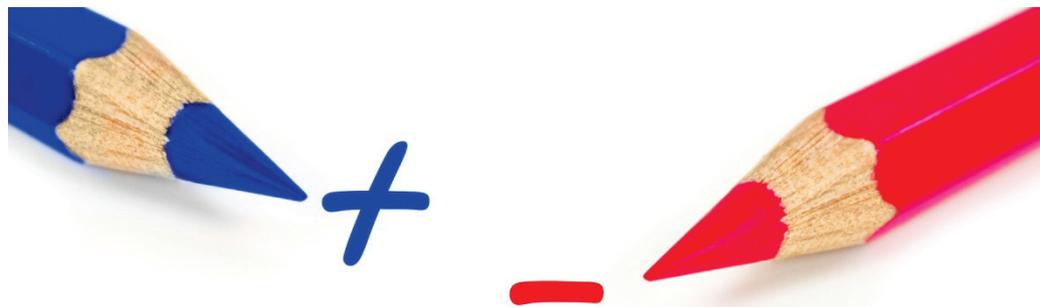


RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG

Handelsrechtliche und internationale Rechnungslegung

IDW PS 300 n.F. und Verabschiedung des neuen Standards IDW PS 310

IDW EPS 982 und IDW EPS 983: Prüfung des Internen Kontrollsystems der Unternehmensberichterstattung und von Internen Revisionsystemen



Editorial

Sehr geehrte Damen und Herren,

die Änderungen des HGB durch das BilRUG fordern eine Umgliederung der GuV. Außerordentliche Aufwendungen und Erträge dürfen nicht mehr separat ausgewiesen werden, was zu einem Wegfall der Zwischenergebnisse „Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ und „außerordentliches Ergebnis“ führt. Außerdem wird das neue Zwischenergebnis „Ergebnis nach Steuern“ zwischen die Positionen „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ und „sonstige Steuern“ eingefügt. Welche allgemeinen Regelungen, Übergangsvorschriften und Hinweise für die Praxis sich daraus ergeben, wird im nachfolgenden Abschnitt berichtet.

Das IDW hat den Entwurf einer Stellungnahme zum IFRS 9-Finanzinstrumente veröffentlicht. In Abschnitten beantwortet das IDW im IDW ERS HFA 48 ‚Einzelfragen der Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach IFRS 9‘, ‚Einzelfragen zum Hedge Accounting‘ und ‚Einzelfragen zur Wertminderung‘.

Der Newsletter wird sie außerdem über weitere neue Entwicklungen in der nationalen und internationalen Rechnungslegung informieren.

Mit Blick auf die Prüfung möchten wir Sie in dieser Ausgabe über die vom IDW verabschiedete Neufassung des IDW PS 300 n.F.: Prüfungsnachweise im Rahmen der Abschlussprüfung informieren. Der Standard setzt die vom IAASB verabschiedeten Anforderungen des ISA 500 (rev.) „*Audit Evidence*“ und des ISA 501 „*Audit Evidence - Specific Considerations for Selected Items*“ um. Mit der Verabschiedung des IDW PS 310: Repräsentative Auswahlverfahren (Stichproben) in der Abschlussprüfung setzt das IDW die Anforderungen des ISA 530 „*Audit Sampling*“ um.

Das IDW hat vier neue Prüfungsstandards zur Prüfung von Corporate Governance Systemen auf den Weg gebracht. Der IDW EPS 982 zur Prüfung des Internen Kontrollsystems der Unternehmensberichterstattung und der IDW EPS 983 zur Prüfung von Internen Revisionsystemen werden in dieser Ausgabe näher betrachtet.

Wir wünschen Ihnen viel Spaß mit der Lektüre und verbleiben mit freundlichen Grüßen.

