			Seite
Тнеме	NBEREICH I:	FACHLICH ANSPRUCHSVOLLES WISSEN ZUR RECHNUNGSLEGUNG UND PRÜFUNG	#1
1.	Nachtragsp	orüfung gemäß § 316 Abs. 3 HGB	#2
2.	Die zehn wi	chtigsten Fakten zum neuen Ertragsteuerinformationsbericht	#20
3.	Themenreih	ne: Umgang mit Unternehmen in wirtschaftlicher Schieflage (Teil 1)	#33
THEME	ENBEREICH II:	NEUES ZU DEN BERUFSPFLICHTEN IN DER WP-PRAXIS (WPO, BS WP/vBP, GwG,)	#49
4.	BBF – Bekär	npfung der Finanzkriminalität	#50
5.	•	che Fall zur Geldwäscheprävention: Spannender neuer Prüfungs- anschließender Enttäuschung	#57
THEME	NBEREICH III:	CSRD/ESG – GRUNDLAGEN ZUM NACHHALTIGKEITSMANAGEMENT	#77
6.	ESG im Mitte Plan	elstand: Koordination, Projektstart und Aktivitäten-Maßnahmen-	#78
7.	Topaktuell:	Entwurf des CSRD-Umsetzungsgesetzes liegt vor	#89
THEME	ENBEREICH IV:	NEUES UND AKTUELLES PRÜFER-KNOW-HOW ZUR PRÜFUNG	#99
8.	Die Vorab-\ gung der IT	Verständnisgewinnung über das IKS unter besonderer Berücksichti-	#100
9.	Umfang de	r Verständnisgewinnung mit Bezug auf die einzelnen Komponenten	#112
10	"Verständn	isgewinnung über die Kontrollaktivitäten" beim Unternehmen	#130
THEME	ENBEREICH V:	PRAKTIKERWISSEN RECHNUNGSLEGUNG	#139
11.	Anhang in a	der Praxis: Angaben zu Pensionsrückstellungen	#140
12.	Immobilien IDW RS IFA 3	in der Rechnungslegung: Neue Verlautbarungen (IDW RS IFA 1 und 3)	#159
13.	Achten Sie	auf den korrekten Wortlaut im Bestätigungsvermerk	#180
14.	Aktuelles zu	r Rechnungslegung und Prüfung – kurz notiert	#186



~	•
	7
_/	
_	
7	1
•	7
	٠.
1.1	т
ТΙ	
_	
	т
	s
\cap	/
_	
11	
_	
	>
\smile	7
1	
_	
	-
1	
_	
_	
	7
_/	

				Seite
THEM	ENBEREICH	I: FACH	ILICH ANSPRUCHSVOLLES WISSEN ZUR RECHNUNGSLEGUNG UND PRÜFUNG	#1
1.	Nachtro	agsprüfung	gen gem. § 316 Abs. 3 HGB	#2
	1.1	Nachtra	gsprüfungen	#4
		1.1.1	Gesetzliche Einordnung	#4
		1.1.2	Anlässe für Nachtragsprüfungen	#4
	1.2	Durchfüh	nrung 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		rstattung durch eigenständigen Nachtragsbericht oder als Erzum ursprünglichen Bericht	#8
	1.4	Der Bestö	ätigungsvermerk für eine Nachtragsprüfung	#9
		1.4.1	Fall 1: Uneingeschränkt bleibt uneingeschränkt	#9
		1.4.2	Fall 2: Eingeschränkt bleibt eingeschränkt	#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	Rechtsfo	lgen 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	Besonde	re Sachverhaltskonstellationen	#14
		1.6.1	Sonderfall 1: Freiwillige Jahresabschlussprüfung	#14
		1.6.2	Sonderfall 2: "Update-Beurteilung" der Bestandsgefährdung	#15
		1.6.3	Sonderfall 3: Es erfolgt eine erneute Beurteilung der Feststellungen	#16
		1.6.4	Sonderfall 4: Änderungen des Jahresabschlusses im Rahmen der Hauptversammlung	#17
	1.7	Turbulen: gen	zen in der Wirtschaft – Aktueller Anstieg von Nachtragsprüfun-	#17
		1.7.1	Empirischer Befund	#17
		1.7.2	Gründe für den aktuellen Anstieg	#18
	1.8	AUDfIT®-F	Prüferhilfen zu diesem Thema	#19



				Seite		
2.	Die zeh	n wichtigs	ten Fakten zum neuen Ertragsteuerinformationsbericht	#20		
	2.1	Neue Pfli	cht zur Offenlegung von Ertragsteuerinformationen	#22		
	2.2	Zielsetzung				
	2.3	Neue Pflicht für multinationale und umsatzstarke Unternehmen				
	2.4	Verschie	dene 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 o	allgemeinen Angabepflichten	#28		
	2.6	Die siebe	en weiteren, länderbezogenen Angabepflichten	#28		
	2.7	Ermittlung	g 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)				
	2.9	(Eingesch	hränkte) 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 Nich	nterfüllung der neuen Berichtspflicht führt zu Sanktionen	#31		
	2.11	Zeitliche	Anwendung ab 2025	#31		
	2.12	AUDfIT®-F	Prüferhilfen zu diesem Thema	#32		
	2.13	AUDfIT®-F	Rechtsvorschriften zu diesem Thema	#32		
3.	Themer	reihe: Um	gang mit Unternehmen in wirtschaftlicher Schieflage (Teil 1)	#33		
	3.1		penötige ich als Wirtschaftsprüfer / Steuerberater Expertise im 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 as sanierungsbedürftige Unternehmen (Schuldner) tätig	#37		
		3.1.4	Anwendungsbeispiel	#39		



Seite

	3.2	(Neue) g	esetzliche 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: Kri	isensituation im Unternehmen	#41
		3.3.1	Krisenstufen	#41
	3.4	Möglichk	eiten und Wege einer Restrukturierung	#43
	3.5	Vorausse	tzungen 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	Handelno	de 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		Teile 2 und 3 zur Themenreihe: "Umgang mit Unternehmen in tlicher Schieflage" in UWP 2 2024 und UWP 3 2024	#48
ТНЕМІ	ENBEREICH		S ZU DEN BERUFSPFLICHTEN IN DER WP-PRAXIS D, BS WP/VBP, GwG,)	#49
4.	BBF – Be	kämpfung	g der Finanzkriminalität	#50
	4.1	Anlass de	es Gesetzesentwurfs	#51
		4.1.1	Financial Action Task Force (FATF)	#51
		4.1.2	Die Prüfung der FATF in Deutschland	#52
	4.2	Maßnahr	men zur Geldwäschebekämpfung	#53
	4.3	Errichtung	g 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		ellation: Bundesamt zur Bekämpfung von Finanzkriminalität ndesoberbehörde)	#56



Seite

5.	•		l zur Geldwäscheprävention: Spannender neuer Prüfungsauf- ender Enttäuschung	#57
	5.1	Sachverh	alt "High-Level-Camper GmbH"	#59
	5.2	Erkenntni	sse 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		High-Level-Camper GmbH selbst Verpflichtungen nach dem chegesetz 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	Verpflicht	tende Überlegungen des Abschlussprüfers	#67
		5.4.1	Beachtung der Verpflichtungen aus dem Geldwäschegesetz im Rahmen der Jahresabschlussprüfung	#67
		5.4.2	Diskussion der Einzelpflichten des Wirtschaftsprüfers bzw. Steuerberaters (stichwortartige Darstellung)	#68
		5.4.3	Mögliche fachliche Problemstellungen für den Abschlussprüfer	#68
		5.4.4	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



4
$^{\circ}$
0
\sim
ω.
ŏ
2
··
\circ
\subseteq
O
太
\sim

				Seite
		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®-P	rüferhilfen zu diesem Thema	#75
THEM	ENBEREICH	III: CSRE	D/ESG – GRUNDLAGEN ZUM NACHHALTIGKEITSMANAGEMENT	#77
6.	ESG im	Mittelstand	d: Koordination, Projektstart und Aktivitäten-Maßnahmen-Plan	#78
	6.1	Das Wich	rtigste: Lassen Sie sich nicht abschrecken!	#79
	6.2		der Anwendungspflicht in Bezug auf das "Non-Financialg" 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 ent- scheidend	#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	Entwicklu	ng von Zielen und Maßnahmen	#87
	6.5	Daten zu	den wesentlichen Themen ermitteln	#87
	6.6	Weitere c	detaillierte Informationen zu ESG-Themen	#88
	6.7	Projekt Ki	ck-Off	#88
	6.8	AUDfIT®-P	rüferhilfen zu diesem Thema	#88
7.	Topaktu	ell: Entwur	f des CSRD-Umsetzungsgesetzes liegt vor	#89
	7.1	Referente	enentwurf zum CSRD-Umsetzungsgesetzes	#90
	7.2	Neuerunç Lageberi	g 1: Pflicht zur Integration des Nachhaltigkeitsberichts in den cht	#91
	7.3	Neuerung	g 2: Separater Prüfungsbericht und Prüfungsvermerk	#92
		7.3.1	Gesonderter Bericht über die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts	#92
		7.3.2	Separater Prüfungsvermerk	#93



				Seite	
	7.4	Neuerung fen?	g 3: Welche Berufsgruppe darf die Nachhaltigkeitsberichte prü-	#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	`	g 4: Berufsständische Anforderungen an den Prüfer der Nach- sberichterstattung	#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 gesetz	g 5: Bürokratieabbau greift beim Lieferkettensorgfaltspflichten-	#97	
	7.7	AUDfIT®-R	Rechtsvorschriften zu diesem Thema	#98	
ТНЕМЕ	NBEREICH	IV: NEUE	S UND AKTUELLES PRÜFER-KNOW-HOW ZUR PRÜFUNG	#99	
8.	Die Vord gung de		ndnisgewinnung über das IKS unter besonderer Berücksichti-	#100	
	8.1	Vorangestellte Fragestellung: Warum ist die IKS-IT-Prüfung bei Anwendung der neuen GoA so bedeutend?			
		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: V schäftsm	erständnisgewinnung des IT-Einsatzes(!) im Rahmen des Geodells	#107	
	8.3	Mindestu	mfang 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	



Seite

#110

8.3.3

#124

#126

		8.3.4	Prufungshandlungen zur Versfandnisgewinnung	#110
	8.4	Ergebnis	/ Zwischenfazit	#110
	8.5	AUDfIT®-P	Prüferhilfen zu diesem Thema	#111
9.	Umfang	der Verstö	ändnisgewinnung mit Bezug auf die einzelnen Komponenten	#112
	9.1	Unterschi	edliche 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	Kompone	ente 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	Kompone	ente 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	Kompone	ente 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	Kompone nehmen	ente Nr. 4: Informationssystem und Kommunikation beim Unter-	#122
		9.5.1	Was beinhaltet die Komponente "Information und Kommuni- kation"?	#122
		9.5.2	Verstehen und Beurteilen des Informationssystems und Kommunikation	#123

Was bedeutet es konkret "ein Verständnis zu erlangen"?



vanten IT-Umgebung

Verständnisgewinnung von der im Informationssystem rele-

Konkrete To-Do's des Abschlussprüfers (Prüfungshandlungen)

Stand: 15.03.2024

9.5.3

9.5.4

				Seite
		9.5.5	Erhalt von Erstinformationen anhand eines Fragebogens	#127
		9.5.6	Der für die Aufstellung relevante Kommunikationsprozess	#127
	9.6	AUDfIT®-P	Prüferhilfen zu diesem Thema	#129
10.	"Verstä	ndnisgewii	nnung über die Kontrollaktivitäten" beim Unternehmen	#130
	10.1	Der Fokus	s liegt auf den Kontrollen der Informationsverarbeitung	#132
	10.2	Ziele der	Verständnisgewinnung	#132
	10.3	Verstehe	n und Beurteilen von Kontrollaktivitäten	#133
	10.4	Die Kontr	ollaktivitäten 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	Kontrollm	nängel innerhalb des IKS	#138
THEM	ENBEREICH	V: PRAK	TIKERWISSEN RECHNUNGSLEGUNG	#139
11.	Anhang	in der Pra	ıxis: Angaben zu Pensionsrückstellungen	#140
	11.1	Anhango	angabepflichten 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	Gesetzlic	he 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



				Seite
	11.3	Die einze	elnen 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 Prüfu	ng 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®-P	Prüferhilfen zu diesem Thema	#158
	11.6	AUDfIT®-R	Rechtsvorschriften zu diesem Thema	#158
12.	Immobi		r Rechnungslegung: Neue Verlautbarungen (IDW RS IFA 1 und	#159
	12.1	Teil 1: Ab IFA 1)	ogrenzung Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten (IDW RS	#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: Aus IFA 3)	sweis von Immobilien im Anlage- bzw. Umlaufvermögen (IDW RS	#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



				Seite
		12.2.7	Sonderfall: "Möglicher Abschreibungsbedarf bei "Kostenexplosion"	#176
		12.2.8	Sanierung/Modernisierung	#176
		12.2.9	Veräußerung von Immobilien	#178
13.	Achten	Sie auf de	en korrekten Wortlaut im Bestätigungsvermerk	#180
	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	#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 Wirtschafts- prüfern 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		esorgnis, falls versehentlich der "neue" Bestätigungsvermerk befrüh" verwendet wurde	#185
	13.4	AUDfIT®-I	Prüferhilfen zu diesem Thema	#185
14.	Aktuelle	es zur Rec	hnungslegung und Prüfung – kurz notiert	#186
	14.1	Teil 1: An	nhebung 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: Str IDW	ukturänderung bei der Gliederung der Verlautbarungen des	#192
		14.2.1	Neue Einteilung der Verlautbarungen des IDW	#192
		14.2.2	IDW BewH	#193



THEMENBEREICH I: FACHLICH ANSPRUCHSVOLLES WISSEN ZUR

RECHNUNGSLEGUNG UND PRÜFUNG

THEMENBEREICH II: NEUES ZU DEN BERUFSPFLICHTEN IN DER WP-PRAXIS

(WPO, BS WP/vBP, GwG, ...)

THEMENBEREICH III: CSRD/ESG – GRUNDLAGEN ZUM

NACHHALTIGKEITSMANAGEMENT

Die **Themen** sind Gegenstand unserer Fortbildungsreihe

"UpdateWirtschaftsprüfung 1 2024 classic"

und in den Seminarunterlagen der Fortbildungsreihe

"UpdateWirtschaftsprüfung 1 2024 light"

nicht enthalten.

