

Philipps et al.

Jahresabschluss kompakt

Der praxisorientierte Ratgeber zur effizienten
Jahresabschluss-Erstellung nach HGB

- ▶ Checklisten
- ▶ Formulierungshilfen
- ▶ Weiterführende Literatur

3. Auflage

Jahresabschluss kompakt

Der praxisorientierte Ratgeber zur effizienten
Jahresabschluss-Erstellung nach HGB

- ▶ Checklisten
- ▶ Formulierungshilfen
- ▶ Weiterführende Literatur

Von

WP/StB Jörg Balke

StB Dr. Stefan Eickes

StB Michaela Gräfe

WP/StB Markus Grötecke

WP/StB Prof. Christoph Hell

Malte Junger (M.Sc.)

StB Franz Kahlen

WP/StB Petra Lorey

WP/StB/CPA Jörg Müller

WP/StB Prof. Dr. Holger Philipps

Dr. Thomas Tesche

WP/StB Armin Wilting

3. Auflage

ISBN 978-3-482-59423-6

eISBN 978-3-482-01111-5

3. Auflage 2019

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2009

www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung des Verlages unzulässig.

Druck: CPI books, Ulm

VORWORT

Die Erstellung des Jahresabschlusses ist für Unternehmen und damit befasste Mitarbeiter eine meist zeitintensive und – je nach Komplexität – bisweilen nervenaufreibende, jährlich wiederkehrende Prozedur. In der Literatur sind hierzu zahlreiche Hilfen, u. a. auch in Form von Checklisten, verfasst worden. Die Praxis zeigt jedoch immer wieder, wie schwer sich die Mitarbeiter im Rechnungswesen mit einer schnellen und zugleich effizienten Jahresabschlussaufbereitung tun. Die meisten Fachaufsätze lenken den Blick eher auf einzelne Details. Deshalb liegt das Ziel dieses Buches darin, ein Werkzeug für die Organisation der Jahresabschlusserstellung an die Hand zu geben. Hierdurch wird der Großteil der jährlichen Themen abgedeckt, und es verbleibt mehr Zeit für die immer noch notwendigen Details.

Im Mittelpunkt dieser praxisnahen Erstellungshilfe stehen positionsbezogene Arbeitshilfen, die mit Blick auf das Wesentliche vermeiden, den Leser mit selten vorkommenden oder als eher unwichtig einzuordnenden Einzelaspekten zu überfrachten. Das Werk deckt die Hauptanwendungsfälle im Rahmen der Erstellung von Jahresabschlüssen vornehmlich von kleineren bis mittelgroßen mittelständischen Unternehmen ab; es ist auch für komplexere Abschlüsse hilfreich, wenn es darum geht, die vielen Arbeitsschritte in eine sinnvolle Reihenfolge zu bringen.

Die bilanzpositionsbezogene Kapitelaufbereitung ermöglicht auch eine parallele und arbeitsteilige Bearbeitung einzelner Teilbereiche; korrespondierende Vernetzungen zwischen den einzelnen positionsbezogenen Kapiteln sowie Referenzen zu den ergänzenden Kapiteln sind aufgeführt. Soweit sinnvoll, wurden neben Checklisten auch Orientierungsmuster als Arbeitshilfen eingefügt.

Der NWB Verlag dankt sehr herzlich Herrn Prof. Dr. Holger Philipps, der einen Großteil der Arbeit übernommen hat, diese Neuauflage möglich zu machen und weitere, vornehmlich in der mittelständischen Wirtschaftsprüfung aktive Berufsangehörige als Autoren für die kompetente und engagierte Mitarbeit an diesem Werk zu gewinnen. Ihnen allen gebührt großer Respekt, neben den täglichen beruflichen Herausforderungen an einem solchen Werk mitzuwirken.

Herne, November 2018

AUTORENVERZEICHNIS

WP/StB Jörg Balke, Geschäftsführender Gesellschafter, Dr. Dornbach & Partner Treuhand GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft, Dessau

StB Dr. Stefan Eickes, DORNBACH GMBH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft, Koblenz

StB Michaela Gräfe, Fachberaterin für Internationales Steuerrecht, Prokuristin, SiegRevision
GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft, Siegen

WP/StB Markus Grötecke, Geschäftsführer, DORNBACH GMBH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft, Mainz

WP/StB Prof. Christoph Hell, Geschäftsführender Gesellschafter, DORNBACH GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft, Saarbrücken

Malte Junger (M.Sc.), DORNBACH GMBH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft, Koblenz

StB Franz Kahlen, DORNBACH GMBH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft, Koblenz

WP/StB Petra Lorey, Geschäftsführende Gesellschafterin, WLP GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft, Hamburg

WP/StB/CPA Jörg Müller, Associate ISCA (Singapore), Chartered Global Management Accountant, Geschäftsführender Gesellschafter, SiegRevision GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft, Siegen

WP/StB Prof. Dr. Holger Philipps, Professor für Allgemeine Betriebswirtschaft, insbesondere Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung an der Hochschule Koblenz und Herausgeber NWB Wirtschaftsprüfung

Dr. Thomas Tesche, Geschäftsführer, DORNBACH Valuation GMBH, Saarbrücken

WP/StB Armin Wilting, Partner, Rödl & Partner GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft, Köln, Mitglied im Fachausschuss für Informationstechnologie des IDW

INHALTSVERZEICHNIS

Vorwort	V
Autorenverzeichnis	VII
Abbildungsverzeichnis	XIX
I. Aufstellung unter Fortführungsannahme	1
<hr/>	
1. Generelle Bedeutung der going concern-Prämisse	1
2. Beurteilung des going concern-Status durch die Unternehmensleitung	2
2.1 Vorbemerkungen	2
2.2 Abgrenzung zum allgemeinen Unternehmerrisiko	3
2.3 Entwicklungsbeeinträchtigende Risiken	3
2.4 Bestandsgefährdende Risiken	3
2.4.1 Allgemeines	3
2.4.2 Wesentliche Unsicherheit	5
2.4.3 Drohende Zahlungsunfähigkeit	5
2.4.4 Überschuldung	6
2.5 Exkurs: Berücksichtigung von Gegenmaßnahmen zur Abwendung einer latenten Krisensituation	7
3. Verantwortung des Abschlussprüfers	8
4. Verantwortung des Steuerberaters	9
5. Rechnungslegung in der Krise	9
5.1 Grundsätzliches	9
5.2 Bewertungsgrundlagen	10
5.3 Besonderheiten für die Aufstellung des Anhangs	11
5.4 Besonderheiten für die Aufstellung des Lageberichts	12
6. Empfehlungen an die Praxis	12
7. Weiterführende Literatur	13
II. Größenklassen nach HGB	15
<hr/>	
1. Größenklassenmerkmale und -ausprägungen	15
2. Einzelheiten zu den Größenklassenmerkmalen	17
2.1 Bilanzsumme	17
2.2 Umsatzerlöse	17
2.3 Zahl der Arbeitnehmer	18
3. Übersicht über Erleichterungen/Wahlrechte für kleine bzw. mittelgroße Gesellschaften (Jahresabschlüsse)	18
4. Weiterführende Literatur	22

