

	Seite
<b>THEMENBEREICH I: FACHLICH ANSPRUCHSVOLLES WISSEN ZUR RECHNUNGSLEGUNG UND PRÜFUNG</b>	<b>#1</b>
<b>1. Nachtragsprüfungen gem. § 316 Abs. 3 HGB</b>	<b>#2</b>
1.1 Nachtragsprüfungen	#4
1.1.1 Gesetzliche Einordnung	#4
1.1.2 Anlässe für Nachtragsprüfungen	#4
1.2 Durchführung der Nachtragsprüfung	#5
1.2.1 Auftrag für eine durchzuführende Nachtragsprüfung	#5
1.2.2 Umfang der Nachtragsprüfung: „Soweit es die Änderung erfordert“	#6
1.3 Berichterstattung durch eigenständigen Nachtragsbericht oder als Ergänzung zum ursprünglichen Bericht	#8
1.4 Der Bestätigungsvermerk für eine Nachtragsprüfung	#9
1.4.1 Fall 1: Uneingeschränkt bleibt uneingeschränkt	#9
1.4.2 Fall 2: Sonderfall Aktiengesellschaft	#11
1.4.3 Fall 3: Aus uneingeschränkt wird modifiziert (oder umgekehrt)	#12
1.4.4 Zusammenfassende Darstellung der Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk	#13
1.5 Rechtsfolgen einer unterlassenen Nachtragsprüfung	#13
1.5.1 Folge Nr. 1: Nichtigkeit des Jahresabschlusses	#13
1.5.2 Folge Nr. 2: Ordnungsgeld für gesetzliche Vertreter	#13
1.5.3 Folge Nr. 3: Nichtigkeit des Gewinnverwendungsbeschlusses	#14
1.5.4 Folge Nr. 4: Offenlegungspflicht kann nicht erfüllt werden	#14
1.6 Besondere Sachverhaltskonstellationen	#14
1.6.1 Sonderfall 1: Freiwillige Jahresabschlussprüfung	#14
1.6.2 Sonderfall 2: „Update-Beurteilung“ der Bestandsgefährdung	#15
1.6.3 Sonderfall 3: Es erfolgt eine erneute Beurteilung der Feststellungen	#16
1.6.4 Sonderfall 4: Änderungen des Jahresabschlusses im Rahmen der Hauptversammlung	#17
1.7 Turbulenzen in der Wirtschaft – Aktueller Anstieg von Nachtragsprüfungen	#17
1.7.1 Empirischer Befund	#17
1.7.2 Gründe für den aktuellen Anstieg	#18
1.8 AUDFIT®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#19

	Seite	
12.2.7	Sonderfall: „Möglicher Abschreibungsbedarf bei „Kostenexplosion“	#176
12.2.8	Sanierung/Modernisierung	#176
12.2.9	Veräußerung von Immobilien	#178
<b>13.</b>	<b>Achten Sie auf den korrekten Wortlaut im Bestätigungsvermerk</b>	<b>#180</b>
13.1	Durch Rückstau in WP-Praxen parallele Finalisierung von Abschlüssen für 2022 und 2023	#181
13.1.1	Die Prüfung und Offenlegung von Abschlüssen für das Jahr 2022 zögert sich hinaus	#181
13.1.2	Offenlegungsfrist für Abschlüsse zum 31.12.2022 endete am 02.04.2024	#182
13.1.3	Die Bearbeitung der Geschäftsjahre der von den Wirtschaftsprüfern zu prüfenden Abschlüsse überlagert sich häufig	#182
13.2	Verbale Anpassungen des Bestätigungsvermerks für 2023	#183
13.2.1	Keine aktuelle Änderung des IDW PS 400 n.F. (10.2021): Lediglich Sensibilisierung	#183
13.2.2	Die Struktur des Bestätigungsvermerks bleibt unverändert	#183
13.2.3	Das „Wording“ ändert sich	#184
13.2.4	Explizite Aufnahme des Begriffs „ISA [DE]“ nicht zwingend geboten	#184
13.2.5	Ergänzende Anwendung	#184
13.3	Keine Besorgnis, falls versehentlich der „neue“ Bestätigungsvermerk bereits „zu früh“ verwendet wurde	#185
13.4	AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#185
<b>14.</b>	<b>Aktuelles zur Rechnungslegung und Prüfung – kurz notiert</b>	<b>#186</b>
14.1	Teil 1: Anhebung der Schwellenwerte	#187
14.1.1	Rechtliche Grundlagen	#187
14.1.2	Die neuen Schwellenwerte laut HGB	#188
14.1.3	Anwendungszeitpunkt	#188
14.1.4	Problem Nr. 1: Rückwirkende Anpassung der Schwellenwerte	#189
14.1.5	Problem Nr. 2: Rückwirkende Anpassung der Schwellenwerte	#191
14.1.6	Zusammenfassende Übersicht	#192
14.2	Teil 2: Strukturänderung bei der Gliederung der Verlautbarungen des IDW	#192
14.2.1	Neue Einteilung der Verlautbarungen des IDW	#192
14.2.2	IDW BewH	#193

