1. Barleistung einer Kapitalerhöhung

1.1 Sachverhalt

In dem zu beurteilenden Sachverhalt geht es um die **Bilanzierung einer zum Bilanzstichtag noch nicht im Handelsregister eingetragenen Kapitalerhöhung**.

1. Schritt: Vor dem Bilanzstichtag wurde von den Gesellschaftern einer GmbH eine **Barkapitalerhöhung beschlossen**.

2. Schritt: Die **Einzahlung** wurde ggf. bis zum Bilanzstichtag vorgenommen.

3. Schritt: Die **Eintragung der Kapitalerhöhung im Handelsregister** steht allerdings bis zum Bilanzstichtag noch aus.

1.2 Grundsatz

Eine **geleistete Einzahlung** darf **zum Bilanzstichtag** noch nicht als Eigenkapital gezeigt werden, wenn die **Eintragung im Handelsregister noch aussteht**.

Begründet wird das mit **§ 54 Abs. 3 i.V.m. § 55 Abs. 1 GmbHG**, die dazu führen, dass eine **Kapitalerhöhung erst mit Eintragung wirksam** wird.

Erst ab diesem Zeitpunkt ändert sich das Stammkapital der Gesellschaft.[1]

Das gilt im Übrigen auch **analog über § 189 AktG** für die Aktiengesellschaft.

Erfolgt die **Eintragung ins Handelsregister** erst **nach dem Bilanzstichtag**, kann zwischen **vier Fällen** unterschieden werden.

[1] Vgl. IDW Life 09.2019, S. 534

1.3 Fallkonstellation der Bilanzierung einer (geleisteten) Barleinlage bei ausstehender Eintragung ins Handelsregister

1.3.1 Fall 1: Leistung der Einlage erfolgt erst nach dem Bilanzstichtag

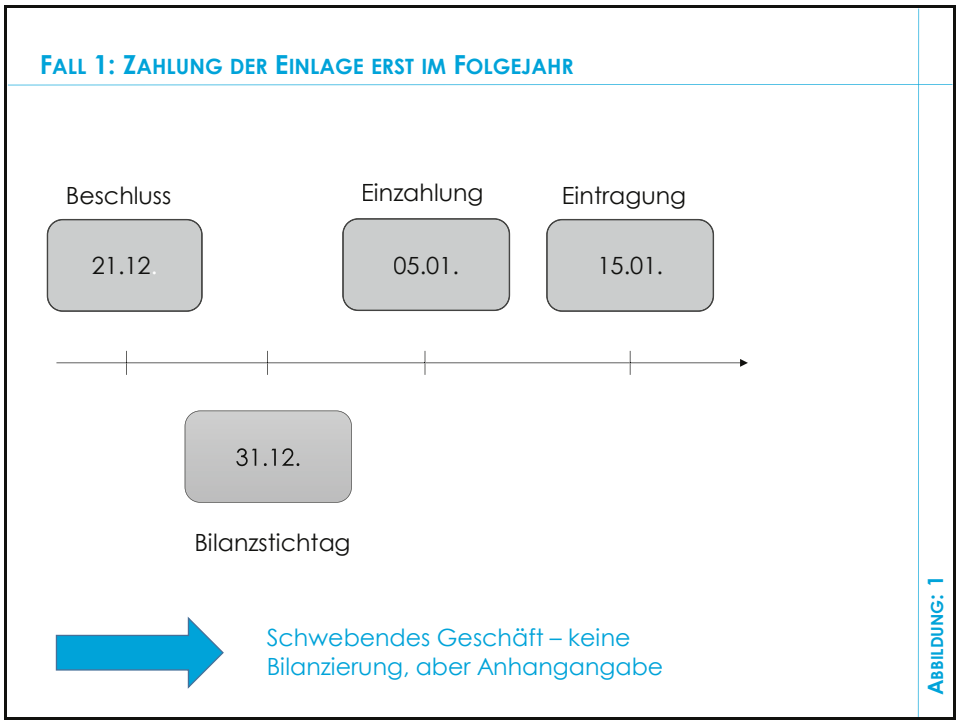


Abbildung 1: Zahlung der Einlage erst im Folgejahr

Nach Beschlussfassung vor dem Bilanzstichtag darf der Vorgang **in der Bilanz** dann **nicht** gezeigt werden, wenn **erst im Folgejahr die Einzahlung** der Einlage erfolgt. Es handelt sich um ein **schwebendes Geschäft**, das **nicht bilanziert werden darf**. Über das schwebende Geschäft ist allerdings **im Anhang zu berichten**.[2]

[2] Vgl. Winkeljohann/K. Hoffmann in Beck'scher Bilanzkommentar, 11. Aufl., zu § 272 Tz, 51

Stand: 14.08.2026

1.3.2 Fall 2: Leistung der Einlage erfolgt noch vor dem Bilanzstichtag und von der Eintragung der Kapitalerhöhung ist mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszugehen

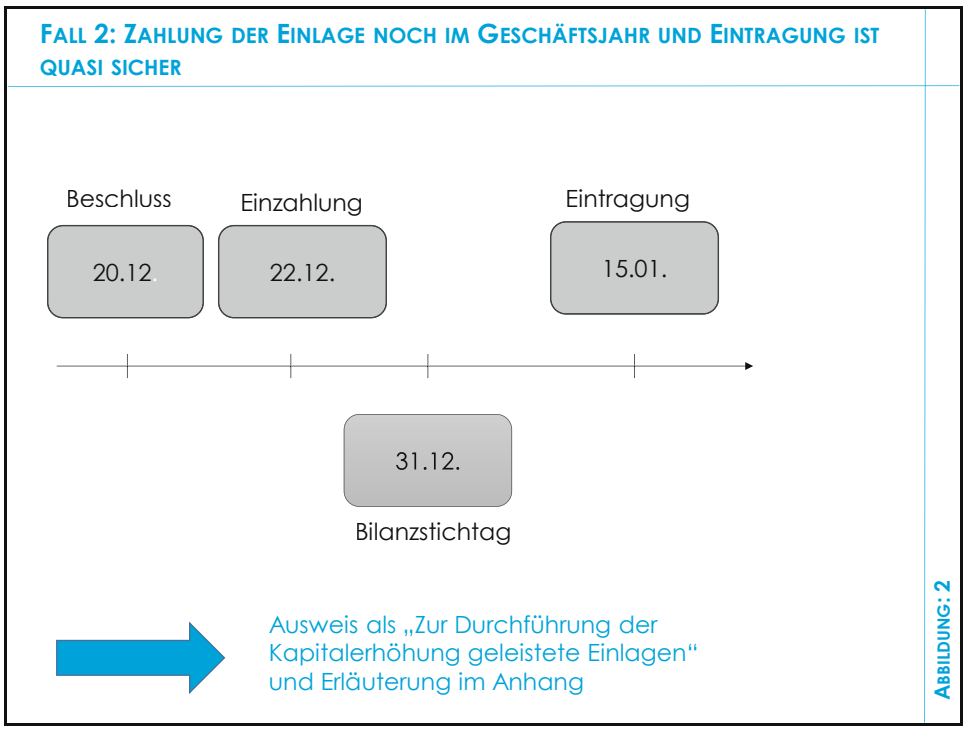


Abbildung 2: Zahlung der Einlage im Geschäftsjahr, Eintragung ist aber quasi sicher

Nach **Beschlussfassung und Leistung der Einlage vor dem Bilanzstichtrag** **scheitert** der **Ausweis der Einlage als Eigenkapital** an § 54 Abs. 3 i.V.m. § 55 Abs. 1 GmbHG bzw. gem. § 189 AktG.

Bei der Zahlung handelt es sich noch nicht um Eigenkapital, sondern um Schulden. Die Zahlung ist **vergleichbar** mit **einer geleisteten Anzahlung**.

Nach der **überwiegenden Meinung** wird der Betrag als **Sonderposten zwischen Eigenkapital und Fremdkapital auszuweisen sein**. Bezeichnet wird er wie folgt: **„Zur Durchführung der beschlossenen Kapitalerhöhung geleistete Einlagen“**.

Der **Ausweis umfasst** sowohl die Einzahlung zur **Erhöhung des Stammkapitals bzw. Grundkapitals** als auch die **Leistung eines eventuellen Agios**. Der Sonderposten sollte **im Anhang erläutert** werden, und zwar **insbesondere** dahingehend, **welcher Anteil** des Postens auf **den Nennbetrag und welcher auf das Agio** entfällt.[3]

Mit diesem **Ausweis wird verdeutlicht**, dass zwar die Einlage noch **nicht Teil des Eigenkapitals**, **aber dennoch zweckbestimmt** ist.

[3] Vgl. Winkeljohann/K. Hoffmann in Beck'scher Bilanzkommentar, 11. Aufl., zu § 272 Tz, 51

Diese **Auffassung ist unstrittig**, **so lange die Eintragung** der Kapitalerhöhung **nicht bis zur Bilanzaufstellung ins Handelsregister eingetragen ist**.

Erfolgt hingegen die **Eintragung der Kapitalerhöhung innerhalb des Aufhellungszeitraums**, gehen die **Meinungen auseinander**.

Alternative A	Alternative B
Nach erfolgter Eintragung im Aufhellungszeitraum darf der **Sonderposten unter dem Posten „Gezeichnetes Kapital“** – also **innerhalb des Eigenkapitals** – ausgewiesen werden. Allerdings muss **zusätzlich zu dem Vermerk das Datum der Eintragung ausgewiesen** werden.[4]	Die Eintragung im Aufhellungszeitraum **ändert nichts an dem Ausweis des Postens zwischen Eigen- und Fremdkapital**, da die **Wandlung in Eigenkapital ein Ereignis nach dem Bilanzstichtag** ist. Darüber ist **allerdings im Anhang zu berichten**.[5]

1.3.3 Fall 3: Leistung der Einlage erfolgt noch vor dem Bilanzstichtag und von der Eintragung der Kapitalerhöhung ist nicht mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszugehen

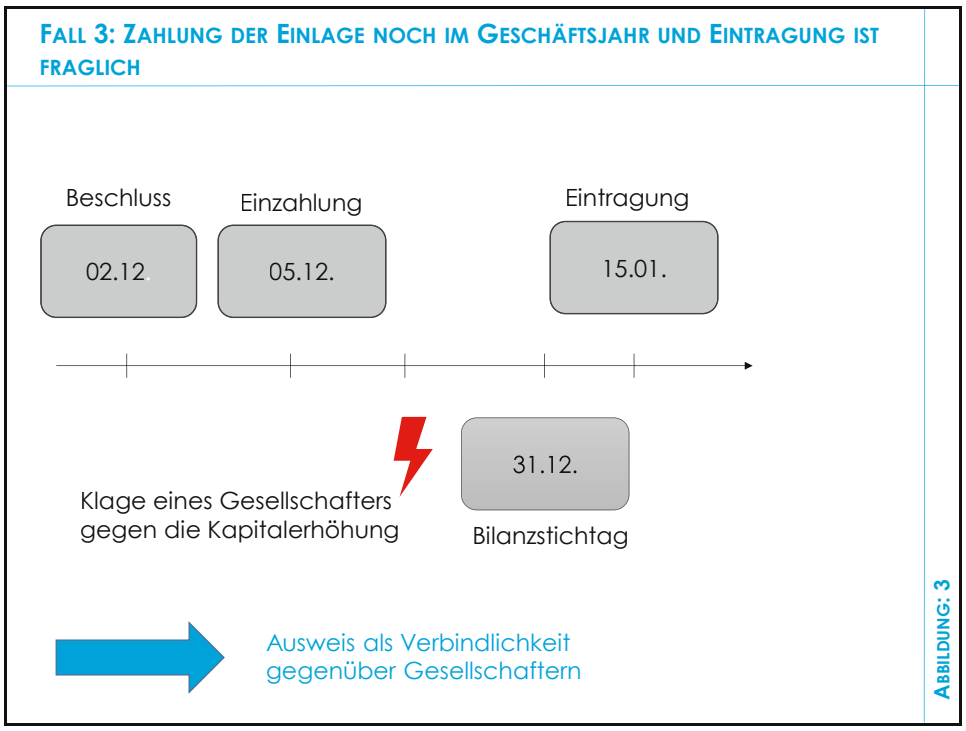


Abbildung 3: Zahlung der Einlage im Geschäftsjahr, Eintragung ist aber fraglich

Die Abweichung zu Variante 2 besteht darin, dass beispielsweise **ein Minderheitsgesellschafter gegen den Beschluss, eine**

[4] Vgl. WP Handbuch, 16. Aufl. Tz. F535 mit weiteren Nachweisen

[5] Vgl. Winkeljohann/K. Hoffmann in Beck'scher Bilanzkommentar, 11. Aufl., zu § 272 Tz, 51

Kapitalerhöhung durchzuführen, Rechtsmittel eingelegt hat. Sofern über das Verfahren **noch nicht rechtskräftig entschieden** ist, kann **nicht mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit** davon ausgegangen werden, dass **die Kapitalerhöhung auch durchgeführt** wird.

In einem solchen Fall ist die Zahlung **grundsätzlich als Verbindlichkeit gegenüber Gesellschaftern** und **nicht im Rahmen des Sonderpostens auszuweisen**.[6]

1.3.4 Fall 4: Leistung der Einlage erfolgt noch vor dem Bilanzstichtag und die Einlage soll auch bei Nicht-Eintragung der Kapitalerhöhung nicht zurückverlangt werden

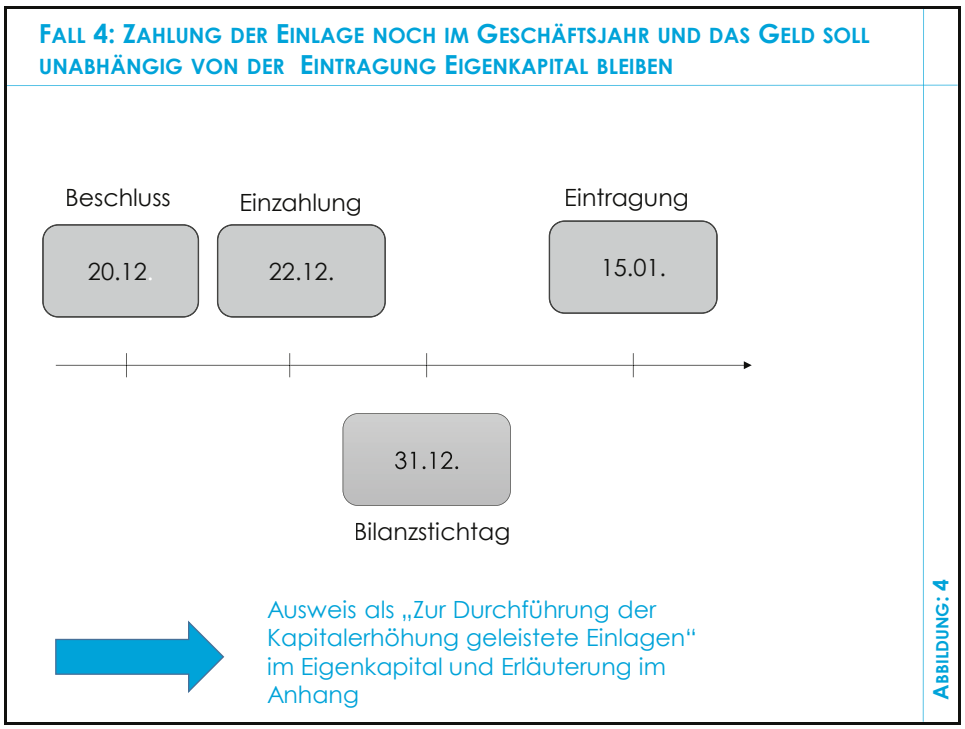


Abbildung 4: Zahlung der Einlage im Geschäftsjahr, Geld soll aber unabhängig von einer Eintragung der Kapitalerhöhung auf jeden Fall Eigenkapital bleiben

Ein **Ausweis im Eigenkapital ist allerdings dann unstrittig möglich**, wenn diejenigen, die die Einlage leisten, **vertraglich festlegen**, dass das **Geld unabhängig von der Eintragung zur Stärkung des Eigenkapitals verwendet werden soll**.

Im **Anhang** sollte dann allerdings **erläutert** werden, **welcher Anteil des Postens auf den geplanten Nennbetrag und welcher auf das Agio** entfällt.[7]

---

[6] Vgl. IDW Life 09.2019, S. 534 f.

[7] Vgl. Winkeljohann/K. Hoffmann in Beck'scher Bilanzkommentar, 11. Aufl., zu § 272 Tz, 51

1.4 Fazit

Sollten sich Änderungen beim Eigenkapital ergeben, so sind diese bei der Abschlussprüfung lückenlos zu prüfen.

Ist die Eintragung im Handelsregister noch nicht erfolgt, so sind die Umstände des Einzelfalls genau zu ermitteln und einzelfallbezogen zu würdigen.

Stand: 14.08.2026

1. Die Durchführung und Prüfung der Inventur im Rahmen einer Abschlussprüfung

1.1 Ziel der Inventur

Die **Aufstellung eines Jahresabschlusses** setzt voraus, dass **sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden** des Kaufmanns bzw. der Gesellschaft **erfasst werden**.

Dazu **reicht es nicht aus**, sich **ausschließlich auf** die **Bestände** zu **beziehen**, die sich aus den Handelsbüchern ergeben, da diese **mit Fehlern behaftet** sein können.

Somit ist es notwendig, im Rahmen einer

Inventur - einer körperlichen Bestandsaufnahme - in regelmäßigen Abständen

- einen **Abgleich zwischen** den in den **Büchern** geführten Beständen (**Stufe 1**) und
- den **tatsächlich vorhandenen Beständen** (**Stufe 2**) vorzunehmen und
- **Abweichungen aufzuklären und richtig abzubilden** (**Stufe 3**).

Die **Inventur unterstützt** daher in entscheidender Weise die **Vollständigkeit und Richtigkeit des Jahresabschlusses** und verleiht dem Jahresabschluss somit erst eine gewisse Aussagekraft.

Die Inventur hat daher eine[1]

- **Kontrollfunktion** durch Abgleich der Buchführung mit den Inventurergebnissen
- **Nachweis- und Dokumentationsfunktion** für die in dem Jahresabschluss abgebildeten Vermögensgegenstände und Schulden
- **hohe Bedeutung für den Gläubigerschutz**.

[1] Vgl. Münchner Kommentar zum Bilanzrecht, 1. Auflage 2013, Tz. 1 zu § 240 HGB



Abbildung 1: Die Ziele der Inventurdurchführung

1.2 Inventurgrundsätze

Die **Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur** sind eine **Ausprägung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung** und haben daher eine **bindende Wirkung** für den Bilanzierenden.[2]

Die folgende Darstellung beinhaltet die im **Allgemeinen anerkannten Grundsätze**, die unter den Grundsätzen ordnungsmäßiger Inventur zu subsumieren sind.[3]

[2] Vgl. Beck BK, Winkeljohann/Schellhorn, 11. Auflage 2018, § 240 HGB, Tz. 17

[3] Vgl. IDW HFA 1/1990: „Zur körperlichen Bestandsaufnahme im Rahmen von Inventurverfahren, Abschnitt B."

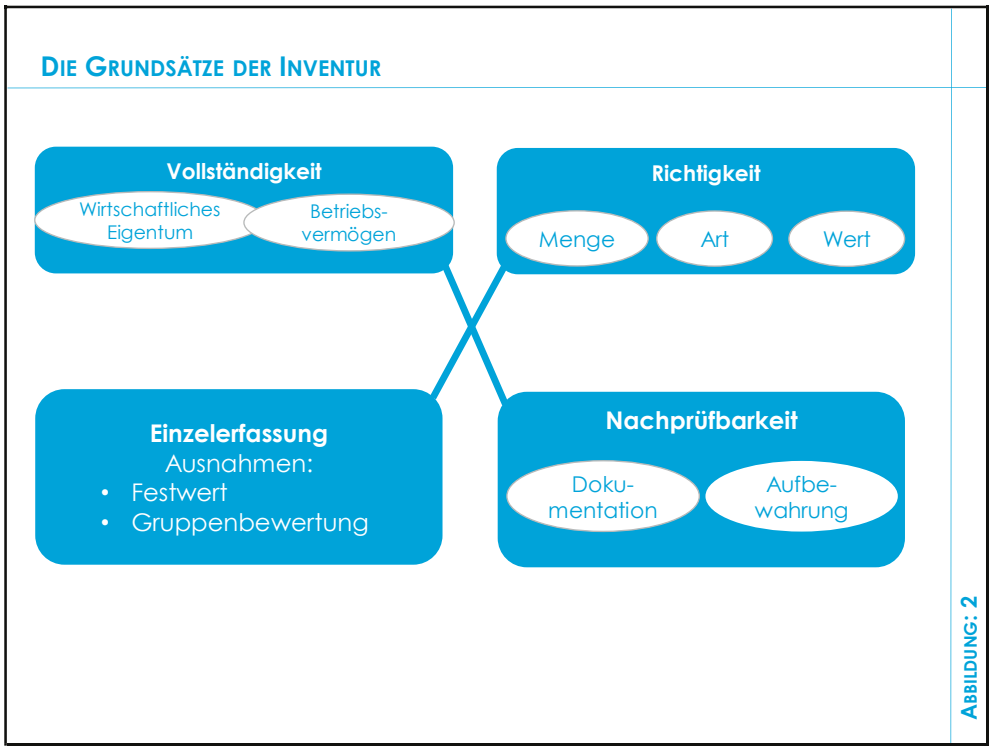


Abbildung 2: Die Grundsätze der Inventur

1.2.1 Grundsatz 1: Vollständigkeit

Alle Vermögensgegenstände und Schulden, die nach **§ 246 Abs. 1 HGB in die Bilanz aufzunehmen** sind, müssen **im Inventar erfasst** werden.[4]

Für die Zuordnung ist die **wirtschaftliche Betrachtungsweise** maßgebend.

In der Regel ist der **zivilrechtliche Eigentümer auch der wirtschaftliche Eigentümer** eines Vermögensgegenstandes.

Ist dies nicht der Fall, hat der **wirtschaftliche Eigentümer** den Vermögensgegenstand in seiner Bilanz auszuweisen.[5]

Als Beispiele seien hier folgende Problembereiche exemplarisch genannt.

Die Zuordnung ist in der Regel einfach zu verstehen. Es gibt jedoch schwierigere Konstellationen:

1.2.1.1 Bilanzierung von Leasinggegenständen

Bei der Bilanzierung von Leasinggegenständen nach handelsrechtlichen Vorschriften sind die so genannten steuerlichen Leasingerlasse des BMF maßgebend.

[4] Vgl. IDW HFA 1/1990: „Zur körperlichen Bestandsaufnahme im Rahmen von Inventurverfahren, Abschnitt B.I.

[5] Zu Einzelheiten vgl. z.B. Beck BK, Schmidt/Ries, 11. Auflage 2018, § 246 HGB, Tz. 6 ff.

1.2.1.2 Bilanzierung von unterwegs befindlicher Ware

Sofern Ware zum Bilanzstichtag (noch) nicht beim bilanzierenden Unternehmen angekommen ist, da sie beispielsweise per Seefracht versendet wird, erfolgt die Entscheidung der Bilanzierung aufgrund der Erlangung der Verfügungsmacht.

Hierbei sind die vertraglich festgelegten Incoterms zu beurteilen.

1.2.1.3 Bilanzierung von Kommissionsware

Bei Kommissionsware ist - bis zum Verkauf der Ware durch den Kommissionär - z. B. der Kommittent wirtschaftlicher Eigentümer der Ware und hat diese zu bilanzieren.

1.2.2 Grundsatz 2: Richtigkeit

Die Vermögensgegenstände und Schulden sind **nach ihrer Art und wertmäßig richtig zu erfassen**.

a. Art

Die Art des Vermögensgegenstandes erfolgt durch eine **eindeutige Identifizierung** und ist die Grundlage für die **Einhaltung des Einzelbewertungsgrundsatzes.**

b. Menge

Die richtige Erfassung der Menge setzt **angemessene Mess-, Zähl-, oder Wiegeverfahren** voraus.

c. Wert

Die **Bewertung** erfolgt **von anderen Personen** als diejenigen, die für die Inventur verantwortlich sind **(Funktionstrennung).** Allerdings sind bereits im Rahmen der Inventur die Vermögensgegenstände **hinsichtlich Qualität, Zustand, ggf. Beschädigungen oder Überbeständen** zu markieren.

1.2.3 Grundsatz 3: Einzelerfassung

Die Vermögensgegenstände sind nach Art und Menge sowie ihrer Beschaffenheit **einzeln zu erfassen**.

Ausnahmen dazu stellen die Bewertung mit einem **Festwert** und die **Gruppenbewertung** dar.[6]

1.2.4 Grundsatz 4: Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme

Die **Durchführung** der Inventur **ist zu dokumentieren**.

Die Aufzeichnungen sind analog zu den übrigen Buchführungsunterlagen **aufzubewahren**. Die Dokumentation muss es einem **Sachverständigen Dritten** innerhalb einer **angemessenen Zeit**

[6] Vgl. § 240 Abs. 3, 4 HGB

Stand: 14.08.2026

ermöglichen, einen **Überblick** über die **Bestände nach Art, Menge und Beschaffenheit** zu erlangen.[7]

1.3 Inventurstichtag

1.3.1 Regelfall: Stichtagsinventur

Aus dem Grundsatz, dass das **Inventar auf das Ende des Geschäftsjahres,** also **am Bilanzstichtag**, aufzustellen ist, folgt, dass die **Inventur** grundsätzlich an diesem **zu erfolgen** hat.

1.3.2 Sonderfall 1: Die ausgeweitete Stichtagsinventur[8]

Eine ausgeweitete Stichtagsinventur **verlagert den Inventurzeitpunkt um maximal 10 Tage vor oder nach dem Bilanzstichtag**. Die ermöglicht es, die Inventur **aus betrieblichen** oder sonstigen Gründen zu verschieben. Anwendung findet sie insbesondere in den Fällen, in denen die Aufnahme an einem Tag nicht abgeschlossen werden kann oder der **Betrieb zum Bilanzstichtag geschlossen** ist.

Die **Einzelbewegungen** zwischen dem Aufnahmetag und dem Bilanzstichtag sind in diesem Fall **genauestens zu dokumentieren**. Die Unterlagen gehören dann zu den **Inventurunterlagen**.

1.3.3 Sonderfall 2: Die vor- bzw. nachverlegte Inventur

Das HGB sieht neben der Stichtagsinventur und der ausgeweiteten Stichtagsinventur noch die vor- bzw. nachverlegte Inventur vor.

§ 241 Abs. 3 HGB erlaubt es dem Kaufmann, ein **besonderes Inventar** auf einen **Zeitpunkt innerhalb von 3 Monaten vor dem Bilanzstichtag oder innerhalb von 2 Monaten nach dem Bilanzstichtag** aufzustellen.

Die möglichen Inventurzeitpunkte können wie folgt dargestellt werden:

[7] Vgl. IDW HFA 1/1990: „Zur körperlichen Bestandsaufnahme im Rahmen von Inventurverfahren, Abschnitt B.IV.

