

08.03.2022

Auswirkungen des Ukraine-Krieges auf die Rechnungslegung und deren Prüfung

Fachlicher Hinweis des IDW

1.	Vorbemerkungen	2
2.	Auswirkungen auf die Rechnungslegung zum Stichtag 31.12.2021	4
2.1.	Berichterstattung im Anhang sowie im Lagebericht.....	4
2.2.	Sonstige Aspekte.....	10
3.	Auswirkungen auf die Abschlussprüfung	11
3.1.	Auswirkungen der Kriegereignisse auf die Risikoidentifizierung und -beurteilung .	11
3.2.	Feststellung relevanter Ereignisse nach dem Abschlussstichtag	12
3.3.	Beurteilung der Going-Concern-Prämisse und von prognostischen Angaben	14
3.4.	Berichterstattung über bestandsgefährdende Risiken und entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen	15
3.5.	Berichterstattung über Key Audit Matters.....	17
3.6.	Aufnahme eines Hinweises zur Hervorhebung eines Sachverhalts im Zusammenhang mit den Kriegereignissen in den Bestätigungsvermerk	18
3.7.	Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen.....	19
3.8.	Pflichten nach der Erteilung des Bestätigungsvermerks	20

08.03.2022

1. Vorbemerkungen

Der Einmarsch der russischen Streitkräfte in die souveräne Ukraine am 24.02.2022 stellt ein einschneidendes Ereignis dar, das auch in der globalen Wirtschaft und damit in der Rechnungslegung der Unternehmen deutliche Spuren hinterlassen wird. An den Güter- und Finanzmärkten waren die Reaktionen sofort spürbar, die demokratischen Staaten haben in großer Geschlossenheit scharfe Sanktionen gegen Russland verhängt. Deren Konsequenzen für Russland, aber auch für die verhängenden Staaten, zeigen sich bereits unmittelbar, werden aber auch langfristig erhebliche Konsequenzen für die Weltwirtschaft haben. Aussagen zur zeitlichen Erstreckung der Krise, die sich durch weitere Aktionen Russlands auch verschärfen kann, sind gegenwärtig kaum möglich.

Hinsichtlich möglicher Konsequenzen für die Rechnungslegung und Prüfung sind gewisse Parallelen zum Beginn der Corona-Pandemie zu erkennen: Viele Abschlüsse zum gerade zurückliegenden Stichtag 31.12.2021 sind noch nicht (abschließend) aufgestellt und geprüft oder noch nicht festgestellt bzw. gebilligt. Dabei ist zu berücksichtigen, dass im Falle eines Abschlusses, der geprüft wird, der Zeitpunkt der Beendigung der Aufstellung dem Zeitpunkt der Erteilung bzw. dem Datum des Bestätigungsvermerks entspricht. Damit stellt sich unmittelbar die Frage der Berücksichtigung in der Rechnungslegung sowie auch in der Abschlussprüfung betroffener Unternehmen. Inhaltlich betreffen die Fragen insb. die Berichtspflichten im Anhang und Lagebericht für Ereignisse nach dem Abschlussstichtag. Diese wirken gleichsam als eine Art „Korrektiv“, da eine Berücksichtigung in der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung aufgrund des Stichtagsprinzips grundsätzlich zu verneinen ist. Für Abschlussstichtage nach Kriegsausbruch werden sich zahlreiche Folgefragen anschließen.

Wesentliche Risiken treffen die Realwirtschaft z.B. aus ihren Lieferketten (insb. hinsichtlich des Energiebedarfs), auf ihren Absatzmärkten, hinsichtlich der Kreditversorgung durch Banken oder aus Cyberangriffen. Solche Risiken wirken sich dann mittelbar auch auf den gesamten Finanzsektor aus (Werthaltigkeit von Investitionen in die Realwirtschaft, Inflation etc.). Übergreifend ist fraglich, welche Mittel die öffentliche Hand in Form von staatlichen Stützungsmaßnahmen zur Verfügung stellen wird. Zudem zeigt sich deutlich, dass der Pfad zu einer nachhaltigen Transformation der Wirtschaft überdacht werden wird, ohne – das sei deutlich hervorgehoben – das Ziel dabei aus den Augen zu verlieren.

Auf den Ausbruch der Corona-Pandemie hatte das IDW unmittelbar mit laufend aktualisierten Fachlichen Hinweisen reagiert, die Berufsstand und Unternehmen Leitlinien für den Umgang mit der aktuellen Situation gegeben haben. Diesem Beispiel soll mit dem vorliegenden Papier zu den Konsequenzen für Rechnungslegung und Prüfung gefolgt werden. Dabei stehen zunächst Fragen hinsichtlich des Abschlussstichtags 31.12.2021 im Vordergrund. Weitere relevante Fragen und Antworten sollen in fortlaufenden Updates veröffentlicht werden. Insbesondere werden notwendige Konsequenzen für das Ende des ersten Quartals des laufenden Jahres adressiert.

08.03.2022

Die Ausführungen gelten übergreifend unabhängig von der Branchenzugehörigkeit der Unternehmen. Besonderheiten bestimmter Branchen (insb. im Finanzsektor oder im Energiebereich) werden bei Bedarf in Form von Ergänzungen dieses Fachlichen Hinweises aufgenommen. Zudem wird das IDW auch die langfristigen Konsequenzen für die Wirtschaft und den Berufsstand in den Blick nehmen.

Um die eigenständige Nutzbarkeit des Papiers zu gewährleisten, werden Verweise auf andere Quellen (insb. die Fachlichen Hinweise zur Corona-Pandemie) auf das notwendige Maß beschränkt.

08.03.2022

2. Auswirkungen auf die Rechnungslegung zum Stichtag 31.12.2021

2.1. Berichterstattung im Anhang sowie im Lagebericht

Frage 2.1.1.: Wie ist das Ereignis „Ukraine-Krieg“ für Zwecke der HGB-Rechnungslegung (wertaufhellend vs. wertbegründend) und der IFRS-Rechnungslegung (berücksichtigungspflichtig vs. nicht zu berücksichtigen) zu qualifizieren?

Wertaufhellung vs. Wertbegründung in der HGB-Rechnungslegung

Die unmittelbaren und mittelbaren Auswirkungen des Krieges sind für Abschlüsse auf Stichtage vor dem 24.02.2022 als wertbegründend einzustufen. Als maßgebliches Ereignis ist der widerrechtliche Übertritt der Grenzen des ukrainischen Staatsgebiets (bzw. der Eintritt in den ukrainischen Luftraum) durch das russische Militär an eben jenem Tag anzusehen. Dementsprechend sind die bilanziellen Konsequenzen (Bewertung und Ansatz) aufgrund des Stichtagsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 (ggf. i.V.m. § 298 Abs. 1) HGB) grundsätzlich erst in der (Konzern-)Bilanz und (Konzern-)Gewinn- und Verlustrechnung von Konzern-/Jahresabschlüssen mit Stichtag nach dem 23.02.2022 zu berücksichtigen. Etwas anderes gilt allein in den Fällen, in denen aufgrund der Auswirkungen des Krieges die Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit nicht mehr aufrechterhalten werden kann (vgl. *IDW RS HFA 17*, Tz. 2, i.V.m. *IDW PS 203 n.F.*, Tz. 9).