III. Immaterielle Vermögensgegenstände	23
<hr/>	
1. Abgrenzung Anlagevermögen/Umlaufvermögen	23
2. Wesentliches zur Bilanzposition	23
2.1 Positionsinhalt	23
2.2 Ansatz	23
2.3 Aktivierungszeitpunkt	25
2.4 Definition der Anschaffungskosten/Herstellungskosten	25
2.5 Abschreibungen	25
2.6 Umbuchungen	25
2.7 Derivativer Geschäfts- oder Firmenwert	26
2.8 Software	27
3. Erstellungshinweise	27
4. Dokumentation	30
5. Anlagengitter	31
6. Weiterführende Literatur	31
IV. Sachanlagevermögen	33
<hr/>	
1. Wesentliches zur Bilanzposition	33
1.1 Positionsinhalt	33
1.2 Ansatz	33
1.3 Aktivierungszeitpunkt	33
1.4 Definition der Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB)	34
1.5 Umfang der Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2 HGB)	34
1.6 Besonderheit: Aktivierte Eigenleistungen	34
1.7 Besonderheit: Anschaffungsnaher Aufwand	34
1.8 Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG)	35
1.8.1 Sog. Pool-Lösung (Sammelposten pro Jahr) statt normaler Aktivierung und Abschreibung	35
1.8.2 Sog. „alte“ GWG-Regelung statt normaler Aktivierung und Abschreibung	36
1.9 Abschreibungen	36
1.9.1 Planmäßige Abschreibungen	36
1.9.2 Außerplanmäßige Abschreibungen	36
1.9.3 Sonderabschreibungen	37
1.10 Neutralisierung stiller Reserven	37
2. Erstellungshinweise	37
3. Dokumentation	40
4. Anlagengitter	41
5. Weiterführende Literatur	42
V. Finanzanlagevermögen – Wertpapiere im Umlaufvermögen	43
<hr/>	

1.	Wesentliches zur Bilanzposition	43
1.1	Positionsinhalt	43
1.2	Handelsrechtliche Bewertung	44
1.3	Steuerliche Besonderheiten	45
2.	Erstellungshinweise	46
3.	Dokumentation	49
4.	Unternehmensbewertung nach dem Ertragswertverfahren	52
5.	Anlage – Verzeichnis der Wertpapiere	52
6.	Anlagengitter	53
7.	Weiterführende Literatur	53
VI.	Vorräte	55
1.	Wesentliches zur Bilanzposition	55
1.1	Positionsinhalt	55
1.2	Inventur	55
1.3	Bewertung	56
1.4	Abschreibungen auf Vorratsvermögen	57
1.5	Verlustfreie Bewertung/Rückstellung für Drohverluste	57
1.6	Bewertungsvereinfachungsverfahren	58
1.7	Erhaltene Anzahlungen	58
1.8	GuV-Ausweis	58
1.9	Bilanzpolitik	59
2.	Erstellungshinweise	59
3.	Dokumentation	64
4.	Inventurvereinfachungsverfahren	65
5.	Ermittlung der Herstellungskosten	66
6.	Bewertungsvereinfachungsverfahren	67
7.	Mindestanforderungen an die ordnungsgemäße Durchführung der Inventur	69
8.	Nebenrechnung zum Boni- und Skontiabschlag	72
9.	Beispiel zum Verbrauchsfolgeverfahren	73
10.	Ermittlung von Gängigkeitsabschlägen	74
11.	Weiterführende Literatur	75
VII.	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	77
1.	Wesentliches zur Bilanzposition	77
1.1	Positionsinhalt	77
1.2	Bewertung	78

1.3	Einzelwertberichtigungen	78
1.4	Pauschalwertberichtigung	78
1.5	Besonderheit: Incoterms	79
2.	Erstellungshinweise	79
3.	Dokumentation	83
4.	Zusammensetzung der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	84
5.	Entwicklung der Einzelwertberichtigungen	85
6.	Weiterführende Literatur	87
VIII. Forderungen und Verbindlichkeiten gegen bzw. gegenüber verbundenen Unternehmen und Gesellschaftern		89
1.	Wesentliches zur Bilanzposition	89
1.1	Positionsinhalt	89
1.2	Bewertung	90
1.3	Steuerliche Besonderheiten	90
1.4	Bilanzpolitik	90
1.5	Bilanzausweis	90
2.	Erstellungshinweise	91
3.	Dokumentation	93
4.	Weiterführende Literatur	94
IX. Sonstige Vermögensgegenstände		95
1.	Wesentliches zur Bilanzposition	95
1.1	Positionsinhalt	95
1.2	Bewertung	96
1.3	Steuerliche Aspekte	96
1.4	Bilanzpolitik	96
2.	Erstellungshinweise	97
3.	Dokumentation	99
4.	Weiterführende Literatur	100
X. Liquide Mittel – Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten		101
1.	Wesentliches zur Bilanzposition	101
1.1	Positionsinhalt	101
1.2	Bewertung	102
2.	Erstellungshinweise	102
3.	Dokumentation	103
4.	Anlage zu liquiden Mitteln	105

5.	Weiterführende Literatur	105
XI.	Rechnungsabgrenzungsposten	107
1.	Wesentliches zur Bilanzposition	107
1.1	Positionsinhalt	107
1.2	Zahlungsvorgang vor dem Bilanzstichtag	108
1.3	„Bestimmte Zeit“ nach dem Abschlussstichtag	108
1.4	Verbrauch des Rechnungsabgrenzungspostens	108
2.	Erstellungshinweise	108
3.	Dokumentation	110
4.	Beispiel zur degressiven Auflösung des Disagios bei Tilgungsdarlehen	110
5.	Weiterführende Literatur	111
XII.	Eigenkapital	113
1.	Wesentliches zur Bilanzposition	113
1.1	Kapitalgesellschaften	113
1.1.1	Positionsinhalt	113
1.1.2	Besonderheiten	114
1.1.3	Bewertung	115
1.2	Personenhandelsgesellschaften	115
1.2.1	Positionsinhalt	115
1.2.2	Besonderheiten	116
1.2.3	Bewertung	117
1.3	Ausschüttungssperren	117
2.	Erstellungshinweise	118
3.	Dokumentation	120
4.	Weiterführende Literatur	121
XIII.	Steuerrückstellungen	123
1.	Wesentliches zur Bilanzposition	123
1.1	Positionsinhalt	123
1.2	Bewertung	123
2.	Erstellungshinweise	124
3.	Dokumentation	125
4.	Berechnung der Rückstellung für Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag	126
5.	Berechnung Rückstellung für Gewerbesteuer (ab VZ 2010)	128
6.	Weiterführende Literatur	129