Ihre BDO

WEITERE INHALTE

Änderung der GuV-Gliederungsschemata durch das BilRUG

Frauenquote

Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Handelsrechtliche Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften in Kraft getreten

IASB-Entwurf ED/2016/1 „ Definition eines Geschäftsbetriebs und Bilanzierung zuvor gehaltener Anteile (Vorgeschlagene Änderungen an IFRS 3 und IFRS 11)“

Zeitpunkte des Inkrafttretens von IFRS 9 Finanzinstrumente und dem neuen Standard für Versicherungsverträge (IFRS 17)

Endgültige Änderungen an IFRS 2

Aktivitäten der EFRAG

Entwurf der Stellungnahme IDW ERS HFA 48

Überarbeitung IDW PS 300 n.F. und Verabschiedung des neuen Standards IDW PS 310

REDAKTION

BDO AG

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Georg-Glock-Straße 8
40474 Düsseldorf

Telefon: +49 211 1371-200
wpnews@bdo.de

Accounting Advisory Group (AAG)

1. HANDELSRECHTLICHE RECHNUNGSLEGUNG

1.1. Änderung der GuV-Gliederungsschemata durch das BilRUG



Dr. Martin Tettenborn
martin.tettenborn@bdo.de

Ausgangslage

Bereits mehrfach wurden an dieser Stelle einzelne Änderungen des HGB infolge des BilRUG dargestellt. Ein weiterer Aspekt besteht darin, dass sich die Gliederungsschemata der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Umsatz- und dem Gesamtkostenverfahren geändert haben. Dies ergibt sich zum einen, weil außerordentliche Aufwendungen und Erträge nicht mehr separat ausgewiesen werden dürfen und infolgedessen die Zwischenergebnisse „Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ und „außerordentliches Ergebnis“ entfallen, und zum anderen, weil das „Ergebnis nach Steuern“ als neues Zwischenergebnis zwischen den Positionen „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ und „sonstige Steuern“ ergänzt wurde.

Allgemeine Regelungen

Gem. § 265 Abs. 2 Satz 1 HGB ist u.a. in der GuV zu jedem Posten die entsprechende Vergleichszahl des vorhergehenden Geschäftsjahrs anzugeben. Sollten die Beträge nicht vergleichbar sein, was bspw. durch wesentliche Umgliederungen (Ausweisänderungen) der Fall sein kann (IDW RS HFA 39, Tz. 5), so ist dies entweder gem. § 265 Abs. 2 Satz 2 HGB im (Konzern-)Anhang anzugeben und zu erläutern, oder es sind gem. § 265 Abs. 2 Satz 3 HGB die Vorjahresbeträge anzupassen. Dies wäre ebenfalls im (Konzern-)Anhang anzugeben und zu erläutern (siehe detailliert IDW RS HFA 39 und 44). Fraglich ist, ob diese allgemeinen Grundsätze im Rahmen der erstmaligen Anwendung der durch das BilRUG geänderten Vorschriften anwendbar sind.

Übergangsvorschriften im Zusammenhang mit dem BilRUG

Die Übergangsvorschrift zum BilRUG, Art. 75 EGHGB, regelt u.a. den Erstanwendungszeitpunkt der geänderten bzw. neuen Vorschriften. Zudem geht aus Art. 75 Abs. 2 Satz 3 EGHGB hervor, wie bei der erstmaligen Anwendung der erweiterten Definition bzw. Abgrenzung der Umsatzerlöse im (Konzern-)Anhang auf die fehlende Vergleichbarkeit der Umsatzerlöse hinzuweisen ist. Darin ist die Anpassung der Vorjahresangabe der Umsatzerlöse in der GuV nicht vorgesehen. Vielmehr ist eine (Konzern-)Anhangangabe geboten, in der eine Erläuterung und nachrichtliche Darstellung des Betrags der

Umsatzerlöse des Vorjahrs, der sich aus der Anwendung von § 277 Abs. 1 in der Fassung des BilRUG ergeben hätte, vorzunehmen ist.¹

Zu den veränderten Gliederungsschemata und der Streichung der außerordentlichen Posten finden sich in Art. 75 EGHGB keine vergleichbaren Regeln. Es stellt sich daher die Frage, wie vorgenannte Gesetzesänderungen in der GuV umgesetzt werden können.

Lüdenbach diskutiert in diesem Zusammenhang, in welchem Verhältnis die o.g. Regelungen des § 265 HGB zu Art. 75 des EGHGB stehen, und kommt zu dem Ergebnis, dass Art. 75 Abs. 2 Satz 3 EGHGB § 265 HGB nicht verdrängt, weil dieser offensichtlich unvollständig ist.²

Zwischenzeitlich hat sich der HFA in der Berichterstattung über die 244. Sitzung zu dieser Zweifelsfrage hinsichtlich der erstmaligen Anwendung des BilRUG positioniert. Der HFA hält es für unzulässig, die GuV nach dem Gliederungsschema i.d.F. vor Inkrafttreten des BilRUG aufzustellen, darin die Vorjahresangaben unverändert zu lassen und in der Spalte für das aktuelle Geschäftsjahr einen Leerposten anzugeben. Dazu wäre nach Auffassung des HFA eine ausdrückliche Übergangsregelung erforderlich gewesen.³ Die Möglichkeit des § 265 Abs. 2 Satz 2 HGB bietet sich nach dieser Auffassung nicht.

