#HB0001

Themenbereich I:
Fachlich anspruchsvolles Wissen zur Rechnungslegung und Prüfung

THEMENBEREICH I: FACHLICH ANSPRUCHSVOLLES WISSEN ZUR RECHNUNGSLEGUNG UND PRÜFUNG

Stand: 01.03.2026

THEMA 1:

Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern-Prämisse auf den handelsrechtlichen Abschluss (IDW RS HFA 17)

AUDFIT® AKADEMIE
audfit.de
Aus- und Fortbildung MITTELSTANDSPRÜFER

1. Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern-Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss (IDW RS HFA 17)

		Seite
1.1	Einleitung	#HB0004
1.1.1	Zentraler Grundsatz	#HB0004
1.1.2	Auswirkung mit weitreichenden Folgen	#HB0004
1.1.3	Gegenwärtig zunehmende Bedeutung in der Bilanzierungspraxis	#HB0004
1.1.4	Anwendung abweichender Bilanzierungsregeln	#HB0005
1.1.5	Risiko: Rechtzeitig erkennen, wenn die Ampel umschaltet	#HB0005
1.2.	Rechtliche Grundlagen	#HB0005
1.2.1	Grundsatz	#HB0005
1.2.2	Ausnahmefall	#HB0006
1.2.3	Regeln zur Beurteilung, ob die Ausnahme vorliegt	#HB0006
1.2.4	Warum geänderte Bilanzierungsregeln?	#HB0007
1.3	Die konkreten Auswirkungen auf die Bilanzierungspraxis sind fundamental (5 Aspekte)	#HB0008
1.3.1	Allgemeine Auswirkungen auf den Bilanzansatz und die Bewertung (Aspekte 1 und 2)	#HB0008
1.3.2	Beispiel: Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagevermögen im NON-Going-Concern-Fall	#HB0011
1.3.3	Rechnungsabgrenzungsposten im NON-Going-Concern-Fall	#HB0014
1.3.4	Umgang mit Rückstellungen im NON-Going-Concern-Fall	#HB0014
1.3.5	Latente Steuern im NON-Going-Concern-Fall	#HB0016
1.3.6	Gesellschafterdarlehen	#HB0018
1.3.7	Auswirkungen auf den Bilanzausweis	#HB0018
1.3.8	Auswirkungen auf die Ertragslage	#HB0019

Stand: 01.03.2026

		Seite
1.4	Auswirkungen auf den Anhang und den Lagebericht	#HB0020
1.4.1	Besonderheiten und Ergänzungen bei Anhangangaben	#HB0020
1.4.2	Besonderheiten bei den Lageberichtsangaben	#HB0021
1.5	Besonderheiten beim Konzernabschluss	#HB0021
1.5.1	Einheitliche Bewertungsmethoden	#HB0022
1.5.2	Tochterunternehmen im Insolvenzverfahren	#HB0022
1.6	Praktische Herausforderungen in der Steuerberatung und Abschlussprüfung	#HB0022
1.7	Fazit: Acht wichtige Aspekte bei der Abkehr von Going-Concern aus dem Blickwinkel des Abschlussprüfers	#HB0023
1.8.	Fazit	#HB0025
1.9	Praxishilfen zu diesem Thema	#HB0026

1.1 Einleitung

1.1.1 Zentraler Grundsatz

Die Annahme der Unternehmensfortführung (Going-Concern-Prämisse) ist ein **zentraler Grundsatz** der **handelsrechtlichen Rechnungslegung**.

1.1.2 Auswirkung mit weitreichenden Folgen

Die **Abkehr** davon wirkt sich in der Regel **wesentlich** auf den aufzustellenden Jahresabschluss und die Angaben im Anhang und Lagebericht **aus**.

1.1.3 Gegenwärtig zunehmende Bedeutung in der Bilanzierungspraxis

Angesichts der zunehmenden weltweiten Unsicherheiten und Krisen wird die Bilanzierung unter Abkehr der Going-Concern-Prämisse in Zukunft in der Bilanzierungspraxis vielfach an Bedeutung gewinnen und stärker in das Tätigkeitsfeld und Wissensspektrum von Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern rücken.

Während ein Berufsträger früher ggf. beispielsweise alle 5 Jahre mit derartigen Bilanzierungsfällen in Berührung kam, kann dies künftig auch mehrfach jährlich erfolgen.

1.1.4 Anwendung abweichender Bilanzierungsregeln

Die berufsrechtlichen Grundsätze hierfür sind im Rechnungslegungsstandard **IDW RS HFA 17** (Stand: 11.07.2018) geregelt und werden in diesem Beitrag unter Praxisgesichtspunkten näher beleuchtet.

1.1.5 Risiko: Rechtzeitig erkennen, wenn die Ampel umschaltet

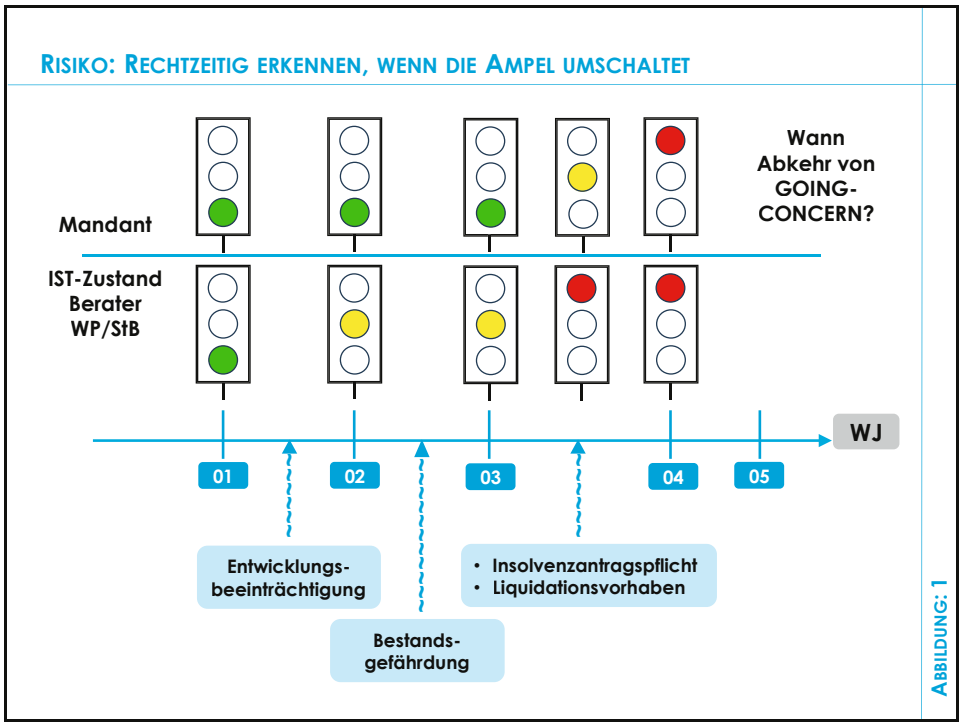


Abbildung 1: Risiko: Rechtzeitig erkennen, wenn die Ampel umschaltet

1.2 Rechtliche Grundlagen

1.2.1 Grundsatz

Der **Grundsatz** der Unternehmensfortführung ist in § 252 (1) Nr. 2 HGB festgeschrieben und besagt:

> *"Bei der Bewertung ist [Anm. der Red.: grundsätzlich] von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen".*

Stand: 03.03.2026

AUDFIT AKADEMIE

GRÜNDE FÜR DIE ABKEHR VON DER GOING-CONCERN-PRÄMISSE

„Tatsächliche" Gegebenheiten (7)	„Rechtliche" Gegebenheiten (6)
1 Zahlungsunfähigkeit oder drohende Zahlungsunfähigkeit	1 Eröffnung eines Insolvenzverfahrens
2 Überschuldung des Unternehmens bei juristischen Personen	2 Liquidations- oder Abwicklungsbeschluss
3 Verlust der Geschäftsgrundlage	3 Gesellschafterbeschluss zur Liquidation
4 Einstellung der Unternehmenstätigkeit	4 Eintritt eines satzungsmäßigen Auflösungstatbestandes
5 Verlust kritischer Ressourcen (z. B. Ausscheiden Führungspersonal in Schlüsselpositionen, Verlust wesentlicher Patente)	5 Behördliche Eingriffe (z. B. Gewerbeuntersagung oder Konzessionsentzug)
6 Umwelt- oder Haftungsrisiken (z. B. Altlastensanierung, umfangreiche Produkthaftungsrisiken)	6 Behördliche Auflösung
7 Marktbedingte Faktoren (z. B. Struktureller Markteinbruch, technologische Disruption, regulatorische Änderungen)	

ABBILDUNG: 2

Abbildung 2: Gründe für die Abkehr von der Going-Concern-Prämisse

1.2.2 Ausnahmefall

Der **Ausnahmefall**, d. h. die Abkehr von der Going-Concern-Prämisse, ist nur gerechtfertigt, wenn hinreichend sichere Gründe hierfür vorliegen und belegt werden können.

1.2.3 Regeln zur Beurteilung, ob die Ausnahme vorliegt

Die **Beurteilung** der Angemessenheit der **Annahme der Unternehmensfortführung** erfolgt nach den Grundsätzen des **Prüfungsstandards IDW PS 270 n. F. (10.2021)**.

Dieser Standard ist für die Jahresabschlussarbeiten von größter Bedeutung.

Hinweis:

Nicht jede Krisensituation muss automatisch zur Aufgabe der Fortführungsannahme führen.

Es sind individuelle Beurteilungen des Einzelfalls vorzunehmen.

Stand: 01.03.2026

1.2.4 Warum geänderte Bilanzierungsregeln?

Die **grundsätzliche** Zielstellung der **periodengerechten Gewinnermittlung** des Abschlusses unter der Annahme der Unternehmensfortführung tritt in diesem Fall **ausnahmsweise** aufgrund des **Gläubigerschutzes** in den Hintergrund[1,2].

Der handelsrechtliche Abschluss unter Abkehr der Going-Concern-Prämisse hat das **Ziel**, das (noch) vorhandene **Reinvermögen** des Unternehmens zutreffend darzustellen und **wertmäßig zu beziffern**.

Stand: 03.03.2026

[1] Haufe, IDW: Bilanzierung bei Abkehr von Going Concern | Finance | Haufe (Abruf: 27.06.2025)

[2] IDW RS HFA 17: "Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss" (Stand: 11.07.2018), Tz. 4

[3] IHK, Auflösung, Liquidation und Löschung einer GmbH oder UG (haftungsbeschränkt) - IHK Region Stuttgart (Abruf: 04.07.2025), Für Kapitalgesellschaften: §71 (5) GmbHG, Für Personenhandelsgesellschaften: §148(2) HGB

1.3 Die konkreten Auswirkungen auf die Bilanzierungspraxis sind fundamental (5 Aspekte)

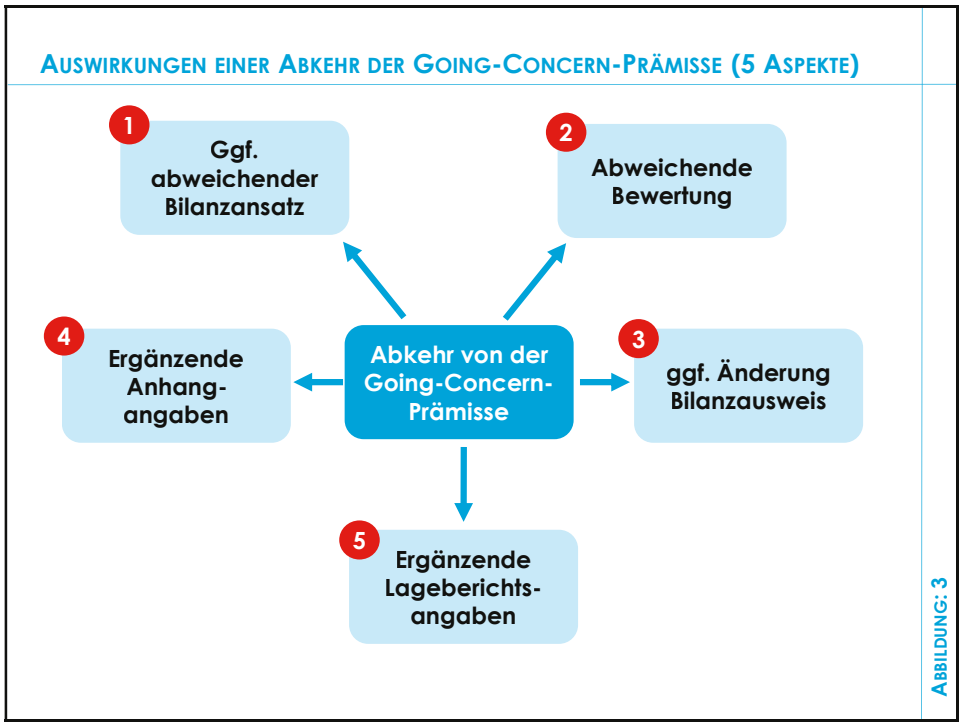


Abbildung 3: Auswirkungen einer Abkehr der Going-Concern-Prämisse (5 Aspekte)

1.3.1 Allgemeine Auswirkungen auf den Bilanzansatz und die Bewertung (Aspekte 1 und 2)

Grundsätzlich werden nur noch **verwertbare Vermögensgegenstände** bilanziert. Die Vermögensgegenstände, die nicht mehr verwertbar sind, sind erfolgswirksam auszubuchen.

Der Ansatz erfolgt dennoch weiterhin beim **wirtschaftlichen Eigentümer** eines Vermögensgegenstandes[4].

1.3.1.1 Weitreichende Folgen einer geänderten Bewertung

Die **Bewertung** der Vermögensgegenstände erfolgt unter Abkehr der Going-Concern-Prämisse

- nach den **Verhältnissen des Absatzmarktes** und
- unter **Veräußerungsabsichten**,

[4] IDW RS HFA 17: "Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss" (Stand: 11.07.2018), Tz. 6

da die Auflösung des bilanzierenden Unternehmens im Vordergrund steht[5].

In der Regel ergeben sich hierbei beträchtliche **Wertabschläge**, die **ergebnisbelastend** zu verbuchen sind.

Der **Liquidationswert** errechnet sich als **geschätzter Verkaufserlös** des Vermögensgegenstands abzüglich

- der **verbundenen Verbindlichkeiten**,
- der **Rückstellungen** und
- den direkten und indirekten **Liquidationskosten**.

Diese Bewertung kann die frühzeitige Einbindung eines **Sachverständigen** erfordern[6] (Bewertung von Maschinen, Gebäuden, Vorratsbeständen, etc.).

1.3.1.2 Exemplarische Fragestellungen der Bewertung

Drei mögliche Fragestellungen in diesem Zusammenhang:

- Wie viel ist ein unternehmensindividuelles ERP-System wert, in das in den vergangenen 10 Jahren jährlich 100.000 EUR investiert wurde?
- Wie viel ist die „maßgeschneiderte" Ladeneinrichtung (Mietereinbauten eines Filialisten) bei Liquidation des Betriebs für einen potentiellen Erwerber wert?
- Lassen sich bei Einzelveräußerung unter „Zeitzwang" noch Abnehmer finden, die bereit sind, etwas zu bezahlen, oder sind ergänzend Rückstellungen für Entsorgung zu bilden?

[5] IDW RS HFA 17: "Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss" (Stand: 11.07.2018), Tz. 18

[6] BDO, Publikationen über Unternehmensbewertung, Basiszins, Fremdwährung, Marktrisikoprämie - BDO: (Abruf: 27.06.2025)

AUDFIT AKADEMIE

Stand: 01.03.2026

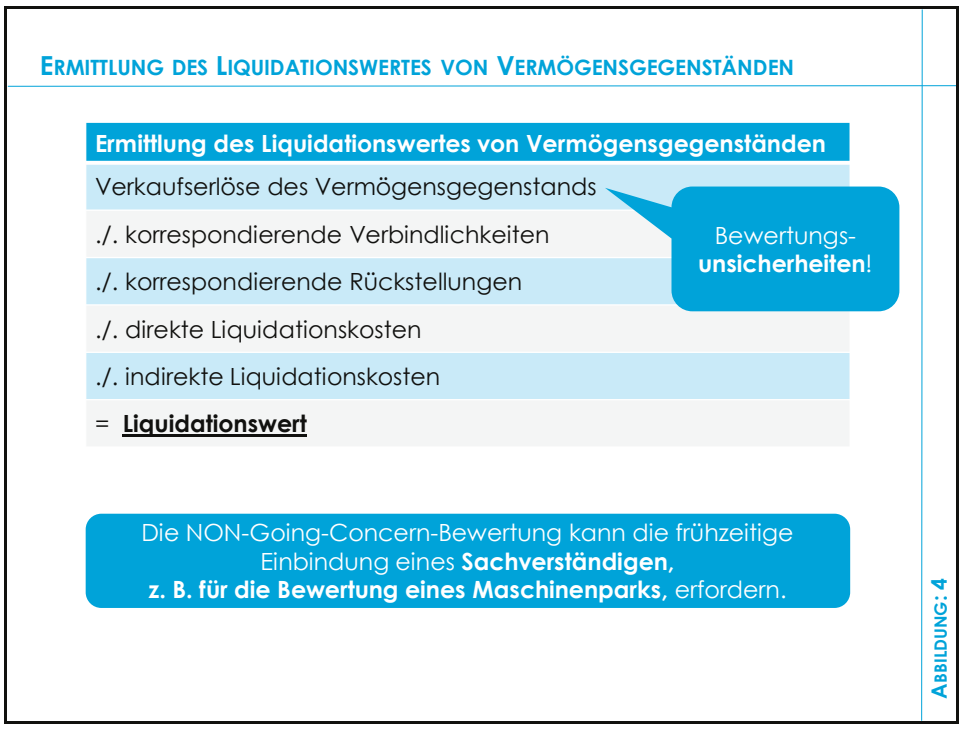


Abbildung 4: Ermittlung des Liquidationswerts von Vermögensgegenständen

1.3.1.3 Beibehaltung der übrigen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GOB)

Dennoch sind die nachfolgenden handelsrechtlichen GoB auch bei Abkehr von der Going-Concern-Prämisse weiter vollumfänglich zu beachten:

a. **Vorsichtsprinzip** nach § 252 (1) Nr. 4 HGB.
b. Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn diese realisiert sind (**Realisationsprinzip** nach § 252 (1) Nr. 4 HGB).
c. Die **fortgeführten Anschaffungskosten** bilden die **Bewertungsobergrenze**, und diese dürfen nicht überschritten werden - auch bei höheren Liquidationswerten, z. B. bei Grundstücken im Altbestand[7].
d. Die Vermögensgegenstände und Schulden sind weiterhin dem **Einzelbewertungsgrundsatz** zu unterwerfen[8].
e. Das **Stichtagsprinzip** nach § 252 (1) Nr. 3 HGB gilt weiterhin für die Bewertung und Beurteilung[9].

[7] IDW RS HFA 17: "Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss" (Stand: 11.07.2018), Tz. 5 + Tz. 19 + Tz. 20

[8] IDW RS HFA 17: "Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss" (Stand: 11.07.2018), Tz. 22

[9] IDW RS HFA 17: "Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss" (Stand: 11.07.2018), Tz. 24

Hinweis:

Die Abkehr von der Going-Concern-Prämisse ist ein **begründeter Ausnahmefall** von § 252 (2) HGB und rechtfertigt eine Durchbrechung des **Stetigkeitsgrundsatzes** bei

- Ansatz und
- Bewertung von
  - Vermögensgegenständen und
  - Schulden[10] .

1.3.2 Beispiel: Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagevermögen im NON-Going-Concern-Fall

1.3.2.1 Übergreifende fachliche Abweichungen von der Regelbilanzierung

- Das **Aktivierungsverbot** für firmenwertähnliche selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nach **§ 248 (2) S. 2 HGB gilt** auch für selbst geschaffene Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die jetzt zur Veräußerung stehen[11]

  Durch die Abkehr von going concern werden zwar „Liquidationswerte" der neue Bewertungsmaßstab. Aber die **Bilanzierungsverbote des HGB gelten unverändert weiter.**

[10] IDW RS HFA 17: "Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss" (Stand: 11.07.2018), Tz. 26

[11] IDW RS HFA 17: "Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss" (Stand: 11.07.2018), Tz. 7

Beispiel:

Die Trima GmbH hat sich über viele Jahre einen **sehr werthaltigen Kundenstamm** und eine **bekannte Marke** selbst aufgebaut (beides „firmenwertähnlich").

Für diese Marke und den Kundenstamm lagen nie entgeltliche Anschaffungsvorgänge vor. Es handelt sich um **selbst geschaffene** immaterielle Vermögensgegenstände, die nicht aktiviert werden dürfen.[12]

Nun tritt die **Abkehr von going concern** ein, der **Geschäftsbetrieb wird eingestellt.**

Das Unternehmen will Marke und Kundenstamm im Paket an einen Wettbewerber für 1 Mio. EUR verkaufen.

Handelsrechtlich dürfen diese selbst geschaffenen Posten **trotz konkreter Verkaufsabsicht und konkret erzielbarem Preis** weiterhin **nicht aktiviert** werden.

Der stille Wert bleibt also **außerhalb der Bilanz.**

- Für **in Herstellung** befindliche **immaterielle Vermögensgegenstände,**
  - für die bisher **kein Wahlrecht** nach § 248 (2) S. 1 HGB ausgeübt wurde und
  - die nun dem **Umlaufvermögen** zuzuordnen sind,

  ist die Aktivierung der Herstellkosten auf die Aufwendungen des laufenden und der folgenden Geschäftsjahre bis zur Fertigstellung begrenzt[11].

[12] Vgl. § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB

Beispiel:

Die Digital AG entwickelt eine **eigene Software**, die später im Rahmen der Liquidation als Paket verkauft werden soll.

- Bis 31.12.01 sind **Entwicklungskosten von 300 TEUR** entstanden.
- Das **Aktivierungswahlrecht**[13] wurde **nicht** ausgeübt und die 300 TEUR wurden in voller Höhe **aufwandswirksam** erfasst.
- Die Software **ist noch nicht fertiggestellt.**

Zum 31.12.02 erfolgt die **Abkehr von going concern**.

Die Software wird im Rahmen der Liquidation **mit veräußert** und wird daher vom Wesen her umqualifiziert **von Anlage- zu Umlaufvermögen.**

In 02 fallen weitere **Entwicklungskosten bis zur Fertigstellung von 200 TEUR** an. Alle Aufwendungen ab dieser neuen Bilanzzuordnung dürfen aktiviert werden als Position „Unfertige Leistungen – immaterielle Software im Umlaufvermögen" (200 TEUR).

Die **Entwicklungskosten bis 01 dürfen nicht nachträglich** aktiviert werden.

- Der Ansatz eines **selbst geschaffenen (originären) Firmenwerts** ist auch unter Abkehr der Going-Concern-Prämisse **ausgeschlossen**[14].

1.3.2.2 Anwendungsbeispiele

- Das **Anlagevermögen** ist **wie Umlaufvermögen zu bewerten**, sofern
  - die Veräußerung beabsichtigt ist oder
  - die Vermögensgegenstände nicht mehr dem Geschäftsbetrieb dienen[15].
- Der **Geschäfts- oder Firmenwert** ist abzuschreiben, sofern keine Verwertungserlöse erwartet werden[16].

1.3.2.3 Besonderheiten bei der Abschreibung für Abnutzung

Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und **Sachanlagevermögen** sind nur noch planmäßig abzuschreiben, wenn diese über einen längeren Abwicklungszeitraum betrieblich genutzt werden.

[13] Vgl. § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB

[14] IDW RS HFA 17: "Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss" (Stand: 11.07.2018), Tz. 8

[15] IDW RS HFA 17: "Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss" (Stand: 11.07.2018), Tz. 3

[16] IDW RS HFA 17: "Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss" (Stand: 11.07.2018), Tz. 27

Die **Restnutzungsdauer** ist zu überprüfen und ggf. zu **korrigieren**. Dies kann zu einer Berichtigung des Abschreibungsplanes führen.

1.3.2.4 Besonderheiten für eine außerplanmäßige Abschreibung

Ist der Veräußerungswert / beizulegende Zeitwert unterhalb der fortgeführten Anschaffungskosten, so ist eine **außerplanmäßige Abschreibung** auf diesen vorzunehmen[5].

1.3.3 Rechnungsabgrenzungsposten im NON-Going-Concern-Fall

Sämtliche **Rechnungsabgrenzungsposten** sind i. d. R. **erfolgswirksam** aufzulösen.

Eine weitere Bilanzierung ist nur **zulässig**, wenn der Vertrag trotz beabsichtigter Einstellung des Geschäftsbetriebes weiterhin genutzt und erfüllt wird, z. B. im Sanierungsfall (Anwendung des StaRuG).

Entsteht aus der Kündigung oder Aufhebung eines Vertrages ein **Rückzahlungsanspruch**, ist dieser als **sonstiger Vermögensgegenstand** zu bilanzieren, sofern er **rechtlich durchsetzbar** und **werthaltig** ist[17].

Bei der Auflösung eines **aktivierten Disagios** ist ggf. die vorzeitige Rückzahlung der korrespondierenden Verbindlichkeit zu berücksichtigen[18].

1.3.4 Umgang mit Rückstellungen im NON-Going-Concern-Fall

1.3.4.1 Grundsatz

Es sind sämtliche Schulden zu passivieren, die **durch die Abkehr der Going-Concern-Prämisse verursacht** wurden und denen sich das bilanzierende Unternehmen nicht mehr entziehen kann.

1.3.4.2 „Neuer" Rückstellungsbedarf?

Auch rechtlich noch nicht entstandene Verpflichtungen sind daher zu passivieren.

Die Auswirkungen auf die Vermögens- und Ertragslage aufgrund der bilanziellen Anpassung sind meist weitreichend.

[17] IDW RS HFA 17: "Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss" (Stand: 11.07.2018), Tz. 9

[18] Haufe, IDW: Bilanzierung bei Abkehr von Going Concern | Finance | Haufe (Abruf: 27.06.2025)

Hier ist besondere Sorgfalt geboten. So darf beispielsweise insbesondere keine neu hinzukommende Rückstellung übersehen werden:[19]

- **Verpflichtungen aus der Geschäftseinstellung**, die bis zum Abschluss der Liquidation entstehen,
- **Abfindungen** an Mitarbeiter,
- **Löhne** und **Gehälter**, soweit **keine Arbeitsleistung** mehr erbracht wird, z. B. aufgrund einer Freistellung,
- **Rückbau- und Abbruchverpflichtungen**, z. B. bei Filialbetrieben
- Vertragstrafen für Verträge, die das Unternehmen nicht mehr erfüllen wird,
- **drohende Verluste** aus Verträgen, bei denen der Bilanzierende die ihm zukommende Leistung nicht mehr nutzen wird,
- Verpflichtungen für die **Beseitigung von Altlasten**.
- u. v. m.

Abbildung 5: Berücksichtigungszeitraum der zu passivierenden Verbindlichkeiten

1.3.4.3 Besonderheiten zu den Rückstellungen

- Das Wahlrecht

[19] IDW RS HFA 17: „Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss“ (Stand: 11.07.2028), Tz. 4 + Tz. 13

- nach Artikel 28 (1) EGHGB zur Bilanzierung von **mittelbaren Pensionsverpflichtungen** und
- nach Artikel 67 (1) S. 1 EGHGB zur **Verteilung** eines **Unterschiedsbetrages**

ist nicht mehr anwendbar.

Verpflichtungen daraus sind **vollständig zu passivieren**[20].

- Bei **schwebenden Geschäften**, bei denen sich **Leistung und Gegenleistung ausgleichen**, sind **keine Rückstellungen** zu bilden.

  Somit sind **keine Rückstellung** für die künftige Vergütung des **Insolvenzverwalters** oder für **Löhne**, soweit Arbeitsleistung noch erbracht wird, zu bilden[21].
- Schulden sind zum **Erfüllungsbetrag** nach §253 (1) S. 2 HGB zu passivieren. Eine mögliche frühzeitige Fälligstellung der Verbindlichkeit ist zu beachten, z. B. aufgrund der Kündigung von Mietverträgen während einer vertraglich festgelegten Festlaufzeit[5].
- **Ansammlungsrückstellungen** sind mit dem **vollen Erfüllungsbetrag** zu passivieren und nicht mehr anzusammeln.

1.3.5 Latente Steuern im NON-Going-Concern-Fall

1.3.5.1 Neubewertung zukünftiger steuerlicher Effekte notwendig

Die Abkehr von der Going-Concern-Prämisse wirkt sich auf die Wahrscheinlichkeit der

- Entstehung und
- Realisierbarkeit

zukünftiger Steuerent- und -belastungen aus.

Die neuen nunmehr geänderten Umstände sind beim Ansatz von **latenten Steuern** zu **würdigen** (insbesondere Vorteile aus steuerlichen Verlust-, Zins- oder vergleichbaren sonstigen Verträgen)[22].

[20] IDW RS HFA 17: "Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss" (Stand: 11.07.2018), Tz. 14

[21] IDW RS HFA 17: "Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss" (Stand: 11.07.2018), Tz. 13a

[22] IDW RS HFA 17: "Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss" (Stand: 11.07.2018), Tz. 15

1.3.5.2 Auswirkungen auf kleine KapG und PersG: Pflicht zur Bildung latenter Steuern wird neu begründet

Nichtkapitalgesellschaften sowie

- **kleine** haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften und
- **kleine** Kapitalgesellschaften

fallen **nicht** in den Anwendungsbereich von § 274 HGB.[23] [24]

Auch wenn diese Unternehmen **grundsätzlich nicht** dem **Pflichtanwendungsbereich** des § 274 HGB unterliegen,

- **müssen** sie unter **Abkehr von going concern**
- eine **Rückstellung für passive latente Steuern** bilden,
- und zwar ausdrücklich **auch für bisher nur „quasi-permanente" Differenzen,**
- weil die **Steuerbelastung im Abwicklungsszenario** nun **als sicher** erwartete Verpflichtung gilt. [25]

Hinweis:

Bei **quasi-permanente Differenzen** (z.B. stille Reserven auf langfristig gehaltene Grundstücke oder Beteiligungen, bei denen der Verkauf auf unbestimmte Zeit nicht geplant ist) ist die **Steuerbelastung bei going concern-Annahme zeitlich nicht absehbar noch „ernstlich zu erwarten"**

Bei Abkehr von Going-Concern

- ist die **Auflösung dieser quasi-permanenten Differenzen nun hinreichend sicher** und
- der **daraus resultierenden Steuerbelastung**
- **kann** sich das Unternehmen „**nicht mehr entziehen**".

Die Steuerverpflichtung wird zur **rückstellungsfähigen Verpflichtung**.

[23] § 274 HGB steht nicht im allgemeinen Teil der Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften des HGB, sondern im Zweiten Abschnitt des HGB, also den ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften sowie für haftungsbeschränkte Personengesellschaften.

[24] Vgl. § 274a Abs. 4 HGB.

[25] IDW RS HFA 17: "Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss" (Stand: 11.07.2018), Tz. 16

Beispiel:

Die Doso GmbH ist eine kleine GmbH, die bislang aufgrund der Befreiung nach § 274a Nr. 4 HGB keine latenten Steuern gebildet hat.

1. **Ausgangssituation vor der Krise:**
   - Grundstück: langfristig genutzt, kein Verkauf geplant
   - Handelsbilanz: 1.000 TEUR
   - Steuerbilanz: 400 TEUR
   - Differenz: 600 TEUR
   - **Es wurden keine passiven latenten** Steuern gebildet.
2. **Neue Situation: Abkehr von going-concern, Abwicklung der Gesellschaft beschlossen**:
   - Alle wesentlichen Vermögenswerte sollen verkauft werden, einschließlich des Grundstücks
   - Stille Reserven von 600 TEUR werden im Zuge der Abwicklung realisiert
   - Steuersatz 30% (600 TEUR x 30% = **180 TEUR**)

   Obwohl § 274 HGB grundsätzlich nicht anwendbar ist, liegt nun eine **konkrete zukünftige Verpflichtung** (Steuerzahlung von **180 TEUR**) vor.

   Die **Voraussetzungen für eine Rückstellung nach § 249 Abs. 1 S. 1 HGB** sind **erfüllt**:
   - **Außenverpflichtung** (Steueranspruch Finanzamt)
   - Wirtschaftliche **Verursachung im abgelaufenen Jahr** (bestehende Differenz und Liquidationsbeschluss)
   - **Ernsthafte Inanspruchnahme** zu erwarten (geplante Veräußerung im Folgejahr)

1.3.6 Gesellschafterdarlehen

Ein Gesellschafterdarlehen unterliegt nach § 39 (1) Nr. 5 InsO der Nachrangigkeit gegenüber anderen Verbindlichkeiten.

Dennoch sind diese weiterhin als Verbindlichkeit in der Handelsbilanz anzusetzen und zu bilanzieren[26].

Es ergeben sich insoweit keine bilanziellen Veränderungen.

1.3.7 Auswirkungen auf den Bilanzausweis

Die allgemeinen Vorschriften des HGBs zum Bilanzausweis sind weiterhin anzuwenden.

[26] IDW RS HFA 17: "Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss" (Stand: 11.07.2018), Tz. 17

Es erfolgt **keine Umgliederung** des Anlagevermögens ins Umlaufvermögen, auch wenn das Anlagevermögen wie Umlaufvermögen bewertet wird.

Warum?

Dies würde zu

- einem **Informationsverlust** und
- einem **Verstoß der Bilanzklarheit** (z. B. Vergleichbarkeit mit den Vorgaben)

führen[27].

Es ist sachgerecht eine **außerplanmäßige Abschreibung** im Anlagevermögen in einer **gesonderten Spalte im Anlagespiegel** darzustellen.

Dies bietet dem Bilanzleser einen besseren Vorjahresvergleich[28]

Die Darstellung des Eigenkapitals erfolgt weiterhin nach § 266 HGB[29].

1.3.8 Auswirkungen auf die Ertragslage

Die **Änderungen** der Bilanzierung aufgrund der Abkehr der Going-Concern-Prämisse sind **erfolgswirksam**

- im **sonstigen betrieblichen Ertrag** oder
- im **sonstigen betrieblichen Aufwand**

auszuweisen.

- **Praxishilfe 1/1:**
  „Gegenüberstellung des handelsrechtlichen Bilanzansatzes und der Bewertung unter Going-Concern bei Abkehr von Going-Concern“
- **Praxishilfe 1/2:**
  „Aufgabe zur ABC GmbH: Postenweise „Bilanzierungsänderungen“ bei Abkehr von der Going-Concern-Prämisse“
- **Praxishilfe 1/3:**
  „Lösungsvorschlag zur ABC GmbH: Postenweise „Bilanzierungsänderungen“ bei Abkehr von der Going-Concern-Prämisse“
- **Praxishilfe 1/4:**
  „ABC GmbH – Handelsbilanz zum 31.12.2025 vor und nach Abkehr von der Going-Concern-Annahme“

siehe Anlagenband

#PH0001

#PH0004

#PH0005

#PH0006

[27] IDW RS HFA 17: “Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss” (Stand: 11.07.2018), Tz. 33

[28] IDW RS HFA 17: “Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss” (Stand: 11.07.2018), Tz. 34

[29] IDW RS HFA 17: “Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss” (Stand: 11.07.2018), Tz. 35

1.4 Auswirkungen auf den Anhang und den Lagebericht

Die Abkehr von der Going-Concern-Prämisse erfordern regelmäßig weitreichende und ausführliche **ergänzende** Angaben im Anhang und Lagebericht.

1.4.1 Besonderheiten und Ergänzungen bei Anhangangaben

1.4.1.1 Angaben nach § 285 Nr. 31 HGB

Folgende Anhangangaben sind bei der Abkehr der Going-Concern-Prämisse zu beachten[30]:

- Erläuterung der Erträge und Aufwendungen von **außergewöhnlicher Bedeutung** nach **§ 285 Nr. 31 HGB:**

  Darzustellen sind

  - der Betrag und
  - die Art

  der erfolgswirksamen Anpassungen

  - im **sonstigen betrieblichen Aufwand** oder
  - im **sonstigen betrieblichen Ertrag**

  aufgrund der Abkehr von der Going-Concern-Prämisse[31].

1.4.1.2 Angaben nach § 285 Nr. 1a HGB

- **Verbindlichkeitenspiegel** nach § 267 (5) S. 1, **§ 285 Nr. 1 Bst. a HGB**:
  - Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit über 5 Jahre mit einem möglichen Sonderkündigungsrechten sind gesondert auszuweisen
  - bereits erfolgte Kürzungen der Laufzeit sind bei der Darstellung zu berücksichtigen[32].

1.4.1.3 Angaben nach § 264 (2) S. 2 HGB

- Falls der Jahresabschluss durch Beachtung des Anschaffungskostenprinzips kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage vermittelt, z. B. aufgrund von **erheblichen stillen Reserven**, **sollten**

[30] IDW RS HFA 17: "Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss" (Stand: 11.07.2018), Tz. 39

[31] IDW RS HFA 17: "Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss" (Stand: 11.07.2018), Tz. 17

[32] IDW RS HFA 17: "Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss" (Stand: 11.07.2018), Tz. 36

- die Veräußerungswerte und
- die korrespondierenden Buchwerte

angegeben werden.

Können die Veräußerungswerte nicht verlässlich bestimmt werden, sind Bandbreiten anzugeben.

1.4.1.4 Angaben nach § 284 (2) Nr. 2 HGB: Durchbrechung der Stetigkeit

- **Tatsachen** und **Gründe** für die Durchbrechung der Stetigkeit sowie der Einfluss der Änderung auf VFE-Lage
- Die **neuen angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden** nach § 284 (2) Nr. 1 HGB sind anzugehen und hinreichend zu erläutern[33].

1.4.2 Besonderheiten bei den Lageberichtsangaben

Im Lagebericht ist deutlich anzugeben, dass der Abschluss unter Abkehr der Going-Concern-Prämisse aufgestellt ist.

Weitere Abgabepflichten[34] umfassen:

- **Gründe, Ursachen und Anhaltspunkte** für die Beurteilung der Abkehr von der Going-Concern-Prämisse,
- Einschätzung der **Liquiditätsdauer** der gesetzlichen Vertreter,
- Berichterstattung über die **Abwicklungsplanung** und die geplanten Modalitäten der Einstellung des Geschäftsbetriebes (z. B. Zerschlagung oder Verkauf einzelner Geschäftsbereiche),
- Prognose der **voraussichtlichen finanziellen Auswirkung und Liquidationserlöse**.

1.5 Besonderheiten beim Konzernabschluss

Die **Aufstellungspflicht** eines Konzernabschlusses nach § 290 HGB besteht auch bei Wegfall der Going-Concern-Prämisse weiter[35].

Ist beim Mutterunternehmen die Going-Concern-Prämisse **weggefallen**, kann der Konzern weiterhin unter Going-Concern

[33] IDW RS HFA 17: "Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss" (Stand: 11.07.2018), Tz. 39

[34] DW RS HFA 17: "Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss" (Stand: 11.07.2018), Tz. 41

[35] IDW RS HFA 17: "Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss" (Stand: 11.07.2018), Tz. 42

bilanzieren. Die Annahme der Unternehmensfortführung ist für den **Konzern gesondert zu würdigen**.

1.5.1 Einheitliche Bewertungsmethoden

Es sind **einheitliche Bewertungsmethoden** für die Tochterunternehmen, die unter **Annahme** der Unternehmensfortführung bilanzieren, anzuwenden.

Für Tochterunternehmen, die unter **Abkehr** der Going-Concern-Prämisse bilanzieren, sind ebenfalls **einheitliche Bewertungsmethoden** anzuwenden.

Die angewandten Bewertungsmethoden sind im Konzernanhang nach § 313 (1) S. 2 Nr. 1 HGB zu erläutern[36].

1.5.2 Tochterunternehmen im Insolvenzverfahren

Befindet sich ein **Tochterunternehmen im Insolvenzverfahren**, besteht das **Einbeziehungswahlrecht nach § 296 (1) Nr. 1 HGB**, da erhebliche und andauernde Beschränkung der Rechte des Mutterunternehmens vorliegen.

Dieses Einbeziehungswahlrecht besteht bereits schon im Antragsverfahren[37].

1.6 Praktische Herausforderungen in der Steuerberatung und Abschlussprüfung

In der Praxis sind u. a. folgende Probleme zu beobachten:

- **Zeitdruck**: Eine Abkehr erfolgt oft kurzfristig – ohne ausreichende Vorbereitung.
- **Bewertungsunsicherheit**: Liquidationswerte sind schwer zu bestimmen.
- **Kommunikation**: Die Tragweite wird intern und extern häufig unterschätzt.

Hier ist ein proaktiver und strukturierter Ansatz gefragt – sowohl von der Geschäftsleitung als auch vom Wirtschaftsprüfer.

Die **frühzeitige Erkennung** einer Gefährdung der Unternehmensfortführung sowie

- offene **Kommunikation**,
- transparente **Dokumentation** und

[36] IDW RS HFA 17: "Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss" (Stand: 11.07.2018), Tz. 43

[37] IDW RS HFA17: "Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss" (Stand: 11.07.2018), Tz. 44

- **Offenlegung im Abschluss**

sind essenziell.

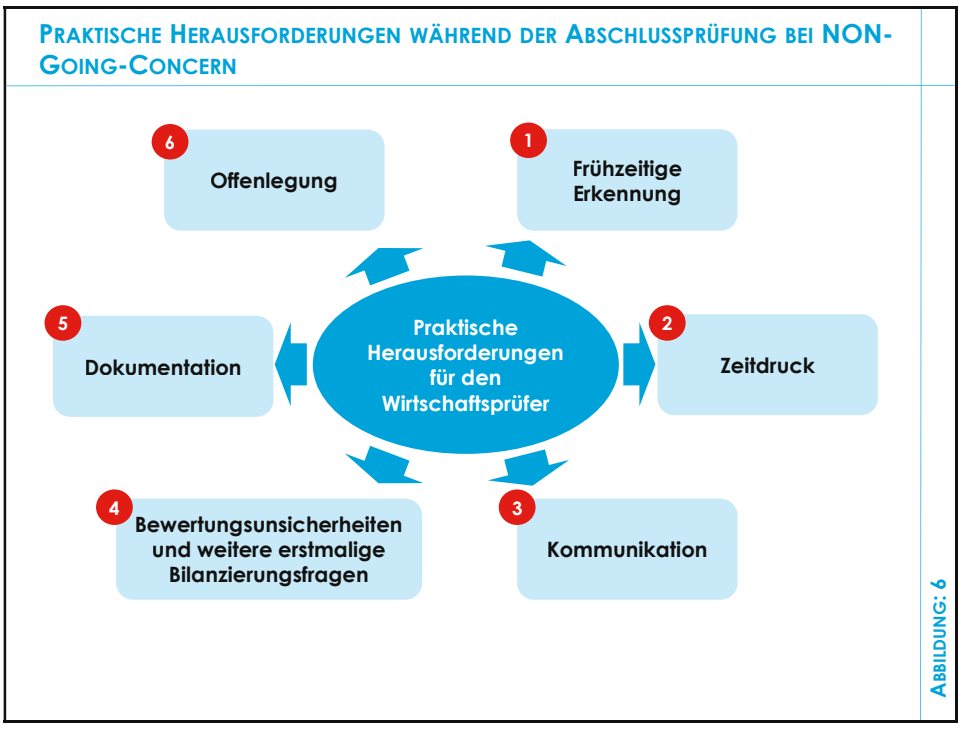


Abbildung 6: Praktische Herausforderungen während der Abschlussprüfung bei NON-Going-Concern-Fällen

1.7 Fazit: Acht wichtige Aspekte bei der Abkehr von Going-Concern aus dem Blickwinkel des Abschlussprüfers

Der Wirtschaftsprüfer hat in der Rolle des Abschlussprüfers folgende zusätzliche Aspekte zu berücksichtigen:

1. Anwendung des **IDW PS 270** zur Going-Concern-Beurteilung
2. Prüfung der **Angemessenheit der Abkehr** von der Going-Concern-Prämisse **(IDW RS HFA 17)**
3. Genaue Beurteilung der **Liquidationsplanung und –prognose**, einschließlich der **integrierten Unternehmensplanung** (VFE-Planung)
4. Beurteilung der zutreffenden **Berücksichtigung jedes einzelnen Postens**, insbesondere
   - Ansatz,
   - Ausweis und
   - Bilanzierung

Stand: 01.03.2026

der Vermögensgegenstände und Schulden unter Berücksichtigung des **IDW RS HFA 17**

5. Beurteilung der
   - vollständigen,
   - angemessenen und
   - wahrheitsgemäßen

   Berichterstattung über die Abkehr der Going-Concern-Prämisse
   - im **Anhang** und
   - im **Lagebericht**
6. transparente **Dokumentation** der
   - ergänzenden Prüfungshandlungen,
   - erhaltenden Unterlagen,
   - Umgang mit **Schätzunsicherheiten** (ISA [DE] 540) und Schlussfolgerungen
7. Würdigung, inwieweit Hinweise oder Modifikationen
   - im **Prüfungsbericht** und
   - im **Bestätigungsvermerk**

   erforderlich sind
8. ggf. ergänzende Berichterstattung an die Überwachungsorgane, soweit nicht geschehen.

