dienstleistungsumfang zwischen der auslagernden Einheit und dem Dienstleister
- Berichte von Dienstleistern, der Internen Revision oder Aufsichtsbehörden über Kontrollen beim Dienstleister.

02.07.2020

Aus diesen Dokumenten kann der Prüfer des auslagernden Unternehmens erste Informationen über die Ausgestaltung von für die Abschlussprüfung relevanten Kontrollen erlangen. Das Lesen dieser Informationen allein wird jedoch nicht genügen, um ausreichende geeignete Prüfungsnachweise darüber zu erlangen, ob die Kontrollen des Dienstleistungsunternehmens angemessen ausgestaltet und implementiert wurden.

**Frage 3.2.13.: Ist es stets notwendig, eine Berichterstattung nach IDW PS 951 n.F. (Typ 1 oder Typ 2) zu erlangen, wenn das zu prüfende Unternehmen Funktionen, die integraler Bestandteil seiner Geschäftstätigkeit sind, an ein Dienstleistungsunternehmen ausgelagert? – Neu**

Nein. Wenn ein hohes Maß an Wechselwirkung zwischen den Tätigkeiten des Dienstleistungsunternehmens und denjenigen des auslagernden Unternehmens besteht, kann das auslagernde Unternehmen ggf. selbst wirksame Kontrollen über die von dem Dienstleistungsunternehmen verarbeiteten Transaktionen implementiert haben. Ein hoher Grad an Wechselwirkung zwischen den Tätigkeiten des auslagernden Unternehmens und denjenigen beim Dienstleistungsunternehmen besteht bspw., wenn das auslagernde Unternehmen Geschäftsvorfälle genehmigt und das Dienstleistungsunternehmen diese Geschäftsvorfälle verarbeitet und bucht. In diesem Fall ist es möglicherweise nicht erforderlich, ein Verständnis von den relevanten Kontrollen bei dem Dienstleistungsunternehmen zu erlangen, und ein Bericht nach *IDW PS 951 n.F.* ist möglicherweise nicht erforderlich. Stattdessen kann der Abschlussprüfer Prüfungshandlungen in Bezug auf relevante Kontrollen bei dem auslagernden Unternehmen durchführen, um Prüfungsnachweise über deren Angemessenheit und Wirksamkeit zu erhalten.

Beispielsweise kann ein Unternehmen, das seine Lohn- und Gehaltsabrechnung ausgelagert hat, Kontrollen über die Zusendung und den Erhalt von Lohn- und Gehaltsinformationen einrichten, durch die wesentliche falsche Darstellungen im Abschluss verhindert oder aufgedeckt werden können, z.B. den Vergleich der an das Dienstleistungsunternehmen übermittelten Daten mit Auswertungen, die nach der Verarbeitung der Daten vom Dienstleistungsunternehmen zur Verfügung gestellt werden (vgl. *IDW PS 331 n.F.*, Tz. A10).

In anderen Situationen kann es einen geringeren Grad an Wechselwirkung zwischen dem auslagernden Unternehmen und dem Dienstleistungsunternehmen geben (z.B. bei einem Finanzdienstleister, der Wertpapiere auf der Grundlage eines Treuhandkontos für das Unternehmen kauft und verkauft). Ein geringerer Grad an Wechselwirkung zwischen den beiden Parteien besteht, wenn das Dienstleistungsunternehmen die Geschäftsvorfälle des auslagernden Unternehmens auslöst oder erstmalig aufzeichnet, verarbeitet und bucht. In diesen Fällen kann es sein, dass das auslagernde Unternehmen sich auf Kontrollen beim Dienstleistungsunternehmen verlässt. Dann kann es unabdingbar sein, ein Verständnis für die Ausgestaltung und Implementierung von Kontrollen bei dem Dienstleistungsunternehmen zu erlangen.

02.07.2020

**Frage 3.2.14.: Sofern aufgrund der pandemiebedingten Beschränkungen eine Berichterstattung nach IDW PS 951 n.F. (Typ 1) nicht verfügbar ist oder sich verzögert, kann der Abschlussprüfer das erforderliche Verständnis über die Ausgestaltung und Implementierung von Kontrollen beim Dienstleistungsunternehmen auf andere Art und Weise erlangen? – Neu**

Wenn eine grundsätzlich als erforderlich angesehene Berichterstattung nach *IDW PS 951 n.F.* nicht verfügbar ist und die Art der von dem Dienstleistungsunternehmen erbrachten Tätigkeiten für die Abschlussprüfung von Bedeutung ist, sollte der Abschlussprüfer mit der Unternehmensleitung das voraussichtliche Datum des Eingangs des Berichts besprechen und auf die Notwendigkeit dieses Berichts für die weitere Durchführung der Abschlussprüfung hinweisen.