XIV. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen	131
1. Wesentliches zur Bilanzposition	131
1.1 Positionsinhalt	131
1.2 Bewertung	131
1.3 Betriebswirtschaftlicher Hinweis	135
1.4 Saldierung von Rückstellungen für Pensionen mit Vermögensgegenständen	135
2. Erstellungshinweise	136
3. Dokumentation	139
4. Weiterführende Literatur	140
XV. Sonstige Rückstellungen	141
1. Wesentliches zur Bilanzposition	141
1.1 Positionsinhalt	141
1.2 Bewertung	142
1.3 Steuerliche Behandlung	144
2. Weitere Hinweise zu praxisrelevanten Rückstellungsfällen (ABC)	144
2.1 Abfindungen (inklusive Sozialplanverpflichtung)	144
2.2 Ausstehende Rechnungen	145
2.3 Altersteilzeit	145
2.4 Drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	145
2.5 Gewährleistungs- bzw. Garantieverpflichtungen	146
2.6 Jahresabschlusserstellung und damit verbundene Kosten	146
2.7 Jubiläumsverpflichtungen	147
2.8 Rechts- bzw. Prozessrisiken	147
2.9 Unterlassene Aufwendungen für die Instandhaltung	147
2.10 Rückständige Urlaubsansprüche und ähnliche Personalansprüche	148
3. Erstellungshinweise	148
4. Dokumentation	151
5. Anlagen	152
5.1 Zusammensetzung und Entwicklung der „Sonstigen Rückstellungen“ (Rückstellungsspiegel)	152
5.2 Bestätigungsschreiben an Rechtsanwälte	153
5.3 Urlaubsrückstellungen	153
6. Weiterführende Literatur	154
XVI. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	155
1. Wesentliches zur Bilanzposition	155
1.1 Positionsinhalt	155
1.2 Bewertung	156

1.3	Bilanzausweis	156
2.	Erstellungshinweise	157
3.	Dokumentation	159
4.	Zusammensetzung der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	160
5.	Weiterführende Literatur	161

XVII. Sonstige Verbindlichkeiten **163**

1.	Wesentliches zur Bilanzposition	163
1.1	Positionsinhalt	163
1.2	Bewertung	163
1.3	Steuerliche Besonderheiten	164
1.4	Bilanzpolitik	164
1.5	Bilanzausweis	164
2.	Erstellungshinweise	165
3.	Dokumentation	166
4.	Anlage zur Umsatzsteuerverprobung	168
5.	Weiterführende Literatur	169

XVIII. Haftungsverhältnisse **171**

1.	Wesentliches zu Haftungsverhältnissen	171
1.1	Positionsinhalt	171
1.2	Bewertung	171
1.3	Ausweis	172
2.	Erstellungshinweise	173
3.	Dokumentation	175
4.	Weiterführende Literatur	176

XIX. Gewinn- und Verlustrechnung **177**

1.	Wesentliches zur Gewinn- und Verlustrechnung	177
1.1	Allgemeines	177
1.2	Die GuV-Positionen im Überblick	177
1.2.1	Umsatzerlöse	178
1.2.2	Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen	178
1.2.3	Andere aktivierte Eigenleistungen	179
1.2.4	Sonstige betriebliche Erträge	179
1.2.5	Materialaufwand	179
1.2.6	Personalaufwand	180

1.2.7	Abschreibungen	180
1.2.8	Sonstige betriebliche Aufwendungen	180
1.2.9	Erträge aus Beteiligungen	181
1.2.10	Erträge aus Gewinnabführungsverträgen	181
1.2.11	Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens	182
1.2.12	Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	182
1.2.13	Abschreibungen auf Finanzanlagen und Wertpapiere des Umlaufvermögens	182
1.2.14	Zinsen und ähnliche Aufwendungen	182
1.2.15	Steuern vom Einkommen und vom Ertrag	183
1.2.16	Ergebnis nach Steuern	183
1.2.17	Sonstige Steuern	183
1.3	Umsatzkostenverfahren	183
1.4	Größenabhängige Erleichterungen	183
2.	Erstellungshinweise	185
3.	Dokumentation	188
4.	Weiterführende Literatur	189
XX.	Anhang	191
1.	Wesentliches zum Anhang	191
1.1	Allgemeines	191
1.2	Umfang und Form	191
2.	Erstellungshinweise	192
3.	Dokumentation	211
4.	Weiterführende Literatur	215
XXI.	Lagebericht	217
1.	Grundsätzliches zur Lageberichterstattung	217
2.	Wesentliche Anforderungen und Inhalte	218
2.1	Allgemeine Aufstellungsgrundsätze	218
2.2	Risikoberichterstattung	219
2.3	Berichterstattung über die voraussichtliche Entwicklung	220
3.	Pflichtenkatalog zur Erstellung des Lageberichts	221
3.1	Vorbemerkungen	221
3.2	Die Berichtsinhalte im Überblick	221
4.	Erläuterungen zu ausgewählten Lageberichtsangaben	222
5.	Beispiel für einen Lagebericht	224
5.1	Vorbemerkungen	224
5.2	Text des Beispiels für einen Lagebericht	225

6.	Anmerkungen und Gestaltungsalternativen	229
7.	Weiterführende Literatur	230
XXII. Dauerakte		231
1.	Hinweise zur Führung einer Dauerakte	231
2.	Gliederung der Dauerakte	233
3.	Weiterführende Literatur	236
XXIII. Offenlegung von Jahresabschlüssen		237
1.	Rechtssituation ab 2007	237
2.	Offenlegungspflichten, Erleichterungen und Wahlrechte	238
2.1	Offenlegungsumfang für große Gesellschaften	239
2.2	Größenabhängige Erleichterungen für kleine Gesellschaften	239
2.3	Größenabhängige Erleichterungen für Kleinstgesellschaften	240
2.4	Größenabhängige Erleichterungen für mittelgroße Gesellschaften	240
3.	Handlungsalternativen und Vermeidungsstrategien	242
3.1	Vollhafter-Lösung	242
3.2	Bildung kleiner Gesellschaften	242
3.3	Befreiender Konzernabschluss	243
3.4	Weitere bilanzpolitische Maßnahmen	244
4.	Neuregelung der Ordnungsgeldvorschriften	245
4.1	Mindestordnungsgeld	245
4.2	Neuregelung des Ordnungsgeldes für kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften	245
4.3	Wiedereinsetzung in den vorigen Stand	246
5.	Fazit	246
6.	Übersicht über Erleichterungen/Wahlrechte für Kleinst-, kleine bzw. mittelgroße Gesellschaften (Einzelabschlüsse)	246
7.	Weiterführende Literatur	247
XXIV. Abschied von der Einheitsbilanz: Aufstellung einer eigenständigen Steuerbilanz		249
1.	Notwendigkeit der Aufstellung einer Steuerbilanz	249
2.	Praxisrelevante Sachverhalte und technische Hinweise zur Erstellung einer Steuerbilanz	250
3.	Fallbeispiel zur Erstellung einer Steuerbilanz	252
4.	Latente Steuern	255
5.	Weiterführende Literatur	257

XXV. Aktive und passive latente Steuern	259
1. Wesentliches zur Bilanzposition	259
1.1 Positionsinhalt	259
1.2 Besonderheiten	260
1.3 Bewertung	261
1.4 Ausweis	262
2. Erstellungshinweise	262
3. Dokumentation	264
4. Weiterführende Literatur	266
Stichwortverzeichnis	267