Stand: 01.03.2026

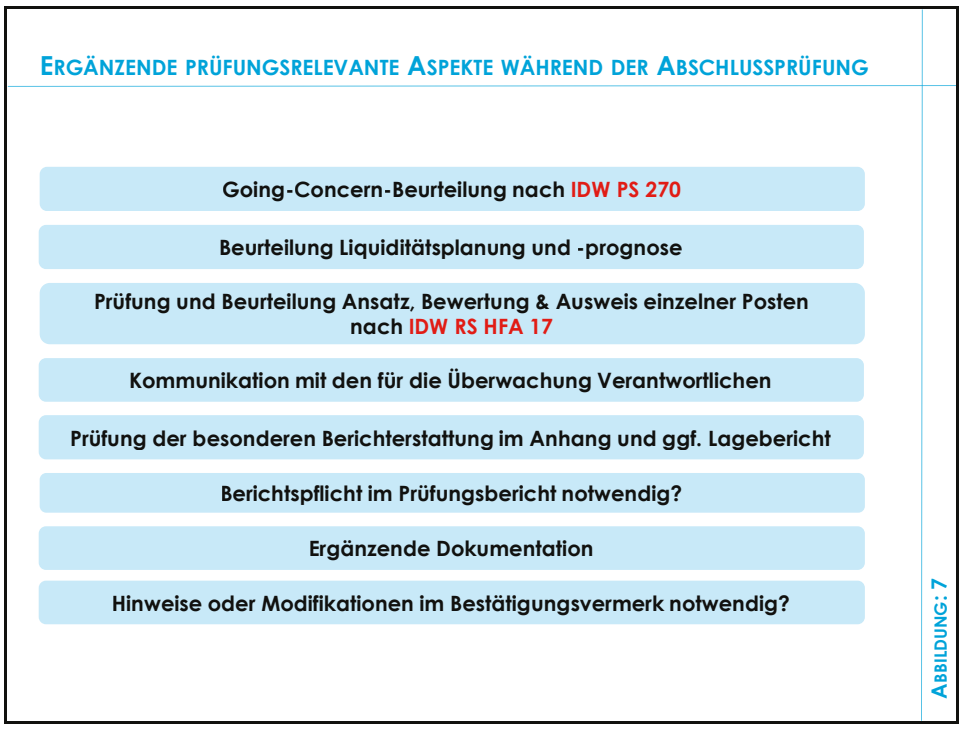


Abbildung 7: Ergänzende prüfungsrelevante Aspekte während der Abschlussprüfung

1.8 Fazit

Besonders in wirtschaftlich unsicheren Zeiten sind das frühzeitige Erkennen und eine **rechtzeitige sorgfältige Prüfung der Going-Concern-Prämisse** vor oder spätestens bei Beginn der Abschlussarbeiten (Aufstellung, Erstellung bzw. Prüfung) unerlässlich.

Die **frühzeitige Erkennung von Krisensignalen** ermöglicht es, rechtzeitig angemessene Maßnahmen zu ergreifen.

Die Anwendung des **IDW RS HFA 17** gibt Hilfestellung bei sämtlichen Bilanzierungsfragen und gewährleistet eine ordnungsgemäße Rechnungslegung auch in Krisensituationen.

Hinweis:

Das Fehlerrisiko und somit auch das Haftungsrisiko für Jahresabschlussersteller oder -prüfer nehmen bei Jahresabschlussaufträgen von Mandanten, die von der Going-Concern-Prämisse abkehren müssen, abrupt und enorm zu.

Die Abkehr von der Going-Concern-Prämisse führt zu einer fundamentalen **Änderung der Bilanzierungsphilosophie**.

Die zutreffende **Darstellung des Reinvermögens** unter Liquidationsgesichtspunkten steht dabei im Vordergrund.

IDW RS HFA 17 und **IDW PS 270** bieten sowohl für die bilanzierenden Unternehmen sowie für deren Berater und Prüfer wichtige und praxisnahe Orientierungshilfen. Diese Standards sind stets zu Rate zu ziehen.

1.9 Praxishilfen zu diesem Thema

siehe Anlagenband

- **Praxishilfe 1/1:** #PH0001
  „Gegenüberstellung des handelsrechtlichen Bilanzansatzes und der Bewertung unter Going-Concern bei Abkehr von Going-Concern“
- **Praxishilfe 1/2:** #PH0004
  „Aufgabe zu ABC GmbH: Postenweise „Bilanzierungsänderungen“ bei Abkehr von der Going-Concern-Prämisse“
- **Praxishilfe 1/3:** #PH0005
  „Lösungsvorschlag zu ABC GmbH: Postenweise „Bilanzierungsänderungen“ bei Abkehr von der Going-Concern-Prämisse“
- **Praxishilfe 1/4:** #PH0006
  „ABC GmbH – Handelsbilanz zum 31.12.2025 vor und nach Abkehr von der Going-Concern-Annahme“

Themenbereich II: Neues zu den Berufspflichten in der WP-Praxis (WPO, BS WP/VBP, GWG…)

THEMA 2:

Sieben Spotlights der DSGVO für die Praxis der Wirtschaftsprüfer

Stand: 01.03.2026

AUDFIT® AKADEMIE
audfit.de
Aus- und Fortbildung MITTELSTANDSPRÜFER

2. Sieben Spotlights der DSGVO für die Praxis der Wirtschaftsprüfer

		Seite
2.1	Datenschutzverpflichtungen existieren nicht nur auf dem Papier	#HB0030
2.1.1	Geschäftsmodelle erfordern ein individuelles Datenmanagement	#HB0031
2.1.2	Wirtschaftliche Chancen der Datenvorhaltung	#HB0031
2.1.3	Rechtliche Risiken der Datenvorhaltung	#HB0031
2.2	Warum sich der Blick auf den neuen IDW-Katalog lohnt	#HB0031
2.2.1	Datenschutz als Persönlichkeitsschutz	#HB0031
2.2.2	Rechtliche Grundlagen: DSGVO und BDSG	#HB0032
2.2.3	Der neue Fragen- und Antworten-Katalog des Berufsstands	#HB0034
2.2.4	DSGVO und BDSG	#HB0034
2.2.5	Fortentwicklung durch Rechtsprechung	#HB0035
2.3	Spotlight 1: Datenschutzmanagement (DSM)	#HB0035
2.3.1	Organisatorischer Rahmen für die Pflichten nach DSGVO	#HB0035
2.3.2	Datensparsamkeit (Datenminimierung) im DSM	#HB0036
2.3.3	Verzeichnis von Verarbeitungstätigkeiten als „Rückgrat“ des kanzleiindividuellen DSM	#HB0037
2.3.4	Datenschutz-Folgenabschätzung (DSFA)	#HB0038
2.4	Spotlight 2: Informations- und Auskunftspflichten	#HB0038
2.4.1	Grundsatz: Auskunftspflicht	#HB0038
2.4.2	Ausnahme: Berufsgeheimnis bei WPs	#HB0039
2.4.3	Meldepflicht bei Datenvorfällen gegenüber Aufsichtsbehörden	#HB0039
2.4.4	Meldepflicht gegenüber Betroffenen	#HB0040
2.5	Spotlight 3: Aufsichtsbehörde (Artikel 51 ff. DSGVO)	#HB0040

Stand: 01.03.2026

		Seite
2.6	Spotlight 4: Datenschutzbeauftragter	#HB0041
2.6.1	Pflicht zur Benennung eines Datenschutzbeauftragten	#HB0041
2.6.2	Stellung und Kernpflichten des Datenschutzbeauftragten	#HB0042
2.7	Spotlight 5: Erlaubnistatbestände und Einwilligung (Artikel 7 DSGVO)	#HB0043
2.7.1	Grundsatz: Verbot mit Erlaubnisvorbehalt	#HB0043
2.7.2	Erlaubnistatbestände	#HB0044
2.7.3	Einwilligung – nur in eng begrenzten Konstellationen	#HB0045
2.8	Spotlight 6: Datenschutz durch Technik (Artikel 25 DSGVO)	#HB0046
2.8.1	Datenschutz von Anfang an mitdenken	#HB0046
2.8.2	Verantwortung liegt beim WP	#HB0047
2.8.3	Beispiele für Maßnahmen	#HB0048
2.9	Spotlight 7: Schadenersatzanspruch und Sanktionen (Artikel 82, 83 DSGVO)	#HB0048
2.9.1	Schadensersatzanspruch	#HB0048
2.9.2	Geldbußen und Sanktionen	#HB0049
2.9.3	Funktionierendes Datenschutzmanagementsystem notwendig	#HB0049
2.10	Praxishilfen zu diesem Thema	#HB0050
2.11	Rechtsvorschriften zu diesem Thema	#HB0050

2.1 Datenschutzverpflichtungen existieren nicht nur auf dem Papier

Die Einhaltung der **Datenschutzverpflichtungen** stellt eine primäre Verpflichtung von Unternehmen und Ihrer gesetzlichen Vertreter dar.

Jeder **Cyber-Crime-Act** führt zu einer Gefährdung des Datenschutzes und könnte eine Verletzung der europäischen Verordnungen bzw. der gesetzlichen Verpflichtungen darstellen.

Der EU-Normengeber und der Gesetzgeber nehmen die Pflichten der „Besitzer" der Daten immer stärker in den Fokus, was zu

immer konkreteren Regelungen zu den Verantwortlichkeiten und Pflichten führt.

2.1.1 Geschäftsmodelle erfordern ein individuelles Datenmanagement

Immer mehr **Geschäftsmodelle** erfordern ein umfangreiches und **sorgfältiges Management** der personenbezogenen **Daten**.

So werden beispielsweise Unternehmen, die einen eigenen Webshop oder eine eigene Internetseite mit Eingabefunktionalitäten unterhalten, zwangsläufig zu Datensammelstellen.

2.1.2 Wirtschaftliche Chancen der Datenvorhaltung

Der **legitime Erhalt** und das **Vorhalten von Daten** ist wirtschaftlich meist hoch attraktiv, da das Wissen über den potentiellen Geschäftspartner zu einer Intensivierung der Geschäftsverbindung beiträgt.

2.1.3 Rechtliche Risiken der Datenvorhaltung

Ähnlich der Devise „Vermögen verpflichtet" bringt auch das Vorhalten und die Verwaltung fremder personenbezogene Daten immense Verpflichtungen für die Unternehmensorgane mit sich.

2.2 Warum sich der Blick auf den neuen IDW-Katalog lohnt

2.2.1 Datenschutz als Persönlichkeitsschutz

Wer über **personenbezogene Daten** verfügt, hat oft auch Macht über

- Informationen,
- Entscheidungen und
- Lebensbereiche

anderer Menschen.

Deshalb sollen **Gesetze** wie die

- Datenschutzgrund-Verordnung auf EU-Ebene und das
- Bundesdatenschutzgesetz in Deutschland

sicherstellen, dass Datenverarbeitung nicht intransparent oder missbräuchlich erfolgt.

Die Regelungen sind wichtig, weil **Vertrauen eine Grundvoraussetzung** für Wirtschaft, Verwaltung und digitale Prozesse ist.

Hinweis:

Nur wenn für jeden Beteiligten (Betrieb, Mitarbeiter, Kunde) klar ist, **nach welchen Regeln** Daten

- erhoben,
- genutzt,
- weitergegeben und
- geschützt

werden, können

- Unternehmen,
- Mandanten und
- Betroffene

rechtssicher und verantwortungsvoll handeln.

2.2.2 Rechtliche Grundlagen: DSGVO und BDSG

Die **EU-Datenschutz-Grundverordnung** (DSGVO) ist

- seit 2018 in Kraft und
- **gilt unmittelbar** in allen EU-Mitgliedstaaten,
- **ohne** dass eine **nationale Umsetzung erforderlich** ist.

Die DSGVO ist stets dann zu beachten, wenn **personenbezogene Daten** verarbeitet werden.[38]

[38] Zu weiteren Ausführungen zum Datenschutz im Zusammenhang mit personenbezogenen Daten und deren Verarbeitung verweisen wir auf unseren Beitrag „**Praxisrelevante rechtliche Aspekte im Umgang mit der KI** (**Datenschutz**, Urheberrecht, Haftung) in **UWP 2 2025 Thema 6**.

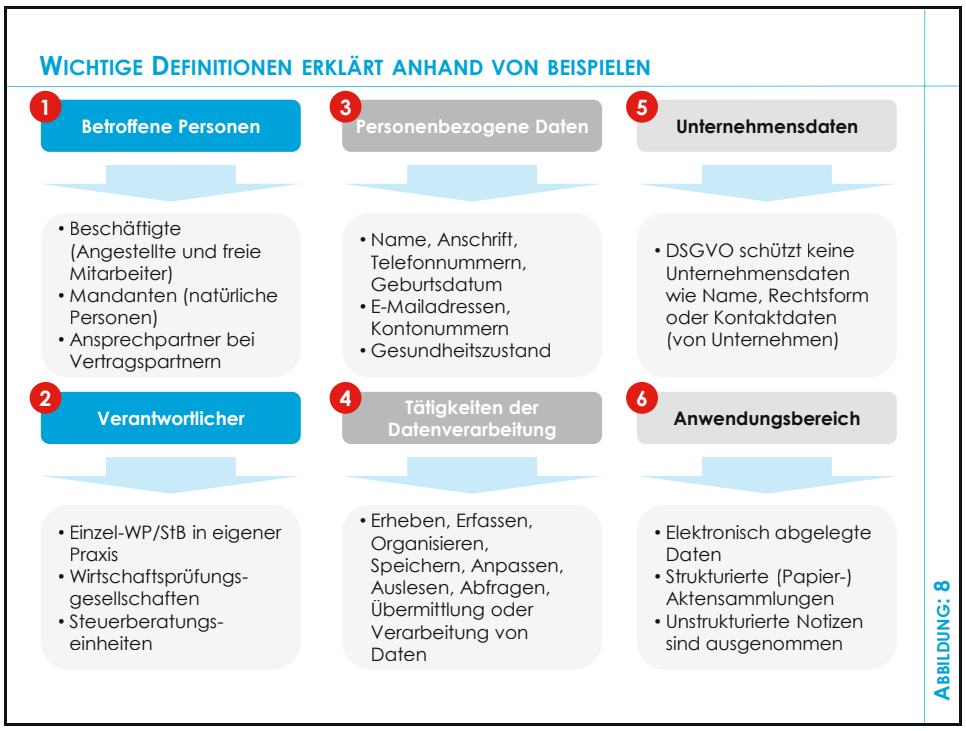


Abbildung 8: Wichtige Definitionen erklärt anhand von Beispielen

- **Rechtsvorschrift 2/1:**
  „Datenschutz-Grundverordnung - Stand: 04.03.2021“

In Deutschland

- **ergänzt** das **Bundesdatenschutzgesetz** (BDSG) die DSGVO,
- indem es **Gestaltungsspielräume**,
- die die DSGVO den nationalen Gesetzgebern lässt,

ausfüllt.

- **Rechtsvorschrift 2/2:**
  „Bundesdatenschutzgesetz (BDSG) - Stand: 06.05.2024“

Im Falle von Widersprüchen hat die **DSGVO** als übergeordnetes Recht **Vorrang** vor dem BDSG.

Die DSGVO schützt **ausschließlich lebende natürliche Personen**; **Unternehmensdaten** fallen also grundsätzlich **nicht** in ihren Anwendungsbereich.

siehe Anlagen-band
#RV0003

siehe Anlagen-band
#RV0082

DSGVO VS. BDSG - KURZÜBERBLICK

	DSGVO	BDSG
Rechtsnatur	EU-Verordnung, Gilt unmittelbar in allen Mitgliedstaaten **„Rahmenregelung"**	Deutsches Bundesgesetz, Ergänzt/konkretisiert die DSGVO **„Ergänzungsgesetz"**
Zweck	• **Vereinheitlichung des Datenschutzes** in der EU • **Schutz personenbezogener Daten** und Grundrechte • **Sicherstellung des freien Datenverkehrs** im Binnenmarkt	• **Ausfüllung der Öffnungsklauseln** der DSGVO, • **Nationale Ausgestaltung** des Datenschutzes in Deutschland
Geltungsbereich	**Gilt für alle Stellen**, die **personenbezogene Daten** von Personen **in der EU verarbeiten**, **unabhängig** vom Sitz des Verantwortlichen	Gilt **für öffentliche und nicht-öffentliche Stellen in Deutschland**, **soweit nicht** vorrangig die DSGVO gilt.
Inhaltlicher Schwerpunkt	• **Grundprinzipien** (Rechtmäßigkeit, Transparenz, Zweckbindung, Datenminimierung etc.) • **Betroffenenrechte** • Pflichten von **Verantwortlichen und Auftragsverarbeitern** • **Melde- und Rechenschaftspflichten** • Bußgelder	• **Konkretisierungen** z. B. im **Beschäftigtendatenschutz** • besondere Vorschriften für öffentliche Stellen und **Sicherheitsbehörden** • **Videoüberwachung** • strengere/konkretere Vorgaben zur **Benennung eines Datenschutzbeauftragten** • ergänzende Straf- und Bußgeldtatbestände

ABBILDUNG: 9

Abbildung 9: DSGVO vs. BDSG - Kurzüberblick

2.2.3 Der neue Fragen- und Antworten-Katalog des Berufsstands

Insbesondere für Wirtschaftsprüfer ist Datenschutz **kein Randthema.**

2.2.4 DSGVO und BDSG

Wer personenbezogene Daten verarbeitet, **bewegt sich nicht nur im Anwendungsbereich** der **DSGVO und des BDSG**, sondern zugleich im **Spannungsfeld**

- berufsrechtlicher **Verschwiegenheit,**
- organisatorischer **Sorgfalt** und
- **haftungsrelevanter** Verantwortung.

Hinweis:

Die für Wirtschaftsprüfer geltenden **Regelungen zur beruflichen Verschwiegenheitspflicht** werden grundsätzlich weder durch die DSGVO noch durch das BDSG berührt.

Berufsrecht geht als **lex specialis** vor **lex generalis.**

2.2.5 Fortentwicklung durch Rechtsprechung

Die fortlaufende **Entwicklung von Rechtsprechung und technischen Rahmenbedingungen** zeigt, dass die Rechtslage in vielen Punkten **anspruchsvoller** geworden ist.

Der **neue IDW-F&A Katalog** bietet hierfür eine wertvolle Orientierung.[39]

Er greift die **zentralen Praxisfragen** systematisch auf und hilft,

- datenschutzrechtliche **Anforderungen**
- **rechtssicher**
- **in den Berufsalltag** einzuordnen.

Vor diesem Hintergrund richtet sich der Blick nun auf **ausgewählte Themenfelder** des neuen IDW-Katalogs, die für die Berufspraxis besonders bedeutsam sind.[40]

Hinweis:
Dem bedeutenden Themenschwerpunkt „**Auftragsverarbeitung**“ wurde ein **gesonderter Beitrag** in **UWP 3 2025, Thema 3**

„Der Auftragsverarbeitungsvertrag nach Art. 28 DSGVO und die zunehmende Relevanz für die WP-Praxis“

gewidmet.

2.3 Spotlight 1: Datenschutzmanagement (DSM)

2.3.1 Organisatorischer Rahmen für die Pflichten nach DSGVO

Ein **Datenschutzmanagementsystem (DSM)** ist die **strukturierte Gesamtheit** von

- Zuständigkeiten,
- Prozessen,
- Regeln,
- Dokumentationen sowie
- Kontrollen,

mit denen eine Organisation den **Datenschutz systematisch steuert und nachweisbar umsetzt.**

Sein **Zweck** besteht darin,

[39] Vgl. IDW, Fragen und Antworten zu der EU Datenschutz-Grundverordnung und zum Bundesdatenschutzgesetz, erarbeitet von der AG „EU-Regulierung/Datenschutz“ vom 16.04.2025; https://www.idw.de/IDW/Medien/Arbeitshilfen-oeffentlich/Support-Dokumente-oeffentlich/Datenschutz-Fragen-und-Antworten.pdf (Abruf: 10.03.2026).

[40]

- **datenschutzrechtliche Anforderungen**
- **nicht nur im Einzelfall** zu erfüllen,
- sondern sie **verlässlich** in die Prozesse der Organisation zu **integrieren**.

Das Datenschutzmanagementsystem einer WP-Praxis ist der **organisatorische Rahmen**, in dem zentrale Pflichten der DSGVO, u. a.

a. **Datensparsamkeit (Datenminimierung)**
b. **Verzeichnis von Verarbeitungstätigkeiten**
c. **Datenschutz-Folgenabschätzung** (DSFA),

praktisch **gebündelt und gesteuert** werden.

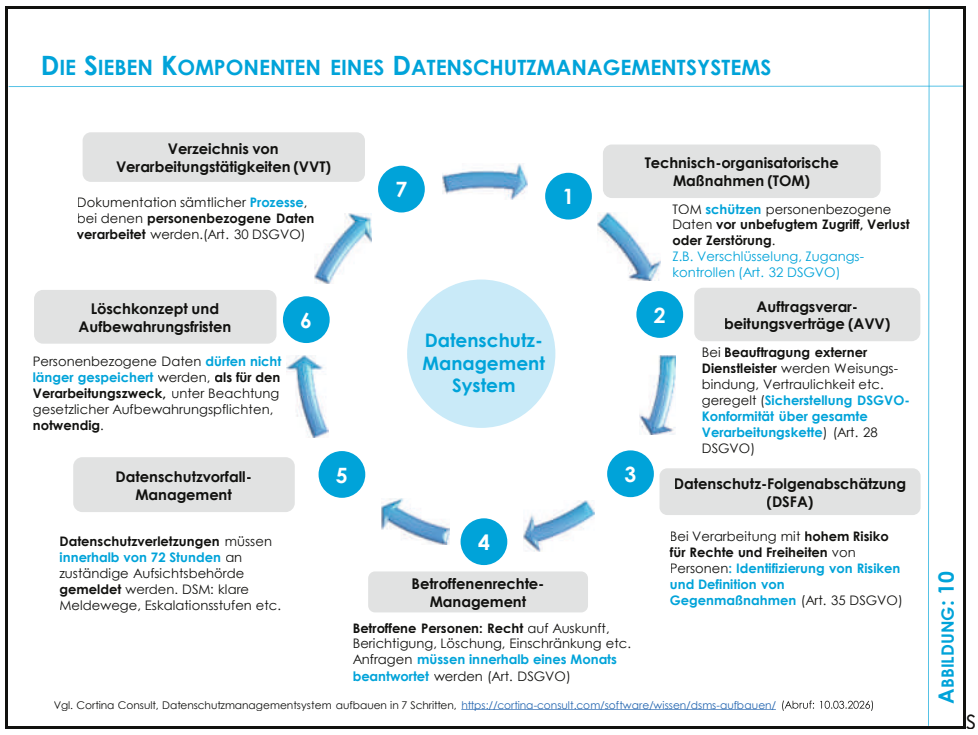


Abbildung 10: Die sieben Komponenten eines Datenschutzmanagementsystems

2.3.2 Datensparsamkeit (Datenminimierung) im DSM

Das Prinzip der **Datensparsamkeit** wurde in der DSGVO unter dem Begriff **„Datenminimierung“[41] (Artikel 5 Abs. 1 Buchst. c)** fest verankert.

Die **Verarbeitung personenbezogener Daten**

[41] Artikel 5 Abs. 1 Buchst. C.

- ist danach auf das **für den Zweck notwendige Maß zu beschränken**, und
- Daten **müssen** nach Zweckerfüllung, spätestens **nach Ablauf gesetzlicher Aufbewahrungsfristen zwingend gelöscht** werden.

2.3.3 Verzeichnis von Verarbeitungstätigkeiten als „Rückgrat" des kanzleiindividuellen DSM

Das frühere „Verfahrensverzeichnis" nach dem BDSG a. F. wird durch das „**Verzeichnis von Verarbeitungstätigkeiten" kurz VVT,** ersetzt und inhaltlich erweitert.[42]

Dabei handelt es sich um eine **Dokumentation aller Verarbeitungsvorgänge mit personenbezogenen** Daten.

Darin sind u. a. zu erfassen

- **Zweck,**
- **Kategorien von Daten / Betroffenen,**
- **Empfänger,**
- **Datenübermittlungen in Drittländer** sowie
- ergriffenen **Maßnahmen** zur **Gewährleistung eines angemessenen Datenschutzniveaus.**

Ein Verstoß gegen die Pflicht zur Führung eines VVT ist **bußgeldbewehrt**[43].

Auftragsverarbeiter müssen **ebenfalls** ein VVT führen.[44]

Während

- **zeitlich vor** Einführung der DSGVO
- das Verfahrensverzeichnis auf Antrag sogar jedermann zugänglich gemacht werden musste,
- besteht diese **Pflicht** nunmehr **nur noch gegenüber den Aufsichtsbehörden.**

Für WP-Einheiten ist dieses Verzeichnis das **zentrale Inventar des Datenschutzmanagements.**

a. Es **erfasst alle maßgeblichen Verarbeitungsvorgänge**, z. B.
   - Abschlussprüfung,
   - Personalverwaltung sowie
   - IT-Betrieb

und

[42] Vgl. Artikel 30 DSGVO.

[43] Artikel 83 Abs. 4 Buchst. a DSGVO.

[44] Artikel 30 Abs. 2 DSGVO.

b. dient als **Grundlage** für
   - **Risikoanalyse,**
   - **Kontrollen** und
   - **Nachweise**

gegenüber Aufsichtsbehörden.

2.3.4 Datenschutz-Folgenabschätzung (DSFA[45])

Die Datenschutz-Folgenabschätzung ist eine **Vorabkontrolle**,

- insbesondere **vor Einführung neuer Technologien**
- **zur Verarbeitung**,
- falls für die betroffenen **Personen**
- ein **hohes Risiko** für die **Verletzung ihrer Rechte** besteht.

Ergänzend zur Risikoeinschätzung erfordert die DSFA eine **Festlegung geeigneter Abhilfemaßnahmen**.

Ergibt die DSFA, dass

- **Risiken nicht durch geeignete Maßnahmen eingedämmt** werden können,
- muss **vor Durchführung** der Maßnahme
- die **Aufsichtsbehörde konsultiert** werden.

Audits und **Zertifizierungen** können als Nachweis für die Einhaltung der DSGVO-Anforderungen dienen.

Ein Wirtschaftsprüfer kann auch **bei Dritten** als unabhängiger **Datenschutz-Auditor** fungieren, um dort die Umsetzung geeigneter Kontrollmechanismen zu prüfen.[46]

- **Rechtsvorschrift 2/3:**
  „Liste der Verarbeitungstätigkeiten, für die eine DSFA durchzuführen ist (DSK)“

siehe Anlagenband

#RV0128

2.4 Spotlight 2: Informations- und Auskunftspflichten

2.4.1 Grundsatz: Auskunftspflicht

Artikel 13 und 14 DSGVO sehen **umfangreiche Informationspflichten** des Verantwortlichen gegenüber den Betroffenen vor.

[45] Artikel 35 DSGVO

[46] Vgl. IDW F&A zu der EU-Datenschutzgrundverordnung und zum Bundesdatenschutzgesetz (a.a.O), Frage 3.6.

Abbildung 11: Informationspflichten des Verantwortlichen gegenüber den Betroffenen

2.4.2 Ausnahme: Berufsgeheimnis bei WPs

Für Wirtschaftsprüfer als **Berufsgeheimnisträger** besteht **eine wichtige Ausnahme**, wonach

- die **Informationspflichten** gegenüber Betroffenen
- nur **eingeschränkt gelten**,
- wenn die **Informationen dem Berufsgeheimnis** unterliegen.

Die vorgenannten **Pflichten gelten daher nicht**, wenn Wirtschaftsprüfer **Kenntnisse über personenbezogene Daten** (z. B. über Mitarbeiter des Mandanten) im Rahmen eines **Mandatsverhältnisses von einem Dritten** (z. B. Mandanten) erhalten, die dem **Berufsgeheimnis** unterliegen.[47]

2.4.3 Meldepflicht bei Datenvorfällen gegenüber Aufsichtsbehörden

Verletzungen des **Schutzes personenbezogener Daten** müssen der zuständigen Aufsichtsbehörde

- **unverzüglich,**
- **möglichst innerhalb von 72 Stunden** nach Kenntniserlangung

[47] Artikel 14 Abs. 5 Buchst. d DSGVO sowie § 29 Abs. 2 BDSG.

gemeldet werden, **sofern** voraussichtlich ein **Risiko** für die Rechte und Freiheiten natürlicher Personen besteht. [48]:

Bei einer **verspäteten Meldung** ist eine **Begründung** beizufügen.

2.4.4 Meldepflicht gegenüber Betroffenen

Betroffene Personen müssen **benachrichtigt** werden, wenn der **Datenvorfall** voraussichtlich ein **hohes Risiko** für ihre persönlichen Rechte und Freiheiten zur Folge hat. [49].

Exemplarische Praxisfälle:

- **Deutsche Bahn**
- **Krankenkasse AOK**
- **Berufs- oder verschiedene Industrieverbände**

Ausnahmen gelten, wenn

- **geeignete** technische und organisatorische **Sicherheitsvorkehrungen** getroffen wurden (z. B. **Verschlüsselung**),
- **das hohe Risiko durch** geeignete **Maßnahmen** nach dem Vorfall **nicht mehr besteht** oder
- die direkte Information mit **unverhältnismäßigem Aufwand** verbunden wäre. In diesem Fall ist eine **öffentliche Bekanntmachung** erforderlich.

2.5 Spotlight 3: Aufsichtsbehörde (Artikel 51 ff. DSGVO)

Artikel 58 DSGVO listet insgesamt **22 Befugnisse** der Datenschutzaufsichtsbehörden auf, darunter

- **Untersuchungs-,**
- **Abhilfe-,**
- **Genehmigungs- und**
- **beratende Befugnisse**.

Verstöße können mit **Geldbußen** geahndet und Maßnahmen mit **Zwangsmitteln** durchgesetzt werden.

Eine bedeutende **Einschränkung** der Untersuchungsbefugnisse ergibt sich für Wirtschaftsprüfer.

Die Aufsichtsbehörden haben **kein Zugangsrecht zu personenbezogenen Daten und Geschäftsräumen**[50], soweit dies zu einem

[48] Artikel 33 DSGVO.

[49] Artikel 34 DSGVO

[50] Artikel 58 Abs. 1 Buchst. e und f DSGVO.

Verstoß gegen die **berufliche Geheimhaltungspflicht** führen würde.[51] Bitte kommunizieren Sie das in Ihrem Haus.

Diese Einschränkungen gelten auch für die **Auftragsverarbeiter** von Berufsgeheimnisträgern.

Bei **betriebsbezogenen Daten ohne Mandatsbezug** bestehen demgegenüber auch für Wirtschaftsprüfer die vollen Zugriffsrechte der Aufsichtsbehörde.

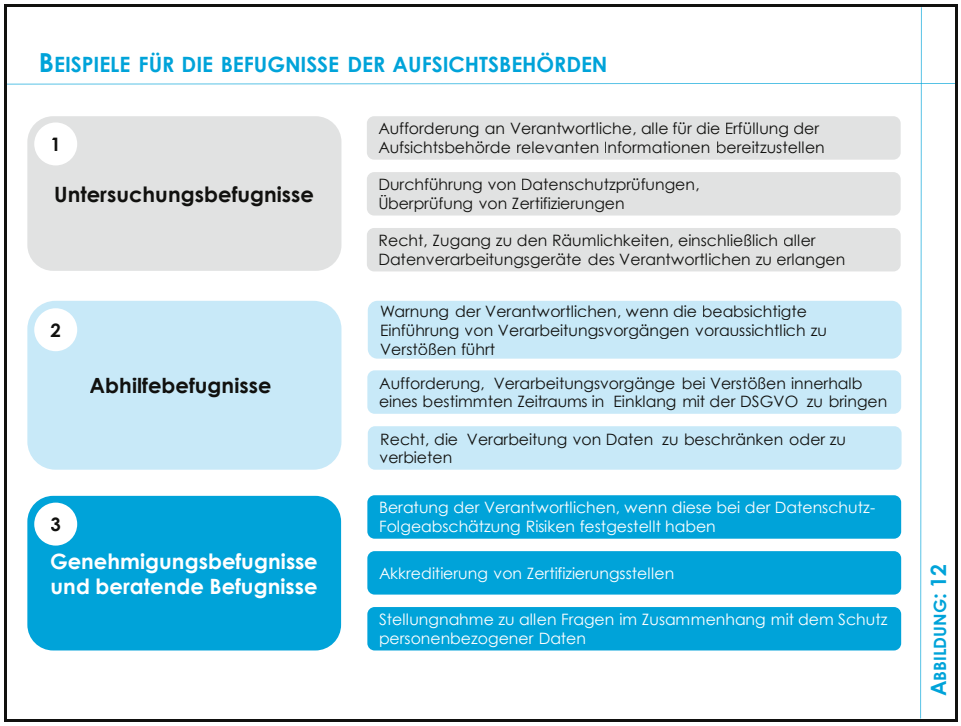


Abbildung 12: Beispiele für die Befugnisse der Aufsichtsbehörden

2.6 Spotlight 4: Datenschutzbeauftragter

2.6.1 Pflicht zur Benennung eines Datenschutzbeauftragten

Unternehmen, deren Kerntechnik die Verarbeitung von personenbezogenen Daten darstellt, müssen einen **Datenschutzbeauftragten** (DSB) benennen.[52]

In Deutschland besteht

- ab einer Schwelle von mindestens **zwanzig Personen**,
- die **ständig mit der automatisierten Verarbeitung** personenbezogener Daten beschäftigt sind,

[51] Artikel 90 DSGVO i.V.m. § 29 Abs. 3 Satz 1 BDSG.

[52] Artikel 37 Abs. 1 Buchst. b und c DSGVO.

- die **Verpflichtung zur Bestellung eines Datenschutzbeauftragten**.[53]

Ein DSB ist zudem **unabhängig von der Mitarbeiterzahl** erforderlich, wenn

- Verarbeitungen einer **Datenschutz-Folgenabschätzung** unterliegen,
- geschäftsmäßig Daten zur **anonymisierten Übermittlung** oder
- für Zwecke der **Markt-/Meinungsforschung** verarbeitet werden.

Der F&A-Katalog stellt deutlich heraus, dass es für WP-Praxen **nicht reicht**, **nur auf die „magische Zahl" 20** Beschäftigte zu schauen.

Entscheidend ist auch, ob die **Kerntätigkeit** regelmäßig in der **umfangreichen Verarbeitung personenbezogener Daten** besteht.

Dies dürfte **bei vielen WP-Praxen faktisch der Fall** sein, z. B.

- laufende Prüfung zahlreicher Mandanten,
- Einsatz von Datenanalysesystemen sowie
- Verarbeitung sensibler Mitarbeiter- oder Finanzdaten.

Hinweis:
Die Frage „Benötigen wir einen Datenschutzbeauftragten?" ist vor diesem Hintergrund **neu zu beurteilen.**

- **Praxishilfe 2:**
  „Pflicht zur Bestellung eines Datenschutzbeauftragten"

siehe Anlagenband

#PH0007

2.6.2 Stellung und Kernpflichten des Datenschutzbeauftragten[54]

Der DSB muss

- **frühzeitig** in alle Datenschutzfragen **eingebunden** werden,
- über die erforderlichen **Ressourcen** verfügen und
- **weisungsfrei** agieren können.

Er berichtet unmittelbar der **höchsten Managementebene** und ist zur **Vertraulichkeit** verpflichtet.

Es dürfen **keine Interessenkonflikte** auftreten, insbesondere wenn der Teilzeit-DSB weitere Tätigkeiten ausübt, die er dann als

[53] § 38 BDSG.

[54] Artikel 38 und 39 DSGVO.

DSB wieder selbst kontrollieren müsste (z. B. Leiter der IT, Personal, Recht).

Der DSB **darf in seinem Kerngeschäft**

- **keinen Weisungen** unterliegen,
- braucht **direkten Zugang zur Leitungsebene** und
- muss mit **ausreichend**
  - **Zeit,**
  - **Budget und**
  - **Informationsrechten**

ausgestattet sein.

Ein **externer DSB** ist zulässig[55].

Auch ein **WP darf grundsätzlich als externer DSB** tätig sein, allerdings weist das IDW hier auf die **Gefahr von Rollenkonflikten** hin.

Wer

- zugleich **prüft** oder
- zu Themen **berät**,

die später **datenschutzrechtlich zu beurteilen** sind, kann in Situationen geraten, die **eigene Tätigkeit überwachen zu müssen (Gefahr der Selbstprüfung).**

Hinweis:
Die **Kombination „Abschlussprüfer + externer DSB“** für denselben Mandanten sollte **sorgfältig berufsrechtlich und datenschutzrechtlich geprüft** und **in kritischen Konstellationen** eher **vermieden** werden.

2.7 Spotlight 5: Erlaubnistatbestände und Einwilligung (Artikel 7 DSGVO)

2.7.1 Grundsatz: Verbot mit Erlaubnisvorbehalt

Die DSGVO **verbietet grundsätzlich** die Verarbeitung von Daten der betroffenen Personen.

Die Verarbeitung personenbezogener Daten **wird erst zulässig**, wenn eine der in Art. 6 Abs. 1 DSGVO genannten **Rechtsgrundlagen vorliegt**, wie z.B.

[55] Artikel 37 Abs. 6 DSGVO.

- **Einwilligung**
- **Vertrag**
- **rechtliche Verpflichtung** usw.

Es besteht daher ein **Verbot mit Erlaubnisvorbehalt** zur Datenverarbeitung.

Die **Einwilligung**[56] der betroffenen Person ist

- ein **wichtiger Erlaubnistatbestand**,
- aber **nur relevant**, wenn
- **keine andere gesetzliche Rechtsgrundlage**
- die **Datenverarbeitung legitimiert**.

2.7.2 Erlaubnistatbestände

WPs sollten ihre Datenverarbeitung möglichst **ohne Einwilligung**, also auf **gesetzlichen Grundlagen**, stützen.

Der F&A-Katalog stellt klar, dass für WP die **gesetzlichen Erlaubnistatbestände** der DSGVO **regelmäßig ausreichen.**

So kann die **Verarbeitung personenbezogener Daten**

- im Rahmen eines **Prüfungs- oder Beratungsmandats**
- regelmäßig auf **Vertrags-/Mandatsverhältnis**[57] und
- **gesetzliche Pflichten**[58] wie z. B. Prüfungspflicht nach HGB, WpHG (**öffentliches Interesse**)

gestützt werden.

[56] Artikel 6 Abs. 1 Buchst. a DSGVO.

[57] Vgl. Art. 6 Abs. 1 lit.b DSGVO (Vertrag/Mandatsverhältnis)

[58] Vgl. Art. 6 Abs. 1 lit. c DSGVO (gesetzliche Pflichten)

Beispiel:

Wirtschaftsprüfer Pfiffig **prüft den Jahresabschluss** der Knox GmbH. Dafür erhält er

- **Lohn- und Gehaltslisten** mit Namen, Adressen, Steuer-ID, Bankverbindungen der Mitarbeiter
- **Debitoren- und Kreditorenlisten** mit Kundendaten, Lieferantendaten
- **Kontoauszüge** mit personenbezogenen Transaktionen

Frage: *Darf WP Pfiffig die personenbezogenen Daten in seinem Prüfungsprogramm verarbeiten?*

Rechtsgrundlage ist hier **nicht die Einwilligung** der Mitarbeiter oder Kunden, **sondern** z.B.

- die **vertragliche Notwendigkeit** zur Erfüllung des Prüfungsauftrags mit dem Mandanten[59]
- die **rechtliche Verpflichtung** zur Durchführung gesetzlicher Abschlussprüfungen[60] und/oder
- das **berechtigte Interesse** des Mandanten und des Prüfers an der ordnungsgemäßen Durchführung der Prüfung.[61]

2.7.3 Einwilligung – nur in eng begrenzten Konstellationen

Die DSGVO gibt folgende **Anforderungen an die Einwilligung** der betroffenen Personen vor.

[59] Vgl. Art. 6 Abs. 1 lit. b DSGVO
[60] Vgl. Art. 6 Abs. 1 lit. c DSGVO i.V.m. HGB, WPO
[61] Vgl. Art. 6 Abs. 1 lit. f DSGVO

ANFORDERUNGEN AN DIE WIRKSAMKEIT VON EINWILLIGUNGEN

Anforderung	Beschreibung
Nachweisbarkeit und Form	• Verantwortlicher trägt Beweislast für das Vorliegen der Einwilligung • Protokollierung sollte in speicherfähigen Format erfolgen
Verständlichkeit und Zugänglichkeit	• klare und einfache Sprache • Einwilligung muss von anderen Sachverhalten trennbar und leicht zugänglich sein
Freiwilligkeit	• Einwilligungen sind ungültig, wenn sie in Zwangs- oder Drucksituationen abgegeben wurden • Betroffene müssen über Widerrufbarkeit informiert werden
Bestimmtheit	• Blanko-Einwilligungen sind unzulässig und unwirksam • die Einwilligung muss sich daher auf bestimmte Zwecke und einen bestimmten Verarbeitungsfall beziehen
Koppelungsverbot	• Verantwortlicher darf Abschluss eines Vertrages nicht von der Abgabe einer Einwilligung abhängig machen, sofern diese sich auf Daten bezieht, die für die Vertragserfüllung nicht erforderlich sind
Besondere Kategorien personenbezogener Daten	• für Daten, aus denen die Herkunft, politische Meinung, religiöse Überzeugungen oder genetische und biometrische Informationen hervorgehen, darf die Verarbeitung nur unter bestimmten Voraussetzungen erfolgen, selbst wenn eine Einwilligung vorliegt

ABBILDUNG: 13

Abbildung 13: Anforderungen an die Wirksamkeit von Einwilligungen

Für WP's sind Einwilligungen **Randfälle,** insbesondere, weil diese auch jederzeit **mit Wirkung für die Zukunft widerrufen** werden können und damit für Kernprozesse eines Mandats zu **instabil** sind.

Hinweis:

WP's sollten ihre **Datenverarbeitungen systematisch** den **Erlaubnistatbeständen** (greift eine vertragliche oder gesetzliche Grundlage) zuordnen und

Einwilligungen nur als „**ultima ratio**" verwenden, weil sie jederzeit widerrufbar und haftungssensibel sind.

2.8 Spotlight 6: Datenschutz durch Technik (Artikel 25 DSGVO)

2.8.1 Datenschutz von Anfang an denken

Datenschutz ist **nicht erst nachträglich „hinzuzufügen"**, sondern muss bereits

- bei der **Planung, Auswahl und Programmierung** von Verfahren und Systemen (**„privacy by design"**)[62] sowie

[62] Artikel 25 DSGVO.

AUDFIT AKADEMIE

Stand: 01.03.2026

- sich in zurückhaltenden Standard-Einstellungen

widerspiegeln, dass **nur die für den jeweiligen Zweck erforderlichen** personenbezogenen **Daten verarbeitet** werden, mit Blick auf

- Datenmenge,
- Verarbeitungsumfang,
- Speicherfrist sowie
- Zugänglichkeit („**Privacy by default**“).

Für Wirtschaftsprüfer bedeutet das konkret:

- **Prüfungsprozesse,**
- **Mandantenportale,**
- **Kanzleisoftware,**
- **Datenräume,**
- **E-Mail-Kommunikation und**
- **Berechtigungskonzepte**

müssen **von Anfang an datenschutzgerecht** aufgebaut sein.

2.8.2 Verantwortung liegt beim WP

Der F&A-Katalog betont, dass die **Verantwortung** für den „technischen Datenschutz“ **nicht beim Softwarehersteller**, sondern beim **Verantwortlichen**, also beim WP, liegt.

Auch der **Einsatz zertifizierter Produkte** nimmt diese Verantwortung nicht ab, sondern liefert **nur ein Indiz für Rechtskonformität**.

Auch wenn sie **Standardsoftware oder Cloud-Dienste** nutzen, **müssen sie prüfen**, ob

- Konfiguration und
- Voreinstellungen

datenschutzgerecht sind (z. B. Protokollierung, Löschfristen, Zugriffskonzepte).

Sie **können sich nicht darauf zurückziehen**, der „*Hersteller sei zuständig*.“

Verstöße gegen die Grundsätze „privacy by design“ und „privacy by default“ **können unmittelbar mit Geldbußen** belegt werden.[63]

[63] Artikel 83 Abs. 4 Buchst. a DSGVO.

2.8.3 Beispiele für Maßnahmen

2.8.3.1 Technische Maßnahmen

Technische Maßnahmen zum Datenschutz umfassen alle Vorkehrungen, die sich auf die **Verarbeitung** der Daten beziehen, wie z. B.

- **Wegschließen von Datenträgern,**
- **Bauliche Maßnahmen** zur Verhinderung des unbefugten Zutritts,
- **Zugriffs- oder Weitergabekontrolle**
- **Passwortsicherungen,**
- **Verschlüsselung** sowie
- **Pseudonymisierung**.

Hinweis:

Hinsichtlich der E-Mail-Kommunikation empfiehlt der F&A-Katalog eine **Transportverschlüsselung**.

2.8.3.2 Organisatorische Maßnahmen

Organisatorische Maßnahmen betreffen **äußere Rahmenbedingungen** zur Gestaltung der Datenverarbeitungsprozesse, wie z. B.

- **Vier-Augen-Prinzip,**
- **Protokollierung** und
- **Mitarbeiterschulungen**.