## 1. Nachtragsprüfungen gem. § 316 Abs. 3 HGB

	Seite
1.1 Nachtragsprüfungen	#4
1.1.1 Gesetzliche Einordnung	#4
1.1.2 Anlässe für Nachtragsprüfungen	#4
1.2 Durchführung der Nachtragsprüfung	#5
1.2.1 Auftrag für eine durchzuführende Nachtragsprüfung	#5
1.2.2 Umfang der Nachtragsprüfung: „Soweit es die Änderung erfordert“	#6
1.3 Berichterstattung durch eigenständigen Nachtragsbericht oder als Ergänzung zum ursprünglichen Bericht	#8
1.4 Der Bestätigungsvermerk für eine Nachtragsprüfung	#9
1.4.1 Fall 1: Uneingeschränkt bleibt uneingeschränkt	#9
1.4.2 Fall 2: Sonderfall Aktiengesellschaft	#11
1.4.3 Fall 3: Aus uneingeschränkt wird modifiziert (oder umgekehrt)	#12
1.4.4 Zusammenfassende Darstellung der Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk	#13
1.5 Rechtsfolgen einer unterlassenen Nachtragsprüfung	#13
1.5.1 Folge Nr. 1: Nichtigkeit des Jahresabschlusses	#13
1.5.2 Folge Nr. 2: Ordnungsgeld für gesetzliche Vertreter	#13
1.5.3 Folge Nr. 3: Nichtigkeit des Gewinnverwendungsbeschlusses	#14
1.5.4 Folge Nr. 4: Offenlegungspflicht kann nicht erfüllt werden	#14
1.6 Besondere Sachverhaltskonstellationen	#14
1.6.1 Sonderfall 1: Freiwillige Jahresabschlussprüfung	#14
1.6.2 Sonderfall 2: „Update-Beurteilung“ der Bestandsgefährdung	#15
1.6.3 Sonderfall 3: Es erfolgt eine erneute Beurteilung der Feststellungen	#16
1.6.4 Sonderfall 4: Änderungen des Jahresabschlusses im Rahmen der Hauptversammlung	#17

Der **Bestätigungsvermerk** wird um einen **zusätzlichen Hinweis am Ende des Vermerks** ergänzt.<sup>7</sup>

**Hinweis:**

„Diesen Bestätigungsvermerk erteilen wir zu dem geänderten Jahresabschluss und geändertem Lagebericht aufgrund unserer pflichtgemäßen, am 5. April 2023 abgeschlossenen Prüfung und unserer am 24. Juni 2023 abgeschlossenen Nachtragsprüfung, die sich auf die Änderungen der Vorräte, der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowie der Steuerrückstellungen in der Bilanz zum 31.12.2022 sowie des Materialaufwands und der Steueraufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung für das Geschäftsjahr vom 1. Januar bis 31. Dezember 2022 sowie der geänderten Angaben im Anhang und Lagebericht bezog.

Auf die Darstellung der Änderungen durch die gesetzlichen Vertreter im geänderten Anhang sowie im geänderten Lagebericht wird verwiesen.“

Es folgen dann Ort und Datum unter Angabe des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers, also z. B.

„Bielefeld, den 5. April 2023 / Begrenzt auf die im Hinweis zur Nachtragsprüfungen genannten Änderungen:

Bielefeld, den 24. Juni 202x

Pfiffig

Wirtschaftsprüfer“

#### 1.4.2 Fall 2: Sonderfall Aktiengesellschaft

Wenn die Hauptversammlung einer AG **im Rahmen des Beschlusses zur Feststellungen** den Jahresabschluss **ändert**, muss

- der Abschluss hinsichtlich der Änderungen
- innerhalb von zwei Wochen geprüft und
- hinsichtlich der Änderungen mit einem **uneingeschränkten Bestätigungsvermerk**

versehen werden.

