#HB0001

Themenbereich I:
Fachlich anspruchsvolles Wissen zur Rechnungslegung und Prüfung

THEMENBEREICH I: FACHLICH ANSPRUCHSVOLLES WISSEN ZUR RECHNUNGSLEGUNG UND PRÜFUNG

THEMA 1:

Cybersicherheit trifft auf Mittelstand – Neue Pflichten für Unternehmen und Abschlussprüfer? (NIS-2-RL; §§ 30ff. BSIG)

AUDFIT® AKADEMIE
audfit.de
Praxisrelevantes Wirtschaftswissen, Handelsrecht und Reporting

1. Cybersicherheit trifft auf Mittelstand – Neue Pflichten für Unternehme und Abschlussprüfer? (NIS-2-RL; §§ 30ff. BSIG)

		Seite
1.1	Rechtsrahmen	#HB0004
1.1.1	NIS-2-Richtlinie (EU)	#HB0004
1.1.2	Nationale Umsetzung in Deutschland	#HB0005
1.1.3	Anwendungsbereich	#HB0005
1.2.	Notwendigkeit für Maßnahmen zur Stärkung der Resilienz gegen Cyberangriffe	#HB0005
1.2.1	Zunehmende Bedrohung durch Cyberangriffe	#HB0005
1.2.2	Wirtschaftliche Folgen von Cyberangriffen	#HB0006
1.2.3	Gefährdung der Unternehmensfortführung möglich	#HB0007
1.3	Welche Sektoren sind von dem NIS2-Umsetzungsgesetz betroffen?	#HB0007
1.4	Folgen der Zuordnung zu wichtigen (Gruppe A) bzw. besonders wichtigen Einrichtungen (Gruppe B)	#HB0009
1.4.1	Pflichtenlage der betroffenen Unternehmen	#HB0009
1.4.2	Behördliche Aufsicht	#HB0010
1.4.3	Praktische Stolperfallen (alle Gruppen)	#HB0011
1.5	Sanktionen und persönliche Haftung	#HB0011
1.5.1	Stufenweises Sanktionssystem (Gruppen 1 und 2)	#HB0011
1.5.2	Aufgepasst bei der Abschlussprüfung (Gruppen 1 und 2)	#HB0012
1.6	Lieferkettensicherheit: Warum auch kleinere Unternehmen (< 50 MA) betroffen sein können	#HB0013
1.7	Risikomanagementsystem (technische und organisatorische Mindestmaßnahmen)	#HB0014
1.7.1	Zehn Handlungsfelder für einen Aktivitäten- und Maßnahmenplan	#HB0014
1.7.2	Skalierungsmöglichkeit	#HB0015
1.8	IT-Sicherheit als Teil der Governance-Aufgabe der Geschäftsleitung	#HB0016

		Seite
1.9	Meldepflichten: „Schnelligkeit vor Vollständigkeit“ (alle Gruppen)	#HB0017
1.9.1	Dreistufiges Meldeverfahren	#HB0017
1.9.2	Praktische Stolperfallen	#HB0018
1.10	Nachweispflichten für Betreiber kritischer Anlagen (Teilmenge von Gruppe B)	#HB0019
1.10.1	Inhalt der Nachweise	#HB0019
1.11	Bedeutung für die Wirtschaftsprüfung	#HB0019
1.11.1	Gesonderter Auftrag: Durchführung einer Prüfung nach § 39 BSIG	#HB0019
1.11.2	Nutzung der Nachweise für die Abschlussprüfung	#HB0019
1.11.3	Registrierung und Redepflicht	#HB0021
1.12	Praxishilfen zu diesem Thema	#HB0022
1.13	Rechtsvorschriften zu diesem Thema	#HB0022

1.1 Rechtsrahmen

1.1.1 NIS-2-Richtlinie (EU)

Der **europäische** Rechtsrahmen wird durch die **NIS-2-Richtlinie**[1] vorgegeben. Diese Richtlinie verfolgt das Ziel, ein **hohes Sicherheitsniveau** gegen **Cyberrisiken** in allen Mitgliedstaaten der Europäischen Union zu gewährleisten.

Die Richtlinie stellt eine **Reaktion** auf

- die zunehmende Digitalisierung,
- der damit einhergehenden gestiegenen Bedeutung der IT-Architektur und -Prozessen für Unternehmen sowie
- die gestiegene allgemeine Bedrohungslage

dar.

[1] Vgl. Richtlinie (EU) 2022/2555 vom 14.12.2022 über Maßnahmen für ein hohes gemeinsames Cybersicherheitsniveau in der Union… (NIS-2-Richtlinie), veröffentlicht am 27.12.2022 (Vgl. https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022L2555 (Abruf: 15.09.2026)

1.1.2 Nationale Umsetzung in Deutschland

Die EU-Richtlinie wurde in Deutschland durch das NIS-2-Umsetzungsgesetz umgesetzt, das am **06.12.2025** getreten ist. Damit wurde das BSI-Gesetz (**BSIG**) in weiten Teilen geändert.

Die neuen Regeln sehen vor, das Unternehmen

- **selbständig** und **proaktiv** prüfen müssen,
- ob sie **in den Anwendungsbereich des Gesetzes** fallen.

Betroffene Unternehmen müssen unter anderem

- sich beim BSI **registrieren**,
- erhebliche **Sicherheitsfälle melden** sowie
- **technische und organisatorische Risikomanagement-Maßnahmen** implementieren.

1.1.3 Anwendungsbereich

NIS-2 betrifft primär Unternehmen aus insgesamt **18 Sektoren**.[2]

Die gesetzlichen Änderungen haben zur Folge, dass sich die Anzahl der Organisationen im Anwendungsbereich des Gesetzes von **bislang ca. 4.500 auf ca. 29.500** signifikant erhöht hat.

1.2 Notwendigkeit für Maßnahmen zur Stärkung der Resilienz gegen Cyberangriffe

1.2.1 Zunehmende Bedrohung durch Cyberangriffe

In der Vergangenheit galt **IT-Sicherheit** oft als ein rein technisches Thema, von dem grundsätzlich nur die EDV-Abteilung eines Unternehmens vorrangig betroffen war.

Mit der immer **stärkeren Integration von IT-Systemen und -Prozessen in alle wesentlichen betrieblichen Prozesse** hat sich die IT-Sicherheit nunmehr zu einem Kernbestandteil von

- **Compliance,**
- **Risikomanagement** und
- **Unternehmensführung**

gewandelt.

Cyberangriffe können

[2] **Hinweis**: Die *Zahl 18* bezieht sich auf die EU-Richtlinie. Dort werden in Anhang I und II insgesamt **18 Sektoren** unterschieden. Die **deutsche Umsetzung im BSIG** fasst diese Systematik teilweise anders zusammen. Deshalb erscheinen in den Anlagen 1 und 2 des BSIG **nur 14 Sektoren**.

- **Produktionsanlagen beeinträchtigen** oder sogar zum Stillstand bringen oder
- **Unterbrechungen von Lieferketten** zur Folge haben.

Sie können zudem

- **Unbefugten Zugang zu sensiblen Kundendaten** verschaffen oder
- **Geschäftsprozesse** teilweise oder vollständig **blockieren**.

Solche Angriffe sind für Unternehmen oft von wesentlicher Bedeutung und können die Liquiditätslage stark belasten.

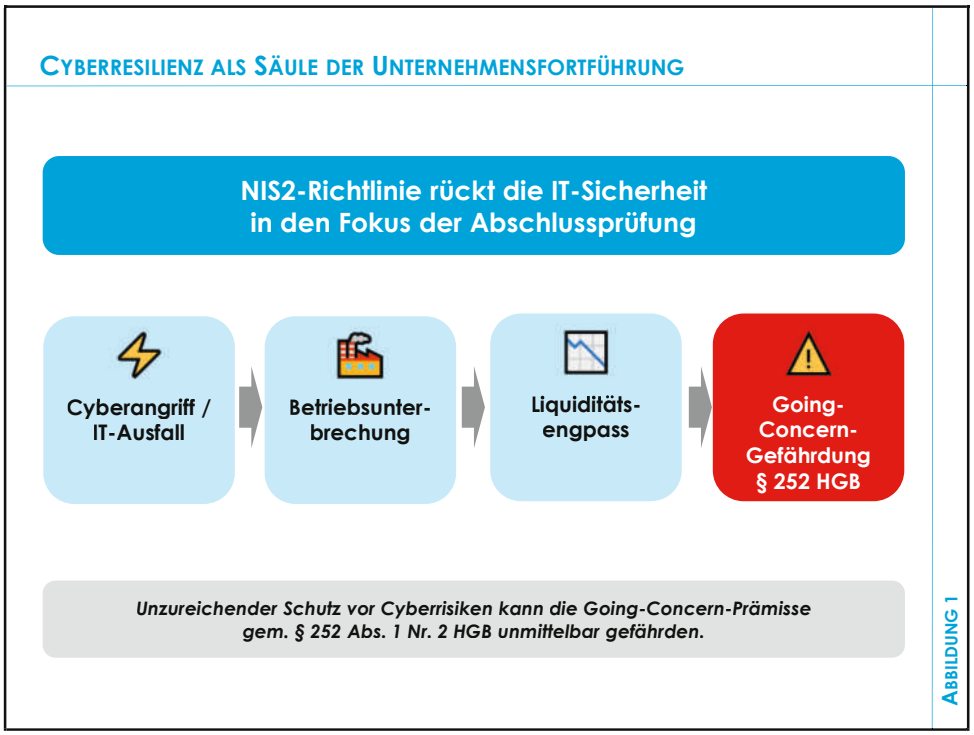


Abbildung 1: Cyberresilienz als Säule der Unternehmensfortführung

1.2.2 Wirtschaftliche Folgen von Cyberangriffen

Kosten können als direkte Folge beispielsweise entstehen für

- IT-Forensik zur Aufklärung des Angriffs,
- Rechtsberatung,
- Wiederherstellung der IT-Systeme und
- Krisenkommunikation.

AUDFIT AKADEMIE

Hinzu kommen weitere **potentielle negative Auswirkungen** wie

- Reputationsschäden,
- Kundenabwanderungen und
- mögliche **Bußgelder**.

1.2.3 Gefährdung der Unternehmensfortführung möglich

Falls ein zentrales IT-System über längere Zeit ausfällt, kann sogar die **Unternehmensfortführung gefährdet** sein.

Damit kann sich der **Grad der Resilienz gegen Cyberrisiken** auch direkt auf die **Going-Concern-Prämisse**[3] auswirken.

Für die **Abschlussprüfung** ist IT-Sicherheit deshalb nicht nur in technischer Hinsicht von Relevanz.

Der Abschlussprüfer muss vielmehr auch beurteilen, ob

- **Unzulänglichkeiten in der IT-Sicherheit**
- **Risiken zur Folge** haben können,
- die den **Geschäftsbetrieb beeinträchtigen** oder
- im Extremfall sogar den **Fortbestand des Unternehmens gefährden** können.

Hinweis:

Cyberrisiken sind nicht mehr nur reine IT-Risiken, sondern Geschäftsrisiken mit **direkter Auswirkung** auf

- Compliance,
- Haftung und
- Abschlussprüfung.

1.3 Welche Sektoren sind von dem NIS2-Umsetzungsgesetz betroffen?

Eine besondere Herausforderung stellt in der Praxis die **Betroffenheitsanalyse**.

Viele Unternehmen gehen davon aus, dass nur große Konzerne oder Betreiber von kritischen Infrastrukturen (KRITIS) betroffen sind und somit rechtliche Verpflichtungen zu erbringen haben.

Die NIS-2-Regulierung erfasst aber auch viele mittelständische Unternehmen als Verpflichtete.

[3] Vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB

Das Gesetz unterscheidet **verschiedene Gruppen**[4]:

- **Gruppe 1: besonders wichtige Einrichtungen** und
- **Gruppe 2: wichtige Einrichtungen** sowie
- **Gruppe 3: einzelne Sonderfälle**.

Welche Tätigkeiten und Einrichtungsarten hiervon erfasst werden, konkretisieren die **Anlagen 1 und 2 zum BSIG**.

Neben

- der **Zuordnung** zu einer in den Anlagen **genannten Kategorie**
- sind insbesondere die jeweiligen **Größenkriterien** sowie
- zahlreiche **Sonder-, Ausnahme- und Abgrenzungsregelungen**

zu berücksichtigen.

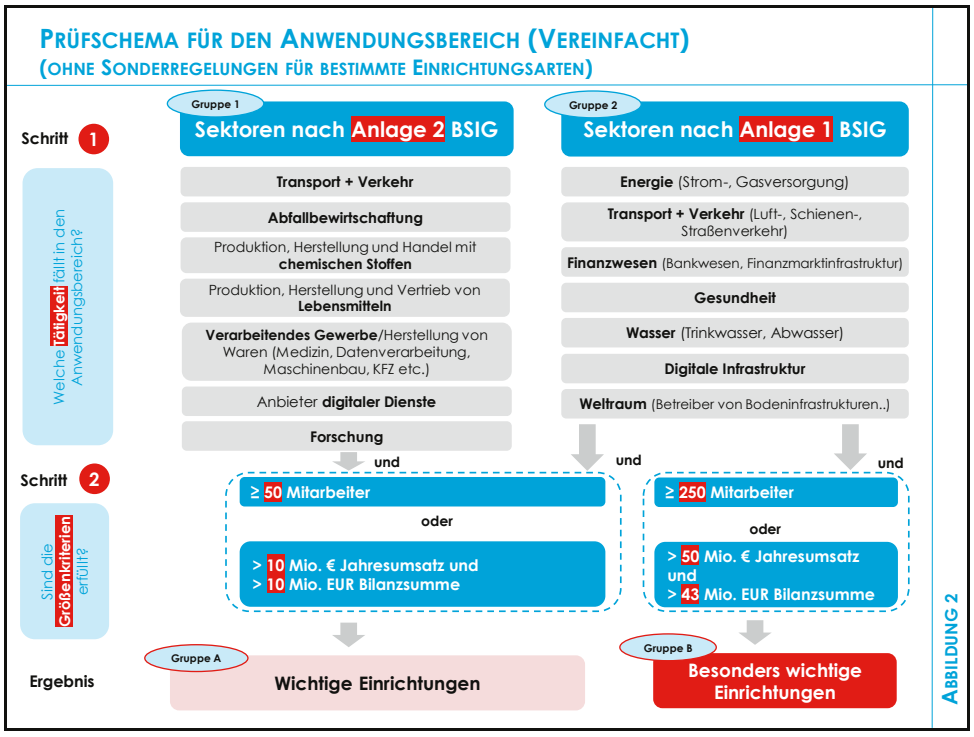


Abbildung 2: Prüfschema für den Anwendungsbereich (vereinfacht) (ohne Sonderregelungen für bestimmte Einrichtungsarten)

Hinweis:

Zu den zahlreichen **Sonder- und Ausnahmeregelungen** verweisen wir auf die detaillierten Ausführungen in §§ 28ff. BSIG.

[4] Vgl. § 28 BSIG.

- **Rechtsvorschrift 1:**
  „Gesetz zur Umsetzung der NIS-2-Richtlinie und zur Regelung wesentlicher Grundzüge des Informationssicherheitsmanagements in der Bundesverwaltung“
- **Praxishilfe 1:**
  „NIS2 in der Praxis: Welche Unternehmen sind betroffen?“

1.4 Folgen der Zuordnung zu wichtigen (Gruppe A) bzw. besonders wichtigen Einrichtungen (Gruppe B)

1.4.1 Pflichtenlage der betroffenen Unternehmen

Mit der Einstufung des Unternehmens als vom Anwendungsbereich des BSIG betroffenes Unternehmen beginnt ein **umfangreiches Pflichtenprogramm** aus

- Risikomanagement
- Registrierung
- Meldung und
- Governance.

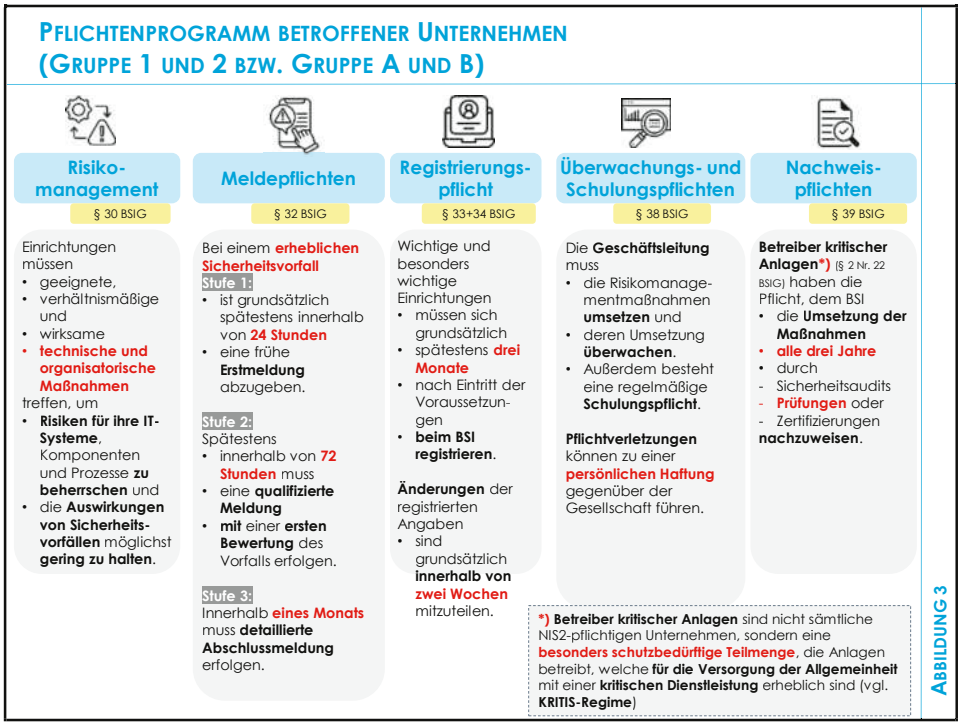


Abbildung 3: Pflichtenprogramm betroffener Unternehmen (Gruppe 1 und 2 bzw. Gruppe A und B)

1.4.2 Behördliche Aufsicht

Zuständig für die Überwachung ist grundsätzlich das **Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI).**

Die **Intensität der Aufsicht** unterscheidet sich nach der Einstufung der Unternehmen.

1.4.2.1 Wichtige Einrichtungen (Gruppe A)

Wichtige Einrichtungen werden häufig **anlassbezogen** kontrolliert (**reaktive Aufsicht).**

Das BSI kann tätig werden, wenn

- **konkrete Anhaltspunkte**
- die **Annahme** rechtfertigen,
- dass **gesetzliche Pflichten**
- **nicht** oder
- **nicht ordnungsgemäß**

erfüllt werden.

Dies ist insbesondere dann der Fall, nachdem sich ein **Sicherheitsvorfall** ereignet hat.

In diesem Fall stehen dem BSI im Wesentlichen

dieselben Prüfungs- und Durchsetzungsinstrumente

wie bei besonders wichtigen Einrichtungen zur Verfügung.

1.4.2.2 Besonders wichtige Einrichtungen (Gruppe B)

Besonders wichtige Einrichtungen unterliegen einer **proaktiven Aufsicht**.

Das BSI kann auch **ohne konkreten Verdacht**

- **Prüfungen** durchführen,
- **Nachweise** anfordern sowie
- **Audits**, Prüfungen oder Zertifizierungen durch **unabhängige Stellen** verlangen.

Zudem bestehen umfassende **Auskunfts- und Zutrittsrechte**.

Das BSI kann **bei festgestellten Verstößen** u. a. **konkrete Abhilfemaßnahmen** anordnen.[5]

[5] Vgl. § 61 BSIG

1.4.3 Praktische Stolperfallen (alle Gruppen)

In der Praxis ergeben sich häufig folgende Pflichtverletzungen mit materieller Bedeutung:

- Unternehmen werden von sich aus **nicht tätig** und
- **die Registrierung** beim BSI wird unterlassen (obwohl ihre Selbstanalyse ergeben hat, dass sie **in eine der beiden Kategorien** fallen).

Die betroffenen Unternehmen **warten** „vergebens" auf eine **Aufforderung oder eine Mitteilung der Behörde**.

Dieses passive Verhalten stellt einen **Verstoß** dar, denn die **Pflicht** zur Prüfung und gegebenenfalls notwendigen Registrierung **liegt allein beim Unternehmen.**

Hinweis:

Unternehmen müssen **selbständig und unaufgefordert** feststellen, ob sie in den Anwendungsbereich der NIS-2-Richtline fallen und **anschließend die Pflichten** befolgen.

1.5 Sanktionen und persönliche Haftung

1.5.1 Stufenweises Sanktionssystem (Gruppen 1 und 2)

NIS-2 verschärft die **Sanktions- und Haftungsregeln erheblich** und sieht ein **gestuftes Sanktionssystem** vor.

Neben **behördlichen Anordnungen und Zwangsmaßnahmen** drohen erhebliche **Bußgelder**.

Für die Mitglieder der Geschäftsleitung kommt ein **persönliches Haftungsrisiko** hinzu, wenn sie

- die Pflichten schuldhaft verletzt und
- der Einrichtung dadurch ein **Schaden** entsteht.

Das betrifft zum Beispiel Fälle, in denen

- **notwendige Sicherheitsmaßnahmen bewusst verschoben** oder
- **Warnungen ignoriert** wurden.

Praxisbeispiel: Versäumte Sicherheitsmaßnahme

Ein Logistikunternehmen verzichtet aus Kostengründen auf ein Verfahren zur **Multi-Faktoren-Authentifizierung** für den Fernzugriff.

Ein Angreifer nutzt die daraus folgende **Sicherheitslücke** über ein **unsicheres VPN-Konto** aus.

Dieser Angriff führt zu einem **größeren IT-Ausfall wesentlicher IT-Systeme**.

Zusätzlich wird der **Vorfall verspätet an die Behörde gemeldet**.

In diesem Fall kann nicht nur ein **Bußgeld** drohen.

Die **Geschäftsleitung** könnte eventuell zudem wegen

- **mangelhafter Überwachung** und
- **unzureichender Vorsorge und Sorgfalt**

persönlich in Haftung genommen werden.

Hinweis:

NIS-2 schafft nicht nur Unternehmensrisiken. Die **Regelung erhöht auch das persönliche Haftungsrisiko der Geschäftsleitung.**

1.5.2 Aufgepasst bei der Abschlussprüfung (Gruppen 1 und 2)

Im Rahmen von **Abschlussprüfungen** muss daher beurteilt werden, ob

- aufgrund eingetretener Verstöße
- **bilanzielle Risiken** bestehen.

Bei **drohenden Bußgeldern** kann beispielsweise die Bildung einer **Rückstellung nach § 249 HGB** erforderlich sein.

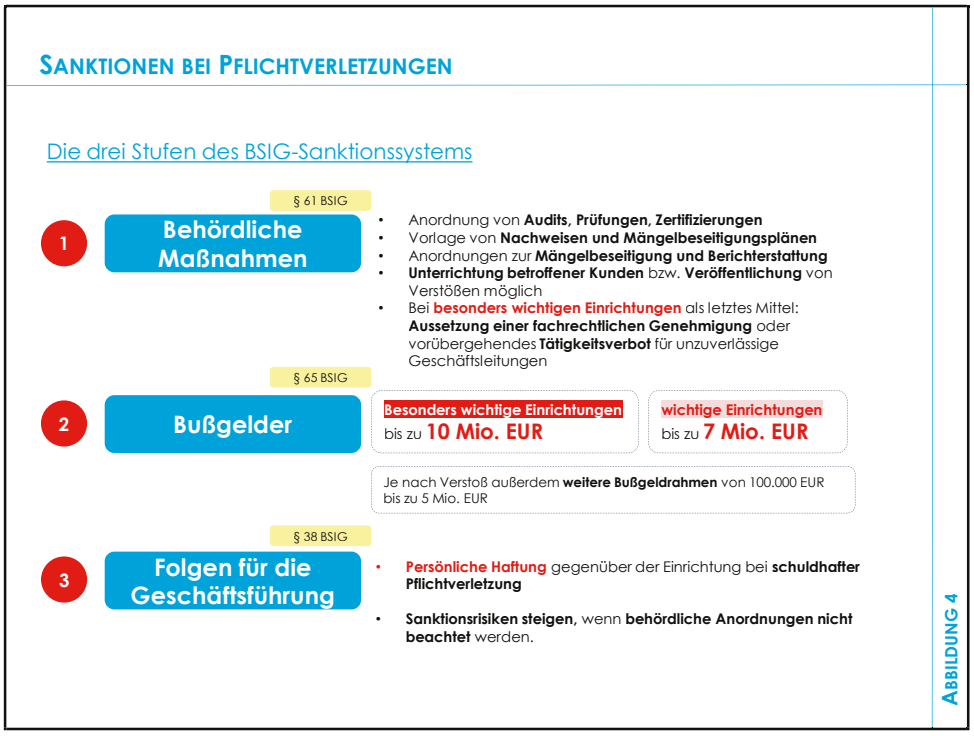


Abbildung 4: Sanktionen bei Pflichtverletzungen

1.6 Lieferkettensicherheit: Warum auch kleinere Unternehmen (< 50 MA) betroffen sein können

NIS-2 wirkt nicht nur unmittelbar, sondern kann **auch mittelbar** aufgrund bestehender **Lieferketten und Lieferkettenabhängigkeiten sowie Dienstleistungsverträgen** relevant sein.

Die Sicherheit der Lieferkette ist ausdrücklich **Bestandteil des verpflichtenden Cyber-Risikomanagements**.[6]

Unternehmen im Anwendungsbereich der NIS2-Richtlinie (Gruppen 1 und 2) müssen daher auch die **Sicherheit ihrer Dienstleister** berücksichtigen, wie z. B.

- **IT-Dienstleister,**
- **Cloud-Anbieter,**
- **Softwarehersteller,**
- **Rechenzentren.**

[6] Vgl. § 30 Abs. 2 Nr. 4 BSIG.

Infolgedessen können die **Vorgaben auch für kleine Unternehmen aufgrund einzelvertraglicher Vereinbarungen mit den Auftraggebern** (außerhalb der Gruppen 1 und 2) **Relevanz** entfalten, z. B. wenn große Kunden selbst in den Anwendungsbereich fallen und daher die **Einhaltung von Regelungen und Nachweise** verlangen.

Dazu zählen zum Beispiel:

- **Sicherheitskonzepte**
- **IT-Prüfberichte**
- **Zertifizierungen**
- **vertragliche Zusicherungen**
- **Nachweise über Notfall- und Meldeprozesse.**

Praxisbeispiel: Mittelständischer Zulieferer „Pick-Pack GmbH“

Ein mittelständischer Verpackungshersteller beliefert ein **Pharmaunternehmen**.

Der Hersteller hat **40 Mitarbeiter** und erzielt **Umsatzerlöse in Höhe von 7 Mio. EUR**.

Das Pharmaunternehmen **könnte** den Verpackungshersteller als einen seiner Lieferanten dazu verpflichten, **bestimmte Nachweise** zur Verfügung zu stellen.

1.7 Risikomanagementsystem (technische und organisatorische Mindestmaßnahmen)

1.7.1 Zehn Handlungsfelder für einen Aktivitäten- und Maßnahmenplan

Die NIS-2 sieht vor, dass Unternehmen bestimmte Sicherheitsmaßnahmen implementieren. Sie benötigen dafür ein umfassendes **Informationssicherheitsmanagementsystem (ISMS)**.

Das Gesetz schreibt dabei

- **keine starren Einzelmaßnahmen** vor, sondern
- einen **dokumentierten und risikobasierten Maßnahmenkatalog**,

der mindestens **zehn** gesetzlich vorgegebene **Handlungsfelder** umfassen muss.[7]

[7] Vgl. § 30 Abs. 2 BSIG

AUDFIT® AKADEMIE

INFORMATIONSSICHERHEITSMANAGEMENTSYSTEM (RISIKOMANAGEMENTSYSTEM)

	Mindestmaßnahme nach § 30 Abs. 2 BSIG	Praktische Bedeutung
1	**Risikoanalyse und Sicherheit Informationstechnik**	**Identifikation und Bewertung von Cyberrisiken** Festlegung von **Schutzmaßnahmen** und **Verantwortlichkeiten**
2	**Bewältigung von Sicherheitsvorfällen**	**Prozesse** zur Erkennung, Analyse, Eindämmung und Behebung von Sicherheitsvorfällen
3	**Aufrechterhaltung des Betriebs**	**Backup-Management** Wiederherstellungsverfahren **Notfallvorsorge** und Krisenmanagement
4	**Lieferkettensicherheit**	**Bewertung von Cyberrisiken bei unmittelbaren Lieferanten und Dienstleistern**, insbesondere IT-, Cloud- und Softwareanbieter
5	**Sicherheit bei Erwerb, Entwicklung und Wartung von IT**	**Sicherheitsanforderungen** bei Beschaffung und Entwicklung; **Patch- und Schwachstellenmanagement**
6	**Wirksamkeitskontrolle**	**Verfahren zur regelmäßigen Prüfung**, ob die eingeführten **Sicherheitsmaßnahmen tatsächlich funktionieren**
7	**Schulung und Sensibilisierung**	Grundlegende **Cybersecurity-Schulungen** und **Awareness-Maßnahmen für Beschäftigte**
8	**Kryptografie**	Konzepte und Prozesse für den angemessenen Einsatz von **Verschlüsselung** und anderen **kryptografischen Verfahren**
9	**Personal- und Zugriffssicherheit**	**Berechtigungsmanagement, Zugriffskontrollen**, **Sicherheitsanforderungen** an Personal sowie Verwaltung von IKT-Systemen, Produkten und Prozessen
10	**Sichere Authentifizierung und Kommunikation**	**Einsatz von Multi-Faktor-** oder **kontinuierlicher Authentifizierung** sowie **gesicherter** Sprach-, Video-, Text und ggf. Notfallkommunikation

ABBILDUNG 5

Abbildung 5: Informationssicherheitsmanagementsystem (Risikomanagementsystem)

1.7.2 Skalierungsmöglichkeit

Bei der Konzeption der unternehmensindividuellen Systeme ist eine Bewertung der **Verhältnismäßigkeit der Maßnahmen** durchzuführen.

Dabei sind insbesondere

- **Risikoexposition,**
- **Unternehmensgröße,**
- Umsetzungskosten sowie
- **Eintrittswahrscheinlichkeit** und
- **mögliche Folgen** eines Sicherheitsvorfalls

zu berücksichtigen.[8]

[8] Vgl. § 30 Abs. 1 Satz 2 BSIG

AUDFIT® AKADEMIE

1.8 IT-Sicherheit als Teil der Governance-Aufgabe der Geschäftsleitung

Nach den neuen BIS-Vorgaben ist die **Geschäftsleitung** für die Einhaltung der gesetzlichen Anforderungen unmittelbar verantwortlich.

Die Einhaltung der **IT-Sicherheit** kann

- demzufolge nicht mehr **vollständig** an den IT-Bereich oder
- eine ähnliche Stelle im Unternehmen übertragen werden.

Die **Letztverantwortung** verbleibt bei der Geschäftsführung.

Die Pflichten der Unternehmensleitung lassen sich in folgende Teilbereiche untergliedern:

- **Genehmigungspflicht:**
  Die Unternehmensleitung muss wesentliche Maßnahmen zur IT-Sicherheit freigeben.

  Dazu gehören beispielsweise

  1. Sicherheitsleitlinien,
  2. Notfallpläne und
  3. Risikomanagementkonzepte.
- **Überwachungspflicht:**
  Die Unternehmensleitung muss kontrollieren, ob die eingeführten Maßnahmen auch tatsächlich umgesetzt werden. Die Wirksamkeit muss regelmäßig überprüft werden.
- **Schulungspflicht:**
  Mitglieder der Geschäftsleitung müssen Cyberrisiken verstehen.

  Sie müssen selbst und höchstpersönlich in der Lage sein,

  4. Risiken,
  5. Maßnahmen und
  6. Berichte

  fachlich einzuordnen.

Hinweis:

IT-Sicherheit ist eine **primäre Aufgabe** der Geschäftsleitung. Diese kann zwar Aufgaben delegieren, aber **trägt letztlich persönlich die Letztverantwortung.**

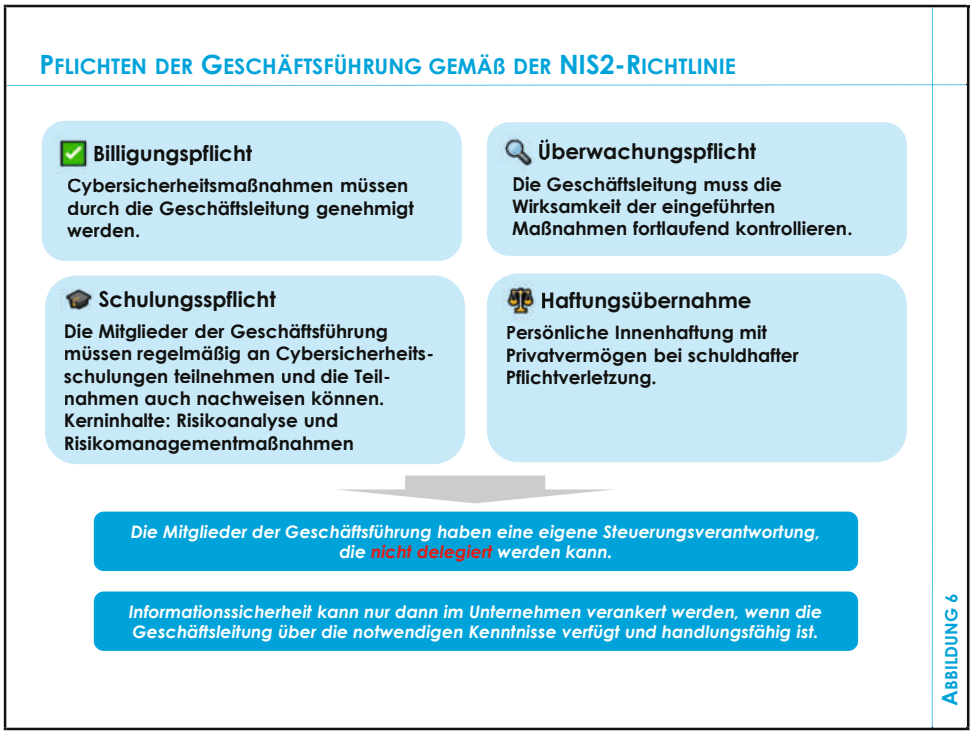


Abbildung 6: Pflichten der Geschäftsführung gemäß der NIS2-Richtlinie

1.9 Meldepflichten: „Schnelligkeit vor Vollständigkeit“ (alle Gruppen)

1.9.1 Dreistufiges Meldeverfahren

Unternehmen müssen Sicherheitsvorfälle innerhalb gesetzlich vorgegebener Fristen melden.

Bereits ein **begründeter Verdacht** kann eine Meldepflicht auslösen.

Das **Meldeverfahren** folgt einem gestuften Ablaufplan:

1. **Erstmeldung** innerhalb kurzer Frist nach Bekanntwerden eines Vorfalls
2. **Aktualisierung** der Meldung nach eingehender Bewertung
3. **Abschlussbericht** nach finaler Analyse des Vorfalls

In der Praxis bedeutet dies, dass Unternehmen vorab klare **Kommunikationskanäle und -verantwortlichkeiten** für die Meldungen festlegen müssen.

AUDFIT AKADEMIE

Es muss zudem sichergestellt sein, dass die Unternehmensbereiche

- IT,
- Geschäftsleitung,
- Recht,
- Compliance und
- Kommunikation

die Vorgehensweise im verpflichteten Meldewesen gemäß NIS2 abteilungsübergreifend untereinander **abgestimmt** handeln.

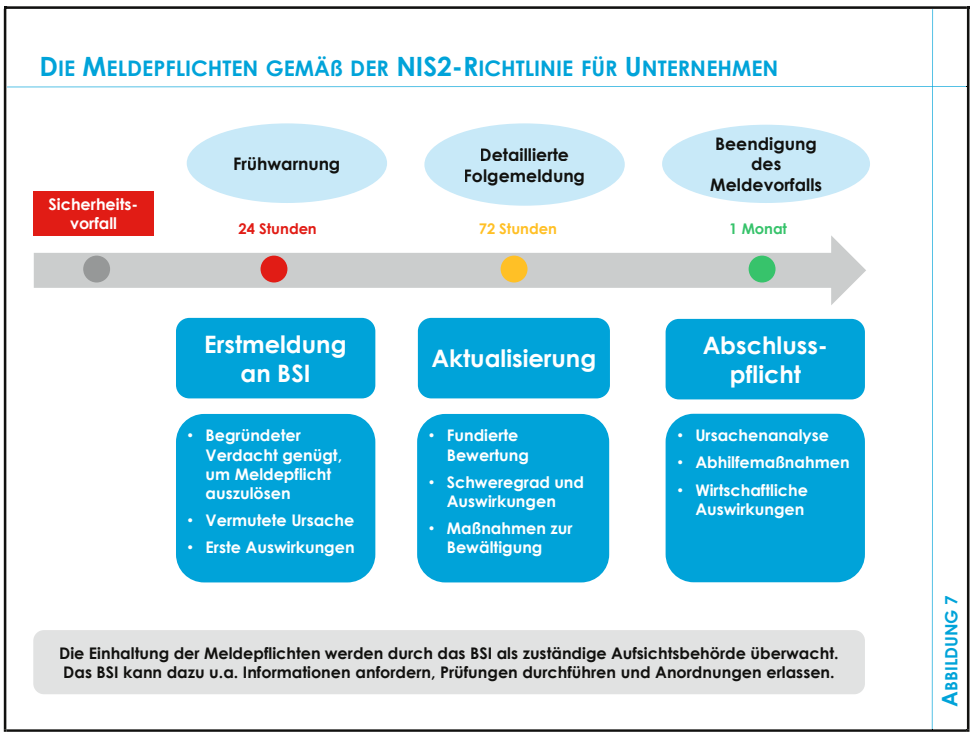


Abbildung 7: Die Meldepflichten gemäß der NIS2-Richtlinie für Unternehmen

1.9.2 Praktische Stolperfallen

Unternehmen

- **verzögern die Meldung** und
- **sammeln** zunächst **alle Informationen und Daten**,
- die für einen **vollständigen Bericht** erforderlich erscheinen.

Dabei werden **Meldefristen überschritten**.

AUDFIT AKADEMIE

Hinweis:

Die erste Meldung **kann unvollständig** sein. Wichtig ist aber, dass sie **rechtzeitig** erfolgt.

1.10 Nachweispflichten für Betreiber kritischer Anlagen (Teilmenge von Gruppe B)

1.10.1 Inhalt der Nachweise

Betreiber kritischer Anlagen[9] (Teilmenge von Gruppe B) müssen gegenüber dem BSI nachweisen, dass die für die kritische Anlage geltenden Anforderungen an das Risikomanagement umgesetzt werden.[10]

Der **Nachweis** erfolgt durch Vorlage der Ergebnisse von

- **Sicherheitsaudits**,
- **Prüfungen** oder
- **Zertifizierungen** und

ist grundsätzlich in einem **dreijährigen Turnus** zu erbringen.

1.11 Bedeutung für die Wirtschaftsprüfung

1.11.1 Gesonderter Auftrag: Durchführung einer Prüfung nach § 39 BSIG

Wirtschaftsprüfer können im Rahmen der **Nachweispflichten nach § 39 BSIG** mit der **Prüfung der Einhaltung der gesetzlichen Cybersicherheitsanforderungen** beauftragt werden.

Damit eröffnet NIS2 ein **zusätzliches Prüfungsfeld** außerhalb der klassischen Abschlussprüfung.

1.11.2 Nutzung der Nachweise für die Abschlussprüfung

1.11.2.1 Implikation für Abschlussprüfung (Gruppen 1 und 2)

Für den Abschlussprüfer kann die Ausgestaltung des unternehmensinternen Meldewesens ein Hinweis auf die Qualität des **Risikofrüherkennungssystems** darstellen.

[9] „**Betreiber kritischer Anlagen**" bilden eine **Teilmenge** besonders wichtiger Einrichtungen. Sie gelten nach § 38 Abs. 1 NR. 1 BSIG stets als **besonders wichtige Einrichtungen**. Die Einstufung richtet sich nicht primär nach Unternehmensgröße und Branchenzuordnung, sondern danach, ob eine **nach den KRITIS-Regelungen** definierte kritische Anlage betrieben wird. Für diese Betreiber gelten zusätzliche Anforderungen, insbesondere nach §§ 31 und 39 BSIG.

[10] Vgl. § 39 BSIG

Wenn ein Unternehmen Sicherheitsvorfälle

- nicht erkennt,
- nicht dokumentiert oder
- zu spät meldet,

kann dies auf strukturelle Schwächen im **internen Kontrollsystem** hinweisen.

1.11.2.2 Verwertung von Informationen über IT-Risiken

Erkenntnisse aus NIS2-Informationen können auch für die Abschlussprüfung von Relevanz sein. Dies gilt insbesondere für folgende Punkte:

- **Risikofrüherkennung:**
  Der Prüfer muss beurteilen, ob das Unternehmen wesentliche IT-Risiken erkennt und steuert.
- **Internes Kontrollsystem:**
  Schwächen in der IT-Sicherheit können das gesamte Kontrollumfeld beeinträchtigen.
- **Lagebericht:**
  Wesentliche Cyberrisiken müssen angemessen dargestellt werden. Falls darüber nicht angemessen berichtet wird, kann der Lagebericht fehlerhaft sein.
- **Rückstellungen:**
  Bei drohenden Bußgeldern oder Rechtsfolgen ist zu prüfen, ob dafür Rückstellungen gebildet werden müssen.
- **Going Concern:**
  Schwere IT-Mängel können die Unternehmensfortführung gefährden. Das gilt besonders bei fehlenden Notfallplänen.

In der Abschlussprüfung darf sich daher nicht nur auf die **Finanz-IT** beschränkt werden.

Es müssen vielmehr auch

- Produktionssysteme,
- Schnittstellen zu Lieferanten,
- Netzwerke und
- Sicherheitsarchitekturen

einbezogen werden.

1.11.2.3 Spezielle Prüfungsstandards

Folgende berufsrechtlichen Regelungen können in diesem Zusammenhang – über die allgemeinen GoA für gesetzliche Abschlussprüfungen hinaus - hilfreich sein:

- **IDW PS 860 „IT-Prüfung außerhalb der Abschlussprüfung“** Prüfung von IT-Systemen und IT-gestützten Geschäftsprozessen
- **IDW PS 951 n.F. (03.2021) „Die Prüfung des internen Kontrollsystems bei Dienstleistungsunternehmen“**
- **IDW PH 9.860.2 n.F. (11.2023) „Die Prüfung der von Betreibern Kritischer Infrastrukturen gemäß § 8a Abs. 1 und § 8a Abs. 1a BSIG umzusetzenden Maßnahmen“**

  Prüfung bei KRITIS-Betreibern und Systemen zur Angriffserkennung

1.11.2.4 Praktische Stolperfallen für den Abschlussprüfer

Im Rahmen einer Abschlussprüfung konzentriert sich der Prüfer bei der IT-Prüfung **nur** auf **rechnungslegungsrelevante Systeme**.

Dieser prüferische Ansatz greift zu kurz,

- wenn **Ausfälle der betrieblichen Geschäftsprozesse**,
- die **durch Cyberangriffe** entstehen,
- zu **bedeutsamen Geschäftsrisiken** führen.

1.11.3 Registrierung und Redepflicht

- Bei erfassten Unternehmen sollte der Abschlussprüfer abfragen, **ob die Registrierung erfolgt** ist.[11]
- Wird eine erforderliche Registrierung **unterlassen**, ist dies gegenüber den **verantwortlichen Organen zu adressieren**.
- Bei einem **schwerwiegenden Gesetzesverstoß** kann zudem eine **Berichtspflicht** in Betracht kommen.[12]

[11] Vgl. § 33 BSIG

[12] Vgl. § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB

1.12 Praxishilfen zu diesem Thema

siehe Anlagenband

#PH0001

- **Praxishilfe 1:**
  „NIS2 in der Praxis: Welche Unternehmen sind betroffen?“

1.13 Rechtsvorschriften zu diesem Thema

#RV0002

- **Rechtsvorschrift 1:**
  „Gesetz zur Umsetzung der NIS-2-Richtlinie und zur Regelung wesentlicher Grundzüge des Informationssicherheitsmanagements in der Bundesverwaltung“

THEMA 2:

Entgelttransparenzberichterstattung: Eine Gegenüberstellung gegenwärtiger und künftiger Regelungen (§§ 21,22 EntgTranspG) (EU-Entgelttransparenzrichtlinie)

AUDFIT® AKADEMIE
audfit.de
Praxisrelevantes Wirtschaftswissen, Handelsrecht und Reporting

2. Entgelttransparenzberichterstattung: Eine Gegenüberstellung gegenwärtiger und künftiger Regelungen (§§ 21,22 EntgTranspG) (EU-Entgelttransparenzrichtlinie)

		Seite
2.1	Der Anspruch auf Entgeltgleichheit	#HB0025
2.1.1	Verankerung in internationalem und nationalem Recht	#HB0025
2.1.2	Herausforderung	#HB0025
2.1.3	Gender Pay Gap 2025	#HB0026
2.1.4	Die entscheidende Frage	#HB0026
2.1.5	Der deutsche, v.a. beschreibende, Entgelttransparenzbericht	#HB0027
2.1.6	Plan: Zunehmend datenbasierter Kontrollmechanismus durch die EU	#HB0028
2.1.7	Stufenweise Wissensvermittlung	#HB0029
2.2	Status quo: Das deutsche Entgelttransparenzgesetz	#HB0029
2.2.1	Definition gleiche oder gleichwertige Arbeit	#HB0030
2.2.2	Drei Instrumente des Entgelttransparenz-gesetzes	#HB0030
2.2.3	Der Entgelttransparenzbericht	#HB0031
2.2.4	Befreiung von der Erstellung des Entgelttrans-parenzberichts	#HB0034
2.2.5	Inhalte des Entgelttransparenzberichts nach deutschem Recht	#HB0035
2.2.6	Prüfungspflichten und Rolle der Wirtschaftsprüfer	#HB0037
2.3	Plan: Die EU-Entgelttransparenzrichtlinie setzt neue Maßstäbe für die Berichterstattung	#HB0038
2.3.1	EU-Vorgaben: Neue Schwellenwerte und verkürzter Turnus für die Berichtspflicht	#HB0039
2.3.2	EU-Vorgaben: Erweiterte Berichterstattungs-pflichten	#HB0040

		Seite
2.4	Sanktionsmechanismus	#HB0042
2.4.1	Aktuelle nationale Regelungen	#HB0042
2.4.2	Vorgabe der EU zur Umsetzung in den Mitgliedsstaaten	#HB0042
2.5	Der Wirtschaftsprüfer als Berater oder Prüfer	#HB0043
2.6	(Neues) Beratungsfeld für Wirtschaftsprüfer	#HB0044
2.7	Praxishilfen zu diesem Thema	#HB0046
2.8	Rechtsvorschriften zu diesem Thema	#HB0046

2.1 Der Anspruch auf Entgeltgleichheit

2.1.1 Verankerung in internationalem und nationalem Recht

Entgeltgleichheit ist **kein neues arbeitsrechtliches Ziel.**

Der **Grundsatz**, dass

- **Frauen und Männer**
- für **gleiche oder gleichwertige Arbeit**
- **gleich zu entlohnen** sind,

ist seit Langem **international und europarechtlich verankert.**[13]

2.1.2 Herausforderung

Die eigentliche Herausforderung liegt daher

- **nicht** in der **Formulierung des Anspruchs** auf Entgeltgleichheit,
- sondern in seiner **praktischen Durchsetzung**.

Entgeltunterschiede

- müssen zunächst **sichtbar werden**,
- **bevor** ihre **Ursachen** untersucht und
- ggf. **ungerechtfertigte Unterschiede beseitigt**

werden können.

Genau hier setzt der **Entgelttransparenzbericht** an.

[13] Art. 11 des Übereinkommens der Vereinten Nationen vom 18.12.1979 (Beseitigung jeder Form der Diskriminierung der Frau; Art. 2 und Art. 3 Abs. 3 des Vertrages über die EU: Recht auf Gleichstellung von Frauen und Männern ist als wesentlicher Wert der Union festgelegt; Art. 157 Abs. 1 AEUV ist jeder Mitgliedstaat verpflichtet, die Anwendung des Grundsatzes des gleichen Entgelts für Männer und Frauen bei gleicher oder gleichwertiger Arbeit sicherzustellen. Dieser Grundsatz ist in Deutschland in § 7 EntgTranspG verankert.

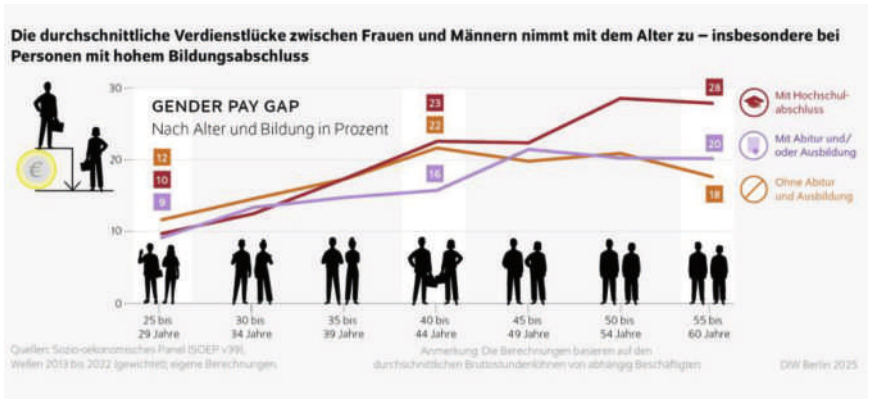
Hinweis:

Transparenz durch Berichterstattung wird **zum Instrument**, um einen seit Langem bestehenden **Gleichbehandlungsgrundsatz in der Unternehmenspraxis wirksamer durchzusetzen**.

2.1.3 Gender Pay Gap 2025

Wie groß die **Unterschiede bei der Bezahlung** von Frauen und Männern trotz rechtlicher Verankerung der Entgeltgleichheit **noch immer sind**, zeigt ein **Blick auf die Entwicklung des Gender Pay Gaps** in Deutschland.

GENDER-PAY-GAP STEIGT MIT ZUNEHMENDEM ALTER AN



Quelle: DIW Berlin, Wochenbericht 10/2025, Abb. 1 bzw. Abb. 5, Berechnungen auf Basis des Sozio-oekonomischen Panels (SOEP); Gesamtwert 2025: Statistisches Bundesamt (Destatis), Pressemitteilung Nr. 453 vom 16. Dezember 2025.
(https://www.diw.de/documents/publikationen/73/diw_01.c.939396.de/25-10-1.pdf (Abruf: 09.09.2026)

ABBILDUNG 8

Abbildung 8: Gender-Pay-Gap steigt mit zunehmendem Alter

Die Grafik verdeutlicht, dass der **Verdienstunterschied** zwischen Männern und Frauen **mit zunehmendem Alter deutlich ansteigt**.

2.1.4 Die entscheidende Frage

Diese Zahlen werfen die entscheidende Frage auf:

„Wodurch entstehen die Unterschiede?“

Liegen sie an **unterschiedlichen**

- Tätigkeiten
- Teilzeit
- Karriereverläufen
- Variabler Vergütung oder
- Führungsverantwortung?

Oder bestehen

- **innerhalb gleicher oder gleichwertiger Tätigkeiten**
- tatsächlich **nicht sachlich gerechtfertigte Entgeltunterschiede**?

Genau hier setzt der Entgelttransparenzbericht an.

2.1.5 Der deutsche, v.a. beschreibende, Entgelttransparenzbericht

Nach geltendem deutschen Recht müssen

- bestimmte **größere Unternehmen**
- bereits heute über **Maßnahmen zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit** sowie
- über ausgewählte **Beschäftigtenzahlen**

berichten.[14]

Die **Berichtspflicht** ist bislang jedoch vergleichsweise **zurückhaltend** ausgestaltet und **stark maßnahmenorientiert**.

[14] Vgl. §§ 21,22 EntgTranspG.



Abbildung 9: Warum gibt es den Entgelttransparenzbericht?

2.1.6 Plan: Zunehmend datenbasierter Kontrollmechanismus durch die EU

Mit der EU-Richtlinie[15] verändert sich dieser Ansatz deutlich.

Künftig sollen Unternehmen

- **konkrete Entgeltkennzahlen** offenlegen
- **Unterschiede** systematisch **analysieren** und
- insbesondere **Entgeltgefälle innerhalb von Arbeitnehmergruppen** mit gleicher oder gleichwertiger Arbeit **sichtbar** machen.

Aus einer überwiegend beschreibenden Berichterstattung entwickelt sich damit ein **datenbasierter Analyse- und Kontrollmechanismus.**

[15] Vgl. EU-Parlament; RICHTLINIE (EU) 2023/970 DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES vom 10. Mai 2023 zur Stärkung der Anwendung des Grundsatzes des gleichen Entgelts für Männer und Frauen bei gleicher oder gleichwertiger Arbeit durch Entgelttransparenz und Durchsetzungsmechanismen; https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32023L0970 (Abruf: 09.09.2026)

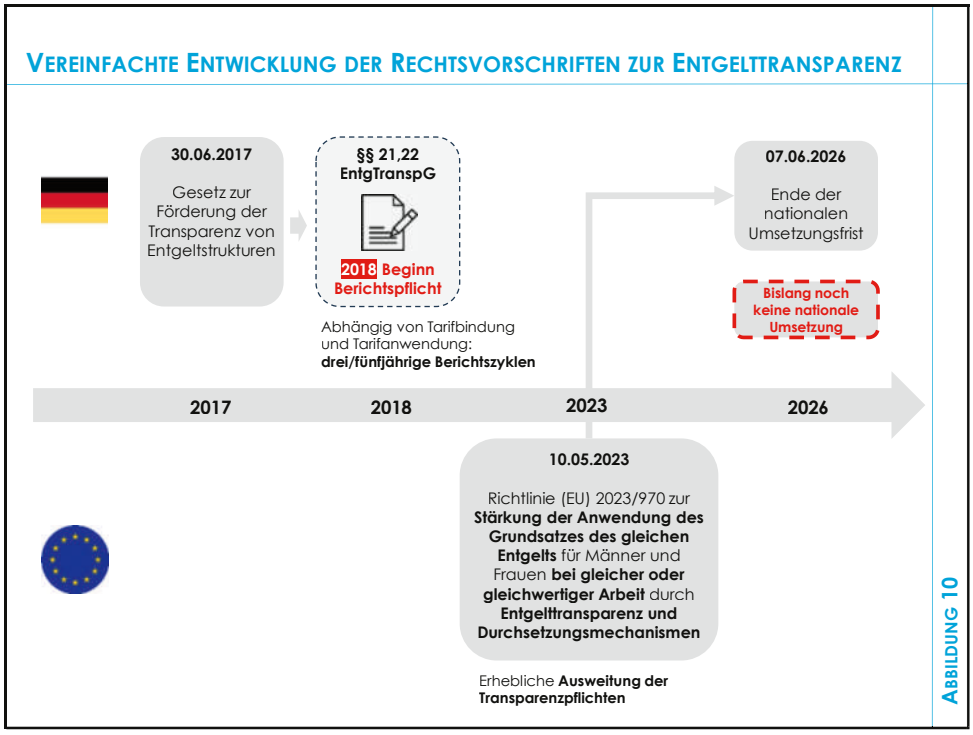


Abbildung 10: Vereinfachte Entwicklung der Rechtsvorschriften zur Entgelttransparenz

2.1.7 Stufenweise Wissensvermittlung

Aufgrund der wachsenden Bedeutung für die Praxis der Unternehmen und der Abschlussprüfer werden zuerst

- **die bisherigen Rechtslagen und**
- danach die **weitreichenden Neuerungen ab 2026** dargestellt und praxisnah erläutert.