2.9 Spotlight 7: Schadenersatzanspruch und Sanktionen (Artikel 82, 83 DSGVO)

Die DSGVO enthält Regelungen zur **datenschutzrechtlichen Haftung** und möglichen **Sanktionen**:

2.9.1 Schadensersatzanspruch[64]

Jede Person, der aufgrund eines Verstoßes ein

- **materieller oder**
- **immaterieller Schaden**

entstanden ist, hat Anspruch auf **Schadensersatz** gegen den Verantwortlichen oder den Auftragsverarbeiter.

[64] Artikel 82 DSGVO.

Beispiele für Schäden sind

- **Kontrollverlust** über Daten,
- **Rufschädigung** oder
- **Identitätsdiebstahl**.

Der Katalog weist ausdrücklich darauf hin, dass die Gerichte **keinen ausdrücklichen Bagatellvorbehalt** im Gesetz haben und daher **auch kleinere Beeinträchtigungen** anspruchsbegründend sein können.

2.9.2 Geldbußen und Sanktionen[65]

Die Bußgelder sollen **wirksam, verhältnismäßig** und **abschreckend** sein.

- Sie reichen
- bis zu **10 Mio. € oder 2 %** des weltweit erzielten **Jahresumsatzes** bzw.
- bei sehr **schwerwiegenden** Verstößen sogar bis zu **20 Mio. € oder 4 %** des weltweit erzielten Jahresumsatzes.

Die **Nichtbefolgung einer Anweisung** der Aufsichtsbehörde kann ebenfalls mit Geldbußen geahndet werden.

Die DSGVO listet umfangreiche **Kriterien für die Verhängung von Geldbußen** auf[66], darunter

- **Art,**
- **Schwere und**
- **Dauer** des Verstoßes,
- **Vorsatz oder Fahrlässigkeit**,
- getroffene Maßnahmen zur **Schadensminimierung,**
- **Kooperation** mit der Aufsichtsbehörde sowie
- **die Art der betroffenen Daten**.

2.9.3 Funktionierendes Datenschutzmanagementsystem notwendig

Der Verantwortliche trägt die **Beweislast**, dass er die Vorgaben der DSGVO ordnungsgemäß umgesetzt hat.

Haftungs- und Sanktionsrisiken ergeben sich **für WP-Einheiten** insbesondere bei

- **unzureichenden technischen und organisatorischen** Maßnahmen

[65] Artikel 83 DSGVO.

[66] Artikel 83 Abs. 2 DSGVO.

- **Verstößen im Umgang mit Mandantendaten** trotz Berufsgeheimnis, wie z. B.
  - unsichere E-Mail oder
  - unverschlüsselte mobile Datenträger
- Fehlern bei **internationalen Datentransfers** oder **Cloud-Nutzung**
- **mangelhafter Reaktion auf Data Breaches**
  - Meldung,
  - Information,
  - interne Maßnahmen.

Hinweis:

Ein **systematisches Datenschutzmanagementsystem** ist für WP **nicht nur ein „nice to have“**, sondern ein wesentliches Instrument zur **Begrenzung von persönlichen und gesellschaftsbezogenen Haftungsrisiken.**

2.10 Praxishilfen zu diesem Thema

siehe Anlagenband

- **Praxishilfe 2:**
  „Pflicht zur Bestellung eines Datenschutzbeauftragten“

#PH0007

2.11 Rechtsvorschriften zu diesem Thema

- **Rechtsvorschrift 2/1:**
  „Datenschutz-Grundverordnung - Stand: 04.03.2021“

#RV0003

- **Rechtsvorschrift 2/2:**
  „Bundesdatenschutzgesetz (BDSG) - Stand: 06.05.2024“

#RV0082

- **Rechtsvorschrift 2/3:**
  „Liste der Verarbeitungstätigkeiten, für die eine DSFA durchzuführen ist (DSK)“

#RV0128

Stand: 01.03.2026

THEMA 3:

Offengelegte Schwerpunkte der WPK-Abschlussdurchsicht 2026: Praxisrelevante Fokus-Themen für Abschlussprüfer

AUDFIT® AKADEMIE
audfit.de
Aus- und Fortbildung MITTELSTANDSPRÜFER

3. Offengelegte Schwerpunkte der WPK-Abschlussdurchsicht 2026:

		Seite
3.1	Welchem Zweck dient die Abschlussdurchsicht der WPK?	#HB0052
3.1.1	Abschlussdurchsicht als Bestandteil der allgemeinen Berufsaufsicht durch die WPK	#HB0052
3.1.2	Gegenstand der Abschlussdurchsicht	#HB0054
3.1.3	Zielsetzung der Abschlussdurchsicht	#HB0055
3.2	Konkrete Themenschwerpunkte der Abschlussdurchsicht der WPK für 2023-2026	#HB0056
3.3	Themenschwerpunkt: Prognoseberichterstattung	#HB0057
3.3.1	Kontrolle der Prognoseberichterstattung als Dauerthema für die Berufsaufsicht	#HB0057
3.3.2	Warum wurde die Prognoseberichterstattung in der Vergangenheit häufig missverstanden bzw. vernachlässigt?	#HB0057
3.3.3	Drei inhaltliche Aspekte, die aktuell von besonderer Bedeutung sind	#HB0057
3.3.4	Fachliche Vertiefung des Themas mit Praxisfällen	#HB0059
3.4	Rechtsvorschriften zu diesem Thema	#HB0062

3.1 Welchem Zweck dient die Abschlussdurchsicht der WPK?

3.1.1 Abschlussdurchsicht als Bestandteil der allgemeinen Berufsaufsicht durch die WPK

Zur **Überwachung und Sicherstellung der Qualität und Integrität** der Tätigkeiten von Wirtschaftsprüfern ist die Berufsaufsicht als gesonderte Abteilung in der WPK eingerichtet.

Berufsständische Zuständigkeit der Wirtschaftsprüferkammer:[67]

- Zu den primären Aufgaben der WPK zählt die Berufsaufsicht.
- Die WPK ist gesetzlich verpflichtet, **die Erfüllung der Berufspflichten** ihrer (Pflicht-) Mitglieder zu überwachen.

[67] Vgl. § 61a WPO.

Die **Berufsaufsicht** der WPK ist als mehrgliedriges System organisiert und umfasst insgesamt 3 Säulen:[68]

3.1.1.1 Säule Nr. 1: Berufsaufsichtliche Maßnahmen[69]

Praxisrelevanz: eher gering

Der Vorstand der WPK kann bei Pflichtverletzungen oder Verfehlungen von WPK-Mitgliedern im beruflichen Umfeld berufsrechtliche Maßnahmen verhängen.

Diese reichen

- von Rügen
- über **Geldbußen** bis hin zu
- **Berufsverboten**.

3.1.1.2 Säule Nr. 2: Abschlussdurchsicht[70]

Praxisrelevanz: bedeutend

Zur **Kontrolle der Einhaltung** gesetzlicher Vorschriften und fachlicher Regeln

- sichtet die WPK **fortlaufend und stichprobenartig**
- **veröffentlichte Jahres- und Konzernabschlüsse.**[71]

3.1.1.3 Säule Nr. 3: Qualitätskontrolle[72]

Praxisrelevanz: eher zunehmend

Wirtschaftsprüfer müssen regelmäßig ihre **WP-Praxis und ihre gesetzlichen Prüfungsaufträge durch spezielle Prüfer für Qualitätskontrolle kontrollieren** lassen (Peer Review).

Soweit Mangel in Bezug auf fehlerhafte Prüfungsaufträge festgestellt werden, gibt die KfQK diese „zur Ermittlung“ an die Berufsaufsicht weiter.

Gegenstand der Qualitätskontrolle ist die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die als gesetzlicher Abschlussprüfer registriert ist.

Wohingegen die Berufsaufsicht die Überwachung der einzelnen Kammermitglieder (natürliche Person) verantwortet.

[68] Für die Prüfungen von Unternehmen öffentlichen Interesses (PIEs) hat die Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) die Aufsicht.

[69] Vgl. § 67 WPO.

[70] Grundlage § 57 Abs. 1 WPO.

[71] Die Berufsaufsicht der WPK umfasst nicht Abschlüsse von Unternehmen von öffentlichem Interesse nach § 316a Abs. 2 HGB. Die Berufsaufsicht über Prüfungsmandate von PIEs obliegt unmittelbar der APAS (Abschlussprüferaufsichtsstelle).

[72] Vgl. § 57a WPO.

3.1.2 Gegenstand der Abschlussdurchsicht

3.1.2.1 Variante 1: „JA, LB + Prüfungsurteil“ sind Gegenstand der Abschlussdurchsicht

Bei der Abschlussdurchsicht **sichtet** die WPK **veröffentlichte** und von ihren Mitgliedern

- geprüfte **Jahresabschlüsse** sowie insbesondere die
- hierzu offengelegten **Prüfungsurteile.**

3.1.2.2 Variante 2: Die Ausformulierung und Vollständigkeit der „Prüfungsurteile“ als isolierter Gegenstand der Abschlussdurchsicht

In manchen Fällen wird der Wortlaut des Prüfungsurteils, i. d. R. des Bestätigungsvermerks, isoliert behandelt.

Dabei auftretende **Fragen zur Rechnungslegung oder zum Bestätigungsvermerk** werden mit dem zuständigen Abschlussprüfer im Rahmen von schriftlichen Anfragen **geklärt.**

Hierzu erfolgt meist

- anfänglich eine Aufforderung zur Abgabe einer **Stellungnahme (Stufe 1)**

und im Anschluss daran **(Stufe 2)**

- die Erledigung nach Stellungnahme,
- die Erledigung durch Hinweis oder
- die Eröffnung eines berufsaufsichtlichen Verfahrens.

(Nur) sofern weiterhin ein Verdacht einer Pflichtverletzung auftritt, kann dies zur Einleitung eines **förmlichen Disziplinarverfahrens** führen.

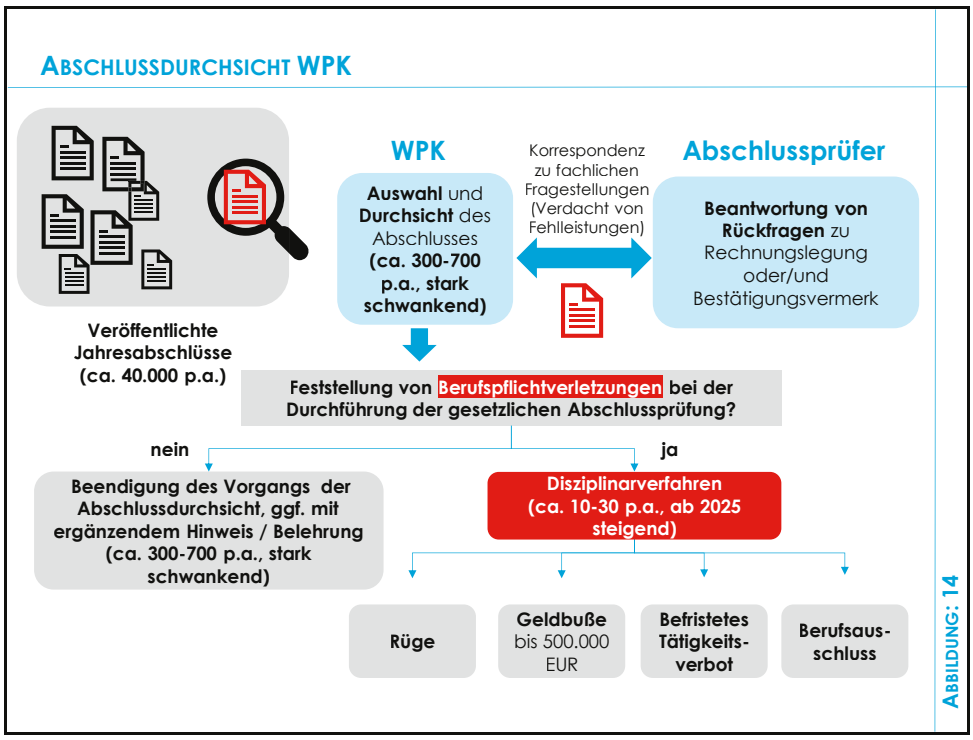


Abbildung 14: Abschlussdurchsicht WPK

3.1.3 Zielsetzung der Abschlussdurchsicht

Mit der Abschlussdurchsicht durch die WPK werden mehrere wichtige Zwecke erfüllt.

3.1.3.1 Ziel 1: Qualitätssicherung (gesetzliche Vorgabe)

Die Durchführung von gesetzlichen Abschlussprüfungen durch Wirtschaftsprüfer wird von der WPK im Rahmen der gesetzlich geregelten Qualitätskontrolle überprüft, um **sicherzustellen**, dass die gesetzlichen Prüfungen **nach den jeweils gültigen Vorschriften und Standards durchgeführt** werden.

Diese gesetzliche Verpflichtung zur Qualitätssicherung/-kontrolle ist für Wirtschaftsprüfer einzigartig und systemrelevant.

3.1.3.2 Ziel 2: Präventive Wirkung

Das Wissen, dass die eigenen Prüfungsleistungen und -aufträge durch die WPK ggf. durchgesehen und beurteilt werden könnten, **motiviert** Wirtschaftsprüfer, **besonders sorgfältig und gewissenhaft** zu arbeiten und somit die Berufspflichten einzuhalten.

3.1.3.3 Ziel 3: Identifizierung von Verbesserungspotenzial

Die WPK kann im Rahmen der Durchsicht **mögliche Schwachstellen oder Inkonsistenzen** in den Abschlüssen und Bestätigungsvermerken erkennen.

3.1.3.4 Ziel 4: Erkenntnisgewinn für den Berufsstand

Basierend auf diesen Erkenntnissen kann die WPK nach der Devise – aus Fehlern der anderen lernen – im Rahmen ihrer Berichterstattung **allgemeine Hinweise** an den Berufsstand herausgeben.

Diese betreffen **Problembereiche, die am häufigsten auftreten, und somit zukünftig besonders beachtet werden sollten.**

Diese Maßnahmen tragen zur **flächendeckenden Steigerung der Prüfungsqualität** – insbesondere in den gegenwärtigen dynamischen wirtschaftlichen Zeiten – in allen WP-Praxen bei.

3.2 Konkrete Themenschwerpunkte der Abschlussdurchsicht der WPK für 2023-2026

Die WPK plant **jährlich** Schwerpunkte für Ihre anstehende Abschlussdurchsicht, auf der Grundlage der

- Erfahrungen im Rahmen der **Abschlussdurchsicht** und
- unter Berücksichtigung der **Neuregelungen zur Rechnungslegung,**

und gibt diese öffentlich bekannt.[73]

> **Hinweis**:
>
> Die besonderen Themenschwerpunkte der Abschlussdurchsicht **sollten von jeder WP-Praxis genau zur Kenntnis genommen** und im Rahmen der **obligatorischen Berichtskritik** jedes einzelnen Prüfungsauftrags **schwerpunktmäßig präventiv berücksichtigt werden**.

Eine **Übersicht der Themenschwerpunkte** der Abschlussdurchsicht der WPK der **zurückliegenden vier Jahre** finden Sie in den Praxishilfen.

- **Praxishilfe 3/1**
  „Übersicht Themenschwerpunkte Abschlussdurchsicht durch die WPK im Vierjahresvergleich (2023 – 2026)“

siehe Anlagenband
#PH0008

[73] Vgl. https://www.wpk.de/neu/schwerpunkte-der-abschlussdurchsicht-der-wpk-fuer-das-jahr-2026/ (Abruf: 02.03.2026)

3.3 Themenschwerpunkt: Prognoseberichterstattung

3.3.1 Kontrolle der Prognoseberichterstattung als Dauerthema für die Berufsaufsicht

Die Prognoseberichterstattung ist

- kein „weiches" Lageberichtsthema mehr,
- bei dem es ausreicht, im Rahmen der Abschlussdurchsicht
- die Informationen über die Zukunft und Planung „by the way" zur Kenntnis zu nehmen.

Die **zukunftsbezogene Prognoseberichterstattung** zählt inzwischen zu den Bereichen, in denen die Abschlussdurchsicht wiederholt genau hinschaut – und das aus gutem Grund.

Gerade bei der Prognoseberichterstattung zeigen sich in diesen wirtschaftlich dynamischen Zeiten

- in der Praxis der Abschlussprüfung wiederholt Schwächen,
- obwohl die theoretischen Anforderungen
- den Vertretern der Wirtschaft einerseits und den Abschlussprüfern andererseits dem Grunde nach seit langem genau bekannt sein sollten.

3.3.2 Warum wurde die Prognoseberichterstattung in der Vergangenheit häufig missverstanden bzw. vernachlässigt?

- *„Kein Unternehmer schaut in Zeiten der Rezession gerne in eine düstere Zukunft"*
- Das Thema ist von Unsicherheiten geprägt, die Annahmen des gesetzlichen Vertreters erfordern.

3.3.3 Drei inhaltliche Aspekte, die aktuell von besonderer Bedeutung sind

3.3.3.1 Aspekt Nr. 1: Vergleich der Vorperiodenprognose mit der tatsächlichen Entwicklung

In vielen Berichten ist dieser Punkt der erste Belastungstest für die Ernsthaftigkeit der Prognoseberichterstattung.

Ein **sauberer Prognose-Ist-Vergleich** (**„roter Faden"**) zeigt,

- dass Prognosen nicht nur ins Blaue formuliert,
- sondern auch nachgehalten und
- erklärt werden müssen.

In der Praxis finden sich in zahlreichen Lageberichten hierzu häufig:

- fehlende oder nur sehr pauschale Aussage zur Rückschau,
- keine klare Zuordnung zu früheren Prognoseaussagen sowie
- keine belastbare Abweichungsanalyse mit Erläuterungen.

Insbesondere dieser Vergleich ist jedoch **zentral für die Nachvollziehbarkeit und Glaubwürdigkeit** der Prognoseberichterstattung.

3.3.3.2 Aspekt Nr. 2: Angemessener Umfang der Prognoseberichterstattung bei mittelgroßen Unternehmen

Bei mittelgroßen Unternehmen stellt sich regelmäßig die Frage,

- **wie weit** inhaltlich die Berichterstattung gehen muss,
- **wie detailliert** diese sein muss,

dies insbesondere unter Berücksichtigung reduzierter Anforderungen für mittelgroße Einheiten.

Die reduzierten Anforderungen werden in der **Praxis nicht selten als inhaltliche Entlastung** verstanden.

Fachlich entscheidend ist jedoch alleine die Substanz des Prognoseberichts:

- Auch bei reduziertem Umfang muss erkennbar sein, **was** prognostiziert wird,
- welche **Steuerungsgrößen der Betrachtung** zugrunde liegen
- und wie die Erwartungen des Unternehmens zustande gekommen sind (Annahmen).

3.3.3.3 Aspekt Nr. 3: Zukunftsbezug der Prognosen bei Aufstellung nach dem nächsten Bilanzstichtag

In die Liste der Aufsicht **neu** aufgenommen wurde die **Konstellation**,

- in der der Jahresabschluss und Lagebericht
- erst nach dem folgenden Bilanzstichtag

aufgestellt wird.

Dann gewinnt die nachfolgende Frage eine besondere Bedeutung und Tragweite:

> „*Worauf und auf welchen Prognosezeitraum bezieht sich die Prognose eigentlich?*“

Hinweis:

In solchen Fällen **reicht es nicht aus,**

- standardmäßig „das nächste Geschäftsjahr" zu adressieren,
- wenn dieses im Zeitpunkt der Aufstellung bereits verstrichen ist.

Die Prognoseberichterstattung **muss ihren Zukunftsbezug wahren** und darf nicht in eine verspätete Ist-Berichterstattung kippen.

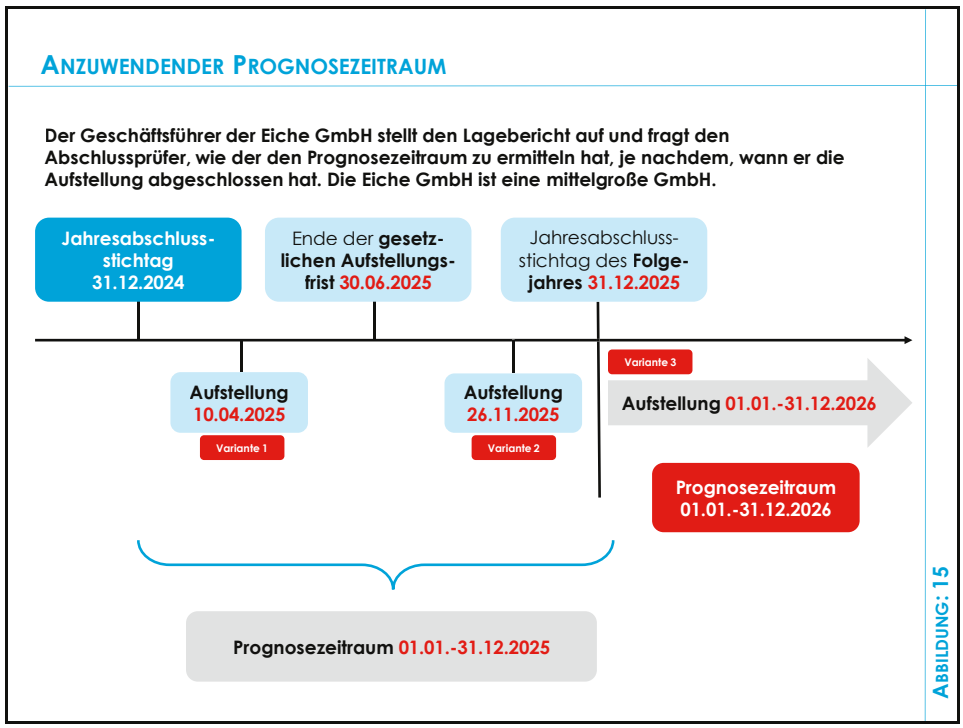


Abbildung 15: Anzuwendender Prognosezeitraum

3.3.4 Fachliche Vertiefung des Themas mit Praxisfällen

Die fachlichen Grundlagen der Prognoseberichterstattung wurden bereits in früheren Beiträgen innerhalb der UWP-Reihe beleuchtet, allerdings regelmäßig unter verschiedenen Aspekten und Blickwinkeln.

Dies ist sinnvoll, weil das **Thema zahlreiche unterschiedliche fachliche Facetten** hat.

Gleichzeitig zeigt die Erfahrung, dass

- die eigentliche Herausforderung im Prüfungsalltag
- selten im abstrakten Normenverständnis,

- sondern vielmehr in der Beurteilung realer Formulierungen

liegt.

Deshalb steht dieser Seminarbeitrag zur Prognoseberichterstattung bewusst unter einem anderen Vorzeichen (Deep Dive):

- mehr Praxisbezug unter Einbeziehung offengelegter Abschlüsse
- konkrete Einordnung der Aussagen
- spezielle prüferische Entscheidungssituationen.

Wir arbeiten hier zur Veranschaulichung mit einer **strukturierten Checkliste** und analysieren Berichte aus der Praxis.

siehe Anlagenband
#PH0009

- **Praxishilfe 3/2**
  „Deep Dive – (Ergänzende) Checkliste Prognoseberichterstattung“

Dabei werden **drei typische Konstellationen** in den fachlichen Mittelpunkt gestellt:

3.3.4.1 Praxisfall 1: „Mindestangaben zur Prognose“ sind stets zwingend

Im ersten Fallbeispiel aus der Praxis wird verdeutlicht, dass ein **allgemein gehaltener Ausblick** keine ordnungsgemäße Prognoseberichterstattung darstellt.

siehe Anlagenband
#PH0013

- **Praxishilfe 3/3 (Aufgabe):**
  „Prognosebericht unter der Lupe: Drei Fälle aus der Praxis“:
  Fall 1 – Mindestangaben zur Prognose zwingend erforderlich – Aufgabe
- **Praxishilfe 3/4 (Lösung):**
  „Prognosebericht unter der Lupe: Drei Fälle aus der Praxis“:
  Fall 1 – Mindestangaben zur Prognose zwingend erforderlich – Lösung“

#PH0015

3.3.4.2 Praxisfall 2: „Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren“ sind analog zu den finanziellen Leistungsindikatoren zu prognostizieren, wenn diese als interne Steuerungsgrößen dienen

Dieser Fall greift die in der Praxis häufig unterschätzte Frage auf,

- **ob und wann**
- **nichtfinanzielle Kennzahlen**
- **nicht nur beschreibend** erwähnt,
- **sondern auch ergänzend prognostisch**

darzustellen sind.

Stand: 01.03.2026

Entscheidend ist dabei die **Verknüpfung zur tatsächlichen internen Unternehmenssteuerung**.

siehe Anlagenband

- **Praxishilfe 3/5 (Aufgabe):**
  „Prognosebericht unter der Lupe: Drei Fälle aus der Praxis“:
  Fall 2 – Nicht-finanzielle Leistungsindikatoren – Fiktive Überlegungen bei der Nachschau/Qualitätskontrolle – Aufgabe

#PH0018

- **Praxishilfe 3/6 (Lösung):**
  „Prognosebericht unter der Lupe: Drei Fälle aus der Praxis“: Fall 2 – Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren – Fiktive Überlegungen bei der Nachschau/Qualitätskontrolle – Lösung

#PH0022

3.3.4.3 Praxisfall 3: “Zwei finanzielle Leistungsindikatoren“ können ggf. ausreichend sein

Anhand dieses Beispiels wird verdeutlicht,

- dass nicht die Vielzahl berichteter Kennzahlen entscheidend ist,
- sondern die Frage, ob die ausgewählten Leistungsindikatoren
  - die Unternehmenssteuerung
  - plausibel und vollständig abbilden.

Hinweis:

Die zentrale **Praxisfrage** lautet hier also nicht:

„Wie viele Kennzahlen sind mindestens erforderlich?“

sondern

„Sind von Unternehmen die gewählten Kennzahlen für dieses Unternehmen / Geschäftsmodell aussagefähig, zutreffend und somit korrekt?“

#PH0027

- **Praxishilfe 3/7 (Aufgabe):**
  „Prognosebericht unter Prüfungsdruck: Drei Fälle aus der Praxis“:
  Fall 3 – Fokussierung auf zwei zentrale finanzielle Leistungsindikatoren – Aufgabe

#PH0030

- **Praxishilfe 3/8 (Lösung):**
  „Prognosebericht unter der Lupe: Drei Fälle aus der Praxis“: Fall 3 – Fokussieren auf zwei finanzielle Leistungsindikatoren – Lösung

Hinweis:

Angesichts der besonderen Bedeutung dieser Themengebiete finden Sie in den **UWP 2025-Seminaren** eine **Reihe von Beiträgen zur Beurteilung der einzelnen Bestandteile des Lageberichts.**

- **Praxishilfe 3/9:**
  „Gesamtübersicht der Themenreihe „Lageberichterstattung“ in den bisherigen UWP-Beiträgen

3.4 Praxishilfen zu diesem Thema

- **Praxishilfe 3/1:**
  „Übersicht Themenschwerpunkte Abschlussdurchsicht durch die WPK im Vierjahresvergleich (2023 – 2026)“
- **Praxishilfe 3/2:**
  „Deep Dive – (Ergänzende) Checkliste Prognoseberichterstattung“
- **Praxishilfe 3/3:**
  „Prognosebericht unter der Lupe: Drei Fälle aus der Praxis“: Fall 1 – Mindestangaben zur Prognose zwingend erforderlich – Aufgabe“
- **Praxishilfe 3/4:**
  „3/4„Prognosebericht unter der Lupe: Drei Fälle aus der Praxis“: Fall 1 – Mindestangaben zur Prognose zwingend erforderlich – Lösung“
- **Praxishilfe 3/5:**
  „Prognosebericht unter der Lupe: Drei Fälle aus der Praxis“: Fall 2 – Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren – Fiktive Überlegungen bei der Nachschau/Qualitätskontrolle – Aufgabe“
- **Praxishilfe 3/6:**
  „Prognosebericht unter der Lupe: Drei Fälle aus der Praxis“: Fall 2 – Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren – Fiktive Überlegungen bei der Nachschau/Qualitätskontrolle – Lösung“
- **Praxishilfe 3/7:**
  „Prognosebericht unter Prüfungsdruck: Drei Fälle aus der Praxis“: Fall 3 – Fokussierung auf zwei zentrale finanzielle Leistungsindikatoren – Aufgabe“

siehe Anlagenband

#PH0032

#PH0008

#PH0009

#PH0013

#PH0015

#PH0018

#PH0022

#PH0027

#HB0062

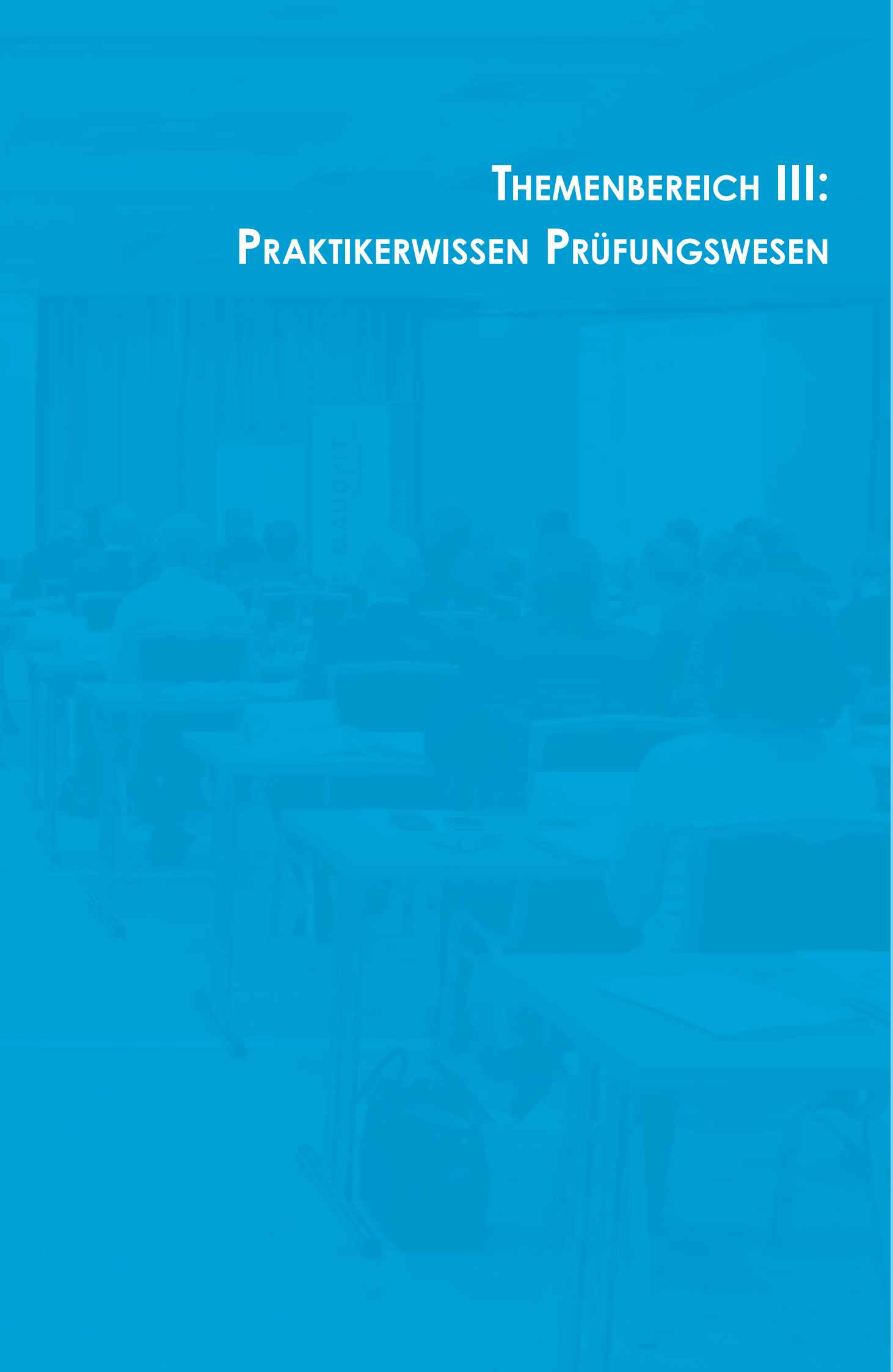
Stand: 01.03.2026

siehe Anlagen-band

- **Praxishilfe 3/8:**
  „Prognosebericht unter der Lupe: Drei Fälle aus der Praxis“: Fall 3 – Fokussieren auf zwei finanzielle Leistungsindikatoren – Lösung“ #PH0030
- **Praxishilfe 3/9:**
  „Gesamtübersicht der Themenreihe „Lageberichterstattung“ in den bisherigen UWP-Beiträgen“ #PH0032

Stand: 01.03.2026

Themenbereich III: Praktikerwissen Prüfungswesen



#HB0064

THEMA 4:

Nachträgliche Ereignisse im Spannungsfeld geopolitischer Unsicherheiten (ISA [DE] 560)

Stand: 01.03.2026

AUDFIT® AKADEMIE
audfit.de
Aus- und Fortbildung MITTELSTANDSPRÜFER

4. Nachträgliche Ereignisse im Spannungsfeld geopolitischer Unsicherheiten (ISA [DE] 560)

		Seite
4.1	Bilanzstichtag und nachträgliche Ereignisse	#HB0067
4.1.1	Dynamik als fachliche Herausforderung	#HB0068
4.1.2	Blick in das Folgejahr erforderlich	#HB0068
4.2	Begriffsbestimmungen	#HB0068
4.3	Beurteilungszeiträume für nachträgliche Ereignisse	#HB0069
4.4	Aktuell: Geopolitische Unsicherheiten als Auslöser nachträglicher Ereignisse	#HB0069
4.4.1	Klassifizierung von Krisenszenarien	#HB0070
4.4.2	Praxisbeispiel: Ukraine-Krieg und Sanktionen	#HB0070
4.5	Wertaufhellende und wertbegründende Ereignisse	#HB0071
4.6	Typ 1: Wertaufhellende Ereignisse (Adjusting Events)	#HB0071
4.6.1	Beispiel 1: Insolvenz Schuldner (nach dem Stichtag)	#HB0071
4.6.2	Beispiel 2: Verkauf Beteiligung (nach dem Stichtag)	#HB0072
4.6.3	Gegenbeispiel: Marktpreisänderungen	#HB0072
4.7	Typ 2: Wertbegründende Ereignisse (Non-Adjusting Events)	#HB0072
4.7.1	Keine Berücksichtigung in Bilanz und GuV	#HB0072
4.7.2	Praxisbeispiel Geopolitik	#HB0072
4.7.3	Berichtspflichten bei wertbegründenden Ereignissen	#HB0073
4.8	Typ 3: Die NON-Going-Concern-Prämisse als Ausnahme	#HB0075
4.8.1	Durchbrechung des Stichtagsprinzips	#HB0075
4.8.2	Wesentliche Unsicherheiten (Material Uncertainty)	#HB0076
4.9	Aktueller Anlass: IDW Fachlicher Hinweis zu den Auswirkungen des Nahost-Kriegs auf die finanzielle und nichtfinanzielle Berichterstattung	#HB0077
4.9.1	Wertbegründendes Ereignis für Abschlüsse mit Stichtag vor dem 28.02.2026	#HB0077
4.9.2	Auswirkungen auf die Berichterstattung im Anhang	#HB0077

Stand: 01.03.2026

		Seite
4.9.3	Auswirkungen auf den Lagebericht	#HB0078
4.9.4	Jahresabschluss vor dem 28.02.2026 aufgestellt und testiert, aber noch nicht festgestellt / gebilligt	#HB0080
4.10	Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers	#HB0081
4.10.1	Mögliche Prüfungshandlungen	#HB0081
4.10.2	Umgang mit Sanktionen und Vertragsstörungen	#HB0081
4.11	Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk	#HB0082
4.11.1	Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk	#HB0082
4.11.2	Hinweis auf wesentliche Unsicherheiten	#HB0082
4.11.3	Hervorhebung eines Sachverhalts	#HB0082
4.11.4	Modifiziertes Urteil	#HB0082
4.12	Haftungsrisiken und besondere Dokumentationserfordernisse	#HB0083
4.12.1	Erhöhte Bedeutung der Dokumentation	#HB0083
4.12.2	Nachtragsprüfung und Doppeldatum	#HB0083
4.12.3	Zusammenfassung	#HB0084
4.6	Praxishilfen zu diesem Thema	#HB0085

Stand: 01.03.2026

4.1 Bilanzstichtag und nachträgliche Ereignisse

Bilanzstichtage sind **Fixpunkte**, jedoch ergeben sich diese in der Praxis der Rechnungslegung als zufällige Zeitpunkte, in denen eine Periodenabgrenzung vorzunehmen ist.

Insbesondere in Zeiten, in denen

- geopolitische Spannungen,
- Handelsrestriktionen,
- Sanktionen,
- Energiepreisvolatilitäten und
- fragmentierte Lieferketten

binnen Tagen **ganze Geschäftsmodelle und Branchen erheblich unter Druck setzen**, wird ein klassisches Abschluss-Thema plötzlich von heute auf morgen zum operativen Hochrisikoszenario: Die bilanzielle Berücksichtigung von **nachträglichen Ereignissen**.

4.1.1 Dynamik als fachliche Herausforderung

Diese Dynamik stellt sowohl

- die Geschäftsleitung von Unternehmen als auch
- deren Abschlussprüfer

vor neue unerwartete **Herausforderungen**.

Das der Rechnungslegung inhärente **Stichtagsprinzip** grenzt die Rechnungslegungsperioden, d. h. die Geschäftsjahre, voneinander ab.

4.1.2 Blick in das Folgejahr erforderlich

Jedoch können Ereignisse, die sich **kurz nach dem Bilanzstichtag** ereignen, die **Aussagekraft** des Abschlusses des voran gegangenen Geschäftsjahres **stark beeinflussen**.

Dies kann zur Folge haben, dass ein **unvollständiges oder sogar irreführendes Bild** der tatsächlichen Verhältnisse gezeichnet wird, falls solche Ereignisse **unberücksichtigt** bleiben.

4.2 Begriffsbestimmungen

Die zutreffende Einordnung nachträglicher Ereignisse setzt eine **klare begriffliche Abgrenzung** voraus.

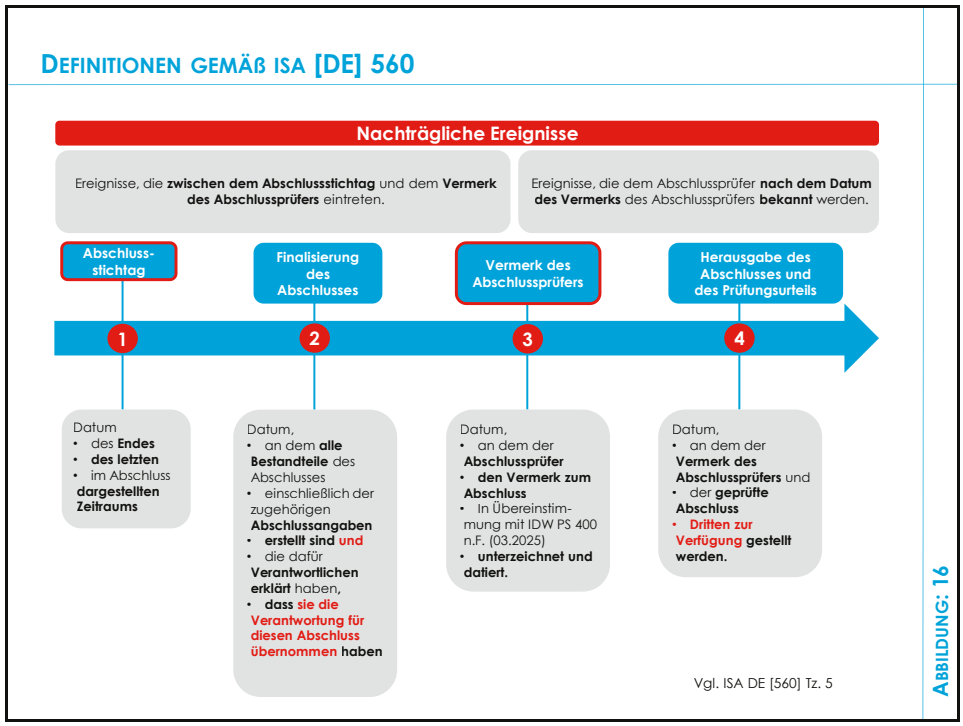


Abbildung 16: Definitionen gemäß ISA [DE] 560

Stand: 03.03.2026

AUDFIT® AKADEMIE

4.3 Beurteilungszeiträume für nachträgliche Ereignisse

Der für die Abschlussprüfung **relevante Zeitraum nach** dem Bilanzstichtag erstreckt sich bis zum Datum des Bestätigungsvermerks.[74]

Für diesen Zeitraum muss mittels geeigneter Prüfungshandlungen **aktiv sichergestellt** werden, dass **alle Ereignisse**, die für die Rechnungslegung **relevant** sein können, identifiziert werden.

Hinweis:

Nach der Herausgabe und Prüfungsberichts- und Bestätigungsvermerk besteht für den Abschlussprüfer nur im Ausnahmefall eine **Reaktionspflicht**, wenn dem Abschlussprüfer wesentliche Tatsachen bekannt werden.[75]

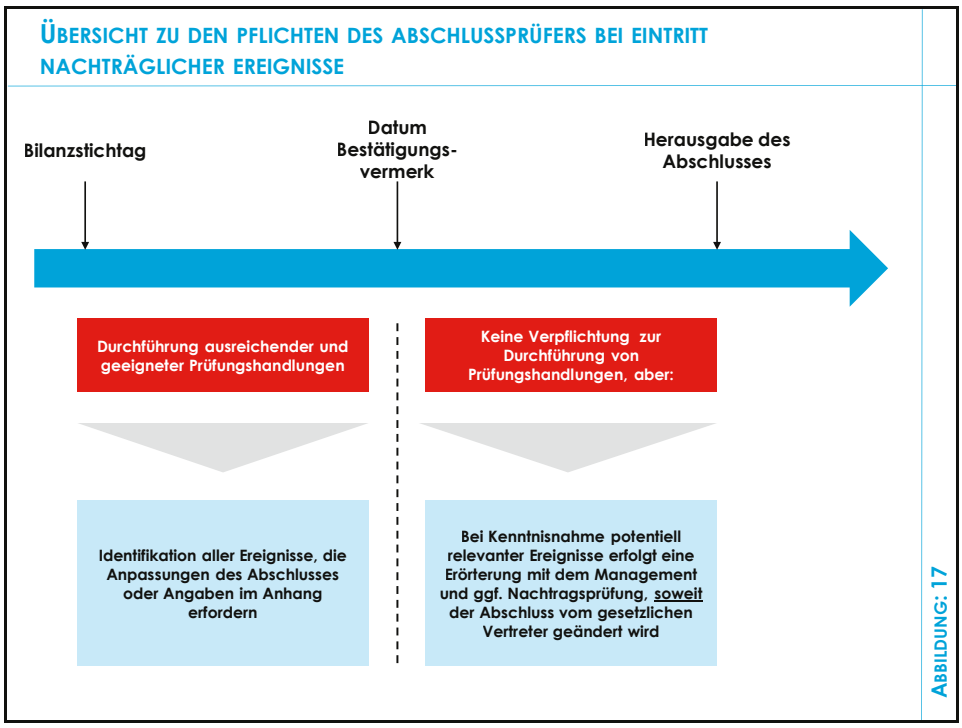


Abbildung 17: Übersicht zu den Pflichten des Abschlussprüfers bei Eintritt nachträglicher Ereignisse

4.4 Aktuell: Geopolitische Unsicherheiten als Auslöser nachträglicher Ereignisse

Geopolitische Konflikte können Folgewirkungen mit sich bringen, die die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens massiv beeinträchtigen können.

[74] Vgl. ISA [DE] 560, Tz. 4 (a) bzw. IDW PS 203 n.F., Tz. 2

[75] Vgl. ISA [DE] 560, Tz. 4 (b) bzw. IDW PS 203 n.F., Tz. 18.

4.4.1 Klassifizierung von Krisenszenarien

Beispiele für nachträgliche Ereignisse:

a. Physische Zerstörung

Vernichtung von Produktionsstätten oder Lagerbeständen durch kriegerische Handlungen oder Enteignungen wesentlicher Vermögensgegenstände

b. Regulatorische Eingriffe

Verhängung von Wirtschaftssanktionen (z. B. Import-/Exportverbote) oder Kapitalverkehrskontrollen

c. Finanzmarktrestriktionen

Ausschluss von Banken aus Zahlungssystemen (z. B. SWIFT) oder Devisenbeschränkungen, die den Kapitaltransfer unmöglich machen und damit beispielsweise die Werthaltigkeit von Forderungen gefährden

d. Marktverwerfungen

Sprunghafte Anstiege von Rohstoff- und Energiepreisen oder der Zusammenbruch von Lieferketten, so dass beispielsweise die Neubewertung von Rückstellungen oder Vorräten erforderlich ist

4.4.2 Praxisbeispiel: Ukraine-Krieg und Sanktionen

Der Krieg **gegen die Ukraine** seit dem **24.02.2022** ist ein konkretes Beispiel für ein geopolitisches Ereignis mit Relevanz, beginnend bereits für die **Jahresabschlüsse zum 31. Dezember 2021**.

