Themenbereich I: Fachlich anspruchsvolles Wissen zur Rechnungslegung und Prüfung

THEMA 1:

Nachtragsprüfung gemäß § 316 Abs. 3 HGB

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT®
praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung
www.audfit.de

1. Nachtragsprüfungen gem. § 316 Abs. 3 HGB

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

Stand: 01.04.2024

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

		Seite
1.7	Turbulenzen in der Wirtschaft – Aktueller Anstieg von Nachtragsprüfungen	#17
1.7.1	Empirischer Befund	#17
1.7.2	Gründe für den aktuellen Anstieg	#18
1.8	AUDfIT®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#19

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 Prüfungsberichts** (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.

Sofern **Ereignisse** auftreten,

- die den **bereits geprüften** Jahresabschluss und Lagebericht beeinflussen können und
- sich **im Zeitraum** zwischen
  - dem Datum des Bestätigungsvermerks und
  - 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 Abschlussprüfe**r 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

[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)).

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

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.

siehe Anlagenband

S. #195

- **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**.

Stand: 15.03.2024

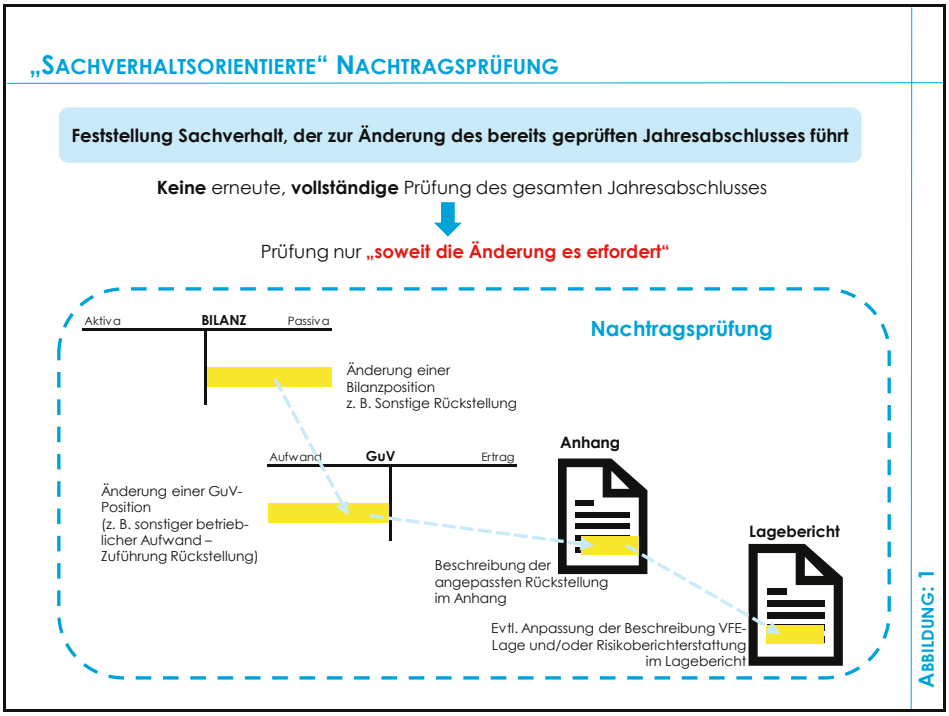


Abbildung 1: „Sachverhaltsorientierte“ Nachtragsprüfung

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.

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

siehe Anlagenband
S. #196
S. #197

- **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“

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?
5. Sind die Angaben zur **Lageberichterstattung** anzupassen (z. B. Risikobericht oder Prognoseangaben)
6. 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 Nachtragsprüfungsberichts.**

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

Abbildung 2: Bestätigungsvermerk bei Nachtragsprüfungen

1.4.1.2 Beispiel aus der Praxis

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

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]

[7] Vgl. IDW PS 406 n.F. Anlage 5

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

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 Nachtragsprüfung 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

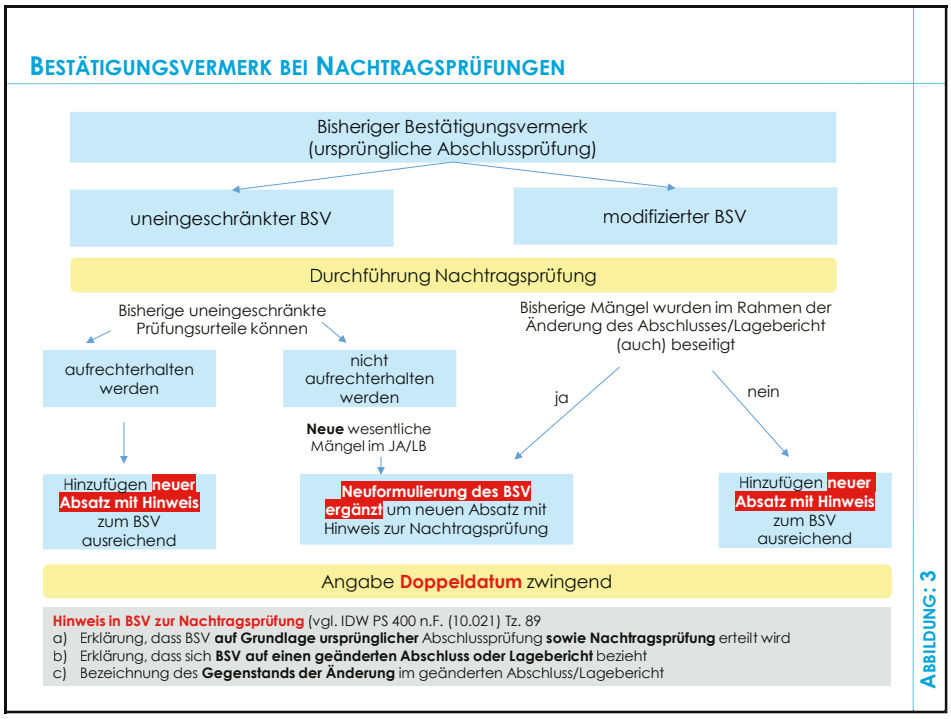


Abbildung 3: Bestätigungsvermerk bei Nachtragsprüfungen

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
  - wertbegründende Ereignisse

handelt.[13]

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]

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

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

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 Jahresüberschusses 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.

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	*gez. B. Meier*
Wirtschaftsprüfer	*Wirtschaftsprüferin*

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

A. Pfiffig *Wirtschaftsprüferin*	*B. Pfiffig* *Wirtschaftsprüfer“*

1.6.4 Sonderfall 4: Änderungen des Jahresabschlusses im Rahmen 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

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:

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

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**

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

1.8 AUDfIT®-Prüferhilfen zu diesem Thema

siehe Anlagenband

- **AUDfIT®-Prüferhilfe 1/1:**
  „Zeitliche Aspekte bei der Nachtragsprüfung nach § 316 Abs. 3 HGB“ S. #195
- **AUDfIT®-Prüferhilfe 1/2:**
  „Beispiel 1: Umfang der Anpassung eines Abschlusses „soweit es die Änderung erfordert“ und Auswirkung auf den Bestätigungsvermerk“ S. #196
- **AUDfIT®-Prüferhilfe 1/3:**
  „Beispiel 2: Umfang der Anpassung eines Abschlusses „soweit es die Änderung erfordert“ und Auswirkung auf den Bestätigungsvermerk“ S. #197

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

THEMA 2:

Die zehn wichtigsten Fakten zum neuen Ertragsteuerinformationsbericht

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT®
praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung
www.audfit.de

2. Die zehn wichtigsten Fakten zum neuen Ertragsteuerinformationsbericht

		Seite
2.1	Neue Pflicht zur Offenlegung von Ertragsteuerinformationen	#22
2.2	Zielsetzung	#23
2.3	Neue Pflicht für multinationale und umsatzstarke Unternehmen	#23
2.4	Verschiedene gesetzliche Pflichten für inländische Unternehmen	#24
2.4.1	Mutterunternehmen	#24
2.4.2	Tochterunternehmen / Zweigniederlassungen	#25
2.4.3	Stufe 1: Aufforderung des (ausländischen) Mutterunternehmens zur Berichterstattung	#25
2.4.4	Stufe 2: Offenlegung	#27
2.5	Die vier 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

Stand: 15.03.2024

2.1 Neue Pflicht zur Offenlegung von Ertragsteuerinformationen

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**.

(WESENTLICHE) ANPASSUNG HGB DURCH NEUE REGELUNGEN (§§ 342 FF. HGB)

Drittes Buch: Handelsbücher		
Erster Abschnitt:		Vorschriften für alle Kaufleute §§ 238-263 HGB
Zweiter Abschnitt:		Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften sowie bestimmte Personenhandelsgesellschaften §§ 264-335
Dritter 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 §§ 340-340o
	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

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)“

siehe Anlagenband
S. #198
S. #262
S. #264

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

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

transparent machen.

Stand: 15.03.2024

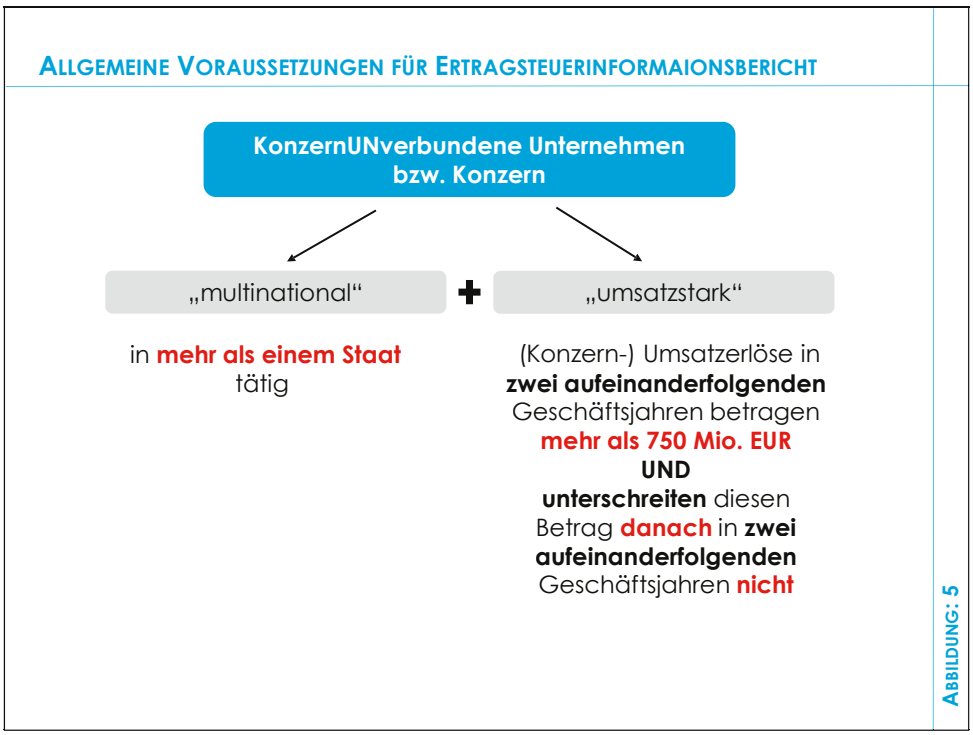


Abbildung 5: Allgemeine Voraussetzungen für Ertragsteuerinformationsbericht

2.4 Verschiedene gesetzliche Pflichten für inländische Unternehmen

2.4.1 Mutterunternehmen

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

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

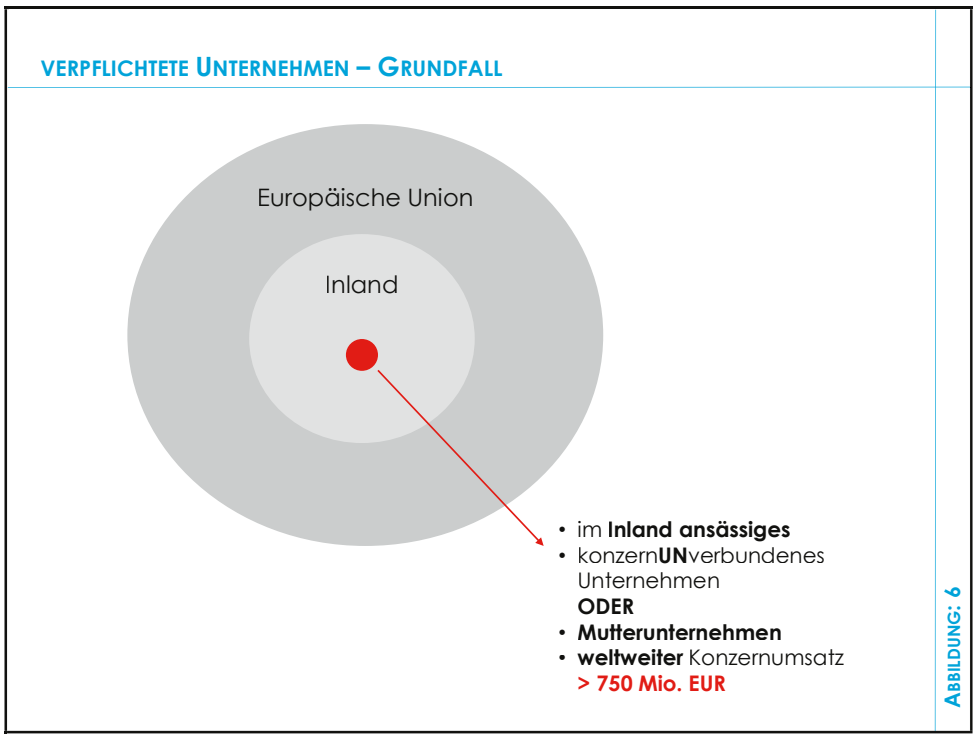


Abbildung 6: Zur Berichterstattung verpflichtete Unternehmen – Grundfall

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).

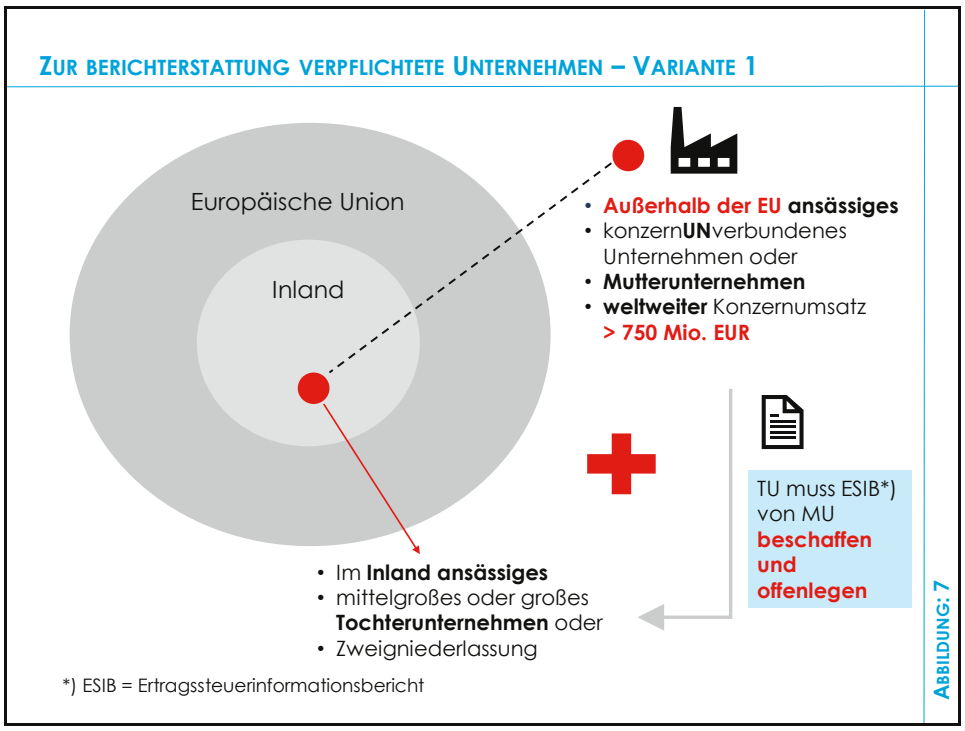


Abbildung 7: Zur Berichterstattung verpflichtete Unternehmen – Variante 1

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).

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

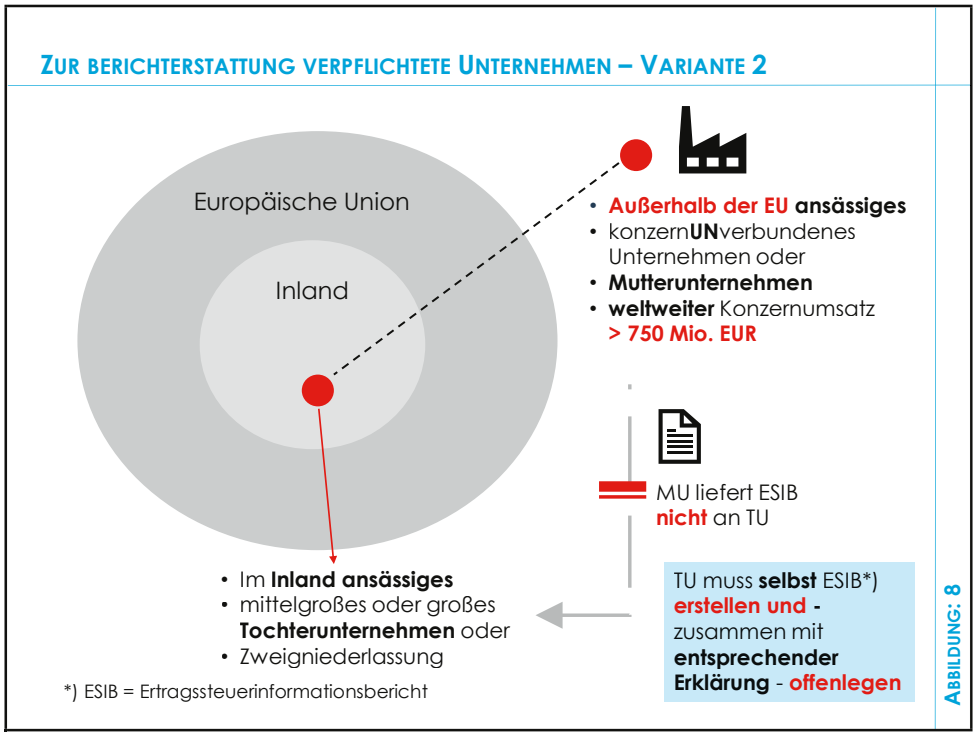


Abbildung 8: Zur Berichterstattung verpflichtete Unternehmen – Variante 2

2.4.4 Stufe 2: Offenlegung

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**.