[8] Vgl. IDW HFA 1/1990: „Zur körperlichen Bestandsaufnahme im Rahmen von Inventurverfahren, Abschnitt C.I Buchst. b)

Stand: 14.08.2026

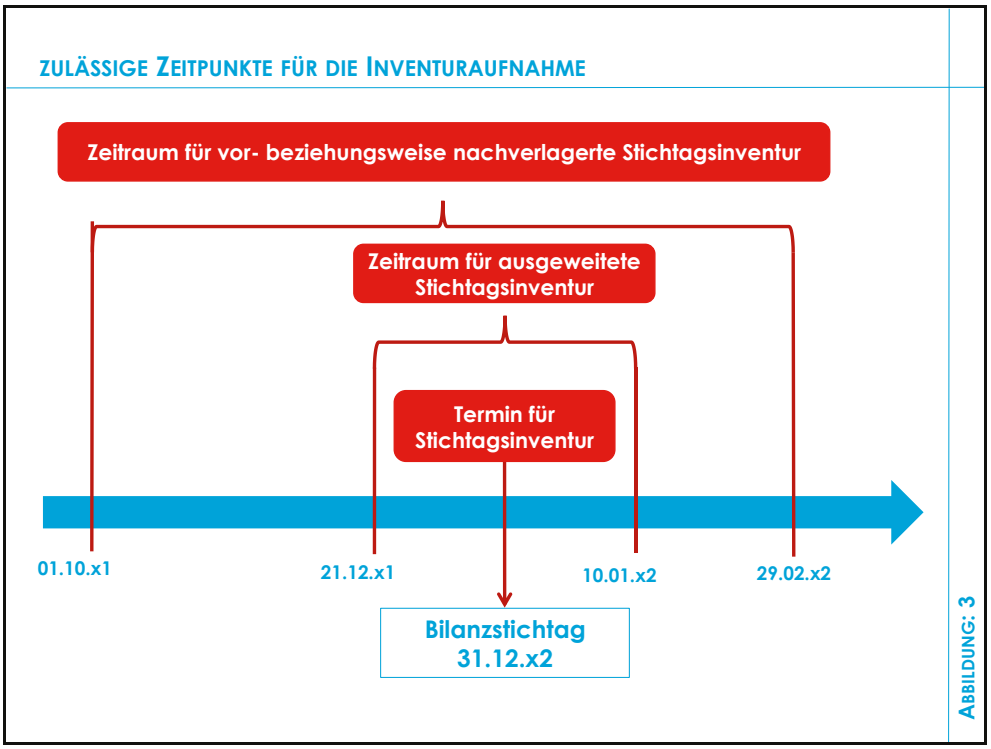


Abbildung 3: Überblick über alternative Inventurzeitpunkte für die Stichtagsinventur

1.3.3.1 Voraussetzungen der vor- bzw. nachverlegten Inventur

- Inventur der Vermögensgegenstände nach **Menge, Art und Wert.**
- Ein **Fortschreibungs- oder Rückrechnungsverfahren**, welches die **ordnungsmäßige Bewertung** der Vermögensgegenstände **zum Bilanzstichtag sichert.**
  - **Notwendig** ist also **nur eine wertmäßige Fortschreibung** auf den Bilanzstichtag, keine Fortschreibung der Mengen und der Arten.[9]
  - Dies gilt jedoch nicht, wenn **zur Bewertung** am Bilanzstichtag **Informationen zur Art und zur Menge notwendig** sind (wie z. B. Verfallsdatum von Lebensmitteln).

Das IDW empfiehlt daher die Vor- und Rückrechnung auch art- und mengenmäßig durchzuführen.[10]

[9] Vgl. Beck BK, Winkeljohann/Philipps, 11. Auflage 2018, § 241 HGB, Tz. 53

[10] Vgl. IDW HFA 1/1990: „Zur körperlichen Bestandsaufnahme im Rahmen von Inventurverfahren, Abschnitt C.II.

1.3.3.2 Fälle der Unzulässigkeit des Verfahrens

- Sind **zur Bewertung** am Bilanzstichtag **Informationen zur Art und zur Menge notwendig**, ergeben sich bei dem Verfahren **Probleme**, zum Beispiel bei der **Anwendung des Niederstwertprinzips**.

Beispiel 1: „Frosti-Kosti GmbH“

Das Unternehmen importiert **tiefgekühlte Gemüse** und verarbeitet dieses zu Tiefkühl-Kost. Wesentlich für die Bewertung ist das **Verfallsdatum der Fertigprodukte.**

Erfolgt nur eine Wertfortschreibung ohne Berücksichtigung des Verfallsdatums, kann **kein angemessener Niederstwerttest** durchgeführt werden.

- Das Verfahren kann auch nicht angewendet werden bei **Vorräten**, die **unkontrolliertem Schwund** unterliegen oder besonders wertvoll sind.

Beispiel 2: „Silber & Gold GmbH“

Ein **Edelmetallhändler** verfügt über einen Bestand an verschiedenen **Edelmetallen**. Je nach Metall können sich aufgrund der Preisentwicklung auf dem Weltmarkt **wesentliche Wertschwankungen** bei den Beständen ergeben. Sie sind daher **zwingend im Rahmen einer Stichtagsinventur aufzunehmen**.

1.4 Die Durchführung und Beobachtung der Inventur

1.4.1 Planung der Inventur (-prüfung)

1.4.1.1 Planung der Inventur durch das Unternehmen[11]

Das Unternehmen implementiert unternehmensindividuelle Verfahren, die eine angemessene Inventur in

- **zeitlicher** (Inventurstichtag, Terminkoordination, sachgerechte Erfassung von Warenbewegungen in zeitlicher Nähe zum Inventurstichtag, Vorbereitung der für die Erfassung benötigten Datenträger)
- **räumlicher** (**Inventurbereichsabgrenzung**, **Sonderlager** für während der Inventur ggf. **eingehende oder ausgehende Ware**, gesonderte Aufzeichnung von **bei Dritten gelagerte Ware**, in **Fremdeigentum** stehende Ware oder sich **noch auf Lager befindlicher bereits fakturierter Ware**) sowie

[11] Vgl. Prof. Dr. Mathias Graumann, „Prüfung der Inventur, Grundsätze und Handlungsempfehlungen“, in WP-Praxis 8/2018 S. 246 ff.

Stand: 14.08.2026

- **personeller** (Bestimmung der für einen Inventurbereich **Verantwortlichen**, Teambildung für die Inventuraufnahme unter Sicherstellung des **Vier-Augenprinzips**) **Hinsicht**

gewährleisten.

Hierzu wird in der Regel eine **Inventurrichtlinie** erarbeitet, die - unter Berücksichtigung der Gegebenheiten des Unternehmens - eine **einheitliche Durchführung der Inventur** gewährleistet und auch bereits eine Rahmenregelung für die im Zusammenhang mit der Inventur auftretenden Fragestellungen wie z. B. Fremdeigentum oder beschädigte Ware trifft.

1.4.1.2 Planung der Inventurprüfung durch den Abschlussprüfer

Pflicht zur Inventurprüfung durch den Abschlussprüfer

Sofern die **Vorräte** für den Jahresabschluss von **wesentlicher Bedeutung**[12] sind, hat der Abschlussprüfer - soweit durchführbar, **eine Inventurbeobachtung** vorzunehmen. Die Inventurbeobachtung dient als **Prüfungsnachweis** für

- das **Vorhandensein**,
- die **Vollständigkeit** und
- die **Beschaffenheit**

der im Jahresabschluss ausgewiesenen Vorräte.[13]

Hierbei hat eine

a) **Prüfung des IKS** zu erfolgen, in der er die
   - **Angemessenheit (Aufbauprüfung) und**
   - **Wirksamkeit (Funktionsprüfung)**

der vom Unternehmen angewandten Inventurverfahren beurteilt sowie

b) **aussagebezogene Prüfungshandlungen** (**Inventurbeobachtung**) vornimmt.[14]

Planung der Inventurprüfung durch den Abschlussprüfer

Die zu planenden Prüfungshandlungen hinsichtlich

- **Art,**
- **Umfang und**
- **Zeitraum**

[12] i.S. des IDW PS 250 n.F. „Wesentlichkeit im Rahmen der Abschlussprüfung“, Tz. 5 ff. bzw. ISA [E-DE] 320, Stand 08.01.2019:“Wesentlichkeit bei der Planung und Durchführung einer Abschlussprüfung“, Tz. 2 ff.

[13] Vgl. IDW PS 301:“Prüfung der Vorratsinventur“, Tz. 7

[14] Vgl. IDW PS 301:“Prüfung der Vorratsinventur“, Tz. 7

Stand: 14.08.2026

hängen u. a. von folgenden Kriterien ab[15]:

- durch den Abschlussprüfer beurteiltes **Risiko wesentlicher falscher Darstellungen** im Zusammenhang mit den Vorräten
- die **Art des IKS**, welches sich auf die Vorräte bezieht
- die **angewandten Inventurmethoden**
- **zeitlicher Ablauf** der Inventur
- **räumliche Aufteilung**, Standorte der Inventur
- **Ergebnisse aus früheren Inventurprüfungen** bei dem Unternehmen
- Beurteilung der **Notwendigkeit der Hinzuziehung eines Sachverständigen.**

Die **zeitliche und räumliche Planung** richtet sich an der Inventurdurchführung des Unternehmens aus. In **personeller** Hinsicht hat der Abschlussprüfer sicher zu stellen, dass die Inventurbeobachtung durch **angemessen qualifiziertes Personal** durchgeführt wird.

Inhärentes Risiko falscher Darstellungen[16]

Die Fehleranfälligkeit der Vorräte und der in diesem Zusammenhang zu erfolgenden Inventur hängt u. a. von folgenden **inhärenten Risikofaktoren** ab:

- **Bedeutung der Vorräte** der Höhe / Struktur nach für das Unternehmen
- Bedeutung der Lagerhaltung wie z. B.
  - Die Fähigkeit der Lagerung sowie deren **Lagerdauer**
  - Möglichkeit der **Verderblichkeit**
  - **Modeabhängigkeit**
- Anfälligkeit wegen **Schwund**
- Auswirkungen des **technischen Fortschritts auf Werthaltigkeit**
- **Preis- / Wechselkursschwankungen** auf der Beschaffungsseite
- **Vertragsbindungen.**

[15] Vgl. IDW PS301:"Prüfung der Vorratsinventur", Tz. 8 bzw. ISA [E-DE]:"Prüfungsnachweise - besondere Überlegungen zu besonderen Sachverhalten", A.3 zu Tz. 4 (a)

[16] Vgl. Prof. Dr. Mathias Graumann, „Prüfung der Inventur, Grundsätze und Handlungsempfehlungen", in WP-Praxis 8/2018 S. 247 mit einer Checkliste zu inventurbezogenen inhärenten Risiken

Stand: 14.08.2026

1.4.2 Prüfung des vorratsbezogenen IKS-Systems[17]

Die **Fähigkeit des IKS**, mit ausreichender Wahrscheinlichkeit **wesentliche Fehler bei der Inventur zu verhindern** bzw. aufzudecken und zu korrigieren, wird der Abschlussprüfer zunächst durch Beurteilung des angewandten **Inventurverfahrens** und durch Würdigung der **Inventurrichtlinien** vornehmen:

- Sind die festgelegten **Kontrollverfahren angemessen**?
  - Regelungen zum **Verfahren der Bestandsaufnahme**
  - Regelungen zum **Rücklauf der Erfassungsbögen**
  - Regelungen zur **Weiterverarbeitung der** (nicht) ausgefüllten **Erfassungsbögen**
- Erfolgt eine **angemessene Kategorisierung** der einzelnen Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens?
  - **Unfertige Erzeugnisse** (mit Regelungen zur Feststellung des Bearbeitungsstands)
  - **Beschädigte Erzeugnisse**
  - **Schwer verkäufliche Ware**
  - In **Eigentum Dritter** stehende Ware
- Ist eine **angemessene Erfassung von Bewegungen** geregelt?
  - Bewegungen **zwischen verschiedenen Standorten**
  - Eingang / Ausgang von Beständen **vor und nach Inventurstichtag → Periodenabgrenzung**

Im Anschluss an die Angemessenheitsprüfung erfolgt eine Funktionsprüfung, welche in der Regel durch eine **Inventurbeobachtung** erfolgt.

1.4.3 Allgemeine aussagebezogene Prüfungshandlungen

1.4.3.1 Inventurbeobachtung[18]

Zur Prüfung der

- **Menge** und
- **Beschaffenheit**

der Vorräte wird der Abschlussprüfer - sofern möglich - an einer **körperlichen Bestandsaufnahme** teilnehmen.

Hierbei können die bei der Funktionsprüfung des IKS erhaltenen Prüfungsnachweise zu Grunde gelegt werden.

---

[17] Vgl. IDW PS 301:"Prüfung der Vorratsinventur", Tz. 14, Checkliste zur Beurteilung der inventurbezogenen der Kontrollrisiken, siehe auch Prof. Dr. Mathias Graumann, „Prüfung der Inventur, Grundsätze und Handlungsempfehlungen", in WP-Praxis 8/2018 S. 248

[18] Vgl. IDW PS 301:"Prüfung der Vorratsinventur", Tz. 18 und 19 und ISA [E-DE] 501:"Prüfungsnachweise - besondere Überlegungen zu ausgewählten Sachverhalten", Tz. 4 und 5, A4-A8 und A9-A11

Stand: 14.08.2026

Diesbezügliche Prüfungshandlungen sind insbesondere:

Beobachtung der durchgeführten Inventur

Der Abschlussprüfer wird bei der Inventurbeobachtung beurteilen, ob die in den Inventurrichtlinien festgelegten Regelungen tatsächlich eingehalten werden, wie z. B.:

- Ordnungsgemäßes **Verfahren der Zählung, Nachzählung** (ggf. Schätzung) und Aufzeichnung?
- Produktionsstopp während Inventuraufnahme?
- Erfolgt bei den unfertigen Erzeugnissen tatsächlich eine **genaue Feststellung des Fertigstellungsgrads**?
- Kennzeichnung **beschädigter oder veralteter** Ware?
- Kennzeichnung von **im Eigentum Dritter** befindlicher Ware?

Dabei wird der Abschlussprüfer Kopien der **Aufnahmeprotokolle** sowie Warenbewegungslisten zur Periodenabgrenzung einsammeln.



Achtung: Die Inventurbeobachtung kann auch **Erkenntnisse zu bedeutsamen Risiken wesentlicher falscher Darstellungen** im Jahresabschluss liefern. So kann beispielsweise die **Befragung** von Baustellenleitern wertbestimmende Erkenntnisse zu Risiken bezüglich Gewährleistungen oder Pönalen liefern.

Inaugenscheinnahme der Vorräte



- Prüfungsnachweis zum **Vorhandensein** (aber kein Prüfungsnachweis zum wirtschaftlichen Eigentum!)
- Zustand der Vorräte

Durchführung von Testzählungen

- Prüfungsnachweis zur **Vollständigkeit** und **Richtigkeit**:
  - **Nachverfolgung** von Artikeln **aus der Zählliste** des Unternehmens **zum physischen Bestand**
  - **Nachverfolgung vom physischen Bestand zu der Zählliste** des Unternehmens
- Sammeln von Kopien der fertigen Inventuraufzeichnungen für spätere Prüfungshandlungen

1.4.3.2 Zusätzliche Prüfungshandlungen bei Inventur zu einem vom Abschlussstichtag abweichenden Stichtag

Sofern die Inventur zu einem vom Abschlussstichtag abweichenden Stichtag vorgenommen wird, hat der Abschlussprüfer zu prüfen,

Stand: 14.08.2026

- ob ein den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechendes **Fortschreibungs- oder Rückrechnungsverfahren** besteht.

1.4.3.3 Zusätzliche Prüfungshandlungen bei von Dritten verwahrten Vorräte[19]

- Einholung einer **Bestätigung** vom Verwahrer

  Bei **Wesentlichkeit der von Dritten verwahrten Vorräte** sind ggf. folgende zusätzliche Prüfungshandlungen durchzuführen:
- Beurteilung der **Unabhängigkeit** des Verwahrers
- **Inventurbeobachtung** beim Verwahrer
- Einholung einer **Bestätigung der Angemessenheit des vorratsbezogenen IKS** eines anderen Prüfers
- **Inaugenscheinnahme** von weiteren Unterlagen

1.4.3.4 Alternative Prüfungshandlungen bei fehlender Inventur-beobachtung

Der Abschlussprüfer kann an einer durchgeführten Inventur nicht beobachtend teilnehmen

Sofern die **Auftragserteilung nach Durchführung** der Inventur erfolgt, ist eine Inventurbeobachtung durch den Abschlussprüfer nicht möglich.

In diesem Fall hat der Abschlussprüfer

- **Kontrollzählungen** an einem **Alternativtermin** zu beobachten
- zwischenzeitliche **Bestandsveränderungen zu prüfen**
- **alternative Prüfungsnachweise** wie z. B. Verkaufsbelege von Vorräten, die vor Inventurstichtag erworben worden waren, einzuholen.



[19] Vgl. IDW PS 301:"Prüfung der Vorratsinventur", Tz. 32

Stand: 14.08.2026

Eine Inventurbeobachtung der Vorräte ist aufgrund der Art des Lagers oder des Lagerorts nicht möglich

Möglichkeiten für so eine Unmöglichkeit sind beispielsweise:

- **nicht zugängliche Lager**
- **Vorräte in Krisengebieten**
- **unterwegs befindliche Ware**
- Artikel, welche **gesundheitliche Risiken** aufgrund chemischer Substanzen bergen.



In diesem Fall hat der Abschlussprüfer **alternative Prüfungsnachweise** wie z. B. Verkaufsbelege von Vorräten, die vor dem Inventurstichtag erworben worden waren, einzuholen

Prüfungshemmnis

Sind auch **alternative Prüfungshandlungen nicht durchführbar**, so dass keine **ausreichenden und angemessene Prüfungsnachweise** für das Vorhandensein, die Vollständigkeit und die Beschaffenheit der Vorräte erlangt werden können, liegt ein **Prüfungshemmnis** vor.

Ein solches Prüfungshemmnis kann zu einer Einschränkung oder Versagung des Prüfungsurteils führen.

1.4.4 Prüfungshandlungen bei besonderen Inventurverfahren

1.4.4.1 Die permanente Inventur



Die permanente Inventur ist nach § 241 Abs. 2 HGB ein zulässiges Verfahren, nach dem eine **Bestandsaufnahme zum Bilanzstichtag** für die Aufstellung des Inventars **nicht erforderlich** ist.

Voraussetzungen der permanenten Inventur[20]

- Die **Bestandsbuchführung** muss **alle Bestände, Zugänge und Abgänge einzeln nach Tag, Art und Menge erfassen**; die **Eintragungen** sind regelmäßig **nachzuweisen**.
- **Mindestens einmal im Jahr** müssen die **Sollbestände** jedes Gegenstandes laut Fortschreibung **abgeglichen werden mit den Istbeständen** aufgrund einer körperlichen Aufnahme; die Unterlagen dieser körperlichen Bestandsaufnahmen stellen **Inventurunterlagen** dar.
- Die **Ergebnisse der Bestandsaufnahmen** sind in der **Bestandsführung zu berücksichtigen.**

[20] Vgl. IDW HFA 1/1990:"Zur körperlichen Bestandsaufnahme im Rahmen von Inventurverfahren, Abschnitt C.III

Stand: 14.08.2026

Vorteile der permanenten Inventur

Der **Vorteil der permanenten Inventur** besteht in der **Aufteilung des Zählaufwandes auf das gesamte Jahr**.

Es ist zum Beispiel auch möglich, Bestände dann zu **zählen**, **wenn** sie **besonders niedrig sind,** beziehungsweise, wenn die personellen Kapazitäten dafür zur Verfügung stehen.

Fälle der Unzulässigkeit der permanenten Inventur

Bei **Beständen mit unkontrollierbarem Schwund** und solchen, die **besonders wertvoll** sind, ist die **permanente Inventur nicht anwendbar**. In diesen Fällen **fehlt es** grundsätzlich an der **Zuverlässigkeit des Buchführungssystems**.[21]

Beispiel: „Düngemittel AG“

Ein **Hersteller von Düngemitteln** setzt **als Rohstoffe Schüttgüter** ein, die im Rahmen der Herstellung von Dünger miteinander gemischt werden. Aufgrund der **Lagerung in großen Hallen** ist es nicht auszuschließen, dass ein Teil der Rohstoffe **auf dem Transportweg** verloren gehen beziehungsweise **durch Winde weggetragen** werden.

Prüfungshandlungen im Zusammenhang mit der permanenten Inventur

Der Abschlussprüfer hat im Zusammenhang mit der permanenten Inventur

a) die **Anwendbarkeit** des Inventurverfahrens, inklusive der Ordnungsmäßigkeit der **Lager- und Bestandbuchführung**
b) die ordnungsgemäße **körperliche Aufnahme** mindestens einmal im Geschäftsjahr durch **zeitweise Anwesenheit und Kontrollzählungen**
c) die Ordnungsmäßigkeit der **Korrektur von Inventurdifferenzen**

zu prüfen.[22]

1.4.4.2 Die Stichprobeninventur

Bei der Aufstellung des Inventars dürfen **Art, Menge und Wert** des Bestands an **Vermögensgegenständen** auch **aufgrund von Stichproben ermittelt** werden.

[21] Vgl. IDW HFA 1/1990: „Zur körperlichen Bestandsaufnahme im Rahmen von Inventurverfahren, Abschnitt C.III“
[22] Vgl. IDW PS 301:“Prüfung der Vorratsinventur“, Tz. 26

Voraussetzungen der Stichprobeninventur nach § 241 Abs. 1 HGB

Bei der Stichprobeninventur werden

- die **Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung** beachtet,
- **anerkannte mathematisch-statistische Verfahren** (im Sinne der statistischen Methodenlehre) angewendet und
- der **Aussagewert** des auf Grundlage von Stichproben aufgestellten Inventars **ist gleich** zu dem Aussagewert des Inventars, das aufgrund einer **körperlichen Bestandaufnahme** aufgestellt wurde.

Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung[23]

BEDEUTUNG DER GOB BEI DER STICHPROBENINVENTUR

Vollständigkeit
- vollständige Grundgesamtheit inkl. Nullbestände und abgewertete Bestände
- ausgewählte Stichprobe ist vollständig zu zählen und auszuwerten
- hohe Zuverlässigkeit der Lagerbuchführung

Richtigkeit
- hohes Maß an Sicherheit der Stichprobeninventur
- Stichprobenfehler nicht größer als 1% des Bestandswertes
- Sicherheitsgrad mindestens 95%

Nachprüfbarkeit
- Dokumentation von :
  - zugrunde gelegten Parametern,
  - Auswahl der Stichprobenelemente
  - Aufnahme selbst
  - Bewertung und Hochrechnung

ABBILDUNG: 4

Abbildung 4: Die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventurdurchführung für die Stichtagsinventur

[23] Vgl. IDW HFA 1/1990: „Zur körperlichen Bestandsaufnahme im Rahmen von Inventurverfahren, Abschnitt C.IV Buchst. a).

Bei der Stichprobeninventur bezieht sich das **Gebot der Vollständigkeit** auf die **Vollständigkeit der Grundgesamtheit**, aus der die Stichprobe gezogen wird. In die Grundgesamtheit sind **abgewertete Bestände und Nullbestände einzubeziehen**.

Der Kaufmann kann jedoch vorsehen, dass **nur ein Teil der Bestände durch eine Stichprobeninventur** und Teil durch eine vollständige Aufnahme erfasst werden.

Die **für die Stichprobe ausgewählten Elemente** sind **alle zu zählen**; auftretende Abweichungen zum Bestand laut Lagerbuchführung sind bei der Hochrechnung des Ergebnisses zu berücksichtigen.

Das Gebot der Vollständigkeit erfordert außerdem eine **hohe Zuverlässigkeit der Lagerbuchführung.**[24] Zum einen kann sonst nicht die Grundgesamtheit zuverlässig abgegrenzt werden. Zum anderen würde eine Anhäufung von Fehlern in der Stichprobe die Anwendung des Verfahrens zum Scheitern bringen.

Das **Gebot der Richtigkeit** erfordert es, dass die Aussagen der Stichprobeninventur mit einem **hohen Maß an Sicherheit** getroffen werden können:

- Der **Stichprobenfehler** darf **1 % des Bestandswertes nicht überschreiten** und
- Der **Sicherheitsgrad** der statistischen Aussage darf **nicht unter 95 %** liegen.

Das **Gebot der Nachprüfbarkeit** setzt voraus, dass das angewendete Stichprobenverfahren, die **zugrunde gelegten Parameter, die Auswahl der Stichprobenelemente und die Aufnahme sowie die Bewertung und Hochrechnung dokumentiert** werden.

Angewandte mathematisch-statistische Verfahren

Das Verfahren muss grundsätzlich die **folgenden Anforderungen** erfüllen:[25]

- Die **Grundgesamtheit** muss für die Anwendungen des Verfahrens **groß genug** sein.
- Der **Stichprobenumfang** muss **angemessen** sein; insbesondere um den erforderlichen Sicherheitsgrad erreichen zu können.
- Die **Stichprobenerhebung** muss mithilfe einer **Zufallsauswahl** erfolgen.

[24] Vgl. Beck BK, Winkeljohann/Philipps, 11. Auflage 2018, § 241 HGB, Tz. 26

[25] Vgl. IDW HFA 1/1990: „Zur körperlichen Bestandsaufnahmen im Rahmen von Inventurverfahren, Abschnitt C.IV Buchst. b) und Beck BK, Winkeljohann/Philipps, 11. Auflage 2018, § 241 HGB, Tz. 20

Es werden **Schätz- und Testverfahren** unterschieden. [26]

Bei **Schätzverfahren** werden die **unbekannten Parameter der Grundgesamtheit**, also insbesondere die **Fehleranzahl,** geschätzt. Dies erfolgt durch eine **Hochrechnung der in der Stichprobe erlangten Ergebnisse** auf die Grundgesamtheit.

Bei **statistischen Testverfahren** wird eine **Hypothese über den tatsächlichen Wert eines Parameters** in der Grundgesamtheit aufgestellt. Aufgrund der Stichprobe wird **getestet, ob diese Hypothese zutrifft** oder nicht.

Aussageäquivalenz

Das sich aus der Stichprobeninventur ergebende Inventar muss die **einzelnen Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert verzeichnen** und den für den Bilanzansatz **maßgeblichen Gesamtwert je Position** ergeben.

Nicht alle mathematisch-statistischen Verfahren erfüllen diese Anforderungen. [27]

Erzeugt ein Verfahren **zum Beispiel** nur einen **Gesamtwert je Bilanzposition**, sind **weitere Maßnahmen erforderlich**, um auch die **einzelnen Vermögensgegenstände in dem Inventar aufzulisten**.

Im Vorfeld ist demnach **abzuklären**, ab das **gewählte Verfahren geeignet ist, die Aussageäquivalenz herzustellen**.

Prüfungshandlungen im Zusammenhang mit der Stichprobeninventur[28]

Der Abschlussprüfer hat im Zusammenhang mit der **Stichprobeninventur**

a) die **Anwendbarkeit** und **Richtigkeit** des Inventurverfahrens, d. h., dass ein anerkanntes mathematisches Stichprobenverfahren angewandt wird,
b) die **Ordnungsmäßigkeit** der **Lager- und Bestandbuchführung** (wie bei der permanenten Inventur),
c) die **Zuverlässigkeit** der **körperlichen Aufnahme** (hierbei ist die **Anwesenheit des Abschlussprüfers besonders wichtig**) sowie
d) die **sachliche und rechnerische Richtigkeit** der ausgewerteten Ergebnisse der Stichprobenaufnahme

zu prüfen.

---

[26] Vgl. IDW HFA 1/1990: „Zur körperlichen Bestandsaufnahmen im Rahmen von Inventurverfahren, Abschnitt C.IV Buchst. b) und Beck BK, Winkeljohann/Philipps, 11. Auflage 2018, § 241 HGB, Tz. 8ff.

[27] Vgl. IDW HFA 1/1990: „Zur körperlichen Bestandsaufnahmen im Rahmen von Inventurverfahren, Abschnitt C.IV Buchst. c

[28] Vgl. IDW PS 301:"Prüfung der Vorratsinventur", Tz 29

©

Im Zusammenhang mit der **Stichprobeninventur** ergeben sich hiernach **zusätzliche Prüfungshandlungen**, wie z. B.:

Zu a) Prüfung

- der eindeutigen **Festlegung der Grundgesamtheit** (sind nicht in die Stichprobe einzubeziehende Artikel wie z. B. sind leicht verderbliche oder sehr hochwertige Waren in der Grundgesamtheit enthalten?)
- einer **tatsächlichen Zufallsauswahl** der Stichprobe mit repräsentativen Ergebnissen[29]
- der **Berechnung der erforderlichen Anzahl** von Stichprobenelementen sowie der Einhaltung des berechneten Stichprobenumfangs

Zu b) Prüfung der Zuverlässigkeit

- von Bestandsführung
- des IKS bezüglich der Erfassung von Abgängen
- des IKS bezüglich der Erfassung von Qualitätsminderungen

Zu c) Prüfung der

- **vollständigen Erfassung** der festgelegten Stichprobenelemente
- **korrekten Aufnahme** durch geeignetes Aufnahmepersonal

Zu d) Beurteilung der Ergebnisse der Auswertung

- ungewöhnlich hohe Zahl von **Abweichungen** zwischen Buchbestand und Inventurbestand = Indiz, dass entweder **Bestandsführung oder Aufnahme nicht zuverlässig** ist

1.4.4.3 Automatisch gesteuerte Lagersysteme

Unter automatisch gesteuerten Lagersystemen versteht man **Läger, die nicht begehbar sind.** Die **Warenbewegungen** werden **ausschließlich durch Maschinen** vorgenommen, die **von außerhalb des Lagers** IT-gestützt gesteuert werden.