Der Kriegsbeginn stellte ein **nachträgliches Ereignis** dar.

Die bilanzielle Behandlung hing davon ab, ob

- einerseits die Ursache (der Konflikt) **bereits am Stichtag** in einer Weise angelegt war,
- die eine **Berücksichtigung im Jahresabschluss zum 31.12.2021 rechtfertigte**, oder
- andererseits ob es sich um **ein neues wertbegründendes Ereignis** handelte.

Zudem führen die von der EU verhängten Sanktionen dazu, dass **Verträge**, die **gegen diese Maßnahmen verstoßen**, **nichtig** sein können.

Dies kann sich beispielsweise **unmittelbar auf die Werthaltigkeit von Forderungen** auswirken.

- **Praxishilfe 4/1:**
  „Nachtragsbericht der Knax GmbH“

siehe Anlagenband

#PH0033

Stand: 01.03.2026

4.5 Wertaufhellende und wertbegründende Ereignisse

Bei **Ereignissen nach dem Bilanzstichtag** ist entscheidend, ob sie

- die Verhältnisse, die bereits am Stichtag vorlagen, bestätigen (**Typ 1** – **wertaufhellend**) oder
- erst nach dem Stichtag entstanden sind (**Typ 2** – **wertbegründend**).

Wird nach dem Stichtag erkennbar, dass die **Going-concern-Annahme nicht mehr tragfähig** ist, darf der Abschluss nicht mehr auf Fortführungsbasis aufgestellt werden (**Typ 3**).

Die **sachgerechte Zuordnung** der Ursachen von Ereignissen ist für die bilanzielle Abbildung maßgeblich und ausschlaggebend.

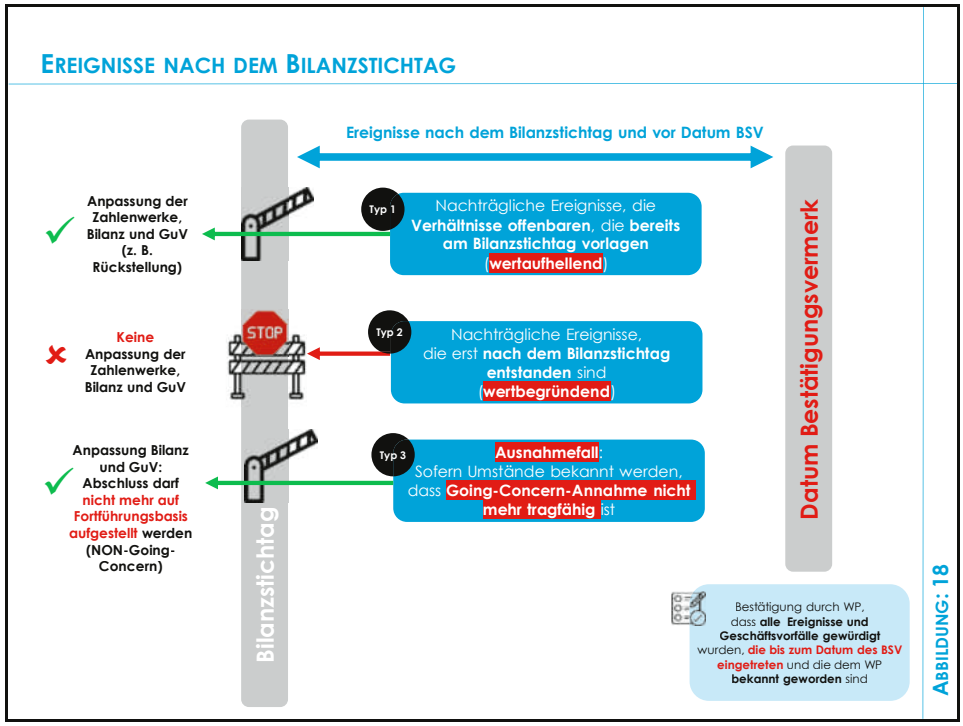


Abbildung 18: Ereignisse nach dem Bilanzstichtag

4.6 Typ 1: Wertaufhellende Ereignisse (Adjusting Events)

Wertaufhellende Ereignisse liefern **nachträglich bessere Erkenntnisse** über Verhältnisse, die objektiv bereits **am Abschlussstichtag existierten**.

4.6.1 Beispiel 1: Insolvenz Schuldner (nach dem Stichtag)

Ein Beispiel dafür ist die **Insolvenz** eines bedeutenden Kunden (Schuldners) kurz nach dem Stichtag.

Dieses Ereignis ist oft ein **starker Indikator** für eine **bereits am Stichtag bestehende Zahlungsunfähigkeit**.

Im Jahresabschluss des Vorjahres wäre diesem Ereignis beispielsweise bei der **Bewertung offener Forderung** Rechnung zu tragen.

4.6.2 Beispiel 2: Verkauf Beteiligung (nach dem Stichtag)

Auch der **Verkaufspreis einer Beteiligung kurz nach** dem Stichtag kann als wertaufhellender Nachweis für den **beizulegenden Zeitwert am Stichtag** dienen.[76]

4.6.3 Gegenbeispiel: Marktpreisänderungen

Marktpreisänderungen von Wertpapieren, die erst durch Ereignisse nach dem Stichtag ausgelöst wurden, stellen **keinen Nachweis für deren Wert am vorangegangenen Bilanzstichtag** dar.

4.7 Typ 2: Wertbegründende Ereignisse (Non-Adjusting Events)

Im Gegensatz dazu begründen diese Ereignisse **neue Verhältnisse**, deren **wirtschaftlicher Ursprung** erst **nach** dem Bilanzstichtag liegt.

Das ursächliche Ereignis ist somit **nach** dem Bilanzstichtag eingetreten.

Stand: 01.03.2026

4.7.1 Keine Berücksichtigung in Bilanz und GuV

Eine **Berücksichtigung in der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung** des abgelaufenen Geschäftsjahres ist grundsätzlich **unzulässig**, da dies das Stichtagsprinzip verletzen würde,

4.7.2 Praxisbeispiel Geopolitik

Der Ausbruch des **Ukraine-Krieges** am 24.02.**2022** gilt für Abschlüsse zum 31.12.**2021** als **wertbegründend**, da der maßgebliche **Grenzübertritt erst im neuen Jahr erfolgte**[77].

Somit waren die dadurch verursachten Vermögensverluste grundsätzlich **noch nicht** im Jahresabschluss zum 31. Dezember **2021** zu erfassen.

Das IDW hat in seinem fachlichen Hinweis **mögliche Auswirkungen des Kriegsausbruchs auf die Rechnungslegung** beschrieben, die jedoch überwiegend erst für die Rechnungslegung der Jahre **2022 ff.** Anwendung finden.

[76] Vgl. IDW PS 314 n.F., Tz. 71.

[77] Vgl. Fachlicher Hinweis des IDW vom 22. Dezember 2022: Auswirkungen des Ukraine-Krieges auf die Rechnungslegung und deren Prüfung", Seite 6.

Abbildung 19: Beispiele für mögliche Auswirkungen auf die handelsrechtliche Rechnungslegung nach Ausbruch des Ukraine-Krieges

Hinweise:

1. Erkenntnisse über **bereits am Stichtag bestehende Risiken** wirken **wertaufhellend** und sind im Rechenwerk (Bilanz, GuV) zu verbuchen.
2. Ereignisse, die **neue Tatsachen schaffen** (wie Kriegsausbruch oder plötzliche Marktpreisschocks nach dem Bilanzstichtag), sind **wertbegründend** und **ändern die Bilanzierung** im Jahresabschluss des Vorjahres **nicht**.

4.7.3 Berichtspflichten bei wertbegründenden Ereignissen

Auch wenn wertbegründende Ereignisse nach dem Stichtag die Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung des zurückliegenden Geschäftsjahres unberührt lassen, können sich Berichtspflichten in Bezug auf den **Anhang** und den **Lagebericht** ergeben.

4.7.3.1 Nachtragsbericht im Anhang

Für Ereignisse von **besonderer Bedeutung** schreibt § 285 Nr. 33 HGB zwingend eine ergänzende Berichterstattung im Anhang vor.

Der Abschlussprüfer muss prüfen, ob

- Art und

Stand: 01.03.2026

- finanzielle Auswirkungen

des Ereignisses so dargestellt sind, dass die Berichtsadressaten die Auswirkungen auf die

- **Vermögens-,**
- **Finanz-** und
- **Ertragslage**

einschätzen können.

Falls derartige Angaben fehlen sollten, ist der Anhang und damit auch der Jahresabschluss **unvollständig**, was eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks zur Folge haben kann.

siehe Anlagenband

#PH0034

- **Praxishilfe 4/2:**
  „Nachtragsbericht der Mobilfunk Future AG“

4.7.3.2 Auswirkungen auf den Lagebericht

Da der Lagebericht auch Inhalte in Bezug auf die **Zukunft** enthalten muss, entfalten wertbegründende Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, wie beispielsweise geopolitische Krisen, in diesem Teil der Rechnungslegung **ihre stärkste Wirkung**.[78]

Der **Risikobericht** muss zwingend um **neu aufgetretene Bedrohungen**, z. B.

- Beschaffungsrisiken
- Sanktionsregelungen

erweitert werden.

Im **Prognosebericht** müssen ursprüngliche Planungen überarbeitet und möglicherweise angepasst werden, sofern sich die **eingetretenen Ereignisse** auf die **Annahmen** der Unternehmensleitung auswirken.

[78] Vgl. IDW PS 203 n.F. Tz. 10 sowie IDW PS 350 n.F., Abschnitt 3.7.

Hinweis:

In Phasen großer wirtschaftlicher Schwankungen mit hohen wertmäßigen Volatilitäten sind **Punktprognosen** im Prognosebericht nur mit **großen Unsicherheiten** möglich.

Unter diesen Rahmenbedingungen kann die Verwendung von

- **Szenarioanalysen** oder
- **Bandbreitenprognosen**

im Lagebericht nicht nur zulässig, sondern sogar zu **bevorzugen** sein, um der bestehenden **hohen Prognoseunsicherheit** Rechnung zu tragen.

4.8 Typ 3: Die NON-Going-Concern-Prämisse als Ausnahme

4.8.1 Durchbrechung des Stichtagsprinzips

Sofern ein **Ereignis nach dem Stichtag**, z. B.

- eine kriegsbedingte Enteignung oder
- Zerstörung einer wesentlichen Produktionsstätte

die Geschäftsgrundlage derart entzieht, dass eine **Fortführung der Unternehmenstätigkeit nicht mehr realistisch** ist, **muss die Bewertungsmethode** im Jahresabschluss **geändert** werden.

In diesem Fall kann eine Abkehr von den Fortführungswerten hin zu **Liquidationswerten** erforderlich sein, **selbst wenn** der Auslöser dafür **erst nach dem Stichtag** eintrat.

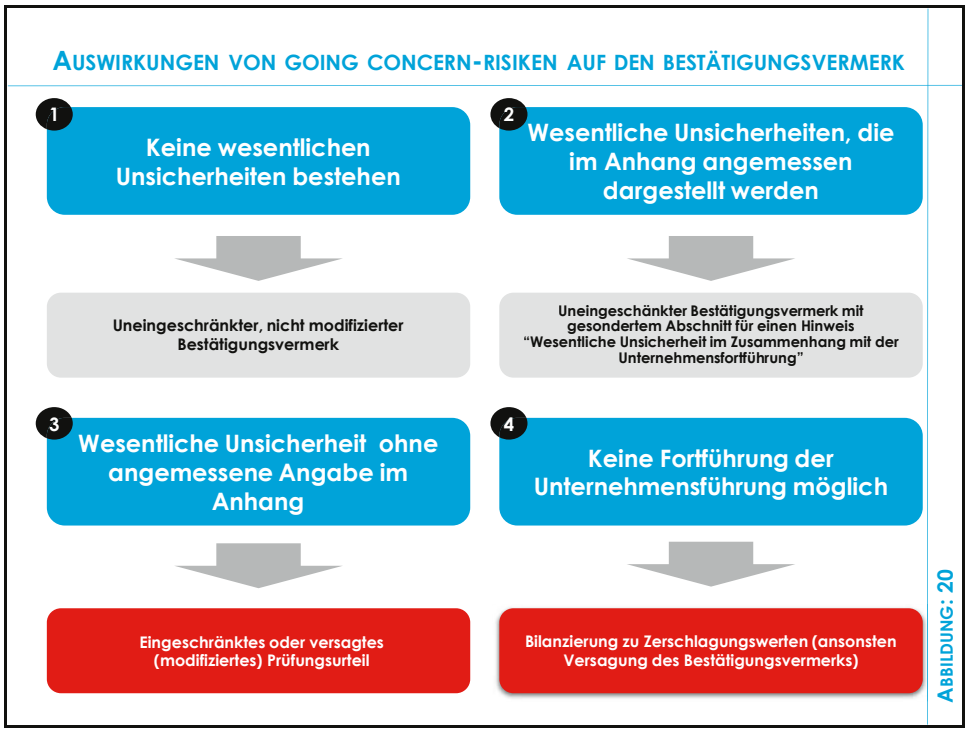


Abbildung 20: Auswirkungen von Going Concern-Risiken auf den Bestätigungsvermerk

siehe Anlagenband #PH0035

- **Praxishilfe 4/3:**
  „Von Bestandsgefährdungshinweisen zur Insolvenz: Die Entwicklung der Schauffler-Maier AG über vier Geschäftsjahre"

4.8.2 Wesentliche Unsicherheiten (Material Uncertainty)

Es kann auch sein, dass die Fortführung des Unternehmens zwar nicht ausgeschlossen ist, aber durch **wesentliche Unsicherheiten** gefährdet ist (**bestandsgefährdende Risiken**).

Dies erfordert zwar keine Änderung der Bewertungsmethode, zwingt aber zu **expliziten Angaben**

- **im Anhang** und
- **im Lagebericht.**

Die **Risiken** und die vom Unternehmen **geplanten Gegenmaßnahmen** des Managements müssen dann ergänzend detailliert dargelegt werden.

4.9 Aktueller Anlass: IDW Fachlicher Hinweis zu den Auswirkungen des Nahost-Kriegs auf die finanzielle und nichtfinanzielle Berichterstattung[79]

4.9.1 Wertbegründendes Ereignis für Abschlüsse mit Stichtag vor dem 28.02.2026

Der am **28. Februar 2026** ausgebrochene **Konflikt** zwischen den **USA und dem Iran** („**Nahost-Krieg)**") ist für Abschlüsse **mit einem Stichtag vor dem 28.02.2026** regelmäßig als **wertbegründendes Ereignis** einzuordnen, und hat somit keine Auswirkung auf das Zahlenwerk.

Wegen des Stichtagsprinzips sind **bilanzielle Konsequenzen** aufgrund von z. B.

- Sanktionen,
- Lieferkettenproblemen oder
- Energiepreiserhöhungen

erst in Abschlüssen **mit Stichtagen nach dem 27.02.2026** zu berücksichtigen.

Hinweis:

Eine **Ausnahme** besteht allerdings dann, wenn

- aufgrund der Kriegsauswirkungen
- die **Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit**

nicht mehr angemessen sein sollte.[80]

4.9.2 Auswirkungen auf die Berichterstattung im Anhang

Für die Beurteilung der Auswirkungen „**als Vorgang von besonderer Bedeutung**" ist der **Blick und die zu erwartende Einschätzung eines Adressaten** der Rechnungslegung entscheidend. Der **Aufsteller** muss sich daher folgende Fragen stellen:

- Handelt es sich um einen Vorgang, dessen **Auswirkungen geeignet** sind, das **Bild**, das der Abschluss **zum Bilanzstich-tag** vermittelt, **zu beeinflussen?**
- **Würde die Unternehmensentwicklung ohne die Nachtragsberichterstattung wesentlich anders** beurteilt werden müssen?

[79] Vgl. IDW „Auswirkungen des Nahost-Kriegs auf die finanzielle und nichtfinanzielle Berichterstattung zum 31.12.2025" vom 05.03.2026, https://www.idw.de/IDW/Medien/Arbeitshilfen-oeffentlich/Fachliche-Hinweise-oeffentlich/IDW-FH-FAB-Nahost-Krieg-260305.pdf (Abruf: 06.03.2026).

[80] Vgl. IDW a.a.O.,, Frage 2.1.

Diese Entscheidung ist in Abhängigkeit vom **Einzelfall der Unternehmung und der konkreten Situation zu treffen**.

Falls ein Vorgang von besonderer Bedeutung für das Unternehmen vorliegt, so

- ist ein **allgemeiner Hinweis** auf den Ausbruch des Nahost-Kriegs und
- **qualitative** Berichterstattung

ausreichend (konkrete quantitative Angaben sind nicht notwendig).[81]

4.9.3 Auswirkungen auf den Lagebericht

Der Nahost-Krieg **kann** für Geschäftsjahre mit Stichtag am 31.12.2025 zu einer **Berichterstattung im Risiko- und ggf. Prognosebericht** führen, wenn daraus

- **wesentliche Einzelrisiken** oder
- **veränderte Erwartungen** für die Unternehmensentwicklung

resultieren.

4.9.3.1 Wesentliche Auswirkungen

Sind die Auswirkungen für ein Unternehmen im Einzelfall **wesentlich**

- und besteht **zum Zeitpunkt der Aufstellung** des Lageberichts **eine außergewöhnlich hohe Unsicherheit**,

können **anstelle konkreter Punkt- oder Intervallprognosen ausnahmsweise**

- **komparative Prognosen** oder
- die **Darstellung in verschiedenen Zukunftsszenarien**

dargestellt werden.

4.9.3.2 Voraussetzungen für die Ausnahmen

Dafür müssen jedoch

- die **hohe gesamtwirtschaftliche Unsicherheit** und
- eine **wesentliche Beeinträchtigung** der **unternehmensindividuellen Prognosefähigkeit**

kumulativ vorliegen.

Ein **pauschaler Hinweis** auf den Nahost-Krieg **genügt nicht**.

[81] Vgl. IDW a.a.O Frage 2.2.

Hinweis:

Ein **vollständiger Verzicht** auf die **Prognoseberichterstattung** aufgrund der unsicheren Zukunftslage infolge des Krieges ist **nicht zulässig.**

Dies hätte einen Versagungsvermerk in Bezug auf den Lagebericht zur Folge.

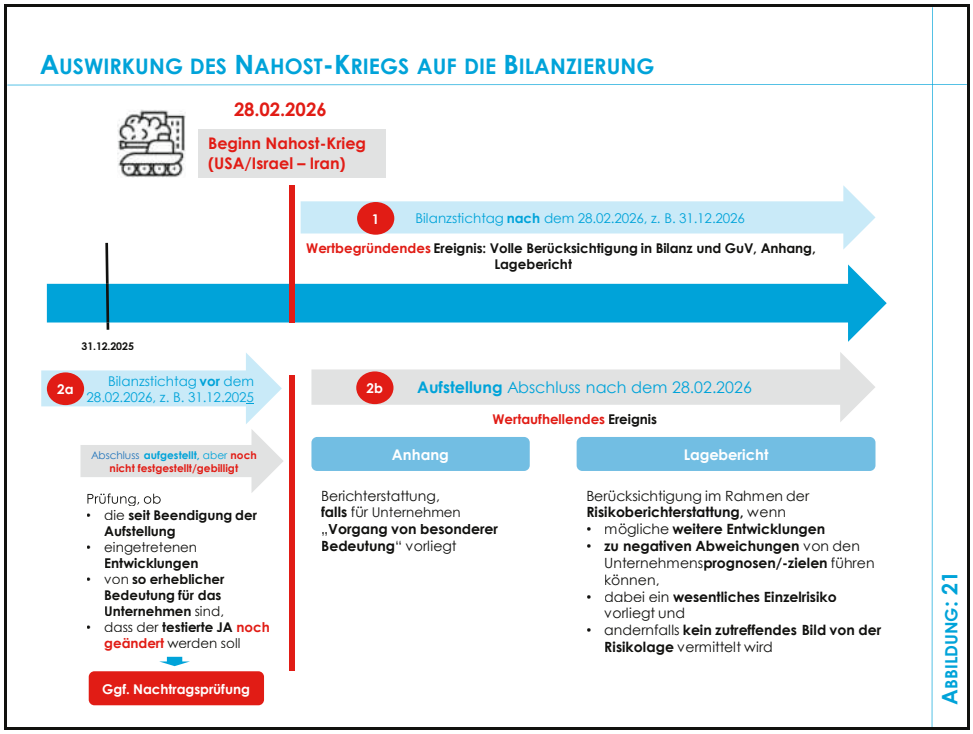


Abbildung 21: Auswirkung des Nahost-Kriegs auf die Bilanzierung

4.9.4 Jahresabschluss vor dem 28.02.2026 aufgestellt und testiert, aber noch nicht festgestellt / gebilligt

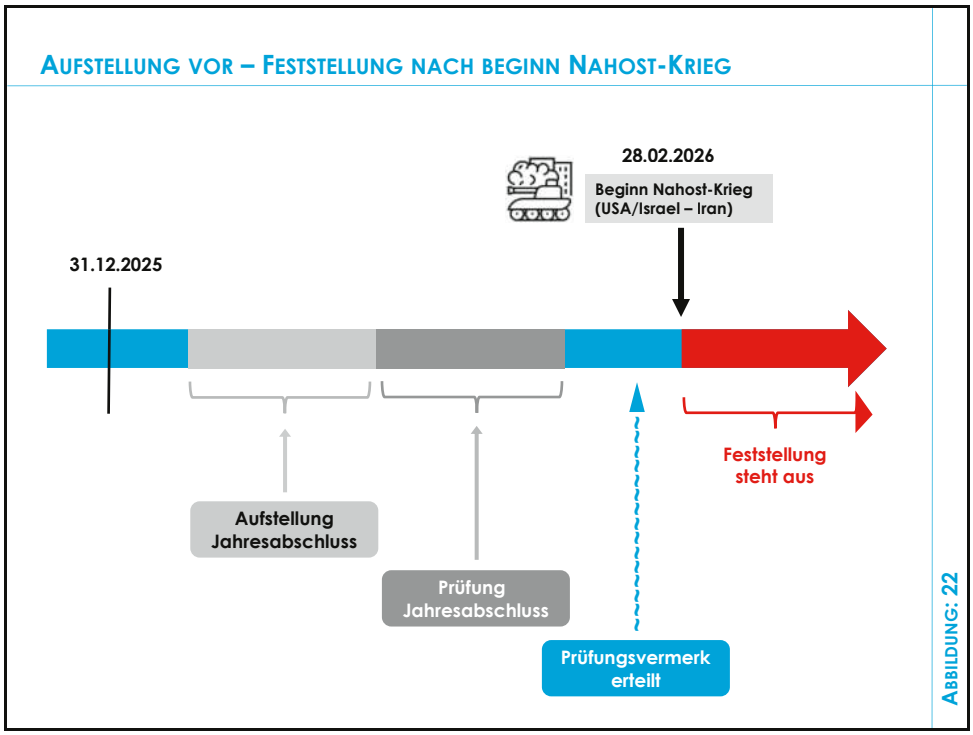


Abbildung 22: Aufstellung **vor** – Feststellung **nach** Beginn Nahost-Krieg

Sind Jahresabschluss und Lagebericht zwar

- **bereits aufgestellt** und
- **geprüft**,

aber bis zum Kriegsausbruch

- **noch nicht festgestellt** oder
- **gebilligt**,

muss das zuständige **Organ prüfen**, **ob** die eingetretenen **Entwicklungen** eine **Änderung des Jahresabschlusses und Lageberichts** vor Beschlussfassung **erfordern**.

Hinweis:

Eine Anpassung eines bereits testierten Jahresabschlusses ist insbesondere **dann geboten**, wenn die **Annahme der Unternehmensfortführung** aufgrund des Krieges **nicht mehr tragfähig ist.**

Werden Abschluss oder Lagebericht **geändert**, ist anschließend eine **Nachtragsprüfung** erforderlich.[82]

4.10 Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers

Der Abschlussprüfer muss Prüfungshandlungen durchführen und bei Bedarf auch **anpassen** und **erweitern**, um potenzielle Ereignisse, die **bis zum Datum des Bestätigungsvermerks** eintreten festzustellen.[83]

4.10.1 Mögliche Prüfungshandlungen

Als Prüfungshandlungen sind beispielsweise folgende Tätigkeiten in Betracht zu ziehen[84]:

- **Management-Befragungen:**

  Befragungen im Hinblick auf **neu aufgetretene** Risiken, Vertragsstornierungen oder -modifikationen und zur Betroffenheit durch Sanktionen sowie zu den **Maßnahmen** des Managements, die die vollständige Erfassung der relevanten Ereignisse sicherstellen sollen
- **Dokumentenanalyse:**

  Kritisches Lesen von Protokollen der Aufsichtsrats- und Gesellschafterversammlungen sowie aktueller Monatsberichte, die nach dem Stichtag erstellt wurden
- **Rechtliche Würdigung:**

  Einholung aktualisierter Bestätigungen der Rechtsanwälte zu neuen Rechtsstreitigkeiten
- **Konzernspezifika:**

  Der Konzernabschlussprüfer muss die Teilbereichsprüfer (Component Auditors) anweisen, über Ereignisse nach dem Stichtag zu berichten

4.10.2 Umgang mit Sanktionen und Vertragsstörungen

4.10.2.1 Gültigkeit von Verträgen

Ein Augenmerk muss auch auf die **Gültigkeit von Verträgen** gelegt werden.

4.10.2.2 Drohverlustrückstellung aufgrund gestiegener Preise

Der Abschlussprüfer muss beurteilen, ob

---

[82] Zur Vertiefung der Thematik wird auf den bereits in dieser Seminarreihe veröffentlichen Beitrag verwiesen: „**Nachtragsprüfung gemäß § 316 Abs. 3 HGB**“ in **UWP 1 2024, Thema 1**.

[83] Vgl. ISA [DE] 560, Tz. 4.

[84] Vgl. ISA [DE] 560, Tz. 7 bzw. IDW PS 203 n.F., Tz. 13.

- wesentliche Verträge aufgrund von **Sanktionsverstößen nichtig** geworden sind oder ob
- beispielsweise Drohverlustrückstellungen für schwebende Geschäfte gebildet werden müssen, weil die Vertragserfüllung durch **gestiegene Beschaffungskosten** unwirtschaftlich geworden ist.

4.10.2.3 Mögliche EU-Sanktionsverstöße

Zudem stellen **Verstöße** gegen EU-Sanktionen Gesetzesverstöße dar, über die der Abschlussprüfer gemäß § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB im **Prüfungsbericht** berichten muss, da diese grundsätzlich als **schwerwiegend** einzustufen sind.

4.11 Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk

Die Beurteilung des Abschlussprüfers von nachträglichen Ereignissen kann sich auch in der Form des Bestätigungsvermerks niederschlagen.

4.11.1 Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk

Erteilung, sofern alle nachträglichen Ereignisse vom Unternehmen in der Rechnungslegung **sachgerecht gewürdigt** wurden.

4.11.2 Hinweis auf wesentliche Unsicherheiten

Besteht ein **bestandsgefährdendes Risiko**, muss dies im Bestätigungsvermerk in einem gesonderten Abschnitt ("Wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit") hervorgehoben werden (**Warnfunktion**)

4.11.3 Hervorhebung eines Sachverhalts

Bei Ereignissen von besonderer Bedeutung, die im Anhang angemessen dargestellt sind, kann ein Hinweis darauf **zur Hervorhebung** sinnvoll sein.

Dieser Hinweis darf aber **kein Ersatz** für eine tatsächlich erforderliche Einschränkung des Bestätigungsvermerks sein

4.11.4 Modifiziertes Urteil

Der Bestätigungsvermerk muss **eingeschränkt** oder sogar **versagt** werden, falls beispielsweise erforderliche Wertberichtigungen unterblieben sind oder die Angaben im Angang zu nachträglich aufgetretenen Ereignissen unvollständig ist.

4.12 Haftungsrisiken und besondere Dokumentationserfordernisse

In einem Umfeld erhöhter Unsicherheit steigen auch die Haftungsrisiken für den Abschlussprüfer.

4.12.1 Erhöhte Bedeutung der Dokumentation

Eine angemessene Dokumentation ist für den Abschlussprüfer ein wichtiges Instrument, um sich gegen ungerechtfertigte Haftungsansprüche zu schützen.

Darin muss festgehalten werden, **welcher Informationsstand** zum Zeitpunkt der Erteilung des Bestätigungsvermerks vorlag und weshalb bestimmte Ereignisse als wertbegründend und nicht wertaufhellend eingestuft wurden.

Die **obligatorische Angabe von Datumsangaben**, zu denen eine Beurteilung vorgenommen wurde, gewinnt innerhalb der Dokumentation an Bedeutung.

4.12.2 Nachtragsprüfung und Doppeldatum

Sollten **nach** Erteilung des Bestätigungsvermerks, aber *vor* Veröffentlichung des Abschlusses wesentliche Tatsachen bekannt werden, die eine Änderung des Jahresabschlusses erfordern, muss **insoweit** eine **Nachtragsprüfung** gemäß § 316 Abs. 3 HGB durchgeführt werden.[85]

In diesem Fall ist der Bestätigungsvermerk mit einem **Doppeldatum** zu versehen.

Das zweite Datum bezieht sich dabei explizit nur auf die **nachträglich erfolgte Änderung** (z. B. eine ergänzte Anhangangabe).

Damit wird verdeutlicht, dass die Prüfungshandlungen nach dem ursprünglichen Datum des Bestätigungsvermerks nur klar abgegrenzte Sachverhalte betrafen.

[85] Vgl. ISA [DE] 560, D.11.2 bzw. IDW PS 203 n..F., Tz. 20 ff.

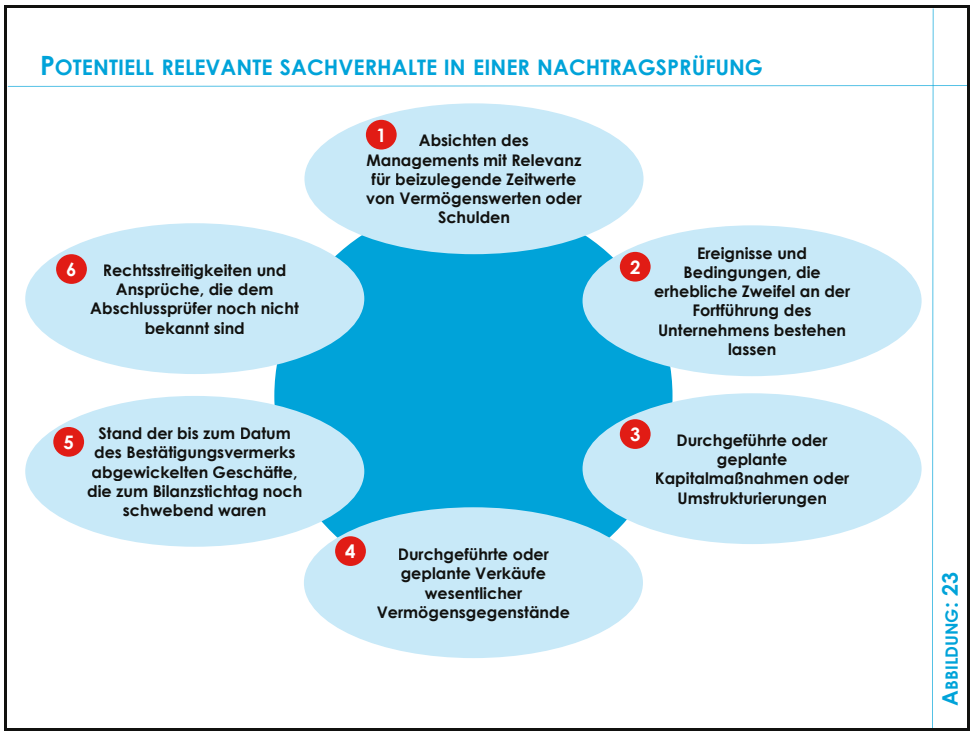


Abbildung 23: Potentiell relevante Sachverhalte in einer Nachtragsprüfung

Hinweis:

Die **Dokumentation** des Abschlussprüfers muss gewährleisten, dass die Informationsstände und deren Veränderungen im Zeitablauf **nachvollzogen** werden können.

4.12.3 Zusammenfassung

- Prüfungshandlungen im Zusammenhang mit Ereignissen nach dem Abschlussstichtag erlangen in Zeiten erhöhter geopolitischer Instabilität **eine stärkere Bedeutung**.
- In der Abschlussprüfung muss klar zwischen **wertaufhellenden** und **wertbegründenden** Ereignissen unterschieden werden.
- Es muss zudem beurteilt werden, ob die Annahme der **Going-Concern-Annahme** angemessen und die **Berichterstattung** des Unternehmens im Anhang sachgerecht ist.

4.13 Praxishilfen zu diesem Thema

siehe Anlagenband

- **Praxishilfe 4/1:** #PH0033
  „Nachtragsbericht der Knax GmbH“

- **Praxishilfe 4/2:** #PH0034
  „Nachtragsbericht der Mobilfunk Future AG“

- **Praxishilfe 4/3:** #PH0035
  „Von Bestandsgefährdungshinweisen zur Insolvenz: Die Entwicklung der Schauffler-Maier AG über vier Geschäftsjahre“

Stand: 01.03.2026

Stand: 01.03.2026

THEMA 5:

Besondere Aspekte des Prüfungsberichts (Teil I): Die Lage des Unternehmens (insbes. entwicklungsbeeinträchtigende oder bestandsgefährdende Tatsachen) (IDW PS 450 n.F. (10.2021))

AUDFIT® AKADEMIE
audfit.de
Aus- und Fortbildung MITTELSTANDSPRÜFER

5. Besondere Aspekte des Prüfungsberichts (Teil I): Die Lage des Unternehmens (insbes. entwicklungsbeeinträchtigende oder bestandsgefährdende Tatsachen) (IDW PS 450 n.F. (10.2021))

		Seite
5.1	Vom Bericht des Unternehmens zur Berichterstattung durch den Abschlussprüfer	#HB0088
5.1.1	Ergänzende Informationspflichten durch das Unternehmen	#HB0088
5.1.2	Berichterstattung durch den Abschlussprüfer	#HB0089
5.2	Gesetzliche Vorgaben für den Abschnitt des Prüfungsberichts: „Die Lage des Unternehmens“	#HB0090
5.3	Teil 1: „Stellungnahme zur Lagebeurteilung der gesetzlichen Vertreter“ (§ 321 Abs. 1 S.2 HGB)	#HB0092
5.3.1	Rechtliche Grundlage	#HB0092
5.3.2	Berichterstattungspflicht innerhalb des Jahresabschlusses und des Lageberichts durch das zu prüfende Unternehmen	#HB0093
5.3.3	Keine bloße Wiederholung ausgewählter Aussagen der Geschäftsleitung	#HB0094
5.3.4	Berichtspflicht „soweit die geprüften Unterlagen die Beurteilung erlauben“	#HB0096
5.3.5	Sechs Sonderfälle für die Stellungnahme zur Lage des Unternehmens	#HB0097
5.4	Teil 2: „Berichterstattung über entwicklungsbeeinträchtigende oder bestandsgefährdende Tatsachen“ (§ 321 Abs. 1 S.3 HGB)	#HB0099
5.4.1	Eigenständige Berichtspflicht	#HB0099
5.4.2	Berichtspflichtige Tatsachen	#HB0100
5.4.3	Erfüllung der Berichtspflicht	#HB0101
5.4.4	Gliederung des Berichtsabschnitts	#HB0101
5.4.5	Negativerklärung nicht erforderlich	#HB0102
5.4.6	Zusammenarbeit Abschlussprüfer und Unternehmensleitung notwendig	#HB0102

Stand: 01.03.2026

		Seite
5.5	Sachliche Abgrenzung „entwicklungsbeeinträchtigende“ und „bestandsgefährdende“ Sachverhalte	#HB0103
5.5.1	Häufiges Praxisphänomen: Fließender Übergang	#HB0103
5.5.2	Abgrenzungskriterien	#HB0104
5.5.3	Stadium 1: Entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen liegen vor	#HB0104
5.5.4	Stadium 2: Bestandsgefährdende Tatsachen liegen vor	#HB0106
5.6	Auswirkungen auf den Prüfungsbericht	#HB0107
5.6.1	Praxisbeispiel Nr. 1: Entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen	#HB0107
5.6.2	Praxisbeispiel Nr. 2: Bestandsgefährdende Tatsachen	#HB0108
5.7	Praxishilfen zu diesem Thema	#HB0109

5.1 Vom Bericht des Unternehmens zur Berichterstattung durch den Abschlussprüfer

5.1.1 Ergänzende Informationspflichten durch das Unternehmen

In den anderen Fachbeiträgen der UWP-Reihe standen mit

- **den „Auswirkungen der Abkehr von der Going-Concern-Prämisse“**
- **der „Prognoseberichterstattung“** und
- **„nachträglichen Ereignissen“**

Bereiche der Rechnungslegung im Mittelpunkt, in denen

- **zukunftsbezogene Risiken** und
- **wesentliche Ereignisse nach dem Abschlussstichtag**

für den Jahresabschlussadressaten besonders deutlich zum Ausdruck kommen.

Diese Themen betreffen im Kern zunächst die originäre verpflichtende **Unternehmensberichterstattung selbst.**

Es geht darum:

- **Welche Entwicklungen** müssen die gesetzlichen Vertreter pflichtgemäß darstellen und offenlegen?
- **Wie sind diese Sachverhalte einzuordnen**?

Stand: 01.03.2026

- Welche ergänzenden Informationen sind für das Verständnis der VFE-Lage **wesentlich**?

5.1.2 Berichterstattung durch den Abschlussprüfer

5.1.2.1 Die Bedeutung des Prüfungsberichts

Für den Abschlussprüfer **endet die Auseinandersetzung** mit diesen Themen **nicht isoliert bei der Frage der Vollständigkeit der Angaben, z. B.**

> *„ob die Angabe im Lagebericht oder im Anhang zutreffend und vollständig dargestellt wurde."*

Nein, die dabei gewonnenen Erkenntnisse sind vielmehr in einem nächsten Schritt in die **eigene Berichterstattung des Abschlussprüfers** zu überführen.

An dieser **Schnittstelle** zwischen

- unternehmensseitiger und
- prüferischer

Berichterstattung zeigt sich die **besondere Funktion des Prüfungsberichts,** der vom Abschlussprüfer pflichtgemäß zu erstellen ist**.**

Hinweis:
Somit erfüllt der Prüfungsbericht mindestens zwei Funktionen.

Funktion 1:
Der Prüfungsbericht **dokumentiert die Ergebnisse** der Abschlussprüfung.

Funktion 2:
Der Prüfungsbericht **verdichtet** die im Rahmen der Prüfung **gewonnenen Erkenntnisse zu einer**

- **eigenständigen,**
- **adressatenbezogenen**

Beurteilung des Abschlussprüfers (mit besonderer fachlicher Qualifikation).

5.1.2.2 Im Fokus: Lage des Unternehmens

Besondere Bedeutung kommt dabei **den nachfolgenden beiden Berichtsteilen** zu:

a. **Stellungnahme zur Lagebeurteilung** der gesetzlichen Vertreter
b. **Berichterstattung über entwicklungsbeeinträchtigende oder bestandsgefährdende Tatsachen**

Beide Abschnitte knüpfen zwar häufig an dieselben tatsächlichen Umstände an, verfolgen aber **unterschiedliche Zielsetzungen**.

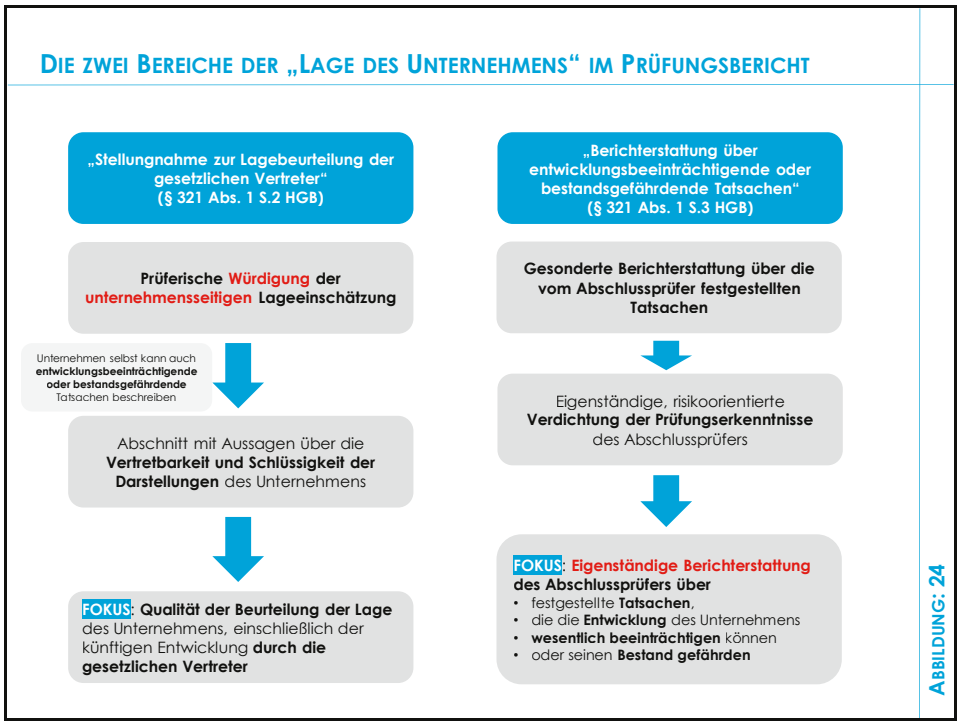


Abbildung 24: Die zwei Bereiche der „Lage des Unternehmens“ im Prüfungsbericht

In Prüfungsberichten in der Praxis werden diese beiden Unterabschnitte

- **regelmäßig unmittelbar nebeneinander**,
- **aber getrennt voneinander dargestellt**.

5.2 Gesetzliche Vorgaben für den Abschnitt des Prüfungsberichts: „Die Lage des Unternehmens“

Der Prüfungsbericht ist ein **zentrales Dokument** im Rahmen der **Berichterstattung** einer Abschlussprüfung, in dem der Abschlussprüfer über

- **Art** und **Umfang** der Prüfung und
- das **Ergebnis** der Prüfung

berichten muss.

Die **Inhalte des Prüfungsberichtes** sind in

- **§ 321 HGB** „Prüfungsbericht“ und
- **IDW PS 450 n.F. (10.2021)** „Grundsätze ordnungsmäßiger Erstellung von Prüfungsberichten“

geregelt.

Innerhalb des Prüfungsberichts ist nach § 321 (1) S. 2 und S. 3 HGB vorweg über **grundsätzliche Feststellungen** zu berichten.

Dieser sogenannte **Vorwegbericht** oder die vorgenannte **Vorwegberichterstattung** setzt sich zusammen aus der Berichterstattung zur

- **„Lage des Unternehmens“ (Fokus dieses Beitrages)** und
- **„Unregelmäßigkeiten“** (falsche Darstellungen und sonstige festgestellte Verstöße, die sich nicht unmittelbar auf die Rechnungslegung auswirken).

DER AUFBAU DES PRÜFUNGSBERICHTS

Abschnitt	IDW PS 400 n.F. (10.2021)
1. Prüfungsauftrag	Tz. 21-25
2. Grundsätzliche Feststellungen	Tz. 26-50a
2.1 Lage des Unternehmens	Tz. 28-41
2.2. Unregelmäßigkeiten	Tz. 42-Tz. 50a
3. Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung	Tz. 51-60
4. Feststellungen und Erläuterungen zur Rechnungslegung	Tz. 61-103
4.1 Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung	Tz. 61-71
4.2 Gesamtaussage zum Jahresabschluss - wesentliche Bewertungsgrundlagen - Änderungen in den Bewertungsgrundlagen - Sachverhaltsgestaltende Maßnahmen	Tz. 72-103
5. Feststellungen aus Erweiterungen - zum Risikofrüherkennungssystem - aus sonstigen Erweiterungen des Prüfungsauftrages	Tz. 104-108
6. Wiedergabe des Bestätigungsvermerks	Tz. 109
7. Anlagen zum Prüfungsbericht	Tz. 110-113
8. Unterzeichnung und Vorlage des Prüfungsberichtes	Tz. 114-117

ABBILDUNG: 25

Abbildung 25: Der Aufbau des Prüfungsberichts

Der **Umfang** der Berichterstattung ist u. a. abhängig von nachfolgenden Gegebenheiten:

- **Informationsbedürfnis** der Berichtsadressaten,
- **Komplexität** des Geschäftsmodells und der Unternehmensstruktur,
- **Qualität** der Berichterstattung und Rechnungslegung durch das aufstellende Unternehmen oder
- **Entwicklung** des Unternehmens (Verbesserung, konstante Entwicklung oder Verschlechterung).

5.3 Teil 1: „Stellungnahme zur Lagebeurteilung der gesetzlichen Vertreter“ (§ 321 Abs. 1 S.2 HGB)

5.3.1 Rechtliche Grundlage

Der Abschlussprüfer hat nach **im Vorwegbericht** des Prüfungsberichts **Stellung zur Lage des Unternehmens** zu nehmen.