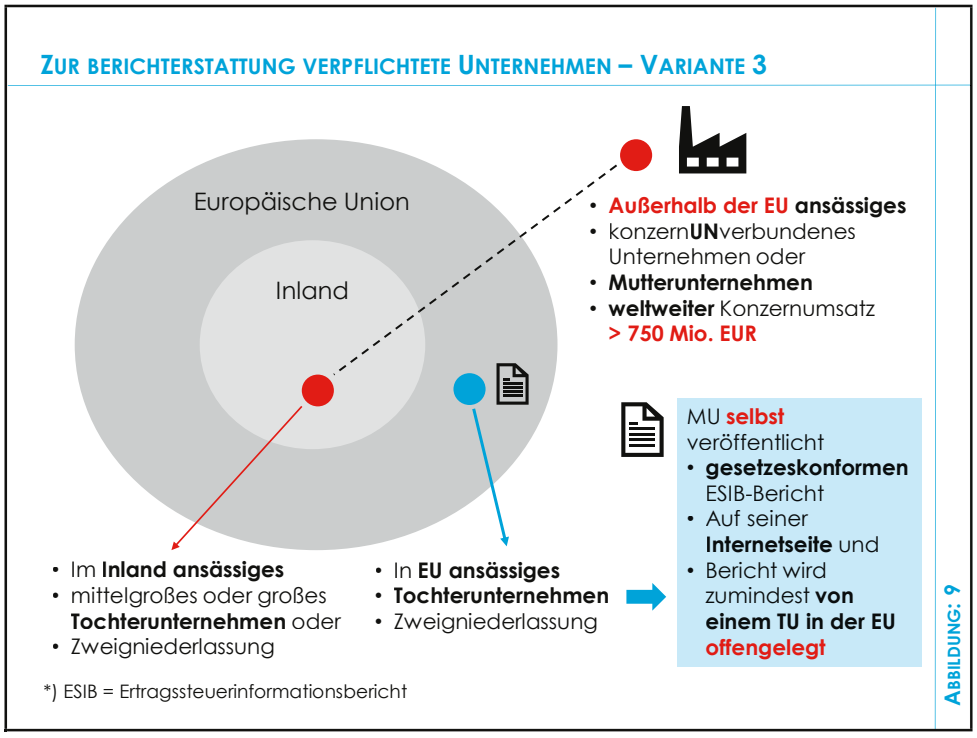


Abbildung 9: Zur Berichterstattung verpflichtete Unternehmen – Variante 3

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:

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

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

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

2.7.1 Maßgabe bilanzrechtlicher Vorgaben

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.

2.8 Erleichterungen für Unternehmen (Umfang und Zeitpunkt 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 **Aufsichtsrat** 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:

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

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

1. *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] „Schwarze Liste": nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke; „Graue Liste": Länder und Gebiete, die noch nicht alle internationalen Steuerstandards erfüllen, aber sich zur Kooperation verpflichtet haben. Die Listen werden im EU-Amtsblatt veröffentlicht; 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.

[18] Vgl. § 342p HGB

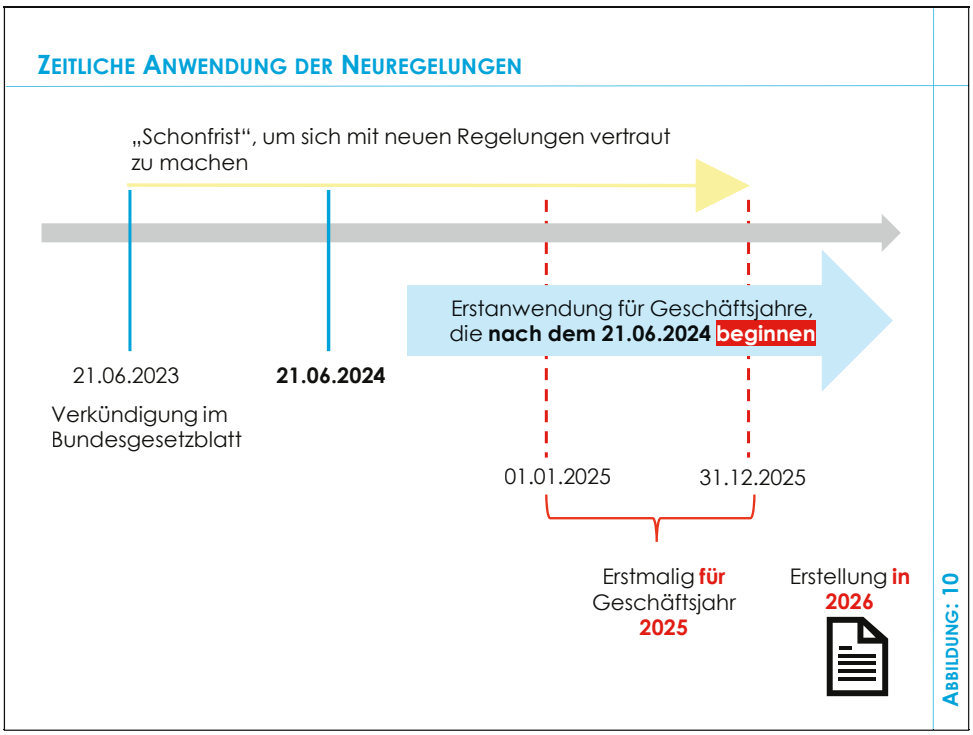


Abbildung 10: Zeitliche Anwendung der Neuregelungen

Fazit:

- 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 ggf. entsprechend zu erweitern.

2.12 AUDfIT®-Prüferhilfen zu diesem Thema

- **AUDfIT®-Prüferhilfe 2:**
  „Der neue Ertragsteuerinformationsbericht multinationaler umsatzstarker Unternehmen nach § 342 ff HGB"

siehe Anlagenband
S. #198

2.13 AUDfIT®-Rechtsvorschriften zu diesem Thema

- **AUDfIT®-Rechtsvorschrift 2/1:**
  „Gesetzestext der neuen HGB-Vorschriften"

S. #262

- **AUDfIT®-Rechtsvorschrift 2/2:**
  „BMF-Monatsbericht Februar 2017 (steuerlicher Bericht)"

S. #264

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

Seite #33

THEMA 3:

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

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT®
praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung
www.audfit.de

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

		Seite
3.1	Warum benötige ich als Wirtschaftsprüfer / Steuerberater Expertise im Umgang mit Unternehmen in wirtschaftlicher Schieflage?	#35
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 sanierungsbedürftige Unternehmen (Schuldner) tätig	#37
3.1.4	Anwendungsbeispiel	#39
3.2	(Neue) 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	Möglichkeiten 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	Handelnde Personen	#45
3.6.1	Unternehmensnahe Beteiligte	#45
3.6.2	Bestandsaufnahme: Beiträge und Risiken der internen Verfahrensbeteiligten	#46
3.6.3	Externe Beteiligte	#47
3.6.4	Beiträge der Risiken durch die externen Verfahrensbeteiligten	#48
3.7	Ausblick Teile 2 und 3 zur Themenreihe: „Umgang mit Unternehmen in wirtschaftlicher Schieflage“ in UWP 2 2024 und UWP 3 2024	#48

Stand: 15.03.2024

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 CO^2-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

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

- 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 Wirtschaftsprüfer[19] 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.

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 ergeben:

- 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 **Gläubigerunternehmen** zu bewerten für den Fall, dass das Unternehmen nicht zustimmt?
- Welche **Strategie** erscheint im Umgang mit dem sanierungsbedürftigen Unternehmen am sinnvollsten?

3.1.3 Perspektive 2: Der Wirtschaftsprüfer ist für das sanierungsbedürftige 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:

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 Unternehmens

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?

- Wie sind **Chancen und Risiken** für das Gläubigerunternehmen, wenn Restrukturierungsplänen nicht zugestimmt wird?
- 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

- 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 **Modifizierung des Bestätigungsvermerks i. S. d. IDW PS 405 n.F.** nachzudenken.

3.1.4.5 Sonderfall: Dominoeffekt für die Gläubigergesellschaft

Droht

- 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

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]

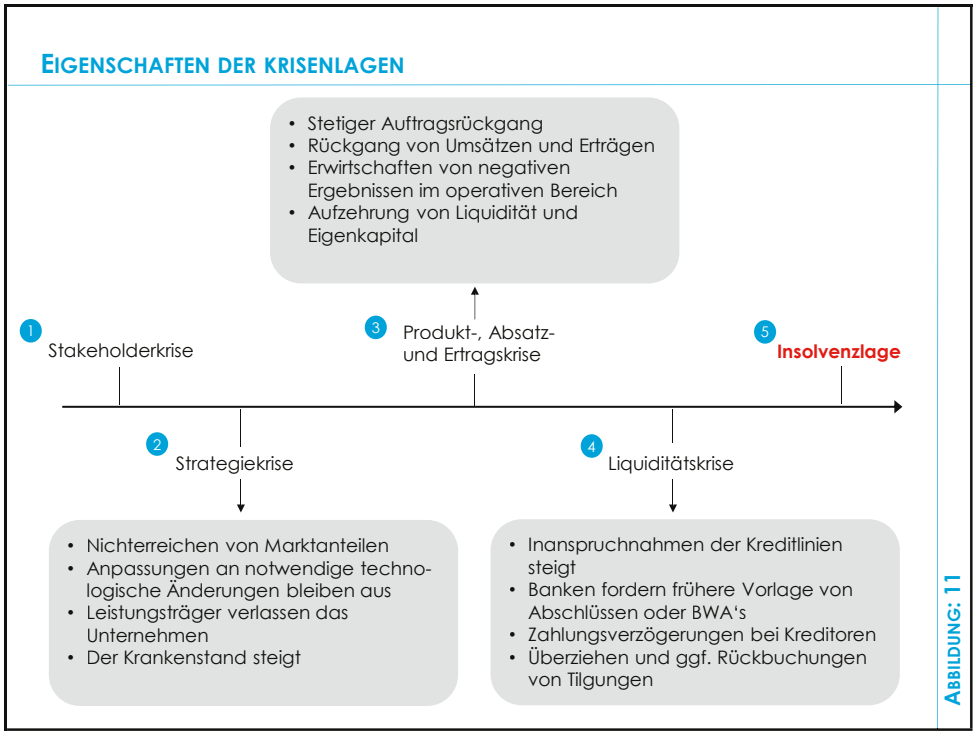


Abbildung 11: Eigenschaften der Krisenlagen

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

3.4 Möglichkeiten und Wege einer Restrukturierung

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** • **Tilgungsaussetzungen bei bestehenden Verbindlichkeiten** • **Neukreditvergaben**	
Weitere Finanzierungsmöglichkeiten: • **Massekredite** • **Insolvenzgeldzahlungen** • **Kündigung von Dauerschuldverhältnissen** • Debt Equity Swaps	

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]

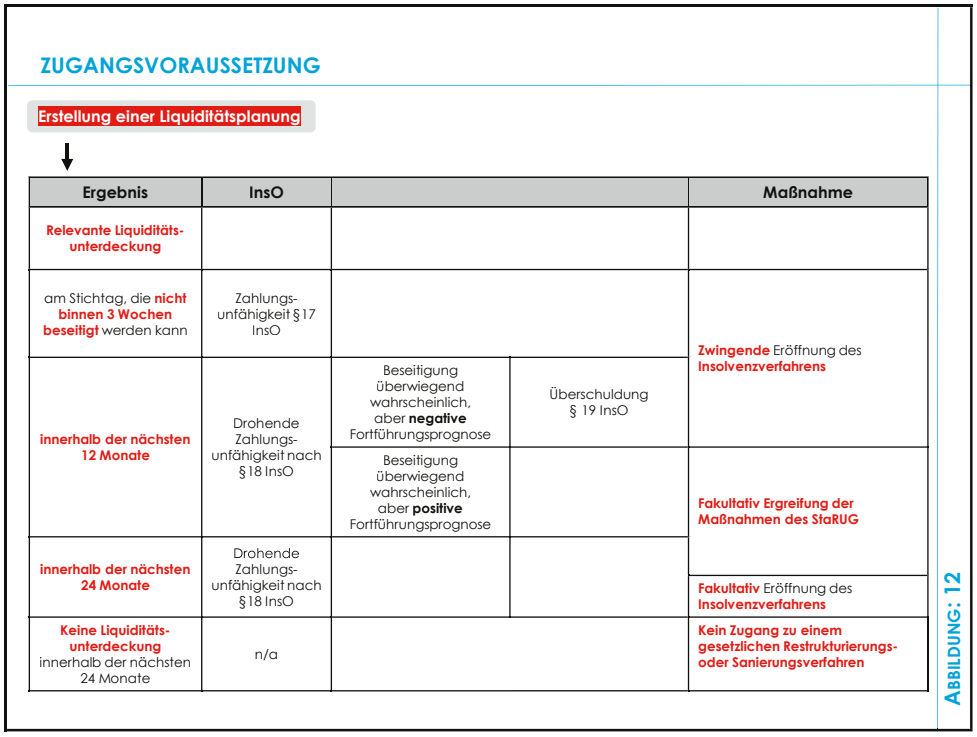


Abbildung 12: Zugangsvoraussetzung

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.

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**.

[22] Vgl. Dr. Wolfram Desch; Das neue Restrukturierungsrecht, S. 13

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

3.6.1.4 Mittleres Management

Das mittlere Management hat die Aufgabe, die **Sanierungsmaßnahmen 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 Handlungen von Akteuren im Zusammenhang mit einer Unternehmensschieflage
Geschäftsführung	• Gehaltsverzicht • Einschuss frischer Liquidität	• Kündigung • Missmanagement
Anteilseigner	• Kapitalerhöhung • Rangrücktritt Darlehen	• Erhöhte Entnahmen • Rückführung Darlehen
Aufsichtsrat/Beirat	• Sanierungsunterstützung • Sanierungsüberwachung	• Fehlende Überwachung • Passivität
Mittleres Management	• Gehaltsverzicht • Überstunden	• Blockadehaltung • Innere Kündigung
Mitarbeiter	• Gehaltsverzicht • Überstunden	• Kündigung • Demotivation

ABBILDUNG: 13

Abbildung 13: Beiträge der Risiken durch die internen Verfahrensbeteiligten[25]

[24] Vgl. Wolfgang Portsch, Friedrich L. Cranschaw: Praxishandbuch Unternehmensrestrukturierung nach StaRUG, S. 34 ff.

[25] Vgl. Wolfgang Portsch, Friedrich L. Cranschaw: Praxishandbuch Unternehmernsrestrukturierung nach StaRUG, S. 40

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 umzugehen.

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 Beteiligte**.

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

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 oft Hinweisgeber** in der Krise und bescheinigen ggf. eine drohende Zahlungsunfähigkeit.

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

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

BEITRÄGE DER RISIKEN DURCH DIE EXTERNEN VERFAHRENSBETEILIGTEN

Externe Verfahrensbeteiligte	Beiträge zum Verfahren	Mögliche nachteilige Handlungen von Akteuren in Zusammenhang mit einer Unternehmensschieflage
Kreditinstitute	• Stundungen • Neukreditvergaben	• Konditionen/Linienkürzungen • Nachbesicherungen
Lieferanten/Kreditversicherer	• Weiterbelieferung • Erhalt Versicherungslinien	• Lieferung gegen Vorkasse • Kürzung Einkauflinien
Kunden	• Finanzielle Unterstützungen • Fortführung Geschäfte	• Verzögerung von Zahlungen • Wechsel zu Konkurrenz
Sanierungsberater	• Professionelle Sanierung • Interimsmanagement	• Unprofessionelle Sanierung • Hoher Kostenfaktor
Sachwalter/WP/StB	• Restrukturierungswissen • Insolvenzkenntnisse	• Fehlendes Fachwissen • Keine Sanierungserfahrung
Öffentliche Hand	• Vergabe Landesbürgschaft • Stundung Steuerzahlungen	• Versagung öffentlicher Mittel • Einforderung von Steuerzahlungen

ABBILDUNG: 14

Abbildung 14: Beiträge der Risiken durch die externen Verfahrensbeteiligten[27]

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 S15 in der Praxis
- u.v.m.

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

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

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

Seite #50

Stand: 15.03.2024

THEMA 4:

BBF – Bekämpfung der Finanzkriminalität

©AUDfIT®
praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung
www.audfit.de

4. BBF – Bekämpfung der Finanzkriminalität

		Seite
4.1	Anlass des Gesetzesentwurfs	#51
4.1.1	Financial Action Task Force (FATF)	#51
4.1.2	Die Prüfung der FATF in Deutschland	#52
4.2	Maßnahmen zur Geldwäschebekämpfung	#53
4.3	Errichtung einer neuen Bundesoberbehörde	#53
4.3.1	Das Bundesamt zur Bekämpfung der Finanzkriminalität (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	Zielkonstellation: Bundesamt zur Bekämpfung von Finanzkriminalität (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**.

Stand: 15.03.2024

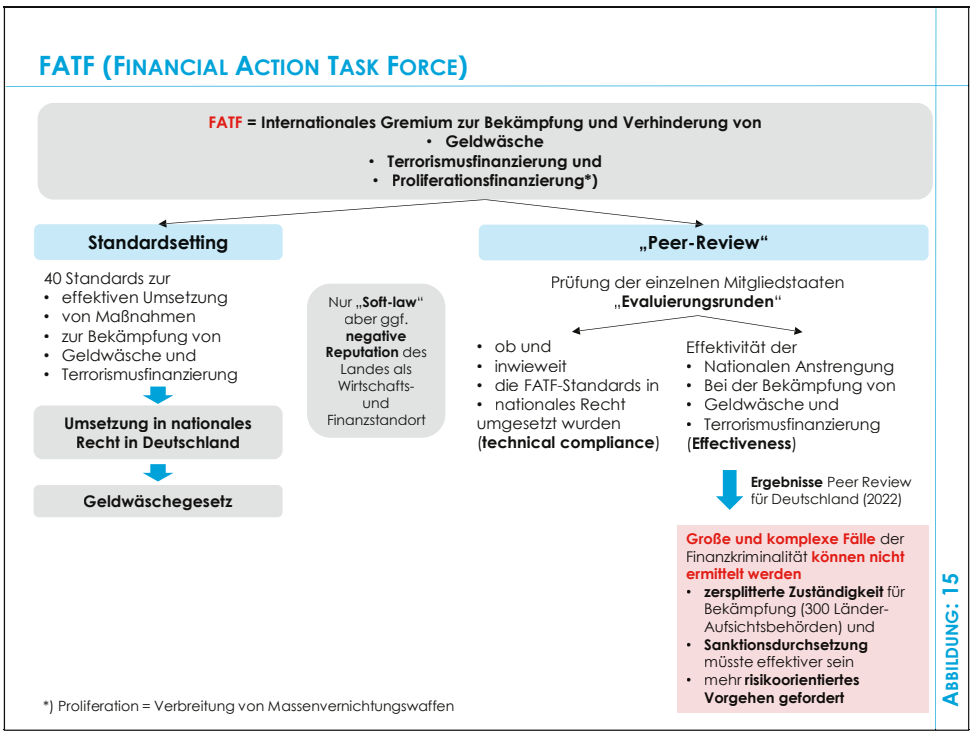


Abbildung 15: FATF (Financial Action Task Force)

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,**
- **straf- und verwaltungsrechtliche Ermittlungen und**
- **Aufsicht anderer Behörden**

tätig werden.