Berücksichtigungspflichtige vs. nicht zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Abschlussstichtag in der IFRS-Rechnungslegung

Ereignisse, die (weitere) substantielle Hinweise zu Gegebenheiten (*conditions*) liefern, die bereits am Abschlussstichtag vorgelegen haben, sind berücksichtigungspflichtig (*adjusting events*) und erfordern eine Anpassung entsprechender Beträge im Abschluss (IAS 10.3(a) i.V.m. IAS 10.8). Ereignisse, die Gegebenheiten anzeigen, die erst nach dem Abschlussstichtag eingetreten sind, dürfen dagegen nicht in Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtigt werden (*non-adjusting events*) (IAS 10.3(b) i.V.m. IAS 10.10). Für die Qualifizierung der unmittelbaren und mittelbaren Auswirkungen des Kriegsausbruchs als nicht zu berücksichtigendes Ereignis in IFRS-Einzel- oder Konzernabschlüssen, die auf einen vor dem 24.02.2022 liegenden Stichtag aufzustellen sind, gelten die vorstehenden Ausführungen zum Handelsrecht entsprechend.

Eine Verschlechterung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nach dem Abschlussstichtag kann ein Hinweis darauf sein, dass überprüft werden muss, ob die Aufstellung des Abschlusses unter der Annahme der Unternehmensfortführung noch angemessen ist (IAS 10.15). Hierfür hat das Unternehmen sämtliche verfügbaren Informationen über die Zukunft in Betracht zu ziehen (mindestens jedoch die ersten zwölf Monate nach dem Abschlussstichtag) (IAS 1.26).

08.03.2022

Frage 2.1.2.: Wie wirkt sich der Ausbruch des Ukraine-Krieges auf die Nachtragsberichterstattung im (Konzern-)Anhang in der HGB- und IFRS-Rechnungslegung aus?

Da der Kriegsausbruch nach den Ausführungen zu Frage 2.1.1. als wertbegründend einzustufen ist, ist im (Konzern-)Anhang des handelsrechtlichen (Konzern-)Abschlusses zum 31.12.2021 hierüber zu berichten, wenn ein „Vorgang von besonderer Bedeutung“ nach § 285 Nr. 33 bzw. § 314 Abs. 1 Nr. 25 HGB vorliegt. In dieser Nachtragsberichterstattung sind Art und finanzielle Auswirkungen des Vorgangs anzugeben. Ob der Kriegsausbruch (und die damit einhergehenden unmittelbaren und mittelbaren wirtschaftlichen Konsequenzen) für das jeweilige Unternehmen dann von besonderer Bedeutung sind, muss im Einzelfall entschieden werden. Generell ist ein Vorgang von besonderer Bedeutung, wenn seine Auswirkungen geeignet sind, das Bild, das der Abschluss zum Abschlussstichtag vermittelt, zu beeinflussen und ohne die Nachtragsberichterstattung die Entwicklung nach dem Abschlussstichtag von den Abschlussadressaten wesentlich anders beurteilt werden würde.

Zur Erfüllung der Anforderung der (Konzern-)Anhangangabepflicht ist hinsichtlich der Darstellung der Art des Vorgangs ein allgemeiner Hinweis auf den Ausbruch des Ukraine-Krieges ausreichend. Bei der Darstellung der finanziellen Auswirkungen sind die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu berücksichtigen, soweit diese jeweils betroffen sind. Konkrete quantitative Angaben sind nicht erforderlich, eine qualitative Berichterstattung ist ausreichend. Die verbalen Ausführungen müssen aber hinreichend die Auswirkungen auf die wirtschaftliche Lage des Unternehmens insgesamt bzw. die drei Teillagen (falls betroffen) verdeutlichen. Maßstab hierfür ist der Zweck der Vorschrift, den Adressaten zumindest grundlegende Hinweise für die weitere Entwicklung des Unternehmens als Grundlage ihrer Entscheidungen zu geben. Insofern erstreckt sich auch der Zeitraum, für welchen die finanziellen Auswirkungen darzustellen sind, sachgerechter Weise vom Beginn des Folgegeschäftsjahres bis zum Zeitpunkt der Beendigung der Aufstellung des Jahresabschlusses (im Falle eines Abschlusses, der geprüft wird, ist dies der Zeitpunkt der Erteilung des Bestätigungsvermerks).

Nach den IFRS muss für den Fall, dass ein nicht zu berücksichtigendes Ereignis wesentlich ist, über die Art des Ereignisses berichtet werden (IAS 10.21(a)). Gemäß IAS 10.21(b) ist zusätzlich eine Schätzung der finanziellen Auswirkungen oder die Tatsache, dass eine solche Schätzung nicht möglich ist, im Anhang anzugeben.

Frage 2.1.3.: Welche besonderen Auswirkungen des Ausbruchs des Ukraine-Krieges ergeben sich für den HGB-Jahresabschluss einer kleinen bzw. Kleinstkapitalgesellschaft oder für eine Gesellschaft, die ihren Jahresabschluss nach den für alle Kaufleute geltenden handelsrechtlichen Vorschriften aufstellt?

Die gesetzlichen Vertreter kleiner Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 1 HGB) sind nach § 264 Abs. 1 Satz 4 Halbsatz 1 HGB nicht verpflichtet, einen Lagebericht aufzustellen. Gemäß § 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB brauchen sie zudem keinen Nachtragsbericht (§ 285 Nr. 33 HGB) in den Anhang aufzunehmen. Für Kleinstkapitalgesellschaften (§ 267a Abs. 1 HGB) sind weder ein

08.03.2022

Lagebericht (§ 267a Abs. 2 i.V.m. § 264 Abs. 1 Satz 4 Halbsatz 1 HGB) noch ein Anhang erforderlich (§ 264 Abs. 1 Satz 5 HGB). Dies gilt auch für Gesellschaften, die ihren Jahresabschluss nach den für alle Kaufleute geltenden handelsrechtlichen Vorschriften aufstellen (z.B. nicht haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften oder Gesellschaften, die im Rahmen der Aufstellung des Jahresabschlusses von den Befreiungsvorschriften der §§ 264 Abs. 3, 264b HGB Gebrauch machen). Insofern ist fraglich, ob sich gleichwohl Berichtspflichten aufgrund des Ausbruchs des Ukraine-Krieges für solche Gesellschaften ergeben.

Aufgrund der expliziten gesetzlichen Befreiungsvorschriften in Bezug auf Nachtrags- bzw. Lageberichterstattung ist nach der Wertung des Gesetzgebers keine entsprechende Berichterstattung erforderlich. Bestehen allerdings wesentliche Unsicherheiten im Zusammenhang mit Ereignissen und Gegebenheiten, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können (sog. bestandsgefährdende Risiken), muss der Bilanzierende darüber berichten (*IDW PS 270 n.F.*, Tz. 9; vgl. Frage 2.1.5.). Kleine Kapitalgesellschaften, die nicht freiwillig einen Lagebericht aufstellen, haben eine solche Berichterstattung in den Anhang aufzunehmen. Für Kleinstgesellschaften und Gesellschaften, die ihren Jahresabschluss nach den für alle Kaufleute geltenden handelsrechtlichen Vorschriften aufstellen (und nicht freiwillig einen Anhang und/oder einen Lagebericht aufstellen), ist die Berichterstattung z.B. unterhalb der Bilanz wiederzugeben.

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

Eine explizite Verweismöglichkeit und einen Verzicht auf die Berichterstattung in einem der Berichtselemente sieht das HGB nicht vor. Somit ist grundsätzlich der jeweils einschlägigen Berichterstattungspflicht sowohl im Anhang als auch im Lagebericht nachzukommen. Aufgrund der ähnlich gelagerten Berichtsinhalte sind dabei Doppelungen nicht auszuschließen. Zur Erhöhung der Transparenz für die Adressaten und der Übersichtlichkeit der Berichterstattung – zukunftsbezogene Informationen zu den Auswirkungen des Ausbruchs des Ukraine-Krieges an einer zentralen Stelle – ist es indes als zulässig anzusehen, im Nachtragsbericht auf die Darstellungen im Lagebericht zu verweisen, falls ansonsten identische Angaben an beiden Stellen aufzunehmen wären. Entsprechendes gilt für den umgekehrten Fall des empfohlenen Verweises im Lagebericht auf die Angaben im Nachtragsbericht (DRS 20.114). Die Verweise im Nachtragsbericht auf den Lagebericht bzw. im Lagebericht auf den Nachtragsbericht müssen eindeutig und klar erkennbar sein.