2.2 Status quo: Das deutsche Entgelttransparenzgesetz

Das seit 2017 geltende

> *„Gesetz zur Förderung der Transparenz von Entgeltstrukturen zwischen Frauen und Männern“*

(kurz: **Entgelttransparenzgesetz** (EntgTranspG)) konkretisiert den arbeitsrechtlichen **Gleichbehandlungsgrundsatz** und das **Gebot der Entgeltgleichheit.**

siehe Anlagenband
#RV0071

- **Rechtsvorschrift 2/1:**
  „Gesetz zur Förderung der Transparenz von Entgeltstrukturen“

2.2.1 Definition gleiche oder gleichwertige Arbeit

„Gleiche Arbeit“ ist gegeben, wenn eine **identische** oder **gleichartige Tätigkeit** an verschiedenen Arbeitsplätzen oder nacheinander an demselben Arbeitsplatz ausgeübt wird[16].

„Gleichwertige Arbeit“ ist eine Tätigkeit, die unter Zugrundelegung einer Gesamtheit von Faktoren **als vergleichbar angesehen** werden kann.

Zu berücksichtigen sind unter anderem:

- Art der Arbeit,
- Ausbildungsanforderungen sowie
- Arbeitsbedingungen.

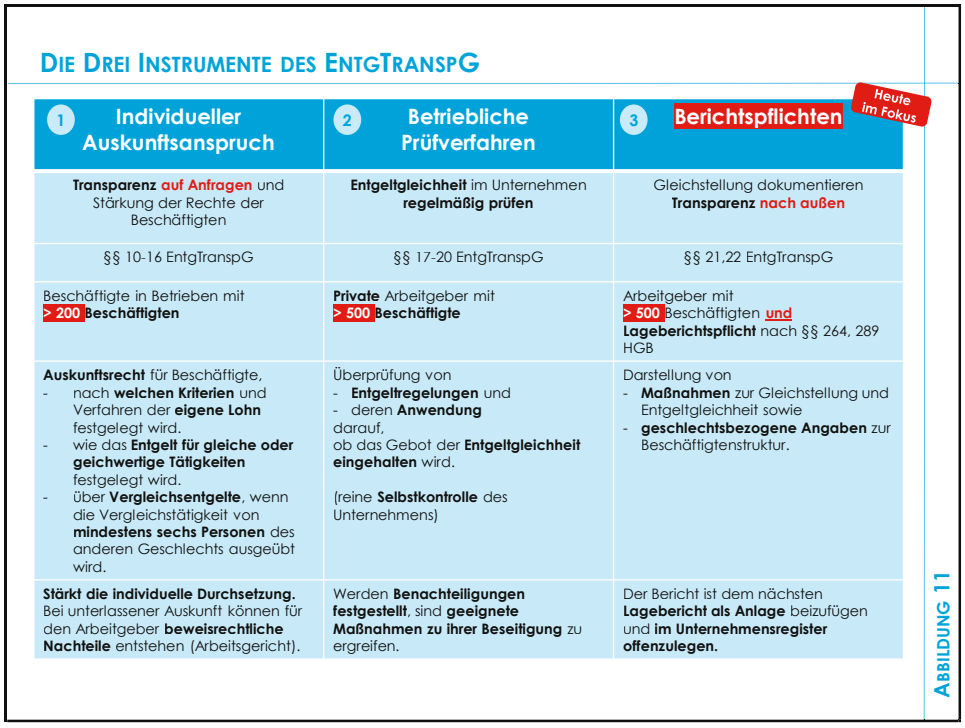
2.2.2 Drei Instrumente des Entgelttransparenzgesetzes

Der **Kern des Gesetzes** besteht aus der Sicherstellung folgender Mechanismen:

1. **Benachteiligungsverbot**
2. Individuelle **Auskunftsrechte**
3. **Instrumente zur Überprüfung** und Berichterstattung über Entgeltstrukturen. [17]

[16] Artikel 4 Entgelttransparenzgesetz

[17] Bundesministerium für Bildung, Familie, Senioren, Frauen und Jugend; “Informationen rund um den Entgeltbericht”; https://www.perspektiven-schaffen.de/ps-de/fuer-erwerbstaetige-und-wiedereinsteigende/informationen-rund-um-entgeltgleichheit-232708 (Abruf: 16.08.2025)



DIE DREI INSTRUMENTE DES ENTGTRANSPG

1 Individueller Auskunftsanspruch	2 Betriebliche Prüfverfahren	3 Berichtspflichten (Heute im Fokus)
Transparenz auf Anfragen und Stärkung der Rechte der Beschäftigten	**Entgeltgleichheit** im Unternehmen **regelmäßig prüfen**	Gleichstellung dokumentieren **Transparenz nach außen**
§§ 10-16 EntgTranspG	§§ 17-20 EntgTranspG	§§ 21,22 EntgTranspG
Beschäftigte in Betrieben mit **> 200 Beschäftigten**	**Private** Arbeitgeber mit **> 500 Beschäftigte**	Arbeitgeber mit **> 500** Beschäftigten **und Lageberichtspflicht** nach §§ 264, 289 HGB
Auskunftsrecht für Beschäftigte, - nach **welchen Kriterien** und Verfahren der **eigene Lohn** festgelegt wird. - wie das **Entgelt für gleiche oder gleichwertige Tätigkeiten** festgelegt wird. - über **Vergleichsentgelte**, wenn die Vergleichstätigkeit von **mindestens sechs Personen** des anderen Geschlechts ausgeübt wird.	Überprüfung von - **Entgeltregelungen** und - deren **Anwendung** darauf, ob das Gebot der **Entgeltgleichheit eingehalten** wird. (reine **Selbstkontrolle** des Unternehmens)	Darstellung von - **Maßnahmen** zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit sowie - **geschlechtsbezogene Angaben** zur Beschäftigtenstruktur.
Stärkt die individuelle Durchsetzung. Bei unterlassener Auskunft können für den Arbeitgeber **beweisrechtliche Nachteile** entstehen (Arbeitsgericht).	Werden **Benachteiligungen festgestellt**, sind **geeignete Maßnahmen zu ihrer Beseitigung** zu ergreifen.	Der Bericht ist dem nächsten **Lagebericht als Anlage** beizufügen und **im Unternehmensregister offenzulegen.**

ABBILDUNG 11

Abbildung 11: Die drei Instrumente des EntgTranspG

2.2.3 Der Entgelttransparenzbericht

Derzeit gilt die **Berichtspflicht** nur für Unternehmen

- mit **mehr als 500 Beschäftigten**, die zugleich
- einen Lagebericht aufstellen müssen und die tatsächlich von keiner Befreiungsregel Gebrauch machen (i. S. v. §264 Abs. 3 HGB).

Zur Beurteilung der Überschreitung der Beschäftigtenanzahl stellt der FAB des IDW folgendes fest[18]:

- Die Überschreitung ist erfüllt, wenn im Referenzzeitraum an der **Hälfte der Tage der Schwellenwert überschritten** war.
- Die **Beurteilung** ist grundsätzlich zum **Zeitpunkt** der **Erstellung** des **Entgeltberichtes** vorzunehmen.

[18] IDW-Berichterstattung über die 256. Sitzung des Fachausschusses für Unternehmensberichterstattung (FAB) am 07.06.2019; Download nur im Mitgliederbereich: https://www.idw.de/Mein-IDW/Arbeitshilfen/Sitzungsberichte/FAB/FAB-Kurzberichte/Kurzbericht-FAB-256-Sitzung.pdf (Abruf: 09.09.2026)

AUDFIT® AKADEMIE

- Aus Praktikabilitätsgründen ist es vertretbar, die Beurteilung auch
  - zum **Abschlussstichtag,** für den der Lagebericht erstellt wird, oder
  - zum Zeitpunkt, zu dem die **Aufstellung** des **Lageberichts beendet** wurde,

  durchzuführen.

2.2.3.1 Erstmalige Aufstellungspflicht

Der Entgelttransparenzbericht war **erstmalig im Jahr 2018** für das Kalenderjahr 2016 zu erstellen und

- im nächsten Lagebericht als Anlage beizufügen und
- im Bundesanzeiger zu veröffentlichen (für den ersten Entgelttransparenzbericht der Lagebericht für das Geschäftsjahr 2017)[19].

2.2.3.2 Berichtszeitraum ist das Kalenderjahr

Der Entgelttransparenzbericht ist **unabhängig vom Geschäftsjahr für das Kalenderjahr** zu erstellen.

Für **abweichende Geschäftsjahre** ist der Entgelttransparenzbericht für das Kalenderjahr 2016 damit erstmalig dem Lagebericht für das Geschäftsjahre 2016/2017 beizufügen.

2.2.3.3 „3- bzw. 5-Jahresfrist“

Die Berichtspflicht gilt alle

- **drei** Jahre für **nicht-tarifgebundene** und
- alle **fünf** Jahre für **tarifgebundene bzw. tarifanwendende** Unternehmen[20].

[19] §25 (2) und §22(4)Entg TranspG, https://www.gesetze-im-internet.de/entgtranspg/BJNR215210017.html (Abruf: 16.08.2025)

[20] §22(1) und (2) Entg TranspG, https://www.gesetze-im-internet.de/entgtranspg/BJNR215210017.html (Abruf: 16.08.2025)

Beispiel:
Die Limo GmbH mit mehr als 1.000 Mitarbeitern aus obigem Beispiel ist **nicht tarifgebunden** und muss somit **alle drei Jahre** einen Entgelttransparenzbericht erstellen.

- **Erstbericht** in 2021 für **2019**
- **Folgebericht 1** in **2024** für **2020 bis 2022**
- **Folgebericht 2 in 2027 für 2023 bis 2025**

Bei den berichtspflichtigen Inhalten ist bei den **Folgeberichten** hinsichtlich des Zeitraums der Angaben zu unterscheiden:

- **Maßnahmen**: Angabe für den dreijährigen Zeitraum
  Folgebericht 1: **2020 bis 2022**
  Folgebericht 2: **2023 bis 2025**

- **Statistische Daten**: Nur für das jeweils letzte Kalenderjahr der Berichterstattung
  Folgebericht 1: **2022**
  Folgebericht 2: **2025**

Dadurch ergibt sich – wenn sich die Voraussetzungen nicht ändern – eine **lückenlose Berichtsfolge**.

BERICHTSZEITRAUM FÜR DEN ENTGELTTRANSPARENZBERICHT – AKTUELLE RECHTSLAGE

	Tarifgebunden bzw. tarifanwendend	Nicht tarifgebunden bzw. nicht tarifanwendend
Berichtszyklus	Alle 5 Jahre	Alle 3 Jahre
Berichterstellung	• **Erstmalig** im Jahr **2018** für das Kalenderjahr 2016 als Anlage des Lageberichts für das Geschäftsjahr 2017 • **Zweiter** Bericht: Im Jahr **2023** als Anlage zum Lagebericht für das Geschäftsjahr 2022	• **Erstmalig** im Jahr **2018** für das Kalenderjahr 2016 als Anlage des Lageberichts für das Geschäftsjahr 2017 • **Zweiter** Bericht: Im Jahr **2021** als Anlage zum Lagebericht für das Geschäftsjahr 2020
Berichtsperiode	• **Erster** Bericht: Kalenderjahr **2016** • **Zweiter** Bericht: Bericht über die **vergangenen fünf Jahre**	• **Erster** Bericht: Kalenderjahr **2016** • **Zweiter** Bericht: Bericht über die **vergangenen drei Jahre**

ABBILDUNG 12

Abbildung 12: Berichtszeitraum für den Entgeltbericht – aktuelle Rechtslage

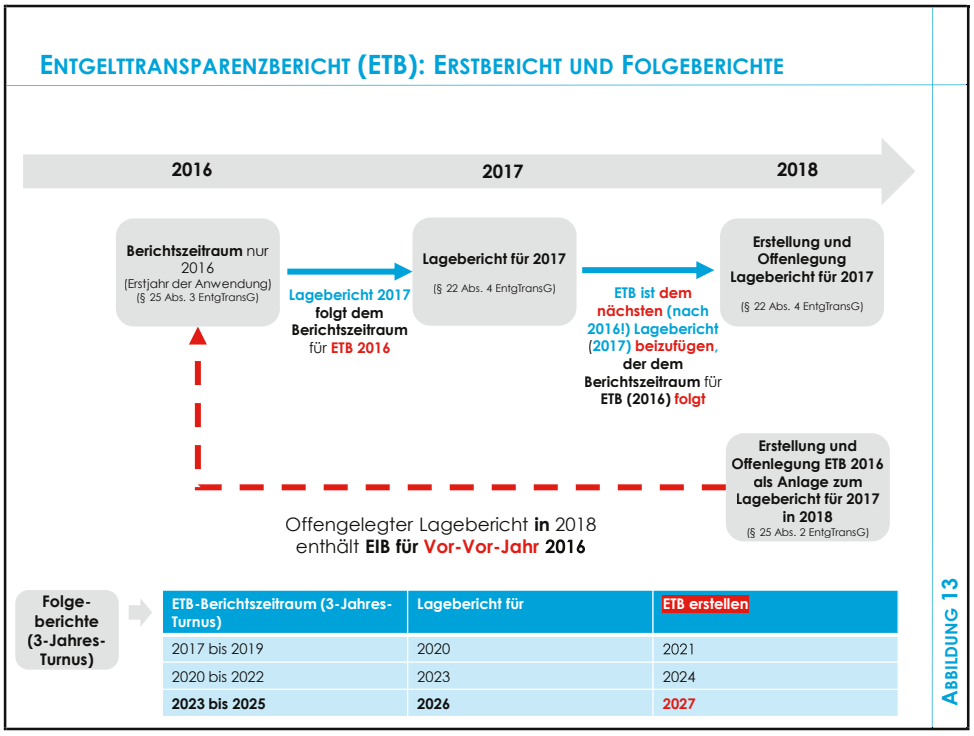


Abbildung 13: Entgelttransparenzbericht (ETB): Erstbericht und Folgeberichte

2.2.4 Befreiung von der Erstellung des Entgelttransparenzberichts

Ist das Unternehmen

- nach § 264 Abs. 3 oder § 264b HGB
- von der Aufstellung des Lageberichtes befreit und
- stellt es auch **tatsächlich** keinen auf,

so ist das Unternehmen **auch von der Erstellung des Entgeltberichtes befreit**[21].

Entscheidet sich ein Unternehmen nur für die Befreiung bei der Offenlegung des Lageberichts, so ist auch **nur** die **Offenlegung** des Entgelttransparenzberichtes befreit[22].

Eine Erstellung des Entgelttransparenzberichtes hat in diesem Fall dennoch zu erfolgen.

Das Entgelttransparenzgesetz sieht im Fall der Befreiung eines Tochterunternehmens **keinen Konzern-Entgelttransparenzbericht** vor.

[21] IDW; WP-Handbuch; 19. Auflage, F Tz. 1457ff.

[22] IDW; WP-Handbuch; 19. Auflage, F Tz. 1461

AUDFIT® AKADEMIE

Ebenso besteht kein Erfordernis im Anhang auf die Befreiung des Tochterunternehmens von der Erstellung und Offenlegung des Entgelttransparenzberichtes hinzuweisen.

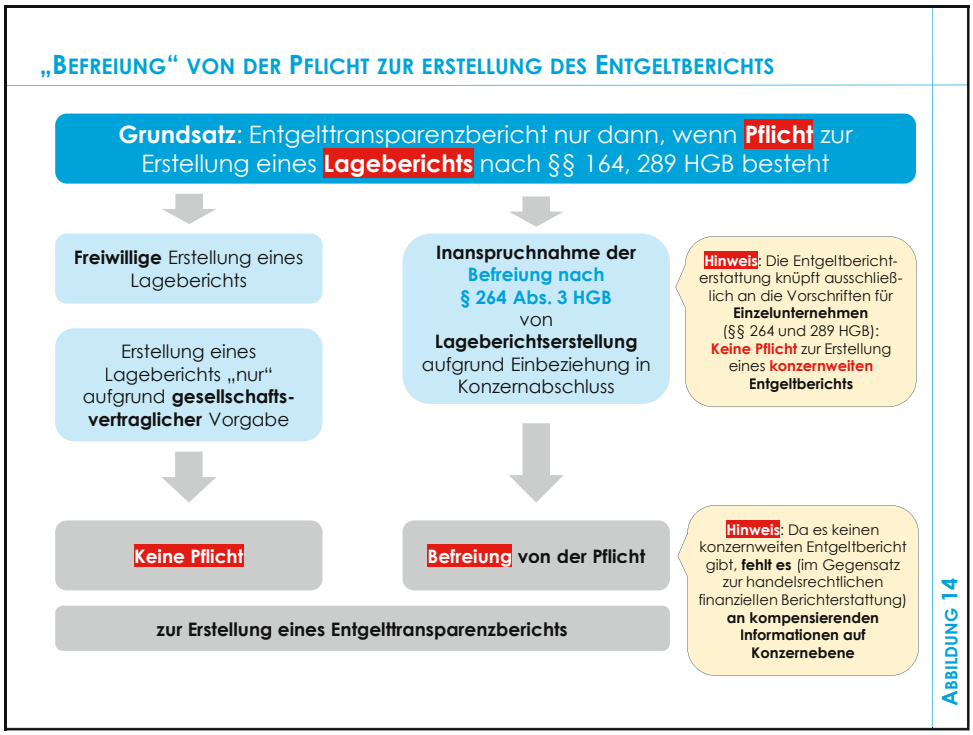


Abbildung 14: „Befreiung" von der Pflicht zur Erstellung des Entgeltberichts

2.2.5 Inhalte des Entgelttransparenzberichts nach deutschem Recht

Der Entgelttransparenzbericht hat folgende Inhalte:

2.2.5.1 Maßnahmen

- **Maßnahmen** zur Förderung der **Gleichstellung** von Frauen und Männern und deren Wirkungen sowie
- **Maßnahmen** zur Herstellung von **Entgeltgleichheit** für Frauen und Männer

jeweils im Berichtszeitraum.

2.2.5.2 Statistische Angaben

Angaben, aufgeschlüsselt nach Geschlecht, zu

- durchschnittliche Gesamtzahl der **Beschäftigten** sowie
- durchschnittlichen Zahl der **Vollzeit- und Teilzeitbeschäftig-ten**.

Ab dem zweiten Bericht sind die **Veränderungen im Vergleich zum letzten** Entgeltbericht anzugeben.[23]

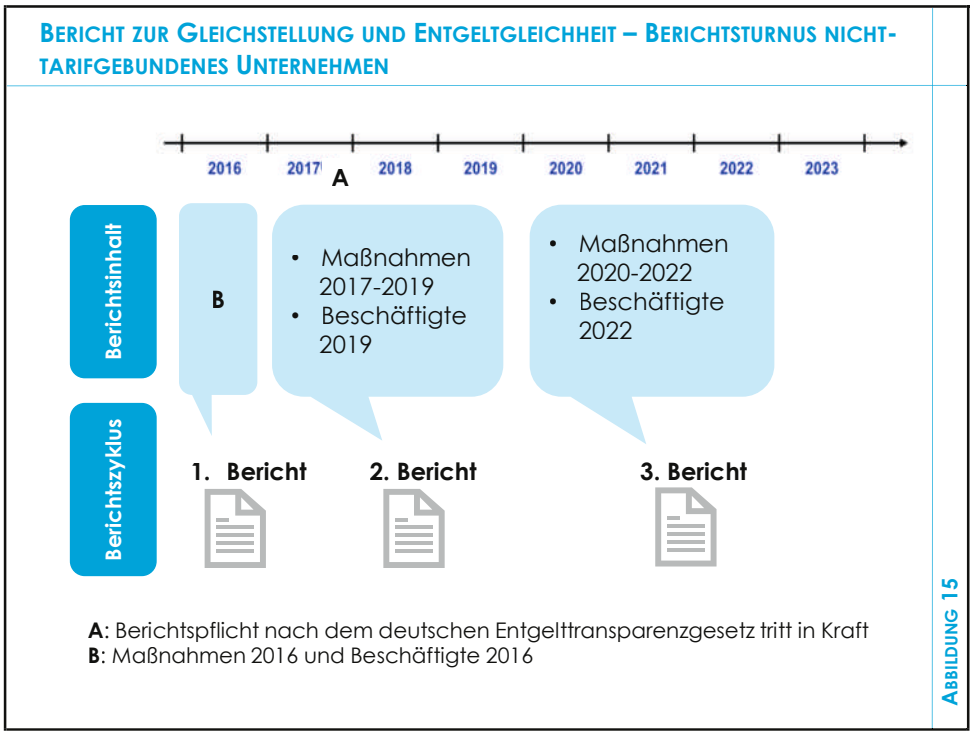


Abbildung 15: Bericht zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit – Berichtsturnus nicht-tarifgebundenes Unternehmen

- **Praxishilfe 2/1:**
  „Mr. Wash Autoservice AG: Geschäftsbericht inkl. Bericht zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit (2023 – 2025)“

siehe Anlagenband

#PH0002

[23] Vgl. § 22 Abs. 3 S. 2 EntgTranspG.



Abbildung 16: Aktuelle Voraussetzungen für den Entgelttransparenzbericht

2.2.6 Prüfungspflichten und Rolle der Wirtschaftsprüfer

2.2.6.1 Keine originäre Prüfungspflicht des Entgelttransparenzberichts

Der Entgelttransparenzbericht ist dem Lagebericht als Anlage beizufügen und wird zusammen mit diesem offengelegt.

Dennoch wird er dadurch jedoch **nicht Bestandteil des Lageberichts**.

Somit gibt es **keine Prüfungspflicht** für den Entgelttransparenzbericht.

Hinweis:

Im **Prüfungsbericht** ist ein **Hinweis** dahingehend aufzunehmen, dass der **Entgelttransparenzbericht nicht Gegenstand der Abschlussprüfung** ist.[24]

[24] Vgl. IDW PS 450 n.F. (10.2021) Tz. 52c.

AUDFIT AKADEMIE

2.2.6.2 Sonderfall: Entgeltbericht als Teil des Lageberichts

Wird der Entgelttransparenzbericht abweichend von den gesetzlichen Vorgaben

- im Lagebericht als **gesonderter Abschnitt integriert** oder
- wird im Lagebericht **durch qualifizierte Querverweise auf** die gesonderte **Anlage** verwiesen,

so wird der Entgelttransparenzbericht **Bestandteil des Lageberichts.**

Der Abschlussprüfer hat dann die entsprechenden Ausführungen **als sonstige Informationen**[25] kritisch zu lesen und zu würdigen.

2.2.6.3 Mögliche Redepflicht über Gesetzesverstöße

Wird dem Abschlussprüfer bekannt, dass ein Unternehmen

- **pflichtwidrig**
- **keinen Entgelttransparenzbericht**
- **erstellt oder offenlegt**,

kann es sich dabei um einen **schwerwiegenden Gesetzesverstoß** handeln, der im **Prüfungsbericht** als sonstige Unregelmäßigkeit darzustellen ist.[26]

> **Hinweis:**
>
> Bei **Nachholung** der Erstellung und/oder Offenlegung **bis zur Beendigung der nächsten Abschlussprüfung** dürfte der (verbleibende) Gesetzesverstoß („nicht fristgerecht") **nicht mehr schwerwiegend** sein, so dass er **keine Redepflicht** mehr auslöst.[27]

2.3 Plan: Die EU-Entgelttransparenzrichtlinie setzt neue Maßstäbe für die Berichterstattung

Die Evaluation des Gesetzes und dessen Wirksamkeit im Jahr 2023 zeigt

- **begrenzte Erfolge für die Beteiligten** und

[25] Vgl. ISA [DE] 720

[26] Vgl. IDW PS 450 n.F. (10.2021) Tz. 50; IDW Life 2018 S. 569.

[27] Vgl. Justenhoven, Rimmelspacher in: Beck´scher Bilanzkommentar 15. Auflage 2026 § 289 Tz. 561.

- legt eine weitverbreitete **Missachtung der Vorschriften** offen.[28]

Dem soll durch verschärfte EU-weite neue Regelungen begegnet werden.

Die **EU-Entgelttransparenzrichtlinie** bringt erhebliche **Verschärfungen** mit sich[29].

- **Rechtsvorschrift 2/2:**
  „EU-Richtlinie zur Entgelttransparenz EU 2023/970 vom 10.05.2023“

siehe Anlagenband

#RV0079

Hinweis:

Die **nationale Umsetzungsfrist** lief bis 07.06.2026.

Derzeit[30] liegt **noch kein Umsetzungsgesetz für Deutschland** vor.

2.3.1 EU-Vorgaben: Neue Schwellenwerte und verkürzter Turnus für die Berichtspflicht

Durch den

- **Wegfall der Anknüpfung an den Lagebericht** und
- die **sukzessive Absenkung der Schwellenwerte** bei den Beschäftigten

soll die Berichtspflicht künftig auch

- kleine sowie
- öffentliche Unternehmen

betreffen[31].

[28] Bundesministerium für Bildung, Familie, Senioren, Frauen und Jugend; “Informationen rund um den Entgeltbericht”; https://www.perspektiven-schaffen.de/ps-de/fuer-erwerbstaetige-und-wiedereinsteigende/informationen-rund-um-entgeltgleichheit-232708 (Abruf: 16.08.2025)

[29] EU-Parlament; RICHTLINIE (EU) 2023/970 DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES vom 10. Mai 2023 zur Stärkung der Anwendung des Grundsatzes des gleichen Entgelts für Männer und Frauen bei gleicher oder gleichwertiger Arbeit durch Entgelttransparenz und Durchsetzungsmechanismen; https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32023L0970 (Abruf: 17.08.2025)

[30] Stand: 09.09.2026

[31] EU-Parlament; RICHTLINIE (EU) 2023/970 DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES vom 10. Mai 2023 zur Stärkung der Anwendung des Grundsatzes des gleichen Entgelts für Männer und Frauen bei gleicher oder gleichwertiger Arbeit durch Entgelttransparenz und Durchsetzungsmechanismen Artikel 2 (1) und (2); https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32023L0970 (Abruf: 17.08.2025)

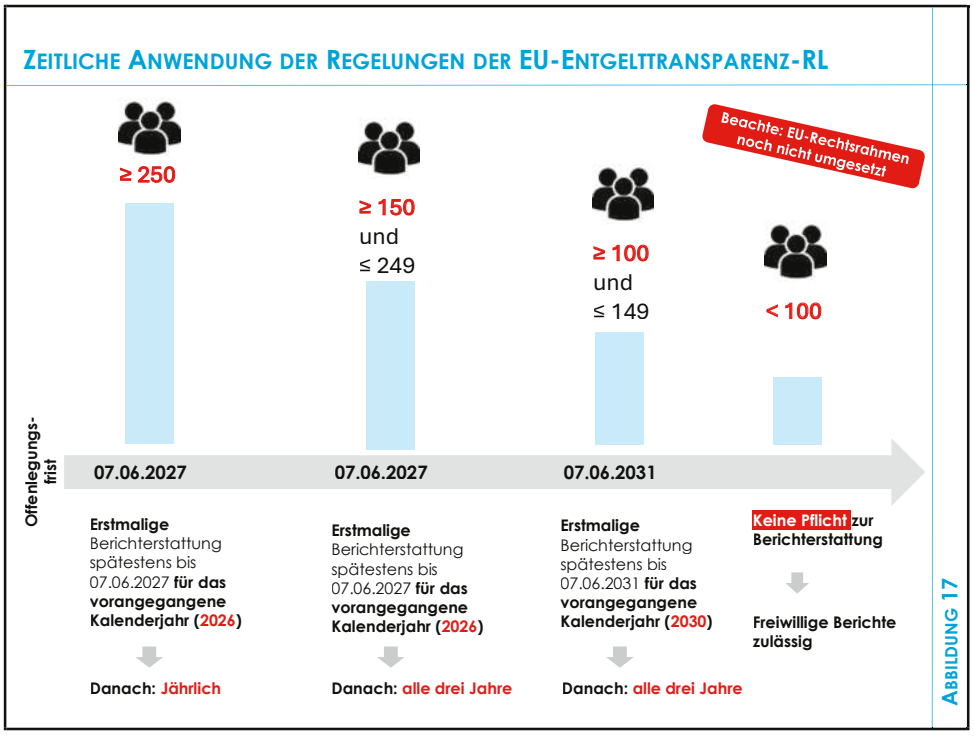


Abbildung 17: Zeitliche Anwendung der Regelungen der EU-Entgelt-transparenz-Richtlinie

2.3.2 EU-Vorgaben: Erweiterte Berichterstattungspflichten

Die neuen Berichtspflichten umfassen im Wesentlichen folgende Punkte[32]:

1. das geschlechtsspezifische **Entgeltgefälle**
   - 1.a allgemein und
   - 1.b bei **ergänzenden** oder **variablen Bestandteilen**
   - 1.c zwischen Arbeitnehmern **bei Gruppen von Arbeitnehmern** nach dem normalen Grundlohn oder -gehalt sowie nach ergänzenden oder variablen Bestandteilen aufgeschlüsselt.
2. das **mittlere** geschlechtsspezifische Entgeltgefälle
   - 2.a allgemein und
   - 2.b bei **ergänzenden** oder **variablen Bestandteilen**

[32] EU-Parlament; RICHTLINIE (EU) 2023/970 DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES vom 10. Mai 2023 zur Stärkung der Anwendung des Grundsatzes des gleichen Entgelts für Männer und Frauen bei gleicher oder gleichwertiger Arbeit durch Entgelttransparenz und Durchsetzungsmechanismen Artikel 9; https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32023L0970 (Abruf: 17.08.2025)

3. der **Anteil** der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, die ergänzende oder variable Bestandteile erhalten

   3.a allgemein und

   3.b in **jedem Entgeltquartille**

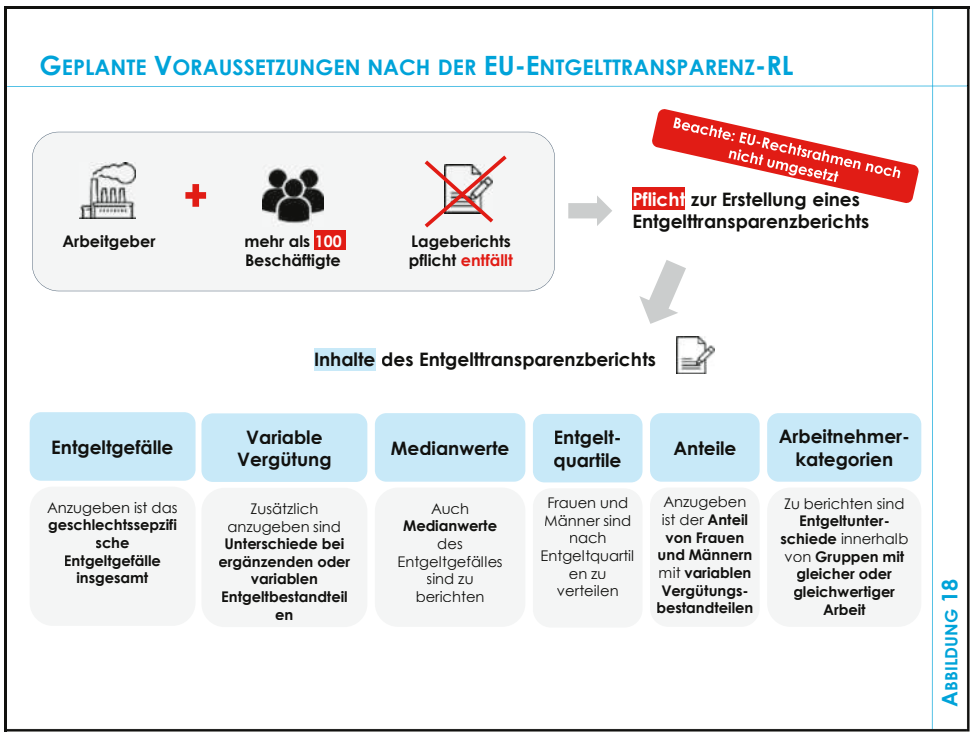


Abbildung 18: Geplante Voraussetzungen nach der EU-Entgelttransparenz-Richtlinie

- **Praxishilfe 2/2:**
  „Fiktiver Entgelttransparenzbericht nach EU-Regelungen für die Mazora GmbH: Vom Maßnahmenbericht zur Ursachenanalyse“

siehe Anlagenband
#PH0039

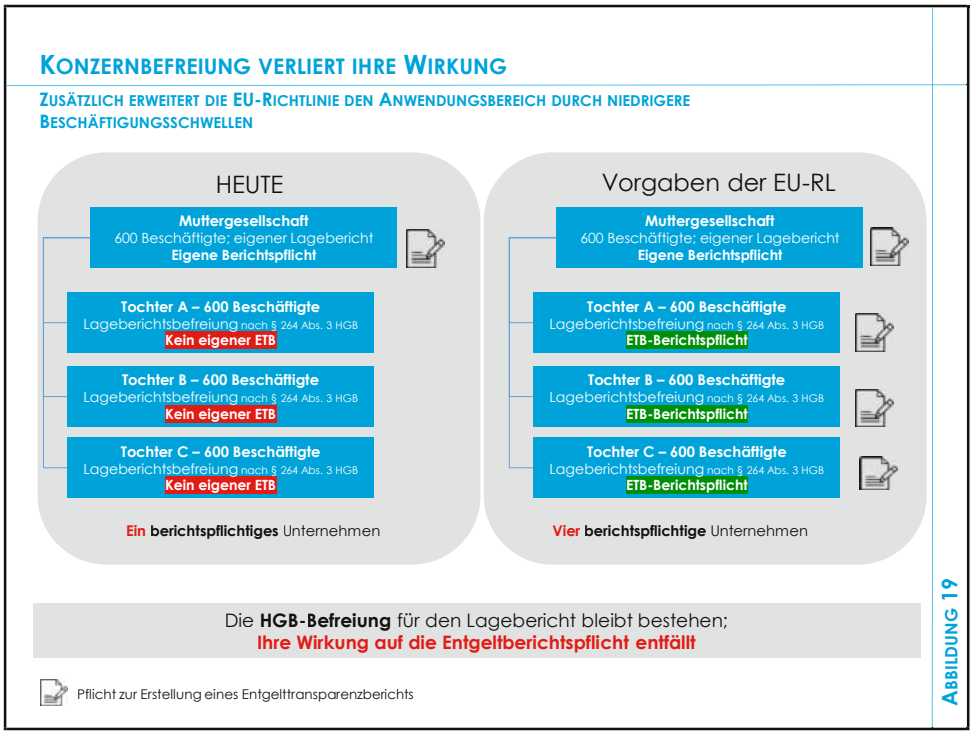


Abbildung 19: Konzernbefreiung verliert ihre Wirkung

2.4 Sanktionsmechanismus

2.4.1 Aktuelle nationale Regelungen

Nach dem geltenden Entgelttransparenzgesetz gibt es für die Nicht-Erstellung eines Entgelttransparenzberichts **keine ausdrückliche Bußgeld- oder Strafvorschrift.**

Praktisch bleiben vor allem **mittelbare Folgen:**

- Beanstandungen im Rahmen der Corporate-Governance-Beurteilung
- Reputationsrisiken
- Nachfragen von Aufsichtsorgangen, Arbeitnehmervertretern oder Öffentlichkeit

2.4.2 Vorgabe der EU zur Umsetzung in den Mitgliedsstaaten

Durch die EU-Richtlinie wird sich das voraussichtlich ändern.

Die Mitgliedsstaaten haben

- **geeignete,**
- **wirksame und**
- **abschreckende**

Sanktionen, z. B. Geldbußen, Schadensersatz, Ausschluss von öffentlichen Aufträgen, zu implementieren, um die Einhaltung des Gesetzes zu gewährleisten[33].

Hinweis:

Die – noch ausstehende - **konkrete deutsche Umsetzung** wird maßgeblich sein.

2.5 Der Wirtschaftsprüfer als Berater oder Prüfer

Stakeholder erwarten zunehmend eine kritische Auseinandersetzung mit dieser praxisrelevanten Berichtspflicht.

Wirtschaftsprüfer können die Qualität des Entgelttransparenzberichts sichern und Hinweise zur Verbesserung geben.

Auf diesem Gebiet sind auch freiwillige Prüfungen oder Assurance-Leistungen möglich.

[33] EU-Parlament; RICHTLINIE (EU) 2023/970 DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES vom 10. Mai 2023 zur Stärkung der Anwendung des Grundsatzes des gleichen Entgelts für Männer und Frauen bei gleicher oder gleichwertiger Arbeit durch Entgelttransparenz und Durchsetzungsmechanismen Artikel 23; https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32023L0970 (Abruf: 17.08.2025)

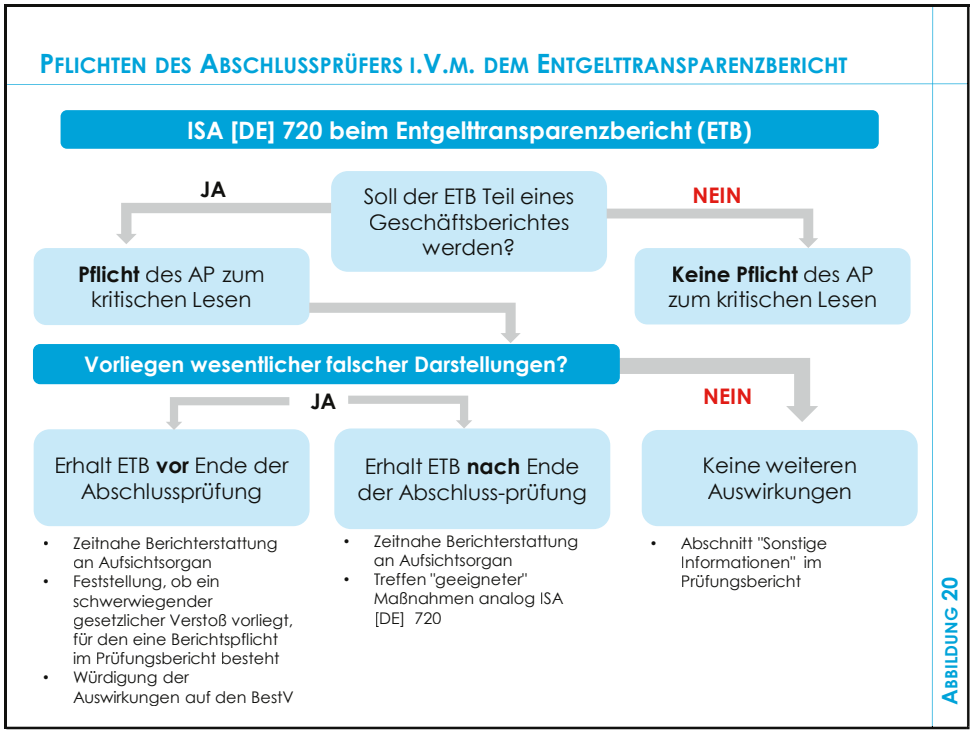


Abbildung 20: Pflichten des Abschlussprüfers i. V. m. dem Entgelttransparenzbericht

2.6 (Neues) Beratungsfeld für Wirtschaftsprüfer

2.6.1 Der Wirtschaftsprüfer als möglicher erster Ansprechpartner

Insbesondere Unternehmen, die erstmalig in den Anwendungsbereich fallen, sollten sich zeitnah mit den neuen weitreichenden Anforderungen inhaltlich genau auseinandersetzen.

Wirtschaftsprüfer können hier ein wichtiger Ansprechpartner sein, um gesetzliche Anforderungen rechtskonform und zugleich effizient zu erfüllen.

Beratungsmöglichkeiten des Wirtschaftsprüfers könnten beispielsweise umfassen:

1. **Vorbereitung** und **Unterstützung** bei der neuen **Berichtspflicht**:
   a. Unterstützung bei **Datenerhebung** und Informationsmanagement:

      Eine **umfassende** und aktuelle **Datengrundlage** zu geschlechtsspezifischen Entgelten ist essenziell.

AUDFIT AKADEMIE

HR-Systeme sind so auszugestalten, dass sie relevante Entgeltdaten nach

- Geschlecht,
- Tätigkeit und
- weiteren relevanten Merkmalen

auswerten können.

b. **Aufbau / Verbesserung Internes Kontrollsystem** (IKS):

Etablierung klarer **Prozesse- und Reportingstrukturen** sowie Schaffung von **Verantwortlichkeiten** für eine datenschutzkonforme Berichterstattung.

c. **Analyse und Beratung** bei bestehenden **Vergütungssystemen**:

Unternehmen müssen sicherstellen, dass ihre Entgeltsysteme auf **objektive** und **geschlechtsneutrale Kriterien** bestehen und falls nicht, diese anpassen.

Dazu gehört auch eine Definition klarer, nachvollziehbarer **Kriterien** für die **Entgeltfindung und -entwicklung**, um Diskriminierungen zu vermeiden.

d. **Dokumentation** und Bestimmung bei Abgrenzungsfragen:

- Beschäftigtendefinition,
- Konzernstrukturen,
- Tarifbindung

e. **Benchmarking**:

Vergleiche mit Branchenstandards oder internen Referenzgruppen.

f. Integration in die unternehmenseigene **Nachhaltigkeitsstrategie:**

- Verknüpfung mit CSRD-Berichterstattung.

2. Sicherstellung **Datenschutz** und rechtliche Vorgaben
3. **Einrichtung des Prozesses zur revolvierenden Erstellung** des Entgelttransparenzberichtes:

Unterstützung bei

- Struktur,
- Inhalt und
- Formulierung

2.7 Praxishilfen zu diesem Thema

siehe Anlagenband

- **Praxishilfe 2/1:**
  „Mr. Wash Autoservice AG Geschäftsbericht inkl. Bericht zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit (2023-2025)“

#PH0002

- **Praxishilfe 2/2:**
  „Fiktiver Entgelttransparenzbericht nach EU-Regelungen für die Mazora GmbH: Vom Maßnahmenbericht zur Ursachenanalyse“

#PH0039

2.8 Rechtsvorschriften zu diesem Thema

- **Rechtsvorschrift 2/1:**
  „Gesetz zur Förderung der Transparenz von Entgeltstrukturen“

#RV0071

- **Rechtsvorschrift 2/2:**
  „EU-Richtlinie zur Entgelttransparenz EU 2023/970 vom 10.05.2023“

#RV0079

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

THEMA 3:

Aktuelle Neuerungen zum Bestätigungsvermerk im Zusammenhang mit dem Ertragsteuerinformationsbericht (§ 317 Abs. 3b HGB)

AUDFIT® AKADEMIE
audfit.de
Praxisrelevantes Wirtschaftswissen, Handelsrecht und Reporting

3. Aktuelle Neuerungen zum Bestätigungsvermerk im Zusammenhang mit dem Ertragsteuer-informationsbericht (§ 317 Abs. 3b HGB)

		Seite
3.1	Vom Kampf gegen Gewinnverlagerung zur nachhaltigen Steuertransparenz	#HB0051
3.1.1	Ausgangsproblem: Gewinnverlagerung von Großkonzernen	#HB0051
3.1.2	Erste Antwort: Country-by-Country-Reporting für die Finanzverwaltung	#HB0052
3.1.3	Der nächste Schritt: Vom behördlichen zum öffentlichen Reporting	#HB0052
3.1.4	Warum öffentliche Transparenz?	#HB0052
3.2	Von der Transparenzpflicht zur Aufgabe des Abschlussprüfers	#HB0053
3.2.1	Das Risiko: Ein Unternehmen wendet die EIB-Regeln nicht erst an	#HB0053
3.2.2	Der Abschlussprüfer „beurteilt“ die „Tür zur Transparenz“	#HB0054
3.2.3	Die Kontrollfunktion des Abschlussprüfers wird im Bestätigungsvermerk sichtbar	#HB0054
3.2.4	Auch ohne EIB: Der Bestätigungsvermerk muss verbal angepasst werden	#HB0054
3.2.5	Der EIB führt auch zu Anpassungen im Prüfungsbericht	#HB0055
3.3	Ab sofort zu beachten: Zeitliche Anwendung der EIB-Regelungen	#HB0055
3.3.1	Erstellung des Ertragsteuerinformationsberichts	#HB0056
3.3.2	Prüfung und Berichterstattung durch den Abschlussprüfer	#HB0056
3.4	Welche Unternehmen sind verpflichtet, einen EIB zu veröffentlichen?	#HB0058
3.4.1	Fallgruppe 1: Großes unverbundenes Unternehmen	#HB0059
3.4.2	Fallgruppe 2: Großes inländisches Mutterunternehmen	#HB0059
3.4.3	Fallgruppe 3: Drittstaatenkonstellationen	#HB0060

		Seite
3.5	Der Inhalt des Ertragsteuerinformationsbericht	#HB0063
3.5.1	Die vier allgemeinen Angabepflichten	#HB0063
3.5.2	Die sieben weiteren, länderbezogenen Angabepflichten	#HB0063
3.5.3	Ermittlung der Angaben wahlweise nach unterschiedlichen Vorschriften	#HB0064
3.5.4	Erleichterungen für Unternehmen (Umfang und Zeitpunkt der Offenlegung)	#HB0064
3.5.5	Form des EIB	#HB0065
3.6	Die neuen Pflichten des Abschlussprüfers in Zusammenhang mit dem Ertragsteuerinformationsbericht	#HB0066
3.6.1	Auftragsannahme	#HB0066
3.6.2	Prüfungsplanung	#HB0066
3.6.3	Zusätzliche Prüfungshandlungen	#HB0067
3.6.4	Schriftliche Erklärungen	#HB0068
3.6.5	Dokumentation	#HB0068
3.7	Berichterstattung im Bestätigungsvermerk	#HB0069
3.7.1	Obligatorische Berichtspflicht im Bestätigungsvermerk	#HB0069
3.7.2	Eine EIB-Pflicht besteht nicht (Auftragsgruppe 1)	#HB0069
3.7.3	Das Unternehmen ist verpflichtet, einen EIB aufzustellen (Auftragsgruppe 2)	#HB0070
3.7.4	Sonstiges	#HB0071
3.8	Berichterstattung im Prüfungsbericht	#HB0071
3.8.1	Allgemeine Berichtspflicht	#HB0071
3.8.2	Berichtspflicht beim Vorliegen von Verstößen	#HB0071
3.9	Praxishilfen zu diesem Thema	#HB0072
3.10	Rechtsvorschriften zu diesem Thema	#HB0072

3.1 Vom Kampf gegen Gewinnverlagerung zur nachhaltigen Steuertransparenz

3.1.1 Ausgangsproblem: Gewinnverlagerung von Großkonzernen

Den sachlichen Ausgangspunkt bildet das **OECD/G20-BEPS**[34]-**Projekt**.

Das Projekt zielt u. a. darauf ab,

- die **Steuerbasis zu schützen** und
- **Gewinne stärker dort** zu besteuern,
- **wo wirtschaftliche Tätigkeit** und **Wertschöpfung** stattfinden.

Hintergrund war die Erkenntnis, dass

- **Unterschiede** und **mangelnde Abstimmung**
- zwischen **nationalen Steuersystemen**
- bei multinationalen Unternehmen
- **Gestaltungsmöglichkeiten eröffnen** können.

Gewinne können bewusst in Staaten

- mit **niedriger oder keiner Besteuerung verlagert** werden,
- **obwohl** dort tatsächlich **nur geringe wirtschaftliche Aktivitäten** stattfinden.

Gleichzeitig können

- **Zins-,**
- **Lizenz- oder**
- **vergleichbare Zahlungen**

die **steuerliche Bemessungsgrundlage** in Hochsteuerstaaten mindern.

Damit sind u. a. zwei Probleme verbunden:

- Staaten **verlieren Steuereinnahmen**.
- **Es entsteht ein Wettbewerbsgefälle** bei nationalen Unternehmen

Die OECD bezeichnet **mehr Steuertransparenz** ausdrücklich als einen wesentlichen Baustein zur Bekämpfung von Gewinnverlagerungen.[35]

---

[34] OECD- und G20-Staaten arbeiten zusammen und haben einen 15-Punkte „Actions Plan on **B**ase **E**rosion and **P**rofit **S**hifting (**BEPS**) vom 19.07.2013 verabschiedet.

[35] Vgl. ECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project; Action 13: Country-by-Country Reporting Implementation Package; https://www.mra.mu/download/bepsAction13.pdf (Abrf:22.09.2026)

3.1.2 Erste Antwort: Country-by-Country-Reporting für die Finanzverwaltung

Große multinationale Unternehmensgruppen müssen **den Steuerverwaltungen fortlaufend und wiederkehrend** Angaben übermitteln.[36] Dazu zählen insbesondere **länderbezogene Angaben** über

- Umsätze,
- Gewinne,
- gezahlte und entstandene Ertragsteuern sowie
- wirtschaftliche Aktivitätsindikatoren.

Hinweis:

Das steuerliche Country-by-Country-Reporting schafft **Transparenz gegenüber den Finanzverwaltungen**, **nicht gegenüber der Öffentlichkeit**.

3.1.3 Der nächste Schritt: Vom behördlichen zum öffentlichen Reporting

Genau an dieser Stelle setzt die **EU-Richtlinie**[37] und spricht von einem „**public** country-by-country reporting".

Die Berichterstattung soll die

- **Transparenz** über die Aktivitäten multinationaler Unternehmen erhöhen und
- jedermann eine **öffentliche Kontrolle** ihrer Ertragssteuerbelastung ermöglichen.

Ziel dabei ist ausdrücklich, eine **bessere öffentliche Diskussion über das Niveau der Steuerehrlichkeit** multinationaler Unternehmen zu erreichen.

3.1.4 Warum öffentliche Transparenz?

Der Ertragsteuerinformationsbericht hat **nicht** zum Ziel

- **Steuervermeidung festzustellen** oder
- **Steuergestaltungen zu verbieten**.

[36] Vgl. § 138a AO

[37] Richtlinie (EU) 2021/2101 vom 24.11.2021 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32021L2101 (Abruf: 22.09.2026)

Der Bericht soll vielmehr **öffentlich sichtbar machen**,

- wie sich wirtschaftliche Tätigkeit (Umsätze),
- Gewinne und
- Ertragsteuern

eines multinationalen Unternehmens oder Konzerns **geografisch verteilen**.

Hinweis:

Der EIB soll **keine neue materielle Steuerpflicht** schaffen und auch **keine Angemessenheitsprüfung der Steuerquoten**.

Sein **Kern** ist die **öffentliche Transparenz** über bestimmte **steuerbezogene Unternehmensinformationen**.

3.2 Von der Transparenzpflicht zur Aufgabe des Abschlussprüfers

3.2.1 Das Risiko: Ein Unternehmen wendet die EIB-Regeln nicht an

Die mit dem Ertragsteuerinformationsbericht (EIB) angestrebte **öffentliche Transparenz** setzt voraus, dass

- die **gesetzlichen Offenlegungspflichten**
- tatsächlich von der Unternehmensleitung **erkannt** und
- **erfüllt** werden.

Genau diese Fragestellung wird zur Pflichtaufgabe des Abschlussprüfers.

Beispiel:

Ein Unternehmen könnte beispielsweise zu dem Ergebnis kommen:

„Wir sind nicht EIB-pflichtig."

Ohne eine unabhängige Kontrolle bliebe diese Einschätzung **für die Öffentlichkeit praktisch ungeprüft**. Die Veröffentlichung eines EIBs würde dauerhaft unterbleiben.

Zwischenergebnis:

Es gäbe somit möglicherweise

- **weder einen Ertragsteuerinformationsbericht**
- noch einen sichtbaren **Hinweis** darauf,
- dass **eigentlich eine Offenlegungspflicht bestanden hätte**.

3.2.2 Der Abschlussprüfer prüft im Kern zwei Fragestellungen:[38]

1. **Fällt** das **Unternehmen unter die gesetzliche Offenlegungspflicht** für einen Ertragsteuerinformationsbericht (EIB)?
2. **Wenn ja**, hat das Unternehmen den EIB **tatsächlich offengelegt**?

Der Abschlussprüfer hat hier eine **andere Funktion** als bei Prüfung von Jahresabschluss und Lagebericht.

Der Prüfer soll **nicht bestätigen,** dass die im EIB ausgewiesenen **Steuerdaten richtig** sind (**keine inhaltliche Prüfungspflicht**).

3.2.3 Die Kontrollfunktion des Abschlussprüfers wird im Bestätigungsvermerk sichtbar

Die Bedeutung der neuen Aufgabe des Abschlussprüfers zeigt sich vor allem daran, dass das Ergebnis **nicht lediglich intern zu dokumentieren** ist (Arbeitspapiere).

Nein, der Abschlussprüfer hat

- **über das Ergebnis seiner Beurteilung**
- in einem **besonderen Abschnitt des Bestätigungsvermerks**

zu berichten.[39]

Damit wird die EIB-Thematik Bestandteil der **externen Prüfungsberichterstattung.**

3.2.4 Auch ohne EIB: Der Bestätigungsvermerk muss verbal angepasst werden

Der Abschlussprüfer muss

- **auch in diesem Fall eine Aussage** in den BSV aufnehmen,
- wenn das **Unternehmen selbst**
- **keinen eigenen Ertragsteuerinformationsbericht erstellen musste**.

Denn Gegenstand seiner Prüfung ist zunächst die **vorgelagerte entscheidende Frage**, **ob** überhaupt eine **Offenlegungspflicht** bestand.

[38] Vgl. § 317 Abs. 3b HGB

[39] Vgl. § 322 Abs. 1 Satz 4 HGB

Hinweis:

Gerade in dieser Schlüsselfrage liegt die **praktische Relevanz für alle künftigen gesetzlichen Abschlussprüfungen.**

Der Abschlussprüfer muss

- den **Anwendungsbereich der §§ 342 ff. HGB beurteilen** und
- **das Ergebnis im Bestätigungsvermerk abbilden.**

Die Anpassung des Bestätigungsvermerks ist daher nicht nur bei tatsächlich EIB-pflichtigen Unternehmen erforderlich, sondern bei allen Unternehmen, die der gesetzlichen Abschlussprüfungspflicht unterliegen.

3.2.5 Der EIB führt auch zu Anpassungen im Prüfungsbericht

Der Abschlussprüfer soll

- in einem **gesonderten Abschnitt des Prüfungsberichts**
- **über das Ergebnis seiner Beurteilung** zum Ertragsteuerinformationsbericht (EIB)

berichten.[40]

Dabei ist zumindest ein **Verweis auf den entsprechenden EIB-Vermerk im BSV** aufzunehmen.

Wird ein **Verstoß gegen die gesetzlichen EIB-Vorschriften** festgestellt, ist darüber zusätzlich in der Vorwegberichterstattung als „**sonstiger Verstoß**“[41] zu berichten.

3.3 Ab sofort zu beachten: Zeitliche Anwendung der EIB-Regelungen

Für die zeitliche Anwendung ist zwischen der

- Pflicht zur **Erstellung** des EIB und der
- daran anknüpfenden **Beurteilung durch den Abschlussprüfer**

zu unterscheiden.

Beide gesetzliche Regelungen greifen **bewusst zeitversetzt und sind somit zeitlich aufeinander abgestimmt**.