In der Folge sollen ebenfalls

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

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

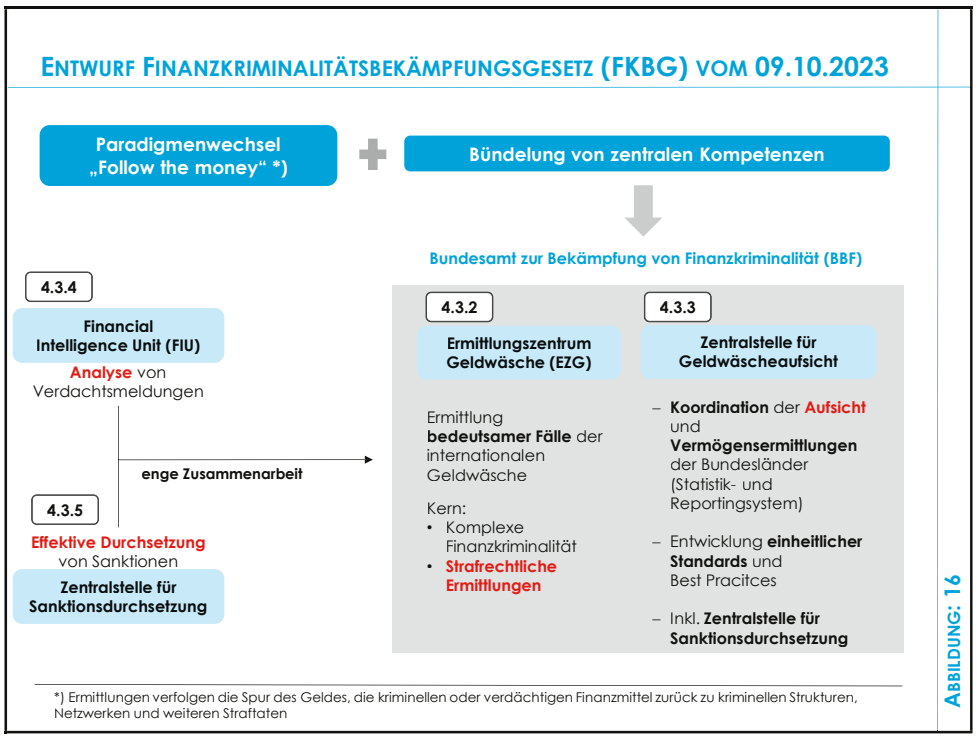


Abbildung 16: Entwurf Finanzkriminalitätsbekämpfungsgesetz (FKBG)

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 In- oder 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):

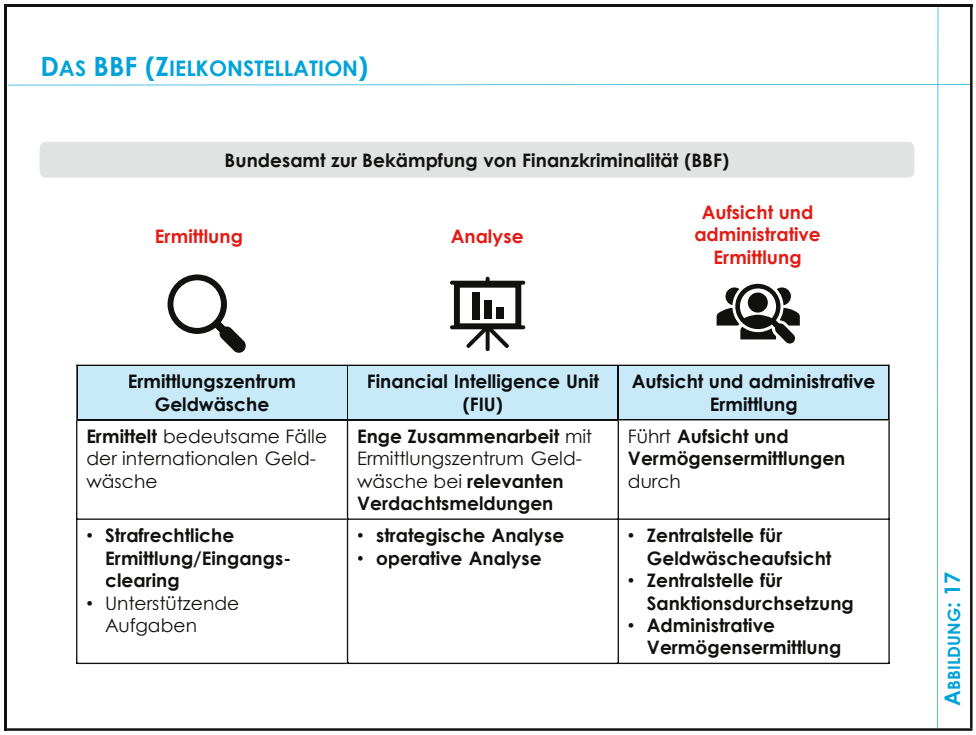


Abbildung 17: Das BBF (Zielkonstellation)

Seite #57

Stand: 15.03.2024

THEMA 5:

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

©AUDfIT®
praxis fortbildungen wirtschaftsprüfung
www.audfit.de

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

		Seite
5.1	Sachverhalt „High-Level-Camper GmbH“	#59
5.2	Erkenntnisse 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	Hat die High-Level-Camper GmbH selbst Verpflichtungen nach dem Geldwäschegesetz zu erfüllen?	#63
5.3.1	(Sonstige) Verpflichtete nach dem Geldwäschegesetz	#63
5.3.2	Teils ähnliche Pflichtenlage für Güterhändler und Wirtschaftsprüfer	#64
5.3.3	Was müssen Mandanten bezüglich Geldwäscheprävention beachten?	#65
5.3.4	Anhaltspunkte, die auf Geldwäsche hindeuten	#66
5.3.5	Auffälligkeiten im Zusammenhang mit Beteiligtenangaben 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	Verpflichtende 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

Stand: 15.03.2024

		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 Vorgehensweise des Wirtschaftsprüfers / Steuerberaters im Umgang mit einem nicht integren Mandanten	#72
5.4.9	Anpassung des kanzleiindividuellen QMS (GwG-Prävention)	#74
5.5	AUDfIT®-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 1 • WP-Partner • Geschäftsführer 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

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

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 Abschlussprüfer	• WP 1 und WP Partner • Geschäftsführer der HLC GmbH (Hans Oder)
04.01.24	Inventurbeobachtung	Assistent Klein hält teilweise Fahrzeugbestand mit Fotos 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	• WP 1
28.02.24	Versand der Liste mit bereitzustellenden Unterlagen	• Assistent Klein

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

Datum	Sachverhalt	Beteiligte
10.03.24	Erhalt Unterlagen in Teilen	• Assistent Klein
14.03.24	Prüfungsbeginn vor Ort mit zahlreichen neuen und überraschenden Erkenntnissen über die Tätigkeit des Unternehmens	• WP 1 und Assistent Klein

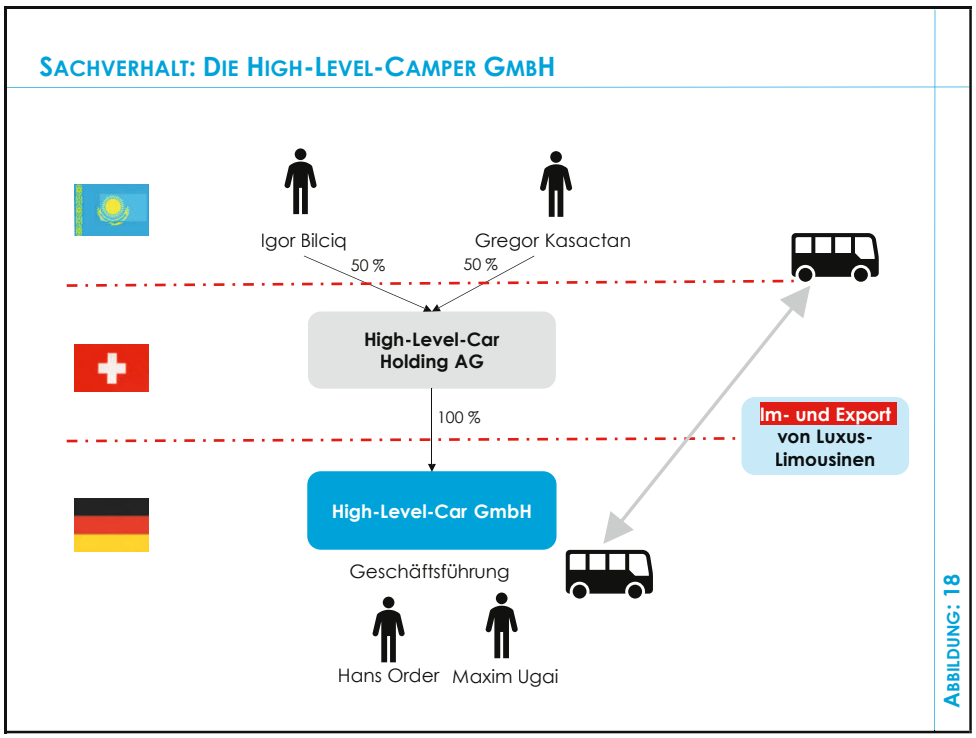


Abbildung 18: Sachverhalt: Die High-Level-Camper GmbH

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).

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

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.*

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

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

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

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.

   - 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

5.3.6 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**?
5. 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?“

Denkbare Szenarien (Brainstorming) zum Verhalten des Abschlussprüfers:

Szenario 1: Der Abschlussprüfer **legt den Auftrag nieder**!

- **Nein**, eine Kündigung des gesetzlichen Prüfungsauftrags ist nicht möglich, § 318 Abs. 6 HGB

  (Ausnahme: wichtiger Grund und Information der WPK)
- **Fazit:** Der Auftrag ist fortzuführen.

  Der Abschlussprüfer schuldet dem Auftraggeber ein Prüfungsurteil.

Szenario 2: Der Prüfer erstattet eine **strafrechtliche Anzeige** bei der örtlichen Polizeibehörde, um die bestehenden Zweifel zum dolosen Handeln ausräumen zu können.

- **Nein** (**grundsätzlich)**

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

Zwischenfazit: Der angenommene Prüfungsauftrag ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlussprüfung durchzuführen.

- Prüfungsnachweise sind zu erlangen, um den Auftrag mit einem sachgerechten Prüfungsurteil abschließen zu können.

Nebenpflichten, die sich für Wirtschaftsprüfer ergeben können, sind stets genau zu beachten. Zum Beispiel die Pflichten aus dem Geldwäschegesetz.

Abschließendes Fazit:

- Die Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung einerseits und
- die berufsrechtlichen Vorgaben für Wirtschaftsprüfer andererseits
- bilden den Rahmen
- bzw. die Leitplanken,
- der Auftragsabwicklung auch **bei komplexen Aufträgen mit besonderen Problemstellungen**, die der Abschlussprüfer **erst während der Prüfungsdurchführung** erkennt.

Stand: 15.03.2024

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
  - 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
  - nur einmalig durchgeführt wurde
  - ggf. in der Auftragsdatei als „risikoerhöht" gekennzeichnet wurde.

  Der Prüfer für Qualitätskontrolle kann
  - 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
  - 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 Erstellungs- oder 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 - 27.05.2023	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.

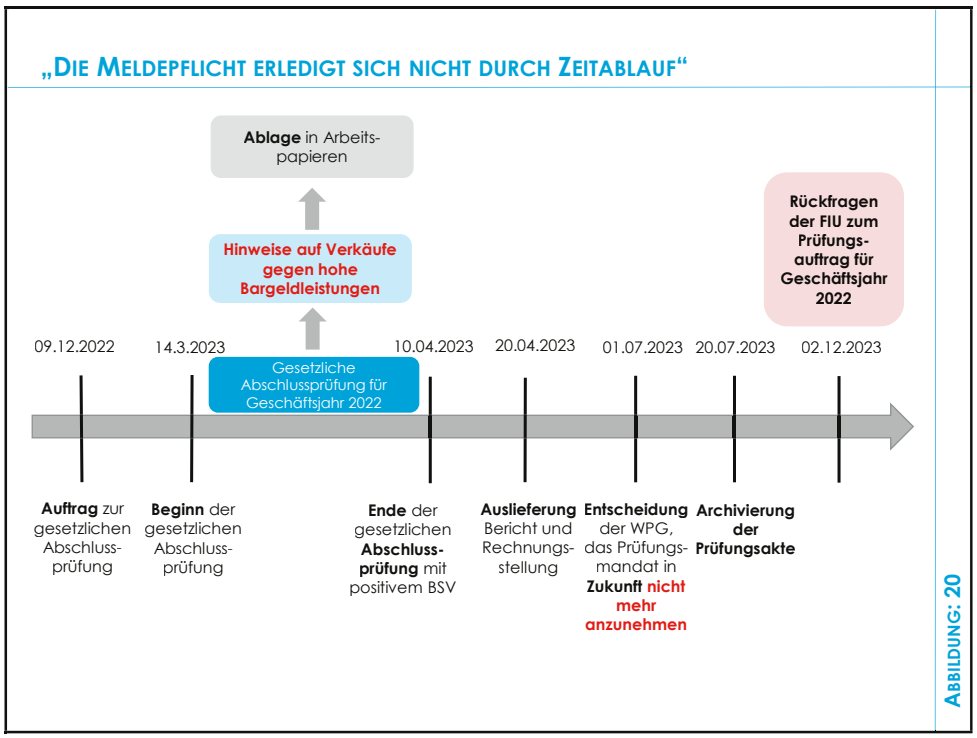


Abbildung 20: „Die Meldepflicht erledigt sich nicht durch Zeitablauf“

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

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

- 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.“*

siehe Anlagenband

- **AUDfIT®-Prüferhilfe 5/1:**
  „Erhebungsbogen zu den Feststellungen nach dem Gesetz über das Aufspüren von Gewinnen aus schweren Straftaten (Geldwäschegesetz – GwG) – juristische Person / Personengesellschaft –“ S. #201
- **AUDfIT®-Prüferhilfe 5/2:**
  „Erhebungsbogen zu den Feststellungen nach dem Gesetz über das Aufspüren von Gewinnen aus schweren Straftaten (Geldwäschegesetz – GwG) – verstärkte Sorgfaltspflichten–“ S. #207

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

siehe Anlagenband
S. #210
S. #218

- **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.

[29] Vgl. § 11 Abs. 6 Satz 1 und 2 GwG

siehe Anlagenband S. #222

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:** S. #223
  „Dokumentation zu nahestehenden Unternehmen / Personen“
- **AUDfIT®-Prüferhilfe 5/7:** S. #224
  „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)

siehe Anlagenband S. #201

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:** S. #207
  „Erhebungsbogen zu den Feststellungen nach dem Gesetz über das Aufspüren von Gewinnen aus schweren Straftaten (Geldwäschegesetz – GwG) – verstärkte Sorgfaltspflichten–“
- **AUDfIT®-Prüferhilfe 5/3:** S. #210
  „Auftragsannahmecheck Teil 1 (Bearbeitung vor Auftragsannahme); § 53 Nr. 2 BS WP/vBP“

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

siehe Anlagenband

- **AUDfIT®-Prüferhilfe 5/4:**
  „Auftragsannahmecheck Teil 2 (Bearbeitung vor Auftragsannahme)“ S. #218
- **AUDfIT®-Prüferhilfe 5/5:**
  „Schaubild zu nahestehenden Unternehmen und Personen i. S. d. ISA [DE] 550 – Überblick RS HFA 33 Anlage 1“ S. #222
- **AUDfIT®-Prüferhilfe 5/6:**
  „Dokumentation zu nahestehenden Unternehmen / Personen“ S. #223
- **AUDfIT®-Prüferhilfe 5/7:**
  „Nahestehende Personen – Individuelle Prüfungshandlungen“ S. #224

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

Themenbereich III: CSRD/ESG – Grundlagen zum Nachhaltigkeitsmanagement

Seite #78

THEMA 6:

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

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT®
praxis fortbildungen wirtschaftsprüfung
www.audfit.de

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

		Seite
6.1	Das Wichtigste: Lassen Sie sich nicht abschrecken!	#79
6.2	Klärung der Anwendungspflicht in Bezug auf das „Non-Financial-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 ESG-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	Entwicklung von Zielen und Maßnahmen	#87
6.5	Daten zu den wesentlichen Themen ermitteln	#87
6.6	Weitere detaillierte Informationen zu ESG-Themen	#88
6.7	Projekt Kick-Off	#88
6.8	AUDfIT®-Prüferhilfen 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.

Stand: 15.03.2024

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 § 267 Abs. 3 HGB	„Schwelle“
	2022	2023		
Bilanzsumme	32 Mio. EUR	32,5 Mio. EUR	20 Mio. EUR (**NEU:** 25 Mio. EUR)	**ja**
Umsatzerlöse	80 Mio. EUR	83 Mio. EUR	40 Mio. EUR (**NEU:** 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:

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)

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

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.

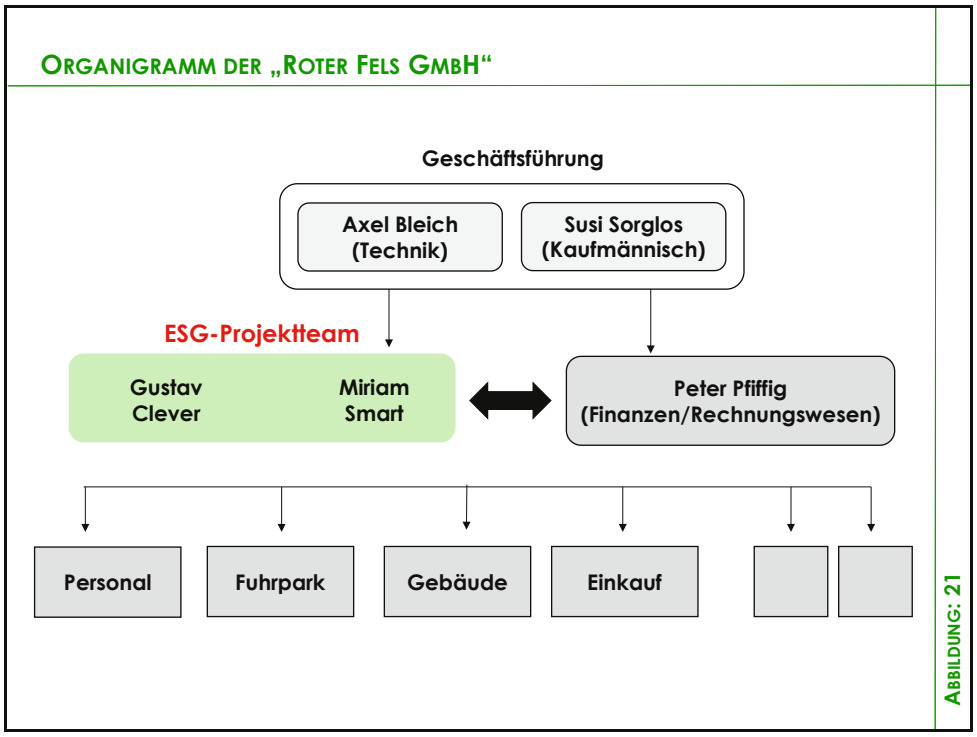


Abbildung 21: Organigramm der „Roter Fels GmbH“

Auf einen ersten Blick fokussieren sie sich dabei auf:

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

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

- **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

- 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 Nachhaltigkeitskodes (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

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

- **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:

- 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.

©AUDfIT praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

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.

ORGANIGRAMM DER „ROTER FELS GMBH“

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

ABBILDUNG: 22

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!

Stand: 15.03.2024

6.3.4 Erstellung einer unternehmensindividuellen Gap-Analyse

Nachdem die

- **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.

©AUDfIT praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

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**

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

Der **Fahrplan zur Umsetzung** dieser Ziele und Maßnahmen muss**kurz-, 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.

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

6.6 Weitere detailliertere Informationen zu ESG-Themen

Veranstaltung	Ort, Datum
ESG 1 *overview*	Premium-Webinar *Live*, 19. + 20.09.2024 (12h)
ESG 2 *advanced*	Premium-Webinar *Live*, 23.+24.09.2024 (12h)
ESG 3 *professional*	Premium-Webinar *Live*, 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 *Live*, 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

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

siehe Anlagenband

S. #227

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)

Seite #89

THEMA 7:

Topaktuell: Entwurf des CSRD-Umsetzungsgesetzes liegt vor

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT®
praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung
www.audfit.de

7. Topaktuell: Entwurf des CSRD-Umsetzungsgesetzes liegt vor

		Seite
7.1	Referentenentwurf zum CSRD-Umsetzungsgesetzes	#90
7.2	Neuerung 1: Pflicht zur Integration des Nachhaltigkeitsberichts in den Lagebericht	#91
7.3	Neuerung 2: Separater Prüfungsbericht und Prüfungsvermerk	#92
7.3.1	Gesonderter Bericht über die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts	#92
7.3.2	Separater Prüfungsvermerk	#93
7.4	Neuerung 3: Welche Berufsgruppe darf die Nachhaltigkeitsberichte prüfen?	#93
7.4.1	Unsicherheit bei Haupt- / Gesellschafterversammlungen im Frühjahr 2024: Wer kann als Prüfer für Abschluss und Nachhaltigkeitsberichterstattung für 2024 bestellt werden?	#93
7.4.2	Sonderfall: Was passiert in den Fällen, in denen die Bestellung des Abschlussprüfers für 2024 schon erfolgt ist?	#95
7.5	Neuerung 4: Berufsständische Anforderungen an den Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung	#95
7.5.1	Grundsatz: Ergänzung des WP-Examens	#95
7.5.2	Registrierungspflicht	#96
7.5.3	Ausnahme: „Grandfather“ Regelung	#96
7.6	Neuerung 5: Bürokratieabbau greift beim Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz	#97
7.7	AUDfIT®-Rechtsvorschriften zu diesem Thema	#98

7.1 Referentenentwurf zum CSRD-Umsetzungsgesetzes

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**.

