Linde
www.lindeverlag.at

Bertl | Hirschler | Aschauer (Hrsg)

HANDBUCH WIRTSCHAFTSPRÜFUNG

Handbuch Wirtschaftsprüfung

herausgegeben von

Univ.-Prof. Dr. Romuald Bertl
Wirtschaftsuniversität Wien

Univ.-Prof. Dr. Klaus Hirschler
Wirtschaftsuniversität Wien

Univ.-Prof. Dr. Ewald Aschauer
Johannes Kepler Universität Linz

Linde

Zitiervorschlag: *Autor* in *Bertl/Hirschler/Aschauer* (Hrsg), Handbuch Wirtschaftsprüfung (2019) Seite

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über http://dnb.d-nb.de abrufbar.

Hinweis: Aus Gründen der leichteren Lesbarkeit wird auf eine geschlechtsspezifische Differenzierung verzichtet. Entsprechende Begriffe gelten im Sinne der Gleichbehandlung für beide Geschlechter.

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte, insbesondere die Rechte der Verbreitung, der Vervielfältigung, der Übersetzung, des Nachdrucks und der Wiedergabe auf fotomechanischem oder ähnlichem Wege, durch Fotokopie, Mikrofilm oder andere elektronische Verfahren sowie der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, dem Verlag vorbehalten.

Es wird darauf verwiesen, dass alle Angaben in diesem Fachbuch trotz sorgfältiger Bearbeitung ohne Gewähr erfolgen und eine Haftung der Autoren oder des Verlages ausgeschlossen ist.

ISBN 978-3-7073-0620-0

© Linde Verlag Ges.m.b.H., Wien 2019
1210 Wien, Scheydgasse 24, Tel.: 01/24 630
www.lindeverlag.at

Druck: Hans Jentzsch & Co GmbH
1210 Wien, Scheydgasse 31
Dieses Buch wurde in Österreich hergestellt.

PEFC zertifiziert
Dieses Produkt stammt aus nachhaltig bewirtschafteten Wäldern und kontrollierten Quellen
www.pefc.at

Gedruckt nach der Richtlinie „Druckerzeugnisse" des Österreichischen Umweltzeichens, Druckerei Hans Jentzsch & Co GmbH, UW Nr. 790

Vorwort der Herausgeber

Die Relevanz und Aktualität der Unternehmensüberwachung als Baustein für wirtschaftlichen Erfolg ist evident. Daher findet sich die Überwachungspflicht auch in einer Fülle von rechtlichen Normen. Das Management von Kapitalgesellschaften ist zB verpflichtet, in der Gesellschaft ein internes Kontrollsystem einzuführen. Die Jahresabschlussprüfung ist wesentlicher Bestandteil des Corporate Governance Systems von Kapitalgesellschaften.

Die Aufgabe der Jahresabschlussprüfung ist europa-(welt-)weit dem Berufsstand der Wirtschaftsprüfer vorbehalten. Für eine Harmonisierung der Anforderungen an die Jahresabschlussprüfung und an den Jahresabschlussprüfer wurde in der EU eine Prüferrichtlinie erlassen. Diese wurde 2006 angepasst und im Jahr 2014 in den wesentlichen Bereichen neu verfasst. Sie enthält nun strenge externe Aufsichtsmaßnahmen für den Jahresabschlussprüfer, bis hin zur externen Rotation.

Die Jahresabschlussprüfung ist eine gesetzlich vorgeschriebene Ordnungsmäßigkeitsprüfung, weshalb die normative Forschung eine lange Tradition hat. In den letzten Jahrzehnten hat sich die Wissenschaft unter Anwendung analytischer und empirischer Methoden mit weitergehenden Fragen beschäftigt. Dazu zählt zB die Prüfungsqualität unter Anreizgesichtspunkten oder die Analyse von Implikationen für die Unabhängigkeit des Jahresabschlussprüfers.

Wirtschaftsprüfung beinhaltet mehr als die jährliche (Konzern)Abschlussprüfung von Kapitalgesellschaften, dementsprechend befassen sich Beiträge mit Prüfungspflichten anderer Rechtsformen, aber auch mit anlassbezogenen Prüfungen.

Das Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen der Wirtschaftsuniversität Wien hat traditionell einen Forschungs- und Lehrschwerpunkt in der Wirtschafts-(Jahresabschluss-)Prüfung. Es war uns daher ein Anliegen für die Ausbildung der Studierenden, aber auch der Ausbildung zukünftiger Wirtschaftsprüfer ein fundamentales Grundlagenwerk zu schaffen, das auch der permanenten Weiterbildung der Wirtschaftsprüfer sowie der Anwendung in der Praxis dienen soll. Ein derartiges Vorhaben war nur mit Hilfe vieler Experten aus Wissenschaft und Praxis möglich.

Wir danken den insgesamt 102 Autoren und Autorinnen für ihre Bereitschaft, an diesem Buch mitzuwirken. Ganz besonders danken wir Frau Julia Karglmayer, Verena Nitschinger und Sabine Weintögl für die umfassende organisatorische und inhaltliche

Unterstützung sowie unseren Mitarbeitern Dominik Bryndza, Yasemin Canbay, Kevin Dix, Bernd Fössl, Verena Guggenberger, Clemens Macho, Nikola Panic, Sophie Pikesch, Felix Schiff, Daniela Schober, Jacquelina Strakova, Jennifer Wedl und Lena Zartler für die intensive Begleitung bei der finalen Bearbeitung aller Beiträge.

o. Univ.-Prof. Dr. Romuald Bertl
Univ.-Prof. Dr. Ewald Aschauer
Univ.-Prof. Dr. Klaus Hirschler

Vorwort

Das Handbuch Wirtschaftsprüfung, herausgegeben von den Universitätsprofessoren Romuald Bertl, Ewald Aschauer und Klaus Hirschler ist ein in diesem Umfang und in dieser Qualität noch nie dagewesenes Werk, das alle wesentlichen Aspekte des Wirtschaftsprüfungswesens umfassend abdeckt. Das Werk wird seinem Anspruch, nicht nur zugleich Lehrbuch für Studierende und umfassendes Handbuch für Praktiker im Wirtschaftsprüfungswesen zu sein, sondern auch der wissenschaftlichen Grundlagenforschung zu dienen, voll und ganz gerecht. In nahezu siebzig Beiträgen werden alle relevanten Themenkomplexe des Wirtschaftsprüfungswesens auf durchgehend hohem Niveau behandelt. Die Gliederung erfolgt nach den Themenbereichen Dogmengeschichte, theoretische Konzeptionen der Wirtschaftsprüfung, Berufsorganisation, Rechtsgrundlagen für die Prüfung, Qualitätssicherung, Prüfungsprozesse, Prüffelder und diverse Sonderfragen der Prüfung. Den Herausgebern ist es gelungen, für jeden der Beiträge spezifisch die jeweils anerkanntesten Experten zu gewinnen.

Der Bedarf nach einem solchen Werk ist äußerst groß, zumal ansatzweise vergleichbare Werke durch die sich immer schneller ändernden Rahmenbedingungen schon längst weitgehend überholt sind. Mit der Herausgabe des Handbuchs Wirtschaftsprüfung setzen die Herausgeber eine Tradition fort, die von Romuald Bertls akademischem Lehrer, meinem Vater Karl Lechner begründet wurde. Karl Lechner hatte vor nun schon vierzig Jahren mit ähnlicher Konzeption das für lange Zeit maßgebliche Standardwerk „Treuhandwesen" herausgegeben, welches ebenso wie das jetzt vorliegende Werk sowohl die wissenschaftstheoretischen Grundlagen des Treuhandwesens als auch viele Einzelfragen des Prüfungswesens in einer für Studierende und für Praktiker des Prüfungswesens maßgeschneiderten Form bearbeitet hat. Für Studierende des Treuhandwesens war das „Treuhandwesen" Pflichtlektüre. Es ist eine besondere Geste der Herausgeber des Handbuchs Wirtschaftsprüfung, aber auch ein Zeichen für die Zeitlosigkeit mancher Themen, dass sie zwei Beiträge aus Karl Lechners Treuhandwesen unverändert in das Handbuch Wirtschaftsprüfung übernommen haben, und zwar die Beiträge „Dogmengeschichtlicher Abriss des Treuhandwesens" von Erich Loitlsberger (dem Doyen des Treuhandwesens) und „Ziele der Prüfung, Begutachtung und Beratung" von Karl Lechner.

Romuald Bertl und seine Schüler Ewald Aschauer und Klaus Hirschler knüpfen mit dem Handbuch Wirtschaftsprüfung auch an das von Romuald Bertl, Dieter Mandl und Gerald Mandl vor dreißig Jahren herausgegebene „Handbuch für Wirtschaftstreuhänder" an, welches ebenfalls über lange Jahre für Studierende und Praktiker des Wirtschaftstreuhandwesens ein unverzichtbarer Begleiter war.

Die Herausgeber des Handbuchs Wirtschaftsprüfung haben sich angesichts der in den letzten Jahrzehnten immer komplexer gewordenen Anforderungen und Rechtsgrundlagen einer Mammutaufgabe gestellt und diese mit Bravour gemeistert.

Eduard Lechner

Inhaltsverzeichnis

Vorwort der Herausgeber V

Autorenverzeichnis XV

Abkürzungsverzeichnis XLIII

A. Theoretischer Hintergrund zum Revisionswesen

I. Dogmengeschichte

Erich Loitlsberger
Dogmengeschichtlicher Abriß des Treuhandwesens 3

Anton Egger
Die Entwicklung des Treuhandwesens in Österreich seit 1970 19

II. Theoretische Konzeptionen

Ralf Ewert
Einführung in ökonomische theoretische Konzepte der Prüfung 37

Kevin Dix/Stéphanie Mittelbach-Hörmanseder
Messtheoretischer Ansatz 81

Karl Lechner
Ziele der Prüfung, Begutachtung und Beratung 97

Martin Gelter/Robert Reiter
Die Unabhängigkeit des Jahresabschlussprüfers 107

B. Berufsorganisation

Elisabeth Micheler
Zugang zum Beruf des Wirtschaftsprüfers 161

Werner Braun/Gregor Benesch
Berufspflichten des Wirtschaftsprüfers 173

Werner Gedlicka
Berufsständische Organisationen 203

Romuald Bertl/Julia Karglmayer
Betriebscharakter und Organisation wirtschaftsprüferischer Tätigkeit 219

Matthias Petutschnig
Wirtschaftsprüfungsgesellschaften 243

Ewald Aschauer/Stephan Pichler
Bewertung von Wirtschaftsprüfungskanzleien 275

C. Rechtsgrundlage für die Prüfung und Qualitätssicherung im Betrieb

I. Rechtsgrundlagen zur Normsetzung im Bereich der Abschlussprüfung

Leonhardt Lindbauer/Gerhard Prachner
Rechtsgrundlagen zur Normsetzung im Bereich der Abschlussprüfung 291

II. Gesetzlich vorgesehene Prüfungen

Ewald Aschauer/Stefanie Baumgartner
Jahresabschlussprüfung 323

Christoph Fröhlich
Konzernabschlussprüfung 343

Philipp Rath
Aktienrechtliche Gründungsprüfung 367

Klaus Hirschler/Elisabeth Höltschl
Sacheinlagenprüfung und Restvermögensprüfung 381

Klaus Hirschler/Christian Ludwig/Stefanie Schinnerl
Verschmelzungs-, Umwandlungs- und Spaltungsprüfung 401

Regina Reiter
Prüfung von Privatstiftungen 435

Markus Dellinger/Georg Steinböck
Genossenschaftsrevision 459

Erich Kandler
Prüfung von Kreditinstituten 495

Eginhard Karl
Prüfung von Wertpapierfirmen und Wertpapierdienstleistungsunternehmen 525

Georg Weinberger
Prüfung bei Versicherungsunternehmen 553

Margit Topf
Prospektprüfung 585

Werner Prenner
Prüfung von Rechenschaftsberichten nach dem Parteiengesetz 615

Beatrix Pausz
Prüfung nach dem Bundesstiftungs- und Fondsgesetz 639

Roland Macho
Steuerliche Betriebsprüfung als Pflichtprüfung 655

Günter Riegler/Anna Rossoll
Prüfung durch den Rechnungshof als Pflichtprüfung 691

Eva Eberhartinger/Patrick Leyrer/Friedrich Rödler
Prüfungsausschuss 715

III. Vergabe von Prüfungsaufträgen

Michael Holoubek/Lukas Diem
Vergabe von Prüfungsaufträgen 745

IV. Urteilsbildung, Berichterstattung und Dokumentation

Werner Gedlicka
Urteilsbildung, Berichterstattung und Dokumentation 787

V. Redepflicht des Wirtschaftsprüfers

Thomas Wenger
Redepflicht des Wirtschaftsprüfers 825

VI. Externe Qualitätssicherung

Peter Hofbauer/Regina Reiter/Manuel Schallar
Externe Qualitätssicherung und Abschlussprüferaufsicht 845

Roman Rohatschek
Enforcement 893

VII. Verantwortung und Haftung

Christian Nowotny
Verantwortung und Haftung des Jahresabschlussprüfers 921

Susanne Kalss
Verantwortung und Haftung des Aufsichtsrates 945

Stephan Frotz
Verantwortung und Haftung des Vorstandes 975

Christopher Kahl/Robert Kert
Strafrechtliche Verantwortung des Jahresabschlussprüfers, Aufsichtsrates und Vorstandes 995

D. Der Prüfungsprozess

Kai-Uwe Marten/Alexander Riedel
Risikoorientierter Prüfungsansatz 1031

Gerald Müller/Marius Richter
Auftragsannahme 1047

Gerald Müller/Marius Richter
Prüfungsplanung 1061

Severin Eisl/Erich Sorli
Analytische Prüfungshandlungen 1071

Andreas Patzak/Karl Fuchs
Stichprobenprüfung 1097

Niklas Hanusch/Anton Schmidl
Prüfung der Going-Concern-Prämisse 1137

Christian Sikora
EDV-orientierte Prüfung 1169

Markus Ramoser
Cloud und Abschlussprüfung 1189

Peter Bartos/Katharina Geweßler
Abschluss der Prüfung 1211

E. Prüffelder

Jakob Pawlowsky/Maximilian Schreyvogl
Verkauf 1229

Christina Neumayer
Einkauf 1249

Christian Pajer/Wolfgang Laserer
Produktion 1265

Klemens Eiter/René Berger
Personal 1311

Christoph Achzet/Gerhard Posautz/Sandra Resch
Investition 1327

Hubert Kreuch/Gerhard Marterbauer
Finanzierung 1345

Christoph Zimmel/Gerald Varga
Veranlagung/Liquide Mittel 1359

Gunther Reimoser/Susanne Zach
IT-Prüfung 1379

Helmut Kerschbaumer
Die Prüfung des Anhangs und des Lageberichts 1407

F. Sonderfragen der Prüfung

Thomas Haberer
Due-Diligence-Prüfung (juristisch) 1427

Christian Riegler/Maria Vrba
Prüfung der Kostenrechnung 1467

Christa Janhsen/Sabine Gutschik/Michael Heilegger
Forensic Investigation und ISA 240 1491

Stefan Uher/Verena Nitschinger
Prüferische Durchsicht 1529

Gerhard Schwartz/Marainer Jeschke/Boris Kasapovic
Prüfung bei ausgelagerten Funktionen 1555

Sylvester Odiase/Marieluise Krimmel
Comfort Letter 1569

Rupert Brix/Victor Purtscher
Squeeze Out: Gesellschafterausschluss bei der Aktiengesellschaft 1581

Christian Steiner/Daniela Wolf
Bestätigungen von Dritten 1615

Christian Steiner/Daniela Wolf
Ereignisse nach dem Abschlussstichtag 1625

Thomas Schaffer
Verhinderung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung 1637

Annette Köll/Aslan Milla
Nahestehende Personen 1653

Victor Purtscher
Fairness Opinion 1675

Stichwortverzeichnis 1697

Prüfung der Going-Concern-Prämisse

Niklas Hanusch/Anton Schmidl

1. **Vorbemerkungen**
2. **Die Going-Concern-Annahme in der Rechnungslegung**
   - 2.1. Grundlagen
   - 2.2. Angaben im Anhang und Lagebericht
   - 2.3. Zusammenfassendes Schaubild
3. **Die Beurteilung der Going-Concern-Annahme im Rahmen der Abschlussprüfung**
   - 3.1. Abgrenzung der Verantwortlichkeiten zwischen Abschlussaufsteller und Abschlussprüfer
   - 3.2. Planung der Prüfung (Risk Assessment)
   - 3.3. Durchführung der Prüfung (Risk Response)
   - 3.4. Berichterstattung des Abschlussprüfers über Going-Concern-Risiken
     - 3.4.1. Berichterstattung im Bestätigungsvermerk
     - 3.4.2. Redepflicht an die Organe der Gesellschaft
     - 3.4.3. Sonstige Formen der Berichterstattung
4. **Schlussbemerkung**

1. Vorbemerkungen

Die Beurteilung der Annahme der Unternehmensfortführung („Going-Concern-Prämisse") kann bei Unternehmen in der Krise eine der schwierigsten und bedeutsamsten Fragen der Rechnungslegung und in weiterer Folge der Abschlussprüfung sein.