[40] Vgl. IDW EPS 440 (06.2026) Tz. 51; § 321 HGB; § 317Abs. 3b HGB

[41] Vgl. § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB

3.3.1 Erstellung des Ertragsteuerinformationsberichts

Die Vorschriften für den EIB sind erstmals auf Berichte für **Geschäftsjahre** anzuwenden, die **nach dem 21.06.2024 beginnen**.[42]

Bei einem **kalendergleichen Geschäftsjahr** wird daher das Geschäftsjahr vom **01.01. bis 31.12.2025** (Erstberichterstattung EIB) **erstmals erfasst**.

Bei einem **abweichenden Geschäftsjahr** kann die Anwendung bereits **früher** einsetzen.

> **Beispiel:**
>
> Beginnt das Geschäftsjahr beispielsweise am **01.07.2024** oder am **01.10.2024**, ist bereits dieses Geschäftsjahr der **erste mögliche Berichtszeitraum.**

Ob **tatsächlich** ein EIB zu erstellen ist, hängt **zusätzlich** davon ab, ob die

- **persönlichen** und
- **größenbezogenen**

Voraussetzungen erfüllt sind.[43]

3.3.2 Prüfung und Berichterstattung durch den Abschlussprüfer

Die Prüfungsvorschriften setzen zeitversetzt **ein Geschäftsjahr später** ein und sind **erstmals**

- auf die gesetzliche **Abschlussprüfung des Geschäftsjahres** anzuwenden,
- das **auf das** erstmals von der **EIB-Regelung erfasste Geschäftsjahr folgt**.[44]

[42] Vgl. Art. 90 Abs. 1 Satz 2 EGHGB

[43] Vgl. §§ 342 bis 342f HGB

[44] Vgl. Art. 90 Abs. 1 Satz 3 EGHGB, § 317 Abs. 3b HGB, § 322 Abs. 1 HGB

Beispiel für den Regelfall: Anpassung BSV in der Regel in 2027 für Abschlussprüfung 2026

Für ein **kalendergleiches Geschäftsjahr** ergibt sich somit folgende zeitliche Abfolge:

2025 ist der **erste mögliche EIB-Berichtszeitraum**.

Der EIB für 2025 ist grundsätzlich innerhalb eines Jahres nach Ende des Berichtszeitraums offenzulegen, also bis zum 31.12.2026.

Im Rahmen der gesetzlichen Abschlussprüfung für 2026, die der Abschlussprüfer in 2027 vornimmt, **beurteilt** der Abschlussprüfer dann **erstmals**, **ob für 2025**

- eine Offenlegungspflicht bestand und
- ob diese erfüllt wurde.

Beispiel für den Ausnahmefall: Anpassung BSV kann bereits im 2. Hj 2026 notwendig sein

Für ein **abweichendes Geschäftsjahr 01.07.2024 bis 30.06.2025** ergibt sich somit folgende zeitliche Abfolge:

2024/2025 ist der **erste mögliche EIB-Berichtszeitraum**.

Der EIB für 2024/2025 ist grundsätzlich innerhalb eines Jahres nach Ende des Berichtszeitraums offenzulegen, also bis zum 30.06.2026.

Die **Beurteilung durch den Abschlussprüfer** greift erstmals im Rahmen der gesetzlichen Abschlussprüfung **für das unmittelbar folgende Geschäftsjahr 01.07.2025 bis 30.06.2026** (Fall: abweichendes Geschäftsjahr).

Derartige **Abschlussprüfungen, die frühestens ab 01.07.2026 beginnen können, benötigen erstmals den neuen EIB-Abschnitt im Bestätigungsvermerk.**

Hinweis:

Nach Mitteilung des IDW vom 30.09.2026[45] wurden die **Muster der Vollständigkeitserklärungen** um Erklärungen zum Ertragsteuerinformationsbericht **ergänzt**.

Die aktualisierten Muster sind **mit sofortiger Wirkung anwendbar**.

Werden weiterhin **ältere Formulare verwendet**, sind die erforderlichen Erklärungen **im Einzelfall zu ergänzen oder gesondert einzuholen.**

Nutzen Sie hierfür den Bestellservice der IDW Verlag GmbH.

[45] Vgl. IDW „Vollständigkeitserklärungen: Aktualisierte Verlagsmuster M1 und M1a veröffentlicht“ vom 30.09.2026; https://www.idw.de/news/vollstaendigkeitserklaerungen-aktualisierte-verlagsmuster-m1-und-m1a-veroeffentlicht.html (Abruf: 09.10.2026)

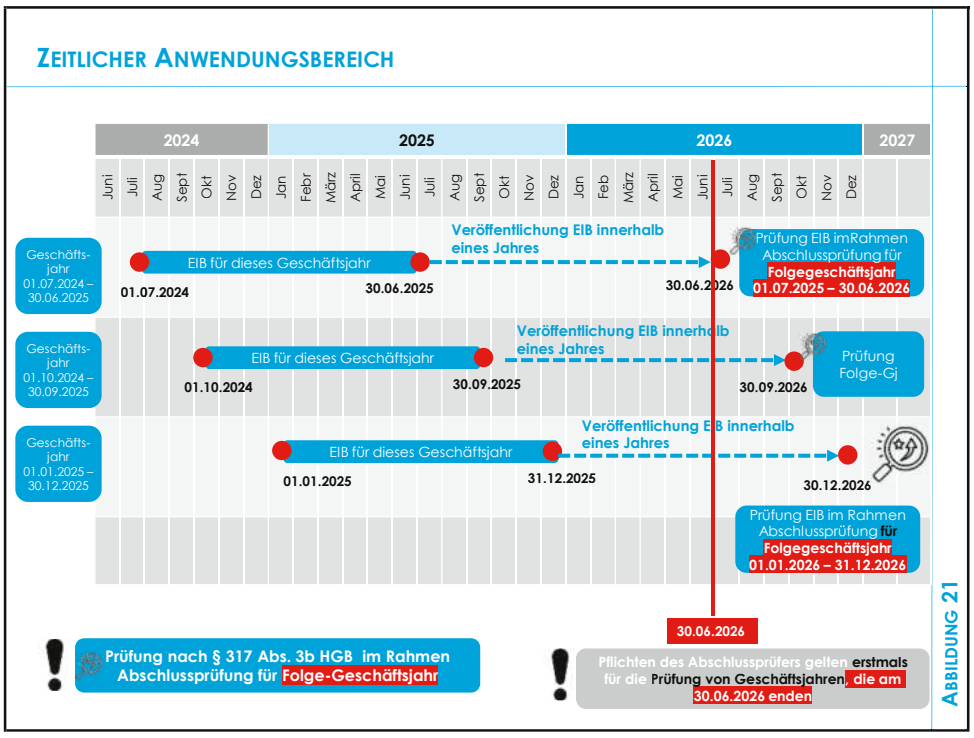


Abbildung 21: Zeitlicher Anwendungsbereich

3.4 Welche Unternehmen sind verpflichtet, einen EIB zu veröffentlichen?

Von der Pflicht zur Aufstellung eines EIB's sind nur bestimmte

- **umsatzstarke,**
- **grenzüberschreitend tätige Unternehmen und Konzerne** betroffen.[46]

Die persönliche Eingangsregelung[47] umfasst

- **inländische Kapitalgesellschaften** und
- inländische **haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften**[48] sowie
- **über inländische Zweigniederlassungen** bestimmte **Kapitalgesellschaften mit Sitz in einem Drittstaat**.

[46] Vgl. §§ 342ff. HGB
[47] Vgl. § 342 HGB
[48] Vgl. § 264a HGB

Wir unterscheiden **zwischen drei Fallgruppen:**

- Fallgruppe **1: Großes unverbundenes Unternehmen**
- Fallgruppe **2: Großes inländisches Mutterunternehmen**
- Fallgruppe **3: Drittstaatenkonstellationen**

3.4.1 Fallgruppe 1: Großes unverbundenes Unternehmen

3.4.1.1 Eigenständiger Auslandsbezug

Jedes inländische deutsche Unternehmen **ohne Konzernzugehörigkeit** ist betroffen, wenn es eigenständig **einen relevanten Auslandsbezug** hat, etwa durch

- eine ausländische **Betriebsstätte**,
- ausländische **Niederlassung** oder
- eine **dauerhafte Geschäftstätigkeit im Ausland**.

3.4.1.2 Umsatzerlöse von mehr als 750 Mio. EUR

Zusätzlich müssen die im Jahresabschluss ausgewiesenen

- **Umsatzerlöse**
- **in zwei aufeinanderfolgenden** Geschäftsjahren
- jeweils **mehr als 750 Mio. EUR** betragen. [49]

> **Beispiel:**
>
> Eine deutsche, nicht konzernzugehörige **Autohaus AG** betreibt **dauerhaft eine Vertriebsniederlassung in Frankreich**.
>
> Erzielt sie in **2025 und 2026** jeweils **800 Mio. EUR** Umsatzerlöse, ist sie **für 2026 grundsätzlich berichtspflichtig**.

3.4.2 Fallgruppe 2: Großes inländisches Mutterunternehmen

3.4.2.1 Auslandsbezug des Mutter- oder eines Tochterunternehmens

Berichtspflichtig sind außerdem inländische oberste Mutterunternehmen, sofern

- das **Mutterunternehmen** selbst **oder**
- wenigstens ein **konsolidiertes Unternehmen**
  - eine Niederlassung,
  - feste Geschäftseinrichtung oder
  - dauerhafte Tätigkeit

in einem anderen Staat unterhält.

[49] Vgl. § 342b HGB

3.4.2.2 Konzernumsatz von mehr als 750 Mio. EUR

Entscheidend ist hier nicht der Einzelumsatz des Mutterunternehmens, sondern der im Konzernabschluss ausgewiesene

- **Konzernumsatz**
- von jeweils mehr als 750 Mio. EUR
- in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren.[50]

> **Beispiel:**
>
> Eine deutsche **Holding-GmbH** ist oberstes **Mutterunternehmen**. Eine **operative Tochtergesellschaft** arbeitet in **Polen**.
>
> Liegt der **Konzernumsatz 2025 und 2026** jeweils oberhalb von 750 Mio. EUR, muss die Holding für das Geschäftsjahr **2026 einen EIB** erstellen.

3.4.3 Fallgruppe 3: Drittstaatenkonstellationen

3.4.3.1 Fall 3a: Inländische Tochter eines Drittstaatenkonzerns

Eine

- **mittelgroße oder große deutsche Tochtergesellschaft**
- eines obersten **Mutterunternehmens**
- mit **Sitz in einem Drittstaat**

ist Anknüpfungspunkt für die Berichtspflicht.

Die Tochtergesellschaft muss **den Bericht bei der Konzernspitze anfordern**.

Liefert die Konzernspitze **keinen gesetzeskonformen Bericht**,

- **muss die Tochtergesellschaft**
- eine **Erklärung** hierüber und
- einen eigenen **EIB mit allen Informationen erstellen**,
  - über die sie verfügt oder
  - die sie eigenständig beschaffen kann.[51]

[50] Vgl. § 342c HGB
[51] Vgl. § 342d HGB

AUDFIT AKADEMIE

3.4.3.2 Fall 3b: Deutsche Zweigniederlassung eines unverbundenen Drittstaatenunternehmens

Eine **deutsche Zweigniederlassung** eines **Drittstaatenunternehmens** wird von den Regelungen zur Erstellung eines EIB's erfasst, wenn

- das Drittstaatsunternehmen insgesamt **die 750 Mio. EUR-Grenze überschreitet und**
- die **eigenen Umsatzerlöse der Zweigniederlassung** grundsätzlich
  - in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren
  - jeweils **mehr als 12 Mio. EUR** betragen.

Die Zweigniederlassung muss **den Bericht bei der Hauptniederlassung anfordern**.

Liefert die Hauptniederlassung **keinen gesetzeskonformen Bericht**,

- **muss die Zweigniederlassung**
- eine **Erklärung** hierüber und
- einen **EIB mit den Informationen erstellen**,
  - über die sie verfügt oder
  - die sie beschaffen kann.[52]

3.4.3.3 Fall 3c: Deutsche Zweigniederlassung eines verbundenen Drittstaatsunternehmens

Bei einer Zweigniederlassung eines **verbundenen** Drittstaatsunternehmens greift die **deutsche Pflicht subsidiär**:

Sie **setzt zudem voraus**, dass

- **keine Tochtergesellschaft**
- innerhalb der EU/des EWR
- **bereits nach § 342d HGB oder**
- einer **vergleichbaren nationalen Vorschrift**

bereits zur Berichterstattung verpflichtet ist.[53]

[52] Vgl. § 342e HGB

[53] Vgl. § 342f HGB

Beispiel:

Die **US-GlobalTech Inc.** Ist oberstes Mutterunternehmen eines Konzerns mit weltweiten Umsatzerlösen von jeweils über 750 Mio. EUR in den Geschäftsjahren 2025 und 2026.

Zum Konzern gehören:

- die **GlobalTech Deutschland GmbH** als mittelgroße Tochtergesellschaft in Deutschland und
- eine **deutsche Zweigniederlassung** der US-amerikanischen GlobalTech Sales Inc.

Die **GlobalTech Deutschland GmbH** erstellt als EU-Tochterunternehmen den **Ertragsteuerinformationsbericht** nach § 342d HGB und sorgt für dessen Offenlegung und Veröffentlichung.

Die **deutsche Zweigniederlassung** muss daher **keinen eigenen Bericht** nach § 342f HGB erstellen. **Ihre Berichtspflicht ist nachrangig**, weil bereits eine geeignete Tochtergesellschaft des Konzerns in der EU berichtspflichtig ist.

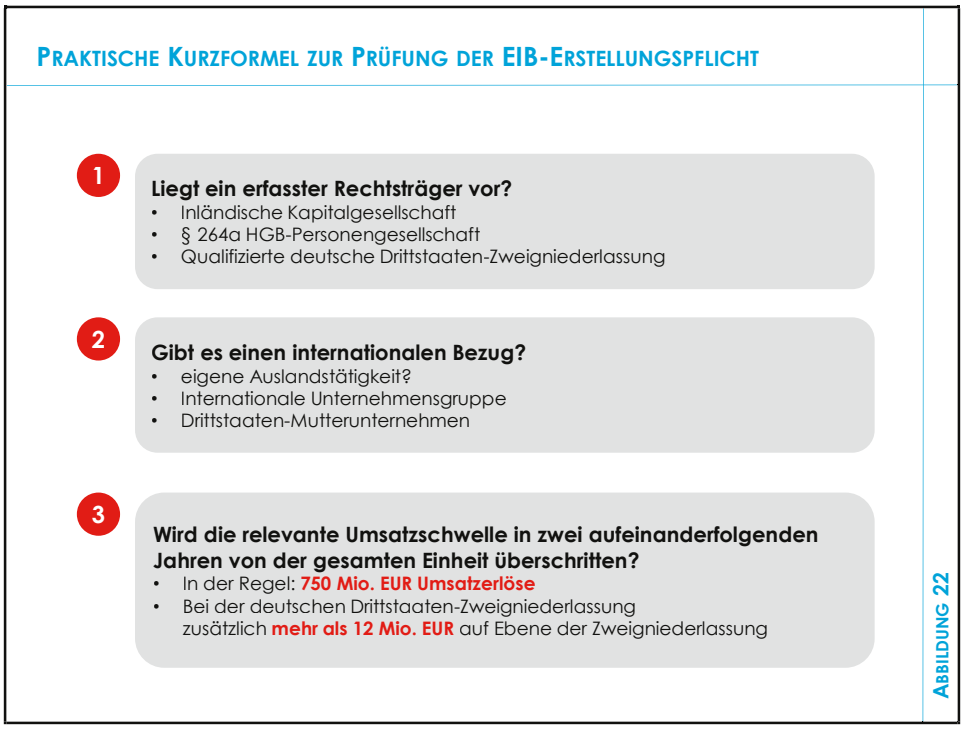


Abbildung 22: Praktische Kurzformel zur Prüfung der EIB-Erstellungspflicht

- **Praxishilfe 3/1:**
  „Der neue Ertragsteuerinformationsbericht multinationaler umsatzstarker Unternehmen nach §§ 342 ff HGB“

siehe Anlagenband
#PH0040

3.5 Der Inhalt des Ertragsteuerinformationsbericht

3.5.1 Die vier allgemeinen Angabepflichten

Der Ertragsteuerinformationsbericht muss folgende **allgemeine Angaben**[54] enthalten:

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

3.5.2 Die sieben weiteren, länderbezogenen Angabepflichten

Nach § 342 h Abs. 2 HGB gibt es weitere Angabepflichten, die nach § 342 i Abs. 1 HGB **bezogen auf die einzelnen betroffenen Länder** vorzunehmen sind:[55]

1. Beschreibung der **Art der Geschäftstätigkeit** der einbezogenen Unternehmen
2. **Zahl der Arbeitnehmer** im Berichtszeitraum
3. **Erträge** im Berichtszeitraum, **einschließlich** der Erträge aus Geschäften mit **nahestehenden Unternehmen und Personen**
4. **Gewinn oder Verlust vor Ertragsteuern** im Berichtszeitraum
5. für den Berichtszeitraum **zu zahlende Ertragsteuer**
6. im Berichtszeitraum **gezahlte Ertragsteuer** auf Kassenbasis
7. **einbehaltene Gewinne** am Ende des Berichtszeitraums.

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

[54] Vgl. § 342h Abs. 1 HGB

[55] Vgl. § 342h Abs. 2 und § 342i Abs. 1 HGB

Hinweis:

Sollten in einem Konzernverbund mehrere Tochterunternehmen **innerhalb eines Landes existieren,** so werden

- jeweils sämtliche Werte, somit z. B. Umsätze, Arbeitnehmer der einzelnen **Länder aggregiert** und
- **als Summe aufgeführt**.

Dadurch sind die **Werte** für die **einzelnen Tochterunternehmen nicht erkennbar**.

3.5.3 Ermittlung der Angaben wahlweise nach unterschiedlichen Vorschriften

3.5.3.1 Maßgabe bilanzrechtlicher Vorgaben

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

Die Angaben im Ertragsinformationsbericht sollen möglichst mit den **Angaben der Jahresabschlüsse** der einbezogenen Unternehmen übereinstimmen.

3.5.3.2 Maßgabe nach § 138a AO (länderbezogener Bericht)

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

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

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

3.5.4 Erleichterungen für Unternehmen (Umfang und Zeitpunkt der Offenlegung)

Der Ertragsteuerinformationsbericht ist in maschinenlesbarer **elektronischer Form** unter Verwendung eines **Musterformblatts** im Unternehmensregister **offenzulegen**.[56]

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

Sollte die Offenlegung einzelner Informationen für das Unternehmen von **erheblicher nachteiliger** Bedeutung sein, so dürfen einzelne Angaben **weggelassen** werden.

Diese Angaben müssen jedoch **innerhalb von vier Jahren nachgeholt** werden.

Angaben zu den **Steuerhoheitsgebieten** (Black- und Grey-List) **müssen stets** gemacht werden.[57]

3.5.5 Form des EIB

Die Angaben sind

- in **deutscher Sprache**
- in **Euro** und
- in ein **offizielles Formular** anzugeben.

Das Formular ist **online**[58] abrufbar ist und sieht bezogen auf die Angabepflichten wie folgt aus:

- **Rechtsvorschrift 3:**
  „Durchführungsverordnung zum EIB 2024/2952“

siehe Anlagenband

#RV0104

[57] „Schwarze Liste“: nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke; „Graue Liste“: Länder und Gebiete, die noch nicht alle internationalen Steuerstandards erfüllen, aber sich zur Kooperation verpflichtet haben. Die Listen werden im EU-Amtsblatt veröffentlicht; https://www.consilium.europa.eu/de/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/

[58] Vgl. Durchführungsverordnung (EU) 2024/2952 vom 29.11.2024 zur Festlegung eines gemeinsamen Musters und elektronischer Berichtsformate für die Anwendung der Richtlinie 2013/34/EU.. im Zusammenhang mit den Angaben in Ertragsteuerinformationsberichten, veröffentlicht am 02.12.2024; https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=OJ:L_202402952 (Abruf am 22.09.2026)

ÜBERBLICK ÜBER INFORMATIONEN NACH LAND

Steuer-hoheitsgebiet	Länder-code	Erträge	Gewinn Verlust vor Ertragsteuer	Gezahlte Ertragsteuer auf Kassenbasis	Noch zu zahlende Ertragsteuer	Einbehal-tener Gewinn	Zahl der Beschäf-tigten
Vollständiger Name des Mitgliedstaats oder Steuer-hoheitsgebiet							
Vollständiger Name des Mitgliedstaats oder Steuer-hoheitsgebiet							
Vollständiger Name des Mitgliedstaats oder Steuer-hoheitsgebiet							

ABBILDUNG 23

Abbildung 23: Überblick über Informationen nach Land

- **Praxishilfe 3/5:**
  „Ertragsteuerinformationsbericht der thyssenkrupp AG 2024/25“

siehe Anlagen-band

#PH0055

3.6 Die neuen Pflichten des Abschlussprüfers in Zusammenhang mit dem Ertragsteuerinformationsbericht

3.6.1 Auftragsannahme

Im Rahmen der Auftragsannahme ist

- **keine besondere Beauftragung** erforderlich,
- es ist vielmehr eine **gesetzliche Erweiterung** der Abschlussprüfung.

Es kann aber **sinnvoll** sein, die Beurteilung des EIB im **Auftragsbestätigungsschreiben** ausdrücklich zu erwähnen.[59]

3.6.2 Prüfungsplanung

Die Beurteilung des EIB ist in die **reguläre Prüfungsplanung** zu **integrieren**.

[59] Vgl. IDW EPS 440 (06.2026) Tz. 15 und A15

Hinweis:

Es betrifft die **Beurteilung** des jeweiligen **vorausgegangenen Geschäftsjahres**.[60]

3.6.3 Zusätzliche Prüfungshandlungen

3.6.3.1 1. Schritt: Prüfung der Erstellungspflicht

Es ist zu prüfen,

- ob die **Tatbestandsvoraussetzungen** zur Erstellung eines EIB **erfüllt** sind und – wenn ja -
- **ob** ein EIB **erstellt** wurde.

Hinweis:

Es handelt sich **ausdrücklich nicht** um eine **inhaltliche Prüfung** des EIB.

3.6.3.2 2. Schritt: Prüfung der ordnungsgemäßen Offenlegung

Danach ist zu prüfen,

- **ob**,
- **wann** und
- **wie**

der EIB **offengelegt** bzw. übermittelt worden ist.

Bei der Frage nach dem **„ob" und „wann"** erfolgt die Prüfung mittels

- des **offengelegten EIB's** und
- ggf. dem **Übermittlungsprotokoll**, sofern die tatsächliche Offenlegung erst nach dem 31.12. eines Jahres erfolgt.

Hinweis:

Hinsichtlich der **Einhaltung der Frist** ist

- die **fristgerechte Übermittlung der Daten** und
- **nicht die tatsächliche Veröffentlichung** im Unternehmensregister

maßgeblich.

[60] Vgl. IDW EPS 440 (06.2026) Tz. 16 und A16

Bei der Frage, „**wie**“ offengelegt wurde, geht es um die Fragen,

- ob ein Bezug zum **richtigen Berichtszeitraum** vorliegt,
- die richtige Gesellschaft offengelegt hat
- in der **richtigen Sprache** und
- unter Verwendung des **Formblatts**.

3.6.4 Schriftliche Erklärungen

3.6.4.1 Grundsatz: Abgabe der Erklärung

Die gesetzlichen Vertreter müssen **schriftlich bestätigen**, dass sie

- **Verantwortung** für die Feststellung der Offenlegungspflicht tragen,
- die **Pflichten vollumfänglich erfüllt** haben und
- die **Übermittlung** aller Informationen **vorgenommen** haben.

3.6.4.2 Keine oder unvollständige Erklärung

1. Folge: Wird die **Erklärung nicht bzw. unvollständig** abgegeben, ist dieser Sachverhalt
   - mit den gesetzlichen Vertretern und
   - mit den für die Überwachung Verantwortlichen

   zu besprechen.
2. Folge: Das Verhalten kann
   - **Zweifel** an der **Integrität** der gesetzlichen Vertreter nach sich ziehen und
   - auch die Verlässlichkeit der übrigen Angaben im Allgemeinen in Frage stellen.
3. Folge: Das kann Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk haben.[61]

3.6.5 Dokumentation

Die **Prüfungshandlungen** und die **Ergebnisse** sind so zu **dokumentieren**, dass ein erfahrener Prüfer, der nicht an der Prüfung beteiligt war, die Vorgehensweise und die Ergebnisse in angemessener Zeit nachvollziehen kann.[62]

---

[61] Vgl. IDW EPS 440 (06.2026) Tz. 32 f., Tz. 49

[62] Vgl. IDW EPS 440 (06.2026). Tz. 38 f.

3.7 Berichterstattung im Bestätigungsvermerk

3.7.1 Obligatorische Berichtspflicht im Bestätigungsvermerk

Es ist ein eigenständiger **Punkt** innerhalb des Abschnitts **„Sonstige gesetzliche und andere rechtliche Anforderungen“** in das Prüfungsurteil aufzunehmen.



Abbildung 24: Eigenständiger Abschnitt im Bestätigungsvermerk

Wegen Einzelheiten wird auf die Musterformulierungen des Berufsstands verwiesen.[63]

3.7.2 Eine EIB-Pflicht besteht nicht (Auftragsgruppe 1)

Wichtig ist, dass der Zusatz im Bestätigungsvermerk **auch** benötigt wird, wenn der **Abschlussprüfer zu dem Ergebnis** kommt, dass eine **Offenlegung** durch den Mandanten **nicht notwendig** ist.[64]

[63] Vgl. IDW EPS 440 (06.2026) Tz. 40 f. und A41

[64] Vgl. IDW EPS 440 (06.2026) Anlage 1

siehe Anlagenband

#PH0043

Das wäre beispielsweise dann der Fall, wenn die oberste Muttergesellschaft ihren Sitz im EU-Ausland hat.

a) Praxishilfe 3/2:

„Der Bestätigungsvermerk im Zusammenhang mit Ertragsteuerinformationsbericht (**Fall 1: Keine Offenlegungspflicht für EIB**)"

3.7.3 Das Unternehmen ist verpflichtet, einen EIB aufzustellen (Auftragsgruppe 2)

3.7.3.1 Fristgerechte Offenlegung des EIB erfolgt (Auftragsgruppe 2a)

siehe Anlagenband

#PH0047

In diesem Fall wird ein **gesonderter Vermerk** über die fristgerechte Offenlegung des EIB im Unternehmensregister in den **Bestätigungsvermerk** aufgenommen.[65]

b) Praxishilfe 3/3:

„Der Bestätigungsvermerk im Zusammenhang mit Ertragsteuerinformationsbericht (**Fall 2: Gesetzeskonforme Erfüllung der Offenlegungspflicht**)"

3.7.3.2 Verspätete Offenlegung des EIB (Auftragsgruppe 2b)

Auch eine **verspätete Einreichung** beim Unternehmensregister wird in den **Bestätigungsvermerk** aufgenommen.[66]

#PH0051

c) Praxishilfe 3/4:

„Der Bestätigungsvermerk im Zusammenhang mit Ertragsteuerinformationsbericht (**Fall 3: Verspätete Erfüllung der Offenlegungspflicht für EIB**)"

3.7.3.3 Pflichtwidrig unterlassene Offenlegung des EIB (Auftragsgruppe 2c)

Kommt der WP zu dem Ergebnis, dass der Mandant die Offenlegung des EIB **pflichtwidrig unterlassen** hat, ist das Ergebnis der Beurteilung wie folgt zu formulieren:

> *„Wir erklären auf Grundlage der von uns durchgeführten Prüfungshandlungen, dass die Gesellschaft für das Geschäftsjahr vom …. bis zum …zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB **verpflichtet war und ihre Verpflichtung zur Offenlegung** gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB **nicht erfüllt hat**."*[67]

[65] Vgl. IDW EPS 4440 (06.2026) Anlage 3

[66] Vgl.. IDW EPS 440 (06.2026) Anlage 3

[67] Vgl. IDW EPS 440 (06.2026) Tz. 47

Das gilt beispielsweise **auch** für den Fall, dass

- der **EIB nicht** in **deutscher Sprache** oder
- in ohne Verwendung des offiziellen Formulars übermittelt wird.

Der Abschlussprüfer **kann** innerhalb des Abschnitts auch näher **begründen**, warum die Gesellschaft ihre Pflichten nicht erfüllt hat.[68]

3.7.4 Sonstiges

Es sind **weitere Zusätze** möglich. Ein Standardbeispiel hierfür ist der Fall,

- dass die Prüfung des Abschlusses 2026 erfolgt,
- bevor das Jahr 2027 abgelaufen ist,
- der EIB aber noch innerhalb unter Einhaltung der Frist übermittelt werden kann.[69]

3.8 Berichterstattung im Prüfungsbericht

3.8.1 Allgemeine Berichtspflicht

Der Abschlussprüfer hat

- in einem **gesonderten Abschnitt des Prüfungsberichts** über das Ergebnis seiner Prüfung nach § 317 Abs. 3b HGB zu berichten und
- einen Hinweis auf den Vermerk im Bestätigungsvermerk zu geben.

3.8.2 Berichtspflicht beim Vorliegen von Verstößen

Bei einem **Verstoß** gegen die Pflichten aus der Offenlegung des EIB, also

- gleichgestellte Verstöße wie in falscher Form oder Sprache,
- verspätete Offenlegung,

ist dies im Rahmen der **sonstigen Verstöße**[70] im Prüfungsbericht darzustellen.

---

[68] Vgl. IDW EPS 440 (06.2026) Tz A47.1 f

[69] Vgl. IDW EPS 440 (06.2026), Tz 48 ff.

[70] i.S. von § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB, vgl. IDW EPS 440 (06.2026) Tz 51

3.9 Praxishilfen zu diesem Thema

siehe Anlagenband

- **Praxishilfe 3/1:** #PH0040
  „Der neue Ertragsteuerinformationsbericht multinationaler umsatzstarker Unternehmen nach §§ 342 ff HGB“
- **Praxishilfe 3/2:** #PH0043
  „Der Bestätigungsvermerk im Zusammenhang mit Ertragsteuerinformationsbericht (Fall 1: Keine Offenlegungs-pflicht für EIB) “
- **Praxishilfe 3/3:** #PH0047
  „Der Bestätigungsvermerk im Zusammenhang mit Ertragsteuerinformationsbericht (Fall 2: Gesetzeskonforme Erfüllung der Offenlegungspflicht) “
- **Praxishilfe 3/4:** #PH0051
  „Der Bestätigungsvermerk im Zusammenhang mit Ertragsteuerinformationsbericht (Fall 3: Verspätete Erfüllung der Offenlegungspflicht für EIB)“
- **Praxishilfe 3/5:** #PH0055
  „Ertragsteuerinformationsbericht der thyssenkrupp AG 2024/25“

3.10 Rechtsvorschriften zu diesem Thema

- **Rechtsvorschrift 3:** #RV0104
  „Durchführungsverordnung zum EIB 2024/2952“

THEMA 4:

Geldwäschebekämpfung im Umbruch (Teil II): Künftig konkretisierte und verschärfte Pflichtenlage für StB und WP (AML-VO)

AUDFIT® AKADEMIE
audfit.de
Praxisrelevantes Wirtschaftswissen, Handelsrecht und Reporting

4. Geldwäschebekämpfung im Umbruch (Teil II): Künftig konkretisierte und verschärfte Pflichtenlage für StB und WP (AML-VO)

			Seite
4.1	Von der EU-Rechtsarchitektur zur Umsetzung in der WP-Praxis		#HB0075
4.2	Neue Risikoanalyse nach der AML-VO: Paradigmenwechsel für die WP-Praxis		#HB0076
	4.2.1	Wandel von Compliance-Übung zur operativen „Risikogovernance“	#HB0076
	4.2.2	Die neue Logik der AML-Risikoanalyse	#HB0076
	4.2.3	Integration von Finanzsanktionen	#HB0077
	4.2.4	Risikoanalyse wird zum zentralen aufsichts-rechtlichen Prüfungsgegenstand	#HB0078
	4.2.5	Grundsatz der Verhältnismäßigkeit anwendbar	#HB0078
	4.2.6	Ihr Handlungsbedarf bis zum 10.07.2027: „Gap-Analyse“	#HB0079
4.3	Neuerungen bei der Praxisorganisation in der StB-Praxis, WP-Praxis nach der AML-VO		#HB0079
	4.3.1	Praxisorganisation allgemein	#HB0080
	4.3.2	Compliance-Funktionen	#HB0080
	4.3.3	Integrität der Mitarbeiter	#HB0084
	4.3.4	Auslagerungen von Aufgaben	#HB0085
4.4	Wirtschaftliche Eigentümer und Sorgfaltspflichten		#HB0086
	4.4.1	Sorgfaltsmaßnahmen gegenüber Kunden	#HB0086
	4.4.2	Feststellung und Überprüfung der Identität	#HB0087
	4.4.3	Ermittlung des wirtschaftlich Berechtigten	#HB0089
4.5	Unstimmigkeitserklärung		#HB0094
	4.5.1	Unstimmigkeitserklärung und neue Vorgaben	#HB0094
	4.5.2	Die wichtigsten Neuerungen gegenüber der aktuellen GwG-Regelung	#HB0095

		Seite
4.6	Abgabe von Verdachtsmeldungen	#HB0096
4.6.1	Meldung von Verdachtsfällen	#HB0096
4.6.2	Die wichtigsten Neuerungen gegenüber der aktuellen GwG-Regelung	#HB0096
4.7	Überwachung der Geschäftsbeziehungen	#HB0097
4.8	Praxishilfen zu diesem Thema	#HB0098

4.1 Von der EU-Rechtsarchitektur zur Umsetzung in der WP-Praxis

In einem **ersten Beitrag** (UWP 2 2026) zu der neuen EU-Geldwäschebekämpfung wurde die **neue Architektur des EU-Geldwäschepakets** vorgestellt.

Damit ist der **rechtliche Rahmen** abgesteckt und wird als bekannt vorausgesetzt.

Dieser **zweite Beitrag** zu diesem Themenbereich nimmt nun die **praktische Umsetzung** der neuen Vorgaben in Ihrer WP-Praxis genauer unter die Lupe.

Dabei zeigt sich: **Viele Grundelemente** sind uns allen aus dem bisherigen Umgang mit dem GwG **bereits bekannt**.

Neu ist jedoch die **stärkere**

- **EU-weite Vereinheitlichung in den 27 Mitgliedsstaaten mit über 500 Mio. Bürgern**,
- **stärkere Formalisierung** und
- **Möglichkeit zur besseren Auswertbarkeit und Prüfbarkeit**

der Anforderungen.

Verpflichtete nach der AML-VO sind neben Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern auch Güterhändler, z. B. das gehobene Kfz-Gewerbe.

4.2 Neue Risikoanalyse nach der AML-VO: Paradigmenwechsel für die WP-Praxis

4.2.1 Wandel von Compliance-Übung zur operativen „Risikogovernance“

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater kennen die Pflicht zur jährlichen GwG-Risikoanalyse bereits aus dem GWG[71].

Die AML-VO bringt daher rein materiell **keine völlig neue Pflicht**, aber eine **deutlich andere Qualität** der Erwartungen mit sich.[72]

Ab dem 10.07.2027 wird die **unternehmensweite Risikoanalyse** stärker zu einem **operativen Governance- und Steuerungsinstrument**:

Der **zentrale Paradigmenwechsel** besteht darin, dass die Risikoanalyse **künftig nicht mehr wie bisher als formalistische „Compliance-Übung“** verstanden werden darf.

Es **reicht nicht mehr**,

- Risiken, quasi zur internen Dokumentation, **abstrakt zu beschreiben**,
- **Risikoklassen schematisch** zuzuordnen und
- das Ergebnis **jährlich** in der eigenen Dokumentation **abzulegen,**
- **diese ggf. für Rückfragen in Zugriff zu haben.**

Rechtlich gefordert wird künftig von allen WP- und StB-Praxen ein

- **nachvollziehbares**,
- **methodisch begründetes** und
- **prüfbares**

Risiko-Governance-System, das primär auch das **Thema Geldwäscheprävention** umfasst.

- **Praxishilfe 4/1:**
  „Inhaltsverzeichnis der AML-VO mit Artikelangaben“

siehe Anlagenband
#PH0062

4.2.2 Die neue Logik der AML-Risikoanalyse[73]

Die Risikoanalyse muss zeigen, wie die Praxis ihre

- **konkreten Risikotreiber** versteht,

[71] Vgl. § 5 GwG.
[72] Vgl. Art. 10 AML-VO.
[73] AML = Anti Money Laundring, dtsch. Geldwäscheprävention

- wie sie diese **bewertet**,
- **welche Kontrollen** dagegenstehen,
- **wie wirksam diese Kontrollen** sind und
- welches **Restrisiko nach den Maßnahmen** verbleibt.[74]

4.2.3 Integration von Finanzsanktionen

Neu ist auch die stärkere Einbindung von **Sanktionsrisiken und gezielten finanziellen Sanktionen.[75]**

Diese dürfen **nicht mehr isoliert** quasi parallel neben der Geldwäscheprävention stehen, sondern **müssen**

- in die **Risikoanalyse** und
- die in das QMS der **internen Sicherungsmaßnahmen**

integriert werden.

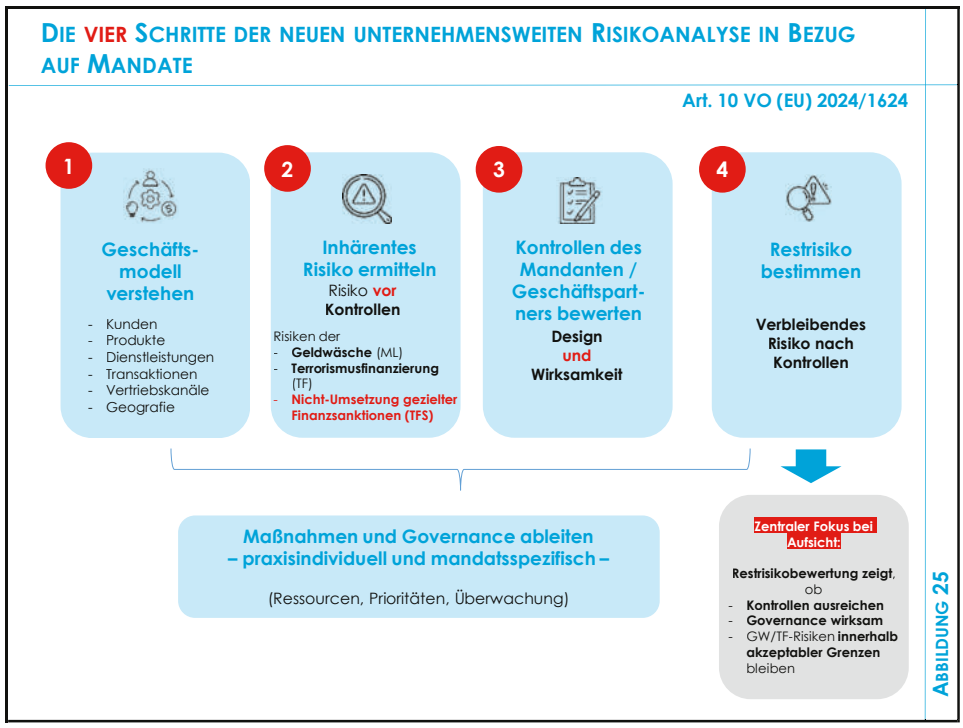


Abbildung 25: Die vier Schritte der neuen unternehmensweiten Risikoanalyse in Bezug auf Mandate

[74] Vgl. den Entwurf der AMLA „Guidelines zur Business-Wide Risk Assessment" (BWRA) vom 16.04.2026; https://www.amla.europa.eu/policy/public-consultations/consultation-draft-guidelines-business-wide-risk-assessment_en (Abruf: 09.06.2026)

[75] Abkürzung „TFS" = gezielte Finanzsanktionen = Targeted Financial Sanctions = TFS.

AUDFIT AKADEMIE

Fazit:

Tatsächliche Gefahren aus der Geldwäsche werden zum eigenen Problem des WP / StB, da er zur Geldwäscheprävention verpflichtet wird.

4.2.4 Risikoanalyse wird zum zentralen aufsichtsrechtlichen Prüfungsgegenstand

Besonders bedeutsam ist, dass künftig auch **die Methodik** selbst **prüfbar** wird.

Die bislang rein formale Sichtweise wird von einer materiellen, substanziellen Betrachtung abgelöst.

Die Aufsichtsbehörden (StBK, WPK, bzw. AMLA) werden nicht nur fragen, **ob** eine Risikoanalyse **vorhanden ist**, sondern ob

- Scoring,
- Gewichtungen,
- Annahmen,
- **Datenquellen**,
- **Kontrolltests** (Angemessenheit Design und Wirksamkeit),
- Managemententscheidungen in diesen Fragestellungen

nachvollziehbar begründet und **dokumentiert** worden sind.

Folglich wird die Risikoanalyse zu einem **zentralen Prüfungs- und Steuerungsinstrument** der StB-Praxis und / oder WP-Praxis**.**

4.2.5 Grundsatz der Verhältnismäßigkeit anwendbar

Kleine und weniger komplexe Berufsgesellschaften müssen **keine überdimensionierten Risikomodelle** einführen.

Verhältnismäßigkeit bedeutet aber **nicht**, dass auf

- Methodik,
- Begründung und
- Nachweise

gänzlich verzichtet werden kann.

Auch **kleinere WP-Praxen** müssen **plausibel darlegen** können,

- **warum** ihre **Risikoeinschätzung angemessen** ist,
- **welche Kontrollen** bestehen und
- **weshalb** das verbleibende **Restrisiko akzeptabel** ist.

4.2.6 Ihr Handlungsbedarf bis zum 10.07.2027: „Gap-Analyse“

Für die Praxis besteht daher **frühzeitiger Handlungsbedarf**.

Bestehende GwG-Risikoanalysen sollten strukturell überprüft werden und bspw. folgende Fragen dazu beantwortet werden:

- Wird **zwischen**
  - **inhärentem Risiko einerseits,**
  - **Kontrollwirksamkeit andererseits und**
  - **Restrisiko**

  unterschieden?
- Sind **Sanktionsrisiken integriert**?
- Sind die eigenen **Bewertungsmaßstäbe** und **Gewichtungen** nachvollziehbar?
- Gibt es **Nachweise zur Wirksamkeit von Kontrollen**?
- Sind **Berichtslinien** und **Maßnahmenprozesse** dokumentiert?

Zielgruppe:

- Kanzleiinhaber / Praxisleitung als Compliance Manager
- Geldwäschebeauftragter (Compliance Officer)

4.3 Neuerungen bei der Praxisorganisation in der StB-Praxis, WP-Praxis nach der AML-VO

Die Verordnung führt die geldwäscherechtliche Praxisorganisation stärker in Richtung eines **dokumentierten und überprüfbaren Governance-Systems.**

Geldwäscheprävention bleibt

- **nicht** nur eine Frage **einzelner Arbeitsanweisungen oder Mandantenannahmeprozesse**,
- sondern wird **stärker als Teil der Gesamtorganisation** der Praxis verstanden.

4.3.1 Praxisorganisation allgemein

Verpflichtete, also Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Güterhändler, etc. müssen

- **interne Strategien,**
- **Verfahren und**
- **Kontrollen**

einrichten, die auf ihre konkrete Risikolage abgestimmt sind.[76]

Diese müssen insbesondere

- **Geldwäsche-,**
- **Terrorismusfinanzierungs- und**
- **Sanktionsumgehungsrisiken**

erfassen und durch **geeignete organisatorische Maßnahmen begrenzen**.

Das **konsistente interne Sicherungssystem** ist

- **schriftlich** festzuhalten (mit einer Änderungsverfolgung) und
- auf Leitungsebene **zu billigen**.

Zudem ist es **fortlaufend aktuell zu halten** und bei **festgestellten Schwachstellen zu verbessern**.[77]

Im Bereich der Praxisorganisation sind die nachfolgenden vier verschiedenen Regelungsbereiche betroffen, und zwar insbesondere

1. **Compliance Funktionen,**
2. **Integrität der Mitarbeiter,**
3. **gruppenweite Vorschriften sowie**
4. **Auslagerungen**.

4.3.2 Compliance-Funktionen

Besonders bedeutsam ist die **neue Rollenarchitektur**.[78]

Die Verordnung unterscheidet nunmehr klar zwischen dem

- **„Compliance Manager“** (extern Verantwortlicher, i. d. R. gesetzlicher Vertreter) und einem
- **„Compliance Officer“** (Geldwäschebeauftragten).

[76] Vgl. Art. 9 AML-VO, a.a.O.
[77] Vgl. Art. 9 Abs. 2 und 3 AML-VO, a.a.O.
[78] Vgl.. Art. 11 AML-VO, a.a.O.

4.3.2.1 Compliance Manager

Der Compliance Manager ist **auf Leitungsebene** angesiedelt, **somit Mitglied der Geschäftsführung**.[79] Er ist dafür **verantwortlich**, dass

- die AML-VO,
- die Geldtransfer-VO und
- einschlägige aufsichtsrechtliche Vorgaben

in einem Unternehmen sachgerecht **verstanden und vollumfänglich eingehalten** werden.

Dazu gehört insbesondere, dass

- interne Strategien, Verfahren und Kontrollen **zur Risikolage der Praxis passen**,
- **tatsächlich umgesetzt** werden und hierfür
- die Zuständigkeiten in der operativen Ebene **eindeutig geregelt sind** sowie
- **ausreichende** personelle, sachliche und technische **Ressourcen zur Verfügung** stehen.

4.3.2.2 „Compliance Officer“

Daneben steht der **operative Compliance Officer**.[80]

Er ist für

- die **tägliche Umsetzung** der internen Strategien, Verfahren und Kontrollen zuständig, z. B. bei Mandatsneuannahme,
- fungiert als **Kontaktstelle** für die zuständigen Behörden und
- ist in den **Verdachtsmeldeprozess** eingebunden.

[79] Vgl. Art. 11 Abs. 1 AML-VO, a.a.O.

[80] Vgl. Art. 11 Abs. 2 AML-VO.

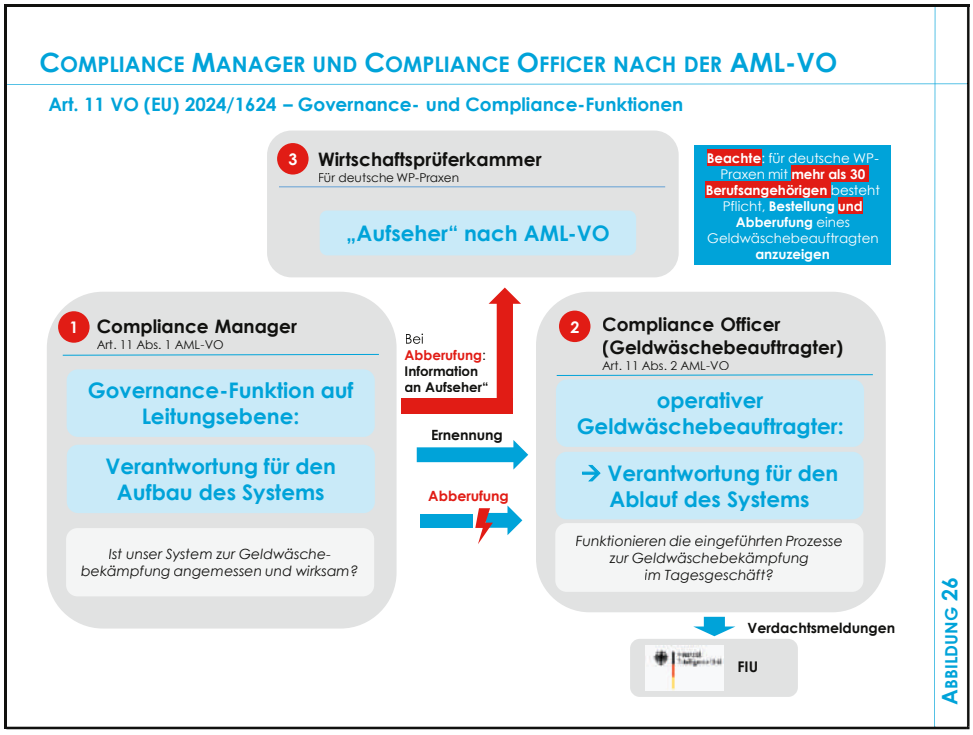


Abbildung 26: Compliance Manager und Compliance Officer nach der AML-VO



siehe Anlagenband

#PH0065

#PH0065

#HB0083

- **Praxishilfe 4/2:**
  „Compliance-Manager und Compliance-Officer nach der AML-VO“

- **Praxishilfe 4/3:**
  „CMS-GW Geldwäsche-Compliance 2027 ff.: Das neue EU-Regelwerk (AML-VO) wirksam in Kanzlei oder Betrieb implementieren [6 h]“

4.3.2.3 Meldepflicht der „Abberufung“ des Compliance-Officers (Geldwäschebeauftragter)

Ein wesentlich neuer Governance-Punkt betrifft die **Abberufung des Compliance Officers.**

Die EU-Regelung sieht vor, dass der Compliance-Officer

- nur **nach vorheriger Unterrichtung des Leitungsorgans, Compliance Manager,** abberufen werden darf.
- Zudem ist die **zuständige Aufsichtsorganisation** über die Abberufung zu informieren.[81]

Hinweis:

Je nach

- **Größe** des Verpflichteten, also insbesondere bei kleineren WP- und StB-Praxen, und
- **Art der Geschäftstätigkeit**, z. B. keine Treuhandtätigkeit, einschließlich ihrer Risiken und Komplexität,

können die Funktionen des Compliance Managers und des Compliance-Beauftragten **von derselben natürlichen Person wahrgenommen** werden.[82]

Bei **Steuerberatern oder Wirtschaftsprüfern in eigener Praxis ohne Personal** werden beide Funktionen **stets** von dem **Berufsangehörigen selbst** ausgeübt.

[81] In Deutschland besteht für WP-Praxen mit mehr als 30 Berufsangehörigen jetzt schon die Verpflichtung, die WPK sowohl über die Bestellung als auch über die Abberufung des Geldwäschebeauftragten zu informieren. Vgl. WPK, Kurzdarstellung: Pflichten für WP/vBP-Praxen nach dem Geldwäschegesetz, Stand: 23.06.2020; Abschnitt C.

[82] Vgl.Art. 11 Abs. 7 AML-VO, a.a.O..

4.3.2.4 Materielle praxisrelevante Neuerungen der AML gegenüber den aktuelleren GwG-Regelungen in Zusammenhang mit dem Geldwäschebeauftragten

Die wichtigsten Neuerungen gegenüber der aktuellen GwG-Regelungen werden nachfolgend dargestellt:

1. Der gesetzliche Kündigungsschutz des Geldwäschebeauftragten entfällt und wird durch **andere Schutzmechanismen** ersetzt.
2. **Keine Verpflichtung** zur Stellung eines **stellvertretenden** GWB.
3. **Keine ausdrückliche Pflicht,** die Bestellung eines **GWB anzuzeigen bei der Aufsichtsorganisation (z. B. WPK).**

Umsetzungshinweise für die WP-Praxis:

Es wird empfohlen, **die Person des GWB ausreichend abzusichern**. Solche Sicherheiten können bestehen in

- hierarchischer Stellung (Organigramm) und
- der Zusicherung der Unterstützung durch die Geschäftsleitung.

Auch wenn diese Vorgaben **gesetzlich nicht mehr vorgesehen** sind, wird empfohlen, einen **Stellvertreter zu benennen**, um im Falle von **längerer Krankheit oder Urlaub die Funktionsfähigkeit** der Rolle des GWB zu **gewährleisten**.

4.3.3 Integrität der Mitarbeiter

4.3.3.1 Fortlaufende Überwachung Zuverlässigkeit und Integrität

Nach den **aktuellen** Regelungen ist es **nunmehr notwendig**, die Mitarbeiter auf **ihre Zuverlässigkeit hin zu überprüfen**.

Hierfür gibt es z. B. Personalbeurteilungssysteme.

Die Verordnung **hebt die Anforderungen** an die Integrität nochmals deutlich hervor.[83]

Integritätsprüfungen werden zu einem **integralen Bestandteil des risikobasierten Geldwäscheabwehr-Systems.**

[83] Vgl. Art. 13 AML-VO, a.a.O.

Verpflichtete haben **sicherzustellen**, dass **in besonders sensiblen Funktionen**, etwa

- in der **Kunden- und Auftragsannahme**,
- im **Transaktionsmonitoring**,
- in der **Compliance-Funktion** oder
- beim **Geldwäschebeauftragten**

nur Personen eingesetzt werden, deren persönliche Zuverlässigkeit und Integrität **überprüft und dokumentiert** ist (ggf. Einholung eines polizeilichen Führungszeugnisses).

Die Verordnung erwartet, dass

- die Integritätsanforderungen innerhalb der Personalprozesse (Recruiting, Beförderung, Versetzung, etc.),
- in **Schulungskonzepten** und
- in den **internen Richtlinien**

konsistent abgebildet werden.

Ferner sind

- **klar definierten Reaktionspfade bei Integritätszweifeln sinnvoll** (z. B. temporäre Funktionsentbindung, Verschärfung des Vier-Augen-Prinzips, Meldewege an Compliance und Aufsicht).

4.3.4 Auslagerungen von Aufgaben

4.3.4.1 Verantwortung bleibt beim Verpflichteten

Die Verpflichteten können **Aufgaben**, wie z. B. die **Identifizierungspflicht von wirtschaftlich Berechtigten**, an **Dritte auslagern**.[84]

4.3.4.2 Nicht auslagerbare Aufgaben

Zentrale Leitungs- und Entscheidungsaufgaben dürfen **nicht** ausgelagert werden.

Dazu zählen bspw.

- **Billigung** der unternehmensweiten **Risikobewertung**,
- **Billigung** interner **Strategien, Verfahren und Kontrollen**

[84] Vgl. Art. 18 AML-VO, a.a.O.

- **Billigung** von **Kriterien für die Aufdeckung** verdächtiger oder ungewöhnlicher Transaktionen.
- Entscheidung über das **Risikoprofil eines Kunden**
- Entscheidungen über **Aufnahme einer Geschäftsbeziehung**
- **grundsätzlich**: die **Verdachtsmeldung**.[85]

Umsetzungshinweise für die WP-Praxis:

Bestehende Auslagerungsverhältnisse sind bspw. dahingehend zu überprüfen:

- ob diese auch unter der AML-VO wirksam sind?
- **Ausarbeitung eines Kontrollplans zur Sicherstellung,** dass der Dienstleister die ausgelagerten Aufgaben tatsächlich wirksam durchführt.

4.4 Wirtschaftliche Eigentümer und Sorgfaltspflichten

4.4.1 Sorgfaltsmaßnahmen gegenüber Kunden

In Art. 19 ff. AML-VO werden die Sorgfaltsmaßnahmen gegenüber den Kunden definiert.

Dabei geht es um die **exakte Identitätsermittlung**

- von Mandanten, Auftraggebern und die auftretende Person und
- ggf. des wirtschaftlichen Eigentümers sowie die Überprüfung seiner Identität.

Im Vergleich zum GwG gehen die Vorgaben der AML-VO deutlich weiter.

Es muss vom Verpflichteten geprüft werden, ob der Mandant oder sein wirtschaftlicher Eigentümer **gezielten finanziellen Sanktionen** unterliegt.

Die wichtigsten Neuerungen sind nachfolgend stichwortartig dargestellt:

1. Die **Regelungen der AML-VO sind vereinheitlicht** und **transparenter.**
2. Es sind Maßnahmen zu ergreifen, die dazu dienen, die Identität der wirtschaftlichen Eigentümer zu verifizieren.