„…in ihm (Anm der Red: Prüfungsbericht) ist

- ***vorweg***
- ***zu der Beurteilung der Lage** der Kapitalgesellschaft…*
- ***durch die gesetzlichen Vertreter***
- ***Stellung zu nehmen, ……***
- ***soweit die geprüften** Unterlagen und der Lagebericht ... eine solche **Beurteilung erlauben.“***[86]

Die Stellungnahme des Abschlussprüfers zur Lagebeurteilung der gesetzlichen Vertreter ist **ein zentrales Bindeglied** zwischen

- Rechnungslegung,
- Abschlussprüfung und
- Organüberwachung.

Die Vorwegstellungnahme soll daher **den Adressaten** des Prüfungsberichts, der

- anders als der Bestätigungsvermerk **nur einem begrenzten Empfängerkreis zugänglich ist,**
- **nicht nur eine Zahlenaufbereitung,**
- sondern eine **selbständige prüferische Würdigung**
- **der Lageeinschätzung** der gesetzlichen Vertreter vermitteln,
- **ohne** die originäre Beurteilungsverantwortung der gesetzlichen Vertreter zu verdrängen.[87]

5.3.2 Berichterstattungspflicht innerhalb des Jahresabschlusses und des Lageberichts durch das zu prüfende Unternehmen

Das

- zu prüfende Unternehmen
- **hat in seinem Jahresabschluss und ggf. Lagebericht**
- **selbst über die Lage** des Unternehmens

zu berichten.

[86] Vgl. §321 Abs. 1 S. 2 HGB

[87] Vgl. Regierungsbegründung zum KonTraG, BT-Dr. 13/9712 vom 28.1.1998 S. 28.

Eine Kapitalgesellschaft hat

1. den **Geschäftsverlauf**,
2. das **Geschäftsergebnis** und
3. die **Lage**

im Lagebericht so darzustellen,

dass **ein den tatsächlichen Verhältnissen** entsprechendes Bild der **VFE-Lage** vermittelt wird.[88]

Beim Vorliegen von

- **entwicklungsbeeinträchtigenden** oder
- **bestandsgefährdenden Tatsachen**

sind diese i. d. R. im **Risikobericht** (**Lagebericht**) zu erläutern.

Zudem sind Angaben im **Anhang** vorzunehmen, falls

- der Abschluss
- unter Beachtung und Einhaltung der GoB
- **aufgrund von besonderen Umständen**
- **kein tatsächliches Bild der VFE-Lage**

vermitteln sollte.[89]

[88] Vgl. §289 Abs. 1 S. 1 HGB
[89] Vgl. §264 Abs. 2 S. 2 HGB

BERICHTERSTATTUNGSPFLICHTEN BEIM VORLIEGEN VON ENTWICKLUNGSBEEINTRÄCHTIGENDEN ODER BESTANDSGEFÄHRDENDEN TATSACHEN

	Ort der Berichterstattung	Sonderfall: Entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen	Sonderfall: Bestandsgefährdende Tatsachen
1	Jahresabschluss	Darstellung im Anhang erforderlich, wenn durch diese Angaben kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der VFE-Lage vermittelt wird (IDW PS 270 n.F., Tz. A31) – (Ausnahmefall)	Angaben im Anhang oder unter der Bilanz und ggf. Verweis auf den Lagebericht (IDW PS 270 n.F., Tz. 24 f.)
2	Lagebericht	Ergänzende Darstellung i. d. R. als Bestandteil des Risikoberichts nach § 289 Abs. 1 S. 4 HGB	i. d. R. als Bestandteil des Risikoberichts i. S. d. §§ 289 Abs. 1 S. 4 HGB
3	Prüfungsbericht	Unterhalb der Stellungnahme zur Lagebeurteilung der gesetzlichen Vertreter erforderlich (§ 321 Abs. 1 S. 3 HGB)	Unterhalb der Stellungnahme zur Lagebeurteilung der gesetzlichen Vertreter erforderlich (§ 321 Abs. 1 Satz 3 HGB) Bei PIEs: einschließlich einer Zusammenfassung von Gegenmaßnahmen (Artikel 11 Abs. 2 Buchst. i EU-APrVO)
4	Bestätigungsvermerk	Keine Berichtspflicht	Gesonderter Abschnitt notwendig mit der Überschrift „Wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit“ (§ 322 Abs. 2 S. 3 HGB; IDW PS 270 n.F., Tz. 29 f.)

Quelle: Microsoft Word - Fachlicher Hinweis_Corona_IDW_Teil 3 Update 5_April 2021_MASTER_final.docx Seite 62 (Abruf: 16.12.2025)

ABBILDUNG: 26

Abbildung 26: Berichterstattungspflichten beim Vorliegen von entwicklungsbeeinträchtigenden oder bestandsgefährdenden Tatsachen

5.3.3 Keine bloße Wiederholung ausgewählter Aussagen der Geschäftsleitung

Die Stellungnahme zur Lagebeurteilung der gesetzlichen Vertreter verlangt **deutlich mehr als eine bloße referierende Wiedergabe einzelner Aussagen** aus dem Lagebericht.

Ihr Gegenstand ist vielmehr die eigenständige **prüferische Auseinandersetzung** mit der dort enthaltenen Lagebeurteilung.

Zugleich soll der Prüfer

- zwar **nicht seine eigene unternehmerische Prognose**
- **an die Stelle** derjenigen der gesetzlichen Vertreter setzen,
- wohl **aber die Beurteilung** des gesetzlichen Vertreters **bewerten** und
- **„Fragezeichen setzen“**, wenn hierzu Veranlassung besteht.

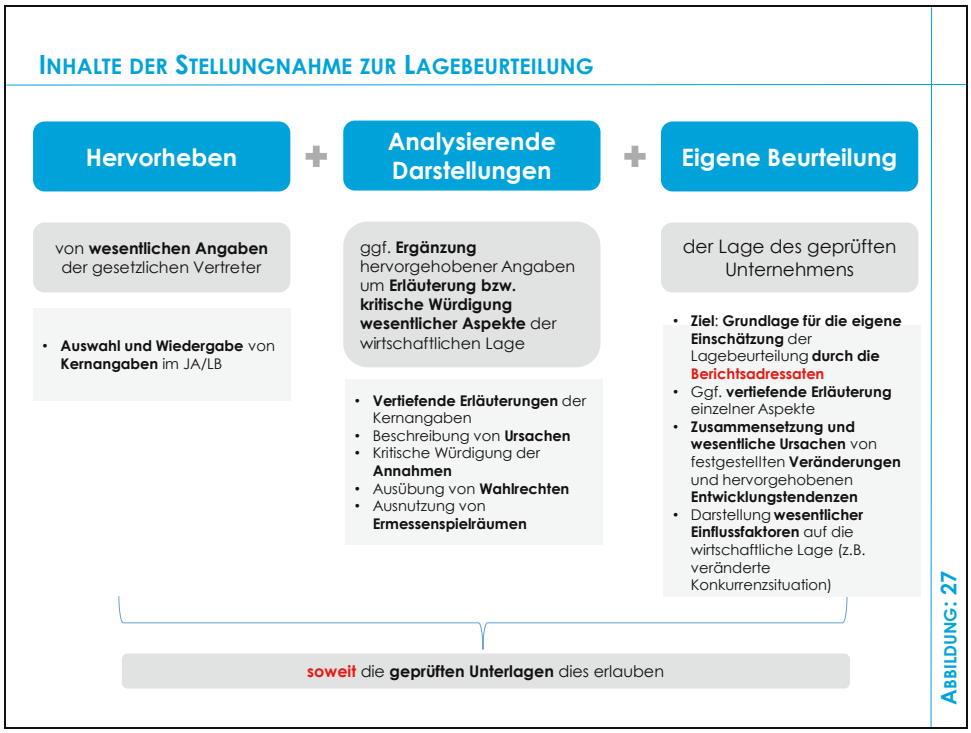


Abbildung 27: Inhalte der Stellungnahme zur Lagebeurteilung

„Wesentlich“ sind

- die **Aussagen** im Lagebericht,
- die **für den Berichtsadressaten**
- **zur Beurteilung der Lage** von Bedeutung sind,

unabhängig, ob diese **positive oder negative Entwicklungen** umfassen.

Diese Angaben können im **Abschnitt zur Kommentierung**

- durch **Analysen** und
- **sonstige Darstellungen** ergänzt und
- **ursachenvertiefend** erläutert

werden.

Der Abschlussprüfer hat auch

- die von der Geschäftsführung
- **für die Darstellung** der wirtschaftlichen Lage
- **zugrunde gelegten Annahmen**
- **kritisch zu würdigen**.

Der Abschlussprüfer hat jedoch **keine eigene Prognoserechnung** zu erstellen.

PRAXISBEISPIEL: FORMULIERUNG ZUR LAGE DES UNTERNEHMENS IM PRÜFUNGSBERICHT

Feststellungen
Stellungnahme zur Lagebeurteilung der gesetzlichen Vertreter

*„Nach unserer Beurteilung sind die **Darstellung** und die **Beurteilung** der **Lage des Unternehmens** im Jahresabschluss und im Lagebericht durch die gesetzlichen Vertreter **zutreffend** und stehen mit den von uns im Rahmen der Jahresabschlussprüfung gewonnenen **Erkenntnissen in Einklang.***
*Die **Chancen und Risiken** der künftigen Entwicklung sind **zutreffend dargestellt**."*

Stellung-nahme

*„Aus unserer Sicht sind **im Lagebericht** der gesetzlichen Vertreter folgende **Kernaussagen** zur wirtschaftlichen Lage und zur künftigen Entwicklung des Unternehmens **hervorzuheben**:*

1. *Verminderung des Jahresergebnisses in 202X infolge der negativen Ergebnisse aus dem Beteiligungsbereich und der außergewöhnlichen Umstrukturierungsaufwendungen.*
2. *Der Umsatz ist im vergangenen Jahr um X% und der Auftragseingang um X % gesunken. Ursächlich dafür war im Wesentlichen XXX.*
3. *Die Erhöhung der Bilanzsumme um EUR X Mio. resultiert im Wesentlichen aus XXX.*
4. *Risiken bestehen insbesondere in folgenden Bereichen ….*
5. *…."*

Hervor-hebung

ABBILDUNG: 28

Abbildung 28: Praxisbeispiel: Formulierung zur Lage des Unternehmens im Prüfungsbericht

Hinweis:

Der Prüfungsbericht soll dem Aufsichtsrat eine **eigenständige, verdichtete Einschätzung des Abschlussprüfers** vermitteln. Dadurch bekommt der Prüfungsbericht einen **deutlichen Mehrwert** für den Adressaten.

5.3.4 Berichtspflicht „soweit die geprüften Unterlagen die Beurteilung erlauben"

Die Stellungnahme durch den Abschlussprüfer steht unter einem „**Erkenntnisvorbehalt**".

Der Prüfer schuldet

- **keine** von der Prüfungsgrundlage **losgelöste eigenständige Lageanalyse**,
- sondern nur eine Würdigung **auf Basis dessen**,
  - was **ihm im Rahmen der Abschlussprüfung**
  - **an tragfähigen Informationen**

tatsächlich vorliegt.

Zu den „**geprüften Unterlagen**" zählen dabei

- **nicht nur** die Unterlagen, die den **unmittelbaren Prüfungsgegenstand** bilden (Buchführung, Jahresabschluss, Lagebericht), sondern
- **auch alle sonstigen Unterlagen**, die der Abschlussprüfer **im Rahmen seiner Prüfung** herangezogen und ausgewertet hat, wie z.B.
  - Planungsrechnungen,
  - Kosten- und Nachkalkulationen,
  - Protokolle von Geschäftsführungs- und Aufsichtsratssitzungen
  - wichtige Verträge
  - etc.

Soweit diese Unterlagen eine **vertiefte Einordnung der Kernangaben** im Lagebericht erlauben, sollte die Stellungnahme **darüber dem erweiterten Adressatenkreis Auskunft geben.**

5.3.5 Sechs Sonderfälle für die Stellungnahme zur Lage des Unternehmens

5.3.5.1 Hinweis auf bestehende Unsicherheiten trotz vertretbarer Lagebeurteilung

Sofern

- **Beurteilungsspielräume** existieren, und
- die **Einschätzung der gesetzlichen Vertreter** im Ausgangspunkt **noch vertretbar** ist,
- kann der Abschlussprüfer **auf erhebliche Unsicherheiten** in der Einschätzung **hinweisen**.[90]

[90] Vgl. IDW PS 450 n.F. (10.2021) Tz. 33.

Beispiel:

Die Geschäftsführung hält den **geplanten Umsatzanstieg** im nächsten Jahr für **erreichbar**.

Der Abschlussprüfer sieht **diese Einschätzung** zwar noch **als vertretbar** an, **weist aber darauf hin**, dass sie **wesentlich vom Abschluss eines noch nicht sicher vereinbarten Großauftrags abhängt**.

5.3.5.2 Wesentlich unzutreffende Lagebeurteilung

Hält der Abschlussprüfer die Darstellung der Lage **für wesentlich fehlerhaft**, muss er dies

- im Prüfungsbericht **erläutern** und zusätzlich das
- **Prüfungsurteil ggf. modifizieren**. [91]

5.3.5.3 Entfall der Stellungnahme bei zulässigem Fehlen eines Lageberichts

Wird **zulässigerweise** von der **Aufstellung** des **Lageberichts abgesehen**, so entfällt **Stellungnahme** zur Lage des Unternehmens **durch** den **Abschlussprüfer**[92].

Die Befreiung kann sich aufgrund von

- der Größenklasse oder
- einer Befreiung nach § 264 (3) HGB oder § 264b HGB

ergeben.

5.3.5.4 Berichtspflicht zu bestandsgefährdenden Risiken auch ohne Lagebericht

Unabhängig vom (zulässigen) Fehlen eines Lageberichts **kann** sich eine **eigenständige Berichterstattungspflicht** ergeben, **wenn bestandsgefährdende Risiken** festgestellt werden.

In diesem Fall ist insbesondere darauf einzugehen, **ob die Annahme der Unternehmensfortführung** der Rechnungslegung **weiterhin zugrunde gelegt** werden kann.[93]

5.3.5.5 Unzulässiges Fehlen des Lageberichts als Gegenstand der Berichterstattung

Wurde **unzulässig** kein Lagebericht aufgestellt, ist darauf

- im **Vorwegbericht hinzuweisen** und

[91] Vgl. IDW PS 450 n.F. (10.2021) Tz. 2

[92] IDW (Hrsg.), WPH-Edition, WP Handbuch Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung, 17., vollständig überarbeitete Auflage Tz. M212

[93] Vgl. IDW PS 450 n.F. (10.2021) tz. 34).

- **festzustellen**, dass **daher keine Stellungnahme** zur Lagebeurteilung durch die gesetzlichen Vertreter **möglich ist**[94].

Der Abschlussprüfer hat die **Auswirkungen** auf den **Bestätigungsvermerk** zu würdigen.

Bei einem fehlenden Lagebericht könnte

- eine **Erklärung zur Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum Lagebericht** wegen eines **Prüfungshemmnisses** abzugeben

sein[95].

5.3.5.6 Ergänzende Berichterstattung bei zusätzlichen Anhangangaben zum zutreffenden Bild der Lage

Kann der Jahresabschluss

- **nur durch zusätzliche Angaben im** Anhang[96]
- ein den **tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild** vermitteln,

ist **auch hierüber zu berichten**.

> **Beispiel**:
>
> Ein Unternehmen veräußert im Geschäftsjahr ein seit langem gehaltenes Grundstück mit hohen stillen Reserven und erzielt dadurch einen außergewöhnlich hohen Gewinn.
>
> Ohne zusätzliche Angaben im Anhang entstünde der Eindruck einer nachhaltig verbesserten Ertragslage.
>
> In diesem Fall sind ergänzende Angaben im Anhang erforderlich und im Prüfungsbericht darüber zu berichten.

5.4 Teil 2: „Berichterstattung über entwicklungsbeeinträchtigende oder bestandsgefährdende Tatsachen“ (§ 321 Abs. 1 S.3 HGB)

5.4.1 Eigenständige Berichtspflicht

Der Abschlussprüfer hat weiterhin **im Vorwegbericht** des Prüfungsberichts **Stellung zur Lage des Unternehmens** zu nehmen.

„… *wobei **insbesondere***

---

[94] IDW (Hrsg.), WPH-Edition, WP Handbuch Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung, 17., vollständig überarbeitete Auflage Tz. M 219

[95] IDW (Hrsg.), WPH-Edition, WP Handbuch Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung, 17., vollständig überarbeitete Auflage Tz. M220

[96] Vgl. § 264 Abs. 2 Satz 2 HGB

- ***auf die Beurteilung des Fortbestandes und***
- ***der künftigen Entwicklung*** *der Kapitalgesellschaft*
- *unter Berücksichtigung des Lageberichts….*

einzugehen ist, ….[97]

Während

- die **Stellungnahme zur Lagebeurteilung** vor allem **die Einschätzung der gesetzlichen Vertreter würdigt**,
- verpflichtet der zweite Halbsatz den Abschlussprüfer dazu,
- **eigenständig** über die im Zuge der Prüfung **festgestellte Tatsachen zu berichten**,
- die **die weitere Entwicklung erheblich belasten** oder
- **sogar den Fortbestand** des Unternehmens **in Frage stellen können.**

5.4.2 Berichtspflichtige Tatsachen

Zu unterscheiden ist zwischen **entwicklungsbeeinträchtigenden** und **bestandsgefährdenden Tatsachen.**

a. **Entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen**
betreffen Umstände, die die **künftige Entwicklung** eines Unternehmens **erheblich belasten** können, **ohne seine Fortführung unmittelbar** in Frage zu stellen.

b. **Bestandsgefährdende Tatsachen**
betreffen Umstände, die **Zweifel an der Fähigkeit** des Unternehmens begründen, **seine Tätigkeit fortzuführen**.

Über entwicklungsbeeinträchtigende oder bestandsgefährdende Tatsachen ist zu berichten, wenn

- **eine Entwicklungsbeeinträchtigung erkennbar ist** und

nicht erst,

- wenn die **Entwicklung** des Unternehmens **bereits wesentlich beeinträchtigt** oder
- **sein Bestand konkret gefährdet ist**.

Zudem müssen **die Tatsachen** bei der ordnungsmäßigen Abschlussprüfung festgestellt worden sein[98].

[97] Vgl. § 321 Abs. 1 Satz 2 2. Halbsatz HGB

[98] IDW PS 450 n.F. Tz. 36 und Tz. 37

Beispiel:

Ein Unternehmen erzielt **40% seines Umsatzes mit einem einzelnen Großkunden**.

Noch bestehen Lieferverträge und es sind keine Umsatzeinbrüche eingetreten.

Im Rahmen der Abschlussprüfung wird aber bekannt, dass der **Großkunde angekündigt hat**, seine **Bestellungen** im kommenden Jahr **deutlich zu reduzieren.**

Hier ist eine **entwicklungsbeeinträchtigende Tatsache** bereits erkennbar.

Die **künftige Entwicklung** kann erheblich **belastet** werden.

5.4.3 Erfüllung der Berichtspflicht

Die Berichtspflicht wird dabei **erfüllt**, indem der Abschlussprüfer[99]:

- den betreffenden **Sachverhalt** der festgestellten Tatsachen **schildert**,
- die möglichen wesentlichen **Konsequenzen**, die sich daraus ergeben, **aufzeigt** und
- sofern die Berichterstattung **zukünftige Ereignisse oder Entwicklungen** umfasst,
- ggf. auf die **Beurteilungsrisiken** eingeht.

Hinweis:

Die Berichterstattung soll in einem **gesonderten Unterabschnitt** des **Prüfungsberichtes** erfolgen[100].

Falls zweckmäßig kann die Tatsache bereits in die Stellungnahme zur Lage des Unternehmens **einbezogen** werden, dann aber mit **klarem Hinweis darauf,** dass es sich um **eine Tatsache nach § 321 Abs. 1. S. 3 HGB handelt**.

5.4.4 Gliederung des Berichtsabschnitts

Die **Gliederung dieses Unterabschnitts** könnte wie folgt erfolgen:

1. Einleitung,
2. **Darstellung der festgestellten Tatsache** und die **Auswirkungen** auf das Unternehmen sowie
3. Darstellung der zwischenzeitlich eingeleiteten oder geplanten **Maßnahmen.**

[99] IDW PS 45 n.F. Tz 40

[100] IDW PS 450 n-F. Tz 40

4. Liegt eine **Bestandsgefährdung** vor, ist auf den **Hinweis im Bestätigungsvermerk zu verweisen**[101].

Beispiel:

Zu obigem Sachverhalt:

„Großkunde wird seine Bestellungen zurückfahren"
Dabei könnte eine Berichterstattung wie folgt aussehen:

1. **Einleitung**
   *„Im Rahmen unserer Abschlussprüfung haben wir **Tatsachen festgestellt**, die die künftige Entwicklung der Gesellschaft **wesentlich beeinträchtigen.**"*
2. **Darstellung der Tatsache**
   *„Die Gesellschaft erzielt einen **wesentlichen Teil des Umsatzes** mit einem **einzelnen Großkunden.***
   *Nach den uns im Rahmen der Prüfung **vorgelegten Unterlagen und Auskünften** hat dieser Kunde **angekündigt, sein Auftragsvolumen** im kommenden Geschäftsjahr **deutlich zu reduzieren.***
   *Zum Zeitpunkt des Abschlusses unserer Prüfung **war noch nicht abschließend geklärt**, **in welchem Umfang** die bisherige Geschäftsbeziehung fortgeführt wird."*
3. **Auswirkungen**
   *„Aus der **beabsichtigten Reduzierung des Auftragsvolumens** können sich erhebliche **nachteilige Auswirkungen** auf die künftige **Umsatz- und Ertragsentwicklung** der Gesellschaft ergeben. Die weitere Entwicklung ist somit mit **Unsicherheiten** behaftet."*
4. **Maßnahmen**
   *„Nach Angaben der gesetzlichen Vertreter soll die **Kundenbasis durch Intensivierung der Vertriebsaktivitäten** verbreitert werden."*

5.4.5 Negativerklärung nicht erforderlich

Hat der Abschlussprüfer keine solchen Tatsachen festgestellt, was der Regelfall ist, besteht **keine Berichtspflicht** im Prüfungsbericht (**keine Negativerklärung** notwendig)[102].

5.4.6 Zusammenarbeit Abschlussprüfer und Unternehmensleitung notwendig

Sowohl

- bei entwicklungsbeeinträchtigenden als auch
- bei bestandsgefährdenden Tatsachen

[101] IDW (Hrsg.), WPH-Edition, WP Handbuch Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung, 17., vollständig überarbeitete Auflage, Tz. M 145

[102] IDW (Hrsg.), WPH-Edition, WP Handbuch Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung, 17., vollständig überarbeitete Auflage, Tz. M236

ist eine

- **enge Zusammenarbeit** mit der Unternehmensleitung und
- eine **detaillierte Überprüfung**
  - der **geplanten Sanierungsmaßnahmen** und
  - der **Geschäftsaussichten**

erforderlich.

Der Prüfungsbericht muss

- **objektiv und**
- **transparent**

die **wahrscheinlichen Auswirkungen** dieser Tatsachen **auf die langfristige Perspektive** des Unternehmens darstellen.

Diese sollten **von dem zu prüfenden Unternehmen analog**

- **innerhalb des Abschlusses und**
- **innerhalb des Lageberichts**

angegeben werden.

Hinweis:

Aufgrund ihrer Bedeutung für Prognosen und Risiken ist unter anderem **von erheblicher Bedeutung**, dass

- die **integrierte Finanzplanung**

des Unternehmens **verlässlich und konsistent** ist.

5.5 Sachliche Abgrenzung „entwicklungsbeeinträchtigende“ und „bestandsgefährdende“ Sachverhalte

5.5.1 Häufiges Praxisphänomen: Fließender Übergang

Die Unterscheidung zwischen

- entwicklungsbeeinträchtigenden und
- bestandsgefährdenden Tatsachen

stellt eine **zentrale Herausforderung** bei der Prüfung der **„Lage des Unternehmens“** dar.

Entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen gehen dabei bestandsgefährdenden Tatsachen vor, aber der **Übergang ist in der Praxis fließend**[103].

Hierbei handelt es sich um

[103] https://www.idw.de/IDW/Medien/Presseraum/2022/Down-Presseinfo-2022-03-Ukraine-Fachlicher-Hinweis.pdf Frage 3.4.2 (Abruf: 11.12.2025)

- eine **qualitative und oft auch**
- **subjektive Beurteilung**,

die weitreichende Auswirkungen

- auf den Prüfungsbericht und
- den Bestätigungsvermerk

haben kann.

5.5.2 Abgrenzungskriterien

Die Abgrenzung zwischen diesen beiden Kategorien erfolgt auf **Grundlage der**

- **bestehenden Risiken und der**
- **vorliegenden Prognose**

über die weitere Entwicklung des Unternehmens.

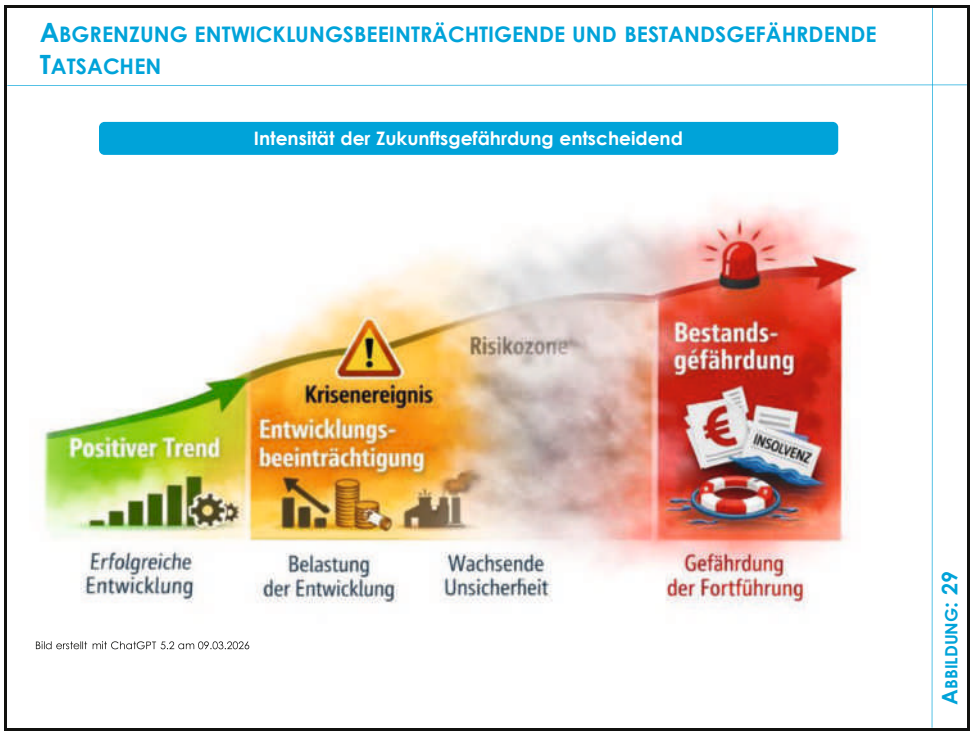


Abbildung 29: Abgrenzung entwicklungsbeeinträchtigende und bestandsgefährdende Tatsachen.

5.5.3 Stadium 1: Entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen liegen vor

Unter die **entwicklungsbeeinträchtigenden Tatsachen** fallen **Umstände**, die die **zukünftige Entwicklung** des Unternehmens

- **negativ beeinflussen**,

- jedoch **nicht** zwangsläufig die **Existenz** des Unternehmens **in Frage stellen**.

Diese **unterbrechen**

- die **positive Entwicklung** oder
- einen positiven Trend

des Unternehmens und können

- einen **wesentlichen negativen** und ungünstigen **Einfluss** auf die
  - Vermögens-,
  - Finanz- und
  - Ertragslage

  eines Unternehmens haben[104].

Ein solches Ereignis geht **über einen Hinweis einer angespannten Lage hinaus**. Beispiele und Indikatoren hierfür könnten sein[105]:

NEUN INDIZIEN FÜR ENTWICKLUNGSBEEINTRÄCHTIGENDE TATSACHEN

1	**Liquiditätsengpasse**
2	**Rückläufige oder stagnierende Umsätze**
3	**Starke Auftragsrückgänge** (z. B. wegen Veränderung der Märkte) !
4	**Verlust von Marktanteilen / wichtigen Kunden**
5	**Länger anhaltende Dividendenlosigkeit**
6	**Starke Erhöhung von Kosten** (nicht an Kunden weiterzugeben) !
7	**Ausscheiden wichtiger Mitarbeiter**
8	**Behördliche oder gesetzliche Auflagen**
9	**Schwache Marktposition** (Gefahr für zukünftiges Wachstum und Rentabilität)

ABBILDUNG: 30

Abbildung 30: Neun Indizien für entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen

[104] https://www.finance-magazin.de/expertenbeitraege/diese-bestandsgefaehrdenden-risiken-gehoeren-in-den-jahres-abschluss-110396/ (Abruf: 11.12.2025)

[105] IDW (Hrsg.), WPH-Edition, WP Handbuch Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung, 17., vollständig überarbeitete Auflage, Tz. M225

5.5.4 Stadium 2: Bestandsgefährdende Tatsachen liegen vor

Bestandsgefährdende Tatsachen beziehen sich hingegen auf Sachverhalte,

- die das **Fortbestehen** des **Unternehmens**
- **unmittelbar** und **ernsthaft**
- in absehbarer Zeit (i. d. R. Zeitraum der nächsten **mindestens 12 Monaten**)

gefährden können[106] [107].

Beispiele für Indikatoren sind z. B.[108,109]:

ZEHN AUSGEWÄHLTE INDIKATOREN FÜR BESTANDSGEFÄHRDENDE TATSACHEN

1	Erhebliche **laufende Verluste**, deren Ende nicht abzusehen ist
2	Die **Fertigung kann nicht kostendeckend** fortgeführt werden
3	Laufende **Liquiditätsengpässe**
4	**Nichteinhaltung von Financial Covenants** oder anderer Darlehenskonditionen und **Schwierigkeiten bei der (Re-) Finanzierung**
5	**Drohende Zahlungsunfähigkeit** (gesonderte Prüfungshandlungen)
6	**Nachhaltig zurückgehender Absatz** wegen mangelnder Marktanpassung, z. B. „Billigfleisch“
7	**Tiefgreifende Preisänderungen auf den Beschaffungs- und Absatzmärkten**, die vom Unternehmen nicht aufgefangen werden können, z. B. Energiekosten !
8	**Extrem nachteilige, langfristige Verträge**, z. B. Lizenzverträge
9	**Gravierende Haftungsrisiken**, z. B. Umweltskandal, Produkthaftung
10	**Fehlmaßnahmen bei größeren Investitionsprojekten**, z. B. nicht ausgelastete Maschinen, leerstehende Immobilien

ABBILDUNG: 31

Abbildung 31: Zehn ausgewählte Indikatoren für bestandsgefährdende Tatsachen

[106] IDW (Hrsg.), WPH-Edition, WP Handbuch Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung, 17., vollständig überarbeitete Auflage, Tz. M226

[107] https://www.haufe.de/id/kommentar/bertramkesslermueller-haufe-hgb-bilanz-kommentar-hgb-3212-bestandsgefaehrdende-und-entwicklungsbeeintraechtigende-tatsachen-abs1-satz3-teilsatz2-HI2186793.html (Abruf:11.12.2025)

[108] https://www.haufe.de/id/kommentar/bertramkesslermueller-haufe-hgb-bilanz-kommentar-hgb-3212-bestandsgefaehrdende-und-entwicklungsbeeintraechtigende-tatsachen-abs1-satz3-teilsatz2-HI2186793.html (Abruf: 22.12.2025)

[109] IDW (Hrsg.), WPH-Edition, WP Handbuch Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung, 17., vollständig überarbeitete Auflage, Tz. M227

5.6 Auswirkungen auf den Prüfungsbericht

5.6.1 Praxisbeispiel Nr. 1: Entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen

5.6.1.1 Fachliche Vorgaben: Berichtspflichten des Abschlussprüfers

Sollten

- im Rahmen der Abschlussprüfung
- **entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen** festgestellt werden, so
- muss der Wirtschaftsprüfer **im Prüfungsbericht darlegen**,
- dass diese **Tatsachen zwar eine negative Entwicklung** des Unternehmens **zur Folge haben können**,
- jedoch **keine unmittelbare Gefährdung der Fortführung** der Tätigkeit darstellen.

Der Prüfungsbericht sollte daher eine **detaillierte Beschreibung**

- **der Risiken** und
- der **getroffenen Maßnahmen** zur Risikominderung oder Risikobewältigung

enthalten.

Stand: 01.03.2026

5.6.1.2 Formulierungsbeispiel „Entwicklungsbeeinträchtigung“

PRAXISBEISPIEL: BEISPIELFORMULIERUNG FÜR ENTWICKLUNGSBEEINTRÄCHTIGENDE TATSACHEN AM BILANZSTICHTAG IM PRÜFUNGSBERICHT

„Nach § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB haben wir als Abschlussprüfer über bei der Durchführung der Prüfung festgestellte Tatsachen zu berichten, die die Entwicklung der geprüften Gesellschaft wesentlich beeinträchtigen oder ihren Bestand gefährden können.

Wir verweisen auf die Ausführungen der Geschäftsführer in der Risikoberichterstattung des Lageberichts (Abschnitt x.x.).

Verweis auf Angaben im Abschluss & Lagebericht

Dort ist ausgeführt, dass bedingt durch das geänderte Marktumfeld ABC GmbH erhebliche inhärente Planungsunsicherheiten bezüglich der Unternehmensplanung im Hinblick auf Marktakzeptanz und den Markteintritt von Konkurrenzprodukten bestehen.
Im Geschäftsjahr 202X blieben die Umsätze und die Gewinnung von Neukunden deutlich unter den Erwartungen.
Planungsunsicherheiten betreffen insbesondere [Ausführung der Unsicherheiten].

Sachverhalt zu festgestellten Tatsachen

Etwaige Planabweichungen haben erhebliche Auswirkungen auf

Unsicherheiten

die mittelfristige Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, da [Ausführung der Gründe]

Ausführung der Gründe

zur Verminderung des daraus resultierenden Liquiditätsrisikos eine Kreditlinie i.H.v. XX Mio EUR in Anspruch genommen wurde. [Ausführung der Maßnahmen]“

Maßnahmen

ABBILDUNG: 32

Abbildung 32: Praxisbeispiel: Beispielformulierung für entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen am Bilanzstichtag im Prüfungsbericht

5.6.2 Praxisbeispiel Nr. 2: Bestandsgefährdende Tatsachen

5.6.2.1 Fachliche Vorgaben: Berichtspflichten des Abschlussprüfers

Im Falle bestandsgefährdender Tatsachen muss der Prüfungsbericht eine **klare und präzise Darstellung dieser Gefährdung** beinhalten.

Der Wirtschaftsprüfer muss in diesem Fall

- explizit auf die **potenzielle Insolvenzgefahr** hinweisen und
- die entsprechenden **Maßnahmen zur Sicherstellung der Fortführung der Tätigkeit** (z. B. Restrukturierungsmaßnahmen, Finanzierungsvereinbarungen) erläutern.

Falls der Prüfungsbericht auf eine bestandsgefährdende Tatsache hinweist, ist eine **vertiefte Prüfung der Fortführungsprognose erforderlich,** die auch im Hinblick auf die Kriterien der Insolvenzantragspflicht nach **§ 19 InsO** zu beurteilen ist.

Wird

- eine bestandsgefährdende Tatsache festgestellt und
- besteht somit eine **wesentliche Unsicherheit** ,

so muss der Wirtschaftsprüfer diese Tatsache **klar im Bestätigungsvermerk ansprechen**.

Es ist ein **gesonderter Abschnitt** mit dem Titel "**Wesentliche Unsicherheiten im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit**" in den Bestätigungsvermerk aufzunehmen.

- **Praxishilfe 5/1:**
  „Sachverhalt: Liquiditätsrisiken bei der Gut und Günstig GmbH"
- **Praxishilfe 5/2:**
  „Verknüpfung Prüfungsbericht „Lage des Unternehmens" - Bestätigungsvermerk"

Formulierungsbeispiel „Bestandsgefährdung"

PRAXISBEISPIEL: BEISPIELFORMULIERUNG FÜR BESTANDSGEFÄHRDENDE TATSACHEN AM BILANZSTICHTAG IM PRÜFUNGSBERICHT

„Nach § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB haben wir als Abschlussprüfer über bei der Durchführung der Prüfung festgestellte Tatsachen zu berichten, die die Entwicklung der geprüften Gesellschaft wesentlich beeinträchtigen oder ihren Bestand gefährden können.

Optional: Gemäß § 19 Abs. 2 InsO liegt Überschuldung dann vor, wenn das Vermögen des Schuldners die bestehenden Verbindlichkeiten nicht mehr deckt, es sei denn, die Fortführung des Unternehmens in den nächsten zwölf Monaten ist nach den Umständen überwiegend wahrscheinlich. Dies bedeutet, dass für den Fall einer positiven Fortbestehensprognose kein Status zur Ermittlung einer etwaigen Überschuldung zu erstellen ist, da eine Überschuldung im Sinne von § 19 Abs. 2 InsO nicht vorliegt.

Aufgrund der bilanziellen Überschuldung und der angespannten Liquiditätslage liegt eine Bestandsgefährdung der Gesellschaft vor, die erhebliche Zweifel an der Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen.
Zur Verbesserung der Liquiditätslage wurde mit der Hausbank mit Datum des XX.XX.202X ein stand-still-agreement verhandelt, da für den bestehenden Kreditrahmen zum 30. Juni 202X ein Covenants-Bruch droht.
Für die Fortführung des Unternehmens ist die Aufrechterhaltung der bestehenden Kreditvereinbarungen in 202X+1 erforderlich."
….

ABBILDUNG: 33

Abbildung 33: Praxisbeispiel: Beispielformulierung für entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen am Bilanzstichtag im Prüfungsbericht

5.7 Praxishilfen zu diesem Thema

- **Praxishilfe 5/1:**
  „Sachverhalt: Liquiditätsrisiken bei der Gut und Günstig GmbH"
- **Praxishilfe 5/2:**
  „Verknüpfung Prüfungsbericht „Lage des Unternehmens" - Bestätigungsvermerk"

siehe Anlagenband
#PH0036
#PH0038

siehe Anlagenband
#PH0036
#PH0038

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

Stand: 01.03.2026

THEMA 6:

Der Investitionsbooster: Auswirkungen auf die Handelsbilanz und prüferische Aspekte

AUDFIT® AKADEMIE
audfit.de
Aus- und Fortbildung MITTELSTANDSPRÜFER

6. Der Investitionsbooster: Auswirkungen auf die Handelsbilanz und prüferische Aspekte

		Seite
6.1	Grundlagen des Investitionsboosters – Regelwerk und Wirkungsweise	#HB0113
6.1.1	Ziel: Stärkung der inländischen Wirtschaft	#HB0113
6.1.2	Wirkung des Investitionsboosters	#HB0115
6.1.3	Relevanz für die Abschlussprüfung	#HB0115
6.2	Top 1: Die degressive Abschreibung als Kernmaßnahme	#HB0116
6.2.1	Neuregelung der degressiven Abschreibung in der Steuerbilanz	#HB0116
6.2.2	Folgewirkungen für die Handelsbilanz	#HB0116
6.3	Top 2: Elektrofahrzeugförderung	#HB0118
6.3.1	Arithmetisch-degressive Abschreibung	#HB0118
6.3.2	Anhebung Bruttolistenpreisgrenze bei Dienstfahrzeugen	#HB0119
6.4	Top 3: Erweiterte Forschungszulage (ab 2026)	#HB0120
6.5	Top 4: Schrittweise Körperschaftsteuersenkung	#HB0121
6.6	Top 5: Thesaurierungsbegünstigung und Entlastung für Einzelunternehmer und Personenhandelsgesellschaften	#HB0121
6.7	Auswirkungen auf die handelsrechtliche Rechnungslegung	#HB0122
6.7.1	Abschlüsse mit einem Stichtag vor dem 11.07.2025	#HB0122
6.7.2	Abschlüsse mit einem Stichtag nach dem 10.07.2025	#HB0123
6.8	Ansatz und Bewertung von latenten Steuern	#HB0124
6.8.1	Investitionsbooster fördert Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz	#HB0124
6.8.2	Berechnung latenter Steuern	#HB0124
6.8.3	Angaben im Anhang und Lagebericht	#HB0126

Stand: 01.03.2026

		Seite
6.9	Auswirkungen des Investitionsboosters auf die Abschlussprüfung	#HB0127
6.9.1	Prüfungsplanung und Risikoidentifizierung und -bewertung	#HB0127
6.9.2	Prüfungsdurchführung	#HB0128
6.9.3	Kommunikation mit dem Management	#HB0128
6.10	Praxishilfen zu diesem Thema	#HB0129
6.11	Rechtsvorschriften zu diesem Thema	#HB0129

6.1 Grundlagen des Investitionsboosters – Regelwerk und Wirkungsweise

6.1.1 Ziel: Stärkung der inländischen Wirtschaft

Der Investitionsbooster ist Teil eines steuerlichen Entlastungspaketes, mit dem der Gesetzgeber das Ziel verfolgt,

- die **inländische Investitionstätigkeit** zu **stärken** und
- die **Wettbewerbsfähigkeit** des Standorts Deutschland zu **sichern**.

Hintergrund ist das schwache Investitionsklima der letzten Jahre, das insbesondere durch

- hohe **Finanzierungskosten**,
- geopolitische **Unsicherheiten** und
- **regulatorische Belastungen**

geprägt war.

Das Programm soll Investitionen in Wirtschaftsgüter anregen, die entscheidend zur

- Transformation,
- Digitalisierung und
- Nachhaltigkeit

beitragen.

Das Programm des Bundes richtet sich insbesondere an **kleine und mittlere Unternehmen**, die in den Jahren **2025 bis 2027** verstärkt investieren sollen.

siehe Anlagenband
#RV0134

Das Gesetz wurde verabschiedet und ist **seit 19. Juli 2025** in Kraft getreten[110].

- **Rechtsvorschrift 6:**
  „Gesetz für ein steuerliches Investitionssofortprogramm zur Stärkung des Wirtschaftsstandorts Deutschland - Stand: 14.07.2025“

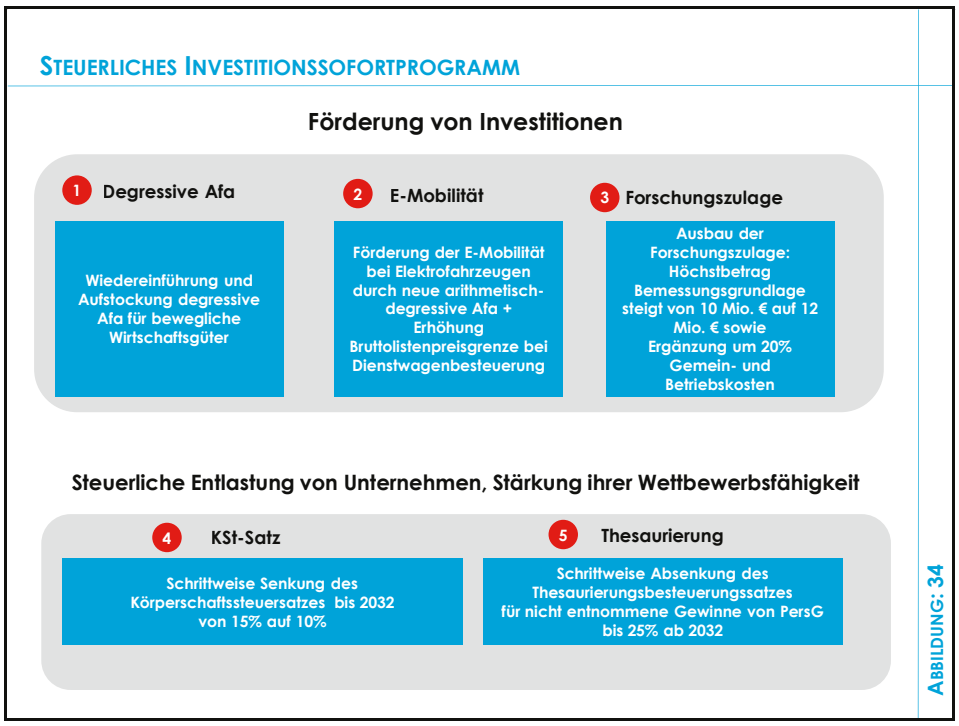


Abbildung 34: Steuerliches Investitionssofortprogramm

Bei der **Wahl der degressiven Abschreibung** nach dem Investitionsboostergesetz ist **ein späterer Wechsel zur linearen** Abschreibung **zulässig.**[111]

[110] https://www.bundesregierung.de/breg-de/aktuelles/wachstumsbooster-2351752 (Abruf: 12.11.2025)

[111] Vgl. § 7 Abs. 3 EstG i.V.m § 7 Abs. 2 EstG n.F.

