Seite #2

THEMA 1: Nachtragsprüfung gemäß § 316 Abs. 3 HGB



1. Nachtragsprüfungen gem. § 316 Abs. 3 HGB

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



Stand: 01.04.2024

			Seite
	1.7	7 Turbulenzen in der Wirtschaft – Aktueller Anstieg von Nachtragsprüfungen	
		1.7.1 Empirischer Befund	#17
		1.7.2 Gründe für den aktuellen Anstieg	#18
1.8		AUDfIT®-Prüferhilfen zu diesem Thema	

1.1 Nachtragsprüfungen

1.1.1 Gesetzliche Einordnung

Die **Nachtragsprüfung** ergibt sich allgemein aus § 316 Abs. 3 Satz 1 HGB. Danach ist eine Nachtragsprüfung durchzuführen, wenn

- der Jahresabschluss, Konzernabschluss, Lagebericht oder Konzernlagebericht
- nach Vorlage des Pr

 üfungsberichts (und Erteilung des Bestätigungsvermerks)
- **geändert** werden.

1.1.2 Anlässe für Nachtragsprüfungen

1.1.2.1 Plicht zur Recherche nach "nachträglichen" Ereignissen

Der Abschlussprüfer ist

- nach Erteilung des Bestätigungsvermerkes (Datum ausschlaggebend)
- nicht verpflichtet,
- weitere Prüfungshandlungen oder Nachforschungen
- zum geprüften Jahresabschluss/Lagebericht

anzustellen.

Stand: 15.03.2024

Sofern **Ereignisse** auftreten,

- die den bereits geprüften Jahresabschluss und Lagebericht beeinflussen können und
- sich im Zeitraum zwischen
 - o dem Datum des Bestätigungsvermerks und
 - o der Übergabe des Abschlusses an Dritte ereignet haben,

liegt es in der **Verantwortung der Unternehmensleitung**, den **Abschlussprüfer** über diese Ereignisse zu **informieren**.¹



¹ Vgl. IDW PS 203 n.F., Tz. 18

1.1.2.2 Mögliche Ursachen für nachträgliche Änderungen 2

Jede Änderung von

- Bilanz
- Gewinn- und Verlustrechnung
- Anhang oder
- Lagebericht

kann Anlass für eine Nachtragsprüfung sein, **mit Ausnahme** der Änderung von offensichtlichen **Schreib- bzw. Druckfehlern**.

Anlässe für eine Nachtragsprüfung können sein, zum Beispiel:

- **Berichtigung von Fehlern** (z. B. Ansatz, Bewertung, Ausweis)
- geänderte Ausübung von Bewertungswahlrechten
- **geänderte Bezeichnung** von Abschlussposten oder ihrer Aufgliederung/Zusammenfassung
- Änderung des Gewinnverwendungsbeschlusses (nach Beendigung der Abschlussprüfung aber vor Feststellung des Jahresabschlusses)
- Berücksichtigung von neuen, wertaufhellenden Tatsachen (z. B. Auswirkungen von Unternehmenstransaktionen)

Die **Möglichkeit bzw. Pflicht zur Änderung** von Jahresabschlüssen bzw. Lageberichten wird in **IDW RS HFA 6** geregelt.³

1.2 Durchführung der Nachtragsprüfung

1.2.1 Auftrag für eine durchzuführende Nachtragsprüfung

1.2.1.1 Regelfall: Keine neue Beauftragung notwendig

Die Nachtragsprüfung wird grundsätzlich

- durch den für das entsprechende Geschäftsjahr bestellten Abschlussprüfer durchgeführt,
- **ohne** Notwendigkeit zur Erteilung eines neuen Auftrages

Die Nachtragsprüfung gilt als Fortsetzung des ursprünglichen Prüfungsauftrages.

Ergänzende Vereinbarungen können aber beispielsweise wegen

- der zusätzlichen Vergütung oder
- Einzelheiten der Prüfungsdurchführung

³ Vgl. IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Änderung von Jahres- und Konzernabschlüssen (IDW RS HFA 6) vom 12.04.2007



² Auf die Nachtragsprüfungen im Zusammenhang mit der Offenlegung des Jahresabschlusses von Inlandsemittenten im ESEF-Format und die damit zusammenhängende Prüfungspflicht nach § 317 Abs. 3a HGB wird hier nicht näher eingegangen. Zu Einzelheiten verweisen wir auf den IDW Prüfungsstandard: Prüfung der für Zwecke der Offenlegung erstellten elektronischen Wiedergaben von Abschlüssen und Lageberichten nach § 317 Abs. 3a HGB (IDW PS 410 (06.2022)).

notwendig sein.

Das gilt **auch dann**, wenn für die Prüfung des **Folgeabschlusses bereits ein anderer Abschlussprüfer** gewählt und beauftragt wurde.

1.2.1.2 Ausnahme: Auftrag an einen anderen Abschlussprüfer

Anstelle des bisherigen Abschlussprüfers ist ein **anderer Abschlussprüfer** insbesondere dann zu beauftragen,

- wenn **die Besorgnis der Befangenheit** gem. § 319 Abs. 2 HGB besteht oder
- der **bisherige** Wirtschaftsprüfer zwischenzeitlich **aus dem Berufsstand ausgeschieden** ist.
- AUDfIT®-Prüferhilfe 1/1:
 "Zeitliche Aspekte bei der Nachtragsprüfung nach § 316 Abs. 3 HGB"

1.2.2 Umfang der Nachtragsprüfung: "Soweit es die Änderung erfordert"

1.2.2.1 Gesetzlicher Inhalt der Nachtragsprüfung

Bei einer Nachtragsprüfung hat der Abschlussprüfer nach § 316 Abs. 3 Satz 1 HGB

- die geänderten Unterlagen
- erneut zu prüfen,
- soweit es die Änderung erfordert.



S. #195



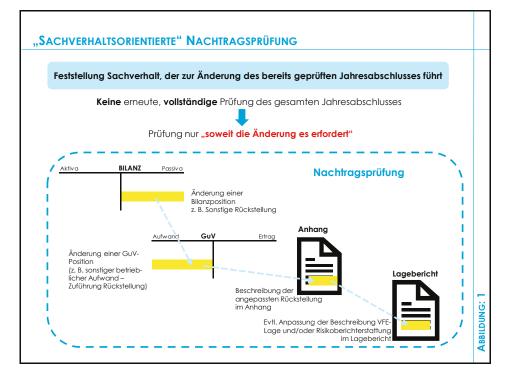


Abbildung 1: "Sachverhaltsorientierte" Nachtragsprüfung

Konkret bedeutet das, dass der Abschlussprüfer im Rahmen einer Nachtragsprüfung zu **prüfen** hat:

- 1. Ob die Änderung
 - Gesetz und
 - ggf. ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags/der Satzung

entspricht,

- 2. ob der Jahresabschluss
 - unter Berücksichtigung der vorgenommenen Änderungen
 - insgesamt
 - ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der VFE-Lage des Unternehmens

vermittelt und

- 3. ob ggf. Folgewirkungen der Änderungen
 - vollständig und
 - richtig

umgesetzt worden sind.



siehe Anlagenband

S. #196

S. #197

AUDflT®-Prüferhilfe 1/2:

"Beispiel 1: Umfang der Anpassung eines Abschlusses "soweit es die Änderung erfordert" und Auswirkung auf den Bestätigungsvermerk"

• AUDfIT®-Prüferhilfe 1/3:

"Beispiel 2: Umfang der Anpassung eines Abschlusses "soweit es die Änderung erfordert" und Auswirkung auf den Bestätigungsvermerk"

1.2.2.2 **Sechs** wesentliche Fragestellungen für die Durchführung der Nachtragsprüfung

Der Abschlussprüfer hat bei der **Prüfung des geänderten Abschlusses** zu hinterfragen:

- 1. Ist die Änderung rechtlich zulässig (sachlich und zeitlich)?
- 2. Welche Auswirkungen hat die Änderung auf die Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung?
- 3. Sind **Angaben im Anhang** zu den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, zu Methoden- oder Ausweisänderungen ergänzt bzw. korrigiert worden?
- 4. Wurde der **Gewinnverwendungsvorschlag** im Anhang falls notwendig angepasst?
- Sind die Angaben zur Lageberichterstattung anzupassen (z. B. Risikobericht oder Prognoseangaben)
- Hat die Änderung des Abschlusses Auswirkungen auf die Wesentlichkeitsgrenze der Abschlussprüfung? Welche Folgerungen sind
 - aus den bisher als unwesentlich eingestuften Fehlern zu ziehen,
 - die nun aufgrund veränderter Wesentlichkeitsgrenzen plötzlich wesentlich werden?
 - Können diese Fehler beseitigt werden, oder muss evtl. das Prüfungsurteil modifiziert werden?

1.3 Berichterstattung durch eigenständigen Nachtragsbericht oder als Ergänzung zum ursprünglichen Bericht

Der Abschlussprüfer hat gem. § 316 Abs. 3 Satz 2 HGB **über das Ergebnis seiner Nachtragsprüfung** im Rahmen eines Nachtragsprüfungsberichtes **zu berichten**.⁴

Der **ursprüngliche** Prüfungsbericht und der gesonderte **Nachtragsprüfungsbericht** sind stets als **Einheit** zu betrachten.

Sie dürfen **nur zusammen verwendet** und weitergegeben werden.

⁴ §§ 316 Abs. 3 Satz 2 i. V. m. § 321 Abs. 1 Satz 1 HGB



Ein entsprechender Hinweis ist in den Nachtragsprüfungsbericht aufzunehmen.

Hinweis:

Alternativ kann auch anstelle eines gesonderten Nachtragsprüfungsberichts eine **Ergänzung des ursprünglichen Prüfungsberichts** mittels **eines eigenständigen**, **gesonderten Abschnitts** "Nachtragsprüfung" vorgenommen werden.

In diesem Fall ist der Prüfungsbericht mit einem **Doppeldatum** zu versehen:

- Datum des ursprünglich erstatteten Prüfungsberichtes und
- Datum des Tages der **Unterzeichnung des Nachtragsprü- fungsberichts.**

Voraussetzung dafür ist allerdings, dass der Abschlussprüfer sicherstellen muss, dass ihm sämtliche Exemplare des ursprünglichen Abschlussberichts zurückgegeben werden.

Es wird für **vertretbar** gehalten, dass der Abschlussprüfer sich von sämtlichen Berichtsempfängern **die physische Vernichtung des ursprünglichen Prüfungsberichts bestätigen lässt**.⁵

1.4 Der Bestätigungsvermerk für eine Nachtragsprüfung

Über das Ergebnis der Nachtragsprüfung ist zu berichten und der Bestätigungsvermerk ist um einen gesonderten Abschnitt zu ergänzen.

1.4.1 Fall 1: Uneingeschränkt bleibt uneingeschränkt

1.4.1.1 Gesonderter Hinweis zur Nachtragsprüfung

In den Fällen, in denen

- sowohl der ursprüngliche als auch die
- aktuellen Bestätigungsvermerke
- uneingeschränkt sind,

ist ein **gesonderter Absatz** mit einem **Hinweis** in den **ursprünglich erteilten Bestätigungsvermerk** aufzunehmen.

Der Absatz ist mit der folgenden Überschrift zu versehen:

"Hinweis zur Nachtragsprüfung"

Er ist **unmittelbar vor** dem Ort und dem Datum der Unterzeichnung zu platzieren.⁶



⁵ Vgl. IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 145

THEMENBEREICH I:

Abbildung 2: Bestätigungsvermerk bei Nachtragsprüfungen

1.4.1.2 Beispiel aus der Praxis

Stand: 15.03.2024

Nach der Feststellung des Jahresabschlusses kamen mehrere Container aus Übersee an, die wochenlang unterwegs waren. Nach einiger Recherche kam der Geschäftsführer zu der Einsicht, dass die Ware als schwimmende Ware schon im letzten Jahresabschluss zum 31.12.2022 hätte in der Bilanz ausgewiesen werden müssen.

Der Wert der **nicht erfassten Ware beträgt 650 T€**. Das hat zur Folge, dass die folgenden Bilanz- und GuV-Positionen falsch sind:

- Vorräte
- Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
- Steuerrückstellungen
- Materialaufwand
- Steueraufwand

Die Änderungen sind im Rahmen der allgemeinen Angaben im Anhang zu erläutern.

Im Lagebericht werden die Angaben angepasst, die sich auf die geänderten Bilanz- bzw. Gewinn- und Verlustrechnungsposten beziehen.



⁶ Vgl. IDW PS 406 n.F. (10.2021), Tz. 14

Der Bestätigungsvermerk wird um einen zusätzlichen Hinweis am Ende des Vermerks ergänzt.⁷

Hinweis:

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

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

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

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

Bielefeld, den 24. Juni 202x

Pfiffig

Stand: 01.04.2024

Wirtschaftsprüfer"

1.4.2 Fall 2: Sonderfall Aktiengesellschaft

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

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

versehen werden.

Ansonsten ist der Feststellungs- und Gewinnverwendungsbeschluss **nichtig**.⁸

⁸ Vgl. § 173 Abs. 3 AktG (für GmbH analog)



⁷ Vgl. IDW PS 406 n.F. Anlage 5

Hat der Abschlussprüfer im Rahmen der Nachtragsprüfung Einwendungen, sollte er

- in der Formulierung des Bestätigungsvermerks klarstellen,
- ob sich diese Einwendungen gegen
 - den ursprünglichen Abschluss oder
 - die Änderungen

richten.

Praxistipp für eine Ergänzung des Absatzes zur Nachtragsprüfung im BSV:

"Die Nachtragsprüfung hat zu keinen Einwendungen geführt" oder

"Die **Einschränkung** des Prüfungsurteils/der Prüfungsurteile **bezieht sich auf eine Änderung**, die Gegenstand der Nachtraasprüfuna war."⁹

1.4.3 Fall 3: Aus uneingeschränkt wird modifiziert (oder umgekehrt)

1.4.3.1 Beseitigung eines Mangels durch die Änderungen

Kann aufgrund der Nachtragsprüfung ein Mangel beseitigt werden, der ursprünglich zu einer Einschränkung oder Versagung geführt hat, ist das **Prüfungsurteil neu zu formulieren**.

1.4.3.2 Begründung eines neuen Mangels durch die Änderungen

Das gleiche gilt für den eher theoretischen Fall, dass **ein neuer Mangel begründet** wird, wenn beispielsweise

- der Lagebericht nach Änderung des Jahresabschlusses mit diesem nicht mehr in Einklang steht
- aufgrund der Änderungen die Wesentlichkeit angepasst werden musste und ein ursprünglich unwesentlicher Fehler nun wesentlich ist und dieser nicht geändert wird.

Auch in diesem Fall ist das Prüfungsurteil neu zu formulieren.

 $^{^{9}}$ Vgl. WP-Handbuch 18. Auflage, 2023, Kapitel N Tz. 45.



1.4.4 Zusammenfassende Darstellung der Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk

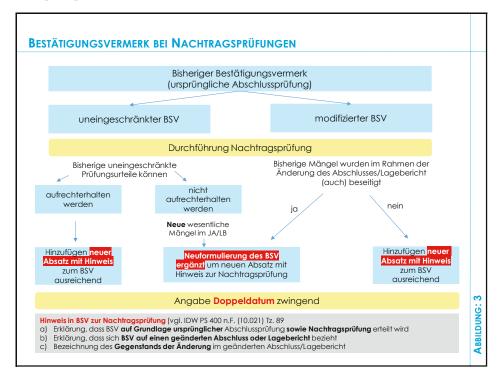


Abbildung 3: Bestätigungsvermerk bei Nachtragsprüfungen

1.5 Rechtsfolgen einer unterlassenen Nachtragsprüfung

Die Nachtragsprüfung ist **gesetzlich** genauso **zwingend** vorgeschrieben wie die reguläre Abschlussprüfung.

Selbst wenn alle Beteiligten darauf verzichten wollen, muss die Nachtragsprüfung dennoch durchgeführt werden.

Sofern eine erforderliche Nachtragsprüfung nicht durchgeführt wurde, führt dies zu denselben Konsequenzen, wie bei einer unterbliebenen "regulären" Abschlussprüfung.

1.5.1 Folge Nr. 1: Nichtigkeit des Jahresabschlusses

Der Abschluss von Kapitalgesellschaften **kann** ohne eine gesetzliche Abschlussprüfung und Nachtragsprüfung **nicht festgestellt** werden.

Der Abschluss wäre somit **nichtig**. 10

1.5.2 Folge Nr. 2: Ordnungsgeld für gesetzliche Vertreter

Die **Beauftragung** zur ursprünglichen, gesetzlichen und ggf. zur Nachtragsprüfung des Abschlusses obliegt den **gesetzlichen Vertretern**.

¹⁰ Vgl. § 256 Abs. 1 Nr. 2 AktG (für GmbH nach BGH-Rechtsprechung analog)



Kommen die gesetzlichen Vertreter dieser Pflicht nicht nach, kann gegen sie ein **Ordnungsgeldverfahren nach § 335 HGB** eingeleitet werden.

1.5.3 Folge Nr. 3: Nichtigkeit des Gewinnverwendungsbeschlusses

Mangels Feststellung des (geänderten) Jahresabschlusses kommt es auch zur **Nichtigkeit von Gewinnverwendungsbeschlüssen**, die auf der Grundlage eines unwirksam festgestellten Jahresabschlusses erfolgt sind.¹¹

Eventuell bereits vorgenommene Gewinnausschüttungen

- wurden dann ohne Rechtsgrund geleistet und
- führen zu einer ungerechtfertigten Bereicherung der Gesellschafter

Die Gesellschafter sind gem. § 812 Abs. 1 Satz 1 BGB zur Rückzahlung der vereinnahmten Gewinnausschüttungen verpflichtet.

1.5.4 Folge Nr. 4: Offenlegungspflicht kann nicht erfüllt werden

Nach § 325 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB ist bei einer gesetzlichen Pflichtprüfung neben dem Jahresabschluss und Lagebericht **auch der Bestätigungsvermerk** mit einzureichen.

Auch bei einer **Änderung des Abschlusses** ist dieser zusammen mit dem Bestätigungsvermerk ggf. erneut offenzulegen.¹²

Sofern die Nachtragsprüfung nicht durchgeführt wurde, kann auch kein – um den entsprechenden Hinweis zur Nachtragsprüfung – ergänzter und damit vollständiger Bestätigungsvermerk beim Bundesanzeiger eingereicht werden.

Mit der Festsetzung von entsprechenden **Bußgeldern** ist zu rechnen.

1.6 Besondere Sachverhaltskonstellationen

1.6.1 Sonderfall 1: Freiwillige Jahresabschlussprüfung

Bei einer **freiwilligen Jahresabschlussprüfung** gelten grundsätzlich die Vorschriften zur Nachtragsprüfung **analog** zur gesetzlichen Abschlussprüfung.

Es besteht auch bei der freiwilligen Abschlussprüfung

• grundsätzlich die Verpflichtung,



¹¹ Vgl. § 253 Abs. 1 Satz 1 AktG

¹² Vgl. § 325 Abs. 1b HGB

- bei einschlägigen Änderungen des Abschlusses/Lageberichts
- eine Nachtragsprüfung durchzuführen.

1.6.2 Sonderfall 2: "Update-Beurteilung" der Bestandsgefährdung

Im Rahmen der Nachtragsprüfung besteht grundsätzlich **keine Verpflichtung**, die Annahme zur Beurteilung der Unternehmensfortführung **erneut umfangreich zu überprüfen**.

Nach den allgemeinen Grundsätzen erfolgt die

- Einschätzung der gesetzlichen Vertreter
- über die Fähigkeit zur Unternehmensfortführung
- bis zum Zeitpunkt der Beendigung der Aufstellung des Abschlusses/Lageberichts,
- **unbeeinflusst** davon, ob es sich um
 - wertaufhellende oder
 - o wertbegründende Ereignisse

handelt.13

Stand: 15.03.2024

1.6.2.1 Neubeurteilungen erforderlich

Da durch die Änderung des Abschlusses der "Aufstellungszeitpunkt" nach hinten verlagert wird, sind auch die Ereignisse bis zu diesem Datum zu berücksichtigen.

Somit sind die

- Erkenntnisse bis zum Abschluss der "geänderten" Aufstellung des Jahresabschlusses/Lageberichts
- über eine ggf. nicht mehr gerechtfertigte Annahme der Unternehmensfortführung
- **bei der Änderung** des Jahresabschlusses/Lageberichts zu berücksichtigen.

Der Abschlussprüfer hat

- seine Beurteilung zur Annahme der Unternehmensfortführung
- ggf. zu **aktualisieren** und sofern notwendig-
- seine Ausführungen im Hinweis zur Nachtragsprüfung zum Bestätigungsvermerk und im Prüfungsbericht

zu ergänzen bzw. anzupassen.14

¹⁴ Vgl. Beck'scher Bilanzkommentar, 12. Auflage 2020, § 322 HGB Tz. 66 ff.



¹³ Vgl. IDW PS 270 n.F. (10.2021), Tz. 7

1.6.2.2 Rückwirkung auf ursprüngliche Wesentlichkeitsgrenzen

Die Änderungen des Abschlusses, die im Rahmen der Nachtragsprüfung geprüft werden, können **Einfluss** haben auf

- die Entscheidungsfindung der ursprünglichen Abschlussprüfung,
- indem die Änderungen des Abschlusses zu einer Minderung einer Bezugsgröße führen
- die bei der (ursprünglichen) Ermittlung der Wesentlichkeit zugrunde gelegt wurden.

Als **Beispiel** wäre eine **deutliche Reduzierung des Jahresüber-schusses oder der Bilanzsumme** infolge der Neuausübung des Wahlrechtes zur außerplanmäßigen Abschreibung von Finanzanlagen zu nennen.

In solchen Fällen ist es denkbar, dass

- im Rahmen der **ursprünglichen Prüfung als unwesentlich** eingeschätzte Fehler
- nach Änderung des Abschlusses
- nunmehr als wesentlich

einzustufen sind.

Stand: 15.03.2024

Werden diese aufgrund der geänderten Bilanzierung **plötzlich** als wesentlich einzustufende Fehler nicht korrigiert, wäre ggf. der Bestätigungsvermerk einzuschränken oder zu versagen.

1.6.3 Sonderfall 3: Es erfolgt eine erneute Beurteilung der Feststellungen

Es sind Fälle denkbar, in denen die Unterzeichner des ursprünglichen Bestätigungsvermerks und die Nachtragsprüfer nicht identisch sind, aber alle derselben, bestellten WPG angehören.

In diesem Fall könnte

- ergänzend zur Doppeldatierung und
- den Unterschriften der Nachtragsprüfung
- die Namen der ursprünglichen Unterzeichner mit dem Zusatz "gez."

angegeben werden.

"Für die Abschlussprüfung: Baden-Baden, 23.06.2023

gez. A. Müller Wirtschaftsprüfer

gez. B. Meier Wirtschaftsprüferin



> Begrenzt auf die im Hinweis zur Nachtragsprüfung genannte(n) Änderung(en): Baden-Baden, 21.07.2023

A. Pfiffig Wirtschaftsprüferin

B. Pfiffig Wirtschaftsprüfer"

Sonderfall 4: Änderungen des Jahresabschlusses im Rahmen 1.6.4 der Hauptversammlung

"Gem. § 173 Abs. 1 AktG stellt die Hauptversammlung den Jahresabschluss fest, wenn

- der Vorstand und Aufsichtsrat beschlossen haben, die Feststellung des Jahresabschlusses der Hauptversammlung zu überlassen, oder
- der Aufsichtsrat den Jahresabschluss nicht gebilligt hat.

In diesen Fällen muss gem. § 173 Abs. 3 AktG eine Nachtragsprüfung erfolgen.

Außerdem muss ein hinsichtlich der Änderungen uneingeschränkter Bestätigungsvermerk binnen von zwei Wochen erteilt worden sein.

Ansonsten sind sowohl die Feststellung, der Gewinnverteilungsbeschluss und der Jahresabschluss nicht mehr wirksam."

1.7 Turbulenzen in der Wirtschaft – Aktueller Anstieg von Nachtragsprüfungen

1.7.1 **Empirischer Befund**

Stand: 15.03.2024

Anlass dieses Beitrags war eine Untersuchung von Thorben Tiedemann M.Sc. und Prof. Dr. Nicole V. S. Ratzinger-Sakel über Nachtragsprüfungen.

Gezielt wurde auf die Verbreitung und Anlässe für Nachtragsprüfungen bei Unternehmen im CDAX von 2009 bis 2020.

In den Jahren 2009 bis 2020 fanden im CDAX insgesamt 54 Nachtragsprüfungen statt, die auf die folgenden Gründe zurückzuführen sind:





Änderungsgrund	Anzahl
ESEF (Name Offenlegungspflichten von Daten)	12
Corona-Krise	8
Berichtigung von Fehlern	7
Änderung der Gewinnverwendung und/oder Entnahme Gewinnrücklagen	7
Unternehmenstransaktionen	4
Änderung Vorstandsvergütung	3
Wertberichtigung bei verbundenen und/oder assoziierten Unternehmen	2
Sonstige / Unklar	13

Hier wurde insbesondere in den Jahren 2009 und 2019/2020 ein deutlicher Anstieg der Nachtragsprüfungen festgestellt.

Während in den Jahren dazwischen im CDAX zwischen 0 und 5 Nachtragsprüfungen zu verzeichnen waren, stieg die Anzahl betrug die Zahl der Nachprüfungen in

- 2009 **8**
- 2019 **9** und
- 2020 16

Stand: 15.03.2024

1.7.2 Gründe für den aktuellen Anstieg

Auffällig ist es, dass es sich bei den Jahren mit jeweils deutlichen Anstiegen um **Krisenjahre** handelt.

Während es bei 2009 um die Nachwirkungen der Finanz- und Wirtschaftskrise handelt, handelte es sich für 2019 um das erstmalige Auftreten der Corona-Krise.

Für das erstmalige Auftreten der Corona-Krise kam erschwerend hinzu, dass das Bekanntwerden genau in den Zeitraum der regelmäßigen Abschlusserstellung – und Prüfung fiel (1. Quartal 2024).

Der erneute **Anstieg in 2020 ist** hingegen zum großen Teil auf die **neu eingeführten Offenlegungs- und Prüfungspflichten, die sich aus dem ESEF-UG** ergeben, zurückzuführen, die in den Unternehmen teils anfangs nicht korrekt umgesetzt wurden.¹⁵

¹⁵ Vgl. T. Tiedemann M.Sc. und Prof. Dr. Nicole V.S. Ratzinger-Sakeml – Nachtragsprüfungen gemäß § 316 Abs. 3 HGB" in WPg 11/2022, S. 614





S. #195

S. #196

S. #197

1.8 AUDfIT®-Prüferhilfen zu diesem Thema

• AUDfIT®-Prüferhilfe 1/1:

"Zeitliche Aspekte bei der Nachtragsprüfung nach § 316 Abs. 3 HGB"

• AUDfIT®-Prüferhilfe 1/2:

"Beispiel 1: Umfang der Anpassung eines Abschlusses "soweit es die Änderung erfordert" und Auswirkung auf den Bestätigungsvermerk"

• AUDfIT®-Prüferhilfe 1/3:

"Beispiel 2: Umfang der Anpassung eines Abschlusses "soweit es die Änderung erfordert" und Auswirkung auf den Bestätigungsvermerk"



tand: 15.03.2024

Seite #20

THEMA 2: Die zehn wichtigsten Fakten zum neuen Ertragsteuerinformationsbericht



FACHLICH ANSPRUCHSVOLLES WISSEN ZUR RECHNUNGSLEGUNG UND PRÜFUNG

2. Die zehn wichtigsten Fakten zum neuen Ertragsteuerinformationsbericht

			Seite
2.1	Neue nen	Pflicht zur Offenlegung von Ertragsteuerinformatio-	#22
2.2	Zielsetz	zung	#23
2.3	Neue Pflicht für multinationale und umsatzstarke Unternehmen		#23
2.4	Verschiedene gesetzliche Pflichten für inländische Unter- nehmen		
	2.4.1	Mutterunternehmen	#24
	2.4.2	Tochterunternehmen / Zweigniederlassungen	#25
	2.4.3	Stufe 1: Aufforderung des (ausländischen) Mutter- unternehmens zur Berichterstattung	#25
	2.4.4	Stufe 2: Offenlegung	#27
2.5	Die vie	er allgemeinen Angabepflichten	#28
2.6	Die sieben weiteren, länderbezogenen Angabepflichten		#28
2.7	Ermittlung der Angaben wahlweise nach unterschiedlichen Vorschriften		#29
	2.7.1	Maßgabe bilanzrechtlicher Vorgaben	#29
	2.7.2	Maßgabe nach § 138a AO (länderbezogener Bericht)	#29
2.8	Erleichterungen für Unternehmen (Umfang und Zeitpunkt der Offenlegung)		#29
2.9	(Eingeschränkte) Prüfungspflicht des Ertragsteuerinformationsberichts		#30
	2.9.1	Grundsätzlich nur formale Prüfung durch den Abschlussprüfer	#30
	2.9.2	Inhaltliche Prüfung nur bei gesonderter Beauftragung	#30
	2.9.3	Ergänzung Bestätigungsvermerk notwendig	#30
2.10	Eine Nichterfüllung der neuen Berichtspflicht führt zu Sanktionen		#31
2.11	Zeitliche Anwendung ab 2025		#31
2.12	AUDfIT®-Prüferhilfen zu diesem Thema		#32
2 13	AUDfIT®-Rechtsvorschriften zu diesem Thema		#32



FACHLICH ANSPRUCHSVOLLES WISSEN ZUR

RECHNUNGSLEGUNG UND PRÜFUNG

Neue Pflicht zur Offenlegung von Ertragsteuerinforma-2.1 tionen

Am 22. Juni 2023 ist

- das Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2101 (Ertragsteuerinformationsbericht-Umsetzungsgesetz)
- im Hinblick auf die Offenlegung
- von Ertragsteuerinformationen
- durch **bestimmte** Unternehmen und Zweigniederlassungen

in Kraft getreten.

Es ergänzt das HGB um 17 neue Paragrafen.

Dritte	s Buch: Handelsbücl	her
Erste	Abschnitt:	Vorschriften für alle Kaufleute §§ 238-263 HGB
Zweiter Abschnitt:		Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften sowie bestimmte Personenhandelsgesellschaften §§ 264-335
Dritte	er Abschnitt:	Ergänzende Vorschriften für eingetragene Genossenschaften §§ 336-339
Vierter Abschnitt:		Ergänzende Vorschriften für Unternehmen bestimmter Geschäftszweige §§ 340-341p (neu: §§ 340-342p)
	1. Unterabschnitt:	Ergänzende Vorschriften für Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute §§ 340-3400
	2. Unterabschnitt:	Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds §§ 341-341p
	3. Unterabschnitt:	Bestimmte Unternehmen des Rohstoffsektors §§ 341q-341y
Neu	4. Unterabschnitt:	Bestimmte umsatzstarke multinationale Unternehmen und Konzerne §§ 342-342p
Fünfter Abschnitt:		Privates Rechnungslegungsgremium, Rechnungslegungsbeirat §§ 342 q , 342 r

Abbildung 4: (Wesentliche) Anpassung HGB durch neue Regelungen (§§ 342 ff. HGB)

AUDfIT®-Prüferhilfe 2:

"Der neue Ertragsteuerinformationsbericht multinationaler umsatzstarker Unternehmen nach § 342 ff HGB"

AUDfIT®-Rechtsvorschrift 2/1:

"Gesetzestext der neuen HGB-Vorschriften"

AUDfIT®-Rechtsvorschrift 2/2:

"BMF-Monatsbericht Februar 2017 (steuerlicher Bericht)"





S. #198

S. #262

S. #264

2.2 Zielsetzung

Ziel des neuen länderspezifischen Berichts (**Public Country-by-Country-Reporting**) über Ertragsteuerinformationen ist es,

- eine öffentliche Debatte darüber zu ermöglichen,
- ob die in der EU tätigen Konzerne
- tatsächlich dort Steuern zahlen.
- wo die **Gewinne erwirtschaftet** werden.

2.3 Neue Pflicht für multinationale und umsatzstarke Unternehmen

Die Verpflichtung zur **Erstellung eines Ertragsteuerinformationsberichts** betrifft folgende Unternehmen:

Multinationale umsatzstarke Unternehmen und Konzerne.

- die in der EU
 - o entweder ansässig sind
 - o oder **Tochterunternehmen/Zweigniederlassungen** einer bestimmten Größe haben,
- sollen Ertragsteuerinformationen aufgeschlüsselt
 - o nach Mitgliedstaaten der **EU** und
 - o bestimmten weiteren Steuerhoheitsgebieten,
- in denen die

Stand: 15.03.2024

Geschäftstätigkeit ausgeübt wird,

transparent machen.



Abbildung 5: Allgemeine Voraussetzungen für Ertragsteuerinformationsbericht

2.4 Verschiedene gesetzliche Pflichten für inländische Unternehmen

2.4.1 Mutterunternehmen

Stand: 15.03.2024

Ein Mutterunternehmen eines Konzernverbundes mit Sitz im Inland ist **stets selbst** zur Erstellung eines Berichtes verpflichtet.



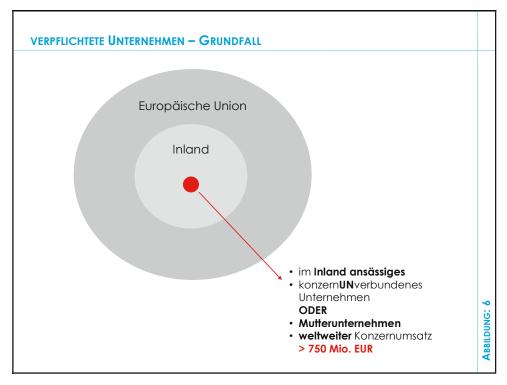


Abbildung 6: Zur Berichterstattung verpflichtete Unternehmen – Grundfall

2.4.2 Tochterunternehmen / Zweigniederlassungen

Bei inländischen Tochterunternehmen kann es zu einem zweistufigen Vorgehen kommen.

Stufe 1:	Aufforderung des Mutterunternehmens zur Berichterstattung
Stufe 2:	Offenlegung

2.4.3 Stufe 1: Aufforderung des (ausländischen) Mutterunternehmens zur Berichterstattung

Das Tochterunternehmen muss das Mutterunternehmen zur Erstellung eines Ertragsinformationsberichts **auffordern** (Variante 1).



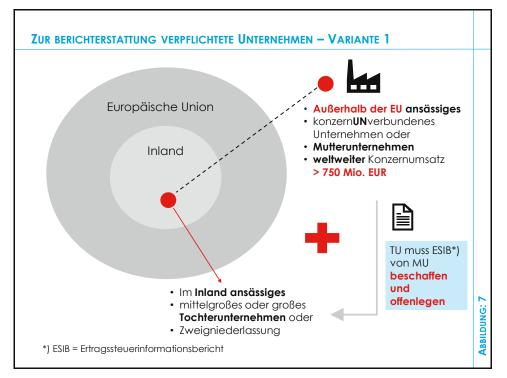


Abbildung 7: Zur Berichterstattung verpflichtete Unternehmen – Variante 1

Kommt das Mutterunternehmen dieser Verpflichtung nicht nach,

- muss das Tochterunternehmen
- mit dem ihm zur Verfügung stehenden Informationen
- selbst einen Ertragsteuerinformationsbericht erstellen und
- zusammen mit einer entsprechenden Erklärung (dass das Mutterunternehmen den Bericht nicht liefert)

offenlegen (Variante 2).



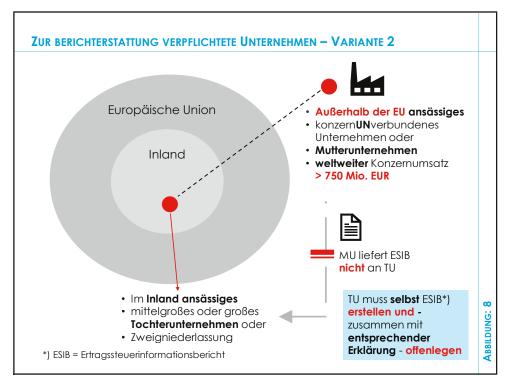


Abbildung 8: Zur Berichterstattung verpflichtete Unternehmen – Variante 2

2.4.4 Stufe 2: Offenlegung

Stand: 15.03.2024

Das berichtspflichtige Unternehmen hat den Bericht

- innerhalb von 12 Monaten nach dem Geschäftsjahresende im
- Unternehmensregister offenzulegen und
- im **Internet** für mindestens **fünf Jahre** zu veröffentlichen.

Sofern ein

- Mutterunternehmen außerhalb der EU
- einen Bericht nach den Regelungen des HGBs erstellt,
- auf seiner Internetseite veröffentlicht und
- (ein anderes) in der **EU-ansässiges Tochterunternehmen** den Bericht **offenlegt**,

ist dies ausreichend.



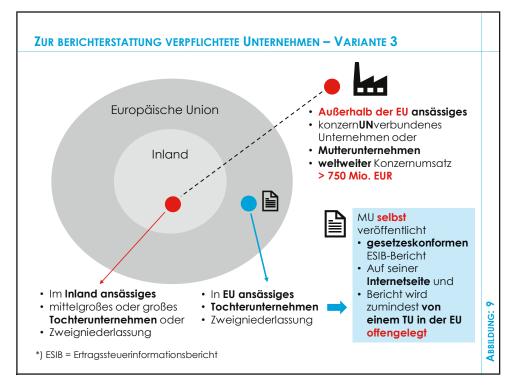


Abbildung 9: Zur Berichterstattung verpflichtete Unternehmen – Variante 3

2.5 Die vier allgemeinen Angabepflichten

Nach § 342h Abs. 1 HGB muss der Ertragsteuerinformationsbericht folgende allgemeine Angaben enthalten:

- 1. Name des obersten Mutterunternehmens bzw. des unverbundenen Unternehmens
- 2. Berichtszeitraum
- 3. die dem Bericht zugrundeliegende Währung
- 4. Namen aller Tochterunternehmen, die ihren Sitz entweder in der EU oder in einem Steuerhoheitsgebiet haben, die in Anhang I oder II der EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke aufgeführt sind.