ABBILDUNGSVERZEICHNIS

ABB. 1:	Größenklassen gem. § 267 HGB	15
ABB. 2:	Übersicht über Erleichterungen/Wahlrechte für kleine bzw. mittelgroße Gesellschaften bei der Aufstellung von Jahresabschluss und Lagebericht sowie bei deren Prüfung und Offenlegung (Rechtsstand: 31.12.2018)	18
ABB. 3:	Erstellungshinweise	27
ABB. 4:	Dokumentation	30
ABB. 5:	Anlagengitter	31
ABB. 6:	Erstellungshinweise	37
ABB. 7:	Dokumentation	40
ABB. 8:	Anlagengitter	41
ABB. 9:	Erstellungshinweise	46
ABB. 10:	Dokumentation	49
ABB. 11:	Verzeichnis der Wertpapiere	52
ABB. 12:	Anlagengitter	53
ABB. 13:	Erstellungshinweise	59
ABB. 14:	Dokumentation	64
ABB. 15:	Mindestanforderungen an die ordnungsgemäße Durchführung der Inventur	69
ABB. 16:	Erstellungshinweise	79
ABB. 17:	Dokumentation	83
ABB. 18:	Entwicklung der Einzelwertberichtigungen	86
ABB. 19:	Erstellungshinweise	91
ABB. 20:	Dokumentation	93
ABB. 21:	Erstellungshinweise	97
ABB. 22:	Dokumentation	99
ABB. 23:	Erstellungshinweise	102
ABB. 24:	Dokumentation	103
ABB. 25:	Anlage zu Liquide Mittel – Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	105
ABB. 26:	Erstellungshinweis	108
ABB. 27:	Dokumentation	110
ABB. 28:	Erstellungshinweise	118
ABB. 29:	Dokumentation	120
ABB. 30:	Erstellungshinweise	124
ABB. 31:	Dokumentation	125

ABB. 32:	Berechnungsmuster der Rückstellung für KSt und SolZ	126
ABB. 33:	Berechnungsmuster der Rückstellung für GewSt	128
ABB. 34:	Erstellungshinweise	136
ABB. 35:	Dokumentation	139
ABB. 36:	Erstellungshinweise	149
ABB. 37:	Dokumentation	151
ABB. 38:	Rückstellungsspiegel	152
ABB. 39:	Berechnungsschema Urlaubsrückstellungen	153
ABB. 40:	Erstellungshinweise	157
ABB. 41:	Dokumentation	159
ABB. 42:	Erstellungshinweise	165
ABB. 43:	Dokumentation	166
ABB. 44:	Umsatzsteuerverprobung	168
ABB. 45:	Erstellungshinweise	173
ABB. 46:	Dokumentation	175
ABB. 47:	Erstellungshinweis (Rechtsstand: 1. Dezember 2017)	185
ABB. 48:	Dokumentation	188
ABB. 49:	Erstellungshinweise zum Anhang (Rechtsstand: 1. Dezember 2017)	192
ABB. 50:	Dokumentation	211
ABB. 51:	Gliederung der Dauerakte	233
ABB. 52:	Einordnung von Kapitalgesellschaften nach Größenklassen gemäß §§ 267, 267a HGB	239
ABB. 53:	Praxisrelevante Sachverhalte zur Erstellung einer Steuerbilanz	250
ABB. 54:	Fallbeispiel Steuerbilanz (nach BilMoG)	252
ABB. 55:	Steuerbilanz der Industrie-GmbH zum 31. 12. 20xx	255
ABB. 56:	Erstellungshinweis	262
ABB. 57:	Dokumentation	264
ABB. 58:	Beispiel für die Darstellung der latenten Steuern (vgl. Becker, Arbeitshilfe Latente Steuern, NWB Dok-ID NAAAD-98366)	265

I. Aufstellung unter Fortführungsannahme

WP/StB Prof. Christoph Hell

1. Generelle Bedeutung der going concern-Prämisse

Gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB ist bei der Bewertung der im handelsrechtlichen Jahresabschluss ausgewiesenen Vermögensgegenstände und Schulden grundsätzlich „von der **Fortführung der Unternehmenstätigkeit** auszugehen, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten“ entgegenstehen (sog. *going concern*-Prämisse). Daher müssen sich sowohl Unternehmensführung als auch Abschlussprüfer zu jedem Bilanzstichtag mit der Frage auseinandersetzen, ob bzw. inwieweit von dem Regelfall der Unternehmensfortführung nicht mehr oder nur eingeschränkt ausgegangen werden kann.

Die Frage, wie lange ein Unternehmen seinen Jahresabschluss noch auf Basis der Annahme der Unternehmensfortführung aufstellen kann bzw. unter welchen Voraussetzungen Abschlussprüfer die Bewertungsansätze nach der Regelvermutung des *going concern*-Prinzips noch tolerieren dürfen, stellt eine schwierige und zugleich weit reichende Problemstellung dar. Eine wichtige Hilfestellung – gleichermaßen für Ersteller wie Prüfer – bietet dazu der **IDW Prüfungsstandard** „Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung“, welcher seit dem 11.7.2018 als Neufassung vorliegt (IDW PS 270 n. F.; Stand: 11.7.2018). Der Standard gilt für Prüfungen von Abschlüssen für Berichtszeiträume, die am 15.12.2017 beginnen, ausgenommen Rumpfgeschäftsjahren, welche vor dem 31.12.2018 enden. IDW PS 270 erörtert zahlreiche Zweifelsfragen und setzt die Integration der International Standards on Auditing (ISA) in die deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA) weiter um.

Für den Regelfall der Jahresabschlusserstellung unter der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit ist von der planmäßigen Nutzung bzw. Verwertung der bilanzierten Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten im Rahmen des Unternehmens auszugehen. Im Einzelnen ist dabei etwa zu unterstellen, dass:

- ▶ Vermögensgegenstände des Anlagevermögens bis zum Ende ihrer geschätzten Nutzungsdauer im Unternehmen verbleiben und somit planmäßig abzuschreiben sind;
- ▶ die Posten des Umlaufvermögens, insbesondere die Vorräte, unter Beachtung des strengen Niederstwertprinzips zu bewerten sind;
- ▶ Verbindlichkeiten im Rahmen der zukünftigen Unternehmenstätigkeit planmäßig beglichen werden; sie sind mit ihrem Erfüllungsbetrag anzusetzen;
- ▶ mit einer Liquidation verbundene spezifische Verpflichtungen außen vor bleiben;
- ▶ schließlich sämtliche gesetzlich vorgesehenen Bewertungswahlrechte und Bewertungsvereinfachungen in Anspruch genommen werden können.

Die Beurteilung des *going concern*-Status durch die Unternehmensleitung sowie die bilanziellen Auswirkungen bei einer Abkehr von der Fortführungsprämisse werden nachfolgend näher betrachtet.

Als Kernaussage kann an dieser Stelle bereits vorweggenommen werden, dass sich bei einer **Abkehr von der *going concern*-Prämisse** die Bewertung der Vermögensgegenstände unter Veräußerungsgesichtspunkten vorwiegend nach den Verhältnissen des Absatzmarkts richtet: Es erfolgt hier eine **Bilanzierung unter Liquidationsgesichtspunkten** unter Beachtung des Anschaffungs-/Herstellungskostenprinzips als Wertobergrenze!