Beispiel:

- Anschaffung einer Maschine: 100.000 EUR
- Nutzungsdauer 8 Jahre, d.h. linearer Afa-Satz 12,5%
- degressiver Afa-Satz neu: 30% vom jeweiligen Restbuchwert
- **optimal ist der Wechsel zur linearen Afa ab Jahr 6**

Jahr	Restbuchwert Jahresanfang	Degressive Afa 30%	Restbuchwert Jahresende	Lineare Afa bei Wechsel (Restbuchwert/ Restjahre)
1	100.000 EUR	30.000 EUR	70.000 EUR	-
2	70.000 EUR	21.000 EUR	49.000 EUR	-
3	49.000 EUR	14.700 EUR	34.300 EUR	-
4	34.300 EUR	10.290 EUR	24.010 EUR	-
5	24.010 EUR	7.203 EUR	16.807 EUR	24.010 EUR/4 = 6.002,50
6	16.807 EUR	~~5.042,10 EUR~~ 5.602,33 EUR	11.204,67 EUR	16.807 EUR/3 = 5.602,33 EUR
7	11.204,67 EUR	5.602,33 EUR	5.602,34 EUR	
8	5.602,34 EUR	5.602.,34 EUR	0,00 EUR	

6.1.2 Wirkung des Investitionsboosters

Der Investitionsbooster wirkt über

- **beschleunigte Abschreibungen**

und

- damit einhergehender **Steuerstundungseffekte**.

Somit werden

- **Liquiditätseffekte durch Steuerersparnisse zeitlich vorgezogen**,
- **ohne dass sich die steuerliche Gesamtwirkung (Totalperiode)** über die Nutzungsdauer **ändert**.

6.1.3 Relevanz für die Abschlussprüfung

Für die Abschlussprüfung ist der Investitionsbooster aus **zwei Gründen** relevant:

- Es entstehen neue **bilanzielle Fragestellungen** aus der steuerlichen Sonderbehandlung von Investitionen.
- Es ergeben sich aus den
  - **Wahlrechten**,
  - Übergangsregelungen und
  - steuerlichen Effekten

Stand: 01.03.2026

konkret **erhöhte Risiken** für **Fehlbewertungen** und **fehlerhafte Angaben** im **Anhang** und **Lagebericht**.

6.2 Top 1: Die degressive Abschreibung als Kernmaßnahme

6.2.1 Neuregelung der degressiven Abschreibung in der Steuerbilanz

Die degressive Abschreibung gilt für **Investitionen und Anschaffungen**

- **nach** dem **30. Juni 2025** und
- **vor** dem **01. Januar 2028**[112].

Unternehmen **dürfen** (**Wahlrecht**) bis zu **30 Prozent** pro Jahr vom Restwert, jedoch **maximal** das **Dreifache der linearen AfA**, abschreiben[113].

Die Regelung erfasst nur **bewegliche** Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens.

- Maschinen, Fahrzeuge und Betriebsausstattung sind demnach **förderfähig**.

Die Abschreibung ist im Jahr der Anschaffung / Herstellung **zeitanteilig** zu berechnen.

Nicht darunter fallen

- **Gebäude**,
- **Grundstücke** und
- **immaterielle Vermögenswerte**.

6.2.2 Folgewirkungen für die Handelsbilanz

Durch

- die **Aufhebung** der sog. **umgekehrten Maßgeblichkeit** durch das BilMoG
- **kann** eine **steuerlich zulässige Abschreibungsmethode**
- **nicht mehr** pauschal **in die handelsrechtliche Rechnungslegung übernommen** werden.

Für die handelsrechtliche Bilanzierung und Bewertung sind die allgemeinen **Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung** maßgeblich.

[112] § 7 Absatz 2 S.1 EStG n.F.
[113] § 7 Absatz 2 S.2 EStG n.F.

Die **degressive AfA** darf danach nur in die handelsrechtliche Rechnungslegung übernommen werden, wenn dies den

- **tatsächlichen Werteverzehr** und
- **Abnutzungsverlauf**

des jeweiligen Vermögensgegenstandes entspricht.

Dabei ist zusätzlich die **Bewertungsstetigkeit** zu beachten.[114]

Besteht seitens des Unternehmens der Wunsch, **handelsrechtlich gleichlautend mit der Steuerbilanz** zur degressiven Abschreibung zu wechseln, ist dies zu **begründen**.

Sofern mit der angestrebten Abweichung von den bisherigen Bewertungsmethoden eine **bessere Darstellung der VFE-Lage** hergestellt werden kann, ist diese **Abweichung begründet** und zulässig.[115]

Wird

- **bislang** ein PKW in der Handelsbilanz **linear abgeschrieben** und soll
- **zukünftig** die **degressive Abschreibung** – analog zur Behandlung in der Steuerbilanz – angewendet werden,
- **könnte dies damit begründet** werden,
- dass die **degressive** Abschreibung **den tatsächlichen Werteverzehr des PKW besser abbildet**.

Dadurch entstehen **temporäre Differenzen** zwischen Handels- und Steuerbilanz, die im Rahmen der **latenten Steuern** zu berücksichtigen sind.

Für die **Entscheidungsfindung** ist dabei zu beachten, dass

- die **steuerliche** degressive Abschreibung
- lediglich für **Anschaffungen und Herstellungen** von PKWs
- **in der Zeit vom 01.07.2025 bis zum 31.12.2027** zulässig ist.

Hinweis:
Wird auch **ab dem Jahr 2028** eine Einheitsbilanz beabsichtigt, dürfte es **schwerfallen**, die **Rückkehr von der degressiven zur linearen Abschreibung** bei PKWs erneut zu begründen.

[114] Vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB.

[115] Vgl. IDW RS HFA 38 Tz. 15.

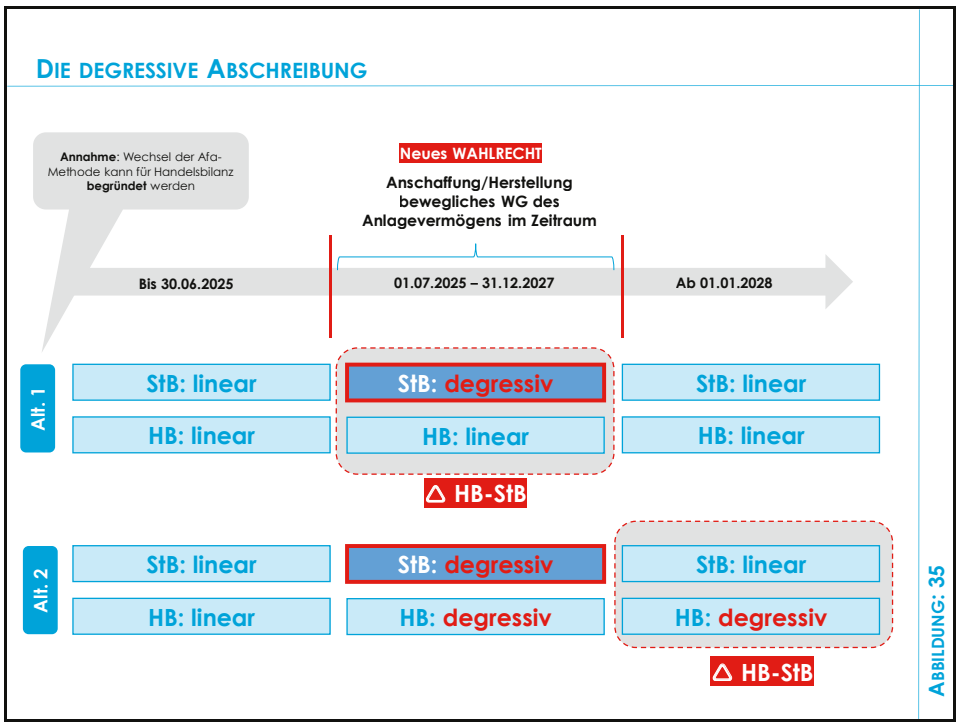


Abbildung 35: Die degressive Abschreibung

6.3 Top 2: Elektrofahrzeugförderung

6.3.1 Arithmetisch-degressive Abschreibung

Die befristete **degressive Spezial-Abschreibung** mit fallenden Staffelsätzen gilt für[116]:

- **neu angeschaffte** Elektrofahrzeuge, die **rein elektrisch** betrieben sind,
- die zum **Anlagevermögen** gehören und
- **nach** dem **30. Juni 2025** und **vor** dem **01. Januar 2028** angeschafft wurden.

Die Abschreibung beträgt dann:

- **75%** der Anschaffungskosten Jahr der Anschaffung,
- 10 % im zweiten Jahr,
- 5 % im dritten und vierten Jahr,
- 3 % im fünften Jahr und
- 2% im sechsten Jahr.

Die Abschreibung gilt nicht nur für PKW, sondern auch für Nutzfahrzeuge, Lastkraftwagen und Busse (sofern rein elektrisch betrieben).

[116] §7 Abs. 2a EstG n.F.

Es dürfen keine Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 5 EStG auf das Fahrzeug in Anspruch genommen worden sein (**keine Kumulation**)[117].

Der Abschreibungsbetrag ist im Jahr der Anschaffung als Jahresbetrag abziehbar, eine **monatsgenaue anteilige Aufteilung** ist **nicht erforderlich**[118].

Zudem besteht **keine Beschränkung auf Neufahrzeuge**[119].

- **Praxishilfe 6/1:**
  „Steuerliche Abschreibungsmethoden für Fahrzeuge nach dem Investitionsbooster“
- **Praxishilfe 6/2:**
  „Vergleich PKW-Abschreibung nach altem und neuem Recht“

siehe Anlagenband

#PH0039

#PH0040

6.3.2 Anhebung Bruttolistenpreisgrenze bei Dienstfahrzeugen

Des Weiteren wird der **Bruttolistenpreisgrenze** für steuerbegünstigte E-Dienstwagen von **70.000 Euro auf 100.000** Euro **angehoben**[120].

ELEKTROFAHRZEUGFÖRDERUNG

- **Voraussetzungen degressive Abschreibung:**

neu angeschaffte Elektrofahrzeuge (rein elektrisch betriebene) & **Anschaffung nach dem 30. Juni 2025 und vor dem 1. Januar 2028** & **gehören zum Anlagevermögen**

Folge: Steuerliches Wahlrecht: Abschreibung in Höhe von

Jahr	Jahr der Anschaffung[1]	2. Jahr	3. Jahr	4. Jahr	5. Jahr	6. Jahr
AfA-Satz	75%	10%	5%	5%	3%	2%

Falls **Wahlrechtsausübung**: handelsrechtlich latente Steuern

- **Erhöhung des Bruttolistenpreises für steuerbegünstigte E-Dienstwagen auf 100.000 EUR**

[1]: keine zeitanteilige Aufteilung notwendig

ABBILDUNG: 36

Abbildung 36: Elektrofahrzeugförderung

[117] § 7 Abs. 2a S. 1 EstG n.F.

[118] § 7 Abs. 2a Satz 3 EstG n.F.: § 7 Abs. 1 Satz 4 EstG findet hier keine Anwendung.

[119] § 7 Abs. 2a EstG n.F. i.V.m. BMF-Schreiben an den Zentralverband Deutsches KFZ-Gewerbe e.V. vom 06.11.2025; https://www.kfz-sh.de/management/verwaltung/sonderabschreibung-fuer-gebrauchte-elektrofahrzeuge-bmf-bestaetigt-anwendbarkeit (Abruf: 17.03.2026)

[120] §6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 Nr. 3 und S. 3 Nr. 3 EstG n.F. i.V.m § 52 Abs. 12 Satz 6 EstG n.F.

6.4 Top 3: Erweiterte Forschungszulage (ab 2026)

Die Forschungszulage wird ab 2026 erweitert.

Dies umfasst folgende Aspekte[121]:

- Die **Obergrenze** der förderungsfähigen **Bemessungsgrundlage** wird von bisher 10 Mio. Euro auf 12 Mio. Euro pro Jahr **erhöht**.
- Der Kreis der **förderfähigen Aufwendungen** wird **erweitert**. Künftig können auch Gemein- und Betriebskosten pauschal mit 20 % der förderfähigen Personalkosten berücksichtigt werden. Dies soll den Nachweisaufwand reduzieren und das Antragsverfahren erheblich vereinfachen.
- Der förderfähige **Wert** der geleisteten Arbeitsstunde (**Eigenleistung**) wird von derzeit 70 Euro auf 100 Euro **angehoben**.

Beispiel:

Die Müller Maschinenbau GmbH (KMU) **entwickelt eine neue, KI-gestützte Prüfmaschine**, mit der Ausschuss in der Fertigung deutlich reduziert werden soll.

Das **Projekt umfasst**
- eigene Entwickler (Personalkosten),
- interne Arbeitszeit der Produktionsingenieure,
- spezielle Testaufbauten
- sowie einen Forschungsauftrag an eine Hochschule.

Diese Tätigkeiten sind **neuartig, technisch riskant und planmäßig organisiert**. Damit erfüllen sie die **F&E-Kriterien** für die Forschungszulage.

Im Jahr 2026 fallen im Projekt der Müller GmbH **förderfähige Aufwendungen von 400.000 EUR** an (Personalkosten und Auftragsforschung der Hochschule).

Als KMU erhält das Unternehmen **35% Forschungszulage, also 140.000 EUR.**

Die maximal zulässige Bemessungsgrundlage ist auf 12 Mio. EUR pro Jahr angehoben worden. Damit liegt die **maximale Zulage** bei KMU bei 35% von 12 Mio. EUR = **4,2 Mio. EUR**. Somit bleibt die Müller GmbH mit 140 TEUR **deutlich unter der Kappungsgrenze**.

Die Forschungszulage ist eine **eigenständige Steuervergütung:**

- Sie **mindert die festgesetzte Körperschaftsteuer**
- Übersteigt die Zulage die Steuer, wird **der Überschuss ausgezahlt.**

[121] https://www.ihk-muenchen.de/ratgeber/steuern/investitionsprogramm/ (Abruf: 12.11.2025)

Abbildung 37: Erweiterung Forschungszulage

6.5 Top 4: Schrittweise Körperschaftsteuersenkung

Die Körperschaftsteuer sinkt schrittweise ab 2028 von 15 Prozent bis 2032 auf 10 Prozent des zu versteuernden Einkommens [122].

Der Steuersatz sinkt dabei stufenweise um 1 % pro Jahr.

6.6 Top 5: Thesaurierungsbegünstigung und Entlastung für Einzelunternehmer und Personenhandelsgesellschaften

Der Thesaurierungssteuersatz für **nicht entnommene Gewinne**, z. B.

- aus Gewerbebetrieben oder
- aus selbstständigen Einkünften von Personenhandelsgesellschaften

sinkt von derzeit 28,25 % auf 25 % ab dem VZ 2032 (§ 34a Abs. 1 Satz 1 EStG n. F.).

Dieser reduzierte Prozentsatz zur Besteuerung kann **auf Antrag** angewendet werden[123].

[122] Artikel 2 des Gesetzes für ein steuerliches Investitionssofortprogramm zur Stärkung des Wirtschaftsstandorts Deutschland vom 14. Juli 2025 (Abruf: 12.11.2025)

[123] § 34a Abs. 1 Satz 1 Satz 1 EStG n.F.

ENTWICKLUNG DER STEUERSÄTZE

- **Absenkung der Körperschaftssteuer:**

Jahr	Aktuell	2028	2029	2030	2031	2032 und ff.
Körperschafts-steuersatz	15%	14%	13%	12%	11%	10%

- **Absenkung des Steuersatz für Thesaurierungsgewinne:**

Jahr	Aktuell	2028/ 2029	2030/ 2031	2032 und ff.
Thesaurierungs-steuersatz	28,25%	27%	26%	25%

ABBILDUNG: 38

Abbildung 38: Entwicklung der Steuersätze

6.7 Auswirkungen auf die handelsrechtliche Rechnungslegung

6.7.1 Abschlüsse mit einem Stichtag vor dem 11.07.2025

6.7.1.1 Ansatz und Bewertung von latenten Steuern

Der Investitionsbooster und die Änderung des Körperschaftssteuersatzes haben

- für einen HGB-Jahresabschluss
- mit einem **Stichtag vor** dem **11.07.2025,**
- dessen **Aufstellung** bis zum 10.07.2025 noch nicht **beendet ist,**

auf **die Bilanz und GuV keine Auswirkungen**.

6.7.1.2 Angaben im Anhang und Lagebericht

Da das Gesetzgebungsverfahren im genannten Fall in den **Wertbegründungszeitraum** des aufzustellenden Abschlusses fällt, ist zu würdigen,

- ob die Änderung der Körperschaftssteuer für das Unternehmen

- ein **Vorgang von besonderer Bedeutung**[124] darstellt und damit
- im **Nachtragsbericht**
- die **Art und finanzielle Auswirkungen**

anzugeben sind.

Bei der Darstellung der finanziellen Auswirkungen ist eine **qualitative** Berichterstattung **ausreichend**[125].

6.7.2 Abschlüsse mit einem Stichtag nach dem 10.07.2025

Abschlüsse mit Stichtagen nach dem 10.07.2025 haben die beschlossenen **Steuersatzänderungen entsprechend** zu berücksichtigen und **dürfen die beschlossenen Wahlrechte** in Anspruch nehmen.

Abbildung 39: Auswirkungen auf handelsrechtliche Abschlüsse

[124] Vgl. § 285 Nr. 33 HGB

[125] Institute der Wirtschaftsprüfer e.V.; IDW Life November 2025; "FAB: 281. Sitzung"; Seite 935 bis Seite 937

6.8 Ansatz und Bewertung von latenten Steuern

6.8.1 Investitionsbooster fördert Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz

Während die Förderung selbst in der **Steuerbilanz** greift, führen die **unterschiedlichen Abschreibungsmethoden** zu **temporären Differenzen** zwischen Handels- und Steuerbilanz.

Im handelsrechtlichen Abschluss zeigt sich die **Wirkung des Investitionsboosters** daher vor allem über

- die **Steuerabgrenzung** und
- die **Bildung und Bewertung der latenten Steuern**.

6.8.2 Berechnung latenter Steuern

Die Senkung der Körperschaftsteuersätze wirkt sich auf die Bilanzierung der latenten Steuern aus.

> *„Die Beträge der sich ergebenden Steuerbe- und -entlastung sind mit den unternehmensindividuellen Steuersätzen **im Zeitpunkt des Abbaus der Differenzen** zu bewerten und nicht abzuzinsen."*[126]

Die reduzierten Körperschaftsteuersätze sind somit für die Bewertung der latenten Steuern **für Bewertungsstichtage ab dem 11.07.2025** zugrunde zu legen.[127]

Hinweis:

Zum **Abschlussstichtag 31.12.2025** sowie in den kommenden Jahren bedarf der **Themenbereich „Latente Steuern"** besondere **Aufmerksamkeit**.

Bis 10.07.2025 konnte jahrelang mit einem **KSt-Steuersatz von 15 %** gerechnet werden.

Ab 2028 sind **jahresbezogen andere KSt-Sätze** zu berücksichtigen, so dass eine **konkrete Planung der jährlich zu erwartenden Umkehr** der temporären **Differenzen** notwendig ist.

Die Bewertung der passiven latenten Steuern hat dabei mit demjenigen Steuersatz zu erfolgen, der **zum Zeitpunkt der Umkehrung gilt.**

[126] § 274 Abs. 2 Satz 1 HGB.

[127] Vgl. DRS 18.48: Zeitpunkt der Zustimmung des Bundesrates ist entscheidend: vgl. IDW, Berichterstattung über die 281. FAB-Sitzung, abrufbar über den Mitgliederbereich; https://www.idw.de/Mein-IDW/Arbeitshilfen/Sitzungsberichte/FAUB/FAUB-Sitzungsberichte/IDW-FAB-281-Sitzungsbericht-250929.pdf

Da das Gesetz bereits in Kraft getreten ist, sind die Änderungen zum nächsten Stichtag zu berücksichtigen[128] [129].

Angesichts der vorgesehenen Körperschaftsteuersenkung ab 2028 ergibt sich hier eine **erhöhte Komplexität der Berechnung** und Prognose.

Die **zentrale Herausforderung für Unternehmen** besteht darin, dass sie **einschätzen müssen,**

- **wann** und
- **in welchem Umfang**

sich die **temporären Differenzen** voraussichtlich **umkehren** ("**Scheduling**")[130].

Dies dürfte zu einem **spürbaren Mehraufwand** bei der Berechnung latenter Steuern führen.

Falls die resultierenden **Abweichungen unwesentlich** sind, **können durchschnittliche Steuersätze** angewandt werden[131,132].

Hinweis:

Nicht nur inhaltlich bestehen durch die Schätzung der erwarteten Umkehrzeitpunkte praktische Herausforderungen, sondern **auch in technischer Hinsicht**:

In den bestehenden Softwarelösungen müssen

- **unterschiedliche Umkehrzeitpunkte** der temporären Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz als auch
- entsprechende **unterschiedliche Steuersätze**

berücksichtigt werden.

Entweder

- können diese technischen Herausforderungen in **bestehenden Systemen implementiert** oder
- es müssen **manuelle Nebenrechnungen** durchgeführt werden.

Ab dem Jahr 2032, wenn der **KSt-Satz nur noch 10 %** beträgt, wird sich nach derzeitiger Rechtslage **die Berechnung** der latenten Steuern **wieder deutlich vereinfachen**.

[128] WP-Handbuch, 17. Auflage Tz. F728

[129] DRS 18.46 bis DRS 18.48; https://www.drsc.de/app/uploads/2017/02/100609_DRS_18_near-final.pdf (Abruf: 20.11.2025)

[130] DRS 18.41; https://www.drsc.de/app/uploads/2017/02/100609_DRS_18_near-final.pdf (Abruf: 20.11.2025)

[131] WP-Handbuch, 17. Auflage Tz. F729

[132] DRS 18.42; https://www.drsc.de/app/uploads/2017/02/100609_DRS_18_near-final.pdf (Abruf: 20.11.2025)

siehe Anlagenband

#PH0041

#HB0126

- **Praxishilfe 6/3:**
  „Praktische Herausforderungen bei der Berechnung latenter Steuern nach Investitionsbooster“

Die Auswirkungen aus der **Neubewertung bereits bilanzierter** latenter Steuern ist **erfolgswirksam** zu erfassen.[133]

6.8.3 Angaben im Anhang und Lagebericht

Es ergeben sich darüber hinaus auch erhöhte Anforderungen

- an die Angaben im **Anhang** und
- an die Erläuterungen im **Lagebericht**.

Der Abschlussprüfer hat zu beurteilen, ob diese Angaben den gesetzlichen Anforderungen entsprechen und ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermitteln.

Bei den Anhangangaben sind vor allem die folgenden drei Angaben zu den latenten Steuern zu beachten:

- **§ 285 Nr. 29 HGB:**
  Angabe zum
  - **Ursprung** der **Differenzen,** die zur Bildung von latenten Steuern führen und
  - die **angewandten Steuersätze** bei der Bewertung.
- **§ 285 Nr. 30 HGB:**
  Beim Ansatz von latenten Steuersalden sind Angaben zu machen zu:
  - den latenten **Steuersalden** am **Ende** des **Geschäftsjahrs** und
  - die während des Geschäftsjahrs erfolgten **Änderungen** dieser Salden.
- **§ 285 Nr. 31 HGB**:
  - Auswirkungen aus der erstmaligen Umstellung der Berechnungsmethodik als **Vorgänge von besonderer Bedeutung.**

Zudem sollten Unternehmen innerhalb des Anhangs

- auf die steuerlichen Entlastungseffekte und
- ihre künftigen **Auswirkungen**
- **auf Liquidität** und

[133] Vgl. § 274 Abs. 2 Satz 3 HGB; DRS 18.54.

- **Ertragslage**

im **Lagebericht** eingehen.

Zudem sind die Effekte des Investitionsboosters auf die

- **Investitionstätigkeit**,
- **Prognose**,
- **Chancen** und **Risiken**

im Lagebericht zu erläutern.

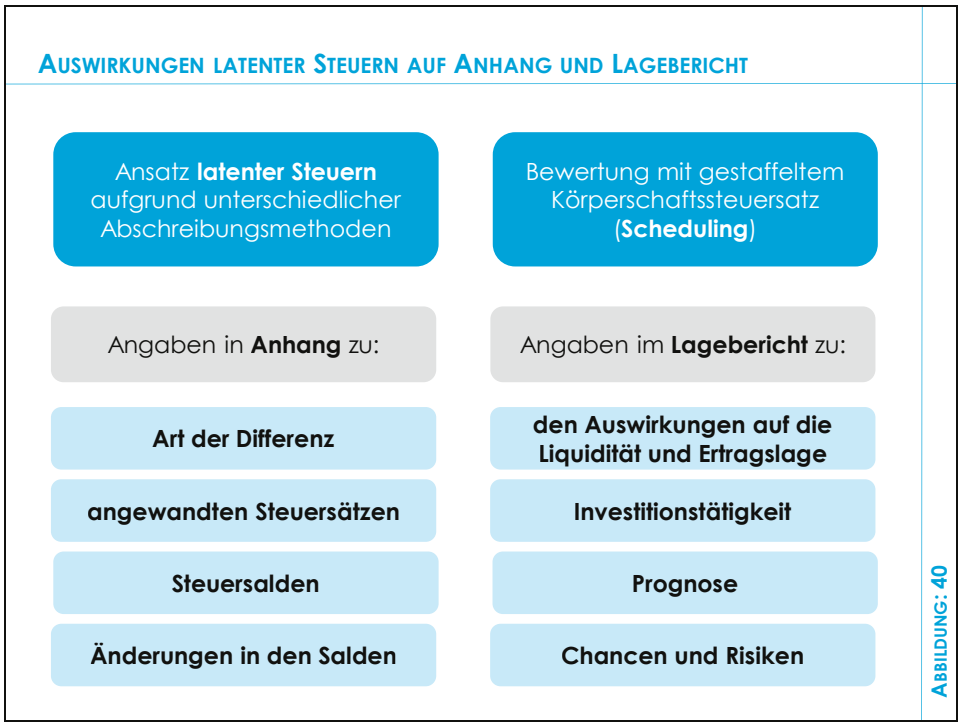


Abbildung 40: Auswirkung latenter Steuern auf Anhang und Lagebericht

6.9 Auswirkungen des Investitionsboosters auf die Abschlussprüfung

6.9.1 Prüfungsplanung und Risikoidentifizierung und -bewertung

Der Investitionsbooster sollte in die Überlegungen zur **Prüfungsplanung** und **-strategie** sowie der **Risikoidentifizierung** und **-bewertung** integriert werden.

In diesen Überlegungen sollte folgende Aspekte einbezogen werden:

- Gewinnung eines Verständnisses zur Frage des **Ausmaßes** der **Nutzung** von steuerlichen Vorteilen
- **Branchenbezogene** Risikobeurteilung (kapitalintensive Branchen vs. nicht-kapitalintensive Branchen)

Stand: 01.03.2026

- Einschätzung des **Fehlerrisikos** (z. B. falsche Berechnung der latenten Steuern)
- **Kenntnisse** und **Fähigkeiten** des Mandanten in Bezug auf die Berechnung von latenten Steuern und den korrespondierenden Angaben im Jahresabschluss und Lagebericht
- **Prozess** der Berechnung und Bewertung der latenten Steuern, z. B. Einbindung eines Steuerberaters.

Die Erkenntnisse können Auswirkungen auf die **Prüfungsstrategie** und **Wesentlichkeitsschwellen** für die Prüfung haben, insbesondere im Bereich der latenten Steuern.

Hinweis:

Bei **wesentlichen Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz** könnte der Bereich „**Latente Steuern**“ ein **wesentliches Prüfungsfeld** für Geschäftsjahre ab 11.07.2025 sein.

6.9.2 Prüfungsdurchführung

Für die Abschlussprüfung bedeutet dies eine Ausweitung des Beurteilungsumfangs bei der Prüfung der Steuerabgrenzung.

Prüfer müssen

- die **Vollständigkeit** und **Plausibilität** der **temporären Differenzen** sowie
- die korrekte **Anwendung** der **künftigen Steuersätze**

nachvollziehen.

Dies setzt detaillierte Informationen über den erwarteten Zeitverlauf der Differenzen („**Scheduling**“) voraus.

Konkrete Prüfungsschritte für die latente Steuerpositionen **können** umfassen:

- Überprüfung der **Scheduling**-Prognosen
- Validierung der **Steuersätze** (zeitliche Zuordnung)
- **Kalkulation** aktiver und passiver latenter Steuern
- Nachverfolgung von **Wahlrechtsabstimmungen**
- detaillierte Prüfung der Latente-Steuern-**Berechnung**
- Validierung der Angaben im **Anhang** und im **Lagebericht**
- Zusammenfassung bedeutsamer Prüfungsfeststellungen.

6.9.3 Kommunikation mit dem Management

Eine zeitnahe Abstimmung, **ob** das Management die **Wahlrechtsausübung plant,** ist zu empfehlen.

Sollte eine Ausübung geplant sein, ist eine **Aktualisierung der Accounting Policies** vorzunehmen und deren Konsistenz sicherzustellen.

6.10 Praxishilfen zu diesem Thema

siehe Anlagenband

- **Praxishilfe 6/1:** #PH0039
  „Steuerliche Abschreibungsmethoden für Fahrzeuge nach dem Investitionsbooster“
- **Praxishilfe 6/2:** #PH0040
  „Vergleich PKW-Abschreibung nach altem und neuem Recht“
- **Praxishilfe 6/3:** #PH0041
  „Praktische Herausforderungen bei der Berechnung latenter Steuern nach Investitionsbooster“

6.11 Rechtsvorschriften zu diesem Thema

- **Rechtsvorschrift 6:** #RV0134
  „Steuerliche Abschreibungsmethoden für Fahrzeuge nach dem Investitionsbooster“

Stand: 01.03.2026

Stand: 01.03.2026

THEMA 7:

Der Weg von der Bilanzposition zum Prüfungsprogramm nach den neuen GoA – „Verstehen statt Abhaken“ (am Beispiel der immateriellen Vermögensgegenstände) [Bausteine A – D]

AUDFIT® AKADEMIE
audfit.de
Aus- und Fortbildung MITTELSTANDSPRÜFER

7. Der Weg von der Bilanzposition zum Prüfungsprogramm nach den neuen GOA – „Verstehen statt Abhaken“ (am Beispiel der immateriellen Vermögensgegenstände) [Bausteine A – D]

		Seite
7.1	Leitidee: Entwicklung eines peer-review-fähigen Prüfprogramms	#HB0131
7.2	Darstellung in vier Themenbausteinen	#HB0133
7.3	Praxishilfen zu diesem Thema	#HB0134

7.1 Leitidee: Entwicklung eines peer-review-fähigen Prüfprogramms

Die folgende kleine Themenfolge soll von einer **zentralen Leitfrage** getragen werden:

> *„Wie komme ich **bei immateriellen Vermögensgegenständen** zu einem*
>
> - ***belastbaren,***
> - ***ISA [DE]-konformen Prüfprogramm,***
> - ***ohne nur EDV-Checklisten** der Prüfungssoftware **abzuhaken**?“*

Ziel dieser Beitragsserie ist es,

- für die Position **immaterielle Vermögensgegenstände**
- ein **ISA [DE]-konformes Prüfprogramm**
- für die gesetzliche Abschlussprüfung
- zu **entwickeln** und **nachvollziehbar festzulegen**,
- **welche Funktionsprüfungen** und
- **welche aussagebezogenen Prüfungshandlungen**

im vorliegenden Fall **sachgerecht** sind.

Der Bilanzposten

- „**Immaterielle Vermögensgegenstände**“
- wurde für die **nachfolgenden exemplarischen**

Stand: 01.03.2026

Darstellungen und **Überlegungen**

- **zum prüferischen Vorgehen**
- auch **stellvertretend für weitere Posten**

ausgewählt.

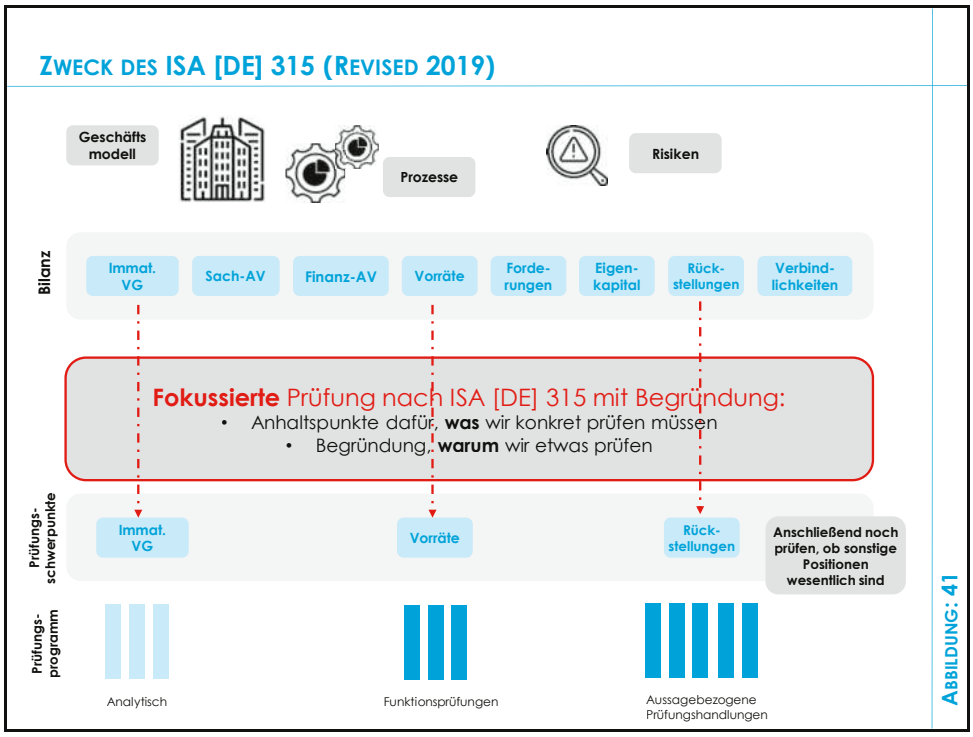


Abbildung 41: Zweck des ISA [DE] 315 (Revised 2019)

- **Praxishilfe 7/1:**
  „Überblick: Die „neuen GoA" für NON-PIE-Gesellschaften – Das Ergebnis der Kombination von ISA [DE] und ausgewählten IDW PS"
- **Praxishilfe 7/2**
  „Vereinfachte Darstellung – Risikokonzept nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)"
- **Praxishilfe 7/3**
  „Übersicht zur Identifizierung und Beurteilung des Risikos gemäß ISA [DE] 315 (Revised 2019) in 10 Schritten – Schritt 1-10"
- **Praxishilfe 7/4:**
  „Schema zur Identifizierung und Beurteilung des Risikos gemäß ISA [DE] 315 (Revised 2019) in 10 Schritten – Schritt 1–10"

siehe Anlagenband

#PH0043

#PH0044

#PH0045

#PH0046

Stand: 01.03.2026

siehe Anlagenband
#PH0047
#PH0048

- **Praxishilfe 7/5:**
  „Masterpaper ISA [DE] 315 (Revised 2019) (Schritte 1 - 10) - Verstehen der Einheit ihres wirtschaftlichen Umfelds sowie Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Angaben“
- **Praxishilfe 7/6:**
  „Exemplarisches modellhaftes Prüfungsprogramm - Zentrale Übersicht (Cockpit)“

7.2 Darstellung in vier Themenbausteinen

A 1. **Baustein A**: Der Prüfungsanlass:
Warum sind speziell immaterielle Vermögensgegenstände prüfungsrelevant?

B 2. **Baustein B**: Das fachliche Fundament:
Was ist bei immateriellen Vermögensgegenständen unter HGB zu prüfen?

C 3. **Baustein C**: Die ISA [DE]-Systematik:
Der Weg vom Geschäftsmodell über das IKS zur Risikobeurteilung

D 4. **Baustein D**: Entwicklung eines sachgerechten Prüfungs-programms

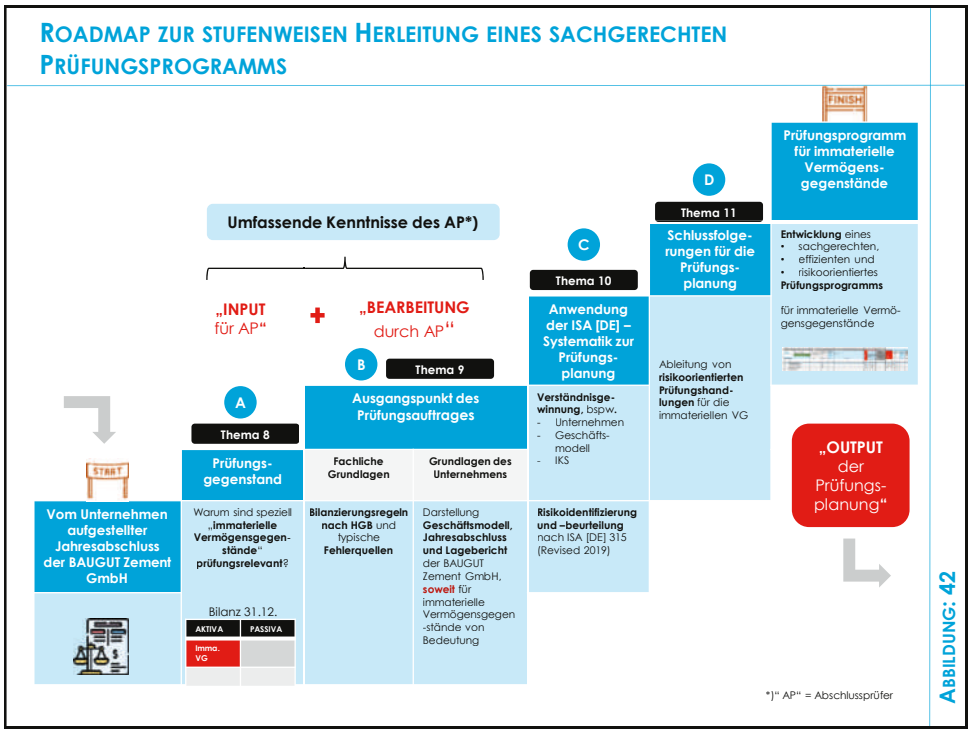


Abbildung 42: Roadmap zur stufenweisen Entwicklung eines sachgerechten Prüfungsprogramms

7.3 Praxishilfen zu diesem Thema

siehe Anlagenband

- **Praxishilfe 7/1:** #PH0043
  „Überblick: Die „neuen GoA“ für NON-PIE-Gesellschaften – Das Ergebnis der Kombination von ISA [DE] und ausgewählten IDW PS“
- **Praxishilfe 7/2:** #PH0044
  „Vereinfachte Darstellung – Risikokonzept nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)“
- **Praxishilfe 7/3:** #PH0045
  „Übersicht zur Identifizierung und Beurteilung des Risikos gemäß ISA [DE] 315 (Revised 2019) in 10 Schritten – Schritt 1-10“
- **Praxishilfe 7/4:** #PH0046
  „Schema zur Identifizierung und Beurteilung des Risikos gemäß ISA [DE] 315 (Revised 2019) in 10 Schritten – Schritt 1 – 10“
- **Praxishilfe 7/5:** #PH0047
  „Masterpaper ISA [DE] 315 (Revised 2019) (Schritte 1 - 10) - Verstehen der Einheit ihres wirtschaftlichen Umfelds sowie Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Angabe“
- **Praxishilfe 7/6:** #PH0048
  „Exemplarisches modellhaftes Prüfungsprogramm - Zentrale Übersicht (Cockpit)“

Stand: 01.03.2026

THEMA 8:

Baustein A: Der Prüfungsanlass – Besondere Komplexität des Prüfungsfeldes „Immaterielle Vermögensgegenstände“

AUDFIT® AKADEMIE
audfit.de
Aus- und Fortbildung MITTELSTANDSPRÜFER

8. Baustein A: Der Prüfungsanlass – Besondere Komplexität des Prüfungsfeldes „Immaterielle Vermögensgegenstände“

		Seite
8.1	Leitfrage	#HB0136
8.2	Bitte kein routinemäßiges Ausfüllen von Checklisten	#HB0136
8.3.	Praktische, aktuelle Relevanz der immateriellen Vermögensgegenstände	#HB0137
8.4	Praxishilfen zu diesem Thema	#HB0138

8.1 Leitfrage

*„**Wann** ist die Prüfung immaterieller Vermögensgegenstände eigentlich **wirklich gut geprüft und wann wurde nur** ein **Prüfprogramm sauber bearbeitet**?“*

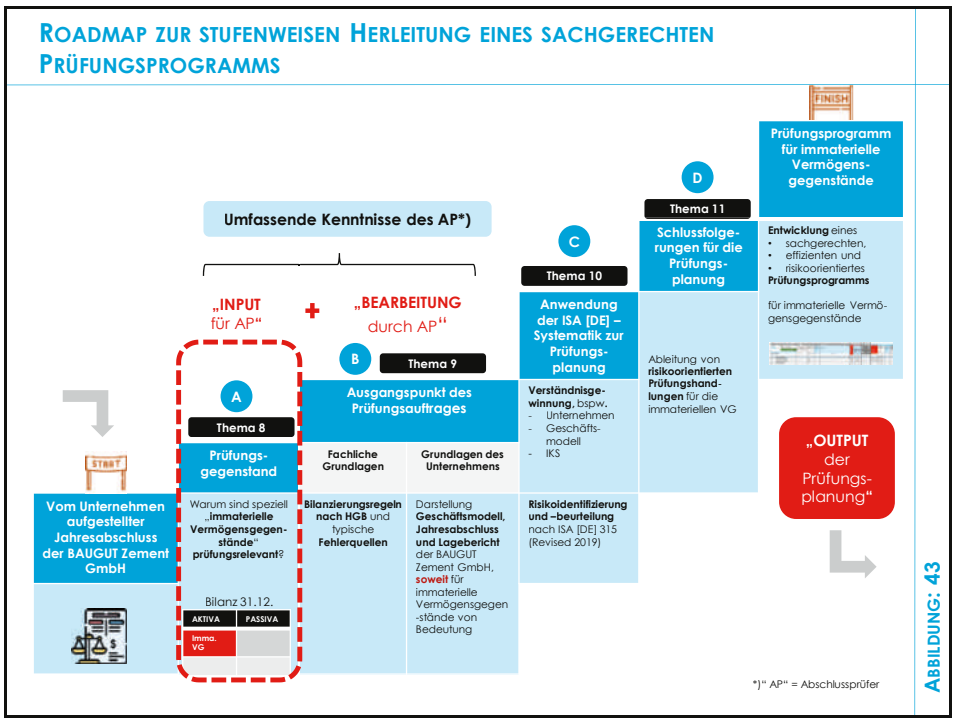


Abbildung: 43 Roadmap zur stufenweisen Herleitung eines sachgerechten Prüfungsprogramms

8.2 Bitte kein routinemäßiges Ausfüllen von Checklisten

Immaterielle Vermögensgegenstände zählen in den Abschlussprüfungen nach HGB zu denjenigen **Bilanzpositionen**, die vielen

Stand: 01.03.2026

AUDFIT® AKADEMIE

Prüfern **aus der Praxis vertraut** erscheinen und gerade deshalb besondere Aufmerksamkeit verdienen.

Denn

- **wo Routine einsetzt**,
- wächst die **Gefahr**,
- Prüfungshandlungen vor allem entlang **vorgegebener Programme oder EDV-geführter Checklisten** auszuführen,
- **ohne** den zugrunde liegenden **Prüfungszusammenhang**
- in jeder Phase **bewusst mitzudenken**.

Gerade bei immateriellen Vermögensgegenständen **reicht es jedoch nicht aus**, einzelne Dokumentationsfelder abzuarbeiten.

Entscheidend ist vielmehr **das durchgängige Verständnis** dafür,

- wie sich **aus dem Geschäftsmodell**,
- den zugrunde liegenden **Prozessen** und
- dem **internen Kontrollsystem**
- die relevanten **Risiken wesentlicher falscher Aussagen** ergeben und
- wie daraus ein **sachgerechtes Prüfungsvorgehen nach ISA [DE]** abzuleiten ist.

8.3 Praktische, aktuelle Relevanz der immateriellen Vermögensgegenstände

Die **praktische Relevanz** der immateriellen Vermögensgegenstände nimmt zu:

- **Entwicklungsaufwendungen**
- **Softwarelösungen**
- **digitale Produkte**
- **projektbezogene Eigenleistungen**

prägen heute viele Geschäftsmodelle.