Vielmehr sei es geboten, die GuV nach dem Gliederungsschema i.d.F. nach Inkrafttreten des BilRUG aufzustellen. Die Vergleichbarkeit mit den Vorjahresangaben sei herzustellen, indem die Vorjahresbeträge angepasst werden. Außerdem seien erläuternde (Konzern-)Anhangangaben geboten, und zwar unter Bezugnahme auf das bisher gültige Gliederungsschema. Sofern wesentlich, sind Vorjahresbeträge, die aufgrund des Wegfalls außerordentlicher Posten umzugliedern sind, anzugeben und zu erläutern.⁴ Dies entspricht der Vorgehensweise nach § 265 Abs. 2 Satz 3 HGB. Zulässig erscheint grds. auch eine sog. 3-Spalten-Darstellung (IDW RS HFA 44, Tz. 15). Zwingend ist dies wohlbemerkt nicht. Außerdem bestehen Zweifel daran, ob dies im Sinne der Klarheit und Übersichtlichkeit vorteilhaft wäre.

Hinweise für die Praxis

Fraglich ist, was das für die Praxis bedeutet. Im Hinblick auf die gestrichenen Zwischenergebnisse „Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ und „außerordentliches Ergebnis“ und auf das neu eingefügte „Ergebnis nach Steuern“ ist die erstmalige Anwendung unproblematisch und es sind keine besonderen Anwendungsfragen ersichtlich.

Bezogen auf das außerordentliche Ergebnis bringt es die erstmalige Anwendung der geänderten Vorschriften mit sich, dass die außerordentlichen Aufwendungen und Erträge des Vorjahres in die Posten der GuV umgliedert werden müssen, unter denen sie bereits im Vorjahr hät-

¹ Vgl. HFA, IDW Life 2016, H. 7, S. 584 f.

² Vgl. Lüdenbach, StuB 2016, S. 514.

³ Vgl. HFA, IDW Life 2016, H. 7, S. 584 f.

⁴ Vgl. HFA, IDW Life 2016, H. 7, S. 584 f.

⁵ Vgl. Lüdenbach, StuB 2016, S. 514.

ten ausgewiesen werden müssen, wären die Tatbestandsvoraussetzungen des § 277 Abs. 4 HGB a.F. nicht erfüllt gewesen. Im Einzelfall kann sich dies für den Anwender mühsam und aufwändig gestalten.

Die sich daraus ergebende Änderung der Struktur der GuV muss für Unternehmensexterne bei der periodenübergreifenden Jahresabschlussanalyse berücksichtigt werden. Zudem erscheint es sachgerecht, bei der Darstellung der Ertragslage im Wirtschaftsbericht des (Konzern-)Lageberichts ebenfalls Änderungen vorzunehmen, um eine Vergleichbarkeit der Zahlenangaben zu gewährleisten.

In der Folge muss überlegt werden, wie mit den Vorjahresangaben im Wirtschaftsbericht zu verfahren ist. Es ist denkbar, nur die Werte nach Umgliederung anzugeben. Es dürften aber ebenso die ursprünglichen Beträge ergänzend angegeben werden. In jedem Fall muss klar zum Ausdruck kommen, auf welcher Grundlage die Vorjahreswerte ermittelt wurden.

1.2. Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Handelsrechtliche Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen (IDW ERS HFA 30 n.F.)



WP StB Dr. Niels Henckel
Niels.Henckel@bdo.de

Die gesetzlichen Vorschriften zur handelsbilanzrechtlichen Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen werden durch die „IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Handelsrechtliche Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen (IDW RS HFA 30)“ konkretisiert. Gegenstand sind Einzelfragen im Zusammenhang mit dem Ansatz, der Bewertung und dem Ausweis von (unmittelbaren und mittelbaren) Altersversorgungsverpflichtungen sowie von Deckungsvermögen, jeweils mitsamt Anhangangaben. Die aktuell anwendbare Fassung wurde am 9. September 2010 vom Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (HFA) verabschiedet und am 10. Juni 2011 partiell geändert.