Frage 2.1.5.: Welche Angabepflichten sind im Fall von wesentlichen Unsicherheiten bei der Beurteilung der Going-Concern-Annahme zu beachten (HGB und IFRS)?

Bei der Aufstellung eines Abschlusses hat das Management die Fähigkeit des Unternehmens, den Geschäftsbetrieb fortzuführen, einzuschätzen. Darf der Abschluss unter Zugrundelegung

08.03.2022

der Going-Concern-Annahme aufgestellt werden, bestehen aber ungeachtet dessen wesentliche Unsicherheiten im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können (= bestandsgefährdende Risiken i.S. des *IDW PS 270 n.F.*), muss der Bilanzierende im Anhang – oder bei Entfall eines Anhangs z.B. unter der Bilanz – diese Tatsache sowie den geplanten Umgang mit diesen Risiken angeben. Es bietet sich an, diese Berichterstattung im Nachtragsbericht oder zu Beginn des Anhangs (ggf. mit Verweis auf den Nachtragsbericht) vorzunehmen. Zudem ist im Fall der Aufstellung eines Lageberichts über die bestandsgefährdenden Risiken im Lagebericht zu berichten, wobei die Risiken explizit als bestandsgefährdend zu benennen sind (DRS 20.148). Im Anhang eines HGB-Abschlusses kann dann unter eindeutiger Bezugnahme auf das Vorliegen einer wesentlichen Unsicherheit (bestandsgefährdendes Risiko) auf die Ausführungen im Lagebericht verwiesen werden bzw. umgekehrt (vgl. *IDW PS 270 n.F.*, Tz. 4, 24 f.).

Ein pauschaler Hinweis auf bestandsgefährdende Risiken infolge bestehender Unsicherheiten über den weiteren Verlauf des Ukraine-Krieges und dessen unmittelbaren und mittelbaren Auswirkungen auf die Geschäftstätigkeit des Unternehmens im Anhang bzw. Lagebericht allein ist nicht ausreichend. Um den Informationsbedürfnissen der Abschlussadressaten gerecht zu werden, haben die gesetzlichen Vertreter gemäß *IDW PS 270 n.F.*, Tz. 9, die wichtigsten Ereignisse oder Gegebenheiten, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können, und die Pläne zum Umgang mit diesen Ereignissen oder Gegebenheiten im Abschluss klar und eindeutig anzugeben. Hierfür kann die Darstellung unterschiedlicher Szenarien unter Angabe der getroffenen Annahmen sinnvoll sein. Die gesetzlichen Vertreter müssen zudem im Abschluss eindeutig angeben, dass eine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten besteht, die Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können, und das Unternehmen möglicherweise nicht in der Lage ist, im gewöhnlichen Geschäftsverlauf seine Vermögenswerte zu realisieren sowie seine Schulden zu begleichen (Vorliegen eines bestandsgefährdenden Risikos).

Die IFRS regeln ausdrücklich, dass das Management über bestehende wesentliche Unsicherheiten (*material uncertainties*) zu berichten hat, die sich auf Ereignisse oder Gegebenheiten beziehen, die erhebliche Zweifel an der Fähigkeit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen (IAS 1.25). Die IFRS Foundation hat am 13.01.2021 Hinweise (*educational material*) für die Beurteilung der Going-Concern-Prämisse und zu den erforderlichen Angaben veröffentlicht.¹ Die Hinweise sollen die konsistente Anwendung der IFRS unterstützen. Sie ändern oder ergänzen nicht bestehende Anforderungen, sondern fassen vielmehr die Anforderungen relevanter Standards zusammen. Dementsprechend verweist die IFRS Foundation zuerst auf

¹ Vgl. *IFRS Foundation*, Educational material, Going concern – a focus on disclosure, Januar 2021, abrufbar unter: <https://www.ifrs.org/news-and-events/2021/01/ifrs-foundation-publishes-edu-material-to-support-companies-in-applying-going-concern-requirements/>.

08.03.2022

die Regelungen von IAS 1.25 f., betont jedoch, dass in Bezug auf die Beurteilung der Going-Concern-Prämisse nicht nur die spezifischen Regelungen und Angabepflichten nach IAS 1.25 f. beachtet werden müssen, sondern auch die übergreifenden Angabepflichten nach IAS 1. Dazu zählen insb. die Angaben nach IAS 1.122 über Ermessensentscheidungen, die das Management bei der Anwendung von Rechnungslegungsmethoden, die den größten Einfluss auf die im Abschluss ausgewiesenen Beträge haben, getroffen hat. Die Angabepflicht nach IAS 1.122 betrifft auch knappe Ermessensentscheidungen des Managements („close call“) in Bezug auf die Beurteilung der Going-Concern-Prämisse bzw. das Vorliegen einer wesentlichen Unsicherheit (vgl. IFRIC Update, Juli 2014, S. 6). Zudem können Angaben zu Quellen von Schätzunsicherheiten gemäß IAS 1.125-133 relevant werden.

Frage 2.1.6.: Wie wirkt sich der Ausbruch des Ukraine-Krieges auf die (Konzern-)Lageberichterstattung aus? Welche Anforderungen sind an die Genauigkeit der Prognosen im (Konzern-)Lagebericht zu stellen?

Der Ausbruch des Ukraine-Krieges wird sich in vielen Fällen in den (Konzern-)Lageberichten für am 31.12.2021 endende Geschäftsjahre zumindest in den Risikoberichten niederschlagen. Eine Berichtspflicht im Risikobericht besteht grundsätzlich dann, wenn die möglichen weiteren Entwicklungen zu negativen Abweichungen von Prognosen oder Zielen des Unternehmens bzw. des Konzerns führen können, es sich dabei um ein wesentliches Einzelrisiko handelt und andernfalls kein zutreffendes Bild von der Risikolage des Unternehmens bzw. des Konzerns vermittelt wird (vgl. DRS 20.11 und 20.146 ff.; zum Erfordernis der Berücksichtigung von nach dem Schluss des Berichtszeitraums neu aufgetretenen Risiken vgl. DRS 20.155).

Wenn infolge der aktuellen Geschehnisse bereits eine geänderte Erwartung des Managements zu den prognostizierten Leistungsindikatoren besteht, ist dies sachgerechter Weise entsprechend im Prognosebericht zu verarbeiten. DRS 20.130 sieht für die in den (Konzern-)Lagebericht aufzunehmenden Prognosen grundsätzlich die Prognosearten der Punkt-, Intervall- oder qualifiziert-komparativen Prognose vor. Nach DRS 20.133 brauchen Unternehmen bzw. Konzerne ausnahmsweise, „[w]enn besondere Umstände dazu führen, dass in Bezug auf die zukünftige Entwicklung aufgrund gesamtwirtschaftlicher Rahmenbedingungen außergewöhnlich hohe Unsicherheit besteht und daher die Prognosefähigkeit der Unternehmen wesentlich beeinträchtigt ist, [...] [stattdessen nur] komparative Prognosen oder die Darstellung der voraussichtlichen Entwicklung der zur internen Steuerung verwendeten finanziellen und nichtfinanziellen Leistungsindikatoren in verschiedenen Zukunftsszenarien unter Angabe ihrer jeweiligen Annahmen“ zu berichten. Nach Auffassung des IDW können für Unternehmen, deren Tätigkeiten wesentlich von den unmittelbaren und/oder vor allem von den mittelbaren Auswirkungen des Ukraine-Krieges betroffen sind bzw. nach vernünftiger Erwartung betroffen sein werden, die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme dieser Erleichterung erfüllt sein. Von der Erleichterung darf indes nur Gebrauch gemacht werden, wenn die beiden in DRS 20.133