2. Beurteilung des *going concern*-Status durch die Unternehmensleitung

2.1 Vorbemerkungen

Die Aufstellung des Jahresabschlusses gehört zum Verantwortungsbereich der Unternehmensleitung, sie hat damit auch über den *going concern*-Status zu entscheiden. Die Abschätzung der zukünftigen Überlebensfähigkeit und damit der Unternehmensfortführung kann sich naturgemäß nur auf einen überschaubaren Zeitraum beziehen. Nach in Praxis und Fachliteratur vorherrschender Meinung ist der Bezug grundsätzlich auf die Länge eines Geschäftsjahres nach dem Bilanzstichtag als zeitlicher **Mindestprognosezeitraum** relevant (mithin bis zum folgenden Bilanzstichtag). Von diesem Richtwert kann oder muss einzelfallbezogen aufgrund der zugänglichen Informationen möglicherweise abgewichen werden, dies allerdings nur durch Ausweitung, nicht durch Verkürzung. Dies bedeutet: Sollten konkrete Erkenntnisse über wahrscheinliche, nicht mehr zu beseitigende negative Entwicklungen, z. B. die in 15 Monaten definitiv bevorstehende Produktionseinstellung aufgrund des Auslaufens einer für die Existenz des Unternehmens elementaren Produktionsgenehmigung, bestehen, wäre eine Fokussierung lediglich bezogen auf die kommenden zwölf Monate unzulässig. Folglich gilt nicht das Stichtagsprinzip, sondern es sind alle bis zum Ende der Aufstellung des Abschlusses und Lageberichts bekanntwerdenden Ereignisse als werterhellende Ereignisse einzubeziehen.

Es entspräche nicht den tatsächlichen Verhältnissen i. S. des § 264 Abs. 2 HGB, würde die Unternehmensleitung die erwartete Produktionseinstellung mit Bezug auf den nächsten Jahresabschluss zunächst unberücksichtigt lassen und erst später die Bewertung auf die Abkehr von der *going concern*-Prämisse anpassen.

Die eigentliche Schwierigkeit der Beurteilung des *going concern* ist in der Klärung der Frage zu sehen, unter welchen Voraussetzungen der Unternehmensfortführung tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen, die eine **negative Fortführungsprognose** bewirken.

Hierbei gilt der Grundsatz, dass auf eine explizite Fortführungsprognose verzichtet werden kann, falls implizit von einer Unternehmensfortführung ausgegangen werden kann. Dies ist der Fall, wenn das bilanzierende Unternehmen in der Vergangenheit nachhaltige Gewinne erzielt hat, leicht auf finanzielle Mittel zurückgreifen kann und keine bilanzielle Überschuldung droht. Falls diese Voraussetzungen nicht vorliegen und zudem keine ausreichenden stillen Reserven bestehen, hat die Unternehmensführung eingehende Analysen zur Unternehmensfortführung vorzunehmen. Dies gilt ebenso für den Fall, dass die vorgenannten Punkte zwar zutreffen, aber im Laufe der Bilanzaufstellung wesentliche Unsicherheiten erkennbar werden.

2.2 Abgrenzung zum allgemeinen Unternehmerrisiko

Nahezu jedes Unternehmen ist mehr oder weniger großen Geschäftsrisiken ausgesetzt. Dies gilt übergeordnet für **gesamtwirtschaftliche Aspekte**, z. B. konjunkturelle Entwicklungen einer Gesamtwirtschaft einschließlich Veränderungen im Konsumverhalten bzw. Zinsänderungsrisiken, wie auch für **spezielle Branchenrisiken** (z. B. anhaltende Stagnation bzw. Verdrängungs-/Konzentrationswettbewerb im Bereich der Bauindustrie u. Ä.).

In einer gewissen Bandbreite sind negative Abweichungen von einer erwarteten Geschäftsentwicklung nicht unüblich und in gewissen Grenzen dem **allgemeinen Unternehmensrisiko** zuzuordnen. Viele Unternehmen erleben im Laufe der Jahre Phasen des Erfolgs, aber auch schwierigere Jahre. Häufig haben Unternehmen mehrere Verlustjahre verzeichnen müssen, ohne dass aber die Existenzfähigkeit ernsthaft in Frage gestellt werden musste, weil z. B. eine ausreichende Bestandsfestigkeit durch eine hohe Eigenkapitalquote bestand, stille Reserven vorhanden waren oder eine trotz Verlusten ausreichende Liquiditätssituation vorlag. Hier wäre eine Abkehr von der *going concern*-Prämisse nicht nur falsch, sondern würde den ohnehin wirtschaftlich getroffenen Unternehmen möglicherweise irreparablen Öffentlichkeitsschaden zufügen. Eine **Abkehr vom *going concern*** setzt voraus, dass konkrete Umstände vorliegen oder mit einer hohen Wahrscheinlichkeit zu erwarten sind, die die Bestandsfestigkeit eines Unternehmens in den nächsten ein bis zwei Jahren ernsthaft gefährden.

2.3 Entwicklungsbeeinträchtigende Risiken

Über das normale Unternehmensrisiko hinaus liegen **entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen** dann vor, wenn externe Risiken wie z. B. Marktveränderungen, Wettbewerbsverschiebungen, Preisentwicklungen, Beschaffungsengpässe u. a. m. mit hoher Eintrittswahrscheinlichkeit einen erheblichen negativen Einfluss auf die weitere Entwicklung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens haben können. Bei entsprechend eingerichtetem **Risikofrühwarnsystem** kann solchen Risiken möglicherweise mithilfe geeigneter Gegenmaßnahmen begegnet werden, z. B. durch Suche nach Ersatzlieferanten, Erschließung neuer Marktsegmente, optimierte Lagerhaltung u. Ä.

2.4 Bestandsgefährdende Risiken

2.4.1 Allgemeines

Oftmals entwickelt sich aus zunächst schwierigen Phasen im Rahmen des allgemeinen Unternehmensrisikos infolge von weiterem konkretem Hinzutreten entwicklungsbeeinträchtigender Tatsachen eine echte **Bestandsgefährdung**. Dem Unternehmen droht dann Zahlungsunfähigkeit und/oder die tatsächliche Überschuldung.

§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB spricht im Hinblick auf die *going concern*-Prämisse von entgegenstehenden tatsächlichen und rechtlichen Gegebenheiten. Unter „**tatsächlich entgegenstehenden Gegebenheiten**“ sind in erster Linie wirtschaftliche Sachverhalte und Entwicklungen zu subsumieren. **Beispiele** hierfür sind insbesondere:

- ▶ Ausschöpfung sämtlicher Kreditlinien bei Bestehen weiteren unabweisbaren Kreditbedarfs;
- ▶ drohende Insolvenz;

- ▶ Entzug von Betriebsgenehmigungen oder wichtigen Konzessionen, Auslaufen existenznotwendiger Patente;
- ▶ erhebliche Produktionsausfälle wegen höherer Gewalt ohne versicherungsrechtliche Absicherung;
- ▶ Wegfall des Zugangs zu Rohstoffmärkten, z. B. aufgrund politischer Veränderungen;
- ▶ erhebliche Ausfälle von Großkundenforderungen;
- ▶ ungenügende Eigenkapitalausstattung aufgrund anhaltender Verluste und
- ▶ wesentliche Ertragsverfallrisiken aufgrund schwindender Absatzmärkte (z. B. Markteintritt von Neukonkurrenten bzw. Verschiebungen von Nachfrageverhalten ohne Reaktionsmöglichkeiten).