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

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.

siehe Anlagenband

- **AUDfIT®-Rechtsvorschriften 7/1:**
  „Auszug aus dem Entwurf des CSRD-Umsetzungsgesetzes vom 22.03.2024 bezüglich der Änderungen im HGB“

S. #267

- **AUDfIT®-Rechtsvorschriften 7/2:**
  „Auszug aus dem Entwurf CSRD-Umsetzungsgesetzes vom 22.03.2024 bezüglich der Änderungen im WiPro“

S. #269

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 Nachhaltigkeitsberichterstattung
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.

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

Nach dem **§ 289b HGB-E**[31] ist der **Nachhaltigkeitsbericht zwingend**

- im **Lagebericht** der Gesellschaft
- in einem **„dafür vorgesehenen, klar erkennbaren Abschnitt“**

aufzunehmen.

AUSGEWÄHLTE REGELUNGEN DES HGB-E

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

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.

- 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:

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
  - **anderen Wirtschaftsprüfer** oder
  - einen **externen Dienstleister** (z. B. TÜV)

für diesen speziellen Nachhaltigkeitsbereich beauftragen?

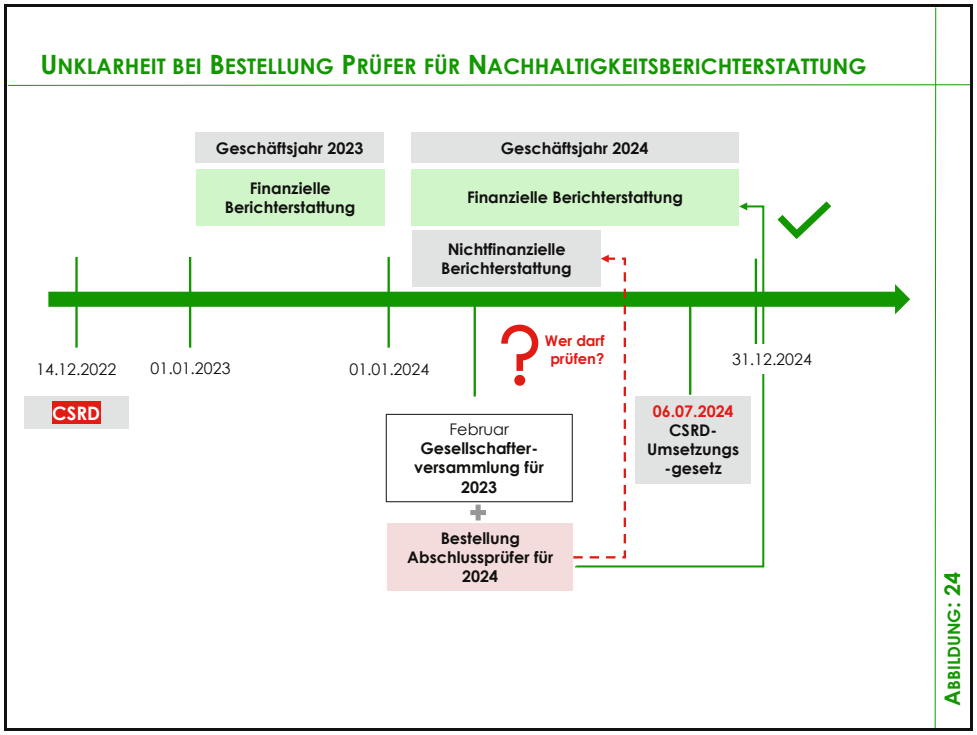


Abbildung 24: Unklarheiten bei Bestellung

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**

geprüft 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 vorgeschriebene** 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**.

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.

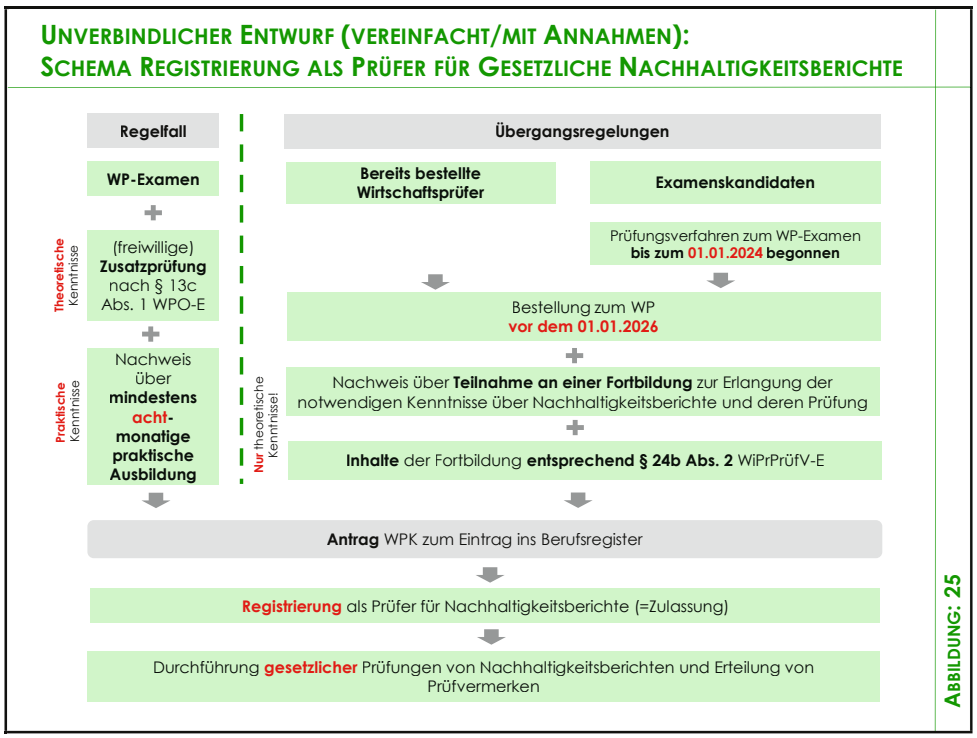


Abbildung 25: Unverbindlicher Entwurf (vereinfacht/mit Annahmen): Schema Registrierung als Prüfer für gesetzliche Nachhaltigkeitsberichte

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.

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.

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

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).

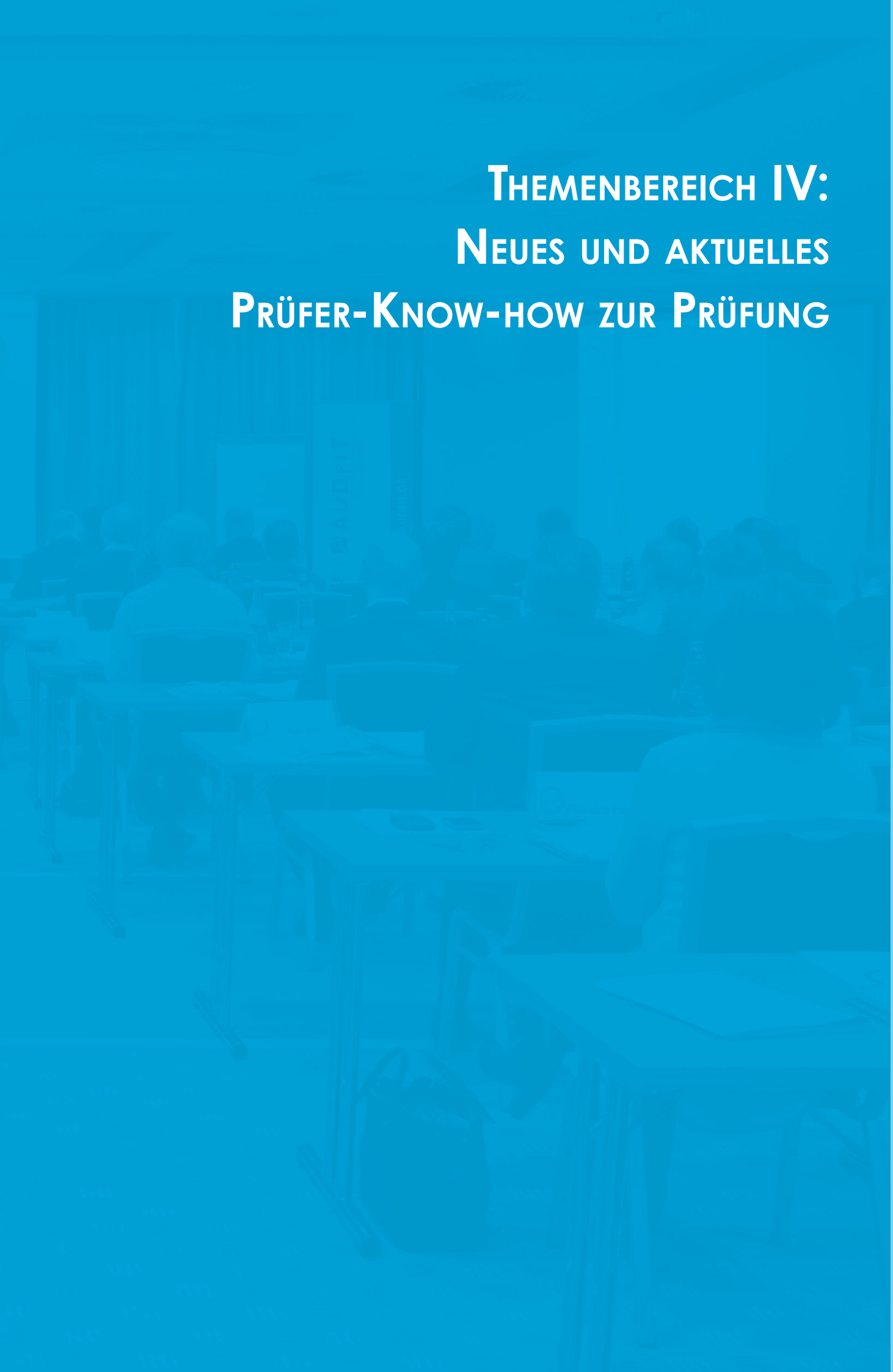
AUDfIT® wird die erforderlichen Aus- und Fortbildungen zur Erstregistrierung und Aufrechterhaltung der Zulassung als Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung anbieten. Sie werden darüber informiert (www.audfit.de).

7.7 AUDfIT®-Rechtsvorschriften zu diesem Thema

siehe Anlagenband

- **AUDfIT®-Rechtsvorschriften 7/1:**
  „Auszug aus dem Entwurf des CSRD-Umsetzungsgesetzes vom 22.03.2024 bezüglich der Änderungen im HGB“ S. #267
- **AUDfIT®-Rechtsvorschriften 7/2:**
  „Auszug aus dem Entwurf CSRD-Umsetzungsgesetzes vom 22.03.2024 bezüglich der Änderungen im WiPro“ S. #269

Themenbereich IV: Neues und aktuelles Prüfer-Know-how zur Prüfung



THEMA 8:

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

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT®
praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung
www.audfit.de

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

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

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 Notwendigkeit zum
  - Austausch
  - Upgrade von IT-Anwendungen

  in immer **kürzeren Zeitabständen** notwendig ist, und
- **Buchungsbelege** zunehmend nur noch in digitaler Form verfügbar sind.

8.1.3 Prüfungsurteil zum Jahresabschluss des Unternehmens: Vom 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**
  - Zeitdruck
  - Kostendruck und
  - Fachkräftemangel

ausgesetzt ist.

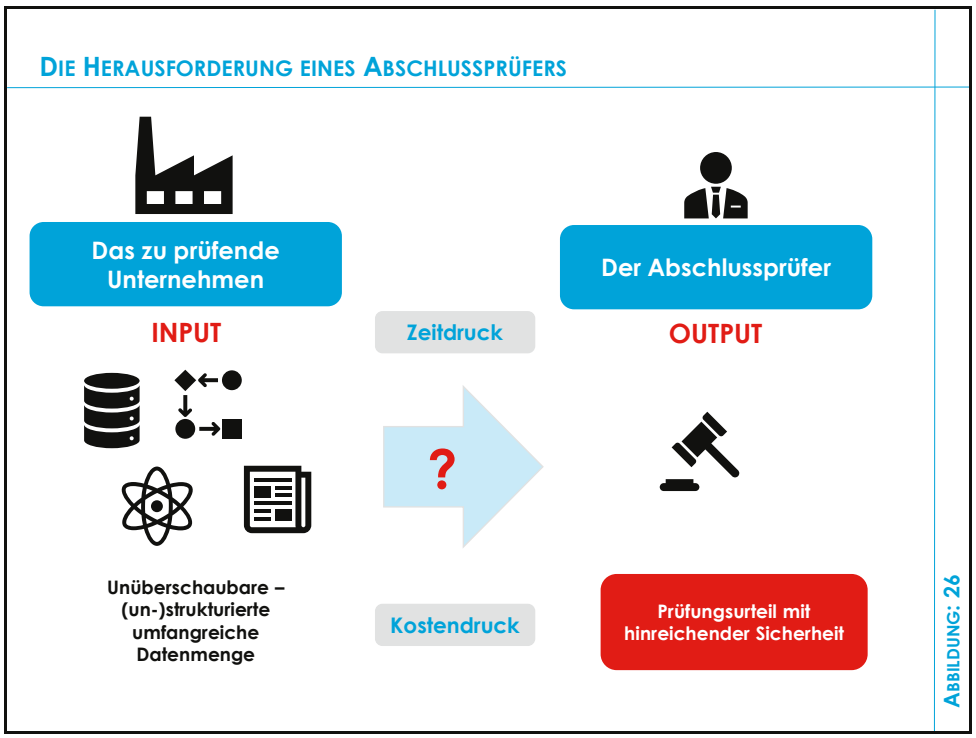


Abbildung 26: Die Herausforderungen eines Abschlussprüfers

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**.

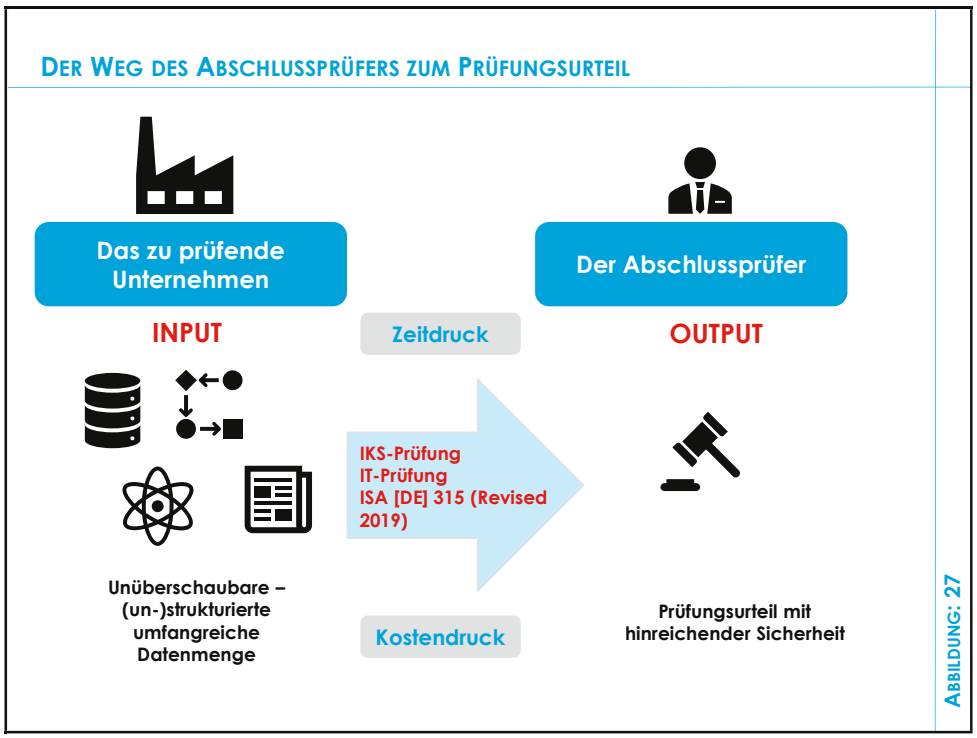


Abbildung 27: Der Weg des Abschlussprüfers zum Prüfungsurteil

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“

siehe Anlagenband
S. #228

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:

Tz. 19 des ISA [DE] 315 (Revised 2019)	Tz. 25 des ISA [DE] 315 (Revised 2019)
„Verständnisgewinnung **des Geschäftsmodells** des zu prüfenden Unternehmens und dessen **IT-Unterstützung**“[32]	„Verständnisgewinnung der **IT-Umgebung** und der **Informationsverarbeitungsprozesse** (nur **relevante** Systeme und Prozesse)“[33]

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

- zahlreiche Anwendungshinweise und
- Hilfsmaterialien

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
- 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 Rechnungslegung
- **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

[32] Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 19

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

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

- Speicherung

der rechnungslegungsrelevanten Daten.

Beispiele:

- Forderungsmanagement und Mahnwesen
- zentrale Arbeitserfassung
- Freigabevorgänge für Einkaufsprozesse

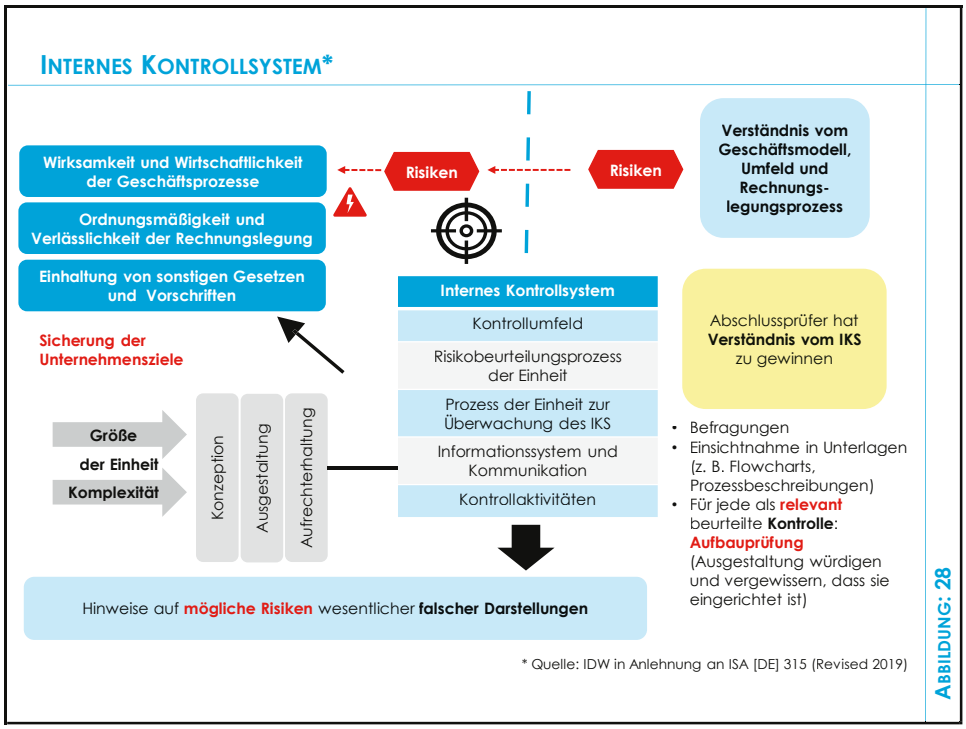


Abbildung 28: Internes Kontrollsystem

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 prüfungsrelevanten Daten **Fehler auftreten oder unentdeckt** bleiben,
- so ist es für den Abschlussprüfer von Vorteil,
- wenn er deren Vorhandensein und Funktionsweise kennt.