[85] Vgl. Art. 18 Abs. 3 AML-VO, a.a.O.

3. Notwendig ist die **Kenntnis über die Eigentums- und Kontrollstruktur des Unternehmens**.
4. Die **Überprüfung**, ob **Sanktionen vorliegen**, ist **verpflichtend**. Bei einer kollektiven Betrachtung von sanktionierten Personen kann es zur Folge haben, dass auch geringere Beteiligungen erfasst werden müssen.
5. **Die Identifizierung** von (im Handelsregister) **eingetragenen Personen** ist durchzuführen, also z. B. von
   - Organmitgliedern
   - Prokuristen.

Darüber hinaus sind

- die auftretenden Personen und
- der wirtschaftliche Eigentümer

zu identifizieren.

- **Praxishilfe 4/4:**
  „Von der GwG-Pflicht zur AML-VO-Governance: Acht ausgewählte To Dos“

siehe Anlagenband
#PH0068

Umsetzungshinweise für die WP-Praxis:

- Identitätsermittlungen und -prüfungen sind wie gehabt durchzuführen. Das gilt dann, wenn **eine Geschäftsbeziehung begründet wird oder bei gelegentlichen Transaktionen**, bei denen das Entgelt 10.000 € übersteigt.
- **Zahlungen** im Rahmen der Geschäftsbeziehung zwischen WP und Mandant erfolgen **in aller Regel im Rahmen des Mandants- bzw. Auftragsverhältnisses**. **Zahlung darüber hinaus dürften in aller Regel nicht vorkommen**.

Zu **Risikofaktoren**, die bei der Neuaufnahme eines Mandats bzw. gelegentlichen Geschäftsbeziehungen zu beachten sind, wird die **AMLA (nationale Norm) noch Konkretisierungen verabschieden**.

4.4.2 Feststellung und Überprüfung der Identität

4.4.2.1 Allgemein

Gemäß Art. 22 der AML-VO ist die Identität des Kunden (Auftraggeber, gesetzliche Vertreter!) festzustellen und zu überprüfen.

Dasselbe gilt auch für die Person des **wirtschaftlichen Eigentümers**.

Hierzu sind nach der AML-VO relativ **umfangreiche Angaben** von WP/StB zu erfassen, die weit über die Angaben hinausgehen, die bislang zu ermitteln sind (GwG).

So sind die folgenden Angaben für

- den Mandanten (Auftraggeber) und
- die auftretenden Personen

einzuholen.

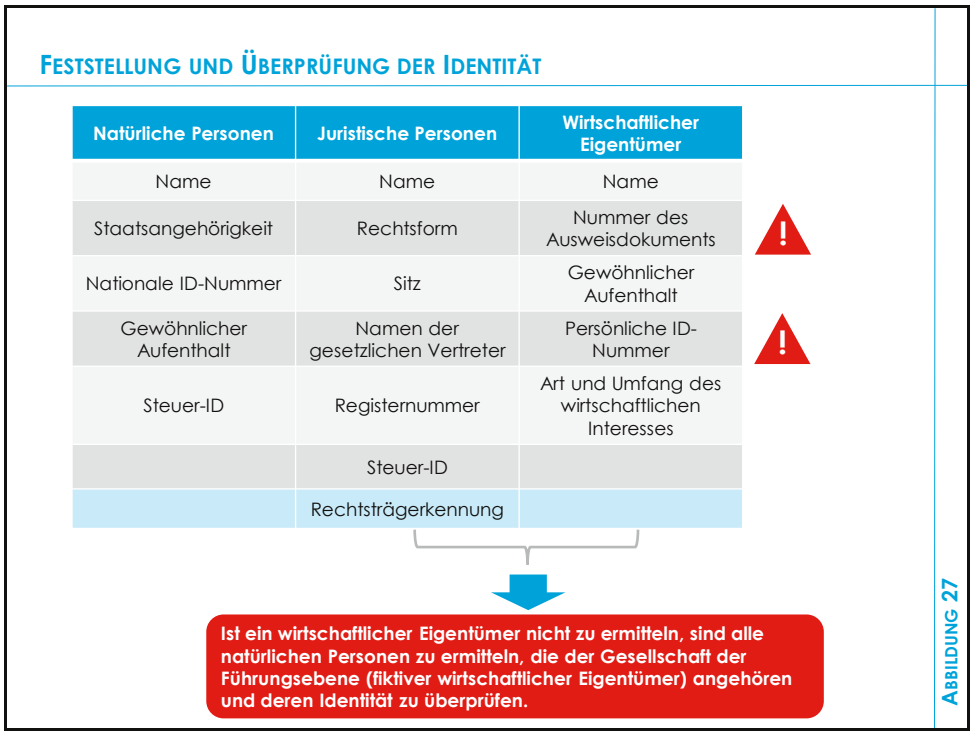


Abbildung 27: Feststellung und Überprüfung der Identität

Die wichtigsten Neuerungen gegenüber der aktuellen GwG-Regelungen werden nachfolgend dargestellt:

- Es **werden mehr Informationen benötigt**, wie z. B.
  - ID-Nummer,
  - Steuer-ID und
  - Rechtsträgernennung.
- Ergänzung um Informationen der **Mitglieder der Führungsebene,** sofern der wirtschaftliche Eigentümer nicht feststellbar ist (fiktiver wirtschaftlicher Eigentümer).

4.4.3 Ermittlung des wirtschaftlich Berechtigten

4.4.3.1 Ermittlung wirtschaftlichen Eigentums bei juristischen Personen

Für **juristische Personen** besteht der Kreis der **wirtschaftlich Berechtigten** aus

- denjenigen **natürlichen Personen,**
- die entweder **direkt oder indirekt**
  - eine **relevante Eigentumsbeteiligung** halten oder
  - die Gesellschaft **auf andere Weise kontrollieren.**[86]

Entscheidend dabei ist:

Beteiligung und Kontrolle sind

- **nicht alternativ** im Sinne von „entweder – oder" zu verstehen,
- sondern **parallel zu prüfen**.

4.4.3.2 Fall 1: Wirtschaftliches Eigentum durch „Eigentumsbeteiligung"

Wirtschaftliches Eigentum durch Eigentumsbeteiligung[87] liegt vor, wenn eine natürliche Person **direkt oder indirekt 25% oder mehr** der

- Anteile,
- Stimmrechte oder
- sonstigen Rechte

an einer Gesellschaft hält.

> **Hinweis:**
>
> Die neue Schwelle lautet **25 % oder mehr**. Damit reicht auch eine **exakt 25 %ige Beteiligung** aus.

4.4.3.3 Fall 2: Wirtschaftliches Eigentum durch „Kontrolle"

Wirtschaftliches Eigentum kann nicht nur durch Beteiligung, sondern auch durch Kontrolle entstehen.[88]

[86] Vgl. Art. 51ff. AML-VO, a.a.O.

[87] Art. 52 AML-VO, a.a.O

[88] Vgl. Art. 52b i.V..m. Art. 53 AML-VO, a.a.O.

Kontrolle in dem Zusammenhang heißt, dass die Möglichkeit besteht, innerhalb einer juristischen Person

- **direkt oder**
- **indirekt**

erheblichen Einfluss auszuüben und dadurch **entsprechende Entscheidungen zu erzwingen**.

a) Kontrolle durch Eigentumsbeteiligung

Kontrolle kann insbesondere vorliegen bei **direktem oder indirektem Eigentum von 50 % plus einem Anteil der**

- **Anteile,**
- **Stimmrechte oder**
- **einer sonstigen Eigentumsbeteiligung**

an der Gesellschaft.

b) Anderweitige Kontrollen

Kontrolle kann auch ohne entsprechende Kapitalmehrheit bestehen, z. B. durch die **tatsächliche Möglichkeit**,

- **die Mehrheit der Stimmrechte in der Gesellschaft auszuüben**
- die **Mehrheit der Mitglieder des Vorstands** oder des
  - Verwaltungs-,
  - Leitungs- oder
  - Aufsichtsorgans

zu **bestellen** oder **abzuberufen**.

Sie kann weiterhin **auch**

- formelle oder informelle **Vereinbarungen** mit den **Eigentümern** oder
- **Beziehungen zwischen Familienangehörigen**

umfassen.

Beispiel:

Person C hält **20% an der Zielgesellschaft**

aber: **Vetorecht** bei Budget, Investitionen und Geschäftsführerbestellung.

Folge: Person C ist **wirtschaftlicher Eigentümer durch Kontrolle**.

Umsetzungshinweise für die WP-Praxis:
Es bestehen noch zahlreiche rechtliche **Unklarheiten**, wie z. B.

- ob es eine **Ermittlungspflicht für die Kontrolle** auf vergleichbare Weise gibt **oder** nur **bei Vorliegen von Anhaltspunkten** weitere Ermittlungen durchzuführen sind
- der **Umfang der relevanten Familienangehörigen**
- **Anforderungen an förmliche oder informelle Vereinbarungen.**

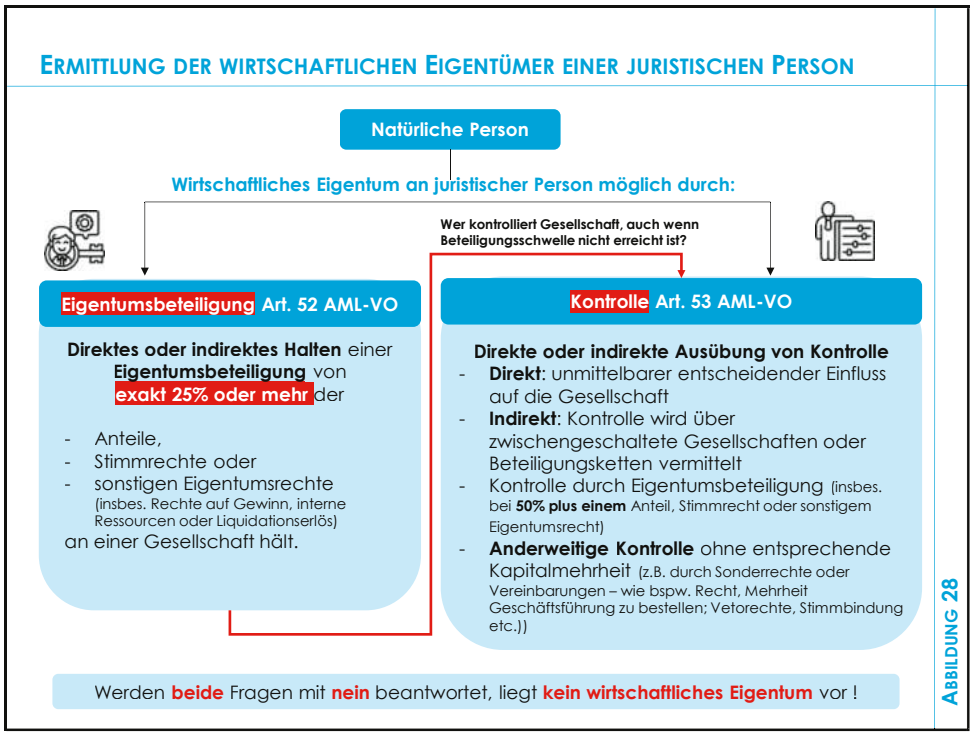


Abbildung 28: Ermittlung der wirtschaftlichen Eigentümer einer juristischen Person

siehe Anlagenband

#PH0069

- **Praxishilfe 4/5:**
  „NEU: AML-VO bei mehrstufigen Beteiligungsketten – Ermittlung wirtschaftlich Berechtigter für die Alpha Automobil GmbH“

4.4.3.4 Mittelbare Beteiligungen: Der Wechsel vom Dominanz- zum Akkumulationsprinzip

a) **bisher: Dominanzprinzip**

Auf der **1. Beteiligungsstufe wird geprüft**, ob eine direkte Beteiligung von (bisher) **über 25 %** vorliegt.

Ab der 2. Beteiligungsstufe ist nicht mehr der Schwellenwert von 25 % maßgebend. Stattdessen wird darauf abgestellt, wer

- **mehr als 50 %** der Kapitalanteile hält oder
- mehr als 50 % der Stimmrechte kontrolliert oder
- beherrschenden Einfluss ausüben kann (vgl. § 290 Abs. 2 HGB).

Beteiligungen **über andere Beteiligungsstränge** werden **mitberücksichtigt** (Addition).

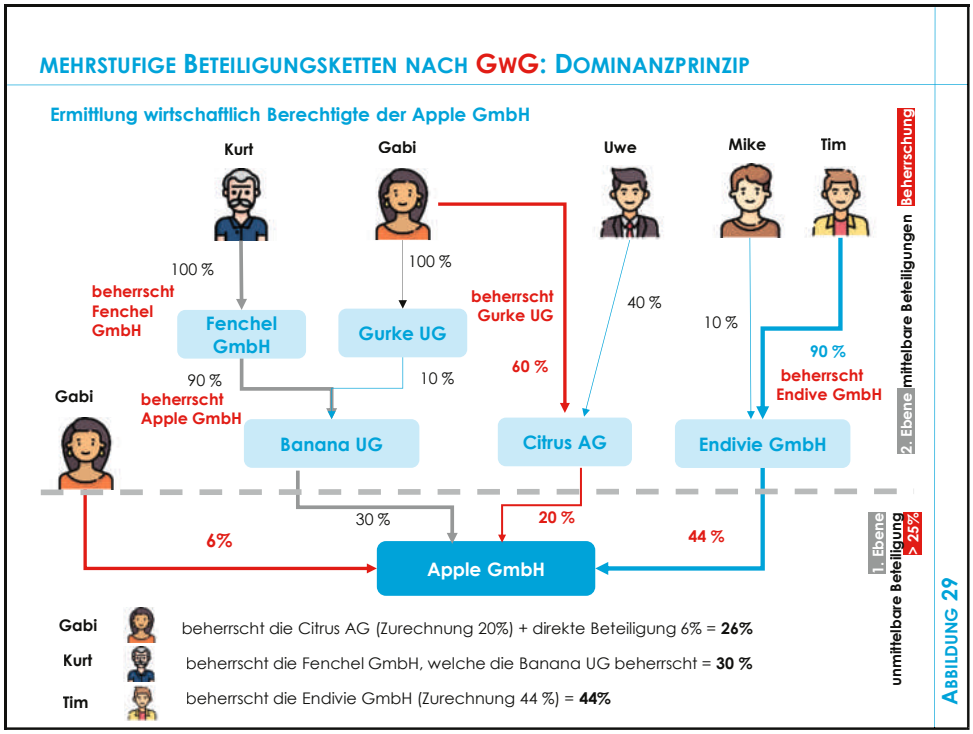


Abbildung 29: Mehrstufige Beteiligungsketten nach GwG: Dominanzprinzip

b) **Neu**: **Akkumulationsprinzip**
Nach dieser Methode werden die Beteiligungsquoten eines Stranges **multipliziert**.

Sowohl **direkte als auch indirekte Beteiligungen** sind zu **addieren.**

Ein beherrschender Einfluss auf das Mutterunternehmen ist **nicht erforderlich**.

AUDFIT AKADEMIE

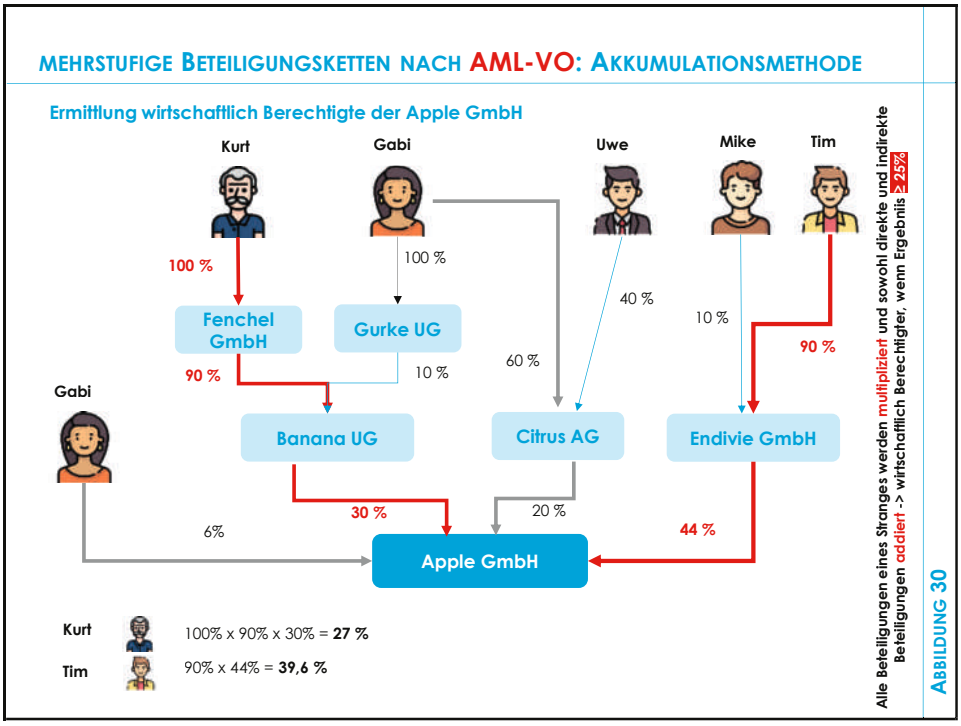


Abbildung 30: Mehrstufige Beteiligungsketten nach AML-VO: Akkumulationsmethode

Hinweis:
Es werden **umfangreiche Neuberechnungen vorzunehmen** sein.

Dabei ist es denkbar, dass in **mehrstufigen Beteiligungsstrukturen** andere **Ergebnisse bei der Ermittlung des Eigentums als in der Vergangenheit herauskommen.**

AUDFIT AKADEMIE

4.4.3.5 Vereinfachte Gegenüberstellung zentraler Prüfungsschritte

MEHRSTUFIGE BETEILIGUNGSKETTEN NACH GWG UND AML-VO: VEREINFACHTE GEGENÜBERSTELLUNG ZENTRALER PRÜFUNGSSCHRITTE

	Bisherige Vorgehensweise nach GwG		Neue Vorgehensweise nach AML-VO (NEU)
1.	**Zielgesellschaft bestimmen** **Für welche Gesellschaft** ist der **wirtschaftlich Berechtigte** zu ermitteln?	1.	**Zielgesellschaft bestimmen** **Für welche Gesellschaft** ist der **wirtschaftlich Berechtigte** zu ermitteln?
2.	**Unmittelbare Gesellschafter prüfen** Gibt es **natürliche Personen** mit **mehr als 25%** Kapitalanteilen oder Stimmrechten?	2.	**Unmittelbare Gesellschafter prüfen** Gibt es **natürliche Personen** mit **mindestens 25%** Kapitalanteilen, Stimmrechten oder sonstige Eigentumsrechten?
3.	**Bei juristischen Personen weiter klären:** Ist ein Gesellschafter selbst eine Gesellschaft, wird geprüft, **wer diese Zwischengesellschaft kontrolliert.**	3.	**Alle Beteiligungsketten erfassen** **Jede Beteiligungskette von der Zielgesellschaft bis zur natürlichen Person** wird vollständig aufgenommen.
4.	**Kontrolle über Zwischengesellschaft prüfen** **Beherrscht eine natürliche Person die Zwischengesellschaft**, idR durch die Mehrheit der Kapitalanteile oder Stimmrechte	4.	**Je Beteiligungspfad rechnen** Die Beteiligungsquoten entlang eines Beteiligungspfads werden **miteinander multipliziert.**
5.	**Keine reine Durchrechnung** Eine bloße mathematische Multiplikation über alle Ebenen ist nicht der zentrale Prüfungsmechanismus. Entscheiden war die **kontrollvermittelnde Stellung in der Kette.**	5.	**Mehrere Pfade addieren** Ist **dieselbe natürliche Person** über **mehrere Beteiligungsketten beteiligt**, werden die rechnerischen **Ergebnisse je Person zusammengerechnet.**
6.	**Schwelle anwenden** Wirtschaftlich Berechtigter ist, wer **unmittelbar oder über Kontrolle vermittelt mehr als 25%** hält oder kontrolliert.	6.	**Schwelle anwenden** Wirtschaftlich Berechtigter ist, wer **unmittelbar oder über Kontrolle vermittelt mindestens 25%** hält oder kontrolliert.
7.	**Kontrolle gesondert prüfen** Auch ohne entsprechende Quote kann eine wirtschaftliche Berechtigung vorliegen, wenn eine Person **Kontrolle auf vergleichbare Weise** ausübt (z.B. durch Stimmbindungen, Vetorechte)	7.	**Kontrolle gesondert prüfen** **Neben** der rechnerischen Beteiligung ist immer zu prüfen, **ob Kontrolle auf andere Weise besteht**, etwa durch Vetorechte, Stimmbindungen, Bestellungsrechte oder Treuhandstrukturen.
8.	**Wenn keine natürliche Person feststellbar ist** Erfassung **gesetzliche Vertreter als fiktiv** wirtschaftlich Berechtigte	8.	**Wenn weder Eigentum noch Kontrolle feststellbar** Erst dann ist auf ersatzweise **fiktive wirtschaftliche Eigentümer** abzustellen.
9.	**Dokumentation** Beteiligungsstruktur, Kontrollprüfung und Ergebnis	9.	**Dokumentation** Zusätzlich sind u.a. Beteiligungspfade, Rechenweg, Addition mehrerer Pfade zu dokumentieren.

ABBILDUNG 31

Abbildung 31: Mehrstufige Beteiligungsketten nach GwG und AML-VO: Vereinfachte Gegenüberstellung zentraler Prüfungsschritte

4.5 Unstimmigkeitserklärung

4.5.1 Unstimmigkeitserklärung und neue Vorgaben

Eine **Unstimmigkeitserklärung** liegt vor, wenn Verpflichteter feststellt, dass

- die **von ihm ermittelten Angaben** zum wirtschaftlichen Eigentum
- **nicht** mit den **im Zentralregister** gespeicherten **Angaben**

übereinstimmen.

Die Meldung hat nach den neuen Vorgaben

- **unverzüglich**
- **spätestens innerhalb von 14 Kalendertagen**

nach Feststellung der Unstimmigkeit zu erfolgen.[89]

[89] Vgl. Art. 24 AML-VO, a.a.O.

Die Meldung hat **an das Transparenzregister** zu erfolgen. Dabei muss der Verpflichtete **selbst eingeholte Informationen beifügen.**

Außerdem muss er **angeben**,

- **worin die Unstimmigkeit** besteht,
- **wer als wirtschaftlicher Eigentümer erachtet** wird sowie
- **warum** dieser als wirtschaftlicher Eigentümer betrachtet wird.

4.5.2 Die wichtigsten Neuerungen gegenüber der aktuellen GwG-Regelung

1. Es gibt eine **konkrete Frist**, die in **14 Kalendertagen** besteht.[90]
2. Der **Mandant muss aufgefordert werden**, die falschen Angaben **unverzüglich zu korrigieren**, aber **auf jeden Fall innerhalb der 14tägigen Meldefrist.**
3. **Schreibfehler, geringfügige** Ungenauigkeiten oder unabsichtlich veraltete Darstellungen **können nach Aufforderung durch den WP oder StB**
   - **unverzüglich bzw.**
   - **innerhalb von 14 Kalendertagen**

   vom Mandanten berichtigt werden, **ohne** dass eine **Meldung** zu erfolgen hat.

Umsetzungshinweise für die WP-Praxis:

Der **Registerauszug** ist künftig nicht nur zu den Akten zu nehmen, sondern **aktiv mit den eigenen Erkenntnissen abzugleichen**.

Es sollte ein **Prozess eingerichtet werden**, der die Aufforderung zur Fehlerkorrektur des Mandanten sowie die fristgerechte Meldung umfasst.

[90] Vgl. Art 24 Abs. 1 AML-VO, a.a.O

4.6 Abgabe von Verdachtsmeldungen

4.6.1 Meldung von Verdachtsfällen

Verpflichtete müssen der **zuständigen zentralen Meldestelle (FIU)** Informationen übermitteln, wenn sie

- wissen,
- **vermuten** oder
- berechtigte Gründe für die Annahme haben,

dass **Vermögenswerte mit**

- **Geldwäsche**,
- **Vortraten zur Geldwäsche oder**
- **Terrorismusfinanzierung**

zusammenhängen.

4.6.2 Die wichtigsten Neuerungen gegenüber der aktuellen GwG-Regelung

1. Die AML-VO **bezieht sich *„auf verdächtige Gelder**, die mit Erträgen aus **kriminellen Tätigkeiten zusammenhängen“***.

   Das GWG spricht von „*strafbaren Handlungen, die eine Vortat zur Geldwäsche darstellen*“.

2. Es wird in **Zukunft schwellenabhängige Meldungen** geben. Das ist der Fall, wenn es sich um bestimmte hochwertige Güter, wie z. B. Kraftfahrzeuge oder Luftfahrzeuge, handelt.

3. Die **Meldung sollte durch den Geldwäschebeauftragten erfolgen.**

4. Neu ist die Frist von 5 Arbeitstagen bei Anfragen von der FIU.

Umsetzungshinweise für die WP-Praxis:
Besondere Sorgfalt besteht bei der **Fristberechnung**

- 5 Arbeitstage bei Auskunftsersuchen der FIU
- 14 Kalendertage für Unstimmigkeitsmeldungen.

Das Rechtsberatungsprivileg gilt unverändert.

Ansonsten muss die AMLA noch ergänzende Leitlinien und Regularien verabschieden.

4.7 Überwachung der Geschäftsbeziehungen

Eine **wesentliche Neuerung besteht darin**, dass

- die **Geschäftsbeziehungen und**
- **die Transaktionen von Kunden**

im Rahmen der **allgemeinen Sorgfaltspflicht** laufend überwacht werden müssen.

Dabei ist **ein Abgleich vorzunehmen,** ob das **Wissen** des Verpflichteten über

- den Mandanten,
- dessen Geschäftstätigkeit,
- das Risikoprofil und soweit erforderlich
- mit den Informationen des Verpflichteten über die **Herkunft und die Bestimmung der Gelder**

übereinstimmen.

Auch die **Zeitabstände, in denen die Überprüfungen vorgenommen werden müssen**, sind **genau vorgegeben und dürfen nicht überschritten werden**.

Die Zeitabstände sind wie folgt geregelt:

Frist	Gegenstand der Überprüfung
1 Jahr	Mandanten mit einem **erhöhten** Risiko
5 Jahre	Alle anderen Mandanten

Darüber hinaus sind Überprüfungen anlassbezogen durchzuführen, wenn sich bei einem Mandanten Umstände maßgeblich ändern oder neue Sachverhalte bekannt werden.

Außerdem sind **regelmäßige Sanktionsprüfungen** der Mandanten vorzunehmen.

Diese Sanktionsprüfungen **sind unabhängig von den regelmäßigen Prüfungen durchzuführen.**

Umsetzungshinweise für die WP-Praxis:
Die **turnusmäßige Aktualisierung** von Mandanteninformationen muss in den Prozessen der Praxis unter Beachtung der Mindestzeiträume berücksichtigt werden.

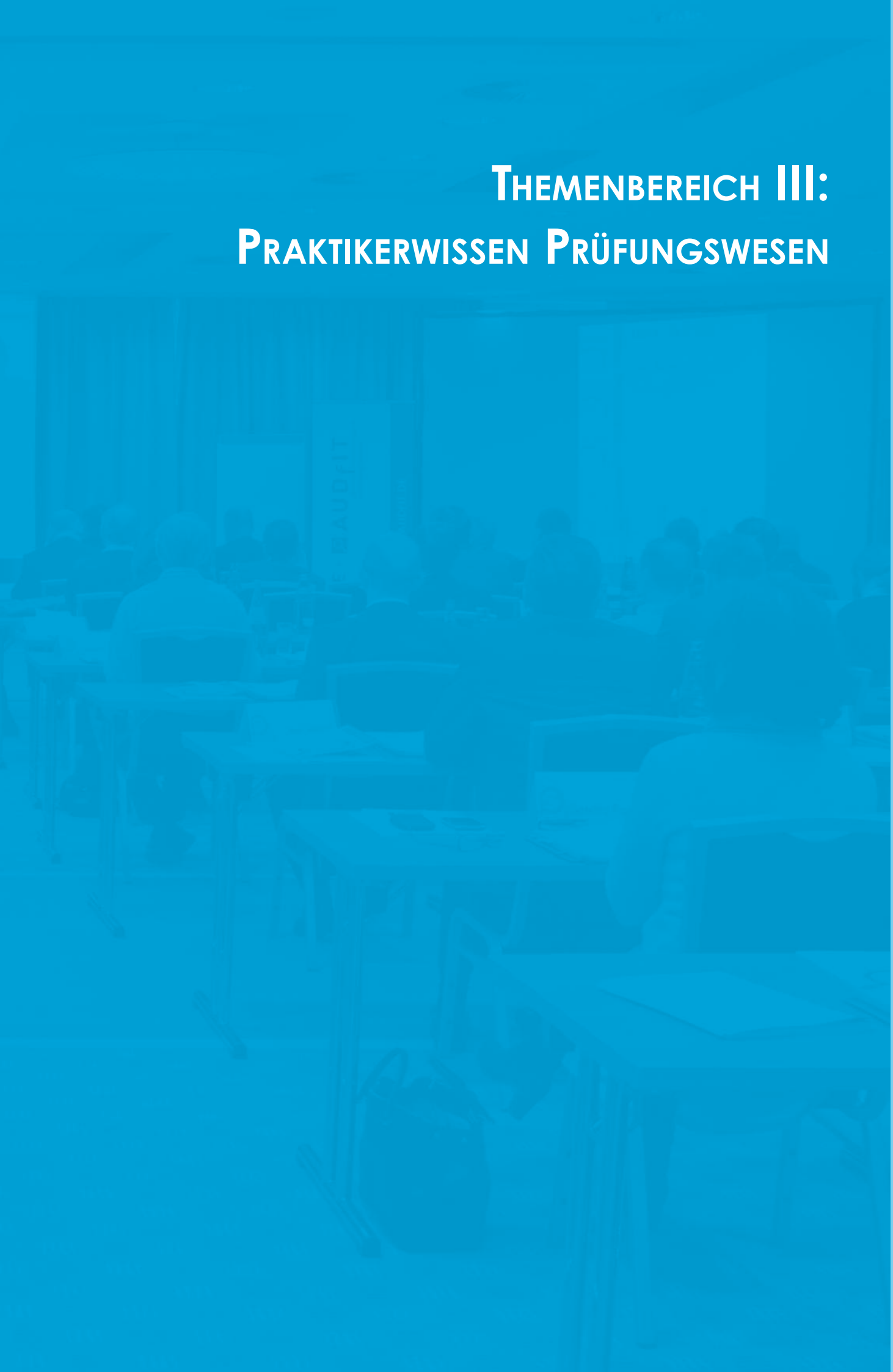
Ebenfalls sind die **Sanktionsprüfungen in den Prozessen der WP-Praxis zu berücksichtigen**.

4.8 Praxishilfen zu diesem Thema

siehe Anlagenband

- **Praxishilfe 4/1:** #PH0062
  „Inhaltsverzeichnis der AML-VO mit Artikelangaben“
- **Praxishilfe 4/2:** #PH0065
  „Compliance-Manager und Compliance-Officer nach der AML-VO“
- **Praxishilfe 4/3:** #PH0066
  „CMS-GW Geldwäsche-Compliance 2027 ff.:
  Das neue EU-Regelwerk (AML-VO) wirksam in Kanzlei oder Betrieb implementieren [6 h]“
- **Praxishilfe 4/4:** #PH0068
  „Von der GwG-Pflicht zur AML-VO-Governance:
  Acht ausgewählte To Dos“
- **Praxishilfe 4/5:** #PH0069
  „NEU: AML-VO bei mehrstufigen Beteiligungsketten – Ermittlung wirtschaftlich Berechtigter für die Alpha Automobil GmbH“

Themenbereich III: Praktikerwissen Prüfungswesen



#HB0099

THEMA 5:

Besondere Aspekte des Prüfungsberichts (Teil III): Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung (IDW PS 450 n.F. (10.2021))

AUDFIT AKADEMIE
audfit.de
Praxisrelevantes Wirtschaftswissen, Handelsrecht und Reporting

5. Besondere Aspekte des Prüfungsberichts (Teil III): Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung (IDW PS 450 n.F. (10.2021))

		Seite
5.1	Bedeutung des Prüfungsberichts	#HB0102
5.1.1	Kommunikation mit den Berichtsadressaten	#HB0102
5.1.2	Hauptteil des Prüfungsberichts	#HB0102
5.1.3	Bedeutung und Hintergrund des Abschnitts „Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung“	#HB0103
5.1.4	Keine allgemeinen Standardfloskeln	#HB0106
5.2	Gegenstand der Prüfung	#HB0107
5.2.1	Kategorie 1: Regelmäßiger Prüfungsgegenstand nach § 317 HGB	#HB0107
5.2.2	Kategorie 2: Erweiterungen des Prüfungsgegenstandes	#HB0108
5.2.3	Kategorie 3: „Ob-Prüfungen“ von ergänzenden Berichtsteilen als Teil der Abschlussprüfung	#HB0110
5.2.4	Kategorie 4: Bei der Abschlussprüfung unberücksichtigte Informationen	#HB0111
5.3	Art und Umfang der Prüfung	#HB0112
5.3.1	Abgrenzung von „Art“ und „Umfang“ der Prüfung	#HB0112
5.3.2	Angewandte Prüfungsgrundsätze	#HB0114
5.3.3	Risikoorientierter Prüfungsansatz	#HB0114
5.3.4	Individuelle Erläuterungen zu eingesetzten Prüfungsmethoden und IT-gestützte Verfahren	#HB0115
5.3.5	Erläuterung zur Bedeutung des internen Kontrollsystems	#HB0116
5.3.6	Zeitlicher Umfang	#HB0116
5.3.7	Aussage zu den verlangten Erklärungen und Nachweisen der gesetzlichen Vertreter	#HB0117
5.3.8	Teilberichte	#HB0118
5.3.9	Hinweis auf die Grenzen der Abschlussprüfung	#HB0118

		Seite
5.4	Aktuelle Entwicklungen und Zukunftsaussichten	#HB0119
5.5	Praxishilfen zu diesem Thema	#HB0120

5.1 Bedeutung des Prüfungsberichts

5.1.1 Kommunikation mit den Berichtsadressaten

Der Prüfungsbericht **informiert die gesetzlichen Vertreter, die Aufsichtsorgane,** sowie **die Gesellschafter** ausführlich über

- Gegenstand,
- Durchführung und
- wesentliche Ergebnisse (Feststellungen)

der Abschlussprüfung.

Der Prüfungsbericht **ergänzt den Bestätigungsvermerk** um die **für Überwachung und Entscheidungen notwendigen Informationen** zur

- Unternehmenslage,
- Rechnungslegung und
- etwaigen Gesetzesverstößen.

Hinweis:

Der Prüfungsbericht ist **nicht öffentlich** und erlaubt daher eine deutlich **differenziertere Darstellung** der Prüfung.

Die Verschwiegenheitspflicht ist insoweit aufgehoben.

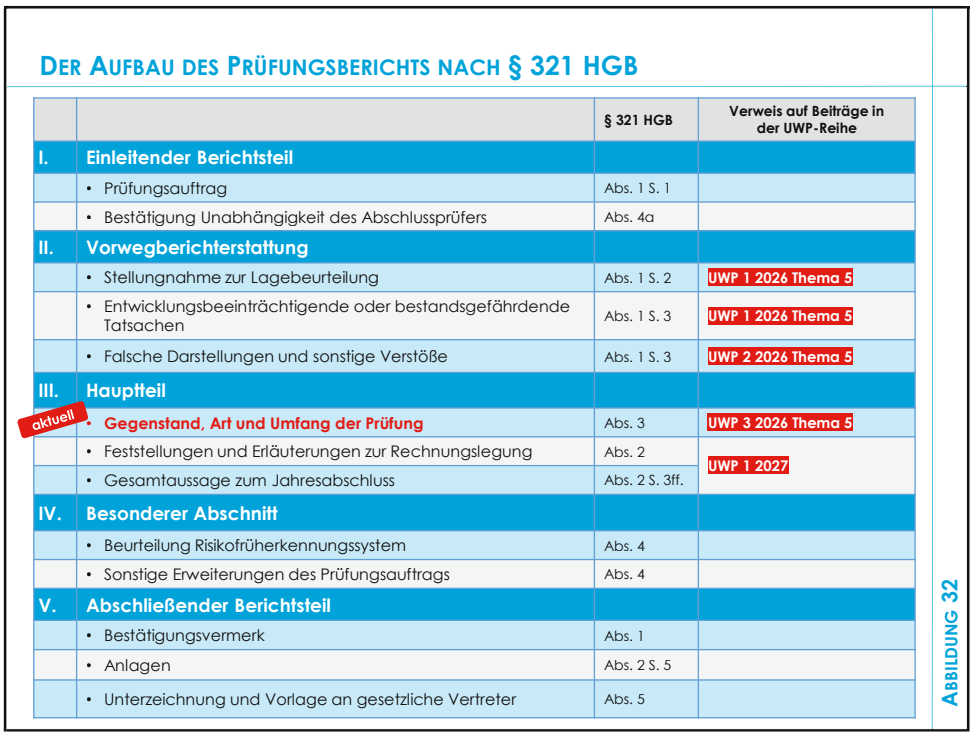
5.1.2 Hauptteil des Prüfungsberichts

Der Aufbau des Prüfungsberichts ist in **§ 321 HGB** gesetzlich vorgeschrieben.

Die gesetzlichen Vorgaben werden durch den **Prüfungsstandard** konkretisiert:

- **IDW PS 450 n.F. (10.2021) „Grundsätze ordnungsmäßiger Erstellung von Prüfungsberichten".**[91]

[91] Für weniger komplexe Einheiten ist bei **Anwendung des KMU-Ansatzes** der IDW PS KMU 7 (09.2022) „Prüfungsurteil, Berichterstattung und Archivierung" anzuwenden.



DER AUFBAU DES PRÜFUNGSBERICHTS NACH § 321 HGB

		§ 321 HGB	Verweis auf Beiträge in der UWP-Reihe
I.	**Einleitender Berichtsteil**		
	• Prüfungsauftrag	Abs. 1 S. 1	
	• Bestätigung Unabhängigkeit des Abschlussprüfers	Abs. 4a	
II.	**Vorwegberichterstattung**		
	• Stellungnahme zur Lagebeurteilung	Abs. 1 S. 2	UWP 1 2026 Thema 5
	• Entwicklungsbeeinträchtigende oder bestandsgefährdende Tatsachen	Abs. 1 S. 3	UWP 1 2026 Thema 5
	• Falsche Darstellungen und sonstige Verstöße	Abs. 1 S. 3	UWP 2 2026 Thema 5
III.	**Hauptteil**		
aktuell	• **Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung**	Abs. 3	UWP 3 2026 Thema 5
	• Feststellungen und Erläuterungen zur Rechnungslegung	Abs. 2	UWP 1 2027
	• Gesamtaussage zum Jahresabschluss	Abs. 2 S. 3ff.	
IV.	**Besonderer Abschnitt**		
	• Beurteilung Risikofrüherkennungssystem	Abs. 4	
	• Sonstige Erweiterungen des Prüfungsauftrags	Abs. 4	
V.	**Abschließender Berichtsteil**		
	• Bestätigungsvermerk	Abs. 1	
	• Anlagen	Abs. 2 S. 5	
	• Unterzeichnung und Vorlage an gesetzliche Vertreter	Abs. 5	

ABBILDUNG 32

Abbildung 32: Der Aufbau des Prüfungsberichts nach § 321 HGB

5.1.3 Bedeutung und Hintergrund des Abschnitts „Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung“

Der Abschnitt „**Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung**“ gehört zu den **zentralen Bestandteilen des Prüfungsberichts.**

Im Prüfungsbericht muss der Abschlussprüfer innerhalb eines gesonderten Abschnitts über

- **Gegenstand**,
- **Art** und
- **Umfang** der Prüfung,
- sowie den angewandten **Rechnungslegungs**- und **Prüfungsgrundsätzen**

berichten[92,93].

5.1.3.1 Transparenz über den tatsächlichen Prüfungsgegenstand

Der Prüfungsbericht muss zunächst **deutlich** machen,

- **welche Unternehmensinformationen** überhaupt
- **Gegenstand der gesetzlichen Abschlussprüfung** waren.

[92] Vgl. § 321 Abs. 3 HGB

[93] IDW (Hrsg.); WP-Handbuch; 17., vollständig überarbeitete Auflage Tz. M280

Hierzu gehören regelmäßig

- der **Jahresabschluss** unter Einbeziehung der **Buchführung** und
- der **Lagebericht**.[94]

Diese Abgrenzung ist für die **Berichtsadressaten** von erheblicher Bedeutung.

Nicht jede Information, die **zusammen** mit dem Jahresabschluss oder Lagebericht **veröffentlicht** wird, ist automatisch **Gegenstand der Abschlussprüfung.**

Beispiel:

Der

- **Bericht zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit** nach § 22 Abs. 4 EntgTranspG sowie der
- **Vergütungsbericht** nach § 162 AktG

sind **nicht Gegenstand der Abschlussprüfung**.[95]

5.1.3.2 Einordnung der Aussagekraft der Abschlussprüfung

Ebenso wichtig ist die Erläuterung, **wie** die Prüfung durchgeführt wurde.

Der Leser soll erkennen können, auf welcher **fachlichen und rechtlichen Grundlage** das Prüfungsurteil beruht.

Deshalb sind die

- angewandten **Rechnungslegungsgrundsätze** sowie die
- maßgebenden **Prüfungsgrundsätze**

anzugeben.

Damit erfüllt der Berichtsabschnitt eine **wichtige Abgrenzungsfunktion.**

Viele Berichtsempfänger erwarten von der Abschlussprüfung eine nahezu vollständige Fehleraufdeckung.

Diese Aufgabe ist nicht Teil der Abschlussprüfung.

Diese sogenannte „**Erwartungslücke**“ führt in der Praxis häufig zu Missverständnissen.

[94] Ggf. zusätzlich das nach § 91 Abs. 2 AktG einzurichtende Risikofrüherkennungssystem.

[95] Vgl. IDW PS 450 n.F. (10.2021) „Grundsätze ordnungsmäßiger Erstellung von Prüfungsberichten“, Tz. 52c

Der Abschnitt im Prüfungsbericht **verdeutlicht den Adressaten**, dass

- eine Abschlussprüfung **nach festgelegten Prüfungsgrundsätzen durchgeführt** wird und
- **welche Grundlage** hinter dem im Bestätigungsvermerk abgegebenen **Prüfungsurteil** steht.

Der Abschnitt erläutert dem Berichtsempfänger,

- **welche Unterlagen** geprüft wurden,
- **wie** die **Prüfung durchgeführt** wurde und
- welche **Grenzen** die Prüfung hatte.

Hinweis:

Diese Ausführungen im Prüfungsbericht „Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung" tragen somit dazu bei,

- **Fehlvorstellungen über Reichweite und Sicherheit einer Abschlussprüfung zu vermeiden** und
- die **Erwartungslücke** durch eine realistische Darstellung zu **verringern.**

5.1.3.3 Abgrenzung von Verantwortung und Prüfungsumfang

Dieser Abschnitt schafft schließlich **Klarheit über die Rollenverteilung** zwischen

- Unternehmensleitung und
- Abschlussprüfer.[96]

Die **Verantwortung** verbleibt bei den **gesetzlichen Vertretern** für:

- Rechnungslegung
- die dafür eingerichteten internen Kontrollen
- sämtliche gegenüber dem Abschlussprüfer erteilten Informationen.

Aufgabe des Abschlussprüfers ist es,

- diese Rechnungslegung und
- die zugrunde liegenden Informationen

im Rahmen einer Abschlussprüfung zu beurteilen.

[96] Vgl. IDW PS 450 n.F. (10.2021) Tz. 53

Hinweis:

„Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung" ist weit **mehr als ein formaler Standardabschnitt.**

Er **steckt den Prüfungsrahmen ab** und schafft die **Grundlage** dafür, dass **die nachfolgenden Feststellungen** des Prüfungsberichts und das Prüfungsurteil von den Berichtsadressaten **sachgerecht verstanden** werden können.

5.1.4 Keine allgemeinen Standardfloskeln

Der Bericht muss die **tatsächliche Durchführung** der Prüfung widerspiegeln. Standardisierte Formulierungen **ohne Bezug zum Mandat** genügen diesen Anforderungen **nicht**.

In der Praxis zeigt sich bei der Berichtsschreibung ein **Spannungsfeld** zwischen

- **Standardisierung** und
- **Individualisierung**.

Standardtexte

- erhöhen die **Effizienz** und
- unterstützen die **Qualitätssicherung**.

Gleichzeitig besteht die **Gefahr formelhafter Aussagen** ohne konkreten Mandatsbezug.

Besondere Prüfungssituationen, wie

- Erstprüfungen,
- Restrukturierungen oder
- Unternehmenstransaktionen

erfordern in jedem Fall regelmäßig eine **individuellere Darstellung**.

Gute Berichtsgestaltung zeichnet sich durch

- klare Sprache,
- kurze Sätze,
- sinnvolle Zwischenüberschriften und
- einen erkennbaren Bezug zur individuellen Risikostruktur des Mandats

aus.

Hinweis:

Standardtemplates bleiben wichtig, müssen aber konsequent **mandantenspezifisch angepasst** werden.

Zur **Vermeidung von Wiederholungen** kann im Prüfungsbericht zum Teil auf den Bestätigungsvermerk und den dort wiedergegebenen Aussagen zum

- Gegenstand,
- Art und
- Umfang der Prüfung

verwiesen werden[97].

5.2 Gegenstand der Prüfung

5.2.1 Kategorie 1: Regelmäßiger Prüfungsgegenstand nach § 317 HGB

5.2.1.1 Inhaltliche Anforderungen

Der Prüfungsgegenstand umfasst grundsätzlich[98]

- die **Buchführung** (zunehmender Digitalisierungsgrad)
- den **Jahresabschluss** (Bilanz, GuV, ggf. Anhang, ggf. Kapitalflussrechnung und ggf. Eigenkapitalspiegel)
- den **Lagebericht** (sofern Pflicht zur Aufstellung besteht)
- ggf. die **ESEF-Konformität** nach §328 (1) S. 4 HGB **(Neu!)**
- ggf. das **Risikofrüherkennungssystem** nach §91(3) AktG.

Der Prüfungsbericht sollte diese **Komponenten** klar und vollständig benennen, einschließlich der geprüften **Berichtsperioden**.

Zum faktischen Prüfungsgegenstand gehören auch die zugrunde liegenden Unterlagen wie

- **Neben- und Überleitungsrechnungen**,
- **Berichtspakete** und
- **Management-Reports**.

[97] IDW (Hrsg.); WP-Handbuch; 17., vollständig überarbeitete Auflage Tz.M281

[98] IDW (Hrsg.); WP-Handbuch; 17., vollständig überarbeitete Auflage Tz.M283

5.2.1.2 Angabe der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze

Im Prüfungsbericht ist anzugeben, nach welchen **Rechnungslegungsgrundsätzen** (z.B. HGB oder IFRS) der geprüfte Abschluss aufgestellt wurde.

Diese Angabe ist wichtig, weil das **Prüfungsurteil** immer auf einen bestimmten Rechnungslegungsrahmen bezogen ist.

Hinweis:

Die **korrespondierenden Angaben** zu den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen **müssen auch im geprüften Abschluss (Anhang) enthalten sein**.[99]

5.2.2 Kategorie 2: Erweiterungen des Prüfungsgegenstandes

5.2.2.1 Drei Ursachen für eine Erweiterung des Prüfungsgegenstandes

Wenn die Abschlussprüfung **mehr umfasst,** als den normalen gesetzlichen Prüfungsgegenstand nach § 317 HGB, **muss der Prüfungsbericht erkennen lassen,**

- **dass** der Prüfungsgegenstand **erweitert** wurde,
- **wodurch** die Erweiterung **veranlasst** wurde und
- **worauf sie sich thematisch bezieht**.

Die Erweiterung kann drei mögliche **Ursachen** haben:

1. **Spezialvorschrift verlangt zusätzliche Prüfungshandlungen** (z.B. im Energie-, Banken-, Versicherungs-, Krankenhaus- oder Genossenschaftsbereich)
2. **Freiwillige Erweiterung** durch den Auftraggeber (z.B. zusätzliche Prüfung von Governance- oder Compliance-Aspekten)
3. **Anweisung einer Aufsichts-, Regulierungs- oder Genehmigungsbehörde**, dass bestimmte Sachverhalte zusätzlich geprüft werden müssen.

5.2.2.2 Berichterstattung im Prüfungsbericht zur Abschlussprüfung

Bei einer **Erweiterung des Prüfungsgegenstands** bleibt der zusätzlich zu prüfende Sachverhalt **Teil desselben Prüfungsauftrags.**

[99] Vgl. IDW PS 400 n.F. (03.2025) Tz.18, A23-A25

Deshalb wird

- **über diese Erweiterung** und
- ihre **Ergebnisse**

im Prüfungsbericht zur Abschlussprüfung gesondert berichtet.[100]

Beispiel:

Die Gesellschafter der Müller GmbH **erweitern** den gesetzlichen Prüfungsauftrag **um die Prüfung,**

- ob die **Geschäftsführung**
- **bei wesentlichen Investitionen und Finanzierungen**
- **die Zustimmungsvorbehalte** aus Gesellschaftsvertrag und Geschäftsordnung

eingehalten hat.

Formulierungsbeispiel für Prüfungsbericht:

„*Der Prüfungsauftrag wurde über den gesetzlichen Prüfungsgegenstand nach § 317 HGB hinaus **erweitert**. Auftragsgemäß haben wir ergänzend geprüft, **ob die Geschäftsführung bei ausgewählten wesentlichen Investitions- und Finanzierungsentscheidungen** die im Gesellschaftsvertrag und in der Geschäftsordnung für die Geschäftsführung festgelegten **Zustimmungserfordernisse beachtet** hat.*

*Unsere Prüfung umfasste hierzu insbesondere **ausgewählte Investitionsentscheidungen und Finanzierungsmaßnahmen**. Die Prüfung erfolgte auf der Grundlage der uns vorgelegten Beschlüsse, Verträge und sonstigen Unterlagen.*

*Eine umfassende Prüfung der **Zweckmäßigkeit oder Wirtschaftlichkeit der Geschäftsführung** war damit **nicht** verbunden.*

5.2.2.3 Sonderfall: Erweiterungen, bezogen auf Jahresabschluss oder Lagebericht

Ein Bezug zur Rechnungslegung liegt bspw. vor, wenn der Auftraggeber verlangt, dass

- **bestimmte rechnungslegungsbezogene Bereiche,** beispielsweise
  - Forderung aus L. und L. oder
  - Angaben zu den Leasingverhältnissen im Anhang
- **intensiver** oder
- **zusätzlich**

geprüft werden sollen.

[100] Über das Ergebnis der Erweiterung der Abschlussprüfung darf **nicht im Bestätigungsvermerk** berichtet werden (vgl. IDW PS 450 n.F. (10.2021) Tz. 19)

Denkbar wäre etwa die

- zusätzliche Prüfung einer **besonderen Aufgliederung der Umsatzerlöse**,
- eine zusätzliche Prüfung **bestimmter Angaben im Anhang** oder **in einzelnen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung**
- eine vertiefte Prüfung bestimmter **Prognoseangaben** im Lagebericht.

5.2.2.4 Sonderfall: Erweiterungen gehen inhaltlich über die Rechnungslegung hinaus

Wenn die Erweiterung des Prüfungsauftrags **über die Rechnungslegung hinausgeht** und sich bspw.

- auf die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung oder
- Verwendung bestimmter Fördermittel

bezieht, handelt es sich um einen **zusätzlichen Prüfungsgegenstand**.

Über dessen **Ergebnis ist innerhalb des Prüfungsberichts in einem gesonderten Abschnitt zu berichten.**[101]

> **Beispiel**: (Fortführung des obigen Beispiels)
>
> Für einen gesonderte Prüfungsabschnitt könnte das Ergebnis wie folgt formuliert werden:
>
> „***Feststellungen aus Erweiterungen des Prüfungsauftrags***
>
> *Im Rahmen der vereinbarten Erweiterung des Prüfungsauftrags haben wir **keine Sachverhalte festgestellt**, aus denen sich ergibt, dass die geprüften Zustimmungserfordernisse bei den von uns einbezogenen Geschäftsvorfällen **nicht beachtet wurden**.*“

5.2.3 Kategorie 3: „Ob-Prüfungen“ von ergänzenden Berichtsteilen als Teil der Abschlussprüfung

Nicht sämtliche Informationen, die im Umfeld des Lageberichts veröffentlicht werden, unterliegen einer vollständigen inhaltlichen Prüfung durch den Abschlussprüfer.

[101] Vgl. IDW PS 450 n.F. (10.2021) Tz. 108

Für einzelne Berichtsteile sieht das HGB lediglich eine **eingeschränkte Prüfung** vor dahingehend, wie bspw.

- **ob Angaben gemacht** wurden (z.B. **Unternehmenserklärung** nach § 289f HGB).
- **ob** die nichtfinanzielle Berichterstattung[102] **vorgelegt** wurde

Der Prüfungsbericht soll diese **unterschiedliche Reichweite** deutlich machen.

Hinweis:

In diesen Fällen ist **ISA [DE] 720 zu „Sonstigen Informationen"** zu beachten und die Informationen daraufhin zu prüfen, ob **wesentliche Unstimmigkeiten** zum Jahresabschluss/Lagebericht bestehen.

5.2.4 Kategorie 4: Bei der Abschlussprüfung unberücksichtigte Informationen

Bestimmte Berichte werden **zwar mit dem Lagebericht zusammen veröffentlicht**, gehören jedoch nicht zum Gegenstand der Abschlussprüfung.

Das betrifft **insbesondere** den

- **Bericht zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit**[103] sowie den
- **Vergütungsbericht**[104]**.**

Der Abschlussprüfer gibt zu den dort enthaltenen Angaben **kein Prüfungsurteil** ab. Im Prüfungsbericht sollte diese **Abgrenzung klar erkennbar** sein.

Beispiel:

*„Der dem Lagebericht als Anlage beigefügte **Bericht zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit** nach § 22 Abs. 4 EntgTranspG ist **nicht Gegenstand unserer Abschlussprüfung**.*

***Unser Prüfungsurteil** erstreckt sich daher **nicht auf die in diesem Bericht enthaltenen Angaben.**"*

[102] Vgl. §§ 289b-289e HGB: Dies wird sich mit Einführung der verpflichtenden Nachhaltigkeitsberichterstattung für betroffene Unternehmen nach der Umsetzung der CSRD-Richtlinie in Deutschland voraussichtlich ändern.

[103] Vgl. § 22 Abs. 4 EntgTranspG

[104] Vgl. § 162 AktG.