Am 13. September 2016 hat der HFA nunmehr den Entwurf einer Neufassung dieser Stellungnahme (IDW ERS HFA 30 n.F.) bekannt gemacht. Diese Neufassung soll, nach Verabschiedung als endgültige Fassung, die bisherige Fassung des IDW RS HFA 30 ersetzen (IDW ERS HFA 30 n.F. Tz. 5). Der Entwurf einer Neufassung wurde vom Arbeitskreis „HGB-Rechnungslegung“ vorbereitet und am 8. September 2016 durch den HFA in dessen 245. Sitzung als Entwurf verabschiedet.

Auf der Internetseite des IDW (www.idw.de) besteht die Möglichkeit, den Entwurf herunterzuladen; er ist unter der Rubrik „IDW Verlautbarungen“ zu finden. Au-

ßerdem wurde der Entwurf in Heft 10/2016 der Zeitschrift IDW Life abgedruckt. Es besteht die Möglichkeit, der Geschäftsstelle des IDW Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zu unterbreiten. Die Kommentierungsfrist endet am 13. November 2016.

10-Jahres-Durchschnittszinssatz und Ausschüttungssperre

Die vorgesehenen Änderungen der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung sind zumindest teilweise durch Gesetzesänderungen induziert. Anlass zur Überarbeitung des IDW RS HFA 30 gab vor allem das „Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften“. Dieses Gesetz ändert u.a. die handelsrechtlichen Vorschriften zur Abzinsung von Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen und führt eine Ausschüttungssperre ein.

Der Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung trägt u.a. den Änderungen des § 253 HGB Rechnung (IDW ERS HFA 30 n.F., Tz. 1a). Die IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung wurde dazu um Antworten auf erste Anwendungsfragen im Zusammenhang mit dieser Gesetzesänderung ergänzt. Diese betreffen insbesondere die neue Differenzierung hinsichtlich des handelsbilanziellen Abzinsungszinssatzes für Altersversorgungsverpflichtungen (nun 10-Jahres-Durchschnittszinssatz) und für sonstige langfristig fällige Verpflichtungen (wie bisher 7-Jahres-Durchschnittszinssatz) (IDW ERS HFA 30 n.F., Tz. 55a), die Angabe des Unterschiedsbetrags gem. § 253 Abs. 6 Satz 3 HGB n.F. im Anhang (oder unter der Bilanz) (IDW ERS HFA 30 n.F., Tz. 89a) sowie die Ausschüttungssperre (IDW ERS HFA 30 n.F., Tz. 55b bis 55d). Außerdem werden Hinweise gegeben, welche Rechtsfolgen sich ergeben, wenn noch ausstehende Zuführungsbeträge aus der BilMoG-Umstellung (Art. 67 Abs. 1 Satz 1 EGHGB) bestehen (IDW ERS HFA 30 n.F., Fußnote 15 zu Tz. 55a). Inhaltlich werden diese Aspekte im Beitrag „Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften in Kraft treten“ in dieser Ausgabe von „RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG“ behandelt.

Anhangangaben „betreffend die Altersversorgung“

Weitere Änderungen der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung tragen Gesetzesänderungen durch das „Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz“ (BilRUG) vom 17. Juli 2015 Rechnung. Durch Art. 1 Nr. 12 Buchstabe d) und Nr. 21 Buchstaben a) und k) BilRUG wurde in Umsetzung von Art. 16 Abs. 1 Buchstabe d EU-RL die Angabe außerbilanzieller Verpflichtungen, Garantien und Eventualverbindlichkeiten neu strukturiert. Im deutschen Recht betrifft dies die Angabe von Haftungsverhältnissen sowie von sonstigen finanziellen Verpflichtungen.