Im vorliegenden Beitrag soll zunächst die Bedeutung der Going-Concern-Prämisse auf Ebene der **Rechnungslegung** dargestellt werden, da sich die Herausforderungen für den Abschlussprüfer uE weniger aus dem gebotenen Prüfungsvorgehen als aus den zu beurteilenden Rechnungslegungsnormen ergeben. Dazu werden die wesentlichen Inhalte des in jüngster Zeit erschienenen Fachgutachtens des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision[1] sowie aufgrund der vergleichbaren[2] Rechtslage das richtungsweisende Urteil des deutschen BGH vom 26.1.2017 (IX 285/14[3]) kurz vorgestellt. Auch der in Deutschland nun vorliegende Prüfungsstandard IDW PS 270 nF[4] beinhaltet neben den Vorgaben zum Prüfungsvorgehen entsprechend ISA 570 auch Hinweise zur Rechnungslegung.

An die Darstellung der Anforderungen der Rechnungslegungsnormen schließen die Ausführungen zur **Prüfung** der Going-Concern-Annahme im Rahmen der Abschlussprüfung an.

Seitens der weniger informierten Öffentlichkeit besteht oftmals die Erwartungshaltung, dass ein (uneingeschränktes) Testat des Abschlussprüfers eine „Garantie" für das „Überleben" des Unternehmens darstellt.[5] Durch das Abschlussprüfungsrechts-Änderungsgesetz 2016 (veröffentlicht am 13.6.2016) wird in § 269 Abs 5 UGB allerdings nunmehr auch gesetzlich klargestellt, dass die Abschlussprüfung keine Zusicherung des künftigen Fortbestands der geprüften Gesellschaft umfasst.[6]

Die Going-Concern-Prüfung nimmt auch deshalb eine Sonderstellung ein, weil die Überprüfung bzw Verplausibilisierung von **zukunftsbezogenen Annahmen** und Einschätzungen der Unternehmensleitung, die naturgemäß mit zunehmender Unsicherheit behaftet sind je weiter sie in die Zukunft blicken, eine besondere Herausforderung für den Abschlussprüfer ist.[7] Das macht eine aussagekräftige Dokumentation der (damali-

1 Fachgutachten KFS/RL 28 zur Unternehmensfortführung gemäß § 201 Abs 2 Z 2 UGB (beschlossen in der Sitzung des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision am 19.9.2017). Vgl erläuternd dazu *Schmidl/Hanusch/Fegerl*, Das neue Fachgutachten zu Fragen der Fortführungsannahme gemäß § 201 Abs 2 Z 2 UGB (Going Concern), in *IWP*, Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2018 (2018), 137 ff sowie *Schmidl/Hanusch/Schummer*, Die Fortführungsannahme in der Rechnungslegung, SWK 2016, 1146 ff.

2 Vgl *Wagenhofer* in *Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka*, HBA § 201 Abs 2 Z 2 Rz 4.

3 Siehe die zusammenfassenden Ausführungen zu diesem maßgebenden Urteil bei *Brogyányi*, Der Wirtschaftstreuhänder 2017, 328 ff sowie replizierend bei *Schmidl*, Der Wirtschaftstreuhänder 2018, 42 ff.

4 Vgl IDW PS 270 nF; zum Entwurf vgl *Meyer/Davids*, WPg 2018, 263.

5 Diese nicht mit den gesetzlichen Aufgaben und Zielen einer Abschlussprüfung in Einklang stehende Erwartungshaltung wird auch als „Erwartungslücke" bezeichnet; vgl *Köll/Milla* in *Zib/Dellinger*, Großkomm UGB § 274 Rz 5.

6 Vgl dazu auch ISA 570.7 (revised 2015). Im Folgenden beziehen sich Zitate aus ISA 570 ohne näheren Hinweis auf diese aktuelle Version des Standards (revised 2015).

7 Falls die Zukunftserwartungen nicht eintreffen, besteht die Gefahr, dass dem Prüfer aus der Ex-post-Sicht („die Sicht des die Zukunft kennenden Zurückblickenden"), vorgehalten wird, dass die Probleme des Unternehmens bereits zum Zeitpunkt der Prüfung erkennbar gewesen wären; vgl *Sarburg/Mengwasser*, Die Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Lichte der Pflichten des Abschlusserstellers, WPg 2017, 1180 bzw Schlager, Fortführungsprognosen und Fortbestehensprognosen im Rahmen von Prüfungen und Begutachtungen, in Kern, Brennpunkte der Wirtschaftsprüfung und des Steuerrechts: Orientierungshilfe für die Praxis, 2008, 134.

gen) Überlegungen und Prüfungshandlungen, um die Ordnungsmäßigkeit der Prüfung nachweisen zu können, erforderlich.

Schließlich erfährt die Prüfung der Annahme der Unternehmensfortführung eine **besondere Aktualität** durch die nunmehr verpflichtende Anwendung der International Standards on Auditing (ISA) und damit der einschlägigen Spezialnorm ISA 570 „Going Concern" auch bei Abschlussprüfungen nach österreichischen Grundsätzen (UGB). Zusätzlich muss seit dem Rechnungslegungs-Änderungsgesetz (RÄG) 2014 der Bestätigungsvermerk gem § 274 Abs 4 UGB eine Erklärung zu etwaigen wesentlichen Unsicherheiten in Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit enthalten. Bei Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse hat der Bestätigungsvermerk nunmehr auch eine Offenlegung zu „besonders wichtigen Prüfungssachverhalten" („key audit matters", KAMs) zu enthalten, was regelmäßig auf Going-Concern-Sachverhalte zutrifft. Diese sind auch Teil der neuen, gesonderten Berichtspflicht des Abschlussprüfers an den Prüfungsausschuss des Aufsichtsrats. Auch die mit der Going-Concern-Prüfung eng verbundene (an sich unveränderte) Redepflicht des Abschlussprüfers an die Organe der Gesellschaft aufgrund der Feststellung einer Entwicklungsbeeinträchtigung oder Bestandsgefährdung des Unternehmens hat durch das geänderte Bilanzstrafrecht eine zusätzliche Brisanz erhalten.

2. Die Going-Concern-Annahme in der Rechnungslegung

2.1. Grundlagen

Die bilanzielle Bewertung von Vermögen und Schulden ist grundsätzlich vom Zeitraum abhängig, innerhalb dessen die Vermögensgegenstände realisiert bzw die Schulden beglichen werden – und damit von der Antwort auf die Frage, ob das Unternehmen fortgeführt wird oder nicht. ZB ist eine planmäßige Abschreibung eines Vermögensgegenstandes über seine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer im Rahmen seiner bestimmungsgemäßen Verwendung im Unternehmen nur sinnvoll, wenn nicht vor Ablauf dieser Nutzungsdauer mit der Einstellung des Unternehmens gerechnet werden muss.

§ 201 Abs 2 Z 2 UGB sieht vor, dass bei der Abschlussaufstellung von der Fortführung des Unternehmens auszugehen ist bzw ein Abschluss auf der Grundlage dieser Annahme aufzustellen ist, solange dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gründe entgegenstehen. Diese Going-Concern-Prämisse, die sich im Ergebnis gleich auch in den IFRS[8] findet, ist ein **kodifizierter Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung** (GoB), der auch Grundlage anderer Bewertungsprinzipien, wie zB des Anschaffungskostenprinzips (im Gegen-

8 IFRS Conceptual Framework 4.1: „Bei der Aufstellung von Abschlüssen wird im Regelfall von der Annahme der Unternehmensfortführung für den absehbaren Zeitraum ausgegangen. Daher wird angenommen, dass das Unternehmen weder die Absicht hat noch gezwungen ist, seine Tätigkeiten einzustellen oder deren Umfang wesentlich einzuschränken. Besteht eine derartige Absicht oder Notwendigkeit, so muss der Abschluss ggf. auf einer anderen Grundlage erstellt werden, die dann anzugeben ist." IAS 1.25, 2. Satz: „Ein Abschluss ist solange auf der Grundlage der Annahme der Unternehmensfortführung aufzustellen, bis das Management entweder beabsichtigt, das Unternehmen aufzulösen oder das Geschäft einzustellen oder bis das Management keine realistische Alternative mehr hat, als so zu handeln."

satz zur Bewertung mit fiktiven Veräußerungserlösen)[9], ist. Wenngleich dies aus dem Gesetzestext nicht unmittelbar hervorgeht, bezieht sich die Going-Concern-Annahme nicht nur auf die Bewertung, sondern auch den Bilanzansatz: So sind bei Unternehmensfortführung etwa keine Rückstellungen, die aus der Beendigung des Unternehmens resultieren, anzusetzen.[10]

Aufgrund des knappen Gesetzeswortlauts des § 201 Abs 2 Z 2 UGB ist das Going-Concern-Prinzip interpretationsbedürftig. Insb zu folgenden wesentlichen – in der Literatur teilweise unterschiedlich beantworteten – Fragestellungen wird im **Fachgutachten KFS/RL 28** aus Sicht des Berufsstands Stellung genommen:

- In welchen Fällen kann ohne besondere Nachweise vom gesetzlichen Regelfall der Annahme der Unternehmensfortführung ausgegangen werden?
- Was sind der Fortführungsannahme (möglicherweise) entgegenstehende tatsächliche oder rechtliche Gründe (die das Gesetz zwar nennt, aber nicht näher definiert)?
- Welche Nachweise sind im Fall des Vorliegens solcher Gründe zu erbringen, dass die Annahme der Unternehmensfortführung dennoch gerechtfertigt ist?
- Für welchen begrenzten Zeitraum ist zu beurteilen, ob das Unternehmen nicht fortgeführt wird bzw nicht fortgeführt werden kann?
- Wann ist von der Going-Concern Annahme abzugehen (als „Kernproblem"[11] des Going-Concern Prinzips)?
- Was sind die bilanziellen Konsequenzen einer Abkehr vom Going Concern?
- Welche Angaben in Anhang und Lagebericht sind für einen möglichst getreuen Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens erforderlich, falls im Zusammenhang mit der Going-Concern-Beurteilung eine wesentliche Unsicherheit besteht?

Von der Fortführung des Unternehmens ist insb dann ohne Erfordernis weiterer Nachweise („**implizite Fortführungsprognose**") auszugehen, wenn – zusätzlich zum erforderlichen Fortführungswillen des Unternehmers – nachhaltige Gewinne in der Vergangenheit erwirtschaftet wurden, leicht auf finanzielle Mittel zurückgegriffen werden kann sowie ein positives Eigenkapital vorliegt, somit das Unternehmen nicht (bilanziell) überschuldet ist und eine Überschuldung auch nicht droht.[12] In einer solchen „Schönwettersituation" bedarf es auch keiner Planungsrechnung für die Einschätzung der Fortführungsfähigkeit des Unternehmens.[13]

Sofern der Fortführung jedoch tatsächliche oder rechtliche Gründe möglicherweise entgegenstehen, ist die Unternehmensfortführung anhand einer **expliziten Fortführungsprognose** zu beurteilen.[14] Der erforderliche Umfang sowie Detaillierungsgrad der Pla-

9 Vgl *Stockinger* in *Jabornegg/Artmann*, UGB[2] § 201 Rz 16.
10 Vgl *Urnik/Urtz/Rohn* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB[3] II/RLG § 201 Rz 31.
11 Vgl *Urnik/Urtz/Rohn* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB[3] II/RLG § 201 Rz 32.
12 Vgl KFS/RL 28, Rz 6; BGH 26.1.2017, IX 285/14, Rz 30; *KWT/WKO/KMU-Forschung Austria*, Leitfaden Fortbestehensprognose (2016) 16; *Hebenstreit/Neugschwandtner/Maresch/Dieter/Hohensinner* in *Zib/Dellinger*, Großkomm UGB § 201 Rz 54; *Winkeljohann/Büssow* in Beck'scher Bilanz-Kommentar[7] § 252 Rz 10.
13 Vgl *Harrison/Solmecke*, Beurteilung der Fortführungsannahme bei Erstellung eines Jahresabschlusses, WPg 2016, 1267.
14 Vgl KFS/RL 28, Rz 5 ff.

nung als Ausgangspunkt für die Fortführungsprognose ist abhängig vom Ausmaß und der Wahrscheinlichkeit von der Unternehmensfortführung möglicherweise entgegenstehenden Gründen; er reicht von einer reinen Ertragsplanung bis zu einer integrierten Planungsrechnung einschließlich detaillierter Erläuterung der Annahmen und deren Herleitung sowie verbaler Kommentierung nichtfinanzieller Aspekte.[15] Als tatsächliche möglicherweise gegen die Fortführungsannahme sprechende Gründe sind Umstände bzw Ereignisse betrieblicher, finanzieller oder sonstiger Art anzusehen. Zu beachten ist, dass das Vorliegen eines oder mehrerer Umstände bzw Ereignisse nicht zwingend zu einem der Fortführungsannahme entgegenstehenden Grund und damit zur Abkehr von der Going-Concern-Prämisse führen.[16] Vielmehr sind diese „negativen Indizien" oder „Krisensymptome" im Hinblick auf ihre Konsequenz für die Unternehmensfortführung im Rahmen der Fortführungsprognose aus dem Gesamtkontext des Unternehmens heraus zu würdigen.[17]

Als rechtliche der Fortführungsannahme möglicherweise entgegenstehende Gründe sind etwa das Erlöschen einer betriebsnotwendigen Konzession oder das Auslaufen von Verträgen, die eine wesentliche Grundlage der Unternehmenstätigkeit darstellen, zu nennen, sowie insb das Vorliegen **insolvenzrechtlicher Tatbestände**.[18] Jedoch ist auch hier zu beachten, dass eine Insolvenzeröffnung nicht in allen Fällen der Fortführungsannahme entgegensteht.[19]

Jedenfalls sind bei Vorliegen von der Unternehmensfortführung möglicherweise entgegenstehenden Gründen auch die möglichen oder bereits eingeleiteten Gegen- bzw **Sanierungsmaßnahmen** des Unternehmens zu berücksichtigen. Nach der im Fachgutachten im Einklang mit den Vorgaben nach IAS 10.14 f vertretenen Meinung ist die Fortführungsannahme zum Zeitpunkt der Abschlussaufstellung zu treffen und dabei sind alle verfügbaren Informationen zu berücksichtigen, somit auch **Ereignisse, die erst nach dem Abschlussstichtag** eingetreten sind, ungeachtet ob wertbegründend oder werterhellend.[20]

Sofern Gründe vorliegen, die der Fortführungsannahme möglicherweise entgegenstehen, ist zu beurteilen, ob ein Abgehen von der Fortführungsannahme geboten ist. Ein

15 Vgl KFS/RL 28, Rz 11.

16 Vgl KFS/RL 28, Rz 13 iVm Anhang: Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz 13.

17 Vgl *Konezny* in *Torggler*, UGB[2] § 201 Rz 18.

18 Vgl *Hebenstreit/Neugschwandtner/Maresch/Dieter/Hohensinner* in *Zib/Dellinger*, Großkomm UGB § 201 Rz 60.

19 Vgl KFS/RL 28, Rz 14 iVm Anhang: Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz 14. Der BGH hält in seinem Urteil vom 26.1.2017, IX 285/14 dazu ua Folgendes fest: Im Fall einer Insolvenz *„[...] liegen regelmäßig tatsächliche Gegebenheiten im Sinne des § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB vor, die der Regelvermutung einer Fortführung der Unternehmenstätigkeit entgegenstehen [...] Jedoch bedingt ein vorliegender Insolvenzgrund nicht zwingend für den handelsrechtlichen Jahresabschluss eine Aufgabe des von § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB bestimmten Fortführungsprinzips [...]"*. Vielmehr sei im Hinblick auf den Jahresabschluss zu beurteilen, ob trotz Eröffnung eines Insolvenzverfahrens mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit innerhalb des Prognosezeitraumes gerechnet werden kann. Diesen Ausführungen ist uE grundsätzlich auch im Hinblick auf die österreichische Rechtslage zu folgen, vgl *Schmidl/Hanusch/Fegerl*, Das neue Fachgutachten zu Fragen der Fortführungsannahme gemäß § 201 Abs 2 Z 2 UGB (Going Concern), in *IWP*, Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2018 (2018), 142.