Wenn es unwahrscheinlich ist, dass der Bericht rechtzeitig zur Verfügung steht, sollte der Abschlussprüfer überlegen, welche anderen Prüfungshandlungen durchgeführt werden können, um Nachweise über die Ausgestaltung und Implementierung von für die Abschlussprüfung relevanten Kontrollen im Dienstleistungsunternehmen zu erlangen. Wenn die eigene Anreise oder die Anreise eines anderen Prüfers bei dem Dienstleistungsunternehmen zur Durchführung von Prüfungshandlungen vor Ort voraussichtlich nicht möglich ist, z.B. aufgrund bestehender Reise- und Kontaktbeschränkungen, kann der Abschlussprüfer erwägen, die Berichterstattung nach *IDW PS 951 n.F.* aus der Vorperiode heranzuziehen und die folgenden Prüfungshandlungen für die aktuelle Berichtsperiode durchzuführen:

- Kontaktaufnahme über das zu prüfende Unternehmen mit den zuständigen Personen im Dienstleistungsunternehmen und deren Befragung:
  - welche bedeutsamen Änderungen innerhalb des dienstleistungsbezogenen IKS, einschließlich relevanter Verfahren oder Kontrollen, geändert wurden, um remote arbeitenden Mitarbeitern und geänderten Prozessabläufen Rechnung zu tragen,
  - zu Ereignissen innerhalb des Dienstleistungssystems, die die Fähigkeit des Dienstleistungsunternehmens beeinträchtigen, seine Verpflichtungen gegenüber dem auslagernden Unternehmen zu erfüllen.

Diese Befragungen sollten dokumentiert werden.

- Lesen der System-Dokumentationen und aller Änderungen von Verträgen und Service-Level-Agreements, die bedeutsame Systemänderungen betreffen.
- Lesen von Mitteilungen des Dienstleistungsunternehmens an das auslagernde Unternehmen über die ergriffenen Maßnahmen im Zusammenhang mit der Pandemie und die Auswirkungen auf das dienstleistungsbezogene IKS.

Der Abschlussprüfer muss würdigen, ob unter den derzeit erschwerten Bedingungen mit diesen Prüfungshandlungen und ggf. weiteren Prüfungshandlungen beim auslagernden Unternehmen ausreichende geeignete Prüfungsnachweise für die Beurteilung der Angemessenheit

02.07.2020

der relevanten Kontrollen für die aktuelle Berichtsperiode zu erlangen sind. Wenn nach dem pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers nach Durchführung dieser Prüfungshandlungen keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise für die Feststellung zu erlangen sind, ob angemessen ausgestaltete Kontrollen beim Dienstleistungsunternehmen implementiert sind, kann ein Prüfungshemmnis vorliegen, das nach *IDW PS 405* zu einer Modifizierung des Prüfungsurteils zum Abschluss im Bestätigungsvermerk führt.

**Frage 3.2.15.: Kann der Abschlussprüfer ausreichend geeignete Prüfungsnachweise über die Wirksamkeit der Kontrollen im Dienstleistungsunternehmen erlangen, wenn eine Berichterstattung vom Typ 2 nach *IDW PS 951 n.F.* nicht verfügbar ist oder sich verzögert? – Neu**

Wenn eine Berichterstattung vom Typ 2 nach *IDW PS 951 n.F.* zum Prüfungszeitpunkt nicht vorliegt, sollte der Abschlussprüfer mit der Unternehmensleitung besprechen, bis zu welchem Datum der Bericht voraussichtlich eingehen wird. Abhängig von der voraussichtlichen Verspätung kann der Abschlussprüfer mit der Unternehmensleitung die Möglichkeit einer Verschiebung der Auslieferung der Prüfungsberichts und des Bestätigungsvermerks zum Abschluss des Unternehmens besprechen, bis der Bericht nach *IDW PS 951 n.F.* eingegangen ist und alle Fragen, die sich aus der Nutzung des Berichts ergeben, geklärt sind. Falls das Unternehmen bis zu einem bestimmten Zeitpunkt über geprüfte Abschlüsse verfügen muss, kann der Abschlussprüfer die Unternehmensleitung erforderlichenfalls bitten, zeitnah mit den wesentlichen Nutzern der geprüften Abschlüsse, wie z.B. Gesellschaftern oder finanzierenden Banken, Kontakt aufzunehmen, um zu eruieren, ob eine Verlängerung der Frist möglich ist.