- 1. Nachtragsprüfung gemäß § 316 Abs. 3 HGB
- 2. Die zehn wichtigsten Fakten zum neuen Ertragsteuerinformationsbericht
- 3. Themenreihe: Umgang mit Unternehmen in wirtschaftlicher Schieflage (Teil 1)
- 4. BBF Bekämpfung der Finanzkriminalität
- 5. Der praktische Fall zur Geldwäscheprävention: Spannender neuer Prüfungsauftrag mit anschließender Enttäuschung
- 6. ESG im Mittelstand: Koordination, Projektstart und Aktivitäten-Maßnahmen-Plan
- 7. Topaktuell: Entwurf des CSRD-Umsetzungsgesetzes liegt vor



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

 ∞

NEUES UND AKTUELLES PRÜFER-KNOW-HOW ZUR PRÜFUNG

Seite #100

THEMA 8:

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



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

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

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

8.1.1 Ausgangssituation: Vorhandener Input im Internehmen

Prüfungspflichtige Unternehmen verfügen über

- unüberschaubare
- (un-)strukturierte
- umfangreiche



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

Datenmengen, die

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

8.1.2 Trend: Buchungen, größere Datenmengen

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

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

in immer kürzeren Zeitabständen notwendig ist, und

Buchungsbelege zunehmend nur noch in digitaler Form verfüabar sind.

Prüfungsurteil zum Jahresabschluss des Unternehmens: Vom 8.1.3 Abschlussprüfer geforderter Output

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

Der Abschlussprüfer befindet sich im Spannungsfeld, dass er

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

konfrontiert wird und zugleich

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

ausgesetzt ist.



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

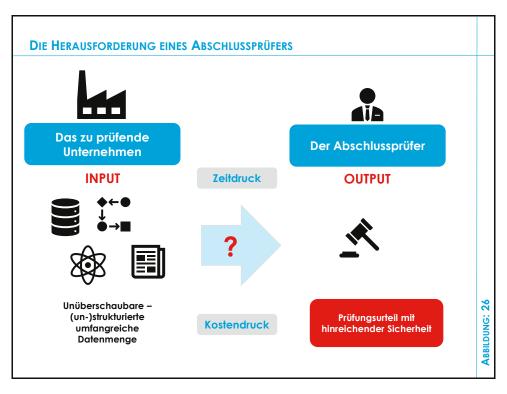


Abbildung 26: Die Herausforderungen eines Abschlussprüfers

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

Grundsätzlich gibt es zwei Extrempositionen:

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



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

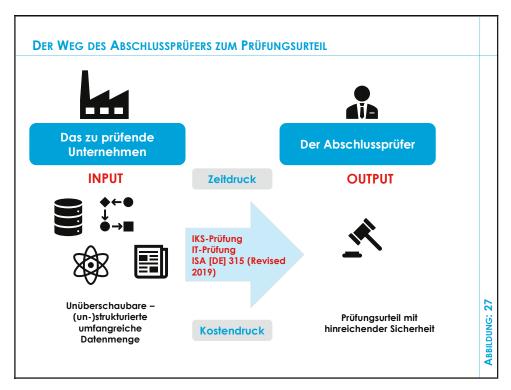


Abbildung 27: Der Weg des Abschlussprüfers zum Prüfungsurteil

Der Abschlussprüfer benötigt Antworten auf folgende übergeordnete, weitreichende Fragestellungen:

Übergeordnete zentrale Fragestellungen des Abschlussprüfers:

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

Mögliche Erkenntnisse des Abschlussprüfers:

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

Es liegen bedeutsame Kontrollmängel bei relevanten Kontrollen vor.

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

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

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





S. #228

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

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

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

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

onsverarbeitungsprozesse (nur re-

levante Systeme und Prozesse)"33

- zahlreiche Anwendungshinweise und
- Hilfsmaterialien

Unterstützung"32

Unternehmens und dessen

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

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

In jedem Unternehmen werden Systeme von Regelungen und Maßnahmen

gestaltet

Stand: 15.03.2024

- eingerichtet und
- aufrechterhalten.

mit denen den vom Unternehmensmanagement identifizierten Geschäftsrisiken begegnet werden soll.

Diese Kontrollsysteme dienen der Sicherstellung von

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

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

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

- Erfassung,
- Verarbeitung und

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



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

 Speicherung der rechnungslegungsrelevanten Daten.

Beispiele:

- Forderungsmanagement und Mahnwesen
- zentrale Arbeitserfassung
- Freigabevorgänge für Einkaufsprozesse

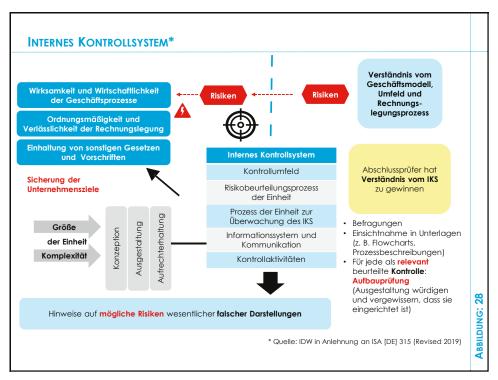


Abbildung 28: Internes Kontrollsystem

8.1.6 Der Abschlussprüfer kann vom unternehmensindividuellen Kontrollsystem profitieren

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

Bestehen im Unternehmen Kontrollmaßnahmen,

- die verhindern, dass bei der Verarbeitung von pr
 üfungsrelevanten Daten Fehler auftreten oder unentdeckt bleiben,
- so ist es f

 ür den Abschlusspr

 üfer von Vorteil,
- wenn er deren Vorhandensein und Funktionsweise kennt.



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

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

- das Geschäftsmodell.
- die Organisations- und Eigentümerstruktur

verstehen.

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

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

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

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

Stand: 15.03.2024

vorgelagert eine Komplexitätsbeurteilung der IT-Umgebung vorzunehmen.

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

AUDfIT®-Prüferhilfe 8/3:

"Zusammenwirken von IKS-Prüfung und IT-Prüfung"

8.3 Mindestumfang des Verständnisses vom IKS (Pflicht)

8.3.1 Die fünf Komponenten des IKS

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

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

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





S. #230

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

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

5. Kontrollaktivitäten

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

Abbildung 29: Beispiele zu den IKS-Komponenten

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

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

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

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

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

Stellt der Abschlussprüfer im Rahmen seiner Verständnisgewinnung fest,

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

nicht angemessen sind,



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

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

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

darstellen.37

Hinweis:

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

Das Verständnis

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



³⁷ Vgl. IDW PS 475, Tz. A5-A7

³⁸ Vgl. IDW PS 475, Tz. 13

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

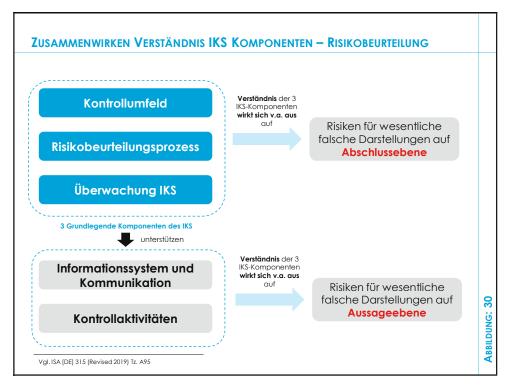


Abbildung 30: Zusammenwirken IKS-Komponenten – Risikobeurteilung

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

8.3.4 Prüfungshandlungen zur Verständnisgewinnung

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

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

8.4 Ergebnis / Zwischenfazit

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

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



siehe Anlagenband

S. #228

S. #229

S. #230

S. #231

S. #233

8.5 AUDfIT®-Prüferhilfen zu diesem Thema

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



Neues und Aktuelles Prüfer-Know-how ZUR PRÜFUNG

Seite #112

THEMA 9:

Umfang der Verständnisgewinnung mit Bezug auf die einzelnen Komponenten



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

9. Umfang der Verständnisgewinnung mit Bezug auf die einzelnen Komponenten

			Seite		
9.1	Unterschiedliche Intensität bei der Prüfung der fünf Komponenten				
	9.1.1	Komponenten 1-4: Zusammenfassende Betrachtung möglich	#114		
	9.1.2	Komponente 5: Einzelbetrachtung erforderlich	#114		
9.2	Komponente Nr. 1: Kontrollumfeld des Unternehmens				
	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 Un- ternehmens				
	9.3.1	Was ist ein "Risikobeurteilungsprozess"?	#118		
	9.3.2	Verstehen und Beurteilen des Risikobeurteilungs- prozesses	#118		
	9.3.3	Impulse für den Risikobeurteilungsprozess aus anderen Standards	#120		
9.4 Kompone Unterneh		onente Nr. 3: Prozess zur Überwachung des IKS des nehmens	#120		
	9.4.1	Verstehen und Beurteilen des Prozesses zur Überwachung des IKS	#121		
	9.4.2	Impulse für den Prozess zur Überwachung des IKS aus anderen Standards	#121		
9.5	Komponente Nr. 4: Informationssystem und Kommunikation beim Unternehmen				
	9.5.1	Was beinhaltet die Komponente "Information und Kommunikation"?	#122		
	9.5.2	Verstehen und Beurteilen des Informationssystems und Kommunikation	#123		
	9.5.3	Verständnisgewinnung von der im Informationssystem relevanten IT-Umgebung	#124		



			Seite
	9.5.4	Konkrete To-Do's des Abschlussprüfers (Prüfungshandlungen)	#126
	9.5.5	Erhalt von Erstinformationen anhand eines Frage- bogens	#127
	9.5.6	Der für die Aufstellung relevante Kommunikations- prozess	#127
9.6	AUDfl1	®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#129

Unterschiedliche Intensität bei der Prüfung der fünf 9.1 Komponenten

Für jede der fünf IKS-Komponenten

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

hat der Abschlussprüfer

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

9.1.1 Komponenten 1-4: Zusammenfassende Betrachtung möglich

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

9.1.2 Komponente 5: Einzelbetrachtung erforderlich

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

Es ist zu beurteilen, ob

- die Kontrolle wirksam ausgestaltet und
- implementiert

ist.40

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,

Stand: 15.03.2024

Maßnahmen

eingeführt und angewendet werden.

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

- Grundeinstellungen,
- Problembewusstsein,
- Verhalten

bezüglich des internen Kontrollsystems.

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

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



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

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

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

9.2.2 Verstehen und Beurteilen des Kontrollumfeldes

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



Abbildung 32: Verständnisgewinnung "Kontrollumfeld"

9.2.3 Berücksichtigung der IT im Bereich "Kontrollumfeld"

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

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

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



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

9.2.4 Zentrale vorgelagerte Fragestellungen zur IT

Dabei können folgende Betrachtungen vom Prüfer vorgenommen werden:42

9.2.4.1 Überwachung der IT

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

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

9.2.4.2 Organisation der IT

Stand: 15.03.2024

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

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

9.2.5 Mögliche Prüfungshandlungen

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

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

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

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





S. #235

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

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

9.3.1 Was ist ein "Risikobeurteilungsprozess"?

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

"Geschäftsrisiko – Ein Risiko,

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

die sich nachteilig auswirken könnten auf die Fähigkeit einer Einheit.

ihre Ziele zu erreichen und ihre Strategien umzusetzen,

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

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

- **Identifikation** und
- Analyse und

Stand: 15.03.2024

- Bewertung und
- Behandlung

relevanter Risiken.

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

9.3.2 Verstehen und Beurteilen des Risikobeurteilungsprozesses

Der Abschlussprüfer hat ein Verständnis dafür zu entwickeln,

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

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



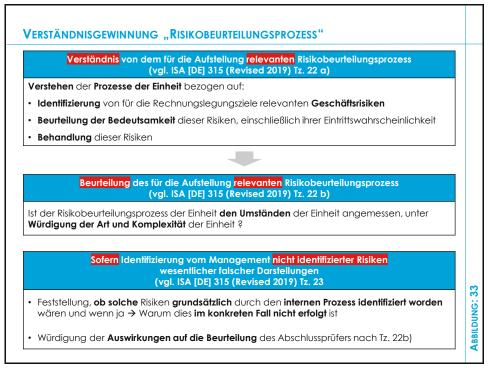


Abbildung 33: Verständnisgewinnung "Risikobeurteilungsprozess"

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

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

Hinweis:

Stand: 15.03.2024

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

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

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



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

9.3.3 Impulse für den Risikobeurteilungsprozess aus anderen Standards

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

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

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

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

Dieser Aspekt des IKS betrifft den Prozess, der

- das Vorhandensein und
- die Funktionsfähigkeit

der einzelnen Komponenten des IKS sicherstellen soll.

Das Verstehen,

Stand: 15.03.2024

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

unterstützt die Verständnisgewinnung darüber,

 ob die anderen Komponenten des IKS vorhanden sind und funktionieren.

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





S. #238

⁴⁸ Vgl. ISA [DE] 240, Tz. 18 (b)

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

9.4.1 Verstehen und Beurteilen des Prozesses zur Überwachung des IKS



Abbildung 34: Verständnisgewinnung "Überwachung des IKS"

Hinweis:

Stand: 15.03.2024

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

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

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

Im Rahmen der Verständnisgewinnung ist es beispielsweise notwendig,

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



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

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

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

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

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

9.5 Komponente Nr. 4: Informationssystem und Kommunikation beim Unternehmen

9.5.1 Was beinhaltet die Komponente "Information und Kommunikation"?

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

- für Entscheidungen im unternehmerischen Alltag
- erforderlichen Informationen
- rechtzeitig

Stand: 15.03.2024

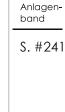
- in **geeigneter** Form
- einzuholen.
- aufzubereiten und
- an zuständige Stellen im Unternehmen weiterzuleiten. 52

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

- sowohl aus internen
- als auch externen Quellen

erfassen und weiterverarbeiten.

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





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

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

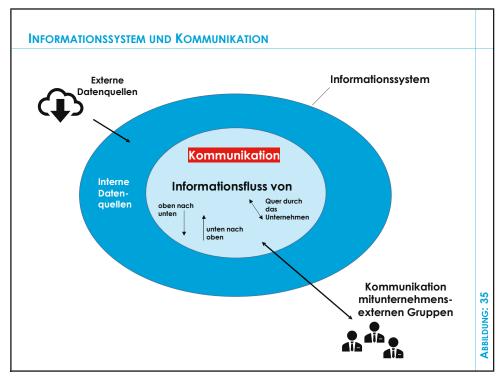


Abbildung 35: Informationssystem und Kommunikation

9.5.2 Verstehen und Beurteilen des Informationssystems und Kommunikation

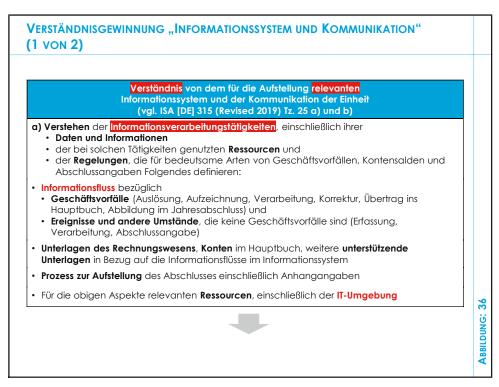


Abbildung 36: Verständnisgewinnung "Informationssystem und Kommunikation"





Abbildung 37: Beurteilung des Informationssystems und Kommunikation

9.5.3 Verständnisgewinnung von der im Informationssystem relevanten IT-Umgebung

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

- die Transaktionsflüsse und
- die Verarbeitung von Informationen im Informationssystem

relevant sind.