Kapital- und Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a HGB haben Haftungsverhältnisse, die bislang entweder unter der Bilanz oder im Anhang angegeben werden durften, künftig gem. § 268 Abs. 7 Nr. 1 HGB

n.F. zwingend im Anhang darzustellen und dabei wie bisher gem. § 285 Nr. 27 HGB die Gründe der Einschätzung des Risikos der Inanspruchnahme anzugeben. Die bisherigen Angabepflichten wurden insoweit erweitert, als nunmehr nicht mehr bloß die Haftungsverhältnisse gegenüber verbundenen Unternehmen, sondern gem. § 268 Abs. 7 Nr. 3 HGB n.F. auch die Haftungsverhältnisse gegenüber assoziierten Unternehmen sowie die Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung jeweils gesondert zu vermerken sind. Bei den Angabepflichten zu sonstigen finanziellen Verpflichtungen gem. § 285 Nr. 3a HGB n.F. wurde - der Neuregelung zu den Haftungsverhältnissen entsprechend - eine Folgeänderung vorgenommen, nach der neben der schon bisher erforderlichen gesonderten Angabe der Verpflichtungen gegenüber verbundenen Unternehmen hinaus auch die Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung und die Verpflichtungen gegenüber assoziierten Unternehmen gesondert zu vermerken sind. Für den Konzernabschluss gelten gem. § 298 Abs. 1 i.V.m. § 268 Abs. 7 Nr. 3, 314 Abs. 1 Nr. 2a HGB die gleichen Regeln.

In diesem Zusammenhang nennt IDW ERS HFA 30 n.F. Tz. 89b nun die Nachhaftung eines übertragenden Rechtsträgers im Rahmen einer Spaltung als Beispiel für eine sonstige finanzielle Verpflichtung betreffend die Altersversorgung. Nach Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB fallen nicht passivierte Verpflichtungen aus mittelbaren Altersversorgungsverpflichtungen dagegen nicht in den Anwendungsbereich der §§ 268 Abs. 7 Nr. 3, 285 Nr. 3a HGB, sondern in den des Art. 28 Abs. 2 EGHGB (lex specialis). Dies entspricht bereits schon vorher herrschender Meinung.⁶

Definition von Altersversorgungsverpflichtungen

Die o.g. Gesetzesänderungen reflektierenden Anpassungen wurden zum Anlass genommen, auch anderweitige Änderungen vorzunehmen. U.a. wurde die Definition von Altersversorgungsverpflichtungen weiter als bisher gefasst. Der HFA begründet dies als Reaktion auf „seit der Verabschiedung von IDW RS HFA 30“ ergangene „BFH-Rechtsprechung zur Bilanzierung entgeltlich übernommener ungewisser Verpflichtungen“.

Gem. §§ 1 Abs. 1, 17 Abs. 1 S. 2 BetrAVG liegt betriebliche Altersversorgung vor, wenn einem Arbeitnehmer Leistungen der Alters-, Invaliden- oder Hinterbliebenenversorgung aus Anlass seines Arbeitsverhältnisses vom Arbeitgeber zugesagt werden. An dieser arbeitsrechtlichen Definition orientierte sich auch die bisherige Definition in IDW RS HFA 30, Tz. 7. Ein Merkmal, das Altersversorgungsverpflichtungen auszeichnet, sind biometrische Risiken. Diese allein reichen jedoch nicht aus; auch bspw. anderweitige Leibrentenverpflichtungen können biometrische Risiken aufweisen, ohne be-

reits alleine dadurch als Altersversorgungsverpflichtungen zu qualifizieren. Konkretes ergibt sich aus den Gesetzesmaterialien zum BilMoG (siehe BegrRegE BilMoG, BT-Drucks. 16/10067, S. 48; Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses BilMoG, BT-Drucks. 16/12407, S. 84), durch das die Regelungen zum Deckungsvermögen, welches nur für Altersversorgungsverpflichtungen gebildet werden darf, im HGB erstmals eingefügt wurden. Danach stellen eine der Verpflichtung zugrundeliegende Tätigkeit für das bilanzierende Unternehmen (sog. Tätigkeitserfordernis) in der Eigenschaft als Mitarbeiter (nicht aber notwendigerweise Arbeitnehmer nach arbeitsrechtlichem Begriffsverständnis), Organmitglied oder Gesellschafter einer Personengesellschaft (sog. Mitarbeitererfordernis) notwendige Voraussetzungen dafür dar, eine Verpflichtung als Altersversorgungsverpflichtung zu qualifizieren. Dies respektierte die bisher herrschende Meinung wie auch die bisher in IDW RS HFA 30, Tz. 7 enthaltene Definition.⁷