20 Vgl KFS/RL 28, Rz 18. AA ist jedenfalls *Wagenhofer* in *Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka*, HBA § 201 Abs 2 Z 2 Rz 30; vgl auch PS 270 (Entwurf) Tz 7.

Abweichen vom gesetzlich normierten Regelfall der Fortführungsannahme ist ausnahmsweise erst dann geboten, wenn

- die ernsthafte Absicht zur Einstellung der Unternehmenstätigkeit oder Auflösung des Unternehmens besteht und/oder
- hinreichend sichere tatsächliche oder rechtliche Gründe gegeben sind, die die Fortführung des Unternehmens in hohem Maße unwahrscheinlich erscheinen lassen.[21]

Eine in der Praxis größere Herausforderung stellt der zweitgenannte Fall der „unfreiwilligen" Nicht-Fortführung dar, finden sich doch im Hinblick auf die für ein **Abgehen vom Going Concern** geforderte „Unwahrscheinlichkeit der Unternehmensfortführung in hohem Maße" in der Literatur durchaus unterschiedliche Ansätze. Einigkeit besteht, dass das bloße Bestehen von Going-Concern Risiken jedenfalls nicht ausreicht, davon abgesehen reicht das Meinungsspektrum von überwiegender Wahrscheinlichkeit[22] bis hin zur Forderung nach einer mit Sicherheit erfolgenden Nicht-Fortführung.[23] Ebenso wird als Hilfestellung für die Beurteilung auf IAS 1.25 verwiesen: danach ist – als hohes Wahrscheinlichkeitserfordernis – ein Abweichen von der Fortführungsannahme erst dann geboten, wenn keine realistische Alternative zur Einstellung der Geschäftstätigkeit besteht.[24]

Nach der vom Berufsstand im Fachgutachten KFS/RL 28 vertretenen Meinung, die wohl auch der vorherrschenden Literaturmeinung entspricht, reicht die überwiegende Wahrscheinlichkeit der Nicht-Fortführung jedenfalls nicht aus, um von der Fortführungsannahme abzugehen.[25] Ein Abweichen vom Going Concern wird demnach erst bei **in hohem Maße vorliegender Unwahrscheinlichkeit** geboten sein.

Jedenfalls hängt die Wahrscheinlichkeit einer Nicht-Fortführung auch vom Zeitraum ab, für den eine Einschätzung vorgenommen wird. Das Fachgutachten KFS/RL 28 sieht – im Einklang mit der Literatur – als Richtwert grundsätzlich einen Zeitraum von zwölf Monaten ab dem Abschlussstichtag als Ausgangspunkt vor.[26] Die zwölf Monate sind analog zur Regelung in IAS 1.26 als Mindestzeitraum zu verstehen. Wenn allerdings zum Zeitpunkt der Abschlussaufstellung keine fundierten Anhaltspunkte vorliegen, dass die Unternehmensfortführung nach Ablauf des (Regel-)Geschäftsjahres in hohem Maße unwahrscheinlich ist, sollte damit im Normalfall auch das Auslangen gefunden werden können.[27] Das Fachgutachten sieht einen maximalen Prognosezeitraum von circa zwei Jahren ab dem Abschlussstichtag als adäquat an.[28]

21 Vgl KFS/RL 28, Rz 19 f.
22 Vgl *Stockinger* in *Jabornegg/Artmann*, UGB² § 201 Rz 17.
23 Vgl mwN *Konezny* in *Torggler*, UGB², § 201 Rz 19; *Fraberger/Petritz* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 201 Rz 37; *Urnik/Urtz/Rohn* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB § 201 Rz 34.
24 Vgl *Fraberger/Petritz* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 201 Rz 37 ff.
25 Vgl KFS/RL 28, Anhang: Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz 20. Vgl dazu auch die Argumentation bei *Wagenhofer* in *Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka*, HBA § 201 Abs 2 Z 2 Rz 23 f; diese Meinung vertritt auch der BGH in seinem richtungsweisenden Urteil vom 26.1.2017, IX 285/14.
26 Vgl KFS/RL 28, Rz 21 sowie die in FN 49 zitierten Literaturstellen.
27 Vgl KFS/RL 28, Rz 22 f.
28 Vgl KFS/RL 28, Rz 22 ff iVm Anhang: Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz 22 ff.

Bei aufrechtem Going Concern sind die allgemeinen Bewertungsvorschriften des UGB anzuwenden, es finden sich im Gesetz jedoch keine expliziten Vorschriften über die **Auswirkungen des Abgehens von der Fortführungsannahme auf die Bewertung**.[29] Selbiges gilt für das dHGB[30] und die IFRS.

Sondergesetzliche Regeln gelten für die Abschlüsse von Kapitalgesellschaften nach § 91 GmbHG und § 211 AktG nur im Abwicklungs- bzw Liquidationszeitraum, wo die sonst geltenden Gliederungs- und Bewertungsvorschriften mit Ausnahme der Generalnorm des § 222 UGB nicht mehr anwendbar sind.[31] In diesem Fall sind die Vermögensgegenstände zu Zerschlagungswerten, dh mit ihren erwarteten (Netto-)Veräußerungserlösen, zu bewerten, wobei nach hM das Anschaffungs- bzw Herstellungskostenprinzip dann nicht mehr gilt.[32]

Vor dem eigentlichen Liquidationsstadium (dh außerhalb von gesellschaftsrechtlichen Liquidationsbilanzen, die eben nicht mit einem Jahresabschluss ohne Going Concern gleichgesetzt werden dürfen[33]) oder bei simplem Auslaufenlassen der Leistungserstellung sind jedoch auch bei **Abweichen vom Going Concern** die übrigen unternehmensrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze einschließlich des Anschaffungs- bzw Herstellungskostenprinzips unverändert anzuwenden.[34] Dies hat jedoch unter Berücksichtigung eines auf Einstellung ausgerichteten (und damit außergewöhnlichen) Geschäftsbetriebes zu erfolgen, was im Rahmen der Bewertung von Vermögen häufig zu (außerplanmäßigen) Abschreibungen aufgrund einer stärkeren, rein imparitätischen Orientierung an Einzelveräußerungswerten bzw geänderten Nutzungsdauern (Abschreibungsplänen) beim abnutzbaren Anlagevermögen führen wird.

2.2. Angaben im Anhang und Lagebericht

Während in der Bilanzierungspraxis nur sehr selten von der Fortführungsannahme abgewichen wird – wohl nicht zu Unrecht aufgrund des letztlich hohen Wahrscheinlichkeitserfordernisses für die Nicht-Fortführung –, ist auf die Angaben zu den bei nicht wenigen Unternehmen bestehenden Going-Concern-Risiken besonderes Augenmerk zu legen.

Nach 237 Abs 1 Z 1 UGB idF RÄG 2014 ist im Anhang anzuführen, ob die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden mit dem Konzept der Unternehmensfortführung übereinstimmen.

29 Vgl *Fraberger/Petritz* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 201 Rz 41.

30 Vgl *Winkeljohann/Büssow* in Beck'scher Bilanz-Kommentar[7] § 252 Rz 18. Mit der IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern-Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss (IDW Rs HFA 17) existiert in Deutschland jedoch eine umfassende berufsständische Äußerung dazu.

31 Vgl *Stockinger* in *Jabornegg/Artmann*, UGB[2] § 201 Rz 19. Dies soll bei der Abwicklung nicht nur für Kapitalgesellschaften, sondern auch ohne ausdrückliche gesetzliche Anordnung auch für die übrigen bilanzierenden Unternehmen gelten; so mwN *Fraberger/Petritz* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 201 Rz 43.

32 Vgl mwN *Urnik/Urtz/Rohn* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB[3] § 201 Rz 39.

33 Auch verpflichtet die Aufgabe des Going Concern selbst nicht zur Erstellung einer Liquidationsbilanz; vgl *Wagenhofer* in *Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka*, HBA § 201 Abs 2 Z 2 Rz 48.

34 Vgl *Fraberger/Petritz* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 201 Rz 41 ff.

Falls vom Regelfall der Unternehmensfortführung bei der Bilanzierung und Bewertung ausgegangen wird, jedoch diesbezüglich eine wesentliche Unsicherheit[35] besteht („Zweifelsfall"), sind – im Sinne der Generalnorm des § 222 Abs 2 UGB zur Gewährleistung eines möglichst getreuen Einblicks in die Lage des Unternehmens („true and fair view") – die der Fortführung möglicherweise entgegenstehenden Gründe zusammen mit den geplanten bzw gesetzten Gegenmaßnahmen im Anhang darzustellen[36] und es ist zweifelsfrei festzuhalten, dass eine **wesentliche Unsicherheit** besteht und das Unternehmen daher möglicherweise nicht in der Lage ist, im Rahmen des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs seine Vermögensgegenstände zu realisieren bzw seine Schulden zu begleichen.[37] Dies entspricht auch den Vorgaben des IAS 1.25. Während nach dHGB eine solche Angabe im Anhang zwar empfohlen, die Pflicht dazu aber umstritten ist,[38] ist nach IDW PS 270 nF eine Angabe im Anhang oder im Lagebericht erforderlich, um die geforderten Prüfungshandlungen abschließen zu können.[39]

Die Berichterstattung im **Lagebericht** über Going-Concern-relevante Sachverhalte hat grundsätzlich analog zu jener im Anhang zu erfolgen. Nach § 243 Abs 1 UGB sind die wesentlichen Risiken und Ungewissheiten, denen das Unternehmen ausgesetzt ist, wozu unzweifelhaft Risiken und Ungewissheiten im Zusammenhang mit der Unternehmensfortführung gehören, im Lagebericht anzugeben. Nach § 243 Abs 3 UGB hat der Lagebericht auch auf die voraussichtliche Entwicklung des Unternehmens einzugehen. Somit sind sämtliche Gründe, die der Fortführung des Unternehmens möglicherweise entgegenstehen, auch im Lagebericht zu erläutern.[40] Ein Verweis auf detailliertere Angaben im Anhang ist uE zulässig.[41]

Nicht losgelöst von den Angaben zur Unternehmensfortführung zu sehen, aber dennoch davon abzugrenzen[42], ist die **Angabepflicht nach § 225 Abs 1 UGB**: So ist im Falle eines negativen Eigenkapitals (bilanzielle Überschuldung) im Anhang zu erläutern, ob eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechts vorliegt. Diese Bestimmung ist eine „österreichische Besonderheit", die keine Entsprechung im deutschen Bilanzrecht oder der eu-

35 Im Fachgutachten KFS/RL 28 (Rz 17) wird der Begriff der „wesentlichen Unsicherheit" im Zusammenhang mit der Unternehmensfortführung im Einklang mit ISA 570 als eine Situation definiert, in der das Ausmaß der der Fortführung möglicherweise entgegenstehenden Gründe und die Wahrscheinlichkeit ihres Eintretens so groß sind, dass eine angemessene Angabe von Art und Auswirkungen der Unsicherheit im Abschluss notwendig ist, um ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln. Letztlich hat der Abschlussaufsteller nach seinem pflichtgemäßen Ermessen zu beurteilen, ob dies der Fall ist.

36 Vgl *Urnik/Urtz/Rohn* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB[3] § 201 Rz 40.

37 Vgl KFS/RL 28, Rz 27.

38 Vgl mwN *Harrison/Solmecke*, Beurteilung der Fortführungsannahme bei Erstellung eines Jahresabschlusses, WPg 2016, 1268.

39 Vgl IDW PS 270 nF, Tz 24; Eine Prüfungsanordnung kann prinzipiell zwar keine Rechnungslegungsrelevanz haben, es ist aber angedacht, im IDW RS HFA 17 eine entsprechende Änderung zur Klarstellung aufzunehmen.

40 Vgl KFS/RL 28 Rz 32.

41 IDW PS 270 (Entwurf) Tz 9 bzw A26 hält diese Möglichkeit dezidiert fest, wobei *Meyer/Davids* bemerken, dass ein Verweis vom Lagebericht auf den Anhang in der Praxis üblicher wäre, da eine Verwendung des Anhangs ohne Lagebericht eher vorkommen wird als umgekehrt.

42 Dazu *Wagenhofer* in *Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka*, HBA § 201 Abs 2 Z 2 Rz 52: „Die Entscheidung über die Zulässigkeit des Going-concern-Prinzips ist unabhängig vom Vorliegen eines negativen Eigenkapitals."

ropäischen Bilanzrichtlinie findet.[43] Die bloße Angabe, dass keine insolvenzrechtliche Überschuldung vorliegt, ist jedenfalls nicht ausreichend[44], es ist dies auch zu begründen, was – abseits der Pflichten im Zusammenhang mit dem Jahresabschluss – eine insolvenzrechtliche Überschuldungsprüfung durch die gesetzlichen Vertreter grundsätzlich erforderlich macht. Im Fall einer positiven Fortbestehensprognose sind ihre wesentlichen Inhalte einschließlich Sanierungsmaßnahmen zumindest in einem Ausmaß zu beschreiben, dass die Beurteilung des Abschlussaufstellers für den Leser nachvollziehbar erscheint.

Da § 225 Abs 1 UGB somit einen unmittelbaren Berührungspunkt des unternehmensrechtlichen Jahresabschlusses mit dem Insolvenzrecht darstellt, sei an dieser Stelle auch kurz auf das Verhältnis von (unternehmensrechtlicher) **Fort*führungs*prognose** gem § 201 Abs 1 Z 2 UGB zu (insolvenzrechtlicher) **Fort*bestehens*prognose** bei Überschuldung gem § 67 Abs 1 IO hingewiesen. Die Fortbestehensprognose ist die Beurteilung, ob eine insolvenzrechtliche Überschuldung und damit ein Insolvenzeröffnungsgrund vorliegt, die Fortführungsprognose dient zur Beurteilung einer sachgerechten Bilanzierung und Bewertung.[45] Grundsätzlich ist die Notwendigkeit einer Fortbestehensprognose unabhängig von der Pflicht zur Abschlussaufstellung zu sehen, wenngleich in der Praxis häufig die im Rahmen der Bilanzierung zutage tretende (bilanzielle) Überschuldung den Ausgangspunkt für die Fortbestehensprognose zur Abklärung, ob auch eine insolvenzrechtlich relevante Überschuldung[46] besteht, darstellt. Für beide Prognosen stellt die (selbe) Unternehmensplanung den Ausgangspunkt[47] dar und das Ergebnis einer vorliegenden insolvenzrechtlichen Fortbestehensprognose ist im Rahmen der Fortführungsprognose jedenfalls zu würdigen, da ein Insolvenzeröffnungsgrund ein rechtlicher Grund ist, der der Fortführung möglicherweise entgegensteht (vgl dazu bereits die Ausführungen oben unter 2.1.).

2.3. Zusammenfassendes Schaubild

Abschließend sei auf folgendes Schaubild aus dem Anhang des Fachgutachtens KFS/RL 28 (Erläuterungen zu Rz 5 ff) als Hilfestellung für die Beurteilung der Fortführungsannahme verwiesen:

43 Auch aus „True-and-fair-view"-Überlegungen wird eine Pflicht in Deutschland nicht abgeleitet, wenngleich zusätzliche Informationen im Anhang zur bilanziellen Überschuldung empfohlen werden; vgl *Harrison/Solmecke*, Beurteilung der Fortführungsannahme bei Erstellung eines Jahresabschlusses, WPg 2016, 1269. Eine Diskussion zu diesem sog „Gold Plating" (Übererfüllung europäischer Normen) in Österreich ist im Gange, zumal eine adäquate Berichterstattung im Anhang durch die Angabeverpflichtung zu den wesentlichen Unsicherheiten nach § 237 Abs 1 Z 1 UGB idF RÄG 2014 nun ohnehin sichergestellt sein sollte.

44 In der Praxis finden sich zum negativen Eigenkapital oftmals untaugliche oder unzureichende Erläuterungen; vgl dazu auch die Beispiele bei *Brogyányi*, Der Wirtschaftstreuhänder 2017, 333.

45 Vgl *Winkeljohann/Büssow* in Beck'scher Bilanz-Kommentar[7] § 252 Rz 14 sowie *Urnik/Urtz/Rohn* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB[3] § 201 Rz 33.

46 Die Zahlungsunfähigkeit (§ 66 Abs 1 IO) ist ein weiterer Insolvenzgrund neben der Überschuldung. Anders als bei Überschuldung und Fortbestehensprognose ist die Perspektive der (akuten) Zahlungsunfähigkeit jedoch eine kurzfristige und lässt sich somit weniger gut den typischen Herausforderungen der unternehmensrechtlichen Fortführungsannahme gegenüberstellen; vgl dazu *Sarburg/Mengwasser*, Die Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Lichte der Pflichten des Abschlusserstellers, WPg 2017, 1181.