Sind die folgenden Voraussetzungen erfüllt, sorgen diese Verfahren für ein **hohes Maß an Bestandssicherheit:**[30]

a. **Maschineninterne Kontrollen** sorgen dafür, dass **Ein- und Auslagerungen** nur möglich sind, wenn **gleichzeitig die körperliche Bewegung in der Bestandsfortschreibung erfasst** wird.

[29] Vgl. Prof. Dr. Mathias Graumann, „Prüfung der Inventur, Grundsätze und Handlungsempfehlungen", in WP-Praxis 8/2018 S. 252

[30] IDW HFA 1/1990: „Zur körperlichen Bestandsaufnahme im Rahmen von Inventurverfahren, Abschnitt D.II Buchst. b)

b. **Bei jeder Einlagerung** erfolgt **automatisch** eine **Lagerplatzkontrolle**, um **auszuschließen**, dass ein **Lagerplatz doppelt belegt** wird.
c. **Bei jeder Auslagerung** werden die **Lagereinheiten bei jedem Zugriff komplett geleert**. Sollen nur **Teilentnahmen** erfolgen, wird zunächst der **vollständige Bestand entnommen** und dann der **nicht benötigte Teilbestand wieder eingelagert**.
d. Die Einlagerungen werden **nach Art und Menge kontrolliert**; die Kontrolle wird **dokumentiert.**
e. Das Lager ist **nicht begehbar** und **für Unbefugte nicht zugänglich.**

Einlagerungsinventur bei voll automatischen Lagersystemen

Sind die oben genannten Voraussetzten erfüllt, **kann auf eine Inventur am Stichtag verzichtet werden**, wenn zusätzlich die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:[31]

a. Die **Aufnahme und Dokumentation der Einlagerung** entsprechen den **Grundsätzen einer Inventur.**
b. **Zwischen** dem **Eingang ins Lager** bis zum **Erreichen des Lagerplatzes** bestehen **keine Möglichkeiten, auf die einzulagernden Gegenstände zuzugreifen.**
c. Die **während des Geschäftsjahrs nicht bewegten Bestände** werden **spätestens zum Bilanzstichtag körperlich aufgenommen.**
d. Der **zum Bilanzstichtag vorhandene Bestand** ist **ausreichend dokumentiert**. Die **Einlagerungsbelege** werden als **Inventurbelege** archiviert.

Prüfungshandlungen im Zusammenhang mit der Einlagerungsinventur[32]

Der Abschlussprüfer hat im Zusammenhang mit der **Einlagerungsinventur** die **Anwendbarkeit** des Inventurverfahrens zu prüfen. Hierzu gehört insbesondere die Prüfung

- der Wirksamkeit der eingeführten **Prozesskontrollen** wie
  - Möglichkeit von **Ein- und Auslagerungen nur, wenn gleichzeitig eine Erfassung der körperlichen Bewegungen** erfolgt
  - **Ausschluss der Zugriffsmöglichkeit** zwischen Eingang ins Lager und Erreichen des Lagerplatzes.

→ Die **Prozessprüfung** steht im Vordergrund.

[31] IDW HFA 1/1990: „Zur körperlichen Bestandsaufnahme im Rahmen von Inventurverfahren, Abschnitt D.II Buchst. b)
[32] IDW PS 301:"Prüfung der Vorratsinventur", Tz. 27

©

1.4.4.4 Systemgestützte Werkstattinventur[33]

Im Fertigungsprozess sind **Bestände gebunden**, die sich einer **körperlichen Aufnahme entziehen**.

Voraussetzungen der systemgesteuerten Werkstattinventur

Die Bestände können anhand der **in der Datenverarbeitung erfassten Daten** ermittelt werden, wenn diese bestimmten Anforderungen entsprechen. Das ist bei **modernen Produktionsplanungs- und Steuerungssystemen** in der Regel der Fall:

a. Das System muss die **erforderlichen Inventurdaten** zur Verfügung stellen:[34]
   - die Typenbezeichnung
   - die Nummer des Fertigungsauftrages
   - den Zeitpunkt der Eröffnung des Fertigungsauftrages
   - die Sollmenge des Auftrages
   - die Ist-Menge ohne den festgestellten Ausschuss
   - die während des Fertigstellungsprozesses definierten Rückmeldepunkte
   - der zum Inventurzeitpunkt erreichte Arbeitsfortschritt per Rückmeldung
   - soweit vorhanden, außerplanmäßig fehlende Bauteile oder Stoffe

b. **Interne Kontrollen**, die die **Bestandszuverlässigkeit des EDV-Systems** hinsichtlich der Fertigungsaufträge sicherstellen. Das sind insbesondere Kontrollen durch:[35]
   - Zugriffsberechtigungen
   - Durchführung von Datensicherungen
   - die Überwachung von außerplanmäßigen Eingriffen in das System
   - Kontrolle von Änderungen, insbesondere durch Protokollierung
   - stichprobenweise Prüfung der Abläufe (Vergleich des Solls mit dem Ist)
   - Erfassung der normalen Abläufe im System (Rückmeldung, Bezug vom Lager, Ausschuss…)
   - Überwachungsmaßnahmen bei Systemausfall und Neustart

[33] IDW HFA 1/1990: „Zur körperlichen Bestandsaufnahme im Rahmen von Inventurverfahren, Abschnitt D.III Buchst. b)
[34] IDW HFA 1/1990: „Zur körperlichen Bestandsaufnahme im Rahmen von Inventurverfahren, Abschnitt D.II Buchst. b1)
[35] IDW HFA 1/1990: „Zur körperlichen Bestandsaufnahme im Rahmen von Inventurverfahren, Abschnitt D.II Buchst. b2)

©

- Routinekontrollen in Abhängigkeit vom Grad der systemimmanenten Zwangsläufigkeiten
- ordnungsgemäße Verfahrensdokumentation
- Dokumentation der durchgeführten Prüfungen

c. **Weitere Anforderungen** an die Werkstattinventur

An die **Dokumentation einer Werkstattinventur** sind die **gleichen Anforderungen** zu stellen **wie an eine Stichtagsinventur**.[36]

Die Werkstattinventur betrifft **ausschließlich** die **Aufträge**, die zum Inventurzeitpunkt **im System als offen erfasst** sind. Die Dokumentationsanforderungen gelten daher auch nur für diese.

Für die **Erfassung der Werte der Bestände** sind **weitere Maßnahmen** erforderlich. Dazu werden insbesondere **Daten aus der Kostenrechnung heranzuziehen** sein.

Prüfungshandlungen im Zusammenhang mit der systemgesteuerten Werkstattinventur[37]

Der Abschlussprüfer hat im Zusammenhang mit der **systemgesteuerten Werkstattinventur** die **Anwendbarkeit** des Inventurverfahrens zu prüfen. Hierzu gehört insbesondere die Prüfung

- der **Wirksamkeit** des der systemgesteuerten Werkstattinventur zugrunde liegenden **Produktions- und Steuerungssystems** und ob dieses **zuverlässig**
  - den **Bestand darstellt** und
  - die notwendigen **Inventurdaten**

  zur Verfügung stellt.

  → Die **Prozessprüfung** steht im Vordergrund.

1.4.4.5 Festwertbewertung

Voraussetzungen der Festwertbewertung nach § 240 Abs. 3 HGB

- es handelt sich um Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens oder um **Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe**,
- die Gegenstände bzw. Vorräte werden **regelmäßig ersetzt**,
- **Gesamtwert** ist für das Unternehmen von **nachrangiger Bedeutung** und
- der Bestand unterliegt in seiner **Größe**, seinem **Wert** und seiner **Zusammensetzung nur geringen Veränderungen**.

[36] IDW HFA 1/1990: „Zur körperlichen Bestandsaufnahmen im Rahmen von Inventurverfahren, Abschnitt D.II Buchst. b3)

[37] IDW PS 301:"Prüfung der Vorratsinventur", Tz. 28

Sind diese Voraussetzungen erfüllt, können die Gegenstände **mit einer gleichbleibenden Menge und einem gleichbleibenden Wert** angesetzt werden, dem so genannten **Festwert**.

- In der Regel ist dann **alle drei Jahre** eine **körperliche Bestandsaufnahme** vorzunehmen.

Die Idee hinter dieser Art der Bewertung ist, dass sich **unterjährige Veränderungen** der Bestände wie Zugänge, Abgänge bzw. Abschreibungen **ausgleichen** und so **Menge und Wert** insgesamt über die Jahre **konstant bleiben**.

Nachrangige Bedeutung für das Unternehmen



Als **Richtwert** zu der Frage, ob die **Summe aller Festwerte** eine nachrangige Bedeutung für das Unternehmen hat, können **5 % der Bilanzsumme** herangezogen werden.[38]

Geringe Veränderung von Größe, Wert und Zusammensetzung des Bestandes[39]



Ist zum Bilanzstichtag **zu erwarten**, dass **zukünftig** die mit einem Festwert bewerteten Vermögensgegenstände **in ihrer Menge stark ansteigen** werden, führt dies **nicht zur Unzulässigkeit des Verfahrens**. Dies kann durch eine **Anpassung des Festwertes im Folgejahr** antizipiert werden.

Ist jedoch **von vornherein klar**, dass die **Mengen der Bestände von Jahr zu Jahr schwanken**, zum Beispiel in Abhängigkeit von der Lagerstrategie des Unternehmens oder der Zusammensetzung der eingehenden Aufträge, ist die **Bildung eines Festwertes unzulässig**.

Für Vermögensgegenstände mit **starken Preisschwankungen** darf ebenfalls **kein Festpreis** gebildet werden.

Beispiel

Für **Rohstoffe mit stark schwankenden Weltmarktpreisen** wie zum Beispiel Kaffee, Blei oder auch Kakao kommt eine Festwertbildung nicht in Betracht. Diese Rohstoffe werden in der Regel auch **nicht von nachrangiger Bedeutung für das Unternehmen** sein.

Für die Beurteilung der Zusammensetzung der Bestände kommt es weniger auf die Gleichartigkeit der Bestände an. **Abzustellen ist auf die Funktionsgleichheit**.

---

[38] Vgl. Beck BK, Winkeljohann/Philipps, 11. Auflage 2018, § 240 HGB, Tz. 86, 87

[39] Vgl. Beck BK, Winkeljohann/Philipps, 11. Auflage 2018, § 240 HGB, Tz. 89

©

Ermittlung des Festwertes für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe[40]

Das **Mengengerüst** für die erstmalige Bildung eines Festwertes ist aufgrund einer **körperlichen Bestandsaufnahme** zu ermitteln.

Die Festwertbildung erfolgt auf Basis der **tatsächlichen Anschaffungskosten oder eines niedrigeren Teilwertes.**

Anpassung des Festwertes im Rahmen der Bestandsaufnahme

Das **im Gesetz vorgesehene Intervall** für die körperliche Bestandsaufnahme beträgt **regelmäßig 3 Jahre**. Diese drei Jahre können **sowohl unter- als auch überschritten** werden.

Eine **Verlängerung des Intervalls** setzt jedoch regelmäßig voraus, dass **anhand von Schlüsselgrößen zuverlässig** darauf **geschlossen** werden kann, dass die zum Festwert bewerteten Bestände **weiterhin die Voraussetzungen erfüllen**.[41]

- **Mehrmengen** nach einer körperlichen Bestandsaufnahme werden in Anlehnung an steuerliche Vorschriften ab einer **Abweichung von 10 %** in der Regel angepasst.[42]
- **Mindermengen** nach einer körperlichen Bestandsaufnahme sind aufgrund des strengen Niederstwertprinzips anzupassen.

Prüfungshandlungen im Zusammenhang mit der Festbewertung[43]

Für die körperliche Bestandsaufnahme ergeben sich bei der Anwendung der Festbewertung keine Besonderheiten, da es sich lediglich um ein **Vereinfachungsverfahren bezüglich der Wertermittlung** handelt.

Eine **körperliche Bestandsaufnahme** hat jedoch in der Regel lediglich **alle drei Jahre** zu erfolgen, so dass bei Prüfungsplanung die Teilnahme des Abschlussprüfers entsprechend erfolgen kann.

1.4.4.6 Gruppenbewertung

Bei der Gruppenbewertung nach § 240 Abs. 4 HGB handelt es sich – genauso wie bei der Festbewertung – um ein **Bewertungsvereinfachungsverfahren** und nicht um ein Inventurerleichterungsverfahren. Es hat dennoch auch für die Durchführung der Inventur Bedeutung.

[40] Zu Details vgl. Beck BK, Winkeljohann/Philipps, 11. Auflage 2018, § 240 HGB, Tz. 101

[41] Vgl. Beck BK, Winkeljohann/Philipps, 11. Auflage 2018, § 240 HGB, Tz. 93

[42] Vgl. EStR 5.4 Abs. 3, WP-Handbuch, 15. Auflage 2017, F199

[43] Vgl. IDW PS 301:" Prüfung der Vorratsinventur", Tz. 30

Stand: 14.08.2026

Voraussetzungen der Gruppenbewertung nach § 240 Abs. 4 HGB

Zur Gruppenbewertung können

- **gleichartige** Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens und
- **andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche** Vermögensgegenstände und Schulden

zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem **gewogenen Durchschnittswert** angesetzt werden.

Die Zusammenfassung zu einer Gruppe kann dabei **schon bei der Aufstellung des Inventars** erfolgen.

Gleichartigkeit bzw. annähernde Gleichwertigkeit der Vermögensgegenstände und Schulden

Die Gleichartigkeit von Vermögensgegenständen ist gegeben, wenn

- sie zur **gleichen Warengattung** zu zählen sind, oder
- sie **funktionsgleich** sind
- und die zusammengefassten Werte k**eine wesentlichen Qualitätsunterschiede** aufweisen.

Beispiele

- Wertpapiere erfüllen das Kriterium „gleiche Warengattung“
- Werkzeuge in einer Werkstatt erfüllen das Kriterium „funktionsgleich“

Vermögensgegenstände oder Schulden sind annähernd gleichwertig, wenn der **höchste und der niedrigste Preis** in der Gruppe um **nicht mehr als 20 % voneinander abweichen.**[44]

Außerdem darf der **Bilanzansatz** nach der Gruppenbewertung **nicht wesentlich von dem Wert** abweichen, der sich **bei einer Einzelbewertung ergeben würde.**

Bewertung der zur Gruppe zusammengefassten Vermögensgegenstände oder Schulden

Die Gruppenbewertung erfolgt mit dem **gewogenen Durchschnittswert.**[45]

[44] Vgl. Beck BK, Winkeljohann/Philipps, 11. Auflage 2018, § 240 HGB, Tz. 137

[45] Zu Details vgl. Beck BK, Winkeljohann/Philipps, 11. Auflage 2018, § 240 HGB, Tz. 130 ff.

Stand: 14.08.2026

Prüfungshandlungen im Zusammenhang mit der Gruppenbewertung[46]

Für die **körperliche Bestandsaufnahme** ergeben sich bei der Anwendung der Gruppenbewertung **keine Besonderheiten**, da es sich lediglich um ein **Vereinfachungsverfahren bezüglich der Wertermittlung** handelt. Der Abschlussprüfer hat die Voraussetzungen für die **Anwendung des Bewertungsverfahrens**, insbesondere die

- **Gleichartigkeit** und
- die Bewertung mit dem **gewogenen Durchschnitt,**

zu prüfen.

1.5 Die Dokumentation der Inventurbeobachtung[47]

Der Abschlussprüfer hat die **vorgenommenen Prüfungshandlungen** und getroffenen **Feststellungen** zur Inventurbeobachtung zu **dokumentieren**. Diesbezüglich können z. B. folgende Unterlagen zu den Arbeitspapieren genommen werden:

- bearbeitetes **Prüfprogramm** inklusive Anweisungen an Inventurprüfer
- Kopie der **Inventurrichtlinien** und des Inventuraufnahmeplans des zu prüfenden Unternehmens
- Hinweis auf **einzelne Inventurzeitpunkte** sowie zur jeweiligen **Dauer der Anwesenheit des Abschlussprüfers**
- Nachweise zu **vorgenommenen Kontrollzählungen** des Abschlussprüfers
- Nachweis über den vorgenommenen **Vergleich zwischen Inventurergebnissen und späterer Inventurliste**
- Vermerk über die letzten Warenbewegungen vor und die ersten Warenbewegungen nach dem Inventurzeitpunkt sowie deren Abstimmung mit dazu gehörigen Rechnungen zum Nachweis der **Periodenabgrenzungsprüfung.**

1.6 Fazit

Die Landschaft der **möglichen Inventurverfahren** ist **vielseitig**. Die Verfahren sind jedoch an Voraussetzungen geknüpft, die einzuhalten sind.

Aufgrund der immer weiter fortschreitenden Digitalisierung gewinnen **Einlagerungsinventuren bei vollautomatisierten Lagersystemen** genauso wie **systemgestützte Werkstattinventuren**

[46] Vgl. IDW PS 301:“ Prüfung der Vorratsinventur“, Tz. 31

[47] Vgl. IDW PS 301:“Prüfung der Vorratsinventur“, Tz. 33-35

Stand: 14.08.2026

immer mehr an Bedeutung. Eine Investition in solche Systeme kann für die **Wirtschaftlichkeit** eines Betriebes von **essentieller Bedeutung** sein.

Die **Inventurbeobachtung** ist sehr häufig ein **wesentlicher Bestandteil der Jahresabschlussprüfung**.

Die Vorräte bieten aufgrund ihrer Bedeutung **Manipulationsmöglichkeiten,** wie z. B.



- Aktivierung von geleasten Vermögensgegenständen
- Ausweis nicht existierender Vorräte
- Doppelerfassung von Vorräten.

Eine pflichtgemäße **Inventurprüfung** und deren **Dokumentation** ist somit unerlässlich.

Stand: 14.08.2026

1. Umwidmung von Wertpapieren vom Umlauf- in das Anlagevermögen – Praxisfragen bei der Bilanzierung (IDW RH HFA 1.014)

1.1 Begriff des Wertpapiers

Wertpapiere =

- Solche (aktivischen) Finanzinstrumente,
- die im Einklang mit den gesetzlichen Vorschriften und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung
- in der Bilanz eines Unternehmens
- als Wertpapiere auszuweisen sind.[1]

1.1.1 Posten im Bilanzgliederungsschema

Im Gliederungsschema der Bilanz in § 266 Abs. 2 HGB sind für bestimmte Wertpapiere eigenständige **Bilanzpositionen** vorgesehen:

- **Anlagevermögen:**

  „Wertpapiere des Anlagevermögens"

  (§ 266 Abs. 2 A. III. Ziff. 5 HGB)
- **Umlaufvermögen:**

  „Wertpapiere

  1. Anteile an verbundenen Unternehmen

  2. Sonstige Wertpapiere"

  (§ 266 Abs. 2 B. III Ziff. 1 und 2 HGB)

1.1.2 Beispiele für Wertpapiere des Anlagevermögens

Als Wertpapiere des Anlagevermögens kommen **Inhaber- und Orderpapiere** in Betracht, die übertragbar und ggf. verwertbar sind („**verbrieft**").

Darunter können bspw. fallen

- Aktien
- Pfandbriefe
- Industrie- bzw. Bankobligationen
- Anteile an offenen Immobilienfonds
- Genussscheine
- Wandelschuldverschreibungen
- Optionsscheine etc.

[1] Tz. 2 des IDW RH HFA 1.014 (26.10.2021)

GmbH-Anteile sind nicht verbrieft und dürfen daher auch nicht unter den Wertpapieren ausgewiesen werden (evtl.: Anteile verbundene Unternehmen; Beteiligungen).[2]

1.1.3 Sonstige Wertpapiere des Umlaufvermögens

Unter den sonstigen Wertpapieren im Umlaufvermögen sind nur verbriefte Anteile auszuweisen (z. B. Anleihen und Aktien), die der kurzfristigen Geldanlage dienen.

Nicht verbriefte Anteile, die dem Umlaufvermögen zuzuweisen sind, sind unter den **sonstigen Vermögensgegenständen** auszuweisen.[3] Bei GmbH-Anteilen dürfte das eher der Ausnahmefall sein, z. B. wenn eine Beteiligung nur mit Veräußerungsabsicht, also nicht dauerhaft gehalten werden soll.

1.2 Anlage- oder Umlaufvermögen

Die Zuordnung von Wertpapieren zum Anlage- oder Umlaufvermögen hat nicht nur Auswirkungen auf das Bild der Aktivseite der Bilanz, sondern hat auch unterschiedliche Folgen hinsichtlich der **Bewertung** der Vermögensgegenstände in den Folgejahren.

1.2.1 Anlagevermögen

- **Gemildertes Niederstwertprinzip**, d. h. eine Abschreibung ist **nur dann zwingend** vorzunehmen, wenn eine **dauerhafte** Wertminderung vorliegt;

  (**Wahlrecht** zur außerplanmäßigen Abschreibung bei voraussichtlich nicht dauernder Wertminderung).

  vgl. § 253 Abs. 3 Satz 5 und 6 HGB
- **Wertaufholungsgebot**, wenn Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung nicht mehr bestehen.

  vgl. § 253 Abs. 5 HGB

1.2.2 Umlaufvermögen

Strenges Niederstwertprinzip, d. h. Abschreibungen zwingend, wenn

- der Börsen-/Marktpreis oder beizulegende Wert am Bilanzstichtag **niedriger** ist als die Anschaffungskosten,
- unabhängig ob vorübergehende oder dauernde Wertminderung vorliegt

  vgl. § 253 Abs. 4 HGB.

---

[2] Beck´scher Bilanzkommentar 12. Auflage 2020, § 266 Rn. 80f.

[3] Beck´scher Bilanzkommentar 12. Auflage 2020, § 266 Rn. 136

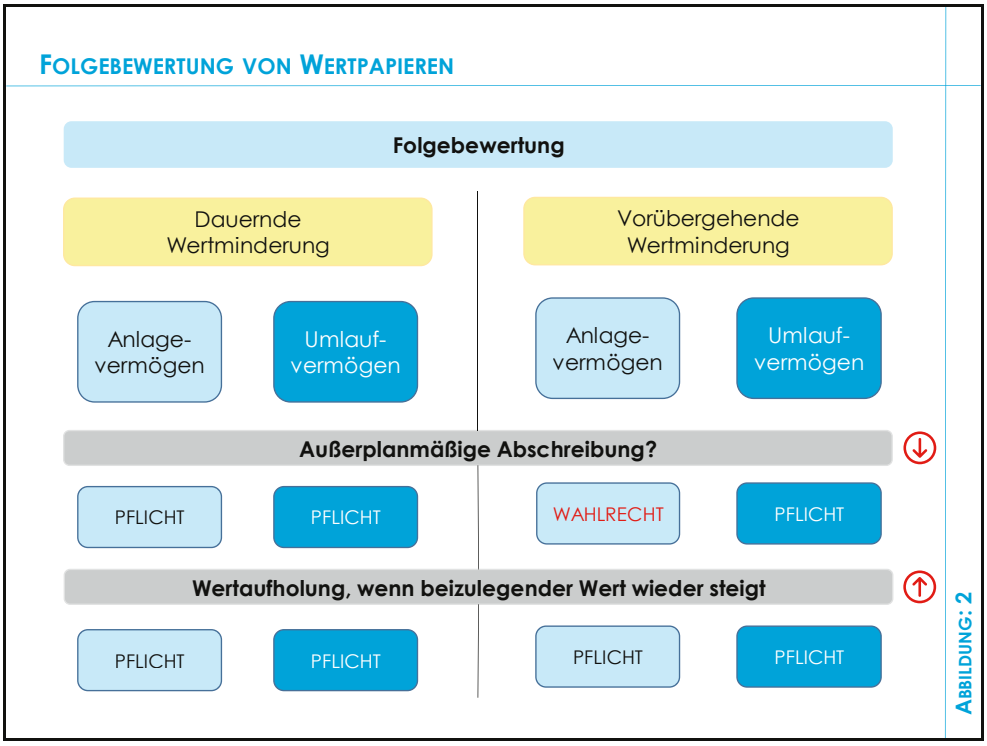


Abbildung 2: Folgebewertung von Wertpapieren

Zur schematischen Ermittlung einer dauerhaften Wertminderung wird auf die Praxishilfe zu diesem Beitrag verwiesen.

1.3 Bilanzierung des Zugangs von Wertpapieren (Klassifizierung der Wertpapiere)

Im Zeitpunkt des Zugangs der Wertpapiere hat der Bilanzierende zu entscheiden, ob er diese dem Anlage- oder dem Umlaufvermögen zuordnet.

Diese **Zuordnungsentscheidung** kann durch die Unternehmensleitung schriftlich erfolgen.

Die Wertpapiere sind in der Buchhaltung eindeutig zu kennzeichnen.

1.3.1 Kriterien

Nach § 247 Abs. 2 HGB sind als Anlagevermögen nur diejenigen Wertpapiere auszuweisen,

- die dazu **bestimmt** sind
- **dauernd**
- dem Geschäftsbetrieb
- zu **dienen**.

Stand: 14.08.2026

Die Entscheidung über den Zweck erfolgt beispielsweise durch Aufnahme in das detaillierte Anlagegitter oder Verbuchung im Umlaufvermögen auf gesondertem Konto.

1.3.2 Zweckbestimmung bei Wertpapieren

Entscheidend für die Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen ist somit die **Zweckbestimmung beim Bilanzierenden**.

Für deren Ermittlung sind sowohl

- **objektive** Kriterien (insbesondere Eigenschaften des Vermögensgegenstandes) als auch
- **subjektive** Kriterien (individuelle Verwendungsabsicht des Bilanzierenden für den Vermögensgegenstand)

ausschlaggebend.

Der Zweck muss für jedes Wertpapier **individuell** bestimmt werden, wobei er nicht für alle Wertpapiere gleicher Gattung einheitlich sein muss.

Hinweis:

Aktien eines bestimmten Emittenten können teilweise dem Anlage- und teilweise dem Umlaufvermögen zugeordnet werden.[4]

1.3.3 Mindesthaltedauer und Laufzeit

Bei der Beurteilung der „dauernden" Bestimmung ist eine bestimmte Mindesthaltedauer nicht zwingende Voraussetzung. Dennoch kommt bei den Wertpapieren der **Laufzeit** eine gewisse Bedeutung zu.

Das **Zeitelement** darf zwar nicht als absoluter Zeitbegriff im Sinne von „immer" oder „für alle Zeiten" verstanden werden.

Dennoch kann eine längere Verweildauer im Betrieb auf eine dauerhafte Anlage hindeuten.[5]

Hinweis:

Wertpapiere mit einer bestimmbaren Laufzeit, die eine ursprüngliche Laufzeit oder Restlaufzeit im Erwerbszeitpunkt von **nicht mehr als einem Jahr** aufweisen: regelmäßig **keine** Zuordnung zum Anlagevermögen.[6]

[4] IDW RH HFA 1.014 (26.10.2021) Rn. 9

[5] Beck´scher Bilanzkommentar, 12. Auflage 2020, § 247 Rn. 353

[6] IDW RH HFA 1.014 (26.10.2021) Rn. 8

Nur wenn die Wertpapiere dazu verwendet werden, **dauerhaft dem Geschäftsbetrieb** zu dienen, können diese dem Anlagevermögen zugeordnet werden.

Hinweis:

Wertpapiere werden erworben, um die jederzeitige **Zahlungsbereitschaft** des Unternehmens während der beabsichtigten Haltedauer aufrechtzuerhalten.