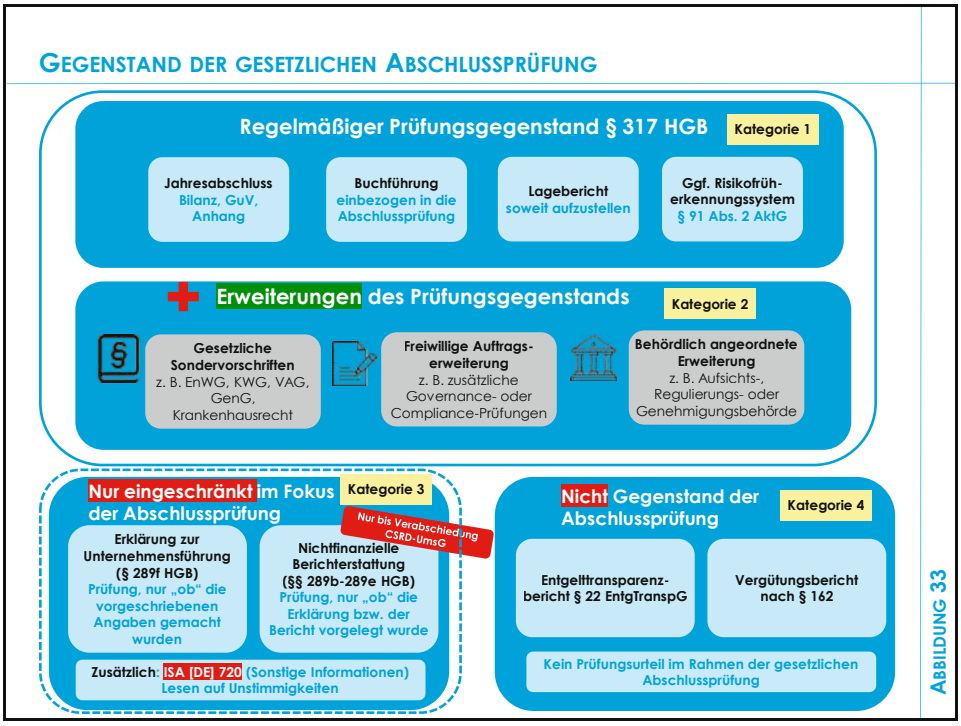


Abbildung 33: Gegenstand der gesetzlichen Abschlussprüfung

5.3 Art und Umfang der Prüfung

5.3.1 Abgrenzung von „Art" und „Umfang" der Prüfung

Die Berichterstattung zum Prüfungsumfang muss

- den **zeitlichen und sachlichen Umfang** der Prüfung sowie
- die **Tiefe der Prüfungshandlungen**

beschreiben.

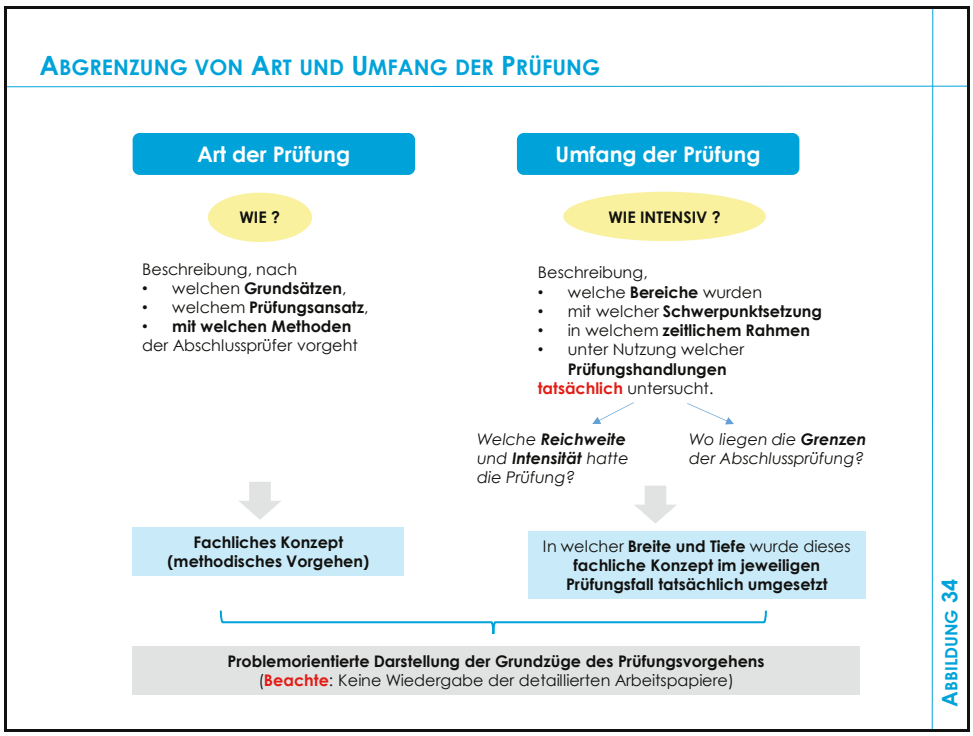


Abbildung 34: Abgrenzung von Art und Umfang der Prüfung

Hinweis:

IDW PS 450 n.F. (10.2021) **trennt** die Ausführungen zu **Art und Umfang nicht strikt voneinander**. Die Anforderungen werden vielmehr **nach inhaltlich zusammengehörenden Aspekten** dargestellt.

Auch die **nachfolgenden Ausführungen** folgen daher dieser **thematischen Systematik**.

Damit die **Aufsichtsorgane**

- für ihre **originäre Überwachungsfunktion**
- **aus dem Prüfungsbericht**
- ein **Urteil über die** Qualität sowie
- Grenzen der Abschlussprüfung und daraus
- **Konsequenzen** für ihre Tätigkeit ableiten können,

muss der Prüfer **sein jeweiliges Prüfungsvorgehen in den Grundzügen** darstellen.[105]

[105] Vgl. IDW PS 450 n.F. (10.2021) Tz. 56

Hinweis:

Im Prüfungsbericht ist keine Begründung des Prüfungsvorgehens notwendig.[106]

5.3.2 Angewandte Prüfungsgrundsätze

Der Abschlussprüfer muss auf §316 ff. HGB und die vom **IDW festgestellten deutschen GoA** verweisen.

Hinweis:

Wird in **begründeten Einzelfällen** im Rahmen der **Eigenverantwortlichkeit** von den vom IDW festgestellten deutschen GoA **abgewichen**, sind die **Gründe** sowie die sich daraus ggf. ergebenden **Auswirkungen** auf das Prüfungsurteil dafür im Prüfungsbericht anzugeben[107].

5.3.3 Risikoorientierter Prüfungsansatz

Die Abschlussprüfung ist **risikoorientiert** ausgestaltet.

Der Bericht sollte in einfachen Worten erläutern, dass der Prüfer sich auf **Bereiche mit erhöhtem Risiko wesentlicher falscher Angaben fokussiert** und **keine Vollprüfung** vornimmt.

Der Bericht sollte erkennen lassen,

- **welche Risiken als wesentlich** identifiziert und beurteilt wurden und Nennung der bedeutsamen Risiken in Übereinstimmung mit
- welche **Prüfungsstrategie** daraus abgeleitet wurden.

Die unternehmensindividuellen Adressaten des Prüfungsberichts sollen verstehen, dass

- Art und Tiefe der Prüfung
- aus der **Risikobeurteilung** des Abschlussprüfers und
- den **Wesentlichkeitsgrenzen** in Bezug auf das Unternehmen

abgeleitet werden.

[106] Vgl. IDW PS 450 n.F. (10.2021) Tz. 57

[107] IDW (Hrsg.); WP-Handbuch; 17., vollständig überarbeitete Auflage Tz.M298

5.3.4 Individuelle Erläuterungen zu eingesetzten Prüfungsmethoden und IT-gestützte Verfahren

Den Kern der Prüfungsmethodik bilden

- System- und Funktionsprüfungen,
- analytische Prüfungshandlungen,
- Einzelfallprüfungen und
- Stichproben.

Für die Praxis besonders relevant ist heute der **Einsatz digitaler Prüfungstechniken**.

Der Einsatz von

- Datenanalysen,
- Process-Mining-Tools und
- anderen digitalen Prüfungstechniken

in den Reihen der Abschlussprüfer nehmen stets zu.

Moderne Abschlussprüfungen basieren zunehmend häufiger auf

- ERP-Systemen,
- Schnittstellenanalysen,
- Datenextraktionen oder
- Konsolidierungssystemen.

Diese Systeme prägen die Prüfungsdurchführung wesentlich, soweit sie prüfungsrelevante Informationen verarbeiten.

Die Adressaten des Prüfungsberichts sollten erkennen,

- ob und in welchen Bereichen die Prüfung auf solche Verfahren gestützt wurden und
- wo die Grenzen dieser Ansätze liegen.

Datenanalysen ermöglichen die Untersuchung großer Datenmengen.

Gleichzeitig steigt die dies bezügliche Erwartungshaltung der Berichtsempfänger.

Häufig wird angenommen, dass durch Data Analytics eine „Vollprüfung“ erfolgt sei. Dies ist regelmäßig nicht der Fall.

5.3.5 Erläuterung zur Bedeutung des internen Kontrollsystems

Das Verständnis des internen Kontrollsystems (IKS) ist Grundvoraussetzung des risikoorientierten Ansatzes.

Im Prüfungsbericht sollte kurz dargestellt werden,

- **in welchem Umfang** das IKS geprüft wurde und
- **wann** eine „**Reliance-Strategie**" gewählt wurde.

Hinweis:

„Die **Wahl einer Reliance-Strategie**" bedeutet, dass der Abschlussprüfer entscheidet,

- ob und in welchem Umfang er sich bei der Prüfung auf die Wirksamkeit interner Kontrollen stützen will.

Das interne Kontrollsystem bildet die Grundlage und Ausgangspunkt zahlreicher Prüfungshandlungen.

Verlässliche Kontrollen der geprüften Unternehmung können den Umfang aussagebezogener Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers deutlich reduzieren.

Besonderer Erläuterungsbedarf besteht insbesondere bei:

- **Kleinen und mittelständischen Unternehmen**.
  Häufig fehlen formalisierte Kontrollen, so dass der Prüfer verstärkt auf Einzelfallprüfungen setzen muss.

  Dies hat der Abschlussprüfer gegenüber dem Adressaten im Prüfungsbericht zu begründen.
- **Auslagerung** von wesentlichen Teilen der Rechnungslegung.
- **Identifizierung von IKS-Mängeln** und deren Behebung durch verstärkte aussagebezogene Prüfungshandlungen.

5.3.6 Zeitlicher Umfang

Anschließend ist der **zeitliche Umfang** der Prüfung und in welchen **Zeitraum die Prüfung** durchgeführt wurde anzugeben.

Dies umfasst auch

- die Vornahme einer **Zwischenprüfung** und deren **Zeitraum** oder
- besondere **Umstände**, die zu einer **Verlängerung** oder **Unterbrechung** der Prüfungszeit geführt haben[108].

[108] IDW (Hrsg.); WP-Handbuch; 17., vollständig überarbeitete Auflage Tz.M305

5.3.7 Aussage zu den verlangten Erklärungen und Nachweisen der gesetzlichen Vertreter

Es ist die Aussage zu treffen, ob die gesetzlichen Vertreter alle vom Abschlussprüfer **verlangten Aufklärungen und Nachweise** erbracht haben[109].

Bei ordnungsgemäßer **Erfüllung** dieser Pflicht reicht die **Feststellung** darüber[110].

Zudem muss der Prüfungsbericht einen Hinweis darüber enthalten, dass der Abschlussprüfer eine **Vollständigkeitserklärung** erhalten hat.

Die Nennung der weiteren Auskunftspersonen, die in der Vollständigkeitserklärung benannt werden, ist nicht erforderlich.

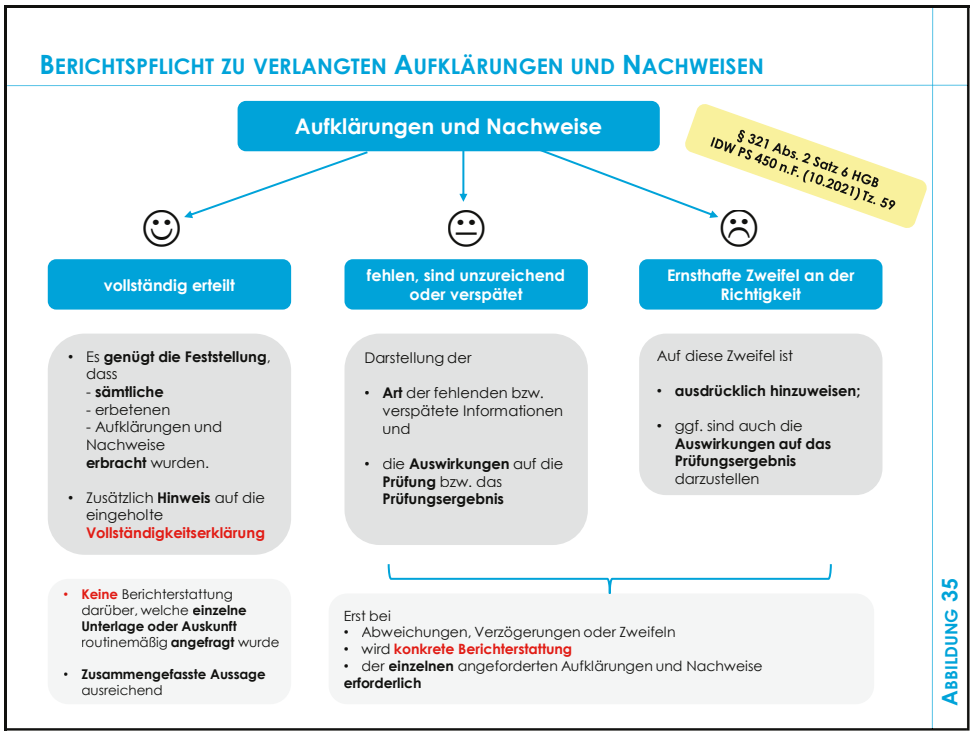


Abbildung 35: Berichtspflicht zu verlangten Aufklärungen und Nachweisen

[109] IDW (Hrsg.); WP-Handbuch; 17., vollständig überarbeitete Auflage Tz.M327

[110] IDW (Hrsg.); WP-Handbuch; 17., vollständig überarbeitete Auflage Tz.M328

AUDFIT® AKADEMIE

5.3.8 Teilberichte

Sollten **Teilberichte** über die Abschlussprüfung vom Abschlussprüfer erstellt worden sein, ist eine Übersicht über alle erstatteten Teilberichte und deren jeweiliger Gegenstand anzugeben[111].

siehe Anlagenband

#PH0070

- **Praxishilfe 5:**
  „Wesentliche berichtspflichtige Prüfungsinhalte“

5.3.9 Hinweis auf die Grenzen der Abschlussprüfung

Im Prüfungsbericht sind die **Grenzen der Abschlussprüfung kenntlich** zu machen und zu erläutern.

Ziel ist, dass die Berichtsadressaten

- **nicht nur** das **Prüfungsvorgehen**,
- sondern auch **dessen Aussagegrenzen**

erkennen können.

In einem gesonderten Abschnitt sollte darauf hingewiesen werden, dass sich die Abschlussprüfung **im Allgemeinen nicht** darauf erstreckt, **ob**

- der **Fortbestand** des geprüften Unternehmens oder
- die **Wirksamkeit** und **Wirtschaftlichkeit** der Geschäftsführung

zugesichert werden kann.[112]

Ebenso umfasst die Prüfung

- die **Einhaltung anderer Gesetze nur insoweit**,
- dass sich daraus üblicherweise **Rückwirkungen** auf den geprüften Jahresabschluss oder Risiken, über die im Lagebericht zu berichten wäre,

ergeben[113].

Die Abschlussprüfung bietet **keine Garantie für absolute Fehlerfreiheit**. Dies gilt insbesondere für

- **dolose Handlungen** und
- **Management Override**.

[111] IDW (Hrsg.); WP-Handbuch; 17., vollständig überarbeitete Auflage Tz.M301

[112] Vgl. § 317 Abs. 4a HGB und IDW PS 450 n.F. (10.2021) Tz. 56

[113] IDW (Hrsg.); WP-Handbuch; 17., vollständig überarbeitete Auflage Tz.M300

Auch **zukunftsbezogene Aussagen** unterliegen natürlichen Grenzen.

- Prognosen und
- Planungsrechnungen

können nur auf Plausibilität geprüft werden.

Ein entsprechender **Hinweis ist im Prüfungsbericht** anzugeben.

FÜNF AUSGEWÄHLTE GRENZEN DER ABSCHLUSSPRÜFUNG

	Aspekt der Grenzen einer Abschlussprüfung	Inhalt der Berichterstattung
1	**Keine Zusicherung des Fortbestandes**	Die Abschlussprüfung erstreckt sich nicht darauf, **ob der Fortbestand des Unternehmens zugesichert** werden kann.
2	**Keine Beurteilung der Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftsführung**	Die Abschlussprüfung gibt grundsätzlich **kein Urteil** darüber ab, **ob die Geschäftsführung wirksam** oder **wirtschaftlich** gehandelt hat.
3	**Keine umfassende Compliance-Prüfung**	Die **Einhaltung sämtlicher gesetzlicher Vorschriften** ist **nicht Gegenstand** der Abschlussprüfung. **Andere Rechtsvorschriften** werden **nur insoweit relevant**, wie **Verstöße, Auswirkungen auf Jahresabschluss oder Lagebericht** haben können.
4	**Prüfung mit hinreichender, nicht absoluter Sicherheit**	Die Abschlussprüfung zielt **auf hinreichende Sicherheit** hinsichtlich wesentlicher falscher Darstellungen. Eine **lückenlose Prüfung sämtlicher Geschäftsvorfälle** ist damit **nicht** verbunden.
5	**Grenzen des IKS-Prüfungsumfangs**	Das IKS wird **nicht generell als eigenständiger Prüfungsgegenstand** auf seine **umfassende Wirksamkeit** beurteilt. Es wird **insoweit** berücksichtigt, wie dies **für die Planung und Durchführung der Abschlussprüfung** erforderlich ist.

Quelle: IDW (Hrsg.); WP-Handbuch; 17. Auflage Tz. M307; IDW PS 450 .F. 10.2021 Tz 57

ABBILDUNG 36

Abbildung 36: Fünf ausgewählte Grenzen der Abschlussprüfung

5.4 Aktuelle Entwicklungen und Zukunftsaussichten

Die

- **Nachhaltigkeitsberichterstattung**, aber auch die
- **Digitalisierung** und
- der **Einsatz von KI**,

werden den Gegenstand der Abschlussprüfung sowie die Methodik und Vorgehensweise des Abschlussprüfers auf Dauer **verändern**.

Somit wachsen auch die Anforderungen an eine **klare** und zugleich **prägnante** Beschreibung von **Gegenstand, Art und Umfang** der Prüfung weiter.

Der Prüfungsbericht bleibt damit ein zentrales Instrument, um

- **Prüfungsqualität sichtbar zu machen** und
- **Erwartungslücken** bei den Adressaten **vorzubeugen**.

5.5 Praxishilfen zu diesem Thema

- **Praxishilfe 5:**
  „Wesentliche berichtspflichtige Prüfungsinhalte“

siehe Anlagen-band

#PH0070

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

THEMA 6:

Sonstige Rückstellungen im Spannungsfeld geopolitischer Unsicherheiten (§ 249 I S. 1 HGB)

AUDFIT® AKADEMIE
audfit.de
Praxisrelevantes Wirtschaftswissen, Handelsrecht und Reporting

6. Sonstige Rückstellungen im Spannungsfeld geopolitischer Unsicherheiten (§ 249 I S. 1 HGB)

		Seite
6.1	Wenn Krisen zu Bilanzierungsfragen werden	#HB0124
6.1.1	Geopolitische Entwicklungen	#HB0124
6.1.2	Zentrale Fragestellungen zu den Rückstellungen	#HB0124
6.1.3	Zielsetzung und Schwerpunkt des Beitrags	#HB0125
6.2	Keine pauschale Krisenrückstellung	#HB0125
6.3	Drohverluste aus Absatzgeschäften	#HB0126
6.3.1	Kernfrage	#HB0126
6.3.2	Welche Verträge jetzt besondere Aufmerksamkeit erfordern	#HB0126
6.3.3	Prüfung der Voraussetzungen für eine Drohverlustrückstellung	#HB0126
6.3.4	Folge von Drohverlustrückstellungen: Bildung aktiver latenter Steuern möglich	#HB0128
6.3.5	Ermittlung des Erfüllungsbetrags für die Bewertung von Rückstellungen	#HB0129
6.3.6	Force-Majeure-Vertragsklauseln	#HB0130
6.4	Gewährleistung bei veränderten Lieferketten	#HB0132
6.4.1	Welche Verträge sind vom Abschlussprüfer besonders zu prüfen?	#HB0133
6.4.2	Bisherige Gewährleistungsquoten auf dem Prüfstand	#HB0133
6.5	Belastende Beschaffungs- und Energieverträge	#HB0134
6.5.1	Festpreise und Mindestabnahmen	#HB0134
6.5.2	Gesunkener Marktpreis allein genügt nicht für eine Rückstellungsbildung	#HB0135
6.6	Sanktionen und Exportbeschränkungen als Auslöser von Vertragsrisiken	#HB0136
6.6.1	Fall: Geschäfte werden blockiert	#HB0136
6.6.2	Vertragsanalyse vor bilanzieller Schlussfolgerung	#HB0139
6.7	Auswirkungen von Währungsrisiken	#HB0142
6.8	Abzinsung von Rückstellungen	#HB0144

6.1 Wenn Krisen zu Bilanzierungsfragen werden

6.1.1 Geopolitische Entwicklungen

Tiefgreifende, langanhaltende und vielfältige geopolitische Krisen stellen sowohl Unternehmen als auch deren Abschlussprüfer vor **Herausforderungen** in der Anwendung der Bilanzierungsregeln.

Auslöser dafür können beispielsweise sein:

- Sanktionen,
- Lieferkettenstörungen,
- Energiepreisschocks und
- Währungsvolatilitäten.

Höhere Energiepreise, Lieferengpässe und eine schwächere Nachfrage **bremsen** nach Einschätzung der Deutschen Bundesbank die **deutsche Konjunkturerholung**.[114]

6.1.2 Zentrale Fragestellungen zu den Rückstellungen

Für Unternehmen werden diese Entwicklungen zur **konkreten Bilanzierungsfrage.**

In Bezug auf die Bilanzierung von Rückstellungen ergeben sich daraus zwei grundlegende Fragestellungen:

1. **Wann** haben sich geopolitische Risiken am Abschlussstichtag bereits zu **passivierungspflichtigen** Verpflichtungen oder drohenden Verlusten verdichtet?
2. **Wie** – in welcher Höhe - sind die Rückstellungen für drohende Verluste zu bewerten?

Hinweis:

Die §§ 249 und 253 HGB markieren dabei die Grenze zwischen gebotener Risikoberücksichtigung und unzulässiger pauschaler Krisenvorsorge.

[114] Vgl. Deutsche Bundesbank, Deutschland-Prognose der Bundesbank: Energiepreis-Schock bremst Konjunkturerholung, Pressemitteilung vom 12.06.2026; https://www.bundesbank.de/de/presse/pressemitteilungen/deutschland-prognose-der-bundesbank-energiepreis-schock-bremst-konjunkturerholung-964728 (Abruf vom 08.10.2026).

6.1.3 Zielsetzung und Schwerpunkt des Beitrags

Der Beitrag **sensibilisiert** für **ausgewählte Bereiche** sonstiger Rückstellungen, in denen geopolitische Entwicklungen

- bestehende Verpflichtungen und
- bisherige Bewertungsannahmen

verändern können.

Im **Schwerpunkt** stehen Drohverluste aus Absatzgeschäften.

Dabei wird insbesondere untersucht, wie **Force-majeure-Klauseln** die verbleibenden Leistungspflichten und damit die Rückstellungsbeurteilung beeinflussen.

Ergänzend werden Gewährleistungsverpflichtungen

- bei veränderten Lieferketten,
- bei belastenden Beschaffungsgeschäften sowie

die Auswirkungen von Sanktionen und Exportbeschränkungen, Währungsänderungen und Abzinsung fachlich erläutert.

Diese Ausführungen dienen der **Identifikation möglicher Handlungsfelder**. Eine **umfassende Darstellung** der jeweiligen Ansatz- und Bewertungsfragen ist **nicht beabsichtigt**.

6.2 Keine pauschale Krisenrückstellung

Geopolitische Unsicherheit rechtfertigt **keine pauschale „Krisenrückstellung“.**

- Erwartete Umsatzeinbußen oder
- höhere Kosten des künftigen Geschäftsbetriebs

reichen für sich genommen **nicht** aus.

Es sind die **allgemeinen Ansatzvoraussetzungen des HGB** genau zu beachten.

Das **Ansatzverbot** für **andere als die gesetzlich vorgesehenen** Zwecke bildet die **fachliche Leitlinie**.[115]

[115] Vgl. § 249 Abs. 2 Satz 1 HGB

Beispiele für typische Fehler und unzulässige Rückstellungen:

- **Pauschale Krisenzuschläge** auf den gesamten Rückstellungsbestand
- Rückstellungen für **zukünftige Betriebsverluste**
- **Verwechslung** von Rückstellungen und **Wertberichtigungen**

6.3 Drohverluste aus Absatzgeschäften

6.3.1 Kernfrage

Wann werden **bestehende Liefer- und Leistungsverpflichtungen** durch Energie-, Fracht- oder Materialkostensteigerungen **verlustbringend**?

6.3.2 Welche Verträge jetzt besondere Aufmerksamkeit erfordern

Besonders betroffen von einem möglichen Rückstellungsbedarf sind

- **Festpreisaufträge**
- **langfristige Projektverträge und**
- **noch nicht vollständig erfüllte Lieferverträge**,

bei denen **zusätzliche unvorhersehbare Kosten nicht oder nur eingeschränkt** an die Vertragspartner **weitergegeben** werden können.

6.3.3 Prüfung der Voraussetzungen für eine Drohverlustrückstellung

Eine Drohverlustrückstellung ist zu bilden, wenn bei einem Bilanzierungssachverhalt folgende **drei Voraussetzungen** kumulativ erfüllt sind[116]:

[116] Vgl. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB



Abbildung 37: Wann ist eine Drohverlustrückstellung zu bilden?

Hinweis: Vorrangig Abwertung von Vermögensgegenständen

Bezieht sich der drohende Verlust **auf bereits aktivierte Vermögensgegenstände**, sind erforderliche Abschreibungen zunächst dort vorzunehmen.

Nur der darüberhinausgehende Verlust wird **zurückgestellt**.[117][118]

Beispiel:

Die Maschinenbauer Schraube GmbH hat eine Anlage für 500 TEUR verkauft.

Zum Abschlussstichtag hat die **Fertigung noch nicht begonnen.**

Wegen gestiegener Materialpreise betragen die **voraussichtlichen Erfüllungskosten 560 TEUR.**

Eine Preisanpassung oder ein kostenfreier Vertragsausstieg sind hier ausgeschlossen.

Für den drohenden Verlust ist eine **Rückstellung von 60 TEUR** zu bilden.

[117] Zur Bewertung von **Vorratsvermögen im Spannungsfeld geopolitischer Unsicherheiten** und damit zusammenhängenden Abwertungs- und Rückstellungsfragen verweisen wir auf **Thema 7 in UWP 2 2026**.

[118] Vgl. IDW RS HFA 4, Stand 29.11.2012, Abschn. 2.4.

AUDFIT® AKADEMIE

6.3.4 Folge von Drohverlustrückstellungen: Bildung aktiver latenter Steuern möglich

Steuerrechtlich dürfen Rückstellungen für drohende Verluste **nicht gebildet** werden.[119]

Als Folge der unterschiedlichen Ansatzvorschriften im Handels- und im Steuerrecht ergibt sich eine **temporäre Differenz**.

Da es sich um eine **aktive Steuerlatenz** handelt, besteht für sie nach HGB ein **Ansatzwahlrecht**.[120]

Praxisbeispiel:

Ein Stahlhändler hat einen Liefervertrag mit einem Abnehmer zu einem **Fixpreis von 500 EUR/t** abgeschlossen. Er muss die **Ware selbst noch erwerben**.

Die **Stahlpreise steigen** nach **Verhängung von Importzöllen** unerwartet von 400 EUR/t auf 650 EUR/t.

Da der **kontrahierte Verkaufspreis nun den Einkaufspreis** um **150 EUR/t** übersteigt und nicht erwartet wird, dass dieser Preisanstieg kurzfristig vorübergeht, muss eine **Drohverlustrückstellung** gebildet werden.

Steuerlich darf diese Rückstellung nicht angesetzt werden.

Aus der temporären Differenz kann evtl. eine **aktive latente Steuer** entstehen, die unter Anwendung des **Aktivierungswahlrechts** bei einem Steuersatz von 30% **45 EUR/t** beträgt.

[119] § 5 Abs. 4a EStG

[120] § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB



Abbildung 38: Drohverlustrückstellungen und Antizipation künftiger Kostensteigerungen

6.3.5 Ermittlung des Erfüllungsbetrags für die Bewertung von Rückstellungen

Der zur Bestimmung eines etwaigen Verpflichtungsüberschusses maßgebliche Erfüllungsbetrag ergibt sich **nicht** zwingend nur anhand der Preis- und Wertverhältnisse am Bilanzstichtag.

Er entspricht vielmehr dem Betrag, der nach **vernünftiger kaufmännischer Beurteilung** notwendig ist,

- um den **Verlust aus dem schwebenden Geschäft**
- in der **Zukunft**

bereits **in** der **Gegenwart** **in angemessener Höhe zu antizipieren**.[121]

[121] § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB

Konkret bedeutet dies:

Vorhersehbare Entwicklungen bis zum Zeitpunkt der Vertragserfüllung sind bei der Bewertung der Rückstellung einzubeziehen.

In geopolitisch unsicheren Zeiten müssen insbesondere **Annahmen zu**

- Energie-,
- Material- und
- Transportkosten

aktualisiert werden.

Absehbare Preisänderungen sind anhand **nachvollziehbarer Informationen** zu berücksichtigen (Dokumentation!).

Pauschale Krisenzuschläge reichen nicht aus.

Bei einer **Restlaufzeit** von **mehr als einem Jahr** ist die Rückstellung **abzuzinsen**.

6.3.6 Force-Majeure-Vertragsklauseln

Welche **Belastung tatsächlich verbleibt**, hängt entscheidend von den vertraglichen Handlungsmöglichkeiten ab.

Vertragsklauseln für Fälle „**höherer Gewalt**“ („**Force-Majeure-Regelung**“) bestimmen, **welche Folgen**

- außergewöhnliche,
- von den Vertragsparteien nicht beherrschbare Ereignisse (z.B. Krieg, behördliche Verbote)

für die Vertragserfüllung haben.

AUSGEWÄHLTE FORCE-MAJEURE-KLAUSELN UND IHRE WIRKUNG

	Ausprägung der Regelung	Vertragliche Wirkung	Folge für die Bilanzierung
1	Verlängerung der Lieferfrist	• Die **Leistungspflicht bleibt bestehen;** • Der **Liefertermin verschiebt sich**	• Ein **drohender Verlust** aus der weiterhin geschuldeten Leistung **bleibt zu berücksichtigen.** • **Erfüllungszeitpunkt und Kosten** sind neu zu beurteilen
2	Vorübergehende Aussetzung der Leistungspflicht	Die Leistung muss **während des Hindernisses nicht erbracht** werden, ggf. aber später	• **Kein automatischer Wegfall** der Drohverlustsituation. • **Erfüllungskosten und –zeitpunkt sind neu zu beurteilen**.
3	Befreiung von Schadensersatz oder Vertragsstrafen	Bestimmte **Haftungsfolgen** werden **ausgeschlossen**.	• Betreffende Haftungsrisiken können entfallen; • Verlust aus der eigentlichen Leistungserbringung kann trotzdem bestehen bleiben.
4	Endgültiger Wegfall der Leistungspflicht	Die betroffene Leistung **muss dauerhaft nicht mehr erbracht** werden	• Der hierfür **drohende Erfüllungsverlust entfällt.** • Verbleibende **Rückzahlungs- oder Abwicklungspflichten** sind **gesondert** zu erfassen.
5	Kündigungs- oder Rücktrittsrecht	Eine Partei darf den Vertrag **unter bestimmten Voraussetzungen beenden**	• Ein **rechtlich gesicherter und hinreichend konkretisierter Vertragsausstieg kann** den drohenden Verlust vermindern oder vermeiden. • Etwaige **Ausstiegskosten** sind zu berücksichtigen.

ABBILDUNG 39

Abbildung 39: Ausgewählte Force-Majeure-Vertragsklauseln und ihre Wirkung

Die bilanziellen Folgen sind **aus dem konkreten Vertragsinhalt** abzuleiten. Es ist zu prüfen,

- **ob** die Force-Majeure-Klauseln
- die **Leistungspflicht aussetzen oder entfallen** lassen und
- dadurch die **Rückstellungspflicht beeinflussen**.[122]

Hinweis:

Die zentrale Aussage lautet **nicht** (nur), **ob** der Vertrag Force-Majeure-Klauseln enthält, sondern:

„**Welche Verpflichtung** besteht noch **nach Anwendung dieser Klausel** am Abschlussstichtag?“

[122] Vgl. IDW, Fachlicher Hinweis zu den Auswirkungen des Ukraine-Krieges auf die Rechnungslegung und deren Prüfung, 4. Update 12/2022, Abschnitt 3.4.

Beispiel:

Ein Rohstofflieferant kann wegen eines **Embargos** nicht liefern.

Der **Vertrag** enthält eine Force-Majeure-Klausel, wonach bei staatlichen Eingriffen die **Leistungsverpflichtung des Lieferanten entfällt**.

Das Unternehmen muss daher insoweit **keine Drohverlustrückstellung** bilden.

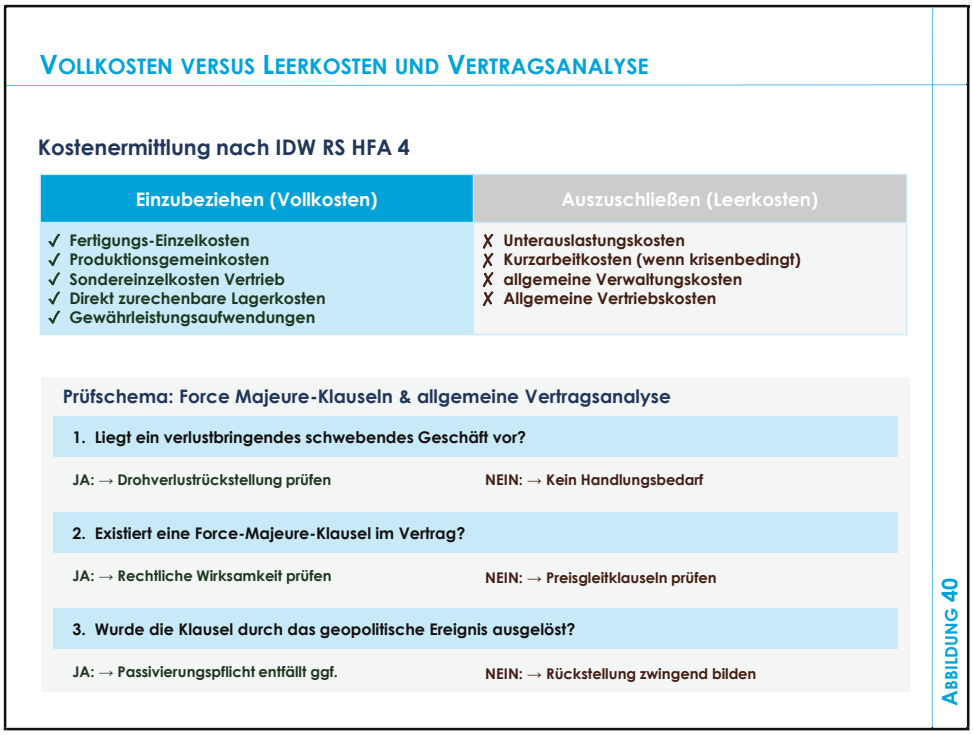


Abbildung 40: Vollkosten versus Leerkosten und Vertragsanalyse

6.4 Gewährleistung bei veränderten Lieferketten

Geopolitische Spannungen können Gewährleistungsrisiken verändern, wenn Unternehmen kurzfristig auf

- andere Lieferanten
- Ersatzmaterialien oder
- neue Produktionsstandorte

ausweichen.

6.4.1 Welche Verträge sind vom Abschlussprüfer besonders zu prüfen?

Besondere Aufmerksamkeit verdienen unter anderem

- Lieferverträge mit **verbindlichen Beschaffenheitsvereinbarungen,**
- Maschinenbau- und Anlagenverträge mit **zugesagten Leistungsmerkmalen**,
- **langfristige Garantievereinbarungen**
- Verträge über **sicherheitsrelevante Komponenten.**

Ein **kurzfristig beschafftes Ersatzbauteil**

- kann **funktionstüchtig** sein und
- dennoch die **vertraglich vereinbarte Qualität** oder **Lebensdauer**

verfehlen.

Entscheidend ist deshalb,

- ob die **ausgelieferten Produkte** und **erbrachten Leistungen**
- **weiterhin den geschuldeten Anforderungen**

entsprechen.

6.4.2 Bisherige Gewährleistungsquoten auf dem Prüfstand

Die Bewertung von Gewährleistungsrückstellungen erfolgt mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag.

Konkret bekannte Schadensfälle sind grundsätzlich **einzeln** zu beurteilen und zu bewerten.

Für darüber hinausgehende Risiken aus **vergleichbaren Lieferungen** kommt eine **erfahrungsbasierte Gruppenbewertung** in Betracht.

Dabei ist

- eine gesonderte Betrachtung der betroffenen Produktserien hinsichtlich der **erwarteten Fallquote** und
- eine **Schätzung der voraussichtlichen Erfüllungskosten**

anhand aktueller Erkenntnisse vorzunehmen.

Hinweis:

Historische Gewährleistungsquoten dürfen somit **nicht unverändert übernommen** werden, wenn neue Komponenten oder veränderte Fertigungsbedingungen ihre Aussagekraft und Aktualität beeinträchtigen.

Beispiel:

Maschinenbauer Schraube GmbH hat **1.000 Geräte** mit einer bestimmten Steuerung ausgeliefert.

Bisherige Berechnungsmethodik:

Bisher fielen erfahrungsgemäß **2% der Steuerungen** aus.

Bei durchschnittlichen **Reparaturkosten von 500 EUR** ergab sich (vereinfacht) eine Gewährleistungsrückstellung von 10.000 EUR.

Anpassung aufgrund Krisensituation:

Wegen krisenbedingter Lieferengpässe wurde ein **neuer Zulieferer** eingesetzt.

Technische Untersuchungen und erste Reklamationen lassen für die betroffene Serie nun eine **Ausfallquote von 5%** erwarten.

Zugleich steigen die **Kosten je Reparatur auf 800 EUR**, weil Ersatzteile teurer sind und zusätzliche Transportkosten anfallen. Der notwendige Aus- und Wiedereinbau ist darin enthalten.

Für die betroffene Serie ergibt sich damit ein erwarteter **Gewährleistungsaufwand von 40.000 EUR** (1.000 Geräte x 800 EUR x 5%).

Die **unveränderte Anwendung** der bisherigen Annahmen würde die **Gewährleistungsrückstellung um 30.000 EUR zu niedrig** ausweisen.

6.5 Belastende Beschaffungs- und Energieverträge

6.5.1 Festpreise und Mindestabnahmen

Zur **Versorgungssicherung** abgeschlossene **langfristige Verträge** können später wirtschaftlich nachteilig werden.

Beispiele sind

- **hohe Mindestabnahmemengen** trotz rückläufiger Produktion oder
- **feste Einkaufspreise**, denen keine entsprechende wirtschaftliche Nutzung mehr gegenübersteht.

Zu untersuchen sind **am Stichtag schwebende**

- Energie-,
- Rohstoff-,
- Transport-,
- sonstige Beschaffungsverträge,
- inkl. Mindestabnahme- oder Take-or-pay-Regelungen.

6.5.2 Gesunkener Marktpreis allein genügt nicht für eine Rückstellungsbildung

Ein **über dem aktuellen Marktpreis liegender Vertragspreis** führt **nicht** bei jedem Beschaffungsvertrag **automatisch** zu einer Rückstellung.

Entscheidend ist

- die **drohende Belastung** aus dem konkreten Geschäft
- **unter Berücksichtigung** des Werts bzw. Nutzens der **Gegenleistung**.

Zu berücksichtigen sind

- verbleibende Mengen,
- Vertragslaufzeiten,
- **erwartete Nutzungsmöglichkeiten** und
- rechtlich belastbare **Ausstiegsmöglichkeiten**.

Beispiel:

Das Produktionsunternehmen Tau AG hat für das Folgejahr eine **feste Strommenge von 200.000 EUR** bestellt.

Zum Abschlussstichtag könnte dieselbe Menge am Markt für 150.000 EUR beschafft werden.

Der Vertrag ist **nicht kündbar**.

Keine Rückstellung für drohende Verluste wegen Preisrückgang:

Der Preisrückgang um 50.000 EUR rechtfertigt alleine keine Drohverlustrückstellung.

Das Unternehmen benötigt den Strom **weiterhin für profitable Produktionsaufträge.**

Die daraus erwarteten **Erlöse decken sämtliche zurechenbaren Produktionskosten**, einschließlich des vertraglich vereinbarten Strompreises.

Die Stromlieferung hat damit weiterhin einen entsprechenden **wirtschaftlichen Nutzen**.

Es besteht lediglich ein **Nachteil gegenüber einer günstigeren Neubeschaffung**.

Sondersituation: Einstellung der Produktion vor Abschlussstichtag:

Anders ist der Fall gelagert, wenn die betreffende Produktion vor dem Abschlussstichtag endgültig eingestellt wurde.

Kann das Unternehmen den Strom

- **weder selbst nutzen noch anderweitig einsetzen** und
- **nur für 150.000 EUR weiterverkaufen**,

verbleibt aus dem konkreten Vertrag eine **drohende Belastung von 50.000 EUR.**

Unter diesen Annahmen ist eine **Drohverlustrückstellung** zu bilden.

6.6 Sanktionen und Exportbeschränkungen als Auslöser von Vertragsrisiken

6.6.1 Fall: Geschäfte werden blockiert

Die **Verantwortung für die Einhaltung** von Sanktionen liegt allein beim **Unternehmen und somit bei dessen Management.**

Wo sind evtl. einschlägige Sanktionsvorgaben zu finden?

	Quelle	Was Sie dort finden	Nutzen für Abschlussprüfung
1	**Deutsche Bundesbank – Finanzsanktionen**[123]	Informationen zu **Beschränkungen des Kapitals- und Zahlungsverkehrs**	Ausgangspunkt für **eingefrorene Gelder, Zahlungsbeschränkungen und finanzielle Beziehungen** zu sanktionierten Personen oder Organisationen
2	**BAFA-Embargos: Länder**[124]	**Länderbezogene Embargos**, Rechtsgrundlage und Verweise auf die EU Sanctions Map	Ermittlung, **ob das Geschäftsmodell** von Ausfuhr-, Einfuhr- oder sonstigen Handelsbeschränkungen betroffen sein kann
3	**BAFA-Russland**[125]	**Russlandbezogene** Maßnahmen, Rechtsgrundlagen und aktuelle Änderungen	**Konkreter Einstieg bei Russlandbezug**; kein Totalembargo (ein Länderbezug allein beweist daher keinen Verstoß)
4	**EU Sanctions Map**[126]	**Länder- und themenbezogene Sanktionsregime** sowie Verweise auf die einschlägigen Rechtsakte	**Übergreifende Orientierung** und Identifikation der anschließend zu prüfenden **Rechtsgrundlagen**; BAFA und Bundesbank verweisen auf dieses Portal.

Hinweis:

Eine **einmalige Überprüfung** der Listen allein **reicht nicht** aus. Vor dem konkreten Fall eines Angebots bzw. einer Auftragsannahme müssen

- die einschlägige Verordnung,
- ihre Anhänge und
- **die zum maßgeblichen Zeitpunkt geltende Fassung**

geprüft werden.

Insbesondere einzelne Sanktionsvorschriften können **kurzfristig geändert** werden.

[123] https://www.bundesbank.de/de/service/finanzsanktionen/finanzsanktionen-609138 (Abruf: 08.10.2026)

[124] https://www.bafa.de/DE/Aussenwirtschaft/Ausfuhrkontrolle/Embargos/embargos_node.html (Abruf: 08.10.2026)

[125] https://www.bafa.de/DE/Aussenwirtschaft/Ausfuhrkontrolle/Embargos/Russland/russland_node.html (Abruf: 08.10.2026)

[126] https://www.sanctionsmap.eu/#/main (Abruf: 08.10.2026)

Sanktionen führen weder automatisch

- zur **Unwirksamkeit** eines Vertrags
- noch zum **Wegfall einer bereits gebildeten Rückstellung.**

Während

- **Neu** abgeschlossene, verbotswidrige Verträge grundsätzlich **nichtig** sein können,
- **bleiben zuvor wirksam** geschlossene **Verträge** grundsätzlich bestehen.

Ihre **Wirksamkeit** ist jedoch von der **rechtlichen Zulässigkeit ihrer Erfüllung** zu unterscheiden.[127]

Entscheidend ist, welche **Verpflichtungen**

- nach Anwendung der einschlägigen **Sanktionsregelungen** und
- des maßgeblichen **Vertragsrechts**

am Abschlussstichtag fortbestehen.

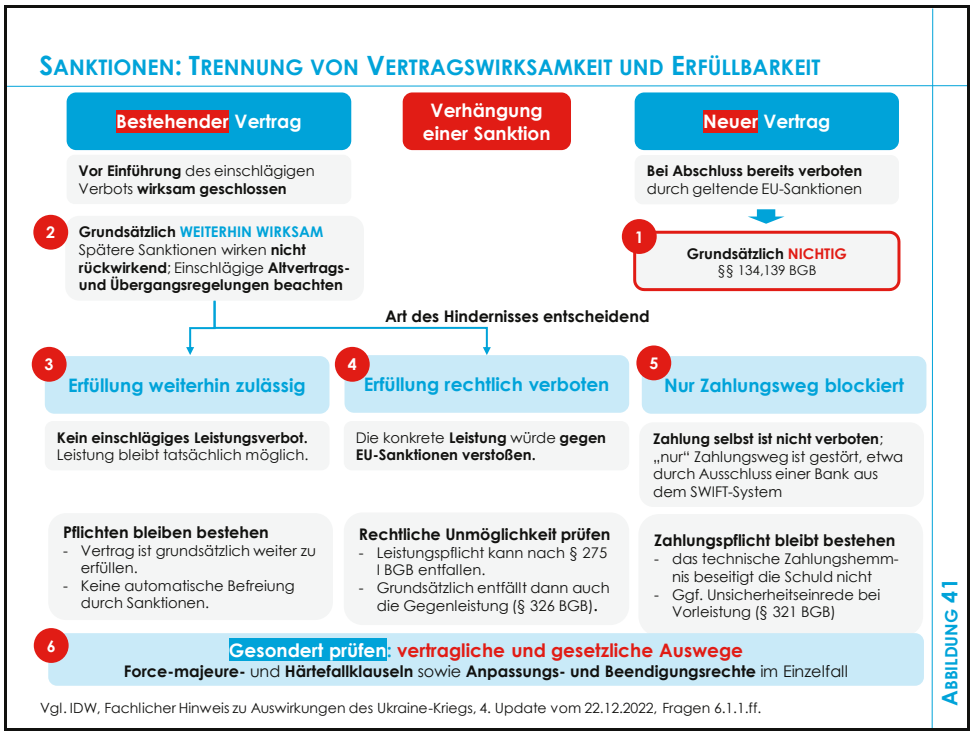


Abbildung 41: Sanktionen: Trennung von Vertragswirksamkeit und Erfüllbarkeit

[127] Vgl. Fachlicher Hinweis des IDW „Auswirkungen des Ukraine-Krieges auf die Rechnungslegung und deren Prüfung" vom 22.12.2022, Abschn. 6

6.6.2 Vertragsanalyse vor bilanzieller Schlussfolgerung

Für die Rückstellungsbildung ist deshalb zunächst zu klären, welche **Verpflichtungen** am Abschlussstichtag **fortbestehen**.

Zu untersuchen ist, ob die Leistung

- endgültig entfällt,
- lediglich aufgeschoben wird oder
- weiterhin auf zulässigem Weg erbracht werden kann.

Diese Beurteilung kann von

- **Übergangsregelungen,**
- **Genehmigungen** oder
- **vertragliche Anpassungs- oder Beendigungsmöglichkeiten**

beeinflusst werden.

Beispiel:

Die deutsche Industriekeramik GmbH schließt im September 2025 mit einer russischen Industrieunternehmung einen Vertrag über die Lieferung **feuerfester keramischer Steine.**

Die Lieferung ist **für September 2026** vorgesehen.

Der vereinbarte Kaufpreis beträgt 500 TEUR.

Bilanzstichtag 31.12.2025:

Das Geschäft ist noch in voller Höhe schwebend. Es werden **Erfüllungskosten erwartet von 560 TEUR**.

Das Unternehmen bildet deshalb eine **Drohverlustrückstellung von 60 TEUR**.

Feststellung einer Sanktion in 2026:

Die Abteilung „Exportkontrolle“ stellt fest, dass für diese keramischen Steine ein **Liefer- und Ausfuhrverbot nach Russland** besteht.

Nach der einschlägigen EU-Verordnung **gelten die Verbote „nicht für die Erfüllung bis zum 25.07.2026** für Verträge, die vor dem 24.04.2026 geschlossen wurden.“

Die vorgesehene **Lieferung im September 2026** fällt somit nicht unter die Ausnahmeregelung und ist damit vom **Lieferverbot** betroffen.

Beachte:
- Der Vertrag besteht zunächst unverändert fort.
- Bei einer späteren Aufhebung des Lieferverbots müsste dieser weiterhin erfüllt werden.

6.6.2.1 Höhere Gewalt: Entlastung mit Grenzen

Besondere Bedeutung entfalten auch bei Sanktionen die **Force-Majeure-Klauseln**, die Verpflichtungen zur Lieferung oder Leistung **aussetzen** oder **entfallen** lassen können.

Ihre bilanzielle Wirkung hängt von den **konkreten Voraussetzungen und Rechtsfolgen** ab (siehe oben).

6.6.2.2 Vom Lieferhindernis zum Rückstellungsansatz

Bleibt ein Vertrag erfüllbar, kann seine Durchführung durch

- alternative Lieferanten,
- längere Transportwege oder
- zusätzliche Beschaffungskosten

dennoch **verlustbringend** werden.

Übersteigt der Wert der noch zu erbringenden Leistung den Wert der verbleibenden Gegenleistung, ist eine **Drohverlustrückstellung** zu prüfen.

6.6.2.3 Wegfall der ursprünglichen Leistungspflicht

Entfällt die ursprüngliche Leistungspflicht, darf die eventuell bisherige **Drohverlustrückstellung nicht unverändert fortgeführt** werden.

Stattdessen sind mögliche

- **Rückzahlungs-,**
- **Schadenersatz- oder**
- **Abwicklungsverpflichtungen**

nach ihrem **eigenen Ansatzgrund** zu untersuchen.

Eine **hinreichend bestimmte** Rückzahlungspflicht ist als **Verbindlichkeit** auszuweisen.

Bei **Ungewissheit über Bestehen oder Höhe** kann eine **Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten** erforderlich sein.

Beispiel (Forts):

Detaillierte Analyse des Liefervertrags:

In dem Liefervertrag findet sich folgende Regelung:

„*Besteht **drei Monate vor** dem vereinbarten **Liefertermin** ein **unmittelbar anwendbares gesetzliches Liefer- oder Ausfuhrverbot** und greift weder eine Ausnahme noch eine Genehmigungsmöglichkeit, **kann der Verkäufer** den noch nicht erfüllten Vertrag durch schriftliche Erklärung **beenden**. Mit Zugang der Erklärung **entfallen die beiderseitig noch nicht erfüllten Hauptleistungspflichten**.*“

Im **Juni 2026** stellt die dokumentierte Exportkontrollprüfung fest, dass das **Verbot weiterhin besteht** und keine Ausnahmeregelung greift.

Die Industriekeramik GmbH **erklärt** daraufhin die **Vertragsbeendigung**.

Die Lieferpflicht entfällt damit durch die **wirksame Vertragsbeendigung**, nicht allein dadurch, dass die Ausfuhr verboten ist.

Der Anspruch auf den Kaufpreis entfällt nach der vereinbarten Rechtsfolge ebenfalls.

Bilanzielle Folgewirkung:

Nach wirksamer Beendigung des Vertrags ist die verlustbringende Lieferung nicht mehr geschuldet. Der Rückstellungsgrund ist entfallen und die **Drohverlustrückstellung von 60 TEUR ist aufzulösen**.

Es bleibt dann zu prüfen, ob für Abwicklungskosten etc. noch Rückstellungen zu bilden sind.

BILANZIELLE FOLGEN VON SANKTIONEN

	Rubrik der Verträge	Bilanzielle Folgen
1	Neuer Vertrag ist nichtig	• **Bereits erbrachte Leistungen** sind auf – **Rückabwicklungsansprüche oder** – **entsprechende Verpflichtungen** zu untersuchen und evtl. dafür Rückstellungen zu bilden • Für den vermeintlichen **Vertragserfüllungsverlust** ist **keine Drohverlustrückstellung** zu bilden
2	Bestehender Vertrag bleibt wirksam	Die spätere **Sanktion allein** rechtfertigt • weder die **Ausbuchung** bestehender Forderungen und Verbindlichkeiten • noch die **Auflösung einer Rückstellung**. **Entscheidend: ob und wie** der Vertrag **noch erfüllt** werden darf.
3	Erfüllung ist weiterhin zulässig und möglich	**Forderungen und Verbindlichkeiten** bleiben **weiterhin zu bilanzieren**. **Schwebende Geschäfte** sind auf **drohende Verluste** zu untersuchen.
4	Leistungspflicht entfällt wegen rechtlicher Unmöglichkeit	• **Entfallen Leistungspflicht und Gegenleistungsanspruch** tatsächlich, dürfen entsprechend **bilanzierte Ansprüche nicht fortgeführt** werden. • Eine **Drohverlustrückstellung** für eine nicht mehr geschuldete Leistung **entfällt**. • Bereits erbrachte Leistungen können **Rückabwicklungsansprüche** oder **Rückzahlungsverpflichtungen** auslöse. • Verbleibende **Schadensersatz- und Abwicklungspflichten** sind gesondert zu prüfen.
5	Nur der Zahlungsweg ist blockiert	• Die Verbindlichkeit **bleibt bestehen.** • Zusätzlich sind ggf. bis zum Abschlussstichtag entstandene **Verzugszinsen** zu erfassen. • Auf der **Gläubigerseite** ist zu prüfen, ob die eingeschränkte Einbringlichkeit eine **Wertberichtigung der Forderung** erfordert.
6	Vertragliche oder gesetzliche Auswege greifen	• **Wirksame Anpassungs- oder Beendigungsrechte** können den verbleibenden Verlust verändern. • Rückstellungen sind auf der Grundlage der **tatsächlich verbleibenden Verpflichtungen neu zu beurteilen.** • Eine **bloße Kündigungsabsicht oder die Hoffnung auf Neuverhandlungen** rechtfertigt **keine** Auflösung.

Vgl. IDW, Fachlicher Hinweis zu Auswirkungen des Ukraine-Kriegs, 4. Update vom 22.12.2022, Fragen 6.1.1-6.1.7 und 3.4.1

ABBILDUNG 42

Abbildung 42: Bilanzielle Folgen von Sanktionen

Drohende Bußgelder und Strafen aus Sanktionsverstößen sind **keine schwebenden Geschäfte** – sie stehen in keinem Gegenseitigkeitsverhältnis.

Hinweis:

Sanktionsverstöße **begründen Verbindlichkeitsrückstellungen** – nicht Drohverlustrückstellungen.