Insbesondere bei kumulativem Auftreten sind unmittelbare negative Auswirkungen auf die Liquiditätssituation des Unternehmens gegeben. Dies mündet dann häufig in „rechtliche Gegebenheiten“, die einer Unternehmensfortführung in der Regel entgegenstehen. Hierunter subsumieren sich u. a. die **insolvenzauslösenden Tatbestände** einer

- ▶ drohenden bzw. schon eingetretenen Zahlungsunfähigkeit und
- ▶ tatsächlichen Überschuldung ohne überwiegende Wahrscheinlichkeit einer noch möglichen Fortführung.

Allerdings kann auch im eröffneten Insolvenzverfahren eine positive handelsrechtliche Fortführungsprognose begründbar sein, wenn hinreichend nachvollziehbare Aussichten für eine Aufrechterhaltung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen eines Sanierungskonzepts vorhanden sind.

Neben den dargestellten insolvenzauslösenden rechtlichen Tatbeständen können auch Änderungen zentraler rechtlicher Rahmenbedingungen, von denen negative Folgen für das Unternehmen erwartet werden, einer Unternehmensfortführung entgegenstehen.

HINWEIS

Der Tatbestand der Zahlungsunfähigkeit unterscheidet sich in seiner Wirkung erheblich vom Fall einer sog. *Zahlungsstockung*, welcher dann vorliegt, wenn das Nichtbegleichen fälliger Verbindlichkeiten aufgrund eines kurzfristigen Liquiditätsengpasses innerhalb einer angenommenen Frist – i. d. R. innerhalb von drei Wochen – wieder beseitigt wird. Dieser Fall stellt keinen Insolvenztatbestand dar. Gleichwohl ist dieser Umstand in die Gesamtanalyse zur Beurteilung der Unternehmensfortführung zu berücksichtigen, da eine Zahlungsstockung eine künftige Insolvenz, d. h. eine künftige Zahlungseinstellung oder drohende Zahlungsunfähigkeit, andeuten und somit eine tatsächliche Gegebenheit begründen kann.

BEISPIEL ▶

Ein Unternehmen kann aktuell fällige Verbindlichkeiten durch eingetretene Forderungsausfälle nicht mehr bezahlen. Zur Abdeckung der fehlenden Liquidität werden kurzfristig Kredite beantragt, mit deren Bewilligung und Zurverfügungstellung in der nächsten Woche gerechnet wird.

In der Praxis weitaus komplizierter gestalten sich die Überlegungen bei Krisensituationen von Unternehmen, falls zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung Zahlungsunfähigkeit und/oder tatsächliche Überschuldung zwar noch nicht eingetreten ist, aber eine Zahlungsunfähigkeit unmittelbar droht.

2.4.2 Wesentliche Unsicherheit

IDW PS 270 n. F. führt den Begriff der wesentlichen Unsicherheit ein. Dieser umfasst „Ereignisse und Gegebenheiten, die einzeln oder insgesamt bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der unternehmerischen Tätigkeit aufwerfen“. Demnach besteht die Möglichkeit, dass das Unternehmen nicht imstande ist, die Vermögensgegenstände zu realisieren sowie die Schulden zu begleichen. Dieser Sachverhalt entspricht dem „bestandsgefährdenden Risiko“ nach § 322 Abs. 2 Satz 3 HGB sowie DRS 20. Das entwicklungsbeeinträchtigende Risiko (vgl. Abschnitt 2.3) stellt jedoch keine wesentliche Unsicherheit im Sinne des Prüfungsstandards dar.

Darüber hinaus erweitert der Prüfungsstandard die Angabepflicht wesentlicher Unsicherheiten auf sämtliche HGB-Abschlüsse. Folglich trifft diese Neuregelung besonders kleine Gesellschaften, welche keinen Lagebericht nach § 264 Abs. 1 HGB aufstellen müssen und nach aktueller Rechtslage noch von der Berichtspflicht befreit sind.

Gemäß PS 270 n. F. müssen die gesetzlichen Vertreter bei Vorliegen einer wesentlichen Unsicherheit im Abschluss nun folgende Angaben machen:

- ▶ Vorliegen einer Bestandsgefährdung,
- ▶ Ereignisse oder Gegebenheiten welche dazu geführt haben,
- ▶ Pläne der gesetzlichen Vertreter zum Umgang mit diesen Ereignissen/Gegebenheiten.

Grundsätzlich erfolgt die Angabe im Anhang. Erfolgt die Erstellung des HGB-Abschlusses nach den Rechnungslegungsgrundsätzen zur Ordnungsmäßigkeit und wird demzufolge kein Anhang erstellt, kann der Ausweis der Angaben unter der Bilanz erfolgen. Erfolgt die Angabe jedoch im Lagebericht, besteht die Pflicht, im Abschluss auf das Vorliegen einer wesentlichen Unsicherheit durch einen entsprechenden Verweis auf die Angabe im Lagebericht hinzuweisen. In einem nach HGB-Grundsätzen aufgestellten Abschluss kann alternativ zum Begriff der wesentlichen Unsicherheit der Begriff des bestandsgefährdenden Risikos verwendet werden. In diesem Fall ist im Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers darauf hinzuweisen, dass wesentliche Unsicherheiten bestandsgefährdenden Risiken gem. § 322 Abs. 2 Satz 3 HGB entsprechen.

Dennoch bestehen in der Literatur bilanzrechtliche Zweifel bezüglich der neuen Offenlegungspflichten des Prüfungsstandards, da der erweiterten Angabepflicht die Gesetzesgrundlage im HGB fehlt. Demnach sei diese Ausrichtung des Prüfungsstandards vielmehr der Überführung der ISA 570 in die IDW Prüfungsstandards geschuldet.

2.4.3 Drohende Zahlungsunfähigkeit

Drohende Zahlungsunfähigkeit liegt vor, wenn ein Schuldner voraussichtlich nicht in der Lage sein wird, die bestehenden Zahlungsverpflichtungen im Zeitpunkt der Fälligkeit zu erfüllen (vgl. § 18 Abs. 2 InsO). „Voraussichtlich“ heißt in diesem Zusammenhang: mit überwiegender Wahrscheinlichkeit. Die Beurteilung, ob in dem Prognosezeitraum – wenigstens die nächsten zwölf Monate – eine entsprechende Liquiditätsgefährdung eintreten kann, ist seitens der Geschäftsführung zu jedem Zeitpunkt der Krise, insbesondere auch zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung, durch geeignete **Planungsrechnungen zu überprüfen**. Droht danach tatsächlich – mit überwie-

gender Wahrscheinlichkeit – die Zahlungsunfähigkeit, ist bei Aufstellung des Jahresabschlusses die Bewertung nach *going concern* nur zulässig, wenn das Unternehmen über **realistische Sanierungsressourcen** verfügt, z. B. Veräußerung von nicht betriebsnotwendigen Vermögensgegenständen, weitere Einräumung von Kreditlinien, Aushandlung von Stundungsvereinbarungen mit Gläubigern u. a. m.