Stand: 15.03.2024

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

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

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

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



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

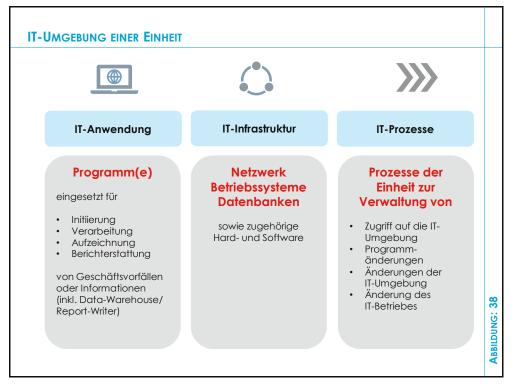


Abbildung 38: IT-Umgebung einer Einheit

9.5.3.1 IT-Anwendungen

Stand: 15.03.2024

Programm/e, die für die

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

eingesetzt werden – zum Beispiel:

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

9.5.3.2 IT-Infrastruktur

Die Infrastruktur besteht aus dem

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



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

9.5.3.3 IT-Prozesse

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

9.5.3.4 IT-Personal

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

AUDfIT®-Prüferhilfe 9/4:

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

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

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

Dabei muss der Prüfer insbesondere nachvollziehen können. wie

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

in den verschiedenen Systemen

ausgelöst,

Stand: 15.03.2024

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

werden.



S. #243



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

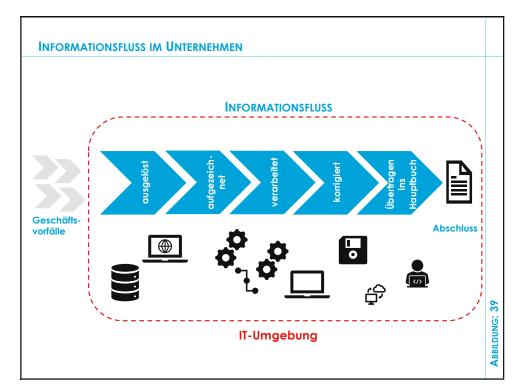


Abbildung 39: Informationsfluss im Unternehmen

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

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

9.5.5 Erhalt von Erstinformationen anhand eines Fragebogens

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

9.5.6 Der für die Aufstellung relevante Kommunikationsprozess

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

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

kommuniziert werden.



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

Hinweis:

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

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

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

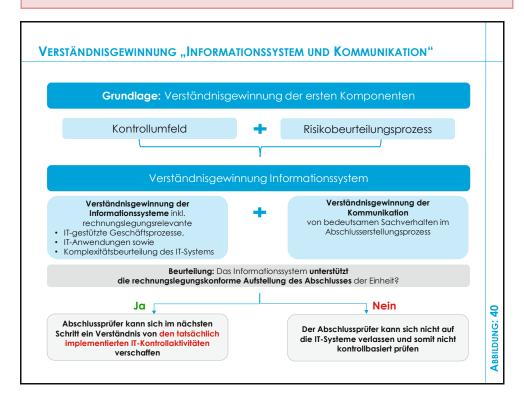


Abbildung 40: Verständnisgewinnung "Informationssystem und Kommunikation"

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



siehe Anlagenband

S. #235

S. #238

S. #241

S. #243

S. #245

9.6 AUDfIT®-Prüferhilfen zu diesem Thema

AUDfIT®-Prüferhilfe 9/1:

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

AUDfIT®-Prüferhilfe 9/2:

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

AUDfIT®-Prüferhilfe 9/3:

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

AUDfIT®-Prüferhilfe 9/4:

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

AUDfIT®-Prüferhilfe 9/5:

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



10 "Verständnisgewinnung über die Kontrollaktivitäten" beim Unternehmen

Seite #130

THEMA 10:

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



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

10. "Verständnisgewinnung über die Kontrollaktivitäten" beim Unternehmen

			Seite
10.1	Der Fok beitung	cus liegt auf den Kontrollen der Informationsverar-	#132
10.2	Ziele de	er Verständnisgewinnung	#132
10.3	Versteh	en und Beurteilen von Kontrollaktivitäten	#133
10.4	Die Kon	trollaktivitäten 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 Abschlussprü- fer prüfen möchte, um weitere aussagebezoge- ne Prüfungshandlungen	#136
	10.4.6	Kontrollen nach dem Ermessen des Prüfers	#136
	10.4.7	Beurteilung der Ausgestaltung und Implementie- rung	#136
	10.4.8	Mindestumfang der zu prüfenden Kontrollaktivitäten (Skalierungsmöglichkeiten)	#137
	10.4.9	Obligatorisch: Aufbau und Implementierung der Kontrolle zu den Journalbuchungen	#137
10.5	Kontroll	mängel innerhalb des IKS	#138

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

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

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



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

10.1 Der Fokus liegt auf den Kontrollen der Informationsverarbeitung

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

"Kontrollen der Informationsverarbeitung =

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

Hinweis:

Stand: 15.03.2024

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

- Geschäftsvorfällen
- Kontensalden und
- Abschlussangaben

zu identifizieren und zu beurteilen.57

10.2 Ziele der Verständnisgewinnung

Ziel der Verständnisgewinnung über diese Kontrollaktivitäten ist u. a.

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

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



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

10.3 Verstehen und Beurteilen von Kontrollaktivitäten

VERSTÄNDNISGEWINNUNG "KONTROLLAKTIVITÄTEN"

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

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

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

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

Abbildung 41: Verständnisgewinnung "Kontrollaktivitäten"

BEURTEILUNGUNG "KONTROLLAKTIVITÄTEN"



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

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

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

CV - OWIGH

Abbildung 42: Beurteilung "Kontrollaktivitäten"



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

10.4.1 Definition

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

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

10.4.2 Praktische Beispiele

Beispiele für (automatisierte oder manuelle) Kontrollaktivitäten sind:

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

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

Hinweis:

Stand: 15.03.2024

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

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

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



THEMENBEREICH IV: NEUES UND AKTUELLES PRÜFER-KNOW-HOW

ZUR PRÜFUNG

10.4.3 Bedeutsame Risiken

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

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

10.4.4 Journalbuchungen

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

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

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

Praxisbeispiele für Kontrollaktivitäten über Journalbuchungen:60

Hinweis:

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

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



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

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

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

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

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

10.4.6 Kontrollen nach dem Ermessen des Prüfers

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

Zum Beispiel:62

Stand: 15.03.2024

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

10.4.7 Beurteilung der Ausgestaltung und Implementierung

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

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

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

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



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

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

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

Hinweis:

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

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

10.4.8 Mindestumfang der zu prüfenden Kontrollaktivitäten (Skalierungsmöglichkeiten)

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

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

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

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

10.4.9 Obligatorisch: Aufbau und Implementierung der Kontrolle zu den Journalbuchungen

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

Hinweis:

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

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



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

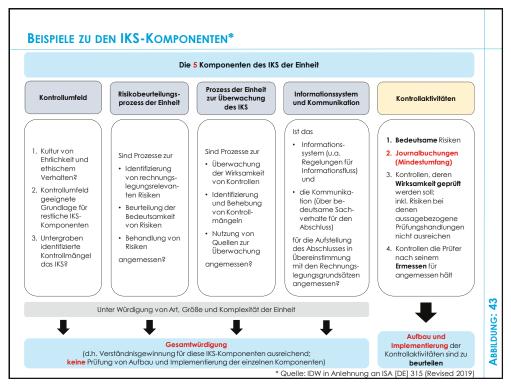


Abbildung 43: Mindestumfang der zu prüfenden IKS-Komponenten

10.5 Kontrollmängel innerhalb des IKS

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

Hinweis:

Stand: 15.03.2024

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

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





Seite #140

THEMA 11: Anhang in der Praxis: Angaben zu Pensionsrückstellungen



11. Anhang in der Praxis: Angaben zu Pensionsrückstellungen

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



11.1 Anhangangabepflichten dürfen nicht unterschätzt werden

11.1.1 Sinn und Zweck der Angaben im Anhang

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

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

Aufgabe des Anhangs sind unter anderem⁶⁴

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

b) Entlastung von Bilanz und GuV

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

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

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



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

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

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

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

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

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

Abbildung 44: Fehlerbehaftete Anhangangaben im Zusammenhang mit Altersversorgungspflichten

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

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



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

11.2 Gesetzliche Grundlagen

11.2.1 Inhalt von "Pensionsrückstellungen"

Als "Pensionsrückstellungen" werden

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

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

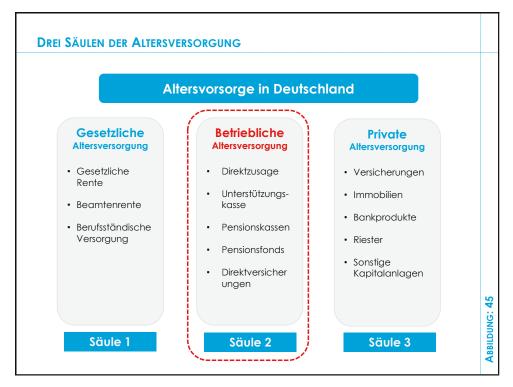


Abbildung 45: Drei Säulen der Altersversorgung

Altersversorgungsverpflichtungen⁶⁸ sind solche,

- die auf der Grundlage einer T\u00e4tigkeit eines Arbeitnehmers f\u00fcr ein Unternehmen
- infolge einer zugesagten Leistung durch den Arbeitgeber
- für Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgung

entstehen (vgl. § 1 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 i. V. m. § 17 Abs. 1 S. 2 BetrAVG).⁶⁹



⁶⁷ Vgl. IDW Positionspapier vom 18.09.2023

 $^{^{68}}$ Beachte: Altersversorgungsverpflichtung = Pensionsverpflichtung

⁶⁹ Vgl. IDW RS HFA 30 n.F., Tz 6 u. 7

Der bilanzielle Wert einer **Pensionsrückstellung** ist der nach den Vorgaben des § 253 HGB ermittelte und anschließend

- abgezinste Betrag,
- der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung
- vom Unternehmen zur Erfüllung der künftigen Pensionszahlungen
- und ähnlichen Versorgungsleistungen
- wahrscheinlich

notwendig sein wird.

Ergänzend zu beachten ist dabei, dass für Vermögensgegenstände, die

- ausschließlich der Erfüllung der Pensionsverpflichtung gewidmet und
- dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind,

ein Verrechnungsgebot nach § 246 Abs. 2 HGB besteht.⁷⁰

11.2.2 Regelungen zu den Anhangangaben im Zusammenhang mit den Pensionsrückstellungen im HGB

Gesetzlich vorgeschriebene Angabe- und Informationsanforderungen bzgl. der im Jahresabschluss abzubildenden Altersversorgungsverpflichtungen sind **primär** in

- § 253 Abs. 6 HGB
- §§ 285 Nr. 24 und Nr. 25 HGB

enthalten.

Stand: 15.03.2024

Diese gesetzlichen Einzelvorschriften sind im Folgenden zur Veranschaulichung z. T. im Wortlaut wiedergegeben, bevor diese in einem weiteren Abschnitt detailliert besprochen werden:

 $^{^{70}}$ Vgl. Beck'scher Bilanzkommentar 18. Auflage 2018, § 249 HGB, Tz. 151



Stand: 15.03.2024

WICHTIGE GESETZLICHE NORMEN

§ 253 Abs. 6 HGB

"Im Falle von Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen ist der **Unterschiedsbetrag** zwischen dem Ansatz der Rückstellungen nach Maßgabe des entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatzes aus den **vergangenen zehn Geschäftsjahren** und dem Ansatz der Rückstellungen nach Maßgabe des entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatzes aus den **vergangenen sieben Geschäftsjahren** in jedem Geschäftsjahr zu ermitteln. **Gewinne dürfen nur ausgeschüttet werden**, wenn die nach der Ausschüttung verbleibenden frei verfügbaren Rücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags mindestens dem Unterschiedsbetrag nach Satz 1 entsprechen. Der **Unterschiedsbetrag** nach Satz 1 ist in jedem Geschäftsjahr im Anhang oder unter der Bilanz darzustellen."

§ 285 Nr. 24 und Nr. 25 HGB

"Ferner sind im **Anhang** anzugeben:

- 24. zu den Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen das angewandte versicherungsmathematische Berechnungsverfahren sowie die grundlegenden Annahmen der Berechnung, wie Zinssatz, erwartete Lohn- und Gehaltssteigerungen und zugrunde gelegte Sterbetafeln;
- 25. im Fall der Verrechnung von Vermögensgegenständen und Schulden nach § 246 Abs. 2 Satz 2 die Anschaffungskosten und der belzulegende Zeitwert der verrechneten Vermögensgegenstände, der Erfüllungsbetrag der verrechneten Schulden sowie die verrechneten Aufwendungen und Erträge; Nr. 20 Buchstabe a ist entsprechend anzuwenden."

Abbildung 46: Wichtige gesetzliche Normen

11.2.3 Zielsetzungen des Gesetzgebers

- Die Angaben zu den "Pensionsrückstellungen" dienen der Verbesserung der Vermittlung eines zutreffenden Einblicks in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (=wirtschaftliche Lage) des berichtenden Unternehmens.⁷¹
- Hierzu enthält der Anhang auch Informationen, die u. a. hilfreich sind, um die Beständigkeit der betrieblichen Ergebnisse einzuschätzen.⁷²
- In diesem Zusammenhang trägt der Anhang z. B. dazu bei, periodenfremde und außergewöhnliche Aufwendungen und Erträge im Zusammenhang mit Pensionsrückstellungen transparent zu machen.

11.2.4 Vorjahresangaben im Anhang

Die Anhangangaben zu den wesentlichen Angaben sind nur für das zu prüfende Geschäftsjahr anzugeben.

Vorjahreszahlen zu den Einzelangaben der Pensionsrückstellungen müssen nicht angeben werden.

Eine **freiwillige** Angabe ist im Einzelfalle zu erwägen.⁷³

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



 $^{^{71}}$ Vgl. Philipps, Holger, In: BBK Nr. 21/ 2021, S. 1021

⁷² Vgl. Ebd. S. 1021f.