Ansonsten ist der Feststellungs- und Gewinnverwendungsbeschluss **nichtig**.<sup>8</sup>

<sup>7</sup> Vgl. IDW PS 406 n.F. Anlage 5

<sup>8</sup> Vgl. § 173 Abs. 3 AktG (für GmbH analog)

**c. Produkt-, Absatz- und Ergebniskrise (Stufe 3):**

**Umsatz und Erträge** entwickeln sich in dieser Situation **negativ**. Es zeigen sich **erste Anzeichen**, dass **erweiterte Kreditlinien** benötigt werden, **Jahresabschlüsse von Banken vorzeitig oder früher** angefordert werden, dass **also Externe auf die Unternehmenskrise aufmerksam werden**.

**d. Liquiditätskrise (Stufe 4):**

In dieser Situation befindet sich das Unternehmen bereits **massiv in der Krise**.

**Bestehende Kreditlinien werden dauerhaft ausgenutzt**, Kredite können nicht (rechtzeitig) zurückgezahlt werden, **Zahlungsunfähigkeit droht**. Spätestens in einer solchen Situation werden die **Banken eingreifen, Maßnahmen fordern**.

**e. Insolvenzlage (Stufe 5):<sup>20</sup>**

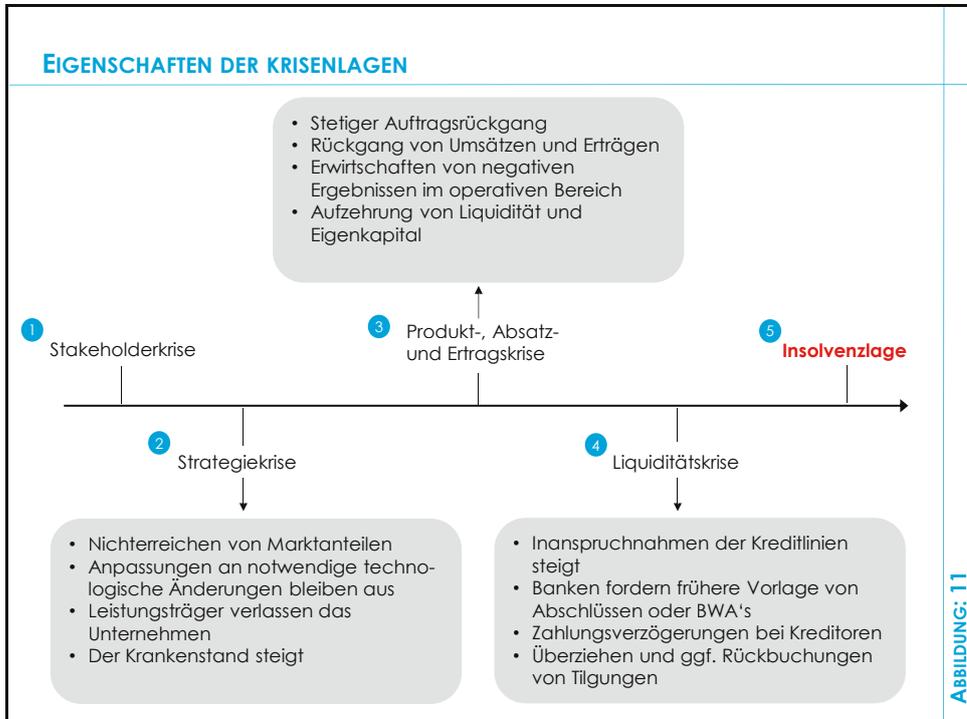


Abbildung 11: Eigenschaften der Krisenlagen

<sup>20</sup> Vgl. Wolfgang Ports, Friedrich L. Cranschaw: Praxishandbuch Unternehmensrestrukturierung nach StaRUG, S. 6 ff.

	Seite
9.5.4 Konkrete To-Do's des Abschlussprüfers (Prüfungshandlungen)	#126
9.5.5 Erhalt von Erstinformationen anhand eines Fragebogens	#127
9.5.6 Der für die Aufstellung relevante Kommunikationsprozess	#127
9.6 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#129

## 9.1 Unterschiedliche Intensität bei der Prüfung der fünf Komponenten

Für jede der fünf IKS-Komponenten

1. Kontrollumfeld des Unternehmens
2. Risikobeurteilungsprozess des Unternehmens
3. Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS
4. Informationssystem und Kommunikation
5. Kontrollaktivitäten

hat der Abschlussprüfer

- ein **Verständnis insoweit zu erlangen**,
- wie sie für die Aufstellung des Abschlusses relevant sind und
- deren **Angemessenheit** zu würdigen.

### 9.1.1 Komponenten 1-4: Zusammenfassende Betrachtung möglich

Dabei ist es ausreichend, dies für die **ersten vier** Komponenten verbal in Form einer **Gesamtwürdigung** in den Arbeitspapieren zu beschreiben.