Damit steigen die **Anforderungen an die prüferische Beurteilung**:

1. *Wann liegt überhaupt ein **aktivierungsfähiger** immaterieller Vermögensgegenstand vor?*
2. *Welche **Risiken** bestehen bei*
   - ***Abgrenzung** (z. B. Forschung und Entwicklung)*
   - ***Bewertung** (z. B. unzureichende Projektdokumentation; unkritische Übernahme von Managementeinschätzungen)*

- *Nutzungsdauer oder*
- *Werthaltigkeit?*

3. *Welche **Kontrollen** sind für die Abschlussprüfung tatsächlich **relevant** und*
4. *Wann kann auf die **Wirksamkeit der Kontrollen** abgestellt werden?*

VIER UNTERNEHMEN – MIT IDENTISCHER BILANZPOSITION, ABER WEITGEHEND UNTERSCHIEDLICHEN PRÜFPROGRAMMEN

(Fiktive Unternehmen)	TechSolutions GmbH 1	MedCare Lizenzvertrieb GmbH 2	AutoVision Systems GmbH 3	RetailApps AG 4
Geschäftsmodell	Entwicklung und Vermarktung einer **eigenen Softwareplattform** für Unternehmenskunden	Erwerb und Vertrieb von **Softwarelizenzen und Nutzungsrechten im Gesundheitsbereich**	Entwicklung **technischer Assistenz- und Steuerungssysteme** für die Automobilindustrie	Entwicklung **digitaler Anwendungen und Plattformlösungen für den Handel**, teils mit externen Dienstleistern
Höhe der ImmateriellenVG	**6.200 TEUR**	**3.400 TEUR**	**8.900 TEUR**	**2.100 TEUR**
Bilanzsumme	**24.500 TEUR**	**18.000 TEUR**	**52.000 TEUR**	**14.800 TEUR**
Inhalte der immateriellen VG	• selbst entwickelte Software • aktivierte Entwicklungskosten • Module • Plattformkomponenten	• entgeltlich erworbene Softwarelizenzen • Vertriebsrechte • Implementierungs-rechte	• aktivierte Entwicklungskosten • Prototypenbezug • technische Entwicklungsprojekte • Softwarebestandteile	• App-Entwicklungen • E-Commerce-Module • externe Entwicklungsleistungen • kleinere aktivierte Projektbausteine
Prozessual-methodische Einordnung	• **gereiftes Projektfreigabesystem** • **formalisierte Meilensteine**	• eher **standardisierte Erwerbsprozesse** • **geringer Anteil** komplexer **Eigenentwicklungen**	• **technisch komplexe Entwicklungsprozesse** mit **hoher Management-Judgement-Komponente**	• agile Teams • **schwache Formalisierung** • heterogene Tools
Fokus Prüfung (exemplarisch)	Geeignet, um • **relevante Kontrollen und** • **mögliche Funktionsprüfungen** zu diskutieren **(IKS im Entwicklungsprozess)**	• **stärker belegorientierte (Vertragsprüfung)** und • eher **aussagebezogene** Prüfung (Anschaffungskosten)	• **erhöhte inhärente Risiken durch Schätzwerte** • **Werthaltigkeit**	• **eingeschränkte Verlässlichkeit von Kontrollen**, nicht belastbar prüfbar • verstärkt **aussagebezogene PH** • Periodenabgrenzung

ABBILDUNG: 44

Abbildung 44: Vier Unternehmen – mit identischer Bilanzposition, aber weitgehend unterschiedlichen Prüfprogrammen

- **Praxishilfe 8/1:**
  „ISA-Fallstudien: Ablaufplan zur Risikoidentifizierung und Risikobeurteilung nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)“

8.4 Praxishilfen zu diesem Thema

- **Praxishilfe 8/1:**

  „ISA-Fallstudien: Ablaufplan zur Risikoidentifizierung und Risikobeurteilung nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)“

siehe Anlagenband

#PH0049

#PH0049

Stand: 01.03.2026

Stand: 01.03.2026

THEMA 9:

Baustein B: Ausgangspunkt des Prüfungsauftrages – Fachliche Grundlagen und Grundlagen des Unternehmens

AUDFIT® AKADEMIE
audfit.de
Aus- und Fortbildung MITTELSTANDSPRÜFER

9. Baustein B: Ausgangspunkt des Prüfungsauftrages – Fachliche Grundlagen und Grundlagen des Unternehmens

		Seite
9.1	Leitfrage	#HB0140
9.2	Fachliche Grundlagen: Bilanzierungsregeln nach HGB und typische Fehlerquellen	#HB0142
9.2.1	Begriff „Immaterielle Vermögensgegenstände“	#HB0142
9.2.2	Handelsrechtlicher Ansatz	#HB0142
9.2.3	Bewertung	#HB0143
9.2.4	Anhangangaben	#HB0143
9.2.5	Ausgewählte berufsständische Verlautbarungen	#HB0146
9.3	Grundlagen des Musterunternehmens: Die Baugut-Zement GmbH	#HB0148
9.3.1	Jahresabschluss der Baugut-Zement GmbH mit Informationen der Geschäftsleitung	#HB0149

9.1 Leitfrage

*„**Welche fachlichen Besonderheiten** der Position **bestimmen** später mein **Prüfungsrisiko** und damit mein **Prüfprogramm**?“*

Stand: 01.03.2026

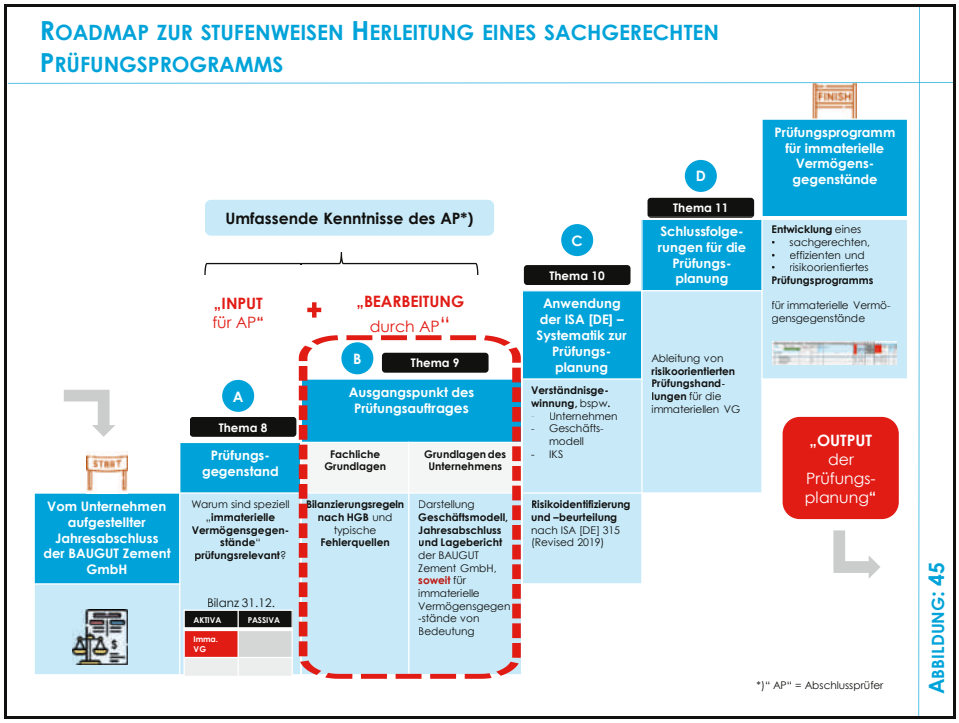


Abbildung 45: Roadmap zur stufenweisen Herleitung eines sachgerechten Prüfungsprogramms

Abbildung 46: Wissen, was man prüfen muss

Stand: 01.03.2026

9.2 Fachliche Grundlagen: Bilanzierungsregeln nach HGB und typische Fehlerquellen

9.2.1 Begriff „Immaterielle Vermögensgegenstände“

Voraussetzung für die Bilanzierung von immateriellen Werten ist das Vorliegen eines **Vermögensgegenstandes.**

Immateriellen Vermögensgegenstände sind

- **nicht körperliche**,
- einzeln bewertbare

Vermögensgegenstände, wie beispielsweise

- Patentete, Lizenzen, Markenrechte
- Software
- Konzessionen
- Urheberrechte
- Geschäfts- oder Firmenwert.

9.2.2 Handelsrechtlicher Ansatz

9.2.2.1 Ansatzgebot § 246 Abs. 1 HGB

Es ist der **Grundsatz der Vollständigkeit** zu beachten.

Demnach besteht ein **Ansatzgebot für entgeltlich erworbene** immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens.

Der entgeltlich erworbene **Geschäfts- oder Firmenwert** gilt als immaterieller Vermögensgegenstand und ist ebenfalls zu aktivieren.

9.2.2.2 Ansatzwahlrecht § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB

Selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens **können** aktiviert werden.

9.2.2.3 Ausnahme: Ansatzverbot § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB

Das zuvor gewährte **Wahlrecht gilt nicht** für selbstgeschaffene

- Marken,
- Drucktitel,
- Verlagsrechte,
- Kundenlisten sowie
- vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände.

Stand: 01.03.2026

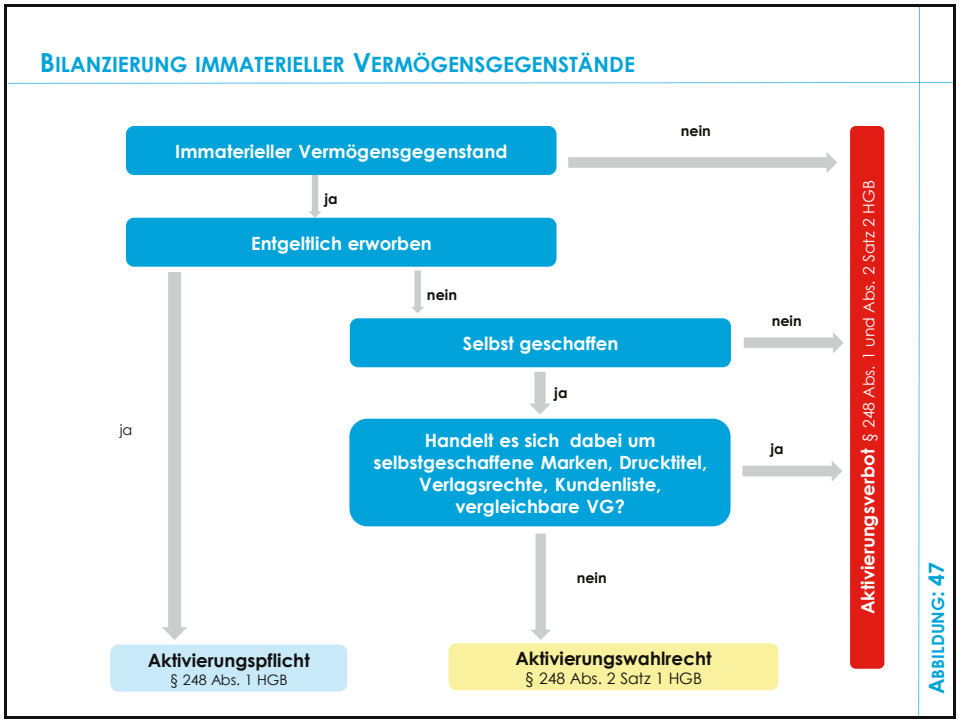


Abbildung 47: Bilanzierung immaterieller Vermögensgegenstände

9.2.3 Bewertung

9.2.3.1 Zugangsbewertung

Die Zugangsbewertung erfolgt entweder mit den

- **Anschaffungskosten** bei einem entgeltlichen Erwerb oder
- **Herstellungskosten** bei selbsterstellten immateriellen Vermögensgegenständen

9.2.3.2 Folgebewertung

Die immateriellen Vermögensgegenstände unterliegen der **planmäßigen Abschreibung**. Diese orientiert sich an der voraussichtlichen, geschätzten **Nutzungsdauer**.

Liegt eine **dauerhafte Wertminderung** vor, ist eine **außerplanmäßige Abschreibung** vorzunehmen.

9.2.4 Anhangangaben

9.2.4.1 Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

Hierbei handelt es sich um die **Standardangaben**[134], also insbesondere

[134] Vgl. § 284 Abs. 2 HGB

- Angabe der **Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden**
- **Abweichungen** davon und
- die **Begründung** der Abweichung sowie
- deren **Einfluss auf die VFE-Lage.**

9.2.4.2 Ausschüttungssperre

Werden

- **selbst geschaffene immaterielle** Vermögensgegenstände des Anlagevermögens **aktiviert**,
- dürfen Gewinne **nur ausgeschüttet** werden,
- wenn **nach der Ausschüttung**
- **noch genügend Reserven**

vorhanden sind.[135]

Beispiel:
Aktivierte selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände
- der hierfür gebildeten **passiven latenten Steuern**
= **Sperrbetrag**

Beispiel:
Jahresüberschuss
+ frei verfügbare Reserven
+ Gewinnvortrag
- Verlustvortrag
= Maximal ausschüttbarer Betrag vor § 268 Abs. 8 HGB (Deckungsmasse)

Beispiel:
- *Jahresüberschuss 10 TEUR*
- *Aktivierte selbstgeschaffene immaterielle VG 80 TEUR*
- *Darauf entfallende passive latente Steuern 20 TEUR*
- *Frei verfügbare Rücklagen 20 TEUR*
- *Gewinnvortrag 10 TEUR*

Sperrbetrag: 60 TEUR(80 TEUR – 20 TEUR)
Deckungsmasse: 40 TEUR (10 TEUR +20 TEUR+10 TEUR)
In diesem Jahr kann keine Ausschüttung vorgenommen werden.

[135] Vgl. § 268 Abs. 8 HGB

Hinweis:

Die **Ausschüttungssperre verhindert**, dass **der durch die Aktivierung** selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände **entstandene Gewinn ungeachtet vorhandener freier Reserven** an die Gesellschafter abfließen kann.

Die Höhe der Ausschüttungssperre ist **im Anhang anzugeben**.[136]

9.2.4.3 Unbestimmte Nutzungsdauern

Insbesondere bezogen auf die **Nutzungsdauer des Firmenwerts** ist an die Anhangangabe nach § 285 Nr. 13 HGB zu denken, wonach

- der **Zeitraum zu erläutern** ist,
- über den ein **entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert**

abgeschrieben wird.

9.2.4.4 Angaben zu aktivierten F&E-Kosten

Im Fall der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände ist

- der **Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten des Geschäftsjahrs und**
- der **davon auf die selbst geschaffenen** immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens **entfallende Betrag**

anzugeben.[137]

[136] § 285 Nr. 28 HGB

[137] § 285 Nr. 22 HGB

ÜBERSICHT ZU DEN RECHTLICHEN GRUNDLAGEN BEI DEN IMMATERIELLEN VERMÖGENSGEGENSTÄNDEN DES ANLAGEVERMÖGENS

	Regelung	Rechtsgrundlage im HGB
Begriff	Nicht körperliche, einzeln bewertbare Vermögenswerte	§ 246 Abs. 1
Entgeltlich erworben	Aktivierungspflicht	§ 246 Abs. 1
Selbst geschaffen (Grds)	Aktivierungswahlrecht	§ 248 Abs. 2 S. 1
Selbst geschaffene Marken, Kundenlisten o.ä.	Aktivierungsverbot	§ 248 Abs. 2 S. 2
Geschäfts- oder Firmenwert	Bei entgeltlichem Erwerb: Aktivierungspflicht	§ 246 Abs. 1 S. 4
Zugangsbewertung	(je nachdem) AK oder HK	§ 255 Abs. 1 und 2
Abschreibung	• Planmäßig über die Nutzungsdauer • Unbestimmte Nutzungsdauer: max. 10 Jahre • Dauerhafte Wertminderung	• § 253 Abs. 3 • § 253 Abs. 3 S. 3 • § 253 Abs. 3 S. 5
Wertaufholungsgebot	Zuschreibung bis AK/HK	§ 253 Abs. 5
Ausschüttungssperre	Für aktivierte selbst erstellte IVG	§ 268 Abs. 8
Anhangangaben	• Methoden, Nutzungsdauer, Entwicklung • Unbestimmte Nutzungsdauer • Ausschüttungssperre	• § 284 Abs. 2 • § 285 Nr. 13 • § 285 Nr. 28

ABBILDUNG: 48

Abbildung 48: Übersicht zu den rechtlichen Grundlagen bei den immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens

9.2.5 Ausgewählte berufsständische Verlautbarungen

9.2.5.1 Bewertung von Immateriellen Vermögensgegenständen IDW S5

Die Bewertung von Immateriellen Vermögensgegenständen wird im **IDW S5** behandelt.

> *„Grundsätze zur Bewertung immaterieller Vermögenswerte“*[138]

Dieser **Standard des IDW** liefert die zentralen fachlichen Grundlagen zur **Bewertung immaterieller Werte** wie beispielsweise

- Marken
- Kundenbeziehungen
- technologische Vermögenswerte
- Rechte.

Er ist insbesondere **relevant bei der Bewertung im Rahmen von**

- **Kaufpreisen**
- **Gutachten** oder
- Jahresabschlussprüfungen.

[138] Vgl. IDW Standard: Grundsätze zur Bewertung immaterieller Vermögenswerte (IDW S 5) (Stand: 16.04.2015).

Der Standard erläutert

- **Bewertungsmethoden**
  - marktpreisorientierte Verfahren,
  - kapitalwertorientierte Verfahren sowie
  - kostenorientierte Verfahren) .
- **Besonderheiten** bei der Bewertung unterschiedlicher Arten immaterieller Werte wie
  - Marken,
  - kundenorientierten immateriellen Werten wie z. B. Kundenlisten und
  - Technologien.

9.2.5.2 Bilanzierung von Software: IDW RS HFA 11 n.F.

Besondere Herausforderungen können bei der **Bewertung von Software** entstehen.

Diese können betreffen:

- die **Bewertung des Zugangs** von Software im Rahmen eines Anschaffungs- oder Herstellungsvorganges (**Umfang** der Anschaffungs- oder Herstellungskosten) sowie
- die Berücksichtigung **nachträglicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten**.

Hierzu hat das IDW in dem **IDW RS HFA 11 n.F.** Stellung genommen.

> „*Bilanzierung entgeltlich erworbener Software beim Anwender*“[139]

Wo sind hier **Stolperfallen**?

a. **Aktivierungspflicht versus Aktivierungswahlrecht** bei der Zusammenarbeit von **Angestellten** der EDV-Abteilung mit einem Software-Anbieter
b. **Umfang der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten**
c. **Passive latente Steuern** bei der Inanspruchnahme des Aktivierungswahlrechts
d. **Ausschüttungssperre** bei der Inanspruchnahme des Aktivierungswahlrechts ist zu beachten.

[139] Vgl. IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Bilanzierung entgeltlich erworbener Software beim Anwender (IDW RS HFA 11 n.F.) (Stand: 18.12.2017)

GEGENÜBERSTELLUNG IDW S5 UND IDW RS HFA 11 N.F.

	IDW S5 Grundsätze zur Bewertung immaterieller Vermögensgegenstände	IDW RS HFA 11 n.F. Bilanzierung entgeltlich erworbener Software beim Anwender
Kerninhalt	**Bewertungsstandard** Regelt **Grundsätze zur Bewertung immaterieller Vermögensgegenstände** allgemein, z.B. - Marken, - Kundenbeziehungen - Technologien - Software	**Rechnungslegungsstellungnahme** zur **Bilanzierung entgeltlich erworbener Software beim Anwender**
Fokus	**Wie wird der Wert ermittelt?**	**Ob, wann und wie ist Software** handelsrechtlich • **zu aktivieren,** • **abzuschreiben und** • **Auszuweisen?**
Praxisbezug	- Kaufpreisallokationen - **Transaktionen** - Impairment-/Bewertungsfragen	**Wie ist gekaufte Software** nach HGB **beim Erwerber** zu behandeln?
Abgrenzung	Was ist der **konkret zu bewertende immaterielle Vermögenswert?** **Häufig problematisch:** **Trennung einzelner Assets** von Goodwill, Synergien oder dem Gesamtunternehmen.	Ist die Software **selbständig bilanzierungsfähig** oder Teil eines größeren Sach-/Dienstleistungspakets? Problematisch: Mischfälle aus - Lizenz, - Implementierung, - Customizing, - Wartung und Schulung

ABBILDUNG: 49

Abbildung 49: Gegenüberstellung IDW S5 und IDW RS HFA 11 n.F.

9.3 Grundlagen des Musterunternehmens: Die Baugut-Zement GmbH

Bei der Gesellschaft handelt es sich um ein führendes **mittelständisches Unternehmen** im Baustoffbereich. Das alteingesessene Unternehmen bedient Märkte in

- Deutschland und
- den angrenzenden Nachbarstaaten.

9.3.1 Jahresabschluss der Baugut-Zement GmbH mit Informationen der Geschäftsleitung

9.3.1.1 Bilanz

BILANZ DER BAUGUT-ZEMENT GMBH ZUM 31.12.2025 – AUSZUG

TEuro

Aktiva

	31.12.2025	31.12.2024
Immaterielle VG	1.350	795
SAV	7.985	6.374
FAV	50	50
Umlaufvermögen	5.053	4.206
RAP	36	40
	14.474	11.465

Passiva

	31.12.2025	31.12.2024
Eigenkapital	5.340	4.079
Rückstellungen	2.930	2.756
Verbindlichkeiten	5.765	4.374
Passive lat. Steuern	439	256
	14.474	11.465

Die **immateriellen Vermögensgegenstände** laut Summen- und Saldenliste in TEuro

	Immaterielle VG	31.12.2025	31.12.2024
a	Software	375	1
b	Entwicklungskosten	905	617
c	Firmenwert	70	80
	Anzahlungen	0	97
	Summe	**1.350**	**795**

ABBILDUNG: 50

Abbildung 50: Bilanz der Baugut-Zement GmbH zum 31.12.2025 – Auszug

Weitere Erläuterungen des Leiters Rechnungswesen zur Bilanz:

ERLÄUTERUNGEN ZU IMMATERIELLEN VERMÖGENSGEGENSTÄNDEN

a	**Software**	• **Einführung** der Software **SAP S/4 HANA** im **August 2025** • **Anzahlungen** für diese Software **bereits in 2024** geleistet • Mitwirkung von **zwei Mitarbeitern** in 2025 **bei der Einführung** des neuen Systems • **Aktivierung** der **anteiligen Kosten der Mitarbeiter** aus 2025 **als aktivierte Eigenleistungen** • **Verantwortung für Herstellung** liegt beim SAP-Systemhaus.
b	**Entwicklungskosten**	• Bei den Forschung- und Entwicklungskosten handelt es sich um **mittel- und langfristigen Forschungsprojekte**. • Ein Teil der **Entwicklungskosten** wurde nach Auskunft der Gesellschaft aufgrund Projektfinalisierung als **„Aktivierte Eigenleistungen" aktiviert**. • Die restlichen **Entwicklungskosten** des aktuellen Jahres betreffen Projekte, die noch **im Versuchsstadium** bzw. die **noch nicht fertiggestellt** sind. • Die **aktivierten Entwicklungskosten** werden über eine **Nutzungsdauer von 5 Jahren** abgeschrieben.
c	**Firmenwert**	Der Firmenwert resultiert aus der **Verschmelzung** eines **Tochterunternehmens** auf die Baugut-Zement GmbH. Der Firmenwert wird **über 10 Jahre** abgeschrieben.

ABBILDUNG: 51

Abbildung 51: Erläuterungen zu immateriellen Vermögensgegenständen

9.3.1.2 Gewinn- und Verlustrechnung für das Geschäftsjahr 2025

GUV 2025 DER BAUGUT-ZEMENT GMBH

	In TEUR	2025		Vorjahr
1.	Umsatzerlöse	23.157		21.233
2.	Erhöhung des Bestandes an fertigen und unfertigen Erzeugnissen	633		1.050
3.	**Andere aktivierte Eigenleistungen**	**1.285**		**670**
4.	Sonstige betriebliche Erträge	150		128
5.	Materialaufwand	-8.746		-8.641
6.	Personalaufwand	-7.268		-6.911
7.	Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen	-1.445		-1.257
8.	Sonstige betriebliche Aufwendungen	-3.416		-2.677
9.	Zinsergebnis	-1.921		-1.804
10.	Steuern vom Einkommen und Ertrag	-1.018		-634
11.	**Sonstige Steuern**	**-150**		**-150**
12.	Jahresüberschuss	1.261		1.007

ABBILDUNG: 52

Abbildung 52: GuV 2025 der Baugut-Zement GmbH

9.3.1.3 Auszüge aus dem Anhang der Baugut-Zement GmbH für das Geschäftsjahr 2025

Angabe der angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden		
a.	***Allgemeine Erläuterungen***	
	*Die Baugut-Zement GmbH hat ihren **Sitz in Baden-Baden**. Sie ist im Handelsregister des Amtsgerichts Baden-Baden unter HR B 7136 eingetragen.*	
	*Die Gesellschaft weist zum Abschlussstichtag die Größenmerkmale einer **mittelgroßen Kapitalgesellschaft** im Sinne des § 267 Abs. 2 HGB auf. Der Jahresabschluss wurde nach den geltenden **Vorschriften des Handelsgesetzbuches** und ergänzenden Vorschriften des **GmbH-Gesetzes** aufgestellt.*	
	*Die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze wurden grundsätzlich **unverändert** gegenüber dem Vorjahr beibehalten.*	
	*Für die Bewertung wurde von der **Fortführung des Unternehmens** ausgegangen.*	

	Angabe der angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (Forts.)	
b.	***Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden***	
	Die immateriellen Vermögensgegenstände *des Anlagevermögens und das Sachanlagevermögen sind mit den* ***Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um planmäßige Abschreibungen*** *bewertet.* ***Außerplanmäßige Abschreibungen*** *sind* ***nicht*** *vorzunehmen.*	
	Die ***Anschaffungskosten*** *umfassen den Anschaffungspreis und die direkt zurechenbaren Anschaffungsnebenkosten, erhaltene Investitionszuschüsse und Lieferantenskonti sind abgesetzt.*	
	Selbstständig nutzungsfähige Anlagegüter mit ***Anschaffungskosten bis zu EUR 800,00*** *werden im Anschaffungsjahr* ***in voller Höhe abgeschrieben*** *und im Anlagenspiegel als Zugang und als Abgang erfasst.*	
	Die ***Abgänge*** *wurden* ***zum Restbuchwert im Zeitpunkt des Ausscheidens*** *(Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich kumulierter Abschreibungen)* ***ausgebucht****. Die Abschreibungen des Geschäftsjahres schließen auch die Abschreibungen auf die im Geschäftsjahr abgegangenen Vermögensgegenstände ein.*	
	Die ***Finanzanlagen*** *werden grundsätzlich mit den* ***Anschaffungskosten****, bei voraussichtlich dauernder Wertminderung abzüglich außerplanmäßiger Abschreibungen bilanziert.*	
	Die ***Vorräte*** *werden mit den* ***Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten*** *oder dem* ***niedrigeren beizulegenden Wert*** *am Bilanzstichtag angesetzt.* *Die* ***Fertigungskosten der unfertigen und fertigen Erzeugnisse*** *enthalten neben den Einzelkosten auch angemessene Teile der Gemeinkosten.* ***Auf nicht mehr voll verwertbare Bestände*** *werden* ***angemessene Bewertungsabschläge*** *vorgenommen.*	
	Für 3.066.076 EUR *am Bilanzstichtag vorhandene,* ***unentgeltlich zugeteilte Emissionsrechte wurde kein Wert angesetzt****. Der* ***Zeitwert*** *der am Bilanzstichtag insgesamt* ***vorhandenen Emissionsrechte beträgt TEUR 249.479.***	
	Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände *werden grundsätzlich mit dem* ***Nominalwert*** *angesetzt. Erkennbare einzelne Ausfallrisiken sowie die allgemeinen Kreditrisiken werden durch Einzel- bzw.* ***Pauschalwertberichtigungen*** *ausreichend berücksichtigt.*	
	Die ***übrigen Rückstellungen*** *sind grundsätzlich mit dem vorsichtig geschätzten Erfüllungsbetrag angesetzt;* *Alle bis zum Bilanzstichtag entstandenen und bis zum Tag der Bilanzaufstellung* ***erkennbaren Risiken sind berücksichtigt.***	

	Angabe der angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (Forts.)	
b.	***Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden; Forts.***	
	Sofern die Restlaufzeit einzelner Rückstellungen größer als ein Jahr *ist, wurden die entsprechenden Rückstellungen grundsätzlich mit dem von der Deutschen Bundesbank bekannt gegebenen laufzeitadäquaten Zinssatz* ***abgezinst.***	
	Die ***Verbindlichkeiten*** *sind mit den jeweiligen* ***Erfüllungsbeträgen*** *angesetzt.*	
	Aktive und passive latente Steuern *werden* ***saldiert****.*	
	Gewinne und Verluste aus der Umrechnung von Fremdwährungsgeschäften *werden* ***erfolgswirksam*** *erfasst und in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert unter dem Posten „sonstige betriebliche Erträge" bzw. „sonstige betriebliche Aufwendungen" ausgewiesen.*	

AUSZUG AUS DEM ANLAGEGITTER „ENTWICKLUNG DER IMMATERIELLEN VERMÖGENSGEGENSTÄNDE"

Anschaffungskosten in TEUR		Software	Entwicklungskosten	Firmenwert	Anzahlungen	Gesamt
1.	Anschaffungskosten 01.01.2025	55	756	100	97	**1.008**
2.	**Zugänge 2025**	**275**	**538**	**0**	**110**	**+ 923**
3.	Umbuchungen 2025	207	0	0	-207	**0**
4.	Abgänge 2025	-55	0	0	0	**-55**
5.	**Anschaffungskosten 31.12.2025**	**482**	**1.294**	**100**	**0**	**1.876**

Abschreibungen in TEUR		Software	Entwicklungskosten	Firmenwert	Anzahlungen	Gesamt
1.	Abschreibungen 01.01.2025	54	139	20	0	**213**
2.	**Zugänge 2025**	**107**	**250**	**10**	**0**	**+367**
3.	Abschreibungen auf Abgänge	-54	0	0	0	**-54**
4.	**Abschreibungen 31.12.2025**	**107**	**389**	**30**	**0**	**526**

Buchwert in TEUR		Software	Entwicklungskosten	Firmenwert	Anzahlungen	Gesamt
1.	**Buchwert 31.12.2025**	**375**	**905**	**70**	**0**	**1.350**
2.	Buchwert 31.12.2024	1	617	80	97	795

ABBILDUNG: 53

Abbildung 53: Auszug aus dem Anlagegitter „Entwicklung der immateriellen Vermögensgegenstände"

	Angabe der angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (Forts.)	
c.	***Angaben zur Bilanz***	
	*Unter dem Posten **Geschäfts- oder Firmenwert** haben wir **entgeltlich erworbene Kundenstämme und Markenrechte** bilanziert, die bis auf ein Markenrecht bereits auf einen Erinnerungswert abgeschrieben wurden. **Die Abschreibung des Markenrechtes erfolgt linear über eine Nutzungsdauer von zehn Jahren.***	
	*In den **sonstigen Vermögensgegenständen** sind Forderungen mit einer Restlaufzeit von **mehr als einem Jahr** in Höhe von EUR 14.301,53 (Vorjahr: EUR 1.110.378,46) enthalten.*	
	*Die **sonstigen Rückstellungen** beinhalten im Wesentlichen Rückstellungen für Tantiemen (TEUR 200), Personalkosten (TEUR 93,9), Gewährleistungen (TEUR 66,1) sowie Abschluss- und Prüfungskosten (TEUR 84,1).*	
	*Die Restlaufzeiten der zum Bilanzstichtag bestehenden **Verbindlichkeiten** betragen weniger als ein Jahr.*	
	*Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten sind durch **Grundschulden** in Höhe von EUR 959.597,70 abgesichert.*	
	*Bei den **sonstigen Verbindlichkeiten** handelt es sich in Höhe von EUR 57.925,34 (Vorjahr: EUR 72.778,08) um Verbindlichkeiten **aus Steuern** und in Höhe von EUR 0,00 (Vorjahr: EUR 2.041,03) um Verbindlichkeiten **im Rahmen der sozialen Sicherheit**.*	
d.	***Haftungsverhältnis nach § 251 HGB***	
	*Haftungsverhältnisse aus der **Übernahme einer Bürgschaft für die Verpflichtungen aus einem Erbbaurechtsvertrag** bestehen zum Bilanzstichtag in Höhe von EUR 70.753,88.* *Die **Wahrscheinlichkeit** einer Inanspruchnahme aus dem Haftungsverhältnis schätzen wir als **gering** ein; Anhaltspunkte für eine andere Beurteilung liegen uns derzeit nicht vor.*	
e.	***Herleitung der latenten Steuern***	
	***Passive latente Steuern** resultieren in Höhe von **317 TEUR** auf die **Aktivierung der Forschungskosten** und 200 TEUR auf Bewertungsunterschiede beim Sachanlagevermögen.* *Davon abgezogen werden aktive latente Steuern in Höhe von Teuro 78 aus Bewertungsunterschieden bei den Rückstellungen.*	
f.	***Ausschüttungsgesperrte Beträge nach § 268 Abs. 8 HGB***	
	*Zum Ende des Geschäftsjahrs bestehen **ausschüttungsgesperrte Beträge** (§ 268 Abs. 8 HGB) in Höhe von insgesamt **EUR 540.979,00** die **in voller Höhe auf die Aktivierung von Entwicklungskosten** entfallen.*	
g.	***Sonstige finanzielle Verpflichtungen***	
	….	

	Angabe der angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (Forts.)	
h.	***Angaben zu den Aufwendungen für Forschung und Entwicklung***	
	Zum Ende des Geschäftsjahrs bestehen ***ausschüttungsgesperrte Beträge*** *(§ 268 Abs. 8 HGB) in Höhe von insgesamt* ***EUR 540.979,00*** *die* ***in voller Höhe auf die Aktivierung von Entwicklungskosten*** *entfallen.*	
	Im Geschäftsjahr wurden für ***Forschung und Entwicklung*** *Aufwendungen in Höhe von insgesamt* ***975 TEUR*** *(Vorjahr: 807 TEUR) getätigt.*	
	Davon entfallen ***437 TEUR auf Forschungsprojekte und 538 TEUR auf Entwicklungsprojekte****, die zu selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens geführt haben.*	
	Die ***aktivierten Entwicklungskosten*** *betreffen insbesondere die* ***Weiterentwicklung von Zement-Produkten.*** *Die Aktivierung erfolgte gemäß* ***§ 248 Abs. 2 HGB, da die technischen und wirtschaftlichen Voraussetzungen für eine künftige Nutzung nachweislich gegeben sind.***	
	Die ***Abschreibung der aktivierten Entwicklungskosten*** *erfolgt* ***linear*** *über die* ***voraussichtliche Nutzungsdauer von 5 Jahren****, beginnend mit der Aufnahme der Nutzung.* *Im Berichtsjahr wurden* ***planmäßige Abschreibungen*** *in Höhe von* ***389 TEUR*** *vorgenommen.*	
	Zum Bilanzstichtag beträgt der ***Buchwert der aktivierten Entwicklungskosten 905 TEUR*** *(Vorjahr: 617 TEUR).*	
	Geschäftsführer *der Gesellschaft ist der Kaufmann,* ***Herr Wolfgang Klinker****.*	
	….	
	Baden-Baden, den……	

Stand: 01.03.2026

9.3.1.4 Auszüge aus dem Lagebericht der Baugut-Zement GmbH für das Geschäftsjahr 2025

A.	**Grundlagen des Unternehmens**	
1.	**Geschäftsmodell**	
	Die Baugut-Zement GmbH gehört zu den führenden Baustoffunternehmen in Deutschland. *Wir bedienen Märkte in Deutschland und den angrenzenden Staaten in Europa.* *Unsere* ***Kernaktivitäten*** *umfassen die* ***Herstellung und den Vertrieb von Zement, Transportbeton*** *einschließlich der* ***Bereitstellung mobiler Anlagen, Zuschlagstoffen*** *und weiteren Nebenprodukten. …*	
2.	**Forschung und Entwicklung**	
	Auch im Jahr 2025 wurde die Strategie einer Mischung aus • *marktnahen* ***Produktentwicklungen****,* • *mittel- und langfristigen* ***Forschungsprojekten*** *sowie* • *einigen* ***strategischen Themen im Bereich F&E*** *der Baugut-Zement GmbH konsequent weitergeführt.*	
	Wie in der Vergangenheit werden die Arbeiten den ***vier Themenbereichen*** • *Neuentwicklung,* • *Weiterentwicklung,* • *System-/Verfahrensentwicklung und* • *Grundlagenforschung* *zugeordnet.*	
	…..	

Themenbereich V: Praktikerwissen Rechnungslegung

Stand: 01.03.2026

THEMA 10:

Baustein C: Anwendung der ISA [DE] – Systematik zur Prüfungsplanung

AUDFIT® AKADEMIE
audfit.de
Aus- und Fortbildung MITTELSTANDSPRÜFER

10. Baustein C: Anwendung der ISA [DE] – Systematik zur Prüfungsplanung

		Seite
10.1	Leitfrage	#HB0158
10.2	Darstellung Grundsystematik ISA [DE] 315	#HB0159
10.2.1	Gesetzliche Abschlussprüfung	#HB0159
10.2.2	Grundsystematik der ISA [DE] am Beispiel der Baugut-Zement GmbH	#HB0160
10.2.3	Besondere Bedeutung des ISA [DE] 315 (Revised 2019)	#HB0160
10.3	Baugut-Zement GmbH: Verständnisgewinnung IKS auf Unternehmensebene	#HB0162
10.3.1	Geschäftstätigkeit; Umfeld; Rechnungslegungsgrundsätze	#HB0162
10.3.2	Mögliche Risiken bezogen auf immaterielle Vermögensgegenstände der Baugut-Zement GmbH	#HB0164
10.3.3	Auswertung der Risikobeurteilung	#HB0164
10.4.	Baugut-Zement GmbH: Verständnisgewinnung prüfungsbezogenes internes Kontrollsystem	#HB0165
10.4.1	Ziel der Ermittlung: Aufbauprüfung IKS	#HB0165
10.4.2	Kontrollaktivitäten	#HB0165
10.4.3	Erste Einschätzung der Prozessrisiken	#HB0167
10.5	Praxishilfen zu diesem Thema	#HB0167

10.1 Leitfrage

„***Wie komme ich methodisch*** *sauber* ***vom Geschäftsmodell*** *und den* ***Prozessen zu den Risiken wesentlicher falscher Angaben****?“*

Stand: 01.03.2026

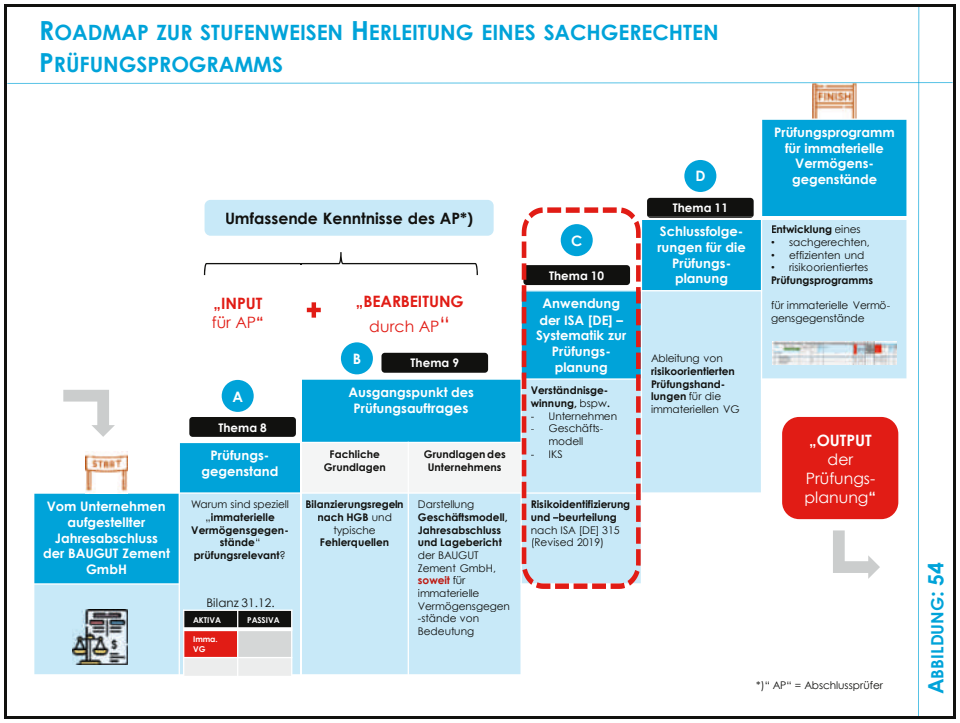


Abbildung 54: Roadmap zur stufenweisen Herleitung eines sachgerechten Prüfungsprogramms

10.2 Darstellung Grundsystematik ISA [DE] 315

10.2.1 Gesetzliche Abschlussprüfung

Der Abschlussprüfer hat im Rahmen seiner Prüfung festzustellen,

- **ob bei der Aufstellung** des Jahresabschlusses und des Lageberichts
- die **gesetzlichen Vorschriften** und
- diese ergänzenden Bestimmungen **des Gesellschaftsvertrages** oder der Satzung

beachtet worden sind.[140]

Den **Umfang** seiner Tätigkeiten bestimmt der Abschlussprüfer eigenverantwortlich nach **seinem pflichtgemäßen Ermessen.**

Durch

- den gesetzlichen Hinweis auf die gewissenhafte Berufsausübung
- wird außerdem die **Anwendung berufsüblicher Prüfungsansätze und -verfahren**

gefordert.[141]

[140] Vgl. § 317 Abs. 1 S.1 HGB

[141] Vgl. § 317 Abs. 1 S.2 HGB

Der Abschlussprüfer muss sein Prüfungsurteil mit einer **hinreichenden Sicherheit** abgeben.

Unter Berücksichtigung von

- Wirtschaftlichkeit und
- Wesentlichkeit
- hat er **Prüfungshandlungen auszuwählen**,
- um das **Prüfungsrisiko auf ein akzeptables Niveau**

zu senken.

10.2.2 Grundsystematik der ISA [DE] am Beispiel der Baugut-Zement GmbH

Die Fallstudie der Baugut-Zement GmbH greift die Fragen der Prüfung anhand eines **fiktiven, aber praxisnahen Beispiels** systematisch auf.

Ziel ist es, die Prüfung immaterieller Vermögensgegenstände nach HGB im Lichte der **ISA [DE] in ihrer Systematik**

- **verständlich,**
- **praxisnah** und
- **methodisch**

aufzubereiten.

Dadurch sollen

- **nicht nur einzelne Prüfungsmaßnahmen** dargestellt,
- sondern **deren Einbettung in die Gesamtlogik der Abschlussprüfung** nach ISA [DE]

nachvollzogen werden.

10.2.3 Besondere Bedeutung des ISA [DE] 315 (Revised 2019)

In diesem Zusammenhang kommt dem **ISA [DE] 315 (Revised 2019)** eine zentrale Funktion zu, da er die **Identifizierung und Beurteilung von Risiken im Zusammenhang mit der Abschlussprüfung** regelt.

Stand: 01.03.2026

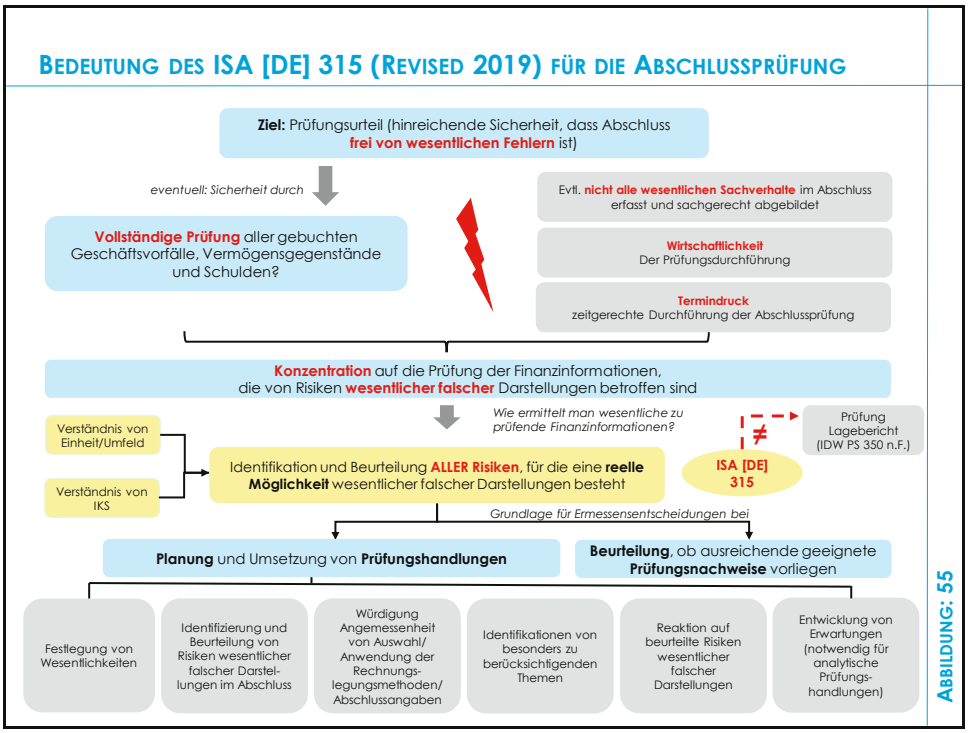


Abbildung 55: Bedeutung des ISA [DE] 315 (Revised 2019) für die Abschlussprüfung

Bezogen auf den Prüfungsprozess muss sich der Prüfer nach den Vorgaben des ISA [DE] 315 u. a. mit **folgenden Fragestellungen** beschäftigen:

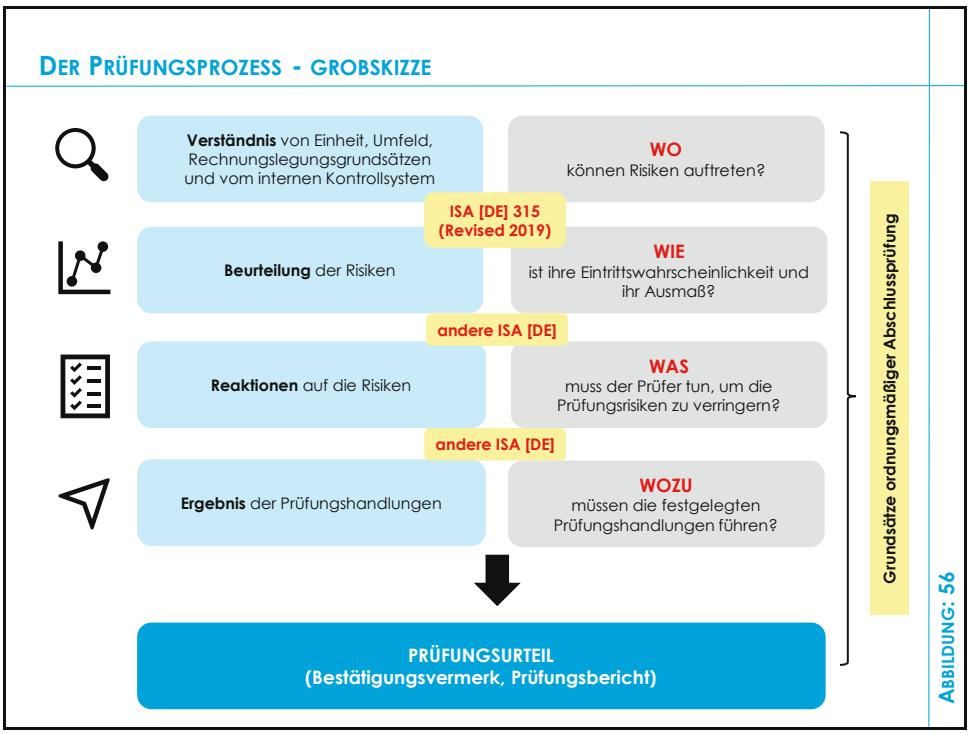


Abbildung 56: Der Prüfungsprozess - Grobskizze

10.3 Baugut-Zement GmbH: Verständnisgewinnung IKS auf Unternehmensebene

10.3.1 Geschäftstätigkeit; Umfeld; Rechnungslegungsgrundsätze

10.3.1.1 Verständnisgewinnung als Vorstufe zur Risikoidentifizierung

Zu Beginn der Prüfung, muss der Abschlussprüfer

- **ein grundlegendes Verständnis**
- für das Unternehmen und sein Geschäftsmodell

gewinnen.