Wenn nicht zu erwarten ist, dass der Bericht rechtzeitig innerhalb einer angemessenen Frist vorliegt, kann sich der Abschlussprüfer voraussichtlich nicht auf die Wirksamkeit der Kontrollen im Dienstleistungsunternehmen stützen. In diesem Fall sollte der Abschlussprüfer erwägen, seine Prüfungsstrategie anzupassen und einen aussagebezogenen Prüfungsansatz zu wählen, bei dem er sich nicht auf wirksame interne Kontrollen stützen kann. Wenn ein vollständig aussagebezogener Prüfungsansatz nicht zu ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweisen führt und eine Berichterstattung vom Typ 2 nach *IDW PS 951 n.F.* nicht verfügbar ist, hat der Abschlussprüfer zu beurteilen, ob ein Prüfungshemmnis vorliegt.

**Frage 3.2.16.: Darf der Abschlussprüfer an der Bilanzsitzung des Aufsichtsrats oder Prüfungsausschusses auch „virtuell“ teilnehmen oder ist seine körperliche Anwesenheit zwingend erforderlich? – Neu**

§ 171 Abs. 1 Satz 2 AktG schreibt die Teilnahme des Abschlussprüfers an den Verhandlungen des Aufsichtsrats oder des Prüfungsausschusses über den Jahres- und ggf. Konzernabschluss (sog. Bilanzsitzung) zwingend vor. Entsprechendes gilt für GmbH mit fakultativem Aufsichtsrat aufgrund des Verweises in § 52 Abs. 1 GmbHG, sofern der Gesellschaftsvertrag

02.07.2020

nichts anderes bestimmt, sowie für GmbH mit Aufsichtsrat kraft Gesetzes aufgrund der jeweiligen spezialgesetzlichen Verweise (u.a. in § 25 Abs. 1 MitbestG oder § 1 Abs. 1 Nr. 3 DrittelbG). Im Rahmen des Transparenz- und Publizitätsgesetzes (TransPuG) hat der Gesetzgeber bereits auf das Erfordernis des „Zusammentretens“ zu einer Pflichtsitzung des Aufsichtsrats verzichtet, es genügt, dass der Aufsichtsrat eine Sitzung „abhält“ (§ 110 Abs. 3 Satz 1 AktG). Mindestens in begründeten Ausnahmefällen, zu denen pandemiebedingte Reise- und Kontaktbeschränkungen unzweifelhaft zählen dürften, können somit auch Pflichtsitzungen des Aufsichtsrats bzw. Prüfungsausschusses und namentlich die Bilanzsitzung in Form einer Videokonferenz abgehalten werden (vgl. Begründung zum RegE des TransPuG, BT-Drucks. 14/8769, S. 17). Selbst wenn alle Aufsichtsratsmitglieder körperlich anwesend sind, muss der Abschlussprüfer nicht ebenfalls körperlich anwesend sein, sondern kann für die Erörterungen per Telefon- oder Videokonferenz zugeschaltet werden.

### **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

02.07.2020

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 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 sich die 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

02.07.2020

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 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

02.07.2020

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).

### **3.4. Berichterstattung über entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen – Neu**

#### **Frage 3.4.1.: Unter welchen Voraussetzungen sind die Auswirkungen der Corona-Pandemie als entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen zu qualifizieren und wie lassen sich diese von bestandsgefährdenden Risiken abgrenzen? – Neu**