Diese Wertpapiere können nicht dem Anlagevermögen zugeordnet werden, sondern sind zwingend dem **Umlaufvermögen** zuzuordnen.[7]

Orientierungsgrößen in der Praxis

Bei Ausleihungen mit einer **vereinbarten Mindestlaufzeit** gibt es folgende Orientierungsgrößen:

≤ 1 Jahr	< 1 Jahr (X) < 4 Jahre	≥ 4 Jahre
Umlaufvermögen	Zuordnung abhängig von **subjektiver Absicht**	Anlagevermögen

Bei anderen Wertpapieren, **ohne feste Mindestlaufzeit**, kommt es auf die **subjektive Absicht** des Kaufmanns für die Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen an.

Kontinuität wahren

An der einmal getroffenen Entscheidung ist dann so lange festzuhalten, bis eine Änderung des Ausweises (**Umwidmung**) durch neue, nachprüfbare Tatsachen begründet werden kann.[8]

Die Zuordnung zum Anlagevermögen setzt zudem voraus, dass das **Unternehmen in der Lage ist,** die Wertpapiere **so zu verwenden**, dass sie tatsächlich dauernd dem Geschäftsbetrieb dienen.

1.4 Umwidmung von Wertpapieren

1.4.1 Veranlassung der Umwidmung

Eine Umwidmung kann nur dann erfolgen, wenn sich der mit ihnen vom Bilanzierenden **verfolgte Zweck geändert** hat.

[7] IDW RH HFA 1.014 (26.10.2021) Rn. 10

[8] Beck´scher Bilanzkommentar, 12. Auflage 2020, § 247 Rn. 357

1.4.2 Abgrenzung: Keine Umwidmung

In Rn. 13 des IDW RH HFA 1.014 sind Ausnahmefälle aufgeführt, bei denen **keine Umwidmung** erfolgt:

- Ein dem Anlagevermögen zugeordnetes Wertpapier soll oder muss entgegen der bisherigen Zweckbestimmung infolge **unvorhergesehener Umstände kurzfristig veräußert** werden.
- Die **Restlaufzeit** eines dem Anlagevermögen zugeordneten Wertpapiers beträgt am Abschlussstichtag infolge des Zeitablaufs **nur noch ein Jahr** oder weniger.

In diesen Fällen bleibt es bei der ursprünglichen Bilanzierung und der Abgang erfolgt aus dem ursprünglich definierten Vermögensbereich.

1.4.3 Voraussetzungen für eine Umwidmung

Folgende Kriterien müssen für diese Bilanzierungsänderung kumulativ erfüllt sein:

1. **Schriftlich** dokumentierte Entscheidung durch zuständige Organe bzw. Gremien
2. **Begründung** der Umwidmung im Beschluss
3. **Buchhalterisches** Nachvollziehen (Umgliederungen)

Eine **erneute Änderung** der Zweckbestimmung wird anschließend nur noch in **Ausnahmefällen** zulässig sein und zieht erhöhte Begründungsanforderungen nach sich.

Die Umwidmung ist **buchhalterisch** nachzuvollziehen, indem die betroffenen Wertpapiere in den entsprechenden Bestand einzubuchen sind.

Die Umwidmung ist auch im **Anlagespiegel** darzustellen (§ 284 Abs. 3 HGB).

Dabei ist es sowohl vertretbar, die **Umgliederungen aus dem Umlauf- in das Anlagevermögen** (und umgekehrt) auszuweisen als

- Zugang / Abgang
- Umbuchung.[9]

[9] Beck´scher Bilanzkommentar 12. Auflage 2020, § 284 Rn. 261

1.4.4 Zusätzliche Anhangangabe ggf. geboten

Sollte es sich um **wesentliche Positionen** und Wertansätze handeln, könnte evtl. eine Angabe der entsprechenden Vorjahresbeträge nach § 265 Abs. 2 Satz 2 HGB im **Anhang** notwendig sein.

1.4.5 Konsequenzen der Umwidmung

Die Umwidmungen sind mit dem **Buchwert** der Wertpapiere im **letzten Jahresabschluss** vorzunehmen.

Bei der Folgebewertung im Anschluss an die Umwidmung sind nachfolgende in IDW RS HFA 1.014 Rn. 17-21 dargestellten Fallvarianten zu beachten[10]:

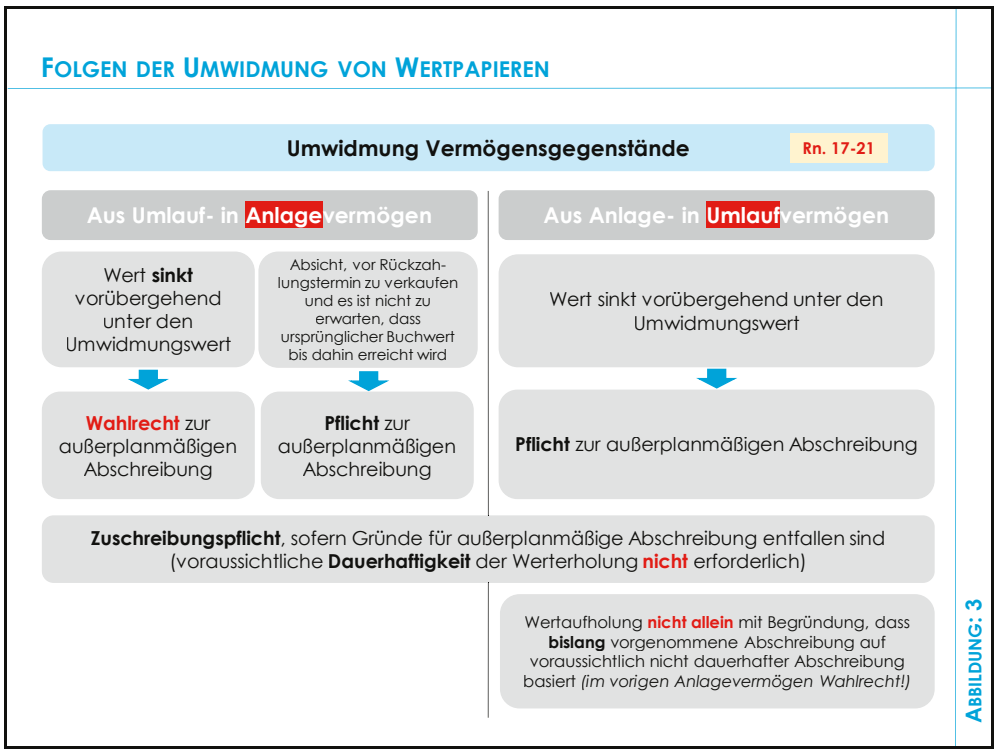


Abbildung 3: Folgen der Umwidmung von Wertpapieren

1.5 Praxisbeispiel: „Auf- und Abwind GmbH“

Beispielfall für eine Umwidmung von Wertpapieren aus dem Umlauf- in das Anlagevermögen.

Die „Auf- und Abwind GmbH“ verfügt aufgrund eines guten Geschäftsverlaufs über erhebliche Liquiditätsüberschüsse.

- Um diese rentabel anzulegen, erwirbt sie am 01.07.01 1.000 Aktien an einer Gesellschaft X zu je 100 €, um mit diesen kurzfristige Kursgewinne zu erzielen.

[10] Vgl. IDW RS HFA 1.014 Rn. 17-21

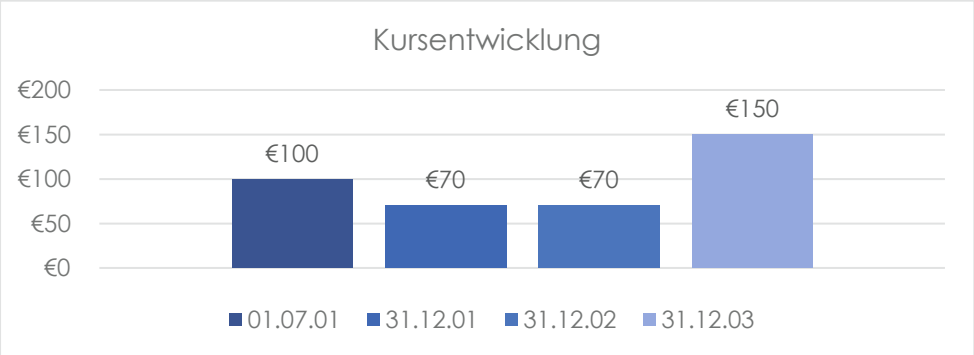
- Da die Aktien zum **Erwerbszeitpunkt zur Veräußerung bestimmt** sind, werden sie im **Umlaufvermögen** ausgewiesen.
- **Aber:** Aufgrund allgemeiner Marktentwicklungen bricht der Kurs der Aktien im Herbst 01 ein.
- Im Jahr 02 ergeben sich neue strategische Ausrichtungen.
- Die Geschäftsleitung beabsichtigt, eine **dauerhafte Kooperation mit der Gesellschaft X**, an der sie bereits in 01 Aktien erworben hat.

Zu diesem Zeitpunkt ändert sich die Zweckbestimmung der Aktien.

Die Geschäftsleitung trifft die **Entscheidung**, dass die Aktien – auch im Falle einer Kurserholung – nicht mehr veräußert, sondern langfristig gehalten werden sollen. Ggf. sollen noch mehr Aktien hinzuerworben werden.

Fazit:
Daraus resultiert eine Umwidmung der Aktien vom Umlauf- in das Anlagevermögen.

Der Kurs entwickelte sich wie folgt:



1.5.1 Buchung zum 01.07.01

Zum 01.07.01 sind die Aktien mit ihren Anschaffungskosten von 100 € je Aktie im Umlaufvermögen zu aktivieren.

Buchung:

Wertpapiere des Umlaufvermögens	an	Bank	100.000 €

1.5.2 Bilanzierung zum 31.12.01

Zum 31.12.01 ist aufgrund des Kursverfalls und des strengen Niederstwertprinzips beim Umlaufvermögen zwingend eine Abschreibung zu buchen.

Stand: 14.08.2026

Buchung:

Außerplanmäßige Abschreibung Umlaufvermögen	an	Wertpapiere des Umlaufvermögens	30.000 €

Wertpapiere des Umlaufvermögens	
Kauf WP 01.07. 100.000 €	Abwertung 30.000 €
	Saldo 70.000 €

Außerplanmäßige Abschreibung auf Umlaufvermögen (GuV)	
Abwertung 30.000 €	

1.5.3 Bilanzierung zum 31.12.02

Sachverhalt

Im Jahr 02 wurde die Entscheidung der Geschäftsleitung getroffen, die zur **Umwidmung** von Umlauf- in Anlagevermögen führt.

Die Umbuchung ist zum **Buchwert der Wertpapiere im letzten Jahresabschluss** vorzunehmen.

Die ursprünglichen Anschaffungskosten bleiben von der Umwidmung unberührt.[11]

Hinweis:

„Umwidmung zum Buchwert" innerhalb eines zwischenzeitlich aufgestellten Zwischenabschlusses wird in dem neuen IDW RH nicht mehr behandelt.

Buchung:

Finanzanlagen - Beteiligungen -	an	Wertpapiere des Umlaufvermögens	70.000 €

Bilanzielle Konsequenzen

Zum 31.12.02 liegt der Kurs unverändert auf dem Niveau vom 31.12.01 in Höhe von 70 € je Aktie.

Da beim Anlagevermögen das **gemilderte Niederstwertprinzip** anwendbar ist, stellt sich für den Abschlussersteller die Frage, ob er die im Vorjahr vorgenommene Abwertung rückgängig machen soll.

Dies würde zu einer Gewinnrealisierung führen, nur weil die Wertpapiere inzwischen im Anlagevermögen ausgewiesen sind.

[11] IDW RH HFA 1.014 Rz. 16

Diese Vorgehensweise erteilt jedoch IDW RH HFA 1.014 (Rz. 21) eine klare Absage.

Sofern die Gründe für den niedrigeren Wertansatz nicht entfallen sind, ist **keine Zuschreibung** möglich.

Wertpapiere des Umlaufvermögens	
Kauf WP 01.07. 100.000 €	Abwertung 30.000 €
	Abgang 70.000 €

Finanzanlagen – Beteiligungen –	
Zugang aus Umbuchung 100.000 €	Zugang Abwertung aus Umbuchung 30.000 €
	Saldo 70.000 €

1.5.4 Bilanzierung zum 31.12.03

Sachverhalt

Im Jahr 03 kam es zu einem Kursanstieg über die ursprünglichen Anschaffungskosten hinaus.

Bilanzielle Folgen

Da die Umbuchung der Wertpapiere zwar zum Buchwert erfolgt sind, die ursprünglichen Anschaffungskosten aber unberührt bleiben, kann im Anlagevermögen eine Wertaufholung bis zu den ursprünglichen Anschaffungskosten 1.000 € je Aktie vorgenommen werden.

Buchung:

Finanzanlagen - Beteiligungen -	an	Zuschreibungen Finanzanlagen	30.000 €

Finanzanlagen – Beteiligungen –	
Zugang aus Umbuchung 100.000 €	Abwertung 30.000 € Zuschreibung **- 30.000 €**
	Saldo 100.000 €

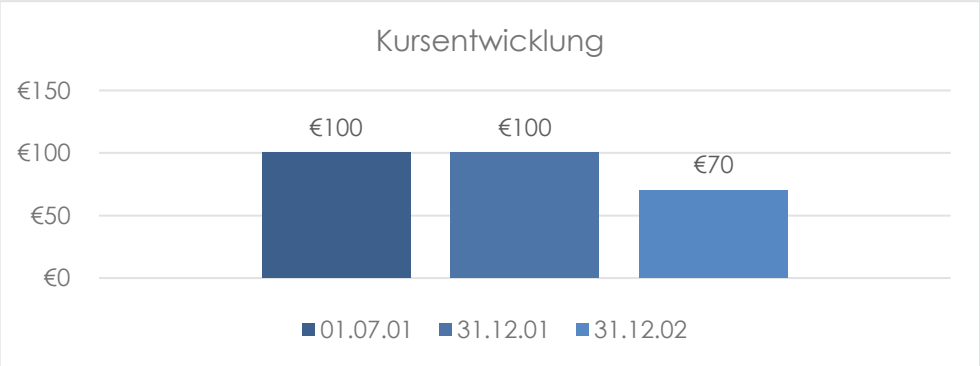
Zuschreibungen auf Finanzanlagen (GuV)	
	Zuschreibung 30.000 €

1.5.5 Gestaltungspotential: Zulässige Bilanzpolitik durch Umwidmungsbeschluss?

In manchen Geschäftsjahren ist die Ergebnisbelastung durch eine außerplanmäßige Abschreibung nicht gewünscht.

Stand: 14.08.2026

In Abwandlung zu obigem Beispiel könnte sich der Sachverhalt dann wie folgt darstellen:



Gestaltungsidee

Die Geschäftsleitung trifft und dokumentiert die Entscheidung, die Beteiligung als langfristiges Engagement zu halten, kurz vor dem Bilanzstichtag, am 20.12.02.

Folge

Soweit sind die Aktien zum 31.12.02 als Anlagevermögen zu bilanzieren und bei einer vorübergehenden Wertminderung darf von der Abschreibung abgesehen werden.

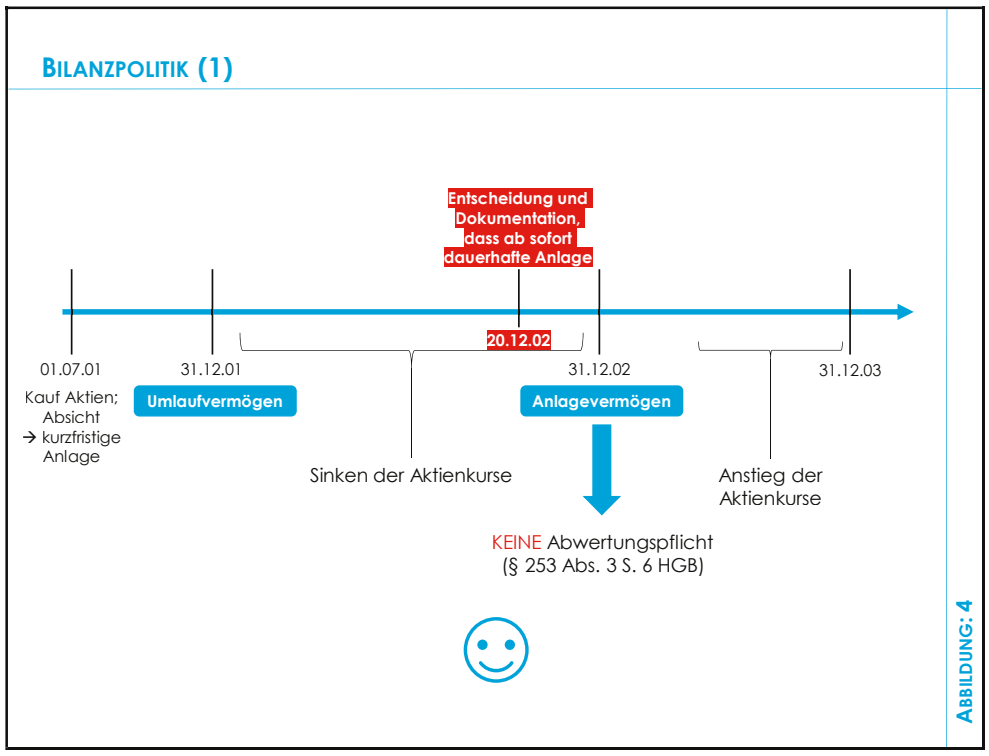


Abbildung 4: Bilanzpolitik (1)

Stand: 14.08.2026

Abwandlung des Sachverhalts

Würde der Umwidmungsbeschluss erst in 03 getroffen werden, dann ist zum 31.12.02 noch Umlaufvermögen zu bilanzieren und zwingend die außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen.

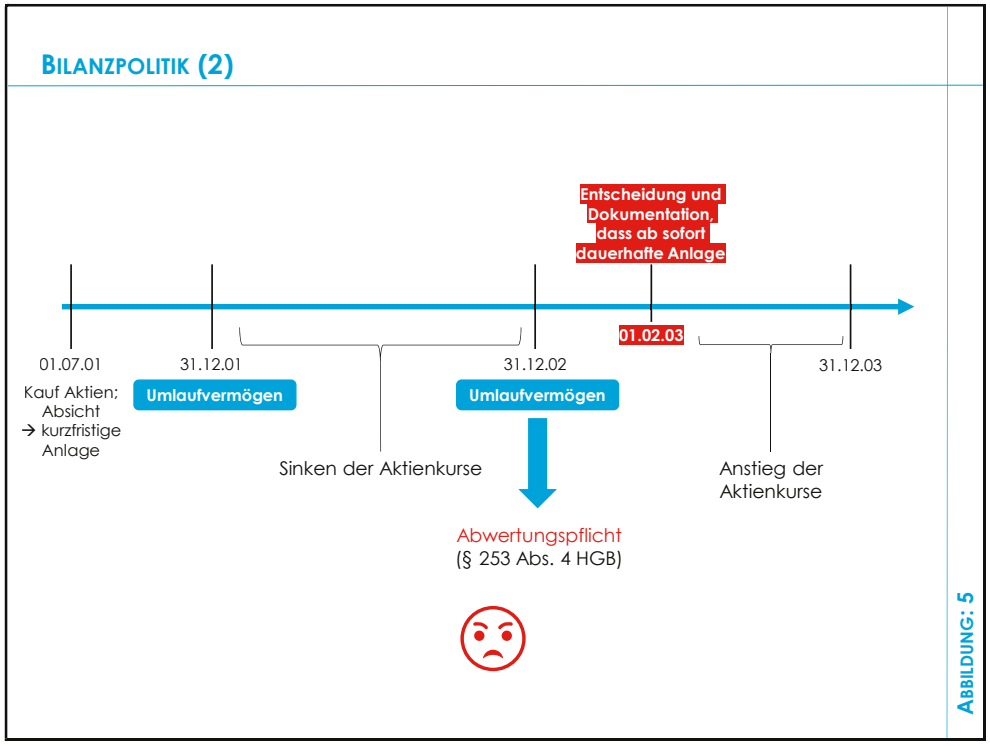


Abbildung 5: Bilanzpolitik (2)

Fazit:

Durch bewusste **zeitliche Steuerung** der Entscheidungen kann durch die Unternehmen bewusst Bilanzpolitik betrieben werden.

1.6 Zusammenfassung

Der neue IDW RH HFA 1.014 enthält Aussagen zur

1. **Klassifizierung von Wertpapieren**, d. h. deren Ausweis als Anlage- oder Umlaufvermögen.

   Dabei wird auf die **Zweckbestimmung**

   a) **anhand objektiver und subjektiver Kriterien** abgestellt und zudem die Zuordnung davon abhängig gemacht,

   b) ob das Unternehmen in der Lage ist, das Wertpapier **dauerhaft** zu nutzen.

2. **Umwidmung von Wertpapieren**, d. h. vom Anlage- in das Umlaufvermögen und umgekehrt.
   a) Neu ist dabei, dass Umwidmungen zum **Buchwert** der **Wertpapiere im letzten Jahresabschluss** vorzunehmen sind.
   b) Nachdem eine Umwidmung vom Umlauf- in das Anlagevermögen erfolgt ist, ist eine **Zuschreibung nur dann möglich**, wenn der Wert der Wertpapiere tatsächlich gestiegen ist.
   c) Nicht ausreichend für die **Zuschreibung** ist die Tatsache, dass es sich nur um eine vorübergehende Wertminderung handelt.

Dies ist von Prüfer zu erkennen und auf Zulässigkeit und Angemessenheit hin zu prüfen.

Stand: 14.08.2026

1. Sonstige Rückstellungen im Lichte der aktuellen BFH-Rechtsprechung

1.1 Bedeutung der sonstigen Rückstellungen im handelsrechtlichen Jahresabschluss

Die Sonstigen Rückstellungen sind im Rahmen der Jahresabschlusserstellung und der Prüfung immer wieder ein **intensiv diskutiertes Thema**.

Gründe dafür sind:

1. Es **bestehen Ermessensspielräume hinsichtlich Ansatz und Bewertung**, die bei der Erstellung des Jahresabschlusses entsprechend der **bilanzpolitischen Ziele** des Unternehmens ausgelegt werden; der **Abschlussprüfer** kann der Auffassung des Mandanten dabei **oftmals nicht folgen**,
2. **unterschiedliche gesetzliche Vorgaben** für Ansatz und Bewertung in **Handels- und Steuerbilanz**; dabei ist die **Auslegung der GoB** durch den **Bundesfinanzhof** zu berücksichtigen,
3. Beanstandungen im Rahmen von **Betriebsprüfungen** hinsichtlich des **Ansatzes und der Bewertung** von Rückstellungen,
4. ein oftmals **wesentlicher Einfluss** der Rückstellungen **auf die Ertragslage**; darüber hinaus können **Kennzahlen** wesentlich von gebildeten oder auch nicht gebildeten Rückstellungen beeinflusst werden.

Einschneidende Veränderungen haben sich letztmals mit der Verabschiedung des **BilMoG**[1] ergeben. Die **Maßgeblichkeit der Handelsbilanz** für die Steuerbilanz ist seitdem für Rückstellungen **nahezu gegenstandslos**.[2]

Zweifelsfragen hinsichtlich der sonstigen Rückstellungen sind immer wieder **Gegenstand von Gerichtsverfahren**.

Der **Bundesfinanzhof** (kurz BFH) hat in entsprechenden **Urteilen** die **Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung weiterentwickelt.**

Der **Hauptfachausschuss des IDW** kommentiert diese Auslegungen des BFH und vermag **nicht immer** diesem **zu folgen**.[3]

[1] BGBl. I 2009, S. 1102

[2] Vgl. Roser in WPg 14/2015, S. 693

[3] Vgl. zum Beispiel das BFH-Urteil vom 05.06.2014 – IV R 26/11, BStBl. II 2014 S. 886 in der HFA-Sitzung vom 27./28.11.2014 zu Rückstellungen für die Abschlussprüfung bei Personengesellschaften.

Stand: 14.08.2026

1.2 Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

1.2.1 Einordnung

Rückstellungen sind in der Handelsbilanz ausschließlich für die in **§ 249 HGB** genannten Sachverhalte zu bilden:

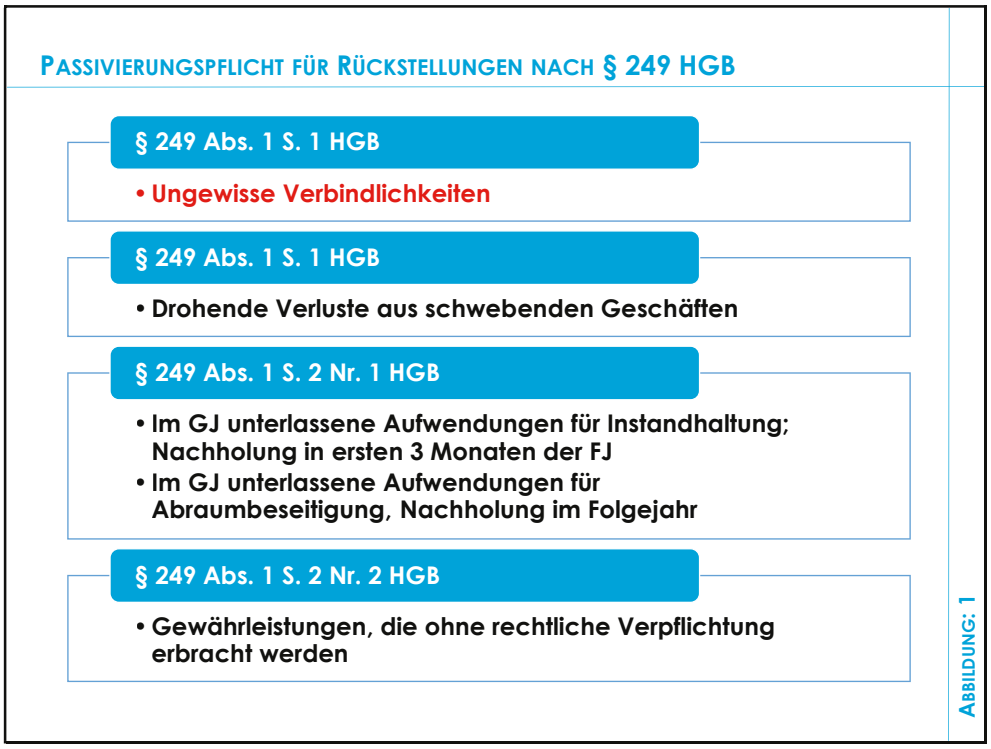


Abbildung 1: Passivierungspflicht für Rückstellungen nach § 249 HGB

Rückstellung für andere Zwecke zu bilden, ist **nicht zulässig**. Eine **Auflösung** von Rückstellungen kommt nur in Frage, wenn der **Grund für die Bildung entfallen** ist.[4]

1.2.2 Merkmale der Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

Eine **ungewisse Verbindlichkeit** im Sinne von § 249 Abs. 1 S. 1 HGB liegt vor, wenn:

- sie **der Höhe oder dem Grunde nach ungewiss** ist. Die Ungewissheit ist auch gegeben, wenn die Verbindlichkeit **aufschiebend oder auflösend bedingt** ist und der **Eintritt der Bedingung ungewiss** ist.
- **es sich um eine sicher bzw. wahrscheinlich be- bzw. entstehende Verpflichtung gegenüber einem Dritten handelt** (sog. **Außenverpflichtung**)
- sie **rechtlich oder wirtschaftlich** verursacht ist
- die Ausgaben **nicht zu aktivieren** sind als Herstellungs- oder Anschaffungskosten

[4] Vgl. § 249 Abs. 2 HGB

Stand: 14.08.2026

- die **Inanspruchnahme wahrscheinlich** ist
- kein Passivierungsverbot besteht.[5]

1.3 Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme

Die Wahrscheinlichkeit ist dabei zugleich in zweierlei Hinsicht zu beurteilen:

- Ist das **Be- bzw. Entstehen** der Verbindlichkeit **wahrscheinlich?**
- Ist die **Inanspruchnahme wahrscheinlich**?