47 Hier soll zur Semantik klargestellt werden: die Fortbestehensprognose ist nicht die Planung selbst, sondern die prognostische Entscheidung aus dem Blickpunkt des Insolvenzrechts auf Basis der Planung; ebenso ist die Fortführungsprognose die prognostische Entscheidung aus dem Blickpunkt des Bilanzrechts auf die(selbe) Planung.

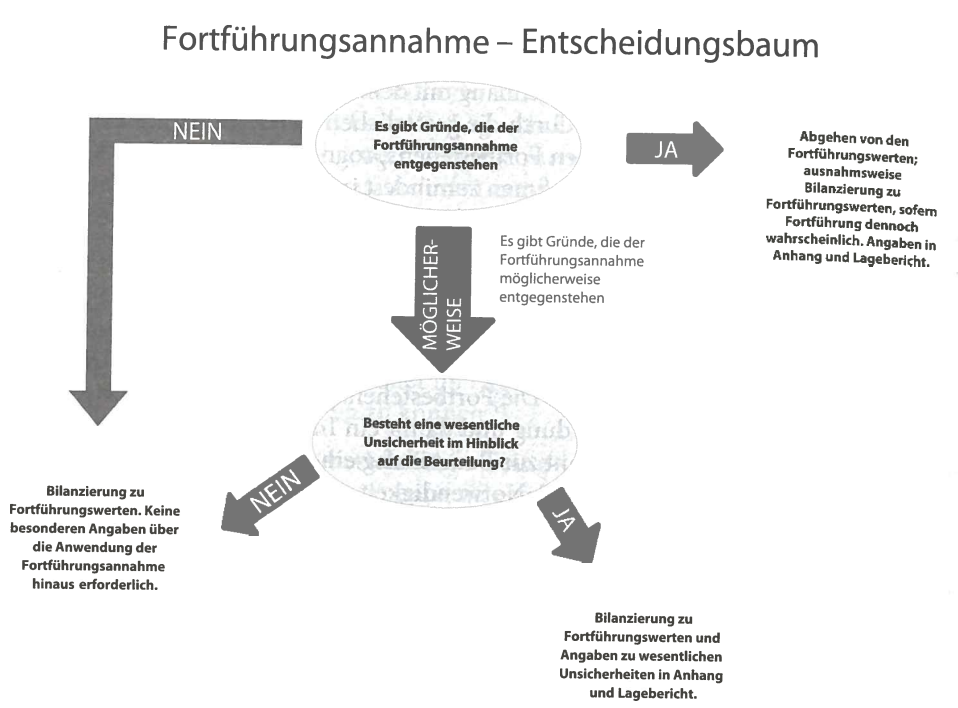

Abb 1: Fortführungsannahme – Entscheidungsbaum [*Quelle*: Anhang Fachgutachten KFS/RL 28]

Zum Abgleich der Begrifflichkeiten des UGB mit jenen der ISA wird in KFS/RL 28 (Anwendungshinweis zu Rz 5) die Vergleichbarkeit des Begriffes der möglicherweise entgegenstehenden Gründe gem UGB mit dem erheblichen Zweifel gem ISA erläutert. IDW PS 270 nF verwendet statt „erhebliche Zweifel" den Begriff „bedeutsame Zweifel".[48]

In IDW PS 270 nF wird in Anlage 2 die Systematik ähnlich beschrieben:

- Szenario 1: Es wurden keine bedeutsamen Zweifel identifiziert.
- Szenario 2: Es wurden bedeutsame Zweifel identifiziert, es bestehen aber keine wesentlichen Unsicherheiten („Close call").
- Szenario 3: Es wurden bedeutsame Zweifel identifiziert und es bestehen wesentliche Unsicherheiten.
- Szenario 4: Die Anwendung der Fortführungsannahme ist unangemessen.

Diese Darstellungen sind gleichzeitig auch als **strukturelle Leitlinie für das Prüfungsvorgehen** zu verstehen, da sich die Beurteilungslogik in der (internationalen und auch nationalen) Rechnungslegung auch im Prüfungsvorgehen wiederfindet.

48 Eine genauere Befassung mit diesem semantischen Unterschied führt zum Schluss, dass bei der Übersetzung des ISA 570 (revised) anstelle der bisherigen Übersetzung des englischen Wordings „significant doubt" mit „erhebliche Zweifel" nunmehr die Übersetzung „bedeutsame Zweifel" verwendet wird; vgl *Schmidl*, Unternehmensfortführung und Rechnungslegung aus österreichischer Sicht, WPg 2018, 1358.

3. Die Beurteilung der Going-Concern-Annahme im Rahmen der Abschlussprüfung

Im Rahmen der Abschlussprüfung ist die Anwendbarkeit der Fortführungsannahme vom Prüfer zu beurteilen[49], da nach § 269 Abs 1 UGB die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften zu prüfen ist.

Wohl aufgrund ihrer Komplexität und Tragweite wird die Going-Concern-Prüfung durch einen eigenen Prüfungsstandard geregelt. Der International Standard on Auditing (ISA) 570 (revised) „Going Concern" beschreibt die Aufgaben und Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit der Beurteilung der Annahme der Unternehmensfortführung und die Auswirkungen auf das Prüfungstestat. Nach dem österreichischen Fachgutachten zur Durchführung von Abschlussprüfungen KFS/PG 1 sind die ISA bei Abschlussprüfungen nach österreichischen Grundsätzen (UGB) anzuwenden,[50] somit auch ISA 570.[51] Spezifische über die ISA hinausgehende Anforderungen aus österreichischen gesetzlichen Bestimmungen sind zusätzlich zu berücksichtigen.[52] Im Hinblick auf das Prüfungsvorgehen sind, mit Ausnahme der im Fachgutachten KFS/PG 10 geregelten Prüfung des Lageberichts nach § 269 Abs 3 UGB, keine solchen über ISA 570 hinausgehenden Anforderungen erkennbar. Klarzustellen ist, dass die Prüfung der Anhangangabe gem § 225 Abs 1 UGB nicht nach ISA 570 erfolgt. Im Hinblick auf die Berichterstattung sind im Zusammenhang mit der Fortführungsannahme insb die Vorschriften des § 274 UGB zur Zusammenfassung des Ergebnisses der Prüfung in einem Bestätigungsvermerk zusätzlich zu beachten.[53]

ISA 570 wurde 2015 vom International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) geändert und gilt in dieser Fassung für die Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume, die am oder nach dem 15.12.2016 enden,[54] dh insb für die Prüfung aller Abschlüsse mit Stichtag 31.12.2016 und danach. Echte inhaltliche Neuerungen bringt ISA 570 (revised 2015) gegenüber der Vor-Version des Standards aus 2008 jedoch im Hinblick auf das Prüfungsvorgehen nicht – weite Teile wurden wortgleich übernommen, im Hinblick auf die Berichterstattung des Abschlussprüfers gibt es kleinere Änderungen. ISA 570 (revised 2015) liegt anders als die Vor-Version derzeit noch nicht in deutscher Übersetzung vor. Jedoch wurde der geänderte Standard bereits durch den Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision als Voraussetzung für die Anwendbarkeit in Österreich übernommen; nach der jüngst erfolgten Änderung des Fachgutachtens KFS/PG 1 ist es dafür nicht mehr notwendig, dass der Standard in deutscher Übersetzung vorliegt.[55] In der Zwischenzeit wurde der deutsche IDW PS 270 nF verabschiedet, der eine

49 Vgl ua *Hanusch/Schmidl*, Going Concern und Abschlussprüfung, RWZ 2017, 61.
50 Vgl KFS/PG 1, Rz 13.
51 Vgl KFS/PG 3, Rz 29.
52 Vgl KFS/PG 1, Rz 3.
53 Vgl KFS/PG 1, Rz 18 ff.
54 Vgl ISA 570.8.
55 Vgl KFS/PG 1, Rz 5. Diese Abkehr vom Grundsatz der deutschen Übersetzung der ISA als Voraussetzung für die Übernahme in Österreich war notwendig, da ansonsten wesentliche international bereits geltende Standards in Österreich nicht anwendbar gewesen wären. Eine deutsche Übersetzung und damit deutsche Interpretation

vollinhaltliche Umsetzung des ISA 570 mit sich bringt und weitere Klarstellungen zur Prüfung (und auch Rechnungslegung) enthält.

Der prinzipielle Aufbau des ISA 570, an dem sich die weiteren Ausführungen orientieren, lässt sich wie folgt zusammenfassen:

- ISA 570.10–15 **Risk Assessment** (Prüfungsplanung): können **erhebliche Zweifel** an der Fortführungsannahme identifiziert werden?
- ISA 570.16 **Risk Response** (Prüfungsdurchführung): bestehen **wesentliche Unsicherheiten** im Fall von erheblichen Zweifeln?
- ISA 570.17–18 **Schlussfolgerungen** des Abschlussprüfers: liegen ausreichende geeignete Prüfungsnachweise vor?
- ISA 570.19-20 **Angaben** im Abschluss: sind diese ausreichend?
- ISA 570.21–24 **Bestätigungsvermerk**
- ISA 570.25 **Kommunikation** des Abschlussprüfers mit den Organen der Gesellschaft

3.1. Abgrenzung der Verantwortlichkeiten zwischen Abschlussaufsteller und Abschlussprüfer

Für die Beurteilung, ob das Unternehmen zur Fortführung fähig und damit die Annahme der Unternehmensfortführung angemessen ist, ist der Abschlussaufsteller (der Unternehmer bzw die gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft) verantwortlich,[56] der daraus auch die Konsequenzen für die Bewertung des Vermögens und der Schulden zu ziehen hat bzw über allfällige Unsicherheiten im Zusammenhang mit der Beurteilung bis hin zu einem Abgehen von der Going-Concern-Prämisse im Einklang mit den Rechnungslegungsbestimmungen nach UGB oder IFRS zu berichten hat. Die Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers bauen auf dieser Beurteilung und den daraus gezogenen Konsequenzen auf.

Der Abschlussprüfer hat hingegen ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen, um zu beurteilen, ob die Annahme der Unternehmensfortführung durch den Abschlussaufsteller angemessen ist sowie ob eine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit dieser Annahme besteht.[57] Eine fehlende Beurteilung des Abschlussaufstellers kann jedenfalls nicht durch die alleinige Beurteilung des Abschlussprüfers ersetzt werden, weil erstere die Basis für letztere ist. Je nach Beurteilung des Abschlussprüfers sind damit unterschiedliche Folgen für seine Berichterstattung im Bestätigungsvermerk oder auch im Rahmen einer Redepflicht an die Organe der Gesellschaft verbunden.

Abseits der Rechnungslegung liegt es ausschließlich in der Verantwortung der Geschäftsleitung, ggf einen Antrag zur Insolvenzeröffnung rechtzeitig einzubringen, um zivilrechtlichen und allenfalls auch strafrechtlichen Folgen aufgrund eines Verstoßes gegen die

wäre für eine flächendeckende Beachtung des Standards in Österreich dennoch vorteilhaft. ISA 570 (revised 2008) liegt hingegen in deutscher Übersetzung vor und diese kann aufgrund der weitgehenden Identität mit ISA 570 (revised 2015) zumindest bei sprachlichen Auslegungsschwierigkeiten des englischen Originaltextes hilfsweise herangezogen werden. Vgl auch FN 48.

56 Vgl *Wagenhofer* in *Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka*, HBA § 201 Abs 2 Z 2 Rz 53 sowie ISA 570.3 f.

57 Vgl ISA 570.6.

Insolvenzantragspflicht zu entgehen. Die auf die Richtigkeit der Rechnungslegung abzielende Abschlussprüfung ist keine spezifisch insolvenzrechtliche Beurteilung, ob von der Geschäftsführung ein Antrag auf ein Insolvenzverfahren einzubringen ist.[58] Von der Rolle des Abschlussprüfers ist die Rolle eines Beraters, etwa eines im Insolvenzrecht erfahrenen Wirtschaftsprüfers, abzugrenzen, der die Geschäftsleitung als sachverständiger Berater bei der Erstellung einer insolvenzrechtlichen Fortbestehensprognose unterstützt. Abhängig vom konkreten Umfang dieser Beratung kann der Abschlussprüfer einen solchen Auftrag beim geprüften Unternehmen regelmäßig nicht annehmen, hätte er doch damit im Hinblick auf einen wesentlichen Aspekt bei der Aufstellung des Abschlusses mitgewirkt und würde damit gegen das Verbot der Selbstprüfung verstoßen.

Es soll an dieser Stelle kurz auf die Rolle des von der Person des Abschlussprüfers unabhängigen abschlusserstellenden Steuerberaters/Wirtschaftsprüfers im Zusammenhang mit Going-Concern-Risiken eingegangen werden. Anders als die Aufstellung des Abschlusses selbst als Akt der Geschäftsführung können die Vorarbeiten zur Aufstellung (= die Erstellung des Abschlusses) auf einen Steuerberater/Wirtschaftsprüfer übertragen werden.[59] Im bereits zitierten Urteil vom 26.1.2017 hatte sich der BGH nicht nur mit materiellrechtlichen Fragestellungen der Fortführungsannahme auseinanderzusetzen, sondern auch und vor allem mit der haftungsrelevanten Frage, ob ein mit der Abschlusserstellung einer Kapitalgesellschaft beauftragter Steuerberater zu einer Überprüfung[60] der der Bilanzierung zugrunde gelegten Fortführungsannahme der Geschäftsführung in einem offenkundigen Zweifelsfall (negatives Eigenkapital) verpflichtet ist und diesen eine konkrete Hinweis- bzw Warnpflicht trifft. Beides wurde vom BGH bejaht, ohne dass an dieser Stelle auf Details eingegangen werden kann. Die mittelbaren Auswirkungen dieser Judikatur in Österreich sind abzuwarten. Eine entsprechende Ergänzung des Fachgutachtens KFS/RL 26 über Grundsätze der Erstellung von Abschlüssen ist in Arbeit.

3.2. Planung der Prüfung (Risk Assessment)

Bei der Einschätzung des **Fehlerrisikos** im Abschluss (Risk Assessment) durch den Abschlussprüfer ist festzustellen, ob erhebliche Zweifel iZm der Unternehmensfortführung vorliegen. Eine unzutreffende Beurteilung der Fortführungsannahme durch das Management stellt idR ein wesentliches **Prüfungsrisiko**[61] dar. Das Prüfungsrisiko wird durch das Fehlerrisiko im Abschluss und durch das Entdeckungsrisiko des Abschlussprüfers beeinflusst, das Fehlerrisiko wiederum durch das **inhärente Risiko** bzw die Fehleranfälligkeit von Abschlussposten (zB im Hinblick auf die Bewertung) und das Risiko, dass Fehler durch das interne Kontrollsystem nicht verhindert werden (**Kontrollrisiko**). Die Going-Concern-Prämisse wirkt sich auf das inhärente Risiko aus, welches bei Existenz von der Fortführungsannahme möglicherweise entgegenstehenden Gründen ansteigt. Das inhärente Risiko im Prüffeld „Going Concern" ist bei Unternehmen in der

58 Zu den Herausforderungen der Prüfung der Anhangangabe gem § 225 Abs 1 UGB siehe unten in Kap 3.3.

59 Vgl KFS/RL 26, Rz 10.

60 Damit ist weniger eine detaillierte Prüfpflicht im Sinne einer Abschlussprüfung gemeint als eine Plausibilitätsbeurteilung, ob die Erklärungen der Geschäftsführung stichhaltig und substantiell sind.

61 Prüfungsrisiko im Rahmen des risikoorientierten Prüfungsansatzes verstanden als Abgabe eines uneingeschränkten Testats, obwohl der Abschluss wesentliche Fehldarstellungen enthält.

Krise auch deshalb als hoch zu beurteilen, weil die Fortführungsprognose und die zugrundeliegende Unternehmensplanung auf einer zukunftsgerichteten und oftmals schwer objektivierbaren Einschätzung des Managements beruht und die komplexen bilanz- und insolvenzrechtlichen Rahmenbedingungen die Expertise der Entscheidungsträger überfordern können, wodurch Fehler leichter passieren: Going Concern ist für die meisten Abschlussaufsteller eben kein „Routineproblem" der Rechnungslegung! Die Gefahr, dass ein Abgehen von der Fortführungsannahme oder auch nur die Berichterstattung über Going-Concern-Risiken dem Unternehmen und seinen Sanierungsaussichten schadet, kann den Aufsteller zudem zu nicht sachgerechten Entscheidungen motivieren. Schließlich ist Going Concern ein solch fundamentales Rechnungslegungsprinzip, dass bei einer Fehleinschätzung idR kein „true and fair view" durch den Abschluss mehr gewährleistet ist.