2.4.4 Überschuldung

Überschuldung i. S. des § 19 Abs. 2 InsO liegt vor, wenn das Vermögen die bestehenden Verbindlichkeiten nicht mehr deckt und eine mögliche Fortführung des Unternehmens nach den Umständen unwahrscheinlich ist. Bei der Prüfung der Überschuldung ist die insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose des Unternehmens zugrunde zu legen. Es kommt also auf die seitens der Unternehmensführung zu erstellende **insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose** an. Fällt diese positiv aus, braucht keine weitere Überprüfung hinsichtlich einer tatsächlichen Überschuldung stattzufinden, da sie keine Insolvenzantragspflicht zur Folge hätte.

Bei **negativer insolvenzrechtlicher Fortbestehensprognose** hingegen sind die Vermögensgegenstände im Überschuldungsstatus zu **Liquidationswerten** anzusetzen. Ergibt sich im Zeitpunkt der Bilanzerstellung auf dieser Basis noch ein positiver Vermögenssaldo, ist für die Bewertung im Jahresabschluss die Annahme der Unternehmensfortführung noch angemessen, es sei denn, aus der Gesamtbeurteilung der Fortführungsfähigkeit ergibt sich ein anderes Ergebnis.

HINWEIS

Zum Verständnis bei einer negativen Fortbestehensprognose:

- ▶ Eine insolvenzantragsauslösende Überschuldung liegt erst dann vor, wenn kumulativ eine negative insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose sowie ein negativer Überschuldungsstatus unter Liquidationsprämisse verwirklicht sind. Hierbei ist die insolvenzrechtliche **Fortbestehensprognose** gem. § 19 Abs. 2 InsO von der handelsrechtlichen **Fortführungsprognose** zu unterscheiden. Die Erstellung der insolvenzrechtlichen Fortbestehensprognose durch die Unternehmensleitung ist (spätestens) erforderlich, wenn konkrete Indizien vorliegen, dass ein insolvenzauslösender Tatbestand vorliegen oder drohen könnte. Hierbei handelt es sich um eine rein liquiditätsorientierte Betrachtung, deren Betrachtungszeitraum regelmäßig das laufende sowie das folgende Geschäftsjahr umfasst und somit i. d. R. länger als der Prognosezeitraum für die handelsrechtliche Fortführungsprognose ist. Dies kann erforderlich machen, diesen längeren Prognosezeitraum auch für die handelsrechtliche Prognose der Fortführungsfähigkeit anzuwenden. Während die insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose prüft, ob die Gesellschaft ihre fälligen Zahlungsverpflichtungen mit überwiegender Wahrscheinlichkeit bedienen kann, zielt die handelsrechtliche Fortbestehensprognose darauf ab, ob von einer Fortführung der Unternehmenstätigkeit ausgegangen werden kann, sofern dieser keine rechtlichen oder tatsächlichen Gegebenheiten entgegenstehen. Folglich unterscheiden sich die handelsrechtliche Fortführungsprognose und die gegebenenfalls zu erstellende insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose in Zweck und Ausgestaltung, basieren allerdings auf derselben Planung. Das Ergebnis der insolvenzrechtlichen Fortbestehensprognose kann in einer bestehenden Unternehmenskrise die handelsrechtliche Fortführungsprognose beeinflussen. Dies gilt über die zeitliche Anpassung hinaus zum einen, da bei negativer Fortbestehensprognose eine Überschuldung eine Insolvenz auslöst und insoweit als rechtliche Gegebenheit der handelsrechtlichen Fortführungsannahme i. d. R. entgegensteht. Zum anderen liegt im Falle einer negativen insolvenzrechtlichen Fortbestehensprognose zumindest eine drohende Zahlungsunfähigkeit vor, die der handelsrechtlichen Annahme der Fortführung des Unternehmens ebenfalls entgegenstehen kann, falls keine nachvollziehbaren Maßnahmen zur Überwindung der drohenden Zahlungsunfähigkeit für den Prognosezeitraum der handelsrechtlichen Fortführungsannahme eingeleitet werden.

2.5 Exkurs: Berücksichtigung von Gegenmaßnahmen zur Abwendung einer latenten Krisensituation

In der Regel wird die Schwierigkeit im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung bei einem krisenbetroffenen Unternehmen darin bestehen, nicht eindeutig eine negative oder positive insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose mit hinreichender Sicherheit abgeben zu können. Vielmehr wird sich aufgrund der mit Prognosen einhergehenden **Unsicherheit** und der sich letztlich ergebenden Ermessensspielräume eine Beurteilungsbandbreite entwickeln. Ob eine positive Fortbestehensprognose oder Liquiditätsentwicklung (mit der Konsequenz einer dann i. d. R. ebenfalls unveränderten *going concern*-Bewertung im Jahresabschluss) angenommen werden darf, hängt in starkem Maße von der Abschätzung ab, inwieweit die der Unternehmensführung zur Verfügung stehenden Sanierungsmaßnahmen noch rechtzeitig greifen. Bei der Einschätzung der Erfolgsaussichten ist mit der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns vorzugehen – die persönliche Erwartung oder bloßer gesunder Optimismus sind keine ausreichenden Argumente. Getroffene Annahmen und angestellte Überlegungen nebst Planungsrechnungen sollten unbedingt ausreichend dokumentiert werden und nachvollziehbar sein.

Vornehmlich wird es **kurzfristig** darum gehen, die Liquiditätssituation zu stärken. Häufig sind hierbei Sanierungsbeiträge der Gesellschafter (z. B. Kapitalerhöhung oder Forderungsverzichte) erforderlich. Gegebenenfalls können Rangrücktrittsvereinbarungen eine latente Überschuldungssituation kurz- und mittelfristig beseitigen.

Im Rahmen dieser Maßnahmen mit dem Ziel der Sicherung der Fortführung werden die Hausbanken, Gläubiger und die Belegschaft um Sanierungsbeiträge zu ersuchen sein. In Frage kommen:

- ▶ Sanierungskredite
- ▶ Erhöhung von Kreditlinien
- ▶ Tilgungsaufschub
- ▶ Teilforderungsverzichte
- ▶ Verzicht auf Urlaubs- und Weihnachtsgeld sowie Sozialleistungen
- ▶ Flexibilisierung der Arbeitszeit u. a. m.

Mittelfristig – und damit i. d. R. über den Mindestprognosezeitraum und Bilanzierungszeitraum von einem Jahr hinausgehend – sind **strategische Sanierungskonzepte** aufzubereiten. Diese kosten i. d. R. einmalig viel Geld, z. B. im Rahmen von Standortschließungen mit Sozialplänen, und müssen oft in zähen Verhandlungen mit den Hausbanken und dem Betriebsrat vereinbart werden. Die Abschätzung, ob ein solches Sanierungskonzept letztlich erfolgreich umgesetzt werden kann, hat grundsätzlich mit Blick auf die vorzunehmende insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose wichtige Bedeutung. Für den Abschlussersteller sind jedoch die angeführten kurzfristigen liquiditätsbeeinflussenden Aspekte mit dem Ziel der Sicherung einer Überlebensfähigkeit von wenigstens dem nächsten Bilanzzeitraum maßgeblich.