11.3 Die einzelnen gesetzlichen Anhangangaben zu Pensionsrückstellungen

11.3.1 Angaben zur Bewertung von Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen (§ 285 Nr. 24 HGB)

11.3.1.1 Erläuterung der angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

Gemäß § 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB besteht ganz allgemein für Kapitalgesellschaften und (haftungsbeschränkte) Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a Abs. 1 HGB die Verpflichtung zur Erläuterung der angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden.

Diese allgemein geforderten Erläuterungen werden für Pensionsrückstellungen durch § 284 Nr. 24 HGB konkretisiert, indem anzugeben ist: 74

- Das angewandte versicherungsmathematische Berechnungsverfahren
- 2. Die grundlegenden Annahmen der Berechnung wie
 - a. Zinssatz,
 - b. erwartete Lohn-, Gehalts- und Rentendynamik sowie
 - c. zugrunde gelegte biometrische Annahmen.

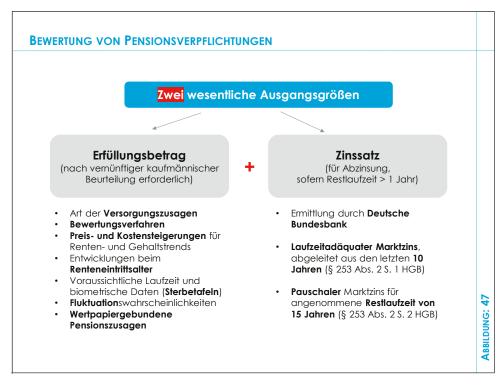


Abbildung 47: Bewertungsparameter für Pensionsrückstellungen



 $^{^{74}}$ Vgl. IDW RS HFA 30 n.F., Tz. 89 $\,$

11.3.1.2 Versicherungsmathematische Berechnungsverfahren

Für die Ermittlung des Erfüllungsbetrages der Pensionsverpflichtungen (Bilanzposten: Rückstellungen für Pensionen) können verschiedene versicherungsmathematische Berechnungsverfahren angewandt werden.

Anzugeben ist daher das **spezifisch angewandte versicherungsmathematische Berechnungsverfahren**, welches den GoB entsprechen muss und das zugleich die Vorgehensweise zwecks Ermittlung des Erfüllungsbetrages für Pensionsverpflichtungen i. S. d. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB festlegt.⁷⁵

Zu den gängigen Verfahren gehören:

- 1. Barwertverfahren
- 2. (ggf. modifiziertes) Teilwertverfahren
- Anwartschaftsbarwertverfahren (Projected-Unit-Credit-Methode (PUCM)

Eine Begründung der Wahl der angewandten Bewertungsmethodik ist nicht erforderlich.

11.3.1.3 Angabe der grundlegenden Annahmen für die Rückstellungsberechnung: **Zinssatz**

Zu den angabepflichtigen Annahmen gehört u. a. die **Angabe der Höhe** des für die Abzinsung zugrunde gelegten Zinssatzes.

Darüber hinaus ist anzugeben:

- 1. Die **Methodik zur Ermittlung** des Zinssatzes
- Die Wahl der Inanspruchnahme der Alternativen zur Ermittlung des Zinssatzes § 253 Abs. 2 S. 2 HGB (= Vereinfachungsregel);

Abzinsung der Pensionsrückstellung mit einem Marktzinssatz, ermittelt auf der Grundlage

- entweder der individuellen durchschnittlichen Restlaufzeit der Verpflichtung (§ 253 Abs. 2 S. 1 HBG) oder
- pauschal mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz, der sich bei einer unterstellten 15-jährigen Laufzeit ergibt (§ 285 Abs. 2 S. 2 HGB).

Kommt es zur Anwendung **unterschiedlicher Zinssätze**, **wird** die **Nennung einer Bandbreite** der verwendeten Rechnungszinssätze für ausreichend erachtet.⁷⁶



 $^{^{75}}$ Vgl. IDW RS HFA 30 n.F., Tz 69 u. Tz 89; Vgl. Beck`scher, 13. Aufl. 2022, § 285 HGB, Tz. 734 $\,$

⁷⁶ Vgl. IDW IDW HFA 30 n.F., Tz. 89

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

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

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

bei den Berechnungen einbezogen wurden.⁷⁷

11.3.1.5 Angabe der grundlegenden Annahmen für die Rückstellungsberechnung: Biometrische Annahmen

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

Hinweis:

Stand: 15.03.2024

Ausreichend ist es, die gebräuchlichen Grundlagen (z. B. "**Heubeck RT 2018 G**") zu nennen.⁷⁹

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

Gemäß § 246 Abs. 2 S. 2 HGB können

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

verrechnet werden.

Die verrechneten Pensionsrückstelllungen werden daraufhin **nicht mehr in der Bilanz** unter dieser Postenbezeichnung ausgewiesen (**Bilanzverkürzung**).⁸⁰

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



 $^{^{77}}$ Vgl. Beck'scher, 13. Aufl. 2022, Grottel, \S 285 HGB, Rn. 736

⁷⁸ Vgl. IDW RS HFA 30 n.F., Tz. 89

 $^{^{79}}$ Vgl. WPH 18. Aufl. 2023, Kap. 8, Tz. 1209

Gleichwohl ist über die Pensionsrückstellungen nach § 285 Nr. 25 HGB – wie im Falle der Nicht-Verrechnung mit Deckungsvermögen – im Anhang zu berichten.⁸¹

11.3.3 Angabe Unterschiedsbetrag aus Anpassung Zinssatz nach § 253 Abs. 6 HGB

11.3.3.1 Verlängerung Zeitraum für Durchschnittsbildung

Im Rahmen der Einführung des BilMoG 2010 wurde die Bewertung der Pensionsrückstellung im HGB grundlegend geändert.

Nach BilMoG wurde die Bewertung mit einem marktnahen Zinssatz gefordert. Der Abzinsungssatz wird von der Deutschen Bundesbank monatlich ermittelt und im Internet veröffentlicht.

Sofern nicht die pauschale Abzinsungsmethode gewählt wird, hat

- die Abzinsung gemäß § 253 Abs. 2 HGB
- mit dem der Restlaufzeit der Verpflichtung entsprechenden
- durchschnittlichen Marktzinssatz
- der vergangenen 7 Jahre zu erfolgen.

Im Jahr 2016 wurde dann aufgrund der anhaltenden Niedrigzinsphase das Gesetz geändert und die

- Verpflichtung (kein Wahlrecht!)
- zur Anwendung eines Zinssatzes
- auf der Basis des Durchschnitts der vergangenen 10 Jahre geschaffen.

11.3.3.2 Angabe Unterschiedsbetrag aus neuem Zinszeitraum im Anhang

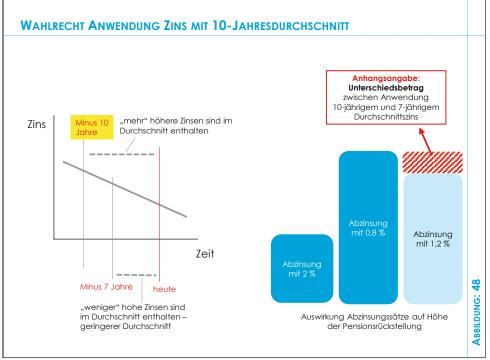
Bei Pensionsrückstellungen ist zu jedem Abschlussstichtag der **Unterschiedsbetrag** des Ansatzes zwischen der Anwendung eines

- 10-jährigen Durchschnittszinssatzes (ab 01.01.2017 zwingend) und einer
- 7-jährigen Durchschnittsverzinsung (bis 31.12.2016 zwingend)

zu ermitteln (vgl. § 253 Abs. 6 S 1 HGB) und im Anhang bzw. unter der Bilanz anzugeben (vgl. § 253 Abs. 6 S. 3 HGB).

⁸¹ Vgl. Beck`scher ,13.Aufl. 2022, Grottel, § 285 HGB Nr. 24, Rn. 730





PRAKTIKERWISSEN RECHNUNGSLEGUNG

Abbildung 48: Anwendung Zins mit 10 Jahresdurchschnitt

Hinweis:

Stand: 15.03.2024

THEMENBEREICH V:

Trotz der aktuell steigenden Zinsen werden sich diese aufgrund des 10-Jahresbetrachtungszeitraums erst zukünftig wesentlich in einer Reduzierung der Pensionsrückstellung auswirken.

Gegenläufig wirkt sich die aktuell hohe Inflation bei der Bemessung der zukünftigen Gehalts- und Rententrends im Rahmen der Rückstellungsbewertung aus.

Aus diesem Grund gibt es aktuell Bestrebungen, das HGB wieder zu ändern und

- entweder wieder den 7-Jahres-Durschnittszeitraum oder
- einen fixen, einheitlichen Zinssatz vorzugeben.82

Bitte beobachten Sie die Rechtsentwicklung.

- AUDfIT®-Rechtsvorschrift 11/1:
 - "Abzinsungssätze 7-Jahresdurchschnitt"
- AUDfIT®- Rechtsvorschrift 11/2:
 - "Abzinsungssätze 10-Jahresdurchschnitt"

⁸² Vgl. Schreiben des IDW an das Bundesministerium der Justiz "Pensionsrückstellungen – Reform der HGB-Abzinsungsvorschriften" vom 06.09.2023, abrufbar auf der Homepage des IDW.





S. #271

S. #276

11.3.3.3 Ausschüttungssperre nach § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB

Gewinne dürfen

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

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

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

Beispieldaten	EUR	Unterschiedsbetrag § 268 Abs. 1 Satz 1	
Frei verfügbare Rücklagen	1.000.000	900. 000 EUR	
Gewinnvortrag	500.000	Maximal mögliche Aus	schüttung
Verlustvortrag	0	Summe frei verfügbarer Eigenkapitalbestand- teile	2.300.00
Jahresüberschuss	800.000	Abzüglich Ausschüttungssperre	900.000
Summe	2.300.000	Max. mögliche Ausschüttung	1.400.000

Abbildung 49: Ausschüttungssperre nach § 268 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.

AUD FIT praxis ortbildung wirtschaftsprüfung

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

- Hinweis auf die Ausschüttungssperre nach § 253 Abs. 6 S.2 HGB: gem. Wortlaut dieser Gesetzesvorschrift müssen bei der Ermittlung der Ausschüttungssperre keine latenten Steuerbeträge mit einbezogen werden.
- Auch ist eine Verrechnung mit anderen ausschüttungsgesperrten Beträgen unzulässig.

11.3.4 Weitere Anhangangaben im Zusammenhang mit Pensionsverpflichtungen

Mit der Bilanzierung von Altersvorsorgeverpflichtungen sind über die oben dargestellten Angaben ggf. weitere Angaben verpflichtend.⁸⁴

Übersicht über 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 K apG & Co. i.S. v. § 264a HGB	Art. 48 Abs. 6 EGHGB	Pflicht zur Angabe Fehlbetrag i.S. Art. 28 Abs. 2 EGHGB besteht für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.1999 beginnen			
Fortführung "alte" Bewertung trotz BilMoG	Art. 67 Abs. 1 S. 4 EGHGB	Bei Anwendung des Beibehaltungswahlrechts in 2010 Angabe des Überdeckungsbetrages			
Fehlbetragsangabe bei Anwendung neuer BilMoG-Regeln	Art. 67 Abs. 2 EGHGB	Fehlbetragsangabe bis zu dessen restloser Auflösung am 31.12.2024			

Abbildung 50: Zusammenfassende Übersicht über weitere Anhangangaben

11.4 Die Prüfung der Anhangangaben

11.4.1 Besonderheiten einer Anhangprüfung

Der Anhang hat als Prüfungsgegenstand die **Besonderheit**, dass

- 1. innerhalb des Anhangs eine **Vielzahl von Zusatzangaben** aufgeführt werden und
- 2. dem Ersteller der alternative Ausweis einzelner Angaben
 - entweder in Bilanz bzw. Gewinn- und Verlustrechnung oder

⁸⁴ Vgl. Beck`scher/Grottel, 13. Auf. 2022, § 285 HGB Rn. 740



o im Anhang

ermöglicht wird.

11.4.2 Drei Fragestellungen für die Prüfung des Anhangs

Aus diesen Besonderheiten resultieren im Wesentlichen drei Fragestellungen, die sich der Prüfer bei der Durchsicht des Anhangs stellen sollte:

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

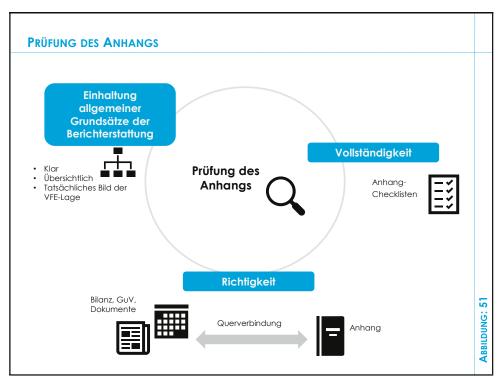


Abbildung 51: Prüfung des Anhangs

11.4.2.1 Einhaltung der allgemeinen Grundsätze der Berichterstattung

Das HGB enthält **keine spezifischen Grundsätze** für die Berichterstattung im Anhang. Maßgebend sind demnach die **allgemeinen Grundsätze**.

Der Anhang muss

- klar und übersichtlich sein und
- zusammen mit Bilanz und GuV ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanzund Ertragslage

vermitteln.



Der Abschlussprüfer hat demnach zu prüfen, ob der Anhang, trotz der grundsätzlich bestehenden **Gestaltungsfreiheit** eine **Strukturierung** aufweist.

Im Wesentlichen wird der Anhang untergliedert in drei Gruppen:85

- 1. Angaben zu einzelnen Posten der Bilanz und GuV
- 2. Angaben zu den **angewandten Bilanzierungs- und Bewer- tungsmethoden**
- 3. **Sonstige** Angaben

11.4.2.2 Prüfung der Vollständigkeit

Bei der Prüfung der Vollständigkeit empfiehlt es sich, in der Praxis "**Anhangchecklisten**" zu verwenden, die einen Leitfaden zu den generell möglichen Anhangangaben darstellen.

11.4.2.3 Prüfung der Richtigkeit

Bei der Prüfung des Anhangs ist es eine Besonderheit, dass **zahlreiche Querverbindungen** zu den Posten der Bilanz und GuV existieren.

Somit ist die Anhangprüfung **keine isolierte Prüfung**, sondern eng verzahnt mit der Prüfung der einzelnen Bilanz und GuV-Positionen.

Im Rahmen der **Prüfung der Pensionsrückstellungen** werden bspw. aus der Durchsicht

- der Unterlagen für den Bilanzposten "Rückstellungen für Pensionen" und
- für den GuV-Posten "Aufwendungen für Altersversorgung"
- gleichzeitig Informationen für die Prüfung der Anhangangaben

gewonnen.