In der Entwurfsfassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung wurde die bisherige Formulierung „aufgrund einer aus Anlass einer Tätigkeit für das Unternehmen“ (IDW RS HFA 30, Tz. 7) nunmehr durch „aufgrund einer aus Anlass einer Tätigkeit für ein Unternehmen“ ersetzt (Unterstreichungen durch den Verfasser ergänzt und nicht im Original). Die Bezugnahme auf „das“ Unternehmen, mithin also das Tätigkeits- und Mitarbeitererfordernis, wird also gestrichen. Es drängt sich die Frage auf, ob die Neudefinition mit dem Willen des Gesetzgebers noch vollumfänglich im Einklang steht. Damit gab der HFA dem Druck nach, künftig auch infolge eines Schuldbeitritts mit voller Erfüllungsübernahme zu Altersversorgungsverpflichtungen entstandene Freistellungsverpflichtungen „als Altersversorgungsverpflichtungen“ zu behandeln, was bisher zumindest nach h.M. unzulässig war.⁸ (M.E. wäre hierzu eine gesetzliche Fiktion erforderlich (ähnlich der, dass ein Geschäfts- oder Firmenwert gem. § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB als Vermögensgegenstand gilt).

Damit gelten demnächst die besonderen, teilweise privilegierenden Vorschriften für Altersversorgungsverpflichtungen, zu nennen sind insbesondere die Vorschriften zur Saldierung mit zum Zeitwert bewertetem Deckungsvermögen unter Durchbrechung des Saldierungsverbots, die besondere Bewertung von wertpapiergebundenen Versorgungszusagen, das Wahlrecht, den Zinssatz für eine pauschale statt für die tatsächliche Restlaufzeit zu ermitteln, sowie die neuen Vorschriften zum über einen verlängerten Zeitraum geglätteten Abzinsungszinssatz, auch für durch Schuldbeitritt mit voller Erfüllungsübernahme entstandene Freistellungsverpflichtungen. Verstehen lässt sich diese weitreichende Änderung der IDW-Stellungnahme vor dem Hintergrund einer offenbar beobachteten „Diversity in

⁶ Siehe hierzu detailliert Henckel, BetrAVG 2015, S. 649 ff. (650 ff.).

⁷ Zu Nachweisen siehe Henckel, BetrAVG 2015, S. 649 ff. (651, Fußnote 28).

⁸ Zu Nachweisen siehe Henckel, BetrAVG 2015, S. 649 ff. (651, Fußnote 28).

Practice“; der Verweis auf die BFH-Rechtsprechung dagegen vermag m.E. nicht vollends zu überzeugen. Sofern das Urteil des BFH vom 26.4.2012 gemeint ist, betrifft dies nämlich gar nicht die Bilanzierung beim Schuldbeitretenden, sondern die beim Primärverpflichteten. M.E. wird einer eher am Rande fallenden und vor dem Hintergrund der daraus abgeleiteten Konsequenzen sicherlich nicht vollständig durchdachten Aussage eine viel zu starke Bedeutung beigemessen, zumal die Rechtsprechung auch noch keineswegs als gefestigt bezeichnet werden kann.⁹

Durch eine alleinige Erfüllungsübernahme entsteht dagegen auch nach neuer Definition eine Freistellungsverpflichtung, die nicht als Altersversorgungsverpflichtung zu behandeln ist.

Schuldbeitritte mit voller Erfüllungsübernahme sowie Erfüllungsübernahmen ohne Schuldbeitritt

Außerdem wurden die Ausführungen zu den Auswirkungen eines Betriebsübergangs nach § 613a BGB sowie einer im Innenverhältnis erklärten Erfüllungsübernahme mit oder ohne einen (das Innen- und das Außenverhältnis betreffenden) Schuldbeitritt überarbeitet.