Nach § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB hat der Abschlussprüfer über bei Durchführung der Abschlussprüfung festgestellte Tatsachen zu berichten, welche die Entwicklung des geprüften Unternehmens wesentlich beeinträchtigen oder seinen Bestand gefährden können. Ein bestandsgefährdendes Risiko i.S. des § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB liegt vor, wenn eine Unsicherheit in Bezug auf die Fähigkeit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit besteht, deren Eintritt zwar nicht so wahrscheinlich ist, dass eine Abkehr von der Fortführungsannahme zu erfolgen hat, aufgrund der möglichen Auswirkungen und der nicht nur latenten Eintrittswahrscheinlichkeit jedoch eine angemessene Information der Abschlussadressaten erforderlich ist (vgl. *IDW PS 270 n.F.*, Tz. 23). Entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen werden bestandsgefährdenden Risiken regelmäßig vorausgehen. Es muss sich jedoch um Tatsachen handeln, die mehr als eine nur angespannte wirtschaftliche Lage des Unternehmens verursachen. Es kann sich dabei um Tatsachen handeln wie den „Bruch“ von zentralen, bisher positiven Trends, stark rückläufige Auftragseingänge oder behördliche Auflagen mit gravierenden Auswirkungen auf die Geschäftstätigkeit oder die Rentabilität, ohne dass schon in absehbarer Zeit das Risiko der Einstellung des Geschäftsbetriebs einzutreten droht. Eine trennscharfe Abgrenzung von entwicklungsbeeinträchtigenden Tatsachen und bestandsgefährdenden Risiken wird nicht immer möglich sein und muss stets anhand der Umstände des Einzelfalls beurteilt werden.

Bei Unternehmen, die während der Corona-Pandemie z.B. Umsatz- oder Ertragseinbußen hinnehmen müssen, diese nach der Krise aber voraussichtlich weitgehend kompensieren können (z.B. Unternehmen in bestimmten Bereichen des Einzelhandels), werden pandemiebedingte entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen unter Berücksichtigung der besonderen Umstände des Einzelfalls seltener vorliegen (vgl. auch Anlage 2 „Systematisierung von Unternehmen in der Corona-Pandemie“; Unternehmen der dritten Kategorie).

Können die negativen Auswirkungen der Pandemie dagegen nur teilweise kompensiert werden (vgl. auch Anlage 2; Unternehmen der vierten Kategorie), kann in den Auswirkungen der Corona-Pandemie eine entwicklungsbeeinträchtigende Tatsache liegen, insb. wenn die Aus-

02.07.2020

wirkungen gravierende Folgen für die Geschäftstätigkeit und die Rentabilität haben. Eine entwicklungsbeeinträchtigende Tatsache kann unmittelbar oder zeitlich nachgelagert Ereignisse oder Gegebenheiten zur Folge haben, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können. Dies kann bspw. der Fall sein, wenn die Umsatzeinbußen zu finanziellen Schwierigkeiten führen, durch die ohne Gegenmaßnahmen keine realistische Aussicht auf Rückzahlung von Darlehensverbindlichkeiten bei Fälligkeit oder die Verlängerung dieser Darlehen besteht (vgl. *IDW PS 270 n.F.*, Tz. A5). Aufgrund solcher Ereignisse oder Gegebenheiten kann der Abschlussprüfer im Rahmen seiner Beurteilung der Angemessenheit der Annahme der Unternehmensfortführung unter Berücksichtigung etwaiger Gegenmaßnahmen zu der Schlussfolgerung kommen, dass bereits ein bestandsgefährdendes Risiko vorliegt (vgl. *IDW PS 270 n.F.*, Tz. 23; zur Berücksichtigung von Stützungsmaßnahmen der öffentlichen Hand bei der Beurteilung der Angemessenheit der Fortführungsannahme vgl. Frage 3.3.3.).

Die größten Herausforderungen bestehen bei den Unternehmen, auf die sich die Corona-Krise nachhaltig negativ auf den Erfolg des Geschäftsmodells auswirkt (Unternehmen der fünften Kategorie gemäß Anlage 2). Wenn solche Unternehmen mit dem bisherigen Geschäftsmodell voraussichtlich nicht dauerhaft überlebensfähig sein werden, liegt darin mindestens eine entwicklungsbeeinträchtigende Tatsache. Darüber hinaus kann bei diesen Unternehmen eine pandemiebedingte Bestandsgefährdung bereits gegeben sein. Wenn ein solches Unternehmen – trotz möglicherweise realistischer Durchfinanzierung über die nächsten zwölf Monate – sein Geschäftsmodell nicht anpasst bzw. anzupassen plant, kann u.U. die Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit nicht mehr aufrechterhalten werden (vgl. auch Frage 3.3.3.).