⁸⁵ Vgl. WP-Handbuch 18. Auflage 2023, Abschn. L Tz. 1093



BEISPIEL FÜR QUERVERBINDUNG BILANZ/GUV - ANHANG

THEMENBEREICH V:

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

PRAKTIKERWISSEN RECHNUNGSLEGUNG

Prüfung im Rahmen Bilanz/GuV	Mögliche Informationen für Anhang
Vertragsunterlagen, Pensionszusagen	Arten der Pensionszusagen Zusagen für (ehemalige) Organe Alter der Zusagen (Wahlrecht Altzusagen)
Betriebsvereinbarungen	Gibt es allgemein gültige Pensionsvereinbarungen? Sind alle erfasst?
Versicherungsmathematisches Gutachten	Vollständigkeit der Erfassung aller Zusagen Bewertungsverfahren Bewertungsparameter
Versicherungsverträge mit Rückdeckungsversicherern	Saldierungsfähiges Deckungsvermögen? Umfang der Absicherung von Pensionszusagen
Bestätigungsschreiben der Aktivwerte zum Bilanzstichtag	Wertansätze der Rückdeckungsversicherungen Bei Saldierungsmöglichkeit: dennoch Anhangsangabe
Durchsicht der GuV-Konten "Pensionszahlungen"	Hinweis auf nicht passivierte Pensionszusagen (Altzusagen, mittelbare Zusagen)
Durchsicht der Gehaltsabrechnungen	Hinweis auf nicht passivierte Pensionszusagen (Altzusagen, mittelbare Zusagen)

Abbildung 52: Beispiel Querverbindung Bilanz/GuV und Anhang

Für eine effiziente Prüfung ist es daher von entscheidender Bedeutung, dass auch der Anhang bereits zum Beginn der Prüfung dem Abschlussprüfer vorgelegt wird.

AUDfIT®-Prüferhilfe 11/1:

"Anhang – Besondere Aspekte im Zusammenhang mit Pensionsrückstellungen; Aufstellung / Erstellung des Anhangs für alle nach dem 31.12.2022 beginnende Geschäftsjahre"

AUDfIT®- Prüferhilfe 11/2:

"Anhangangaben zu Pensionsrückstellungen – Praxisbeispiele"

11.4.3 Berücksichtigung der Anhangangaben zu Pensionsrückstellungen im Rahmen der Prüfungsplanung

11.4.3.1 Vollständige Prüfung der Anhangangaben

Die Bilanzierung betrieblicher Altersversorgungsverpflichtungen (und die damit verbundenen Anhangangaben im Jahresabschluss) sind häufig angesichts von deren Höhe und Komplexität ein wesentlicher Prüfungsgegenstand.

Die **Einzelangaben** und **Darstellungen** im Anhang sind – ebenso wie die Zusatzangaben – vollumfänglich prüfungspflichtig.86

⁸⁶ Vgl. Beck`scher Bilanzkommentar, 13. Aufl. 2022, § 317 HGB Rn. 16.





S. #247

S. #252

11.4.3.2 Risikobeurteilung

Die Prüfung von Einzelangaben des Anhangs im Bereich der Angaben zu Pensionsrückstellungen ist grundsätzlich von **hoher Bedeutung**.

Ein **Fehler** im Rahmen der Anhangangaben kann weitreichende **Konsequenzen** nach sich ziehen:

- Für Dritte sind Fehler relativ **leicht erkennbar**⁸⁷
- Fehler im Bereich der Angaben zu den Pensionsrückstellungen sind häufig aufgrund hoher Summen von wesentlicher Natur
- Ein wesentlicher, nicht korrigierter Fehler im Anhang kann zur **Modifikation des Prüfungsurteils** führen.

11.4.3.3 Wesentlichkeit von Anhangangaben

Der IDW PS 250 n.F. regelt auch die **Wesentlichkeit von Anhangangaben.**

Diese **Wesentlichkeit** kann anhand des nachfolgenden **Schau- bildes** beurteilt werden:

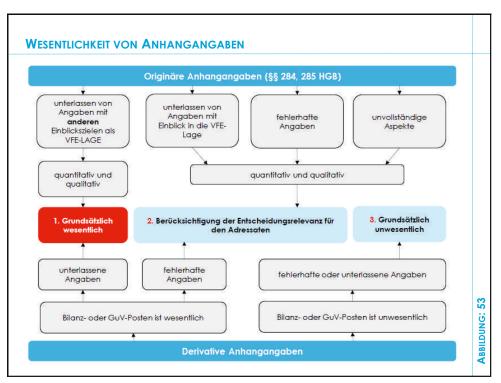


Abbildung 53: Wesentlichkeit von Anhangangaben

Aufgrund des hohen Fehlerrisikos von unvollständigen Angaben im Anhang sollte ein besonderes Augenmerk auf folgende vier Aspekte gelegt werden:⁸⁸

⁸⁷ Vgl. WPK-Beanstandungen bei der Berichtsdurchsicht 2022 (a.a.O.)



THEMENBEREICH V: PRAKTIKERWISSEN RECHNUNGSLEGUNG

- Verrechnungen nach § 246 Abs 2 S. 2 HGB
- Ansatz von Pensionsrückstellungen (vgl. § 285 Nr. 24 HGB)
- Unterschiedsbetrag nach § 253 Abs. 6 HGB
- ausschüttungsgesperrtem Betrag nach § 268 Abs. 8 S. 3 HGB

11.4.3.4 Prüfungshandlungen

Die **Prüfung** der Anhangangaben zu den Pensionsrückstellungen vollzieht sich grundsätzlich in **zwei Schritten**:

- **Schritt 1**: Die Angaben werden zum einen dahingehend geprüft, ob sich diese zutreffend aus
 - o der Bilanz/Gewinn- und Verlustrechnung bzw.
 - aus weiteren Unterlagen des zu pr
 üfenden Unternehmens und/oder eines Aktuars (= Versicherungstechnischer Sachverst
 ändiger, der sog. Pensionsgutachten erstellt)

ableiten lassen.

 Schritt 2: Die Anhangangaben werden zum anderen häufig anhand einer aktuellen Checkliste auf Vollständigkeit geprüft.

11.5 AUDfIT®-Prüferhilfen zu diesem Thema

AUDfIT®-Prüferhilfe 11/1:

"Anhang – Besondere Aspekte im Zusammenhang mit Pensionsrückstellungen; Aufstellung / Erstellung des Anhangs für alle nach dem 31.12.2022 beginnende Geschäftsjahre"

AUDfIT®-Prüferhilfe 11/2:

"Anhangangaben zu Penisonsrückstellungen – Praxisbeispiele"

11.6 AUDfIT®-Rechtsvorschriften zu diesem Thema

AUDfIT®-Rechtsvorschrift 11/1:

"Abzinsungssätze 7-Jahresdurchschnitt"

• AUDfIT®- Rechtsvorschrift 11/2:

"Abzinsungssätze 10-Jahresdurchschnitt"

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





S. #247

band

S. #252

S. #271

S. #276

Seite #159

THEMA 12:

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



Stand: 15.03.2024

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

			Seite
12.1		Abgrenzung Erhaltungsaufwand und Herstellungs- (IDW RS IFA 1)	#160
	12.1.1	Anlass der Änderung	#160
	12.1.2	Anwendungsbereich	#161
	12.1.3	Grundsätze	#161
	12.1.4	Konkretisierung einer wesentlichen Verbesserung	#162
	12.1.5	Sonderfall: "Zusammenhängende Baumaßnahme"	#164
	12.1.6	Außerplanmäßige Abschreibungen	#165
12.2		Ausweis von Immobilien im Anlage- bzw. Umlaufgen (IDW RS IFA 3)	#165
	12.2.1	Allgemeines	#165
	12.2.2	Abgrenzung Anlage-/Umlaufvermögen	#168
	12.2.3	Vorgelagerte Maßnahmen	#170
	12.2.4	Sonderfall: Bauvorbereitungskosten	#170
	12.2.5	Weitere ausweisrelevante Sachverhalte	#172
	12.2.6	Zuordnung zum Umlaufvermögen	#174
	12.2.7	Sonderfall: "Möglicher Abschreibungsbedarf bei "Kostenexplosion"	#176
	12.2.8	Sanierung/Modernisierung	#176
	12.2.9	Veräußerung von Immobilien	#178

12.1 Teil 1: Abgrenzung Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten (IDW RS IFA 1)

12.1.1 Anlass der Änderung

Der Immobilienwirtschaftliche Fachausschuss (IFA) des IDW hat im Sommer 2023 den IDW RS IFA 1 "IDW **Stellungnahme** zur Rechnungslegung:

"Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden in der Handelsbilanz" **aktualisiert und im Entwurf veröffentlicht**.



In dem Zusammenhang soll der Fokus auf die Beurteilung solcher Sanierungsmaßnahmen hinsichtlich ihrer **handelsbilanziellen Auswirkungen** gelegt werden.

12.1.2 Anwendungsbereich

12.1.2.1 Zeitliche Vorgaben

Grundsätzlich ist die Stellungnahme für alle Gewerbeimmobilien in der Handelsbilanz **anzuwenden**, und zwar für **Abschlüsse für Geschäftsjahre**, **die nach dem 31.12.2024 beginnen**.

Bei dem Entwurf handelt es sich um eine Fassung, die nicht abschließend mit dem Berufsstand abgestimmt ist. Es ist allerdings im Rahmen der Eigenverantwortlichkeit und im pflichtgemäßen Ermessen des Wirtschaftsprüfers möglich, die Stellungnahme vorzeitig anzuwenden⁸⁹. Dieses Vorgehen wird von der IFA auch empfohlen.⁹⁰

12.1.2.2 Inhaltliche Vorgaben

Betroffen von diesem Rechnungslegungshinweis sind **Gebäude** in der Handelsbilanz, und zwar unabhängig davon, ob es sich

- um Wohn- oder
- um Gewerbeimmobilien handelt.

Es ist auch **unerheblich**, wie die Maßnahme **bezeichnet** wird, wie zum Beispiel

- Sanierung,
- Instandsetzung,
- Modernisierung...

Für die bilanzielle Behandlung **entscheidend** ist es, ob es sich um **aktivierungspflichtige Herstellungskosten** oder **um nicht aktivierbaren Erhaltungsaufwand** handelt.

12.1.3 Grundsätze

Stand: 15.03.2024

12.1.3.1 Grundsatz des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB

Ein **Vermögensgegenstand** ist nach den allgemeinen Grundsätzen **dann zu aktivieren**, wenn ein Vermögensgegenstand

- hergestellt
- erweitert oder



 $^{^{\}rm 89}$ In Einklang mit dem IDW PS 201 n.F.

⁹⁰ Vgl. IDW ERS 1

 so wesentlich verbessert wird, dass diese über den ursprünglichen Zustand hinausgeht.

Während die Ausführungen des IDW zu der **Herstellung** eines Vermögensgegenstandes **unverändert** geblieben sind, wurden die **anderen beiden Punkte konkretisiert bzw. aktualisiert**.

12.1.3.2 Erweiterung eines Vermögensgegenstandes

Bei der Erweiterung wurde der Fall konkretisiert, in dem eine Aufdach-Photovoltaik-Anlage auf einem Gebäude installiert wird.

Während in der ursprünglichen Verlautbarung darauf abgestellt wird, wann es sich um einen eigenständigen Vermögensgegenstand handelt, wird nun dargestellt, wann es sich um eine Erweiterung des Gebäudes handelt.

Das ist dann der Fall, wenn ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang vorliegt. Der liegt regelmäßig dann vor, wenn

- eine Pflicht zum Einbau besteht oder
- der erzeugte Strom nahezu ausschließlich in dem Gebäude verbraucht wird, auf dem die Anlage installiert wird.

12.1.3.3 Wesentliche Verbesserung über den ursprünglichen Zustand hinaus

Diese ist dann gegeben, wenn

- die Nutzungsdauer des Gebäudes deutlich verlängert wird oder
- die Qualit\u00e4t des Geb\u00e4udes \u00fcber die reine zeitgem\u00e4\u00dfe Substanzerhaltung hinaus verbessert wird.

12.1.4 Konkretisierung einer wesentlichen Verbesserung

12.1.4.1 Nutzungsdauer

Die **Nutzungsdauer** muss **deutlich verlängert** werden, und zwar entweder **technisch oder wirtschaftlich**.

Negativ abgegrenzt liegt allerdings **keine Verlängerung** vor, wenn **nur umfangreiche Erhaltungsaufwendungen** geballt durchgeführt werden.

Werden an einem Gebäude umfassende baulichen Maßnahmen vorgenommen, tritt eine Verlängerung der technischen Nutzungsdauer nur dann ein, wenn die gesamte Bausubstanz diese längere Nutzungsdauer auch unterstützt.





Die Erhöhung der Gebäudequalität spiegelt sich in einer qualitativen Verbesserung des Gebäudes wider, die mit der Möglichkeit einhergeht, eine höhere Miete zu erzielen.

Dabei ist allerdings zu beachten, dass nicht die höhere Miete maßgeblich ist, die allein darauf zurückzuführen ist, die Wohnung in einen zeitgemäßen Zustand zu versetzen. Zeitgemäß versteht sich in dem Zusammenhang in einen solchen Zustand, wie er bei der Herstellung besessen hat.

Es muss vielmehr der Gebrauchswert erhöht werden.

Dabei wird der Gebrauchswert beeinflusst durch:

- Lage der Immobilie
- Architektur
- Größe und Anzahl der Räume
- Ausstattung der Wohnung

Eine Erhöhung des Gebrauchswertes und somit der Gebäudequalität erfolgt nach der Stellungnahme des IDW durch die folgenden Maßnahmen:

- Anhebung des Standards von mindestens drei der zentralen Ausstattungen
 - o Heizuna

Stand: 15.03.2024

- Sanitärausstattung
- Elektroinstallation/Informationstechnik
- Fenster
- Wärmedämmung
- Ersatz bereits vorhandener Bestandteile durch neue, wenn diese eine über die bisherige Funktion hinausgehende Funktion besitzen

Als **Neuerung** zu dem bisherigen Standard gilt eine Anhebung des Standards, die somit zur Aktivierung der Kosten führt, in den Fällen, in denen die **Maßnahmen** zu

einer deutlichen Verminderung des Energieverbrauchs oder -bedarfs führen

und eine deutliche Verminderung liegt dann vor, wenn der der Verbrauch bzw. Bedarf um mindestens 30 % gesenkt werden kann. Bei Wohngebäuden würde das einer Verbesserung der Energieeffizienzklasse des Gebäudes um mindestens zwei Stufen entsprechen.



Auch bei **anschaffungsnahen Herstellungskosten** liegen **nur dann** zu berücksichtigende **Herstellungskosten** vor, wenn

- eine Erweiterung oder
- eine über den Zustand bei Anschaffung hinausgehende wesentliche Verbesserung

vorliegt.