Ein **Schadenersatzanspruch** zum Beispiel kann zwar **dem Grund nach bestehen**. Wird er von dem Begünstigten jedoch **nicht rechtlich durchgesetzt**, wird es nie zu einer Auszahlung kommen.

Umgekehrt können in einem **Klageverfahren** geltend gemachte **Schadenersatzansprüche** vor Gericht ggf. von der Gegenseite **nicht durchgesetzt werden**.

Beispiel:

Eine **Bank verklagt eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**, weil diese bei der Jahresabschlussprüfung eines Kunden der Bank **Bilanzmanipulationen nicht erkannt** hat. Der Kunde geriet in die Insolvenz und konnte das Darlehen an die Bank nicht mehr zurückzahlen.

Zum Bilanzstichtag der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist klar, dass der **Schadenerstattungsanspruch** der Bank **nicht ausreichend begründet** werden kann. Die vorgebrachten Gründe in der Klage wurden **in früheren Verfahren** schon von Gerichten **nicht anerkannt**.

Die **Bildung einer Rückstellung** kommt im Abschluss der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft daher **nicht in Frage**.

[5] Vgl. Schuber in Beckscher Bilanzkommentar, 11. Auflage, Tz. 24 zu § 249 HGB

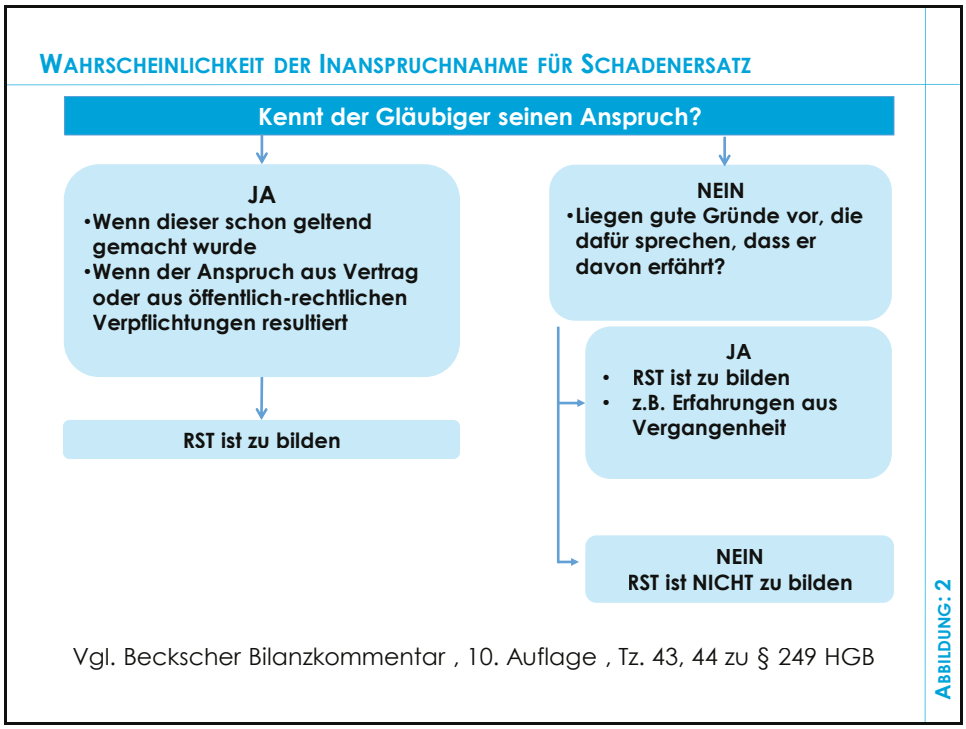


Abbildung 2: Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme für Schadenersatz

Eine Verpflichtung ist wahrscheinlich, wenn der Bilanzierende **mit der Inanspruchnahme ernsthaft rechnen muss**.[6]

Ist dem **Gläubiger sein Anspruch bekannt**, wie zum Beispiel bei Verpflichtungen aus Verträgen oder aus öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen, **erhöht** dies die **Wahrscheinlichkeit** der Inanspruchnahme.

Weiß er jedoch noch nichts davon und ist **auch nicht damit zu rechnen**, dass er es erfährt, wäre die **Inanspruchnahme eher nicht zu erwarten**.

Diese Sachlage muss jedoch zu jedem Bilanzstichtag **erneut eingeschätzt** werden.

1.4 Beispiele zur aktuellen Rechtsprechung

1.4.1 Rückstellung für Prozesskosten bei anhängigem Verfahren

Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme ist insbesondere bei **drohenden bzw. anhängigen Gerichtsverfahren** nicht immer einfach zu bestimmen.

[6] Vgl. Schubert in Beckscher Bilanzkommentar, 11. Auflage, zu § 249 HGB, Tz. 43, f,

Stand: 14.08.2026

Der BFH befasste sich in einem Urteil mit der Frage, ob bei einem gerichtlich **anhängigen Rückzahlungs- bzw. Schadenersatzverfahren immer** eine **Rückstellung** für eine ungewisse Verbindlichkeit **in Höhe des Streitwertes** zu passivieren ist.[7]

Im Urteil kommt das Gericht zu dem Ergebnis, dass dies **nicht zwingend** ist. Im Streitfall lag ein

> „***von fachkundiger dritter Seite erstelltes Gutachten***" *vor, „welches zu dem Ergebnis kommt, das Unterliegen im Verfahren sei zum Bilanzstichtag* ***nicht überwiegend wahrscheinlich.***"[8]

Auf Basis dieses Gutachtens **unterblieb die Bildung einer Rückstellung**. Ein nach dem Stichtag **geschlossener Vergleich** blieb **unberücksichtigt**, da dieser ein **wertbegründendes** und kein wertaufhellendes Ereignis darstellt.

Zum Bilanzstichtag kommt es darauf an, wie die **objektive Prognose zum Ausgang des Verfahrens**, die im verhandelten Fall **mit einem Gutachten belegt** wurde, ausfällt.

1.4.2 Rückstellung für Gewährleistungsverpflichtungen

Gewährleistung können **vertraglich**, **gesetzlich** oder **aus Kulanzgründen** zu leisten sein. Eine Anerkennung erfolgt grundsätzlich in **zwei Varianten**:

- **Einzelrückstellungen**
  - **bis zum Bilanzstichtag bekannt gewordene Garantiefälle**
  - **ohne Rückgriffsmöglichkeit** auf Vorlieferanten
  - **überwiegend wahrscheinliche Inanspruchnahme**
- **Pauschalrückstellungen**
  - **wahrscheinliche Garantieansprüche**
  - auf der Basis von **branchenbezogenen oder betriebsbezogenen Erfahrungen** aus der Vergangenheit an Hand des Umsatzes **geschätzt**
  - **Einzelrückstellungen** wurden bereits **abgezogen** ebenso wie **Umsätze mit Rückgriffsmöglichkeiten**

Sachverhalt:

Bildung einer **Einzelrückstellung** für **Nacherfüllungsleistungen im Sommer des Folgejahres**, bei der **keine Mängelanzeige zum Bilanzstichtag** vorgelegen hat.

[7] Vgl. BFH, 16.12.2014, VII R 45/12 BStBl. II 2015, S. 759

[8] Vgl. BFH vom 16.04.2014, VIII R 45/12, BStBl. II 2015, S. 759, Tz. 30

Urteile:

Das zuständige **Finanzgericht lehnte** die Bildung der Rückstellung **ab** und **ließ auch die Revision nicht zu**. Eine eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde war ohne Erfolg.

Begründung:

Die Bildung **scheiterte** an der **mangelnden überwiegenden Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme**, da der **Mangel beiden Parteien am Bilanzstichtag nicht bekannt** war. Denkbar wäre allerdings eine **stichtagsbezogen zurückreichende wertaufhellende Wirkung**. Dabei sind allerdings nach Auffassung des BFH die Verhältnisse nach dem **subjektiven Erkenntnisstand eines Kaufmanns maßgeblich**, der **fristgerecht seine Bilanz aufstellt.**

Kritik:

Der Fachausschuss für Unternehmensberichterstattung (**FAB**) des IDW **lehnt die Argumentation für die handelsrechtliche Rückstellungsbildung allerdings ab**. Dass diese Argumentation **Probleme** in Bezug auf den **Maßgeblichkeitsgrundsatz** nach sich zieht, wird dabei außen vorgelassen.

Für den Fachausschuss kommt es bei der Rückstellungsbildung auf die bis **zum Abschlussstichtag verursachten Mängel** an, **die bis zur Erstellung der Bilanz bekannt** sind. Ein **Problem** im zu beurteilenden Sachverhalt war **allerdings**, dass die **Entdeckung des Mangels nicht sorgfältig genug dokumentiert** worden war.

Praxishinweis:

Für die Anerkennung von **Gewährleistungsrückstellungen ist eine sorgsame Dokumentation grundlegend**, und zwar bezüglich

- der **Kenntnis von Mängeln bei Einzelrückstellungen**
- des Nachweises von branchen- oder betriebsindividuellen Prozentzahlen bei der **Ermittlung von Pauschalrückstellungen**.[9]

1.4.3 Rückstellungen für drohende Inanspruchnahme einer Organgesellschaft gemäß § 73 AO

Sachverhalt:

In dem zu beurteilenden Sachverhalt ging es um die **Haftung gemäß § 73 AO** für die **Steuern des Organträgers durch die Organgesellschaft**, hier im Falle der Insolvenz des Organträgers. Gehaftet werden sollte hier für Steuern, zumindest in dem Umfang,

[9] Vgl. Prof. Dr. Prinz in WPg 18/2019 S. 978 ff.

wie die Organgesellschaft sie durch ihre eigene Tätigkeit begründet hat.

In dem konkreten Fall

- ging es um **Ertragsteuern für das Jahr 2000**,
- wurde die **Organschaft zum 31.12.2000 beendet**,
- wurden die **Anteile an der Organgesellschaft in 2005 verkauft**,
- meldete **der (frühere) Organträger in 2009 Insolvenz** an,
- erging der **Haftungsbescheid Mitte 2010**.

Urteil:

Der **BFH** erkannte die **Rückstellung wegen wirtschaftlich begründeter ungewisser Verbindlichkeit** vor dem Bilanzstichtag an.

Aber: In einem **zweiten Schritt** prüfte der BFH, ob der Aufwand aus der Haftung **außerbilanziell zu korrigieren** ist.

- **Abzugsverbot nach § 10 Nr. 2 KStG** – Dieses verneinte der BFH mit der Begründung, **dass Steuer- und Haftungsschulden nicht identisch** sind und daher der **§ 10 Nr. 2 KStG nicht anwendbar** ist,
- **verdeckte Gewinnausschüttung** – Hier kam der BFH zu dem Ergebnis, dass die **vermögensmindernde Inanspruchnahme durch Haftung auf das Gesellschaftsverhältnis zurückzuführen** ist und deshalb **als vGA außerbilanziell wieder dem Ergebnis hinzuzurechnen** ist.[10]

1.5 Außenverpflichtung für zivilrechtliche und öffentlich-rechtliche Verpflichtungen

1.5.1 Konkretisierung der Außenverpflichtung

Ganz allgemein knüpft die **Passivierung ungewisser Verbindlichkeiten** an die **hinreichende Ausprägung** der beiden folgenden Merkmale:

1. Bestehen einer ungewissen Verbindlichkeit **dem Betrage nach oder**
2. **hinreichende Wahrscheinlichkeit der Entstehung einer Verbindlichkeit dem Grunde nach**, deren Höhe außerdem ungewiss ist,

muss der Schuldner **ernsthaft** mit der **Inanspruchnahme rechnen**[11]

[10] Vgl. Prof. Dr. Prinz in WPGg 18/2019, S. 982 ff.

[11] Vgl. Schubert in Beckscher Bilanzkommentar, 11. Auflage, zu § 249 HGB Tz. 43 f

1.5.2 Typ 1: Die Außenverpflichtung einer zivilrechtlichen Verpflichtung

Das Bestehen einer **zivilrechtlichen Verpflichtung** lässt auf der Basis der **getroffenen Vereinbarung mit hinreichender Sicherheit bestimmen**. Dieses betrifft

- **privatrechtliche Verpflichtungen** aufgrund eines **Vertrages**
- **Verpflichtungen aufgrund von gesetzlichen Vorschriften**, wie z. B. die **Produzentenhaftung** oder der **Schadensersatz**.

Der **Anspruchsberechtigte** muss dem **Verpflichteten nicht einmal bekannt** sein. Allerdings muss er **ernsthaft mit einer Inanspruchnahme rechnen**.

Die **Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme** wird nach **herrschender Meinung** bei **über 25 % bzw. unter 50 %** liegen. Der **BFH**, dem auch die Finanzverwaltung folgt, ist bei der Beurteilung **strenger** und erwartet eine **überwiegende Mehrheit, also mindestens 51 %**.

In der Regel wird die **Kenntnis** des Anspruchsberechtigten **bei privatrechtlicher Verpflichtung fingiert**. Die Begründung dafür ist, dass ein **ordentlicher Kaufmann seine Ansprüche** aus einem Vertrag **kennt** und **diese in aller Regel auch durchsetzt**.

Eine **besondere Kenntnis** des Anspruchsberechtigten ist **nur in zwingenden Ausnahmefällen** notwendig, z. B. bezogen auf **Schadensersatz aufgrund von Untreue**.

Zur Vermeidung von willkürlichen Passivierungen hat der BFH aber **hohe Anforderungen** festgelegt.

Die **Beurteilung** der **Wahrscheinlichkeit** erfolgt **zum Bilanzstichtag**, allerdings unter **Berücksichtigung von wertaufhellenden Tatsachen zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung**.[12]

1.5.3 Typ 2: Die Außenverpflichtung einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung

Die Anspruchsgrundlage dieser **öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen** ergibt sich aus dem Gesetz. Die Anforderungen an die Außenverpflichtung sind hier allerdings deutlich höher als die bei zivilrechtlichen Verpflichtungen.

Diese **Anforderungen** hat der BFH **in ständiger Rechtsprechung** in den letzten Jahren **konkretisiert**. Die folgenden **Anforderungen sind danach kumulativ** zu erfüllen:

1. **Inhaltlich präzise Bestimmtheit** der Verpflichtung
2. **Erfüllen der Verpflichtung** innerhalb eines **bestimmten Zeitraums und in zeitlicher Nähe**

[12] Vgl. Karl Petersen in WPg 20/2019, S. 1081

©

3. **Möglichkeit der Vornahme von Sanktionen bei Nichterfüllung.**

Die **Bestimmung der Verpflichtung** erfolgt in der Regel durch

- einen gesetzeskonformen Rechtsakt im Falle
  - einer **verwaltungsrechtlichen Vereinbarung**
  - eines **Verwaltungsaktes**
- die **Erfüllung eines gesetzlichen Tatbestandes** im Falle
  - einer **gesetzlichen Bestimmung** mit einem **konkreten Gesetzesbefehl**

Anders als bei zivilrechtlichen Verpflichtungen, wo eine Kenntnis des Anspruchsgläubiges fingiert wird, ist die **Kenntnis im Falle einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung durch eine Behörde umstritten**.[13]

Der BFH hat allerdings in einem **Grundsatzurteil zu Altlasten** die **bestehende bzw. eine unmittelbar bevorstehende Kenntnis der zuständigen Behörde als Kriterium** definiert.[14]

1.5.4 Beispiel zur Verdeutlichung der Außenverpflichtung

Die Regelungen zur **Beseitigung von Altlasten** z. B. an Gebäuden definieren sich nach dem **BBodSchG** und geben nach Auffassung der Finanzverwaltung **keine konkreten Handlungsanweisungen** innerhalb eines bestimmten Zeitraumes vor.

Die **Erfüllung ist ebenfalls nicht sanktionsbewehrt**.

Für eine **Passivierung** muss demnach **ein vollziehbarer Verwaltungsakt vorliegen**, bei dem ein Zuwiderhandeln zu einer Ordnungswidrigkeit führt.

In diesem Fall darf erst dann eine Rückstellung gebildet werden, wenn der Verwaltungsakt vorliegt und ein konkretes Handeln innerhalb einer bestimmten Frist vorschreibt.[15]

[13] Vgl. Karl Petersen in WPg 20/2019, S. 1081 f.
[14] Vgl. BFH v. 19.10.1993 – VIII R 14/92
[15] Vgl. R 5.7 Abs. 4 EStR 2012

1.5.5 Abschließende Übersicht „Außenverpflichtungen“

KONKRETISIERUNG DES ERNSTHAFTEN RECHNENS MIT EINER INANSPRUCHNAHME

	Privatrechtliche Verpflichtung	Öffentlich-rechtliche Verpflichtung
Anspruchsgrundlage	Vertrag	Gesetz
Anspruchsberechtigter	**muss** dem Verpflichteten **nicht** bekannt sein	**Ist dem Verpflichteten i.d.R. bekannt**
Kenntnis des Anspruchs	Kenntnis des Vertragspartners wird **fingiert**, da ein ordentlicher Kaufmann seine Rechte aus einem Vertrag kennt und durchsetzt	**Positive Kenntnis** der Behörde ist für die Rückstellungsbildung Voraussetzung
Notwendige Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme durch den Gläubiger für eine Passivierung	• h. M. **unter 50 %,** bzw. mehr als 25 % • **BFH mehr als 50 %,** dem schließt sich auch die Finanzverwaltung an	**Bestehende Kenntnis bzw. unmittelbar bevorstehende Kenntnis der zuständigen Behörde**

ABBILDUNG: 3

Abbildung 3: Konkretisierung des ernsthaften Rechnens mit einer Inanspruchnahme

1.6 Fünf Praxisfälle aus der aktuellen Rechtsprechung zur Außenverpflichtung

1.6.1 Praxisfall 1: Rückstellung für die Kosten einer Abschlussprüfung

Unstrittig ist die Bildung einer entsprechenden Rückstellung im Falle einer **gesetzlichen Jahresabschlussprüfung**, da es sich hierbei um eine gesetzlich vorgegebene Verpflichtung handelt.[16]

Anders ist es zu beurteilen, wenn eine **Jahresabschlussprüfung freiwillig** durchgeführt wird. Hier fehlt es an der gesetzlich vorgegebenen Verpflichtung. Seit der Änderung durch das BilMoG ist seit 2010 **das frühere handelsrechtliche Bilanzierungswahlrecht für Innenverpflichtungen entfallen**. Damit ist eine Rückstellungsbildung für freiwillige Prüfungen nun nicht mehr möglich.

Kritisch sind allerdings die beiden folgenden Fallkonstellationen:

- Der BFH hat in einem Urteil das Vorliegen einer **Außenverpflichtung** in Folgendem Fall **verneint:**[17]

[16] Vgl. Schubert in Beck'scher Bilanzkommentar,11. Auflage, zu § 249 Tz. 100 „Jahresabschluss“, IDW RH HFA 1.009, Tz. 5

[17] Vgl. BFH, 5.6.2014, IV R 26/11, BStBl. II 2014, S. 886

- Im **Gesellschaftsvertrag einer KG** wurde die Durchführung einer **freiwilligen Abschlussprüfung** vereinbart. Darin sah der BFH eine **Selbstverpflichtung der Gesellschaft** und lehnte die Bildung einer Rückstellung für die erwarteten Aufwendungen ab.

  Der **Hauptfachausschuss des IDW** blieb dennoch bei seiner Auffassung, dass in der Handelsbilanz in solchen Fällen **sehr wohl eine Rückstellung zu bilden** ist. Es erfolgte dementsprechend keine Anpassung des IDW RH HFA 1.009, Tz. 6.[18]

- **Nicht geklärt** ist bislang die Konstellation, wenn eine **Jahresabschlussprüfung im Rahmen von Kreditvereinbarungen von einem Kreditinstitut gefordert** wird.

1.6.2 Praxisfall 2: Rückstellung für die Aufbewahrung von Mandantenakten

Sachverhalt:

In diesem Fall geht es um eine WPG/StBG, die für die **Aufbewahrung von Mandantenakten im DATEV-Rechenzentrum eine Rückstellung** gebildet hat. Die Rückstellung orientierte sich an den **monatlichen Gebühren der Mandanten**.

Beurteilung:

Das zuständige Finanzgericht und ebenso der BFH erkannten eine Rückstellungsbildung in dem Fall nicht an. Der Berater hatte **keinen schriftlichen Vertrag** über **die Aufbewahrung der Unterlagen** geschlossen.

Begründung:

Die **Aufbewahrung der Unterlagen** aus Arbeitsergebnissen aus den **vertraglichen Pflichten als Steuerberater** ist **keine Verpflichtung, die sich aus § 66 StBerG** ergibt.[19] Es ist vielmehr **eine freiwillige Serviceleistung** des Beraters mit dem Zweck der Mandantenbindung. Die Aufbewahrungspflichten betreffen vielmehr den Mandanten als den Dienstleister.

Praxis:

Anders sieht allerdings die Beurteilung aus, wenn ein **entsprechender Aufbewahrungsvertrag** mit dem Mandanten getroffen worden ist.

[18] Vgl. IDW FN 2015, S. 54

[19] Vgl. Karl Petersen in WPg 18/2019, S. 1080

Abwandlung des Falls:

Beides gilt wohl entsprechend für die **Aufbewahrung der Handakten eines Wirtschaftsprüfers**. Auch hier wird sich keine öffentlich-rechtliche Verpflichtung aus § 51b WPO ableiten lassen.

1.6.3 Praxisfall 3: Rückstellung für Entsorgungspflichten nach dem ElektroG

Das **ElektroG** gilt in der aktuellen Form seit 2018 und regelt das **Inverkehrbringen, die Rücknahme und die umweltverträgliche Entsorgung von Elektro- und Elektronikgeräten**.

Das grundlegende **Urteil** betrifft die **Jahre 2007 bis 2008** und demnach noch den alten Rechtsstand.

Sachverhalt:

Ein **Elektrohersteller** hat die **Kosten der Rücknahme von hergestellten und in Umlauf gebrachten Elektrogeräten als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten passiviert**. Bemessungsgrundlage waren die erfolgten Meldungen des Herstellers.

Beurteilung:

Das **FG folgte** der Vorgehensweise, allerdings hat der **BFH in der Revision das Urteil aufgehoben**.

Begründung: Der BFH macht stattdessen die Bildung einer **Rückstellung von dem Erlass einer Abholanordnung abhängig** = **gesetzter konformer Rechtsakt**.

Kritik:

In dem Urteil wird allerdings nur die **rein rechtliche Komponente betrachtet**. Ein **Hersteller** kann sich aber **dem Markt durch Beendigung der Geschäftstätigkeit entziehen**. Damit erlischt allerdings die **Verpflichtung** des **Herstellers nicht**.

Abwandlungen:

Das **ElektroG** wurde in **2015 geändert und erweitert** und **betrifft** nunmehr **neben dem Hersteller auch den Händler**. Auch den Händler trifft eine Rücknahme- und Entsorgungsverpflichtung. Auch wenn hierzu noch kein Urteil gefällt wurde, ist zu **befürchten, dass die restriktive Auslegung des BFH auch in der Erweiterung angewendet** wird.

Bei den Händlern muss allerdings zwischen Groß- und Kleingeräten unterschieden werden.

Stand: 14.08.2026

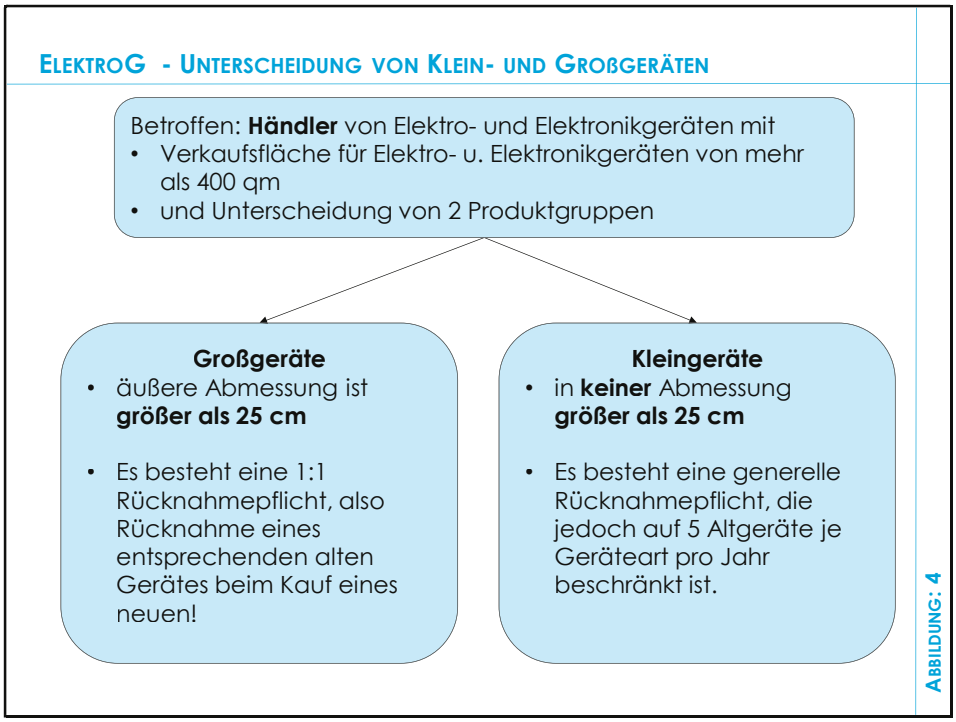


Abbildung 4: ElektroG – Unterscheidung von Klein- und Großgeräten

Bei den **Großgeräten** wird die Rückstellungsbildung vermutlich an der **restriktiven Rechtsprechung** des BFH scheitern.

Dagegen wird die Rückstellungsbildung bei **Kleingeräten** an der **mangelnden wirtschaftlichen Verursachung in der Vergangenheit** scheitern. Das ist darauf zurückzuführen, dass eine **generelle Rücknahmeverpflichtung** besteht, **unabhängig davon, ob das Altgerät von ihm oder einem anderen Händler in Umlauf gebracht wurde**.[20]

1.6.4 Praxisfall 4: Rückstellung für Zusatzbeiträge zur Handwerkskammer

Sachverhalt: Der Jahresbeitrag zur Handwerkskammer setzt sich aus **zwei Teilen** zusammen, und zwar dem

- **Grundbeitrag**, der **Ende des Jahres für das Folgejahr festgesetzt** wird
- **Zusatzbeitrag**, der von **2001 bis 2014 unverändert 1,5 % des Gewerbeertrags beträgt**, jeweils **aus dem drei Jahren vor dem Beitragsjahr liegenden Jahr** (also Zusatzbeitrag für 2014 bemisst sich am Gewerbeertrag für 2011).

Ein Steuerberater hat daraufhin zum **31.12.2009** die **Zusatzbeiträge** für **2010 bis 2012 zurückgestellt**, die auf den bekannten Beträgen für den Gewerbeertrag für 2007 bis 2009 beruhen.

[20] Vgl. Karl Petersen in WPg 20/2019 S. 1086 ff.

Stand: 14.08.2026

Urteil:

Das **Finanzgericht** folgte der Auffassung des Unternehmens, indem es **die Kammerzugehörigkeit in der Zukunft nicht als grundlegende Bedeutung** ansah. Laut dem Finanzgericht kann unter **Hinweis auf § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB** von der Unternehmensfortführung ausgegangen werden. Der **BFH hingegen erkannte die Rückstellungsbildung** jedoch nicht an.

Begründung:

ARGUMENTATION DES BFH ZU DEN ZUSATZBEITRÄGEN ZUR HANDWERKSKAMMER

Allgemeiner Grundsatz	Anwendung auf den Sachverhalt
Konkretisierung der ö.-r. Verpflichtung durch Rechtsakt oder Erfüllen der gesetzeskonformen Tatbestandsmerkmale = **Verbindlichkeit**	Die Voraussetzungen zur Bildung sind **nicht** erfüllt, da **weder** ein **Beitragsbescheid** für die Jahre vorliegt, **noch** die **Mitgliedschaft** für die Folgejahre **realisiert** ist.
Liegt eine wirtschaftliche Verursachung vor? Das ist dann der Fall, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit des betroffenen Geschäftsjahres vorliegt.	• Beitragsverpflichtung 2010 – 2012 ist nicht entstanden, der Beitragsbescheid wurde nicht erlassen • Beitragspflicht könnte für die Zukunft erlöschen, wenn das Unternehmen schließt • Der Beitrag für 2010 ff. wird nur über die Höhe des Gewerbeertrags aus den Vorjahren definiert. Vergangenes wird dadurch nicht abgegolten
Die rechtliche und wirtschaftliche Verpflichtung muss dem abgelaufenen Geschäftsjahr oder Vorjahren zuzuordnen sein. Beides ist im zu beurteilenden Sachverhalt nicht der Fall. Der § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB betrifft im übrigen nur die Anwendung der allg. Bewertungsvorschriften.	