3. Verantwortung des Abschlussprüfers

Der Abschlussprüfer hat grundsätzlich keine eigene Analyse vorzunehmen, ob die Vermutung der Unternehmensfortführung zum jeweiligen Bilanzstichtag Gültigkeit hat. Vielmehr obliegt es ihm, die Angemessenheit der durch die Unternehmensführung getroffenen Annahme zur Unternehmensfortführung auf ihre Plausibilität hin zu beurteilen. Etwaige bestehende wesentliche Unsicherheiten hinsichtlich der Fähigkeit des zu prüfenden Unternehmens, eine angenommene Unternehmensfortführung tatsächlich umzusetzen, können den Abschlussprüfer jedoch fordern lassen, dass entsprechende Unsicherheiten im Jahresabschluss und im Lagebericht zum Ausdruck kommen müssen.

Die Tatsache, dass ein Abschlussprüfer die Einschätzung zur Fortführungsprämisse der Unternehmensleitung für angemessen hält, ist allerdings keineswegs so zu interpretieren, dass durch zukünftige Ereignisse oder Verhältnisse eine Unternehmensfortführung entgegen der zum Bilanzstichtag getroffenen Annahme nicht doch unmöglich wird. Dies bedeutet, dass ein fehlender Hinweis des Abschlussprüfers auf wesentliche Unsicherheiten im Bestätigungsvermerk nicht als Garantie interpretiert werden darf, dass eine Unternehmensfortführung im Prognosezeitraum gesichert ist.

Hinsichtlich der Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk ergeben sich verschiedene Fallkonstellationen. Besteht trotz der vernünftigerweise getroffenen Annahme einer positiven Unternehmensfortführungsprognose der Geschäftsführung eine wesentliche Unsicherheit über die Fortführung der Unternehmenstätigkeit, so ist i. d. R. ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk zu erteilen, wenn im Lagebericht angemessen über die Unsicherheit berichtet wird. Dieser uneingeschränkte Bestätigungsvermerk ist allerdings um einen gesonderten Abschnitt namens „Wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit“ gem. § 322 Abs. 2 Satz 3 HGB zu ergänzen, welcher auf die Ausführungen im Abschluss, respektive Lagebericht, verweist. Enthält der Lagebericht hingegen keine angemessene Berichterstattung über die bestehenden Unsicherheiten, so ist der Bestätigungsvermerk einzuschränken oder zu versagen.

Sofern der Abschlussprüfer der Auffassung ist, dass das Unternehmen nicht in der Lage sein wird, seine Unternehmenstätigkeit fortzuführen, und der Abschluss gleichwohl unter der *going concern*-Annahme aufgestellt ist, ist der Bestätigungsvermerk zwingend zu versagen. Falls die Unternehmensleitung keine adäquate Einschätzung zur Unternehmensfortführung darlegt und der Prüfer die Fortführungsannahme nicht aufgrund einer positiven Erfolgs- und Liquiditätslage als auch durch Ausschluss einer bilanziellen Überschuldung als sachgerecht beurteilen kann, stellt dies ein Prüfungshemmnis dar. Demzufolge führt dieser Tatbestand i. d. R. vielmehr zu einer Nichtabgabe des Prüfungsurteils als zu einer Einschränkung.

Für den Fall, dass in einem Abschluss mehrere bedeutsame Unsicherheiten bestehen, kann aufgrund möglicher Wechselwirkungen bzw. kumulativer Auswirkungen, für den Abschlussprüfer in seltenen Fällen die Nichtabgabe des Prüfungsurteils in Betracht kommen.

IDW PS 270 n. F. enthält diverse Formulierungsvorschläge zu Bestätigungs- und Versagungsvermerken.

4. Verantwortung des Steuerberaters

Erstellt ein Steuerberater den Jahresabschluss für ein insolvenznahe Krisenunternehmen, hat sich bereits in der Vergangenheit die Frage gestellt, welche Pflichten insolvenzrechtlicher Art sich für den Berater ergeben. Aus der Rechtsprechung des BGH konnte abgeleitet werden, dass aus allgemeiner steuerlicher Beratung (insbesondere Erstellung von Jahresabschlüssen und Steuererklärungen) keine insolvenzrechtlichen Prüf- und Hinweispflichten hervorgehen. Insofern sah sich der Steuerberater in der Regel auch nur dann mit Haftungsfragen konfrontiert, wenn über das Mandat hinaus insolvenzrechtliche Aussagen zum Unternehmen getroffen wurden oder er ausdrücklich mit der Prüfung der Insolvenzreife des Unternehmens beauftragt wurde. Mit dem BGH-Urteil v. 15.1.2017 - IX ZR 285/14, NWB Dok-ID JAAAG-37973 hält der Senat nicht uneingeschränkt an der bisherigen Rechtsprechung fest. Er verschärft vielmehr die Haftung des mit der Jahresabschlusserstellung bei Krisenmandanten beauftragten Steuerberaters.

Um etwaige Pflichtverletzungen zu vermeiden, darf der Steuerberater einerseits bei bestehendem Insolvenzgrund einer Kapitalgesellschaft eine Bilanzierung nach Fortführungswerten nur dann vornehmen, wenn nicht innerhalb des Prognosezeitraums damit zu rechnen ist, dass das Unternehmen noch vor dem Insolvenzantrag, im Eröffnungsverfahren oder alsbald nach Insolvenzeröffnung stillgelegt wird. Haftungsbegründend ist in diesem Fall, wenn der Steuerberater den Jahresabschlüssen angesichts einer bestehenden Insolvenzreife der Gesellschaft objektiv zu Unrecht Fortführungswerte zugrunde gelegt hat (Mängel bei der Erstellung des Jahresabschlusses). Andererseits hat der Steuerberater auch bei einem herkömmlichen Jahresabschlussmandat zu überprüfen, ob sich auf der Grundlage der ihm zur Verfügung stehenden Unterlagen und der ihm sonst bekannten Umstände tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten ergeben, die einer Unternehmensfortführung entgegenstehen können. Zwar hat der Steuerberater nicht von sich aus eine Fortführungsprognose zu erstellen. Er hat allerdings bei offenkundigen Anhaltspunkten die Mandantin auf einen möglichen Insolvenzgrund und die daraus resultierende Prüfungspflicht ihres Geschäftsführers hinzuweisen (Hinweis- und Warnpflichten), wenn anzunehmen ist, dass die mögliche Insolvenzreife der Mandantin nicht bewusst ist. Ansonsten droht eine Haftung für einen Insolvenzverschleppungsschaden, falls die Gesellschaft ohne Pflichtverletzung früher Insolvenz angemeldet hätte.

5. Rechnungslegung in der Krise

5.1 Grundsätzliches

Oft werden Jahresabschlüsse nur zögernd und entgegen den gesetzlichen Vorgaben nicht innerhalb von drei bzw. sechs Monaten im Folgejahr aufgestellt, obwohl die enthaltenen rechnungslegungsbezogenen Informationen insbesondere bei kleineren und mittleren Unternehmen auch ein wichtiges Frühwarnkriterium darstellen sollten, um die bereits vorhandene oder sich abzeichnende Krise frühzeitig „abzulesen“.

Die Annahme über *going concern* oder *break up* beeinflusst die Ansatz- und Bewertungsvorschriften im Rahmen der Bilanzierung in weiten Teilen.