**Frage 3.4.2.: Wie unterscheidet sich die Berichterstattung des Abschlussprüfers über entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen von der Berichterstattung über bestandsgefährdende Risiken und welche Unterschiede bestehen bei der Darstellung in der Rechnungslegung? – Neu**

Die folgende Tabelle fasst wesentliche Unterschiede und Gemeinsamkeiten der Darstellung entwicklungsbeeinträchtigender Tatsachen und bestandsgefährdender Risiken in der Rechnungslegung sowie in der Berichterstattung des Abschlussprüfers zusammen:

02.07.2020

Berichterstattung/Darstellung im:	Vorliegen entwicklungsbeeinträchtigender Tatsachen	Vorliegen bestandsgefährdender Risiken
(Konzern-)Abschluss	In Ausnahmefällen kann Darstellung erforderlich sein, wenn etwa ohne diese ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der VFE-Lage nicht vermittelt würde (vgl. <i>IDW PS 270 n.F.</i> , Tz. A31).	Angaben im Anhang oder unter der Bilanz, ggf. Verweis auf Lagebericht (vgl. <i>IDW PS 270 n.F.</i> , Tz. 24 f.)
(Konzern-)Lagebericht	I.d.R. Bestandteil des Risikoberichts (§§ 289 Abs. 1 Satz 4, 315 Abs. 1 Satz 4 HGB)	Bestandteil des Risikoberichts (§§ 289 Abs. 1 Satz 4, 315 Abs. 1 Satz 4 HGB; vgl. DRS 20.148)
Bestätigungsvermerk	Keine Berichtspflicht	Gesonderter Abschnitt mit der Überschrift „Wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit“ (§ 322 Abs. 2 Satz 3 HGB; <i>IDW PS 270 n.F.</i> , Tz. 29 f.)
Prüfungsbericht	Grds. nach der Stellungnahme zur Lagebeurteilung der gesetzlichen Vertreter (§ 321 Abs. 1 Satz 3 HGB)	Grds. nach der Stellungnahme zur Lagebeurteilung der gesetzlichen Vertreter (§ 321 Abs. 1 Satz 3 HGB; nach § 11 Abs. 2 Buchst. i EU-APrVO einschließlich einer Zusammenfassung von Gegenmaßnahmen)

Die jeweiligen Tatsachen sind bereits dann im Prüfungsbericht zu nennen, wenn sie eine Entwicklungsbeeinträchtigung oder eine Gefährdung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit ernsthaft zur Folge haben können und nicht erst dann, wenn die Entwicklung des geprüften Unternehmens bereits wesentlich beeinträchtigt oder sein Bestand konkret gefährdet ist (vgl. *IDW PS 450 n.F.*, Tz. 36).

02.07.2020

### **3.5. Abbildung der Auswirkungen der Corona-Pandemie als besonders wichtiger Prüfungssachverhalt („KAM“) im Bestätigungsvermerk – Neu**

#### **Frage 3.5.1.: Haben die aktuellen Auswirkungen der Corona-Pandemie Bedeutung für die Berichterstattung über Key Audit Matters (KAM) im Bestätigungsvermerk? – Neu**

Sofern *IDW PS 401* „Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Bestätigungsvermerk“ bei der Abschlussprüfung anzuwenden ist, kann aufgrund der aktuellen Umstände und Beschränkungen, die sich infolge der Corona-Pandemie ergeben, ein besonderer Fokus auf die Bestimmung der im Bestätigungsvermerk zu berichtenden besonders wichtigen Prüfungssachverhalte zu legen sein. *IDW PS 401*, Tz. 9, definiert besonders wichtige Prüfungssachverhalte als solche Sachverhalte, die nach pflichtgemäßem Ermessen des Abschlussprüfers am bedeutsamsten in der Prüfung des Abschlusses für den aktuellen Berichtszeitraum waren. Besonders wichtige Prüfungssachverhalte sind aus Sachverhalten ausgewählt, die mit den für die Überwachung Verantwortlichen erörtert wurden. Hierunter fallen die „bedeutsamsten beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen“, die in Übereinstimmung mit Artikel 10 Abs. 2 Buchst. c EU-APrVO zur Untermauerung des Prüfungsurteils im Bestätigungsvermerk beschrieben werden müssen.