2.6 Die sieben weiteren, länderbezogenen Angabepflichten

Nach § 342h Abs. 2 HGB gibt es weitere Angabepflichten, die nach § 342i Abs. 1 HGB bezogen auf die einzelnen betroffenen Länder zu machen sind:

- Beschreibung der Art der Geschäftstätigkeit der einbezogenen Unternehmen
- 2. Zahl der Arbeitnehmer im Berichtszeitraum



- 3. Erträge im Berichtszeitraum, einschließlich der Erträge aus Geschäften mit nahestehenden Unternehmen und Personen
- 4. Gewinn oder Verlust vor Ertragsteuern im Berichtszeitraum
- 5. Für den Berichtszeitraum zu zahlende Ertragsteuer
- 6. Im Berichtszeitraum **gezahlte Ertragsteuer** auf Kassenbasis
- 7. **Einbehaltene Gewinne** am Ende des Berichtszeitraums.

Die Berichterstattung hat grundsätzlich länderbezogen zu erfolgen (Public Country-by-Country-Reporting).

2.7 Ermittlung der Angaben wahlweise nach unterschiedlichen Vorschriften

Maßgabe bilanzrechtlicher Vorgaben 2.7.1

Die bilanzrechtlichen Vorgaben, ausgehend vom handelsrechtlichen Jahresabschluss, sind in § 342h Abs. 3 HGB konkretisiert.

Die Angaben im Ertragsinformationsbericht sollen möglichst mit den Angaben in den Jahresabschlüssen der einbezogenen Unternehmen übereinstimmen.

2.7.2 Maßgabe nach § 138a AO (länderbezogener Bericht)

Diese Alternative der vollumfänglichen Informationsermittlung nach steuerrechtlichen Vorgaben ist in § 342h Abs. 4 HGB geregelt und stellt eine Erleichterung für die betroffenen Unternehmen dar.

Derart große Unternehmen müssen bereits seit 2016 einen länderbezogenen Bericht nach § 138a AO aufstellen und an das Bundeszentralamt für Steuern übermitteln.

Bei Wahl der steuerlich orientierten Ermittlungsmethode kann auf vorhandenes Datenmaterial und Ermittlungsprozesse zurückgegriffen werden.

Erleichterungen für Unternehmen (Umfang und Zeit-2.8 punkt der Offenlegung)

Der Ertragsteuerinformationsbericht ist in maschinenlesbarer elektronischer Form unter Verwendung eines Musterformblatts im Unternehmensregister offenzulegen. 16

Sollte die Offenlegung einzelner Informationen erheblich nachteilig sein, dürfen einzelne Angaben weggelassen werden.

¹⁶ Vgl. § 342l HGB; Formblatt und Datenformat werden von EU-Kommission noch bekannt gegeben



Diese Angaben müssen jedoch innerhalb von vier Jahren nachgeholt werden.

Angaben zu den **Steuerhoheitsgebieten** (Black- und Grey-List) **müssen immer** gemacht werden.¹⁷

2.9 (Eingeschränkte) Prüfungspflicht des Ertragsteuerinformationsberichts

2.9.1 Grundsätzlich nur formale Prüfung durch den Abschlussprüfer

Der Ertragsteuerinformationsbericht ist **inhaltlich** vom **Aufsichts- rat** zu prüfen.

Der **Abschlussprüfer** hat **nur formal** zu prüfen, ob

- eine Pflicht zur Erstellung eines Berichts besteht,
- diese Pflicht erfüllt und
- der Bericht offengelegt wurde.

Hinweis:

Stand: 15.03.2024

§ 317 Abs. 3b HGB wird wie folgt ergänzt:

"Der Abschlussprüfer des Jahresabschlusses hat im Rahmen der Prüfung **auch zu beurteilen**, **ob** die Kapitalgesellschaft

- für das Geschäftsjahr, das demjenigen Geschäftsjahr vorausging, für dessen Schluss der zu prüfende Jahresabschluss aufgestellt wird, zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 verpflichtet war und
- 2. im Falle der Nummer 1 ihre dort genannte **Verpflichtung zur Offenlegung erfüllt hat**."

2.9.2 Inhaltliche Prüfung nur bei gesonderter Beauftragung

Eine **inhaltliche Prüfung** einzelner Aufgaben durch den Abschlussprüfer hat **nur** bei einer **freiwilligen Beauftragung** zu erfolgen.

2.9.3 Ergänzung Bestätigungsvermerk notwendig

Der **Bestätigungsvermerk** ist um einen entsprechenden Abschnitt zu **ergänzen**.

^{17 &}quot;Schwarze Liste": nicht kooperativer L\u00e4nder und Gebiete f\u00fcr Steuerzwecke; "Graue Liste": L\u00e4nder und Gebiete, die noch nicht alle internationalen Steuerstandards erf\u00fcllen, aber sich zur Kooperation verpflichtet haben. Die Listen werden im EU-Amtsblatt ver\u00f6ffentlicht; https://www.consilium.europa.eu/de/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/



Hinweis:

§ 322 Abs. 1 Satz 4 HGB wird wie folgt gefasst:

"Über das **Ergebnis der Prüfungen** nach § 317 Abs. 3a und 3b ist **jeweils in einem besonderen Abschnitt zu berichten**."

2.10 Eine Nichterfüllung der neuen Berichtspflicht führt zu Sanktionen

Wird ein

- grundsätzlich erforderlicher Ertragsteuerinformationsbericht
- nicht erstellt und/oder
- nicht offengelegt,
- können jeweils Ordnungs- und Bußgelder von bis zu 250.000 EUR

festgesetzt werden.¹⁸

2.11 Zeitliche Anwendung ab 2025

Nach Art. 90 EGHGB sind die Vorschriften erstmals für nach dem 21. Juni 2024 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden.

Bei kalendergleichem Geschäftsjahr ergibt sich nachfolgendes Bild:

Erstellung des ersten Berichts in 2026 für das Geschäftsjahr 2025.



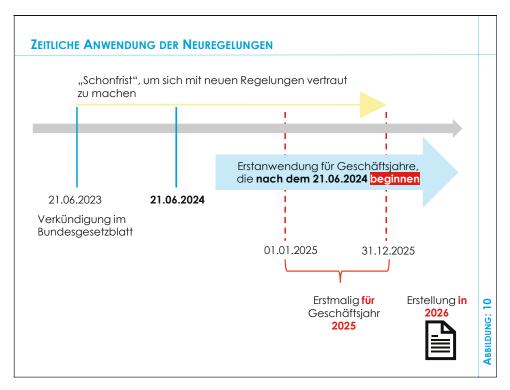


Abbildung 10: Zeitliche Anwendung der Neuregelungen

Fazit:

Stand: 15.03.2024

- Die Unternehmen müssen in 2024 bereits feststellen/prognostizieren, ob die neuen Berichtspflicht greift.
- In 2025 sind Vorbereitungen derart zu treffen, dass die erste Berichterstattung im 1. Quartal 2026 erfolgen kann.
- Der Auftrag an den Abschlussprüfer ist gaf, entsprechend zu erweitern.

AUDfIT®-Prüferhilfen zu diesem Thema 2.12

AUDfIT®-Prüferhilfe 2:

"Der neue Ertragsteuerinformationsbericht multinationaler umsatzstarker Unternehmen nach § 342 ff HGB"

AUDfIT®-Rechtsvorschriften zu diesem Thema 2.13

- AUDfIT®-Rechtsvorschrift 2/1:
 - "Gesetzestext der neuen HGB-Vorschriften"
- AUDfIT®-Rechtsvorschrift 2/2:
 - "BMF-Monatsbericht Februar 2017 (steuerlicher Bericht)"





S. #198

S. #262

S. #264

Seite #33

THEMA 3:

Themenreihe:
Umgang mit Unternehmen in
wirtschaftlicher Schieflage (Teil 1)



FACHLICH ANSPRUCHSVOLLES WISSEN ZUR RECHNUNGSLEGUNG UND PRÜFUNG

3. Themenreihe: Umgang mit Unternehmen in wirtschaftlicher Schieflage (Teil 1)

			Seite
3.1	.1 Warum benötige ich als Wirtschaftsprüfer / Steuerber Expertise im Umgang mit Unternehmen in wirtschaftlig Schieflage?		
	3.1.1	Bandbreite von Aufgaben und Fragestellungen des WP/StB	#36
	3.1.2	Perspektive 1: Im Auftrag des Gläubigerunternehmens kann der Wirtschaftsprüfer unterschiedliche Rollen einnehmen	#36
	3.1.3	Perspektive 2: Der Wirtschaftsprüfer ist für das sa- nierungsbedürftige Unternehmen (Schuldner) tätig	#37
	3.1.4	Anwendungsbeispiel	#39
3.2	(Neue	e) gesetzliche Sanierungsmöglichkeiten	#40
	3.2.1	Realwirtschaft und Berater: Gegenwärtig (2022- 2024) geringe praktische Erfahrungen mit StaRUG	#40
	3.2.2	Basis- Know-how StaRUG	#41
3.3	Exkurs	: Krisensituation im Unternehmen	#41
	3.3.1	Krisenstufen	#41
3.4	Mögli	chkeiten und Wege einer Restrukturierung	#43
3.5	Voraussetzungen für die Anwendung des StaRUG		#44
	3.5.1	Drohende Zahlungsunfähigkeit	#44
	3.5.2	Restrukturierungsfähigkeit nach § 30 StaRUG	#44
	3.5.3	Entscheidungsträger	#45
3.6	Hande	elnde Personen	#45
	3.6.1	Unternehmensnahe Beteiligte	#45
	3.6.2	Bestandsaufnahme: Beiträge und Risiken der inter- nen Verfahrensbeteiligten	#46
	3.6.3	Externe Beteiligte	#47
	3.6.4	Beiträge der Risiken durch die externen Verfahrensbeteiligten	#48
3.7	ternel	ck Teile 2 und 3 zur Themenreihe: "Umgang mit Un- nmen in wirtschaftlicher Schieflage" in UWP 2 2024 WP 3 2024	#48



Die Wirtschaft in Deutschland war in den vergangenen Jahrzehnten geprägt von Wachstum.

Unsere Aufgabe als Begleiter der Realwirtschaft oder der Finanzwirtschaft bestand u.a. einzig darin,

- die Chancen für die Unternehmen zu optimieren, während
- die Risiken der künftigen Entwicklung meist von untergeordneter Bedeutung waren.

Das wirtschaftliche Umfeld hat sich in den zurückliegenden Jahren für viele

- Branchen,
- Wirtschaftszweige und
- in mancherlei Hinsicht für alle Akteure in der Wirtschaft

grundlegend geändert.

Die Gründe der Polykrise sind allseits bekannt und inhaltlich eng miteinander verzahnt.

Es ergeben sich für manche unternehmerischen Einheiten auch Zwickmühlen ohne erkennbare Auswege, z. B. erhöhte Energiekosten bei stärker werdendem Kostendruck aufgrund der anstehenden Nachhaltigkeitstransformation.

3.1 Warum benötige ich als Wirtschaftsprüfer / Steuerberater Expertise im Umgang mit Unternehmen in wirtschaftlicher Schieflage?

Nach der Corona-Krise folgte unmittelbar der Ukraine-Krieg, was einherging mit beispielsweise

- steigenden Preisen im Energiebereich
- steigenden Preisen auch in allen übrigen Bereichen (Inflation)
- steigenden Zinsen
- Unterbrechungen von Lieferketten
- einer wachsenden Unsicherheit.

Dazu kommt der Umbau der Wirtschaft zur CO²-Neutralität.

Daneben müssen sich Unternehmen weiteren Herausforderungen stellen, z. B.:

- Wettbewerbsfähigkeit
- Klimawandel
- Europas Rolle in multipolarer Welt
- Entwicklungen neuer Technologien
- Demokratie in Deutschland und Europa



- Bildungssystem
- Bürokratie
- Demografischer Wandel
- Krieg in der Ukraine
- Soziale Ungleichheit
- Inflation
- Europäische Einigung

Die steigende Anzahl der Insolvenzen dokumentiert diesen Trend unverkennbar.

Somit kommen Wirtschaftsprüfer bei ihrer Tätigkeit vermehrt mit Unternehmen, die sich in Krisensituationen befinden, in Kontakt.

Die Konfrontation mit generellen Fragestellungen kann in **verschiedenen Tätigkeitsbereichen** erfolgen, und zwar im Rahmen

- der Jahresabschlussprüfung,
- der Jahresabschlusserstellung und
- der Beratung.

3.1.1 Bandbreite von Aufgaben und Fragestellungen des WP/StB

Sanierungsrelevante Fragestellungen können

- auf der einen Seite als Beauftragter des Schuldners und auf der
- anderen Seite als Auftragnehmer des Gläubigers erfolgen.

3.1.2 Perspektive 1: Im Auftrag des Gläubigerunternehmens kann der Wirtschaftsprüfer¹⁹ unterschiedliche Rollen einnehmen

3.1.2.1 Ersteller des Jahresabschlusses

Im Rahmen der **Erstellung eines Jahresabschlusses** für ein Unternehmen, das **Gläubiger** eines in wirtschaftliche Schieflage geratenen Unternehmens ist, hat sich der Wirtschaftsprüfer insbesondere folgende Fragen zu stellen:

- Wie sind die Forderungen vor/während/nach Abschluss des Sanierungsverfahrens zu bewerten und auszuweisen?
- Gibt es ergänzende Anhangangabepflichten?

¹⁹ Im Folgenden wird nur noch vom "Wirtschaftsprüfer" gesprochen. Die Pflichten betreffen aber genauso die Steuerberater.



THEMENBEREICH I: FACHLICH ANSPRUCHSVOLLES WISSEN ZUR

RECHNUNGSLEGUNG UND PRÜFUNG

3.1.2.2 Tätigkeit als Abschlussprüfer

Ähnliche Fragestellungen ergeben sich, wenn der Wirtschaftsprüfer den Auftrag zur Durchführung einer freiwilligen oder gesetzlichen Abschlussprüfung des Gläubigerunternehmens erhalten hat:

- Wurden die Forderungen bzw. alle weiteren Vermögensgegenstände zutreffend angesetzt, bewertet und ausgewiesen?
- Sind ergänzende Angaben im Anhang erforderlich?
- Steht die **Prognoseberichterstattung** im Einklang zu den besonderen Umständen; evtl. im Einklang mit "IDW S6-Gutachten"?

3.1.2.3 Tätigkeit als Berater des Gläubigerunternehmens

Ein Gläubiger eines Krisenunternehmens, der einen Anspruch gegenüber seinem Schuldner innehat, wird einen Wirtschaftsprüfer auch als Ratgeber einschalten.

Dabei sollte der Wirtschaftsprüfer sich in derartigen Fragestellungen inhaltlich stets eng mit einem Juristen abstimmen, bevor er Empfehlungen abgibt.

In dieser Funktion könnten sich folgende Fragen für den Wirtschaftsprüfer eraeben:

- Ist es unternehmerisch/wirtschaftlich im Rahmen einer Gesamtabwägung aller Umstände sinnvoll, dem Restrukturierungsplan eines Geschäftspartners zuzustimmen? (Meist ist damit ein Teilverzicht des Gläubigers verbunden.)
- Wie sind die Chancen und Risiken für das Gläubigerunter**nehmen** zu bewerten für den Fall, dass das Unternehmen nicht zustimmt?
- Welche Strategie erscheint im Umgang mit dem sanierungsbedürftigen Unternehmen am sinnvollsten?

Perspektive 2: Der Wirtschaftsprüfer ist für das sanierungsbedürf-3.1.3 tige Unternehmen (Schuldner) tätig

Erhält der Wirtschaftsprüfer von einem in wirtschaftliche Schieflage geratenen Unternehmen einen Auftrag, kann dieser ebenfalls verschiedene Tätigkeitsgebiete umfassen:

3.1.3.1 Erstellung des Jahresabschlusses

Im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses für das sanierungsbedürftige Unternehmen hat sich der Wirtschaftsprüfer unter anderem mit folgenden Fragestellungen auseinander zu setzen:



- Wie nehme ich in zutreffender Weise meine Hinweispflichten als Wirtschaftsprüfer/Steuerberater gegenüber meinem Mandanten wahr § 102 StaRuG ("Eigenschutz")? Sachgerechte Bilanzierung: Wie sind die Verbindlichkeiten/Verpflichtungen während des Verfahrens zu bewerten, auszuweisen? Ist eine Bilanzierung unter Going-Concern (noch) möglich oder/und sind Zerschlagungswerte heranzuziehen?

 - Welche weiteren Folgen für den Jahresabschluss ergeben sich in den einzelnen Phasen des Restrukturierungsvorhabens?
 - Gibt es ergänzende Anhangangabepflichten?

Hinweis:

Stand: 15.03.2024

Der Lagebericht ist vom Mandanten selbst aufzustellen! Hier darf der Berater allenfalls Anregungen geben!

3.1.3.2 Prüfung des Jahresabschlusses

In der Funktion des Abschlussprüfers sind ähnliche, besondere Aspekte zu betrachten:

- Wie nehme ich in zutreffender Weise meine eigene Hinweispflicht gegenüber meinem Mandanten wahr § 102 StaRUG ("Eigenschutz")?
- Überprüfung der sachgerechten Bilanzierung, d.h. Ansatz, Bewertung und Ausweis (siehe oben).
- Sachgerechte Darstellung innerhalb des vom Mandanten aufgestellten Lageberichts, insbesondere Prognoseberichterstattung.

3.1.3.3 Der Wirtschaftsprüfer/Steuerberater als Berater des Unterneh-

Auch für ein Schuldnerunternehmen, das in finanzielle Schwierigkeiten geraten ist, kann ein Wirtschaftsprüfer als Berater tätig werden.

Der bestehende Wirtschaftsprüfer/Steuerberater sollte sich in diesen Fällen inhaltlich stets eng mit einem Juristen abstimmen, da zahlreiche Rechtsgebiete tangiert sein können, in denen der Wirtschaftsprüfer/Steuerberater selbst nicht über ausreichende Expertise verfügt.

Welcher Weg der Restrukturierung ist besonders im Einzelfall unternehmerisch/wirtschaftlich möglich, angemessen und sinnvoll?



Welche kurz-, mittel- und langfristige Strategie erscheint im Umgang mit dem sanierungsbedürftigen Unternehmen am sinnvollsten? (Analyse aller denkbaren Szenarien)

Sofern der Wirtschaftsprüfer/Steuerberater konkret als Restrukturierungsbeautragter eingeschaltet werden soll, ist es die zentrale Aufgabe des Beraters, zu überlegen,

welcher Weg zur Restrukturierung wirtschaftlich am sinnvollsten eingeschlagen werden sollte (Insolvenz, StaRUG etc.).

3.1.4 **Anwendungsbeispiel**

3.1.4.1 Die Holz Wurm GmbH hat Forderungen gegenüber der angeschlagenen Eiche GmbH

Der Wirtschaftsprüfer Schlau erstellt den Jahresabschluss der Holz Wurm GmbH (Gläubigerunternehmen), die

- Lieferant der Eiche GmbH ist und
- Forderungen aus Lieferungen und zum Stichtag Leistungen gegenüber der Eiche GmbH in Höhe von 600.000 Euro ausweist.

Hier ist zunächst einmal zu beurteilen, ob und ggf. inwieweit die Forderung Wert zu berichtigen bzw. abzuschreiben ist.

Sofern

Stand: 15.03.2024

- den Gläubigern ein Restrukturierungsplan schon vorgelegt wurde **und**
- die darin **getroffenen Annahmen** hinsichtlich der negativen Unternehmensentwicklung wahrscheinlich sind,

könnte dies einen Anhaltspunkt für die Höhe der Wertberichtigung/Abschreibung der Forderung darstellen.

Hierzu ist Voraussetzung, dass das wertbegründende Ereignis bereits im abgelaufenen Wirtschaftsjahr liegt, wovon in der Regel wohl auszugehen ist.

3.1.4.2 Fall: Die Eiche GmbH ist der wichtigste Kunde der Holz Wurm GmbH (Gläubigerunternehmen)

Handelt es sich bei der Eiche GmbH

- um einen Hauptabnehmer der Holz Wurm GmbH,
- der in der Krise ist.

ist auch zu beurteilen, inwieweit sich ein möglicher Ausfall des Hauptabnehmers auf die eigene Geschäftstätigkeit auswirkt.



Dies wäre in der Unternehmensplanung sowie im Lagebericht der Eiche GmbH zu berücksichtigen.

3.1.4.3 Fall: Wirtschaftsprüfer Schlau **prüft** den Jahresabschluss der Holz Wurm GmbH

Der Wirtschaftsprüfer Schlau muss beispielsweise beurteilen, ob

- die Forderungen/Vermögensgegenstände zutreffend in der Bilanz angesetzt, bewertet und ausgewiesen wurden,
- ergänzende Angaben im Anhang und Lagebericht erforderlich sind.
- die **Prognoseberichterstattung** im Einklang zu der Tatsache steht, dass der Hauptabnehmer eventuell wegfällt.

3.1.4.4 Sonderfall: Keine abschließende Beurteilung möglich

Kann die Bewertung der Forderung nach Ansicht des Wirtschaftsprüfers nicht abschließend beurteilt werden, ist ggf. über die Modifizieruna des **Bestätigungsvermerks** IDW PS 405 n.F. nachzudenken.

3.1.4.5 Sonderfall: Dominoeffekt für die Gläubigergesellschaft

Droht

Stand: 15.03.2024

- durch den möglichen Wegfall des Hauptabnehmers
- der Holz Wurm GmbH selbst auch eine wirtschaftliche Schieflage.

ist das Prüfungsurteil gemäß IDW PS 270 n.F. um einen Hinweis zu ergänzen.

3.2 (Neue) gesetzliche Sanierungsmöglichkeiten

3.2.1 Realwirtschaft und Berater: Gegenwärtig (2022-2024) geringe praktische Erfahrungen mit StaRUG

Die Maßnahmen des StaRUG wurden ursprünglich für kleine oder gar Kleinstunternehmen geschaffen.

Tatsächlich wurden die wenigen bekannten Restrukturierungen nach dem StaRUG von großen bzw. mittelgroßen Unternehmen durchgeführt.

Auch sind insgesamt wenige Restrukturierungen nach dem StaRUG **bekannt**.

Neben der Komplexität des Verfahrens liegt das vor allem daran, dass die Restrukturierung im Stillen erfolgt, d. h. diese wird nicht wie eine Insolvenz veröffentlicht.



3.2.2 Basis-Know-how StaRUG

Daher soll im Folgenden nach den einführenden **begrifflichen Erläuterungen** zunächst ein Überblick über

- die Voraussetzungen und
- den Ablauf der Restrukturierungsmaßnahmen
- bis hin zum Restrukturierungsplan

gegeben werden.

3.3 Exkurs: Krisensituation im Unternehmen

3.3.1 Krisenstufen

Stand: 15.03.2024

Krisen können sich in **verschiedenen Phasen** in unterschiedlicher Form zeigen.

Der Negativtrend

- beginnt mit Umsatzeinbußen, die sich dann auch
- regelmäßig in Ertragseinbußen

widerspiegeln.

Es folgen **Liquiditätseinbußen**. Das IDW hat in dem **IDW S6** fünf Stufen und Stadien dazu identifiziert, und zwar

a. Stakeholderkrise (Stufe 1):

Darunter wird ein frühes Krisenstadium verstanden, in dem interne oder externe Beteiligte unterschiedliche Ziele verfolgen und so eine Krise verursachen. Das sind beispielsweise zerstrittene oder sehr heterogene Gesellschafterkreise

b. Strategiekrise (Stufe 2):

Auch hierbei handelt es sich um **ein frühes Krisenstadium**, in dem die Gefährdung des Unternehmenserfolges durch **technische Änderungen in der Branche** droht.

Dies kann beispielsweise bei einer Änderung der Kundenwünsche der Fall sein, so dass die Produkte diesen Wünschen nicht mehr gerecht werden (bspw. Ladekabel Mobiltelefon, Fahrzeuge mit Verbrennungsmotor).

Hinweis:

Die **Strategiekrise** setzt dann ein, wenn das Unternehmen anders als Unternehmen der Konkurrenz die **notwendigen Innovationen nicht vornimmt**.



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

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

d. Liquiditätskrise (Stufe 4):

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

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

e. Insolvenzlage (Stufe 5):20

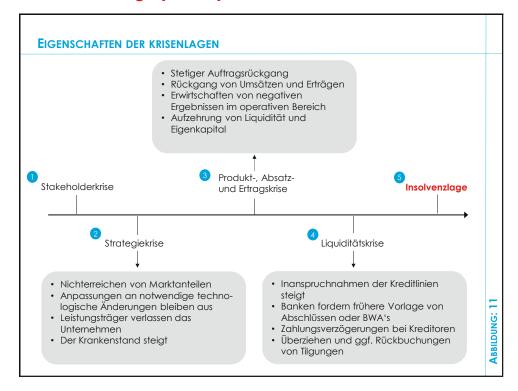


Abbildung 11: Eigenschaften der Krisenlagen

²⁰ Vgl. Wolfgang Portsch, Friedrich L. Cranschaw: Praxishandbuch Unternehmernsrestrukturierung nach StaRUG, S. 6 ff.



Stand: 01.04.2024

In Deutschland gibt es verschiedene Möglichkeiten der Sanierung und Restrukturierung von Unternehmen.

Unterschieden werden die Alternativen unter anderem danach, ob es sich dabei um

- gerichtliche oder
- außergerichtliche Verfahren handelt.

Gerichtliche Verfahren	Außergerichtliche Verfahren	
Aus der Insolvenzordnung abgeleitete Verfahren	Vertragsverhandlungen	
Beispiele: Eigenverwaltung mit oder ohne Schutzschirmverfahren Insolvenzplanverfahren Übertragende Sanierung	Ergebnis sind vertragliche Vereinbarungen zwischen den Gläubigern und dem Schuldner	
Beiden Verfahren gemein ist eine Neuausrichtung des Unternehmens , abhängig von der Branche, der Größenklasse oder dem Geschäftsmodell.		
Finanzierung bei beiden Verfahren beispielsweise über:		

Gesellschafterbeiträge

Debt Equity Swaps

- Tilgungsaussetzungen bei bestehenden Verbindlichkeiten
- Neukreditvergaben

Weitere Finanzierungsmöglichkeiten: Massekredite Insolvenzgeldzahlungen Kündigung von Dauerschuldverhältnissen



Zu diesen Verfahren tritt seit seinem Inkrafttreten zum 01.01.2021 ergänzend das StaRUG hinzu.

Dabei handelt es sich um weitere Möglichkeiten der Restrukturierung, jedoch ohne den Makel einer Insolvenz.



3.5 Voraussetzungen für die Anwendung des StaRUG

3.5.1 Drohende Zahlungsunfähigkeit

Zugangsvoraussetzung zu den Möglichkeiten des StaRUG ist nach § 29 Abs. 1 StaRUG die **drohende Zahlungsunfähigkeit nach § 18 Abs. 2 InsO**.²¹

Erstellung einer Liquic	III Was language				
	allaisplationg				
Ergebnis	InsO			Maßnahme	
Relevante Liquiditäts- unterdeckung					
am Stichtag, die nicht binnen 3 Wochen beseitigt werden kann	Zahlungs- unfähigkeit § 17 InsO			Zwingende Eröffnung des	
innerhalb der nächsten 12 Monate	Drohende Zahlungs-	Beseitigung überwiegend wahrscheinlich, aber negative Fortführungsprognose	Überschuldung § 19 InsO	Insolvenzverfahrens	
	unfähigkeit nach §18 InsO	Beseitigung überwiegend wahrscheinlich, aber positive Fortführungsprognose		Fakultativ Ergreifung der Maßnahmen des StaRUG	
innerhalb der nächsten 24 Monate	Drohende Zahlungs- unfähigkeit nach §18 InsO			Fakultativ Eröffnung des Insolvenzverfahrens	
Keine Liquiditäts- unterdeckung innerhalb der nächsten 24 Monate	n/a			Kein Zugang zu einem gesetzlichen Restrukturierungs- oder Sanierungsverfahren	

Abbildung 12: Zugangsvoraussetzung

3.5.2 Restrukturierungsfähigkeit nach § 30 StaRUG

Anwendbar sind die Restrukturierungsmaßnahmen durch **alle** insolvenzfähigen Schuldner. Das sind

- juristische Personen
- natürliche Personen
- nicht rechtsfähige Vereine
- Gesellschaften ohne Rechtspersönlichkeit

Die Anwendungsmöglichkeit gilt selbst dann, wenn die juristischen Personen bzw. Gesellschaften ohne Rechtspersönlichkeit bereits aufgelöst sind, ihre Fortsetzung allerdings beabsichtigt ist.

Explizit **nicht anwendbar** sind die Maßnahmen des StaRUG von **Unternehmen, die der Finanzbranche** gem. § 1 Abs. 19 KWG angehören.²²

²¹ Vgl. Dr. Wolfram Desch; Das neue Restrukturierungsrecht, S. 8 ff.



THEMENBEREICH I: FACHLICH ANSPRUCHSVOLLES WISSEN ZUR RECHNUNGSLEGUNG UND PRÜFUNG

3.5.3 Entscheidungsträger

Wer letztendlich und final über den Restrukturierungsweg entscheidet, ist nicht ausdrücklich im StaRUG geregelt.

Hier geht die Literaturmeinung davon aus, dass die Gesellschafter die Entscheidung treffen.

Dies gilt sowohl für die Einleitung von Sanierungsmaßnahmen als auch für die - freiwillige - Einleitung eines Insolvenzverfahrens im Falle einer drohenden Zahlungsunfähigkeit.²³

3.6 Handelnde Personen

3.6.1 Unternehmensnahe Beteiligte

3.6.1.1 Management

Das Management, also beispielsweise der Vorstand oder die Geschäftsführung, hat die Krise mit verursacht. Daher ist es sachlogisch, dass dieses bei der Bewältigung der Krise mitarbeiten muss.

Ist das Management hierzu nicht geeignet oder nicht bereit, muss es ggf. durch einen Interimsmanager ersetzt oder ergänzt werden.

3.6.1.2 Anteilseigner

Ihre **Aufgabe** beschränkt sich in der Regel darauf, dass sie **unter Umständen erhebliche finanzielle Mittel zur Verfügung stellen** müssen.

Treffen Familieneigentümer auf Finanzinvestoren, sind **unterschiedliche Interessen** zu beachten.

3.6.1.3 Aufsichtsrat/Beirat

Dieses Gremium hat auch schon zu normalen Zeiten die Aufgabe, das Management zu überwachen. Das gilt insbesondere auch zu Krisenzeiten.

Sollte es erforderlich sein, so ist auch eine Abberufung der Geschäftsleitung durch die Überwachungsorgane möglich.

Schließlich ist es denkbar, dass **nach erfolgter Sanierung** ein Aufsichtsrat bzw. Beirat **eingesetzt wird, um den erzielten Erfolg zu stabilisieren**.

²³ Vgl. Dr. Wolfram Desch; Das neue Restrukturierungsrecht, S. 13





 $^{^{\}rm 22}$ Vgl. Dr. Wolfram Desch; Das neue Restrukturierungsrecht, S. 13

3.6.1.4 Mittleres Management

Das mittlere Management hat die Aufgabe, die **Sanierungs-maßnahmen im Unternehmen umzusetzen**.

Es ist daher oft ein interner **Lenkungsausschuss** zu bilden, der die Umsetzung der Maßnahmen lenkt und überwacht.

3.6.1.5 Mitarbeiter/Betriebsrat

Diese Gruppe ist in der Regel existenziell von der Krise betroffen. Ihr **Beitrag zur Krisenbewältigung** besteht zum einen in **einem Gehaltsverzicht**, andererseits auch in **Mehrarbeit**.

Der Betriebsrat steht als Vermittler und Verhandlungspartner zur Verfügung.²⁴

3.6.2 Bestandsaufnahme: Beiträge und Risiken der internen Verfahrensbeteiligten

ABWÄGUNG: MÖGLICHE BEITRÄGE UND RISIKEN IN ZUSAMMENHANG MIT EINER RESTRUKTURIERUNG

Interne Verfahrensbeteiligte	Mögliche Beiträge zum Verfahren	Mögliche nachteilige Hand- lungen von Akteuren im Zusammenhang mit einer Unternehmensschieflage
eschäftsführung	Gehaltsverzicht Einschuss frischer Liquidität	Kündigung Missmanagement
Anteilseigner	Kapitalerhöhung Rangrücktritt Darlehen	Erhöhte Entnahmen Rückführung Darlehen
ufsichtsrat/Beirat	Sanierungsunterstützung Sanierungsüberwachung	Fehlende Überwachung Passivität
Aittleres Management	Gehaltsverzicht Überstunden	Blockadehaltung Innere Kündigung
Nitarbeiter	Gehaltsverzicht Überstunden	Kündigung Demotivation

Abbildung 13: Beiträge der Risiken durch die internen Verfahrensbeteiligten²⁵

 $^{^{25}}$ Vgl. Wolfgang Portsch, Friedrich L. Cranschaw: Praxishandbuch Unternehmernsrestrukturierung nach StaRUG, S. 40



 $^{^{24}\,\}text{Vgl. Wolfgang Portsch, Friedrich L. Cranschaw: Praxishandbuch Unternehmensrestrukturierung nach StaRUG, S. \,34\,\text{ff.}}$

THEMENBEREICH I: FACHLICH ANSPRUCHSVOLLES WISSEN ZUR

RECHNUNGSLEGUNG UND PRÜFUNG

3.6.3 **Externe Beteiligte**

3.6.3.1 Kreditinstitute

Banken und Sparkassen drohen, sobald ein Unternehmen in eine wirtschaftliche Schieflage gerät, erhebliche finanzielle Ausfälle.

Sie haben verschiedene Möglichkeiten, mit dem Risiko umzuaehen.

Neben Möglichkeiten, das Unternehmen durch Umschuldungen oder Tilgungsaussetzungen zu unterstützen, tritt aber auch das eigene Interesse, ihr Risiko zu minimieren.

3.6.3.2 Lieferanten/Kreditversicherer

Auch diese Gruppe hat mit erheblichen Zahlungsausfällen zu rechnen und für die Zukunft ggf. auch noch mit Umsatzausfällen. Die Lieferanten sind im Verfahren aber oft in einer schwächeren Position als andere Beteiliate.

Dieses Risiko minimieren Lieferanten oft durch die Inanspruchnahme von Kreditversicherern, die damit ein ähnliches Risiko wie die Lieferanten selbst haben.

3.6.3.3 Kunden

Stand: 15.03.2024

Diese Gruppe bestimmt den Erfolg eines Unternehmens maßgeblich. Beispielsweise in Form von weiteren Aufträgen. Das ist insbesondere dann denkbar, wenn der Abnehmer selbst von dem Unternehmen abhängig ist, er also das bezogene Produkt nicht so einfach von anderen Zulieferern beziehen kann.

3.6.3.4 Sanierungsberater

Diese übernehmen wichtige Beratungsfunktionen im Unternehmen. Es ist ihre Aufgabe, das Unternehmen nachhaltig zu sanieren. Er kann

- neben dem bisherigen Geschäftsführer stehen oder
- ihn auch komplett ersetzen.

3.6.3.5 Sachwalter/Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Diese Gruppe **begleitet** das Unternehmen in der Krise durch Überwachungs- und Beratungsleistungen. Wirtschaftsprüfer und Steuerberater sind off Hinweisgeber in der Krise und bescheinigen ggf. eine drohende Zahlungsunfähigkeit.

Die Sachwalter hingegen unterstützen die Erstellung von Plänen und überwachen die Aktivitäten des Unternehmens.



THEMENBEREICH I: FACHLICH ANSPRUCHSVOLLES WISSEN ZUR RECHNUNGSLEGUNG UND PRÜFUNG

3.6.3.6 Öffentliche Hand

Hier bestehen ggf. Unterstützungsmöglichkeiten durch die Finanzbehörden, Bund und Länder. So sind beispielsweise Steuerstundungen oder Landesbürgschaften denkbar.²⁶

3.6.4 Beiträge der Risiken durch die externen Verfahrensbeteiligten

Externe Verfahrensbeteiligte	Beiträge zum Verfahren	Mögliche nachteilige Hand- lungen von Akteuren in Zusammenhang mit einer Unternehmensschieflage
(reditinstitute	Stundungen Neukreditvergaben	Konditionen/Linienkürzungen Nachbesicherungen
ieferanten/Kredit- versicherer	Weiterbelieferung Erhalt Versicherungslinien	Lieferung gegen Vorkasse Kürzung Einkauflinien
Cunden	Finanzielle Unterstützungen Fortführung Geschäfte	Verzögerung von Zahlungen Wechsel zu Konkurrenz
anierungsberater	Professionelle Sanierung Interimsmanagement	Unprofessionelle Sanierung Hoher Kostenfaktor
achwalter/WP/StB	Restrukturierungswissen Insolvenzkenntnisse	Fehlendes Fachwissen Keine Sanierungserfahrung
Öffentliche Hand	Vergabe Landesbürgschaft Stundung Steuerzahlungen	Versagung öffentlicher Mittel Einforderung von Steuerzahlungen

Abbildung 14: Beiträge der Risiken durch die externen Verfahrensbeteiligten²⁷

3.7 Ausblick Teile 2 und 3 zur Themenreihe: "Umgang mit Unternehmen in wirtschaftlicher Schieflage" in UWP 2 2024 und UWP 3 2024

Themeninhalte:

- Ablauf des Restrukturierungsverfahrens
- Der Restrukturierungsplan
- Der darstellende Teil (StaRUG)
- Der gestaltende Teil (StaRUG)
- Die Anlagen zum Restrukturierungsbericht
- IDW S6 in der Praxis
- IDW \$15 in der Praxis
- u.v.m.

²⁷ Vgl. Wolfgang Portsch, Friedrich L. Cranschaw: Praxishandbuch Unternehmensrestrukturierung nach StaRUG, S. 41



²⁶ Vgl. Wolfgang Portsch, Friedrich L. Cranschaw: Praxishandbuch Unternehmensrestrukturierung nach StaRUG, S. 38 ff

THEMENBEREICH II:

Neues zu den Berufspflichten
in der WP-Praxis
(WPO, BS WP/vBP, GwG, ...)