6.7 Auswirkungen von Währungsrisiken

Geopolitische Spannungen können oft **starke Wechselkursschwankungen auslösen**.

Daraus können sich bislang als rentabel eingeschätzte Verträge **in verlustbringende Geschäfte** umwandeln.

Eine **typische Konstellation**, die einer solchen Entwicklung zugrunde liegen kann, stellt sich wie folgt dar:

- **Beschaffung** erfolgt in Fremdwährung (z. B. USD)
- **Absatz** erfolgt in Euro zu einem bei Vertragsbeginn fest kontrahierten Fixpreis
- Wenn durch eine Abwertung des Euro die Beschaffung in fremder Währung teurer wird, jedoch der Absatzpreis in Euro unverändert bleibt, kann die Marge des Vertrages negativ werden und somit ein Verlust entstehen.

Drohverlustrückstellungen sind **stichtagsbezogen neu zu bewerten**.

Aktuelle Wechselkurse fließen in den Erfüllungsbetrag ein.

Zur **Absicherung** solcher Risiken können Bewertungseinheiten nach § 254 HGB gebildet werden:

- Durch **geeignete** Devisentermingeschäfte kann das Währungsrisiko reduziert oder vollständig vermieden werden.
- Soweit durch das Sicherungsgeschäft **keine Fremdwährungsrisiken** mehr bestehen, entfällt die Rückstellungspflicht.
- Der Abschlussprüfer muss die nachvollziehen können.

Hinweis:

Für die Bewertung sind die Wechselkurse zum Abschlussstichtag maßgeblich.

Bewertungseinheiten können Risiken begrenzen.

Voraussetzung hierfür ist, dass die Effektivität der Sicherungsbeziehung nachvollziehbar ist.

Praxisbeispiel:

Maschinenbauer Dübel GmbH verpflichtet sich, eine Anlage für einen **festen Preis von 500 TEUR** zu liefern.

Für die Fertigung benötigt er Komponenten, die **verbindlich für 400 USD** bestellt wurden.

Weitere Erfüllungskosten betragen unverändert 150 TEUR.

Die Beschaffungs- und Absatzverträge **sind noch nicht erfüllt.**

Eine **Währungsabsicherung** oder vertragliche **Preisanpassungsmöglichkeit** besteht **nicht.**

Bei einem Kurs von **1 EUR = 1,20 USD** entsprechen die Beschaffungskosten 333.333 EUR.

Zusammen mit den übrigen Kosten ergeben sich Erfüllungskosten von 483.333 EUR.

Der Auftrag weist damit zunächst eine **positive Marge** von 16.667 EUR auf.

(**Vereinfachende Annahme**: Die Erfüllung wird jeweils innerhalb eines Jahres erwartet und es sind keine bereits aktivierten Vermögensgegenstände vorrangig abzuwerten.)

Abschlussstichtag 01:

Aufgrund geopolitischer Spannungen ist der Euro auf **1 EUR = 1,10 USD** gefallen.

Die **Komponenten** kosten nun umgerechnet **363.636 EUR**.

Die gesamten Erfüllungskosten steigen auf 513.636 EUR.

Bei unverändertem Verkaufspreis ist eine **Drohverlustrückstellung von 13.636 EUR** zu bilden.

Abschlussstichtag 02:

Beide Verträge sind weiterhin unerfüllt.

Der Euro ist auf **1 EUR = 1,00 USD** gesunken.

Die Beschaffungskosten betragen jetzt 400 TEUR und die gesamten Erfüllungskosten 550 TEUR.

Die **Drohverlustrückstellung** ist deshalb **auf 50.000 EUR zu erhöhen**.

Die zusätzliche **Zuführung** von 36.364 EUR **beruht ausschließlich auf der Wechselkursänderung**. Mengen, Fremdwährungspreis und übrige Kosten sind unverändert geblieben.

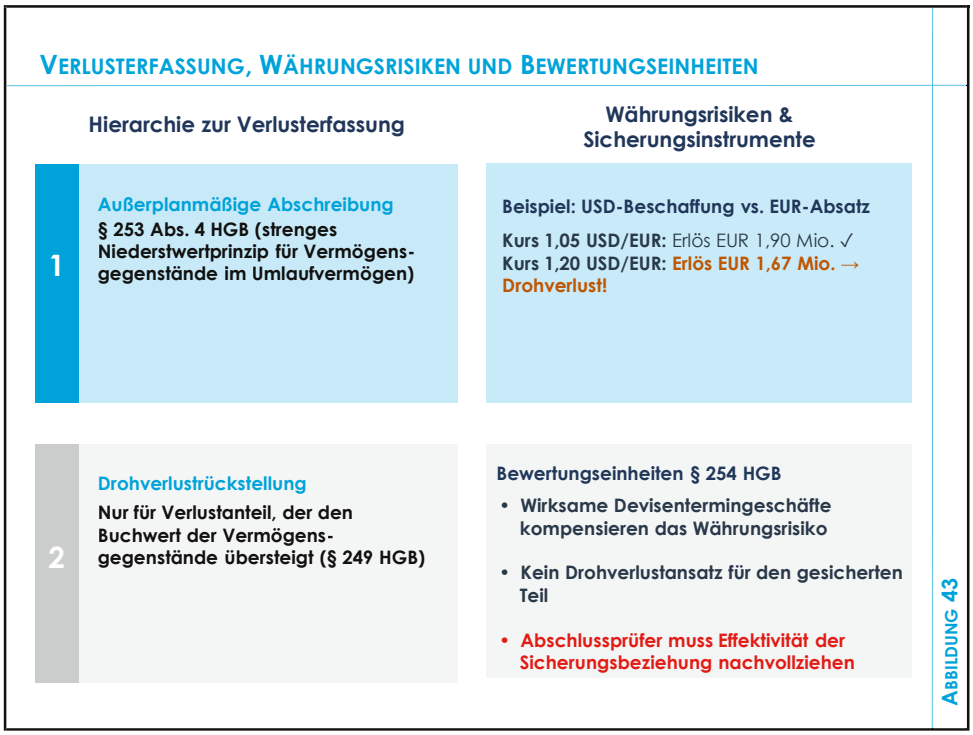


Abbildung 43: Verlusterfassung, Währungsrisiken und Bewertungseinheiten

6.8 Abzinsung von Rückstellungen

Langfristige sonstige Rückstellungen mit einer **Restlaufzeit von über einem Jahr müssen** abgezinst **werden**[128].

Dies erfolgt im Jahresabschluss nach HGB wie folgt:

- Maßgeblich ist der von der **Deutschen Bundesbank** ermittelte Zinssatz (**Pflicht** – **kein Wahlrecht!**).
- Der Abzinsungssatz ergibt sich als laufzeitadäquater **Durchschnitt der vergangenen sieben Geschäftsjahre**.[129]

Der **Glättungseffekt** infolge der 7-Jahres-Durchschnittsbetrachtung wirkt stabilisierend:

- **Kurzfristige** Zinsspitzen werden **geglättet** und kommen nur anteilig zum Tragen.
- Die Zinsverhältnisse **am Bewertungsstichtag** sind dementsprechend ebenfalls nicht (allein) maßgeblich.

[128] § 253 Abs. 2 HGB

[129] Die anzuwendenden Zinssätze werden von der Deutschen Bundesbank **nach Maßgabe der Rückstellungsabzinsungsverordnung (RückAbzinsV)** vom 18.11.2009 (BGBl. I 2009 S. 3790) ermittelt und monatlich bekanntgegeben. Die RückAbzinsV regelt Ermittlungsmethodik, deren Grundlagen und Form der Bekanntgabe. Vgl. https://www.gesetze-im-internet.de/r_ckabzinsv/BJNR379000009.html (Abruf: 08.10.2026)

- Die Verwendung langfristiger Durchschnittszinssätze **reduziert die Volatilität** der Abzinsungssätze.

Die **Schwankungsbreite** der sich daraus ergebenden **Bewertungseffekte** der Rückstellung wird dadurch ebenfalls reduziert.

Hinweis:

Für Drohverlustrückstellungen aus **Derivaten** (z. B. Futures, Swaps) gilt eine **Sonderregel**.

Der Erfüllungsbetrag entspricht dem **negativen beizulegenden Zeitwert.**

Eine **separate Abzinsung entfällt**, da der Zinseffekt bereits im Zeitwert enthalten ist.

THEMA 7:

Im Fokus der Abschlussprüfung: Datenbestand des Mandanten optimal nutzen (ISA [DE] 315 (Revised 2019), ISA [DE] 240 u. a.)

AUDFIT® AKADEMIE
audfit.de
Praxisrelevantes Wirtschaftswissen, Handelsrecht und Reporting

7. Im Fokus der Abschlussprüfung: Datenbestand des Mandanten optimal nutzen (ISA [DE] 315 (Revised 2019), ISA [DE] 240 u. a.)

		Seite
7.1	Datenanalyse ist faktische Pflicht, nicht Kür	#HB0148
7.2	Welche Analysen bringen wirklich Mehrwert!	#HB0149
7.3	Schrittweise Vorgehensweise bei Datenanalysen	#HB0150
7.3.1	Sicherstellung der Vollständigkeit der Daten	#HB0150
7.3.2	Vorgehen im Detail (6 Schritte)	#HB0150
7.4	Spektrum an Softwareangeboten	#HB0153
7.5	Praxisbeispiel für Umsatz und Aufwand im Monatsvergleich: Mit Datenanalysen Unplausibilitäten erkennen	#HB0155
7.5.1	Ausgangssituation	#HB0155
7.5.2	Schritt 1: Bereitstellung von Daten	#HB0156
7.5.3	Schritt 2: Aufbereitung der Daten	#HB0157
7.5.4	Schritt 3: Erwartungswerte und Schwellenwerte festlegen	#HB0158
7.5.5	Schritt 4: Abweichungsanalyse	#HB0159
7.5.6	Schritt 5: Nachweiswürdigung	#HB0162
7.5.7	Schritt 6: Dokumentation	#HB0163
7.6	Sechs typische Fehler beim Einsatz von Datenanalysen	#HB0165
7.6.1	Fehlertyp Nr. 1: Unvollständige oder ungeeignete Datengrundlage	#HB0165
7.6.2	Fehlertyp Nr. 2: Fehlerhafte Kontenzuordnung	#HB0166
7.6.3	Fehlertyp Nr. 3: Unzutreffende Interpretation von Zusammenhängen	#HB0166
7.6.4	Fehlertyp Nr. 4: Ungeeignete Schwellenwerte	#HB0167
7.6.5	Fehlertyp Nr. 5: Unzureichende Dokumentation	#HB0167
7.6.6	Fehlertyp Nr. 6: Unkritisches Vertrauen in Software	#HB0167
7.7	Praxishilfen zu diesem Thema	#HB0167

7.1 Datenanalyse ist faktische Pflicht, nicht Kür

Datenanalytische Prüfungshandlungen sind **heute in zahlreichen Standards verankert** und aus der Prüfungspraxis nicht mehr wegzudenken.

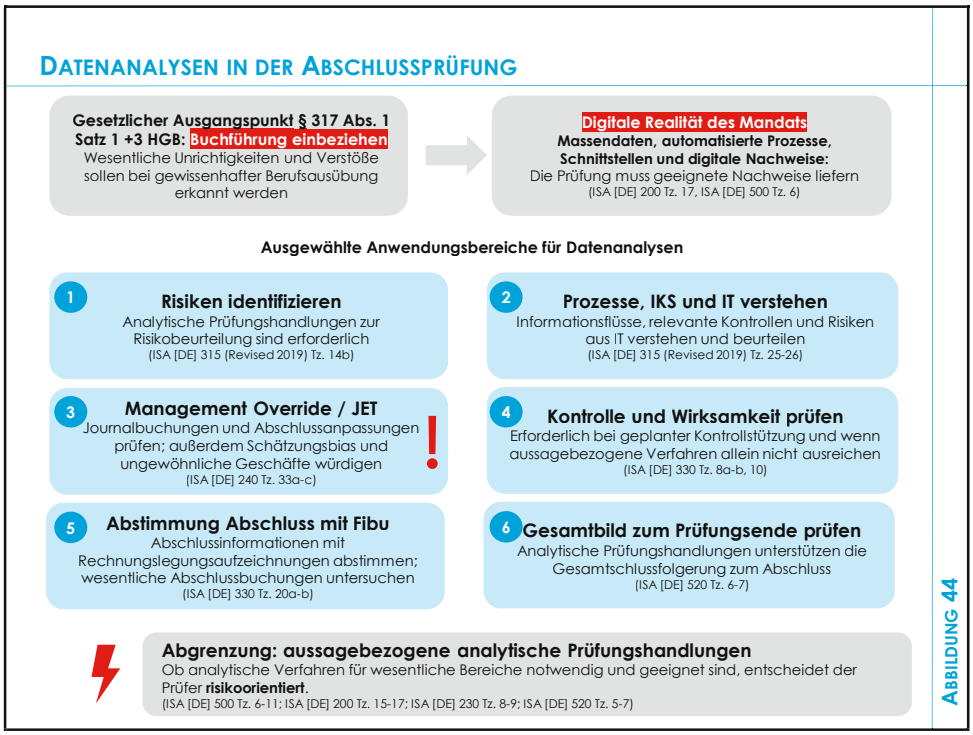


Abbildung 44: Datenanalysen in der Abschlussprüfung

Die Frage ist nicht,

- **ob** Datenanalysen vorgenommen werden, sondern
- **wie gut** deren Ergebnisse sind.

Hinweis:

Elektronische **Datenanalysen können erforderlich werden**, wenn die Prüfungspflichten bei

- Umfang,
- Struktur und
- Risiken

der Daten

mit dem gewählten manuellen Vorgehen nicht sachgerecht erfüllt werden können.

Bei **mittleren und größeren Mandaten** ist eine standardkonforme Prüfung ohne Datenanalyse-Werkzeuge praktisch nicht mehr leistbar.

7.2 Welche Analysen bringen wirklich Mehrwert!

Den größten tatsächlichen Mehrwert liefern Datenanalysen **nicht als breit gestreute „Auffälligkeitssuche“,**

sondern dort, wo sie

- eine **konkrete Prüfungsaussage** absichern,
- ein **identifiziertes Risiko** adressieren oder
- die **Auswahl weiterer Prüfungshandlungen** sichtbar verbessern.

Hinweis: „Mehrwert vor Masse“

Nutzen Sie besser **wenige Analysen mit klarem Bezug zu Risiken und Aussagen (Assertions)** als ein Analyse-Feuerwerk.

Jede Analyse benötigt eine

- Prüfungsfrage
- begründete Erwartung und
- definierte Wesentlichkeitsschwelle für Abweichungen.[130]

In der Praxis kommen vor allem **acht Datenanalysen,** die erfahrungsgemäß bei mittelständischen Unternehmen den höchsten Nutzen liefern, zur Anwendung.

[130] Vgl. ISA [DE] 520 Tz. 5

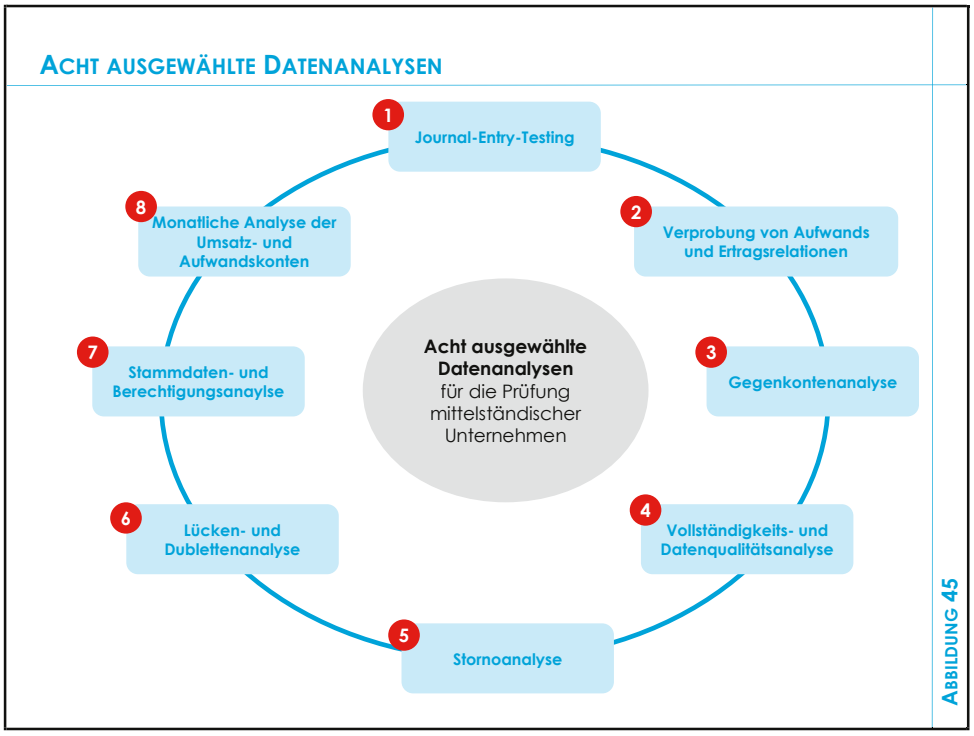


Abbildung 45: Acht ausgewählte Datenanalysen

- **Praxishilfe 7:**
  „Ausgewählte Datenanalysen für die Prüfung mittelständischer Unternehmen“

siehe Anlagenband

#PH0071

7.3 Schrittweise Vorgehensweise bei Datenanalysen

7.3.1 Sicherstellung der Vollständigkeit der Daten

7.3.2 Vorgehen im Detail (6 Schritte)

Vor Beginn sind

- **Prüfungsziel,**
- **adressierte Abschlussaussagen und**
- **relevante Grundgesamtheit**

festzulegen.

Davon hängt ab, welche Daten und Analyseverfahren benötigt werden.

Die eigentliche Datenanalyse folgt dann in sechs Schritten.

7.3.2.1 Schritt 1: Datenbereitstellung

Vorab die Gretchenfrage: „*Woher kommen die Daten?*“

Drei Wege haben sich etabliert:

1. **GDPdU-/GoBD-Export**
   Bereitstellung maschinell auswertbarer Buchführungsdaten über eine **für den steuerlichen Datenzugriff** vorgesehene Exportschnittstelle.

   Dieses Dateiformat unterstützt häufig den Import in Analyseprogrammen wie IDEA.

   Ob **alle** für die geplante Prüfung benötigten Daten enthalten sind, ist **gesondert zu prüfen**.

2. **Direkter Export aus dem Buchführungs- oder ERP-System**
   Gezielte Bereitstellung von Journal-, Stamm- und ggf. Prozessdaten über vorhandene Exportfunktionen, bspw. Smart-Exporter für SAP; DATEV-Schnittstelle, Oracle-Abzug.

3. **Manueller Upload**
   Übermittlung ausgewählter Auswertungen, bspw. Summen- und Saldenlisten oder Kontenblätter als CSV- oder Excel-Dateien und **anschließender Import in das Analysewerkzeug**. Dieser Weg kann insbesondere bei **kleineren Mandanten** praktikabel sein.

7.3.2.2 Schritt 2: Datenaufbereitung und -validierung

- Formate, Vorzeichen und Mengeneinheiten werden **vereinheitlicht**,
- **Konten** den Analysegrößen **zugeordnet** und
- Buchungen den betreffenden **Perioden zugewiesen**.

Vollständigkeit und Genauigkeit der Daten werden durch geeignete Abstimmungen beurteilt (z.B. Abgleich mit Haupt- und Nebenbuch).

Hinweis: Fortlaufende Abstimmungen mit der Saldenliste!

In der Praxis ergibt sich häufig folgender Fehler: Die Analyse erfolgt auf einem **unvollständigen Datenextrakt**.

Die **Summe der importierten Buchungen muss fortlaufend** gegen die Hauptbuch-Saldenliste **abgestimmt** werden.

Ohne Vollständigkeits- und Abstimmungsnachweis ist das Analyseergebnis als Prüfungsnachweis wertlos.

7.3.2.3 Schritt 3: Erwartungsbildung

Der Prüfer bestimmt, welche **Kennzahlen** oder **Buchungsmerkmale** das Prüfungsziel sinnvoll unterstützen.

Er entwickelt

- **begründete Erwartungen** und legt fest,
- **welche Abweichungen** (bei Überschreiten von Schwellenwerten)

näher untersucht werden sollen.

7.3.2.4 Schritt 4: Abweichungsanalyse

Die festgelegten **Analysen** werden durchgeführt und ihre **Ergebnisse** bspw. als

- Zeitreihen,
- Quotenverläufe oder
- Heatmaps

dargestellt.

Abweichungen von den Erwartungen werden **gekennzeichnet** und **fachlich eingeordnet.**

Für **relevante Auffälligkeiten** wird die Untersuchung durch einen **Drill-down** auf Konten-Buchungs- und ggf. Belegebene vertieft.

Erklärungen des Managements sind durch geeignete Prüfungsnachweise zu stützen.

7.3.2.5 Schritt 5: Nachweiswürdigung

Der Prüfer **beurteilt**, ob

- die Analyse und
- die Untersuchung ihrer Ergebnisse

ausreichende geeignete Prüfungsnachweise für die jeweiligen Abschlussaussagen liefern.

Verbleibende Prüfungslücken werden durch **zusätzliche Verfahren** geschlossen.

Bereits erlangte Prüfungssicherheit kann eine

- gezieltere Auswahl,
- Reduktion oder
- ggf. den Ersatz manueller Einzelfallprüfungen

rechtfertigen.

7.3.2.6 Schritt 6: Dokumentation

Die Dokumentation wird während **des gesamten Ablaufs** erstellt und anschließend **vervollständigt**.



Abbildung 46: Die Datenanalyse: Sechs Schritte und Anwendungswerkzeuge

7.4 Spektrum an Softwareangeboten

Die Werkzeuglandschaft reicht von klassischen CAATs bis zu KI-Plattformen.
Ihre Auswahl sollte **in Abhängigkeit von Auftrag und Mandant** erfolgen.

AUSGEWÄHLTE SOFTWARE FÜR DATENANALYSEN

	Produkt	Merkmal
caseware	**IDEA (CaseWare, Audicon)**	Klassiker der Datenanalyse, zugleich **offizielle Prüfsoftware der Finanzverwaltung**
DATEV	**DATEV Datenanalyse**	Integrierte Anwendung für diejenigen, die **DATEV AP Comfort** nutzen
auditbee	**Audit Bee**	**Journal entry Analysen** und **Datenprüfung**
audit.neo	**audit.neo**	**Integrierte Abschlussprüfung und Datenprüfung**
AUDAVIS CHASING RED FLAGS	**AUDAVIS (AI)**	**vollautomatisierte Aufbereitung**, „Artificial Auditor", geschützte Mandantenumgebung
Diligent	**Diligent**	leistungsstarke Verarbeitung **großer Datenmengen**, geeignet für **Continuous Monitoring**
TeamMate	**TeamMate Analytics**	**Excel-Add-in mit >150 vorgefertigten CAATs –** niedrige Einstiegshürde für kleine Prüfungsteams
Excel/Python	**Excel/Python**	Sehr geeignet für flexible Aufbereitung und Visualisierung. Aber **beachten** Sie hierbei **Versionierung und Nachvollziehbarkeit**. Durch Nutzung von Microsoft 365 deutlich vereinfacht durch die Nutzung von KI.

ABBILDUNG 47

Abbildung 47: Ausgewählte Software für Datenanalysen

Hinweis:

Die aufgeführten Softwareprodukte stellen lediglich eine **neutrale Auswahl** aus dem verfügbaren Angebot dar. Wir haben Sie **weder**

- **auf Funktionalität und Leistungsumfang**
- noch auf ihre **Eignung für bestimmte Prüfungszwecke**

getestet.

Die Nennung ist daher **keine Empfehlung oder Qualitätsbewertung.** Das gesamte Angebot der Softwaretools finden Sie im **Digitalisierungskompass der WPK**.[131]

[131] Vgl. WPK, Softwareübersicht Abschlussprüfung/Assurance, https://www.wpk.de/fileadmin/html/softwareuebersicht/aa.html (Abruf: 06.10.2026)

Hinweis:

Praxishinweis – Sie müssen nicht alles selbst können

- Ein verbreitetes Missverständnis hält viele kleinere und mittlere Praxen vom Einstieg ab: Tools wie IDEA, Power BI oder Process-Mining-Software müssen selbst und eigenständig beherrscht werden. Das ist nicht unbedingt nötig; es gibt andere Wege.
- Der WP bedient nicht das Tool – er verwertet die Ergebnisse.
- Extraktion und Auswertung lassen sich **als Dienstleistung einkaufen:**
  Spezialisierte Anbieter füttern ihre Systeme mit den Mandantendaten und liefern fertige Analysen zurück (z. B. das sind die sogenannten DS-a Service-Angebote.").
- Die Verantwortung und fachliche Würdigung verbleiben beim WP (§ 12 BS WP/vBP); bei externer Einbindung sind AV-Vertrag (Art. 28 DSGVO) und Verschwiegenheit zu beachten.

Ohne Vollständigkeits- und Abstimmungsnachweis ist das Analyseergebnis als Prüfungsnachweis wertlos.

7.5 Praxisbeispiel für Umsatz und Aufwand im Monatsvergleich: Mit Datenanalysen Unplausibilitäten erkennen

7.5.1 Ausgangssituation

Die Müller Komponenten GmbH produziert Metallbauteile.

Im Rahmen der **Risikobeurteilung** untersucht der Abschlussprüfer die **monatliche Entwicklung von**

- Umsatzerlösen,
- Materialaufwand und
- Personalaufwand.

Dabei handelt es sich um eine der **wirkungsvollsten** und zugleich **einfachsten** Datenanalysen.

Durch die **monatliche Aufbereitung** dieser GuV-Daten soll

- deren **Relationen im Zeitablauf sichtbar** gemacht und
- eventuelle **Unplausibilitäten** in der Entwicklung der Daten **aufgedeckt** werden.

7.5.2 Schritt 1: Bereitstellung von Daten

7.5.2.1 Datengrundlage seitens des Mandanten

Datengrundlage sind die

- **monatlichen**
- **Summen- und Saldenlisten**
- des **Geschäftsjahres** und
- des **Vorjahres**.

Alternativ können auch

- die **Journaldaten** verwendet werden,
- die **den drei Analysegrößen** Umsatzerlöse, Material- und Personalaufwand
- **zugeordnet** werden (**Mapping**).

> **Beispiel:**
>
> Die **Anforderung von Summen-Salden-Listen und/oder GDPdU/GoBD-Journaldaten** beim Mandanten dürfte keine Probleme bereiten, da die **Buchhaltungssysteme** (z.B. DATEV, SAP, Sage, Diamant) **in der Regel per Knopfdruck** die Daten als CSV oder Excel-Dokument exportieren.
>
> Der Abschlussprüfer hat das **ordnungsgemäße Mapping** zu überprüfen:
>
> Zum Beispiel:
>
> - Konten SKR03 8000er-Konten, SKR04 4000er-Konten = **Umsatzerlöse**
> - Konten SKR03 3000er-3970 Konten; SKR 04 5000er-5999 Konten = **Materialaufwand**
> - Konten SKR03 4100er-Konten, SKR04 6000er-6199 Konten = **Personalaufwand**

7.5.2.2 Beurteilung der Vollständigkeit und Verlässlichkeit der Daten

Der Abschlussprüfer **stimmt**

- die **monatlichen Werte** mit der **Buchführung** und
- die **Jahressummen** mit dem **Abschluss**

ab.

Er prüft

- die **Vollständigkeit der Kontenzuordnung** sowie
- die **Filter und Periodeneinstellungen** der verwendeten Systemreports.

Damit beurteilt er die **Eignung und Verlässlichkeit** der Daten für die geplante Analyse.

7.5.3 Schritt 2: Aufbereitung der Daten

7.5.3.1 Daten in Excel-Tabelle überführen

Der Prüfer überführt die Daten in eine **Pivot-Tabelle** mit

- Zeilen = **Monate**
- Spalten = **Beträge für die GuV-Positionen**

7.5.3.2 Ergänzung um Berechnung von Kennzahlen

Daneben werden in **drei gesonderten Spalten** Berechnungen eingefügt für die gesonderten **monatlichen Kennzahlengrößen**:

Materialaufwandsquote	Personalaufwandsquote	Rohertragsmarge
$\frac{\text{Materialaufwand}}{\text{Umsatzerlöse}}$	$\frac{\text{Personalaufwand}}{\text{Umsatzerlöse}}$	$\frac{\text{(Umsatzerlöse – Material-aufwand)}}{\text{Umsatzerlöse}}$

7.5.3.3 Visualisierung der Daten

Zur Veranschaulichung der Entwicklung der einzelnen GuV-Beträge und Kennzahlen werden die Daten der Tabelle in einem

- **Liniendiagramm**
- über **12 Monate**
- **als Zeitreihe**

dargestellt.

Dabei kann **zusätzlich**

- ein **Soll-Korridor** (mit den Budgetwerten) und
- die **Vorjahreswerte**

ergänzt werden.

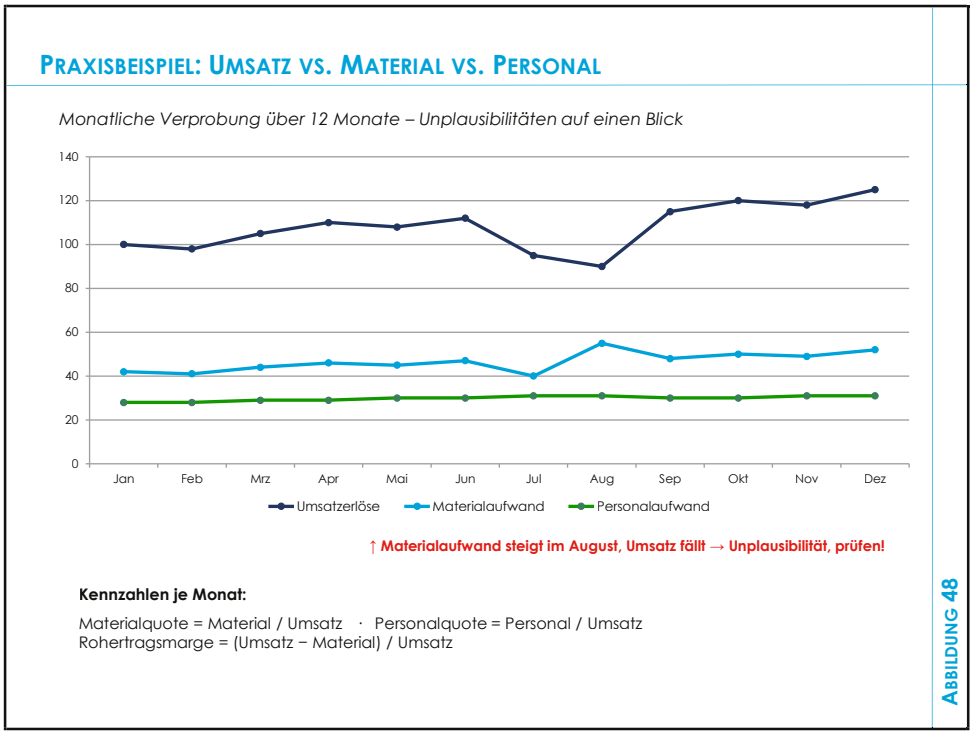


Abbildung 48: Praxisbeispiel: Umsatz vs. Material vs. Personal

7.5.4 Schritt 3: Erwartungswerte und Schwellenwerte festlegen

Das Ziel der Datenanalyse ist, **Auffälligkeiten in der Entwicklung von einzelnen Kennzahlen** zu ermitteln. Dabei stellt sich die Frage:

*„Wann liegt eine „**Auffälligkeit**“ vor?“*

7.5.4.1 Verwendung von Schwellenwerten

Zur Identifikation von Auffälligkeiten können für Kennzahlen **Schwellenwerte** festgelegt werden.

Überschreiten oder unterschreiten die Kennzahlen diese Grenzen, werden sie

- **als auffällig gekennzeichnet** und
- **näher untersucht**.

Beispiel:

Eine **Abweichung der Quote** vom Vorjahres- oder Budgetwert **von mehr als 3-%-Punkte** (vordefinierte Wesentlichkeit) wird als **Auffälligkeit** gekennzeichnet.

AUDFIT® AKADEMIE

Hinweis:

Ein Überschreiten eines Schwellenwertes weist auf **möglichen Klärungsbedarf hin**, belegt aber **noch keinen Fehler** in der Rechnungslegung.

7.5.4.2 Vergleichsbasis verfeinern

Branchenkennzahlen und **Mehrjahresvergleiche** können die Erwartungsbildung ergänzen.

Saisonale Besonderheiten,

- etwa geringer Umsätze während der Betriebsferien
- bei weitgehend gleichbleibendem Personalaufwand,

sollten berücksichtigt werden.

So lassen sich

- **erwartbare Schwankungen**
- von **untersuchungsbedürftigen Abweichungen**

besser unterscheiden.

7.5.5 Schritt 4: Abweichungsanalyse

7.5.5.1 Auffälligkeiten erkennen und Ursachen untersuchen

Auffällig sind bspw.

- ein steigender Materialaufwand bei stagnierenden Umsätzen oder
- Aufwandsquoten außerhalb des Erwartungskorridors.

ZEITREIHEN ZUR IDENTIFIKATION AUFFÄLLIGER MONATSENTWICKLUNGEN



ABBILDUNG 49

Abbildung 49: Zeitreihen zur Identifikation auffälliger Monatsentwicklungen

BEISPIELE FÜR TYPISCHE URSACHEN AUFFÄLLIGER MONATSENTWICKLUNGEN

Auffälliger	Mögliche Ursache	Hinweise
Materialaufwand	• Material wurde **sofort als Aufwand** erfasst, obwohl es **noch im Bestand** liegt	• **Ob ein Fehler** vorliegt, ist **abhängig von Bestandsführung** • **Veränderung der unfertigen und fertigen Erzeugnisse** sind zu berücksichtigen
Personalaufwand	• **Fehlende oder unzutreffende Abgrenzungen** • Z.B. bereits **erdiente Boni** werden **erst im Auszahlungsmonat als Aufwand** erfasst • Verpflichtungen aus **nicht genommenem Urlaub** werden erst im Monat der **Inanspruchnahme aufwandswirksam** gebucht	Für die **Abschlussprüfung** ist entscheidend, ob die • erforderlichen **Verpflichtungen** • **zum Abschlussstichtag** • **vollständig und zutreffend** berücksichtigt sind
Gegenläufige Entwicklung von Umsatz und Aufwand	• **Umsätze** bereits **im Dezember erfasst**, obwohl Realisation im Januar –> Marge evtl. **zu hoch** • Im **Dezember verursachter Materialaufwand** wird **erst im Januar** gebucht und nicht abgegrenzt -> Marge evtl. **zu hoch**	Solche Konstellationen sind durch die Monatsanalyse **leichter erkennbar**; **Aber**: **sie beweisen den Fehler nicht!** Dafür sind • Vertragsbedingungen, • Liefer- und Leistungsnachweise maßgebend

ABBILDUNG 50

Abbildung 50: Beispiele für typische Ursachen auffälliger Monatsentwicklungen

7.5.5.2 „Drill-down"-Methode

Zeigt die Aufwands- und Ertragsanalyse einen **auffälligen Monat**, kann gezielt weiter mit der **Drill-Down-Methode** geprüft werden.

Bei der „**Drill-Down"-Methode** handelt es sich um eine **schrittweise Vertiefung der Analyse.**

Ausgangspunkt ist eine zusammengefasste **Kennzahl**. Bei einer Auffälligkeit werden die **zugrunde liegenden Daten immer detaillierter** untersucht:

- Zunächst nach **Konten**
- anschließend nach **einzelnen Buchungen** und
- den **zugehörigen Belegen**.

Dabei kann im Fibu-System der auffällige Monat auf Konten- und Belegebene geöffnet werden, um zu ermitteln, **ob die Abweichung basiert** auf einer

- **Periodenabgrenzung,**
- **Fehlbuchung oder auf**
- **Sondereffekten**.

Beispiel:

Die **Materialaufwandsquote** im August liegt bei **untypischen 61%.**

Der Prüfer untersucht zunächst, welche **Materialaufwandskonten** den Anstieg verursachen.

Auf dem auffälligen Konto betrachtet er die **einzelnen Buchungen** und stellt fest, dass **eine Lieferantenrechnung mglw. doppelt erfasst** wurde.

Durch den **Abgleich mit der Originalrechnung und den Lieferunterlagen** klärt er den Sachverhalt.

Darstellung der „**Drill-down"-Methode**:

Ebene 1	**Kennzahl**	**Materialquote August** = 55/90 = **61%** (Vorjahr 42%)	**Auffälligkeit**
Ebene 2	**Konto**	Ein Klick auf den August-Balken zeigt die **beteiligten Sachkonten**.	Konto **3790 „Bestandsveränderungen"** mit 12 TEUR ist ungewöhnlich hoch
Ebene 3	**Buchungssatz**	Ein Klick auf das Konto 3790 „Bestandsveränderung" zeigt die **einzelnen August-Buchungen.**	Eine **Korrekturbuchung** vom 28.08. über 8 TEUR, manuell erfasst, fällt auf.

Ebene 4	**Beleg**	Ein Klick auf die manuelle Buchung zeigt den zugrunde liegenden **Beleg**	Beleg ist ein **Inventurkorrekturschein**. Erst an diesem Punkt resultiert die **fachliche Antwort:** a) Die Korrektur ist notwendig und **in Ordnung oder** b) es liegt eine Cut-off-Manipulation (**Fehler**) vor.

Exemplarische prüferische Fragestellungen:

- Welche **Materialaufwendungen** wurden **im August gebucht**?
- Welche Buchungen wurden **manuell** vorgenommen (anstelle einer automatisierten Buchung aus dem Warenwirtschaftssystem)?
- Wer war der **Erfasser** der Buchung?
- Gab es **ungewöhnliche Buchungstexte** („Korrektur", „Anpassung", „Test")?
- Erfolgten die Buchungen **am Wochenende** oder **kurz vor Monatsende** (Cut-off-Verdacht)?
- Liegen **Buchungsdatum und Belegdatum weit auseinander**?
- **Email** an den Mandanten mit der Bitte um **Klärung des Sachverhalts.**

7.5.6 Schritt 5: Nachweiswürdigung

Der Prüfer beurteilt, welche Schlussfolgerungen die Analyse und die ergänzenden Prüfungshandlungen tragen.

Die Monatsanalyse hat die **auffälligen Perioden** identifiziert.

Die **konkreten Fehler** wurden erst durch die Untersuchung der Einzelbuchungen und geeigneter Nachweise festgestellt.

Für jede Analyse beurteilt der Prüfer, **welche Abschlussaussage** durch die Ergebnisse **tatsächlich abgedeckt** ist.

7.5.6.1 Umsatzerlöse

Die **Mengen- und Preisanalyse** erklärt die Umsatzentwicklung, belegt **allein noch nicht die korrekte Periodenabgrenzung**.

Hierfür sind die geprüften **Vertragsbedingungen und Liefernachweise** maßgeblich.

7.5.6.2 Material- und Personalaufwand

Die Einkaufsanalyse liefert **Nachweise über die untersuchten Wareneingänge und zugehörigen Verpflichtungen**.

Erfasste doppelte Rechnungen **können Anlass** geben, die übrigen Einkaufsbuchungen **auf vergleichbare Mehrfacherfassungen zu untersuchen**.

Ebenso deckt die Erwartungsrechnung zum laufenden Personalaufwand **keine außerhalb des Modells liegenden Bonusansprüche** ab.

Verbleibende Prüfungslücken werden durch **weitere geeignete Prüfungshandlungen** geschlossen.

7.5.6.3 Folgerungen für weitere Prüfungshandlungen

Auf Grundlage der validierten Daten und gewürdigten **Ergebnisse** kann der Prüfer

- **weitere Einzelfallprüfungen**
- **gezielter auswählen** und
- ggf. **reduzieren**.

Im **Umsatzbereich** konzentriert er **zusätzliche Cut-off-Prüfungen** auf die **tatsächlich risikobehafteten Lieferkonstellationen**.

Im **Einkauf** untersucht er insbesondere **ungeklärte Wareneingänge** und **fehlende Abgrenzungen.**

Beim **Personal** **trennt** er

- den durch geeignete Analysen geprüften **laufenden Aufwand**
- **von Sondervergütungen** und
- **sonstigen Abschlussverpflichtungen**.

Hinweis:

Die **Reduktion** von aussagebezogenen Prüfungshandlungen **folgt damit aus der bereits erlangten Prüfungssicherheit** in ausgewählten Bereichen.

7.5.7 Schritt 6: Dokumentation

Auch bei Datenanalysen sind die **allgemeinen Dokumentationspflichten** zu berücksichtigen.[132]

[132] Vgl. ISA [DE] 230

Bestandteil einer Prüfungsdokumentation **können** sein:[133]

- Name und Version des verwendeten **Datenanalyse-Tools**
- Beschreibung der **verwendeten Quelldaten**
- Ergebnisse der **Abstimmungshandlungen zur Datenvalidierung**
- **Verarbeitungsschritte**
- **Analyseziele**
- **Bearbeitung von Treffern (Auffälligkeiten)**
- **Analyseergebnisse** (z.B. in Form einer Grafik oder Screenshots)
- **Verbleibende Risiken**
- daraus abgeleitete **Konsequenzen für das Prüfungsprogramm.**

Hinweis:

Für die Prüfungsdokumentation **genügt es regelmäßig**, die **Ergebnisse** der Datenanalysen und die maßgeblichen **Analyseparameter** festzuhalten.

Die **zugrundeliegenden Mandantendaten müssen nicht** zusätzlich in den Arbeitspapieren gespeichert werden, **wenn** sie

- **eindeutig beschrieben** sind und
- **im IT-System des Mandanten so verfügbar** bleiben,
- dass sich die **Analysen nachvollziehbar wiederholen** lassen.[134]

[133] Vgl. F&A zur praktischen Anwendung von Automatisierten Tools und Techniken (ATT) im Rahmen der Abschlussprüfung, Stand: 13.06.2025, Frage 7.1.

[134] Vgl. F&A zur praktischen Anwendung von Automatisierten Tools und Techniken (ATT) im Rahmen der Abschlussprüfung, Stand: 13.06.2025, Frage 7.2.

7.6 Sechs typische Fehler beim Einsatz von Datenanalysen

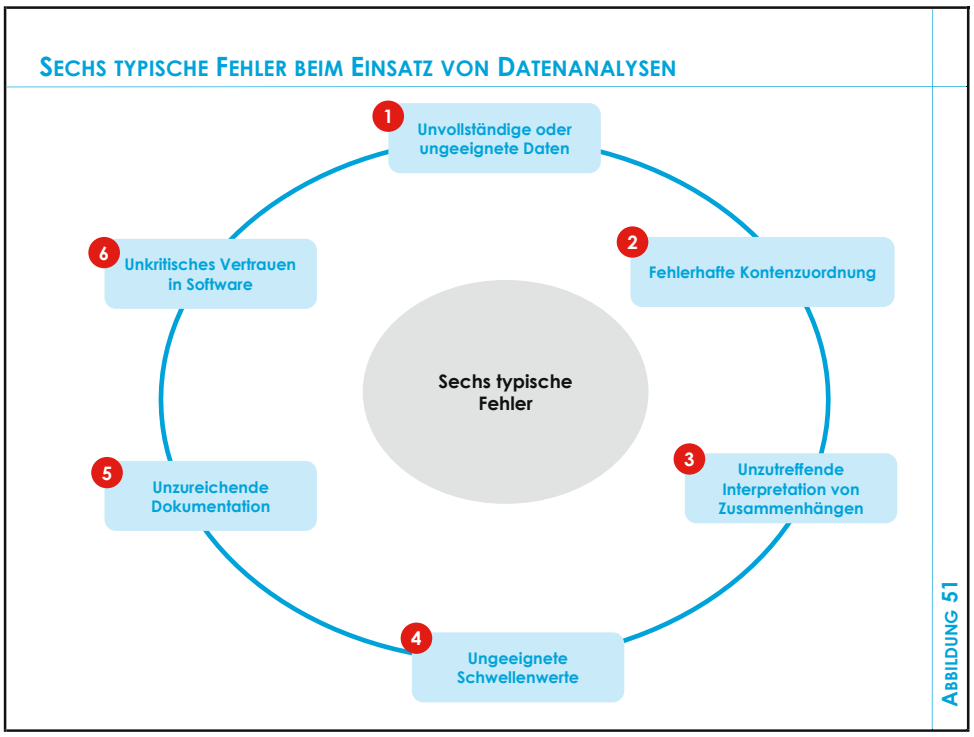


Abbildung 51: Sechs typische Fehler beim Einsatz von Datenanalysen

7.6.1 Fehlertyp Nr. 1: Unvollständige oder ungeeignete Datengrundlage

Die Aussagekraft einer Datenanalyse hängt wesentlich davon ab, ob die verwendeten Daten

- vollständig,
- richtig und
- für den Prüfungszweck geeignet sind.

Beispiel:

Fehlen einzelne Buchungsperioden, nachträgliche Abschlussbuchungen oder bestimmte Konten,

- können die Ergebnisse plausibel erscheinen,
- obwohl relevante Geschäftsvorfälle nicht erfasst wurden.

Die Daten sind **zwingend mit der Summen- und Saldenliste abzustimmen.**

Zusätzlich müssen

- Exportparameter,
- zeitliche Abdeckung und
- inhaltliche Genauigkeit

beurteilt werden.

7.6.2 Fehlertyp Nr. 2: Fehlerhafte Kontenzuordnung

Werden Konten **den falschen Analysegrößen** oder Bilanz-/GuV-Posten zugeordnet, entstehen systematisch **verzerrte Kennzahlen**.

Beispiel:

Die **unzutreffende Einbeziehung sonstiger betrieblicher Aufwendungen** kann die **Materialaufwandsquote** erhöhen und die **Rohertragsmarge** verringern.

Auch **neue** Konten oder **Kontenänderungen** im Vergleich zum Vorjahr **können die Vergleichbarkeit beeinträchtigen**.

Die Kontenzuordnung ist deshalb **fachlich zu prüfen** und über die betrachteten Zeiträume **konsistent anzuwenden.**

7.6.3 Fehlertyp Nr. 3: Unzutreffende Interpretation von Zusammenhängen

Ein statistischer Zusammenhang belegt keine Ursache („**Korrelation ≠ Kausalität**“).

Beispiel:

Eine **gestiegene Materialaufwandsquote** kann durch

- **Fehlbuchungen**, aber auch durch
- **veränderte Einkaufspreise**,
- den **Produktmix** oder
- zutreffend erfasster **Bestandsabwertungen**

verursacht sein.

Der Prüfer muss die **möglichen Erklärungen** anhand seines **Unternehmensverständnisses** beurteilen und durch **geeignete Prüfungsnachweise** untersuchen.

7.6.4 Fehlertyp Nr. 4: Ungeeignete Schwellenwerte

Zu eng gesetzte Schwellenwerte oder undifferenzierte Analysen können **zahlreiche Treffer** erzeugen, die lediglich erwartbare Schwankungen widerspiegeln.

Dadurch besteht die **Gefahr**, dass

- **relevante Auffälligkeiten in der Masse untergehen** oder
- **nicht ausreichend untersucht** werden („**Alarm-Müdigkeit**").

7.6.5 Fehlertyp Nr. 5: Unzureichende Dokumentation

Eine **gespeicherte Grafik** oder **Trefferliste allein** lässt häufig **nicht** erkennen, welche Prüfungshandlung tatsächlich durchgeführt wurde.

Die Dokumentation muss das **Vorgehen und die Ergebnisse** für einen sachkundigen Dritten **nachvollziehbar** machen.

Dazu gehört unter anderem auch,

- welche **Abschlussaussagen** abgedeckt wurden und
- welche **zusätzlichen Prüfungshandlungen** erforderlich bleiben.

7.6.6 Fehlertyp Nr. 6: Unkritisches Vertrauen in Software

Der Einsatz einer IT-Anwendung **ersetzt weder** das **pflichtgemäße Ermessen noch die kritische Grundhaltung** des Abschlussprüfers („**Tool-Gläubigkeit**").

Er muss die **Funktionsweise der eingesetzten Analyse** soweit verstehen, dass er ihre

- **Eignung**,
- **Grenzen** und
- **Ergebnisse**

beurteilen kann.

7.7 Praxishilfen zu diesem Thema

- **Praxishilfe 7:**
  „Ausgewählte Datenanalysen für die Prüfung mittelständischer Unternehmen"

siehe Anlagenband
#PH0001

THEMA 8:

Finanzderivate (Teil II): Bilanzierung und Prüfung von ETFs (§§ 247, 253, 256a HGB)

AUDFIT® AKADEMIE
audfit.de
Praxisrelevantes Wirtschaftswissen, Handelsrecht und Reporting

8. Finanzderivate (Teil II): Bilanzierung und Prüfung von ETFs (§§ 247, 253, 256a HGB)

		Seite
8.1	Vom Nischenprodukt zum etablierten Anlageinstrument	#HB0170
8.1.1	ETFs werden auch für Unternehmen interessant	#HB0170
8.1.2	Woran erhält der Anleger Eigentum?	#HB0172
8.1.3	Strukturmerkmale von ETFs	#HB0174
8.1.4	Fremdwährungs-ETFs sind i.d.R. nicht monetäre Posten (§ 256a HGB)	#HB0176
8.2	Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen	#HB0178
8.2.1	Anlagevermögen	#HB0178
8.2.2	Umlaufvermögen	#HB0178
8.3	Anschaffungskosten zum Erwerbszeitpunkt	#HB0179
8.4	Folgebewertung	#HB0181
8.4.1	Anlagevermögen	#HB0181
8.4.2	Umlaufvermögen – strenges Niederstwertprinzip	#HB0182
8.5	Steuerliche Aspekte mit Folgewirkung auf Handelsbilanz	#HB0183
8.5.1	Teilfreistellung	#HB0183
8.5.2	Vorabpauschale	#HB0184
8.5.3	Handelsrechtliche Behandlung	#HB0185
8.5.4	Prüfung latenter Steuern	#HB0186
8.6	Drei Aspekte bei der Veräußerung von ETF-Anteilen	#HB0187
8.6.1	Bewertungsvereinfachungsverfahren (§ 240 Abs. 4 HGB i. V. m. § 256 HGB)	#HB0187
8.6.2	Berücksichtigung steuerlicher Vorabpauschalen	#HB0188
8.6.3	Fremdwährungs-ETF	#HB0188
8.7	Prüfungshandlungen – Bankbestätigung und Depotnachweis	#HB0189
8.7.1	Bedeutung der Depotbestätigung	#HB0189
8.7.2	Kritischer Kernpunkt: Nur Zeitwerte werden bestätigt	#HB0189
8.7.3	Sechs-Schritte-Modell für die Prüfung von ETFs	#HB0190
8.7.4	Fünf typische Fehler bei der Bilanzierung von ETFs	#HB0191
8.8	Praxishilfen zu diesem Thema	#HB0192

8.1 Vom Nischenprodukt zum etablierten Anlageinstrument

8.1.1 ETFs werden auch für Unternehmen interessant

Ein **Exchange Traded Fund (ETF)** ist ein **börsengehandelter** Investmentfonds, der **passiv** einen Referenzindex abbildet.

ETFs werden **auch für Unternehmen zunehmend interessant**, weil sie eine

- **breit gestreute**,
- liquide und
- vergleichsweise **kostengünstige**

Anlage überschüssiger Mittel ermöglichen.

Besonders bei **mittel- bis langfristig** nicht benötigter Liquidität können Sie eine **Alternative zu klassischen Fonds** oder Einzelanlagen darstellen.

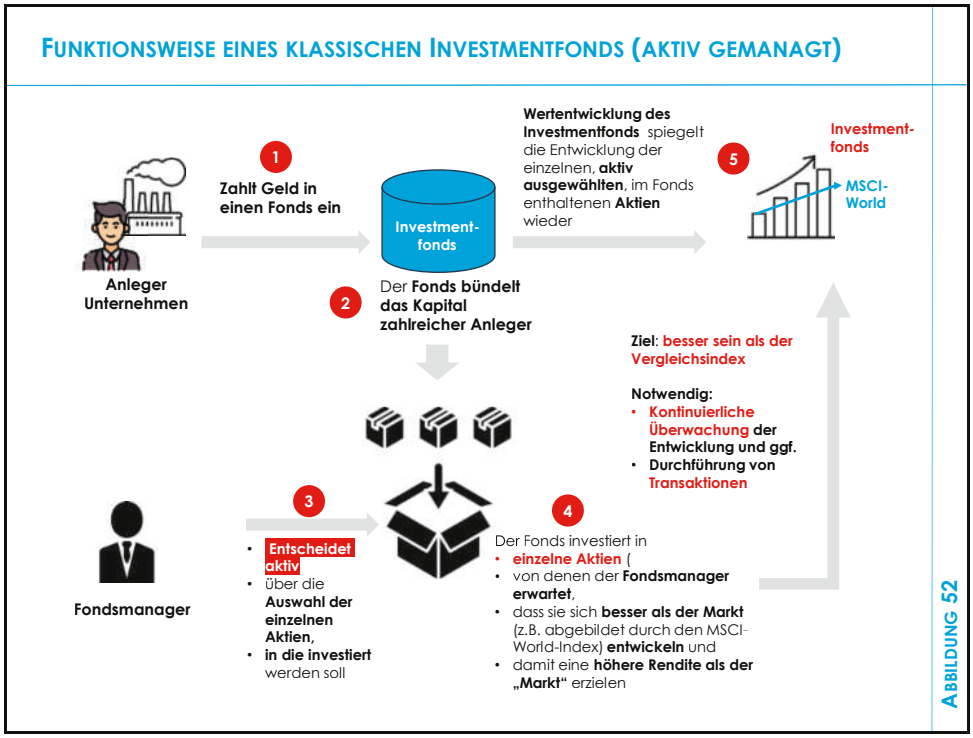


Abbildung 52: Funktionsweise eines klassischen Investmentfonds (aktiv gemanaged)

Im Unterschied zu aktiv verwalteten Fonds trifft **bei ETFs kein Fondsmanager eine aktive Titelauswahl**.

Das **Fondsvermögen folgt automatisch der Zusammensetzung des Index** – zum Beispiel des DAX, MSCI World oder Euro Stoxx 50.