Ist ein Abschlussprüfer zur Berichterstattung über besonders wichtige Prüfungssachverhalte nach *IDW PS 401* bzw. Artikel 10 EU-APrVO verpflichtet, hat dieser zu beurteilen, ob die Auswirkungen aufgrund der Corona-Pandemie im Einzelfall einen solchen Sachverhalt darstellen (z.B. Herausforderungen für das Konzernprüfungsteam, die sich durch die Reisebeschränkungen ergeben haben, erhebliche Änderungen in der Prüfungsstrategie etc.; vgl. *IDW PS 401*, Tz. A21). Auch können Prüffelder, die unter normalen Umständen keinen besonders wichtigen Prüfungssachverhalt darstellen, aufgrund der Auswirkungen der Corona-Pandemie zu einem solchen werden (z.B. Wertgutachten, erhöhte Schätzunsicherheiten etc.).

#### **Frage 3.5.2.: Welche Überlegungen können in dem aktuellen Umfeld zusätzlich herangezogen werden, um festzustellen, ob ein Sachverhalt ein besonders wichtiger Prüfungssachverhalt ist? – Neu**

Um die Key Audit Matters (KAM) festzulegen, sind zunächst diejenigen mit den für die Überwachung Verantwortlichen erörterten Sachverhalte zu bestimmen, die bei der Durchführung der Prüfung vom Abschlussprüfer besondere Befassung erforderten (vgl. *IDW PS 401*, Tz. 12 f.). Im gegenwärtigen Umfeld kann die Bestimmung dieser Sachverhalte und die Auswahl derjenigen Sachverhalte hieraus, die am bedeutsamsten in der Prüfung waren, z.B. durch Folgendes beeinflusst werden:

- *Probleme, ausreichend geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen:* Pandemiebedingte Umstände können zu Problemen bei der Durchführung von Prüfungshandlungen, der Auswertung der Ergebnisse dieser Prüfungshandlungen und der Erlangung relevanter

02.07.2020

und verlässlicher Nachweise als Grundlage für das Prüfungsurteil führen; dies kann z.B. die Bewertung von Finanzinstrumenten oder die Berechnung anderer beizulegender Zeitwerte betreffen (vgl. *IDW PS 401*, Tz. A30).

- *Bestimmte Ereignisse oder Geschäftsvorfälle, die einen erheblichen Einfluss auf den Abschluss haben:* Die Corona-Pandemie beinhaltet oftmals Entwicklungen, die sich auf mehrere Abschlussposten in unterschiedlicher Weise auswirken und/oder ungewöhnliche bzw. einmalige Geschäftsvorfälle nach sich ziehen (z.B. neue Wertminderungen von nichtfinanziellen oder finanziellen Vermögensgegenständen oder verminderte Werthaltigkeit von aktiven latenten Steuern).

**Frage 3.5.3.: An welcher Stelle des Bestätigungsvermerks ist über KAM zu berichten, die gleichzeitig wesentliche Unsicherheiten im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit (bestandsgefährdende Risiken) darstellen? – Neu**

Wesentliche Unsicherheiten im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit stellen häufig, nicht aber zwingend in jedem Fall ein bedeutsamstes Risiko wesentlicher falscher Darstellungen im Jahres- bzw. Konzernabschluss dar und entsprechen damit der Key Audit Matter (KAM)-Definition nach Artikel 10 Abs. 2 Buchst. c EU-APrVO (vgl. Berichterstattung über die 259. HFA-Sitzung, TOP 5. zur APAS Verlautbarung Nr. 9 vom 26.02.2020). Liegt im Falle von wesentlichen Unsicherheiten im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit von PIE ein bedeutsamstes Risiko wesentlicher falscher Darstellungen vor, ist Artikel 10 Abs. 2 Buchst. c EU-APrVO einschlägig und der Bestätigungsvermerk muss die nach dieser Vorschrift geforderten Angaben, einschließlich einer Zusammenfassung der Reaktionen des Prüfers auf dieses Risiko, beinhalten. In diesem Fall ist der Abschlussprüfer – wie nach *IDW PS 270 n.F.*, Tz. A37 zweiter Unterpunkt, zulässig – verpflichtet, die Angaben nach Artikel 10 Abs. 2 Buchst. c EU-APrVO in den Abschnitt „Wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit“ aufzunehmen.

#### **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 Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen, ABI. 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

02.07.2020

Zustimmung des Bundestags über den 30.09.2020 hinaus verlängerbar) befristetes Leistungsverweigerungsrecht zu. Dieses temporäre Recht der Verbraucher und Kleinunternehmer 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 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).

02.07.2020

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.

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

02.07.2020

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](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.