Obwohl nach dem Gesetzeswortlaut des § 246 Abs. 1 Satz 3 HGB Schulden stets in der Bilanz des (zivilrechtlichen) Schuldners aufzunehmen sind, wird es im handelsrechtlichen Schrifttum nach bisher herrschender Meinung¹⁰ und in der bisherigen Fassung des IDW RS HFA 30, Tz. 100 f. sowie IDW RS HFA 34, Tz. 32 für zulässig bzw. teilweise zwingend angesehen, bei einem Schuldbeitritt mit vollständiger, im Innenverhältnis erklärter Erfüllungsübernahme unter bestimmten, engen Voraussetzungen beim primärverpflichteten Unternehmen auf die Bilanzierung der Verpflichtung zu verzichten (sog. Nettobilanzierung). Dahingegen scheidet bei einer alleinigen Erfüllungsübernahme eine Entpassivierung aus und es kommt zwingend zur sog. Bruttobilanzierung, d.h. dem unsaldierten Ansatz der Pensionsrückstellung und des Freistellungsanspruchs. Teile der Literatur halten in letzterem Fall einen Vorspaltenausweis für vertretbar (vgl. ADS, 6. Aufl., § 246 HGB Anm. 418). Nach bisher herrschender Meinung war die Nettobilanzierung beim Schuldbeitritt mit voller Erfüllungsübernahme unter den Voraussetzungen zulässig, dass infolge eines Schuldbeitritts ein Gesamtschuldverhältnis besteht und die Inanspruchnahme des primärverpflichteten Unternehmens durch die Altersversorgungsberechtigten infolge der erklärten Erfüllungsübernahme so gut wie ausgeschlossen ist. Letzteres ist nach bisher herrschender Meinung der Fall, wenn die Bonität des Schuldbeitretenden makellos und der Freistellungsanspruch des Primärverpflichteten vollwertig ist; der Schuldbeitretende später also so gut wie sicher die Verpflichtungen des Primärverpflichteten erfüllen kann und will. Es darf

nach bisher herrschender Meinung unter keinen Umständen zu einer nachträglichen Belastung des freigestellten Primärverpflichteten bspw. durch ein nachträgliches zusätzliches Entgelt (z.B. wegen nachteiliger Entwicklungen versicherungsmathematischer Parameter) kommen können. Auch schien es erforderlich, die Versorgungsberechtigten über die Vereinbarung des Schuldbeitritts mit im Innenverhältnis erklärter voller Erfüllungsübernahme in Kenntnis zu setzen.

Auch nach der Neufassung bleibt es einstweilen dabei, dass eine alleinige Erfüllungsübernahme (ohne Schuldbeitritt) beim primärverpflichteten Unternehmen keine Ausbuchung der Pensionsrückstellung rechtfertigt, sondern allein eine Bruttobilanzierung sachgerecht ist. IDW ERS HFA 30 n.F., Tz. 103 stellt allerdings nunmehr klar, dass die Höhe des Freistellungsanspruchs auf den Buchwert der bilanzierten Verpflichtung begrenzt ist. Dies gilt auch dann, wenn für das Eingehen der Freistellungsverpflichtung ein höheres Entgelt vereinbart wurde. Dies ist sachgerecht, weil der Wert des Freistellungsanspruchs aus Sicht des Unternehmens darin besteht, reinvermögensmäßig von der bilanzierten Verpflichtung entlastet zu werden; ein darüber hinausgehender Nutzen besteht nicht.¹¹ Darüber hinausgehende Anschaffungskosten stellen überhöhte Anschaffungskosten dar.¹² Soweit die Ausgaben, die zur Erlangung des Freistellungsanspruchs geleistet wurden, den Buchwert der bilanzierten Altersversorgungsverpflichtung übersteigen, sind sie daher gem. IDW ERS HFA 30 n.F., Tz. 103 zwingend aufwandswirksam zu erfassen.¹³ Dies entspricht den Grundsätzen der Bewertung entgeltlich übernommener Verpflichtungen, die die Realisation eines Erwerbsergebnisses nicht zulassen.

Bei Schuldbeitritten mit voller Erfüllungsübernahme ergeben sich hingegen erhebliche Unterschiede gegenüber der bisherigen Lesart. Der Austausch des Wortes „sofern“ durch „soweit“ hat weitreichende Folgen. Anders als bisher sind Pensionsrückstellungen auszubuchen, „soweit“ keine Inanspruchnahme aus der gesamtschuldnerischen Haftung droht. Damit ist eine Entpassivierung nicht mehr nur dann zulässig, wenn allen (oder bestimmten Teilen der) Altersversorgungsverpflichtungen mit sämtlichen Risiken beigetreten wird, also die Inanspruchnahme des primärverpflichteten Unternehmens durch die Altersversorgungsberechtigten so gut wie ausgeschlossen ist. Eine Entpassivierung ist nunmehr bereits dann (teilweise) zulässig, wenn allen (oder bestimmten Teilen der) Altersversorgungsverpflichtungen beigetreten wird, aber einzelne Risiken (z.B. biometrisches Risiko, Zinsänderungsrisiko) nicht mit übertragen werden, sondern weiterhin beim primärverpflichteten Unternehmen verbleiben. Demnach ist es nicht mehr erforderlich, dass die Inanspruchnahme des primärverpflichteten Unternehmens durch die Altersversorgungsberechtigten so gut wie ausgeschlossen ist;

⁹ Vgl. Thaut, DB 2016, S. 2187.