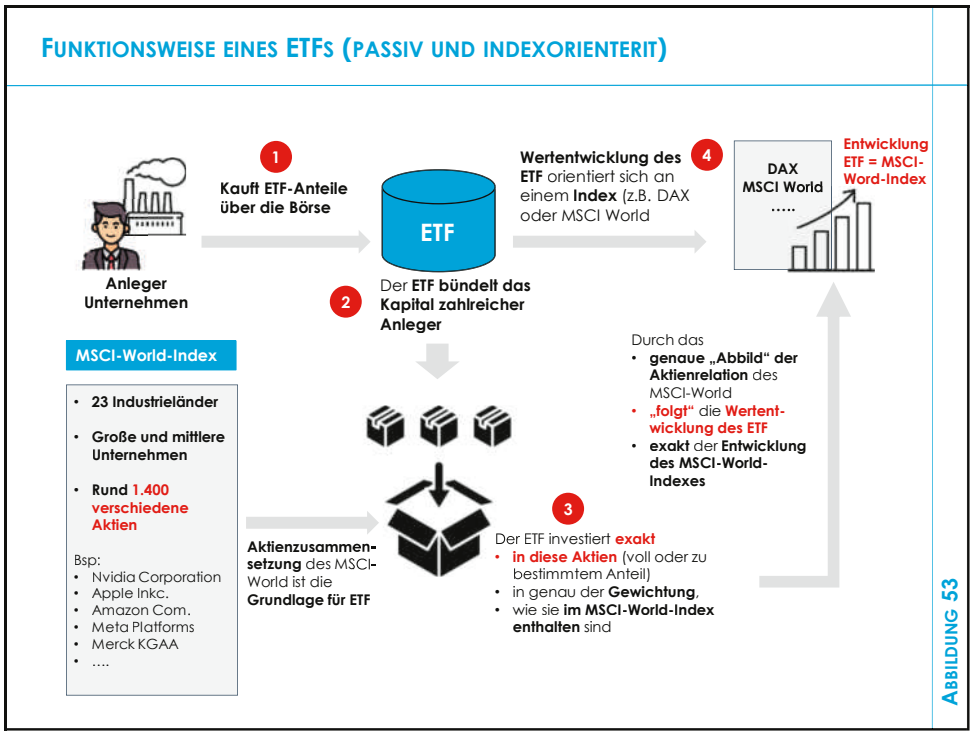


Abbildung 53: Funktionsweise eines ETFs (Passiv und indexorientiert)

ETFs werden fortlaufend an der Börse gehandelt.

Der Preis richtet sich nach Angebot und Nachfrage und liegt in der Regel nahe am **Net Asset Value (NAV)**[135] des Fonds.

[135] **NAV = Net Asset Value** = Wert aller Vermögensgegenstände des Fonds minus Verbindlichkeiten des Fonds. Der **NAV je ETF-Anteil** ergibt sich, indem dieser Betrag durch die Anzahl der ausgegebenen Fondsanteile geteilt wird. Dabei handelt es sich um einen **rechnerischen Wert**. Der **Börsenkurs** dagegen ist der Preis, zu dem der ETF aktuell an der Börse gehandelt wird. Durch den indexorientierten Aufbau der ETFs liegen beide Werte idR relativ eng beeinander.

Hinweis:

Merksatz: Ein ETF ist kein Einzelwertpapier, sondern ein Anteil an einem regulierten Sondervermögen nach Kapitalanlagegesetzbuch (KAGB) – mit täglicher Handelbarkeit an der **Börse**.

8.1.2 Woran erhält der Anleger Eigentum?

8.1.2.1 ETF als eigenständiger Investmentfonds

Ein ETF ist rechtlich ein **Investmentfonds**. Der Anleger **erwirbt** daher

- **nicht unmittelbar** die im ETF enthaltenen **Aktien oder Anleihen,**
- sondern **Anteile an einem Investmentvermögen**.

Bei in Deutschland aufgelegten ETFs, z. B.

- DEKA-Fonds der Sparkassen-Gruppe oder
- UNION-INVEST-Fonds der Gruppe der Volksbanken

kann

- dieses Vermögen als rechtlich eigenständiges **Sondervermögen** ausgestaltet sein und
- ist dann **rechtlich vom Vermögen der Kapitalverwaltungsgesellschaft** (KVG) **getrennt** zu verwalten und
- im **Insolvenzfall der KVG geschützt**.[136]

[136] Vgl. §§ 1,92,93 KAGB

8.1.2.2 UCITS als europäischer Rechtsrahmen

Europäische ETFs unterliegen neben dem nationalen Rechtsrahmen zusätzlich der **UCITS-Richtlinie** (**U**ndertakings for **C**ollective **I**nvestment in **T**ransferable **S**ecurities)[137], einem **europaweit harmonisierten Rechtsrahmen für Investmentfonds**.

Ein UCITS-Fonds muss insbesondere **Vorgaben** einhalten

- zur Diversifikation (**Risikostreuung**)
- zur **Liquidität**
- zu den **Transparenz- und Berichtspflichten**
- zum **Anleger- und Verbraucherschutz.**

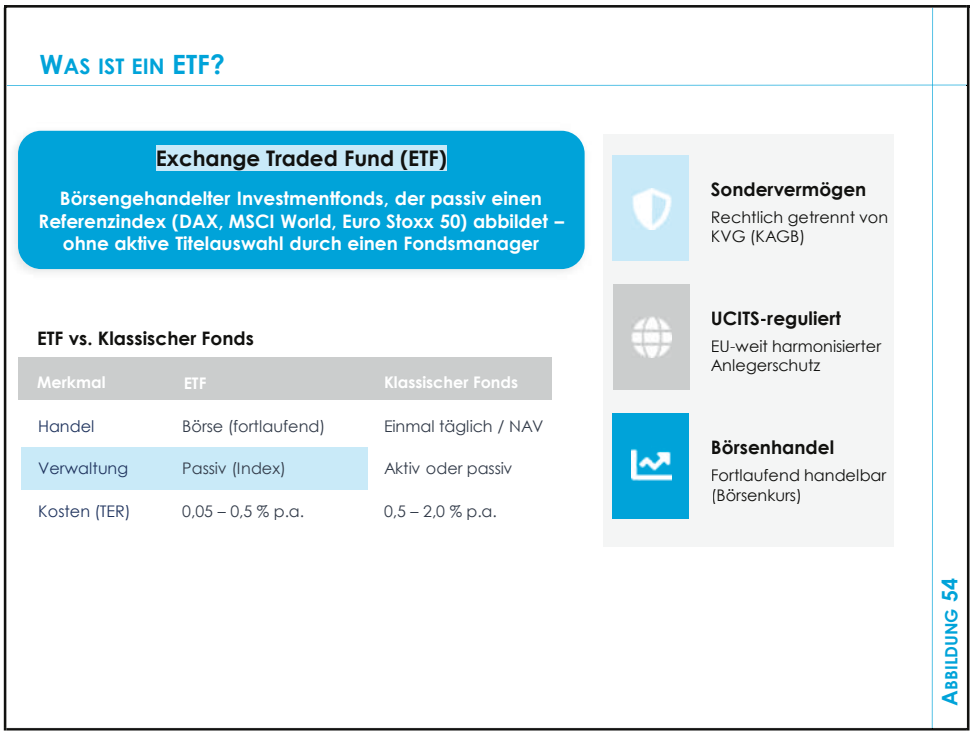


Abbildung 54: Was ist ein ETF?

[137] **UCITS** = Undertakings for Collective Investment in Transferable Securities = ein europaweit harmonisierter Rechtsrahmen für Investmentfonds. Rechtsgrundlage ist die Richtlinie 2009/65/EG vom 13.07.2009, veröffentlicht 17.11.2009; https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32009L0065 (Abruf: 22.09.2026)

8.1.3 Strukturmerkmale von ETFs

8.1.3.1 Replikationsmethoden: Wie bildet der ETF den Index nach?

Ein ETF kann seinen **Referenzindex** auf verschiedene Arten nachbilden.

REPLIKATIONSMETHODE – WIE BILDET DER ETF SEINEN INDEX AB?

Physische Replikation – Vollständig	Physische Replikation – Sampling	Synthetische Replikation – Swap
Alle Indexwerte werden in exakter Gewichtung gehalten	Repräsentative Auswahl (nicht alle Titel)	Trägerportfolio + Total Return Swap
Beispiel: DAX-ETF *Ein vollständig replizierender DAX-ETF* • ***hält alle 40 DAX-Aktien*** • *in der* ***jeweiligen Indexgewichtung***	Bei **breiten Indizes** (z. B. MSCI World mit ca. 1.400 Titeln) wird nur eine **repräsentative Auswahl an Wertpapieren** gehalten. Diese Auswahl soll das **Rendite- und Risikoprofil des Index möglichst gut nachbilden**	Der ETF hält ein eigenes **Trägerportfolio** (andere Aktien als im Index) und schließt einen **Total Return Swap** mit einer Gegenpartei ab (beide Parteien tauschen Wertentwicklungen). Die Gegenpartei (i. d. R. eine Investmentbank) liefert die angestrebte **Indexrendite** und erhält dafür die Rendite des Trägerportfolios
Höchste Nachbildungsqualität	Sinnvoll bei breiten Indizes (MSCI World)	Gegenpartei liefert Indexrendite
Geeignet für kleine Indizes (DAX, Euro Stoxx 50)	Geringes Tracking-Error-Risiko	Zusätzliches Risiko, falls Swap-Gegenpartei ausfällt
Kein Kontrahentenrisiko	Kein Kontrahentenrisiko	Kontrahentenrisiko (wird durch UCITS regulatorisch begrenzt)

ABBILDUNG 55

Abbildung 55: Replikationsmethode – wie bildet der ETF seinen Index ab?

8.1.3.2 Ergebnisverwendung in ETFs: Ausschüttung oder Thesaurierung. Wie werden Erträge verwendet?

ETFs unterscheiden sich auch danach, wie **die im Fonds erzielten Erträge verwendet** werden.

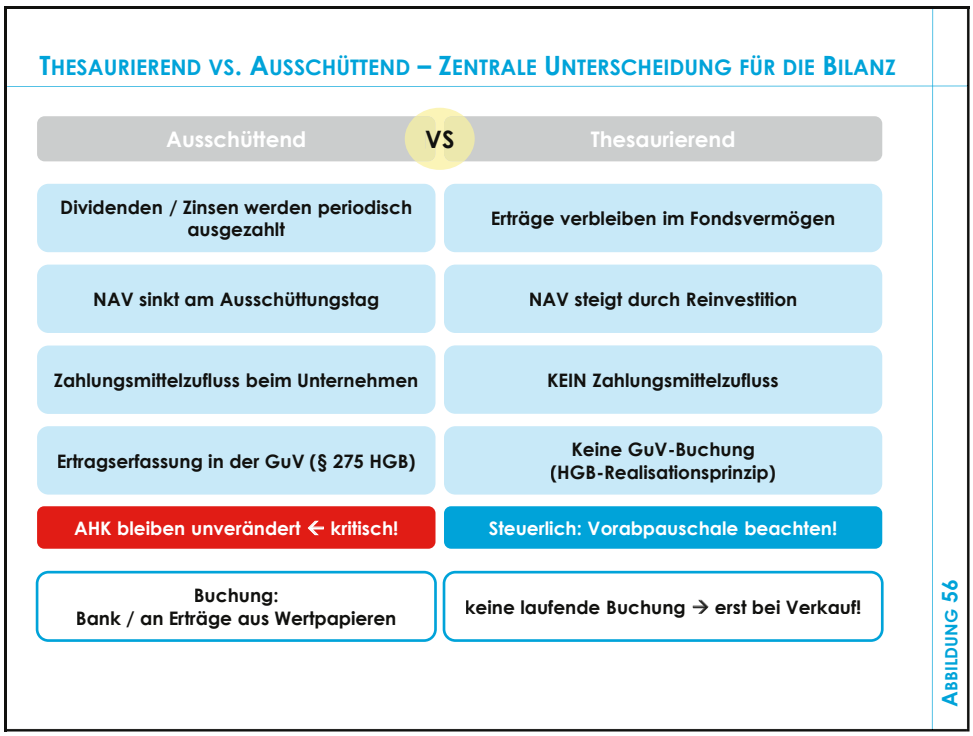


Abbildung 56: Thesaurierend vs. Ausschüttend – zentrale Unterscheidung für die Bilanz

Hinweis: **Häufiger Fehler in der Praxis**

Die **Ausschüttung** wird irrtümlich als **Minderung der AHK** gebucht. Dies ist **falsch** – die AHK bleiben zunächst bei dem historischen Einstandswert.

8.1.3.3 Welche Währungseffekte sind zu beachten?

EUR-ETF VS. FREMDWÄHRUNGS-ETF

€ EUR-ETF	$ Fremdwährungs-ETF (z. B. USD)
Fondswährung: Euro	**Fondswährung: USD, GBP, etc.**
Kein Währungsrisiko auf Fondsebene	**Währungsrisiko** für das Unternehmen
AHK direkt in EUR	**AHK: Umrechnung** des Kaufpreises zum **Kassakurs Kauftag** in EUR
Stichtagsbewertung: Börsenkurs in EUR	**Stichtagsbewertung:** **Umrechnung** des Zeitwerts zum **Kassakurs am Stichtag**
Einfache Buchführung	**Kursgewinn: Realisationsprinzip !** (unrealisierte Gewinne nicht erfassen) **Kursverluste: ggf. Niederstwertprinzip**
Kein Handlungsbedarf für Fremdwährungsdokumentation	**Hist. Wechselkurs zwingend dokumentieren!**

ABBILDUNG 57

Abbildung 57: EUR-ETF vs. Fremdwährungs-ETF

Hinweis:

Der **historische Wechselkurs am Kauftag** (Kassakurs) muss zwingend **dokumentiert** werden.

Depotbanken weisen in **Jahresbescheinigungen** zwar häufig **steuerliche Anschaffungskosten** aus. Diese **können vom handelsrechtlichen Wert abweichen**.

Der Prüfer muss die **originären Kaufabrechnungen** einsehen. Ohne diesen Kurs ist in den Folgejahren weder eine korrekte **Folgebewertung** noch eine ordnungsgemäße **Veräußerungsgewinnermittlung** möglich.

8.1.4 Fremdwährungs-ETFs sind i.d.R. nicht monetäre Posten (§ 256a HGB)

Fremdwährungs-ETFs sind grundsätzlich

- **nichtmonetäre Vermögensgegenstände**,
- da der **Anteil am Fondsvermögen besteht** und damit
- **keinen unmittelbaren Anspruch** des Anlegers

- auf einen **festen oder bestimmbaren Fremdwährungsbetrag**

vermittelt.

Die **Anschaffungskosten** werden im Zugangszeitpunkt zum **Devisenkassakurs des Transaktionstags in Euro** umgerechnet.

Die **Folgebewertung** erfolgt anschließend **auf der Basis dieser in Euro erfassten Anschaffungskosten**. Eine laufende Umrechnung des historischen Buchwerts zum Stichtagskurs nach § 256a HGB erfolgt gerade **nicht**.

Wechselkursänderungen gehen damit lediglich **mittelbar** in den beizulegenden Wert ein, durch die Umrechnung des Börsen- oder Marktpreises in Euro.

Beispiel:

Ein Unternehmen erwirbt einen in USD notierten ETF für 100.000 USD.

Beim Kauf gilt ein Wechselkurs von 1 USD = 1 EUR. Die Anschaffungskosten betragen damit 100.000 EUR.

Variante 1: **Wechselkurs am Bilanzstichtag 1 EUR = 0,90 USD**
Der aktuelle Euro-Wert des ETF beträgt damit rd. 111.111 EUR. Da der ETF ein **nichtmonetärer Vermögensgegenstand ist,** werden die historischen Anschaffungskosten **nicht einfach** auf 111.111 EUR hochgerechnet und ein noch nicht realisierter Währungsgewinn von 11.111 EUR ausgewiesen. Der ETF bleibt mit 100.000 EUR bilanziert (sofern keine Abschreibung notwendig ist).

Variante 2: **Wechselkurs am Bilanzstichtag 1 EUR = 1,10 USD**
Der aktuelle Euro-Wert beträgt nur noch rund 90.909 EUR. Dieser Wechselkurseffekt fließt **nun mittelbar** in den Börsen- bzw. Marktwert des ETF ein.

Die Wechselkursänderungen verändern nicht unmittelbar den Buchwert, sondern sie **verändern den in Euro ausgedrückten Marktwert**, der anschließend im Rahmen der **Niederstwertprüfung zu einer Abschreibung** führen kann.

8.2 Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen

Die Anteile an ETFs sind als **eigenständige Vermögensgegenstände** (**Wertpapiere**) auszuweisen.

Hinweis:

Anteile an ETFs sind wie Anteile an Investmentfonds als Wertpapiere zu behandeln.[138]

Ein **spiegelbildlicher Ansatz** und damit eine „Durchschau" auf **die im ETF-Fonds enthaltenen Vermögensgegenstände** (z. B. Aktien) erfolgt **nicht**.

Die bilanzielle Zuordnung zum Anlagevermögen oder Umlaufvermögen von ETF-Anteilen hängt von der **Zweckbestimmung** des Unternehmens ab.[139]

8.2.1 Anlagevermögen

ETF-Anteile gehören zum Anlagevermögen, wenn sie dazu bestimmt sind, **dauerhaft dem Geschäftsbetrieb** zu dienen.

- Langfristige Halteabsicht (z. B. Pensionsrückdeckung, strategische Vermögensverwaltung)
- Bilanzposition: **Wertpapiere des Anlagevermögens**[140]

8.2.2 Umlaufvermögen

ETF-Anteile gehören zum Umlaufvermögen, wenn sie **zur kurzfristigen Disposition von Liquiditätsüberschüssen** gehalten werden.

- Kurzfristige Halteabsicht, jederzeit verkaufsbereit
- Bilanzposition: **Sonstige Wertpapiere**[141].

Hinweis:

Die Zuordnung muss der **tatsächlichen** Zweckbestimmung entsprechen und ist durch das Management **zu dokumentieren**.

Eine **Umwidmung** ist möglich, muss aber **begründet** und ggf. im **Anhang** offengelegt werden.[142]

---

[138] Vgl. § 2 InvStG

[139] Vgl. § 247 Abs. 2 HGB

[140] Vgl. § 266 Abs. 2 A. III. 5. HGB

[141] Vgl. § 266 Abs. 2 B. III. 2. HGB

[142] Vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB – Stetigkeitsgrundsatz

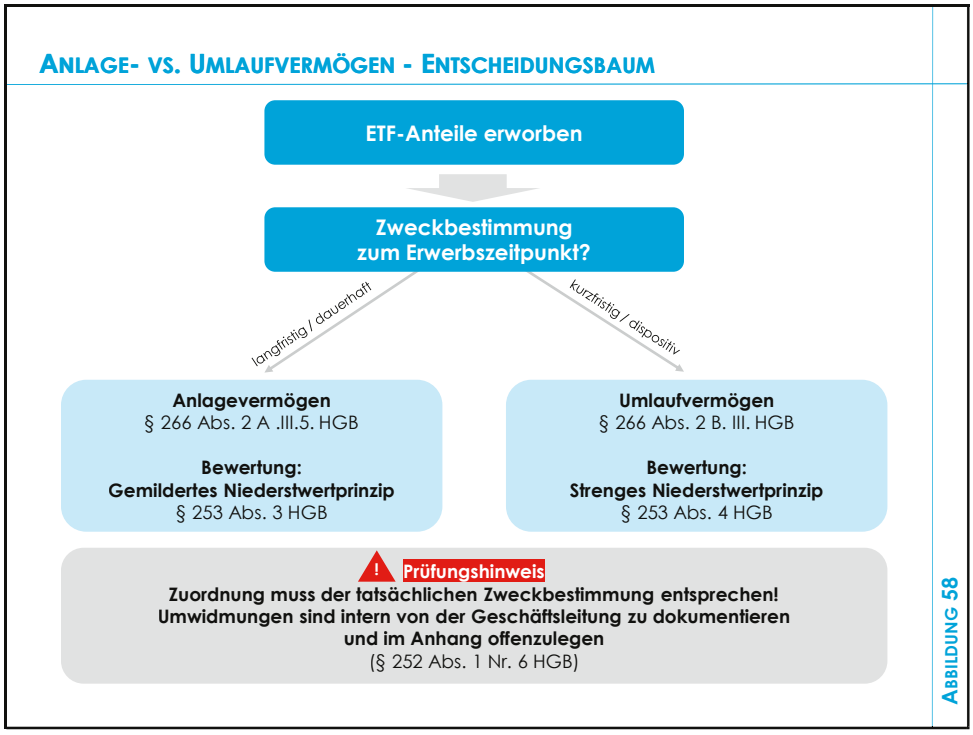


Abbildung 58: Anlage- vs. Umlaufvermögen – Entscheidungsbaum

8.3 Anschaffungskosten zum Erwerbszeitpunkt

Die Anschaffungskosten setzen sich nach § 255 Abs. 1 HGB zusammen aus:

- **Anschaffungspreis**: Der an der Börse gezahlte Kaufkurs (Briefkurs) multipliziert mit der Stückzahl der erworbenen Anteile.
- **Anschaffungsnebenkosten**: Sämtliche dem Erwerb **direkt** zurechenbaren Aufwendungen wie
  - Bankprovision,
  - Ordergebühren,
  - Börsenplatzgebühren,
  - Transaktionssteuern
- **Anschaffungspreisminderungen**:
  - Gutschriften,
  - Rabatte oder
  - Vergünstigungen

  mindern die AHK.

Hinweis:

Laufende Depotgebühren sind keine Nebenkosten der Anschaffung. Sie sind als **Aufwand** zu verbuchen.

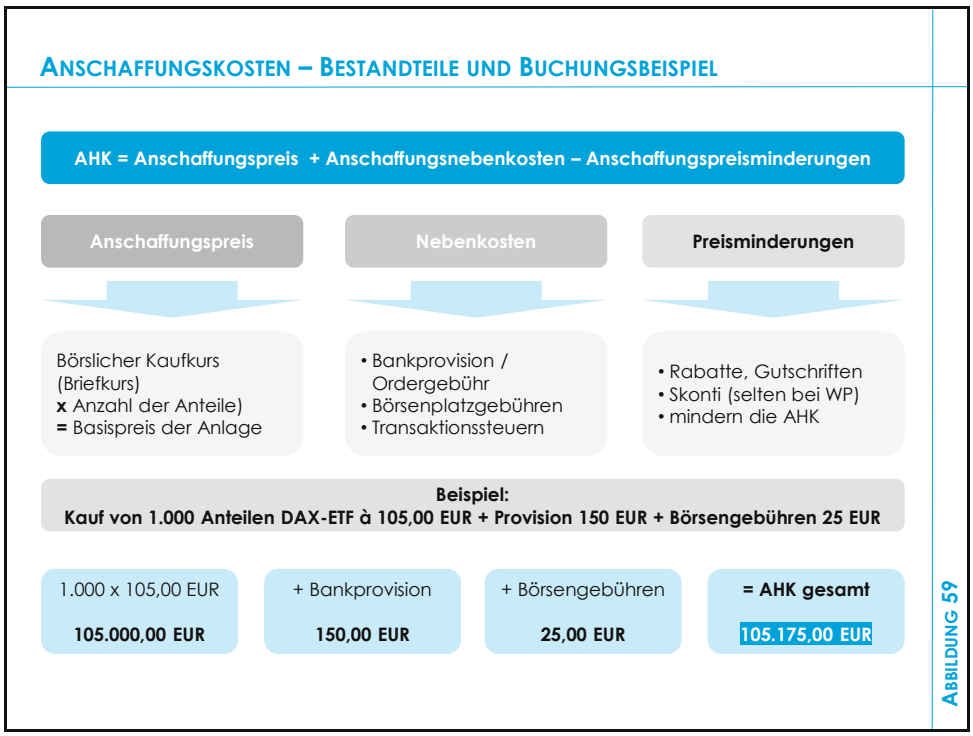


Abbildung 59: Anschaffungskosten – Bestandteile und Buchungsbeispiel

Beispiel:

Kauf von **1.000 Anteilen** eines **thesaurierenden DAX-ETF** zur **kurzfristigen Kapitalanlage** zum

- **Kurs** von 105,00 EUR/Anteil;
- **Bankprovision** 150,00 EUR;
- **Börsengebühren** 25,00 EUR.
- Die Gesellschaft zahlt im Jahr 500,00 EUR **Depotgebühren**.

Anschaffungskosten:

Position	Betrag (EUR)
Kaufpreis (1.000 × 105,00 EUR)	105.000,00
+ Bankprovision	150,00
+ Börsengebühren	25,00
= Anschaffungskosten gesamt	**105.175,00**

Buchungssatz:
Wertpapiere (Umlaufvermögen) 105.175,00 EUR **an Bank** 105.175,00 EUR
Sonstige betriebliche Aufwendungen (Bankgebühren) 500,00 EUR **an Bank** 500,00 EUR

8.4 Folgebewertung

8.4.1 Anlagevermögen

8.4.1.1 Gemildertes Niederstwertprinzip

Für Wertpapiere des Anlagevermögens gilt das **gemilderte Niederstwertprinzip**:[143]

- Eine Abschreibung auf den niedrigeren Börsen- oder Marktpreis ist nur bei **voraussichtlich dauerhafter** Wertminderung verpflichtend.[144]
- Bei **vorübergehender** Wertminderung besteht ein **Abschreibungswahlrecht**.
- Erholt sich der Wert, ist eine Zuschreibung bis zur Höhe der AHK vorzunehmen (**Wertaufholungsgebot**, § 253 Abs. 5 HGB).

[143] Vgl. §253 Abs. 3 HGB

[144] **Steuerlich** ist bei börsennotierten Wertpapieren des Anlagevermögens von einer **voraussichtlich dauernden Wertminderung** auszugehen, wenn der **Preis, zu dem der Investmentanteil erworben werden kann** (Ausgabepreis, zuzüglich der ggf. anfallenden Erwerbsnebenkosten), zu dem jeweiligen Bilanzstichtag **um mehr als 5% (sog. Bagatellgrenze)** unter die Anschaffungskosten **gesunken** ist (vgl. BMF-Schreiben vom 02.09.2016 – IV C 6 – S 2171/b/09/10002:002-2016/0666535)

8.4.1.2 Wann gilt eine Wertminderung als dauerhaft?

Nach herrschender Kommentarmeinung gilt folgendes:

- Bei **Unsicherheit** über **Zeitpunkt und Ausmaß einer Werterholung** ist grundsätzlich von einer dauerhaften Wertminderung auszugehen.
- Eine bloße Möglichkeit künftiger Werterholung genügt nicht – erforderlich sind konkrete, nachweisbare Anhaltspunkte.
- Bei **Finanzanlagen** begründen bloße Kursschwankungen keine dauernde Wertminderung.
- Entscheidend sind **tatsächliche Substanzverluste** oder **nachhaltig verschlechterte Zukunftsaussichten**.
- Indizien sind **Höhe und Dauer der Wertdifferenz** sowie ein vom Markt **abweichender Kursverlauf**.[145]

8.4.2 Umlaufvermögen – strenges Niederstwertprinzip

Für Wertpapiere des Umlaufvermögens gilt das **strenge Niederstwertprinzip**[146]:

- Liegt der **Börsen- oder Marktpreis** am Abschlussstichtag **unter den AHK**, ist **zwingend** auf den niedrigeren Wert abzuschreiben.
- Es ist unerheblich, ob die Wertminderung **dauerhaft oder vorübergehend** ist.
- **Wertaufholungen** sind ebenfalls **bis zur Höhe der AHK** zu buchen.

Hinweis:

Beim Umlaufvermögen gibt es **kein Ermessen** – jede Unterschreitung der AHK durch den Börsenkurs führt zur **Pflichtabschreibung**. Das Unterlassen ist ein Bewertungsfehler.

[145] Vgl. sowie im Detail: Beck Bil-Komm./Schubert/Schieler HGB § 253 Rn. 316-319

[146] Vgl. §253 Abs. 4 HGB



Abbildung 60: Folgebewertung – Niederstwertprinzip im Vergleich

8.5 Steuerliche Aspekte mit Folgewirkung auf Handelsbilanz

8.5.1 Teilfreistellung

ETF-Erträge unterliegen einer **Teilfreistellung** gemäß § 20 InvStG, sofern der Fonds die entsprechenden Anlagevoraussetzungen (z. B. Aktienfonds, Mischfonds) erfüllt.

Die Teilfreistellung dient der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung auf Ebene des Fonds und des Anlegers.

TEILFREISTELLUNGEN GEMÄß § 20 INVSTG

Fondstyp	Erforderliche Quote nach den Anlagebedingungen § 20 InvStG	Privatanleger / natürliche Person im Privatvermögen	Natürliche Person im Betriebsvermögen	Körperschaftsteuerpflichtiger Anleger
Aktienfonds	Mehr als **50%** des Aktivvermögens in Kapitalbeteiligungen	**30%**	**60%**	**80%**
Mischfonds	Mehr als **25%** des Aktivvermögens in Kapitalbeteiligungen	**15%**	**30%**	**40%**
Immobilienfonds	Mehr als **50%** des Aktivvermögens in Immobilien und Immobilienge-sellschaften	**60%**	**60%**	**60%**
Auslands-Immobilien-fonds	Mehr als **50%** des Aktivvermögens inausländischen Immobilien und Auslandsimmobilienge-sellschaften	**80%**	**80%**	**80%**
Sonstige		**0%**	**0%**	**0%**

ABBILDUNG 61

Abbildung 61: Teilfreistellungen gemäß § 20 InvStG

8.5.2 Vorabpauschale

Die Vorabpauschale ist eine **fiktive Mindestbesteuerung** für thesaurierende und gering ausschüttende ETFs.

Ziel ist die Verhinderung einer unbegrenzten Steuerstundung bis zum Verkaufszeitpunkt.

Berechnung

Vorabpauschale = Rücknahmepreis Jahresbeginn × 70 % × Basiszins

Maximal: tatsächliche Wertsteigerung des ETF im Kalenderjahr.

Der **Basiszins** wird jährlich vom Bundesministerium der Finanzen auf Basis der langfristigen Rendite öffentlicher Anleihen festgelegt.

Praxisbeispiel:

Vorabpauschale 2024

Rücknahmepreis 01.01.2024: 200 EUR; Basiszins 2024: 2,29 %

Wertsteigerung im Jahr: 15 EUR

Vorabpauschale = 200 × **70** % × 2,29 % = 3,21 EUR je Anteil
(< Wertsteigerung, daher maßgeblich).

8.5.3 Handelsrechtliche Behandlung

Die Vorabpauschale ist eine **rein steuerliche Größe** ohne unmittelbaren Einfluss auf den HGB-Jahresabschluss.

- Sie erhöht die Steuerschuld des laufenden Jahres.
- Auswirkung auf den HGB-Abschluss: Erhöhung des Steueraufwands.

Beispiel:

Die **Alpha GmbH** hält Anteile an einem thesaurierenden ETF.
Basiszins des BMF für 2026: **3,20%**
Vorabpauschale für 2026 gilt am **04.01.2027 als zugeflossen**.

Wert des ETF-Bestandes zu **Beginn** 2026: 150.000 EUR
Wert des ETF-Bestandes **Ende** 2026: 165.000 EUR
Ausschüttungen: **0 EUR**

Berechnung Basisertrag:
150.000 EUR x 70% x 3,20% = **3.360 EUR**

Vergleich mit tatsächlicher Wertsteigerung: 15.000 EUR

Basisertrag von 3.360 EUR liegt unter der tatsächlichen Wertsteigerung. Somit beträgt die **Vorabpauschale = 3.360 EUR**.

Handelsbilanz	Steuerbilanz
Keine Erfassung eines **Ertrags**. **Keine** Erhöhung des **ETF-Buchwerts**.	Vorabpauschale ist **Investmentertrag** nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 InvStG
	Für **Körperschaftsteuer** sind wegen der **80%-igen Teilfreistellung** lediglich **20% steuerpflichtig**. 20% x 3.360 EUR = 672 EUR Vereinfachte **Steuerbelastung**: (KSt inkl. SolZ) 672 EUR x 15,825% = **106,34 EUR**
	Für **Gewerbesteuer** wird **Teilfreistellung nur zur Hälfte** berücksichtigt. 60% x 3.360 EUR = 2.016 EUR Vereinfachte Steuerbelastung (Annahme: GewSt-Satz 14%): 2.016 EUR x 14% = **282,24 EUR**
Steuerbelastung wird als **laufender Steueraufwand** verbucht.	**Gesamtsteuerbelastung**: 106,34 EUR + 282,24 EUR = **388,58 EUR**

8.5.4 Prüfung latenter Steuern

Da die Vorabpauschalen bereits steuerlich als fiktiver Gewinn erfasst wurde, darf sie bei einer späteren ETF-Veräußerung nicht nochmals besteuert werden. Vielmehr mindert diese den tatsächlich erzielten Veräußerungsgewinn.

Bei einem bilanzierenden Anleger wird deshalb steuerlich **ein aktiver Ausgleichsposten** in Höhe der angesetzten **Vorabpauschale** gebildet. Dieser ist **kein abschreibungsfähiges Wirtschaftsgut.**

Bei der späteren Veräußerung wird er **gewinnmindernd aufgelöst**.

An dieser Stelle können bei **thesaurierenden ETFs temporäre Differenzen** zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz entstehen.

Beispiel: Alpha GmbH (Fortsetzung)

Handelsbilanz	Steuerbilanz
Keine Buchung des Ausgleichsposten bzw. Ertrags	Buchung: **Aktiver Ausgleichsposten** (Vorabpauschale) an laufende Erträge 3.360 EUR
Nach § 274 Abs. 1 HGB **kann** eine sich insgesamt ergebende künftige Steuerentlastung als **aktive latente Steuer angesetzt** werden.	Bei der **zukünftigen Veräußerung** bewirkt der Ausgleichsposten eine **steuerliche Gewinnminderung**.
Unter der Annahme, dass die Steuersätze in dem Beispiel auch in Zukunft unverändert bleiben, **könnten** KSt/SolZ 106,34 EUR GewSt 282,24 EUR **Gesamt 388,58 EUR** als **aktive latente Steuern** angesetzt werden **(Aktivierungswahlrecht)**	

Beispiel: Alpha GmbH (Fortsetzung)

Veräußerung in Zukunft zu 15.000 EUR

Handelsbilanz	Steuerbilanz
Veräußerungsgewinn 15.000 EUR	Veräußerungsgewinn 15.000 EUR • **Auflösung Ausgleichsposten 3.360 EUR** = steuerpflichtiger Ertrag 11.640 EUR
Buchung Steueraufwand an Bank: **1.346,17 EUR**	Berücksichtigung der Teilfreistellung: KSt/SolZ 11.640 EUR x 20% x 15,825% = 368,41 EUR GewSt 11.640 EUR x 60% x 14% = 977,76 EUR Laufende **Steuerbelastung aus Veräußerung**: **1.346,17 EUR**
Auflösung aktivierte latente Steuer: Steueraufwand an Aktive latente Steuern **388,58 EUR**	**Ohne Berücksichtigung des Ausgleichsposten hätte die Steuerbelastung betragen:** KSt/SolZ: 15.000 x 20% x 15,825% = 474,75 EUR GewSt: 15.000 x 60% x 14% = 1.260 EUR Gesamtbelastung: **1.734,75 EUR**
Ausweis Gesamtsteueraufwand: 1.346,17 EUR + 388,58 EUR = **1.734,75 EUR**	Die **steuerliche Entlastung** beträgt somit 1.734,75 – 1.346,17 EUR = **388,58 EUR** (= zuvor aktivierte latente Steuer in HB)

Hinweis:

In der Praxis wird die **Vorabpauschale automatisch vom depotführenden Kreditinstitut einbehalten**.

Der Abschlussprüfer sollte **überprüfen**, dass das Unternehmen

- die **steuerliche Belastung korrekt** in der **Steuerrückstellung** erfasst hat und
- ggf. **latente Steuern gebildet** wurden.

8.6 Drei Aspekte bei der Veräußerung von ETF-Anteilen

8.6.1 Bewertungsvereinfachungsverfahren (§ 240 Abs. 4 HGB i. V. m. § 256 HGB)

Handelsrechtlich ist beim Verkauf von ETF-Anteilen der **Veräußerungsgewinn aus Verkaufserlös abzüglichBuchwert** der abgegangenen ETF-Anteile zu ermitteln.

Bei **mehreren Erwerbstranchen** stellt sich die Frage, **welche** Anschaffungskosten auf die veräußerten Anteile entfallen.

Bei mehreren Käufen und Verkäufen zu unterschiedlichen Kursen sind folgende **Bewertungsvereinfachungsverfahren** zulässig:

- **Durchschnittsmethode**: Gewichteter Durchschnitt der AHK aller gehaltenen Anteile.
- **FIFO** (First In, First Out): Die ältesten Anteile gelten als zuerst veräußert.

Hinweis:

Das gewählte Verfahren muss stetig angewendet werden (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB). Ein Wechsel ist zu begründen und im Anhang offenzulegen.

8.6.2 Berücksichtigung steuerlicher Vorabpauschalen

Die während der Besitzzeit thesaurierender ETFs angesetzten **Vorabpauschalen dürfen** bei der Veräußerung **nicht nochmals besteuert** werden.

Deshalb **mindern sie den steuerlichen Veräußerungsgewinn** in voller Höhe mit entsprechender **Folgewirkung für den Steueraufwand in der Handelsbilanz**.

8.6.3 Fremdwährungs-ETF

Der Verkaufserlös ist zum **Kassakurs am Verkaufstag** in EUR umzurechnen.

Das Gesamtergebnis beinhaltet:

- **Kursänderung des ETF** in Fremdwährung
- **Währungseffekt** (EUR / Fremdwährungs-Bewegung zwischen Kauf und Verkauf).

Hinweis:

Eine **Trennung in ETF-Kurs- und Währungskomponente** ist handelsrechtlich nicht vorgeschrieben, für Controlling-Zwecke aber sinnvoll.

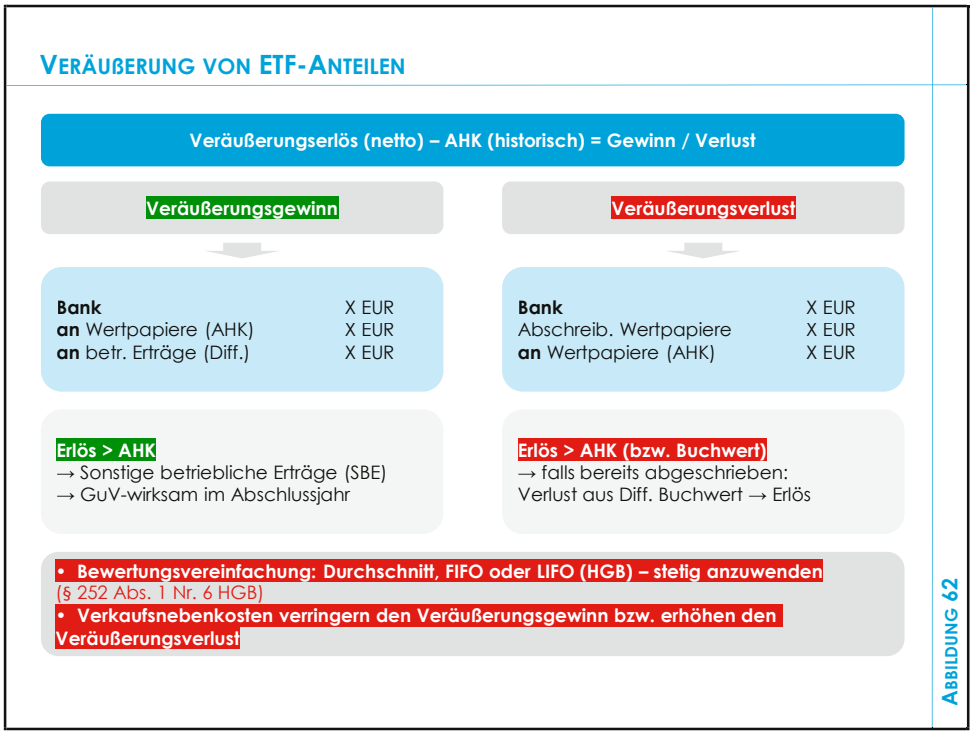


Abbildung 62: Veräußerung von ETF-Anteilen

8.7 Prüfungshandlungen – Bankbestätigung und Depotnachweis

8.7.1 Bedeutung der Depotbestätigung

Die **Depotbestätigung der depotführenden Bank** ist der **zentrale** externe Prüfungsnachweis für den Bestand an ETF-Anteilen.

Sie bestätigt in der Regel:

- **Art und ISIN** der gehaltenen ETFs
- **Anzahl** der gehaltenen **Anteile**
- **Zeitwert** (Markt- bzw. Kurswert) zum Stichtag

8.7.2 Kritischer Kernpunkt: Nur Zeitwerte werden bestätigt

Die Depotbank bestätigt ausschließlich den Bestand und den Zeitwert zum Stichtag, NICHT die historischen Anschaffungskosten.

Dies ist der **häufigste und kritischste Prüfungspunkt** bei ETF-Beständen in der Praxis.

Inhalt	Depot-bestätigung	Kaufabrechnung (dauerhaft von Unternehmen aufzubewahren)
Bestand (Stückzahl)	Ja	Ja
ISIN / Bezeichnung	Ja	Ja
Zeitwert zum Stichtag	Ja	Nein
Historische AHK	**NEIN**	JA
Kaufkurs / FX-Kurs	**Nein**	JA
Nebenkosten	**Nein**	JA

Hinweis:

Der Abschlussprüfer muss die **AHK zwingend aus den Kaufabrechnungen (Brokerconfirmations)** nachweisen.

Es ist **nicht ausreichend**, nur die **Depotbestätigung** einzuholen.

Fehlen Kaufabrechnungen, kann die **ordnungsgemäße Erfassung der AHK nicht beurteilt** werden.

8.7.3 Sechs-Schritte-Modell für die Prüfung von ETFs

Der Prüfer kann sich bei der Prüfung von ETFs auf folgende Bereiche fokussieren.

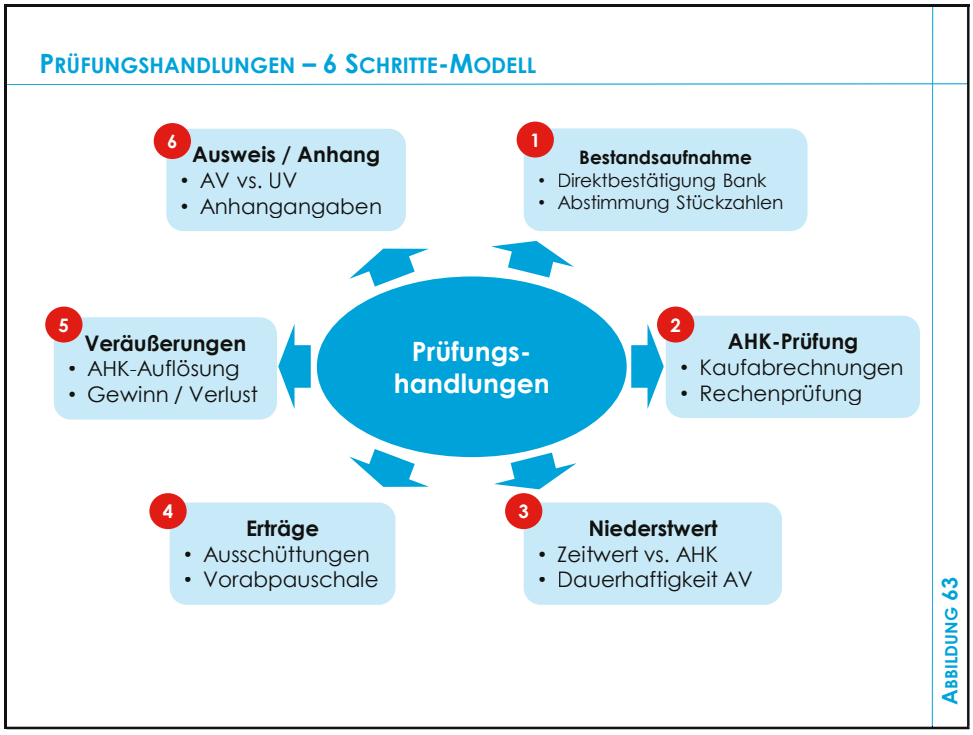


Abbildung 63: Prüfungshandlungen – 6 Schritte-Modell

Zu **ausgewählten, möglichen Prüfungshandlungen** zur Prüfung von bilanzierten ETFs verweisen wir auf die **Praxishilfe**.

siehe Anlagenband

#PH0072

- **Praxishilfe 8:**
  „Ausgewählte Prüfungshandlungen für ETFs“

8.7.4 Fünf typische Fehler bei der Bilanzierung von ETFs

	Fehlerquelle	Beschreibung	Prüfungsreaktion
1	**AHK wurde nicht dokumentiert**	Nur Depotzeitwerte archiviert, keine Kaufabrechnungen vorgelegt	• Kaufabrechnungen einfordern; • ggf. **Einschränkung** des Bestätigungsvermerks
2	**Ausschüttung = AHK-Minderung**	Ausschüttung reduziert irrtümlich die AHK	• **Korrektur** erforderlich • Ertragserfassung nachholen
3	**Kein FX-Kurs dokumentiert**	Historischer Devisenkurs zum Kauftag fehlt	• Hist. Kurse recherchieren • AHK **neu berechnen**
4	**Vorabpauschale vergessen**	Steuerliche Belastung nicht erfasst	• Abstimmung Steuerberater • **Korrektur** Steueraufwand
5	**Falsche AV/UV-Zuordnung**	Kurzfristig gehaltener ETF im AV bilanziert	• **Umwidmung** • Anpassung Bewertungsmaßstab

8.8 Praxishilfen zu diesem Thema

siehe Anlagenband

#PH0072

- **Praxishilfe 8:**
  „Ausgewählte Prüfungshandlungen für ETFs“

Themenbereich V: Praktikerwissen Rechnungslegung



THEMA 9:

Stichprobenprüfung: Praktische Vorgehensweise optimieren – Fallstricke vermeiden (ISA [DE] 530)

AUDFIT® AKADEMIE
audfit.de
Praxisrelevantes Wirtschaftswissen, Handelsrecht und Reporting

9. Stichprobenprüfung: Praktische Vorgehensweise optimieren – Fallstricke vermeiden (ISA [DE] 530)

		Seite
9.1	Warum beschäftigen wir uns in der Abschlussprüfung immer noch mit Stichproben?	#HB0196
9.2	Anwendungsbereich und Ziel der Stichprobenprüfung	#HB0196
9.2.1	Definition der Stichprobenprüfung nach ISA [DE] 530	#HB0196
9.2.2	Anwendung in der Praxis	#HB0196
9.2.3	Unvermeidbare Risiken beim Einsatz von Stichproben	#HB0197
9.3	10 Schritte einer Stichprobenprüfung	#HB0198
9.4	Ausgangssachverhalt für den Praxisfall Sample AG: „Debitoren-Saldenbestätigungen“	#HB0199
9.5	Die 10 Schritte der Stichprobenprüfung für die Sample AG	#HB0199
9.5.1	Schritt 1: Ermittlung der Prüfungsstrategie	#HB0199
9.5.2	Schritt 2: Ermittlung der Grundgesamtheit für die Stichprobe	#HB0202
9.5.3	Schritt 3: Festlegung der tolerierbaren falschen Darstellung	#HB0203
9.5.4	Schritt 4: Festlegung der erwarteten falschen Darstellung in der Stichprobe	#HB0204
9.5.5	Schritt 5: Festlegung des Stichprobenumfangs	#HB0205
9.5.6	Schritt 6: Auswahl der Stichprobenmethode	#HB0207
9.5.7	Schritt 7: Auswahl der Stichprobenelemente bei Anwendung der Monetary Unit Sampling Methode	#HB0208
9.5.8	Schritt 8: Auswertung und Reaktion des Abschlussprüfers	#HB0210
9.5.9	Schritt 9: Hochrechnung falscher Darstellungen	#HB0211
9.5.10	Schritt 10: Reaktion des Abschlussprüfers	#HB0212

9.1 Warum beschäftigen wir uns in der Abschlussprüfung immer noch mit Stichproben?

Das Ziehen von Stichproben ist eine zentrale Prüfungshandlung zur **Erlangung von Prüfungsnachweisen nach ISA [DE] 500**.

Die Stichprobenprüfung ist auch im **Zeitalter digital gestützter Vollprüfungen** weiterhin bedeutsam, insbesondere aufgrund folgender in den Unternehmen vorzufindender Umstände:

- Stark wachsende **Datenmengen und Transaktionsvoluminas** in der Buchhaltung.
- Steigender Druck auf **Wirtschaftlichkeit und Effizienz im Rahmen der Abschlussprüfung**.

9.2 Anwendungsbereich und Ziel der Stichprobenprüfung

9.2.1 Definition der Stichprobenprüfung nach ISA [DE] 530

> *„Die Anwendung von Prüfungshandlungen auf **weniger als 100 %** der Elemente einer prüfungsrelevanten **Grundgesamtheit**, so dass alle Stichprobenelemente eine Chance haben, ausgewählt zu werden, um dem Abschlussprüfer eine hinreichende **Grundlage für Schlussfolgerungen** über die Grundgesamtheit zu verschaffen."*[147]

9.2.2 Anwendung in der Praxis

Die ISA [DE] verfolgen einen **risikoorientierten Prüfungsansatz** unter Anwendung einer **Wesentlichkeit**.

Daher ist eine **Vollprüfung** aller Elemente **weder wirtschaftlich noch wirksam** und somit auch nicht berufsrechtlich gefordert.

Stichproben werden daher in folgenden Bereichen eingesetzt:

- **Funktionsprüfung: Ziel des Prüfers ist dabei die Erhöhung der Wirksamkeit der Prüfung durch Abstützen auf Wirksamkeit von Kontrollen.**
- **Einzelfallprüfung: Ziel des Prüfers ist dabei die Steigerung der Effizienz durch Reduktion der Anzahl der zu prüfenden Elemente.**

[147] Vgl. ISA[DE] 530 Tz. 5 (a), Hervorhebungen durch den Verfasser

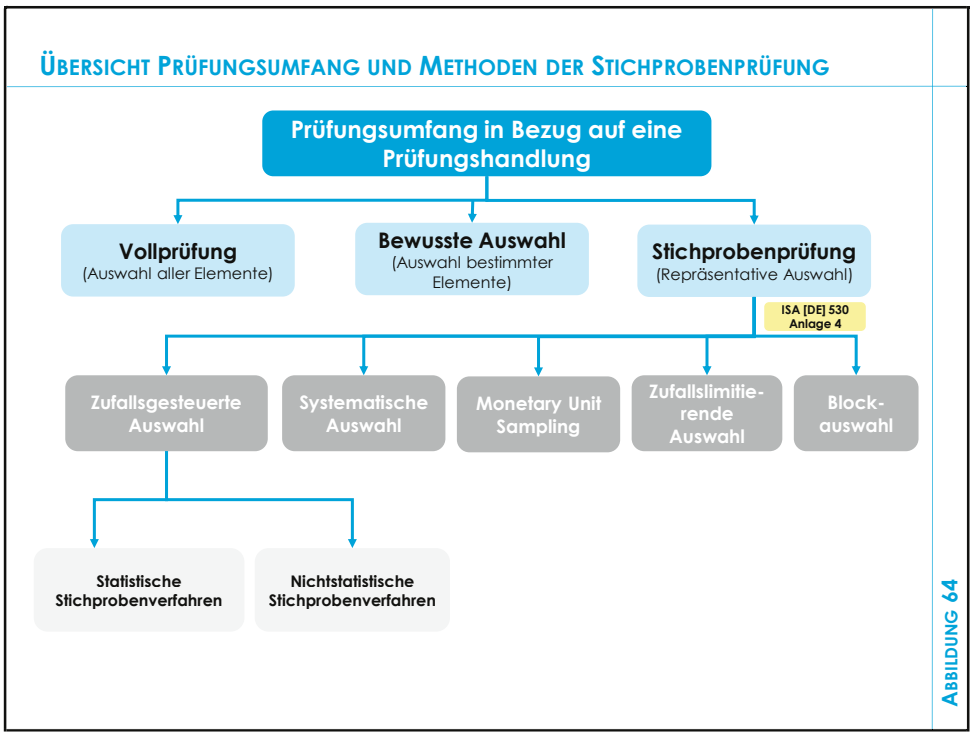


Abbildung 64: Übersicht Prüfungsumfang und Methoden der Stichprobenprüfung

9.2.3 Unvermeidbare Risiken beim Einsatz von Stichproben

Da der Abschlussprüfer bei Stichproben **nicht sämtliche Elemente prüft**, besteht das Risiko, dass

- der Abschlussprüfer
  - Kontrollen **für wirksam hält** oder
  - Kontosalden für wesentlich **korrekt dargestellt beurteilt**,

  obwohl dies nicht der Fall ist.

  Folge: Die **Wirksamkeit** der Prüfung ist gefährdet.
- der Abschlussprüfer die **Wirksamkeit** von Kontrollen **zu tief** beurteilt oder **weitergehende Einzelfallprüfung** durchgeführt werden, obwohl dies nicht notwendig wäre.

  Folge: Die **Wirtschaftlichkeit** der Prüfung ist gefährdet.

Diese beiden Szenarien werden als „**Stichprobenrisiko**“ bezeichnet. Diese Risiken sollten beim Aufbau und der Konzeption der Prüfungshandlungen minimiert werden.

9.3 10 Schritte einer Stichprobenprüfung

Die Prüfungshandlungen folgen typischerweise folgendem Ablauf:

10 SCHRITTE EINER STICHPROBENPRÜFUNG NACH ISA [DE] 530

Schritt Nr.	Bezeichnung
1	Ermittlung der Prüfungsstrategie
2	Ermittlung der Grundgesamtheit für die Stichprobe
3	Festlegung der tolerierbaren falschen Darstellung
4	Festlegung der erwarteten falschen Darstellung in der Stichprobe
5	Festlegung des Stichprobenumfangs
6	Auswahl der Stichprobenmethode
7	Auswahl der Stichprobenelemente bei Anwendung der Monetary Unit Sampling Methode
8	Auswertung und Reaktion des Abschlussprüfers
9	Hochrechnung falscher Darstellungen
10	Reaktion des Abschlussprüfers

ABBILDUNG 65

Abbildung 65: 10 Schritte einer Stichprobenprüfung nach ISA [DE] 530

9.4 Ausgangssachverhalt für den Praxisfall Sample AG: „Debitoren-Saldenbestätigungen“

Beispiel:

Die Sample AG, ein **mittelständisches Produktionsunternehmen für Teppichböden,** hat per 31.12.2025 in der Bilanz **Forderungen aus Lieferungen und Leistungen in Höhe von 3.600 TEUR** ausgewiesen.

Der Forderungsbestand lässt sich anhand der **Gegenparteien und Vertriebswege in drei Schichten** unterteilen.

	Schicht bzw. Teilgruppe	Anzahl Debitoren	Saldo je Debitor in TEUR	Gesamtbestand in TEUR
1.	**Forderungen gegen verbundene Unternehmen**	5	unterschiedlich	1.500
2.	**Großkunden**			
2.1	Großkunde A	1	300	300
2.2	Großkunde B	1	250	250
2.3	Übrige Großkunden, Gruppe I	180	5	900
2.4	Übrige Großkunden, Gruppe II	35	10	350
2.5	Übrige Großkunden, Gruppe III	5	40	200
3.	**Forderungen aus Webshop**	zu ermitteln	unterschiedlich	100
	Gesamtbestand Forderungen			**3.600**

222 Deb.

2.000 TEUR

9.5 Die 10 Schritte der Stichprobenprüfung für die Sample AG

9.5.1 Schritt 1: Ermittlung der Prüfungsstrategie

9.5.1.1 Analyse der Zusammensetzung des Debitorenbestandes

Zunächst muss der Abschlussprüfer ein **klares Verständnis davon gewinnen,** wie sich die vorliegende Datenmenge zusammensetzt.

Dies ermöglicht,

- die Stichprobenprüfung **wirksam aufzubauen** und
- den **Stichprobenumfang** wirtschaftlich festzulegen.

In der Praxis zeigen **Datenmengen ähnliche Merkmale, nach denen die Grundgesamtheit aufgeteilt** werden kann.