02.07.2020

**Anlage 1: Übersicht zu möglichen Fernprüfungshandlungen**

<b>Arten von Prüfungshandlungen nach IDW PS 300 n.F., Tz. A11 ff.</b>	<b>Möglichkeit zur Durchführung von Fernprüfungshandlungen unter Berücksichtigung der in Abschn. 3.2. genannten Voraussetzungen?</b>	<b>Beispiele</b>
<p><b>Einsichtnahme/Inaugenscheinnahme</b>            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"> <li>• Einsatz von Echtzeit-Bild-Übertragung, z.B. bei               <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Inventuren</li> <li>○ Einsichtnahme in Parametereinstellungen des IT-Systems</li> <li>○ Begehung des Rechenzentrums</li> <li>○ Auswahl von Papierbelegen.</li> </ul> </li> <li>• Einscannen von Aufzeichnungen in Papierform und Zuleitung durch Mandanten.</li> <li>• Externer Zugriff (z.B. über VPN) auf das IT-System des Mandanten.</li> </ul>
<p><b>Beobachtung</b>            Ansehen von Prozessen oder Verfahren, die von anderen Personen durchgeführt werden.</p>	<p>Ja</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Beobachtung der von Mitarbeitern des Unternehmens durchgeführten Tätigkeiten mittels Live-Bildübertragung, z.B. Inventur, Warenannahme, Warenversand.</li> <li>• Beobachtung von durch Mitarbeiter im IT-System durchgeführten Kontrollaktivitäten per Videoaufzeichnung oder WebMeeting (z.B. elektronische Freigabe einer Bestellung).</li> </ul>

02.07.2020

Arten von Prüfungshandlungen nach <i>IDW PS 300 n.F.</i> , Tz. A11 ff.	Möglichkeit zur Durchführung von Fernprüfungshandlungen unter Berücksichtigung der in Abschn. 3.2. genannten Voraussetzungen?	Beispiele
<b>Externe Bestätigungen</b>	Ja	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Einholung externer Bestätigungen mittels elektronischen Versands unter der Kontrolle des Abschlussprüfers (Festlegung der einzuholenden Information, Auswahl des Dritten, Ausgestaltung der Bestätigungsanfrage, Versand).</li> </ul>
<b>Nachrechnen</b> Prüfung der rechnerischen Richtigkeit von Dokumenten oder Aufzeichnungen.	Ja	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Prüfung von Formeln in Tabellenkalkulationen des Mandanten.</li> <li>• Einscannen von Aufzeichnungen in Papierform und Zuleitung durch Mandanten mit anschließendem Nachrechnen.</li> <li>• Nachrechnen von Zahlenangaben in Dokumenten oder in Aufzeichnungen durch den Einsatz von Datenanalysen („Nachbau“ der Rechenlogik des IT-Systems).</li> </ul>
<b>Nachvollziehen</b> 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"> <li>• Nachvollziehen von Kontrollen per Daten-/System-Fernzugriff.</li> <li>• Sofern möglich: Nachvollziehen von Kontrollen mithilfe von Datenanalysen.</li> </ul>

02.07.2020

Arten von Prüfungshandlungen nach <i>IDW PS 300 n.F.</i> , Tz. A11 ff.	Möglichkeit zur Durchführung von Fernprüfungshandlungen unter Berücksichtigung der in Abschn. 3.2. genannten Voraussetzungen?	Beispiele
<b>Analytische Prüfungshandlungen</b> Beurteilung von Finanzinformationen durch die Analyse plausibler Beziehungen zwischen sowohl finanziellen als auch nichtfinanziellen Daten.	Ja	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Datenanalysen unter Zugriff auf Mandantendaten.</li> </ul>
<b>Befragungen</b>	Ja	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Teilnahme an Telefon-/ Videokonferenzen des Managements / der für die Überwachung Verantwortlichen.</li> <li>• Durchführung von Telefonaten oder Webmeetings mit Mitgliedern des Managements, dem AR-Vorsitzenden, der Internen Revision, sonstigen Mitarbeitern des Mandanten.</li> </ul>
<b>Einholung schriftlicher Erklärungen</b>	Ja	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Die nach <i>IDW PS 303 n.F.</i>, 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.</li> <li>• Sonstige schriftliche Erklärungen i.S. von <i>IDW PS 303 n.F.</i>, Tz. 13, brauchen nicht unterzeichnet zu werden. Es reicht die Textform.</li> </ul>

02.07.2020

Anlage 2: Systematisierung von Unternehmen in der Corona-Pandemie – Neu