Seite #50

THEMA 4: BBF – Bekämpfung der Finanzkriminalität



4. BBF – Bekämpfung der Finanzkriminalität

			Seite
4.1	Anlass	s des Gesetzesentwurfs	#51
	4.1.1	Financial Action Task Force (FATF)	#51
	4.1.2	Die Prüfung der FATF in Deutschland	#52
4.2	Maßn	ahmen zur Geldwäschebekämpfung	#53
4.3	Erricht	tung einer neuen Bundesoberbehörde	#53
	4.3.1	Das Bundesamt zur Bekämpfung der Finanzkrimi- nalität (BBF)	#53
	4.3.2	Das Ermittlungszentrum Geldwäsche (EZG)	#54
	4.3.3	Die Zentralstelle für Geldwäscheaufsicht	#54
	4.3.4	Die Financial Intelligence Unit (FIU)	#55
	4.3.5	Die Zentralstelle für Sanktionsdurchsetzung	#55
4.4		nstellation: Bundesamt zur Bekämpfung von Finanz- alität (neue Bundesoberbehörde)	#56

4.1 Anlass des Gesetzentwurfs

4.1.1 Financial Action Task Force (FATF)

Die Financial Action Task Force (FATF) ist ein internationales Gremium zur Bekämpfung und Verhinderung von Geldwäsche, Terrorismusfinanzierung und Profilerationsfinanzierung.



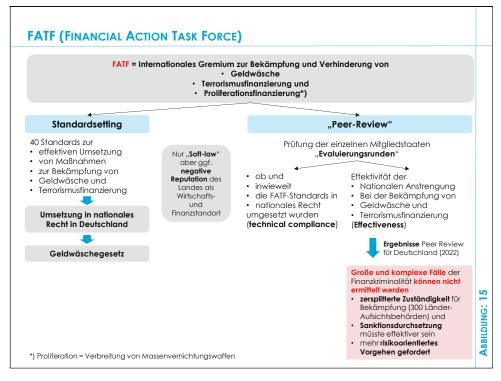


Abbildung 15: FATF (Financial Action Task Force)

4.1.2 Die Prüfung der FATF in Deutschland

Die Financial Action Task Force (FATF) hat die **Systeme** und **Einrichtungen zur Geldwäscheprävention in Deutschland geprüft** und dazu **Handlungsempfehlungen** gegeben.

Bei den Handlungsempfehlungen handelt es sich um folgende Punkte:

- Kritik an der Durchführung von Finanzermittlungen in komplexen Fällen,
- Ausbaufähigkeit der Zusammenarbeit der Strafverfolgungsbehörden mit der Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen (FIU),
- Mangelnde Priorisierung von Geldwäschesachverhalten, insbesondere bei Vorliegen komplexer und internationaler Geldwäschekonstellationen.

In der Folge wurde das Gesetz zur Verbesserung der Bekämpfung der Finanzmarktkriminalität als Entwurf verabschiedet.

In Summe wird **nach Auffassung der FATF** ein **Schwerpunkt** auf die **Verfolgung der Vortaten**, wie z. B.

- Bekämpfung von Betrug oder Drogenhandel gelegt, die
- verdächtigen Finanzströme als solche

jedoch nur unzureichend untersucht.



4.2 Maßnahmen zur Geldwäschebekämpfung

Der Bundestag hat als Konsequenz hieraus einen Maßnahmenkatalog gefordert mit dem Ziel, die Geldwäschebekämpfung in Deutschland dauerhaft zu verbessern.

Dabei sollen

- die Feststellungen der FATF berücksichtigt und
- eine übergeordnete Bundesoberbehörde zur Bekämpfung von Finanzkriminalität geschaffen

werden.

4.3 Errichtung einer neuen Bundesoberbehörde

4.3.1 Das Bundesamt zur Bekämpfung der Finanzkriminalität (BBF)

Die neue Behörde wird zum 01.04.2024 als selbständige Bundesoberbehörde errichtet und fällt in den Geschäftsbereich des Bundesministeriums für Finanzen.

Es soll damit ein ganzheitliches und vernetztes Vorgehen zur Geldwäschebekämpfung etabliert werden.

Unter dem BBF sollen zwei Einheiten integriert werden, und zwar

- das Ermittlungszentrum Geldwäsche (EZG)
- eine Zentralstelle für Geldwäscheaufsicht

und diese neue Behörde soll im Rahmen eines **ganzheitlichen**Ansatzes

Analyse,

Stand: 15.03.2024

- straf- und verwaltungsrechtliche Ermittlungen und
- Aufsicht anderer Behörden

tätig werden.

In der Folge sollen ebenfalls

- die FIU und
- die Zentralstelle f
 ür Sanktionsdurchsetzung
- in das neue Bundesamt integriert werden.



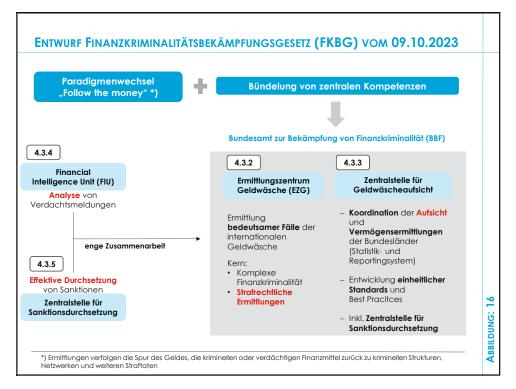


Abbildung 16: Entwurf Finanzkriminalitätsbekämpfungsgesetz (FKBG)

4.3.2 Das Ermittlungszentrum Geldwäsche (EZG)

Das **EZG** soll **vorrangig polizeiliche Aufgaben** erfüllen, und zwar speziell im Bereich der **Strafverfolgung von wichtigen Fällen der internationalen Geldwäsche**, wenn ein **Bezug zu Deutschland** besteht.

Darüber hinaus ist das EZG **Ansprechpartner für die Strafverfolgungsbehörden** des Bundes und der Länder bei der Ermittlung weiterer bedeutsamer Fälle von Geldwäsche.

4.3.3 Die Zentralstelle für Geldwäscheaufsicht

Die Zuständigkeiten des BKA – wie gehabt – als

- polizeiliche Zentralstelle im nationalen und internationalen Verbund
- für **Ermittlungen von Geldwäsche und Vortaten**, v.a. im Bereich der organisierten Kriminalität gemäß § 4 BKAG
- für Ermittlungen im Bereich der Abwehr von Gefahren des internationalen Terrorismus gem. § 5 BKAG

Darüber hinaus werden zusätzliche Ressourcen für Geldwäsche- und Finanzermittlungen bereitgestellt.

Diese sollen mit bestehenden Ressourcen in einer neuen Organisationsstruktur "Geldwäsche, Wirtschafts- und Finanzkriminalität" gebündelt werden.



4.3.4 Die Financial Intelligence Unit (FIU)

Die Aufgaben und Arbeitsweisen der FIU sollen hinsichtlich

- der Zusammenarbeit und
- des Datenaustausches

neu geregelt werden.

Auch die FIU soll dem **geforderten ganzheitlichen Ansatz** folgen.

Außerdem soll die Zusammenarbeit mit den übrigen Handelnden bei der Geldwäschebekämpfung verbessert werden.

Die FIU soll im Jahr 2025 in das BBF überführt und dort dem Bereich Analyse zugerechnet werden.

4.3.5 Die Zentralstelle für Sanktionsdurchsetzung

Im Dezember 2022 wurde das "Zweite Gesetz zur effektiven Durchsetzung von Sanktionen" verabschiedet.

Kernstück dieses Gesetzes ist die Schaffung einer neuen Bundesbehörde, der "Zentralstelle für Sanktionsdurchsetzung" (ZfSD).

Diese war zunächst beim Bundesministerium der Finanzen angesiedelt und soll wie die FIU im Jahr 2025 in das BBF überführt werden.

Der ZfSD stehen weitreichende Befugnisse zu (§§ 2 ff. SankDG), wie beispielsweise

- die Durchsuchung von Geschäfts- oder Wohnräumen sowie die Sicherstellung von Unterlagen und sonstigen Gegenständen.
- die Anordnung besonderer Überwachungsmaßnahmen gegen juristische Personen und Personengesellschaften
- besondere Überwachungsmaßnahmen, wenn das jeweilige Unternehmen gegen Bereitstellungs- oder Verfügungsverbote verstoßen hat oder ein solcher Verstoß unmittelbar bevorsteht (§ 9 SankDG).

Weiterhin soll bei der ZfSd eine **Hinweisgeberstelle** eingerichtet werden, um Meldungen zu Sanktionssachverhalten aus dem Inoder Ausland entgegenzunehmen (§ 15 SankDG).



4.4 Zielkonstellation: Bundesamt zur Bekämpfung von Finanzkriminalität (neue Bundeoberbehörde)

Nach Abschluss aller der Errichtung und Integration der bereits bestehenden Behörden wird das BBF wie folgt aussehen (Zielsetzung):

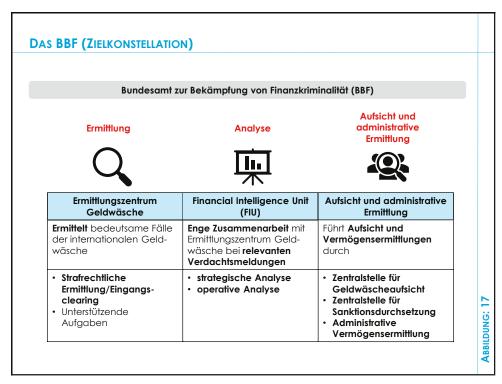


Abbildung 17: Das BBF (Zielkonstellation)



Seite #57

THEMA 5:

Der praktische Fall zur Geldwäscheprävention: Spannender neuer Prüfungsauftrag mit anschließender Enttäuschung



5.

THEMENBEREICH II: NEUES ZU DEN BERUFSPFLICHTEN IN DER WP-PRAXIS (WPO, BS WP/vBP, GwG, ...)

5. Der praktische Fall zur Geldwäscheprävention: Spannender neuer Prüfungsauftrag mit anschließender Enttäuschung

			Seite
5.1	Sachv	erhalt "High-Level-Camper GmbH"	#59
5.2	Erkenr	ntnisse mit Problempotential (Auswahl)	#61
	5.2.1	Themenkomplex 1 "Fahrzeugbeschaffung"	#61
	5.2.2	Themenkomplex 2 "Bewertung und Verkauf von Fahrzeugen"	#61
	5.2.3	Themenkomplex 3 "Vertrauensverlust bei Kreditinstituten"	#62
	5.2.4	Themenkomplex 4 "Verdacht auf doloses Handeln"	#62
	5.2.5	Fachliche Würdigung durch den Abschlussprüfer	#62
5.3		e High-Level-Camper GmbH selbst Verpflichtungen dem Geldwäschegesetz zu erfüllen?	#63
	5.3.1	(Sonstige) Verpflichtete nach dem Geldwäsche- gesetz	#63
	5.3.2	Teils ähnliche Pflichtenlage für Güterhändler und Wirtschaftsprüfer	#64
	5.3.3	Was müssen Mandanten bezüglich Geldwäsche- prävention beachten?	#65
	5.3.4	Anhaltspunkte, die auf Geldwäsche hindeuten	#66
	5.3.5	Auffälligkeiten im Zusammenhang mit Beteiligten- angaben und -verhalten (Gruppe 1)	#66
	5.3.6	Auffälligkeiten im Zusammenhang mit Bargeldgeschäften (Gruppe 2)	#67
	5.3.7	Auffälligkeiten im Zusammenhang mit unbaren Transaktionen (Gruppe 3)	#67
5.4	Verpfli	ichtende Überlegungen des Abschlussprüfers	#67
	5.4.1	Beachtung der Verpflichtungen aus dem Geldwäschegesetz im Rahmen der Jahresabschlussprüfung	#67
	5.4.2	Diskussion der Einzelpflichten des Wirtschaftsprüfers bzw. Steuerberaters (stichwortartige Darstellung)	#68
	5.4.3	Mögliche fachliche Problemstellungen für den Abschlussprüfer	#68



5.

THEMENBEREICH II: NEUES ZU DEN BERUFSPFLICHTEN IN DER WP-PRAXIS (WPO, BS WP/vBP, GwG, ...)

			Seite
	5.4.4	Berufsständisch gebotene Reaktionen des Abschlussprüfers	#68
	5.4.5	Mögliche spätere Folgen, wenn keine rechtzeitige Abgabe der Geldwäschemeldung erfolgt	#70
	5.4.6	Erkenntnis: Nahezu (keine) Erledigung einer unterlassenen Verdachtsmeldung durch Zeitablauf	#71
	5.4.7	Modifizierung dieses Praxisfalls (Sachverhalt)	#71
	5.4.8	Aus Fehlern lernen: Ideen für eine korrekte Vorge- hensweise des Wirtschaftsprüfers / Steuerberaters im Umgang mit einem nicht integren Mandanten	#72
	5.4.9	Anpassung des kanzleiindividuellen QMS (GwG- Prävention)	#74
5.5	AUDfl [*]	T®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#75

5.1 Sachverhalt "High-Level-Camper GmbH"

Am 26. November 2023 erreicht unsere WP-Gesellschaft eine Anfrage zur Prüfung eines Jahresabschlusses der High-Level-Camper GmbH für das Geschäftsjahr 01.01.-31.12.2023.

Im Zusammenhang mit diesem Auftrag zur Prüfung des Jahresabschlusses entwickelt sich nachfolgender Sachverhalt zwischen dem zu prüfenden Unternehmen mit dem Abschlussprüfer.

Datum	Sachverhalt	Beteiligte
26.11.23	Erstkontakt Geschäftsführer der High- Level-Camper GmbH kontaktiert WP- Gesellschaft und bittet um Angebot für Jahresabschlussprüfung	WP 1WP-PartnerGeschäftsführer der HLC GmbH (Hans Oder)
04.12.23	Erstinformation anhand allgemein zugänglicher Daten durch WP 1 (www.hlcg.de) Informationen: • Unternehmensgegenstand: Import, An- und Verkauf von Premium-Wohnmobilen/Luxuscamper • Kundenkreis: Nutzer und Sammler aus der ganzen Welt • Vertriebsweg: Angebot in Ausstellungshallen, bzw. Streckengeschäfte (Direktlieferung nach Beauftragung durch Abnehmer)	• WP 1



Datum	Sachverhalt	Beteiligte	
04.12.23	 Informationen aus dem Bundesanzeiger: GmbH Gründung 2008 Geschäftsführer: Hans Oder (seit 01.07.2022) Maxim Ugai (seit 2008) Gesellschafter: High-Level-Holding AG mit Sitz in Chur (Schweiz) Information aus dem Transparenzregister: Wirtschaftlich berechtigte Personen: Igor Bilciq, Gregor Kasactan 		
05.12.23	 Kennenlerngespräch mit anschließendem Betriebsrundgang durch die edel anmutenden Fahrzeughallen (Betriebsbesichtigung) Einführungsgespräch durch den Geschäftsführer Hans Oder Übergabe der Vorjahresabschlüsse und Vorjahres-Prüfungsberichte durch den Geschäftsführer Oder 	WP 1 Geschäftsführer der HLC GmbH (Hans Oder)	
07.12.23	Interne Abfrage in der WP-Praxis, ob Branchen-Know-How zur "Kfz-Branche" in der WP-Praxis vorliegt Dies wird intern bestätigt: Fiat- und Toyota-Händler sowie zahlreiche Tankstellen zählen auch zur Mandantschaft • WP 1 und WP Partner		
09.12.23	Angebotserstellung und Freigabe im Partnerkreis, Bestellung als Abschlussprü- fer	 WP 1 und WP Partner Geschäftsführer der HLC GmbH	
04.01.24	Inventurbeobachtung Assistent Klein hä teilweise Fahrzeu bestand mit Foto fest		
15.02.24	Prüfungsplanung 1. Lauf: Die Prüfungsplanung erfolgt in Anlehnung an die Planungen der langjährigen Bestandsmandate Fiat- und Toyota-Händler unter Berücksichtigung der besonderen Gegebenheiten und Zahlenwelt zur Rechnungslegung der HLC GmbH		
28.02.24	Versand der Liste mit bereitzustellenden Unterlagen • Assistent Klein		



Datum	Sachverhalt	Bete	eiligte
10.03.24	Erhalt Unterlagen in Teilen	•	Assistent Klein
14.03.24	Prüfungsbeginn vor Ort mit zahlreichen neuen und überraschenden Erkenntnis- sen über die Tätigkeit des Unternehmens	•	WP 1 und Assis- tent Klein

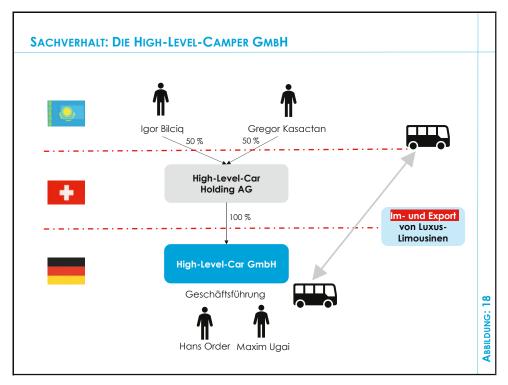


Abbildung 18: Sachverhalt: Die High-Level-Camper GmbH

5.2 Erkenntnisse mit Problempotential (Auswahl)

5.2.1 Themenkomplex 1 "Fahrzeugbeschaffung"

Die Beschaffung der Fahrzeuge erfolgt über andere Unternehmen, bei denen teils unklar ist, ob diese nahestehend sind sowie größtenteils über Geschäftspartner aus Osteuropa.

5.2.2 Themenkomplex 2 "Bewertung und Verkauf von Fahrzeugen"

- Die Angemessenheit der Kaufpreise für die Fahrzeuge, d.h. die Verrechnungspreise zwischen den nachstehenden Unternehmen können vom Abschlussprüfer nicht beurteilt werden.
- Zahlreiche Fahrzeugkäufe und -verkäufe im zurückliegenden Geschäftsjahr (> 100 TEUR) wurden bar durchgeführt (Erkenntnis aus der Kassenprüfung).



- Die Übergabe der Bargeldbeträge gegen Fahrzeugbriefe erfolgte größtenteils an Autobahnraststätten in 5-Sterne-Hotels.
- Es gibt Regelungen zur Einhaltung der Sorgfaltspflichten für Güterhändler (GWG-Handbuch der HLC GmbH liegt vor).
- In zahlreichen Barzahlungsfällen des zurückliegenden Geschäftsjahres wurde die Identifizierung nicht ordnungsgemäß durchgeführt.

5.2.3 Themenkomplex 3 "Vertrauensverlust bei Kreditinstituten"

Es bestehen Geschäftsbeziehungen zu drei unterschiedlichen Kreditinstituten, während die Geschäftsverbindung mit der Bank vor Ort im zurückliegenden Jahr 2023 relativ plötzlich beendet wurde.

Auf Nachfragen erfährt der Prüfer, dass die Bank von sich aus die Beendigung des Engagements initiiert und umgesetzt hat.

5.2.4 Themenkomplex 4 "Verdacht auf doloses Handeln"

- Beschaffungs- und Absatzgeschäfte werden in großem Umfang über die Kasse abgewickelt, teilweise durch die Inzahlungnahme von Fahrzeugen, wobei damit im Zusammenhang stehende Bewertungsfragen extern nicht nachvollzogen werden können.
- Zum Teil werden die in Zahlung zurückgenommenen Fahrzeuge zu einem späteren Zeitpunkt weit unter dem Beschaffungspreis weiterverkauft.

5.2.5 Fachliche Würdigung durch den Abschlussprüfer

Die Themenkomplexe einzeln betrachtet und auch in ihrer Gesamtheit stellen

- einerseits ein **inhärentes Risiko des Geschäftsmodells** dar,
- andererseits kann auch ein doloses Handeln nicht ausgeschlossen werden,

weil interne Kontrollen und Dokumentationspflichten vom Management nicht implementiert sind (z. B. Bewertung durch Sachverständigen Dritten für bestimmte Geschäfte bei Überschreiten vorgegebener Werte).



5.3 Hat die High-Level-Camper GmbH selbst Verpflichtungen nach dem Geldwäschegesetz zu erfüllen?

5.3.1 (Sonstige) Verpflichtete nach dem Geldwäschegesetz

Nicht nur Wirtschaftsprüfer/Steuerberater haben eine besondere Sensibilität für Geldwäschethemen zu bewahren.

Auch die Mandanten selbst haben eine Sensibilität dafür zu entwickeln, wie sie die eigenen Verpflichtungen sachgerecht wahrnehmen können.

5.3.1.1 § 2 Abs. 1 Nr. 12 GwG

"**Verpflichtete** im Sinne dieses Gesetzes sind, soweit sie in Ausübung ihres Gewerbes oder Berufs handeln, ...

12 Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer, Steuerberater,

So gehören zu den **Verpflichteten nach § 2 GwG** neben den Banken, Notaren, Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern u.v.m. **auch Güterhändler**.

Bei Güterhändlern handelt es sich um Personen, die gewerblich Güter veräußern. Dabei ist es unerheblich, auf wessen Namen oder Rechnung sie tätig sind.

5.3.1.2 § 2 Abs. 1 Nr. 16 GwG

"Verpflichtete im Sinne dieses Gesetzes sind, soweit sie in Ausübung ihres Gewerbes oder Berufs handeln, ...

16 Güterhändler, Kunstvermittler und Kunstlagerhalter, soweit die Lagerhaltung in Zollfreigebieten erfolgt."

5.3.1.3 § 1 Abs. 9 und 10 GwG

"Güterhändler im Sinne dieses Gesetzes ist, wer gewerblich Güter veräußert, unabhängig davon, in wessen Namen oder auf wessen Rechnung.

Hochwertige Güter im Sinne dieses Gesetzes sind Gegenstände,

- die sich aufgrund ihrer Beschaffenheit, ihres Verkehrswertes oder ihres bestimmungsgemäßen Gebrauchs von Gebrauchsgegenständen des Alltags abheben oder
- die aufgrund ihres Preises keine Alltagsanschaffung darstellen.



Zu ihnen gehören insbesondere

- Edelmetalle wie Gold, Silber und Platin,
- Edelsteine,
- Schmuck und Uhren,
- Kunstgegenstände und Antiquitäten,
- Kraftfahrzeuge, Schiffe und Motorboote sowie Luftfahrzeuge."

5.3.2 Teils ähnliche Pflichtenlage für Güterhändler und Wirtschaftsprüfer

Die Gruppen von "verpflichteten",

- Güterhändler einerseits,
- Wirtschaftsprüfer andererseits,
- haben größtenteils identische Pflichten zu erfüllen,
- die unter anderem in §§ 43 und 49 GwG erläutert sind.

5.3.2.1 Pflicht Nr. 1: Unverzügliche Meldung an die FIU

§ 43 Abs. 1 GwG

"Liegen Tatsachen vor, die darauf hindeuten, dass

- ein Vermögensgegenstand, der mit einer Geschäftsbeziehung, einem Maklergeschäft oder einer Transaktion im Zusammenhang steht, aus einer strafbaren Handlung stammt, die eine Vortat der Geldwäsche darstellen könnte,
- ein Geschäftsvorfall, eine Transaktion oder ein Vermögensgegenstand im Zusammenhang mit Terrorismusfinanzierung steht oder
- der Vertragspartner seine Pflicht nach § 11 Abs. 6 Satz 3, gegenüber dem Verpflichteten offenzulegen, ob er die Geschäftsbeziehung oder die Transaktion für einen wirtschaftlich Berechtigten begründen, fortsetzen oder durchführen will, nicht erfüllt hat,

so hat der Verpflichtete diesen Sachverhalt unabhängig vom Wert des betroffenen Vermögensgegenstandes oder der Transaktionshöhe unverzüglich der Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen zu melden. Gibt der Verpflichtete zusätzlich zu der Meldung eines nach Satz 1 meldepflichtigen Sachverhalts auch eine Strafanzeige oder einen Strafantrag ab, so teilt er dies der Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen mit Abgabe der Meldung mit."



5.3.2.2 Verbot der Informationsweitergabe

§ 47 GwG

"Ein Verpflichteter darf den Vertragspartner, den Auftraggeber der Transaktion und sonstige Dritte nicht in Kenntnis setzen von

- 1. einer beabsichtigten oder erstatteten Meldung nach § 43 Abs. 1
- 2. einem Ermittlungsverfahren, das aufgrund einer Meldung nach § 43 Abs. 1 eingeleitet worden ist, und
- 3. einem Auskunftsverlangen nach § 30 Abs. 3 Satz 1."

5.3.3 Was müssen Mandanten bezüglich Geldwäscheprävention beachten?

Die Verpflichteten haben **verschiedene Pflichten** nach dem Geldwäschegesetz zu erfüllen, wie beispielsweise

- Einrichtung eines **Risikomanagements** (§§ 5, 6 und 7 GwG)
- Sorgfaltspflichten in Bezug auf Kunden (Identifizierungspflichten)
- Feststellung von Verdachtsfällen und Sicherstellung der entsprechenden Meldepflichten

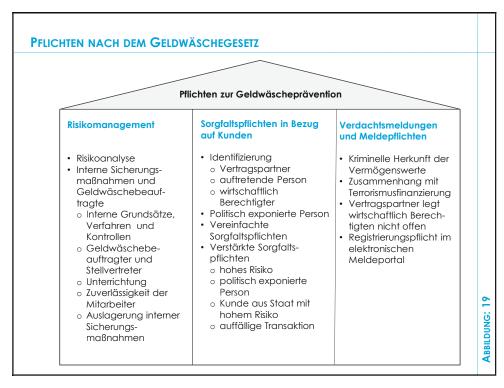


Abbildung 19: Pflichten nach dem Geldwäschegesetz



5

THEMENBEREICH II: NEUES ZU DEN BERUFSPFLICHTEN IN DER WP-PRAXIS (WPO, BS WP/vBP, GwG, ...)

5.3.4 Anhaltspunkte, die auf Geldwäsche hindeuten

Um ein Gespür für eventuell vorliegende, meldepflichtige Sachverhalte zu erhalten, **müssen die Mandanten hausintern** ein Know-how über die Pflichten aus dem GWG im eigenen Unternehmen aufbauen.

5.3.5 Auffälligkeiten im Zusammenhang mit Beteiligtenangaben und -verhalten (Gruppe 1)

Der Mandant hat in seiner täglichen Arbeit mit vielen Geschäftspartnern ("Beteiligten") zu tun.

Im Umgang mit diesen können sich für ihn beispielsweise folgende **auffällige Anhaltspunkte** ergeben:

1. Im Verhalten des Beteiligten liegend

Der Beteiligte ist z. B.

- o auffallend in Eile oder aggressiv
- ist nervös und verstrickt sich in Widersprüche

2. In Zusammenhang mit der Identifizierung

- Erkennbar gefälschte Dokumente oder Kopien davon in schlechter Qualität
- Auffällig neue oder abgelaufene Dokumente
- Vermeidung konkreter Angaben zur Adresse oder Erreichbarkeit
- Nachweise über die Identität des wirtschaftlich Berechtigten werden nicht erbracht

3. Im Vertragsverhältnis liegend

- Aufbau eines unüblich engen Vertrauensverhältnisses
- Versuch, ein Abhängigkeitsverhältnis zu schaffen z. B. Inaussichtstellen von Folgegeschäften, wenn z.B. zuvor auf geldwäscherechtlich relevante Maßnahmen verzichtet wird
- Hohes Interesse an dem Sicherungssystem des Güterhändlers

4. Im abzuschließenden bzw. abgeschlossenen Geschäft

- Mangelndes Kostenbewusstsein (kein Interesse an Rabatten o.ä.)
- Geringes Interesse an den genauen Eigenschaften der Waren

5. Im Vermögen des Beteiligten

- Eigene Bonität wird übertrieben gut dargestellt
- Eröffnung von Konten in Drittländern ohne erkennbare Verbindung des Beteiligten zu diesen Ländern



5

THEMENBEREICH II: NEUES ZU DEN BERUFSPFLICHTEN IN DER WP-PRAXIS (WPO, BS WP/vBP, GwG, ...)

5.3.6 Auffälligkeiten im Zusammenhang mit Bargeldgeschäften (Gruppe 2)

Anhaltspunkte, die hier **Anlass zu erhöhter Aufmerksamkeit** hervorrufen sollten, können beispielsweise bestehen in:

- Barzahlung hochpreisiger Ware oder Dienstleistungen
- Zahlung in ungewöhnlicher Stückelung, z. B. nur 20 € -Scheine
- Unüblicher Transport des Geldes (Plastiktüte, Jackentasche)
- Banknoten weisen starke Gebrauchspuren auf
- Rückabwicklung eines Bargeldgeschäftes, wobei die Erstattung nun unbar erfolgen soll
- Transaktionen in Teilbeträgen, die jeweils knapp unter Beträgen liegen, ab denen eine Identifizierung erforderlich ist

5.3.7 Auffälligkeiten im Zusammenhang mit unbaren Transaktionen (Gruppe 3)

Auch hier gilt wiederum, dass die Auffälligkeiten nur beispielhaft aufgeführt werden:

- Nahezu wertlose Waren werden zu überhöhten Preisen gekauft
- Erwerb hochpreisiger Waren durch Branchenfremde
- Die Zahlung erfolgt in ein oder aus einem Land, das als Steueroase bekannt ist
- Transaktionen in Kryptowährung
- Ungewöhnliche Umstände, unter denen Luxusgüter zum Kauf angeboten werden

5.4 Verpflichtende Überlegungen des Abschlussprüfers

5.4.1 Beachtung der Verpflichtungen aus dem Geldwäschegesetz im Rahmen der Jahresabschlussprüfung

Ein **Wirtschaftsprüfer** wird aufgrund begrenzter Informationsmöglichkeiten in keinem Fall sämtliche oben aufgeführte **Indizien bei einem Mandanten erkennen können.**

Jedoch sind auch Mandatskonstellationen denkbar,

- bei denen der Abschlussprüfer/Steuerberater sehr wohl Indizien ableiten kann,
- aus denen sich zweifelsohne die **Sachverhalte ergeben**, bei denen eine Meldepflicht besteht, beispielsweise:
 - hohe Kassenbestände
 - fehlende Dokumente zur Identifizierung



ein Mitarbeiter, der von "komischen" Kunden berichtet,
 z. B. der oben genannte aggressive Kunde in Eile

5.4.2 Diskussion der Einzelpflichten des Wirtschaftsprüfers bzw. Steuerberaters (stichwortartige Darstellung)

5.4.2.1 Meldung an die FIU

Bei **ausreichenden Verdachtsmomenten** ist auch der Wirtschaftsprüfer **selbst verpflichtet**, eine **Meldung** an die FIU abzugeben.

Bei **den selbst festgestellten Sachverhalten** handelt es sich erst um **Indizien**, die dann von der FIU in Zusammenarbeit mit den Behörden (Staatsanwaltschaft, Zoll, Finanzbehörden) untersucht werden.

5.4.2.2 Redepflicht im Prüfungsbericht

Eine Aufnahme in den Prüfungsbericht unter den Gliederungspunkt 3.2.2.2 "Sonstige Verstöße" sollte erst dann erwogen werden, wenn ein Sachverhalt, der unter das GwG fällt, mit großer Sicherheit vorliegt oder nachgewiesen wurde.

5.4.3 Mögliche fachliche Problemstellungen für den Abschlussprüfer

Aus der Sicht des Abschlussprüfers sind folgende problembehaftete Fragestellungen denkbar:

- 1. Auswirkungen auf den BSV?
- 2. Auswirkungen auf den PB?
- 3. Meldepflichten nach dem GwG?
- 4. Informationspflicht gegenüber den Überwachungsorganen?
- Ggf. anlassbezogene Informationspflichten gegenüber Dritten?
 - ggf. gegenüber dem Folge-WP Achtung: Verschwiegenheitspflicht;
 - ggf. ggü. Strafverfolgungsbehörden bezüglich dieser Pflichtenlage ist es unabdingbar, rechtlichen Rat einzuholen

5.4.4 Berufsständisch gebotene Reaktionen des Abschlussprüfers

Zentrale übergeordnete praktische Fragestellung:

"Wie reagiert der Abschlussprüfer auf die vorläufigen Erkenntnisse während der Auftragsabwicklung?"



Szenario 1: Der Abschlussprüfer legt den Auftrag nieder!

nicht möglich, § 318 Abs. 6 HGB

Fazit: Der Auftrag ist fortzuführen.

dolosen Handeln ausräumen zu können.

schlussprüfers:

fungsurteil.

führen.

Nein (grundsätzlich)

Denkbare Szenarien (Brainstorming) zum Verhalten des Ab-

(Ausnahme: wichtiger Grund und Information der WPK)

Szenario 2: Der Prüfer erstattet eine strafrechtliche Anzeige bei der örtlichen Polizeibehörde, um die bestehenden Zweifel zum

Nein, eine Kündigung des gesetzlichen Prüfungsauftrags ist

Der Abschlussprüfer schuldet dem Auftraggeber ein Prü-

Hier ist vom Abschlussprüfer einzelfallabhängig ggf. rechtlicher Rat einzuholen (berufsrechtliche Vorgaben sind vollumfänglich zu beachten, u.a. Verschwiegenheitspflicht

der Auftragsabwicklung auch bei komplexen Aufträgen mit besonderen Problemstellungen, die der Abschlussprüfer erst

Zwischenfazit: Der angenommene Prüfungsauftrag ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlussprüfung durchzu-

5.4.5 Mögliche spätere Folgen, wenn keine rechtzeitige Abgabe der Geldwäschemeldung erfolgt

5.4.5.1 Mögliche Rückfragen der FIU zum späteren Zeitpunkt

Anlassbezogene Rückfrage der FIU zu einem späteren Zeitpunkt mit der Bitte um Vorlage der Unterlagen offenbart, dass die Pflichten nicht/nicht rechtzeitig wahrgenommen wurden.

Folgen für den Wirtschaftsprüfer (FIU):

- Sanktion mit Bußgeld
- unterschiedliche Höhe je nachdem, ob
 - leichtfertig,
 - vorsätzlich,
 - wiederholt oder
 - o mit systematischer Vorgehensweise.

5.4.5.2 Feststellungen bei der Qualitätskontrolle

 Prüfer für Qualitätskontrolle könnte folgende Mängel feststellen:

System zur Einhaltung der GwG-Prävention liegt vor, aber das System funktioniert nicht in der Praxis, d.h. die Wirksamkeit ist nicht gegeben.

- Die Wahrscheinlichkeit, dass der Auftrag in die bewusste Auswahl der Qualitätskontrolle kommt, ist erhöht, da
 - der Auftrag eine Erstprüfung war
 - o nur einmalig durchgeführt wurde
 - o ggf. in der Auftragsdatei als "risikoerhöht" gekennzeichnet wurde.

Der Prüfer für Qualitätskontrolle kann

- o einen **wesentlichen** Mangel im System, bzw.
- eine Einzelfeststellung von erheblicher Bedeutung feststellen und darüber berichten.
- Mögliche Folgen für den Wirtschaftsprüfer (Kommission für Qualitätskontrolle):

Die Kommission für Qualitätskontrolle kann Maßnahmen ergreifen, die zu einer Beseitigung dieser Feststellung führen (**Auflagen** und/oder **Sonderprüfung**).

Die Kommission für Qualitätskontrolle gibt die Information über den **Berufsrechtsverstoß** an die **Berufsaufsicht** innerhalb der Wirtschaftsprüferkammer weiter, was zu berufsrechtlichen Maßnahmen führen kann.



Mögliche Folgen für den Wirtschaftsprüfer (Berufsaufsicht)

- Durch die Vorstandsabteilung "Berufsaufsicht" der WPK in ihrer Eigenschaft als Aufsichtsbehörde § 50 Nr. 6 GwG kann ein Berufsrechtverstoß festgestellt werden.
- Die Aufsichtsbehörde kann Maßnahmen ergreifen, z. B. Verwarnung
- o vorübergehende Untersagung des Berufs
- Widerruf der Zulassung (bei Vorsatz oder Fahrlässigkeit, (§ 51 Abs. 5 GwG)

5.4.6 Erkenntnis: Nahezu (keine) Erledigung einer unterlassenen Verdachtsmeldung durch Zeitablauf

Es ist möglich, dass der berufsangehörige Wirtschaftsprüfer oder Steuerberater auch nach Beendigung eines Erstellungsoder Prüfungsauftrags mit den Konsequenzen aus den geldwäscherechtlichen Vorschriften (d. h. durch die FIU veranlasste Rückfragen) konfrontiert wird.

5.4.7 Modifizierung dieses Praxisfalls (Sachverhalt)

Datum	Sachverhalt
01.01.2023	Der Abschlussprüfer sträubt sich, eine Verdachtsmeldung abzugeben, obwohl er zweifelsfrei festgestellt hat, dass der Mandant mit Geschäftspartnern Verkäufe gegen Bargeldleistungen im sechsstelligen Bereich vorgenommen hat, ohne seine Identifizierungsplichten (z. B. Kopie Personalausweis) vorgenommen zu haben.
28.05.2023	Der Prüfungsauftrag wurde am 28. Mai 2023 fertig gestellt.
23.11.2023	 Am 23.11.2023 erreicht den Abschlussprüfer, der zugleich auch Steuerberater ist, eine Rückfrage durch eine Aufsichtsbehörde, z. B. FIU oder Staatsanwaltschaft, mit der Aufforderung, die Aufzeichnungen zur Einhaltung der sich aus dem Geldwäschegesetz ergebenden Pflichten im Zusammenhang mit dem oben angeführten Mandat/Auftrag binnen einer Monatsfrist vorzulegen.

5.4.7.1 Spätere Rückfragen durch die FIU

Was war geschehen?

• Die **FIU** hat aufgrund anderer Verdachtsmeldungen über den **Mandanten** (z. B. Banken, Finanzämter, Notare) den Mandanten als **risikoreich eingestuft** und möchte diesen einer intensiveren Untersuchung unterziehen.



- Hierzu ermittelt die FIU unter Einbindung anderer Aufsichtsbehörden (Unternehmensregister, Finanzämter, Kammern) weitere Beteiligte und nach dem Geldwäschegesetz Verpflichtete.
- Die erbetenen Auskünfte richten sich primär gegen den verpflichteten Güterhändler. Es ist jedoch davon auszugehen, dass auch überprüft wird, ob andere nach dem Geldwäschegesetz Verpflichtete – wie z. B. der Steuerberater / Wirtschaftsprüfer – ihren eigenen Sorgfaltspflichten zur Abgabe der Verdachtsmeldung sachgerecht und rechtzeitig nachgekommen sind.