Interne Kontrollen, die das inhärente Risiko abschwächen, sind zu identifizieren und zu beurteilen. Auch wenn sich die wesentlichen Erkenntnisse im Prüffeld „Going Concern" primär aus Detailprüfungshandlungen ergeben werden und dieses einer umfassenden System- oder IKS-Prüfung wenig zugänglich erscheint, ist vor allem die Auseinandersetzung des Prüfers mit dem Risikomanagementsystem (als Teil des IKS) im Unternehmen, das auch und besonders bestandsgefährdende Risiken erfassen und abwehren soll, sinnvoll: die Vorgehensweise des Managements zur Identifikation von Going-Concern-Risiken wie bspw die laufende Beschäftigung mit der Unternehmensplanung beeinflusst das Fehlerrisiko.

Der Prüfer hat also im Rahmen seiner Risikobeurteilung (risk assessment) nach ISA 315 zu evaluieren, ob Umstände vorliegen, die **erhebliche Zweifel** im Hinblick auf die Fortführungsfähigkeit des Unternehmens aufwerfen können.[62] Bei solchen Umständen handelt es sich in der Terminologie des UGB um jene bereits herausgearbeiteten Gründe, die der Fortführungsannahme möglicherweise entgegenstehen. Dafür sind Kenntnisse der Geschäftstätigkeit sowie des wirtschaftlichen und rechtlichen Umfelds einschließlich der Branche des Unternehmens notwendig. Als besonders wichtiger Teil der Analyse bereits in der frühen Phase, etwa im Rahmen einer Vorbesprechung zur Abschlussprüfung, ist die Geschäftsleitung zu befragen, ob sie von der Fortführung des Unternehmens ausgeht und ob aus ihrer Sicht Anhaltspunkte für erhebliche Zweifel an der Fortführung (Fortführungsrisiken) vorliegen, unabhängig davon, ob die Geschäftsleitung zu diesem Zeitpunkt bereits eine (detaillierte) Beurteilung der Fortführungsannahme vorgenommen hat.[63] Solche Anhaltspunkte können finanzieller, betrieblicher, rechtlicher oder sonstiger Natur sein: In den Anwendungshinweisen zu ISA 570 als Teil des Standards findet sich eine Liste von Beispielen dafür, wobei die Aufzählung weder abschließend ist noch das Zutreffen einer oder mehrerer Punkte automatisch ein Going-Concern-Risiko für jedes Unternehmen bedeutet.[64] UE ist bereits frühzeitig ein besonderes Augenmerk auf das Liquiditätsrisiko (Zahlungsunfähigkeit als Insolvenzgrund) und die Eigenkapitalausstattung (negatives Eigenkapital als möglicher Indikator für

62 Vgl ISA 570.10. „Erhebliche Zweifel" und bei der neuen Übersetzung des ISA 570 (revised) voraussichtlich mit „bedeutsame Zweifel" übersetzt, vgl FN 48.
63 Vgl ISA 570.10.
64 Vgl ISA 570.A3.

insolvenzrechtliche Überschuldung als weiterer Insolvenzgrund oder Eigenmittelquote < 8 % als Hinweis auf einen Reorganisationsbedarf iSd URG) des Unternehmens zu legen. Auch die Pläne und Maßnahmen des Managements zur Begegnung dieser Risiken, sofern solche existieren, sind Teil dieser frühzeitigen Analyse, die dann im weiteren Verlauf der Prüfung vertieft wird. Klarerweise ist die Identifikation von Going-Concern-Risiken nicht auf die Planungsphase der Prüfung beschränkt, vielmehr hat der Abschlussprüfer mit kritischer Grundhaltung während der gesamten Prüfung auf entsprechende Hinweise zu achten.[65]

Falls aus den vorgenannten Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung, aber auch im weiteren Verlauf der Prüfung keine offensichtlichen Anhaltspunkte identifiziert wurden, die erhebliche Zweifel an der Unternehmensfortführung begründen, ist die Prüfung der Going-Concern-Annahme durch den Abschlussprüfer damit erledigt, da die Annahme als angemessen beurteilt werden kann. Diesfalls sind Detailprüfungshandlungen zur Fortführungsannahme auch nicht erforderlich[66] und ein „**Schnell-Ausstieg**" aus der Going-Concern-Prüfung möglich. Eine Kernfrage ist hier, ob der Abschlussprüfer eine explizite Fortführungsprognose (in schriftlicher Form) einzufordern hat. In der Praxis, insb bei KMU[67], ist es nicht unüblich, dass das Management keine detaillierte Einschätzung der Annahme der Unternehmensfortführung, etwa auf Basis von integrierten Planungsrechnungen einschließlich Beschreibung der Planungsannahmen, vornimmt und dennoch bei der Abschlussaufstellung (implizit) von der Fortführung ausgeht. Fraglich ist hier vor allem, ob bzw in welchem Umfang die Einschätzung des Managements von diesem zu dokumentieren und dem Abschlussprüfer als Prüfungsnachweis zu übergeben ist. Der Abschlussprüfer ist jedenfalls nicht dafür verantwortlich, eine fehlende Analyse der Geschäftsleitung durch eine eigene zu ersetzen.[68] Eine Weigerung des Managements trotz Aufforderung durch den Abschlussprüfer, eine fundiert begründete und dokumentierte Einschätzung abzugeben, kann nach pflichtgemäßem Ermessen des Abschlussprüfers im Einzelfall ein Prüfungshemmnis darstellen[69] (siehe zu den Auswirkungen auf das Prüfungsurteil die Ausführungen unten unter Gliederungspunkt 3.4.1).

Hier ist allerdings zu differenzieren: anders als bei einem Unternehmen, bei dem Gründe identifiziert wurden, die dem Going Concern möglicherweise entgegenstehen (also erhebliche Zweifel daran bestehen), wodurch erhöhte Sorgfalts- und Prüfpflichten bei der Fortführungsannahme eine detaillierte Befassung durch das Management in Form einer expliziten **Fortführungsprognose** unumgänglich machen, kann bei einem Unternehmen, das in der Vergangenheit profitabel war, leicht auf Liquidität zurückgreifen kann und buchmäßig nicht überschuldet ist („Quicktest"), von einer detaillierten Begründung für die Fortführungsannahme regelmäßig abgesehen werden – sofern keine

65 Vgl ISA 570.11.

66 Siehe auch *Wagenhofer* in *Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka*, HBA § 201 Abs 2 Z 2 Rz 56 f.

67 ISA 570.A4 f weisen darauf hin, dass KMU einerseits aufgrund ihrer Flexibilität oftmals widerstandsfähiger im Hinblick auf bestandsgefährdende Risiken sein können, andererseits aufgrund ihrer geringen Größe auch verwundbarer.

68 Vgl ISA 570.A9.

69 Vgl *Thiergard*, Praktische Anwendung der ISA in Deutschland – Prüfung der Going-Concern-Prämisse (ISA 570), WPg 2013, 890.

sonstigen Indikatoren für Going-Concern-Risiken identifiziert wurden.[70] Dafür spricht eben auch, dass es sich bei der Annahme der Unternehmensfortführung um eine gesetzlich vermutete Annahme der Rechnungslegung handelt, die folglich nur bei „Krisensymptomen" vom Abschlussaufsteller vertieft zu begründen bzw zu widerlegen ist. Dann aber muss der Abschlussprüfer die Fortführungsprognose auch einfordern.[71]

Es ist aber ebenso möglich, dass die im Rahmen des Risk Assessment erlangten Nachweise solch erhebliche Zweifel ergeben, dass eine **Fortführungsannahme generell ausgeschlossen** ist.

Identifizierte erhebliche Zweifel, also Going-Concern-Risiken, die der Unternehmensfortführung möglicherweise entgegenstehen, stellen bei Vorhandensein aus den genannten Gründen regelmäßig ein bedeutsames Risiko iSd ISA 315.27 ff dar und ziehen entsprechend zu planende umfangreiche Prüfungshandlungen (im Rahmen des Risk Response) insb zur Identifikation von wesentlichen Unsicherheiten nach sich.

Es sei an dieser Stelle angemerkt, dass eine ggf erforderliche detaillierte Prüfung der Fortführungsannahme häufig den zuvor „budgetierten Rahmen" einer Abschlussprüfung sprengt, falls das Risiko bis dahin so nicht gesehen wurde. Aus einer geringen Erfahrung der Geschäftsleitung im Krisenmanagement und einer unzureichenden Aufbereitung von Unterlagen seitens der Gesellschaft, insb zur Liquiditätsplanung, resultiert in der Praxis nicht selten eine besonders langwierige und komplexe Abschlussprüfung. Die Standardprüfungsverträge für Abschlussprüfungen sehen zumindest iZm (hier regelmäßig vorliegenden) Sachverhalten, die Redepflicht auslösen, vor, dass **Honorarnachverrechnungen** möglich sind.

3.3. Durchführung der Prüfung (Risk Response)

Als Ergebnis der Planungsphase der Prüfung sollte der Abschlussprüfer ein Verständnis dafür erlangt haben, ob der Abschlussaufsteller auf Going-Concern-Basis zu bilanzieren beabsichtigt, weil er von der Fortführungsannahme ausgeht, und ob er ggf dennoch erhebliche Zweifel an dieser Annahme identifiziert hat. Der Abschlussprüfer hat diese Einschätzungen im Sinne einer ersten Plausibilitätsbeurteilung mit seiner eigenen Erwartungshaltung basierend auf seinen Kenntnissen über die Geschäftstätigkeit und das Umfeld des Unternehmens abgzugleichen. Danach ist zu evaluieren, ob und welche **wesentliche Unsicherheiten** iZm den erheblichen Zweifeln an der Unternehmensfortführung bestehen.

Die vom Abschlussaufsteller aus eigenem Antrieb oder nach Aufforderung vorgelegte Fortführungsprognose ist dabei vom Abschlussprüfer durch geeignete Detailprüfungshandlungen zu verifizieren. Der Zeitraum der Beurteilung durch den Abschlussprüfer orientiert sich am Zeitraum, den das Management seiner Going-Concern-Beurteilung zugrunde legt. Falls die Fortführungsprognose jedoch einen Einschätzungszeitraum von weniger als zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag umfasst, was nach UGB und

70 Vgl ISA 570.A9.
71 Vgl ISA 570.16.

IFRS als Mindestzeitraum der Prognose anzusehen ist[72], muss der Abschlussprüfer die Ausdehnung auf zumindest zwölf Monate einfordern.[73] Es ist nichts dagegen einzuwenden, wenn der Abschlussprüfer im Rahmen seines pflichtgemäßen Ermessens aus Vorsichtsgründen eine Planungsrechnung und eine darauf basierende Prognose einfordert, die zwölf Monate nach dem Datum der Abschlussaufstellung oder überhaupt sinnvollerweise das laufende und das Folgejahr umfasst. Ereignisse oder Gegebenheiten, die außerhalb des Einschätzungszeitraums des Managements liegen, können die Fortführungsannahme natürlich auch gefährden. Für den Abschlussprüfer ist es ausreichend, die Geschäftsleitung zu befragen, ob solche Risiken bekannt sind.[74] Nur bei daraus identifizierten erheblichen Zweifeln sind weitere Nachforschungen anzustellen.[75] UE bedeutet dies, dass es sich dabei um konkret drohende Risiken handeln muss, etwa um das Auslaufen einer Finanzierung (kurz) nach dem Einschätzungszeitraum des Managements, ohne dass absehbar wäre, wie die Refinanzierung gelingen soll.

Folgende **zusätzliche Prüfungshandlungen** können im Hinblick auf die Fortführungsprognose des Managements erforderlich sein:[76]

Ausgangspunkt der Prüfungshandlungen wird regelmäßig die **Unternehmensplanung** sein, auf der die Fortführungsprognose basiert. Anhaltspunkte zur Vorgehensweise liefert ISA 540 zur „Prüfung geschätzter Werte in der Rechnungslegung, einschließlich geschätzter Zeitwerte, und der damit zusammenhängenden Abschlussangaben". Die erforderliche Auseinandersetzung des Abschlussprüfers mit den Planungsrechnungen und Diskussion dieser mit dem Management als Aufsteller der Planungsrechnungen hat jedenfalls eine hohe Relevanz. Das gilt insb für ausreichend disaggregierte Liquiditätsplanungen (Finanzpläne), idealerweise als Teil einer integrierten Planungsrechnung für zumindest jenen Zeitraum, der der Going-Concern-Beurteilung zugrunde gelegt wurde, um beurteilen zu können, ob die Spitzen des Liquiditätsbedarfs des Unternehmens voraussichtlich abgedeckt werden können. Dabei ist die Verlässlichkeit und ausreichende Fundierung der zugrunde liegenden Daten und Annahmen der Planung zu evaluieren.[77] Sensitivitätsanalysen der wichtigsten Annahmen leisten hier einen wertvollen Dienst, um das Ausmaß der Unsicherheiten der Planung einschätzen zu können und beurteilen zu können, ob diese Unsicherheiten wesentlich sind. Während die Prüfung der rechnerischen Richtigkeit von Planungsrechnungen für den Abschlussprüfer oftmals relativ einfach ist, ist die Prüfung der Vollständigkeit und Plausibilität (Glaubwürdigkeit) von Planungsrechnungen regelmäßig komplex und mit einem großem Beurteilungsspielraum verbunden. Einen Anhaltspunkt bei der Beurteilung der Verlässlichkeit der Planungsrechnung kann die Planungstreue in der Vergangenheit liefern, indem der Prüfer Plan-Ist-Vergleiche für vergangene Perioden oder die laufende Periode anstellt („backtesting").[78] Die erforderliche Intensität der Beschäftigung des Prüfers mit der Planung

72 Siehe dazu im Detail die Ausführungen in Kap 2.3.
73 Vgl ISA 570.13.
74 Vgl ISA 570.15 und ISA 570.A15.
75 Vgl ISA 570.A14.
76 Vgl dazu auch ISA 570.16; 570.A16 ff; *Wagenhofer* in *Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka*, HBA § 201 Abs 2 Z 2 Rz 59.
77 Vgl ISA 570.16(c).
78 Vgl ISA 570.A18.

ist, wie auch die erforderliche Intensität der Planung durch das Management selbst, „krisenorientiert" im Sinne eines „beweglichen Systems" zu sehen: eine umso genauere Befassung wird erforderlich sein, je ausgeprägter die Krisensymptome bzw Going-Concern-Risiken sind.[79] Eine Weigerung der gesetzlichen Vertreter, eine Planungsrechnung überhaupt aufzustellen und dem Prüfer auszuhändigen, kann ein Prüfungshemmnis darstellen, wenn die Fortführungsannahme nicht mit anderen Mitteln nachgewiesen werden kann. Abseits aller fachlich-technischen Herausforderungen, die komplexe Planungsrechnungen mit sich bringen, ist die Problematik von Planungsrechnungen als Grundlage von Fortführungsprognosen, dass die Sicht des Managements (menschlich verständlich) oftmals nicht neutral oder willkürfrei ist und anstelle einer „realistischen" Planung das „Prinzip Hoffnung" vorherrscht. Die Auswirkung einer bestehenden Krise auf die Zukunft wird oftmals unterschätzt, was zu Planungen mit „Hockey-Stick-Effekt" führt. Bei einer aus Sicht des Prüfers fehlerhaften oder unplausiblen Planung ist eine Adaptierung einzufordern.

Generell ist ein besonderes Augenmerk auf Prüfungshandlungen im Zusammenhang mit der Aufrechterhaltung der **Zahlungsfähigkeit** des Unternehmens zu richten.[80] Ein wichtiges Element der Prüfung von Liquiditätsplänen ist dabei die Einsichtnahme in die Finanzierungsverträge der Gesellschaft. Erst durch den Nachweis der Existenz und der Konditionen von (Rahmen-)Finanzierungen kann beurteilt werden, ob diese wahrscheinlich auch in Zukunft zur Verfügung stehen, was regelmäßig eine wichtige Annahme in den Planungen darstellt. Es ist auf die Laufzeiten der Finanzierungen, die Erfüllung etwaiger Financial Covenants durch den Kreditnehmer und Kündigungsrechte der Kreditgeber zu achten.