Wenn im Verhältnis zum Kaufpreis zeitnah zur Anschaffung hohe Aufwendungen vorliegen, spricht vieles dafür, dass das Gebäude über den Zustand, der bei Erwerb vorlag, hinaus wesentlich verbessert werden soll. Im Ergebnis sind diese Aufwendungen dann zu aktivieren.

12.1.5 Sonderfall: "Zusammenhängende Baumaßnahme"

12.1.5.1 Zusammenhängende Baumaßnahme

Es ist denkbar, dass gleichzeitig oder in engem zeitlichem Zusammenhang mehrere Baumaßnahmen durchgeführt werden. In solchen Fällen ist grundsätzlich jede Baumaßnahme gesondert hinsichtlich ihrer Aktivierbarkeit zu untersuchen.

Voraussetzung für eine Zusammenfassung von substanzerhaltenden Aufwendungen mit Herstellungskosten zu einer einheitlichen **Baumaßnahme ist ein enger**

räumlicher.

Stand: 15.03.2024

- zeitlicher und
- sachlicher

Zusammenhang der Aufwendungen und Herstellungskosten.

Auch die Summe von ausschließlich zur Modernisierung bestimmter Baumaßnahmen können zu einer Verbesserung des Gebäudes führen, wenn durch diese Maßnahmen das Gebäude als Ganzes verbessert wird. In diesem Fall führen die wesentlichen Verbesserungen zu einer Erhöhung des Gebrauchswertes des Gebäudes und somit zu einer Aktivierung.

12.1.5.2 Sachlicher Zusammenhang

Ein **sachlicher Zusammenhang** liegt dann vor, wenn sich die Maßnahmen **gegenseitig bautechnisch bedingen**. Das ist dann der Fall, wenn eine Maßnahme zwingend die Durchführung einer weiteren erfordern.



Dieser liegt dann vor, wenn sich die **Baumaßnahmen planmä- ßig über mehrere Geschäftsjahre erstrecken**. Dabei wird der Planungszeitraum durch die Baumaßnahme bestimmt.

12.1.6 Außerplanmäßige Abschreibungen

Es ist denkbar, dass die durchgeführten Maßnahmen nicht zu einer tatsächlichen Erhöhung der entsprechenden Mieteinnahmen führen. In diesem Fall ist zu prüfen, ob der beizulegende Wert Gebäudes dauernd unter dem aktivierten Wert liegt. Ist das der Fall, ist eine außerplanmäßige Abschreibung nach § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB vorzunehmen.

12.2 Teil 2: Ausweis von Immobilien im Anlage- bzw. Umlaufvermögen (IDW RS IFA 3)

12.2.1 Allgemeines

Stand: 15.03.2024

12.2.1.1 Neuer IDW-Standard – IDW RS IFA 3

Der neue Rechnungslegungsstandard IDW RS IFA 3 zum

Ausweis von Immobilien des Anlage- und Umlaufvermögens

im handelsrechtlichen Jahresabschluss⁹¹ betrifft sowohl

- Wohn- und
- Gewerbeimmobilien

und bezieht sich dabei sowohl auf

- Grund und Boden und grundstücksgleiche Rechte sowie
- darauf befindliche bauliche Anlagen, insbesondere Gebäude.

Die Regelungen zum **Ausweis** betreffen den handelsrechtlichen **Jahres- und Konzernabschluss**.

Die **gesetzlichen** Anforderungen hinsichtlich des Ausweises von Immobilien sind in §§ 266, 275 HGB geregelt.

12.2.1.2 Spezialregelung für Wohnungsunternehmen

Bei **Wohnungsunternehmen** im Sinne des § 1 der Verordnung über Formblätter für die Gliederung des Jahresabschlusses von Wohnungsunternehmen⁹² erfolgt der Ausweis auf Basis des in dieser Verordnung enthaltenen **Formblatts**.

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



⁹¹ IDW RS IFA 3; Stand 20.01.2023

Da das HGB eine **weitere Untergliederung** zulässt, wenn es der **Klarheit und Übersichtlichkeit** dient, haben auch nicht unter die **JAbschlWUV** fallende Unternehmen das **Wahlrecht**,

• ihren Jahresabschluss analog der JAbschlWUV aufzustellen (i. S. d. § 256 Abs. 6 HGB).

Dazu sind insbesondere folgende Posten nach HGB und nach JAbschlWUV relevant:

A. Anlagevermögen (§ 266 Abs. 2 HGB) II. Sachanlagen	A. Anlagevermögen (JAbschlWUV) II. Sachanlagen			
Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken (Nr. 1)	Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit Wohnbauten (Nr. 1)			
	Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit Geschäfts- und anderen Bauten (Nr. 2)			
	Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte ohne Bauten (Nr. 3)			
	Grundstücke mit Erbbaurechten Dritter (Nr. 4)			
	Bauten auf fremden Grundstücken (Nr. 5)			
Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau (Nr. 4)	Anlagen im Bau (Nr. 8)			
	Bauvorbereitungskosten (Nr. 9)			
	Geleistete Anzahlungen (Nr. 10)			

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



4
Ò
$\dot{\sim}$
×
٠.
3
Ö
5
_
σ
Ē
≂
\simeq
Ś

B. Umlaufvermögen (§ 266 Abs. 2 HGB) I. Vorräte	B. Umlaufvermögen (JAbschlWUV) I. Zum Verkauf bestimmte Grundstücke und andere Vorräte
Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (Nr. 1)	Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte ohne Bauten (Nr. 1)
Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen (Nr. 2)	Bauvorbereitungskosten (Nr. 2) Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit unfertigen Bauten (Nr. 3)
Fertige Erzeugnisse und Waren (Nr. 3)	Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit fertigen Bauten (Nr. 4)
Geleistete Anzahlungen (Nr. 4)	Geleistete Anzahlungen (Nr. 7)

Abbildung 55: Gegenüberstellung Formblatt JAbschlWUV und § 266 HGB (UV)

Die für spezielle Branchen gültigen **Sonderregelungen** zur Aufstellung von Jahresabschlüssen (z. B. Versicherungen nach der RechVersV, Pensionsfonds nach der RechPensV) bleiben davon unberührt.

12.2.1.3 Anwendungszeitpunkt

Der Standard IDW RS IFA 3 ist erstmals für Abschlüsse, deren Geschäftsjahr nach dem 31. Dezember 2022 begonnen hat, anzuwenden.

Dies ist im Falle von GJ = KJ der Jahresabschluss 2023, wobei der Jahresabschluss in 2024 erstellt wird.

Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig.

12.2.1.4 Ausweiskriterien

Der Ausweis von Immobilien ist davon abhängig, ob eine Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen erfolgt.

Im **Anlagevermögen** erfolgt der Ausweis unter den **Sachanlagen** und im **Umlaufvermögen** unter den **Vorräten**.

Weitere Abgrenzungskriterien ergeben sich aus den Fragestellungen zum Ausweis von Maßnahmen

- bei der Erstellung einer baulichen Anlage und
- bei der Veräußerung von Immobilien.



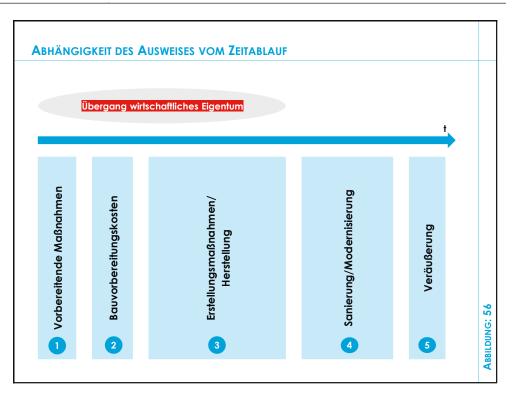


Abbildung 56: Abhängigkeit des Ausweises vom Zeitablauf

12.2.2 Abgrenzung Anlage-/Umlaufvermögen

12.2.2.1 Indiz: Zweckbestimmung

Gemäß § 247 Abs. 2 HGB erfolgt eine Zuordnung der Vermögensgegenstände zum Anlagevermögen, wenn diese dazu bestimmt sind, dauerhaft dem Geschäftsbetrieb zu dienen.

12.2.2.2 Was bedeutet dauerhaft?

Der Vermögensgegenstand muss einem dauerhaften Zweck aufgrund einer **wiederholten betrieblichen Nutzung** im Rahmen des Betriebsablaufs dienen.

Hierbei ist auf den verfolgten Zweck bei Anschaffung/Herstellung abzustellen; eine willkürliche Zuordnung ist unzulässig.

Die **beabsichtigte Dauer** der Nutzung im Betrieb kann als Indiz für eine dauerhafte Verwendung angenommen werden (zeitliche Komponente).⁹³

12.2.2.3 Auffangtatbestand: "Umlaufvermögen"

Sofern Vermögensgegenstände nicht dem Anlagevermögen zuzuordnen sind, gehören sie im Umkehrschluss zum Umlaufvermögen.



⁹³ Vgl. IDW RS IFA 3 (20.01.2023), Tz. 7

ZUORDNUNG ZUM ANLAGEVERMÖGEN ODER UMLAUFVERMÖGEN

Abbildung 57: Zuordnung zum Anlagevermögen oder Umlaufvermögen

12.2.2.4 Sonderfall: Änderung der Zweckbestimmung bzw. Umwidmung

Im Zeitablauf kann sich die Zweckbestimmung eines Vermögensgegenstandes ändern.

Sofern die Änderung der Zweckbestimmung spätestens zum Abschlussstichtag eingetreten ist, muss eine Umgliederung

- aus dem Anlage- ins Umlaufvermögen
- oder umgekehrt

erfolgen.

Stand: 15.03.2024

12.2.2.5 Wann liegt eine Änderung der Zweckbestimmung vor?

Eine Änderung der Zweckbestimmung liegt nur vor, wenn sich der Nutzungs- und Funktionszusammenhang im Betrieb nachweislich ändert.

Solange der Vermögensgegenstand noch betrieblich genutzt wird, bleibt es bei der ursprünglichen Zweckbestimmung.

Erst im Verkaufszeitpunkt endet diese.

12.2.2.6 Beispiel: Verkauf nach Renovierung

Eine Mietwohnung wird nach Leerstand mit der Absicht eines späteren Verkaufs als ETW komplett renoviert bzw. ggfs. vollständig umgebaut.



Eine Änderung der Zweckbestimmung **liegt nicht schon dann** vor, wenn der Betrieb sich z. B. entscheidet, anstelle einer bisherigen Vermietung, die Einheit zeitnah zu veräußern.

12.2.3 Vorgelagerte Maßnahmen

Vorbereitende oder vorgelagerte Maßnahmen sind Aufwendungen für den Grund und Boden, die nach der Entscheidung, das Grundstück zu kaufen, anfallen.

Aufwendungen, die aufgrund der Vorbereitung einer später zu treffenden Entscheidung anfallen, zählen nicht dazu.

Vor dem Zeitpunkt des Zugangs des Grund und Bodens können bereits Aufwendungen anfallen.

Für die Frage, **ob** diese zu **aktivieren** sind, ist der ursprüngliche **Zeitpunkt** der **Entscheidung** zum Kauf maßgebend.

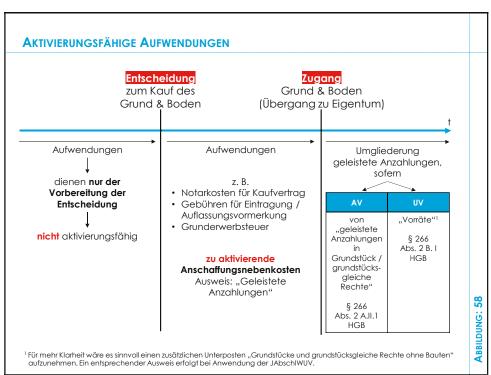


Abbildung 58: Aktivierungsfähige Aufwendungen

12.2.4 Sonderfall: Bauvorbereitungskosten

Zu den Bauvorbereitungskosten zählen Aufwendungen, die der Vorbereitung von Bau- und Modernisierungsmaßnahmen sowie Aus- und Umbaumaßnahmen dienen.

Hierzu zählen Aufwendungen wie z.B. für

- 1. geologische Untersuchungen
- 2. Behördenleistungen
- 3. den Abbruch von Alt-Gebäuden



- 4. Planung und Erschließung eines Baugeländes und für dessen Baureifmachung und Parzellierung
- 5. Architektur- und Ingenieurleistungen zur Bauplanung
- 6. Baustoffprüfungen
- 7. die Einrichtung von Versorgungs- und Entsorgungsanlagen, für den Anschluss an öffentliche Straßen und Wege

Hinweis:

Eine Nachaktivierung von Vorbereitungsmaßnahmen aus Vorjahren aufgrund fehlender Konkretisierungen ist nicht möglich.

12.2.4.1 Abgrenzung Grund und Boden bzw. Gebäude

Bauvorbereitungsmaßnahmen können entweder als

- Teil der Anschaffungskosten für Grund und Boden oder als
- Teil der Herstellungskosten für das zu errichtende Gebäude aktiviert werden.

12.2.4.2 Beginn: Herstellungsprozess des Gebäudes

Für die Abgrenzung ist entscheidend, wann der Herstellungsprozess für das Gebäude beginnt.

Dieser beginnt mit den Maßnahmen, die sachlich unmittelbar in technischer, wirtschaftlicher und finanzieller Hinsicht unmittelbar der eigentlichen Errichtung des Gebäudes dienen.

Die Maßnahmen müssen hinreichend konkretisiert sein.

Unerheblich ist, wenn sie bereits vor der ersten tatsächlichen Baumaßnahme anfallen (z. B. Konzeptions-, Planungs- und Ausschreibungsaufwendungen).

12.2.4.3 Ausweis der Bauvorbereitungsmaßnahmen

Der Ausweis der Bauvorbereitungsmaßnahmen erfolgt beim Ausweis des zu errichtenden Gebäudes als

- Anlagevermögen: Posten "Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau"
- Umlaufvermögen: Posten "Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen" (GuV: Entsprechende Bestandsveränderung) (falls Bauvorbereitungskosten einen wesentlichen Umfang annehmen, wird deren gesonderter Ausweis mittels eines "davon-Vermerks" empfohlen)

12.2.4.4 Außerplanmäßige Abschreibungen auf Bauvorbereitungsmaßnahmen

Fallen aufgrund von Wertminderungen **außerplanmäßige Abschreibungen** auf aktivierte Bauvorbereitungskosten **im Anla-**



Stand: 15.03.2024

gevermögen an, sind diese **gesondert in GuV** gemäß § 275 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a HGB auszuweisen (nach Gesamtkostenverfahren) und **im Anhang** anzugeben.