Fazit:

Konkret wird sich in einem weiteren Schritt der Wirtschaftsprüfer die Frage stellen lassen müssen, warum er keine Verdachtsmeldung abgegeben hat.

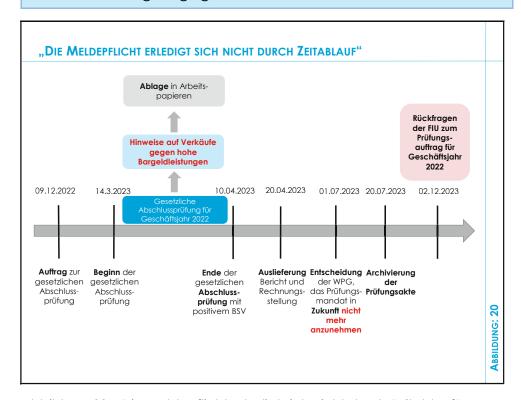


Abbildung 20: "Die Meldepflicht erledigt sich nicht durch Zeitablauf"

- 5.4.8 Aus Fehlern lernen: Ideen für eine korrekte Vorgehensweise des Wirtschaftsprüfers / Steuerberaters im Umgang mit einem nicht integren Mandanten
- 5.4.8.1 Dringender Handlungsbedarf in Bezug auf diesen Auftrag
 - Wahrnehmung der unverzüglichen Meldepflicht gegenüber
 FIU (GoAML) §§ 43 GwG



THEMENBEREICH II: NEUES ZU DEN BERUFSPFLICHTEN IN DER WP-PRAXIS (WPO, BS WP/vBP, GwG, ...)

- Einhaltung Verbot der Informationsweitergabe gemäß § 47 GwG
- Umgehende Anpassung der Risikoanalyse nach dem GwG und Anhebung der Sorgfaltspflichten nach dem GwG von "normal" auf "verstärkte Sorgfaltspflichten" (zusätzlichen Erhebungsbogen ausfüllen)²⁸

§ 5 Abs. 2 Nr. 2 GwG

"Die Verpflichteten haben

- 1. die Risikoanalyse zu dokumentieren,
- 2. die Risikoanalyse regelmäßig zu überprüfen und gegebenenfalls zu aktualisieren und
- 3. der Aufsichtsbehörde auf Verlangen die jeweils aktuelle Fassung der Risikoanalyse zur Verfügung zu stellen."

AUDflT®-Prüferhilfe 5/1:

"Erhebungsbogen zu den Feststellungen nach dem Gesetz über das Aufspüren von Gewinnen aus schweren Straftaten (Geldwäschegesetz – GwG) – juristische Person / Personengesellschaft –"

• AUDfIT®-Prüferhilfe 5/2:

"Erhebungsbogen zu den Feststellungen nach dem Gesetz über das Aufspüren von Gewinnen aus schweren Straftaten (Geldwäschegesetz – GwG) – verstärkte Sorgfaltspflichten-"

5.4.8.2 Möglicher weiterer Handlungsbedarf für diesen Auftrag

- a. Nutzung besonderer Qualitätssicherungsmaßnahmen: Auftragsbegleitende Qualitätssicherung
- b. Verstärkung und Wahrnehmung der **Pflichten zur Kommunikation mit den Überwachungsorganen** (Mitteilung der bedeutsamen Mängel im IKS IDW PS 475 n.F.
- c. **Anpassung der Prüfungsplanung** (ggf. Neufestlegung bedeutsamer Risiken)
- d. **Auswirkungen auf Prüfungsbericht** (Redepflicht, dass Mandant seine Verpflichtungen nach GwG nicht eingehalten hat) und auf den BSV prüfen (Hemmnis bzgl. Bewertung)
- e. **Dokumentation** schaffen, die ihn selbst bei späteren Rückfragen exkulpieren

5.4.8.3 Erkenntnisse für künftige **weitere** Auftragsannahmen bzw. Erkenntnisse für die Annahme künftiger Prüfungsaufträge

Ein sachgerechter Auftragsannahmecheck schließt die Beurteilung der Integrität von Auftraggebern und Beteiligten mit ein.

²⁸ Vgl. WPK-Mitgliederbereich Geldwäschegesetz





S. #201

THEMENBEREICH II: NEUES ZU DEN BERUFSPFLICHTEN IN DER WP-PRAXIS (WPO, BS WP/vBP, GwG, ...)

AUDfIT®-Prüferhilfe 5/3:

"Auftragsannahmecheck Teil 1 (Bearbeitung vor Auftragsannahme); § 53 Nr. 2 BS WP/vBP"

AUDfIT®-Prüferhilfe 5/4:

"Auftragsannahmecheck Teil 2 (Bearbeitung vor Auftragsannahme)"

Das Ziel muss sein, dass Aufträge von nicht-integren Mandanten nicht angenommen werden.

Daran erinnert auch der Hinweis auf ISA [DE] 510 (Erstprüfung – Kontaktaufnahme mit dem Vorberater).

5.4.9 Anpassung des kanzleiindividuellen QMS (GwG-Prävention)

5.4.9.1 Überprüfung der Identität des Mandanten (selektive Auswahl)

Da es sich beim Mandanten um eine juristische Person handelt, sind immer anzufordern:

- aktueller Auszug aus dem Handelsregister
- Gründungsdokumente (z. B. Gesellschaftsvertrag)
- Geschäftsführer als gesetzliche Vertreter der GmbH sind nach § 11 Abs. 4 Nr. 2 GwG bzw. § 154 Abs. 2 AO zu identifizieren

5.4.9.2 Abklärung und Identifizierung des wirtschaftlich Berechtigten (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 GwG) (selektive Auswahl)

Der Wirtschaftsprüfer ist verpflichtet, in den Fällen des § 10 Abs. 3 Satz 1 GwG abzuklären, ob der Mandant für einen wirtschaftlich Berechtigten handelt und – falls dies bejaht wird – den wirtschaftlich Berechtigten zu identifizieren.

Dabei ist der Mandant verpflichtet, dem Wirtschaftsprüfer die Informationen und Unterlagen zum wirtschaftlich Berechtigten zur Verfügung zu stellen.²⁹

Wenn der Mandant wie im vorliegenden Fall keine natürliche Person ist, hat der Abschlussprüfer die Eigentums- und Kontrollstruktur des Mandanten mit angemessenen Mitteln in Erfahrung zu bringen (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 GwG).

Bei Begründung einer Geschäftsbeziehung mit Vereinigungen ist nach § 20 Abs. 1 GwG zwingend ein Registrierungsnachweis oder ein Auszug aus dem Transparenzregister einzuholen.

UWP 1 2024



S. #210

Anlagenband

²⁹ Vgl. § 11 Abs. 6 Satz 1 und 2 GwG

THEMENBEREICH II: NEUES ZU DEN BERUFSPFLICHTEN IN DER WP-PRAXIS (WPO, BS WP/vBP, GwG, ...)

5.4.9.3 Rechtzeitige Abfrage der Verbindungen zu nahestehenden Personen

• AUDfIT®-Prüferhilfe 5/5:

"Schaubild zu nahestehenden Unternehmen und Personen i. S. d. ISA [DE] 550 – Überblick RS HFA 33 Anlage 1"

• AUDfIT®-Prüferhilfe 5/6:

"Dokumentation zu nahestehenden Unternehmen / Personen"

• AUDfIT®-Prüferhilfe 5/7:

"Nahestehende Personen – Individuelle Prüfungshandlungen"

5.4.9.4 Einführung interner Sicherungsmaßnahmen nach § 6 Abs. 2 GwG (selektive Auswahl)

Der Abschlussprüfer hat intern z. B. folgende Maßnahmen durchzuführen:

- Ausarbeitung und Schulung von
 - internen Richtlinien,
 - Verfahren und
 - Kontrollen zur Umsetzung der Pflichten nach dem Geldwäschegesetz
- Unterrichtung der Mitarbeiter bezüglich Typologien und aktuelle Methoden der Geldwäsche und über die Pflichten nach dem Geldwäschegesetz (§ 6 Abs. 2 Nr. 6 GwG)

5.5 AUDfIT®-Prüferhilfen zu diesem Thema

AUDfIT®-Prüferhilfe 5/1:

"Erhebungsbogen zu den Feststellungen nach dem Gesetz über das Aufspüren von Gewinnen aus schweren Straftaten (Geldwäschegesetz – GwG) – juristische Person / Personengesellschaft –"

AUDfIT®-Prüferhilfe 5/2:

"Erhebungsbogen zu den Feststellungen nach dem Gesetz über das Aufspüren von Gewinnen aus schweren Straftaten (Geldwäschegesetz – GwG) – verstärkte Sorgfaltspflichten-"

AUDfIT®-Prüferhilfe 5/3:

"Auftragsannahmecheck Teil 1 (Bearbeitung vor Auftragsannahme); \S 53 Nr. 2 BS WP/vBP"



S. #222

S. #223

S. #224



S. #201

S. #207



THEMENBEREICH II: NEUES ZU DEN BERUFSPFLICHTEN IN DER WP-PRAXIS (WPO, BS WP/vBP, GwG, ...)



"Auftragsannahmecheck Teil 2 (Bearbeitung vor Auftragsannahme)"

• AUDfIT®-Prüferhilfe 5/5:

"Schaubild zu nahestehenden Unternehmen und Personen i. S. d. ISA [DE] 550 – Überblick RS HFA 33 Anlage 1"

• AUDfIT®-Prüferhilfe 5/6:

"Dokumentation zu nahestehenden Unternehmen / Personen"

• AUDfIT®-Prüferhilfe 5/7:

"Nahestehende Personen – Individuelle Prüfungshandlungen"



S. #218

S. #222

S. #223



THEMENBEREICH III: CSRD/ESG – GRUNDLAGEN ZUM NACHHALTIGKEITSMANAGEMENT

15.03.202

Seite #78

THEMA 6:

ESG im Mittelstand: Koordination, Projektstart und Aktivitäten-Maßnahmen-Plan



6. ESG im Mittelstand: Koordination, Projektstart und Aktivitäten-Maßnahmen-Plan



			Seite
6.1	Das W	richtigste: Lassen Sie sich nicht abschrecken!	#79
6.2		g der Anwendungspflicht in Bezug auf das "Non- cial-Reporting" der "Roter Fels GmbH"	#80
	6.2.1	Unmittelbare Pflicht als große Kapitalgesellschaft	#80
	6.2.2	Kick-Off-Gespräch mit dem Management der Gesellschaft	#81
	6.2.3	Die Mitwirkung und Überzeugung des Aufsichtsrats ist entscheidend	#81
6.3	Das ES	SG-Projekt im Unternehmen kann starten	#81
	6.3.1	Festlegung der Verantwortlichkeiten für das ESG- Projekt	#81
	6.3.2	Unternehmensindividuelle Bestandsaufnahme	#83
	6.3.3	Durchführung einer Wesentlichkeitsanalyse	#84
	6.3.4	Erstellung einer unternehmensindividuellen Gap- Analyse	#86
6.4	Entwic	cklung von Zielen und Maßnahmen	#87
6.5	Daten	zu den wesentlichen Themen ermitteln	#87
6.6	Weite	re detaillierte Informationen zu ESG-Themen	#88
6.7	Projek	t Kick-Off	#88
6.8	ALIDfi	I®-Priïferhilfen zu diesem Thema	#88

6.1 Das Wichtigste: Lassen Sie sich nicht abschrecken!

Die ganze Welt spricht von **Nachhaltigkeit**, von EU-Vorschriften, von 1.200 Datenpunkten u. v. m.

"Wie soll man da nur den Überblick behalten? Und noch schlimmer:

Wie soll man die zahlreichen Vorgaben in dem eigenen Unternehmen umsetzen?

Wie soll man als Wirtschaftsprüfer das Projekt begleiten und dabei für den Mandanten einen Mehrwert schaffen?"

Nachfolgend finden Sie einen **kleinen Beispielfall**, wie Wirtschaftsprüfer Sandig seine Mandantin, die "Roter Fels GmbH", auf dem Weg zur Nachhaltigkeitsberichterstattung unterstützen wird.



6.2 Klärung der Anwendungspflicht in Bezug auf das "Non-Financial-Reporting" der "Roter Fels GmbH"

6.2.1 Unmittelbare Pflicht als große Kapitalgesellschaft

Wirtschaftsprüfer Sandig nimmt sich stets die Jahresabschlüsse der Roter Fels GmbH für die Jahre 2022 und 2023 und **prüft die Schwellenwerte** für große Gesellschaften nach § 267 Abs. 3 HGB.

Merkmal	Daten "Roter Fels GmbH"		Schwellenwert nach	"Schwelle"	
	2022	2023	§ 267 Abs. 3 HGB		
Bilanzsumme	32 Mio. EUR	32,5 Mio. EUR	20 Mio. EUR (<mark>NEU:</mark> 25 Mio. EUR)	ja	
Umsatzerlöse	80 Mio. EUR	83 Mio. EUR	40 Mio. EUR (<mark>NEU:</mark> 50 Mio. EUR)	ja	
Mitarbeiter	300	310	250	ja	

Nach den vorliegenden Jahresabschlüssen hat die "Roter Fels GmbH" die Schwellenwerte an zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschritten und erfüllt somit die Größenmerkmale einer **großen Kapitalgesellschaft**.

Somit wird die GmbH **ab dem Geschäftsjahr 2025** unter anderem verpflichtet sein, eine Nachhaltigkeitsberichterstattung in ihren Lagebericht zu integrieren.

Hinweis:

Stand: 15.03.2024

Auch wenn die Roter Fels GmbH keine große Kapitalgesellschaft wäre, könnte sie faktisch dennoch der Verpflichtung zur Implementierung eines ESG-Managementsystems, d.h. der Ermittlung von Informationen für die Nachhaltigkeitsberichterstattung, unterliegen,

- kleines/mittelgroßes Unternehmen über die Anforderungen in der Lieferkette
- verbundenes Tochterunternehmen über die Berichtsanforderungen für den Gesamtkonzern
- Unternehmen der öffentlichen Hand aufgrund der Satzung (Rechnungslegung "wie" große Kapitalgesellschaften)



6.2.2 Kick-Off-Gespräch mit dem Management der Gesellschaft

WP Sandig hat bereits einige Fortbildungen zum Thema ESG-Berichterstattung besucht.

Ihm ist bewusst, dass die **neue Nachhaltigkeitsberichterstattung** eine

- umfassende Vorbereitung und
- Einrichtung von Informationsstrukturen
- Regelung von Zuständigkeiten

im Unternehmen erfordert.

Dieses besonders zeit- und kostenintensive Projekt kann nur Erfolg haben, wenn von Anfang an die Gesamtverantwortung bei der Geschäftsleitung liegt und entsprechende **Zeit- und Kostenbudgets für das ESG-Projekt vorgesehen werden**.

Daher ist es für WP Sandig vorrangiges Ziel, die Geschäftsführung für das Thema zu **sensibilisieren und zu motivieren**.

6.2.3 Die Mitwirkung und Überzeugung des Aufsichtsrats ist entscheidend

WP Sandig hat aufgrund seiner langjährigen Tätigkeit bei der Roter Fels GmbH bereits mehrfach **mit den für die Überwachung verantwortlichen Personen** kommuniziert.

Da er weiß, dass der Aufsichtsratsvorsitzende Blaumeier stets ein Auge auf die Personalkosten hat, veranlasst er noch im Gespräch mit der Geschäftsleitung, dass ein **gemeinsames Treffen** mit Blaumeier stattfinden soll.

So will er gleichermaßen dem Aufsichtsrat und dem Management die

- mittel- und langfristige strategische Bedeutung
- Dringlichkeit des neuen ESG-Projekts und
- Notwendigkeit zur Freigabe von zeitlichen und monetären Mitteln

verdeutlichen.

6.3 Das ESG-Projekt im Unternehmen kann starten

6.3.1 Festlegung der Verantwortlichkeiten für das ESG-Projekt

6.3.1.1 ESG-Projektteam zur Koordination

Die Geschäftsführung sucht sich im Leitungsteam zwei Mitarbeiter Gustav Clever und Miriam Smart aus, die die **Koordinierung**



der Datensammlung für die Nachhaltigkeitsberichterstattung übernehmen sollen.

Die beiden ESG-Projektleiter müssen dafür sorgen, dass in den kommenden Monaten die **Fäden, d.h. die ESG-Informationsquellen, zusammengeführt** werden.

Das ESG-Projektteam ist die **Sammelstelle** für alle geforderten Nachhaltigkeitsinformationen.

Zugleich sind die ESG-Koordinatoren auch das **Bindeglied zur Geschäftsführung** und informieren regelmäßig über den Stand des Projektes und ggf. erforderliche weitere Maßnahmen.

6.3.1.2 Abstimmung Verantwortlichkeiten in der Organisation

Clever und Smart setzen sich zusammen und nehmen sich das **Organigramm** des Unternehmens zur Hand.

Gemeinsam mit WP Sandig überlegen sie **welche Abteilungen** eventuell Informationen für die Nachhaltigkeitsberichterstattung liefern müssen.

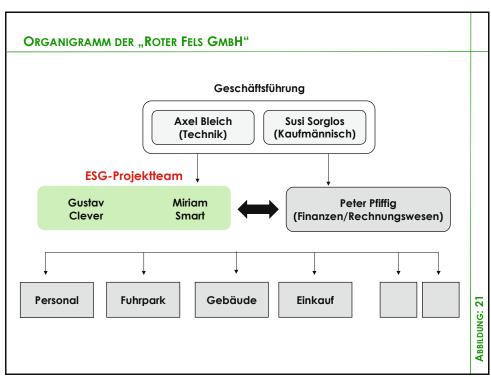


Abbildung 21: Organigramm der "Roter Fels GmbH"

Auf einen ersten Blick fokussieren sie sich dabei auf:

- Rechnungswesen (Buchführung und Schnittstelle zum Lagebericht)
- Personalabteilung (Informationen im Sozialbereich)
- **Fuhrparkmanagement** (Energie und Umweltthemen)



- **Gebäudemanagement** (Energie und Umweltthemen)
- **Einkaufsabteilung** (Informationen zur Lieferkette)

Die Leiter dieser Abteilungen werden zu **ESG-Meetings**, die ab sofort im 14-tätigen Rhythmus stattfinden sollen, eingeladen.

Zu einem ersten Sondierungsgespräch wird WP Sandig eingeladen, der den Teilnehmern einen ersten Überblick über die Anforderungen der CSRD und ESRS zur Nachhaltigkeitsberichterstattung gibt.

WP Sandig legt ihnen sehr ans Herz, sich auch fachlich intensiv mit den einzelnen Themenbereichen zu beschäftigen und sich entsprechend fortzubilden.

6.3.2 Unternehmensindividuelle Bestandsaufnahme

6.3.2.1 Überblick über die Anforderungen

Das ESG-Projektteam hat sich im ersten ESG-Projektteammeeting einen **detaillierten Überblick** über die **neuen Anforderungen** an die neue Nachhaltigkeitsberichterstattung zu verschaffen.

Dazu sollte es sich

Stand: 15.03.2024

- die CSRD-Richtlinie,
- die 12 ESRS-Standards und
- die Liste mit den rd. 1.200 Datenpunkten

zur Hand nehmen und sich einen Überblick verschaffen, welche konkret für den Lagebericht bestehen.

6.3.2.2 Bestandsaufnahme: Viele Unternehmen verfügen schon heute über viele Informationen

Zahlreiche Unternehmen haben bereits in der Vergangenheit freiwillig bzw. nach anzuwendenden Standards zur Nachhaltigkeit Bericht erstattet, wie z.B. nach den Vorgaben der

- Global Reporting Initiative (GRI) oder dem
- deutschen Nachhaltiakeitskodes (DNK).

Somit haben die Unternehmen bereits bestimmte Themen und Informationskanäle im Unternehmen implementiert, die zumindest Teile der ESRS-Anforderungen abdecken könnten.

6.3.2.3 "Vorhandene Puzzleteile zusammentragen"

Die verschiedenen **Abteilungen** im Unternehmen sind somit aufgefordert, die

• Informationen zusammen zu tragen und



darüber an das ESG-Projektteam zu berichten,

- welche ESG-relevanten Daten bereits in der Vergangenheit gesammelt wurden und
- wie darüber berichtet wird.

6.3.2.4 Einbeziehung der ESG-Themen in die Unternehmensstrategie

Hierzu sind auch weitreichende Weichenstellungen der **Geschäftsleitung** erforderlich.

Für die Nachhaltigkeitsberichterstattung ist auch notwendig, zu ermitteln, ob und wie die ESG-Themen in der

- Unternehmensstrategie
- Vision, Leitlinien des Unternehmens
- Unternehmenskultur, Wertekatalog

bereits verankert sind.

Hinweis:

Stand: 15.03.2024

- Es empfiehlt sich zu recherchieren, welche Hilfsmittel und Metriken innerhalb der eigenen Branche bereits zum Thema Nachhaltigkeit entwickelt wurden.
- Nehmen Sie bzw. Ihr Mandant hierzu Kontakt zu den Verbänden auf.
- Evtl. existieren schon Hilfestellungen zur Umsetzung in der Branche.

6.3.3 Durchführung einer Wesentlichkeitsanalyse

6.3.3.1 Interne Themensammlung und Wesentlichkeitsbeurteilung

Um den

- tatsächlichen Berichtsinhalt festlegen und
- sich damit auf die **zentralen Themen fokussieren** zu können,

zählt die Durchführung einer Analyse nach dem Konzept der doppelten Wesentlichkeit zur Kernaufgabe.

Für das praktische Doing können die Vorgaben der ESRS herangezogen werden.

Für die unternehmensspezifische Umsetzung sollte eine **Abstimmung aller eingebundenen Abteilungen** organisiert werden.



CSRD/ESG -

GRUNDLAGEN ZUM NACHHALTIGKEITSMANAGEMENT

6.3.3.2 Einbeziehung der Wertschöpfungskette

Innerhalb der ESRS wird großen Wert darauf gelegt, dass

- die Auswirkungen des Unternehmens auf die Umwelt und
- die finanziellen Auswirkungen auf das Unternehmen

nicht nur in Bezug auf das eigentliche Unternehmen,

sondern über die gesamte Wertschöpfungskette betrachtet werden.

Clever und Smart haben somit die Aufgabe,

- eine Übersicht für die Wertschöpfungskette anzufertigen (möglichst grafisch), um dann
- im Austausch mit den einzelnen Abteilungen zu ermitteln,
- ob die vor- und/oder nachgelagerten Wertschöpfungsschritte eine wesentliche Bedeutung haben.

6.3.3.3 Obligatorische Einbindung der Stakeholder (Stakeholder-Analyse)

In einem weiteren Schritt sollten dann die ermittelten Themen unter **Einbeziehung der Stakeholder** nochmals überprüft werden.

Hierzu kann eine Stakeholder-Befragung durchgeführt werden.

Intern	Extern	
Mitarbeiter	Lieferanten	
Führungskräfte	Geschäftspartner	
Arbeitnehmervertreter	Kunden	
Besonders gefährdete Personen	Konsumenten	
Eigentümer des Unternehmens	Behörden	
	Anwohner	

Abbildung 22: Beispiele für mögliche Stakeholder



Mit zahlreichen Stakeholdern besteht im laufenden Betrieb ein regelmäßiger Austausch.

Diese Kommunikationskanäle können für die Einbindung und Abfrage genutzt werden.

Clever und Smart wählen für eine erste Abfragerunde die

- Mitarbeiter
- Führungskräfte
- Gesellschafter
- die größten Lieferanten
- und die 5 größten Kunden

zur Einbindung in die Wesentlichkeitsanalyse aus.

Zu diesen Stakeholdern (Personengruppen) bestehen bereits gute und bewährte Beziehungen.

Für diese Adressaten der **Stakeholder-Umfrage** haben die **wesentlichen ESG-Themen** vorrangig **Auswirkungen**.

Ihnen wird eine **Liste der im ersten Schritt** ermittelten wesentlichen Themen mit der Bitte, um Stellungnahme **zugesandt**.

Sie als ESG-Projektleiter oder begleitender Berater sollten nicht vergessen, auch diesen Prozessschritt zu dokumentieren, da auch über die Art der Einbindung von Stakeholdern nach den ESRS berichtet werden muss!

6.3.4 Erstellung einer unternehmensindividuellen Gap-Analyse

Nachdem die

Stand: 15.03.2024

- **wesentlichen Themen** entsprechend der doppelten Wesentlichkeit **intern ermittelt**,
- durch die Stakeholder ergänzt und
- von der Geschäftsleitung für zutreffend beurteilt wurden,

können Clever und Smart ermitteln.

- welche Angaben nach den ESRS (Auswahl aus den 82 Disclosure Requirements) und
- welche Datenpunkte (Auswahl aus rund 1.200 Datenpunkten) für die einschlägigen Berichtsanforderungen

notwendig und somit zwingende **Berichtsbestandteile** sind.

Diese erforderlichen Einzelangaben können anschließend den in der Roter Fels GmbH vorhandenen Informationen gegenübergestellt werden.



Das ESG-Projektteam hat

 eine Liste der wesentlichen Themen und Unterthemen zu erstellen

- die Erfassung der im Unternehmen vorhandenen Informationen zu organisieren
- und anzufertigen, wo Lücken und damit Handlungsbedarf besteht.

6.4 Entwicklung von Zielen und Maßnahmen

Das gesamte ESG-Projektteam hat gemeinsam mit der Geschäftsführung zu überlegen, wie die Lücken ("gaps") zukünftig geschlossen werden können.

Die wesentlichen Nachhaltigkeitsthemen sind in

- die Unternehmensstrategie zu integrieren
- Zielen (messbare) und
- Maßnahmen

Stand: 15.03.2024

umzuwandeln, damit die Nachhaltigkeitsthemen sukzessive in den Unternehmensprozess **integriert und zielorientiert umgesetzt** werden können.

Der **Fahrplan zur Umsetzung** dieser Ziele und Maßnahmen musskurz-, mittel- und langfristige Aspekte beinhalten.

Wichtig ist, dass die verantwortlichen Personen frühzeitig in diese Prozesse eingebunden werden und eine regelmäßige Berichterstattung sichergestellt wird.

6.5 Daten zu den wesentlichen Themen ermitteln

Die wesentlichen Themen für die Nachhaltigkeitsberichterstattung wurden ermittelt.

Nun gilt es, **spätestens im 4. Quartal 2024** damit zu beginnen die Prozesse zur Datenerhebung im Unternehmen einzuführen, damit **pünktlich ab dem 01.01.2025** der Informationsfluss reibungslos funktioniert.



CSRD/ESG -

GRUNDLAGEN ZUM NACHHALTIGKEITSMANAGEMENT

6.6 Weitere detailliertere Informationen zu ESG-Themen

Veranstaltung	Ort, Datum
ESG 1 overview	Premium-Webinar <i>Live</i> , 19. + 20.09.2024 (12h)
ESG 2 advanced	Premium-Webinar <i>Live</i> , 23.+24.09.2024 (12h)
ESG 3 professional	Premium-Webinar <i>Live</i> , 15.+16.10.2024 (12h)
ESG 1-3 Q & A	Dortmund, 24.10.2024 (4h)
Optional: Prüfung ESG Consultant (AUDfIT)	Dortmund, 24.10.2024 (1,5h)

ESG 4 audit/review	Premium-Webinar <i>Live</i> , 04. + 05.12.2024 (12 h)
ESG 4 Q & A	Dortmund, 12.12.2024 (4 h)
Optional: Prüfung ESG Auditor (AUDfIT)	Dortmund, 12.12.2024 (1,5 h)

Beachte:

Eine Anerkennung nach einer offiziellen Bildungsnorm (z. B. Berufsbildungsgesetz) liegt für den ESG Consultant/ESG Auditor nicht vor.³⁰

6.7 Projekt Kick-Off

Stand: 15.03.2024

Es ist ein Aktivitäten-Maßnahmen-Plan für die praktische Umsetzung zu entwerfen und zu pflegen.

6.8 AUDfIT®-Prüferhilfen zu diesem Thema

AUDfIT®-Prüferhilfe 6:

"ESG-Projekt – "Kick-Off" Aktivitäten-Maßnahmen-Plan für die praktische Umsetzung"

³⁰ Die ESG-Fort- und Ausbildungen von AUDfIT® sind "nach derzeitigen Reglungen keine Voraussetzung für einen Registereintrag als Nachhaltigkeitsprüfer. Außerhalb der Bestandsschutzregelungen sind ausschließlich das Bestehen des Examens sowie eine berufsübliche Fortbildung relevant." (Quelle: Neu auf wpk.de vom 09.02.2024: Fragen und Antworten zur Anwendung zur Anwendung und Umsetzung der CSRD – Stand: 1. Februar 2024)



siehe Anlagenband

CSRD/ESG-

GRUNDLAGEN ZUM NACHHALTIGKEITSMANAGEMENT

Seite #89

THEMA 7:

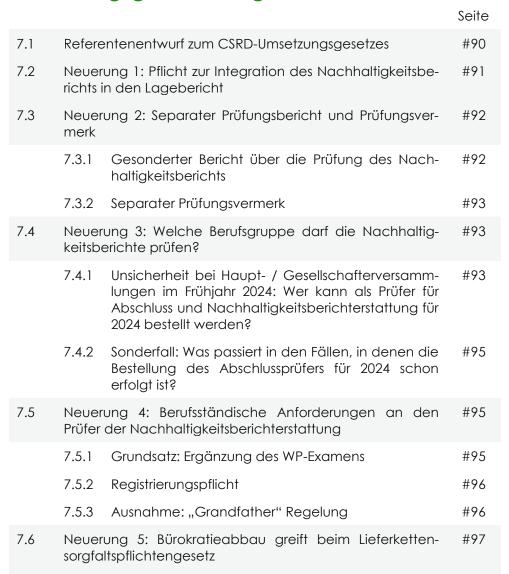
Topaktuell: Entwurf des CSRD-Umsetzungsgesetzes liegt vor



#98

GRUNDLAGEN ZUM NACHHALTIGKEITSMANAGEMENT

Topaktuell: Entwurf des CSRD-Umsetzungsgesetzes liegt vor





AUDfIT®-Rechtsvorschriften zu diesem Thema

Am 14.12.2022 wurde die Corporate Social Responsibility Directive (CSRD)-Richtlinie der EU hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung veröffentlicht.

Die Mitgliedstaaten müssen diese CSRD noch in nationales Recht umsetzen.

Die **Frist** zur Umsetzung der Richtlinie in deutsches Recht endet am **06.07.2024**.





7.7

Am 22.03.2024 hat das Bundesministerium der Justiz (BMJ) den Referentenentwurf, eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464 (CSRD) des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14.12.2022 zur Änderung

- der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 ("Abschlussprüfungsverordnung") und
- der Richtlinie 2004/109/EG ("Transparenzrichtlinie")
- der Richtlinie 2006/43/EG ("Abschlussprüferrichtlinie") und
- der Richtlinie 2013/34/EU ("Bilanzrichtlinie")

hinsichtlich der **Nachhaltigkeitsberichterstattung** von Unternehmen veröffentlicht.

AUDfIT®-Rechtsvorschriften 7/1:

"Auszug aus dem Entwurf des CSRD-Umsetzungsgesetzes vom 22.03.2024 bezüglich der Änderungen im HGB"

AUDflT®-Rechtsvorschriften 7/2:

"Auszug aus dem Entwurf CSRD-Umsetzungsgesetzes vom 22.03.2024 bezüglich der Änderungen im WiPro"

Folgende wesentliche Neuerungen und Regelungen sind geplant:

Neuerung 1:	Pflicht zur Integration des Nachhaltigkeitsberichts in den Lagebericht	
Neuerung 2:	Separater Prüfungsbericht und Prüfungsvermerk	
Neuerung 3:	Welche Berufsgruppe darf die Nachhaltigkeitsberichte prüfen?	
Neuerung 4:	Berufsständische Anforderungen an den Prüfer der Nach- haltigkeitsberichterstattung	
Neuerung 5:	Bürokratieabbau greift beim Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz	

7.2 Neuerung 1: Pflicht zur Integration des Nachhaltigkeitsberichts in den Lagebericht

Die **nichtfinanzielle Erklärung** eines Unternehmens nach § 289b HGB konnte **bisher wahlweise**

- im Lagebericht oder in einem
- gesonderten nichtfinanziellen Bericht

abgegeben werden.





S. #267

S. #269

Nach dem § 289b HGB-E³¹ ist der Nachhaltigkeitsbericht zwingend

im Lagebericht der Gesellschaft

• in einem "dafür vorgesehenen, klar erkennbaren Abschnitt" aufzunehmen.

HGB-E	Inhalt des Nachhaltigkeitsberichts	
§ 289c	Beschreibung, bezogen auf die Nachhaltigkeit, des Geschäftsmodells zeitgebundener Ziele für Verringerung Treibhausgasemissionen Unternehmenspolitik hinsichtlich Nachhaltigkeit Vorhandensein von nachhaltigkeitsbezogenen Anreizsystemen Due-Dilligence-Prozess Wichtigste Risiken im Zusammenhang mit Nachhaltigkeitsaspekten	
§ 289b Abs. 6	Verpflichtung zur Anwendung der ESRS	
§ 289g	Elektronisches Format für Aufstellung und Tagging (ESEF)	
HGB-E	Zusätzliche Angabepflicht im Lagebericht (Nicht: Nachhaltigkeitsbericht)	
§ 289 Abs. 3a	Beschreibung Ressourcen ohne physische Substanz (Angabe von immateriellen Werten, die zwar nicht bilanzierungsfähig aber wesentliche Werttreiber im Unternehmen sind)	

Abbildung 23: Ausgewählte Regelungen des HGB-E

7.3 Neuerung 2: Separater Prüfungsbericht und Prüfungsvermerk

7.3.1 Gesonderter Bericht über die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts

In §324h HGB-E wird ein gesonderter Bericht über die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts gefordert.

Zu berichten ist schriftlich über

- Art und Umfang sowie
- das Ergebnis der Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts.

In einem gesonderten Abschnitt sind

- Gegenstand
- Art und Umfang der Prüfung

³¹ Im Folgenden beziehen sich die Angaben "HGB-E" stets auf den Referentenentwurf des CSRD-Umsetzungsgesetzes vom 22.03.2024.



THEMENBEREICH III: CSRD/ESG -

GRUNDLAGEN ZUM NACHHALTIGKEITSMANAGEMENT

 Anwendung der angewandten Standards für den Nachhaltigkeitsbericht und die

• Prüfungsgrundsätze

detailliert zu erläutern.

Generell gelten die Vorschriften des § 321 HGB analog.

7.3.2 Separater Prüfungsvermerk

Nach § 324i HGB-E hat der Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts das Ergebnis der Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts schriftlich in einem **gesonderten Prüfungsvermerk** zusammenzufassen.

Er ist **nicht** in den Bestätigungsvermerk zur finanziellen Berichterstattung **zu integrieren**.

Der Wortlaut orientiert sich weitgehend an § 322 HGB.

Hinweis:

Stand: 15.03.2024

Nach § 32 WPO-E kann der Prüfungsvermerk zur Nachhaltigkeitsberichterstattung nur durch einen Wirtschaftsprüfer unterzeichnet werden.

Erfolgt die Prüfung innerhalb einer WP-Gesellschaft durch Nachhaltigkeitsexperten, die nicht Wirtschaftsprüfer sind, können diese den Prüfvermerk nicht selbst unterzeichnen.

7.4 Neuerung 3: Welche Berufsgruppe darf die Nachhaltigkeitsberichte prüfen?

7.4.1 Unsicherheit bei Haupt-/Gesellschafterversammlungen im Frühjahr 2024: Wer kann als Prüfer für Abschluss und Nachhaltigkeitsberichterstattung für 2024 bestellt werden?

7.4.1.1 Wahlrecht in der CSRD

Das CSRD-Umsetzungsgesetzes wird nach Verabschiedung bereits für das laufende Geschäftsjahr 2024 für einige (große, kapitalmarktorientierte) Unternehmen bereits anwendbar sein.

In der **CSRD** ist der **Grundsatz** verankert, dass der Nachhaltigkeitsbericht **vom Abschlussprüfer der Gesellschaft** geprüft wird. Die CSRD sieht aber ein **Mitgliedstaatenwahlrecht** dahingehend vor, dass die einzelnen Länder **auch** die **Prüfung durch**

- einen **anderen Wirtschaftsprüfer** oder durch
- einen **unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen** ermöglich können.



7.4.1.2 Datenregulierung zur Umsetzung in deutsches Recht war lange ungewiss

Da die Umsetzung in deutsches Recht noch nicht erfolgt ist, war **bislang** u.a. **die Frage offen, welcher Personenkreis** die Nachhaltigkeitsberichterstattung **prüfen darf**.

Für den Fall, dass im Frühjahr 2024 für **das Geschäftsjahr 2024** bereits der Abschlussprüfer bestellt werden muss, bestand bislang die **Unsicherheit**

- darf der Abschlussprüfer auch den Teil des Lageberichts bezüglich Nachhaltigkeit mit prüfen oder
- muss/kann das Unternehmen auch einen
 - o anderen Wirtschaftsprüfer oder
 - o einen **externen Dienstleister** (z. B. TÜV)

für diesen speziellen Nachhaltigkeitsbereich beauftragen?

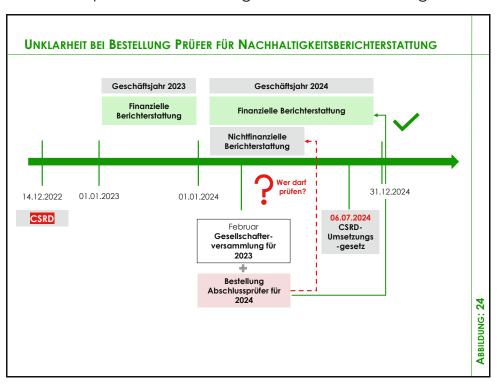


Abbildung 24: Unklarheiten bei Bestellung

7.4.1.3 Der Entwurf des CSRD-Umsetzungsgesetzes bringt Klarheit und Rechtssicherheit

Der deutsche Gesetzesentwurf sieht nun in § 324e Abs. 2 HGB-E vor, dass die Nachhaltigkeitsberichterstattung

- grundsätzlich durch einen anderen Wirtschaftsprüfer oder
- durch den Abschlussprüfer

aeprüft werden kann.