08.03.2022

genannten Voraussetzungen (außergewöhnlich hohe Unsicherheit hinsichtlich der Zukunftsaussichten aufgrund gesamtwirtschaftlicher Rahmenbedingungen; wesentliche Beeinträchtigung der Prognosefähigkeit des Unternehmens/Konzerns) kumulativ erfüllt sind. Ein pauschaler Verweis auf den Ukraine-Krieg und dessen Folgen allein reicht nicht aus. Ob die Voraussetzungen erfüllt sind, ist sachgerechter Weise anhand derjenigen Umstände zu beurteilen, die zum Zeitpunkt der Beendigung der Aufstellung des (Konzern-)Lageberichts bestehen, d.h. i.d.R. dem Zeitpunkt der Erteilung des Bestätigungsvermerks. Bezüglich solcher (Konzern-)Lageberichte, deren Aufstellung in zeitlicher Nähe zum Ausbruch des Krieges (24.02.2022) beendet wird, kann nach Auffassung des IDW regelmäßig davon ausgegangen werden, dass die Voraussetzung der außergewöhnlich hohen Unsicherheit hinsichtlich der Zukunftsaussichten aufgrund gesamtwirtschaftlicher Rahmenbedingungen erfüllt ist. Wie sich der Grad der Unsicherheit mit zunehmendem zeitlichen Abstand zwischen dem Tag des Kriegsausbruchs und dem Tag der Beendigung der (Konzern-)Lageberichts-aufstellung verändert, kann derzeit nicht abgesehen werden und bedarf einer Beurteilung im Einzelfall zum Aufstellungszeitpunkt. Die zweite Voraussetzung, eine wesentliche Beeinträchtigung der Prognosefähigkeit des Unternehmens bzw. des Konzerns, setzt einen hohen, vom Bilanzierenden darzulegenden individuellen Grad der Betroffenheit des jeweiligen Unternehmens bzw. Konzerns von den unmittelbaren und/oder mittelbaren Kriegsauswirkungen voraus.

Ein vollständiger Verzicht auf eine Prognoseberichterstattung ist unzulässig.

Frage 2.1.7.: Welche Auswirkungen kann der Ausbruch des Ukraine-Krieges auf die Rechnungslegung haben, wenn zwar der Jahres-/Konzernabschluss und ggf. der (Konzern-)Lagebericht bereits vor dem 24.02.2022 aufgestellt und testiert worden sind, aber der Jahres-/Konzernabschluss bis zu diesem Tag noch nicht festgestellt bzw. gebilligt worden ist?

Ist der Jahres-/Konzernabschluss nicht bereits vor Ausbruch des Krieges (24.02.2022) durch das zuständige Unternehmensorgan festgestellt bzw. gebilligt worden, obliegt diesem Organ die Entscheidung, ob die seit der Beendigung der Aufstellung und der Testierung des Jahres-/Konzernabschlusses und des (Konzern-)Lageberichts eingetretenen Entwicklungen von so erheblicher Bedeutung für das Unternehmen bzw. den Konzern sind, dass der testierte Jahres-/Konzernabschluss (hier: der Nachtragsbericht) und/oder der testierte (Konzern-)Lagebericht vor der Feststellung bzw. Billigung des Jahres-/Konzernabschlusses noch geändert werden sollen. Ein Erfordernis zu einer solchen Änderung ist jedenfalls in denjenigen Fällen anzunehmen, in denen aufgrund der unmittelbaren und/oder mittelbaren Auswirkungen des Ukraine-Krieges die Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit nicht mehr aufrechterhalten ist. Soweit eine Änderung von Jahres-/Konzernabschluss und/oder (Konzern-)Lagebericht erfolgt, zieht dies das Erfordernis einer Nachtragsprüfung nach § 316 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB nach sich (vgl. auch Frage 3.8.1.).

08.03.2022

2.2. Sonstige Aspekte

Frage 2.2.1.: Welche Auswirkungen kann der Ausbruch des Ukraine-Krieges auf das Erfordernis haben, ukrainische, russische oder belarussische Tochterunternehmen in den Konzernabschluss einbeziehen zu müssen (HGB und IFRS)?

Nach § 296 Abs. 1 Nr. 2 HGB braucht ein Tochterunternehmen nicht im Wege der Vollkonsolidierung in den Konzernabschluss einbezogen zu werden, wenn die für die Aufstellung des Konzernabschlusses erforderlichen Angaben nicht ohne unverhältnismäßig hohe Kosten oder unangemessene Verzögerungen zu erhalten sind. Die Auswirkungen des Ausbruchs des Ukraine-Krieges können nach Auffassung des IDW im Einzelfall die Voraussetzungen für eine unangemessene Verzögerung im Sinne der Vorschrift erfüllen, wenn die sog. „Reporting Packages“ nicht oder nur mit erheblicher Verzögerung an das Mutterunternehmen geliefert werden können. Etwas anderes gilt, wenn eine geeignete Hochrechnung von bereits vorliegenden Finanzinformationen möglich ist oder vorläufigen Zahlen vorliegen, die ggf. mit vertretbarem Aufwand punktuell angepasst werden können. Ist eine Einbeziehung im Wege der Vollkonsolidierung nach den vorstehenden Ausführungen nicht (mehr) möglich, muss durch die gesetzlichen Vertreter des Mutterunternehmens – außerhalb der Fälle des § 290 Abs. 5 HGB, d.h. bei fortbestehender Konzernrechnungslegungspflicht – geprüft werden, ob subsidiär die Beteiligung an dem betreffenden Tochterunternehmen im Konzernabschluss mit ihrem Equity-Wert nach § 312 HGB zu bewerten ist (DRS 26.11). Scheidet auch eine Equity-Bewertung wegen § 296 Abs. 1 Nr. 2 HGB analog aus, ist die Beteiligung im Konzernabschluss mit ihren (fortgeführten) Anschaffungskosten anzusetzen. Beim Übergang von der Vollkonsolidierung zur Equity-Bewertung oder zur Bewertung der Beteiligung mit ihren (fortgeführten) Anschaffungskosten ist eine Übergangskonsolidierung (hier Abwärtskonsolidierung) nach Maßgabe von DRS 23.187-190 vorzunehmen. Die zulässige Inanspruchnahme des Vollkonsolidierungswahlrechts ist nach § 296 Abs. 3 HGB im Konzernanhang zu begründen.

Im Rahmen der IFRS-Rechnungslegung gibt es kein ausdrückliches, den Regelungen des § 296 Abs. 1 Nr. 2 HGB vergleichbares Konsolidierungswahlrecht.

08.03.2022

3. Auswirkungen auf die Abschlussprüfung

3.1. Auswirkungen der Kriegereignisse auf die Risikoidentifizierung und -beurteilung

Frage 3.1.1.: Besteht im Zusammenhang mit den aktuellen Kriegereignissen ein erhöhtes Risiko wesentlicher falscher Darstellungen in der Rechnungslegung?

In einigen Fällen ja. Die Auswirkungen des Ukraine-Krieges können sowohl das Risiko von wesentlichen unbeabsichtigten falschen Darstellungen (Irrtümer) als auch von beabsichtigten falschen Darstellungen (dolose Handlungen) erhöhen. Der Abschlussprüfer hat die Faktoren für ein möglicherweise erhöhtes Risiko im Rahmen seiner Risikobeurteilung zu würdigen.