ABBILDUNG: 5

Abbildung 5: Argumentation des BFH zu den Zusatzbeiträgen zur Handwerkskammer

Fazit:

Die

- **zukünftig anfallende**
- **zeitraumbezogene**

Beitragsverpflichtung ist mit der Fortführung der kammerzugehörenden Geschäftstätigkeit verbunden, **dadurch aber nicht in der Vergangenheit entstanden und belastet daher nicht den Zeitraum bis 2019**.[21]

[21] Vgl. Karl Petersen in WPg 20/2019, S. 1085 f.

1.6.5 Praxisfall 5: Rückstellung für Wartungsaufwendungen für Flugzeuge

Sachverhalt:

Die Klägerin, ein Unternehmen, das **Flugzeuge für den Geschäftsbetrieb least**, verpflichtet sich in einer **vertraglichen Vereinbarung zur Durchführung von Instandhaltung der geleasten Flugzeuge**.

Diese sollten in bestimmten Intervallen auf Kosten der Klägerin in Übereinstimmung mit **den Vorgaben des Luftfahrtbundesamtes Wartungen durchführen** und bildet in Höhe der voraussichtlichen Wartungskosten eine Rückstellung.

Urteil:

Der **BFH lässt die Bildung einer Rückstellung zu**, aber **nicht im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung**, sondern aufgrund der **vertraglichen Verpflichtung**.

Begründung:

Nach **§ 6 LuftBO** besteht für die Klägerin in dem zu beurteilenden Zeitraum unstrittig die Verpflichtung, das Flugzeug zu warten, und **zwar nach dem Erreichen einer festgelegten Zahl an Betriebsstunden**.

In einem anderen Urteil („**Hubschrauberfall**“) wurde diese Verpflichtung bereits geprüft. Dabei wurde festgestellt, dass die künftige **Nutzung des Flugzeugs davon abhängt, dass die Wartungsarbeiten durchgeführt werden**.

Praxishinweis:

Der Ausweg stellt hier die **vertragliche Vereinbarung dar, die unstrittig die Übernahme der Wartungsarbeiten festlegt**. Dieses eröffnet einen Gestaltungsspielraum für ähnliche Verpflichtungen.[22]

1.7 Bewertung von sonstigen Rückstellungen in der Handelsbilanz

Rückstellungen sind in Höhe des

> *„nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags“*

anzusetzen. [23]

[22] Vgl. Karl Petersen in WPg 20/2019, S. 1081 ff.

[23] Vgl. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB

Stand: 14.08.2026

Beträgt die **Restlaufzeit mehr als ein Jahr**, ist eine **Abzinsung** vorzunehmen mit dem **entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der letzten sieben Jahre**.[24]

Die **Verlängerung** des Referenzzeitraumes für den Zinssatz **auf 10 Jahre** gilt **nur für Pensionsrückstellungen**.[25]

1.7.1 Begriffsbestimmung „notwendiger Erfüllungsbetrag“

Der Erfüllungsbetrag ist der Betrag, der **im Erfüllungszeitpunkt** der Verpflichtung, also in der Zukunft, **voraussichtlich aufzubringen ist**, um die Verpflichtung zu begleichen. Bei der Berechnung des Erfüllungsbetrages ist die in den Jahren bis zur Fälligkeit **noch vorzunehmende Aufzinsung** zu berücksichtigen.[26]

Der **Erfüllungsbetrag** ist daher der **Barwert** der **voraussichtlich zu leistenden Zahlung bzw. Sachleistung/Dienstleistung**.

Durch den Zusatz **„voraussichtlich notwendig“** wird klargestellt, dass die **folgenden Aspekte** zu berücksichtigen sind:

- **Sach- und Dienstleistungsverpflichtungen** sind mit den **voraussichtlichen Vollkosten** anzusetzen,
- **zukünftige, vorhersehbare Preis- und Kostensteigerungen** sind bei der Bewertung zu berücksichtigen,
- der geschätzte Erfüllungsbetrag muss **innerhalb einer plausiblen Bandbreite möglicher Inanspruchnahmen** aus der Verpflichtung liegen,
- **mögliche Be- und Entlastungen** sind zu berücksichtigen

1.7.1.1 Sach- und Dienstleistungsverpflichtungen

Bei der Ermittlung der Vollkosten ist der Bilanzierende **nicht** an den in **§ 255 Abs. 2 HGB definierten Herstellungskostenbegriff** gebunden.[27]

In der **Steuerbilanz** ist die **Rückstellung mit den Einzelkosten** zzgl. eines **angemessenen Teils der notwendigen Gemeinkosten** zu bewerten, dürfte also **niedriger als in der Handelsbilanz** ausfallen.[28]

1.7.1.2 Künftige Preis- und Kostensteigerungen

Bei der Abschätzung **der Preis- und Kostensteigerungen** sind lediglich **wertaufhellende, jedoch nicht wertbegründende Ereignisse zu berücksichtigen.**

---

[24] Vgl. § 253 Abs. 2 S. 1 HGB

[25] Vgl. § 253 Abs. 2 S. 1 HGB

[26] Vgl. IDW RS HFA 34, Tz. 15, Schubert in Beckscher Bilanzkommentar, 11. Auflage, zu § 253 HGB Tz. 151

[27] Vgl. IDW RS HFA 34, Tz. 21

[28] § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b EStG

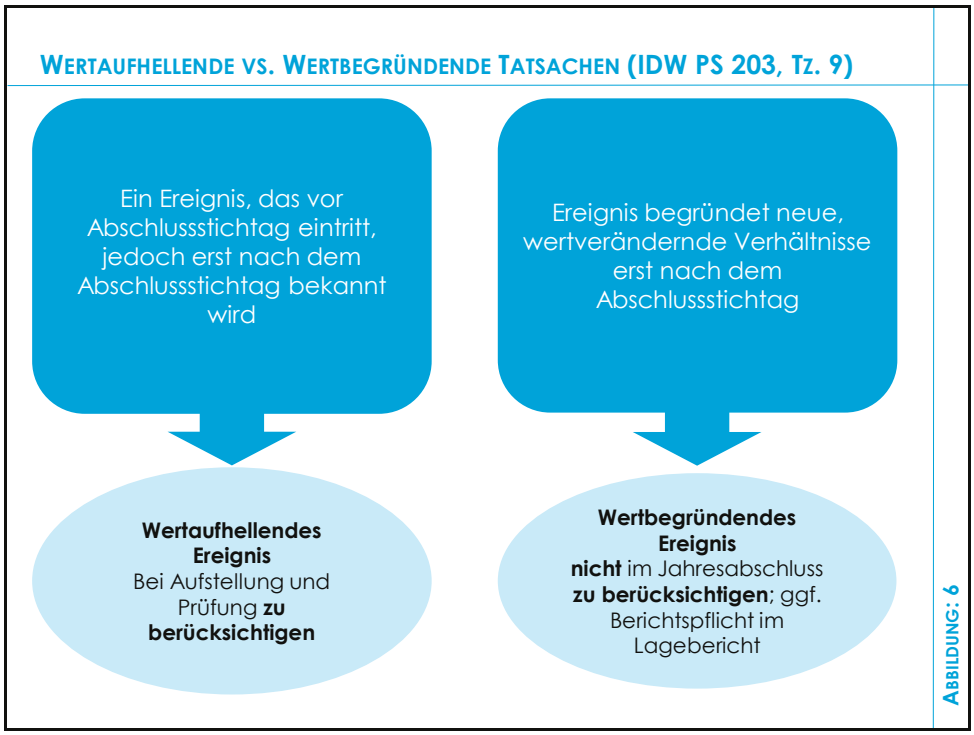


Abbildung 6: Unterscheidung zwischen wertbegründenden und wertaufhellenden Ereignissen nach IDW PS 203, Tz. 9

Praxisrelevante Erläuterungen

- **Erwartete, aber noch nicht eingetretene Ereignisse** wie neue Technologien oder Umweltauflagen, die noch nicht sicher sind, sind wertbegründend und daher **nicht zu berücksichtigen**.[29]
- Die **Annahmen zu Preis- und Kostentrends** müssen auf **hinreichend objektiven Hinweisen** beruhen. Dabei sind **unternehmens- bzw. branchenspezifische Daten** zu berücksichtigen.[30]
- Wenn diese **nicht verfügbar** sind, kann sich das Unternehmen bei der Schätzung an dem **aktuellen Inflationsziel der Europäischen Zentralbank** orientieren.[31]
- **Externe, singuläre Ereignisse nach dem Bilanzstichtag**, wie zum Beispiel die Verabschiedung neuer Gesetze zu Umweltauflagen, sind **nicht** zu **berücksichtigen**.[32]
- Sollen erwartete **Preis- und Kostensenkungen** berücksichtigt werden, müssen diese aufgrund des **Vorsichtsprinzips** mit **hoher Wahrscheinlichkeit zu erwarten** sein.[33]

[29] Vgl. Beckscher Bilanzkommentar, 10. Auf., Tz. 158 zu § 253 HGB
[30] Vgl. IDW RS HFA 34, Tz. 25
[31] Vgl. IDW RS HFA 34, Tz. 27
[32] Vgl. IDW RS HFA, Tz. 26
[33] Vgl. IDW RS HFA 34, Tz. 28

Stand: 14.08.2026

In der **Steuerbilanz** dürfen bei der Bewertung sonstiger Rückstellungen **keine Preis- und Kostensteigerungen berücksichtigt** werden.[34]

1.7.1.3 Plausible Bandbreite der möglichen Inanspruchnahmen

Der Wert, mit dem die Rückstellung bewertet wird, hat in einer **plausiblen Bandbreite möglicher Inanspruchnahmen aus der Verpflichtung** zu liegen.[35]

Zur Ermittlung der Bandbreite sind **sämtliche bei der Abschlussaufstellung verfügbaren Informationen** über die tatsächlichen Verhältnisse am Stichtag zu berücksichtigen. **Wertaufhellende Ereignisse** sind mit einzubeziehen.

Die Bandbreite darf **weder pessimistisch noch besonders optimistisch** festgelegt werden.

Innerhalb des Intervalls ist dann der Wert für die Rückstellung auszuwählen. Grundsätzlich wird dies der mit der **höchsten Wahrscheinlichkeit** sein.

Haben jedoch mehrere Werte **eine ähnliche Eintrittswahrscheinlichkeit**, folgt aus dem Vorsichtsprinzip der **Ansatz des höchsten Wertes**.[36]

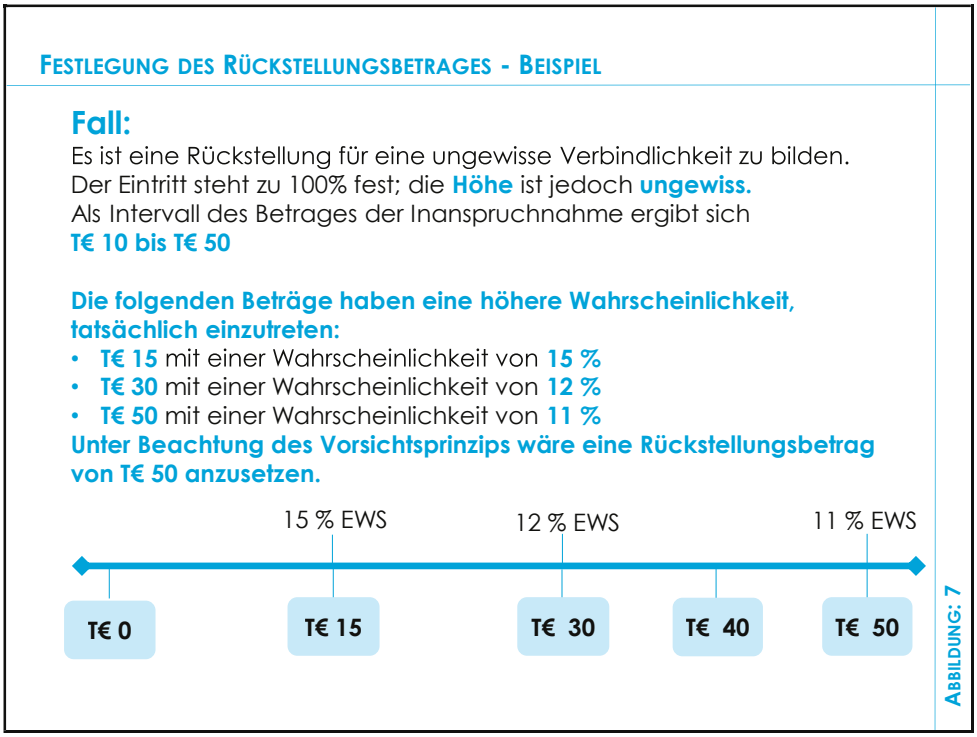


Abbildung 7: Festlegung des Rückstellungsbetrages – Beispiel

[34] Vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f) EStG

[35] Vgl. IDW RS HFA, Tz. 16

[36] Vgl. Schubert in Beckscher Bilanzkommentar, 11. Auflage, zu § 253 HGB, Tz. 155

Für die **Wahl eines niedrigeren Betrages** innerhalb des Intervalls kommt es also darauf an, ob die **Eintrittswahrscheinlichkeit** für diesen **wesentlich höher** ist als für höhere Beträge in dem Intervall.

1.7.1.4 Berücksichtigung möglicher Entlastungen

Bestehen **durchsetzbare und werthaltige Ersatz- oder Rückgriffsrechte gegen Dritte**, werden diese in der Regel zu der **Aktivierung einer Forderung führen** und **nicht rückstellungsmindernd** zu berücksichtigen sein.

Sonderfall 1: BFH- Urteil vom 17.02.1993[37]



In dem verhandelten Fall ging es um die Frage, ob ein Bauunternehmer, der vertragliche **Rückgriffsrechte für Baumängel auf den Subunternehmer** hat, bei der Bewertung einer pauschalen Garantierückstellung diese Rückgriffsrechte **rückstellungsmindernd zu berücksichtigen** hat.

Fraglich erschien dies, weil die **Baumängel** dieser pauschalen Rückstellung **dem Bauunternehmer** und damit dem Subunternehmer vom Kunden **noch nicht angezeigt** wurden.

In der Urteilsbegründung wird die Frage mit „Ja“ beantwortet.

Noch nicht aktivierbare Ersatzansprüche können die Rückstellung mindern, wenn

- ein **unmittelbarer Zusammenhang** mit der Inanspruchnahme besteht,
- sie **in rechtlich verbindlicher Weise** der Inanspruchnahme folgen,
- die von Belasteten **nicht bestritten werden können,**
- die Bonität des Belasteten unstrittig ist.

Wäre zum Beispiel der **Subunternehmer** inzwischen in die **Insolvenz** gegangen, wäre eine **Berücksichtigung** der Rückgriffsrechte bei der Rückstellung des Bauunternehmers nicht **sachgerecht** gewesen.

Sonderfall 2: Unrealisierte Ertragschancen

Im Zuge der Erfüllung der Verpflichtung erwartete Erträge können nur den Rückstellungsbetrag nur mindern, wenn sie **nahezu sicher eintreten werden**.[38]

[37] Vgl. BStBl. 1993 II, S. 437

[38] Vgl. IDW RS HFA 34, Tz. 31

Stand: 14.08.2026

Bei der **Rekultivierung einer Kiesgrube** erwartete Kippgebühren können zum Beispiel erst berücksichtigt werden, wenn **am Bilanzstichtag** ein **entsprechender Vertrag schon abgeschlossen** wurde.[39]

1.8 Verteilungsrückstellungen – Aktuelle Rechtsprechung

1.8.1 Bildung einer Verteilrückstellung im Normalfall

Für eine Verpflichtung, die

- **rechtlich** unmittelbar mit Verwirklichung des auslösenden Ereignisses **in voller Höhe entsteht**,
- deren **wirtschaftliche Verursachung** sich jedoch **über die folgenden Geschäftsjahre erstreckt**,

wird der Rückstellungsbetrag nicht im Jahr der Verwirklichung vollständig zurückgestellt, sondern **über die Geschäftsjahre der wirtschaftlichen Verursachung verteilt angesammelt**.[40]

Die Ansammlung erfolgt in der Regel **gleichmäßig verteilt** über den Ansammlungszeitraum. Es gibt die folgenden Methoden für die Art der Verteilung:[41]

1.8.1.1 Barwertverfahren

Der gesamte voraussichtliche Nominalbetrag wird durch die Anzahl der Geschäftsjahre geteilt, über die die Ansammlung erfolgen soll. Die sich ergebenden **Beträge je Geschäftsjahr** werden dann **abgezinst** und im jeweiligen Jahr zugeführt. Der **operative Aufwand steigt im Zeitablauf** an.

1.8.1.2 Gleichverteilungsverfahren

Zu jedem Bilanzstichtag wird der Betrag ermittelt, der sich für den bereits vergangenen Ansammlungszeitraum bei gleichmäßiger Verteilung ergeben würde und **abgezinst mit dem aktuellen restlaufzeitadäquaten Zinssatz**. Veränderungen des Zuführungsbetrages ergeben sich daher nur durch Zinsänderungen.

1.8.1.3 Ungleichmäßiger Verlauf der Vorteile aus der Verpflichtung

In diesem Fall ist die Zuführung zur Rückstellung daran zu bemessen, wie die Vorteile tatsächlich genutzt werden können.[42]

---

[39] Vgl. Schubert in Beckscher Bilanzkommentar, 11. Auflage, zu § 253 HGB, Tz. 157

[40] Vgl. IDW RS HFA 34, Tz. 18

[41] Vgl. IDW RS HFA 34, Tz. 19

[42] Vgl. IDW RS HFA 34, Tz. 20

Stand: 14.08.2026

1.8.2 Sonderfall: Verlängerung des Zeitraumes für die Bildung der Verteilungsrückstellung

Der Ansammlungszeitraum bei Verteilungsrückstellungen kann sich verändern. So zum Beispiel durch die **Verlängerung eines Mietvertrages** bei Verpflichtungen zum **Rückbau von Anlagen oder Gebäuden zum Ende der Mietzeit**.

Das kann dazu führen, dass die Höhe der Rückstellung zum Zeitpunkt der Vertragsverlängerung bereits der gesamten erwarteten Verpflichtung zum Ende des verlängerten Mietzeitraumes abdeckt, **also überdotiert** ist.

In einem solchen Fall hat der BFH die folgenden Grundsätze entwickelt:[43]

- Bei Rückstellungen, für die der laufende Betrieb ursächlich ist, ist das **Stichtagsprinzip** zu beachten.
- Wird die Beseitigungspflicht für Bauten auf fremden Grund und Boden **über das zunächst festgelegte Vertragsende hinaus fortgesetzt**, ist der verlängerte Nutzungszeitraum **auch dem Rückstellungsausweis zugrunde zu legen**.



Das bedeutet, dass es zur **Rückstellungsauflösung** kommt, wenn die Laufzeit eines Vertrags verlängert wird und somit der Zeitraum für die Bildung einer Verteilrückstellung verlängert wird.

Die Höhe der Rückstellung und die **Zuführungsbeträge für die Folgejahre** sind entsprechend der **neuen Vertragslaufzeiten** neu zu berechnen.

Das Gericht akzeptierte ein Unterbleiben der Auflösung mit Verweis auf das **Vorsichtsprinzip** nicht. Auch § 249 Abs. 2 Satz 2 HGB, wonach die **Auflösung** das **Wegfallen des Rückstellungsgrundes** voraussetzt, wird **nicht anerkannt**. Dies schließe nicht die Anpassung einer Rückstellung an veränderte Verhältnisse aus.

Der Hauptfachausschuss des IDW hat im IDW RS HFA 34, Tz. 20 eine **entsprechende Klarstellung** aufgenommen.



Danach bezieht sich § 249 Abs. 2 S. 2 HGB nicht auf die Höhe der Rückstellung, sondern auf die **Bilanzierung dem Grunde nach**. Einer **Auflösung von Teilbeträgen** aufgrund geänderter Vertragslaufzeiten steht diese Vorschrift daher **nicht entgegen**.

[43] Vgl. BFH vom 02.07.2014, IR 46/12, BStBl. II 2014, S. 979

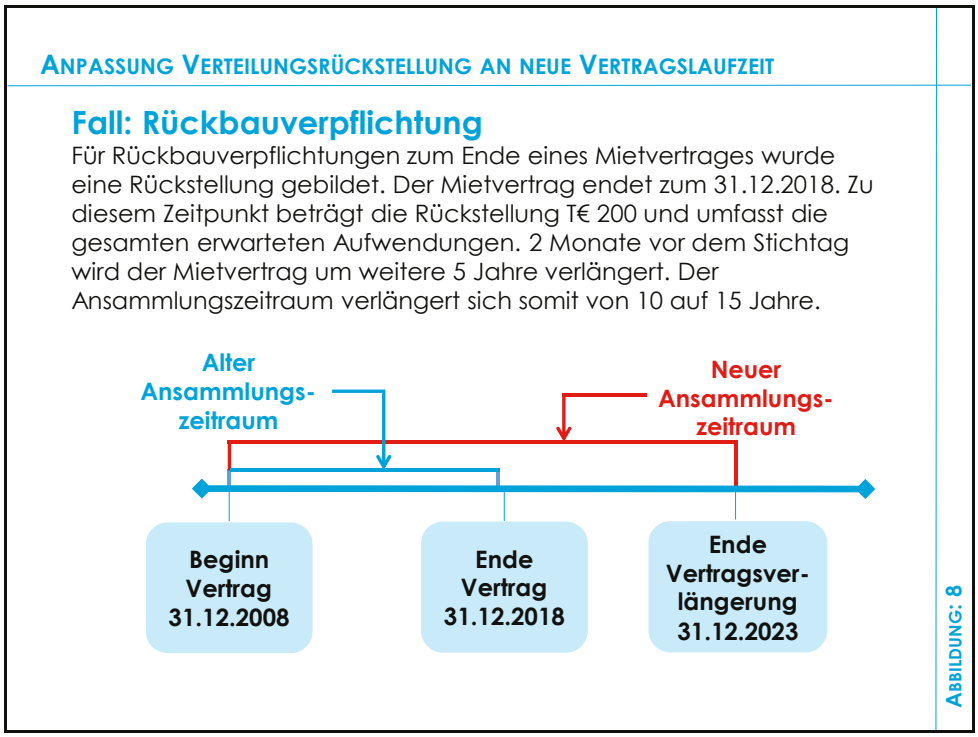


Abbildung 8: Anpassung Verteilungsrückstellung an neue Vertragslaufzeit

Beispiel

In dem Fall: Rückbauverpflichtung wird angenommen, dass bis zum 31.12.2018 bereits der **vollständige Rückstellungsbetrag von T€ 200** in der Bilanz ausgewiesen wird.

Bei einer **Verlängerung des Ansammlungszeitraumes um 5 Jahre** wäre die Rückstellung neu zu berechnen. Unter Ausklammerung des Zinseffektes würde die Verlängerung dazu führen, dass ein **Rückstellungsbetrag von T€ 133 angemessen wäre**. Zum 31.12.2018 wäre dann eine Auflösung von T€ 67 vorzunehmen.

Stand: 14.08.2026

1. Krisenwarnpflichten für WP's und StB's nach § 102 StaRUG

1.1 Gesetzliche Verankerung von Haftungstatbeständen für Steuerberater / Wirtschaftsprüfer

1.1.1 WP als Begleiter des Unternehmens

WP-Praxen üben eine vertrauensvolle und äußerst verantwortliche Aufgabe aus: **Nicht selten sind sie der Begleiter des Mandanten in sämtlichen wirtschaftlichen Angelegenheiten**.

> **Hinweis:**
>
> Häufig können Berater – auch aufgrund ihrer Objektivität – eine bessere Beurteilung der wirtschaftlichen Verhältnisse vornehmen als der gesetzliche Vertreter selbst.

1.1.2 StaRUG: Gesetzgeber nutzen Kenntnisse des Beraters

Diesen Umstand hat sich der Gesetzgeber zu Nutzen gemacht, indem er den steuerlichen und wirtschaftlichen Beratern weitreichende gesetzliche Pflichten auferlegt.

Wie schnell ein Berater mit diesen Pflichten konfrontiert wird, wird gerade vor dem Hintergrund der aktuellen Lage deutlich.

1.1.3 Risikofaktoren für Wirtschaftsbetriebe nehmen zu

Unternehmen sind konfrontiert mit den **Auswirkungen** aus der **Corona-Pandemie** und dem **Krieg in der Ukraine** sowie den damit einhergehenden Problemen, wie

- den **Schwierigkeiten** in bestimmten Branchen, wie z. B. der Gastronomie, **Mitarbeiter zu finden**,
- dem Auftreten von **Engpässen im Beschaffungsmarkt**, verursacht durch die **Unterbrechung von Lieferketten**,
- die **starke Kostenexplosion** durch die hohe Inflation und vor allem auch durch den Anstieg der Energiekosten.

1.1.4 Praxisfall: Hakle Toilettenpapier

Ein aktuelles Beispiel, welche weitreichenden Auswirkungen der enorme Anstieg der Energiekosten haben kann, ist die plötzliche Insolvenz des Traditionsunternehmens und Toilettenpapierherstellers Hakle im September 2023.

Stand: 14.08.2026

Hakle hatte in 2020 bei einem Umsatz von 80 Mio. € noch einen Überschuss von rund 650 T€ erwirtschaftet.[1]

Die Trocknungsverfahren bei der Produktion von Toilettenpapier oder Küchenrollen sind sehr gasintensiv, und das Unternehmen konnte die massiv gestiegenen Kosten für Material- und Energiebeschaffung sowie der Transporte nicht in ausreichendem Umfang an die Kunden weitergeben (Verträge mit längeren Laufzeiten?).

In der Folge hat das Unternehmen die Insolvenz beantragt.

1.1.5 Unterjähriges Mandanten-Screening empfohlen

Es ist empfehlenswert, dass die (prüfungspflichtigen) Mandanten auch unterjährig, z. B. quartalsweise, ihre kurzfristige Erfolgsrechnung, z. B. BWA, an den Berater senden. So kann schnell ein Negativtrend festgestellt werden.

1.1.6 Neue Vorschrift: WP als Frühwarnsystem (§ 102 StaRUG)

„Bei der

- ***Erstellung eines Jahresabschlusses** für einen Mandanten haben*
- ***Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Rechtsanwälte** den Mandanten*
- *auf **das Vorliegen eines möglichen Insolvenzgrundes** nach den §§ 17 bis 19 der Insolvenzordnung und*
- ***die sich daran anknüpfenden Pflichten** der Geschäftsleiter und Mitglieder der Überwachungsorgane **hinzuweisen**,*
- *wenn **entsprechende Anhaltspunkte offenkundig** sind und sie **annehmen müssen**, dass dem Mandanten die mögliche Insolvenzreife **nicht bewusst** ist.“*[2]

1.2 Zeitpunkt

1.2.1 Grundsatz und sachlicher Anwendungsbereich

Die Pflicht entsteht laut § 102 StaRUG bei der **Erstellung eines Jahresabschlusses**. Erfasst werden demnach alle nach dem HGB bilanzierenden Mandanten.

[1] Vgl. Presseberichterstattung 08.09.2022

[2] Zitat der Rechtsquelle § 102 StaRUG

Aus dem Begriff „Jahresabschluss“ lässt sich zum einen schließen,

- dass § 102 StaRUG nicht nur bei der Erstellung von Jahresabschlüssen juristischer Personen und haftungsbeschränkter Personengesellschaften gilt,
- sondern auch für Kaufleute, die nach § 242 ff. HGB ihren Abschluss aufstellen, also z. B. auch für Einzelunternehmen.