Beispiel:

Für das **Prüfprogramm** legt der Abschlussprüfer fest:

- **Toleranzwesentlichkeit** für den Abschluss als Ganzes: **600 TEUR**
- Spezifische Toleranzwesentlichkeit als Standardrisiko im Zusammenhang mit der Umsatzerfassung; darüber hinaus werden keine weiteren, besonderen Risiken hierzu gesehen
- Funktionsprüfungen im Debitorenprozess und analytische Prüfungshandlungen über Werthaltigkeit werden durchgeführt

Aufgrund des

- **betragsseitigen wesentlichen Bestandes**
- **sowie des Risikos der Umsatzerfassung / Umsatzrealisierung**

erachtet der Abschlussprüfer **weitergehende Einzelfallprüfungen durch Debitoren-Saldenbestätigung** als erforderlich, um eine hinreichende Prüfsicherheit zu erlangen.

9.5.1.2 Schichtung des Forderungsbestandes

Dies wird als **Schichtung** bezeichnet. Die Elemente in einer Schicht sind **weniger variabel,** das heißt homogener.

> *„Eine **Schichtung** ist die **Aufteilung einer Grundgesamtheit** in Teilgrundgesamtheiten mit **ähnlichen Eigenschaften**."*[148]

Typische Merkmale könnten sein:

- Altersstruktur der Bestände
- inländische vs. ausländische Transaktionen
- verantwortliche Abteilungen für Kontrollen
- hohe Transaktionswerte.

9.5.1.3 Vorteil der Schichtung

Durch die Zusammenfassung ähnlicher Elemente kann die Prüfung gezielter und wirtschaftlicher erfolgen:

- **geringerer Stichprobenumfang pro Schicht**.
- bei geeigneter Schichtung lässt sich der **insgesamt erforderlicher Stichprobenumfang reduzieren**, **ohne** das **Stichprobenrisiko** zu **erhöhen**.[149]

Eine wirksame Schichtung ermöglicht eine **Fokussierung** auf die Teilmengen mit **höherem Risiko**.

[148] Vgl. ISA [DE] 530 Tz. 5h

[149] Vgl. ISA [DE] 530 Tz. 5h, A8

Hinweis: Grenze der Schlussfolgerung

Ergebnisse einer Stichprobe **dürfen nur auf die Schicht hochgerechnet** werden, **aus der sie stammt**.

Die **übrigen** Schichten müssen **gesondert** beurteilt werden.

9.5.1.4 Festlegung des Konfidenzniveaus

Das Konfidenzniveau bestimmt die **angestrebte statistische Zuverlässigkeit** der Schlussfolgerung aus der Stichprobe.

Bei **95%** akzeptiert der Abschlussprüfer im verwendeten Modell

- ein **Stichprobenrisiko von 5%,**
- die Grundgesamtheit zu **akzeptieren**,
- **obwohl** deren **tatsächliche falsche Darstellung**
- die **tolerierbare Grenze überschreitet**.

Hinweis:

Je höher das Konfidenzniveau, **desto größer** ist bei sonst gleichen Bedingungen **der erforderliche Stichprobenumfang.**

9.5.1.5 Anwendung auf die Sample AG

Beispiel:

Der Debitorenbestand kann in drei Gruppen aufgeteilt werden:

Gruppe 1: Intercompany-Forderungen

Aufgrund der überschaubaren Anzahl von Gegenparteien und der verfügbaren Abstimmungsunterlagen entscheidet der Prüfer sich für eine **Vollprüfung** dieser Forderungen. Er prüft konzerninternen Saldenabstimmungen und klärt Differenzen.

Gruppe 2: Großkundensalden

a) **Großkunden 2.1 und 2.2**

Die beiden Großkundensalden von 300 TEUR (2.1) und 250 TEUR (2.2) werden aufgrund ihrer relativen Größe und der kundenspezifischen Risikobeurteilung **vollständig geprüft.**

b) Großkunden 2.3 – 2.5

Für die übrigen 220 Großkunden mit insgesamt 1.450 TEUR entscheidet sich der Prüfer für eine **statistische Stichprobenprüfung**, wobei er als Methode das **Monetary Unit Sampling** wählt.

Gruppe 3: Forderungen aus dem Webshop

Der Webshop-Bestand liegt mit 100 TEUR deutlich unter der Toleranzwesentlichkeit. Da der Webshop aber **erst 2025 aktiv** ist und sich noch im Aufbau befindet, entscheidet der Prüfer für eine **intensive IKS-Prüfung** dieses Bereichs.

Zwischenergebnis:

Die Forderungen zum Abschlussstichtag sind **eindeutig den Schichten zugeordnet.**

Für die nachfolgende Darstellung des **Stichprobenverfahrens** sind „lediglich" die **Großkunden 2.3-2.5** mit einem Forderungsbestand von **1.450 TEUR** maßgebend.

Als **Konfidenzniveau** legt der Prüfer **95%** fest.

9.5.2 Schritt 2: Ermittlung der Grundgesamtheit für die Stichprobe

9.5.2.1 Validierung des Datenbestandes der Grundgesamtheit

> *„Die **Grundgesamtheit** ist die **Gesamtmenge an Daten**, aus der eine **Stichprobe ausgewählt** wird und über die der Abschlussprüfer Schlussfolgerungen zu ziehen beabsichtigt."*[150]

Der Abschlussprüfer muss nachweisen, dass die **Auswahlgrundlage**

- **sämtliche Großkundensalden** enthält,
- die **zur definierten Grundgesamtheit** gehören und
- deren **Beträge zutreffend** wiedergibt.

Nur dann kann er die **Stichprobenergebnisse auf diese Grundgesamtheit beziehen**.

9.5.2.2 Abstimmung mit Haupt- und Nebenbuch

Der Prüfer stimmt zunächst die vollständige **Debitorenliste** zum Abschlussstichtag

- **mit der Nebenbuchhaltung** und
- dem **Hauptbuch**

ab.

Die **Überleitung zum Abschluss** muss nachvollziehbar sein, z. B.

- Wertberichtungen,
- Umgliederungen.

[150] Vgl. ISA[DE] 530 Tz. 5 (b), Hervorhebungen durch den Verfasser

9.5.2.3 Prüfung der Abgrenzung der Debitorenschicht

Anschließend prüft er die **Abgrenzung der Großkundenschicht**, indem er

- die **Merkmale zur Einstufung der Kunden** als Großkunden
- bei der **Filterung des Datenexports** untersucht und
- prüft, **ob diese Zuordnung zutrifft** und
- **ob relevante Kunden fehlen**.

Die drei Debitorenschichten müssen den definierten Gesamtbestand **vollständig** und **ohne Dopplungen** abdecken.

9.5.2.4 Anwendung auf die Sample AG

> **Beispiel:**
>
> Die **Großkunden 2.3-2.5** setzen sich aus mehr als 200 Debitoren mit einem Saldo zwischen 4-50 TEUR zusammen.
>
> Der Prüfer hat die Abstimmungen ohne Beanstandungen durchgeführt.

9.5.3 Schritt 3: Festlegung der tolerierbaren falschen Darstellung

Vor der Stichprobenprüfung legt der Abschlussprüfer die **tolerierbare falsche Darstellung** fest, die eine **Einflussgröße auf den Stichprobenumfang** darstellt.

Dieser Geldbetrag bezeichnet

- die **akzeptable Höhe**
- der **falschen Darstellung**
- in der **jeweiligen Grundgesamtheit**.[151]

Die tolerierbare, falsche Darstellung ist die **„Schmerzgrenze“**, bis zu welcher Fehler in der Stichprobenprüfung akzeptiert werden.

[151] Vgl. F&A zu ISA 530 bzw. IDW EPS 310 oder ISA 500 bzw. IDW EPS 300 n.F. vom 20.11.2015 Frage 4.11

Sie ist

- die Anwendung des Konzepts der **Toleranzwesentlichkeit**
- **auf das konkrete Stichprobenverfahren** und
- kann dieser **entsprechen oder niedriger** sein.

Hinweis:

Aus **Vereinfachungsgründen** wird in der Praxis häufig die tolerierbare falsche Darstellung **mit der Toleranzwesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes gleichgesetzt**. [152]

Gründe für eine niedrige Wesentlichkeit wären:

- bereits durch andere Prüfungshandlungen **identifizierte, falsche Darstellungen** in der Bilanzposition
- **Wirksamkeit der Kontrollen** niedriger als erwartet

Beispiel:

Für die Sample AG legt der Prüfer die Höhe der tolerierbaren falschen Darstellung **identisch mit der Toleranzwesentlichkeit** in Höhe von **600 TEUR** fest.

9.5.4 Schritt 4: Festlegung der erwarteten falschen Darstellung in der Stichprobe

9.5.4.1 Bisherige Erkenntnisse aus der Abschlussprüfung nutzen

Bei der Planung der Stichprobe schätzt der Abschlussprüfer ein,

- **welcher Betrag falscher Darstellungen**
- in der untersuchten **Grundgesamtheit**

zu erwarten ist.

Grundlage können sein, insbesondere

- Vorjahresfeststellungen
- Erkenntnisse aus der Risikobeurteilung
- Ergebnisse von Funktionsprüfungen
- Ergebnisse von anderen aussagebezogenen Prüfungshandlungen.

[152] Vgl. F&A zu ISA 530 bzw. IDW EPS 310 oder ISA 500 bzw. IDW EPS 300 n.F. vom 20.11.2015 Frage 4.10

Hinweis:

Je höher der erwartete Fehlerbetrag, **desto größer** ist bei sonst gleichen Bedingungen der erforderliche **Stichprobenumfang**.[153]

9.5.4.2 Sample AG: Erwartung von Fehlern in der Stichprobe von „null"

Die Annahme von „**null**" **erwarteten Fehlern** kann vertretbar sein, wenn verfügbaren Erkenntnisse diese Einschätzung stützen.

Beispiel:

Für die Sample AG legt der Prüfer die Höhe der erwarteten falschen Darstellung **auf „null" fest.**

Als Begründung führt er aus:

- **Weder im Vorjahr** noch im **laufenden Jahr** wurden für das aktuelle Prüfungsziel relevante **falsche Darstellungen** festgestellt.
- Die geprüften **Kontrollen sind wirksam**.
- Relevante **Änderungen im Prozess** wurden **nicht** festgestellt.

9.5.5 Schritt 5: Festlegung des Stichprobenumfangs

9.5.5.1 Grundlagen

Das **grundlegende Spannungsverhältnis** bei der Stichprobengröße ist:

- **so viele wie nötig**, um das Stichprobenrisiko zu minimieren.
- **so wenige wie möglich**, um die Ressourcen des Prüfteams und des Mandanten zu schonen.

Der ISA [DE] 530 gibt keine Methodik vor**. Es liegt in der Verantwortung des Abschlussprüfers, den Umfang zu bestimmen mittels**

- **statistikbasierten Formeln oder**
- **Ausübung pflichtgemäßen Ermessens.**

In der Praxis werden Software-Applikationen oder Excel-Formeln eingesetzt. Alternativ können auch Statistik-Tabellen verwendet werden.

[153] Vgl. ISA [DE] 530 Tz. A7

Bei der Festlegung des Stichprobenumfangs muss der Abschlussprüfer folgende Faktoren berücksichtigen:[154]

1. **Höhe des beurteilten Risikos für das Prüfgebiet**
2. **Berücksichtigung relevanter Kontrollen des Unternehmens bei der Risikobeurteilung**
3. **Höhe des tolerierbaren Abweichungsgrades**
4. **Gewünschter Grad an Prüfungssicherheit**
5. **Art und Umfang weiterer ergänzender aussagebezogener Prüfungshandlungen**
6. **Schichtung der Grundgesamtheit.**



Abbildung 66: Ermittlung des Stichprobenumfangs

[154] Weitere Faktoren siehe ISA [DE] 530, Anlagen 2 und 3

9.5.5.2 Anwendung im Fallbeispiel Sample AG

Beispiel:

Bei der Sample AG hat der Prüfer zwischenzeitlich alle wesentlichen Variablen definiert:

1. Konfidenzniveau 95%
2. Konfidenzfaktor (errechnet sich aus Konfidenzniveau): 3
3. Tolerierbare falsche Darstellung (= Toleranzwesentlichkeit) 600 TEUR
4. Gesamtbetrag der Grundgesamtheit = 2.200 TEUR

Daraus errechnet sich ein **Stichprobenumfang von 8.**
((1.450 EUR x 3) /600 = **7,25** -> aufgerundet: **8**)

9.5.6 Schritt 6: Auswahl der Stichprobenmethode

9.5.6.1 Methoden im Überblick

In der Praxis gibt es typischerweise folgende **statistische und nicht statistische Methoden:**

- **zufallsgesteuerte** Auswahl: mittels Zufallsgenerator in Excel
- **systematische** Auswahl: jedes x-te Element
- **monetary unit sampling**: wertproportionale Auswahl
- Auswahl auf Basis **pflichtgemäßen Ermessen** oder aufs **Geratewohl:** ohne statistische / systematische Methodik

Der ISA [DE] 530 macht keine Vorgaben hinsichtlich der zu wählenden Methodik.

Bei statistischen Methoden muss jedes Element eine Chance haben, ausgewählt zu werden.

Hinweis:

Eine bewusste Auswahl ist nicht sachgerecht, um Rückschlüsse auf die Grundgesamtheit zu ziehen.

9.5.6.2 Monetary unit sampling (wertproportionale Stichprobe)

Beim **Monetary Unit Sampling (MUS)** werden Forderungen über ihren Geldbetrag ausgewählt.

- Für die Auswahl wird der Forderungsbestand gedanklich **in einzelne Euro zerlegt.**
- **Jeder Euro kann ausgewählt** werden.

- Wird ein Euro ausgewählt, **untersucht** der Prüfer **den Debitorensaldo**, zu dem dieser Euro gehört.[155]

Die **Geldeinheit** ist also das **Stichprobenelement**,

der **Debitorensaldo** das untersuchte **Prüfungsobjekt**.

Hinweis:

Bei diesem MUS-Verfahren haben **betragsmäßig größere Element eine statistisch höhere Chance**, ausgewählt zu werden als kleinere Elemente.

Dies **erhöht die Abdeckung** der Grundgesamtheit durch die Stichproben und somit die **Prüfsicherheit**.

9.5.7 Schritt 7: Auswahl der Stichprobenelemente bei Anwendung der Monetary Unit Sampling Methode

9.5.7.1 Erstellung einer Debitorenliste

Zunächst werden die Debitoren der Stichprobengesamtheit mit ihren **Stichtagssalden in einer Liste zusammengestellt** und anschließend wird eine **fortlaufende Summe der Salden** gebildet.

Beispiel:

Kundennummer	Saldo (TEUR)	Saldo kumuliert (TEUR)
100	47	47
101	163	210
102	36	246
103	194	440
104	178	618
105	57	675
106	46	721
107	97	818
…	…	…

9.5.7.2 Ermittlung des Auswahlintervalls

Bei einer systematischen Stichprobenauswahl wird das **Auswahlintervall** ermittelt, indem

- die **Größe der Grundgesamtheit**
- durch den festgelegten **Stichprobenumfang**

geteilt wird.

[155] Eine Forderung von 40.000 EUR hat eine achtmal so große Auswahlchance wie eine Forderung von 5.000 EUR.

Beispiel:

$$\frac{\text{Größe der Grundgesamtheit} = 1.450\ \text{TEUR}}{\text{Stichprobenumfang} = 8} = \mathbf{181{,}25}$$

9.5.7.3 Auswahl der Stichprobenelemente

Es ist ein **zufälliger Startwert**[156] zwischen größer Null und des Auswahlintervalls **zu ermitteln.**

Jeder weitere Auswahlpunkt entsteht durch **Addition des Intervalls.**

Beispiel:

Für die Sample AG wird ein **zufälliger Startwert von 72 EUR** ermittelt. Jeder weitere Auswahlpunkt entsteht durch Addition von 181,25 EUR.

1. 72,00 TEUR } **+ 181,25**
2. 253,25 TEUR } **+ 181,25**
3. 434,50 TEUR } **+ 181,25**
4. 615,75 TEUR
5. .....

9.5.7.4 Auswahl der zu prüfenden Debitoren

Geprüft wird jeweils

- **der Debitor**,
- dessen Saldo
- den **betreffenden Auswahlpunkt enthält**.

[156] Eventuell mit Zufallszahlgenerator in Excel ermitteln und dokumentieren!

Beispiel:

Kunden-nummer	Saldo (TEUR)	Saldo kumuliert (TEUR)	Auswahl-punkte	Stichprobe
100	47	47		
101	163	210	72	✓
102	36	246		
103	194	440	253,25	✓
104	178	618	615,75	✓
105	57	675		
106	46	721		
107	97	818	797,00	✓
...	...	...		

In Summe werden so **8 Stichproben** ausgewählt.

Die **ausgewählten Debitoren** haben einen gesamten **Saldo von 500 TEUR** werden anschließend **konsequent geprüft.**

9.5.8 Schritt 8: Auswertung und Reaktion des Abschlussprüfers

9.5.8.1 Einholung von Saldenbestätigungen

Es werden **für jedes ausgewählte Element** die geplanten Prüfungshandlungen, wie z. B. die Einholung von Saldenbestätigungen, **durchgeführt und dokumentiert**.

9.5.8.2 Nichtantworten rechtfertigt keinen Austausch der Stichprobe

Bei Forderungen rechtfertigen

- **unbeantwortete Saldenbestätigungen,**
- **fehlende Unterlagen oder**
- **festgestellte Differenzen**

keinen Austausch der Stichprobe.

9.5.8.3 Ggf. Durchführung alternativer Prüfungshandlungen

Der Prüfer muss den ausgewählten Saldo weiter untersuchen und ggf. geeignete alternative Prüfungshandlungen vornehmen, wie z. B. eine Abstimmung der

- Bestellung,
- Auftragsbestätigung,
- Lieferschein und
- Zahlungseingang.

Sind auch diese nicht möglich, ist das Element bei der Einzelfallprüfung als falsche Darstellung zu behandeln.[157]

9.5.9 Schritt 9: Hochrechnung falscher Darstellungen

9.5.9.1 Berücksichtigung von Anomalien

Bei der Prüfungsdurchführung kann der Abschlussprüfer auf eine **Abweichung von der Erwartung treffen.**

> **Beispiel:**
>
> Bei der Saldenbestätigung für Debitor 104 wird ein **niedrigerer Saldo zurückgemeldet**, als von der Sample AG in der Buchhaltung erfasst wurde.

In diesen Fällen muss der Abschlussprüfer für jeden Fall:

- **Art und Ursache** der identifizierten Abweichung analysieren,
- **mögliche Auswirkungen** auf die Prüfungshandlung und das Prüfgebiet beurteilen sowie
- prüfen, ob eine **Anomalie** vorliegt.

  *„Eine **Anomalie** ist eine falsche Darstellung oder eine Abweichung, die nachweisbar **nicht repräsentativ** für falsche Darstellungen oder Abweichungen in einer Grundgesamtheit ist."*[158]

Die Abweichung würde dann in der Hochrechnung **nicht berücksichtigt** werden.

> **Hinweis:**
>
> Ein **ungewöhnlicher Fehler** oder die **Erklärung des Mandanten**, es handele sich um einen Einzelfall, **reicht dafür nicht** aus.
>
> Der Abschlussprüfer muss durch zusätzliche Prüfungshandlungen ein **hohes Maß an Sicherheit gewinnen**, dass der Fehler die übrige Grundgesamtheit nicht betrifft.
>
> Diese Einordnung kommt **nur in seltenen Fällen** in Betracht.[159]

[157] Vgl. ISA [DE] 530 Tz. 11, A15-A16

[158] Vgl. ISA [DE] 530 Tz. 5e, Hervorhebungen durch den Verfasser.

[159] Vgl. ISA [DE] 530 Tz. 13

9.5.9.2 Hochrechnung

Die **identifizierten, falschen Darstellungen** werden **auf die Grundgesamtheit hochgerechnet**.

Es ist zu prüfen, ob der so hochgerechnete Gesamtfehler **unterhalb der tolerierbaren falschen Darstellung** ist.[160]

Beispiel:

Bei der Sample AG wurden insgesamt falsche Darstellungen von insgesamt **10 TEUR identifiziert.**

Die Salden der ausgewählten Debitoren betrugen in Summe **500 TEUR**.

Die Hochrechnung stellt sich wie folgt dar:

a) Fehler über Stichprobenumfang: 10 TEUR/500 TEUR = **2%**

b) **Hochrechnung Gesamtfehler: 2% auf 1.450 TEUR = 29 TEUR**

Die hochgerechnete, zu erwartende falsche Darstellung beträgt damit 29 TEUR.

Hinweis: Nur vereinfachte Darstellung!

Die Hochrechnung ist stark vereinfacht und **nicht ohne Weiteres auf alle MUS-Stichproben übertragbar.**

Je nach Stichprobendesign kommen **unterschiedliche Auswertungsverfahren**,

- etwa die Durchschnittsfehler- oder Fehlerreihungsverfahren,
- zur Anwendung.

Deren Einzelheiten werden **wegen ihrer Komplexität hier nicht dargestellt**.

9.5.10 Schritt 10: Reaktion des Abschlussprüfers

Zum Abschluss der Stichprobenprüfung beurteilt der Abschlussprüfer die **Gesamtheit der identifizierten, falschen Darstellungen**.

[160] Hinweis zu Funktionsprüfungen: Bei der Stichprobenprüfung von Kontrollen wird typischerweise eine Anzahl an tolerierbaren Abweichungen innerhalb der Stichprobe definiert, daher ist eine Hochrechnung nicht notwendig.

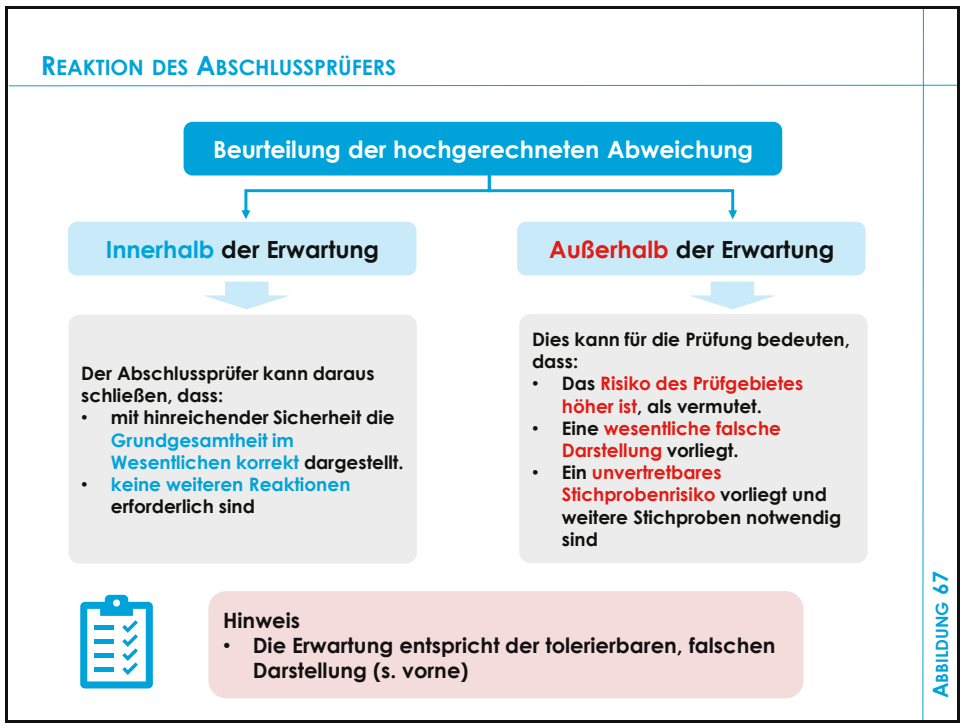


Abbildung 67: Reaktion des Abschlussprüfers

Sofern die Abweichung außerhalb der Erwartung liegt, hat der Abschlussprüfer **noch keine hinreichende Prüfsicherheit erlangt**.

Daher wird er als Reaktion weitere Prüfungshandlungen und Befragungen vornehmen.

Dazu gehört:

- Das **Management aufzufordern**, die Ursachen der fehlerhaften Darstellungen zu **untersuchen** und Anpassungen vorzunehmen.
- **Art und Umfang von weiteren Prüfungshandlungen** zu planen, um ausreichende Prüfsicherheit zu erhalten.

Hierzu zählen beispielsweise:

- zusätzliche Debitorenbestätigungen verschicken
- Analyse hinsichtlich erfolgter Gutschriften im Folgejahr
- Prüfung der Periodenabgrenzung
- analytische Prüfungen zur Altersstruktur

Beispiel:

Bei der Sample AG liegt der erwartete Fehler in der Grundgesamtheit mit 29 TEUR **unterhalb des tolerierbaren Fehlers von 600 TEUR.**

Daher liegt der hochgerechnete Fehler innerhalb der Erwartung und es sind keine weiteren Reaktionen seitens des Prüfers notwendig.

THEMA 10:

Brennpunkt: Meinungsdifferenzen zwischen Ersteller und Prüfer (§§ 318, 322 HGB)

AUDFIT® AKADEMIE
audfit.de
Praxisrelevantes Wirtschaftswissen, Handelsrecht und Reporting

10. Brennpunkt: Meinungsdifferenzen zwischen Ersteller und Prüfer (§§ 318, 322 HGB)

		Seite
10.1	Aktualität des Themas	#HB0216
10.1.1	Wenn wirtschaftlicher Druck die Bilanzierung erschwert	#HB0216
10.1.2	GoB geben „nur“ den Rahmen vor	#HB0216
10.1.3	Mandant und Prüfer können unterschiedlich urteilen	#HB0217
10.2	Fall 1: Meinungsverschiedenheiten entbinden den Prüfer nicht von seinem Urteil	#HB0218
10.2.1	Der Prüfer ist verpflichtet, ein Prüfungsurteil abzugeben	#HB0218
10.2.2	Abgabe Prüfungsurteil darf nicht übermäßig lang verzögert werden	#HB0218
10.3	Fall 2: Kündigung Auftragsverhältnis nur in Ausnahmefällen möglich	#HB0219
10.3.1	Kündigung seitens Abschlussprüfer	#HB0219
10.3.2	Kündigung seitens der zu prüfenden Gesellschaft	#HB0220
10.4	Fall 3: Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk	#HB0221
10.4.1	Uneingeschränktes Urteil trotz fachlichem Dissens	#HB0221
10.4.2	Eine selten vertretene Auffassung ist nicht per se unzulässig	#HB0222
10.4.3	Zehn zentrale Konfliktfelder	#HB0223
10.5	Fall 4: Eingeschränkter Bestätigungsvermerk	#HB0224
10.5.1	Wenn ein Dissens zur Einwendung mutiert	#HB0224
10.5.2	Erteilung eines eingeschränkten Bestätigungsvermerks	#HB0225
10.6	Fall 5: Versagungsvermerk aufgrund erheblicher Einwendungen	#HB0226
10.6.1	Fall 5a: Versagung aufgrund inhaltl. Dissens	#HB0226
10.6.2	Fall 5b: Versagung aufgrund weitreichendem Prüfungshemmnis	#HB0227
10.7	Fall 6: Nichtabgabe eines Prüfungsurteils	#HB0227
10.8	Fazit	#HB0228

10.1 Aktualität des Themas

10.1.1 Wenn wirtschaftlicher Druck die Bilanzierung erschwert

- Ein **Auftrag wird verschoben**,
- ein **wichtiger Kunde zahlt verspätet**,
- die **Finanzierung muss neu verhandelt** werden.

Solche Entwicklungen machen die **Aufstellung und Prüfung von Jahresabschlüssen gegenwärtig anspruchsvoller und streitbarer**.

- Wie **belastbar ist die Planung**, auf die sich die Bewertung der Beteiligung stützt?
- **Reicht diese noch** für die Fortführungsannahme?
- **Wie hoch muss eine Rückstellung** dotiert sein, wenn der Ausgang des Rechtsstreits offen ist?

Die **wirtschaftliche Anspannung** ist **keine bloße theoretische** Ausgangslage:

Nach Angaben des Statistischen Bundesamts lag die **Zahl der beantragten Unternehmensinsolvenzen** von Januar bis April 2026 um **6,7% über dem Vorjahreszeitraum**.[161]

10.1.2 GoB geben „nur“ den Rahmen vor

Die **Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung** (GoB) geben für solche Fragen den Rahmen vor.

Sie verlangen unter anderem

- eine **vorsichtige Bewertung** und
- die **Berücksichtigung erkennbarer Risiken**.

Welcher Betrag **im konkreten Fall** anzusetzen ist, kann **ermessensabhängig** sein und **ergibt** sich daraus aber oft erst **nach einer Würdigung von**

- Verträgen,
- Planungen und
- weiteren Nachweisen.

[161] Vgl. Statistisches Bundesamt, Pressemitteilung Nr. 244 vom 10.07.2026; https://www.destatis.de/DE/Presse/Pressemitteilungen/2026/07/PD26_244_52411.html (Abruf am 23.09.2026)

Beispiel:

Die **Müller GmbH** kauft **eine Spezialmaschine für 1 Mio. EUR** und schreibt sie über eine Nutzungsdauer **10 Jahre** ab.

Der **Abschlussprüfer** hält hingegen nur fünf Jahre für angemessen, weil das Unternehmen seine Maschinen wegen des technischen Fortschritts **bislang nach etwa fünf Jahren ersetzt hat**. Bei fünf Jahren wäre der **jährliche Abschreibungsaufwand um 100.000 EUR höher**.

Die **Geschäftsführung** verweist auf eine Kommentarmeinung, nach der die Nutzungsdauer anhand der **voraussichtlichen betrieblichen Verwendung zu schätzen** ist und eine **zehnjährige Nutzung** bei guter Wartung **möglich** sein kann. Sie plant, die Maschine **tatsächlich so lange einzusetzen**.

Ob die Schätzung der Nutzungsdauer für genau diese Maschine **vertretbar** ist, muss der Prüfer **anhand der Nachweise beurteilen**.

10.1.3 Mandant und Prüfer können unterschiedlich urteilen

Hier kann die **Prüfung** für alle Beteiligten **problematisch** werden:
Die **Geschäftsführung** legt eine

- **sorgfältig begründete Bilanzierung** vor und
- verweist auf eine **Kommentarmeinung**,
- **die ihre Rechtsauffassung und den Ansatz stützt.**

Der **Abschlussprüfer** kommt

- anhand **derselben Unterlagen**
- zu **einem anderen Ergebnis**.

Der Prüfer muss sich dann fragen:

> *„Wie weit reicht ein **vertretbarer Beurteilungsspielraum**, und **ab wann** liegt eine **wesentliche falsche Darstellung** vor?“*

Der Beitrag zeigt, wie ein Abschlussprüfer vorgehen muss, wenn die **Meinungsverschiedenheit bestehen** bleibt.

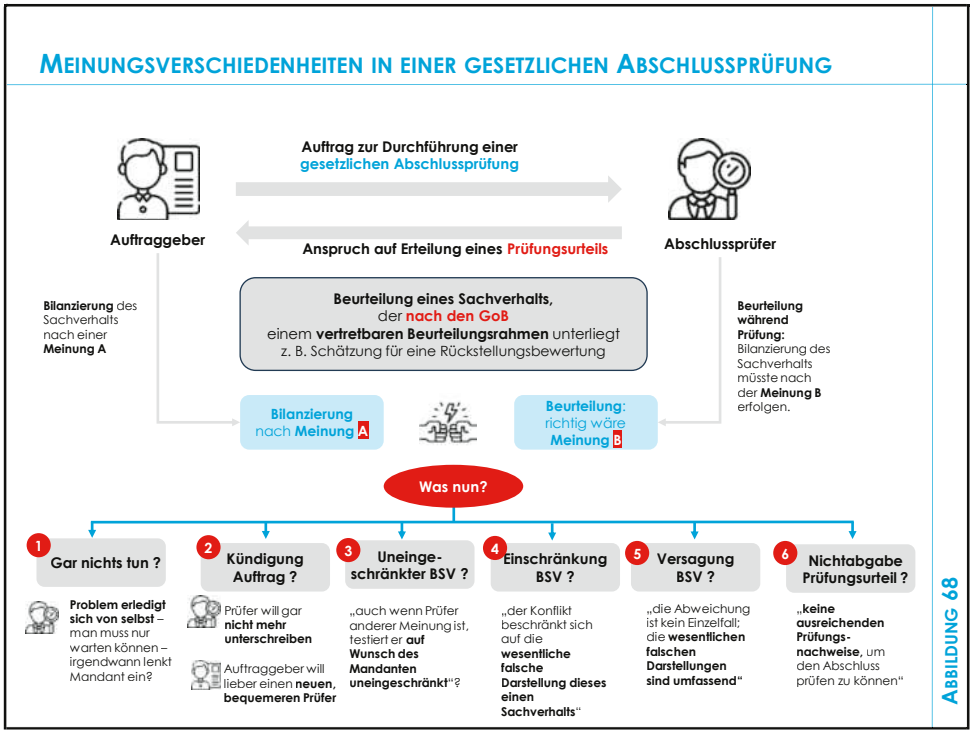


Abbildung 68: Meinungsverschiedenheiten in einer gesetzlichen Abschluss-prüfung

10.2 Fall 1: Meinungsverschiedenheiten entbinden den Prüfer nicht von seinem Urteil

10.2.1 Der Prüfer ist verpflichtet, ein Prüfungsurteil abzugeben

„**Gar nichts zu tun**" ist für den Abschlussprüfer bei einer fortbestehenden Meinungsverschiedenheit **keine Option.**

Mit der Übernahme des Prüfungsauftrags hat er sich zur Aufgabe verpflichtet,

- die **Rechnungslegung** anhand der **erlangten Prüfungsnachweise**
- **eigenständig zu beurteilen** und
- **das Ergebnis seiner Prüfung**
- **im Prüfungsurteil** klar zum Ausdruck zu bringen.[162]

10.2.2 Abgabe Prüfungsurteil darf nicht unangemessen lang verzögert werden

Eine Meinungsverschiedenheit **berechtigt** den Prüfer **nicht**, seine **Entscheidung auf unbestimmte Zeit offenzuhalten**.

[162] §§ 317, 322 HGB, § 2 Abs. 1 WPO

Sobald die für seine Beurteilung

- erforderlichen **Prüfungshandlungen abgeschlossen** sind,
- **muss** der Abschlussprüfer **auf Grundlage seiner erlangten Nachweise**
- **zu einem Ergebnis** kommen.[163]

10.3 Fall 2: Kündigung Auftragsverhältnis nur in Ausnahmefällen möglich

10.3.1 Kündigung seitens Abschlussprüfer

Ein Auftrag zur gesetzlichen Abschlussprüfung darf nur **aus wichtigem Grund** gekündigt werden.[164]

Die Hürde ist hoch: In Betracht kommen insbesondere Fälle,

- in denen der Prüfer **seine Tätigkeit rechtlich nicht mehr ausüben darf**, etwa weil nachträglich
  1. ein **nicht behebbarer Ausschlussgrund** oder
  2. die **Besorgnis der Befangenheit** erkannt wird oder eingetreten ist oder
- wenn er **aus tatsächlichen Gründen** die **Prüfung nicht mehr durchführen kann** ist (z. B. im Falle schwerer Erkrankung).[165]

Auch eine **schwerwiegende, nachhaltige Vereitelung der Prüfung** durch den Mandanten könnte einen wichtigen Grund darstellen, etwa

- **Nötigungen, Bedrohungen**,
- eine **gezielte Täuschung** oder
- eine **systematische Verhinderung des Zugangs** zu wesentlichen Unterlagen (z. B. Hausverbot).[166]

Hinweis:

Meinungsverschiedenheiten über den Inhalt des Bestätigungsvermerks sind ausdrücklich **nicht als wichtiger Kündigungsgrund** anzusehen.[167]

[163] Vgl. § 322 Abs. 1 HGB in Verbindung mit § 271 Abs. 1 BGB.
[164] Vgl. § 318 Abs. 6 Satz 1 HGB
[165] Vgl. Beck´scher Bilanzkommentar, 15. Auflage 2026, Kapitel G Tz. 133.
[166] Vgl. Beck´scher Bilanzkommentar, 15. Auflage 2026, Kapitel G Tz. 132.
[167] Vgl. § 318 Abs. 6 Satz 2 HGB

10.3.2 Kündigung seitens der zu prüfenden Gesellschaft

10.3.2.1 Einseitige Kündigung durch den Auftraggeber ist nicht möglich

Ein Auftrag über eine gesetzliche Abschlussprüfung kann von der zu prüfenden Gesellschaft **unter keinen denkbaren Umständen gekündigt** werden.[168]

Warum ist dies gesetzlich ausgeschlossen worden (§ 318 Abs. 3 HGB?

Die Gesellschaft könnte so

- bei Meinungsverschiedenheiten
- **Druck auf den Abschlussprüfer ausüben**,
- um einen **unliebsamen Prüfer los zu werden**.

10.3.2.2 Widerruf möglich, nachdem gerichtlich Austauschprüfer bestellt wurde

Ein Widerruf eines Prüfungsauftrags ist erst möglich, **nachdem das Gericht** einen anderen Abschlussprüfer **bestellt hat.**[169]

Dies setzt einen

- **Antrag eines Berechtigten** und
- einen **gesetzlichen Ersetzungsgrund** (z. B. Ausschlussgrund in der Person des gewählten Prüfers: Abhängigkeit, Befangenheit, etc.)

voraus.

[168] Vgl. Beck´scher Bilanzkommentar, 15. Auflage 2026, Kapitel G Tz. 130ff.

[169] Vgl. § 318 Abs. 3 HGB.

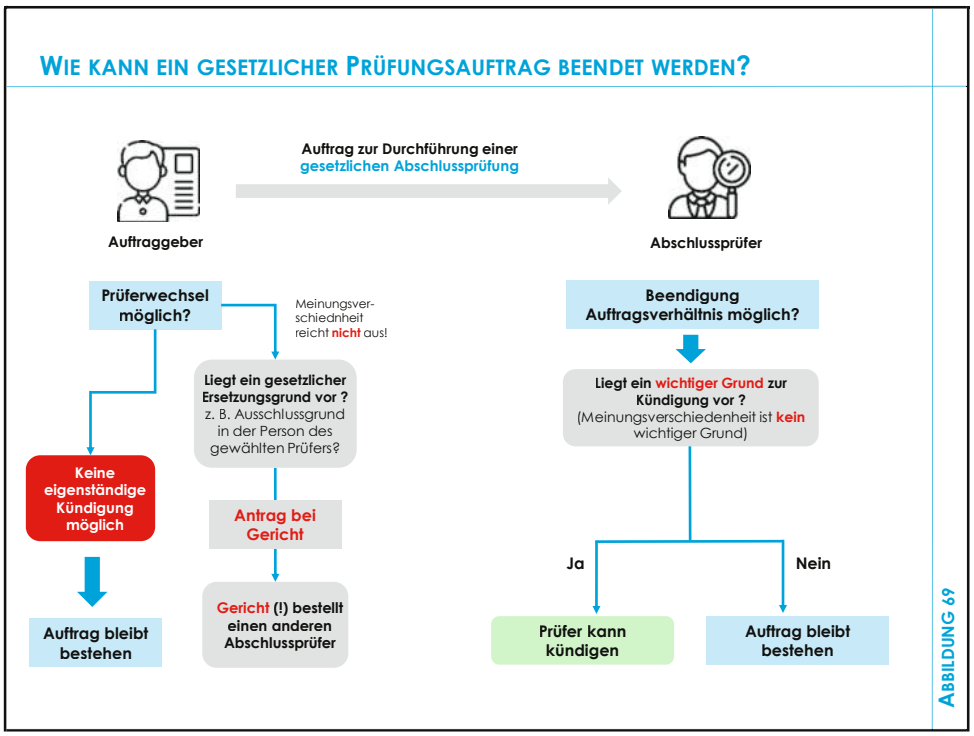


Abbildung 69: Wie kann ein gesetzlicher Prüfungsauftrag beendet werden?

Hinweis:

Bei **freiwilligen oder satzungsgemäßen** Abschlussprüfungen **kann** der Prüfungsauftrag von beiden Vertragsparteien

- **ordentlich** oder
- **außerordentlich gekündigt** oder
- **einvernehmlich aufgehoben**

werden.[170]

10.4 Fall 3: Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk

10.4.1 Uneingeschränktes Urteil trotz fachlichem Dissens

Der Abschlussprüfer muss die Rechnungslegung des Unternehmens beurteilen. Dem Abschlussprüfer selbst obliegt kein Recht zur Ausübung von **Wahlrechten.**

[170] Vgl. Beck´scher Bilanzkommentar, 15. Auflage 2026, Kapitel G Tz. 134.

Gerade **bei offenen Bewertungs- und Auslegungsfragen** (**Ermessensspielraum**)

- **kann** die Geschäftsführung
- zu einem **anderen und entscheidend abweichenden Ergebnis gelangen**
- als der Prüfer,
- **ohne** dass **deshalb der Abschluss fehlerhaft** sein muss.

Ausschlaggebend ist,

- ob das **gewählte Vorgehen**
- **nach sorgfältiger Prüfung** des **konkreten Sachverhalts**
- **mit** den anzuwendenden **Rechnungslegungsregeln**

vereinbar bleibt.

Das Prüfungsurteil knüpft an das Ergebnis dieser Prüfung an.

Hinweis:

Weichen die gesetzlichen Vertreter bei der Behandlung eines Sachverhalts mit wesentlichen Auswirkungen auf die VFE-Lage bewusst und zulässig **von der herrschenden Meinung ab**,

- so **sollte** das Unternehmen das **bilanzielle Vorgehen** und die **Effekte auf die VFE-Lage** im **Anhang** explizit darlegen.[171]

10.4.2 Eine selten vertretene Auffassung ist nicht per se unzulässig

Auch eine Position, die in der Fachliteratur **nur von wenigen Autoren** vertreten wird, **kann eine tragfähige Grundlage** für den Abschluss darstellen (sog. **Mindermeinung**)

Der **Prüfer** hat dabei zu untersuchen,

- **wie diese Position begründet** wird,
- ob sie **GoB-konform ist** und
- **ob die Voraussetzungen** für eine Beurteilung im Unternehmen **tatsächlich vorliegen**.

Hält die Argumentation dieser Prüfung **stand**, kann der Abschluss **ohne Einschränkung** bestätigt werden.

[171] Vgl. WP StB FBIStR Prof. Dr. Christoph Freichel und Univ. Prof. Dr. habil. Gerrit Brösel: Prüfungsurteile im Falle von bilanzierungsrelevanten Meinungsverschiedenheiten zwischen Mandanten und Abschlussprüfer, in Wpg 04/2026, S. 219

Hinweis:

Es ist **nicht Aufgabe** des Abschlussprüfers, **umstrittene Bilanzierungsfragen rechtlich verbindlich zu lösen.**

Dass der Abschlussprüfer selbst **im Einzelfall anders bilanziert hätte**, **reicht für eine Beanstandung nicht** aus.

Gleichwohl **kann** er in den Bestätigungsvermerk einen **sonstigen Hinweis** aufnehmen und den Sachverhalt erläutern.[172]

Beispiel:

Eine **Produktionsgesellschaft vermietet** eine **nicht mehr selbst benötigte Halle** für mehrere Jahre an ein fremdes Unternehmen.

Mindermeinung:

Die Mieterträge sind **außerhalb der Umsatzerlöse als sonstige betriebliche Erträge** auszuweisen, weil die Vermietung **nicht zum Geschäftsmodell** der Produktionsgesellschaft gehört.[173]

Herrschende Meinung:

Die Mieterträge sind **Umsatzerlöse**, auch wenn das Unternehmen sonst keine Immobilien vermietet.[174]

Ein **identischer Sachverhalt** wird in Abhängigkeit der zugrunde gelegten Literaturmeinung **unterschiedlich in der GuV** ausgewiesen.

10.4.3 Zehn zentrale Konfliktfelder

In den nachstehenden Feldern treffen die **prinzipienbasierten GoB** auf

- unsichere Tatsacheprognosen,
- wirtschaftliche Würdigungen und
- normausfüllende Schätzungen.

Diese Konstellationen schaffen einen **vertretbaren Beurteilungsrahmen,** aber keinen Freiraum für ein bilanzpolitisch beliebiges Ergebnis.

[172] Vgl. § 322 Abs. 3 Satz 2 HGB

[173] Vgl. Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung Online, 17. Auflage 2025, § 277 Rn. 6ff.

[174] Vgl. Beck´scher Bilanzkommentar, 15. Auflage 2026, § 277 Rn. 48ff.

Der Abschlussprüfer hat zu beurteilen,

- ob die vom Mandanten **gewählte Auffassung innerhalb dieses Rahmens** für eine zulässige Auslegung liegt und
- ferner ein **den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes** Bild der VFE-Lage vermittelt.

ZEHN AUSGEWÄHLTE ZENTRALE KONFLIKTFELDER

	Konfliktfelder
1	Rückstellungen (Ansatz, Bewertung)
2	Werthaltigkeit von Sach- und Finanzanlagen
3	Forderungen und Vorräte (Ansatz, Bewertung, Ausweis)
4	Umsatzrealisierung und Abgrenzung unfertiger Leistungen
5	Herstellungskosten selbst erstellter Vermögensgegenstände und Vorräte
6	Immaterielle Vermögensgegenstände (Ansatz, Bewertung)
7	Nutzungsdauern, Abschreibungen, Restwerte
8	Bewertungseinheiten, Derivate, strukturierte Finanzinstrumente
9	Abgrenzung wertaufhellende und wertbegründende Ereignisse
10	Fortführungsannahme, Sanierungsfähigkeit und Finanzierungszusagen

ABBILDUNG 70

Abbildung 70: Zehn ausgewählte zentrale Konfliktfelder

10.5 Fall 4: Eingeschränkter Bestätigungsvermerk

10.5.1 Wenn ein Dissens zur Einwendung mutiert

Eine **Meinungsverschiedenheit** zu einer Bilanzierungsfrage **rechtfertigt** für sich genommen **keine Einschränkung**.

Hierzu müssste der Abschlussprüfer **nach Würdigung**

- des **Sachverhalts** und
- der **Prüfungsnachweise**
- zum **Ergebnis** gelangen,

dass der Abschluss **eine wesentliche falsche Darstellung** enthält.

Wendet die Geschäftsführung hingegen eine **fachlich tragfähige Minderauffassung** auf den konkreten Fall sachgerecht an, **fehlt es an einer solchen Einwendung**.

Hinweis:

Die **persönliche Überzeugung** des Prüfers, **eine andere Lösung sei besser**, **genügt nicht**.

10.5.2 Erteilung eines eingeschränkten Bestätigungsvermerks

Ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk ist **dann zu erteilen**, wenn

Alternative 1

- **wesentliche** quantifizierbare und / oder
- konkretisierbare **Einwendungen**

gegen die Ordnungsmäßigkeit der Prüfungsgegenstände zu erheben sind, diese **aber noch eine positive Gesamtaussage** erlauben.

Alternative 2

- **Prüfungshemmnisse** zu **abgrenzbaren Teilen** der Rechnungslegung bestehen.

Die **wesentliche falsche Darstellung** in der Bilanz und / oder GuV muss hinsichtlich

- des **Ausweises** und
- der **Höhe**

innerhalb des eingeschränkten Bestätigungsvermerks **dargestellt und beschrieben** werden.

Beispiel:

Die **Maschinenbau GmbH** hat eine Produktionsanlage geliefert. Der Kunde macht wegen wiederkehrender Ausfälle **Gewährleistungsansprüche** geltend.

Zum Bilanzstichtag liegt ein **technisches Gutachten** vor:

- Ein **Austausch** des betroffenen Bauteils **würde einschließlich Einbau 4 Mio. EUR kosten.**

Die **Geschäftsführung** bildet lediglich eine **Rückstellung von 0,5 Mio. EUR**.

Sie erwartet, den

- **Fehler durch eine deutlich günstigere Reparatur** beheben zu können, und
- **beruft sich auf eine Kommentierung**,
- nach der **für die Bewertung** die voraussichtlich erforderliche **Art der Erfüllung maßgeblich** ist.

Der **Abschlussprüfer** teilt den rechtlichen Ausgangspunkt, hält die **Reparaturannahme** aber nach den vorliegenden Nachweisen **nicht für belastbar**.

- **Drei Reparaturversuche** sind bereits **gescheitert**.
- Zudem hat der **Kunde eine weitere Nachbesserung abgelehnt** und
- das Gutachten bezeichnet den **Austausch als einzig verlässliche wirksame Maßnahme**.

Nach Einschätzung des Prüfers ist die **Rückstellung mit 4,0 Mio. EUR** zu dotieren und wäre **damit um 3,5 Mio. EUR zu niedrig**.

Die Geschäftsführung bleibt bei ihrer Schätzung und verweigert die Anpassung.

Liegt

- die **Differenz über der Wesentlichkeitsgrenze** und
- betreffen ihre Auswirkungen einen **begrenzten Sachverhalt**,

kann der Prüfer das **Urteil** zum Jahresabschluss **wegen dieser Einwendung einschränken**.

Im Bestätigungsvermerk müsste er die **zu niedrige Rückstellung** und **deren Folgen** für Ergebnis und Eigenkapital **verständlich beschreiben**.

10.6 Fall 5: Versagungsvermerk aufgrund erheblicher Einwendungen

10.6.1 Fall 5a: Versagung aufgrund inhaltlichen Dissens

Ein **Versagungsvermerk** aufgrund von Einwendungen setzt voraus, dass der Abschlussprüfer

- eine **wesentliche falsche Darstellung** festgestellt hat und
- die **Auswirkungen so weit reichen**,

- dass sich **trotz einer klar beschriebenen Ausnahme**
- **kein tragfähiges positives Gesamturteil**

mehr abgeben lässt.

10.6.2 Fall 5b: Versagung aufgrund weitreichendem Prüfungshemmnis

Ein **Versagungsvermerk** ist auch dann zu erteilen, wenn der Prüfer

- aufgrund **eines Prüfungshemmnisses**
- **nicht in der Lage** ist,
- ein **Prüfungsurteil** abzugeben.

Letzteres kann beispielsweise dann der Fall sein, wenn der Abschlussprüfer an der **Durchführung** einer **ordnungsgemäßen Prüfung gehindert** wurde.[175]

Beispiel:

Ein **Anlagenbauer** erfasst bei zahlreichen **Großprojekten bereits bei Vertragsabschluss** den gesamten erwarteten Gewinn.

Nach Prüfung der Verträge, Abnahmen und Leistungsstände gelangt der **Abschlussprüfer** zu dem Ergebnis, dass die **maßgeblichen Leistungen zum Stichtag noch nicht erbracht** worden waren.

Die **Geschäftsführung** verweist auf eine **Kommentierung zur früheren Gewinnrealisierung**, deren Voraussetzungen nach Auffassung des Prüfers bei diesen Verträgen **jedoch nicht vorliegen**.

Die **gebuchten, noch nicht realisierten Gewinne betreffen den überwiegenden Teil des Geschäfts:** Umsatz, Jahresergebnis, Forderungen und Eigenkapital sind erheblich überhöht.

Die Geschäftsführung verweigert jedoch die Korrektur.

Eine **Einschränkung** wegen eines einzelnen abgrenzbaren Fehlers **reicht in diesem Fall möglicherweise nicht** aus.

Der Prüfer erteilt einen **Versagungsvermerk**.

10.7 Fall 6: Nichtabgabe eines Prüfungsurteils

Anders liegt der Fall, wenn der Abschlussprüfer gerade

- **nicht feststellen kann**,
- **ob** die Rechnungslegung **wesentlich falsch** ist.

[175] Vgl. § 322 Abs. 2 Nr. 3 und 4 HGB

Wenn der Prüfer

- nach **Ausschöpfung der angemessenen Klärungsmöglichkeiten** und auch
- durch **alternative Prüfungshandlungen**

kein Prüfungsurteil bilden kann, hat er die **Nichtabgabe eines Prüfungsurteils** zu erklären.[176]

Beispiel: (Fortsetzung)

Der **Anlagenbauer** kann für einen Großteil seiner Projekte **weder**

- **verlässliche Leistungsnachweise**
- **noch Abnahmeunterlagen oder**
- **belastbare Projektkalkulationen**

vorlegen.

Die Geschäftsführung behauptet, die zum Stichtag ausgewiesenen Erträge seien verdient.

Der Abschlussprüfer **kann** dies **weder bestätigen noch widerlegen**.

Auch Vertragsprüfungen und die Untersuchung späterer Zahlungseingänge liefern **keine ausreichende Grundlage**, weil sie den **tatsächlichen Leistungsstand am Bilanzstichtag nicht klären**.

Sind Umsatz, Forderungen und Ergebnis in großem Umfang betroffen, lässt sich die **mögliche Auswirkung nicht auf einen begrenzten Teil des Abschlusses** einengen.

Der Prüfer erklärt die **Nichtabgabe des Prüfungsurteils**. Er erklärt, dass ihm für die Beurteilung der Umsatzrealisierung die **nötigen Prüfungsnachweise fehlen**.

10.8 Fazit

Wie dargestellt, können sich **Meinungsverschiedenheiten** zwischen

- Wirtschaftsprüfer und
- Mandant

hinsichtlich der **bilanziellen Darstellung** besonderer Sachverhalte ergeben.

Die Gefahr ist umso **stärker**, je stärker ein **Mandant** aufgrund interner oder externer Faktoren **unter Druck** steht.

Da eine **Kündigung** des Prüfungsvertrags nur unter **sehr restriktiven Voraussetzungen** möglich ist, muss eine andere Lösung gefunden werden.

[176] Vgl. § 322 Abs. 5 HGB

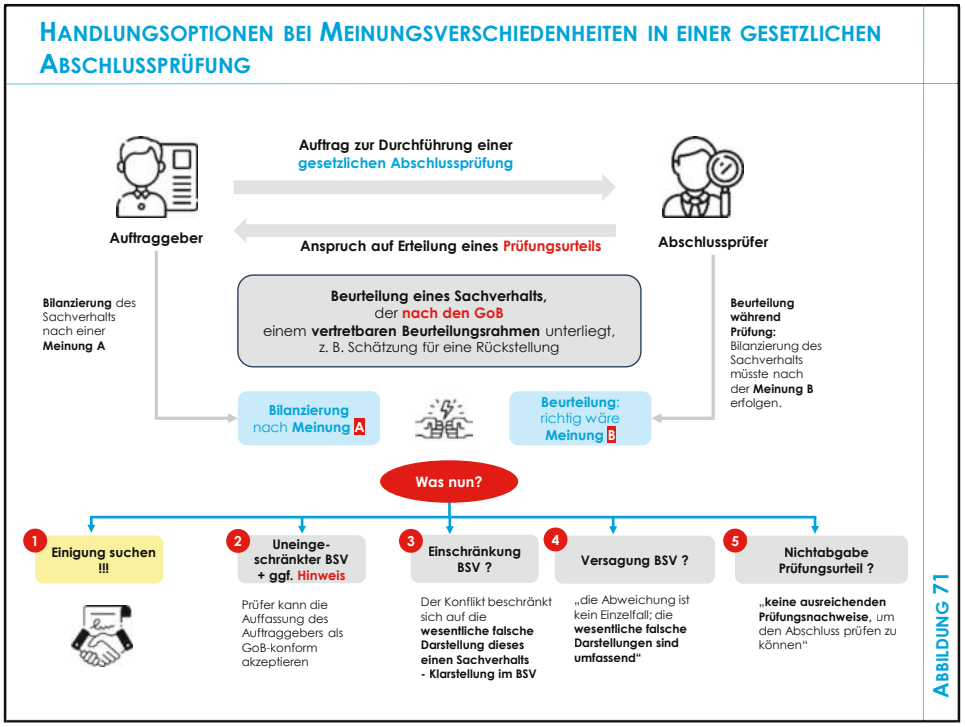


Abbildung 71: Handlungsoptionen bei Meinungsverschiedenheiten in einer gesetzlichen Abschlussprüfung