Ein erhöhtes Risiko von unbeabsichtigten falschen Darstellungen in der Rechnungslegung zum Stichtag 31.12.2021 kann insb. den Nachtragsbericht im Anhang (vgl. Fragen 2.1.2. bis 2.1.4.) sowie den Prognose- und Risikobericht innerhalb des Lageberichts (Frage 2.1.6.) betreffen. Es kann z.B. gegeben sein, wenn potenziell zu berücksichtigende Ereignisse kurz vor dem geplanten Datum des Bestätigungsvermerks eintreten und das Management bei der Feststellung und Verarbeitung der Ereignisse im Abschluss und im Lagebericht hohem Zeitdruck ausgesetzt ist.

Darüber hinaus kann das Risiko von unbeabsichtigten falschen Darstellungen im Prognose- und Risikobericht des Lageberichts erhöht sein, wenn infolge der Kriegereignisse die Prognoseunsicherheit aus Sicht des geprüften Unternehmens wesentlich angestiegen ist (vgl. *IDW PS 350 n.F.*, Tz. 43 f.). Die Prognoseunsicherheit kann bspw. in folgenden Fällen erhöht sein:

- In die Lieferketten (Beschaffungsseite) sind Unternehmen mit Sitz und/oder Tätigkeitsschwerpunkt im Kriegsgebiet eingebunden.
- In die Lieferketten (Beschaffungsseite) sind Unternehmen eingebunden, die Sanktionen, z.B. der Europäischen Union oder der USA, unterliegen.
- Wesentliche Absatzmärkte liegen im Kriegsgebiet.
- Wesentliche Absatzmärkte sind aufgrund von Sanktionen gegen bisherige Geschäftspartner nicht mehr wie gehabt erreichbar oder das Unternehmen zieht sich freiwillig aus diesen Märkten zurück.
- Die voraussichtliche Entwicklung der prognostizierten finanziellen Leistungsindikatoren hängt wesentlich von der Entwicklung der Kapitalmärkte ab.
- Das Unternehmen hat hohe Investitionen im Kriegsgebiet oder in Russland/Belarus getätigt und/oder hat hohe Forderungsbestände gegenüber von dem Ukraine-Krieg unmittelbar oder mittelbar betroffenen Geschäftspartnern.
- Das Unternehmen betreibt eine energieintensive Produktion und wird voraussichtlich durch infolge der Kriegereignisse steigende Energiepreise stark beeinträchtigt.

08.03.2022

- Es handelt sich um ein Unternehmen der Strom- und Gasversorgung, das durch die steigenden Kosten für Sicherheitsleistungen im Handel sowie das Wiederbeschaffungsrisiko bei einem Ausfall von Vertragspartnern beeinträchtigt wird.
- Das Unternehmen ist in einer Branche tätig, die von einem sich infolge des Kriegsgeschehens abschwächenden Investitions- und Konsumklima stark betroffen sein wird.

Die Prüfungshandlungen zur Risikoidentifizierung und -beurteilung des Abschlussprüfers umfassen auch die Identifikation etwaiger Ereignisse oder Gegebenheiten, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können (vgl. *IDW PS 270 n.F.*, Tz. 15 und A5). Die Auswirkungen der Kriegsereignisse können zu solchen Ereignissen oder Gegebenheiten führen (zur Einschätzung und Beurteilung der Going-Concern-Prämisse vgl. Frage 2.1.5. bzw. Abschn. 3.3.).

Das Risiko wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen kann insb. erhöht sein, wenn das Unternehmen aufgrund der Kriegsereignisse einen Nachfrageeinbruch befürchtet und das Management bspw. hohem Druck ausgesetzt ist, bestimmte finanzielle Ziele künftig dennoch zu erreichen, oder Anreize bestehen, die finanziellen Ziele für das zu prüfende Geschäftsjahr zu maximieren.

3.2. Feststellung relevanter Ereignisse nach dem Abschlussstichtag

Frage 3.2.1.: Die Entwicklung des Kriegsgeschehens sowie der Reaktionen hierauf in Form von Sanktionen und anderen Maßnahmen kann dazu führen, dass für den Nachtragsbericht oder die Berichterstattung im Lagebericht relevante Ereignisse (ggf. kurz) vor dem geplanten Datum des Bestätigungsvermerks eintreten. Wie kann der Abschlussprüfer in dieser Situation reagieren, um zu beurteilen, ob die Ereignisse angemessen im Abschluss und ggf. Lagebericht verarbeitet sind?

Der Abschlussprüfer hat die Auswirkungen von Ereignissen nach dem Abschlussstichtag auf die Rechnungslegung sowie auf die Berichterstattung im Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk zu würdigen. Durch geeignete Prüfungshandlungen sind ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen, um Ereignisse zwischen dem Abschlussstichtag und dem Datum des Bestätigungsvermerks, die sich auf die Rechnungslegung auswirken können, festzustellen (vgl. *IDW PS 203 n.F.*, Tz. 11; *ISA [DE] 560*, Tz. 6). Zu den potenziellen Auswirkungen auf die Rechnungslegung gehören z.B. notwendige Angaben im Nachtragsbericht aufgrund von wertbegründenden Ereignissen sowie damit zusammenhängende Ergänzungen bzw. Anpassungen des Risiko- bzw. Prognoseberichts im Lagebericht (zur Einordnung der Kriegsausbruchs als wertbegründend vgl. Frage 2.1.1.), ebenso die Notwendigkeit angemessener Angaben für den Fall des Vorliegens einer wesentlichen Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit (vgl. Frage 2.1.5.). Gleichzeitig ist sicher-

08.03.2022

zustellen, dass nach dem Abschlussstichtag eingetretene wertbegründende Ereignisse in Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung nicht berücksichtigt werden, mit Ausnahme einer notwendigen Abkehr von der Going-Concern-Prämisse (vgl. *IDW PS 203 n.F.*, Tz. 9 und 11).

Zur Feststellung von Ereignissen zwischen dem Abschlussstichtag und dem Datum des Bestätigungsvermerks gehören u.a. folgende Prüfungshandlungen (vgl. *IDW PS 203 n.F.*, Tz. 13 f.; *ISA [DE] 560*, Tz. 7, A7 ff.):

- Erzielung eines Verständnisses von den Maßnahmen, die das Management getroffen hat, um eine vollständige Erfassung der für den Jahresabschluss und Lagebericht relevanten Auswirkungen des Ukraine-Krieges zu gewährleisten;
- kritisches Lesen von Protokollen über seit Beginn des Kriegsgeschehens ggf. bereits stattgefundene Gesellschafterversammlungen und Vorstands-/Geschäftsführungssitzungen;
- kritisches Lesen von unternehmensinternen Ad-hoc-Berichten o.ä. zu den Auswirkungen des Kriegsgeschehens auf das Unternehmen;
- Befragung des Managements und ggf. der für die Überwachung Verantwortlichen nach den Auswirkungen der Kriegereignisse auf das Unternehmen, z.B. im Hinblick auf Lieferanten, Absatzmärkte oder Investitionen im Kriegsgebiet oder in Russland/Belarus sowie im Hinblick auf die Abhängigkeiten von der Entwicklung der Kapital- und Energiemärkte.

Im Fall von Konzernabschlussprüfungen muss der Konzernabschlussprüfer sicherstellen, dass auch in den Teilbereichen, deren „Reporting Packages“ einer Prüfung unterzogen werden, die relevanten Ereignisse nach dem Abschlussstichtag im Zusammenhang mit dem Ukraine-Krieg im Rahmen des „subsequent events reporting“ festgestellt und gewürdigt werden (vgl. *IDW PS 203 n.F.*, Tz. 17; *IDW PS 320 n.F.*, Tz. 35, zum Fall der prüferischen Durchsicht des Reporting Packages eines Teilbereichs vgl. Tz. 36; entsprechend *ISA [DE] 600*, Tz. 38 f.). Zu diesem Zweck kann es auch hilfreich sein, dass der Konzernabschlussprüfer die Prüfungsanweisungen für Teilbereichsprüfer entsprechend ergänzt.