Die Unternehmensplanung sollte weiters die **eingeleiteten oder geplanten Maßnahmen** des Managements reflektieren. Gerade in Krisensituationen sind die Durchführung und der Erfolg von Sanierungsmaßnahmen eine oftmals entscheidende Annahme im Rahmen der Planungsrechnung. Es ist vom Prüfer zu beurteilen, ob die Maßnahmen durchführbar und effektiv, dh geeignet, um die Situation zu verbessern, sind. Es sind verschiedenste Maßnahmen zur Absicherung der Fortführungsannahme denkbar wie die Beschaffung von Liquidität durch Verkauf von Vermögensgegenständen, die Aufnahme von neuen Krediten bzw die Verlängerung alter, die Vermeidung oder Verschiebung von Ausgaben oder die Beschaffung von zusätzlichem Eigenkapital durch eine Kapitalerhöhung, was grundsätzlich nicht nur ein Liquiditäts-, sondern auch ein Überschuldungsproblem zu lösen vermag. Die Durchführbarkeit von Maßnahmen kann aus rechtlichen oder faktischen Gründen zweifelhaft sein. Hinsichtlich der Effektivität werden die mit den Maßnahmen verbundenen Kosten und die daraus erzielbaren Erfolge oftmals zu optimistisch eingeschätzt. Zu geplanten Maßnahmen und ihrer Umsetzbarkeit kann eine schriftliche Stellungnahme des Managements jedenfalls hilfreich sein.

79 Vgl *Schlager*, Fortführungsprognosen und Fortbestehensprognosen im Rahmen von Prüfungen und Begutachtungen, in *Kern*, Brennpunkte der Wirtschaftsprüfung und des Steuerrechts: Orientierungshilfe für die Praxis, 2008, 128.

80 So auch die Anwendungshinweise zu KFS RL 28: Auf die zukünftige Aufrechterhaltung der Zahlungsfähigkeit ist besonders Bedacht zu nehmen. In diesem Zusammenhang kann das „Orientierungshilfeerkenntnis" des OGH (19.1.2011, 3 Ob 99/10w) hilfreich sein. Vom Fachsenat für Betriebswirtschaft der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer wird aktuell an einem eigenen Fachgutachten „Zahlungsunfähigkeit" gearbeitet.

Eine mögliche Maßnahme zur Absicherung des Going Concern ist auch die Abgabe von Finanzierungsgarantien durch nahestehende Parteien wie insb den oder die Gesellschafter oder auch durch Dritte. Zu nennen ist hier insb die **Patronatserklärung**. Vom Abschlussprüfer ist durch Einsichtnahme in die schriftliche Patronatserklärung ihre Existenz und vor allem ihr rechtlicher Erklärungsinhalt zu überprüfen, da in der Praxis verschiedene Ausprägungen von Patronatserklärungen („harte" und „weiche") vorkommen können.[81] Zwar kann auch eine „weiche" Patronatserklärung im Rahmen der Beurteilung der Fortführungsannahme relevant sein, zur Absicherung der Going-Concern-Prämisse wird idR aber nur die rechtlich verbindliche „harte" Patronatserklärung geeignet sein. Im Hinblick auf die Durchsetzbarkeit der Finanzierungszusage muss – wie allgemein bei Kreditzusagen – vom Abschlussprüfer auch beurteilt werden, ob die Bonität des Erklärenden (Patrons) zur Erfüllung des Anspruchs überhaupt ausreichen würde. Gerade beim üblichen Fall von Patronatserklärungen, die von nahestehenden Parteien abgegeben werden, kann dies auch bei Einsichtnahme in einen aktuellen Abschluss des Patrons eine schwierige Beurteilung sein. Nach Meinung des Berufsstandes muss aus der Patronatserklärung zudem eine direkte Berechtigung des Begünstigten ableitbar sein und die Laufzeit der Patronatserklärung muss mindestens zwölf Monate ab Erteilung des Bestätigungsvermerks[82] umfassen, wobei eine unbeschränkte Laufzeit empfohlen wird.[83] Als Teil der Patronatserklärung oder unabhängig davon kann die Unternehmensfortführung auch durch eine Rangrücktrittserklärung oder einen bedingten Forderungsverzicht abgesichert werden. Die Rechtsqualität der Erklärung ist auch hier entscheidend und vom Abschlussprüfer – ggf unter Einholung von rechtlichem Rat – zu beurteilen. Sinnvoll erscheint es aus Sicht des Abschlussprüfers, die Detailprüfungshandlungen ggf mit der Beurteilung solcher Maßnahmen als Reaktion auf die Krise zu beginnen, da die Going-Concern-Prüfung verkürzt werden kann, sofern Zusagen vorliegen, deren Eignung zur Beseitigung der Unsicherheit der Art, Höhe und des Zeitraums nach sowohl in rechtlicher Hinsicht als auch im Falle von Garantien im Hinblick auf die Bonität des Erklärenden zweifelsfrei feststeht.

Ein in der Praxis häufig kritischer Punkt ist in diesem Zusammenhang auch, ob die Annahme der Unternehmensfortführung ausschließlich durch im Zeitpunkt der Beurteilung vorliegende **rechtsverbindliche, schriftliche Zusagen** (zB Kreditzusage einer Bank, Zusage eines Gesellschafterdarlehens) gestützt werden kann. Inwieweit eine (plausible) Absichtserklärung für die Absicherung der Going-Concern-Prämisse ausreicht, kann nur im Einzelfall unter dem Blickwinkel der gesamthaften Situation des Unternehmens und unter Würdigung der Relevanz und Verlässlichkeit der (sonstigen) Prüfungsnachweise beurteilt werden. Mündliche Abreden können im Zweifel nicht ausreichen[84] und die Einholung schriftlicher Bestätigungen ist jedenfalls anzuraten. Jedoch kommt es letztlich auf

81 Vgl KFS/RL 24, Rz 1 ff.

82 Diese Ansicht scheint auf den ersten Blick widersprüchlich zu den Anforderungen der Rechnungslegung (mindestens zwölf Monate ab dem Abschlussstichtag), ist aber aus Vorsichtsgründen jedenfalls nicht zu beanstanden, wenn sich eine positive Fortführungsprognose ausschließlich auf eine harte Patronatserklärung stützt.

83 Vgl KFS/RL 24, Rz 23.

84 Vgl *Thiergard*, Praktische Anwendung der ISA in Deutschland – Prüfung der Going-Concern-Prämisse (ISA 570), WPg 2013, 891.

die Beurteilung der Wahrscheinlichkeit von Szenarien an, weshalb es unangemessen wäre, bloßen Absichtserklärungen generell die Relevanz abzusprechen. Auch wenn die Übertragung der Aussagen in der Judikatur zur insolvenzrechtlichen Fortbestehensprognose auf die Going-Concern-Annahme aufgrund der unterschiedlichen Zwecksetzungen von insolvenzrechtlichen und unternehmensrechtlichen Normen problematisch sein kann, erscheint die Begründung des OGH für sein Urteil 6 Ob 19/15k vom 19.2.2015 für solche Überlegungen relevant: „Die Fortbestehensprognose erfordert realistische Annahmen; bloßer Optimismus vermag eine entsprechend sorgfältige Analyse nicht zu ersetzen." Es bedürfe zumindest „tragfähiger Anhaltspunkte", dass eine Bank zu einer weiteren Kreditgewährung bereit sei; dafür ist es nicht unbedingt erforderlich, dass eine schriftliche bindende Zusage bereits vorliegt.

Eine vorliegende **insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose** ist vom Abschlussprüfer natürlich zu würdigen, da deren Ergebnis die Wahrscheinlichkeit einer Unternehmensfortführung maßgeblich beeinflusst, wenn sie auch das Ergebnis der unternehmensrechtlichen Fortführungsprognose nicht vorwegnimmt. In der Praxis wird idR ein Sachverständiger mit der Erstellung der Fortbestehensprognose samt zugrundeliegender Planungsrechnung in Form einer gutachterlichen Stellungnahme durch das Unternehmen beauftragt, was auch aus Sicht des Abschlussprüfers zu begrüßen ist, da ein solches Vorgehen im Allgemeinen die Verlässlichkeit der Prognose erhöhen wird. Im Hinblick auf die Person des Sachverständigen hat der Abschlussprüfer die Prüfungshandlungen nach ISA 500.8 durchzuführen, was ua die Beurteilung der Kompetenz und der Objektivität des Experten umfasst.

Bei einer Gefährdung der Existenz des Unternehmens durch Rechtsstreitigkeiten sind **Rechtsanwaltsbestätigungsschreiben** einzuholen.

Ebenso ist zu beurteilen, ob im Zeitablauf der Prüfung zusätzliche relevante Tatsachen oder Informationen seit dem Zeitpunkt der Going-Concern-Einschätzung des Managements hervorgekommen sind.[85] Besondere Erkenntnisse können hier aus Prüfungshandlungen zu „**Subsequent Events**" nach ISA 560 gewonnen werden,[86] zB aus der Durchsicht von Sitzungsprotokollen nach dem Abschlussstichtag und einer Analyse des aktuellsten verfügbaren Zwischenabschlusses sowie ganz allgemein einem Vergleich von Ist- mit Planzahlen zur Ableitung der Aussagekraft der Planungsrechnungen (Planungstreue) des Unternehmens.[87] Wie bereits ausgeführt, ist zu beachten, dass im Zusammenhang mit der Fortführungsannahme eine Unterscheidung von Ereignissen nach dem Bilanzstichtag in „werterhellend" und „wertbegründend" nicht zweckmäßig ist, da es bei der zukunftsgerichteten Fortführungsannahme einzig auf die Einschätzung zum Zeitpunkt der Aufstellung des Abschlusses (und nicht zum Abschlussstichtag) ankommt.[88] Bei erheblichen Verzögerungen der Aufstellung des Abschlusses ist zu überprüfen, ob dies auf die Fortführung betreffende Umstände zurückzuführen ist. Dann sind ggf zu-

85 Vgl ISA 570.16(d).
86 Vgl ISA 570.A16.
87 Vgl ISA 570.A18.
88 Vgl *IDW*, IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern-Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss (IDW Rs HFA 17), RWZ 2011, (313) 316.

sätzliche Prüfungshandlungen durchzuführen.[89] Eine verzögerte Jahresabschlussaufstellung führt generell nicht zu einer Verkürzung des Prognosezeitraums. Sollte also der Abschluss (unzulässigerweise) zB erst 13 Monate nach dem Bilanzstichtag aufgestellt werden, so beginnt der erforderliche künftige Betrachtungszeitraum für die Fortführungsannahme erst zu diesem Zeitpunkt, sodass sich hier der Betrachtungszeitraum auf bis zu drei Jahre nach dem Bilanzstichtag verlängern würde. UE ist der Abschlussprüfer generell angehalten, den Prüfungsauftrag in angemessener Zeit abzuschließen – eventuell eben auch mit einem modifizierten Prüfungsurteil – und sich nicht durch „Beschwörungen" von Verbesserungen der wirtschaftlichen Situation durch das Management zu lange hinhalten zu lassen.

Die Anforderungen des ISA 570 an die **Verhältnismäßigkeit von Prüfungshandlungen** sind anzuwenden. Bei KMU bzw weniger komplexen Unternehmen ist es häufig so, dass sich das Management bei seiner Einschätzung auf seine detaillierten Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit und die erwarteten Zukunftsaussichten verlässt und seine Einschätzung nicht umfassend dokumentiert hat. Sofern diese Einschätzung dem Abschlussprüfer vor dem Hintergrund seiner Kenntnis des Unternehmens und des Umfelds nicht widersprüchlich erscheint, kann eine Kombination von Gesprächen bzw Befragungen des Managements, insb zur Finanzierung der Gesellschaft, in Verbindung mit Einsichtnahme in unterstützende Dokumentation ausreichend sein.[90] Gerade bei KMU ist in Krisensituationen eine laufende finanzielle Unterstützung durch einen oder mehrere Gesellschafter-Geschäftsführer, etwa in Form von (Nachrang-)Darlehen, sowie generell dessen oder deren Fortführungswillen besonders zu würdigen.[91]

Als Ergebnis der Prüfungshandlungen zur Fortführungsannahme kann der Abschlussprüfer (sofern kein Prüfungshemmnis vorliegt) eine Aussage darüber treffen, **ob die Going-Concern-Annahme im Abschluss insgesamt angemessen ist und ob eine wesentliche Unsicherheit** in diesem Zusammenhang besteht. Davon abhängig ist die Prüfung, ob die Bilanzierung im Einklang mit der Annahme über die (Nicht-)Fortführung des Unternehmens vorgenommen wurde, bzw die notwendigen Angaben im Abschluss gemacht wurden.

Eine „**wesentliche Unsicherheit**" liegt nach ISA 570.18 dann vor, wenn nach der Beurteilung des Abschlussprüfers angemessene Angaben dazu notwendig sind, um eine möglichst getreue Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage („true and fair view" bzw „fair presentation") zu erreichen. Diese Definition stellt es weitgehend ins pflichtgemäße Ermessen des Prüfers, ob eine wesentliche Unsicherheit vorliegt. Auch wenn im Hinblick auf ursprünglich identifizierte Ereignisse und Gegebenheiten, die erhebliche Zweifel an der Fortführungsannahme aufwerfen können, in weiterer Folge vom Abschlussprüfer keine wesentliche Unsicherheit identifiziert wurde (damit sind sog „close call" Situationen angesprochen[92]), ist zu evaluieren, ob nicht dennoch Angabe-

89 Vgl ISA 570.26.
90 Vgl ISA 570.A12.
91 Vgl ISA 570.A13.
92 Der klassische Fall wäre bspw im Falle eines negativen Eigenkapitals eine harte Patronatserklärung zur Abdeckung eventueller Liquiditätsbedürfnisse oder unmittelbar eine Kapitalerhöhung.

pflichten in diesem Zusammenhang im Abschluss bestehen[93] (zB die Angaben zu Ermessensentscheidungen des Managements nach IAS 1.122 oder die Angabepflicht im Bericht nach Art 11 EU-VO[94]).

Bei der prinzipiell von der Fortführungsannahme zu trennenden Prüfung der **Anhangangabe nach § 225 Abs 1 UGB zum negativen Eigenkapital** wird sich der Abschlussprüfer mit der Frage auseinanderzusetzen haben, ob die Geschäftsleitung einen den gesetzlichen Anforderungen entsprechenden Status (zB hinsichtlich der Insolvenzfestigkeit von Rangrücktrittserklärungen nach § 67 Abs 3 IO) aufgestellt hat, der die **insolvenzrechtliche Überschuldung** aufgrund des Vorliegens stiller Reserven entkräften kann[95], und/oder eine insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose vorliegt. Die getätigten (auch zahlenmäßigen) Angaben sind damit abzustimmen. Diese Prüfungshandlungen zum Anhang sind als „österreichische Besonderheit" nicht Gegenstand des ISA 570. Für die Prüfung dieser Anhangangabe und eine ggf erforderliche Berichterstattung darüber im Bestätigungsvermerk sind die allgemeinen Bestimmungen der ISA anzuwenden. Auch die weiteren Ausführungen über die Gestaltung des Bestätigungsvermerkes in diesem Zusammenhang sind nicht ISA 570 zu entnehmen.

Im Hinblick auf die erforderlichen Angaben im **Lagebericht**[96] hat der Abschlussprüfer die Darstellung mit seiner eigenen Einschätzung zu vergleichen, die er während der Prüfung entwickelt hat.[97]

Wie bereits angeführt ist die **angemessene Dokumentation der Prüfungshandlungen** und Ergebnisse im Zusammenhang mit der Fortführungsannahme besonders wichtig, auch wenn ISA 570 keine eigenen Dokumentationsanforderungen enthält; das (Nicht-) Vorliegen einer wesentlichen Unsicherheit im Hinblick auf die Fortführungsannahme, die dazu durchgeführten Prüfungshandlungen einschließlich Feststellungen sowie die gezogenen Schlussfolgerungen sind jedenfalls zu dokumentieren.[98]

3.4. Berichterstattung des Abschlussprüfers über Going-Concern-Risiken

Vorweg sei darauf hingewiesen, dass mit der an die Öffentlichkeit gerichteten Berichterstattung des Abschlussprüfers über Going-Concern-Risiken im Bestätigungsvermerk potentiell die Gefahr einer „self-fulfilling prophecy" verbunden ist, indem mögliche Sanierungsmaßnahmen durch die Publizität der Unternehmensschieflage vereitelt werden. Wohl auch aufgrund der jedenfalls in der Vergangenheit üblichen „Formeltestate" werden Abweichungen vom Standardtext einer „clean opinion" vom abschlusserstellen-

93 Vgl ISA 570.20 und A26 f.
94 Siehe später in Kap 3.4.3.
95 Eine rein statische Betrachtung wird diesfalls jedoch selten ausreichen, da ja auch ein Zeitraum zu beachten ist, in welchem die Verwertung des Vermögens durchgeführt wird und dabei zu berücksichtigen ist, ob in diesem Zeitraum die Liquidität aufrechterhalten werden kann.
96 Vgl die Ausführungen in Kap 2.2.
97 Vgl KFS/PG 10, Rz 26.
98 Vgl *Thiergard*, Praktische Anwendung der ISA in Deutschland – Prüfung der Going-Concern-Prämisse (ISA 570), WPg 2013, 893.

den Unternehmen üblicherweise kritisch beäugt, und dies gilt besonders für allfällige sensible Aussagen zum Going Concern im Bestätigungsvermerk. Der Konflikt zwischen Informationsinteressen der Bilanz- bzw Berichtsadressaten und dem Schutzbedürfnis des Unternehmens[99] ist aber zugunsten der Informationsfunktion eines geprüften Abschlusses aufzulösen, weil weder die relevanten Rechnungslegungs- noch die Prüfungsnormen – mit Ausnahme jener über die Berichterstattung über besonders wichtige Prüfungssachverhalte nach ISA 701 (siehe dazu unten) – eine diesbezügliche explizite Schutzklausel zugunsten des Unternehmens vorsehen. Der Abschlussprüfer wird aber dennoch darauf achten, dem Unternehmen durch seine Offenlegung nicht zu schaden. Durch den üblichen Verweis auf die Offenlegungen des Unternehmens im Abschluss bzw Lagebericht gelingt dies in der Praxis zumeist auch, sofern das Unternehmen zu angemessenen Angaben bereit ist.