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

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,

vorgelagert eine Komplexitätsbeurteilung der IT-Umgebung vorzunehmen.

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

siehe Anlagenband S. #230

- **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

[34] Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 19a) (i)
[35] Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 12 (m)

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

5. Kontrollaktivitäten

BEISPIELE ZU DEN IKS-KOMPONENTEN

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 Kommunikationssystem**	• Interne Berichterstattung (Finanzbuchhaltung, Kostenrechnung) • Quartals- und Jahresabschlüsse
5. **Kontrollaktivitäten**	• Autorisierung und Genehmigungen • Abstimmungen • Verifizierungen • Physische und logische Kontrollen • Funktionstrennung

ABBILDUNG: 29

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,

[36] Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 27

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

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

Stand: 15.03.2024

[37] Vgl. IDW PS 475, Tz. A5-A7

[38] Vgl. IDW PS 475, Tz. 13

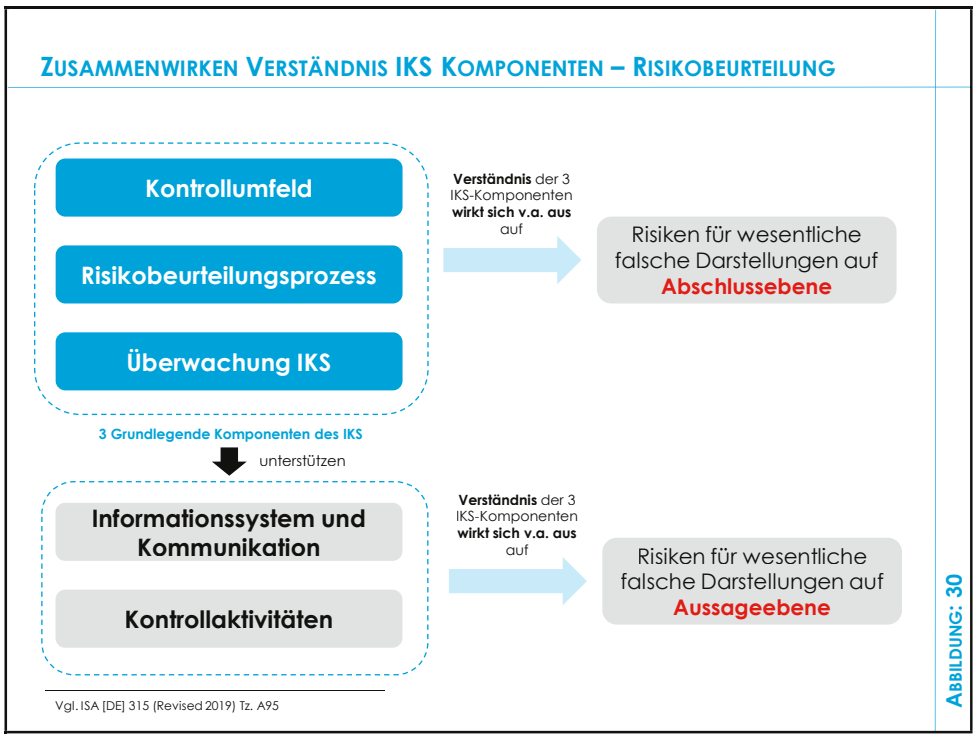


Abbildung 30: Zusammenwirken IKS-Komponenten – Risikobeurteilung

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.

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

8.5 AUDfIT®-Prüferhilfen zu diesem Thema

siehe Anlagenband

- **AUDfIT®-Prüferhilfe 8/1:**
  „Prüferische Vorgehensweise im Wandel der Zeit“ S. #228
- **AUDfIT®-Prüferhilfe 8/2:**
  „Analyse: Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung“ S. #229
- **AUDfIT®-Prüferhilfe 8/3:**
  „Zusammenwirken von IKS-Prüfung und IT-Prüfung“ S. #230
- **AUDfIT®-Prüferhilfe 8/4:**
  „Verständnisgewinnung von IT-Systeme – Allgemeine Abfragen (Fragebogen für Auftraggeber)“ S. #231
- **AUDfIT®-Prüferhilfe 8/5:**
  „Modellhafte Darstellung der Verständnisgewinnung über die IT-Anwendungen“ S. #233

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT® praxis fortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

THEMA 9:

Umfang der Verständnisgewinnung mit Bezug auf die einzelnen Komponenten

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT®
praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung
www.audfit.de

9. Umfang der Verständnisgewinnung mit Bezug auf die einzelnen Komponenten

		Seite
9.1	Unterschiedliche Intensität bei der Prüfung der fünf Komponenten	#114
9.1.1	Komponenten 1-4: Zusammenfassende Betrachtung möglich	#114
9.1.2	Komponente 5: Einzelbetrachtung erforderlich	#114
9.2	Komponente 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	#118
9.3.1	Was ist ein „Risikobeurteilungsprozess“?	#118
9.3.2	Verstehen und Beurteilen des Risikobeurteilungsprozesses	#118
9.3.3	Impulse für den Risikobeurteilungsprozess aus anderen Standards	#120
9.4	Komponente Nr. 3: Prozess zur Überwachung des IKS des 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	#122
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

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

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

9.1 Unterschiedliche Intensität bei der Prüfung der fünf Komponenten

Für jede der fünf IKS-Komponenten

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

hat der Abschlussprüfer

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

9.1.1 Komponenten 1-4: Zusammenfassende Betrachtung möglich

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

9.1.2 Komponente 5: Einzelbetrachtung erforderlich

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

Es ist zu beurteilen, ob

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

ist.[40]

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

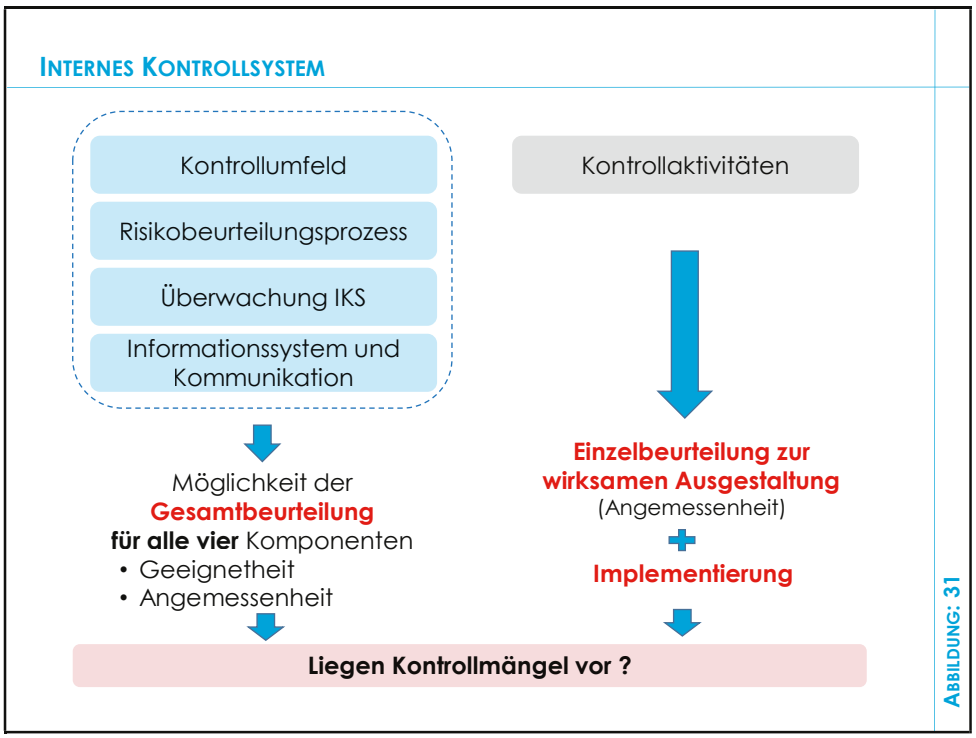


Abbildung 31: Internes Kontrollsystem

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 **persönliche**

- **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

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

- 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]

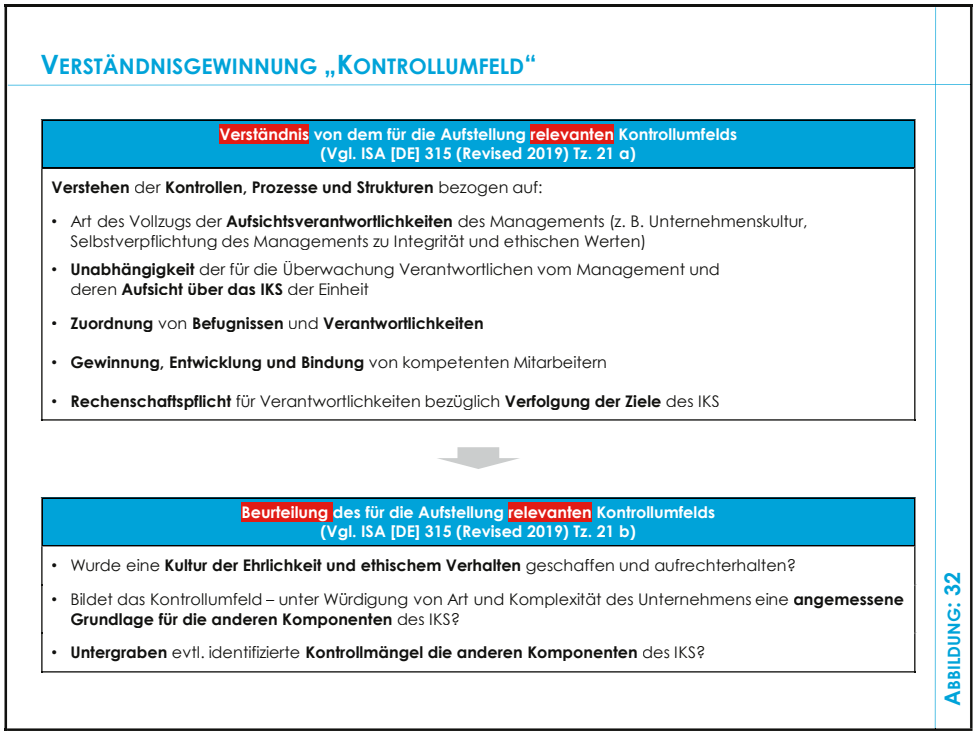


Abbildung 32: Verständnisgewinnung „Kontrollumfeld"

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)

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 Technologie**plattform 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

- **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)“

siehe Anlagenband

S. #235

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

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

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
- 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:

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]

[45] Vgl. ISA (DE) 315 (Revised 2019), Tz. A109-111

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

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]

- **AUDfIT®-Prüferhilfe 9/2:**

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

siehe Anlagenband

S. #238

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,

- 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)
[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

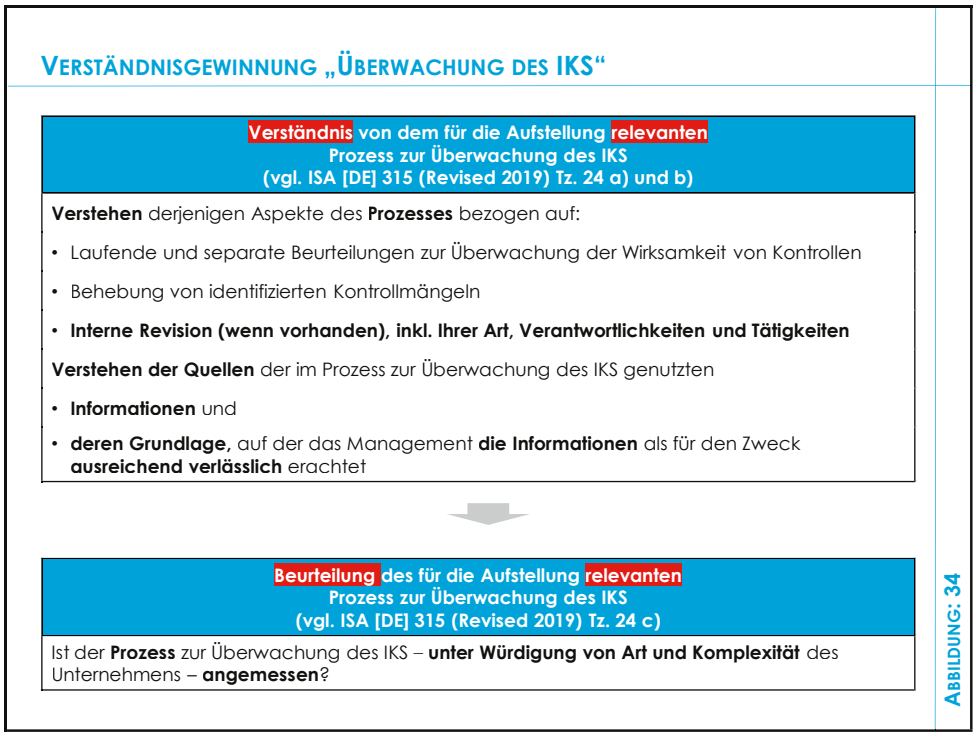


Abbildung 34: Verständnisgewinnung „Überwachung des IKS“

Hinweis:

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)“

siehe Anlagenband

S. #241

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**
- 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

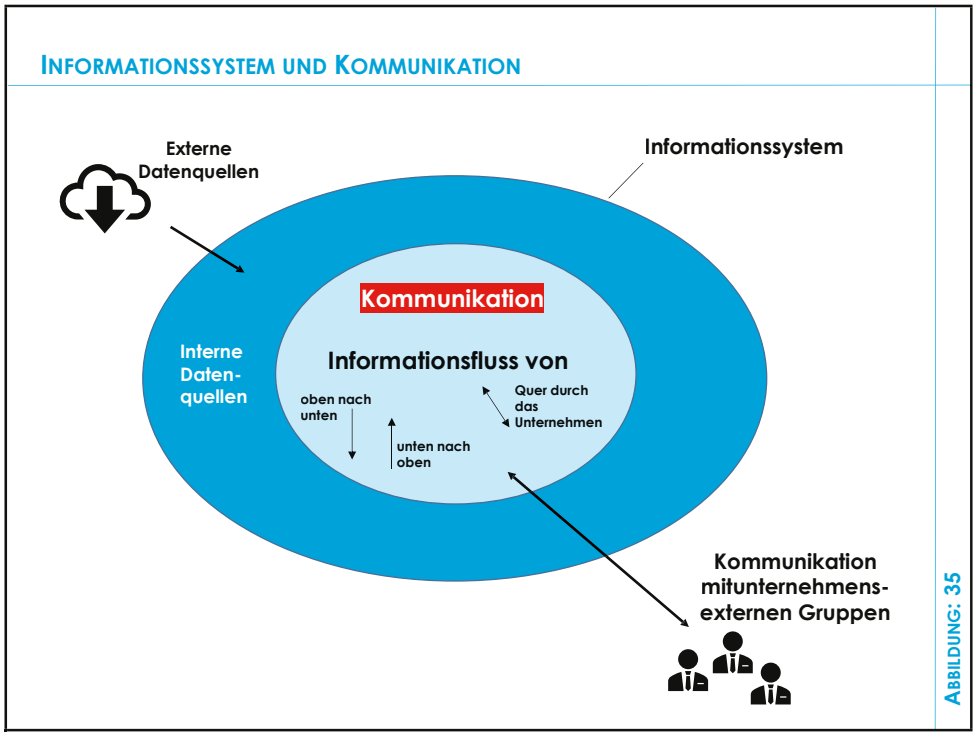


Abbildung 35: Informationssystem und Kommunikation

9.5.2 Verstehen und Beurteilen des Informationssystems und Kommunikation

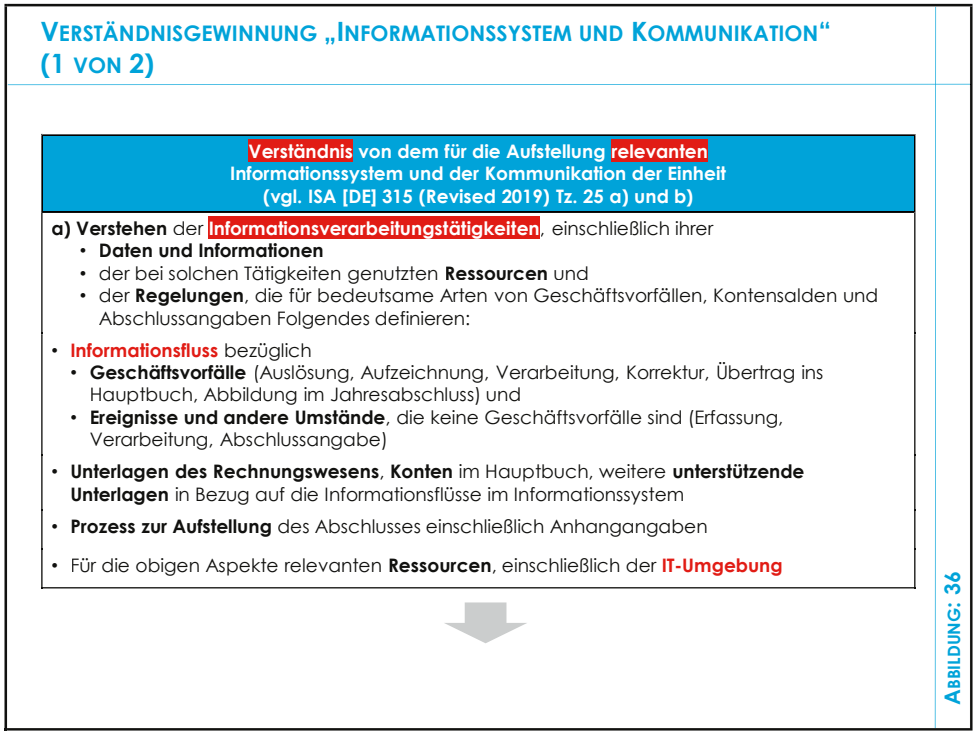


Abbildung 36: Verständnisgewinnung „Informationssystem und Kommunikation“

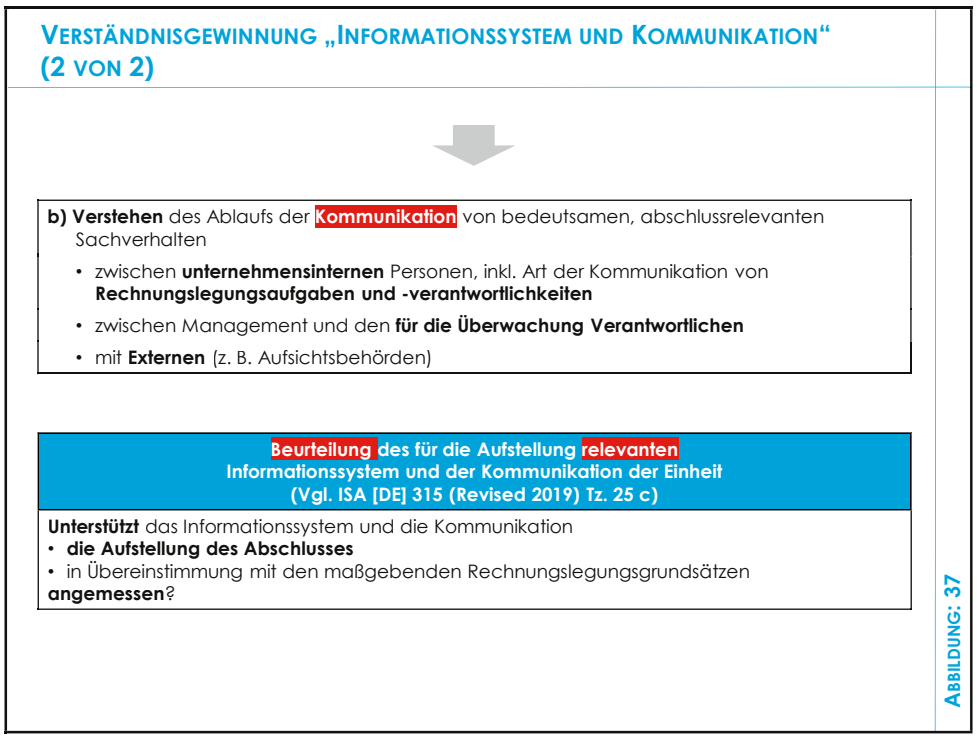


Abbildung 37: Beurteilung des Informationssystems und Kommunikation

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.