Ergeben sich aufgrund der durchzuführenden Prüfungshandlungen Auswirkungen auf den zeitlichen Ablauf der Abschlussprüfung, bspw. wenn kurz vor den geplanten Berichtsterminen neue Ereignisse eintreten, hat der Abschlussprüfer hierüber mit den für die Überwachung Verantwortlichen zu kommunizieren (vgl. Frage 3.7.1.).

08.03.2022

3.3. Beurteilung der Going-Concern-Prämisse und von prognostischen Angaben

Frage 3.3.1.: Ist ein Prüfungshemmnis anzunehmen, wenn die Fortführungsprognose der gesetzlichen Vertreter oder prognostische Angaben im Lagebericht infolge der aktuellen Kriegereignisse einer außergewöhnlich hohen Unsicherheit unterliegen?

Die Modifizierung des Bestätigungsvermerks aufgrund eines Prüfungshemmnisses kommt nur in Betracht, wenn der Abschlussprüfer nach Ausschöpfung aller angemessenen Möglichkeiten nicht in der Lage ist, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu den Rechnungslegungsinformationen des geprüften Unternehmens zu erlangen. Die den zukunftsbezogenen Sachverhalten im Abschluss (z.B. Liquiditätsprognose für Zwecke der Beurteilung der Fähigkeit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit) sowie prognostischen Angaben im Lagebericht aufgrund der dynamischen Entwicklung und unklaren Folgen der Kriegereignisse innewohnenden erheblichen Unsicherheiten allein begründen nicht das Vorliegen eines Prüfungshemmnisses. Ein Prüfungshemmnis in Bezug auf die Beurteilung von Rechnungslegungsinformationen, denen zukunftsbezogene Sachverhalte zugrunde liegen, oder in Bezug auf prognostische Angaben im Lagebericht kann z.B. vorliegen, wenn der Abschlussprüfer keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise für Zwecke der Beurteilung der zugrunde liegenden Annahmen der gesetzlichen Vertreter erlangt (vgl. Frage 3.3.2.).

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

Eine Prognose beinhaltet die Annahmen der gesetzlichen Vertreter zum Eintritt künftiger Ereignisse (z.B. zu den (welt-)wirtschaftlichen Folgen des Krieges und der verhängten Sanktionen für Lieferketten, Zinsentwicklung und Inflation) sowie zu den von den gesetzlichen Vertretern beabsichtigten Handlungen (z.B. hinsichtlich der Anpassung von Lieferketten und den Gegenmaßnahmen zu erwarteten Preissteigerungen für Energiebezug).

Die Annahmen der gesetzlichen Vertreter müssen ausreichend begründet sein. Der Abschlussprüfer wird diese daher regelmäßig dahingehend würdigen, ob sie auf aktuellen Informationen aufsetzen, ob sie konsistent sind mit den für andere Zwecke (z.B. infolge der aktuellen Kriegereignisse aktualisierte Budgetplanungen) unternehmensintern getroffenen Annahmen und ob sie mit zum Zeitpunkt der Beendigung der Aufstellung des Abschlusses und des Lageberichts (Datum des Bestätigungsvermerks) ggf. bereits verfügbaren externen Prognosen zur gesamtwirtschaftlichen Entwicklung unter Berücksichtigung der Kriegereignisse in Einklang zu bringen sind. Darüber hinaus wird zu würdigen sein, ob bei bereits kurzfristig eingeleiteten ersten Maßnahmen des Managements das tatsächliche Handeln nicht im Widerspruch zu den getroffenen Annahmen steht. Das Prüfungsurteil des Abschlussprüfers beinhaltet dagegen keine Aussage dazu, ob die den prognostischen Angaben oder den Rechnungslegungsinformationen mit Zukunftsbezug zugrunde liegenden Erwartungen eintreffen werden.

08.03.2022

Frage 3.3.3.: Aufgrund der hohen Unsicherheit bzgl. der Auswirkungen der Kriegsergebnisse auf die Branche des geprüften Unternehmens wollen die gesetzlichen Vertreter auf eine handelsrechtliche Fortführungsprognose verzichten, da sie nicht der Auffassung sind, die Wahrscheinlichkeiten für denkbare künftige Szenarien halbwegs sicher einschätzen zu können. Wie geht der Abschlussprüfer damit um?

Die Einschätzung der gesetzlichen Vertreter über die Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit ist Voraussetzung für die Aufstellung eines HGB-Abschlusses und berührt Fragen des Ansatzes, der Bewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB), des Ausweises und/oder der Erläuterungen zum Abschluss (vgl. *IDW RS HFA 17*). Damit ist es auch bei Aufstellung sämtlicher HGB-Abschlüsse letztendlich erforderlich, dass die gesetzlichen Vertreter eine Einschätzung der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit vornehmen (vgl. *IDW PS 270 n.F.*, Tz. 5). Nach IAS 1.25 f. wird diese Einschätzung explizit verlangt.

Die Einschätzung der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit umfasst immer eine Ermessensentscheidung der gesetzlichen Vertreter zu einem bestimmten Zeitpunkt über die ihrem Wesen nach unsicheren künftigen Auswirkungen von Ereignissen oder Gegebenheiten (so auch *IDW PS 270 n.F.*, Tz. 8). Die Kriegsergebnisse haben die Unsicherheiten in vielen Fällen erhöht. Diesen kann durch Szenario-Analysen begegnet werden (vgl. Frage 2.1.5.). Einen Verzicht auf eine Einschätzung zur Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit rechtfertigen diese Unsicherheiten nicht.

Darüber hinaus kommt einer detaillierten Analyse der gesetzlichen Vertreter als Grundlage für die Einschätzung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit zumindest bei Unternehmen, die stark von dem Krieg betroffen sind, z.B. weil wesentliche Investitionen im Kriegsgebiet oder in Russland/Belarus getätigt wurden, eine gesteigerte Bedeutung zu.

Wenn die gesetzlichen Vertreter nicht bereit sind, nach entsprechender Aufforderung durch den Abschlussprüfer ihre Einschätzung der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit vorzunehmen, hat der Abschlussprüfer die Auswirkungen auf seinen Bestätigungsvermerk abzuwägen (vgl. *IDW PS 270 n.F.*, Tz. 33).

3.4. Berichterstattung über bestandsgefährdende Risiken und entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen

Frage 3.4.1.: In welchen Fällen hat ein Hinweis auf Bestandsgefährdung im Bestätigungsvermerk zu erfolgen?

Ein bestandsgefährdendes Risiko liegt vor, wenn der Abschluss unter Zugrundelegung der Going-Concern-Annahme aufgestellt werden kann, aber ungeachtet dessen wesentliche Unsicherheiten im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten bestehen, die bedeutende Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können. Das ist der Fall, wenn das Unternehmen möglicherweise nicht in der Lage

08.03.2022

ist, im gewöhnlichen Geschäftsverlauf seine Vermögenswerte zu realisieren sowie seine Schulden zu begleichen (*IDW PS 270 n.F.*, Tz. 23, 24 Buchst. b). Sind z.B. für die Fortführung der Unternehmenstätigkeit notwendige Sanierungsmaßnahmen zum Zeitpunkt der Erteilung des Bestätigungsvermerks noch nicht eingeleitet, aber geplant, und ist deren Realisierung unsicher, ist dies ein Indiz für das Vorliegen eines bestandsgefährdenden Risikos (wesentliche Unsicherheit).