Hinweis:

Andere unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen sind nach dem vorliegenden Entwurf des CSRD-Umsetzungsgesetzes nicht zur Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten zugelassen.

7.4.2 Sonderfall: Was passiert in den Fällen, in denen die Bestellung des Abschlussprüfers für 2024 schon erfolgt ist?

Für die Fälle, in denen bereits im Frühjahr 2024 die Abschlussprüfer für 2024 gewählt wurden, schafft das EG-HGB durch eine gesetzliche Fiktion Rechtssicherheit.

Nach den Regelungen im EG-HGB-E

gilt als Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts für ein Geschäftsjahr, das vor dem 01.01.2025 beginnt,

- wenn der Prüfer des Jahresabschlusses für 2024
- **bereits bestellt** wurde
- und kein (gesonderter) Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts bestellt worden ist

der Prüfer als bestellt,

- der für die Prüfung des Jahresabschlusses bestellt worden ist und
- der Prüfer vor dem 01.01.2024 die Zulassung zur Durchführung von gesetzlichen Abschlussprüfungen erhalten hat.

7.5 Neuerung 4: Berufsständische Anforderungen an den Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung

7.5.1 Grundsatz: Ergänzung des WP-Examens

Sofern ein Wirtschaftsprüfer zukünftig **gesetzlich vorgeschriebe- ne** Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten durchführen möchte, ist **nach § 13c WPO-E** zukünftig

- zusätzlich zum WP-Examen
- eine schriftliche und mündliche
- Prüfung zum Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte

vorgesehen.

Es ist auch **nicht zwingend**, diese Zusatzprüfung gleich **zusammen mit dem WP-Examen** abzulegen – sollte sich der Wirtschafsprüfer später dazu entscheiden, ist auch eine **nachträgliche Prüfung möglich**.



THEMENBEREICH III: CSRD/ESG -

GRUNDLAGEN ZUM NACHHALTIGKEITSMANAGEMENT

Hinweis:

Freiwillige Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten dürfen auch von Wirtschaftsprüfern **ohne** die Ablegung dieser **Zusatzprüfung durchgeführt** werden.

7.5.2 Registrierungspflicht

Jeder Prüfer von gesetzlich vorgeschriebenen Nachhaltigkeitsberichten ist nach § 13d WPO-E zur **Registrierung** verpflichtet.

Um im Berufsregister nach § 13d Abs. 1 WPO-E auf Antrag als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte registriert zu werden, muss

- die zusätzliche Prüfung nach § 13c WPO-E bestanden sowie
- die praktische Ausbildung nach § 13d Abs. 1 WPO-E absolviert worden sein.

7.5.3 Ausnahme: "Grandfather" Regelung

Wirtschaftsprüfer,

- die vor dem 01.01.2024 bestellt wurden,
- und die **gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen** von Nachhaltigkeitsberichten durchführen wollen,

müssen nach der Übergangsregelung des § 13d WPO-E nur an einer Fortbildung zu Nachhaltigkeitsberichten teilnehmen.



7.6 Neuerung 5: Bürokratieabbau greift beim Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz

Im Rahmen der sozialen Themen wurde in der Presse mehrfach darauf hingewiesen, dass es durch die Angabepflichten

- nach den ESRS (insbesondere bei den sozialen Aspekten)
- und nach dem Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz
- zu doppelten, redundanten Angabepflichten und
- damit zu Mehraufwand

kommt.

Stand: 15.03.2024

Aus diesem Grund wurde ein § 10 Abs. 5 LkSG-E eingeführt, der den Fall regelt, dass

- ein Unternehmen, das verpflichtet ist,
- seinen Lagebericht um einen Nachhaltigkeitsbericht zu erweitern
- diesen Nachhaltigkeitsbericht anstatt des Berichts nach § 10 Abs. 2 Satz 1 LkSG

verwenden kann.



Nach § 10 Abs. 6 LkSG-E gilt diese **Befreiungsmöglichkeit** auch für den Fall, dass der Nachhaltigkeitsbericht **freiwillig** erstellt wird.

Alle weiteren Verpflichtungen des LkSG bleiben davon unberührt (z. B. § 6 Abs. 2, § 8 Abs. 2 LkSG).

AUDfIT® wird die erforderlichen Aus- und Fortbildungen zur Erstregistrierung und Aufrechterhaltung der Zulassung als Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung anbieten. Sie werden darüber informiert (www.audfit.de).

7.7 AUDfIT®-Rechtsvorschriften zu diesem Thema

• AUDfIT®-Rechtsvorschriften 7/1:

"Auszug aus dem Entwurf des CSRD-Umsetzungsgesetzes vom 22.03.2024 bezüglich der Änderungen im HGB"

AUDfIT®-Rechtsvorschriften 7/2:

"Auszug aus dem Entwurf CSRD-Umsetzungsgesetzes vom 22.03.2024 bezüglich der Änderungen im WiPro"



S. #267

S. #269



THEMENBEREICH IV: NEUES UND AKTUELLES PRÜFER-KNOW-HOW ZUR PRÜFUNG

 ∞

NEUES UND AKTUELLES PRÜFER-KNOW-HOW ZUR PRÜFUNG

Seite #100

THEMA 8:

Die Vorab-Verständnisgewinnung über das IKS unter besonderer Berücksichtigung der IT



8. Die Vorab-Verständnisgewinnung über das IKS unter besonderer Berücksichtigung der IT

Seite Vorangestellte Fragestellung: Warum ist die IKS-IT-Prüfung 8.1 #101 bei Anwendung der neuen GoA so bedeutend? Ausgangssituation: Vorhandener Input im Unter-#101 nehmen 8.1.2 Trend: Buchungen, größere Datenmengen #102 8.1.3 Prüfungsurteil zum Jahresabschluss des Unterneh-#102 mens: Vom Abschlussprüfer geforderter Output 8.1.4 Exkurs: Fachliche Verankerung der IT-Prüfung in ISA #104 [DE] 315 (Revised 2019) 8.1.5 Grundlegende Überlegung des Abschlussprüfers: #105 Unternehmensspezifische Kontrollsysteme beugen Fehlern in der Rechnungslegung und im Abschluss 8.1.6 Der Abschlussprüfer kann vom unternehmensindi-#106 viduellen Kontrollsystem profitieren 8.2 Vorab: Verständnisgewinnung des IT-Einsatzes(!) im Rah-#107 men des Geschäftsmodells 8.3 #107 Mindestumfang des Verständnisses vom IKS (Pflicht) 8.3.1 Die fünf Komponenten des IKS #107 8.3.2 Was nutzt dem Abschlussprüfer die Verständnis-#108 gewinnung der IKS-Komponenten? 8.3.3 Was bedeutet es konkret "ein Verständnis zu er-#110 langen"? Prüfungshandlungen zur Verständnisgewinnung #110 8.4 Ergebnis / Zwischenfazit #110 AUDfIT®-Prüferhilfen zu diesem Thema 8.5 #111

8.1 Vorangestellte Fragestellung: Warum ist die IKS-IT-Prüfung bei Anwendung der neuen GoA so bedeutend?

8.1.1 Ausgangssituation: Vorhandener Input im Internehmen

Prüfungspflichtige Unternehmen verfügen über

- unüberschaubare
- (un-)strukturierte
- umfangreiche



THEMENBEREICH IV: NEUES UND AKTUELLES PRÜFER-KNOW-HOW **ZUR PRÜFUNG**

Datenmengen, die

- in ihrer Gesamtheit die Basis der Rechnungslegung bilden bzw.
- in den Jahresabschluss einfließen.

8.1.2 Trend: Buchungen, größere Datenmengen

In den vergangenen Jahren ergab sich sukzessiv eine mengenmäßige Ausweitung des Buchungsstoffs in den Unternehmen, da

- Buchungen zunehmend automatisiert generiert werden,
- eine zunehmende Digitalisierung der Prozesse in den Unternehmen erfolgt,
- die Anzahl der Buchungstransaktionen steigt,
- der Einsatz unterschiedlichster IT-Anwendungen zunimmt,
- die Notwendiakeit zum
 - **Austausch** 0
 - Upgrade von IT-Anwendungen

in immer kürzeren Zeitabständen notwendig ist, und

Buchungsbelege zunehmend nur noch in digitaler Form verfüabar sind.

Prüfungsurteil zum Jahresabschluss des Unternehmens: Vom 8.1.3 Abschlussprüfer geforderter Output

Der Abschlussprüfer hat ein Prüfungsurteil abzugeben, dass der Jahresabschluss und die Rechnungslegung mit hinreichender Sicherheit frei von wesentlichen falschen Darstellungen sind.

Der Abschlussprüfer befindet sich im Spannungsfeld, dass er

- seitens des Mandanten mit
 - immer größeren Datenmengen und
 - interagierenden IT-Systemen und
 - komplexeren Sachverhalten

konfrontiert wird und zugleich

- intern in seinen Verwaltungsabteilungen einem enormen
 - 7eitdruck 0
 - Kostendruck und
 - Fachkräftemangel

ausgesetzt ist.



THEMENBEREICH IV: NEUES UND AKTUELLES PRÜFER-KNOW-HOW ZUR PRÜFUNG

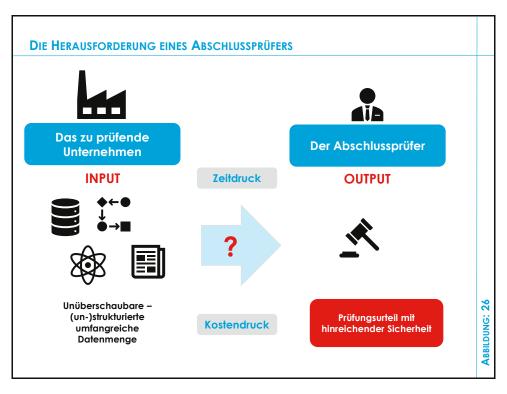


Abbildung 26: Die Herausforderungen eines Abschlussprüfers

Wie dieses Spannungsfeld konkret entschärft wird, bleibt jedem Abschlussprüfer grundsätzlich selbst überlassen.

Grundsätzlich gibt es zwei Extrempositionen:

- Weg 1: IKS außer Acht lassen (= Irrweg)
 - Der Abschlussprüfer muss die erforderliche Prüfungssicherheit alleine durch eigene Prüfungshandlungen erreichen.
 - Dies wird in der Realität im Regelfall aus Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten und Budgetgründen nicht umsetzbar sein.
- Weg 2: Kontrollaktivitäten des Mandanten nutzen
 - Zur Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung macht sich der Abschlussprüfer die implementierten Kontrollaktivitäten des Mandanten zu Nutze.



THEMENBEREICH IV: NEUES UND AKTUELLES PRÜFER-KNOW-HOW ZUR PRÜFUNG

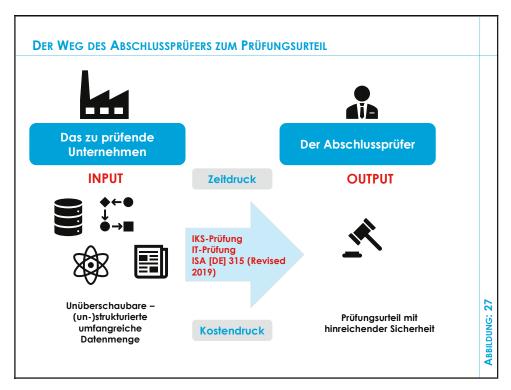


Abbildung 27: Der Weg des Abschlussprüfers zum Prüfungsurteil

Der Abschlussprüfer benötigt Antworten auf folgende übergeordnete, weitreichende Fragestellungen:

Übergeordnete zentrale Fragestellungen des Abschlussprüfers:

Inwieweit kann sich der Abschlussprüfer im speziellen Einzelfall auf relevante (IT-)Kontrollen des Unternehmens verlassen?

Mögliche Erkenntnisse des Abschlussprüfers:

- Szenario 1:
 - Relevante Kontrollen sind angemessen und wirksam.
- Szenario 2:

Es liegen bedeutsame Kontrollmängel bei relevanten Kontrollen vor.

- AUDfIT®-Prüferhilfe 8/1:
 - "Prüferische Vorgehensweise im Wandel der Zeit"

8.1.4 Exkurs: Fachliche Verankerung der IT-Prüfung in ISA [DE] 315 (Revised 2019)

Zur Einbeziehung der IT in die Abschlussprüfung liefert ISA [DE] 315 (Revised 2019) praktische Hinweise zur Vorgehensweise.





Dabei sind zwei Textziffern in den Anforderungen für die IT-Betrachtung von Bedeutung:

Iz. 19
des ISA [DE] 315 (Revised 2019)

"Verständnisgewinnung des Geschäftsmodells des zu prüfenden IT-Umgebung und der Informati-

Ergänzt werden diese beiden Textziffern der Anforderungen (= zentrales Kapitel der ISA [DE]) durch

onsverarbeitungsprozesse (nur re-

levante Systeme und Prozesse)"33

- zahlreiche Anwendungshinweise und
- Hilfsmaterialien

Unterstützung"32

Unternehmens und dessen

innerhalb der Anlagen des ISA [DE] 315 (Revised 2019).

8.1.5 Grundlegende Überlegung des Abschlussprüfers: Unternehmensspezifische Kontrollsysteme beugen Fehlern in der Rechnungslegung und im Abschluss vor

In jedem Unternehmen werden Systeme von Regelungen und Maßnahmen

gestaltet

Stand: 15.03.2024

- eingerichtet und
- aufrechterhalten.

mit denen den vom Unternehmensmanagement identifizierten Geschäftsrisiken begegnet werden soll.

Diese Kontrollsysteme dienen der Sicherstellung von

- Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftstätigkeit
- Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit der Rechnungsleauna
- **Einhaltung** der einschlägigen gesetzlichen und anderen rechtlichen **Vorschriften**.

Je nach Unternehmensgröße und -komplexität können diese eingeführten Verfahren und Maßnahmen mehr oder weniger komplex sein.

In jedem Fall bilden die **Systeme die Basis für unterschiedlichste Kontrollen**, auf die sich die Unternehmensleitung verlässt, unter anderem im Hinblick auf die korrekte

- Erfassung,
- Verarbeitung und

³³ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 25



 $^{^{\}rm 32}$ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 19

 Speicherung der rechnungslegungsrelevanten Daten.

Beispiele:

- Forderungsmanagement und Mahnwesen
- zentrale Arbeitserfassung
- Freigabevorgänge für Einkaufsprozesse

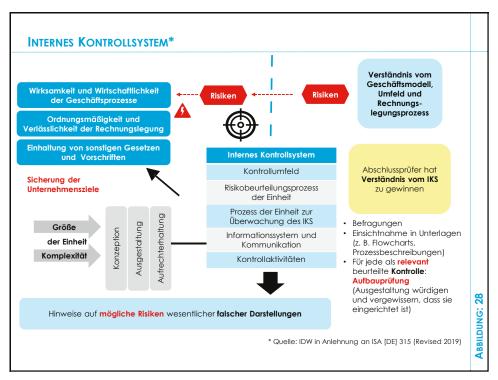


Abbildung 28: Internes Kontrollsystem

8.1.6 Der Abschlussprüfer kann vom unternehmensindividuellen Kontrollsystem profitieren

Der **Abschlussprüfer** hat die Aufgabe, festzustellen, ob der Jahressabschluss mit Anhang und Lagebericht **frei von wesentlichen Fehlern** ist.

Bestehen im Unternehmen Kontrollmaßnahmen,

- die verhindern, dass bei der Verarbeitung von pr
 üfungsrelevanten Daten Fehler auftreten oder unentdeckt bleiben,
- so ist es f
 ür den Abschlusspr
 üfer von Vorteil,
- wenn er deren Vorhandensein und Funktionsweise kennt.



8.2 Vorab: Verständnisgewinnung des IT-Einsatzes(!) im Rahmen des Geschäftsmodells

Bevor sich der Abschlussprüfer detailliert mit dem Internen Kontrollsystem eines Unternehmens beschäftigen kann, muss er vorab grundsätzlich

- das Geschäftsmodell.
- die Organisations- und Eigentümerstruktur

verstehen.

Nur dann kann er verstehen, welche **individuellen Sachverhalte** vorliegen, wie z. B.

- bedeutsame Arten von
 - Geschäftsvorfällen,
 - Kontensalden und
 - Abschlussangaben
- Komplexität der Organisationsstruktur
- Struktur und Komplexität der IT-Umgebung 34.

Da sich der **Aufwand zur Einschätzung** der IT-Unterstützung stark danach richtet,

- wie komplex die IT-Umgebung ist,
- bietet es sich an,

Stand: 15.03.2024

vorgelagert eine Komplexitätsbeurteilung der IT-Umgebung vorzunehmen.

Dabei kann sich der Abschlussprüfer an der **Anlage 5** des ISA [DE] 315 (Revised 2019) orientieren.

AUDfIT®-Prüferhilfe 8/3:

"Zusammenwirken von IKS-Prüfung und IT-Prüfung"

8.3 Mindestumfang des Verständnisses vom IKS (Pflicht)

8.3.1 Die fünf Komponenten des IKS

Das Interne Kontrollsystem eines Unternehmens besteht aus **fünf Komponenten**:³⁵

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

³⁵ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 12 (m)





 $^{^{34}}$ VgI. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 19a) (i)

THEMENBEREICH IV: NEUES UND AKTUELLES PRÜFER-KNOW-HOW ZUR PRÜFUNG

5. Kontrollaktivitäten

IKS-Komponente	Beispiele
1. Kontrollumfeld	Philosophie und Arbeitsweise des Managements Fähigkeiten und Ausbildung des Personals Zuordnung von Befugnissen und Verantwortlichkeiten
2. Risikobeurteilungsprozess der Einheit	Festlegung von Wertgrenzen (z. B. Einkaufs- oder Kreditlimits) Aufstellung von Richtlinien zur Aufstellung des Jahresabschlusses Festlegung von Bewertungssystemen für Vorräte und Rückstellungen
3. Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS	Verkaufsprozess (Kreditlimits, Einholung von Sicherheiten) Einkaufsprozess (Einkaufslimits, Auswahl von Lieferanten)
4. Informations- und Kommunikationssyster	 Interne Berichterstattung (Finanzbuchhaltung, Kostenrechnung) Quartals- und Jahresabschlüsse
5. Kontrollaktivitäten	Autorisierung und Genehmigungen Abstimmungen Verifizierungen Physische und logische Kontrollen Funktionstrennung

Abbildung 29: Beispiele zu den IKS-Komponenten

ISA [DE] 315 (Revised 2019) schreibt vor, dass im Rahmen der Abschlussprüfung **ein Verständnis von jeder** der fünf Komponenten des IKS des Unternehmens **zu erlangen** ist.

8.3.2 Was nutzt dem Abschlussprüfer die Verständnisgewinnung der IKS-Komponenten?

Das Verstehen der abschlussrelevanten IKS-Komponenten hilft dem Abschlussprüfer dabei, **zu verstehen**,

- wie das Unternehmen selbst Geschäftsrisiken identifiziert und darauf reagiert und
- ob in den grundlegenden Komponenten des IKS Funktionsmängel bestehen.

Der Prüfer hat **für jede Komponente** festzustellen, ob ein oder mehrere **Kontrollmängel** identifiziert wurden.³⁶

Stellt der Abschlussprüfer im Rahmen seiner Verständnisgewinnung fest,

- dass bestimmte Regelungen
- der Art und den Umständen des Unternehmens

nicht angemessen sind,



könnte dies ein **Indikator für einen Kontrollmangel** sein.

Gemäß IDW PS 475 hat der Abschlussprüfer die **Pflicht** festzustellen, ob

- die Mängel in internen Kontrollen
- einzeln oder in Kombination
- bedeutsame Kontrollmängel

darstellen.37

Hinweis:

Sofern **bedeutsame Mängel** vorliegen, hat der Abschlussprüfer diese **schriftlich** an die für die **Überwachung Verantwortlichen** mitzuteilen.³⁸

Das Verständnis

- der IKS-Komponenten bzw.
- die Feststellung von Kontrollmängeln unterstützt folglich den Abschlussprüfer dabei
 - Arten möglicher falscher Darstellungen zu identifizieren (insbesondere auf Abschlussebene) sowie
 - Art, zeitliche Einteilung und Umfang weiterer Prüfungshandlungen zu planen



³⁷ Vgl. IDW PS 475, Tz. A5-A7

³⁸ Vgl. IDW PS 475, Tz. 13

THEMENBEREICH IV: NEUES UND AKTUELLES PRÜFER-KNOW-HOW ZUR PRÜFUNG

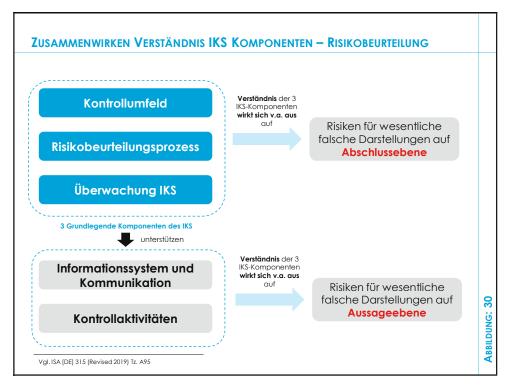


Abbildung 30: Zusammenwirken IKS-Komponenten – Risikobeurteilung

8.3.3 Was bedeutet es konkret "ein Verständnis zu erlangen"?

8.3.4 Prüfungshandlungen zur Verständnisgewinnung

Zur Erlangung des Verständnisses kann der Abschlussprüfer verschiedene **Prüfungshandlungen** vorsehen:

- **Befragung** von geeigneten Funktionsträgern
- **Einsichtnahme** in Unterlagen des Mandanten (z. B. Ablaufdiagramme, Prozessbeschreibungen, Strukturen)
- **Beobachtung** von Prozessen
- **Einsatz von Datenanalysen** (Gewinnung von Hinweisen auf die Qualität des Kontrollumfelds)³⁹

8.4 Ergebnis / Zwischenfazit

- 1. Verständnis dafür, welche Kontrollen es gibt ("Verständnisgewinnung").
- 2. Prüfung, ob diese angemessen sind.
- 3. Prüfung, ob diese funktionieren.
 - → Bestenfalls kann sich der Abschlussprüfer auf das IKS/die IT des Unternehmens stützen.

³⁹ Vgl. IDW PH 9.330.3, Anhang 2, Teil 2 enthält Beispiele für Datenanalysen, die zur Beurteilung des Kontrollumfelds eingesetzt werden können.



siehe Anlagenband

S. #228

S. #229

S. #230

S. #231

S. #233

8.5 AUDfIT®-Prüferhilfen zu diesem Thema

- AUDfIT®-Prüferhilfe 8/1: "Prüferische Vorgehensweise im Wandel der Zeit"
- AUDfIT®-Prüferhilfe 8/2: "Analyse: Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung"
- AUDflT®-Prüferhilfe 8/3:
 "Zusammenwirken von IKS-Prüfung und IT-Prüfung"
- AUDfIT®-Prüferhilfe 8/4:
 "Verständnisgewinnung von IT-Systeme Allgemeine Abfragen (Fragebogen für Auftraggeber)"
- AUDflT®-Prüferhilfe 8/5: "Modellhafte Darstellung der Verständnisgewinnung über die IT-Anwendungen"



Neues und Aktuelles Prüfer-Know-how ZUR PRÜFUNG

Seite #112

THEMA 9:

Umfang der Verständnisgewinnung mit Bezug auf die einzelnen Komponenten



THEMENBEREICH IV: NEUES UND AKTUELLES PRÜFER-KNOW-HOW zur Prüfung

9. Umfang der Verständnisgewinnung mit Bezug auf die einzelnen Komponenten

			Seite
9.1	Unterschiedliche Intensität bei der Prüfung der fünf Komponenten		
	9.1.1	Komponenten 1-4: Zusammenfassende Betrachtung möglich	#114
	9.1.2	Komponente 5: Einzelbetrachtung erforderlich	#114
9.2	Komp	onente Nr. 1: Kontrollumfeld des Unternehmens	#115
	9.2.1	Was bezeichnet man als "Kontrollumfeld eines Unternehmens"?	#115
	9.2.2	Verstehen und Beurteilen des Kontrollumfeldes	#116
	9.2.3	Berücksichtigung der IT im Bereich "Kontrollumfeld"	#116
	9.2.4	Zentrale vorgelagerte Fragestellungen zur IT	#117
	9.2.5	Mögliche Prüfungshandlungen	#117
9.3	Komponente Nr. 2: Der Risikobeurteilungsprozess des Unternehmens		
	9.3.1	Was ist ein "Risikobeurteilungsprozess"?	#118
	9.3.2	Verstehen und Beurteilen des Risikobeurteilungs- prozesses	#118
	9.3.3	Impulse für den Risikobeurteilungsprozess aus anderen Standards	#120
9.4	Komponente Nr. 3: Prozess zur Überwachung des IKS de Unternehmens		#120
	9.4.1	Verstehen und Beurteilen des Prozesses zur Überwachung des IKS	#121
	9.4.2	Impulse für den Prozess zur Überwachung des IKS aus anderen Standards	#121
9.5	Komponente Nr. 4: Informationssystem und Kommunikation beim Unternehmen		
	9.5.1	Was beinhaltet die Komponente "Information und Kommunikation"?	#122
	9.5.2	Verstehen und Beurteilen des Informationssystems und Kommunikation	#123
	9.5.3	Verständnisgewinnung von der im Informationssystem relevanten IT-Umgebung	#124



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

Unterschiedliche Intensität bei der Prüfung der fünf 9.1 Komponenten

Für jede der fünf IKS-Komponenten

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

hat der Abschlussprüfer

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

9.1.1 Komponenten 1-4: Zusammenfassende Betrachtung möglich

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

9.1.2 Komponente 5: Einzelbetrachtung erforderlich

Für die 5. Komponente "Kontrollaktivitäten" sind zusätzliche Anforderungen vorgesehen.

Es ist zu beurteilen, ob

- die Kontrolle wirksam ausgestaltet und
- implementiert

ist.40

Stand: 01.04.2024

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



THEMENBEREICH IV: NEUES UND AKTUELLES PRÜFER-KNOW-HOW ZUR PRÜFUNG

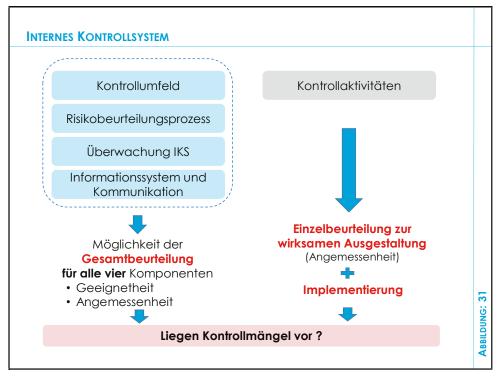


Abbildung 31: Internes Kontrollsystem

9.2 Komponente Nr. 1: Kontrollumfeld des Unternehmens

9.2.1 Was bezeichnet man als "Kontrollumfeld eines Unternehmens"?

Das "Kontrollumfeld" bildet für die weiteren IKS-Komponenten das **Fundament** und stellt den **Rahmen** dar, innerhalb dessen die unternehmensindividuellen

- Grundsätze,
- Verfahren,
- Maßnahmen

eingeführt und angewendet werden.

Die Unternehmensführung prägt die internen Strukturen und das Verhalten der gesamten Belegschaft durch ihre **persönli**che

- Grundeinstellungen,
- Problembewusstsein,
- Verhalten

bezüglich des internen Kontrollsystems.

Für das Funktionieren von internen Kontrollen ist es ganz entscheidend, ob die **Führungsebene selbst** beispielsweise

- Wert auf korrektes und gesetzeskonformes Verhalten legt,
- ethischen Aspekten Beachtung schenkt oder



 Druck zum Erreichen unrealistischer Ziele ausgeübt wird (bspw. aufgrund eigener erfolgsabhängiger Vergütungen).

Die Erkenntnisse über das "Kontrollumfeld" sind von grundlegender Bedeutung für das weitere Vorgehen des Prüfers.

Stellt der Abschlussprüfer **Probleme** in diesem Bereich fest, könnten diese Kontrollmängel die **anderen nachfolgenden Komponenten des IKS negativ beeinflussen**.

9.2.2 Verstehen und Beurteilen des Kontrollumfeldes

Die **Verständnisgewinnung** über das **Kontrollumfeld** und dessen Beurteilung sind eng miteinander **verknüpft**:⁴¹



Abbildung 32: Verständnisgewinnung "Kontrollumfeld"

9.2.3 Berücksichtigung der IT im Bereich "Kontrollumfeld"

In die Beurteilung des "Kontrollumfelds" durch den Abschlussprüfer ist auch der **IT-Einsatz im Unternehmen** mit einzubeziehen.

Dieser Aspekt überschneidet sich mit der Verständnisgewinnung des IT-Einsatzes im Rahmen der **allgemeinen Einschätzung** des Geschäftsmodells.

⁴¹ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 21a) und 21b)



THEMENBEREICH IV: NEUES UND AKTUELLES PRÜFER-KNOW-HOW **ZUR PRÜFUNG**

9.2.4 Zentrale vorgelagerte Fragestellungen zur IT

Dabei können folgende Betrachtungen vom Prüfer vorgenommen werden:42

9.2.4.1 Überwachung der IT

Passt die Überwachung der IT zur Art und Komplexität des Unternehmens, einschließlich

- Komplexität oder Entwicklungsstand der Technologieplattform des Unternehmens oder
- Umfang, in dem sich das Unternehmen auf die IT-Anwendungen zur Unterstützung ihrer Rechnungslegung **stützt**?

9.2.4.2 Organisation der IT

Stand: 15.03.2024

- Ist die Organisationsstruktur des Managements hinsichtlich der IT und hinsichtlich der eingesetzten Ressourcen angemessen?
- Wurde in eine angemessene IT-Umgebung und notwendige Erweiterungen investiert?
- Wurde ausreichend und qualifiziertes Personal eingestellt?
- Wird Standard-Software eingesetzt (ohne oder mit begrenzten Modifikationen)?

Für eine erste, grobe Einschätzung der IT-Umgebung kann die Anlage 5 des ISA [DE] 315 (Revised 2019) herangezogen werden.

9.2.5 Mögliche Prüfungshandlungen

Zur Verständnisgewinnung bezüglich des Kontrollumfeldes sowie der anderen Aspekte des IKS eignen sich Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung wie z. B.

- Befragungen des Managements und der Mitarbeiter dazu, wie die Ansichten zu Geschäftsgebaren und ethischem Verhalten kommuniziert werden.
- Einsichtnahme in den Verhaltenskodex des Managements,
- **Beobachtung** des Verhaltens des Managements,
- Würdigung von Informationen aus externen Quellen.43
- AUDfIT®-Prüferhilfe 9/1:

"Verständnisgewinnung über das interne Kontrollsystem unter besonderer Berücksichtigung des IT-Kontrollumfelds (Komponente Nr. 1)"

⁴³ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. A102





S. #235

⁴² Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. A108

9.3 Komponente Nr. 2: Der Risikobeurteilungsprozess des **Unternehmens**

9.3.1 Was ist ein "Risikobeurteilungsprozess"?

Ein Unternehmen ist einer Vielzahl von Risiken ausgesetzt, welche die Erreichung der Unternehmensziele gefährden können.

"Geschäftsrisiko – Ein Risiko,

- das aus bedeutsamen Gegebenheiten,
- Ereignissen,
- Umständen.
- Handlungen oder Unterlassungen,

die sich nachteilig auswirken könnten auf die Fähigkeit einer Einheit.

ihre Ziele zu erreichen und ihre Strategien umzusetzen,

oder aus der Festlegung nicht angemessener Ziele und Strategien resultiert."44

Der Risikobeurteilungsprozess ist demnach die Summe der im Unternehmen integrierten Verfahren und Maßnahmen zur

- **Identifikation** und
- Analyse und

Stand: 15.03.2024

- Bewertung und
- Behandlung

relevanter Risiken.

Nicht alle Geschäftsrisiken eines Unternehmens führen jedoch zu Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Abschluss.

9.3.2 Verstehen und Beurteilen des Risikobeurteilungsprozesses

Der Abschlussprüfer hat ein Verständnis dafür zu entwickeln,

- wie das Management die für die Abschlusserstellung relevanten Geschäftsrisiken Identifiziert und
- wie über Maßnahmen entschieden wird, um diesen Risiken entgegenzuwirken.

⁴⁴ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 12 (b)



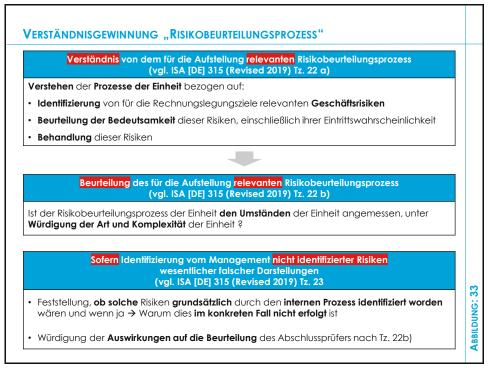


Abbildung 33: Verständnisgewinnung "Risikobeurteilungsprozess"

Das Verstehen des Risikobeurteilungsprozesses des Unternehmens **unterstützt** den Abschlussprüfer dabei zu erkennen,

- wo das Management Risiken identifiziert und
- wie es auf diese Risiken reagiert hat.⁴⁵

Hinweis:

Stand: 15.03.2024

Bei **weniger komplexen Einheiten** ist der Prozess der Risikobeurteilung in der Regel **nicht formal dokumentiert**.

- Es ist denkbar, dass bspw. der geschäftsführende Eigentümer routinemäßig die Aktivitäten von Wettbewerbern und andere Marktentwicklungen beobachtet, um Geschäftsrisiken zu identifizieren.
- In der Diskussion zwischen Management und Abschlussprüfer kann festgestellt werden, dass der Geschäftsführer die Risikobeurteilung tatsächlich durchführt.⁴⁶

⁴⁶ Vgl. ISA (DE) 315 (Revised 2019), Tz. A113



 $^{^{\}rm 45}$ Vgl. ISA (DE) 315 (Revised 2019), Tz. A109-111

9.3.3 Impulse für den Risikobeurteilungsprozess aus anderen Standards

Im Rahmen der **Verständnisgewinnung** zur Identifizierung und Beurteilung von Risiken im Unternehmen hat der Abschlussprüfer auch ein besonderes Augenmerk auf folgende Aspekte zu werfen:

- Wie werden Risiken im Zusammenhang mit den geschätzten Werten identifiziert und bewertet?⁴⁷
- Wie werden Risiken im Zusammenhang mit dolosen Handlungen ermittelt und behandelt?⁴⁸
- Auf welche Art und Weise stellt das Unternehmen sicher, dass der einschlägige rechtliche Rahmen eingehalten wird?⁴⁹
- AUDflT®-Prüferhilfe 9/2:

"Verständnisgewinnung über das interne Kontrollsystem unter besonderer Berücksichtigung des IT-Risikobeurteilungsprozesses (Komponente Nr. 2)"

9.4 Komponente Nr. 3: Prozess zur Überwachung des IKS des Unternehmens

Dieser Aspekt des IKS betrifft den Prozess, der

- das Vorhandensein und
- die Funktionsfähigkeit

der einzelnen Komponenten des IKS sicherstellen soll.

Das Verstehen,

Stand: 15.03.2024

 wie das Unternehmen Beurteilungen zur Überwachung der Wirksamkeit von Kontrollen vornimmt,

unterstützt die Verständnisgewinnung darüber,

 ob die anderen Komponenten des IKS vorhanden sind und funktionieren.

⁴⁷ Vgl. ISA [DE] 540 (Revised), Tz. 13 (g)





S. #238

⁴⁸ Vgl. ISA [DE] 240, Tz. 18 (b)

⁴⁹ Vgl. ISA [DE] 250 (Revised), Tz. 13 (b)

9.4.1 Verstehen und Beurteilen des Prozesses zur Überwachung des IKS



Abbildung 34: Verständnisgewinnung "Überwachung des IKS"

Hinweis:

Stand: 15.03.2024

Bei weniger komplexen Einheiten kann sich der Abschlussprüfer darauf fokussieren, wie das Management oder der geschäftsführende Eigentümer unmittelbar in die betrieblichen Tätigkeiten eingebunden ist.⁵⁰

9.4.2 Impulse für den Prozess zur Überwachung des IKS aus anderen Standards

Auch im Rahmen seiner Überwachungspflichten hat das Management die geschätzten Werte in der Rechnungslegung besonders zu betrachten.

Im Rahmen der Verständnisgewinnung ist es beispielsweise notwendig,

- die Ergebnisse vorheriger geschätzter Werte durchzusehen
- und entsprechend auf die Ergebnisse der Durchsicht zu reagieren.⁵¹



 $^{^{50}}$ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. A114 $\,$

⁵¹ Vgl. ISA [DE] 540 (Revised), Tz. 13 (j)

Das Management hat in eigener Regie (ohne Drängen des Abschlussprüfers)

- die tatsächlich eingetretenen Ergebnisse der im Vorjahresabschluss enthaltenen geschätzten Werte durchzusehen und
- daraus Rückschlüsse hinsichtlich des aktuell durchzuführenden Schätzprozesses zu ziehen.
- AUDfIT®-Prüferhilfe 9/3:

"Verständnisgewinnung über das interne Kontrollsystem unter besonderer Berücksichtigung der IT-Überwachung IKS (Komponente Nr. 3)"

9.5 Komponente Nr. 4: Informationssystem und Kommunikation beim Unternehmen

9.5.1 Was beinhaltet die Komponente "Information und Kommunikation"?

Das **Informations- und Kommunikationssystem** dienen dazu, dem Management die

- für Entscheidungen im unternehmerischen Alltag
- erforderlichen Informationen
- rechtzeitig

Stand: 15.03.2024

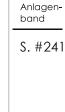
- in **geeigneter** Form
- einzuholen.
- aufzubereiten und
- an zuständige Stellen im Unternehmen weiterzuleiten. 52

Das **Informationssystem** umfasst sämtliche Teilbereiche des Unternehmens und kann Daten

- sowohl aus internen
- als auch externen Quellen

erfassen und weiterverarbeiten.

Die Kommunikation ist inhärenter Bestandteil des Informationssystems und hat den Informationsfluss über die verschiedenen Hierarchieebenen sicherzustellen.