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]

[53] Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 12 (g)

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

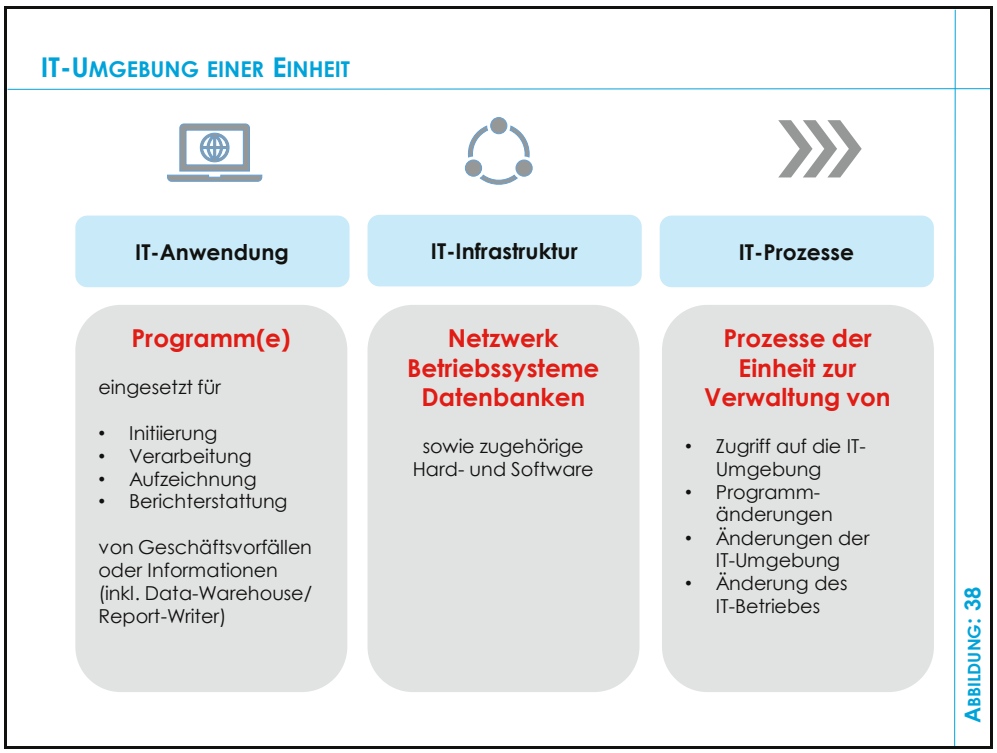


Abbildung 38: IT-Umgebung einer Einheit

9.5.3.1 IT-Anwendungen

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.

9.5.3.3 IT-Prozesse

Prozesse zur Verwaltung des Zugriffs auf die IT-Umgebung, der Programmänderungen oder der Änderungen der IT-Umgebung und des IT-Betriebs (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)“

siehe Anlagenband

S. #243

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 werden).

Dabei muss der Prüfer insbesondere **nachvollziehen** können, wie

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

in den verschiedenen Systemen

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

werden.

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

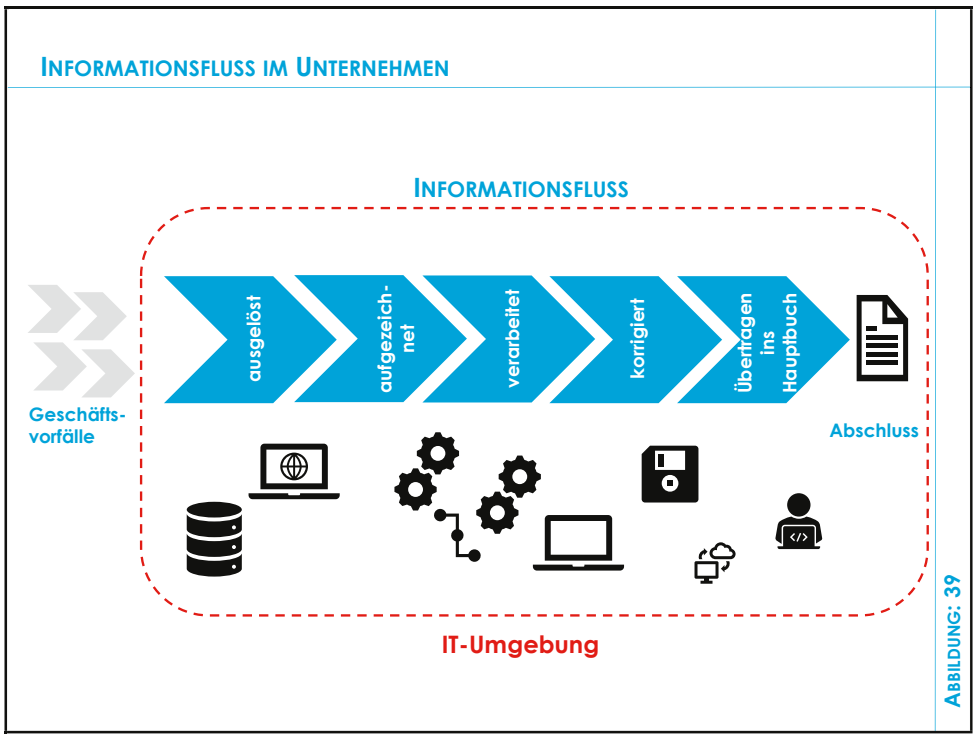


Abbildung 39: Informationsfluss im Unternehmen

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 Handbüchern** 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]

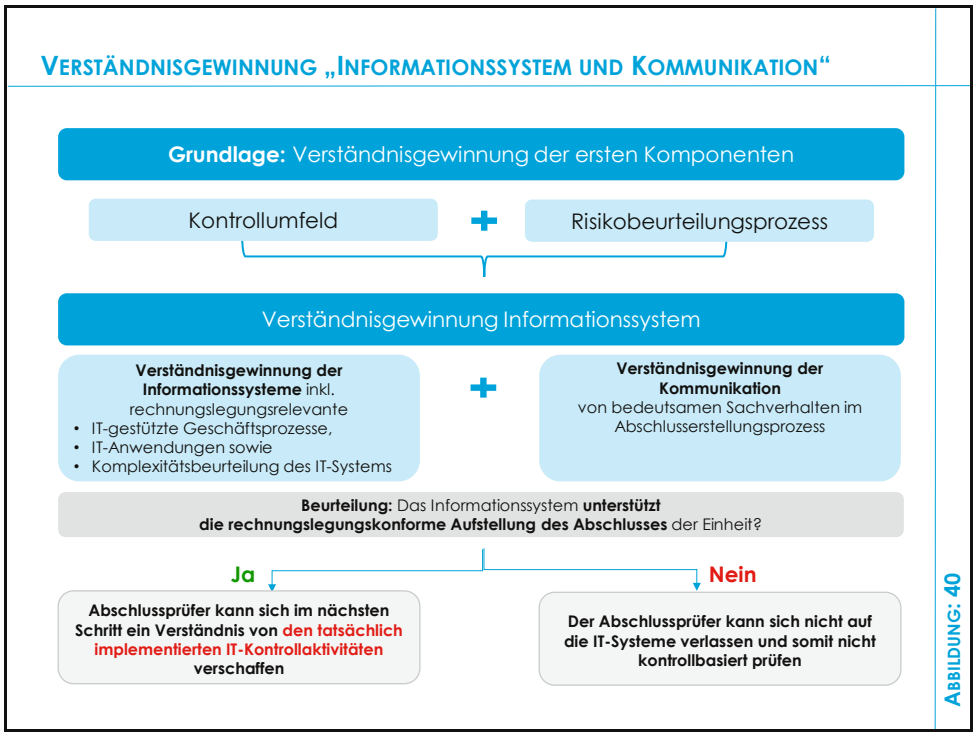


Abbildung 40: Verständnisgewinnung „Informationssystem und Kommunikation“

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

9.6 AUDfIT®-Prüferhilfen zu diesem Thema

siehe Anlagenband

- **AUDfIT®-Prüferhilfe 9/1:** S. #235

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

- **AUDfIT®-Prüferhilfe 9/2:** S. #238

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

- **AUDfIT®-Prüferhilfe 9/3:** S. #241

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

- **AUDfIT®-Prüferhilfe 9/4:** S. #243

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

- **AUDfIT®-Prüferhilfe 9/5:** S. #245

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

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

THEMA 10:

„Verständnisgewinnung über die Kontrollaktivitäten“ beim Unternehmen

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT®
praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung
www.audfit.de

10. „Verständnisgewinnung über die Kontrollaktivitäten“ beim Unternehmen

		Seite
10.1	Der Fokus liegt auf den Kontrollen der Informationsverarbeitung	#132
10.2	Ziele der Verständnisgewinnung	#132
10.3	Verstehen und Beurteilen von Kontrollaktivitäten	#133
10.4	Die Kontrollaktivitäten des IKS (Komponente Nr. 5 des IKS)	#134
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 Abschlussprüfer prüfen möchte, um weitere aussagebezogene Prüfungshandlungen	#136
10.4.6	Kontrollen nach dem Ermessen des Prüfers	#136
10.4.7	Beurteilung der Ausgestaltung und Implementierung	#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	Kontrollmängel 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

Stand: 15.03.2024

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:

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.

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

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

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

10.3 Verstehen und Beurteilen von Kontrollaktivitäten

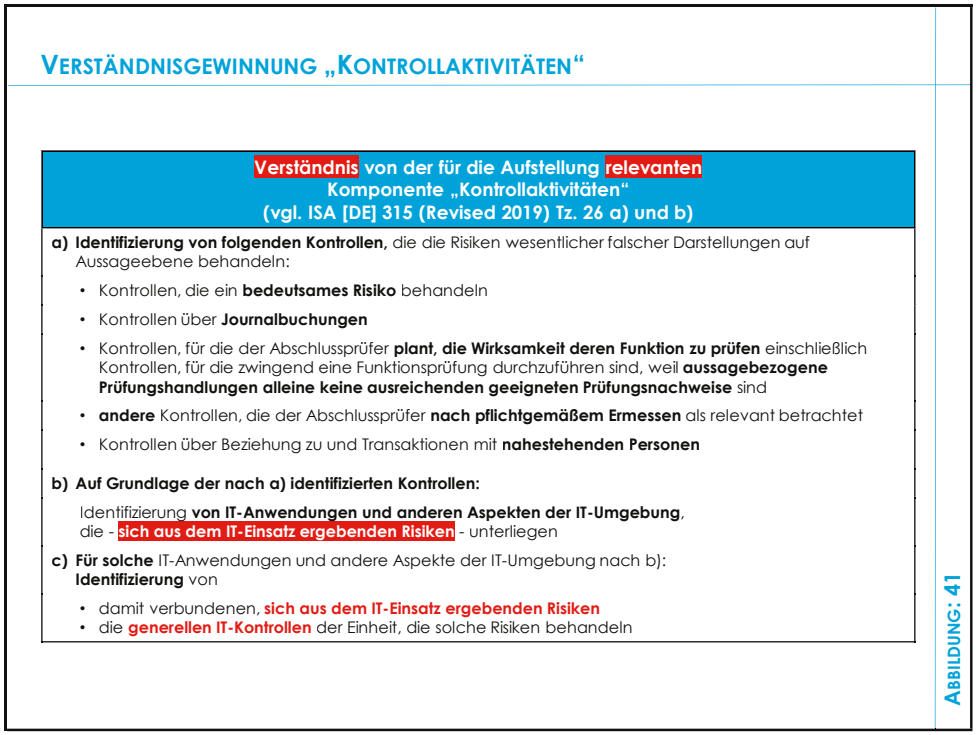


Abbildung 41: Verständnisgewinnung „Kontrollaktivitäten“

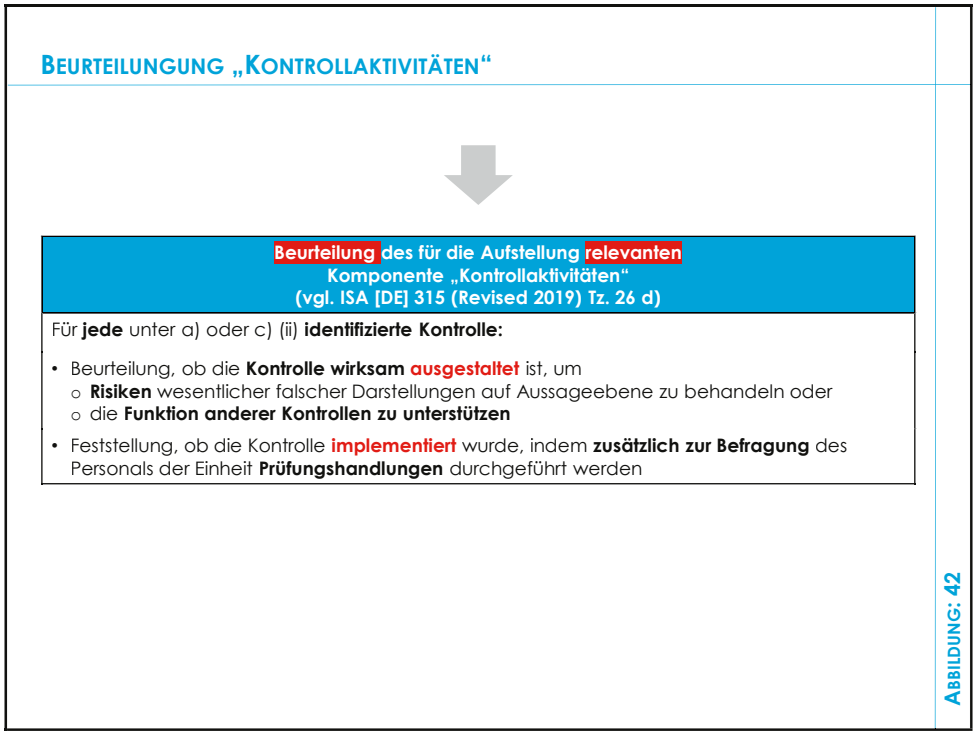


Abbildung 42: Beurteilung „Kontrollaktivitäten“

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

10.4 Die Kontrollaktivitäten des IKS (Komponente Nr. 5 des 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 Kontrollen[58]

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

Hinweis:

„**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.

[58] Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. A 153f

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

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 Neben- und Hauptbüchern.

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

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

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

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**.[61]

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]

- 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]

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

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

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

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 gehandhabt 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.

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

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.

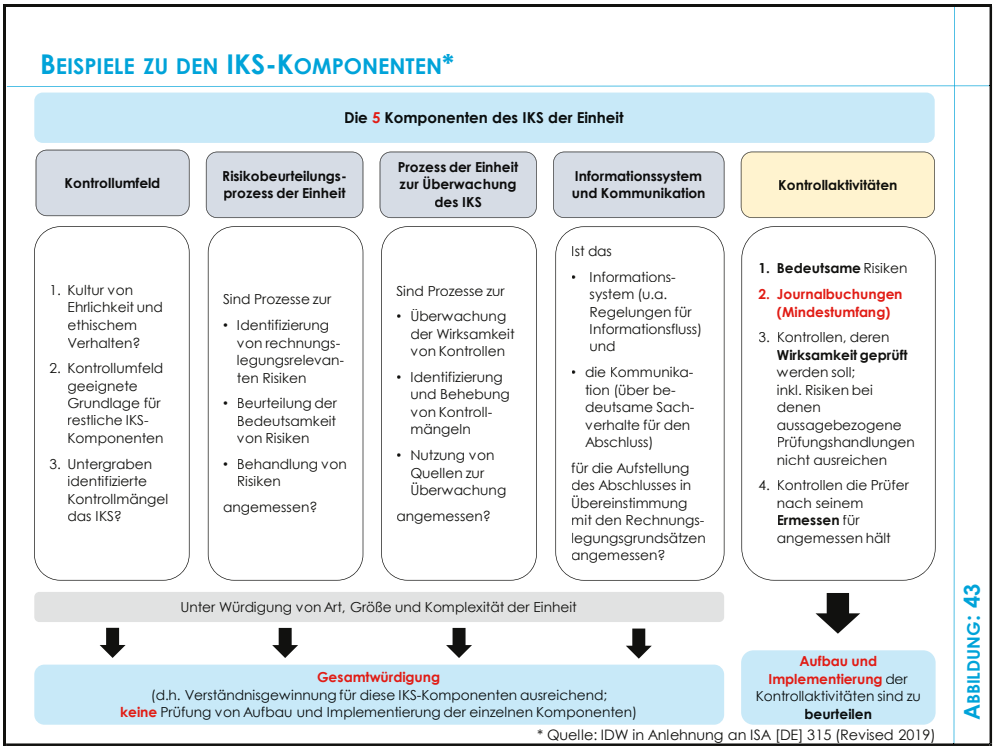


Abbildung 43: Mindestumfang der zu prüfenden IKS-Komponenten

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:

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.

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

Themenbereich V: Praktikerwissen Rechnungslegung

THEMA 11:

Anhang in der Praxis: Angaben zu Pensionsrückstellungen

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT®
praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung
www.audfit.de

11. Anhang in der Praxis: Angaben zu Pensionsrückstellungen

		Seite
11.1	Anhangangabepflichten dürfen nicht unterschätzt werden	#142
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	#144
11.2.1	Inhalt von „Pensionsrückstellungen“	#144
11.2.2	Regelungen zu den Anhangangaben in Zusammenhang mit den Pensionsrückstellungen im HGB	#145
11.2.3	Zielsetzungen des Gesetzgebers	#146
11.2.4	Vorjahresangaben im Anhang	#146
11.3	Die einzelnen gesetzlichen Anhangangaben zu Pensionsrückstellungen	#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 Pensionsrückstellungen 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 Prüfung 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 Pensionsrückstellungen im Rahmen der Prüfungsplanung	#156
11.5	AUDfIT®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#158
11.6	AUDfIT®-Rechtsvorschriften zu diesem Thema	#158

Stand: 15.03.2024

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 anderem[64]

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

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**.

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

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

11.2 Gesetzliche Grundlagen

11.2.1 Inhalt von „Pensionsrückstellungen“

Als „**Pensionsrückstellungen**“ werden

- im **handelsrechtlichen** Rechnungswesen
- **Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten** bezeichnet,
- die für **zukünftige** Zahlungen
- aus der **betrieblichen Altersversorgung (bAV)**
- zur Verfügung stehen.