Besteht eine wesentliche Unsicherheit, ist eine angemessene Information der Abschlussadressaten hierüber im Abschluss und – sofern einschlägig – im Lagebericht erforderlich (vgl. Frage 2.1.5.). Der Abschlussprüfer hat in diesem Fall in den Bestätigungsvermerk einen entsprechenden Hinweis aufzunehmen (gesonderter Abschnitt mit der Überschrift „Wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit“; vgl. § 322 Abs. 2 Satz 3 und 4 HGB sowie *IDW PS 270 n.F.*, Tz. 29).

Frage 3.4.2.: Unter welchen Voraussetzungen sind die Auswirkungen der aktuellen Kriegereignisse als entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen zu qualifizieren?

Nach § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB hat der Abschlussprüfer im Prüfungsbericht neben bestandsgefährdenden Risiken auch über bei Durchführung der Abschlussprüfung festgestellte Tatsachen zu berichten, welche die Entwicklung des geprüften Unternehmens wesentlich beeinträchtigen. Entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen werden bestandsgefährdenden Risiken regelmäßig vorausgehen. Es muss sich jedoch um Tatsachen handeln, die mehr als eine nur angespannte wirtschaftliche Lage des Unternehmens verursachen. Es kann sich dabei um Tatsachen handeln wie den „Bruch“ von zentralen, bisher positiven Trends, stark rückläufige Auftragseingänge, stark erhöhte Beschaffungspreise, Wegfall wesentlicher Absatzmärkte oder Sanktionen gegen wesentliche Geschäftspartner mit gravierenden Auswirkungen auf die Geschäftstätigkeit oder die Rentabilität, ohne dass schon in absehbarer Zeit das Risiko der Einstellung des Geschäftsbetriebs einzutreten droht. Eine trennscharfe Abgrenzung von entwicklungsbeeinträchtigenden Tatsachen und bestandsgefährdenden Risiken wird nicht immer möglich sein und muss stets anhand der Umstände des Einzelfalls beurteilt werden.

Zu den Unterschieden in der Berichterstattung des Abschlussprüfers über entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen im Vergleich zur Berichterstattung über bestandsgefährdende Risiken (einschließlich der Unterschiede bei der Darstellung in der Rechnungslegung) vgl. den Fachlichen Hinweis des IDW zu den Auswirkungen des Coronavirus auf die Rechnungslegung und deren Prüfung, Teil 3, 5. Update von April 2021 (abrufbar unter: <https://www.idw.de/idw/themen-und-branchen/coronavirus>).

08.03.2022

3.5. Berichterstattung über Key Audit Matters

Frage 3.5.1.: Können die Auswirkungen der aktuellen Kriegsereignisse Bedeutung für die Berichterstattung über Key Audit Matters (KAM) im Bestätigungsvermerk haben?

Sofern *IDW PS 401* „Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Bestätigungsvermerk“ bei der Abschlussprüfung anzuwenden ist, kann sich aus den aktuellen Kriegsereignissen ein im Bestätigungsvermerk zu berichtender besonders wichtiger Prüfungssachverhalt (Key Audit Matters (KAM)) ergeben. *IDW PS 401*, Tz. 9, definiert KAM als solche Sachverhalte, die nach pflichtgemäßem Ermessen des Abschlussprüfers am bedeutsamsten in der Prüfung des Abschlusses für den aktuellen Berichtszeitraum waren. KAM sind aus Sachverhalten ausgewählt, die mit den für die Überwachung Verantwortlichen erörtert wurden (vgl. Abschn. 3.7.). Hierunter fallen auch die „bedeutsamsten beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen“, die in Übereinstimmung mit Artikel 10 Abs. 2 Buchst. c EU-APrVO zur Untermauerung des Prüfungsurteils im Bestätigungsvermerk beschrieben werden müssen.

Um die KAM festzulegen, sind zunächst diejenigen mit den für die Überwachung Verantwortlichen erörterten Sachverhalte zu bestimmen, die bei der Durchführung der Prüfung vom Abschlussprüfer besondere Befassung erforderten (vgl. *IDW PS 401*, Tz. 12 f.). Die Bestimmung dieser Sachverhalte und die Auswahl derjenigen Sachverhalte hieraus, die am bedeutsamsten in der Prüfung waren, kann durch die Auswirkungen des Ukraine-Krieges beeinflusst sein. Bei Prüfungen von auf den 31.12.2021 aufgestellten Abschlüssen ist z.B. an etwaige identifizierte Ereignisse oder Gegebenheiten, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können, zu denken. Die Einschätzung, ob bei der Aufstellung des Abschlusses die Going-Concern-Prämisse zugrunde zu legen ist und ob eine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit besteht, kann bei stark von den Auswirkungen der Kriegsereignisse betroffenen Unternehmen mit hoher Unsicherheit behaftet sein. Hieraus kann sich auch eine höhere Risikobeurteilung des Abschlussprüfers hinsichtlich der Angemessenheit der Aufrechterhaltung der Going-Concern-Prämisse bzw. der Angemessenheit von Angaben zu wesentlichen Unsicherheiten ergeben, was auf das Vorliegen eines KAM hindeuten kann (vgl. *IDW PS 401*, Tz. 12a).

08.03.2022

3.6. Aufnahme eines Hinweises zur Hervorhebung eines Sachverhalts im Zusammenhang mit den Kriegsereignissen in den Bestätigungsvermerk

Frage 3.6.1.: Unter welchen Voraussetzungen kann ein Hinweis zur Hervorhebung eines Sachverhalts in den Bestätigungsvermerk aufgenommen werden? Wann darf ein solcher Hinweis nicht erfolgen?

IDW PS 406, Tz. 10, regelt die Voraussetzungen dafür, einen Hinweis zur Hervorhebung eines Sachverhalts in den Bestätigungsvermerk aufzunehmen. Grundsätzlich hat der Abschlussprüfer demnach in den Bestätigungsvermerk einen Hinweis zur Hervorhebung eines Sachverhalts aufzunehmen, wenn er es für notwendig erachtet, die Adressaten auf einen im Abschluss, im Lagebericht oder in einem sonstigen Prüfungsgegenstand dargestellten oder angegebenen Sachverhalt aufmerksam zu machen, der nach seiner Beurteilung von grundlegender Bedeutung für das Verständnis des betroffenen Prüfungsgegenstands durch die Adressaten ist.

Ein Hinweis zur Hervorhebung eines Sachverhalts darf jedoch nicht in den Bestätigungsvermerk aufgenommen werden, wenn

- das Prüfungsurteil aufgrund des Sachverhalts nach *IDW PS 405* modifiziert werden muss, bspw. weil das Management des geprüften Unternehmens die Auswirkungen der derzeitigen Ereignisse im Abschluss und Lagebericht nicht angemessen dargestellt hat.
- aufgrund des Sachverhalts ein Hinweis über eine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit (bestandsgefährdende Risiken) gemäß *IDW PS 270 n.F.* erforderlich ist (vgl. Abschn. 3.4.), oder
- der Sachverhalt als ein im Bestätigungsvermerk mitzuteilender besonders wichtiger Prüfungssachverhalt gemäß *IDW PS 401* bestimmt wurde (vgl. Abschn. 3.5.).

Darüber hinaus darf ein Hinweis zur Hervorhebung eines Sachverhalts nicht aufgenommen werden, wenn der Sachverhalt einen sonstigen Prüfungsgegenstand betrifft, über den nur im Prüfungsbericht zu berichten ist, bspw. die Ergebnisse der Prüfung des Risikofrüherkennungssystems nach § 317 Abs. 4 HGB.

Dazu, ob bzw. in welchen Konstellationen die Aufnahme eines Hinweises zur Hervorhebung eines Sachverhalts im Zusammenhang mit den aktuellen Kriegsereignissen in Betracht kommen kann, vgl. die Ausführungen zur Frage 3.6.2.