12.2.5 Weitere ausweisrelevante Sachverhalte

Abgänge sind in der GuV unter den sonstigen betrieblichen Aufwendungen (§ 275 Abs. 2 Nr. 8 HGB) auszuweisen.

Von einem Abgang ist auszugehen, wenn das Bauvorhaben nicht mehr weiter verfolgt wird.

Wertminderungen für aktivierte Bauvorbereitungskosten im Umlaufvermögen werden, wenn sie die im Unternehmen üblichen Abschreibungen nicht übersteigen, unter dem GuV-Posten "Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen" ausgewiesen.

Sind die Abschreibungen erheblich höher, erfolgt der Ausweis in der GuV unter dem Posten "Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufsvermögen" i. S. d. § 275 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. b HGB.

Abgänge oder Teilabgänge werden entsprechend des Anlagevermögens unter den sonstigen betrieblichen Aufwendungen erfasst.

12.2.5.1 Bauliche Anlagen im Erstellungsprozess

Die **Erstellungsmaßnahmen** beginnen mit der Erstellung der baulichen Anlagen, i. d. R. mit dem Ausheben der Baugrube oder mit der Errichtung der Bodenplatte.

12.2.5.2 Zuordnung zum Anlagevermögen

Der Ausweis der zu erstellenden Anlage erfolgt solange unter dem Posten "geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau", bis die bauliche Anlage **bestimmungsgemäß genutzt** werden kann.

12.2.5.3 Bilanzielle Folge der "Abnahme" eines Gebäudes

Insbesondere die **Abnahme durch den Bauherrn** oder die **Bezugsfertigkeit** ist ein **Indiz** dafür. Hierbei ist folgendes zu beachten:

- 1. Eigene Leistungen werden bis zur vollständigen Abnahme unter "andere aktivierte Eigenleistungen" ausgewiesen.
- 2. Sobald die bestimmungsgemäße Nutzung möglich ist, erfolgt die Umgliederung der baulichen Anlage zu dem Posten "Grundstücke, grundstückgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken".



- 4. Bei Anwendung der JAbschlWUV sind in einem ersten Schritt die aktivierten Bauvorbereitungskosten in den Posten "Anlagen im Bau" umzugliedern und die weiteren Erstellungsaufwendungen darin erfasst.
- 5. Mit der **bestimmungsgemäßen Nutzung** erfolgt anschließend die **Umbuchung** in den Posten "Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte mit Wohnbauten", "Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte mit Geschäfts- und anderen Bauten" oder "Bauten auf fremden Grundstücken".

12.2.5.4 Ausweis von Erstellungskosten im Anlagevermögen

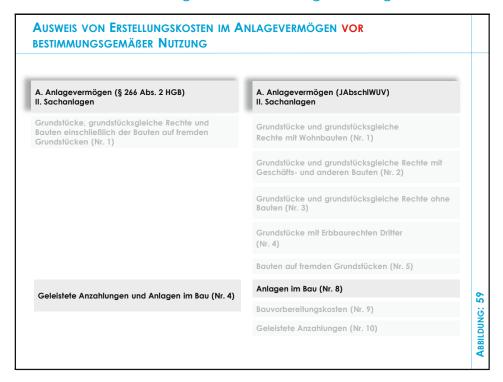


Abbildung 59: Ausweis von Erstellungskosten im Anlagevermögen vor bestimmungsgemäßer Nutzung





Abbildung 60: Ausweis von Erstellungskosten im Anlagevermögen ab bestimmungsgemäßer Nutzung

Außerplanmäßige Abschreibungen sowie **Abgänge bzw. Teilabgänge** werden analog der Bauvorbereitungskosten erfasst.

12.2.6 Zuordnung zum Umlaufvermögen

12.2.6.1 Kriterium: Bestimmungsgemäße Nutzung

Die Erstellungskosten der baulichen Anlage sowie die bisher aktivierten Bauvorbereitungskosten sind solange unter dem Posten "Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen" auszuweisen bis diese bestimmungsgemäß genutzt werden kann.

Analog der Bauvorbereitungskosten ist in der GuV auch bei den Erstellungskosten bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens die entsprechende Erhöhung unter dem Posten "Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen" auszuweisen.

Bei Verkaufsgrundstücken ist ein korrespondierender **Material-aufwand** i. S. d. § 275 Abs. 2 Nr. 5 HGB bzw. **Aufwendungen** zu erfassen.

12.2.6.2 Fertigstellung Bauvorhaben

Nach Beendigung des Herstellungsprozesses erfolgt die Umbuchung in den Posten "Fertige Erzeugnisse und Waren".



Bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens ist ein entsprechender GuV-Posten "Erhöhung oder Verminderung des Bestandes an zum Verkauf bestimmten Grundstücken mit fertigen oder unfertigen Bauten sowie unfertigen Leistungen" zu bilden.

Mit Zeitpunkt der Fertigstellung (bestimmungsgemäße Nutzung) ist das Gebäude auf den Posten "Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit fertigen Bauten" umzubuchen.

12.2.6.3 Ausweis von Erstellungskosten im Umlaufvermögen

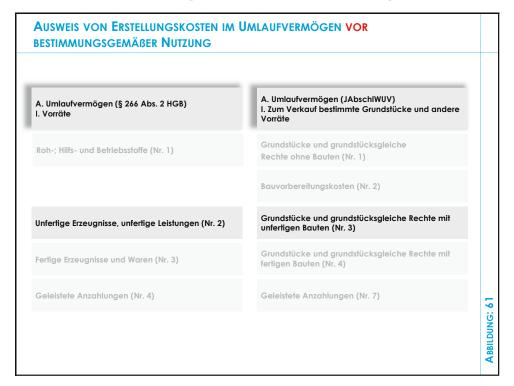


Abbildung 61: Ausweis von Erstellungskosten im Umlaufvermögen vor bestimmungsgemäßer Nutzung



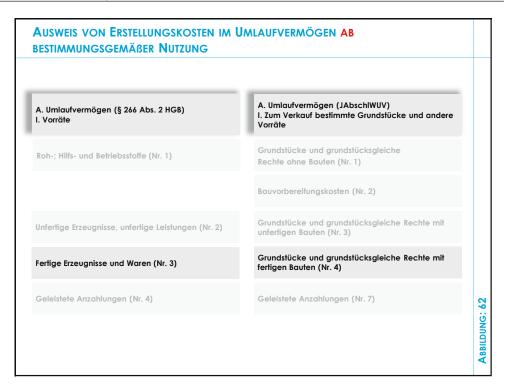


Abbildung 62: Ausweis von Erstellungskosten im Umlaufvermögen ab bestimmungsgemäßer Nutzung

12.2.7 Sonderfall: Möglicher Abschreibungsbedarf bei "Kostenexplosion"

12.2.7.1 Indizien erkennen

Führt eine **Schätzung** der nach dem Abschlussstichtag noch anfallenden Kosten dazu, dass die **kalkulierten Baukosten überschritten** werden, kann dies ein **Indiz für eine erforderliche Abschreibung** auf den niedrigeren beizulegenden Wert (§ 253 Abs. 4 HGB) sein.

12.2.7.2 Retrograde Ermittlung erforderlich

Durch **Gegenüberstellung** des Buchwertes am Stichtag mit dem ausgehend vom erwarteten Veräußerungserlös **retrograd ermittelten beizulegenden Wert** ist eine mögliche Abschreibung zu beurteilen.

12.2.8 Sanierung/Modernisierung

Bei baulichen Maßnahmen an bestehenden Gebäuden ist zwischen

- aktivierungspflichtigen Herstellungskosten und
- erfolgswirksamem Erhaltungsaufwand

zu unterscheiden.



Handelt es sich bei den zu aktivierenden Maßnahmen um Vorbereitungskosten für die Sanierung, so sind diese **entsprechend** des Abschnitts zu den **Bauvorbereitungskosten** zu behandeln.

12.2.8.1 Fall: Betriebliche Nutzung während Sanierung

Im Falle der **betrieblichen Nutzung** während der Sanierung/Modernisierung ist weiterhin planmäßig **abzuschreiben** i. S. d. § 253 Abs. 3 Satz 1 HGB.

Der **Ausweis** des zu sanierenden bzw. modernisierenden Gebäudes ist **davon abhängig**, ob es währenddessen

- weiterhin betrieblich genutzt wird, wenn auch nur teilweise oder
- aufgrund einer umfangreichen Sanierung/Modernisierung, die bisherige Nutzung im Zeitraum der Sanierung nicht fortgeführt werden kann.

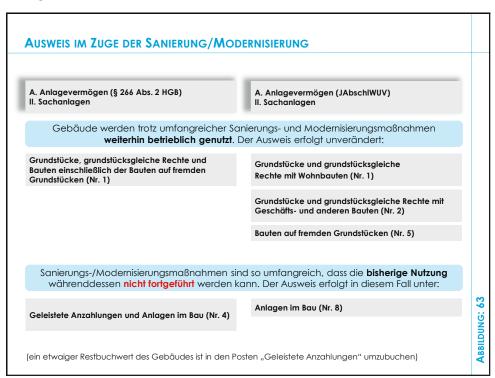


Abbildung 63: Ausweis im Zuge der Sanierung/Modernisierung

12.2.8.2 Fall: Keine Nutzung während Sanierung

Kann die **Nutzung** in diesem Zeitraum nicht fortgeführt werden, so ist auch die **planmäßige Abschreibung** für diesen Zeitraum **auszusetzen**.



Bei der Veräußerung von Immobilien stellt sich die Frage, ob

- der Verkaufserlös unsaldiert unter den Umsatzerlösen oder
- saldiert unter den sonstigen Erträgen

auszuweisen ist.

Dabei ist unbeachtlich, ob die Immobilie dem Anlage- oder dem Umlaufvermögen zugeordnet ist.

12.2.9.1 Immobilien = Produkte des Unternehmens

Wenn ein Betrieb Immobilien als Produkte z. B. ein Bauträger, handelt, d.h. die Immobilien im Rahmen der Geschäftstätigkeit des Betriebs veräußert werden, so sind diese Erlöse als Umsatzerlöse i. S. d. § 277 Abs. 1 HGB zu erfassen.

Dabei werden die gesamten Erlöse, **ohne Saldierung** des (Rest)-Buchwertes als Umsatzerlöse ausgewiesen (gemäß § 275 Abs. 2 Nr. 1 HGB bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens bzw. § 275 Abs. 3 Nr. 1 HGB bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens).

Der **Abgang der Buchwerte** in der Bilanz erfolgt in einem korrespondierenden GuV-Posten "Aufwendungen für Roh-, Hilfsund Betriebsstoffe und für bezogene Waren" oder in einem zusätzlichen Posten, z. B. "Buchwertabgang aus geschäftsmäßigem Verkauf von Grundstücken des Anlagevermögens".

Bei einer Zuordnung zum Umlaufvermögen, ist der Abgang bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens als Minderung im Posten "Erhöhung oder Verminderung des Bestandes an fertigen und unfertigen Erzeugnissen" auszuweisen.

12.2.9.2 Immobilien sind keine originären Produkte des Unternehmens

Handelt es sich bei den Immobilien nicht um Produkte, so ist lediglich der **Saldo** aus Veräußerungserlös und Buchwert unter den **sonstigen betrieblichen Erträgen bzw. Aufwendungen** zu erfassen.



THEMENBEREICH V: PRAKTIKERWISSEN RECHNUNGSLEGUNG



Abbildung 64: Veräußerung von Immobilien



Seite #180

THEMA 13: Achten Sie auf den korrekten Wortlaut im Bestätigungsvermerk



13. Achten Sie auf den korrekten Wortlaut im Bestätigungsvermerk

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

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

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

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

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

⁹⁴ Beachte: Bisher musste die Offenlegung beim Bundesanzeiger erfolgen



13.1.2 Offenlegungsfrist für Abschlüsse zum 31.12.2022 endete am 02.04.2024

Um diesen zeitlichen Engpass im Unternehmen abzumildern, hat das **Bundesministerium der Justiz** bekanntgegeben, dass

- gegen Unternehmen,
- deren gesetzliche Frist zur Offenlegung von Rechnungslegungsunterlagen
- für das Geschäftsjahr mit dem Bilanzstichtag 31.Dezember 2022 am **31. Dezember 2023** endet,
- vor dem 2. April 2024 kein Ordnungsgeldverfahren auch § 335 HGB eingeleitet wird.⁹⁵

13.1.3 Die Bearbeitung der Geschäftsjahre der von den Wirtschaftsprüfern zu prüfenden Abschlüsse überlagert sich häufig

Aufgrund der hohen Arbeitsbelastung und des Personalmangels gibt es in den WP-/StB-Praxen

- noch zahlreiche Jahresabschlüsse aus dem Jahr 2022.
- die erst in den letzten Wochen des Jahres 2024 bzw.
- noch gar nicht

Stand: 15.03.2024

geprüft worden sind.

Gleichzeitig sind aktuell in den WP-Praxen schon die Prüfungen der Abschlüsse für das Geschäftsjahr 2023 im Gange. Für diese sind erstmals die neuen GoA und damit auch die neuen Textbeispiele für die Bestätigungsvermerke anzuwenden.

Da gilt es, **achtsam** zu sein, **welchen Wortlaut** des Bestätigungsvermerks verwendet wird.

⁹⁵ https://www.bundesjustizamt.de/DE/Themen/OrdnungsgeldVollstreckung/Jahresabschluesse/Jahresabschluesse_node .html



13.2 Verbale Anpassungen des Bestätigungsvermerks für 2022

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

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

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

Anzuwenden ist der neue Standard für die

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

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

Hinweis:

Stand: 15.03.2024

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

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

13.2.2 Die Struktur des Bestätigungsvermerks bleibt unverändert

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

- Prüfungsurteile
- Grundlagen f
 ür die Pr
 üfungsurteile
 - Verantwortung der gesetzlichen Vertreter und des Aufsichtsrats für den Jahresabschluss und den Lagebericht
 - Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts

bleiben unverändert bestehen.



Die Formulierungen der einzelnen Passagen wurden aufgrund der Verabschiedung der GoA (neue ISA [DE] und IDW PS) an die **Begrifflichkeiten** der ISA angepasst.

Hierbei handelt es sich insbesondere um folgende sprachliche Substitutionen aufgrund geänderter Begrifflichkeiten in der internationalen Wirtschaftsprüfung:

bisher	NEU
"frei von wesentlichen – beabsich- tigten oder unbeabsichtigten – fal- schen Darstellungen"	"frei von falschen Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern"
"Verstöße"	"dolose Handlungen"
"Unrichtigkeiten"	"Irrtümer"
" betrügerisches Zusammenwirken"	" kollusives Zusammenwirken"

13.2.4 Explizite Aufnahme des Begriffs "ISA [DE]" nicht zwingend geboten

Die vom "IDW festgestellten Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (neue GoA)" setzen sich zusammen aus den

ISA [DE] und den

Stand: 15.03.2024

daran angepassten IDW Prüfungsstandards.