Das grundlegende **Ziel** der Verständnisgewinnung ist

- **nicht Selbstzweck**,
- sondern **Grundlage für die Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen** im Abschluss zu schaffen,
- sowohl auf **Abschluss- als auch auf Aussageebene**.

Erst auf dieser Basis kann der Prüfer

- die **weiteren Prüfungshandlungen sachgerecht planen** und
- **auf die beurteilten Risiken adäquat reagieren**.

10.3.1.2 Auszüge aus dem Lagebericht der Baugut-Zement GmbH

Als **Grundlage** für die Verständnisgewinnung dienen unter anderem die **Ausführungen im Lagebericht**.

Auszüge aus dem Lagebericht der Baugut-Zement GmbH sind nachfolgend dargestellt:

	a) Wirtschaftsbericht	**TZ**
	Gesamtwirtschaftliche und rahmenbezogene Rahmenbedingungen	**1**
	*Die **Zementnachfrage in Deutschland ist in den letzten Jahren deutlich unter Druck geraten**, vor allem infolge sinkender Wohnungsbauaktivität und steigender Zinsen, was zu einem Rückgang des Konsums geführt hat.*	**2**
	*Die **Produktionsauslastung** lag in einigen Phasen weit **unter langjäjährigen Durchschnitten.***	**3**
	*Dieses konnte bei uns durch die **Entwicklung neuartiger Produkte** sowie sowie durch eine **erhöhte Nachfrage im angrenzenden Ausland** mehr als ausgeglichen werden.*	**4**
	….	**5**

Stand: 01.03.2026

b)	***Prognosebericht***	**6**
	Für das kommende Geschäftsjahr erwartet die Gesellschaft in Deutschland weiterhin ein ***anspruchsvolles Marktumfeld****. Im angrenzenden* ***Ausland werden weiterhin Wachstumspotenziale*** *gesehen.*	**7**
	Eine deutliche Erholung des Wohnungsbaus ist kurzfristig nicht zu erwarten. Impulse werden aus dem Infrastrukturbereich sowie aus nachhaltigkeitsorientierten Bauprojekten erwartet.	**8**
	Die Gesellschaft rechnet insgesamt mit ***einer stabilen bis leicht verbesserten Umsatz- und Ergebnisentwicklung****.* *Auch die* ***Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen werden leicht steigen.***	**9**
	Die ***Investitionen*** *in* ***Forschung, Entwicklung*** *und Anlageneffizienz sollen fortgeführt werden….*	**10**
c)	***Risiko- und Chancenbericht***	**11**
	Risiken für die Bauwirtschaft *im Heimatmarkt resultieren vor allem aus dem zins- und kostenbedingten* ***Rückgang im Bereich des Wohnungsbaus****. Abhängig von der Entwicklung der gesamtwirtschaftlichen Lage sind auch im Gewerbebau Rückgänge möglich.*	**12**
	Allgemeine Risiken für die Bauwirtschaft ergeben sich auch aus den ***insgesamt gestiegenen Baukosten und in der weiterhin schwierigen Personalbeschaffung …..***	**13**
	Wir planen zukünftig für unsere Zementprodukte mit einem reduzierten Klinkereinsatz. ***Unsere Investitionen orientieren sich dabei bereits proaktiv an den Veränderungen des Umweltrechts****. In unserer Planung sind wir auf den Erhalt unserer finanziellen Spielräume bedacht.*	**14**
	Bedeutende externe Einflussfaktoren für die wirtschaftliche Entwicklung unseres Unternehmens sind der **Witterungsverlauf, das Wirtschaftswachstum in den für uns relevanten Märkten, die Entwicklung der Energiemärkte** (Strom und Brennstoffe), sowie die entsprechende Entwicklung des **Regulierungsumfeldes** und der Wettbewerber**.**	**15**
	Chancen sehen wir in der im Berichtsjahr begonnenen Modernisierung unserer Unternehmenssoftware auf SAP S/4 HANA. *Ziel des Projekts ist die Modernisierung, Standardisierung und weitere Vereinheitlichung der Arbeitsläufe. ……*	**16**

10.3.2 Mögliche Risiken bezogen auf immaterielle Vermögensgegenstände der Baugut-Zement GmbH

Unter Heranziehung folgender Quellen, wie z.B.

- Lagebericht,
- Branchenreporte
- Protokolle von Gremiensitzungen
- Vorjahresabschlüsse bzw. Erfahrungen aus Vorjahresprüfungen
- Bestätigungsschreiben der Rechtsberater
- Gesprächen mit dem Management, etc.

könnten folgende **wesentliche Aspekte für die Verständnisgewinnung abgeleitet** werden:

#3005B_MÖGLICHE RISIKEN BEZOGEN AUF IMMATERIELLE VERMÖGENSGEGENSTÄNDE DER BAUGUT-ZEMENT GMBH

	Risiken	Detailaspekte
1.	**Akquisitionsrisiken**	**Fehlspekulationen bei Unternehmenskäufen (Kaufpreisrisiko)**; Derartige Transaktionen stehen jedoch **aktuell nicht** an.
2.	**Risiken der Baubranche**	• **Branchenrisiko**: Abhängigkeit von der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung • **Markt- und Wettbewerbsrisiko**: **technologische Weiterentwicklung** und **Konkurrenz** durch neue Anbieter • **Intensiver internationaler Wettbewerb**
3.	**Management-Override**	• **Ein-Personen-GmbH**: Gesellschafter ist zugleich Geschäftsführer
4.	**Innovations- und Entwicklungsrisiken**	• **Projekte können scheitern** • **Entwicklungsausgaben** können ins Leere laufen ohne wirtschaftlichen Nutzen • **IT- und Digitalisierungsprojekte** können scheitern oder ausufern
5.	**Rechtliche Risiken**	• Ablauf oder Verlust von **Nutzungsrechten** • **Verletzung von Patenten oder Urheberrechten** • Komplexer **CO^2-Handel**
6.	**Rechnungslegungsbezogene Risiken**	Bezogen auf Immaterielle Vermögensgegenstände (IVG): Ziel des Geschäftsführers**: Gewinnausweis möglichst hoch** • **Richtige Abgrenzung** von Forschung und Entwicklung • Ermittlung der **Nutzungsdauern** der IVG • Ermittlung des **Zeitpunkts** der Anschaffung bzw. Herstellung • **Richtige Kostenzuordnung bezogen auf HK/AK** • **Korrekte Abgrenzung von** aktivierungspflichtigen/aktivierungsfähigen Aufwendungen

ABBILDUNG: 57

Abbildung 57: Mögliche Risiken bezogen auf immaterielle Vermögensgegenstände der Baugut-Zement GmbH

10.3.3 Auswertung der Risikobeurteilung

Im Rahmen der Verständnisgewinnung über das Unternehmen ist eine erste Einschätzung von inhärenten Risikofaktoren vorzunehmen.

Diese Auswertung umfasst die folgenden **fünf Risikofaktoren**:

- Komplexität
- Subjektivität

- Veränderung
- Unsicherheit
- Einseitige Ausrichtung/Dolose Handlungen
- **Praxishilfe 10/1:**
  „Baugut-Zement GmbH: Verständnisgewinnung Unternehmen und Umfeld inkl. Inhärente Risiken“
- **Praxishilfe 10/2:**
  „Baugut-Zement GmbH: Beurteilung der identifizierten Risiken und Einordnung in das Spektrum für inhärente Risiken“

siehe Anlagen-band
#PH0052
#PH0054

10.4 Baugut-Zement GmbH: Verständnisgewinnung prüfungsbezogenes internes Kontrollsystem

10.4.1 Ziel der Ermittlung: Aufbauprüfung IKS

In diesem Schritt ist vorrangiges Ziel der Ermittlung der **aussage-bezogenen inhärenten Risiken** auf Postenebene. Dieses erfolgt auf **Grundlage der einzelnen Prozesse** im Unternehmen.

Diese werden im Rahmen der **Aufbauprüfung** analysiert und auf mögliche **Kontrollen** untersucht.

Erst **in einem weiteren Schritt**, der **Funktionsprüfung**, wird ggf. untersucht, inwieweit die Kontrollen **wirksam** sind.

Bei der Aufbauprüfung geht es um die

- Sichtung
- Schaffung eines **Mindestverständnisses**
- Kenntniserwerb über die **Kontrollaktivitäten**.

Ziel dieses Schrittes ist es, **Kenntnisse** über die folgenden Komponenten zu gewinnen:

- **Kontrollumfeld**
- Risikobeurteilungssystem
- Rechnungslegungsrelevantes **Informationssystem**
- **Überwachung** des IKS.

10.4.2 Kontrollaktivitäten

Hier steht einerseits der Fokus auf eingerichtete **Kontrollaktivitäten** bei der **IT** und andererseits (hier) diejenigen bei den immateriellen Vermögensgegenständen.

10.4.2.1 Prozess Anlagenbuchführung

Bezüglich der Kontrollaktivitäten im Bereich der immateriellen Vermögensgegenstände ist der **Prozess „Anlagenbuchführung“**

zu untersuchen. Dieser setzt sich aus den folgenden **Teilprozessen** mit Prozess- oder Prüfungsrisiken zusammen:

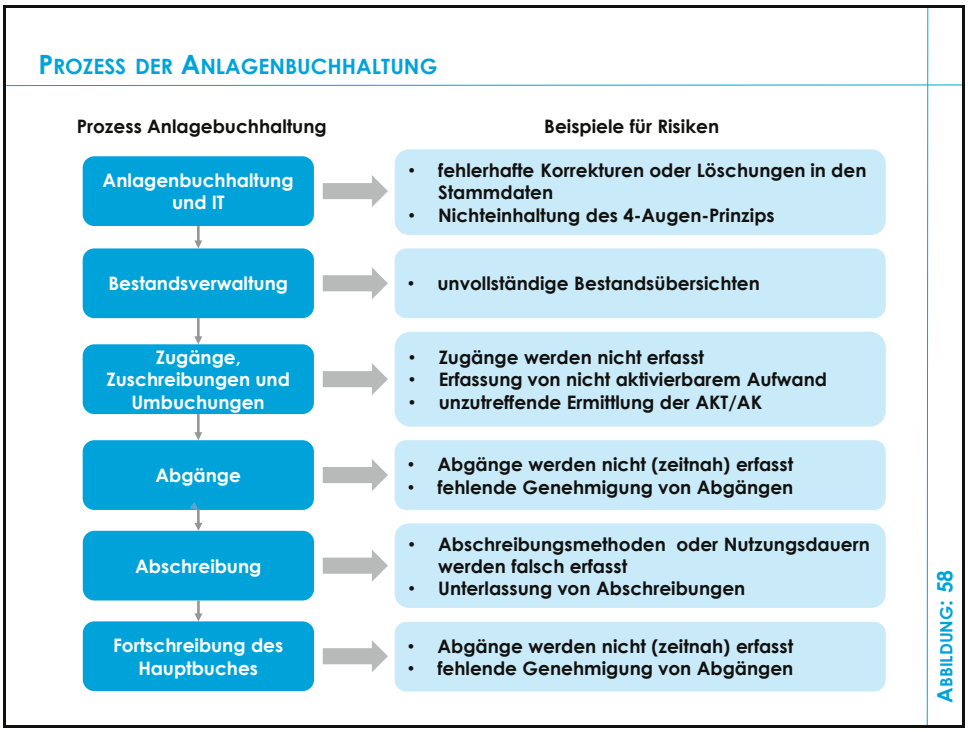


Abbildung 58: Prozess der Anlagenbuchhaltung

10.4.2.2 Kontrollen im Teilprozess „Zugänge, Zuschreibungen, Umbuchungen“

Beispielhaft wird der Teilprozess „**Zugänge, Zuschreibungen, Umbuchungen**“ genauer untersucht.

Kontrollen können beispielsweise darin bestehen, dass es **Vorgaben** gibt, wie beispielsweise folgende Sachverhalte zu **buchen** sind, oder ob erst zusätzliche Informationen einzuholen sind:

- Einordnung als **Anschaffung** oder **Herstellung**

  beispielsweise bei Erstellung und Einrichtung des **neuen Softwaresystems**, die in Zusammenarbeit eines Softwarehauses und Mitarbeitern des Unternehmens erfolgt. **Kontrollen** können bestehen in der
  - Durchsicht der **Zeitaufschreibung** der Mitarbeiter
  - Durchsicht der **Rechnungen**
  - ggf. rechtliche **Beurteilung** durch einen **Sachverständigen**, wer verantwortlich für die Erstellung ist. Im Falle des Softwarehauses handelt es sich um eine Anschaffung, im Falle des Unternehmens eine Herstellung

- Dokumentation des möglichen **Umfangs** der **Anschaffungskosten** bzw. **Aufwands** bei dem Erwerb von **Software** bezüglich
  - **Integrationsaufwand**
  - **Schulung** der Mitarbeiter
  - **Migrationskosten** der Altdaten
- Zuordnung von Aufwendungen zur Grundlagenforschung oder zu Entwicklungsaufwendungen

10.4.3 Erste Einschätzung der Prozessrisiken

Hier erfolgt eine erste **vorläufige Verknüpfung** von

- **Prozessrisiken**
- mit **Kontrollen**
- im Hinblick **auf die Aussagen in der Rechnungslegung**.
- **Praxishilfe 10/3:**
  Baugut-Zement GmbH Verständnisgewinnung:
  „Prozess Anlagenbuchhaltung“

siehe Anlagenband
#PH0055

Auf dieser Basis wird dann **im folgenden Schritt** das **Prüfungsprogramm mit den vorzunehmenden Prüfungshandlungen** aufgebaut.

10.5 Praxishilfen zu diesem Thema

- **Praxishilfe 10/1:**
  „Baugut-Zement GmbH: ISA-Fallstudie – Verständnisgewinnung Unternehmen und Umfeld inkl. Inhärente Risiken“

#PH0053

- **Praxishilfe 10/2:**
  „Baugut-Zement GmbH: Beurteilung der identifizierten Risiken und Einordnung in das Spektrum für inhärente Risiken“

#PH0054

- **Praxishilfe 10/3:**
  Baugut-Zement GmbH:
  Verständnisgewinnung „Prozess Anlagenbuchhaltung“

#PH0055

Stand: 01.03.2026

Stand: 01.03.2026

THEMA 11:

Baustein D: Entwicklung eines sachgerechten Prüfungsprogramms (ISA [DE] 315 revised 2019)

AUDFIT® AKADEMIE
audfit.de
Aus- und Fortbildung MITTELSTANDSPRÜFER

11. Baustein D: Entwicklung eines sachgerechten Prüfungsprogramms (ISA [DE] 315 Revised 2019)

		Seite
11.1	Leitfrage	#HB0169
11.2	Festlegung des Prüfungsprogramms in Abhängigkeit von der Risikobeurteilung	#HB0170
11.3	Funktionsprüfungen	#HB0170
11.3.1	Schritt 1: Auswahl der relevanten Kontrollen	#HB0170
11.3.2	Schritt 2: Durchführung von Funktionsprüfungen	#HB0171
11.4	Aussagebezogene Prüfungshandlungen	#HB0174
11.5	Fallback	#HB0175
11.6	Erkenntnis aus dem Musterfall der Baugut-Zement GmbH	#HB0176
11.7	Praxishilfen zu diesem Thema	#HB0176

11.1 Leitfrage

*Wie sieht ein wirklich **schlüssiges Prüfprogramm** aus, wenn die **ISA [DE] konsequent** zu Ende gedacht werden?“*

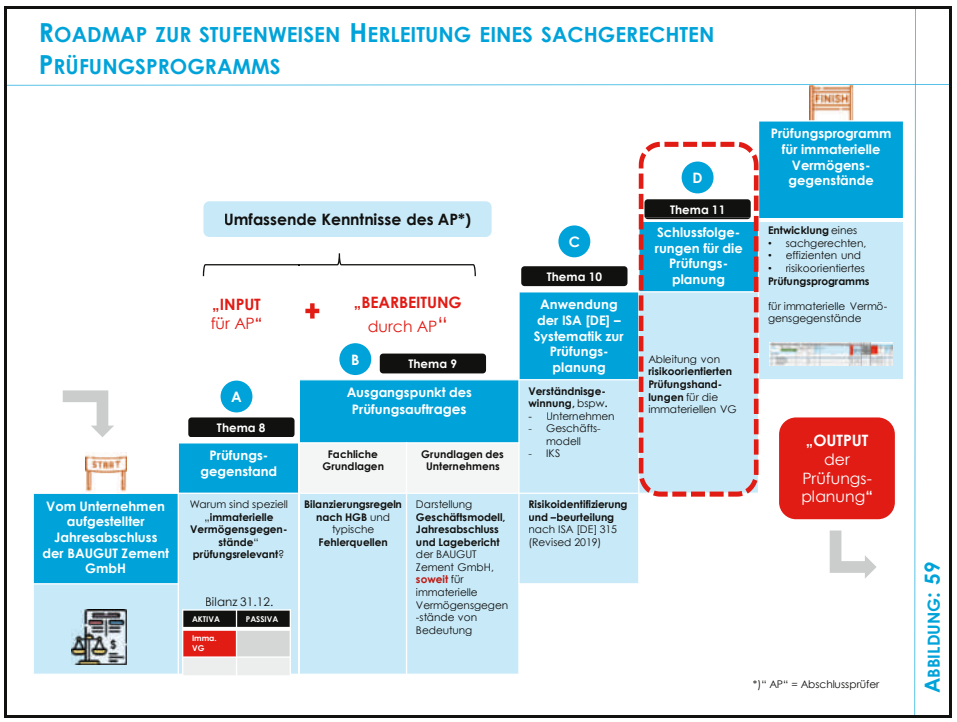


Abbildung 59: Roadmap zur stufenweisen Herleitung eines sachgerechten Prüfungsprogramms

Stand: 01.03.2026

11.2 Festlegung des Prüfungsprogramms in Abhängigkeit von der Risikobeurteilung

Nach ISA [DE] 315 (Revised 2019) sind die inhärenten Risiken mit den fünf Risikofaktoren in das **Spektrum inhärenter Risiken** einzustufen.

Risiken, die **am oberen Ende des Spektrums** liegen, werden als **bedeutsame Risiken** eingestuft.

BAUGUT-ZEMENT GMBH ERMITTLUNG PRÜFUNGSPROGRAMM

Die fünf Risikofaktoren nach ISA [DE]	Immaterielle Vermögensgegenstände	Die Aussagen der Rechnungslegung*) Existenz E	Rechte& Verpflich-tungen R&V	Vollständig. keit V	Bewertung B	Ausweis A	Richtigkeit R	Perioden-abgrenzung P	Genauig-keit G
1	Komplexität	m	m	h	h	h	n	m	m
2	Subjektivität	m	n	h	h	m	n	n	n
3	Unsicherheit	m	h	m	h	m	n	m	n
4	Änderungen	n	h	m	m	m	n	n	n
5	Einseitige Ausrichtung/ dolose Handlung	n	m	h	h	n	n	m	n
	Risikobeurteilung insgesamt	m	h	h	h	m	n	m	n

Bedeutsames Risiko

*) Nur exemplarisch; in der Praxis wird häufig auch mit weniger Aussagen gearbeitet

ABBILDUNG: 60

Abbildung 60: Baugut-Zement GmbH Ermittlung Prüfungsprogramm

Die **Risiken auf Aussageebene** wurden - bezogen auf den Prozess Anlagebuchhaltung der immateriellen Vermögensgegenstände - **als bedeutsame Risiken** eingestuft.

Bei bedeutsamen Risiken sind **Funktionsprüfungen** zur Überprüfung der **Wirksamkeit** der **internen Kontrollen** durchzuführen,

11.3 Funktionsprüfungen

11.3.1 Schritt 1: Auswahl der relevanten Kontrollen

In dem ersten Schritt sind daher die **relevanten Kontrollen im Prozess Anlagebuchhaltung** festzulegen.

Bei der Baugut-Zement GmbH wurden die folgenden **drei Kontrollen** zu folgenden **Fragestellungen** ausgewählt:

1. Gibt es Vorgaben zur **Vergabe von Berechtigungen** für das Anlagenbuchhaltungssystem inkl. der Schnittstelle zur Übergabe der Daten in die Fibu?
2. Wie wird die **korrekte Ermittlung von Anschaffungskosten** inkl. Anschaffungsnebenkosten und ohne Anschaffungskostenminderungen bzw. der **Herstellungskosten** sichergestellt?
3. Erfolgt eine **regelmäßige Abstimmung** zwischen Haupt- und Nebenbuch inkl. Dokumentation festgestellter Differenzen?

11.3.2 Schritt 2: Durchführung von Funktionsprüfungen

11.3.2.1 Standardfragen für die Funktionsprüfung

Die folgenden **8 Fragen** bieten sich an, um einen Eindruck, um die Funktionsprüfungen zu testen:

1. Sind die verschiedenen entscheidenden Positionen ausreichend besetzt, dass immer eine **Funktionentrennung** möglich ist?
2. Sind **Unterschrift- und Vertretungsregeln** klar und überschneidungsfrei geregelt?
3. Können **Führungspersonen** im Nachhinein in Prozesse **eingreifen**?
4. Werden die jeweiligen Kontrollen immer **dokumentiert**?
5. Gibt es Unterlagen wie **Stellenbeschreibungen und Organigramme**?
6. **Wie viel Buchungsstoff** wird hier regelmäßig verarbeitet?
7. Gibt es **regelmäßige Auswertungen**?
8. Wenn ja, **wer** bekommt sie, und **wofür** werden sie verwendet?

11.3.2.2 Funktionsprüfungen zur Kontrolle 1: Berechtigungskonzept und Stammdatenpflege

Der Aufbau einer Funktionsprüfung in dem Bereich könnte wie folgt aussehen:

FUNKTIONSPRÜFUNG KONTROLLE 1: BERECHTIGUNGSKONZEPT

Einhaltung der Funktionentrennung	Ergebnis der Funktionsprüfung (Musterantworten)	Wirksamkeit der Funktionsprüfung		
		Ja	Nein	n.a.
1. Erfolgt eine **regelmäßige Durchsicht der Berechtigungsliste** auf Aktualität und werden die Vorgaben der Funktionentrennung eingehalten?	a) Die Berechtigungsliste wird **regelmäßig vom Leiter der IT-Abteilung durchgesehen**, diese wird entsprechend dokumentiert.	x		
	b) Wenn nein: Die Listen vom Abteilungsleiter nicht abgezeichnet, aber **aus den Stellen-beschreibungen und dem Organigramm** nachvollzogen werden die **Berechtigungen f**ür die Mitarbeiter Müller, Meier, Schulze **nachvollzogen.**			x
	c) Wenn beides nein, beispielsweise gibt es **nur eine Person,** die für das **gesamte Anlage-vermögen zuständig** ist und sämtliche Rechte hat			x

ABBILDUNG: 61

Abbildung 61: Funktionsprüfung Kontrolle 1: Berechtigungskonzept

Weitere **denkbare Fragestellungen** in dem Bereich sind:

- Existiert eine **Funktionstrennung** zwischen IT und der Abteilung, die die Anlagenbuchhaltung bearbeitet?
- Erfolgt eine **Protokollierung** und vom System eine **Freigabe** von Stammdatenänderungen einschließlich Neuanlagen und Löschungen?
- Existieren systemseitige **Mussfeld-Vorgaben** oder **Plausibilitätsprüfungen** zur vollständigen und richtigen Erfassung von Stammdaten?

11.3.2.3 Funktionsprüfungen zur Kontrolle 2: Korrekte Ermittlung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten

Dabei können beispielsweise die folgenden weiteren Fragestellungen relevant sein:

#FUNKTIONSPRÜFUNG KONTROLLE 2: KORREKTE ERMITTLUNG AHK

Korrekte Ermittlung der AK/HK	Ergebnis der Funktionsprüfung (Musterantworten)	Wirksamkeit der Funktionsprüfung		
		Ja	Nein	n.a.
1. Erfolgt **regelmäßig** in Stichproben eine **Durchsicht der Eingangsrechnungen bzw. der Aufwandskonten** im Zusammenhang mit aktivierungspflichtigen Vorgängen?	a) Die **regelmäßigen Durchsichten** im Hinblick auf **aktivierungspflichtige Vorgänge** sind **abgezeichnet** und zum Teil **mit Notizen** versehen - **zentral abgelegt**.	X		
	b) **Wenn nein**: Vornahme einer **Datenanalyse** der **relevanten Aufwandskonten** hinsichtlich des Buchungstextes und/oder **Auswahl einer größeren Anzahl von Posten** für eine Einzelfallprüfung			X
	c) **Wenn beides nein**, trifft zu, wenn beispielsweise **bei der Datenanalyse mehrere Fehler** festgestellt wurden.			X

ABBILDUNG: 62

Abbildung 62: Funktionsprüfung Kontrolle 2: Korrekte Ermittlung AHK

Weitere denkbare Fragestellungen in dem Bereich sind beispielsweise:

- Werden die **Investitionen** ggf. in Abhängigkeit von ihrem Wert mit den **Genehmigungen** abgestimmt?
- Wird eine frühzeitige **Kontrolle** der Aufwand- bzw. Investitionskontierung von Bedarfsanforderungen oder **Bestellungen** durch die Anlagenbuchhaltung vorgenommen?
- Erfolgt eine **Kontrolle** von Meldungen oder **Rechnungen** durch die Anlagenbuchhaltung im Hinblick auf eine **Aktivierungspflicht**?
- Werden **Inventarnummern** zur **Kennzeichnung** der entsprechenden Vermögensgegenstände vergeben?
- Erfolgt eine **sachliche** und **rechnerische Überprüfung** der Herstellungskosten selbsterstellter Anlagen?

11.3.2.4 Funktionsprüfung zur Kontrolle 3: Fortschreibung des Hauptbuches

FUNKTIONSPRÜFUNG KONTROLLE 3: FORTSCHREIBUNG HAUPTBUCH

Automatische Fortschreibung des Hauptbuchs	Ergebnis der Funktionsprüfung (Musterantworten)	Wirksamkeit der Funktionsprüfung		
		Ja	Nein	n.a.
1. Erfolgt eine regelmäßige Durchsicht der **Protokollierung des Datenabgleichs** der **über die Schnittstelle übertragenen Daten** der Anlagenbuchhaltung und ggf. eine **Bearbeitung möglicher. vorhandener Abweichungen**	a) Es wurde geprüft, dass • **vollständige und richtigen Übertragung** durch das Unternehmen **regelmäßig überprüft** worden sind • **Verarbeitungsfehler** durchgesehen wurden • die **Korrektur von Abweichungen** nachvollzogen wurden			x
	b) Wenn nein, es erfolgte eine **Datenanalyse der Kontensalden** der immateriellen Vermögensgegenstände und **der Abschreibungen** in der Anlagenbuchhaltung und der Finanzbuchhaltung.	x		
	c) Wenn beides nein, trifft zu, wenn beispielsweise **bei der Datenanalyse mehrere Fehler** festgestellt wurden.			x

ABBILDUNG: 63

Abbildung 63: Funktionsprüfung Kontrolle 3: Fortschreibung Hauptbuch

Weitere denkbare Fragestellungen in dem Bereich sind beispielsweise:

- Erfolgte eine **automatische Fortschreibung** des Hauptbuches?
- Erfolgte eine regelmäßige Durchsicht der **Protokollierung** des Datenabgleichs der über die Schnittstelle übertragenen Daten des Buchungsstoffs aus Vorsystemen und Bearbeitung ggf. vorhandener Abweichungen?

11.4 Aussagebezogene Prüfungshandlungen

In Abhängigkeit vom Ergebnis der Funktionsprüfung werden

- Art,
- Umfang und
- Zeitpunkt

der **aussagebezogenen Prüfungshandlungen festgelegt**.

Das sind

- **analytische** Prüfungen oder
- **Einzelfallprüfungen**.

Stand: 01.03.2026

AUDFIT AKADEMIE

Bezogen auf das Anlagevermögen decken beispielsweise die folgenden **beiden Fragestellungen** eine **Vielzahl** der **relevanten Aussagen** ab

EXEMPLARISCHE AUSSAGEBEZOGENE PRÜFUNGSHANDLUNGEN FÜR IMMATERIELLE VERMÖGENSGEGENSTÄNDE

A	Analytische Prüfungshandlung	Ziel/betroffene Aussage
1	Vergleich der **Entwicklung des Bestandes mit dem Vorjahr**	• **Auffällige Zu- oder Abgänge** identifizieren • Vollständigkeit, Bewertung
2	Vergleich **Abschreibungsquote/durchschnittliche Restnutzungsdauer** mit Vorjahren oder Budget	• Hinweise auf **fehlerhafte Nutzungsdauer** • oder **unterlassene Anpassungen**
3	Abgleich von Zugängen mit **Investitionsbudget**	• **Vollständigkeit und Existenz** von Zugängen
4	Vergleich von **Anlagenbewegungen mit Buchwertabgängen und Veräußerungserlösen**	• **Vollständigkeit von Abgängen**, • Richtige Ausbuchung
	. . .	• . . .

B	Einzelfallprüfungen	Ziel/betroffene Aussage
1	**Einsicht** in **Kaufverträge, Lizenzverträge, Patenturkunden**	• **Rechte& Verpflichtungen**, Existenz
2	Abstimmung einzelner Zugänge mit **Rechnungen, Verträgen, Zahlungsnachweisen**	• Existenz • **Bewertung** • **Periodengerechte Erfassung**
3	Prüfung **der Zuordnung von Aufwendungen**: Forschung vs. Entwicklung; Implementierung vs. Wartung	• **Bewertung** • **Richtige Abgrenzung**
4	Prüfung **Nutzungsdauer anhand Verträgen, rechtlicher Laufzeit, wirtschaftlicher Nutzungsdauer**	• Bewertung
	. . .	• . . .

ABBILDUNG: 64

Abbildung 64: Exemplarische aussagebezogene Prüfungshandlungen für immaterielle Vermögensgegenstände

- **Praxishilfe 11:**
  „Baugut-Zement GmbH: Prüfungsprogramm – Zentrales Prüfungsdokument zur Entwicklung Prüfungsstrategie nach Prüffeldern“

11.5 Fallback

Erhält der Abschlussprüfer

- im Laufe der Abschlussprüfung **neue Informationen**,
- die **deutlich von denen abweichen**,
- auf denen seine **Risikoidentifikation und -beurteilung beruht**,

muss die Festlegung der **Prüfungshandlungen überprüft und ggf. angepasst** werden.

Beispiele hierfür können sein:

- Erhalt von **Prüfungsnachweisen**, die dafür sprechen, dass die **Kontrollmaßnahmen** entgegen den Erwartungen **nicht funktioniert** haben
  - Mehrere Belege einer Stichprobe sind nicht abgezeichnet, obwohl es in der der Funktionsprüfung keine Hinweise dafür gab.

siehe Anlagenband
#PH0058

Stand: 01.03.2026

- Bei der Durchführung **analytischer Prüfungshandlungen** fallen **falsche Darstellungen** in ungewöhnlicher **Höhe und/oder Häufigkeit** auf, die mit der Risikobeurteilung nicht vereinbar sind.
  - Bei einer Vielzahl der aktivierte Entwicklungskosten handelt es sich tatsächlich um nicht aktivierungsfähige Kosten für die Grundlagenforschung

11.6 Erkenntnis aus dem Musterfall der Baugut-Zement GmbH

Nicht die Position bestimmt das Prüfprogramm **allein**, sondern die **Kombination** aus

- Bilanzierungsfrage,
- Prozessqualität und
- Risikoprofil des Unternehmens.

Der **eigentliche Prüfungsmehrwert**

- entsteht **nicht** in der ausgefüllten **Checkliste**,
- sondern **in der Herleitung**.

Wer bei **immateriellen Vermögensgegenständen**

- das Geschäftsmodell,
- die Bilanzierungslogik,
- das IKS und
- die Risiken

sauber zusammendenkt, erstellt kein Standardprogramm mehr, sondern ein **passendes und effizientes Prüfungsprogramm**.

11.7 Praxishilfen zu diesem Thema

- **Praxishilfe 11:**

  „Baugut-Zement GmbH: Prüfungsprogramm – Zentrales Prüfungsdokument zur Entwicklung Prüfungsstrategie nach Prüffeldern“

siehe Anlagenband

#PH0058

Stand: 01.03.2026

THEMA 12:

Relevanz und Effizienz von analytischen Prüfungshandlungen in der WP-Praxis: gestern – heute – morgen! (ISA [DE] 520)

AUDFIT® AKADEMIE
audfit.de
Aus- und Fortbildung MITTELSTANDSPRÜFER

12. Relevanz und Effizienz von analytischen Prüfungshandlungen in der WP-Praxis: gestern – heute – morgen! (ISA [DE] 520)

		Seite
12.1	Bitte stets den Überblick über das gesamte Zahlenwerk bewahren	#HB0178
12.1.1	Die Welt der Techniken und Methoden zur Abschlussprüfung wird zunehmend komplexer	#HB0178
12.1.2	Analytische Prüfungshandlungen schaffen seit vielen Jahrzehnten und auch künftig einen verlässlichen Gesamtüberblick	#HB0179
12.2	Begriff und Zielsetzung analytischer Prüfungshandlungen	#HB0180
12.2.1	Auswahl von Prüfungshandlungen steht im Ermessen des WP	#HB0180
12.2.2	Was sind analytische Prüfungshandlungen?	#HB0181
12.2.3	Weitreichende Bedeutung für die risikoorientierte Abschlussprüfung	#HB0182
12.3	Praxishilfen zu diesem Thema	#HB0183

12.1 Bitte stets den Überblick über das gesamte Zahlenwerk bewahren

12.1.1 Die Welt der Techniken und Methoden zur Abschlussprüfung wird zunehmend komplexer

Die Abschlussprüfung ist heute stärker denn je von

- **Daten**
- **Systemen** und
- **IT-Werkzeugen**

geprägt.

Die Arbeit und Methodik der Abschlussprüfer wird bestimmt durch

1. eine **Vielzahl von EDV-Anwendungen zur Prüfungsorganisation**,
2. **komplexe Prozesse** beim Unternehmen,
3. notwendige Sichtung **zahlreicher Belege und komplexer Verträge**,
4. Nutzung von **Datenanalysen** zur Auswertung großer Datenmengen und

Stand: 01.03.2026

5. die Aufgabe, sich bis ins Detail mit **Formulierungen in Anhang und Lagebericht** zu befassen.

Insbesondere in dieser Zeit der **wachsenden Detailtiefe** liegt jedoch auch eine **Herausforderung**:

> *„Wer zahlreiche Einzelaspekte prüft, läuft Gefahr, sich im Detail zu verlieren."*

Umso **wichtiger** ist es, als Abschlussprüfer

- den **Gesamtüberblick** nicht aus dem Blick zu verlieren und
- die **Zahlen stets aus einer übergeordneten Perspektive**

zu betrachten.

Denn **erst der Blick „von oben" macht sichtbar**,

- ob **Entwicklungen plausibel** sind,
- ob sich **Trends abzeichnen** oder
- ob **Auffälligkeiten und Ausreißer** bestehen,

die ein besonderes Augenmerk des kritischen Prüfers erfordern.

Hinweis:

In diesen Bereichen wird zukünftig der **Einsatz von Datenanalysen mit Hilfe von KI** an Bedeutung zunehmen.

12.1.2 Analytische Prüfungshandlungen schaffen seit vielen Jahrzehnten und auch künftig einen verlässlichen Gesamtüberblick

An dieser Stelle kommen die Vorteile von **analytischen Prüfungshandlungen zum Tragen.**

Diese Prüfungshandlungen helfen dabei, **Abweichungen frühzeitig zu erkennen**.

Sie sind ein **wesentliches Instrument**,

- um in einer zunehmend komplexen Prüfungswelt **Orientierung zu bewahren** und
- prüfungsrelevante **Risiken gezielt in den Fokus** zu nehmen.

Stand: 01.03.2026

Hinweis:

Insbesondere in den aktuellen **Krisenzeiten** ist es **unerlässlich**, **rechtzeitig die Trendwende** hin zu negativen Entwicklungen bei Unternehmen **möglichst frühzeitig zu erkennen**.

Dies kann beispielsweise sehr gut mit verschiedenen **Zeitreihenvergleichen** erfolgen.

WICHTIGER DENN JE: DEN ÜBERBLICK BEHALTEN

Bild erstellt mit ChatGPT 5.2. am 13.03.2026

ABBILDUNG: 65

Abbildung 65: Wichtiger denn je: Den Überblick behalten

12.2 Begriff und Zielsetzung analytischer Prüfungshandlungen

12.2.1 Auswahl von Prüfungshandlungen steht im Ermessen des WP

Der Abschlussprüfer hat **Art und Umfang** der im Einzelfall **erforderlichen Prüfungshandlungen** im Rahmen der

- **Eigenverantwortlichkeit**
- nach **pflichtgemäßem Ermessen**

zu bestimmen.

Den Rahmen für die Ausübung des **Ermessens** bilden dabei:

- gesetzliche Regelungen und Verordnungen,
- berufsständische Vorgaben sowie
- ggf. erweiternde Bedingungen für den Auftrag und

- die jeweiligen Berichtspflichten.

Die Prüfungshandlungen sind vom Abschlussprüfer

- mit dem erforderlichen **Maß an Sorgfalt so auszuwählen**,
- dass unter Beachtung des **Grundsatzes der Wesentlichkeit** die geforderten **Prüfungsaussagen** möglich werden.

12.2.2 Was sind analytische Prüfungshandlungen?

Analytische Prüfungshandlungen sind[142]

> *„Beurteilungen von Finanzinformationen durch die **Analyse plausibler Beziehungen** zwischen sowohl finanziellen als auch nichtfinanziellen Daten.*
>
> *Außerdem umfassen analytische Prüfungshandlungen die jeweils **notwendigen Untersuchungen von identifizierten Schwankungen oder Beziehungen**, die **nicht** mit anderen relevanten Informationen **im Einklang stehen oder** die um einen **erheblichen Betrag von den erwarteten Werten abweichen**."*

Die analytischen Prüfungshandlungen zählen zur Gruppe der **aussagebezogenen Prüfungshandlungen.**

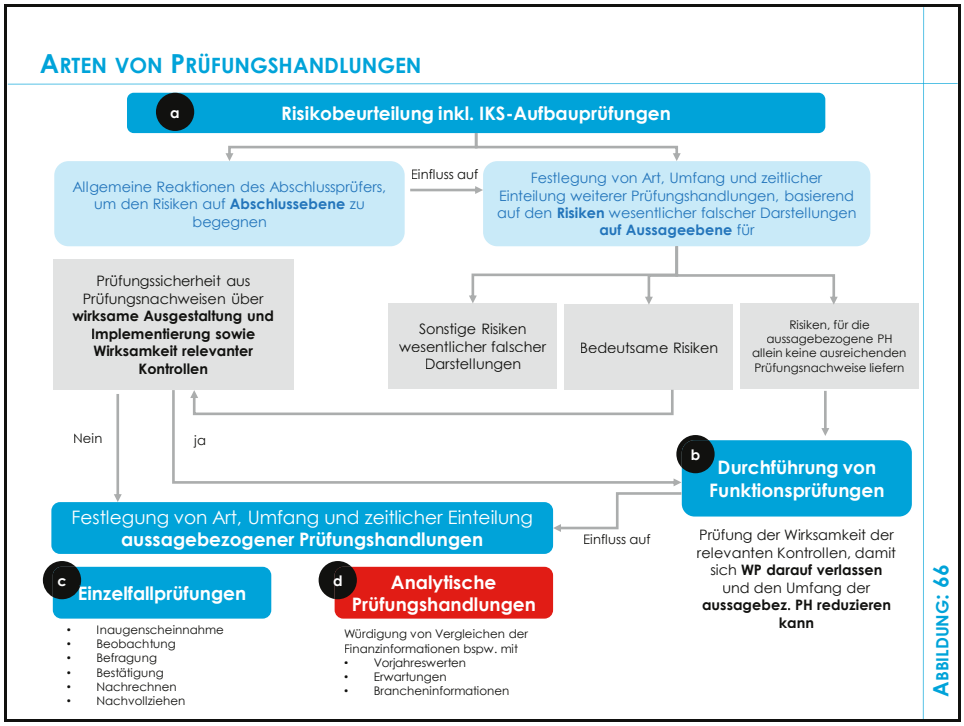


Abbildung 66: Arten von Prüfungshandlungen

[142] Vgl. ISA [DE] 520 „Analytische Prüfungshandlungen" Tz. 4.

12.2.3 Weitreichende Bedeutung für die risikoorientierte Abschlussprüfung

Analytische Prüfungshandlungen begegnen dem Prüfer im Verlauf der Abschlussprüfung in **drei unterschiedlichen Funktionen:**

12.2.3.1 Einsatz bei der Risikobeurteilung

In diesem Stadium helfen sie,

- **ungewöhnliche Entwicklungen,**
- **unerwartete Relationen,**
- **Ausreißer sowie**
- **potenzielle Risikobereiche**

zu identifizieren und die **Prüfungsstrategie** zu schärfen.

Analytische Verfahren können als Risikobeurteilungsverfahren dazu beitragen,

- **bislang unbekannte risikobehaftete Sachverhalte** zu erkennen und
- die **Anfälligkeit einzelner Aussagen für Fehlangaben** besser zu verstehen.

12.2.3.2 Einsatz als aussagebezogene Prüfungshandlungen (Prüfungsdurchführung)

In dieser Funktion dienen die analytischen Prüfungshandlungen dienen unmittelbar der **Erlangung von Prüfungsnachweisen**.

Ihr Einsatz setzt allerdings voraus, dass

- der **Prüfer belastbare Erwartungen** entwickeln kann,
- die zugrunde liegenden **Daten hinreichend verlässlich** sind und
- ein etwaiger **Unterschied zwischen Erwartungswert und Ist-Wert so präzise beurteilt** werden kann, dass wesentliche falsche Darstellungen erkennbar würden.

12.2.3.3 Einsatz zum Ende der Abschlussprüfung

Analytische Prüfungshandlungen können als **übergreifende Beurteilung** eingesetzt werden.

Sie unterstützen den Prüfer dabei ,

- **eine Gesamtschlussfolgerung zu ziehen**,
- **ob der Abschluss insgesamt**

Stand: 01.03.2026

- mit **seinem Verständnis des Unternehmens und seines Umfelds**

in Einklang steht.

Damit fungieren die analytischen Prüfungshandlungen am Prüfungsende als eine Art

„***Plausibilitätscheck aus der Vogelperspektive***".

- **Praxishilfe 12:**
  „ISA [DE] 520: Anwendungsbeispiel: „Bessere – weniger sinnvolle" analytische Prüfungshandlungen"

siehe Anlagenband
#PH0059

12.3 Praxishilfen zu diesem Thema

#PH0059

- **Praxishilfe 12:**
  „ISA [DE] 520: Anwendungsbeispiel: „Bessere – weniger sinnvolle" analytische Prüfungshandlungen"

Stand: 01.03.2026