Frage 3.6.2.: In welchen Fällen kann die Aufnahme eines Hinweises zur Hervorhebung eines Sachverhalts im Zusammenhang mit den aktuellen Kriegsereignissen bei der Prüfung eines auf den 31.12.2021 aufgestellten Abschlusses (und ggf. Lageberichts) angebracht sein?

IDW PS 406, Tz. A8, nennt Beispiele, in denen der Abschlussprüfer die Aufnahme eines Hinweises zur Hervorhebung eines Sachverhalts als notwendig erachten kann, etwa ein bedeut-

08.03.2022

sames Ereignis, das zwischen dem Abschlussstichtag und dem Datum des Bestätigungsvermerks eingetreten ist oder ein katastrophales Ereignis, das bedeutsame Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage des Unternehmens hatte oder weiterhin hat.

Bei der Prüfung von auf den 31.12.2021 aufgestellten Abschlüssen und Lageberichten kann der Abschlussprüfer einen Hinweis zur Hervorhebung eines Sachverhalts im Zusammenhang mit den aktuellen Kriegsereignissen insb. für notwendig erachten, wenn die hierzu gemachten Angaben im Nachtragsbericht und die Darstellungen im Prognose- und Risikobericht innerhalb des Lageberichts von grundlegender Bedeutung für das Verständnis des Abschlusses und des Lageberichts sind (vgl. auch *IDW PS 406 n.F.*, Anlagen 1 und 2). Dies gilt umso mehr, wenn die künftigen Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage stark vom weiteren Kriegsgeschehen und den Reaktionen hierauf abhängen und daher erhebliche Unsicherheiten verbleiben.

Auch im Fall der Abkehr vom Rechnungslegungsgrundsatz der Fortführung der Unternehmenstätigkeit kann der Abschlussprüfer es für sachgerecht erachten, die Adressaten hierauf hinzuweisen (vgl. auch *IDW PS 270 n.F.*, Tz. A33 sowie Beispiel 5 der Anlage 1 zu *IDW PS 270 n.F.*).

3.7. Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen

Frage 3.7.1.: Welche Aspekte der Auswirkungen des Ukraine-Krieges hat der Abschlussprüfer mit den für die Überwachung Verantwortlichen zu kommunizieren?

Die Pflichten des Abschlussprüfers zur Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen hängen von der Bedeutsamkeit der aktuellen Kriegsereignisse für die Geschäftstätigkeit des Unternehmens ab. Die zu kommunizierenden Sachverhalte können z.B. folgende Aspekte betreffen:

- Informationen über die Auswirkungen auf den geplanten Umfang und zeitlichen Ablauf der Abschlussprüfung, bspw. wenn kurz vor den geplanten Berichtsterminen neue Ereignisse mit möglichen Auswirkungen auf den Nachtragsbericht und die Darstellung im Lagebericht eintreten (vgl. *IDW PS 470 n.F.*, Tz. 20 und A16 ff.)
- Berichterstattung über bedeutsame aufgetretene Probleme bei der Erlangung von Prüfungsnachweisen, insb. wenn das Unternehmen im Kriegsgebiet oder in Russland/Belarus tätig ist (vgl. *IDW PS 470 n.F.*, Tz. 21b und A26); bei Vorliegen eines Prüfungshemmnisses, das nach *IDW PS 405* zu einer Modifizierung des Prüfungsurteils zum Abschluss im Bestätigungsvermerk führt (z.B. wenn das „Reporting Package“ eines bedeutsamen Teilbereichs nicht geprüft werden kann), ist hierauf hinzuweisen (vgl. *IDW PS 470 n.F.*, Tz. 21d)

08.03.2022

- Austausch über infolge des Kriegsgeschehens festgestellte Ereignisse oder Gegebenheiten, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können (vgl. *IDW PS 270 n.F.*, Tz. 34)
- Erörterung derjenigen Auswirkungen der Kriegereignisse, die als Sachverhalt anzusehen sind, die aus Sicht des Abschlussprüfers eines Unternehmens von öffentlichem Interessen i.S. des § 316a Satz 2 HGB als besonders wichtige Prüfungssachverhalte (Key Audit Matters (KAM)) zu behandeln sind (vgl. Abschn. 3.5.) (vgl. *IDW PS 401*, Tz. 20; *IDW PS 470 n.F.*, Tz. 21d und A28)
- Erörterung der Absicht, einen im Abschluss oder Lagebericht dargestellten Sachverhalt im Zusammenhang mit den Kriegereignissen im Bestätigungsvermerk gesondert hervorzuheben (vgl. Abschn. 3.6.) (vgl. *IDW PS 406*, Tz. 15; *IDW PS 470 n.F.*, Tz. 21d und A28).

3.8. Pflichten nach der Erteilung des Bestätigungsvermerks

Frage 3.8.1.: Wie hat der Abschlussprüfer mit nach dem Datum des Bestätigungsvermerks eingetretenen Kriegereignissen umzugehen, wenn Anhaltspunkte dafür bestehen, dass diese wesentliche Auswirkungen auf das geprüfte Unternehmen haben?

Nach dem Datum der Erteilung des Bestätigungsvermerks ist der Abschlussprüfer grundsätzlich nicht verpflichtet, zu dem geprüften Jahresabschluss und ggf. Lagebericht weitere Prüfungshandlungen vorzunehmen (vgl. *IDW PS 203 n.F.*, Tz. 18 ff.; *ISA [DE] 560*, Tz. 10 und 14). Die weiteren Entwicklungen des Kriegsgeschehens nach dem Datum der Erteilung des Bestätigungsvermerks führen nicht dazu, dass der Abschluss und/oder Lagebericht im Zeitpunkt der Erteilung des Bestätigungsvermerks als unzutreffend zu beurteilen gewesen wäre. Dies gilt auch, wenn es sich um Vorgänge von besonderer Bedeutung für das Unternehmen handelt, die im Nachtragsbericht berichtspflichtig wären und ggf. den Prognose- und Chancen-/Risikobericht im Lagebericht beeinflussen würden. Daher liegt darin auch kein Grund zum Widerruf des Bestätigungsvermerks.

Es erscheint jedoch sachgerecht, dass der Abschlussprüfer bei ihm bekannt gewordenen Umständen, die möglicherweise von ganz erheblicher Bedeutung für das geprüfte Unternehmen sind, die für die Aufstellung und Feststellung bzw. Billigung verantwortlichen Unternehmensorgane auf deren Verantwortlichkeit zur Beurteilung einer Änderungsnotwendigkeit des Abschlusses hinweist, solange der Abschluss nach der Kenntnis des Abschlussprüfers noch nicht festgestellt bzw. gebilligt wurde (vgl. auch Frage 2.1.7.).

Entscheiden die Unternehmensorgane, den Abschluss und/oder Lagebericht zu ändern, ist dieser (sind diese) im Wege der Nachtragsprüfung gemäß § 316 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB zu prüfen, soweit es die Änderungen erfordern. Zu weitergehenden Prüfungshandlungen im Rah-

08.03.2022

men der Nachtragsprüfung ist der Abschlussprüfer grundsätzlich nicht verpflichtet. Etwas anderes gilt, wenn die Auswirkungen der seit dem ursprünglichen Datum des Bestätigungsvermerks eingetretenen Kriegsereignisse Anhaltspunkte für eine nicht mehr gerechtfertigte Going-Concern-Prämisse oder für eine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit beinhalten. In diesem Fall hat der Abschlussprüfer seine Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit, einschließlich der Beurteilung angemessener Angaben im Abschluss bei Vorliegen einer wesentlichen Unsicherheit im Rahmen der Nachtragsprüfung zu aktualisieren (vgl. Berichterstattung über die 234. HFA-Sitzung, FN-IDW 2/2014, S. 198).