Sowohl in IDW PS 400 n.F. (30.11.2017) als auch in IDW PS 400 n.F. (10.2021) findet sich bei Non-PIE-Prüfungen kein Hinweis auf die ISA [DE].

Es wird in beiden Standards **ausschließlich** Bezug benommen auf die "**Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung**".

13.2.5 Ergänzende Anwendung

Auch bei PIE-Prüfungen

- wird im neuen Bestätigungsvermerk
- nicht mehr auf die ISA verwiesen, sondern
- nur noch auf § 317 HGB und der EU-APrVO
- unter Beachtung der vom Institut der deutschen Wirtschaftsprüfer (IDW) festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung".⁹⁶

 $^{^{96}}$ Vgl. IDW PS 400 n.F. (10.2021), Anlage: Beispiele für Bestätigungsvermerke – Fall 2



Aufgrund der bestehenden Unsicherheiten zur verpflichtenden und freiwilligen Anwendung der ISA [DE] wird Im Auftragsbestätigungsschreiben zur Klarstellung explizit aufgenommen, dass die Prüfung nach den ISA [DE] oder den (bisherigen) IDW PS durchgeführt wird.

Dort reicht es aktuell nicht, nur auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung zu verweisen.

13.3 Keine Besorgnis, falls versehentlich der "neue" Bestätigungsvermerk bereits "zu früh" verwendet wurde

Es bestehen **keine wesentlichen materiellen Unterschiede** zwischen dem bisherigen und dem neuen Muster-Bestätigungsvermerk.

Der HFA des IDW hat bekannt gegeben, dass

- die unabsichtliche Verwendung in Einzelfällen
- des neuen Musterbestätigungsvermerks
- **statt eines** Muster-Bestätigungsvermerks gemäß IDW PS 400 n.F. (Stand 30.11.2017)
- bei nicht nach den neuen GoA durchgeführten Abschlussprüfungen
- keinen materiellen Fehler des Abschlussprüfers darstellt.

13.4 AUDfIT®-Prüferhilfen zu diesem Thema

AUDflT®-Prüferhilfe 13:

"Bestätigungsvermerk"



S. #258



Seite #186

THEMA 14: Aktuelles zur Rechnungslegung und Prüfung – kurz notiert



14. Aktuelles zur Rechnungslegung und Prüfung – kurz notiert

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

14.1 Teil 1: Anhebung der Schwellenwerte

14.1.1 Rechtliche Grundlagen

Stand: 15.03.2024

14.1.1.1 Umsetzung im Recht der EU

Die EU-Kommission hat im Herbst 2023 inflationsbedingt **eine Anhebung der Schwellenwerte** für

- **Bilanzsumme** und
- Nettoumsatzerlöse

für alle Größenklassen beschlossen.

Nach Prüfung durch das Europäische Parlament und den Rat wurde die delegierte Richtlinie (EU) 2023/2775 im Amtsblatt der EU veröffentlicht. Die Mitgliedstaaten sollten dieses in nationales Recht umsetzen.

14.1.1.2 Umsetzung im HGB

Am **22.02.2024** hat der **Deutsche Bundestag den Entwurf** eines "Zweiten Gesetzes" zur Änderung des DWD-Gesetzes sowie **zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften verabschiedet**.

Das Gesetz enthält die Regelungen zur Anhebung der monetären Schwellenwerte zur Bestimmung der Unternehmensgrößenklassen im HGB.



Somit muss das Gesetz noch ausgefertigt, unterzeichnet und verkündet werden.

Das Gesetz tritt am Tag nach der – derzeit noch ausstehenden – Verkündung im Bundesgesetzblatt in Kraft.

14.1.2 Die neuen Schwellenwerte laut HGB

Auch im nationalen Recht wurden nur die monetären Schwellenwerte angehoben, während die Mitarbeiterzahlen als Kriterium unverändert geblieben sind. **Die neuen Schwellenwerte** laut HGB sind der **nachfolgenden Tabelle** zu entnehmen:

	Kleinst- gesellschaft	Kleine Gesellschaft	Mittelgroße Gesellschaft	Große Gesellschaft
		Bilanzsumme		
bisher	≤ 350 TEUR	≤ 6 Mio. EUR	≤ 20 Mio. EUR	> 20 Mio. EUR
NEU	≤ 450 TEUR	≤ 7,5 Mio. EUR	≤ 25 Mio. EUR	> 20 Mio. EUR
		Umsatzerlöse		
bisher	≤ 700 TEUR	≤ 12 Mio. EUR	≤ 40 Mio. EUR	> 40 Mio. EUR
NEU	≤ 900 TEUR	≤ 15 Mio. EUR	≤ 50 Mio. EUR	> 40 Mio. EUR
Mitarbeiter (unverändert)	≤ 10	≤ 50	≤ 250	>250

Abbildung 65: Anhebung der Schwellenwerte

14.1.3 Anwendungszeitpunkt

Die geänderten, angehobenen Größenklassen sind grundsätzlich erstmals anzuwenden auf Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2023 beginnen.

Allerdings ist im Einführungsgesetz zum HGB das **Wahlrecht** vorgesehen, die neuen Schwellenwerte bereits auf **Jahres- und Konzernabschlüsse für das nach dem 31.12.2022 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden**. Der folgende Halbsatz ist dabei von Bedeutung "jedoch nur insgesamt".



Demnach müssen bei der Betrachtung der zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahre **entweder insgesamt** die

- "alten" oder
- "neuen"

Schwellenwerte angewandt werden.

Es gilt daher, dass – wie gehabt – für die Einordnung der Größenklasse nach § 267 Abs. 4 HGB **auf zwei aufeinander folgende Geschäftsjahre abzustellen ist**.

Für die **Einstufung der Größenkriterien** ist demnach entscheidend sein, ob das Unternehmen

- zum 31.12.2024 und zum 31.12.2023
 oder bei vorzeitiger Anwendung der neuen Schwellenwerte
- zum 31.12.2023 und zum 31.12.2022

zwei der drei (neuen!) Merkmale überschritten bzw. nicht überschritten hat.

14.1.4 Problem Nr. 1: Rückwirkende Anpassung der Schwellenwerte

Fallkonstellation: Mit der Jahresabschlussprüfung wurde bereits begonnen

Die Wirtschaftsprüferkammer hat in ihrer Kommentierung zum Gesetzesentwurf⁹⁷ darauf hingewiesen, dass für viele gesetzliche Abschlussprüfungen zum Stichtag 31. Dezember 2023 bereits Aufträge erteilt worden sind.

In zahlreichen Fällen haben demnach schon

Vorprüfungen

Stand: 15.03.2024

- Inventurbeobachtungen
- ggf. weitere Prüfungshandlungen

stattgefunden.

14.1.4.1 Szenario 1: Die neuen Erleichterungen sollen vollumfänglich in Anspruch genommen werden

Fallkonstellation 1: Wechsel von der mittelgroßen zur kleinen Gesellschaft

Die **rückwirkende Anhebung** der Schwellenwerte gestattet den betroffenen Unternehmen allerdings eine **frühzeitige Inanspruchnahme** der damit **einhergehenden Erleichterungen**.

⁹⁷ Vgl. https://www.wpk.de/fileadmin/documents/Oeffentlichkeit/Stellungnahmen/WPK-Stellungnahme_05-01-2024.pdf



Nimmt ein (bislang) mittelgroßes Unternehmen diese Erleichterungen vollständig in Anspruch, also

- Inanspruchnahme von umfangreichen Aufstellungs- und Offenlegungserleichterungen im Jahresabschluss
- Verzicht auf Aufstellung des Lageberichts
- Wegfall der Prüfungspflicht,

entfällt bei erteilten Prüfungsaufträgen für gesetzliche Abschlussprüfungen damit die **Geschäftsgrundlage**.

Folglich sind diese Prüfungsaufträge hinfällig. Es muss daher mit dem Mandanten vereinbart werden, dass die bereits entstandenen Aufwendungen vergütet werden.

Fallkonstellation 2: Wechsel vom großen zum mittelgroßen Unternehmen

Bei (bislang) großen Unternehmen,

- allerdings bestehen Aufstellungs- und Offenlegungserleichterungen.

14.1.4.2 Szenario 2: Die Erleichterungen sollen nur teilweise oder nicht in Anspruch genommen werden

Mögliche Beweggründe:

Ist eine Prüfung **gewünscht oder gefordert**, kann der Auftrag auch fortgeführt bzw. angepasst werden. Das kann beispielsweise der Fall sein,

- wenn die Prüfung **von Dritten**, wie z. B. Banken, **gefordert** wird

Lösungsvariante 1: Durchführung ggf. einer freiwilligen Jahresabschlussprüfung

Es ist unter **Anwendung der neuen Schwellenwerte** denkbar, dass bei Anwendung der bisherigen Schwellenwerte ein **bislang mittelgroßes Unternehmen** nun **nicht mehr prüfungspflichtig ist**.

Wenn dennoch eine **Prüfung gewünscht oder gefordert** wird, ist eine **freiwillige Prüfung** denkbar.

Sofern nicht anders im Gesellschaftsvertrag gefordert, wird das Unternehmen tendenziell alle Aufstellungs- und Offenlegungserleichterungen in Anspruch nehmen.



Stand: 15.03.2024

Im diesem Fall ergeben sich verschiedene Fragen, die im Zweifel mit Hilfe von rechtlichem Rat bzw. nach Rücksprache mit der WPK zu lösen wären:

- Je nach Formulierung kann die Bestellung, ggf. umgedeutet werden oder muss sie erneut erfolgen?
- Änderung oder erneute Erteilung des Auftrags?
- Anpassung bzw. Neufassung des Auftragsbestätigungsschreibens?

Lösungsvariante 2: Verzicht auf Anwendung der neuen Schwellenwerte

In diesem Fall wird der Auftrag unter Anwendung der bisherigen **Schwellenwerte fortgeführt** werden.

Es sollte zu **Nachweiszwecken dokumentiert** werden, dass der **Mandant** auf die Anwendung der **Erleichterung verzichtet** hat.

Ein freiwilliger Verzicht ist allerdings nicht sehr wahrscheinlich, da dies dann automatisch auch zu dem Verzicht der Aufstellungs- und Offenlegungserleichterungen führen würde.



Fallkonstellation: Die Jahresabschlussprüfung wurde bis zum Inkrafttreten der Gesetzesänderung bereits abgeschlossen

In diesem Fall ist die Jahresabschlussprüfung unter Anwendung der bisherigen Größenklassen bereits abgeschlossen.

Eine Änderung des Jahresabschlusses scheidet damit aus.

Inwieweit sich das aber beispielsweise auf die Offenlegungserleichterungen beim Wechsel von

- bislang großen auf unter Anwendung der Erleichterungen mittelgroße Unternehmen (Hinweis: hier muss ja weiterhin auch ein Bestätigungsvermerk offengelegt werden) oder
- mittelgroßen auf unter Anwendung der Erleichterungen kleine Unternehmen

auswirkt, muss noch geklärt werden.





14.1.6 Zusammenfassende Übersicht

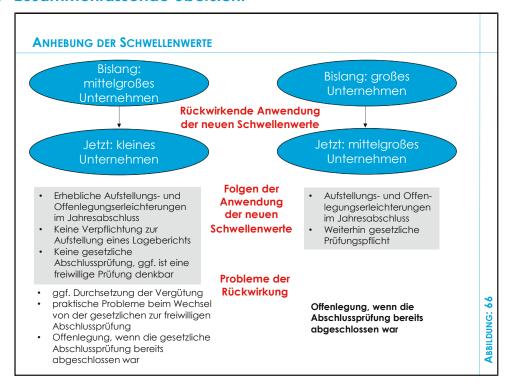


Abbildung 66: Zusammenfassung – Anhebung der Schwellenwerte

Hinweis It. IDW Newsletter vom 21.03.2024:

"Das IDW plant, seinen Mitgliedern zeitnah Hinweise zu

- Rechnungslegung,
- Abschlussprüfung und
- Offenlegung

bei Ausübung des Wahlrechts zur Anwendung der angehobenen Schwellenwerte bereits auf Abschlüsse und Lageberichte für das Geschäftsjahr 2023 bereitzustellen."

14.2 Teil 2: Strukturänderung bei der Gliederung der Verlautbarungen des IDW

14.2.1 Neue Einteilung der Verlautbarungen des IDW

Bei den Verlautbarungen des IDW wird

- einerseits in solche mit bindendem und
- andererseits in solche mit empfehlendem Charakter unterschieden.

Dazu kommen als dritte Kategorie

- **Praxishinweise** sowie
- Frage & Antwort-Papiere,

sogenannte hilfestellende IDW Verlautbarungen.



Die Verlautbarungen werden in Zukunft entsprechend ihrem Verbindlichkeitsgrad durch das IDW gruppiert und veröffentlicht.

Die Gliederung sieht demnach wie folgt aus:

IDW Verlautbarungen

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

14.2.2 IDW BewH

Stand: 15.03.2024

Das IDW hat die **empfehlenden Verlautbarungen** – zuvor "IDW Hinweise" – **um eine neue Art erweitert**.

Damit werden die **Prüfungs- und Rechnungslegungshinweise** ergänzt um **Bewertungshinweise**.

Es gibt zwischenzeitlich auch schon den ersten Bewertungshinweis, den IDW BewH 5.011 mit dem Titel: "Berücksichtigung des Verschuldungsgrads bei der Bewertung von Unternehmen".



Der Aufbau der Nummerierung stellt sich wie folgt dar:

LOGIK DER HINWEISE

Die letzte Ziffer,
hier die 1, zeigt für
die jeweilige
Anzahl der BewH
zu den einzelnen
Standards an.

Die 5 zeigt an, dass es sich um einen IDW Bewertungshinweis handelt.

Die beiden folgenden Ziffern, also hier die 01, nehmen Bezug auf den jeweiligen Standard, also hier der \$1

ABBILDUNG:

Bei dem IDW BewH 5.011 "Berücksichtigung des Verschuldungsgrads bei der Bewertung von Unternehmen" handelt es sich somit um den ersten Bewertungshinweis zum IDW S1 "Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen"

Abbildung 67: Aufbau der Nummerierung der IDW BewH

Der bislang noch nichtexistierende IDW BewH 5.122 wäre demnach der 2. Bewertungshinweis zu IDW \$12 "Wertermittlungen bei Beteiligungen an einer Immobiliengesellschaft nach § 250 Abs. 1 Nr. 2 und § 236 Abs. 1 KAGB.

14.2.2.1 Bereitstellung

Stand: 15.03.2024

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