⁵² Oliver Bungartz, Handbuch Interne Kontrollsysteme, Erich Schmidt Verlag, 6. Auflage 2020, S. 75

THEMENBEREICH IV: NEUES UND AKTUELLES PRÜFER-KNOW-HOW **ZUR PRÜFUNG**

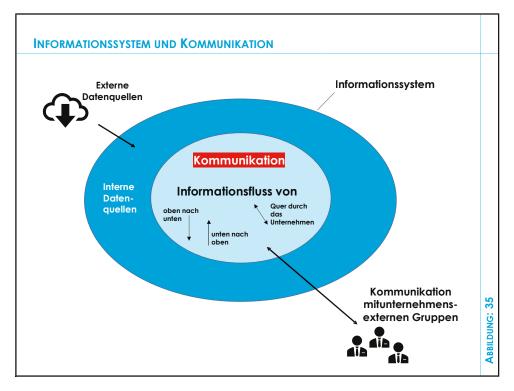


Abbildung 35: Informationssystem und Kommunikation

9.5.2 Verstehen und Beurteilen des Informationssystems und Kommunikation

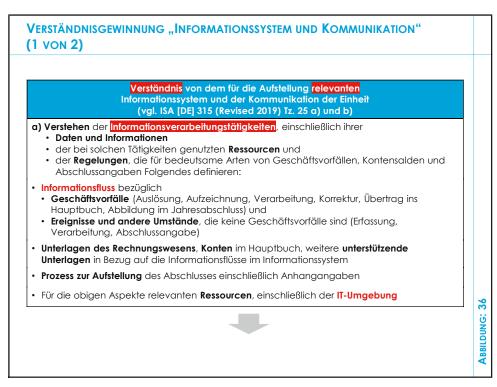


Abbildung 36: Verständnisgewinnung "Informationssystem und Kommunikation"





Abbildung 37: Beurteilung des Informationssystems und Kommunikation

9.5.3 Verständnisgewinnung von der im Informationssystem relevanten IT-Umgebung

Der Abschlussprüfer hat unter anderem ein **Verständnis von der IT-Umgebung** zu gewinnen, die für

- die Transaktionsflüsse und
- die Verarbeitung von Informationen im Informationssystem

relevant sind.

Stand: 15.03.2024

In ISA [DE] 315 (Revised 2019) findet sich eine Definition der IT-Umgebung:⁵³

"IT-Umgebung – IT-Anwendungen und unterstützende IT-Infrastruktur sowie IT-Prozesse und Personal, die in diejenigen Prozesse eingebunden sind, die eine Einheit zur Unterstützung des Geschäftsbetriebs und zur Erreichung von Geschäftsstrategien einsetzt."

Über folgende Teilbereiche der IT-Umgebung kann der Abschlussprüfer **Informationen** sammeln:⁵⁴

⁵⁴ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 12 (g) (i)-(iii)



 $^{^{53}}$ VgI. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 12 (g) $\,$

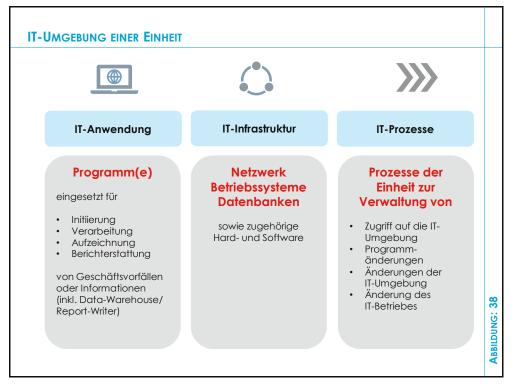


Abbildung 38: IT-Umgebung einer Einheit

9.5.3.1 IT-Anwendungen

Stand: 15.03.2024

Programm/e, die für die

- Initiierung,
- Verarbeitung,
- Aufzeichnung,
- Berichterstattung von **Geschäftsvorfällen und Informationen**

eingesetzt werden – zum Beispiel:

- Standard-Fibu-Software
- Data Warehouses
- Report-Writer

9.5.3.2 IT-Infrastruktur

Die Infrastruktur besteht aus dem

- Netzwerk,
- Betriebssystemen,
- den Datenbanken und
- der zugehörigen Hard- und Software.



THEMENBEREICH IV: NEUES UND AKTUELLES PRÜFER-KNOW-HOW **ZUR PRÜFUNG**

9.5.3.3 IT-Prozesse

Prozesse zur Verwaltung des Zugriffs auf die IT-Umgebung, der oder Änderungen Programmänderungen der **IT-Betriebs** Umaebuna und des (Change-Management-Prozesse; Berechtigungskonzept).

9.5.3.4 IT-Personal

Relevant sind Anzahl und Qualifikation der in die IT-Administration eingebundenen Mitarbeiter.

AUDfIT®-Prüferhilfe 9/4:

"Verständnisgewinnung über das interne Kontrollsystem unter besonderer Berücksichtigung des IT-Informationssystems und Kommunikation (Komponente Nr. 4)"

9.5.4 Konkrete To-Do's des Abschlussprüfers (Prüfungshandlungen)

Im Rahmen dieser Verständnisgewinnung muss der Abschlussprüfer verstehen, wie Informationen und Daten zu diesen Geschäftsvorfällen durch die Systeme fließen (verarbeitet wer-

Dabei muss der Prüfer insbesondere nachvollziehen können. wie

- Geschäftsvorfälle und
- Informationen über Ereignisse oder Umstände, die keine Geschäftsvorfälle sind,

in den verschiedenen Systemen

ausgelöst,

Stand: 15.03.2024

- aufgezeichnet,
- verarbeitet.
- ggf. korrigiert,
- ins Hauptbuch übertragen,
- im Abschluss abgebildet

werden.



S. #243



THEMENBEREICH IV: NEUES UND AKTUELLES PRÜFER-KNOW-HOW **ZUR PRÜFUNG**

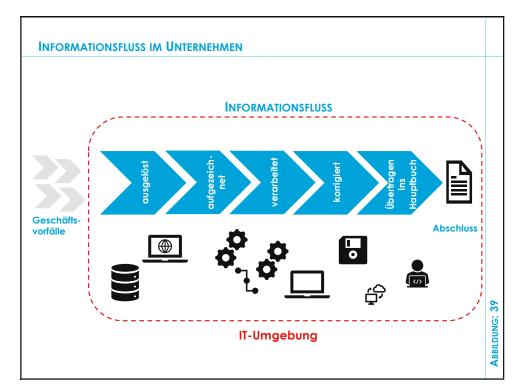


Abbildung 39: Informationsfluss im Unternehmen

Zu dieser Verständnisgewinnung bietet es sich an, dass der Abschlussprüfer sich vom Unternehmen einen Strukturplan der eingesetzten IT-Systeme geben lässt.

Darin kann er dann durch seine gewonnenen Erkenntnisse die rechnungslegungsrelevanten Systeme kennzeichnen, die im weiteren Verlauf der Abschlussprüfung betrachtet werden sollen.

9.5.5 Erhalt von Erstinformationen anhand eines Fragebogens

Zur Erlangung eines Verständnisses über das relevante Informationssystem kann ein Fragebogen mit einschlägigen grundsätzlichen Fragestellungen dem Mandanten vorab zur Vorbereitung der Prüfung zugesandt werden.

9.5.6 Der für die Aufstellung relevante Kommunikationsprozess

Der Abschlussprüfer hat sich einen Überblick darüber zu verschaffen, wie abschlussrelevante Sachverhalte

- innerhalb des Unternehmens
- zwischen dem Management und den für die Überwachung Verantwortlichen sowie
- mit externen Stellen

kommuniziert werden.



Dabei können in größeren Einheiten **Informationen aus Hand-büchern** zu allgemeinen Organisationsregelungen und Rechnungslegung (z. B. Prozessbeschreibungen, Bilanzierungsrichtlinien, Kontenpläne) herangezogen werden.

Hinweis:

Bei **kleineren Unternehmen** kann die Kommunikation aufgrund einer

- geringeren Anzahl von Zuständigkeitsebenen sowie
- größerer **Sichtbarkeit und Verfügbarkeit des Managements weniger strukturiert** sein. Formale Handbücher werden dort selten anzutreffen sein.

Allerdings erleichtern **offene und direkte Kommunikationskanäle** die Berichterstattung über **Ausnahmesituationen** und die Reaktion darauf.⁵⁵

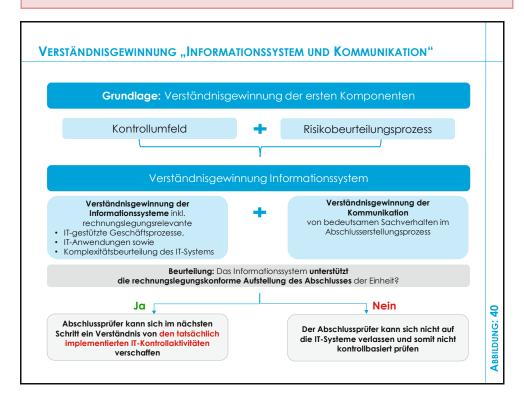


Abbildung 40: Verständnisgewinnung "Informationssystem und Kommunikation"

⁵⁵ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. A145.



siehe Anlagenband

S. #235

S. #238

S. #241

S. #243

S. #245

9.6 AUDfIT®-Prüferhilfen zu diesem Thema

AUDfIT®-Prüferhilfe 9/1:

"Verständnisgewinnung über das interne Kontrollsystem unter besonderer Berücksichtigung des IT-Kontrollumfelds (Komponente Nr. 1)"

AUDfIT®-Prüferhilfe 9/2:

"Verständnisgewinnung über das interne Kontrollsystem Berücksichtigung besonderer des Risikobeurteilungsprozesses (Komponente Nr. 2)"

AUDfIT®-Prüferhilfe 9/3:

"Verständnisgewinnung über das interne Kontrollsystem unter besonderer Berücksichtigung der IT-Überwachung IKS (Komponente Nr. 3)"

AUDfIT®-Prüferhilfe 9/4:

"Verständnisgewinnung über das interne Kontrollsystem unter besonderer Berücksichtigung des IT-Informationssystems und Kommunikation (Komponente Nr. 4)"

AUDfIT®-Prüferhilfe 9/5:

"Verständnisgewinnung über das interne Kontrollsystem besonderer Berücksichtigung der IT-Kontrollaktivitäten (Komponente Nr. 5)"



10 "Verständnisgewinnung über die Kontrollaktivitäten" beim Unternehmen

Seite #130

THEMA 10:

"Verständnisgewinnung über die Kontrollaktivitäten" beim **Unternehmen**



THEMENBEREICH IV: NEUES UND AKTUELLES PRÜFER-KNOW-HOW **ZUR PRÜFUNG**

10. "Verständnisgewinnung über die Kontrollaktivitäten" beim Unternehmen

			Seite
10.1	Der Fokus liegt auf den Kontrollen der Informationsverarbeitung		
10.2	Ziele der Verständnisgewinnung		
10.3	Verstehen und Beurteilen von Kontrollaktivitäten		
10.4	Die Kontrollaktivitäten des IKS (Komponente Nr. 5 des IKS)		
	10.4.1	Definition	#134
	10.4.2	Praktische Beispiele	#134
	10.4.3	Bedeutsame Risiken	#135
	10.4.4	Journalbuchungen	#135
	10.4.5	Kontrollen, deren Wirksamkeit der Abschlussprü- fer prüfen möchte, um weitere aussagebezoge- ne Prüfungshandlungen	#136
	10.4.6	Kontrollen nach dem Ermessen des Prüfers	#136
	10.4.7	Beurteilung der Ausgestaltung und Implementie- rung	#136
	10.4.8	Mindestumfang der zu prüfenden Kontrollaktivitäten (Skalierungsmöglichkeiten)	#137
	10.4.9	Obligatorisch: Aufbau und Implementierung der Kontrolle zu den Journalbuchungen	#137
10.5	Kontroll	mängel innerhalb des IKS	#138

Die "Verständnisgewinnung über die Kontrollaktivitäten" beim Unternehmen ist die Komponente Nummer 5 und damit die wichtigste, die in sämtlichen Prüfungsfällen gesondert und separat zu beurteilen ist.

Die übrigen vier Komponenten, die als Gesamtbetrachtung qualitativ beurteilt werden können, wurden bereits an anderer Stelle fachlich eingehend behandelt.

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



THEMENBEREICH IV: NEUES UND AKTUELLES PRÜFER-KNOW-HOW ZUR PRÜFUNG

10.1 Der Fokus liegt auf den Kontrollen der Informationsverarbeitung

Der Abschlussprüfer hat im Rahmen der Verständnisgewinnung über die "Kontrollaktivitäten" die Kontrollen der Informationsverarbeitung zu identifizieren.

"Kontrollen der Informationsverarbeitung =

- Kontrollen in Bezug auf die Verarbeitung von Informationen
- in IT-Anwendungen oder
- **manuelle Informationsprozesse** im Informationssystem der Einheit,
- die Risiken für die Integrität von Informationen (d.h. die Vollständigkeit, Richtigkeit und Gültigkeit von Transaktionen und anderen Informationen)
- direkt behandeln."56

Hinweis:

Stand: 15.03.2024

Der Abschlussprüfer ist **nicht verpflichtet**, **sämtliche Kontrollen der Informationsverarbeitung** bezogen auf bedeutsame Arten von

- Geschäftsvorfällen
- Kontensalden und
- Abschlussangaben

zu identifizieren und zu beurteilen.57

10.2 Ziele der Verständnisgewinnung

Ziel der Verständnisgewinnung über diese Kontrollaktivitäten ist u. a.

- die Verlässlichkeit des IKS (soweit IT-gestützt) zu würdigen, ob es angemessen den Risiken wesentlicher falscher Darstellungen begegnet,
- Integrität der verwendeten Daten für die Aufstellung des Abschlusses zu beurteilen (soweit aus dem Informationssystem entstammen),
- angemessene Unterstützung einer effizienten Prüfung durch die Nutzung implementierter Kontrollen.

⁵⁷ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. A148



⁵⁶ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 12 (e)

10.3 Verstehen und Beurteilen von Kontrollaktivitäten

VERSTÄNDNISGEWINNUNG "KONTROLLAKTIVITÄTEN"

Verständnis von der für die Aufstellung <mark>relevanten</mark> Komponente "Kontrollaktivitäten" (vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. 26 a) und b)

- a) Identifizierung von folgenden Kontrollen, die die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene behandeln:
 - Kontrollen, die ein **bedeutsames Risiko** behandeln
 - · Kontrollen über Journalbuchungen
 - Kontrollen, für die der Abschlussprüfer plant, die Wirksamkeit deren Funktion zu prüfen einschließlich Kontrollen, für die zwingend eine Funktionsprüfung durchzuführen sind, weil aussagebezogene Prüfungshandlungen alleine keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise sind
 - andere Kontrollen, die der Abschlussprüfer nach pflichtgemäßem Ermessen als relevant betrachtet
 - Kontrollen über Beziehung zu und Transaktionen mit nahestehenden Personen
- b) Auf Grundlage der nach a) identifizierten Kontrollen:

Identifizierung von IT-Anwendungen und anderen Aspekten der IT-Umgebung, die – sich aus dem IT-Einsatz ergebenden Risiken – unterliegen

- c) Für solche IT-Anwendungen und andere Aspekte der IT-Umgebung nach b): Identifizierung von
 - damit verbundenen, sich aus dem IT-Einsatz ergebenden Risiken
 - die generellen IT-Kontrollen der Einheit, die solche Risiken behandeln

Abbildung 41: Verständnisgewinnung "Kontrollaktivitäten"

BEURTEILUNGUNG "KONTROLLAKTIVITÄTEN"



Beurteilung des für die Aufstellung relevanten Komponente "Kontrollaktivitäten" (vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. 26 d)

Für **jede** unter a) oder c) (ii) **identifizierte Kontrolle:**

- Beurteilung, ob die Kontrolle wirksam ausgestaltet ist, um
- o **Risiken** wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene zu behandeln oder
- o die Funktion anderer Kontrollen zu unterstützen
- Feststellung, ob die Kontrolle implementiert wurde, indem zusätzlich zur Befragung des Personals der Einheit Prüfungshandlungen durchgeführt werden

CV - OWIGH

Abbildung 42: Beurteilung "Kontrollaktivitäten"



Die Kontrollaktivitäten des IKS (Komponente Nr. 5 des 10.4 IKS)

10.4.1 Definition

Kontrollaktivitäten sind die Regelungen und Maßnahmen im Unternehmen, die sicherstellen sollen,

- dass Anweisungen befolgt/ausgeführt werden und
- dass die Kontrollen in den restlichen 4 Bereichen des IKS richtig angewandt werden und
- schließen direkte und indirekte Kontrollen ein.

10.4.2 Praktische Beispiele

Beispiele für (automatisierte oder manuelle) Kontrollaktivitäten sind:

- Autorisierungen und Genehmigungen
- Abstimmungen und Verprobungen von Konten und Systemen
- Verifizierungen
- **Funktionstrennung**
- Physische oder logische Kontrollen⁵⁸

Der neue ISA [DE] 315 (Revised 2019) beinhaltet eine abschlie-Bende Aufzählung, welche Kontrollaktivitäten für die Abschlussprüfung als relevant zu identifizieren und auszuwählen sind.

Hinweis:

Stand: 15.03.2024

"Relevant" sind Kontrollaktivitäten, die die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene betreffen.

Zu diesen relevanten, zu prüfenden Kontrollaktivitäten gehören die folgenden Kontrollen, die sich auf die 4 Bereiche beziehen. Kontrollen.

- 1. die sich auf **bedeutsame Risiken** beziehen.
- 2. in Bezug auf Journalbuchungen.
- 3. deren Funktion der Abschlussprüfer zur Planung aussagebezogener Prüfungshandlungen prüfen möchte.
- 4. nach dem **Ermessen** des Prüfers.



THEMENBEREICH IV: NEUES UND AKTUELLES PRÜFER-KNOW-HOW

ZUR PRÜFUNG

10.4.3 Bedeutsame Risiken

Der Abschlussprüfer muss nach ISA [DE] 330 zwingend Prüfungshandlungen als Reaktion auf bedeutsame Risiken planen und durchführen.

Das Verständnis darüber, wie das Management auf bedeutsame Risiken reagiert, unterstützt die Planung und Durchführung von aussagebezogenen Prüfungshandlungen.

10.4.4 Journalbuchungen

Zu beachten sind nicht standardisierte Journal-Buchungen zur Erfassung nicht wiederkehrender, ungewöhnlicher Geschäftsvorfälle oder Anpassungen.

Beachte: Mindestprüfung! Bei jeder Abschlussprüfung sind die Kontrollen der Einheit über Journalbuchungen bezogen auf das Hauptbuch zu identifizieren.

Regelmäßig wird dadurch ein Rückschluss darauf möglich sein, wie Geschäftsvorfälle Eingang in das Hauptbuch finden.59

Praxisbeispiele für Kontrollaktivitäten über Journalbuchungen:60

Hinweis:

- Monatliche Durchsicht von Monatsabschlüssen und Veranlassung eventuell notwendiger Korrekturbuchungen
- 4-Augen-Prinzip bei komplexen manuellen Buchungen
- Vorkehrungen, die dazu führen, dass im abschlussbezogenen Informationssystem erfasste Buchungen nur mit entsprechender Dokumentation geändert werden können, dass
 - Buchungen nur durch Berechtigte vorgenommen werden können
 - für bestimmte Buchungen Genehmigungen vorliegen oder
 - unvollständige Buchungen vom System nicht verarbeitet werden.
- Kontrollen zur Überwachung der Übertragung von Geschäftsvorfällen aus Nebenbüchern in das Hauptbuch sowie regelmäßige Abstimmarbeiten zwischen Nebenund Hauptbüchern.

⁶⁰ F&A zu ISA [DE] 315 (Revised 2019) Abschn. 4.11



⁵⁹ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. A160

10.4.5 Kontrollen, deren Wirksamkeit der Abschlussprüfer prüfen möchte, um weitere aussagebezogene Prüfungshandlungen festzulegen

Die Prüfungshandlungen schließen die **Risiken** ein, für die **aussagebezogene** Prüfungshandlungen alleine **keine ausreichenden** geeigneten **Prüfungsnachweise** liefern.

(Nur) bei der ersten Variante könnten **Effizienzüberlegungen** maßgebend sein:

Sofern der Abschlussprüfer zum Schluss kommt, dass die ausschließliche Durchführung aussagebezogener Prüfungshandlungen zur Erlangung geeigneter Prüfungsnachweise effizienter ist als eine Kombination von Funktionsprüfungen und Einzelfallprüfungen, kann er sogar auf eine Aufbauprüfung verzichten.

10.4.6 Kontrollen nach dem Ermessen des Prüfers

Es sind Prüfungshandlungen durchzuführen, die der Abschlussprüfer nach seinem **Ermessen** für angemessen hält, um ausreichende und geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen.

Zum Beispiel:62

Stand: 15.03.2024

- Kontrollen, die im Spektrum inhärenter Risiken "höhere" aber nicht bedeutsame Risiken behandeln
- Kontrollen zur Abstimmung von Haupt- und Nebenbuch
- Komplementäre Kontrollen einer Einheit bei Nutzung eines externen Dienstleisters

10.4.7 Beurteilung der Ausgestaltung und Implementierung

Nur für diese 4 Kontrollaktivitäten ist die Ausgestaltung und die Implementierung zu beurteilen. Dafür kommen folgende Prüfungshandlungen in Betracht:

- Befragung des Personals der Einheit (ausschließlich Befragung: nicht ausreichend!)
- Beobachtung der Anwendung bestimmter Kontrollen
- Einsichtnahme in Dokumente und Berichte

Für Zwecke der Aufbauprüfung kann der Abschlussprüfer auch die Erkenntnisse aus einem "Walk-Through" nutzen: 63

⁶³ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. A136



⁶¹ F&A zu ISA [DE] 3150 (Revised 2019), Abschn. 4.9

⁶² Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. A165

THEMENBEREICH IV: NEUES UND AKTUELLES PRÜFER-KNOW-HOW **ZUR PRÜFUNG**

Hinweis:

"Walk-Through" = Nachvollziehen eines Geschäftsvorfalls von seiner Entstehung bis zur Abbildung im Abschluss.

Er gibt Erkenntnisse darüber, ob der Prozess tatsächlich so abläuft und ob identifizierte Kontrollen tatsächlich so aehandhabt werden, wie vom Mandanten beschrieben bzw. erläutert.

10.4.8 Mindestumfang der zu prüfenden Kontrollaktivitäten (Skalierungsmöglichkeiten)

Sofern eine kleine, überschaubare Einheit zu prüfen ist, könnte es sein, dass nur eine Kontrollaktivität zu prüfen ist. ISA 315 (Revised 2019) nennt dazu ein Beispiel:

Bei der Abschlussprüfung einer weniger komplexen Einheit kann es sein, dass

- das Informationssystem der Einheit nicht komplex ist und
- der Abschlussprüfer nicht plant, sich auf die Wirksamkeit der Funktion der Kontrollen zu verlassen:
- keine bedeutsamen Risiken oder
- andere Risiken wesentlicher falscher Darstellungen identifiziert hat, für die es notwendig ist, dass der Abschlussprüfer die Ausgestaltung der Kontrollen beurteilt und feststellt, dass sie implementiert wurden.

Bei einer solchen Abschlussprüfung kann der Abschlussprüfer feststellen, dass es außer den Kontrollen der Einheit über Journalbuchungen keine anderen identifizierten Kontrollen gibt.

10.4.9 Obligatorisch: Aufbau und Implementierung der Kontrolle zu den Journalbuchungen

Somit hat der Abschlussprüfer bei jeder noch so kleinen Abschlussprüfung mindestens den Aufbau und Implementierung der Kontrollen über Journalbuchungen zu prüfen.

Hinweis:

Das Beispiel geht aber nur auf "Kontrollaktivitäten" ein. Dies befreit nicht davon, dass daneben dennoch ein Verständnis der übrigen 4 IKS-Komponenten zu gewinnen ist!

Weitere Komponenten des IKS sind **nur dann zu prüfen**, wenn sich der Prüfer auf diese Kontrollen als Prüfungsnachweise stützen will.



Zur Unterstützung der Gewinnung eines Verständnisses der Komponenten des IKS und des IT-Systems gibt es in ISA [DE] 315 (Revised 2019) Anlagen, die als Arbeitshilfen verwendet werden können.

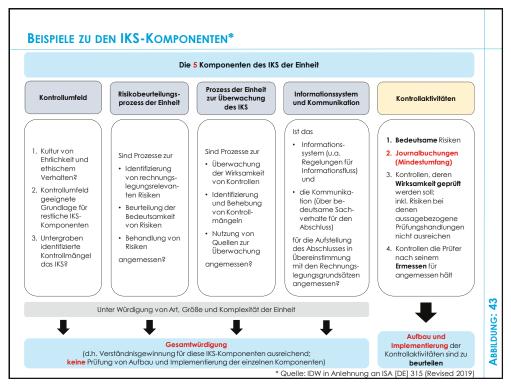


Abbildung 43: Mindestumfang der zu prüfenden IKS-Komponenten

10.5 Kontrollmängel innerhalb des IKS

Der Abschlussprüfer hat auf der Grundlage seiner Beurteilung jeder einzelnen Komponente des IKS **festzustellen**, ob **ein oder mehrere Kontrollmängel identifiziert** wurden.

Hinweis:

Stand: 15.03.2024

Ein Kontrollmangel würde vorliegen, wenn er feststellen sollte, dass einzelne Regelungen im Unternehmen in einzelnen Bestandteilen oder auch im Ganzen nicht der Art und den Umständen des Unternehmens angemessen sind.

Sofern der Abschlussprüfer einen oder mehrere Kontrollmängel festgestellt hat, hat er dessen Auswirkungen auf den Abschluss und damit auch auf die weitere Planung von Prüfungshandlungen zu beurteilen.





Seite #140

THEMA 11: Anhang in der Praxis: Angaben zu Pensionsrückstellungen



11. Anhang in der Praxis: Angaben zu Pensionsrückstellungen

			Seite
11.1	Anhangangabepflichten dürfen nicht unterschätzt werden		
	11.1.1	Sinn und Zweck der Angaben im Anhang	#142
	11.1.2	Angaben im Anhang zu Pensionsrückstellungen sind in der Praxis häufig fehlerbehaftet	#143
11.2	Gesetzliche Grundlagen		
	11.2.1	Inhalt von "Pensionsrückstellungen"	#144
	11.2.2	Regelungen zu den Anhangangaben in Zusam- menhang mit den Pensionsrückstellungen im HGB	#145
	11.2.3	Zielsetzungen des Gesetzgebers	#146
	11.2.4	Vorjahresangaben im Anhang	#146
11.3	Die ein: rückste	zelnen gesetzlichen Anhangangaben zu Pensions- llungen	#147
	11.3.1	Angaben zur Bewertung von Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen (§ 285 Nr. 24 HGB)	#147
	11.3.2	Anhangangaben bei Verrechnung von Pensions- rückstellungen mit Vermögensgegenständen des Deckungsvermögens nach § 285 Nr. 25 HGB	#149
	11.3.3	Angabe Unterschiedsbetrag aus Anpassung Zinssatz nach § 253 Abs. 6 HGB	#150
	11.3.4	Weitere Anhangangaben im Zusammenhang mit Pensionsverpflichtungen	#153
11.4	Die Prüt	fung der Anhangangaben	#153
	11.4.1	Besonderheiten einer Anhangprüfung	#153
	11.4.2	Drei Fragestellungen für die Prüfung des Anhangs	#153
	11.4.3	Berücksichtigung der Anhangangaben zu Pensi- onsrückstellungen im Rahmen der Prüfungspla- nung	#156
11.5	AUDfIT®	P-Prüferhilfen zu diesem Thema	#158
11 4	ΔIIDfit®	Pechtsvorschriften zu diesem Thema	#158



11.1 Anhangangabepflichten dürfen nicht unterschätzt werden

11.1.1 Sinn und Zweck der Angaben im Anhang

Der Anhang ist nach § 264 Abs. 1 Satz 1 HGB

- neben Bilanz und GuV
- ein gleichwertiger Bestandteil des Jahresabschlusses
- einer Kapitalgesellschaft oder einer dieser gleichgestellten haftungsbeschränkten Personengesellschaft und hat
- zusammen mit Bilanz und GuV
- ein tatsächliches Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens
- zu vermitteln.

Aufgabe des Anhangs sind unter anderem⁶⁴

- a) **Verbesserung Verständnisgewinnung** durch Informationen zur VFE-Lage
 - Erläuterung zu einzelnen Positionen
 - Übergeordnete Angaben, z. B. Beschreibung Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Durchbrechung Stetigkeit

b) Entlastung von Bilanz und GuV

- Zusätzliche Erläuterungen
- Angaben
- Darstellungen
- Aufgliederungen
- Begründungen,
- teils verbal,
- teils durch Angabe von Beträgen
- c) **Ergänzende Angaben**, wie z. B.
 - Fälligkeitsstruktur von Forderungen und Verbindlichkeiten
 - Haftungsverhältnisse
 - Geschäfte mit nahestehenden Personen
 - Ausschüttungssperren usw.

Durch neue Vorschriften (z. B. BilMoG, BilRUG) in den vergangenen Jahren wurde die Anzahl der erforderlichen Anhangangaben stetig ausgeweitet.

⁶⁴ Vgl. Beck'scher Bilanzkommentar, 11. Auflage 2018, § 284 HGB, Tz. 6ff.



So ist es nicht überraschend, dass in der Praxis der Rechnungslegung in den Jahresabschlüssen zahlreicher Gesellschaften einzelne Anhangangaben fehlen oder nicht gesetzeskonform deklariert werden.

11.1.2 Angaben im Anhang zu Pensionsrückstellungen sind in der Praxis häufig fehlerbehaftet

In regelmäßigen Abständen unterzieht die Wirtschaftsprüferkammer die offengelegten und von Wirtschaftsprüfern testierten Jahresabschlüsse einer stichprobenartigen Durchsicht.

Im Rahmen der Abschlussdurchsicht 2022 standen unter anderem die Angaben im Anhang zu den Altersversorgungsverpflichtungen im Fokus.⁶⁵

Basierend auf den Feststellungen in der Praxis hat die Wirtschaftsprüferkammer in 2022 einen **Praxishinweis zu festgestellten Mängeln** verabschiedet.⁶⁶

FEHLERBEHAFTETE ANHANGANGABEN ZU PENSIONSRÜCKSTELLUNGEN LT. WPK 1. Angaben zum Ansatz von Pensionsrückstellungen • angewandtes versicherungsmathematisches Berechnungsverfahren · Annahmen der Berechnung Zinssatz · Lohn-, Gehalts- und Rentendynamik • zugrunde gelegte Sterbetafeln 2. Angaben zu Verrechnungen von • Vermögensgegenständen und Schulden sowie · Aufwendungen und Erträgen nach § 246 Abs. 2 S.2 HGB 3. Unterschiedsbetrag nach § 253 Abs. 6 HGB • Zinssatzdifferenz 10 Jahre statt 7 Jahre Ausschüttungssperre Quelle: Praxishinweis der WPK vom 28 06 2022

Abbildung 44: Fehlerbehaftete Anhangangaben im Zusammenhang mit Altersversorgungspflichten

Die zahlreichen von der WPK festgestellten Beanstandungen sind für uns **Anlass**, die **Grundlagen** für die Angabepflichten im Anhang zu den Pensionsrückstellungen in Auszügen nachfolgend **detailliert darzustellen**.

⁶⁶ Vgl. Praxishinweis der WPK zur Abschlussprüfung, vom 28.06.2022, WPK Magazin 3/2022 sowie auf der Internetseite der WPK.



⁶⁵ Vgl. Bericht über die Berufsaufsicht 2022 der WPK; abrufbar auf der Homepage: www.wpk.de/oeffentlichkeit(/berichte/berufsaufsicht.

11.2 Gesetzliche Grundlagen

11.2.1 Inhalt von "Pensionsrückstellungen"

Als "Pensionsrückstellungen" werden

- im handelsrechtlichen Rechnungswesen
- Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten bezeichnet,
- die f
 ür zuk
 ünftige Zahlungen
- aus der betrieblichen Altersversorgung (bAV)
- zur Verfügung stehen.

Betriebliche Altersversorgung bezeichnet eine der **drei Säulen** der Altersversorgung in Deutschland.⁶⁷

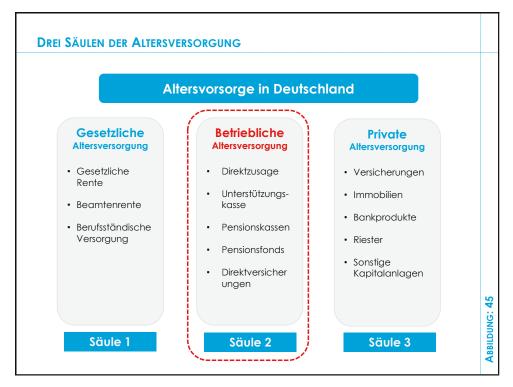


Abbildung 45: Drei Säulen der Altersversorgung

Altersversorgungsverpflichtungen⁶⁸ sind solche,

- die auf der Grundlage einer T\u00e4tigkeit eines Arbeitnehmers f\u00fcr ein Unternehmen
- infolge einer zugesagten Leistung durch den Arbeitgeber
- für Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgung

entstehen (vgl. § 1 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 i. V. m. § 17 Abs. 1 S. 2 BetrAVG).⁶⁹



⁶⁷ Vgl. IDW Positionspapier vom 18.09.2023

 $^{^{68}}$ Beachte: Altersversorgungsverpflichtung = Pensionsverpflichtung

⁶⁹ Vgl. IDW RS HFA 30 n.F., Tz 6 u. 7

Der bilanzielle Wert einer **Pensionsrückstellung** ist der nach den Vorgaben des § 253 HGB ermittelte und anschließend

- abgezinste Betrag,
- der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung
- vom Unternehmen zur Erfüllung der künftigen Pensionszahlungen
- und ähnlichen Versorgungsleistungen
- wahrscheinlich

notwendig sein wird.

Ergänzend zu beachten ist dabei, dass für Vermögensgegenstände, die

- ausschließlich der Erfüllung der Pensionsverpflichtung gewidmet und
- dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind,

ein Verrechnungsgebot nach § 246 Abs. 2 HGB besteht.⁷⁰

11.2.2 Regelungen zu den Anhangangaben im Zusammenhang mit den Pensionsrückstellungen im HGB

Gesetzlich vorgeschriebene Angabe- und Informationsanforderungen bzgl. der im Jahresabschluss abzubildenden Altersversorgungsverpflichtungen sind **primär** in

- § 253 Abs. 6 HGB
- §§ 285 Nr. 24 und Nr. 25 HGB

enthalten.

Stand: 15.03.2024

Diese gesetzlichen Einzelvorschriften sind im Folgenden zur Veranschaulichung z. T. im Wortlaut wiedergegeben, bevor diese in einem weiteren Abschnitt detailliert besprochen werden:

 $^{^{70}}$ Vgl. Beck'scher Bilanzkommentar 18. Auflage 2018, § 249 HGB, Tz. 151



Stand: 15.03.2024

WICHTIGE GESETZLICHE NORMEN

§ 253 Abs. 6 HGB

"Im Falle von Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen ist der **Unterschiedsbetrag** zwischen dem Ansatz der Rückstellungen nach Maßgabe des entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatzes aus den **vergangenen zehn Geschäftsjahren** und dem Ansatz der Rückstellungen nach Maßgabe des entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatzes aus den **vergangenen sieben Geschäftsjahren** in jedem Geschäftsjahr zu ermitteln. **Gewinne dürfen nur ausgeschüttet werden**, wenn die nach der Ausschüttung verbleibenden frei verfügbaren Rücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags mindestens dem Unterschiedsbetrag nach Satz 1 entsprechen. Der **Unterschiedsbetrag** nach Satz 1 ist in jedem Geschäftsjahr im Anhang oder unter der Bilanz darzustellen."

§ 285 Nr. 24 und Nr. 25 HGB

"Ferner sind im **Anhang** anzugeben:

- 24. zu den Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen das angewandte versicherungsmathematische Berechnungsverfahren sowie die grundlegenden Annahmen der Berechnung, wie Zinssatz, erwartete Lohn- und Gehaltssteigerungen und zugrunde gelegte Sterbetafeln;
- 25. im Fall der Verrechnung von Vermögensgegenständen und Schulden nach § 246 Abs. 2 Satz 2 die Anschaffungskosten und der belzulegende Zeitwert der verrechneten Vermögensgegenstände, der Erfüllungsbetrag der verrechneten Schulden sowie die verrechneten Aufwendungen und Erträge; Nr. 20 Buchstabe a ist entsprechend anzuwenden."

Abbildung 46: Wichtige gesetzliche Normen

11.2.3 Zielsetzungen des Gesetzgebers

- Die Angaben zu den "Pensionsrückstellungen" dienen der Verbesserung der Vermittlung eines zutreffenden Einblicks in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (=wirtschaftliche Lage) des berichtenden Unternehmens.⁷¹
- Hierzu enthält der Anhang auch Informationen, die u. a. hilfreich sind, um die Beständigkeit der betrieblichen Ergebnisse einzuschätzen.⁷²
- In diesem Zusammenhang trägt der Anhang z. B. dazu bei, periodenfremde und außergewöhnliche Aufwendungen und Erträge im Zusammenhang mit Pensionsrückstellungen transparent zu machen.

11.2.4 Vorjahresangaben im Anhang

Die Anhangangaben zu den wesentlichen Angaben sind nur für das zu prüfende Geschäftsjahr anzugeben.

Vorjahreszahlen zu den Einzelangaben der Pensionsrückstellungen müssen nicht angeben werden.

Eine **freiwillige** Angabe ist im Einzelfalle zu erwägen.⁷³

⁷³ Vgl. Philipps, Holger, In: BBK Nr. 21/2021, S. 1126



 $^{^{71}}$ Vgl. Philipps, Holger, In: BBK Nr. 21/ 2021, S. 1021

⁷² Vgl. Ebd. S. 1021f.