### 9.1.2 Komponente 5: Einzelbetrachtung erforderlich

Für die 5. Komponente „**Kontrollaktivitäten**“ sind **zusätzliche** Anforderungen vorgesehen.

Es ist zu beurteilen, ob

- die Kontrolle **wirksam** ausgestaltet und
- implementiert

ist.<sup>40</sup>

<sup>40</sup> Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Anlage 3 (Verständnis vom IKS der Einheit)

#### 11.3.1.4 Angabe der grundlegenden Annahmen für die Rückstellungsberechnung: Lohn-, Gehalts- und Rentendynamik

Die den Berechnungen zugrunde gelegte erwartete **Lohn-, Gehalts- und Rentendynamik** ist mit ihrem **Prozentsatz** anzugeben.

Sofern es sich um gehaltsabhängige (Pensions-) Zusagen handelt, ist

- **neben dem reinen Gehaltstrend** auch anzugeben,
- ob die **erwartete Inflationsrate** und
- ein **Karrieretrend**

bei den Berechnungen einbezogen wurden.<sup>77</sup>

#### 11.3.1.5 Angabe der grundlegenden Annahmen für die Rückstellungsberechnung: Biometrische Annahmen

Es sind im Anhang ferner die zugrunde liegenden **Sterbetafeln**, die auf **biometrischen Annahmen**, wie z. B. Invaliditäts- und Sterbewahrscheinlichkeiten basieren, anzugeben.<sup>78</sup>

##### Hinweis:

**Ausreichend** ist es, die gebräuchlichen Grundlagen (z. B. „**Heubeck RT 2018 G**“) zu nennen.<sup>79</sup>

#### 11.3.2 Anhangangaben bei Verrechnung von Pensionsrückstellungen mit Vermögensgegenständen des Deckungsvermögens nach § 285 Nr. 25 HGB

Gemäß **§ 246 Abs. 2 S. 2 HGB** müssen

- **Pensionsrückstellungen**
- mit **Vermögensgegenständen**,
- die **ausschließlich** zur Erfüllung dieser Schulden bestimmt und
- dem **Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen** sind (= **Deckungsvermögen**)
- zum Zwecke des **Ausweises**

**verrechnet** werden.

Die verrechneten Pensionsrückstellungen werden daraufhin **nicht mehr in der Bilanz** unter dieser Postenbezeichnung ausgewiesen (**Bilanzverkürzung**).<sup>80</sup>

<sup>77</sup> Vgl. Beck'scher, 13. Aufl. 2022, Grottel, § 285 HGB, Rn. 736

<sup>78</sup> Vgl. IDW RS HFA 30 n.F., Tz. 89

<sup>79</sup> Vgl. WPH 18. Aufl. 2023, Kap. 8, Tz. 1209

<sup>80</sup> Vgl. WPH, 17. Aufl. 2022, Kap F, Anm. 1198

11.3.3.3 Ausschüttungssperre nach § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB

Gewinne dürfen

- **nur ausgeschüttet** werden,
- wenn die **nach** der Ausschüttung verbleibenden, frei verfügbaren Eigenkapitalbeträge
- mindestens dem Unterschiedsbetrag nach § 253 Abs. 6 S.1 HGB entsprechen.

Vorstehender **Unterschiedsbetrag** nach § 253 Abs. 6 S.1 HGB ist in jedem Geschäftsjahr **darzustellen**:

- im **Anhang** oder
- **unter der Bilanz** (insbesondere von Unternehmen, die zulässigerweise keinen Anhang aufstellen müssen).<sup>83</sup>

AUSCHÜTTUNGSSPERRE NACH § 253 ABS. 6 SATZ 2 HGB		
<b>Beispieldaten</b>	<b>EUR</b>	<b>Unterschiedsbetrag nach § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB</b>
Frei verfügbare Rücklagen	1.000.000	900.000 EUR
Gewinnvortrag	500.000	<b>Maximal mögliche Ausschüttung</b>
Verlustvortrag	0	
Jahresüberschuss	800.000	Summe frei verfügbarer Eigenkapitalbestandteile
<b>Summe</b>	<b>2.300.000</b>	<b>Abzüglich Ausschüttungssperre</b> <b>900.000</b>
		<b>Max. mögliche Ausschüttung</b> <b>1.400.000</b>

ABBILDUNG: 49

Abbildung 49: Ausschüttungssperre nach § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB

Gemäß der Gesetzesvorschrift (§ 253 Abs. 6 S. 3 HGB) hat die **Darstellung des Unterschiedsbetrages im Anhang** folgendes zu umfassen:

- **Ursachenangabe** des Unterschiedsbetrages nach § 253 Abs. 6 S.1 HGB.
- **Höhe** des Unterschiedsbetrages nach § 253 Abs. 6 S.1 HGB.