Betriebliche Altersversorgung bezeichnet eine der **drei Säulen** der Altersversorgung in Deutschland.[67]

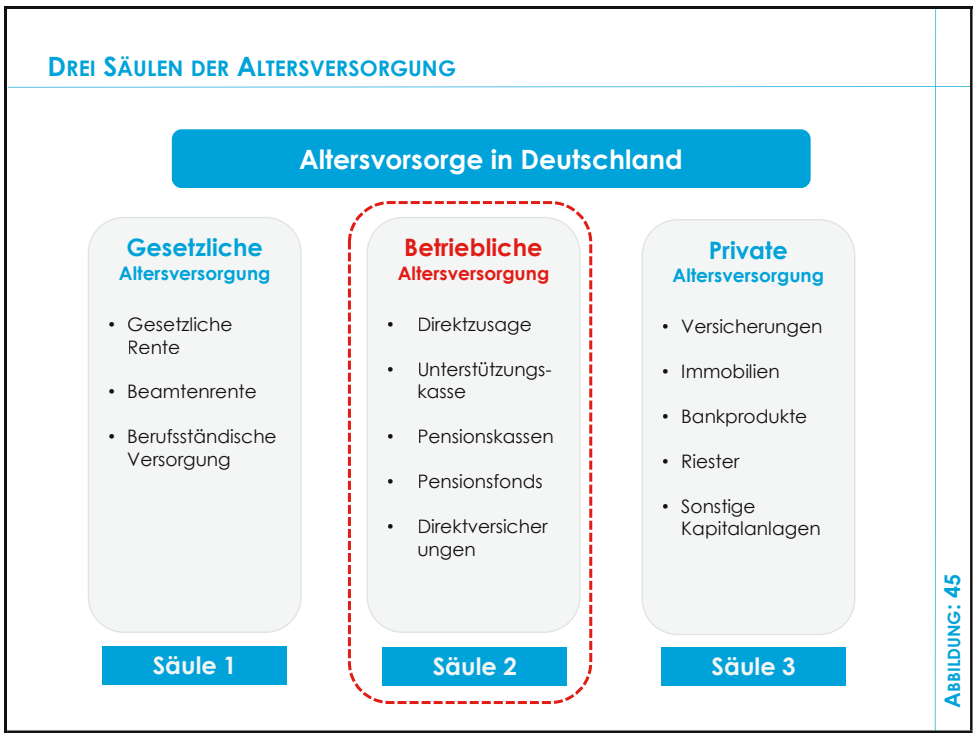


Abbildung 45: Drei Säulen der Altersversorgung

Altersversorgungsverpflichtungen[68] sind solche,

- die auf der **Grundlage einer Tätigkeit** eines Arbeitnehmers für 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.

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

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

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]

[71] Vgl. Philipps, Holger, In: BBK Nr. 21/ 2021, S. 1021

[72] Vgl. Ebd. S. 1021f.

[73] Vgl. Philipps, Holger, In: BBK Nr. 21/ 2021, S. 1126

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

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]

1. 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.

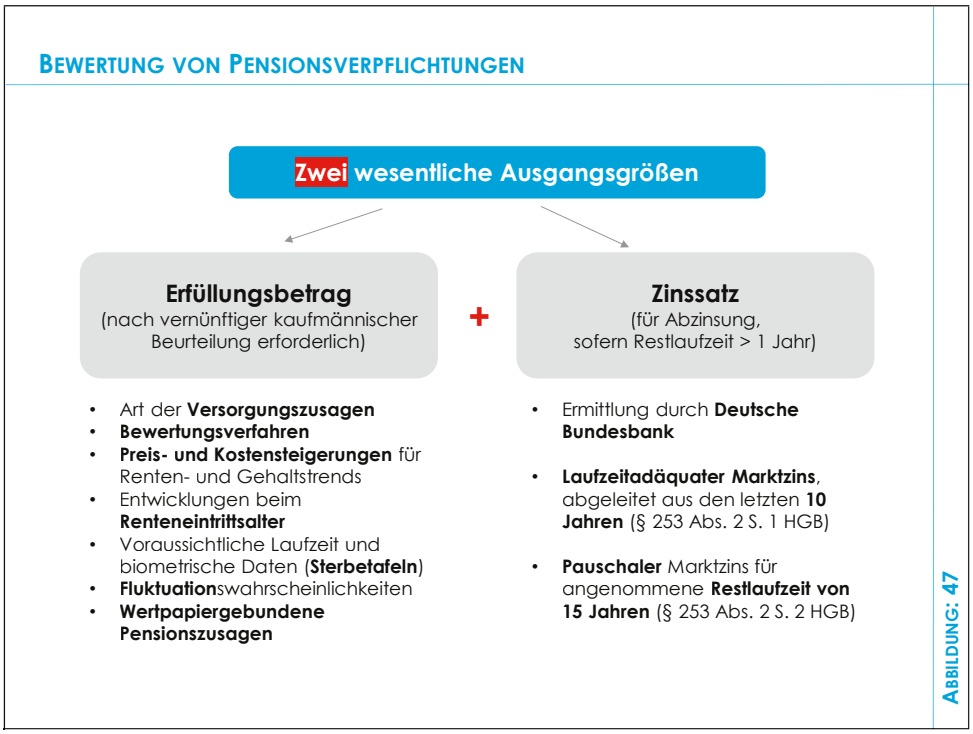


Abbildung 47: Bewertungsparameter für Pensionsrückstellungen

[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**
3. **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
2. 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

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

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

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

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

bei den Berechnungen einbezogen wurden.[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:**
>
> **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]

---

[77] Vgl. Beck`scher, 13. Aufl. 2022, Grottel, § 285 HGB, Rn. 736

[78] Vgl. IDW RS HFA 30 n.F., Tz. 89

[79] Vgl. WPH 18. Aufl. 2023, Kap. 8, Tz. 1209

[80] Vgl. WPH, 17. Aufl. 2022, Kap F, Anm. 1198

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

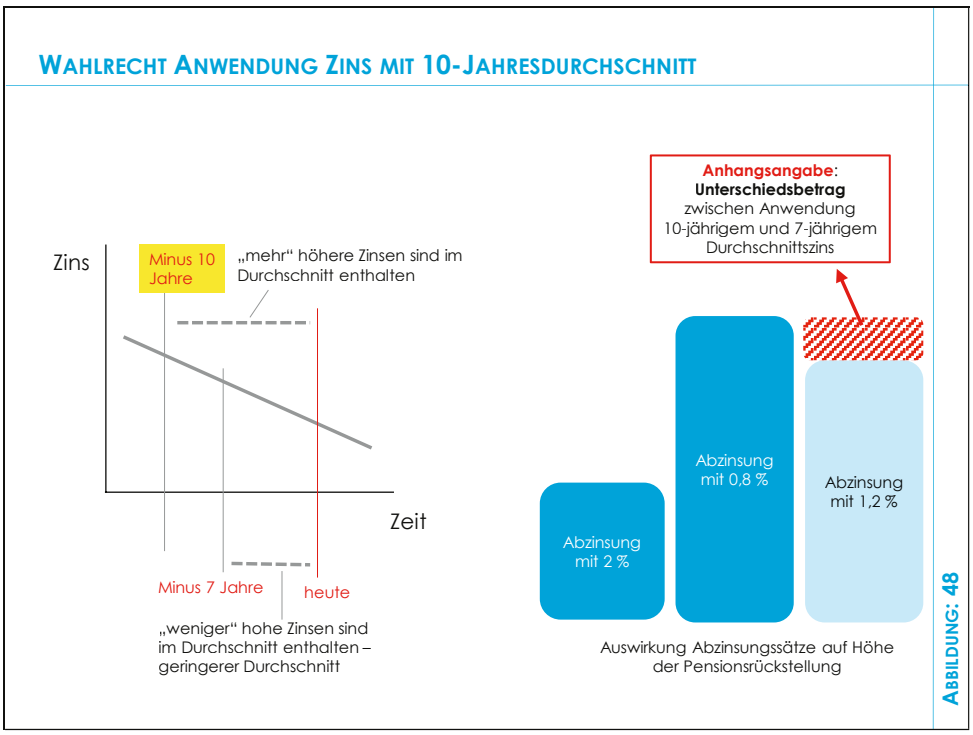


Abbildung 48: Anwendung Zins mit 10 Jahresdurchschnitt

Hinweis:

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"

siehe Anlagenband
S. #271
S. #276

[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.

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]

AUSSCHÜTTUNGSSPERRE NACH § 253 ABS. 6 SATZ 2 HGB

Beispieldaten	EUR
Frei verfügbare Rücklagen	1.000.000
Gewinnvortrag	500.000
Verlustvortrag	0
Jahresüberschuss	800.000
Summe	**2.300.000**

Unterschiedsbetrag nach § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB
900. 000 EUR

Maximal mögliche Ausschüttung	
Summe frei verfügbarer Eigenkapitalbestandteile	2.300.00
Abzüglich Ausschüttungssperre	**900.000**
Max. mögliche Ausschüttung	**1.400.000**

ABBILDUNG: 49

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

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

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

[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]

ZUSAMMENFASSENDE ÜBERSICHT ÜBER WEITERE ANHANGANGABEN

Übersicht über weitere Anhangangaben		
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 **KapG & 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

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

- 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:

1. Sind die **allgemeinen Grundsätze der Berichterstattung** erfüllt?
2. Sind **sämtliche erforderlichen** Angaben enthalten?
3. Sind die im Anhang enthaltenen Angaben **richtig**?

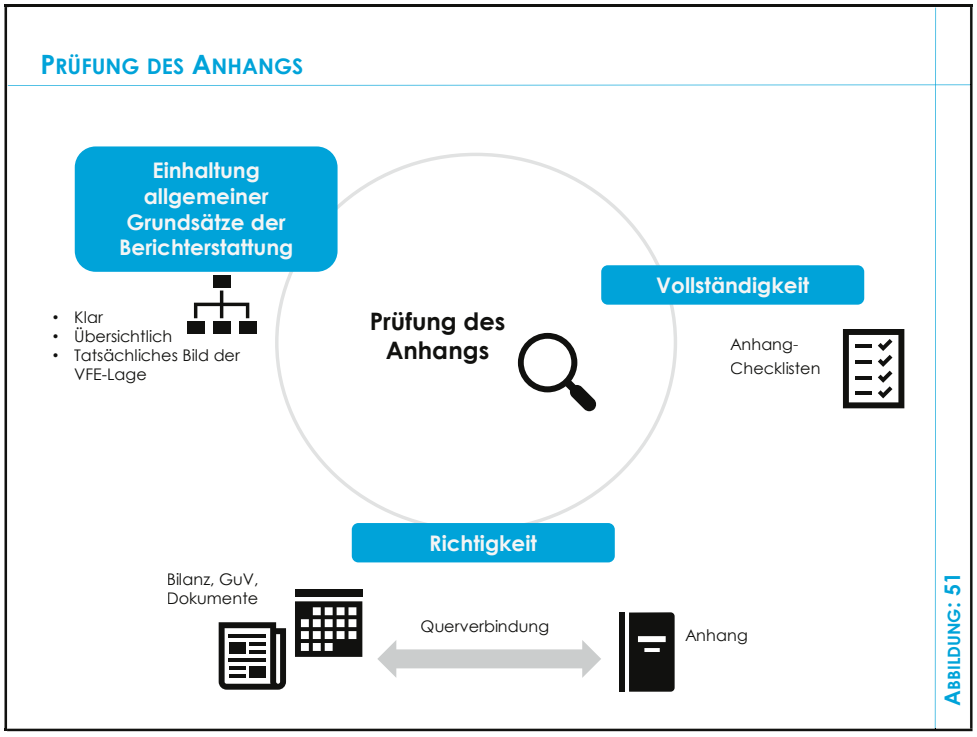


Abbildung 51: Prüfung des Anhangs

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-, Finanz- und Ertragslage**

vermitteln.

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

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 Bewertungsmethoden**
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

Informationen aus der Prüfung der Pensionsrückstellung in Bilanz/GuV für die Angaben im Anhang

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

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.

siehe Anlagenband S. #247

- **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“

S. #252

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.

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 **Schaubildes** beurteilt werden:

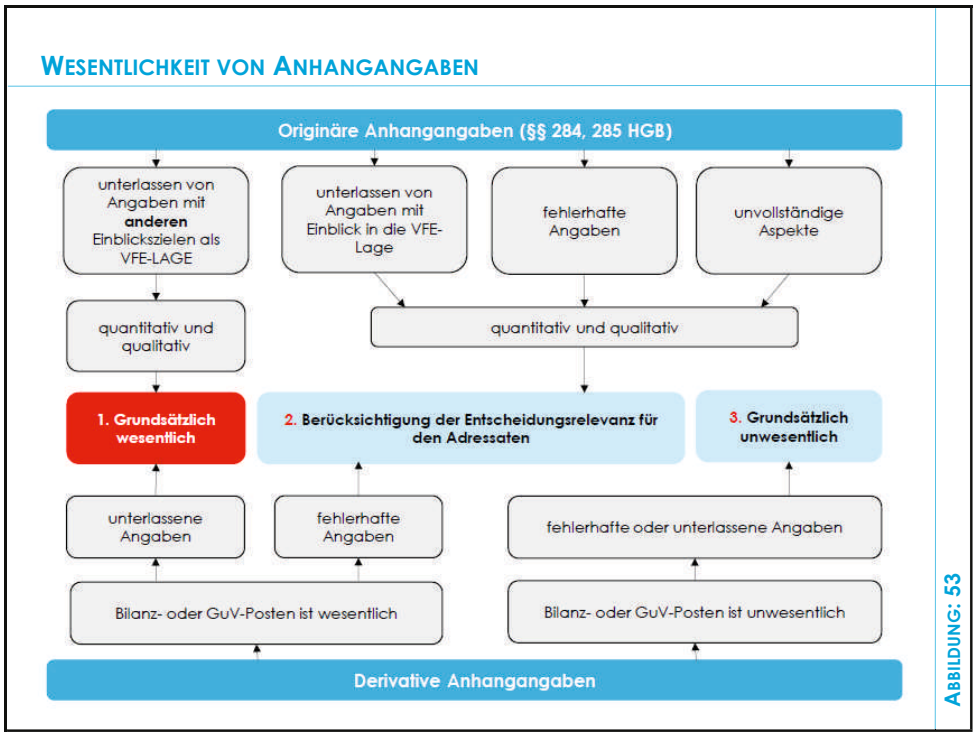


Abbildung 53: Wesentlichkeit von Anhangangaben

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.)

- **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
  - der **Bilanz/Gewinn- und Verlustrechnung** bzw.
  - **aus weiteren Unterlagen** des zu prüfenden Unternehmens und/oder eines Aktuars (= Versicherungstechnischer Sachverständiger, 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“

siehe Anlagenband
S. #247
S. #252
S. #271
S. #276

[88] Vgl. Bericht über die Berufsaufsicht 2022 der WPK; abrufbar auf der Homepage: www.wpk.de/oeffentlichkeit/berichte/berufsaufsicht.1

Stand: 15.03.2024

THEMA 12:

Immobilien in der Rechnungslegung: Neue Verlautbarungen (IDW RS IFA 1 und IDW RS IFA 3)

©AUDfIT®
praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung
www.audfit.de

12. Immobilien in der Rechnungslegung: Neue Verlautbarungen (IDW RS IFA 1 und IDW RS IFA 3)

		Seite
12.1	Teil 1: Abgrenzung Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten (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	Teil 2: Ausweis von Immobilien im Anlage- bzw. Umlaufvermögen (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**.

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

Anlass der **Anpassung** ist **die Neufassung des Klimaschutzgesetztes von 2023**, nach der eine **gesetzliche Verpflichtung** besteht, den **Gebäudebestand bis 2045 klimaneutral zu sanieren**.

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 anzuwenden**[89]. **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

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

[89] In Einklang mit dem IDW PS 201 n.F.

[90] Vgl. IDW ERS 1

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

- 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 **Qualität des Gebäudes über die reine zeitgemäße 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**.

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

12.1.4.2 Gebäudequalität

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**
  - Heizung
  - 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**.

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

12.1.4.3 Sonderfall; „Anschaffungsnahe Herstellungskosten“

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,**
- **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.

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

12.1.5.3 Zeitlicher Zusammenhang

Dieser liegt dann vor, wenn sich die **Baumaßnahmen planmäßig 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

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 Jahresabschluss[91] 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 Wohnungsunternehmen[92] erfolgt der Ausweis auf Basis des in dieser Verordnung enthaltenen **Formblatts**.

[91] IDW RS IFA 3; Stand 20.01.2023

[92] JAbschlWUV = Verordnung über Formblätter für die Gliederung des Jahresabschlusses von Wohnungsunternehmen (Stand 07.08.2021)

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

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:

GEGENÜBERSTELLUNG FORMBLATT JABSCHLWUV UND § 266 HGB (ANLAGEVERMÖGEN)

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

Abbildung 54: Gegenüberstellung Formblatt JAbschlWUV und § 266 HGB (AV)

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

GEGENÜBERSTELLUNG FORMBLATT JABSCHLWUV UND § 266 HGB (UMLAUFVERMÖGEN)

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

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**.

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

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

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

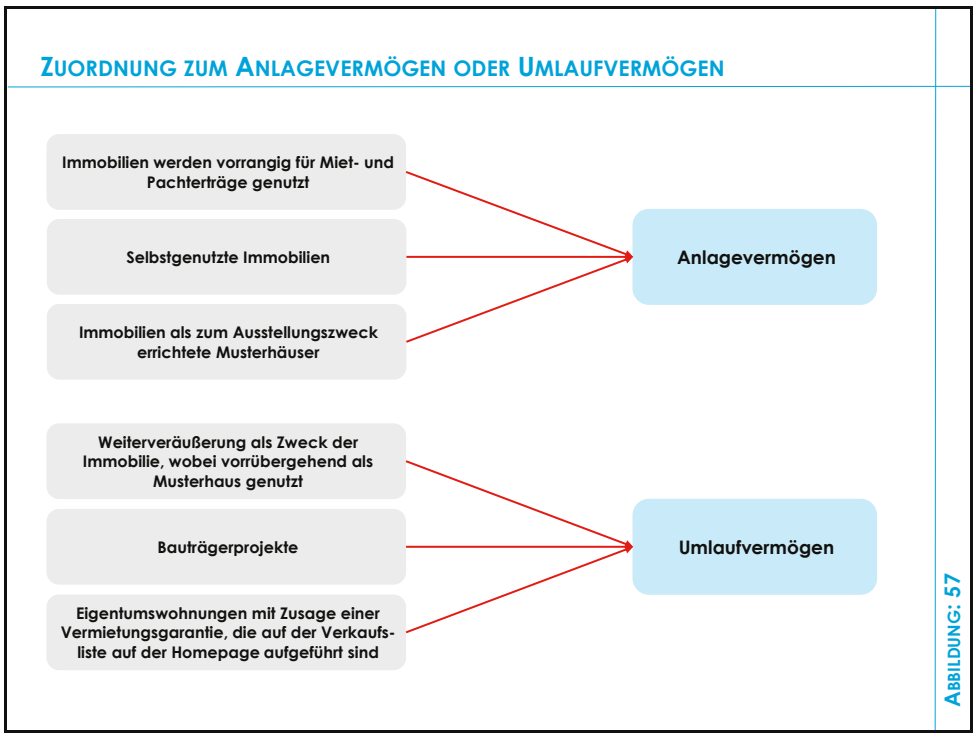


Abbildung 57: Zuordnung zum Anlagevermögen oder Umlaufvermögen

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.

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.

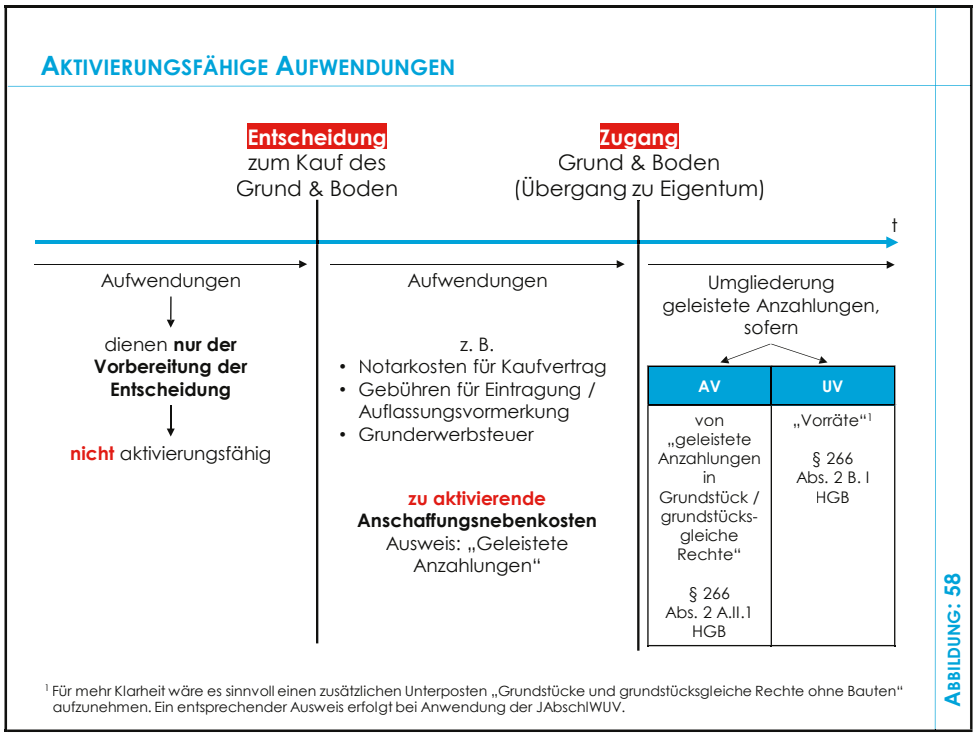


Abbildung 58: Aktivierungsfähige Aufwendungen

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

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

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-**

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

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**“.