11.3 Die einzelnen gesetzlichen Anhangangaben zu Pensionsrückstellungen

11.3.1 Angaben zur Bewertung von Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen (§ 285 Nr. 24 HGB)

11.3.1.1 Erläuterung der angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

Gemäß § 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB besteht ganz allgemein für Kapitalgesellschaften und (haftungsbeschränkte) Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a Abs. 1 HGB die Verpflichtung zur Erläuterung der angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden.

Diese allgemein geforderten Erläuterungen werden für Pensionsrückstellungen durch § 284 Nr. 24 HGB konkretisiert, indem anzugeben ist: 74

- Das angewandte versicherungsmathematische Berechnungsverfahren
- 2. Die grundlegenden Annahmen der Berechnung wie
 - a. Zinssatz,
 - b. erwartete Lohn-, Gehalts- und Rentendynamik sowie
 - c. zugrunde gelegte biometrische Annahmen.

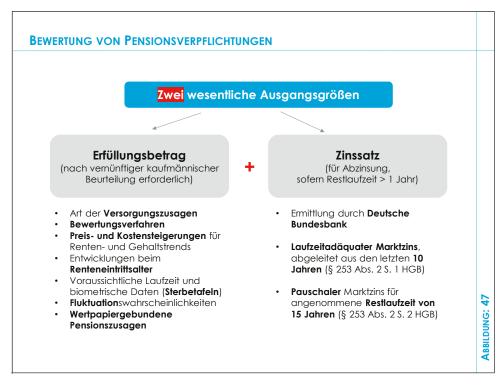


Abbildung 47: Bewertungsparameter für Pensionsrückstellungen



 $^{^{74}}$ Vgl. IDW RS HFA 30 n.F., Tz. 89 $\,$

11.3.1.2 Versicherungsmathematische Berechnungsverfahren

Für die Ermittlung des Erfüllungsbetrages der Pensionsverpflichtungen (Bilanzposten: Rückstellungen für Pensionen) können verschiedene versicherungsmathematische Berechnungsverfahren angewandt werden.

Anzugeben ist daher das **spezifisch angewandte versicherungsmathematische Berechnungsverfahren**, welches den GoB entsprechen muss und das zugleich die Vorgehensweise zwecks Ermittlung des Erfüllungsbetrages für Pensionsverpflichtungen i. S. d. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB festlegt.⁷⁵

Zu den gängigen Verfahren gehören:

- 1. Barwertverfahren
- 2. (ggf. modifiziertes) Teilwertverfahren
- Anwartschaftsbarwertverfahren (Projected-Unit-Credit-Methode (PUCM)

Eine Begründung der Wahl der angewandten Bewertungsmethodik ist nicht erforderlich.

11.3.1.3 Angabe der grundlegenden Annahmen für die Rückstellungsberechnung: **Zinssatz**

Zu den angabepflichtigen Annahmen gehört u. a. die **Angabe der Höhe** des für die Abzinsung zugrunde gelegten Zinssatzes.

Darüber hinaus ist anzugeben:

- 1. Die **Methodik zur Ermittlung** des Zinssatzes
- Die Wahl der Inanspruchnahme der Alternativen zur Ermittlung des Zinssatzes § 253 Abs. 2 S. 2 HGB (= Vereinfachungsregel);

Abzinsung der Pensionsrückstellung mit einem Marktzinssatz, ermittelt auf der Grundlage

- entweder der individuellen durchschnittlichen Restlaufzeit der Verpflichtung (§ 253 Abs. 2 S. 1 HBG) oder
- pauschal mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz, der sich bei einer unterstellten 15-jährigen Laufzeit ergibt (§ 285 Abs. 2 S. 2 HGB).

Kommt es zur Anwendung **unterschiedlicher Zinssätze**, **wird** die **Nennung einer Bandbreite** der verwendeten Rechnungszinssätze für ausreichend erachtet.⁷⁶



 $^{^{75}}$ Vgl. IDW RS HFA 30 n.F., Tz 69 u. Tz 89; Vgl. Beck`scher, 13. Aufl. 2022, § 285 HGB, Tz. 734 $\,$

⁷⁶ Vgl. IDW IDW HFA 30 n.F., Tz. 89

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

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

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

bei den Berechnungen einbezogen wurden.⁷⁷

11.3.1.5 Angabe der grundlegenden Annahmen für die Rückstellungsberechnung: Biometrische Annahmen

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

Hinweis:

Stand: 01.04.2024

Ausreichend ist es, die gebräuchlichen Grundlagen (z. B. "**Heubeck RT 2018 G**") zu nennen.⁷⁹

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

Gemäß § 246 Abs. 2 S. 2 HGB müssen

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

verrechnet werden.

Die verrechneten Pensionsrückstelllungen werden daraufhin **nicht mehr in der Bilanz** unter dieser Postenbezeichnung ausgewiesen (**Bilanzverkürzung**).⁸⁰

⁸⁰ Vgl. WPH, 17. Aufl. 2022, Kap F, Anm. 1198



 $^{^{77}}$ Vgl. Beck'scher, 13. Aufl. 2022, Grottel, \S 285 HGB, Rn. 736

⁷⁸ Vgl. IDW RS HFA 30 n.F., Tz. 89

 $^{^{79}}$ VgI. WPH 18. Aufl. 2023, Kap. 8, Tz. 1209

Gleichwohl ist über die Pensionsrückstellungen nach § 285 Nr. 25 HGB – wie im Falle der Nicht-Verrechnung mit Deckungsvermögen – im Anhang zu berichten.⁸¹

11.3.3 Angabe Unterschiedsbetrag aus Anpassung Zinssatz nach § 253 Abs. 6 HGB

11.3.3.1 Verlängerung Zeitraum für Durchschnittsbildung

Im Rahmen der Einführung des BilMoG 2010 wurde die Bewertung der Pensionsrückstellung im HGB grundlegend geändert.

Nach BilMoG wurde die Bewertung mit einem marktnahen Zinssatz gefordert. Der Abzinsungssatz wird von der Deutschen Bundesbank monatlich ermittelt und im Internet veröffentlicht.

Sofern nicht die pauschale Abzinsungsmethode gewählt wird, hat

- die Abzinsung gemäß § 253 Abs. 2 HGB
- mit dem der Restlaufzeit der Verpflichtung entsprechenden
- durchschnittlichen Marktzinssatz
- der vergangenen 7 Jahre zu erfolgen.

Im Jahr 2016 wurde dann aufgrund der anhaltenden Niedrigzinsphase das Gesetz geändert und die

- Verpflichtung (kein Wahlrecht!)
- zur Anwendung eines Zinssatzes
- auf der Basis des Durchschnitts der vergangenen 10 Jahre geschaffen.

11.3.3.2 Angabe Unterschiedsbetrag aus neuem Zinszeitraum im Anhang

Bei Pensionsrückstellungen ist zu jedem Abschlussstichtag der **Unterschiedsbetrag** des Ansatzes zwischen der Anwendung eines

- 10-jährigen Durchschnittszinssatzes (ab 01.01.2017 zwingend) und einer
- 7-jährigen Durchschnittsverzinsung (bis 31.12.2016 zwingend)

zu ermitteln (vgl. § 253 Abs. 6 S 1 HGB) und im Anhang bzw. unter der Bilanz anzugeben (vgl. § 253 Abs. 6 S. 3 HGB).

⁸¹ Vgl. Beck`scher ,13.Aufl. 2022, Grottel, § 285 HGB Nr. 24, Rn. 730



WAHLRECHT ANWENDUNG ZINS MIT 10-JAHRESDURCHSCHNITT Unterschiedsbetrag 10-jährigem und 7-jährigem Durchschnittszins "mehr" höhere Zinsen sind im Zins Durchschnitt enthalten Abzinsung mit 1,2 % Zeit Minus 7 Jahre "weniger" hohe Zinsen sind im Durchschnitt enthalten -Auswirkung Abzinsungssätze auf Höhe geringerer Durchschnitt der Pensionsrückstellung

PRAKTIKERWISSEN RECHNUNGSLEGUNG

Abbildung 48: Anwendung Zins mit 10 Jahresdurchschnitt

Hinweis:

Stand: 15.03.2024

THEMENBEREICH V:

Trotz der aktuell steigenden Zinsen werden sich diese aufgrund des 10-Jahresbetrachtungszeitraums erst zukünftig wesentlich in einer Reduzierung der Pensionsrückstellung auswirken.

Gegenläufig wirkt sich die aktuell hohe Inflation bei der Bemessung der zukünftigen Gehalts- und Rententrends im Rahmen der Rückstellungsbewertung aus.

Aus diesem Grund gibt es aktuell Bestrebungen, das HGB wieder zu ändern und

- entweder wieder den 7-Jahres-Durschnittszeitraum oder
- einen fixen, einheitlichen Zinssatz vorzugeben.82

Bitte beobachten Sie die Rechtsentwicklung.

- AUDfIT®-Rechtsvorschrift 11/1:
 - "Abzinsungssätze 7-Jahresdurchschnitt"
- AUDfIT®- Rechtsvorschrift 11/2:
 - "Abzinsungssätze 10-Jahresdurchschnitt"

⁸² Vgl. Schreiben des IDW an das Bundesministerium der Justiz "Pensionsrückstellungen – Reform der HGB-Abzinsungsvorschriften" vom 06.09.2023, abrufbar auf der Homepage des IDW.





S. #271

S. #276

11.3.3.3 Ausschüttungssperre nach § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB

Gewinne dürfen

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

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

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

Beispieldaten	EUR	Unterschiedsbetrag § 253 Abs. 1 Satz 1	
Frei verfügbare Rücklagen	1.000.000	900. 000 EUR	
Gewinnvortrag	500.000	Maximal mögliche Ausschüttung	
Verlustvortrag	0	Summe frei verfügbarer Eigenkapitalbestand- teile	2.300.00
Jahresüberschuss	800.000	Abzüglich Ausschüttungssperre	900.000
Summe	2.300.000	Max. mögliche Ausschüttung	1.400.000

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

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

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

Stand: 01.04.2024

AUD TT praxis ortbildung wirtschaftsprüfung

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

- Hinweis auf die Ausschüttungssperre nach § 253 Abs. 6 S.2 HGB: gem. Wortlaut dieser Gesetzesvorschrift müssen bei der Ermittlung der Ausschüttungssperre keine latenten Steuerbeträge mit einbezogen werden.
- Auch ist eine Verrechnung mit anderen ausschüttungsgesperrten Beträgen unzulässig.

11.3.4 Weitere Anhangangaben im Zusammenhang mit Pensionsverpflichtungen

Mit der Bilanzierung von Altersvorsorgeverpflichtungen sind über die oben dargestellten Angaben ggf. weitere Angaben verpflichtend.⁸⁴

Übersicht über weite	ere Anhangangak	oen en e
Pensionen für ehemalige Organmitglieder	§ 285 Nr. 9 Buchst. b S. 3 HGB	Gesondert für jede Personengruppe Ehemalige Organmitglieder und deren Hinterbliebenen betreffend Jeweils gebildete/nicht gebildete Pensionsrückstellung
Bildung von Bewertungseinheiten	§285 Nr. 23 HGB	Wertpapiere im eigenen Bestand Erfüllung Voraussetzungen für Deckungsvermögen (IDW RS HFA 30 n.F. Tz. 76)
Ausschüttungssperre	§ 285 Nr. 28 HGB	Aufgliederung der Gesamtangabe Ausschüttungssperre nach § 253 Abs.6 S.2 HGB nicht mit einbeziehen (IDW RS HFA 30 n.F. Tz. 69)
Latente Steuern	§ 285 Nr. 29 HGB	Abweichung HB-StB bei Pensionsrückstellung insbesondere aufgrund abweichendem Abzinsungssatz
Sog. Altzusagen von KapG	Art. 28 Abs. 2 EGHGB	Pensionszusagen vor 01.01.1997 oder Mittelbare Pensionszusagen Wahlrecht zur Bilanzierung von Pensionsrückstellungen Angabe Fehlbetrag aus unterlassenen Passivierung
Sog. Altzusagen von K apG & Co. i.S. v. § 264a HGB	Art. 48 Abs. 6 EGHGB	Pflicht zur Angabe Fehlbetrag i.S. Art. 28 Abs. 2 EGHGB besteht für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.1999 beginnen
Fortführung "alte" Bewertung trotz BilMoG	Art. 67 Abs. 1 S. 4 EGHGB	Bei Anwendung des Beibehaltungswahlrechts in 2010 Angabe des Überdeckungsbetrages
Fehlbetragsangabe bei Anwendung neuer BilMoG-Regeln	Art. 67 Abs. 2 EGHGB	Fehlbetragsangabe bis zu dessen restloser Auflösung am 31.12.2024

Abbildung 50: Zusammenfassende Übersicht über weitere Anhangangaben

11.4 Die Prüfung der Anhangangaben

11.4.1 Besonderheiten einer Anhangprüfung

Der Anhang hat als Prüfungsgegenstand die **Besonderheit**, dass

- 1. innerhalb des Anhangs eine **Vielzahl von Zusatzangaben** aufgeführt werden und
- 2. dem Ersteller der alternative Ausweis einzelner Angaben
 - entweder in Bilanz bzw. Gewinn- und Verlustrechnung oder

⁸⁴ Vgl. Beck`scher/Grottel, 13. Auf. 2022, § 285 HGB Rn. 740



o im Anhang

ermöglicht wird.

11.4.2 Drei Fragestellungen für die Prüfung des Anhangs

Aus diesen Besonderheiten resultieren im Wesentlichen drei Fragestellungen, die sich der Prüfer bei der Durchsicht des Anhangs stellen sollte:

- Sind die allgemeinen Grundsätze der Berichterstattung erfüllt?
- 2. Sind sämtliche erforderlichen Angaben enthalten?
- 3. Sind die im Anhang enthaltenen Angaben richtig?

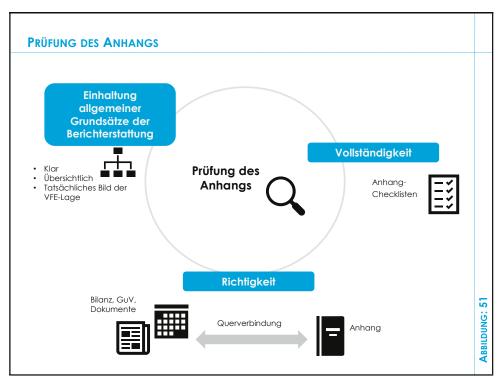


Abbildung 51: Prüfung des Anhangs

11.4.2.1 Einhaltung der allgemeinen Grundsätze der Berichterstattung

Das HGB enthält **keine spezifischen Grundsätze** für die Berichterstattung im Anhang. Maßgebend sind demnach die **allgemeinen Grundsätze**.

Der Anhang muss

- klar und übersichtlich sein und
- zusammen mit Bilanz und GuV ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanzund Ertragslage

vermitteln.



Der Abschlussprüfer hat demnach zu prüfen, ob der Anhang, trotz der grundsätzlich bestehenden **Gestaltungsfreiheit** eine **Strukturierung** aufweist.

Im Wesentlichen wird der Anhang untergliedert in drei Gruppen:85

- 1. Angaben zu einzelnen Posten der Bilanz und GuV
- 2. Angaben zu den **angewandten Bilanzierungs- und Bewer- tungsmethoden**
- 3. **Sonstige** Angaben

11.4.2.2 Prüfung der Vollständigkeit

Bei der Prüfung der Vollständigkeit empfiehlt es sich, in der Praxis "**Anhangchecklisten**" zu verwenden, die einen Leitfaden zu den generell möglichen Anhangangaben darstellen.

11.4.2.3 Prüfung der Richtigkeit

Bei der Prüfung des Anhangs ist es eine Besonderheit, dass **zahlreiche Querverbindungen** zu den Posten der Bilanz und GuV existieren.

Somit ist die Anhangprüfung **keine isolierte Prüfung**, sondern eng verzahnt mit der Prüfung der einzelnen Bilanz und GuV-Positionen.

Im Rahmen der **Prüfung der Pensionsrückstellungen** werden bspw. aus der Durchsicht

- der Unterlagen für den Bilanzposten "Rückstellungen für Pensionen" und
- für den GuV-Posten "Aufwendungen für Altersversorgung"
- gleichzeitig Informationen für die Prüfung der Anhangangaben

gewonnen.

⁸⁵ Vgl. WP-Handbuch 18. Auflage 2023, Abschn. L Tz. 1093



BEISPIEL FÜR QUERVERBINDUNG BILANZ/GUV - ANHANG

THEMENBEREICH V:

Informationen aus der Prüfung der Pensionsrückstellung in Bilanz/GuV für die Angaben im Anhang

PRAKTIKERWISSEN RECHNUNGSLEGUNG

Prüfung im Rahmen Bilanz/GuV	Mögliche Informationen für Anhang
Vertragsunterlagen, Pensionszusagen	Arten der Pensionszusagen Zusagen für (ehemalige) Organe Alter der Zusagen (Wahlrecht Altzusagen)
Betriebsvereinbarungen	Gibt es allgemein gültige Pensionsvereinbarungen? Sind alle erfasst?
Versicherungsmathematisches Gutachten	Vollständigkeit der Erfassung aller Zusagen Bewertungsverfahren Bewertungsparameter
Versicherungsverträge mit Rückdeckungsversicherern	Saldierungsfähiges Deckungsvermögen? Umfang der Absicherung von Pensionszusagen
Bestätigungsschreiben der Aktivwerte zum Bilanzstichtag	Wertansätze der Rückdeckungsversicherungen Bei Saldierungsmöglichkeit: dennoch Anhangsangabe
Durchsicht der GuV-Konten "Pensionszahlungen"	Hinweis auf nicht passivierte Pensionszusagen (Altzusagen, mittelbare Zusagen)
Durchsicht der Gehaltsabrechnungen	Hinweis auf nicht passivierte Pensionszusagen (Altzusagen, mittelbare Zusagen)

Abbildung 52: Beispiel Querverbindung Bilanz/GuV und Anhang

Für eine effiziente Prüfung ist es daher von entscheidender Bedeutung, dass auch der Anhang bereits zum Beginn der Prüfung dem Abschlussprüfer vorgelegt wird.

AUDfIT®-Prüferhilfe 11/1:

"Anhang – Besondere Aspekte im Zusammenhang mit Pensionsrückstellungen; Aufstellung / Erstellung des Anhangs für alle nach dem 31.12.2022 beginnende Geschäftsjahre"

AUDfIT®- Prüferhilfe 11/2:

"Anhangangaben zu Pensionsrückstellungen – Praxisbeispiele"

11.4.3 Berücksichtigung der Anhangangaben zu Pensionsrückstellungen im Rahmen der Prüfungsplanung

11.4.3.1 Vollständige Prüfung der Anhangangaben

Die Bilanzierung betrieblicher Altersversorgungsverpflichtungen (und die damit verbundenen Anhangangaben im Jahresabschluss) sind häufig angesichts von deren Höhe und Komplexität ein wesentlicher Prüfungsgegenstand.

Die **Einzelangaben** und **Darstellungen** im Anhang sind – ebenso wie die Zusatzangaben – vollumfänglich prüfungspflichtig.86

⁸⁶ Vgl. Beck`scher Bilanzkommentar, 13. Aufl. 2022, § 317 HGB Rn. 16.





S. #247

S. #252

11.4.3.2 Risikobeurteilung

Die Prüfung von Einzelangaben des Anhangs im Bereich der Angaben zu Pensionsrückstellungen ist grundsätzlich von **hoher Bedeutung**.

Ein **Fehler** im Rahmen der Anhangangaben kann weitreichende **Konsequenzen** nach sich ziehen:

- Für Dritte sind Fehler relativ **leicht erkennbar**⁸⁷
- Fehler im Bereich der Angaben zu den Pensionsrückstellungen sind häufig aufgrund hoher Summen von wesentlicher Natur
- Ein wesentlicher, nicht korrigierter Fehler im Anhang kann zur **Modifikation des Prüfungsurteils** führen.

11.4.3.3 Wesentlichkeit von Anhangangaben

Der IDW PS 250 n.F. regelt auch die **Wesentlichkeit von Anhangangaben.**

Diese **Wesentlichkeit** kann anhand des nachfolgenden **Schau- bildes** beurteilt werden:

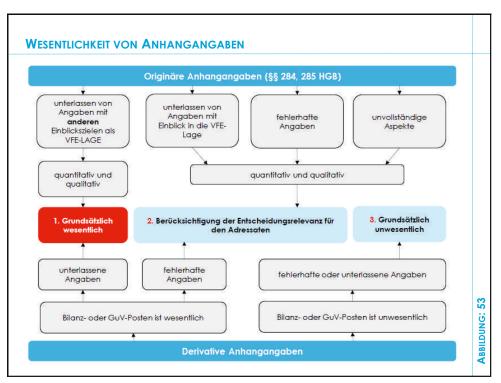


Abbildung 53: Wesentlichkeit von Anhangangaben

Aufgrund des hohen Fehlerrisikos von unvollständigen Angaben im Anhang sollte ein besonderes Augenmerk auf folgende vier Aspekte gelegt werden:⁸⁸

⁸⁷ Vgl. WPK-Beanstandungen bei der Berichtsdurchsicht 2022 (a.a.O.)



THEMENBEREICH V: PRAKTIKERWISSEN RECHNUNGSLEGUNG

- Verrechnungen nach § 246 Abs 2 S. 2 HGB
- Ansatz von Pensionsrückstellungen (vgl. § 285 Nr. 24 HGB)
- Unterschiedsbetrag nach § 253 Abs. 6 HGB
- ausschüttungsgesperrtem Betrag nach § 268 Abs. 8 S. 3 HGB

11.4.3.4 Prüfungshandlungen

Die **Prüfung** der Anhangangaben zu den Pensionsrückstellungen vollzieht sich grundsätzlich in **zwei Schritten**:

- **Schritt 1**: Die Angaben werden zum einen dahingehend geprüft, ob sich diese zutreffend aus
 - o der Bilanz/Gewinn- und Verlustrechnung bzw.
 - aus weiteren Unterlagen des zu pr
 üfenden Unternehmens und/oder eines Aktuars (= Versicherungstechnischer Sachverst
 ändiger, der sog. Pensionsgutachten erstellt)

ableiten lassen.

 Schritt 2: Die Anhangangaben werden zum anderen häufig anhand einer aktuellen Checkliste auf Vollständigkeit geprüft.

11.5 AUDfIT®-Prüferhilfen zu diesem Thema

AUDfIT®-Prüferhilfe 11/1:

"Anhang – Besondere Aspekte im Zusammenhang mit Pensionsrückstellungen; Aufstellung / Erstellung des Anhangs für alle nach dem 31.12.2022 beginnende Geschäftsjahre"

AUDfIT®-Prüferhilfe 11/2:

"Anhangangaben zu Penisonsrückstellungen – Praxisbeispiele"

11.6 AUDfIT®-Rechtsvorschriften zu diesem Thema

AUDfIT®-Rechtsvorschrift 11/1:

"Abzinsungssätze 7-Jahresdurchschnitt"

• AUDfIT®- Rechtsvorschrift 11/2:

"Abzinsungssätze 10-Jahresdurchschnitt"

⁸⁸ Vgl. Bericht über die Berufsaufsicht 2022 der WPK; abrufbar auf der Homepage: www.wpk.de/oeffentlichkeit/berichte/berufsaufsicht.1





S. #247

band

S. #252

S. #271

S. #276

Seite #159

THEMA 12:

Immobilien in der Rechnungslegung: Neue Verlautbarungen (IDW RS IFA 1 und IDW RS IFA 3)



Stand: 15.03.2024

Immobilien in der Rechnungslegung: Neue Verlautbarungen (IDW RS IFA 1 und IDW RS IFA 3)

			Seite
12.1		Abgrenzung Erhaltungsaufwand und Herstellungs- (IDW RS IFA 1)	#160
	12.1.1	Anlass der Änderung	#160
	12.1.2	Anwendungsbereich	#161
	12.1.3	Grundsätze	#161
	12.1.4	Konkretisierung einer wesentlichen Verbesserung	#162
	12.1.5	Sonderfall: "Zusammenhängende Baumaßnahme"	#164
	12.1.6	Außerplanmäßige Abschreibungen	#165
12.2		Ausweis von Immobilien im Anlage- bzw. Umlaufgen (IDW RS IFA 3)	#165
	12.2.1	Allgemeines	#165
	12.2.2	Abgrenzung Anlage-/Umlaufvermögen	#168
	12.2.3	Vorgelagerte Maßnahmen	#170
	12.2.4	Sonderfall: Bauvorbereitungskosten	#170
	12.2.5	Weitere ausweisrelevante Sachverhalte	#172
	12.2.6	Zuordnung zum Umlaufvermögen	#174
	12.2.7	Sonderfall: "Möglicher Abschreibungsbedarf bei "Kostenexplosion"	#176
	12.2.8	Sanierung/Modernisierung	#176
	12.2.9	Veräußerung von Immobilien	#178

12.1 Teil 1: Abgrenzung Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten (IDW RS IFA 1)

12.1.1 Anlass der Änderung

Der Immobilienwirtschaftliche Fachausschuss (IFA) des IDW hat im Sommer 2023 den IDW RS IFA 1 "IDW **Stellungnahme** zur Rechnungslegung:

"Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden in der Handelsbilanz" **aktualisiert und im Entwurf veröffentlicht**.



In dem Zusammenhang soll der Fokus auf die Beurteilung solcher Sanierungsmaßnahmen hinsichtlich ihrer **handelsbilanziellen Auswirkungen** gelegt werden.

12.1.2 Anwendungsbereich

12.1.2.1 Zeitliche Vorgaben

Grundsätzlich ist die Stellungnahme für alle Gewerbeimmobilien in der Handelsbilanz **anzuwenden**, und zwar für **Abschlüsse für Geschäftsjahre**, **die nach dem 31.12.2024 beginnen**.

Bei dem Entwurf handelt es sich um eine Fassung, die nicht abschließend mit dem Berufsstand abgestimmt ist. Es ist allerdings im Rahmen der Eigenverantwortlichkeit und im pflichtgemäßen Ermessen des Wirtschaftsprüfers möglich, die Stellungnahme vorzeitig anzuwenden⁸⁹. Dieses Vorgehen wird von der IFA auch empfohlen.⁹⁰

12.1.2.2 Inhaltliche Vorgaben

Betroffen von diesem Rechnungslegungshinweis sind **Gebäude** in der Handelsbilanz, und zwar unabhängig davon, ob es sich

- um Wohn- oder
- um Gewerbeimmobilien handelt.

Es ist auch **unerheblich**, wie die Maßnahme **bezeichnet** wird, wie zum Beispiel

- Sanierung,
- Instandsetzung,
- Modernisierung...

Für die bilanzielle Behandlung **entscheidend** ist es, ob es sich um **aktivierungspflichtige Herstellungskosten** oder **um nicht aktivierbaren Erhaltungsaufwand** handelt.

12.1.3 Grundsätze

Stand: 15.03.2024

12.1.3.1 Grundsatz des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB

Ein **Vermögensgegenstand** ist nach den allgemeinen Grundsätzen **dann zu aktivieren**, wenn ein Vermögensgegenstand

- hergestellt
- erweitert oder



 $^{^{\}rm 89}$ In Einklang mit dem IDW PS 201 n.F.

⁹⁰ Vgl. IDW ERS 1

 so wesentlich verbessert wird, dass diese über den ursprünglichen Zustand hinausgeht.

Während die Ausführungen des IDW zu der **Herstellung** eines Vermögensgegenstandes **unverändert** geblieben sind, wurden die **anderen beiden Punkte konkretisiert bzw. aktualisiert**.

12.1.3.2 Erweiterung eines Vermögensgegenstandes

Bei der Erweiterung wurde der Fall konkretisiert, in dem eine Aufdach-Photovoltaik-Anlage auf einem Gebäude installiert wird.

Während in der ursprünglichen Verlautbarung darauf abgestellt wird, wann es sich um einen eigenständigen Vermögensgegenstand handelt, wird nun dargestellt, wann es sich um eine Erweiterung des Gebäudes handelt.

Das ist dann der Fall, wenn ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang vorliegt. Der liegt regelmäßig dann vor, wenn

- eine Pflicht zum Einbau besteht oder
- der erzeugte Strom nahezu ausschließlich in dem Gebäude verbraucht wird, auf dem die Anlage installiert wird.

12.1.3.3 Wesentliche Verbesserung über den ursprünglichen Zustand hinaus

Diese ist dann gegeben, wenn

- die Nutzungsdauer des Gebäudes deutlich verlängert wird oder
- die Qualit\u00e4t des Geb\u00e4udes \u00fcber die reine zeitgem\u00e4\u00dfe Substanzerhaltung hinaus verbessert wird.

12.1.4 Konkretisierung einer wesentlichen Verbesserung

12.1.4.1 Nutzungsdauer

Die **Nutzungsdauer** muss **deutlich verlängert** werden, und zwar entweder **technisch oder wirtschaftlich**.

Negativ abgegrenzt liegt allerdings **keine Verlängerung** vor, wenn **nur umfangreiche Erhaltungsaufwendungen** geballt durchgeführt werden.

Werden an einem Gebäude umfassende baulichen Maßnahmen vorgenommen, tritt eine Verlängerung der technischen Nutzungsdauer nur dann ein, wenn die gesamte Bausubstanz diese längere Nutzungsdauer auch unterstützt.





Die Erhöhung der Gebäudequalität spiegelt sich in einer qualitativen Verbesserung des Gebäudes wider, die mit der Möglichkeit einhergeht, eine höhere Miete zu erzielen.

Dabei ist allerdings zu beachten, dass nicht die höhere Miete maßgeblich ist, die allein darauf zurückzuführen ist, die Wohnung in einen zeitgemäßen Zustand zu versetzen. Zeitgemäß versteht sich in dem Zusammenhang in einen solchen Zustand, wie er bei der Herstellung besessen hat.

Es muss vielmehr der Gebrauchswert erhöht werden.

Dabei wird der Gebrauchswert beeinflusst durch:

- Lage der Immobilie
- Architektur
- Größe und Anzahl der Räume
- Ausstattung der Wohnung

Eine Erhöhung des Gebrauchswertes und somit der Gebäudequalität erfolgt nach der Stellungnahme des IDW durch die folgenden Maßnahmen:

- Anhebung des Standards von mindestens drei der zentralen Ausstattungen
 - o Heizuna

Stand: 15.03.2024

- Sanitärausstattung
- Elektroinstallation/Informationstechnik
- Fenster
- Wärmedämmung
- Ersatz bereits vorhandener Bestandteile durch neue, wenn diese eine über die bisherige Funktion hinausgehende Funktion besitzen

Als **Neuerung** zu dem bisherigen Standard gilt eine Anhebung des Standards, die somit zur Aktivierung der Kosten führt, in den Fällen, in denen die **Maßnahmen** zu

einer deutlichen Verminderung des Energieverbrauchs oder -bedarfs führen

und eine deutliche Verminderung liegt dann vor, wenn der der Verbrauch bzw. Bedarf um mindestens 30 % gesenkt werden kann. Bei Wohngebäuden würde das einer Verbesserung der Energieeffizienzklasse des Gebäudes um mindestens zwei Stufen entsprechen.



Auch bei **anschaffungsnahen Herstellungskosten** liegen **nur dann** zu berücksichtigende **Herstellungskosten** vor, wenn

- eine Erweiterung oder
- eine über den Zustand bei Anschaffung hinausgehende wesentliche Verbesserung

vorliegt.

Wenn im Verhältnis zum Kaufpreis zeitnah zur Anschaffung hohe Aufwendungen vorliegen, spricht vieles dafür, dass das Gebäude über den Zustand, der bei Erwerb vorlag, hinaus wesentlich verbessert werden soll. Im Ergebnis sind diese Aufwendungen dann zu aktivieren.

12.1.5 Sonderfall: "Zusammenhängende Baumaßnahme"

12.1.5.1 Zusammenhängende Baumaßnahme

Es ist denkbar, dass gleichzeitig oder in engem zeitlichem Zusammenhang mehrere Baumaßnahmen durchgeführt werden. In solchen Fällen ist grundsätzlich jede Baumaßnahme gesondert hinsichtlich ihrer Aktivierbarkeit zu untersuchen.

Voraussetzung für eine Zusammenfassung von substanzerhaltenden Aufwendungen mit Herstellungskosten zu einer einheitlichen **Baumaßnahme ist ein enger**

räumlicher.

Stand: 15.03.2024

- zeitlicher und
- sachlicher

Zusammenhang der Aufwendungen und Herstellungskosten.

Auch die Summe von ausschließlich zur Modernisierung bestimmter Baumaßnahmen können zu einer Verbesserung des Gebäudes führen, wenn durch diese Maßnahmen das Gebäude als Ganzes verbessert wird. In diesem Fall führen die wesentlichen Verbesserungen zu einer Erhöhung des Gebrauchswertes des Gebäudes und somit zu einer Aktivierung.

12.1.5.2 Sachlicher Zusammenhang

Ein **sachlicher Zusammenhang** liegt dann vor, wenn sich die Maßnahmen **gegenseitig bautechnisch bedingen**. Das ist dann der Fall, wenn eine Maßnahme zwingend die Durchführung einer weiteren erfordern.



Dieser liegt dann vor, wenn sich die **Baumaßnahmen planmä- ßig über mehrere Geschäftsjahre erstrecken**. Dabei wird der Planungszeitraum durch die Baumaßnahme bestimmt.

12.1.6 Außerplanmäßige Abschreibungen

Es ist denkbar, dass die durchgeführten Maßnahmen nicht zu einer tatsächlichen Erhöhung der entsprechenden Mieteinnahmen führen. In diesem Fall ist zu prüfen, ob der beizulegende Wert Gebäudes dauernd unter dem aktivierten Wert liegt. Ist das der Fall, ist eine außerplanmäßige Abschreibung nach § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB vorzunehmen.

12.2 Teil 2: Ausweis von Immobilien im Anlage- bzw. Umlaufvermögen (IDW RS IFA 3)

12.2.1 Allgemeines

Stand: 15.03.2024

12.2.1.1 Neuer IDW-Standard – IDW RS IFA 3

Der neue Rechnungslegungsstandard IDW RS IFA 3 zum

Ausweis von Immobilien des Anlage- und Umlaufvermögens

im handelsrechtlichen Jahresabschluss⁹¹ betrifft sowohl

- Wohn- und
- Gewerbeimmobilien

und bezieht sich dabei sowohl auf

- Grund und Boden und grundstücksgleiche Rechte sowie
- darauf befindliche bauliche Anlagen, insbesondere Gebäude.

Die Regelungen zum **Ausweis** betreffen den handelsrechtlichen **Jahres- und Konzernabschluss**.

Die **gesetzlichen** Anforderungen hinsichtlich des Ausweises von Immobilien sind in §§ 266, 275 HGB geregelt.

12.2.1.2 Spezialregelung für Wohnungsunternehmen

Bei **Wohnungsunternehmen** im Sinne des § 1 der Verordnung über Formblätter für die Gliederung des Jahresabschlusses von Wohnungsunternehmen⁹² erfolgt der Ausweis auf Basis des in dieser Verordnung enthaltenen **Formblatts**.

⁹² JAbschlWUV = Verordnung über Formblätter für die Gliederung des Jahresabschlusses von Wohnungsunternehmen (Stand 07.08.2021)



⁹¹ IDW RS IFA 3; Stand 20.01.2023

Da das HGB eine **weitere Untergliederung** zulässt, wenn es der **Klarheit und Übersichtlichkeit** dient, haben auch nicht unter die **JAbschlWUV** fallende Unternehmen das **Wahlrecht**,

• ihren Jahresabschluss analog der JAbschlWUV aufzustellen (i. S. d. § 256 Abs. 6 HGB).

Dazu sind insbesondere folgende Posten nach HGB und nach JAbschlWUV relevant:

A. Anlagevermögen (§ 266 Abs. 2 HGB) II. Sachanlagen	A. Anlagevermögen (JAbschlWUV) II. Sachanlagen
Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken (Nr. 1)	Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit Wohnbauten (Nr. 1)
	Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit Geschäfts- und anderen Bauten (Nr. 2)
	Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte ohne Bauten (Nr. 3)
	Grundstücke mit Erbbaurechten Dritter (Nr. 4)
	Bauten auf fremden Grundstücken (Nr. 5)
Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau (Nr. 4)	Anlagen im Bau (Nr. 8)
	Bauvorbereitungskosten (Nr. 9)
	Geleistete Anzahlungen (Nr. 10)

Abbildung 54: Gegenüberstellung Formblatt JAbschlWUV und § 266 HGB (AV)



4
Ò
$\dot{\sim}$
×
٠.
3
Ö
5
_
σ
Ē
≂
\simeq
Ś

B. Umlaufvermögen (§ 266 Abs. 2 HGB) I. Vorräte	B. Umlaufvermögen (JAbschlWUV) I. Zum Verkauf bestimmte Grundstücke und andere Vorräte
Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (Nr. 1)	Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte ohne Bauten (Nr. 1)
Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen (Nr. 2)	Bauvorbereitungskosten (Nr. 2) Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit unfertigen Bauten (Nr. 3)
Fertige Erzeugnisse und Waren (Nr. 3)	Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit fertigen Bauten (Nr. 4)
Geleistete Anzahlungen (Nr. 4)	Geleistete Anzahlungen (Nr. 7)

Abbildung 55: Gegenüberstellung Formblatt JAbschlWUV und § 266 HGB (UV)

Die für spezielle Branchen gültigen **Sonderregelungen** zur Aufstellung von Jahresabschlüssen (z. B. Versicherungen nach der RechVersV, Pensionsfonds nach der RechPensV) bleiben davon unberührt.

12.2.1.3 Anwendungszeitpunkt

Der Standard IDW RS IFA 3 ist erstmals für Abschlüsse, deren Geschäftsjahr nach dem 31. Dezember 2022 begonnen hat, anzuwenden.

Dies ist im Falle von GJ = KJ der Jahresabschluss 2023, wobei der Jahresabschluss in 2024 erstellt wird.

Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig.

12.2.1.4 Ausweiskriterien

Der Ausweis von Immobilien ist davon abhängig, ob eine Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen erfolgt.

Im **Anlagevermögen** erfolgt der Ausweis unter den **Sachanlagen** und im **Umlaufvermögen** unter den **Vorräten**.

Weitere Abgrenzungskriterien ergeben sich aus den Fragestellungen zum Ausweis von Maßnahmen

- bei der Erstellung einer baulichen Anlage und
- bei der Veräußerung von Immobilien.