<sup>83</sup> Vgl. Philipps, Holger, In: BBK Nr. 21/ 2021, S. 1024

## 13. Achten Sie auf den korrekten Wortlaut im Bestätigungsvermerk

		Seite
13.1	Durch Rückstau in WP-Praxen parallele Finalisierung von Abschlüssen für 2022 und 2023	#181
13.1.1	Die Prüfung und Offenlegung von Abschlüssen für das Jahr 2022 zögert sich hinaus	#181
13.1.2	Offenlegungsfrist für Abschlüsse zum 31.12.2022 endete am 02.04.2024	#182
13.1.3	Die Bearbeitung der Geschäftsjahre der von den Wirtschaftsprüfern zu prüfenden Abschlüsse überlagert sich häufig	#182
13.2	Verbale Anpassungen des Bestätigungsvermerks für 2023	#183
13.2.1	Keine aktuelle Änderung des IDW PS 400 n.F. (10.2021): Lediglich Sensibilisierung	#183
13.2.2	Die Struktur des Bestätigungsvermerks bleibt unverändert	#183
13.2.3	Das „Wording“ ändert sich	#184
13.2.4	Explizite Aufnahme des Begriffs „ISA [DE]“ nicht zwingend geboten	#184
13.2.5	Ergänzende Anwendung	#184
13.3	Keine Besorgnis, falls versehentlich der „neue“ Bestätigungsvermerk bereits „zu früh“ verwendet wurde	#185
13.4	AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#185

### 13.1 Durch Rückstau in WP-Praxen parallele Finalisierung von Abschlüssen für 2022 und 2023

#### 13.1.1 Die Prüfung und Offenlegung von Abschlüssen für das Jahr 2022 zögert sich hinaus

**Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personengesellschaften** sind verpflichtet, ihren Jahresabschluss elektronisch **offenzulegen**, d.h. **zu veröffentlichen** oder **zu hinterlegen**.

Die Rechnungslegungsunterlagen für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2021 beginnen, d.h. in der Regel **Geschäftsjahr 2022**, sind der das **Unternehmensregister** führenden Stelle **elektronisch** zu übermitteln.<sup>94</sup>

<sup>94</sup> Beachte: Bisher musste die Offenlegung beim Bundesanzeiger erfolgen

## 13.2 Verbale Anpassungen des Bestätigungsvermerks für 2023

### 13.2.1 Keine aktuelle Änderung des IDW PS 400 n.F. (10.2021): Lediglich Sensibilisierung

Im Jahr 2021 wurde der **IDW PS 400 n.F. (10.2021)** geändert vor dem Hintergrund der

- **Einführung der ISA [DE]** und
- **anderer** notwendigen Anpassungen, wie z. B. aufgrund des Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz (FISG).

**Anzuwenden** ist der neue Standard für die

- Prüfung von **Abschlüssen**
- **für Zeiträume**, die am oder **nach dem 15.12.2021 beginnen**,
- mit **Ausnahme** von **Rumpfgeschäftsjahren**, die vor dem 31.12.2022 enden.

Es handelt sich dabei meist um das **Geschäftsjahr (= Kalenderjahr) 2022**, das i. d. R. in 2023 geprüft wird.

#### Hinweis:

In einem Mitgliederrundschreiben vom 03.06.2022 hat das IDW den verpflichtenden **Erstanwendungszeitpunkt** für die Anwendung der neuen GoA bei **Non-PIE-Unternehmen um ein Jahr verschoben**.

Der **neue Wortlaut des Bestätigungsvermerks** ist verpflichtend erst bei der Prüfung von Abschlüssen **für Geschäftsjahre 2023** anzuwenden. Eine **freiwillige** frühere Anwendung ist zulässig.

### 13.2.2 Die Struktur des Bestätigungsvermerks bleibt unverändert

Der **Aufbau des Bestätigungsvermerks**, die Abfolge der Absätze, sowie seinen Grob-Bestandteilen

- **Prüfungsurteile**
- **Grundlagen** für die Prüfungsurteile
  - **Verantwortung der gesetzlichen Vertreter** und des **Aufsichtsrats** für den Jahresabschluss und den Lagebericht
  - **Verantwortung des Abschlussprüfers** für die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts

bleiben **unverändert** bestehen.