AUDfIT praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

3. Mit der Umbuchung beginnt die planmäßige lineare Abschreibung über die wirtschaftliche Nutzungsdauer.
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

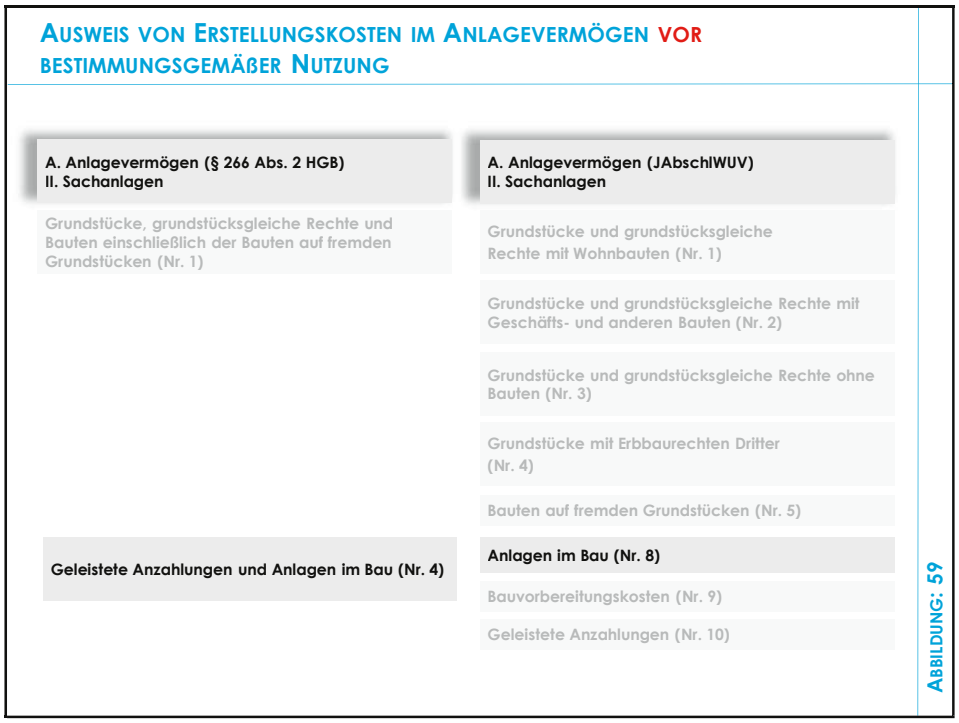


Abbildung 59: Ausweis von Erstellungskosten im Anlagevermögen vor bestimmungsgemäßer Nutzung

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

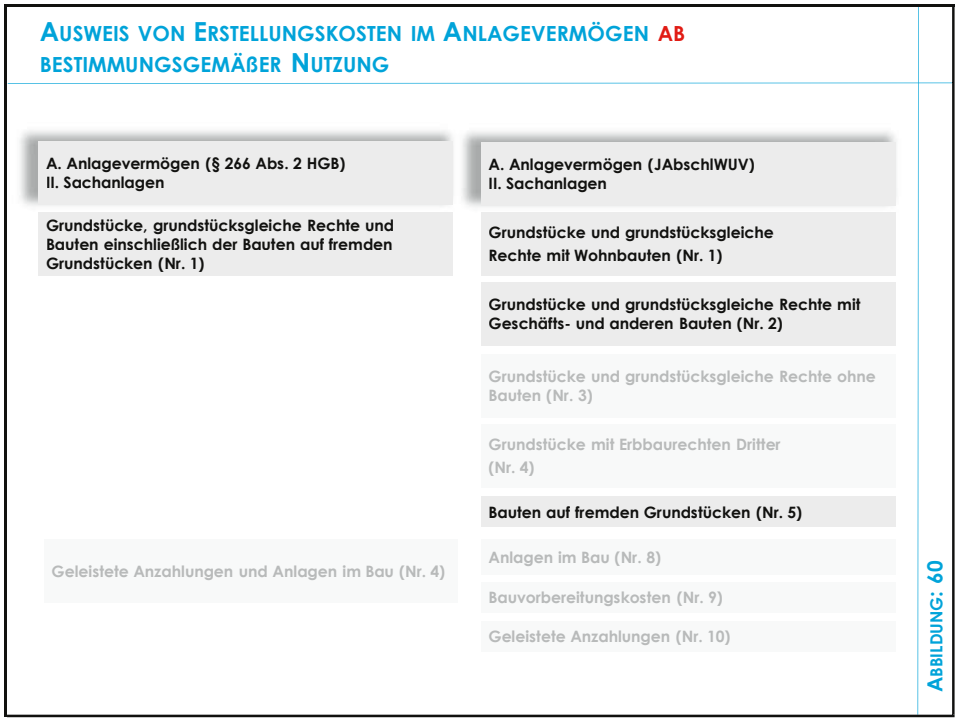


Abbildung 60: Ausweis von Erstellungskosten im Anlagevermögen ab bestimmungsgemäßer Nutzung

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 **Materialaufwand** 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“**.

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

Bei Anwendung der JAbschluWUV sind die Erstellungskosten sowie die angefallenen Bauvorbereitungskosten unter den Posten „Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit unfertigen Bauten“ zu erfassen bzw. dorthin umzubuchen.

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

AUSWEIS VON ERSTELLUNGSKOSTEN IM UMLAUFVERMÖGEN VOR BESTIMMUNGSGEMÄßER NUTZUNG

A. Umlaufvermögen (§ 266 Abs. 2 HGB) I. Vorräte	**A. Umlaufvermögen (JAbschlWUV) I. Zum Verkauf bestimmte Grundstücke und andere Vorräte**
Roh-; Hilfs- und Betriebsstoffe (Nr. 1)	Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte ohne Bauten (Nr. 1)
	Bauvorbereitungskosten (Nr. 2)
Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen (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: 61

Abbildung 61: Ausweis von Erstellungskosten im Umlaufvermögen vor bestimmungsgemäßer Nutzung

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

Abbildung 62: Ausweis von Erstellungskosten im Umlaufvermögen ab bestimmungsgemäßer Nutzung

Stand: 15.03.2024

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.

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

Handelt es sich um Herstellungskosten, sind diese unter dem entsprechenden Posten, unter dem das Gebäude ausgewiesen ist, zu erfassen.

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.

AUSWEIS IM ZUGE DER SANIERUNG/MODERNISIERUNG

A. Anlagevermögen (§ 266 Abs. 2 HGB) II. Sachanlagen	A. Anlagevermögen (JAbschlWUV) II. Sachanlagen
Gebäude werden trotz umfangreicher Sanierungs- und Modernisierungsmaßnahmen **weiterhin betrieblich genutzt**. Der Ausweis erfolgt unverändert:	
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)
	Bauten auf fremden Grundstücken (Nr. 5)
Sanierungs-/Modernisierungsmaßnahmen sind so umfangreich, dass die **bisherige Nutzung** währenddessen **nicht fortgeführt** werden kann. Der Ausweis erfolgt in diesem Fall unter:	
Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau (Nr. 4)	**Anlagen im Bau (Nr. 8)**

(ein etwaiger Restbuchwert des Gebäudes ist in den Posten „Geleistete Anzahlungen“ umzubuchen)

ABBILDUNG: 63

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**.

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

12.2.9 Veräußerung von Immobilien

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-, Hilfs- und 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.

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

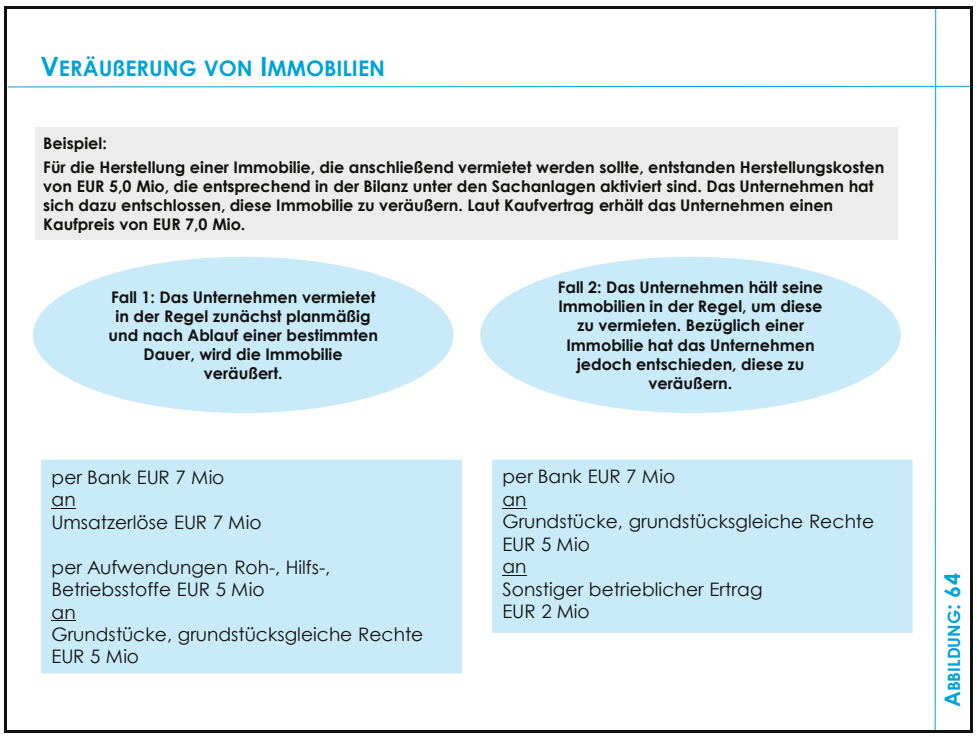


Abbildung 64: Veräußerung von Immobilien

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

Seite #180

THEMA 13:

Achten Sie auf den korrekten Wortlaut im Bestätigungsvermerk

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT®
praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung
www.audfit.de

13. Achten Sie auf den korrekten Wortlaut im Bestätigungsvermerk

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

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

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

Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte 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

Viele Steuerberater und Wirtschaftsprüfer haben aktuell immer noch mit dem erhöhten Arbeitsaufkommen u.a. aufgrund der Beantragung von Coronahilfen und der Deklaration zur Grundsteuer zu kämpfen und daher mit einem erheblichen **zeitlichen Verzug bei der Auftragsbearbeitung**.

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**

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 (= Kalenderjahr) 2022**, das i. d. R. in 2023 geprüft wird.

Hinweis:

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

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

13.2.2 Die Struktur des Bestätigungsvermerks bleibt unverändert

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

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

bleiben **unverändert** bestehen.

Stand: 01.043.2024

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

13.2.3 Das „Wording“ ändert sich

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 – **beabsichtigten oder unbeabsichtigten** – falschen 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
- 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

Hinweis:

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

- **AUDfIT®-Prüferhilfe 13:**
  „Bestätigungsvermerk"

siehe Anlagenband

S. #258

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

THEMA 14:

Aktuelles zur Rechnungslegung und Prüfung – kurz notiert

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT®
praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung
www.audfit.de

14. Aktuelles zur Rechnungslegung und Prüfung – kurz notiert

			Seite
14.1	Teil 1: Anhebung der Schwellenwerte		#187
	14.1.1	Rechtliche Grundlagen	#187
	14.1.2	Die neuen Schwellenwerte laut HGB	#188
	14.1.3	Anwendungszeitpunkt	#188
	14.1.4	Problem Nr. 1: Rückwirkende Anpassung der Schwellenwerte	#189
	14.1.5	Problem Nr. 2: Rückwirkende Anpassung der Schwellenwerte	#191
	14.1.6	Zusammenfassende Übersicht	#192
14.2	Teil 2: Strukturänderung bei der Gliederung der Verlautbarungen des IDW		#192
	14.2.1	Neue Einteilung der Verlautbarungen des IDW	#192
	14.2.2	IDW BewH	#193

14.1 Teil 1: Anhebung der Schwellenwerte

14.1.1 Rechtliche Grundlagen

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.

Diese **Änderung** wurde am **22.03.2024 durch den Bundesrat beschlossen**.

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:

ANHEBUNG DER SCHWELLENWERTE

	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

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".

Stand: 15.03.2024

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 31.12.20**24** und zum 31.12.20**23**
  oder bei vorzeitiger Anwendung der neuen Schwellenwerte
- zum 31.12.20**23** und zum 31.12.20**22**

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 Gesetzesentwurf**[97] darauf hingewiesen, dass für **viele gesetzliche Abschlussprüfungen** zum Stichtag **31. Dezember 2023 bereits Aufträge erteilt worden sind**.

In zahlreichen Fällen haben demnach schon

- Vorprüfungen
- 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 Prüfungspflicht 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 im **Gesellschaftsvertrag** festgelegt ist, dass der Jahresabschluss zu prüfen ist.
- 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 Offenlegungserleichterungen** in Anspruch nehmen.

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

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.

14.1.5 Problem Nr. 2: Rückwirkende Anpassung der Schwellenwerte

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**.

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

14.1.6 Zusammenfassende Übersicht

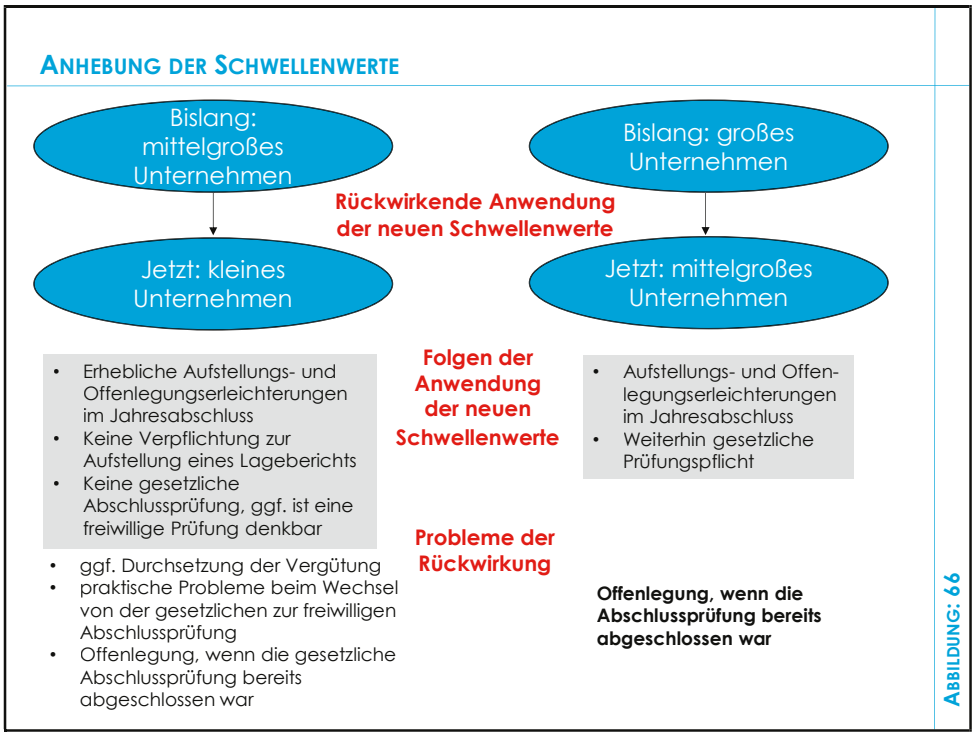


Abbildung 66: Zusammenfassung – Anhebung der Schwellenwerte

Hinweis lt. 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**
  - ISA [DE]
  - ISA [DE] Folgeänderungen
  - IDW PS
  - IDW PS KMU
  - IDW RS
  - IDW S
  - IDWQMS
- **Empfehlende IDW Verlautbarungen**
  - IDW PH
  - IDW RH
  - **IDW BewH**
- **Hilfestellende IDW Verlautbarungen**
  - F&A zu GoA
  - F&A zu IDW S
  - IDW Praxishinweise
- **Fachgutachten und Stellungnahmen bis 1998**
- **Archiv**

14.2.2 IDW BewH

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"**.

Stand: 15.03.2024

©AUDfIT® praxisfortbildungen wirtschaftsprüfung www.audfit.de

Der Aufbau der Nummerierung stellt sich wie folgt dar:

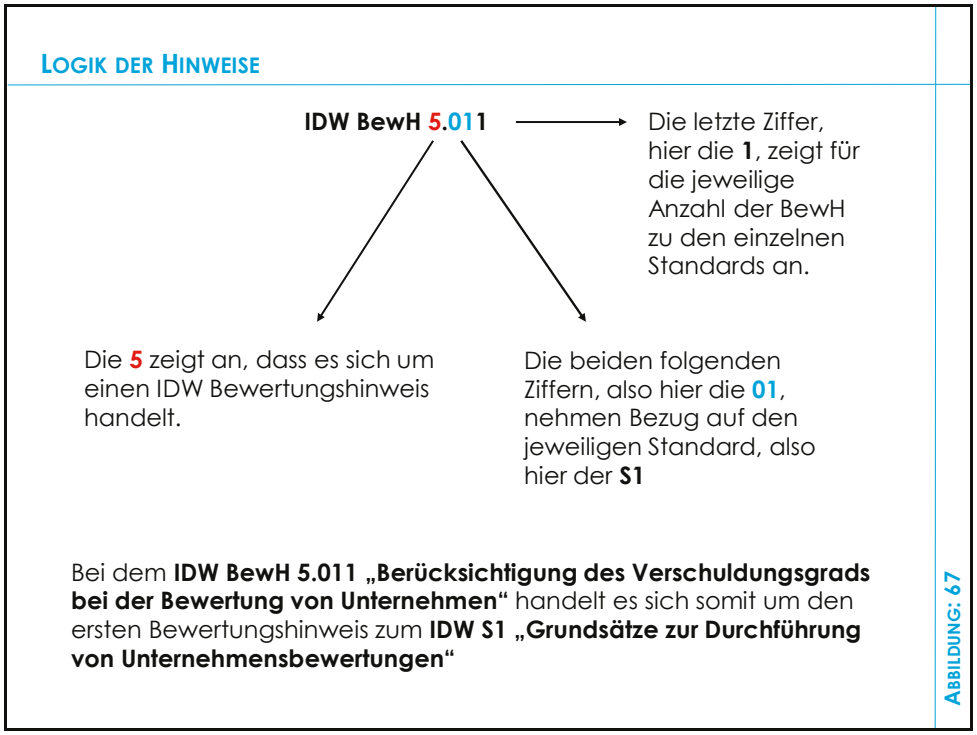


Abbildung 67: Aufbau der Nummerierung der IDW BewH

Der **bislang noch nichtexistierende IDW BewH 5.122** wäre demnach der **2. Bewertungshinweis** zu **IDW S12 „Wertermittlungen bei Beteiligungen an einer Immobiliengesellschaft nach § 250 Abs. 1 Nr. 2 und § 236 Abs. 1 KAGB.**

14.2.2.1 Bereitstellung

Sämtliche IDW Verlautbarungen können beim IDW-Verlag als Online- oder Print-Ausgabe erworben werden.