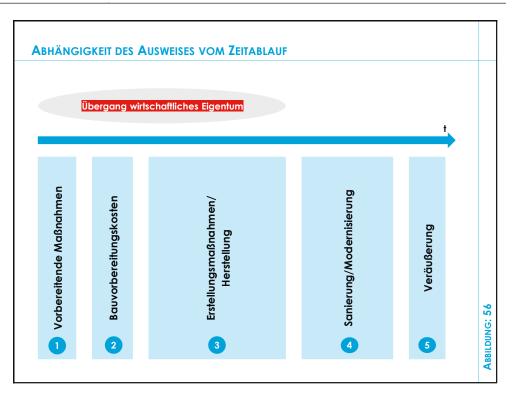


Abbildung 56: Abhängigkeit des Ausweises vom Zeitablauf

12.2.2 Abgrenzung Anlage-/Umlaufvermögen

12.2.2.1 Indiz: Zweckbestimmung

Gemäß § 247 Abs. 2 HGB erfolgt eine Zuordnung der Vermögensgegenstände zum Anlagevermögen, wenn diese dazu bestimmt sind, dauerhaft dem Geschäftsbetrieb zu dienen.

12.2.2.2 Was bedeutet dauerhaft?

Der Vermögensgegenstand muss einem dauerhaften Zweck aufgrund einer **wiederholten betrieblichen Nutzung** im Rahmen des Betriebsablaufs dienen.

Hierbei ist auf den verfolgten Zweck bei Anschaffung/Herstellung abzustellen; eine willkürliche Zuordnung ist unzulässig.

Die **beabsichtigte Dauer** der Nutzung im Betrieb kann als Indiz für eine dauerhafte Verwendung angenommen werden (zeitliche Komponente).⁹³

12.2.2.3 Auffangtatbestand: "Umlaufvermögen"

Sofern Vermögensgegenstände nicht dem Anlagevermögen zuzuordnen sind, gehören sie im Umkehrschluss zum Umlaufvermögen.



⁹³ Vgl. IDW RS IFA 3 (20.01.2023), Tz. 7

ZUORDNUNG ZUM ANLAGEVERMÖGEN ODER UMLAUFVERMÖGEN

Abbildung 57: Zuordnung zum Anlagevermögen oder Umlaufvermögen

12.2.2.4 Sonderfall: Änderung der Zweckbestimmung bzw. Umwidmung

Im Zeitablauf kann sich die Zweckbestimmung eines Vermögensgegenstandes ändern.

Sofern die Änderung der Zweckbestimmung spätestens zum Abschlussstichtag eingetreten ist, muss eine Umgliederung

- aus dem Anlage- ins Umlaufvermögen
- oder umgekehrt

erfolgen.

Stand: 15.03.2024

12.2.2.5 Wann liegt eine Änderung der Zweckbestimmung vor?

Eine Änderung der Zweckbestimmung liegt nur vor, wenn sich der Nutzungs- und Funktionszusammenhang im Betrieb nachweislich ändert.

Solange der Vermögensgegenstand noch betrieblich genutzt wird, bleibt es bei der ursprünglichen Zweckbestimmung.

Erst im Verkaufszeitpunkt endet diese.

12.2.2.6 Beispiel: Verkauf nach Renovierung

Eine Mietwohnung wird nach Leerstand mit der Absicht eines späteren Verkaufs als ETW komplett renoviert bzw. ggfs. vollständig umgebaut.



Eine Änderung der Zweckbestimmung **liegt nicht schon dann vor**, wenn der Betrieb sich z. B. entscheidet, anstelle einer bisherigen Vermietung, die Einheit zeitnah zu veräußern.

12.2.3 Vorgelagerte Maßnahmen

Vorbereitende oder vorgelagerte Maßnahmen sind Aufwendungen für den Grund und Boden, die nach der Entscheidung, das Grundstück zu kaufen, anfallen.

Aufwendungen, die aufgrund der Vorbereitung einer später zu treffenden Entscheidung anfallen, zählen nicht dazu.

Vor dem Zeitpunkt des Zugangs des Grund und Bodens können bereits Aufwendungen anfallen.

Für die Frage, **ob** diese zu **aktivieren** sind, ist der ursprüngliche **Zeitpunkt** der **Entscheidung** zum Kauf maßgebend.

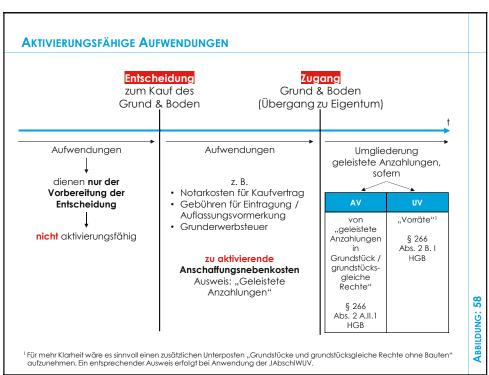


Abbildung 58: Aktivierungsfähige Aufwendungen

12.2.4 Sonderfall: Bauvorbereitungskosten

Zu den Bauvorbereitungskosten zählen Aufwendungen, die der Vorbereitung von Bau- und Modernisierungsmaßnahmen sowie Aus- und Umbaumaßnahmen dienen.

Hierzu zählen Aufwendungen wie z.B. für

- 1. geologische Untersuchungen
- 2. Behördenleistungen
- 3. den Abbruch von Alt-Gebäuden



- 4. Planung und Erschließung eines Baugeländes und für dessen Baureifmachung und Parzellierung
- 5. Architektur- und Ingenieurleistungen zur Bauplanung
- 6. Baustoffprüfungen
- 7. die Einrichtung von Versorgungs- und Entsorgungsanlagen, für den Anschluss an öffentliche Straßen und Wege

Hinweis:

Eine Nachaktivierung von Vorbereitungsmaßnahmen aus Vorjahren aufgrund fehlender Konkretisierungen ist nicht möglich.

12.2.4.1 Abgrenzung Grund und Boden bzw. Gebäude

Bauvorbereitungsmaßnahmen können entweder als

- Teil der Anschaffungskosten für Grund und Boden oder als
- Teil der Herstellungskosten für das zu errichtende Gebäude aktiviert werden.

12.2.4.2 Beginn: Herstellungsprozess des Gebäudes

Für die Abgrenzung ist entscheidend, wann der Herstellungsprozess für das Gebäude beginnt.

Dieser beginnt mit den Maßnahmen, die sachlich unmittelbar in technischer, wirtschaftlicher und finanzieller Hinsicht unmittelbar der eigentlichen Errichtung des Gebäudes dienen.

Die Maßnahmen müssen hinreichend konkretisiert sein.

Unerheblich ist, wenn sie bereits vor der ersten tatsächlichen Baumaßnahme anfallen (z. B. Konzeptions-, Planungs- und Ausschreibungsaufwendungen).

12.2.4.3 Ausweis der Bauvorbereitungsmaßnahmen

Der Ausweis der Bauvorbereitungsmaßnahmen erfolgt beim Ausweis des zu errichtenden Gebäudes als

- Anlagevermögen: Posten "Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau"
- Umlaufvermögen: Posten "Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen" (GuV: Entsprechende Bestandsveränderung) (falls Bauvorbereitungskosten einen wesentlichen Umfang annehmen, wird deren gesonderter Ausweis mittels eines "davon-Vermerks" empfohlen)

12.2.4.4 Außerplanmäßige Abschreibungen auf Bauvorbereitungsmaßnahmen

Fallen aufgrund von Wertminderungen **außerplanmäßige Abschreibungen** auf aktivierte Bauvorbereitungskosten **im Anla-**



Stand: 15.03.2024

gevermögen an, sind diese **gesondert in GuV** gemäß § 275 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a HGB auszuweisen (nach Gesamtkostenverfahren) und **im Anhang** anzugeben.

12.2.5 Weitere ausweisrelevante Sachverhalte

Abgänge sind in der GuV unter den sonstigen betrieblichen Aufwendungen (§ 275 Abs. 2 Nr. 8 HGB) auszuweisen.

Von einem Abgang ist auszugehen, wenn das Bauvorhaben nicht mehr weiter verfolgt wird.

Wertminderungen für aktivierte Bauvorbereitungskosten im Umlaufvermögen werden, wenn sie die im Unternehmen üblichen Abschreibungen nicht übersteigen, unter dem GuV-Posten "Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen" ausgewiesen.

Sind die Abschreibungen erheblich höher, erfolgt der Ausweis in der GuV unter dem Posten "Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufsvermögen" i. S. d. § 275 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. b HGB.

Abgänge oder Teilabgänge werden entsprechend des Anlagevermögens unter den sonstigen betrieblichen Aufwendungen erfasst.

12.2.5.1 Bauliche Anlagen im Erstellungsprozess

Die **Erstellungsmaßnahmen** beginnen mit der Erstellung der baulichen Anlagen, i. d. R. mit dem Ausheben der Baugrube oder mit der Errichtung der Bodenplatte.

12.2.5.2 Zuordnung zum Anlagevermögen

Der Ausweis der zu erstellenden Anlage erfolgt solange unter dem Posten "geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau", bis die bauliche Anlage **bestimmungsgemäß genutzt** werden kann.

12.2.5.3 Bilanzielle Folge der "Abnahme" eines Gebäudes

Insbesondere die **Abnahme durch den Bauherrn** oder die **Bezugsfertigkeit** ist ein **Indiz** dafür. Hierbei ist folgendes zu beachten:

- 1. Eigene Leistungen werden bis zur vollständigen Abnahme unter "andere aktivierte Eigenleistungen" ausgewiesen.
- 2. Sobald die bestimmungsgemäße Nutzung möglich ist, erfolgt die Umgliederung der baulichen Anlage zu dem Posten "Grundstücke, grundstückgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken".



- 4. Bei Anwendung der JAbschlWUV sind in einem ersten Schritt die aktivierten Bauvorbereitungskosten in den Posten "Anlagen im Bau" umzugliedern und die weiteren Erstellungsaufwendungen darin erfasst.
- 5. Mit der **bestimmungsgemäßen Nutzung** erfolgt anschließend die **Umbuchung** in den Posten "Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte mit Wohnbauten", "Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte mit Geschäfts- und anderen Bauten" oder "Bauten auf fremden Grundstücken".

12.2.5.4 Ausweis von Erstellungskosten im Anlagevermögen

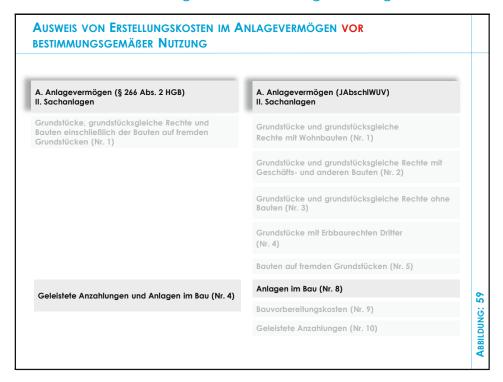


Abbildung 59: Ausweis von Erstellungskosten im Anlagevermögen vor bestimmungsgemäßer Nutzung





Abbildung 60: Ausweis von Erstellungskosten im Anlagevermögen ab bestimmungsgemäßer Nutzung

Außerplanmäßige Abschreibungen sowie **Abgänge bzw. Teilabgänge** werden analog der Bauvorbereitungskosten erfasst.

12.2.6 Zuordnung zum Umlaufvermögen

12.2.6.1 Kriterium: Bestimmungsgemäße Nutzung

Die Erstellungskosten der baulichen Anlage sowie die bisher aktivierten Bauvorbereitungskosten sind solange unter dem Posten "Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen" auszuweisen bis diese bestimmungsgemäß genutzt werden kann.

Analog der Bauvorbereitungskosten ist in der GuV auch bei den Erstellungskosten bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens die entsprechende Erhöhung unter dem Posten "Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen" auszuweisen.

Bei Verkaufsgrundstücken ist ein korrespondierender **Material-aufwand** i. S. d. § 275 Abs. 2 Nr. 5 HGB bzw. **Aufwendungen** zu erfassen.

12.2.6.2 Fertigstellung Bauvorhaben

Nach Beendigung des Herstellungsprozesses erfolgt die Umbuchung in den Posten "Fertige Erzeugnisse und Waren".



Bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens ist ein entsprechender GuV-Posten "Erhöhung oder Verminderung des Bestandes an zum Verkauf bestimmten Grundstücken mit fertigen oder unfertigen Bauten sowie unfertigen Leistungen" zu bilden.

Mit Zeitpunkt der Fertigstellung (bestimmungsgemäße Nutzung) ist das Gebäude auf den Posten "Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit fertigen Bauten" umzubuchen.

12.2.6.3 Ausweis von Erstellungskosten im Umlaufvermögen

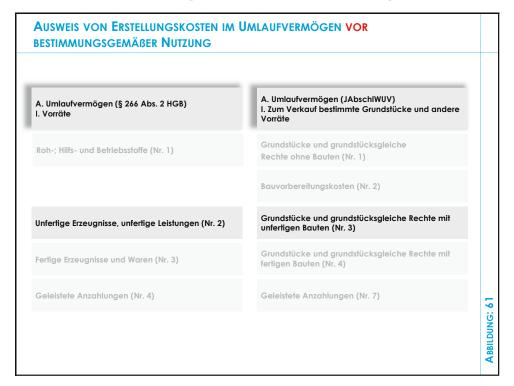


Abbildung 61: Ausweis von Erstellungskosten im Umlaufvermögen vor bestimmungsgemäßer Nutzung



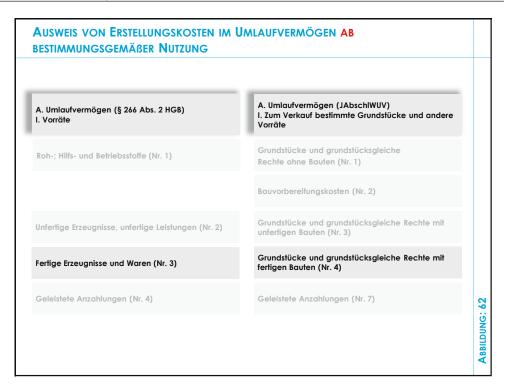


Abbildung 62: Ausweis von Erstellungskosten im Umlaufvermögen ab bestimmungsgemäßer Nutzung

12.2.7 Sonderfall: Möglicher Abschreibungsbedarf bei "Kostenexplosion"

12.2.7.1 Indizien erkennen

Führt eine **Schätzung** der nach dem Abschlussstichtag noch anfallenden Kosten dazu, dass die **kalkulierten Baukosten überschritten** werden, kann dies ein **Indiz für eine erforderliche Abschreibung** auf den niedrigeren beizulegenden Wert (§ 253 Abs. 4 HGB) sein.

12.2.7.2 Retrograde Ermittlung erforderlich

Durch **Gegenüberstellung** des Buchwertes am Stichtag mit dem ausgehend vom erwarteten Veräußerungserlös **retrograd ermittelten beizulegenden Wert** ist eine mögliche Abschreibung zu beurteilen.

12.2.8 Sanierung/Modernisierung

Bei baulichen Maßnahmen an bestehenden Gebäuden ist zwischen

- aktivierungspflichtigen Herstellungskosten und
- erfolgswirksamem Erhaltungsaufwand

zu unterscheiden.



Handelt es sich bei den zu aktivierenden Maßnahmen um Vorbereitungskosten für die Sanierung, so sind diese **entsprechend** des Abschnitts zu den **Bauvorbereitungskosten** zu behandeln.

12.2.8.1 Fall: Betriebliche Nutzung während Sanierung

Im Falle der **betrieblichen Nutzung** während der Sanierung/Modernisierung ist weiterhin planmäßig **abzuschreiben** i. S. d. § 253 Abs. 3 Satz 1 HGB.

Der **Ausweis** des zu sanierenden bzw. modernisierenden Gebäudes ist **davon abhängig**, ob es währenddessen

- weiterhin betrieblich genutzt wird, wenn auch nur teilweise oder
- aufgrund einer umfangreichen Sanierung/Modernisierung, die bisherige Nutzung im Zeitraum der Sanierung nicht fortgeführt werden kann.

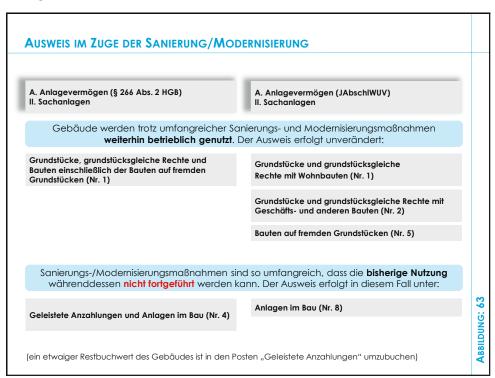


Abbildung 63: Ausweis im Zuge der Sanierung/Modernisierung

12.2.8.2 Fall: Keine Nutzung während Sanierung

Kann die **Nutzung** in diesem Zeitraum nicht fortgeführt werden, so ist auch die **planmäßige Abschreibung** für diesen Zeitraum **auszusetzen**.



Bei der Veräußerung von Immobilien stellt sich die Frage, ob

- der Verkaufserlös unsaldiert unter den Umsatzerlösen oder
- saldiert unter den sonstigen Erträgen

auszuweisen ist.

Dabei ist unbeachtlich, ob die Immobilie dem Anlage- oder dem Umlaufvermögen zugeordnet ist.

12.2.9.1 Immobilien = Produkte des Unternehmens

Wenn ein Betrieb Immobilien als Produkte z. B. ein Bauträger, handelt, d.h. die Immobilien im Rahmen der Geschäftstätigkeit des Betriebs veräußert werden, so sind diese Erlöse als Umsatzerlöse i. S. d. § 277 Abs. 1 HGB zu erfassen.

Dabei werden die gesamten Erlöse, **ohne Saldierung** des (Rest)-Buchwertes als Umsatzerlöse ausgewiesen (gemäß § 275 Abs. 2 Nr. 1 HGB bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens bzw. § 275 Abs. 3 Nr. 1 HGB bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens).

Der **Abgang der Buchwerte** in der Bilanz erfolgt in einem korrespondierenden GuV-Posten "Aufwendungen für Roh-, Hilfsund Betriebsstoffe und für bezogene Waren" oder in einem zusätzlichen Posten, z. B. "Buchwertabgang aus geschäftsmäßigem Verkauf von Grundstücken des Anlagevermögens".

Bei einer Zuordnung zum Umlaufvermögen, ist der Abgang bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens als Minderung im Posten "Erhöhung oder Verminderung des Bestandes an fertigen und unfertigen Erzeugnissen" auszuweisen.

12.2.9.2 Immobilien sind keine originären Produkte des Unternehmens

Handelt es sich bei den Immobilien nicht um Produkte, so ist lediglich der **Saldo** aus Veräußerungserlös und Buchwert unter den **sonstigen betrieblichen Erträgen bzw. Aufwendungen** zu erfassen.



THEMENBEREICH V: PRAKTIKERWISSEN RECHNUNGSLEGUNG



Abbildung 64: Veräußerung von Immobilien



Seite #180

THEMA 13: Achten Sie auf den korrekten Wortlaut im Bestätigungsvermerk



13. Achten Sie auf den korrekten Wortlaut im Bestätigungsvermerk

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

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

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

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

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

⁹⁴ Beachte: Bisher musste die Offenlegung beim Bundesanzeiger erfolgen



Stand: 01.04.2024

13.1.2 Offenlegungsfrist für Abschlüsse zum 31.12.2022 endete am 02.04.2024

Um diesen zeitlichen Engpass im Unternehmen abzumildern, hat das **Bundesministerium der Justiz** bekanntgegeben, dass

- gegen Unternehmen,
- deren gesetzliche Frist zur Offenlegung von Rechnungslegungsunterlagen
- für das Geschäftsjahr mit dem Bilanzstichtag 31.Dezember 2022 am **31. Dezember 2023** endet,
- vor dem 2. April 2024 kein Ordnungsgeldverfahren auch § 335 HGB eingeleitet wird.⁹⁵

13.1.3 Die Bearbeitung der Geschäftsjahre der von den Wirtschaftsprüfern zu prüfenden Abschlüsse überlagert sich häufig

Aufgrund der hohen Arbeitsbelastung und des Personalmangels gibt es in den WP-/StB-Praxen

- noch zahlreiche Jahresabschlüsse aus dem Jahr 2022.
- die erst in den letzten Wochen des Jahres 2024 bzw.
- noch gar nicht

Stand: 15.03.2024

geprüft worden sind.

Gleichzeitig sind aktuell in den WP-Praxen schon die Prüfungen der Abschlüsse für das Geschäftsjahr 2023 im Gange. Für diese sind erstmals die neuen GoA und damit auch die neuen Textbeispiele für die Bestätigungsvermerke anzuwenden.

Da gilt es, **achtsam** zu sein, **welchen Wortlaut** des Bestätigungsvermerks verwendet wird.

⁹⁵ https://www.bundesjustizamt.de/DE/Themen/OrdnungsgeldVollstreckung/Jahresabschluesse/Jahresabschluesse_node .html



13.2 Verbale Anpassungen des Bestätigungsvermerks für 2023

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

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

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

Anzuwenden ist der neue Standard für die

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

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

Hinweis:

Stand: 01.043.2024

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

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

13.2.2 Die Struktur des Bestätigungsvermerks bleibt unverändert

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

- Prüfungsurteile
- Grundlagen f
 ür die Pr
 üfungsurteile
 - Verantwortung der gesetzlichen Vertreter und des Aufsichtsrats für den Jahresabschluss und den Lagebericht
 - Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts

bleiben unverändert bestehen.



Die Formulierungen der einzelnen Passagen wurden aufgrund der Verabschiedung der GoA (neue ISA [DE] und IDW PS) an die **Begrifflichkeiten** der ISA angepasst.

Hierbei handelt es sich insbesondere um folgende sprachliche Substitutionen aufgrund geänderter Begrifflichkeiten in der internationalen Wirtschaftsprüfung:

bisher	NEU
"frei von wesentlichen – beabsich- tigten oder unbeabsichtigten – fal- schen Darstellungen"	"frei von falschen Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern"
"Verstöße"	"dolose Handlungen"
"Unrichtigkeiten"	"Irrtümer"
" betrügerisches Zusammenwirken"	" kollusives Zusammenwirken"

13.2.4 Explizite Aufnahme des Begriffs "ISA [DE]" nicht zwingend geboten

Die vom "IDW festgestellten Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (neue GoA)" setzen sich zusammen aus den

ISA [DE] und den

Stand: 15.03.2024

daran angepassten IDW Prüfungsstandards.

Sowohl in IDW PS 400 n.F. (30.11.2017) als auch in IDW PS 400 n.F. (10.2021) findet sich bei Non-PIE-Prüfungen kein Hinweis auf die ISA [DE].

Es wird in beiden Standards **ausschließlich** Bezug benommen auf die "**Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung**".

13.2.5 Ergänzende Anwendung

Auch bei PIE-Prüfungen

- wird im neuen Bestätigungsvermerk
- nicht mehr auf die ISA verwiesen, sondern
- nur noch auf § 317 HGB und der EU-APrVO
- unter Beachtung der vom Institut der deutschen Wirtschaftsprüfer (IDW) festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung".⁹⁶

 $^{^{96}}$ Vgl. IDW PS 400 n.F. (10.2021), Anlage: Beispiele für Bestätigungsvermerke – Fall 2



Aufgrund der bestehenden Unsicherheiten zur verpflichtenden und freiwilligen Anwendung der ISA [DE] wird Im Auftragsbestätigungsschreiben zur Klarstellung explizit aufgenommen, dass die Prüfung nach den ISA [DE] oder den (bisherigen) IDW PS durchgeführt wird.

Dort reicht es aktuell nicht, nur auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung zu verweisen.

13.3 Keine Besorgnis, falls versehentlich der "neue" Bestätigungsvermerk bereits "zu früh" verwendet wurde

Es bestehen **keine wesentlichen materiellen Unterschiede** zwischen dem bisherigen und dem neuen Muster-Bestätigungsvermerk.

Der HFA des IDW hat bekannt gegeben, dass

- die unabsichtliche Verwendung in Einzelfällen
- des neuen Musterbestätigungsvermerks
- **statt eines** Muster-Bestätigungsvermerks gemäß IDW PS 400 n.F. (Stand 30.11.2017)
- bei nicht nach den neuen GoA durchgeführten Abschlussprüfungen
- keinen materiellen Fehler des Abschlussprüfers darstellt.

13.4 AUDfIT®-Prüferhilfen zu diesem Thema

AUDflT®-Prüferhilfe 13:

"Bestätigungsvermerk"



S. #258



Seite #186

THEMA 14: Aktuelles zur Rechnungslegung und Prüfung – kurz notiert



14. Aktuelles zur Rechnungslegung und Prüfung – kurz notiert

			Seite
14.1	Teil 1: Anh	nebung der Schwellenwerte	#187
	14.1.1	Rechtliche Grundlagen	#187
	14.1.2	Die neuen Schwellenwerte laut HGB	#188
	14.1.3	Anwendungszeitpunkt	#188
	14.1.4	Problem Nr. 1: Rückwirkende Anpassung der Schwellenwerte	#189
	14.1.5	Problem Nr. 2: Rückwirkende Anpassung der Schwellenwerte	#191
	14.1.6	Zusammenfassende Übersicht	#192
14.2	Teil 2: Stru barunger	kturänderung bei der Gliederung der Verlaut- n des IDW	#192
	14.2.1	Neue Einteilung der Verlautbarungen des IDW	#192
	14.2.2	IDW BewH	#193

14.1 Teil 1: Anhebung der Schwellenwerte

14.1.1 Rechtliche Grundlagen

Stand: 15.03.2024

14.1.1.1 Umsetzung im Recht der EU

Die EU-Kommission hat im Herbst 2023 inflationsbedingt **eine Anhebung der Schwellenwerte** für

- **Bilanzsumme** und
- Nettoumsatzerlöse

für alle Größenklassen beschlossen.

Nach Prüfung durch das Europäische Parlament und den Rat wurde die delegierte Richtlinie (EU) 2023/2775 im Amtsblatt der EU veröffentlicht. Die Mitgliedstaaten sollten dieses in nationales Recht umsetzen.

14.1.1.2 Umsetzung im HGB

Am **22.02.2024** hat der **Deutsche Bundestag den Entwurf** eines "Zweiten Gesetzes" zur Änderung des DWD-Gesetzes sowie **zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften verabschiedet**.

Das Gesetz enthält die Regelungen zur Anhebung der monetären Schwellenwerte zur Bestimmung der Unternehmensgrößenklassen im HGB.



Somit muss das Gesetz noch ausgefertigt, unterzeichnet und verkündet werden.

Das Gesetz tritt am Tag nach der – derzeit noch ausstehenden – Verkündung im Bundesgesetzblatt in Kraft.

14.1.2 Die neuen Schwellenwerte laut HGB

Auch im nationalen Recht wurden nur die monetären Schwellenwerte angehoben, während die Mitarbeiterzahlen als Kriterium unverändert geblieben sind. **Die neuen Schwellenwerte** laut HGB sind der **nachfolgenden Tabelle** zu entnehmen:

	Kleinst- gesellschaft	Kleine Gesellschaft	Mittelgroße Gesellschaft	Große Gesellschaft
		Bilanzsumme		
bisher	≤ 350 TEUR	≤ 6 Mio. EUR	≤ 20 Mio. EUR	> 20 Mio. EUR
NEU	≤ 450 TEUR	≤ 7,5 Mio. EUR	≤ 25 Mio. EUR	> 20 Mio. EUR
		Umsatzerlöse		
bisher	≤ 700 TEUR	≤ 12 Mio. EUR	≤ 40 Mio. EUR	> 40 Mio. EUR
NEU	≤ 900 TEUR	≤ 15 Mio. EUR	≤ 50 Mio. EUR	> 40 Mio. EUR
Mitarbeiter (unverändert)	≤ 10	≤ 50	≤ 250	>250

Abbildung 65: Anhebung der Schwellenwerte

14.1.3 Anwendungszeitpunkt

Die geänderten, angehobenen Größenklassen sind grundsätzlich erstmals anzuwenden auf Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2023 beginnen.

Allerdings ist im Einführungsgesetz zum HGB das **Wahlrecht** vorgesehen, die neuen Schwellenwerte bereits auf **Jahres- und Konzernabschlüsse für das nach dem 31.12.2022 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden**. Der folgende Halbsatz ist dabei von Bedeutung "jedoch nur insgesamt".



Demnach müssen bei der Betrachtung der zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahre **entweder insgesamt** die

- "alten" oder
- "neuen"

Schwellenwerte angewandt werden.

Es gilt daher, dass – wie gehabt – für die Einordnung der Größenklasse nach § 267 Abs. 4 HGB **auf zwei aufeinander folgende Geschäftsjahre abzustellen ist**.

Für die **Einstufung der Größenkriterien** ist demnach entscheidend sein, ob das Unternehmen

- zum 31.12.2024 und zum 31.12.2023
 oder bei vorzeitiger Anwendung der neuen Schwellenwerte
- zum 31.12.2023 und zum 31.12.2022

zwei der drei (neuen!) Merkmale überschritten bzw. nicht überschritten hat.

14.1.4 Problem Nr. 1: Rückwirkende Anpassung der Schwellenwerte

Fallkonstellation: Mit der Jahresabschlussprüfung wurde bereits begonnen

Die Wirtschaftsprüferkammer hat in ihrer Kommentierung zum Gesetzesentwurf⁹⁷ darauf hingewiesen, dass für viele gesetzliche Abschlussprüfungen zum Stichtag 31. Dezember 2023 bereits Aufträge erteilt worden sind.

In zahlreichen Fällen haben demnach schon

Vorprüfungen

Stand: 15.03.2024

- Inventurbeobachtungen
- ggf. weitere Prüfungshandlungen

stattgefunden.

14.1.4.1 Szenario 1: Die neuen Erleichterungen sollen vollumfänglich in Anspruch genommen werden

Fallkonstellation 1: Wechsel von der mittelgroßen zur kleinen Gesellschaft

Die **rückwirkende Anhebung** der Schwellenwerte gestattet den betroffenen Unternehmen allerdings eine **frühzeitige Inanspruchnahme** der damit **einhergehenden Erleichterungen**.

⁹⁷ Vgl. https://www.wpk.de/fileadmin/documents/Oeffentlichkeit/Stellungnahmen/WPK-Stellungnahme_05-01-2024.pdf



Nimmt ein (bislang) mittelgroßes Unternehmen diese Erleichterungen vollständig in Anspruch, also

- Inanspruchnahme von umfangreichen Aufstellungs- und Offenlegungserleichterungen im Jahresabschluss
- Verzicht auf Aufstellung des Lageberichts
- Wegfall der Prüfungspflicht,

entfällt bei erteilten Prüfungsaufträgen für gesetzliche Abschlussprüfungen damit die **Geschäftsgrundlage**.

Folglich sind diese Prüfungsaufträge hinfällig. Es muss daher mit dem Mandanten vereinbart werden, dass die bereits entstandenen Aufwendungen vergütet werden.

Fallkonstellation 2: Wechsel vom großen zum mittelgroßen Unternehmen

Bei (bislang) großen Unternehmen,

- bleibt die gesetzliche Pr

 üfungspflicht bestehen,
- allerdings bestehen Aufstellungs- und Offenlegungserleichterungen.

14.1.4.2 Szenario 2: Die Erleichterungen sollen nur teilweise oder nicht in Anspruch genommen werden

Mögliche Beweggründe:

Ist eine Prüfung **gewünscht oder gefordert**, kann der Auftrag auch fortgeführt bzw. angepasst werden. Das kann beispielsweise der Fall sein,

- wenn die Prüfung **von Dritten**, wie z. B. Banken, **gefordert** wird.

Lösungsvariante 1: Durchführung ggf. einer freiwilligen Jahresabschlussprüfung

Es ist unter **Anwendung der neuen Schwellenwerte** denkbar, dass bei Anwendung der bisherigen Schwellenwerte ein **bislang mittelgroßes Unternehmen** nun **nicht mehr prüfungspflichtig ist**.

Wenn dennoch eine **Prüfung gewünscht oder gefordert** wird, ist eine **freiwillige Prüfung** denkbar.

Sofern nicht anders im Gesellschaftsvertrag gefordert, wird das **Unternehmen tendenziell alle Aufstellungs- und Offenlegungs- erleichterungen** in Anspruch nehmen.



Stand: 15.03.2024

Im diesem Fall ergeben sich verschiedene Fragen, die im Zweifel mit Hilfe von rechtlichem Rat bzw. nach Rücksprache mit der WPK zu lösen wären:

- Je nach Formulierung kann die Bestellung, ggf. umgedeutet werden oder muss sie erneut erfolgen?
- Änderung oder erneute Erteilung des Auftrags?
- Anpassung bzw. Neufassung des Auftragsbestätigungsschreibens?

Lösungsvariante 2: Verzicht auf Anwendung der neuen Schwellenwerte

In diesem Fall wird der Auftrag unter Anwendung der bisherigen **Schwellenwerte fortgeführt** werden.

Es sollte zu **Nachweiszwecken dokumentiert** werden, dass der **Mandant** auf die Anwendung der **Erleichterung verzichtet** hat.

Ein freiwilliger Verzicht ist allerdings nicht sehr wahrscheinlich, da dies dann automatisch auch zu dem Verzicht der Aufstellungs- und Offenlegungserleichterungen führen würde.



Fallkonstellation: Die Jahresabschlussprüfung wurde bis zum Inkrafttreten der Gesetzesänderung bereits abgeschlossen

In diesem Fall ist die Jahresabschlussprüfung unter Anwendung der bisherigen Größenklassen bereits abgeschlossen.

Eine Änderung des Jahresabschlusses scheidet damit aus.

Inwieweit sich das aber beispielsweise auf die Offenlegungserleichterungen beim Wechsel von

- bislang großen auf unter Anwendung der Erleichterungen mittelgroße Unternehmen (Hinweis: hier muss ja weiterhin auch ein Bestätigungsvermerk offengelegt werden) oder
- mittelgroßen auf unter Anwendung der Erleichterungen kleine Unternehmen

auswirkt, muss noch geklärt werden.





14.1.6 Zusammenfassende Übersicht

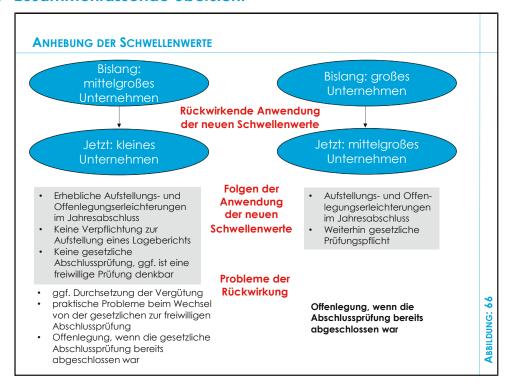


Abbildung 66: Zusammenfassung – Anhebung der Schwellenwerte

Hinweis It. IDW Newsletter vom 21.03.2024:

"Das IDW plant, seinen Mitgliedern zeitnah Hinweise zu

- Rechnungslegung,
- Abschlussprüfung und
- Offenlegung

bei Ausübung des Wahlrechts zur Anwendung der angehobenen Schwellenwerte bereits auf Abschlüsse und Lageberichte für das Geschäftsjahr 2023 bereitzustellen."

14.2 Teil 2: Strukturänderung bei der Gliederung der Verlautbarungen des IDW

14.2.1 Neue Einteilung der Verlautbarungen des IDW

Bei den Verlautbarungen des IDW wird

- einerseits in solche mit bindendem und
- andererseits in solche mit empfehlendem Charakter unterschieden.

Dazu kommen als dritte Kategorie

- **Praxishinweise** sowie
- Frage & Antwort-Papiere,

sogenannte hilfestellende IDW Verlautbarungen.



Die Verlautbarungen werden in Zukunft entsprechend ihrem Verbindlichkeitsgrad durch das IDW gruppiert und veröffentlicht.

Die Gliederung sieht demnach wie folgt aus:

IDW Verlautbarungen

- Bindende IDW Verlautbarungen
 - o ISA [DE]
 - o ISA [DE] Folgeänderungen
 - o IDW PS
 - o IDW PS KMU
 - IDW RS
 - o IDW S
 - IDWQMS
- Empfehlende IDW Verlautbarungen
 - o IDW PH
 - o IDW RH
 - o IDW BewH
- Hilfestellende IDW Verlautbarungen
 - o F&A zu GoA
 - F&A zu IDW S
 - IDW Praxishinweise
- Fachgutachten und Stellungnahmen bis 1998
- Archiv

14.2.2 IDW BewH

Stand: 15.03.2024

Das IDW hat die **empfehlenden Verlautbarungen** – zuvor "IDW Hinweise" – **um eine neue Art erweitert**.

Damit werden die **Prüfungs- und Rechnungslegungshinweise** ergänzt um **Bewertungshinweise**.

Es gibt zwischenzeitlich auch schon den ersten Bewertungshinweis, den IDW BewH 5.011 mit dem Titel: "Berücksichtigung des Verschuldungsgrads bei der Bewertung von Unternehmen".



Der Aufbau der Nummerierung stellt sich wie folgt dar:

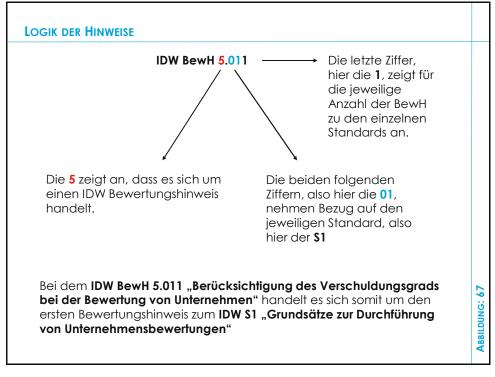


Abbildung 67: Aufbau der Nummerierung der IDW BewH

Der bislang noch nichtexistierende IDW BewH 5.122 wäre demnach der 2. Bewertungshinweis zu IDW \$12 "Wertermittlungen bei Beteiligungen an einer Immobiliengesellschaft nach § 250 Abs. 1 Nr. 2 und § 236 Abs. 1 KAGB.

14.2.2.1 Bereitstellung

Stand: 15.03.2024

Sämtliche IDW Verlautbarungen können beim IDW-Verlag als Online- oder Print-Ausgabe erworben werden.