Zum anderen lässt sich daraus aber auch ableiten, dass der Anwendungsbereich folgende Abschlüsse nicht umfasst:

- Konzernabschlüsse,
- Zwischenabschlüsse,
- Steuerbilanzen

1.2.2 § 102 StaRUG wurde aus der Rechtsprechung abgeleitet



Nach der bisherigen Rechtsprechung war auch schon in der Vergangenheit eine Belehrungspflicht gegeben, **wenn bei der Erstellung von BWA’s oder ähnlichen Auswertungen erkennbar war**, dass rechtliche oder wirtschaftliche Risiken drohen.

Diese Rechtsprechung besteht im Zweifel auch nach der Verabschiedung des StaRUGs fort und ergänzt im Zweifelsfall die nunmehr gesetzlich kodifizierten Vorgaben.

Insofern besteht die Hinweispflicht ggf. auch schon bei der Erstellung der BWA, nicht erst bei den Jahresabschlussarbeiten.

1.2.3 Zeitliche Eingrenzung

Die Verpflichtung besteht zu jedem Zeitpunkt der Erstellung.

Geht die Erstellung über einen längeren Zeitraum, und verdichten sich die Anzeichen, dass eine Insolvenzreife gegeben sein könnte, reicht es wohl nicht aus, bis zur Fertigstellung des Berichts zu warten.

➔ In diesem Fall besteht sofortiger Handlungsbedarf, zum Beispiel in Form eines Briefes oder Gesprächsprotokolls, das der Adressat aus Nachweisgründen gegenzeichnen sollte.

1.3 Insolvenzgründe

Die Anzeichen und die Voraussetzungen zum Erkennen eines möglichen Insolvenzgrunds, sowie die rechtliche Grundlage, gehören somit zum **fachlichen 1x1** jedes mandatsverantwortlichen Mitarbeiters einer **WP-/StB-Praxis**.

Stand: 14.08.2026

1.3.1 Überblick zu möglichen Insolvenzgründen

In § 102 StaRUG werden Insolvenzgründe i.S.v. §§ 17 bis 19 InsO genannt.

Es handelt sich dabei um die

- **Zahlungsunfähigkeit** – § 17 InsO
- **drohende Zahlungsunfähigkeit** – § 18 InsO
- **Überschuldung** – § 19 InsO.

1.3.2 Tatbestand 1: Zahlungsunfähigkeit

Eine **„Zahlungsunfähigkeit“** liegt dann vor, wenn der Schuldner nicht mehr in der Lage ist, seinen fälligen Zahlungsverpflichtungen nachzukommen.

Das ist regelmäßig der Fall, wenn der Schuldner seine Zahlungen einstellt.

Indizien, die einzeln oder in Summe für das Vorliegen einer Zahlungsunfähigkeit sprechen, können beispielsweise sein:

1. Unterbleiben von Zahlungen an bspw. die Sozialversicherung oder den Stromanbieter
2. Zahlungen von Lieferantenrechnungen erst nach Androhen von Lieferstopps
3. Unterjährige Verpfändung des laufenden Bankkontos „Konto eingefroren“
4. Rückbelastung von Lastschrifteinzügen
5. Externe Androhung der Stellung eines Insolvenzantrags, Zwangsvollstreckungen und ähnliche Maßnahmen

Bei der nachfolgend dargestellten **Zahlungsstockung** liegt hingegen (noch) **keine Zahlungsunfähigkeit** vor.

1.3.3 Zahlungsstockung ist keine Zahlungsunfähigkeit

Eine Vorstufe der Zahlungsunfähigkeit ist in der Regel die Zahlungsstockung.

Diese liegt vor, wenn der Schuldner **nur vorübergehend** nicht in der Lage ist, alle fälligen Zahlungen fristgerecht zu begleichen.

Stand: 14.08.2026

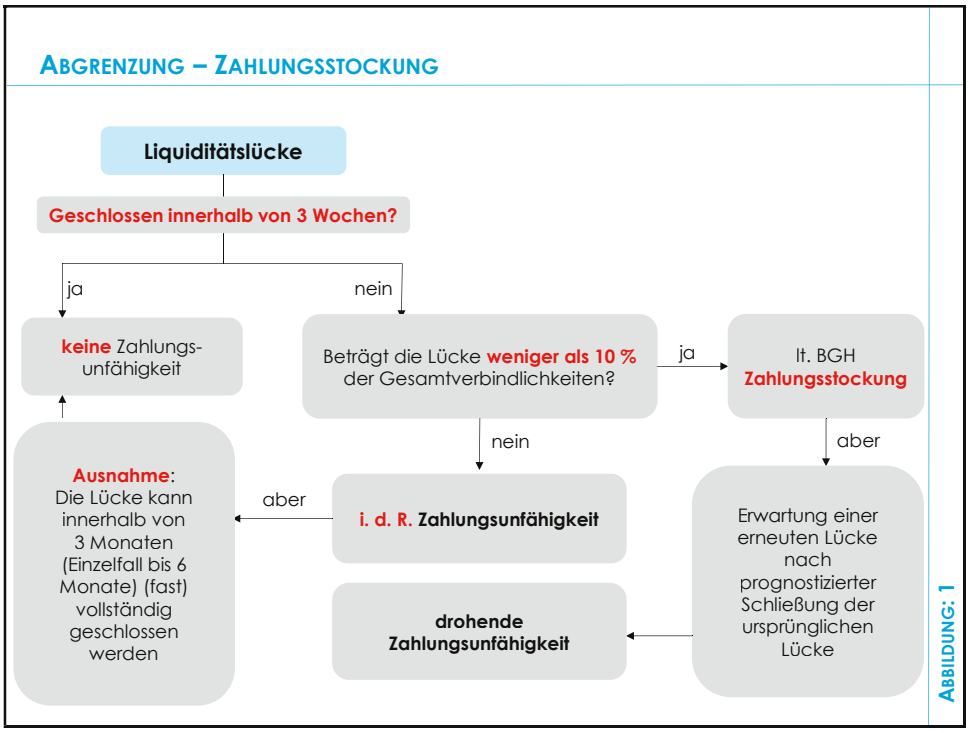


Abbildung 1: Abgrenzung – Zahlungsunfähigkeit

1.3.4 Überschuldung

In § 19 InsO wird ein zweistufiger Überschuldungsbegriff zugrunde gelegt.

Voraussetzungen sind demnach

- rechnerische Überschuldung im Überschuldungsstatus, der unter Abkehr der Fortführungsannahme bewertet ist

und zugleich

- eine negative insolvenzrechtliche Fortführungsprognose für **12 Monate** ab dem Beurteilungsstichtag.

1.3.4.1 Fallbeispiel zur Überschuldung „Erfolglos GmbH“

Sachverhalt

Wirtschafsprüfer Fleißig ist mit der Aufstellung des Jahresabschlusses der Erfolglos GmbH befasst.

- Die Bilanz weist einen erheblichen nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag aus.
- Zudem sind auch die Zahlungsziele deutlich überschritten, zeitweise reichen auch die Kreditlinien nicht aus.

©

Belehrung durch WP Fleißig

WP Fleißig spricht den Geschäftsführer an und weist ihn auf

- die Möglichkeit einer Überschuldung hin
- seine Pflichten sowie die Fristen hin

und rät ihm dringend,

- einen Überschuldungsstatus und
- eine insolvenzrechtliche Fortführungsprognose

erstellen zu lassen. Das über das Gespräch erstellte Gesprächsprotokoll lässt WP Fleißig sich vom Geschäftsführer unterschreiben.

Sachgerechte Reaktion des Geschäftsführers

Der Geschäftsführer beauftragt daraufhin einen externen Berater mit der Erstellung der Unterlagen.

1. Schritt

Der von dem Berater unter Ansatz der Zerschlagungswerte aufgestellte Überschuldungsstatus weist einen Überhang der Passiva im Vergleich zu den Aktiva von 50.000 € auf, d. h. das Vermögen des Unternehmens ist kleiner als die Schulden.

2. Schritt

Nach dem Vorliegen einer rechnerischen Überschuldung erstellt der Berater eine insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose.

Dazu wird auf Wochenbasis eine Unternehmensplanung für die nächsten 12 Monate erstellt.

Es handelt sich dabei um eine integrierte Finanz- und Ertragsplanung.

Würdigung der Unternehmensplanung durch WP Fleißig

Hierbei kommt der externe Berater zu dem Ergebnis, dass die insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose negativ ist, da die Erfolglos GmbH voraussichtlich spätestens in 5 Monaten nicht mehr in der Lage sein wird, ihre laufenden Verbindlichkeiten zu bezahlen. Das Bankkonto wird dann lt. Planung aufgezehrt sein.

Ergebnis

Nachweislich liegt für die Erfolglos GmbH eine Überschuldung im Sinne von § 19 InsO vor.

Folglich muss der Geschäftsführer innerhalb von drei Wochen einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens stellen.

Stand: 14.08.2026

1.3.5 Drohende Zahlungsunfähigkeit

1.3.5.1 Fachliche Grundlagen

Von einer **drohenden Zahlungsunfähigkeit** wird gesprochen, wenn ein Schuldner innerhalb der kommenden (i. d. R.) **24 Monate** nicht in der Lage sein wird, seine Verbindlichkeiten bei Fälligkeit zu begleichen.

WP Fleißig wird die Erkenntnisse dokumentieren und den Geschäftsführer gemäß § 102 StaRUG schriftlich von der Situation unterrichten und auf die Pflichten hinweisen.

1.3.5.2 Fallbeispiel zur drohenden Zahlungsunfähigkeit „Eiche GmbH“

Sachverhalt

Die Bilanz des Möbelherstellers Eiche GmbH hat einen Termin bei der Hausbank, mit dem Ziel, die Linie des laufenden Kontos anzuheben, da die Forderungen seit einiger Zeit nur sehr schleppend beglichen werden.

Zudem wurde mit einem deutlichen Anstieg der Beschaffungspreise für Holz gerechnet, so dass das Lager zum Jahresende mit Holz gefüllt wurde. Dies beanspruchte die Liquiditätslinie zusätzlich.

Für das Gespräch bei der Bank wird der aktuelle Jahresabschluss, zumindest im Entwurf, benötigt.

Der mit der Aufstellung des Jahresabschlusses beauftragte Wirtschaftsprüfer sieht die Gefahr einer drohenden Zahlungsunfähigkeit und weist den Geschäftsführer darauf hin.

Abwendung der Überschuldung mit stillen Reserven

Da der Überschuldungsstatus aufgrund stiller Reserven im Grundvermögen positiv ist, d. h. das Vermögen ist höher als die Schulden, wird nun eine Fortbestehensprognose erstellt.

Hier kommt der Geschäftsführer zu dem Ergebnis, dass die Gesellschaft bei Eintritt der der Planung zugrunde liegenden Prämissen erst in **10 Monaten zahlungsunfähig** sein wird.

Folgen nach der Insolvenzordnung:

1. Damit sind die Voraussetzungen für eine **drohende Zahlungsunfähigkeit** erfüllt, und der Geschäftsführer hat ein Insolvenzantragsrecht.
2. Neuerdings ist ferner zu prüfen, ob eine **Restrukturierung des Unternehmens** nach den Vorgaben des **StaRUG** möglich ist, um eine tatsächliche Insolvenz abzuwenden.
3. Weitere Maßnahmen zur Sanierung sind zu ergreifen.

Stand: 14.08.2026

1.3.6 Unterschiedliche Konsequenzen der Insolvenzgründe

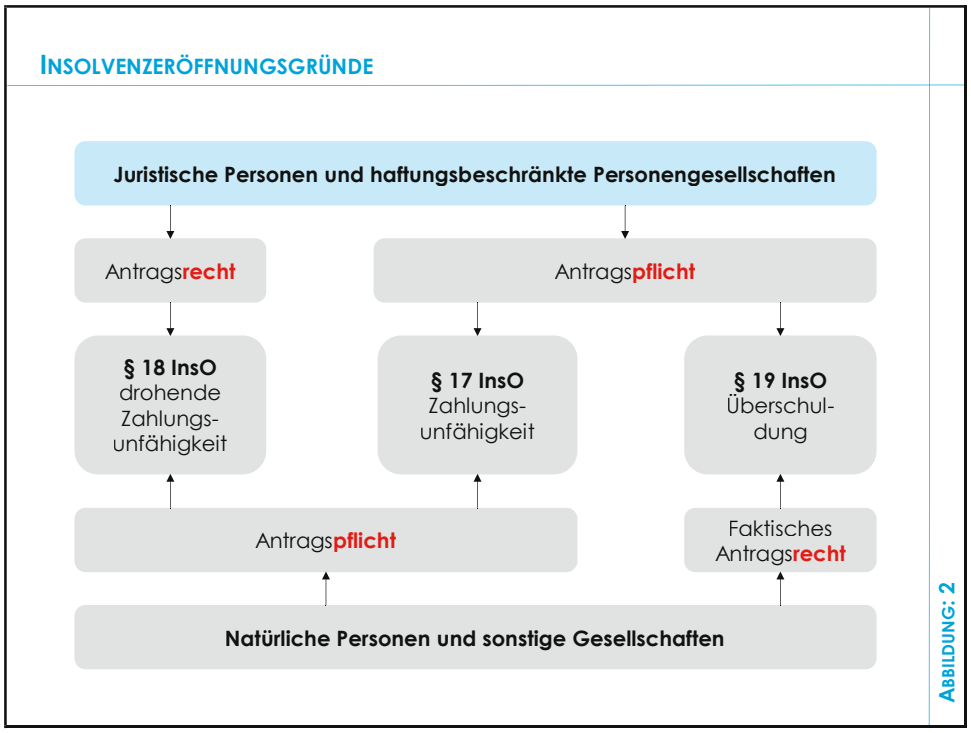


Abbildung 2: Insolvenzeröffnungsgründe

1.4 Verpflichteter Personenkreis

Der persönliche Anwendungsbereich des § 102 StaRUG umfasst insbesondere

- Steuerberater,
- Steuerbevollmächtigte,
- Wirtschaftsprüfer,
- vereidigte Buchprüfer,

da sie die Berufsgruppen sind, die vorrangig mit der Erstellung von Jahresabschlüssen befasst sind und regelmäßig über die notwendigen mandatsbezogenen Informationen verfügen.

Nicht betroffen sind andere Dienstleister, die auch am Jahresabschluss mitwirken können, wie z. B.

- Unternehmensberater, oder
- Serviceeinrichtungen für Buchhaltungen oder
- Lohnabrechnungen.

Stand: 14.08.2026

1.4.1 Wirtschaftsprüfer bzw. vereidigte Buchprüfer

1.4.1.1 Anpassungen IDW S7 an § 102 StaRUG

Vor dem Hintergrund der neuen GoA und der Einführung des § 102 StaRUG wurde IDW S7

„Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen"

im Sommer 2021[3] angepasst.

Von besonderer Bedeutung sind hier die Textziffern 29 und 78.

1.4.1.2 IDW S7 n.F. – Erweiterung Tz. 29 zur Hinweispflicht

Zu Tz. 29: Diese Textziffer ist im Vergleich zum IDW S7 in der bisherigen Fassung erweitert worden

In dieser Textziffer geht es darum, dass bereits **bei der Durchführung** des Auftrags, einen Jahresabschluss zu erstellen, die **Hinweispflicht** nach § 102 StaRUG besteht, wenn entsprechende Hinweise auf das Vorliegen eines möglichen Insolvenzgrundes offenkundig sind.

1.4.1.3 IDW S7 n.F. – Tz. 78 zur Konkretisierung der Treuepflicht

Zu Tz. 78: Diese Textziffer gab es auch in der bisherigen Fassung, sie ist nur sprachlich etwas angepasst worden

In dieser Textziffer geht es um die **Treuepflicht** des erstellenden Wirtschaftsprüfers zur Information gegenüber dem Auftraggeber.

Dabei geht es um Informationen über bestandsgefährdende oder entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen im Erstellungsbericht des Jahresabschlusses.

1.4.2 Steuerberater bzw. Steuerbevollmächtigte

Die Steuerberaterkammer hat in einer Verlautbarung aus dem Jahr 2010 ähnliche Grundsätze zur Erstellung von Jahresabschlüssen veröffentlicht, die weitestgehend dem IDW S7 entsprechen.

Ein wesentlicher Unterschied bestand darin, dass die zuvor beschriebene Textziffer 78 nicht übernommen wurde.

Ergänzende Hinweise für Krisenunternehmen wurden in 2018 seitens der Bundessteuerberaterkammer veröffentlicht, die nunmehr nach dem Inkrafttreten von § 102 StaRUG aktualisiert worden sind.

---

[3] Vgl. IDW Life 06.2021, S. 565 ff.

1.5 Anhaltspunkte in Abhängigkeit von der Auftragsart

1.5.1 Unterscheidung des Tätigkeitsumfangs nach IDW S7

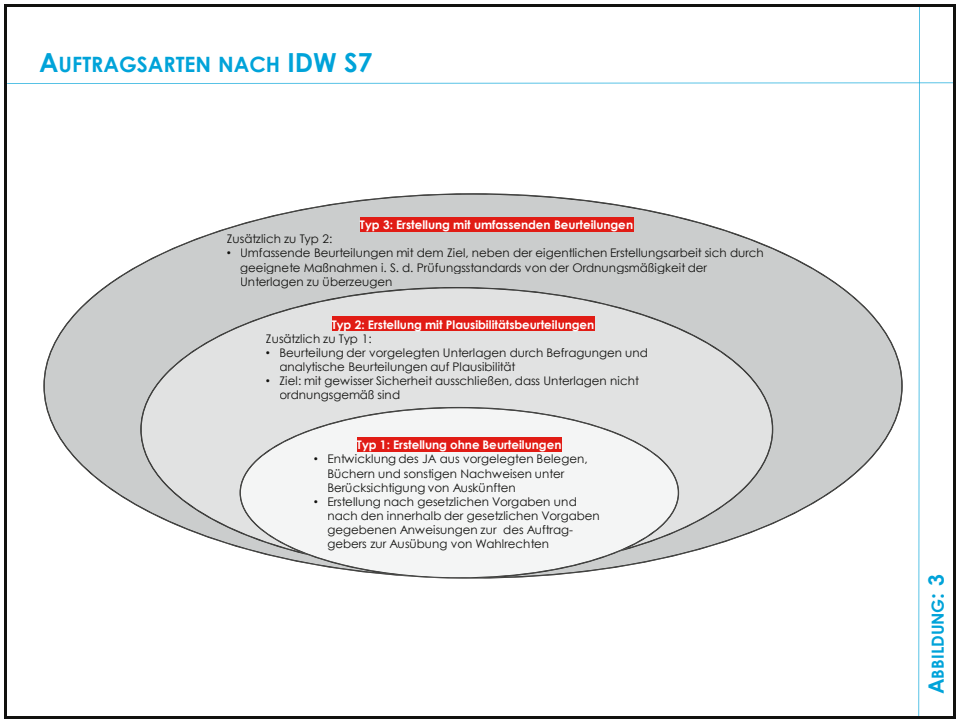


Abbildung 3: Auftragsarten nach IDW S7

1.5.2 Unterschiedliche Anforderungen

Bei einem an die WP-Praxis gerichteten Erstellungsauftrag nach **Typ 1** sind die vorzunehmenden Maßnahmen relativ gering. Es sind weder

- Maßnahmen zur Erlangung eines Verständnisses über
  - die Geschäftstätigkeit,
  - das rechtliche und wirtschaftliche Umfeld,

noch

- analytische Beurteilungen der VFE-Lage

vorzunehmen.

Demgegenüber sind bei einer Erstellung nach **Typ 2 oder 3** die Anforderungen an den Berater wesentlich höher.

In diesem Fall muss der Ersteller die Fortführungsprognose der Geschäftsleitung daraufhin beurteilen, ob sie mit den von **ihm gewonnenen Erkenntnissen übereinstimmt** und **angemessen ist**.

Stand: 14.08.2026

1.6 Informationswege / Kommunikation mit den Mandanten

1.6.1 Belehrungsbrief

Eine Pflicht zur Erstellung eines Erstellungsberichts ist weder in IDW S7 noch in den Hinweisen der Bundessteuerberaterkammer enthalten.

Obwohl im Gesetz nicht festgelegt wurde, wie zu informieren ist, sollte dies aber aus Nachweisgründen **in jedem Fall schriftlich** erfolgen.

In vielen WP-Praxen gibt es hierzu Musterschreiben, die aber im Einzelfall angepasst werden müssen. Darüber hinaus empfiehlt es sich, zu diesem Thema in jedem Einzelfall rechtlichen Rat einzuholen bzw. den Mandanten schriftlich dazu zu verpflichten.

1.6.2 Erstellungsbericht

a) Wirtschaftsprüfer

Ein Erstellungsbericht ist gesetzlich nicht vorgeschrieben. Allerdings wird er im IDW S7 empfohlen.[4] Der Umfang des Berichts wird mit dem Auftraggeber vereinbart und hängt auch von der Art der Erstellung ab.

Die Vereinbarung darf den Wirtschaftsprüfer allerdings nicht daran hindern, über wesentliche Feststellungen zu berichten.

Das gilt insbesondere für Feststellungen bezogen auf die Hinweispflichten in Zusammenhang mit einer **Bestandsgefährdung** oder **Entwicklungsbeeinträchtigung**.

b) Steuerberater

Auch die Steuerberaterkammer hat in ihrer Verlautbarung die Verfassung eines Erstellungsberichts empfohlen.

Allerdings hat diese Berufskammer hier die Vorgaben, wo und welche inhaltlichen Ausführungen im Bericht zu geben sind, deutlich konkreter gefasst, und zwar:

- Darstellung der Risiken, die der Fortführungsannahme entgegenstehen

[4] Vgl. IDW S7 Tz. 68

- Erläuterung von wirtschaftlichen, organisatorischen oder sachverhaltsgestaltenden Maßnahmen, um das Risiko zu vermindern, Beispiele dafür wären
  - Patronatserklärungen
  - Rangrücktrittserklärungen

Wichtig: Der Berater muss darauf achten, nicht durch seine Ausführungen selbst zum Auslöser der Insolvenz zu werden, indem er die Probleme erstmalig – insbesondere den Banken – mitteilt.

1.6.3 Bescheinigung

Sowohl bei der Erstellung von Jahresabschlüssen durch Wirtschaftsprüfer, als auch durch Steuerberater, ist die Ausstellung von „Bescheinigungen" vorgesehen.

Bei den Wirtschaftsprüfern ergibt sich die Pflicht aus IDW S7, bei den Steuerberatern aus der Verlautbarung der BStBK zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen.

BEISPIELHAFTE FORMULIERUNGEN FÜR BESCHEINIGUNGEN

Erstellung Typ 1, Typ 2 oder Typ 3			
Bescheinigung ohne Auswirkung	**Bescheinigung mit Ergänzung/Hinweis**	**Bescheinigung mit Einwendung**	**Keine Erteilung einer Bescheinigung**
Die **Risiken**, die der Unternehmensfortführung entgegenstehen, wurden **angemessen berücksichtigt**	Den **Risiken** wurde durch **Maßnahmen begegnet**, diese sind aber **aufschiebend** bedingt bzw. müssen noch **im HR eingetragen** werden. Auf das Risiko ist aber ausdrücklich hinzuweisen.	Im Jahresabschluss wurden **unzulässige Wertansätze** oder Darstellungen **verwendet** bzw. beim Vorliegen von **Beurteilungshemmnissen**.	Die **Beurteilungshemmnisse** sind **nicht** auf **abgrenzbare** Teile im Jahresabschluss beschränkt
	• Bank gewährt ein Darlehen, wenn auch die Gesellschafter Einlagen erbringen	• Werthaltigkeit einer Forderung kann nicht abschließend beurteilt werden	• Aussagen der Unternehmensleitung zu Going-Concern fehlen • Ansatz von Going-Concern trotz gravierender Einwendungen

ABBILDUNG: 4

Abbildung 4: Beispielhafte Formulierungen für Bescheinigungen

Stand: 14.08.2026

1.7 Adressaten

Von der Gefahr des Vorliegens eines Insolvenzeröffnungsgrundes sind sowohl die

- Geschäftsleitung als auch – sofern vorhanden –
- Mitglieder der Überwachungsorgane

zu informieren.

Es reicht nicht aus, nur eines der Organe (gesetzliche Vertreter oder Überwachungsorgane) zu informieren.

Das gilt selbst dann nicht, wenn der Hinweis mit der Aufforderung gegeben wird, diesen Hinweis an die anderen zu informierenden Personen weiterzuleiten.

1.8 Inhalt der Warnpflicht

Nach § 102 StaRUG muss der Wirtschaftsprüfer die zuvor beschriebenen Adressaten auf das Vorliegen einer möglichen Insolvenzreife hinweisen.

Dazu reicht allerdings ein einfacher pauschaler Hinweis nicht aus.



Der Hinweis muss enthalten:

1. Erläuterung der **einzelnen Umstände**, die auf eine mögliche Insolvenzreife hinweisen
2. Erläuterung, dass diese Umstände **Anlass zu einer konkreten Prüfung** einer möglichen Insolvenzreife geben
3. Angabe, dass vor diesem Hintergrund, der **Geschäftsführer** die möglichst **zeitnahe Prüfung** zu verantworten und zu beauftragen hat.

Der so gegebene Hinweis sollte dokumentiert werden unter

- Angabe des Datums und
- mit Gegenzeichnung des Mandanten.

1.9 Folgen des Unterlassens der Warnung

Die Rechtsfolgen sind nicht gesetzlich geregelt, allerdings sind denkbar:

- Kündigung des Erstellungsauftrags wegen Nicht-/ Schlechterfüllung und
- gravierende Schadenersatzansprüche gegenüber
  - dem Schuldner aus einer Pflichtverletzung
  - Dritten aus dem Vertragsrecht im Rahmen einer Schutzwirkung zugunsten Dritter

Stand: 14.08.2026

- Geltendmachung eines **Insolvenzvertiefungsschadens**
- Berufsrechtliche Folgen

Mögliche Anspruchsgegner:

- Fremdkapitalgeber
- Eigenkapitalgeber
- Insolvenzverwalter

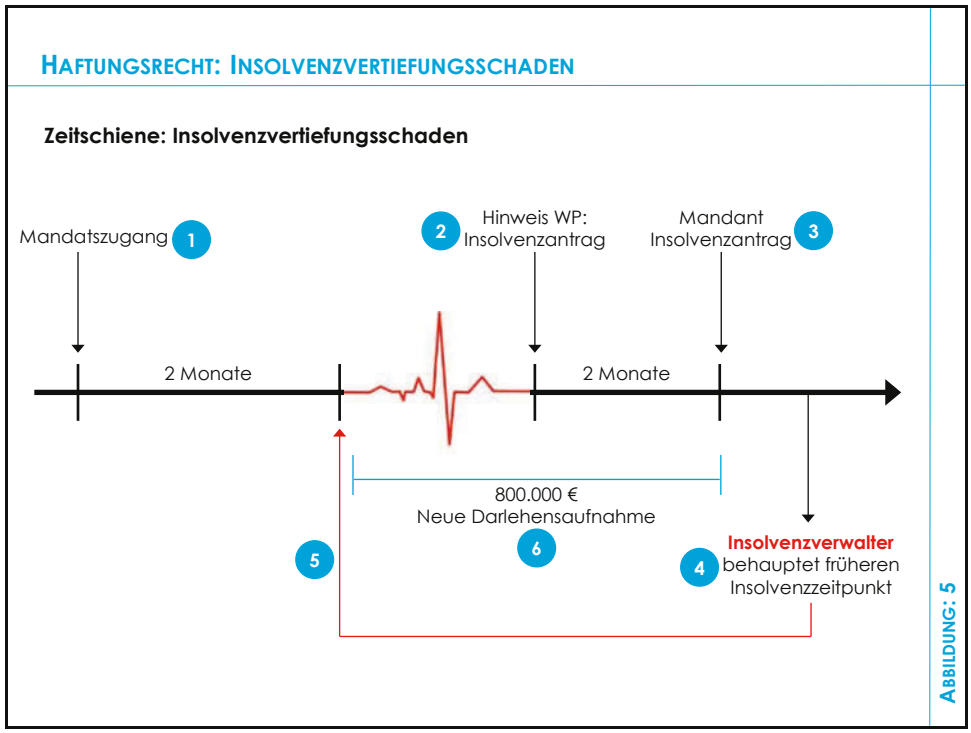


Abbildung 5: Haftungsrecht: Insolvenzvertiefungsschaden

Stand: 14.08.2026

1. Formfreie Planung der Lageberichtsprüfung

1.1 Planung der Lageberichtsprüfung – Neuerungen durch den IDW PS 350 n.F.

Die **Prüfung des Lageberichts** ist durch den Abschlussprüfer **so zu planen**, dass sie **wirksam durchgeführt** werden kann.