Dieses Problem stellt sich bei der an Organe der Gesellschaft gerichteten „internen" Berichterstattung des Abschlussprüfers (Redepflichten, Berichte an den Aufsichtsrat bzw Prüfungsausschuss) nicht. Im Sinne der Warn- und Hinweisfunktion dieser Berichterstattungen sind hier auch sensible Informationen anzuführen, wenn sie der Klarheit der Aussagen dienen.

3.4.1. Berichterstattung im Bestätigungsvermerk

Das Fachgutachten KFS/PG 3 über die „Erteilung von Bestätigungsvermerken nach den Vorschriften des UGB bei Abschlussprüfungen von Jahres- und Konzernabschlüssen" wurde im September 2016 zur Anpassung an die aktuelle Rechtslage sowie Neuerungen in den ISA grundlegend überarbeitet und zuletzt im September 2017 geändert.

Im Zusammenhang mit dem Grundsatz der Unternehmensfortführung relevante Neuerungen im Fachgutachten betreffen zum einen die eindeutige(re) Abgrenzung der Verantwortlichkeiten im Bestätigungsvermerk. Die neuen Muster für den Bestätigungsvermerk (hier: über die Jahresabschlussprüfung einer Kapitalgesellschaft) sehen iZm der Unternehmensfortführung folgendes Wording vor: „*Bei der Aufstellung des Jahresabschlusses sind die* ***gesetzlichen Vertreter*** *dafür verantwortlich, die Fähigkeit der Gesellschaft zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit zu beurteilen, Sachverhalte im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit – sofern einschlägig*[100] *– anzugeben, sowie dafür, den Rechnungslegungsgrundsatz der Fortführung der Unternehmenstätigkeit anzuwenden, es sei denn, die gesetzlichen Vertreter beabsichtigten, entweder die Gesellschaft zu liquidieren oder die Unternehmenstätigkeit einzustellen, oder haben keine realistische Alternative dazu.*"[101] Für die **Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers** enthält das Muster hingegen folgendes Wording: „*Wir ziehen Schlussfolgerungen über die Angemessenheit der Anwendung des Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Unternehmenstätigkeit durch die gesetzlichen Vertreter sowie, auf der Grundlage der erlangten Prüfungsnachweise, ob eine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten besteht,*

99 Vgl *Wagenhofer* in *Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka*, HBA § 201 Abs 2 Z 2 Rz 63.

100 Verständlicher wäre hier: *sofern zutreffend*; die Begründung dieser Wortwahl lag darin, dass die deutsche Übersetzung eben *sofern einschlägig* lautet.

101 Vgl KFS/PG 3, 26; KFS/PG 3, Rz 45.

die erhebliche Zweifel an der Fähigkeit der Gesellschaft zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen kann. Falls wir die Schlussfolgerung ziehen, dass eine wesentliche Unsicherheit besteht, sind wir verpflichtet, in unserem Bestätigungsvermerk auf die dazugehörigen Angaben im Jahresabschluss aufmerksam zu machen oder, falls diese Angaben unangemessen sind, unser Prüfungsurteil zu modifizieren. Wir ziehen unsere Schlussfolgerungen auf der Grundlage der bis zum Datum unseres Bestätigungsvermerks erlangten Prüfungsnachweise. Zukünftige Ereignisse oder Gegebenheiten können jedoch die Abkehr der Gesellschaft von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit zur Folge haben."[102]

Sofern eine **wesentliche Unsicherheit in Bezug auf die Unternehmensfortführung** besteht, muss der **Bestätigungsvermerk nach § 274 Abs 4 UGB eine Erklärung** dazu enthalten (andernfalls ist ein Negativvermerk nicht erforderlich).[103] Diese Erklärung wird in einem eigenen Abschnitt mit der Überschrift „Wesentliche Unsicherheiten in Bezug auf die Unternehmensfortführung" unmittelbar nach dem Abschnitt „Grundlage für das Prüfungsurteil" eingefügt.[104] UE macht dieser gesetzlich geforderte eigene Abschnitt, der diesen Aussagen im Bestätigungsvermerk eine besondere Sichtbarkeit verleihen soll,[105] aber nur dann Sinn, wenn es sich um ein im Hinblick auf Going-Concern-Sachverhalte nicht modifiziertes Prüfungsurteil handelt, in welchem auf die wesentliche Unsicherheit und die Angaben des Managements dazu im Abschluss hingewiesen wird. Dies ist einerseits aus der Formulierung des ISA 570.22 abzuleiten, wonach in diesen Fällen explizit anzuführen ist, dass das Prüfungsurteil im Hinblick auf diesen Sachverhalt nicht modifiziert ist. In diesem Fall ersetzt der eigene Abschnitt den bisherigen „hinweisenden Zusatz" zur Unternehmensfortführung („emphasis of matter paragraph"). Andererseits werden im Fall eines modifizierten Prüfungsurteils die Going-Concern-Risiken bereits als Teil des Prüfungsurteils bzw der Grundlage für das Prüfungsurteil („basis for opinion") anzugeben sein.[106]

Zusätzlich ist für Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse iSd § 189a Z 1 UGB (Public Interest Entities, PIEs), dh insb kapitalmarktorientierten Unternehmen, die EU-VO Nr 537/2014 zu beachten.[107] Diese sieht vergleichbar[108] zu den Anforderungen des ISA 700[109] iVm dem neuen ISA 701[110] vor, dass der Bestätigungsvermerk bei diesen Unternehmen zusätzlich eine Offenlegung des Abschlussprüfers zu „besonders wichtigen Prüfungssachverhalten" („**key audit matters**", KAMs) enthält. Sachverhalte im Zusammenhang mit der Unternehmensfortführung können KAMs sein, bei Bestehen einer wesentlichen Unsicherheit ist jedenfalls davon auszugehen.[111] Im Aufbau des Bestätigungsvermerks geht der Abschnitt „Wesentliche Unsicherheiten

102 Anlage 1 zum KFS/PG 3, 27.
103 Vgl KFS/PG 3 Rz 32. Dabei handelt es sich um kein modifiziertes Prüfungsurteil.
104 Vgl KFS/PG 3 Rz 30.
105 Vgl ISA 570.A28.
106 Vgl die Beispiele für die Formulierung von Bestätigungsvermerken mit Bezug zum Going Concern im Anhang zu ISA 570.
107 Vgl *Köll/Milla* in *Zib/Dellinger*, Großkomm UGB § 274 Rz 3.
108 Vgl KFS/PG 3 Rz 38.
109 ISA 700 „Vermerk des Abschlussprüfers".
110 ISA 701 „Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report".
111 Vgl ISA 570.A1 und KFS/PG 3 Rz 35.

in Bezug auf die Unternehmensfortführung" dem Abschnitt „Besonders wichtige Prüfungssachverhalte" vor[112] und ein doppeltes Anführen scheint nicht erforderlich. Jedoch muss gewährleistet sein, dass alle notwendigen Informationen zu KAMs, eine Zusammenfassung der im Hinblick auf das Going-Concern-Risiko gesetzten Prüfungshandlungen und ggf wichtige Feststellungen, die sich in Bezug auf diese Risiken ergeben, auch in diesem Fall in übersichtlicher Weise im Bestätigungsvermerk enthalten sind.

Unverändert bleibt mit Verweis auf das gebotene Vorgehen nach ISA 570[113] jedenfalls, dass die Abgabe eines **nicht modifizierten Prüfungsurteils** mit Hinweis auf die wesentliche Unsicherheit und die Abschlussangaben dazu nur dann möglich ist, wenn die Annahme der Unternehmensfortführung vom Abschlussprüfer als insgesamt angemessen beurteilt wurde und die Abschlussangaben zur wesentlichen Unsicherheit im Hinblick etwa auf § 222 Abs 2 UGB (zur Schaffung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage) und § 237 Abs 1 Z 1 UGB (zur Übereinstimmung der Bilanzierung und Bewertung mit dem Konzept der Unternehmensfortführung) zutreffend und ausreichend sind.[114] Falls die Angaben jedoch nicht angemessen sind, ist das **Prüfungsurteil im Einklang mit ISA 705 einzuschränken oder zu versagen**, mit der Begründung, dass eine wesentliche Unsicherheit im Hinblick auf die Unternehmensfortführung existiert, diese aber nicht angemessen offengelegt wurde.[115] Ist die Annahme der Unternehmensfortführung aus Sicht des Abschlussprüfers insgesamt nicht angemessen und der Abschluss wurde dennoch auf Basis dieser Annahme aufgestellt, wird nur ein **negatives (versagtes) Prüfungsurteil** in Betracht kommen.[116] Es liegt auf der Hand, dass eine Abgrenzung zwischen den Beurteilungen „angemessene Going-Concern-Annahme mit wesentlicher Unsicherheit" und „nicht angemessene Going-Concern-Annahme (oftmals ebenfalls mit Unsicherheit)" sehr schwierig sein kann, zumal es in der Rechnungslegung nicht exakt definiert ist, wann von der Going-Concern-Annahme abzugehen ist.[117]

Zusammengefasst ergibt sich folgender **Entscheidungsbaum** (vgl dazu auch Abb 2) für das Prüfungsurteil, wenn trotz Vorliegen erheblicher Zweifel der Abschluss unter der Annahme der Unternehmensfortführung von der Geschäftsleitung aufgestellt wurde (Regelfall): Wenn keine wesentlichen Unsicherheiten in Verbindung mit erheblichen Zweifeln an der Unternehmensfortführung vorliegen und die Fortführungsannahme des Managements angemessen ist, folgt daraus ein nicht modifiziertes Prüfungsurteil ohne Hinweis. Sollten allerdings erhebliche Zweifel vorliegen, ist zu entscheiden, ob die wesentlichen Unsicherheiten im Abschluss ausreichend erläutert sind. Falls dies nicht der Fall ist, folgt daraus ein eingeschränktes oder negatives Prüfungsurteil. Falls aber die Erläuterungen ausreichend sind und die Fortführungsannahme des Managements angemessen ist, kann ein nicht modifiziertes Prüfungsurteil samt eigenem Abschnitt zur

112 Vgl KFS/PG 3 Rz 41 f.
113 Vgl KFS/PG 3 Rz 29.
114 Vgl ISA 570.22.
115 Vgl ISA 570.23.
116 Vgl ISA 570.21. Ein nicht modifiziertes Prüfungsurteil mit entsprechenden Erläuterungen kann aber im (seltenen) Fall in Betracht kommen, dass dann der Abschluss tatsächlich zu Liquidationswerten aufgestellt wird; vgl ISA 570.A27.
117 Vgl die Ausführungen in Kap 2.1.

Hervorhebung der Unsicherheiten erteilt werden. Bei einer nicht angemessenen Fortführungsannahme ist auch bei intensiver Erläuterung der Unsicherheiten im Abschluss naturgemäß ein negatives Prüfungsurteil die Folge.

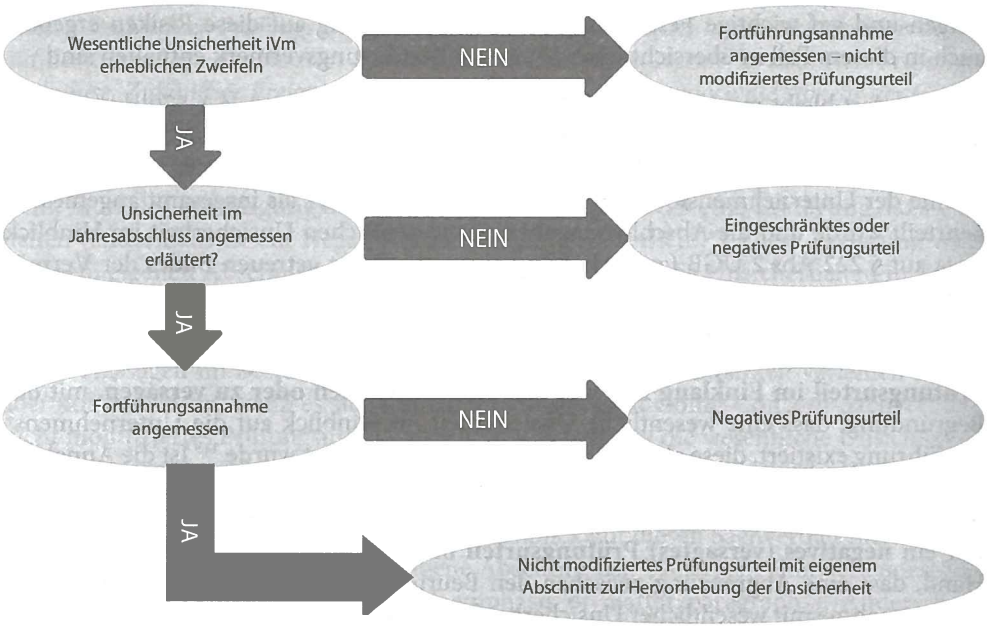

Abb 2: Entscheidungsbaum – Prüfungsurteil iZm Going Concern

Abweichendes muss bei Kleinstkapitalgesellschaften gelten, die weder einen Anhang noch einen Lagebericht aufzustellen haben und folglich auch wesentliche Unsicherheiten im Zusammenhang mit dem Going Concern nicht zu erläutern haben (dies aber natürlich freiwillig tun können). Die wesentliche Unsicherheit muss uE im Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers erläutert werden.

Die Folge eines **Prüfungshemmnisses** im Zusammenhang mit der Unternehmensfortführung, insb aufgrund mangelnder Bereitschaft des Managements zur näheren Begründung seiner Fortführungsannahme, wird eine Einschränkung oder Nichtabgabe des Prüfungsurteils sein.[118]

Aus der **Lageberichterstattung** gem §§ 243 bzw 267 UGB ergibt sich im Hinblick auf Going-Concern-Risiken eine zusätzliche Besonderheit im Vergleich zum Prüfungsvorgehen (rein) nach ISA. Der Bericht zum Lagebericht als Teil des Bestätigungsvermerks ist bei wesentlichen Unsicherheiten in Bezug auf die Unternehmensfortführung durch einen weiteren Absatz zu ergänzen, der auf die entsprechenden Angaben im Lagebericht hinweist.[119] Falls keine angemessene Erläuterung erfolgt, wurde der Lagebericht nicht nach den geltenden rechtlichen Anforderungen aufgestellt, steht eventuell nicht im Ein-

118 Vgl ISA 570.24 und A35.
119 Vgl KFS/PG 3 Rz 75 ff.

klang mit dem Jahresabschluss und/oder enthält eventuell wesentliche fehlerhafte Angaben. Diesfalls erfolgt im Bestätigungsvermerk eine Anpassung des Urteils und der Erklärung zum Lagebericht mit Verweis auf das Prüfungsurteil zum Jahresabschluss.

Im Hinblick auf die verpflichtenden **Angaben im Anhang gem § 225 Abs 1 UGB**, ob bei negativem Eigenkapital eine **Überschuldung iSd Insolvenzrechts** vorliegt, ist die Berichterstattung im Bestätigungsvermerk von der Berichterstattung zur Fortführungsannahme zu trennen. Dies folgt – wie weiter oben erläutert – daraus, dass diese Anhangangabe nicht nach den Anforderungen des ISA 570 zu prüfen ist. Zusätzlich erfordern die unterschiedlichen Wahrscheinlichkeitsanforderungen an die jeweiligen Prognosen auf Basis der Unternehmensplanung[120] eine differenzierte Betrachtung. Wiewohl eine positive Fortbestehensprognose eine valide Basis für eine positive Fortführungsprognose darstellt, gilt der Umkehrschluss nicht immer. Auch auf Basis einer negativen Fortbestehensprognose und einer daraus folgenden Insolvenzantragspflicht kann in Ausnahmefällen eine positive Fortführungsprognose möglich sein. Dies ist bei einem Insolvenzverfahren, das überwiegend wahrscheinlich zu einer Weiterführung des Unternehmens führen wird, vorstellbar.