Dazu sind die **Planungsaktivitäten** für die **Prüfung des Lageberichts in die Aufzeichnungen zur Planung der Abschlussprüfung nach IDW PS 240 zu integrieren**.[1]

Die **Besonderheit** bei der **Prüfung des Lageberichts** und auch bei der dazu durchzuführenden Planung besteht darin, dass die **Qualität der zu prüfenden Angaben** eine **andere ist als im Jahresabschluss**.

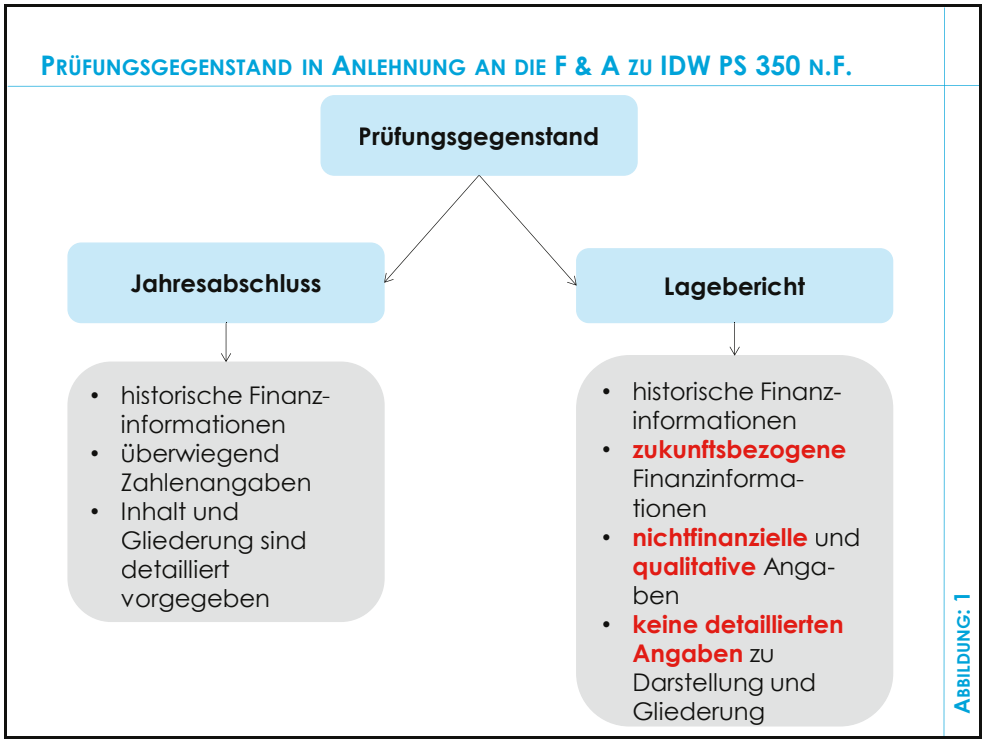


Abbildung 1: Prüfungsgegenstand in Anlehnung an die F & A zu IDW PS 350 n.F.[2]

[1] Vgl. IDW PS 350 n.F. Tz.. 23

[2] Vgl. IDW Life, 2019, S. 729

Stand: 14.08.2026

Unabhängig von den verwendeten Hilfsmitteln (Prüfersoftware, Arbeitshilfen) ergibt sich aus den berufsständischen Vorgaben für alle Lageberichtsprüfungen eine Vorgehensweise, step by step, wobei jeder Schritt fachlich auf die vorhergehenden aufbaut.

1.2 Schritt 1: Vorlage des Lageberichts

1.2.1 Schritt 1a: Zeitpunkt der ersten vorläufigen Risikobeurteilung

Im **Idealfall liegt bereits bei Beginn der Prüfung der aktuelle, nach Ansicht der Gesellschaft vollständige Lagebericht als Rohentwurf** vor.

Das ist der Bericht mit den Zahlen aus dem ungeprüften Jahresabschluss.

Wird dieser frühzeitig vorgelegt, kann mit dem Mandanten **auf dieser Basis noch abgestimmt werden**, ob ggf. die Struktur geändert werden muss oder wesentliche Geschäftsvorfälle vorliegen, die zu berücksichtigen sind.

Liegt ein **solcher Rohentwurf nicht vor**, wird **stattdessen** der **Vorjahreslagebericht** als **Grundlage zur Prüfungsplanung herangezogen**. Dazu muss der **Mandant allerdings bestätigen**, dass sich **der aktuelle Lagebericht in Aufbau, Kerninhalten und Detaillierungsgrad nicht wesentlich** von dem Vorjahreslagebericht **unterscheidet**.[3]

Zwischenfazit: In jedem Fall sollte beim Mandanten frühzeitig auf eine rechtzeitige Vorlage des Entwurfs hingewiesen „bzw. hingearbeitet" werden.

1.2.2 Schritt 1b: Identifizierung von lageberichtsfremden, nicht prüfungspflichtigen lageberichtstypischen sowie nicht prüfbaren Angaben

Im **Rahmen der Prüfungsplanung** hat der Abschlussprüfer eindeutig festzustellen, ob

- **Typ 1: nicht prüfbare** (z. B. „wir sind die Besten"?)
- **Typ 2: lageberichtsfremde** (z. B. Werbebotschaften)
- **Typ 3: nicht prüfungspflichtige** lageberichtstypische (z. B. Frauenquote)

Angaben im Lagebericht enthalten sind.

[3] Vgl. IDW Life 2019, S. 735

Stand: 14.08.2026

1.2.3 Praktische Vorgehensweise zur Problembeseitigung

Typ 1: Nicht prüfbare Angaben: Praktische Vorgehensweise zur Problembeseitigung

Im Fall der Identifizierung von **nicht prüfbaren Angaben** hat der Abschlussprüfer den **Mandanten zu bitten**, die Angaben entweder

- **so abzuändern, dass sie prüfbar werden oder**
- **auf sie ganz zu verzichten**.

Ist der Mandant dazu nicht bereit, **ist er auf mögliche Konsequenzen** dieser Angaben für den Bestätigungsvermerk **hinzuweisen**.[4]

Eine Änderung im Aufbau der Darstellung des Lageberichts sollte schon alleine wegen der **Darstellungsstetigkeit** nicht erfolgen.

Typ 2: Lageberichtsfremde Angaben

Auch bezogen auf **lageberichtsfremde Angaben** sollte darauf hingewirkt werden, **dass sie aus dem Lagebericht entfernt werden**.

Typ 3: Nicht prüfungspflichtige lageberichtsfremde Angaben

Ist der Mandant dazu nicht bereit, müssen diese Angaben sowie die **nicht prüfungspflichtigen lageberichtstypischen Angaben** dahingehend analysiert werden, **ob sie in die Prüfung einzubeziehen sind oder nicht**. Maßgeblich für die Unterscheidung ist, ob sie **eindeutig abgegrenzt und als prüfbar gekennzeichnet** sind.

In der Regel wird es darüber allerdings eine **Vereinbarung im Rahmen des Auftragsbestätigungsschreibens** geben.[5]

1.3 Schritt 2: Risikobeurteilung

1.3.1 Schritt 2a: Rechtliche Grundlage der Einklangsprüfung

§ 317 Abs. 2 Satz 1 HGB:

> „*Der **Lagebericht** … ist darauf zu **prüfen**, **ob der Lagebericht mit dem Jahresabschluss** … sowie **mit den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen des Abschlussprüfers in Einklang steht** …“*

[4] Vgl. IDW PS 350, Tz. 27

[5] Vgl. IDW Life 2019, S. 740 f.

Stand: 14.08.2026

Die **Feststellung des Einklangs** des Lageberichts mit dem Abschluss und den bei der Abschlussprüfung gewonnenen Erkenntnissen **betrifft vor allem** die mit dem **Abschluss abstimmbaren historischen Finanzinformationen**.

Dieses ist durch **analytische Prüfungshandlungen** festzustellen.

Analytische Prüfungshandlungen sind insbesondere der **direkte Vergleich der Angaben** aus dem Jahresabschluss und dem Lagebericht, **ggf. auch unter Berücksichtigung** einer im Lagebericht **ggf. vorgenommenen Überleitungsrechnung**.[6]

1.3.2 Schritt 2b: Risikobeurteilung für Lageberichtsangaben, die überwiegend aus Informationen aus dem zu prüfenden Jahresabschluss bestehen

Die Risikobeurteilung, insbesondere im Bereich „**Geschäftsverlauf**“, ist im Wesentlichen als **Einklangsprüfung** zu verstehen. Die Prüfungshandlungen bestehen daher vor allem in einem **Vergleich der Angaben im Lagebericht mit denen des Jahresabschlusses**.

1.3.3 Schritt 2c: „Geschäftsverlauf“ – Beurteilung der Richtigkeit

Besteht die Darstellung im Bereich „Geschäftsverlauf“ in der Wiedergabe ausgewählter wichtiger Positionen sowie deren prozentualer Veränderung, **kann bezogen auf die „Richtigkeit“ davon ausgegangen werden, dass**

- das **Risiko wesentlicher falscher Angaben ein vertretbar niedriges Maß** aufweist
- eine **Einklangsprüfung mit den Angaben im Jahresabschluss ausreicht**.

1.3.4 Schritt 2d: „Geschäftsverlauf“ – Beurteilung der Vollständigkeit und der sachgerechten Darstellung

Allerdings kann eine Risikobeurteilung bezogen auf die „**Vollständigkeit**“ und „**Darstellung**“ notwendig sein und weitergehende Prüfungshandlungen nach sich ziehen.



Das ist beispielsweise dann der Fall,

- wenn die im Lagebericht aufgeführten **Zahlen/Kennzahlen nur positive Aspekte** der Geschäftslage **wiederspiegeln**
- wenn nur die **Veränderungen von Zahlen** aus Bilanz oder Gewinn- und Verlustrechnung **angegeben werden, die nach § 289 HGB geforderte Analyse jedoch fehlt**.[7]

[6] Vgl. IDW PS 350 n.F. Tz.A53

[7] Vgl. IDW Life 2019, S. 732

1.4 Schritt 3: Verschaffung eines Verständnisses zu den Vorkehrungen und Maßnahmen zur Lageberichtsaufstellung

1.4.1 Verschaffung eines Überblicks

Der Abschlussprüfer muss sich bei der Planung der Prüfung des Lageberichts **ein Verständnis zu den Vorkehrungen und Maßnahmen im Unternehmen zur Aufstellung des Lageberichts** verschaffen.

Dieses bildet die **Grundlage dafür, wesentliche falsche Darstellungen** im Lagebericht zu **identifizieren** und zu **beurteilen**.

Darauf aufbauend werden **entsprechende Prüfungshandlungen ausgewählt**.[8]

Der Umfang und die Ausführlichkeit der Dokumentation der vom Unternehmen **eingerichteten Vorkehrungen und Maßnahmen hängen maßgeblich von der Größe und Komplexität des Unternehmens ab.**

1.4.1.1 Fall 1: Kleines Unternehmen

Hier können bei **kleineren Unternehmen mit geringer Komplexität** schon **wenige Einzelmaßnahmen ausreichend sein**:

Der **Geschäftsführer** greift bei der **Aufstellung des Lageberichts** auf

- **Auswertungen der Finanzbuchhaltung**,
- des **Controllings**,
- der **Produktion etc.**, aber auch auf
- **Branchenberichte** oder Marktstudien zurück.

1.4.1.2 Fall 2: andere Unternehmen

In Unternehmen mit **komplexen Organisationsstrukturen** hingegen wird der **Prozess der Lageberichtsaufstellung automatisiert** sein, beispielsweise durch **formalisierte Abfragen der benötigten Angaben** in den verschiedenen Bereichen des Unternehmens.

[8] Vgl. IDW PS 350 n.F. Tz. 39

Stand: 14.08.2026

1.4.2 Beispiele für die Bestandsaufnahme der „Vorkehrungen und Maßnahmen“

Fallkonstellation 1:

Ein Beispiel für die Bestandsaufnahme zu **Vorkehrungen und Maßnahmen** durch einen Abschlussprüfer könnte wie folgt aussehen.[9]

VORKEHRUNGEN UND MAßNAHMEN ZUR LAGEBERICHTSAUFSTELLUNG EINES KMU – FALLKONSTELLATION 1 (DOKUMENTATIONSSTRUKTUR)

Aspekte (Abfrage)	Eigenbeurteilung durch den Abschlussprüfer
Wer trägt die **Verantwortung** für die Aufstellung des Lageberichts?	Geschäftsführer kümmert sich selbst um den Lagebericht
Welche **Mitarbeiter** sind an der Aufstellung **beteiligt** und verfügen sie über angemessene Kenntnisse?	Die Abteilungsleiter, insbesondere aus dem Bereich Rechnungswesen, unterstützt durch Unterlagenbereitstellung
Existieren Vorgaben zur **Beschaffung von Informationen** und zur entsprechenden Berücksichtigung im Lagebericht?	• Formulare für die Abteilungen mit den zu liefernden Angaben und einem Vermerk/eine Zuordnung, wo diese Angaben im Lagebericht zu erfassen sind • Aufforderung zur Mitteilung der entsprechenden Quellennachweise
Gibt es Hinweise zur Erhebung **nichtfinanzieller** Angaben?	entfällt
Gibt es **zeitliche Vorgaben** zur Aufstellung des Lageberichts insgesamt und von Teilbereichen?	Der Entwurf soll zusammen mit dem aufgestellten Jahresabschluss vorliegen, Das endgültige Exemplar sollte kurz vor Abschluss der Prüfungshandlungen bereitgestellt werden.

ABBILDUNG: 2

Abbildung 2: Vorkehrungen und Maßnahmen zur Lageberichtsaufstellung eines KMU – Fallkonstellation 1 (Dokumentationsstruktur)

Fallkonstellation 2:

Ein Beispiel für die Bestandsaufnahme zu Vorkehrungen und Maßnahmen durch einen Abschlussprüfer könnte aber auch folgendermaßen aussehen.

[9] Vgl. IDW Life 2019, S. 734

VORKEHRUNGEN UND MAßNAHMEN ZUR LAGEBERICHTSAUFSTELLUNG EINES KMU – FALLKONSTELLATION 2

Aspekte	Beurteilung durch den Abschlussprüfer
Wer trägt die **Verantwortung** für die Aufstellung des Lageberichts?	Geschäftsführer delegiert das Verfassen, nicht jedoch die Verantwortung auf den kaufm. Leiter, der seit mehr als 20 Jahren im Unternehmen tätig ist
Welche **Mitarbeiter** sind an der Aufstellung **beteiligt** und verfügen sie über angemessene Kenntnisse?	Der kaufmännische Leiter kümmert sich im Auftrag der Geschäftsleitung um den Lagebericht
Existieren Vorgaben zur **Beschaffung von Informationen** und zu ihrer entsprechenden Berücksichtigung im Lagebericht?	Erfahrungen aus der Vergangenheit
Gibt es Hinweise zur Erhebung **nichtfinanzieller** Angaben?	entfällt
Gibt es **zeitliche Vorgaben** zur Aufstellung des Lageberichts insgesamt und in Teilbereichen?	Ein Entwurf wird erst nach Abschluss der Prüfungshandlungen zum Jahresabschluss vorgelegt

ABBILDUNG: 3

Abbildung 3: Vorkehrungen und Maßnahmen zur Lageberichtsaufstellung eines KMU – Fallkonstellation 2

1.4.3 Fazit zur Bestandsaufnahme der „Vorkehrungen und Maßnahmen“

Letztlich ist es nur wichtig, dass der Prüfer ein Verständnis darüber aufbaut, mit

- welchen Daten,
- welchen Hilfsmitteln,
- welchen Zuständigkeiten und
- mit Hilfe welcher Systeme

die Informationen ermittelt und beschafft werden und nach welchem Prozess letztlich der Lagebericht aufgestellt wird.

Über diese Erkenntnisse ist eine Mindestdokumentation (ggf. in der Dauerakte) anzufertigen.

Stand: 14.08.2026

1.5 Schritt 4: Risikobeurteilung

1.5.1 Schritt 4a: Vorgehensweise bei der Risikobeurteilung

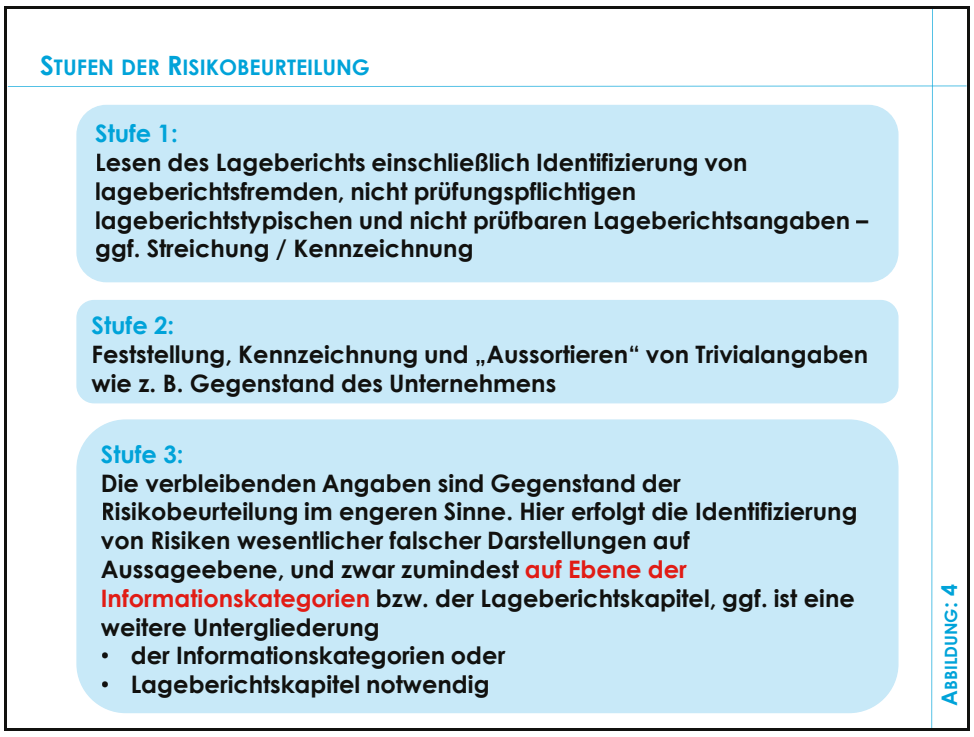


Abbildung 4: Stufen der Risikobeurteilung

Bei **KMU** wird es daher in der Regel ausreichen, wenn die **Risikobeurteilung** nur auf der **Ebene der Informationskategorien oder** der **Lageberichtskapitel** vorgenommen wird.[10]

Bei KMU ist folglich ein geringerer Detailierungsgrad ausreichend.

1.5.2 Schritt 4b: Fehlerrisiken für den Lagebericht als Ganzes

Fehlerrisiken, die den Lagebericht **als Ganzes betreffen**, liegen typischerweise in der **Organisation der Erstellung des Lageberichts** durch das Unternehmen. Sie haben unter Umständen **Auswirkungen auf viele** oder sogar **alle** Informationskategorien bzw. Lageberichtskapitel.

Anzeichen für **Fehlerrisiken betreffend den Lagebericht** als Ganzes können sein:

1. Die **Verfasser** des Lageberichts verfügen **nicht über ausreichende Kenntnis bezogen auf die**
   - **Rechnungslegungsvorschriften**
   - **Abläufe im Unternehmen**

[10] Vgl. IDW Life 2019, S. 732 f.

Stand: 14.08.2026

2. Dem Lagebericht wird **keine ausreichende Aufmerksamkeit geschenkt**, es wird im Unternehmen **zu wenig Zeit bzw. Bedeutung** zugestanden.
3. Bei größeren Unternehmen **existieren keine Vorkehrungen** oder **Maßnahmen** zur Informationsbeschaffung.
4. Es besteht keine **Bereitschaft, Informationen in ausreichendem Umfang zu beschaffen** – der Lagebericht ist insgesamt zu kurz.

1.5.3 Schritt 4c: Beurteilung der Gliederungstiefe und Ausführlichkeit

Fall 1: Beurteilung pro **Informationskategorie**

Fall 2: Beurteilung pro **Kapitel des Lageberichts**

IDW PS 350 n.F. **orientiert sich bei der Risikobeurteilung grundsätzlich an den einzelnen Informationskategorien**[11], die sich aus DRSC 20 ergeben.

Er eröffnet aber auch in der Tz. A15 die **Möglichkeit, die Risikobeurteilung anhand der Lageberichtskapitel** vorzunehmen.

In der Praxis wird hier wohl eine **Entscheidung** vorgenommen werden, **die sich an der Größe und Komplexität des zu prüfenden Unternehmens orientiert**.

Lageberichte, die **entsprechend § 289 HGB erstellt** werden, können sowohl **von der Gliederungstiefe** als auch **von den Bezeichnungen her von der Gliederungstiefe der Informationskategorien** abweichen.

Dies gilt umso mehr, wenn mehrere Informationskategorien nicht einschlägig sind.

In diesen Fällen bietet sich eher die Risikobeurteilung aufgrund der einzelnen Lageberichtskapitel an.[12]

1.5.4 Schritt 4d: Dokumentation der Risikobeurteilung

Alternative 1:

In Abhängigkeit von der Ausführlichkeit/Länge und Aufbau des Lageberichts ist es denkbar, dass **die Risikobeurteilung z. B. mit farbigen Markierungen (z. B. Ampelfarben) im vorgelegten Entwurf bzw. im Vorjahreslagebericht vermerkt werden**.

[11] Vgl. IDW PS 350 n.F. Tz. 53 ff.

[12] Vgl. IDW Life 2019, S. 730 .

Alternativen 2 und 3:

Beiden Alternativen ist gemeinsam, dass sie in **Tabellenform** erstellt werden. Diese Tabelle kann zum einen anhand der Informationskategorien (Alternative 2), aber auch anhand der Lageberichtskapitel (Alternative 3) erfolgen.

Beispiel zu Alternative 2

Checkliste zur Risikobeurteilung auf der Ebene von Informationskategorien

Informationskategorie	Wesentlichkeit	V	R	D	Prüfungshandlung	Ref. AP
Geschäftsmodell				X	Abgleich mit der aktuellen Dauerakte	
Ziele und Strategien		X	X		Befragung des Managements	
Steuerungssystem					Nicht relevant	
Wirtschaftliche Rahmenbedingungen			X	X	Durchsicht von Brancheninformationen oder Pressemitteilungen, Befragung des Managements	
Geschäftsverlauf*				X		
VFE-Lage*	vgl. JA			X	Durchsicht Unterlagen des Controllings und der Finanzbuchhaltung	
Leistungsindikatoren • EBITDA* • Systemumsatz • Jahresüberschuss*	vgl. JA		X		Überprüfung der Überleitungsrechnung	
Prognosebericht			X	X	Befragung des Managements und Durchsicht der Auswertungen des Controllings	
Chancen- und Risikobericht		X	X	X	Befragung des Managements, Durchsicht von Protokollen von Gremiensitzungen, ggf. Presseberichten	
Sonstige: • _____ • _____					Nicht relevant	

*Geprüft im Rahmen der Prüfung des Jahresabschlusses, die Richtigkeit wird auf Einklang mit den Werten des Jahresabschlusses vorgenommen

Abbildung: 5

Abbildung 5: Checkliste zur Risikobeurteilung auf der Ebene von Informationskategorien

Legende	
V = Vollständigkeit	R = Richtigkeit
D = Darstellung	

Stand: 14.08.2026

Beispiel zu Alternative 3

CHECKLISTE ZUR RISIKOBEURTEILUNG AUF DER EBENE VON LAGEBERICHTSKAPITELN

Lageberichtskapitel	Wesentlichkeit	V	R	D	Prüfungshandlung	Ref AP
Grundlage des Unternehmens				X	Abgleich mit der aktuellen Dauerakte, Durchsicht von Brancheninformationen und Pressemitteilungen sowie Auswertungen aus dem Controlling und Befragung des Managements	
Wirtschaftsbericht			X	X	Durchsicht von Brancheninformationen und Pressemitteilungen, Befragung des Managements	
Leistungsindikatoren • EBITDA* • Systemumsatz • Jahresüberschuss*	**vgl. JA**		X		Überprüfung der Überleitungsrechnung	
VFE-Lage*	**vgl. JA**			X	Durchsicht von Brancheninformationen oder Pressemitteilungen, Befragung des Managements	
Gesamtaussage zur Lage der Gesellschaft				X	Durchsicht der Unterlagen des Controllings und der Finanzbuchhaltung sowie Befragung des Managements	
Risiko- und Chancenbericht		X	X	X	Befragung des Managements, Durchsicht von Protokollen von Gremiensitzungen sowie, ggf. von Presseberichten	
Prognosebericht			X	X	Befragung des Managements und Durchsicht der Auswertungen des Controllings	

*Geprüft im Rahmen der Prüfung des Jahresabschlusses, die Richtigkeit wird auf Einklang mit den Werten des Jahresabschlusses vorgenommen

ABBILDUNG: 6

Abbildung 6: Checkliste zur Risikobeurteilung auf der Ebene von Lageberichtskapiteln

Legende	
V = Vollständigkeit	R = Richtigkeit
D = Darstellung	

1.6 Schritt 5: Festlegung der Wesentlichkeit

1.6.1 Schritt 5a: Beurteilung der Wesentlichkeit im Rahmen der Planung

Das **Prüfungsurteil**

- **ist nicht zu einzelnen Angaben, Informationskategorien oder Lageberichtskapiteln,**
- **sondern zum Lagebericht insgesamt abzugeben.**[13]

Jedoch ist bezogen auf die **gesetzlich vorgeschriebenen Lageberichtsangaben** ein **Unterlassen dieser Angaben immer als wesentlich zu beurteilen**.

[13] Vgl. IDW PS 400 n.F., Tz 19a

1.6.2 Schritt 5b: Rückbeziehung auf die im Rahmen der Abschlussprüfung festgelegten Wesentlichkeitsgrenzen

Soweit es sich um die Beurteilung von **vergangenheitsorientierten Finanzinformationen** handelt, gelten **dieselben Wesentlichkeitsgrenzen, die auch bei der Beurteilung der Wesentlichkeit im Jahresabschluss herangezogen** werden. Das gilt für

- die **Wesentlichkeit als Ganzes**
- etwaige **spezifische Wesentlichkeiten.**[14]

1.6.3 Schritt 5c: Eigenständige Wesentlichkeitsüberlegungen in Bezug auf einzelne Informationskategorien bzw. Lageberichtskapitel[15]

Für alle übrigen Bereiche kann der Abschlussprüfer **keine konkreten Wesentlichkeitsgrenzen** angeben, da es sich um folgende Angaben handelt:

- **nicht finanzielle Angaben**
- **zukunftsbezogene Angaben.**

Der Prüfer hat folglich **eigene Wesentlichkeitsüberlegungen** anzustellen, und zwar auf der Basis

- jeder Informationskategorie bzw.
- der einzelnen Lageberichtskapitel.

Eine **falsche Darstellung** ist dann **wesentlich**, wenn sie **das Entscheidungsverhalten der Lageberichtsadressaten beeinflussen** kann.[16]

[14] Vgl. IDW Life 2019, S. 736

[15] Vgl. rote Kennzeichnungen in Kapitel den Abbildungen zu Alternative 1 und Alternative 2

[16] Vgl. IDW Life 2019, S. 736