Eine aus Sicht des Abschlussprüfers unzulässige Angabe im Anhang, dass keine Überschuldung vorliegt, bedingt also eine **von der Unternehmensfortführung unabhängige Einschränkung oder Versagung des Prüfungsurteils** nach ISA 705. Im Hinblick auf die unterschiedlichen Wahrscheinlichkeitsanforderungen ist es uE etwa denkbar, dass der Bestätigungsvermerk iZm der Anhangangabe zu § 225 Abs 1 eine Einschränkung vorsieht, da die überwiegende Wahrscheinlichkeit des Fortbestehens (noch) nicht abschließend beurteilt werden kann (was bspw bei operativen Sanierungen, die sich in der Anfangsphase befinden und für die noch keine Erfolgsnachweise vorliegen, häufig der Fall ist), jedoch die Fortführungsannahme nicht in hohem Maße unwahrscheinlich erscheint und deshalb ein Hinweis auf die im Anhang beschriebenen wesentlichen Unsicherheiten der Sanierung als ausreichend erachtet wird.

3.4.2. Redepflicht an die Organe der Gesellschaft

Eine Berichterstattung des Abschlussprüfers über Feststellungen zu Going-Concern-Risiken außerhalb des Bestätigungsvermerks wird im Rahmen der Redepflicht an die Organe der Gesellschaft nach § 273 UGB regelmäßig geboten sein.[121] Zu nennen ist hier – neben der früher greifenden Redepflicht aufgrund des Vorliegens einer wesentlichen Entwicklungsbeeinträchtigung – insb die Redepflicht aufgrund der Feststellung von Tatsachen, die den Bestand des geprüften Unternehmens gefährden (§ 273 Abs 2 UGB), die eine Folge von Prüfungshandlungen zur Annahme der Unternehmensfortführung sein kann. Aufgrund der Frühwarnfunktion ist bereits die bloße Möglichkeit der Bestandsgefährdung, wenn sie ein erhebliches Maß an Wahrscheinlichkeit besitzt, Auslö-

120 Für das Fortbestehen und damit die Aussage zur Anhangangabe des § 225 Abs 1 wird eine überwiegende Wahrscheinlichkeit des Eintreffens der auf der Unternehmensplanung basierenden positiven Fortbestehensprognose gefordert, für die Unternehmensfortführung wird gefordert, dass die Fortführungsprognose auf Basis derselben Unternehmensplanung nicht in hohem Maße unwahrscheinlich ist.

121 Zu Detailfragen der Ausübung der Redepflicht vgl KFS/PE 18 „Ausgewählte Fragen zur Redepflicht gemäß dem UGB und anderen anlassbezogenen Berichtspflichten des Abschlussprüfers".

ser für die Redepflicht.[122] Der deutsche PS 270 nF stellt in diesem Zusammenhang klar, dass das Vorliegen einer wesentlichen Unsicherheit iZm mit erheblichen Risiken der Unternehmensfortführung eine Bestandsgefährdung darstellt und damit eine Redepflicht auslöst.[123] Dieser Meinung ist auch für Österreich zu folgen. Im Zweifel wird eine Redepflicht im Prüfungsablauf schon im Rahmen des Risk Assessment, also im Stadium, in dem das Vorliegen von erheblichen Risiken iZm der Unternehmensfortführung festgestellt wurde, auszuüben und eine frühzeitige Warnung im Hinblick auf Entwicklungsbeeinträchtigung und in eventu Bestandsgefährdung auszusprechen sein. In diesem Zusammenhang ist auch auf das Bilanzstrafrecht hinzuweisen, da mit § 163b StGB nicht nur „unvertretbare Berichte von Prüfern" tatbestandsmäßig sind, sondern auch die Nicht-Erstattung des gesetzlich geforderten Berichts aufgrund drohender Bestandsgefährdung den Abschlussprüfer potenziell strafbar macht. Bei kritischer Fortführungssituation der Gesellschaft wird überdies häufig auch die Redepflicht nach § 273 Abs 3 UGB wegen Vermutung eines Reorganisationsbedarfs aufgrund der Verletzung der Kennzahlen des URG auszuüben sein (objektive Kriterien: Eigenmittelquote iSd § 23 URG mindestens 8 % und fiktive Schuldentilgungsdauer iSd § 24 URG maximal 15 Jahre). Auch eine Redepflicht wegen wesentlicher Schwächen des internen Kontrollsystems kann geboten sein, falls keine ausreichenden geeigneten Planungsunterlagen erstellt wurden. Schließlich kann auch die Redepflicht aufgrund schwerwiegender gesetzlicher Verstöße der gesetzlichen Vertreter in Betracht kommen, etwa wenn trotz insolvenznaher Krise diese ihren insolvenzrechtlichen Verpflichtungen nicht nachkommen und dies für den Prüfer eindeutig erkennbar ist.[124]

3.4.3. Sonstige Formen der Berichterstattung

Als weiteres Element der Berichterstattung ist auf die notwendige Kommunikation der Feststellungen des Abschlussprüfers zur Unternehmensfortführung an die für die Überwachung Verantwortlichen (Aufsichtsrat) hinzuweisen.[125] Auch hier ergeben sich Neuerungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse sowie aufsichtsratspflichtige, „sehr große" (= fünffach große) Gesellschaften durch die EU-VO Nr 537/2014 sowie die dazu ergangenen nationalen Gesetzesänderungen. Bei den Abschlussprüfungen dieser Unternehmen ist ein gesonderter Bericht des Abschlussprüfers an den Prüfungsausschuss des Aufsichtsrats (bzw bei Fehlen eines Prüfungsausschusses an den Aufsichtsrat selbst) zu erstatten. Art 11 Abs 2 lit i der EU-VO sieht vor, dass in diesem Bericht Ereignisse oder Gegebenheiten aus der Sicht des Abschlussprüfers erläutert werden, die erhebliche Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen oder wesentliche Unsicherheiten[126] darstellen können, wobei auch auf Garantien und andere für die Going-Concern-Beurteilung des Abschlussprüfers relevante Unterstützungsmaßnahmen für das Unternehmen einzugehen ist. Der Abschlussprüfer hat bei seiner Be-

122 Vgl *Köll/Milla* in *Zib/Dellinger*, Großkomm UGB § 273 Rz 39.
123 Vgl PS 270 nF A3.
124 Vgl KFS/PE 18, Rz 11.
125 Vgl ISA 570.25.
126 Eine Berichtspflicht besteht auch, wenn nach dem Ermessen des Prüfers keine wesentliche Unsicherheit besteht, dh das Bestehen von Gründen, die der Fortführungsannahme möglicherweise entgegenstehen können, reicht dafür aus.

richterstattung das neue Fachgutachten KFS/PG 4 „Grundsätze und Einzelfragen zum zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss gemäß Artikel 11 der Verordnung (EU) Nr 537/2015" zu beachten. Es ist festzuhalten, dass der Umfang dieser spezifischen Berichtspflicht zu Going-Concern-Risiken über die zuvor dargestellten Berichterstattungen im Bestätigungsvermerk bzw im Rahmen der Redepflicht hinausgeht,[127] wobei Verweise auf diese Berichterstattungen im zusätzlichen Bericht empfohlen werden.[128]

Schließlich ist bei Unternehmen von öffentlichem Interesse noch die anlassbezogene Berichtspflicht nach Art 12 der EU-VO Nr 537/2014 anzuführen.[129] Der Abschlussprüfer hat eine schriftliche Meldepflicht an die zur Beaufsichtigung des Unternehmens zuständige Behörde über im Rahmen der Prüfung erlangte Informationen, dass eine wesentliche Gefährdung hinsichtlich der Fortführung der Unternehmenstätigkeit bzw wesentliche Bedenken bestehen. Die zuständige Behörde für die Einhaltung abschlussprüfungsrelevanter Verpflichtungen in Österreich ist für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen die FMA,[130] für andere Unternehmen von öffentlichem Interesse die APAB.[131] Die Organe der Gesellschaft sind über die Berichterstattung zu informieren.

4. Schlussbemerkung

Bei Unternehmen in der Krise wird die Beurteilung der Angemessenheit der Annahme der Unternehmensfortführung des Managements einschließlich der entsprechenden Offenlegungen im Abschluss und im Lagebericht dazu zweifellos einen besonderen Schwerpunkt der Abschlussprüfung darstellen – nicht zuletzt aufgrund potenzieller Haftungsrisiken für den Abschlussprüfer. Die Anwendung der Vorgaben des ISA 570 unterstützt den Abschlussprüfer bei einer systematischen und nachvollziehbaren Vorgehensweise und ermöglicht bei offenkundigem Nicht-Vorliegen von Risiken, die die Fortführung gefährden, auch einen sachgerechten „Schnellausstieg" aus der Going-Concern-Prüfung. Mangelnde explizite Vorgaben in der Rechnungslegung im Zusammenhang mit der Going-Concern-Annahme in der Krise, etwa zum notwendigen Prognosezeitraum, für den eine Unternehmensfortführung mit entsprechender Wahrscheinlichkeit vom Abschlussaufsteller nachzuweisen ist, oder zum Zeitpunkt, wann bei der Bilanzierung von der Annahme der Unternehmensfortführung abzugehen ist und welche Folgen das hat, tragen maßgeblich zur Komplexität der Prüfung bei. Diese Komplexität sollte jedoch durch das Fachgutachten KFS/RL 28 deutlich reduziert sein. Auch die prinzipielle Trennung der Beurteilung der Fortführungsannahme gem § 201 Abs 2 Z 2 UGB von der Beurteilung der Anhangangabepflicht des § 225 Abs 1 UGB sollte diesem Ziel dienlich sein. Letztlich ist aber die Beurteilung der Unternehmensfortführung sowohl aus Sicht des Abschlussaufstellers als auch des Abschlussprüfers stark vom jeweiligen Einzelfall abhängig und stellt eine hohe Anforderung mit erheblichem Beurteilungs-

127 Siehe zB den oben erwähnten Fall des Close call, wonach auch dann zu berichten ist, wenn zwar ein erhebliches Risiko vorliegt aber keine wesentlichen Unsicherheiten aufgrund von Maßnahmen verbleiben. Diesfalls ist zwar nach Art 11 zu berichten aber im Bestätigungsvermerk kein Verweis erforderlich.

128 Vgl KFS/PG 4, Rz 62.

129 Vgl KFS/PE 18, Rz 53 ff.

130 § 61 Abs 3 BWG bzw § 265 Abs 1 VAG (2016).

131 § 1 Abs 4 APAG.

spielraum an das „Professional Judgement" dar. Der Unsicherheit, die im Zusammenhang mit der Zukunft eines Unternehmens in den meisten Fällen naturgemäß besteht, kann nur mit einer möglichst transparenten Berichterstattung in der Rechnungslegung unter Einbeziehung von ausreichenden und nicht verschleiernden Erläuterungen in Anhang und Lagebericht sowie einem gut dokumentierten Prüfungsvorgehen samt klaren Aussagen im Prüfungsurteil begegnet werden.

Literaturverzeichnis

Aschauer in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer* (Hrsg), Reform der Rechnungslegung in Österreich (2015) 75–86

Brogyányi, Einfluss und Maßgabe des Urteils des BGH IX ZR 285/14 vom 26. Jänner 2017 auf die Unternehmensfortführung gemäß § 201 Abs 2 Z 2 UGB, Der Wirtschaftstreuhänder 2017, 328

Egger/Samer/Bertl, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch I[16] (2016)

Fraberger/Petritz in *Hirschler* (Hrsg), Bilanzrecht (2010)

Hanusch/Schmidl, Going Concern und Abschlussprüfung – Teil 1, RWZ 2017, 18

Hanusch/Schmidl, Going Concern und Abschlussprüfung – Teil 2, RWZ 2017, 61

Harrison/Solmecke, Beurteilung der Fortführungsannahme bei Erstellung eines Jahresabschlusses, WPg 2016, 1267

Hebenstreit/Neugschwandtner/Maresch/Dieter/Hohensinner in *Zib/Dellinger* (Hrsg), Großkommentar UGB III/2 (2015)

Hohendanner/Nayer/Kirchlechner, Aktuelle Fragen zur Erstellung und Beurteilung von Fortbestehensprognosen in *IWP* (Hrsg), Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2016 (2016) 11–24

IDW, Stellungnahme zur Rechnungslegung: Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern-Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss (IDW Rs HFA 17), RWZ 2011, 316

IDW, Prüfungsstandard 270: Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 270 nF)

Konezny in *Torggler* (Hrsg), UGB[2] (2016)

Köll/Milla in *Zib/Dellinger* (Hrsg), Großkommentar UGB III/2 (2015)

KSW, Fachgutachten des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer zur Unternehmensfortführung gemäß § 201 Abs 2 Z 2 UGB (KFS/RL 28) (Juni 2018)

KWT/WKO/KMU-Forschung Austria, Leitfaden Fortbestehensprognose (März 2016)

KWT, Fachgutachten des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zur Durchführung von Abschlussprüfungen (KFS/PG 1) (November 2017)

KWT, Fachgutachten des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der Kammer der Wirtschaftstreuhänder über die Erteilung von Bestätigungsvermerken nach den Vorschriften des UGB bei Abschlussprüfungen von Jahres- und Konzernabschlüssen (KFS/PG 3) (November 2017)

KWT, Fachgutachten des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der Kammer der Wirtschaftstreuhänder über Grundsätze und Einzelfragen zum zusätzlichen Be-

richt an den Prüfungsausschuss gemäß Artikel 11 der Verordnung (EU) Nr 537/2014 (KFS/PG 4) (November 2017)

KWT, Fachgutachten des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der Kammer der Wirtschaftstreuhänder über Grundsätze für die prüferische Durchsicht von Abschlüssen (KFS/PG 11) (November 2017)

KWT, Stellungnahme des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der Kammer der Wirtschaftstreuhänder über ausgewählte Fragen zur Redepflicht gemäß dem UGB und anderen anlassbezogenen Berichtspflichten des Abschlussprüfers (KFS/PE 18) (November 2017)

KWT, Stellungnahme des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zur Behandlung von Patronatserklärungen im Zusammenhang mit der unternehmensrechtlichen Rechnungslegung (KFS/RL 24) (November 2015)

KWT, Fachgutachten des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der Kammer der Wirtschaftstreuhänder über Grundsätze für die Erstellung von Abschlüssen (KFS/RL 26) (November 2017)

Marten/Quick/Rhunke, Wirtschaftsprüfung – Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens nach nationalen und internationalen Normen[5] (2015)

Sarburg/Mengwasser, Die Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Lichte der Pflichten des Abschlusserstellers, WPg 2017, 1180

Schlager in *Kern* (Hrsg), Brennpunkte der Wirtschaftsprüfung und des Steuerrechts: Orientierungshilfe für die Praxis (2008) 121-147

Schmidl, Unternehmensfortführung in der Krise – Was haben Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss im Zusammenhang mit dem Jahresabschluss zu bedenken? Aufsichtsrat aktuell 2017, 12

Schmidl, Unternehmensfortführung gemäß § 201 Abs 2 Z 2 UGB, Der Wirtschaftstreuhänder 2018, 42

Schmidl, Die Aufstellung des Jahresabschlusses in der Krise, SWK 2018, 1135 ff

Schmidl, Unternehmensfortführung und Rechnungslegung aus österreichischer Sicht, WPg 2018, 1356 ff

Schmidl/Hanusch, Positionspapier der Sub – Arbeitsgruppe Going Concern des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der KWT Stellungnahme zur Fortführungsannahme gemäß § 201 Abs 2 Z 2 UGB

Schmidl/Hanusch/Fegerl, Das neue Fachgutachten zu Fragen der Fortführungsannahme gemäß § 201 Abs 2 Z 2 UGB (Going Concern), in *IWP* (Hrsg), Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2018, 137 ff

Schmidl/Hanusch/Schummer, Die Fortführungsannahme in der Rechnungslegung, SWK 2016, 1146

Stockinger in *Jabornegg/Artmann* (Hrsg), UGB[2] II (2017)

Thiergard, Praktische Anwendung der ISA in Deutschland – Prüfung der Going-Concern-Prämisse (ISA 570), WPg 2013, 889

Urnik/Urtz/Rohn in *Straube/Ratka/Rauter* (Hrsg), UGB[3] II (2017)

Wagenhofer in *Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka*, Handbuch Bilanz und Außenprüfung (2001)

Winkeljohann/Büssow in Beck'scher Bilanz-Kommentar[7] (2010)