¹⁰ Vgl. u.a. ADS, 6. Aufl., § 246 HGB Anm. 422, Beck Sonderbilanzen, 4. Aufl., Kap. Q Tz. 77, WP-Handbuch 2012, Bd. I, 14. Aufl., Kap. E Tz. 77.

¹¹ Vgl. ähnlich HFA, IDW FN 2005, S. 333.

¹² Vgl. ADS, 6. Aufl., § 255 HGB Tz. 18.

¹³ Vgl. ähnlich HFA, IDW FN 2005, S. 333.

Nachbelastungsklauseln sind nicht mehr schädlich. Grds. erscheint es zukünftig nur dann unzulässig, einen Teilbetrag der bisher passivierten Pensionsrückstellung zu entpassivieren, wenn die zurückbehaltenen Risiken einen positiven abgezinsten Erfüllungsbetrag haben. Insbesondere auf das Langlebkeitsrisiko dürfte dies jedoch regelmäßig nicht zutreffen, da bei Verwendung anerkannter Sterbetafeln der Erfüllungsbetrag dieses Risikos null wäre.

Im Einzelnen bleibt jedoch abzuwarten, welche herrschende Meinung sich angesichts der Änderung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung einstellen wird und wie hoch die Anforderungen einer Entpassivierung zukünftig sein werden.

Erstmalige Anwendung

Die überarbeitete Stellungnahme soll bereits bei der Aufstellung von Abschlüssen für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen, verpflichtend anzuwenden sein (IDW ERS HFA 30 n.F. Tz. 5). Bei einem kalenderjahrgleichen Geschäftsjahr wäre das das Geschäftsjahr 2016. Es wird daher beabsichtigt, die Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung noch vor Ablauf des Jahres 2016 als endgültige Verlautbarung zu verabschieden.

1.3. Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften in Kraft getreten



WP StB Dr. Niels Henckel
Niels.Henckel@bdo.de

Am 16. März 2016 wurde das "Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften" im Bundesgesetzblatt verkündet. Durch dieses Gesetz wurde u.a. der Zeitraum, über den der Durchschnittszinssatz für die handelsrechtliche Abzinsung von Pensionsrückstellungen berechnet wird, verlängert und eine Ausschüttungssperre eingeführt. Die Änderungen traten am 17. März 2016 in Kraft.

Zwischenzeitlich sind erste Anwendungsfragen aufgetreten und gelöst worden. Diese sind wie ein Überblick über die geänderten Vorschriften Gegenstand dieses Beitrags. In dieser Ausgabe von RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG ist außerdem ein Beitrag zu IDW ERS HFA 30 n.F. enthalten. Soweit nachfolgend dargestellte Aspekte im IDW ERS HFA 30 adressiert werden, wird ein entsprechender Verweis auf den Entwurf dieser Neufassung einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung vorgenommen.

10-Jahres-Durchschnittszinssatz

Um der bereits seit mehreren Jahren andauernden Niedrigzinsphase Rechnung zu tragen, wurde die Methodik zur Ableitung des für Altersversorgungsverpflichtungen maßgeblichen Diskontierungszinssatzes geändert. IAS 19 schreibt die Verwendung eines Stichtagszinses vor. Die Auswirkungen variabler Bewertungsparameter werden im IFRS-Konzernabschluss dadurch gedämpft, dass versicherungsmathematische Gewinne oder Verluste im *other comprehensive income* anstelle in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen sind. Abweichend davon sieht § 253 Abs. 2 HGB vor, die Auswirkungen des variablen, für den Barwert von Altersversorgungsverpflichtungen wichtigsten Bewertungsparameters, dem Diskontierungszinssatz, im handelsrechtlichen Jahres- und Konzernabschluss zu dämpfen, indem die Abzinsung statt mit einem Stichtagszins mit einem Durchschnittszinssatz vorgeschrieben wird. Der Zeitraum, der der Ermittlung des Durchschnittszinssatzes zugrunde zu legen ist (sog. Glättungszeitraum), wurde von sieben auf zehn (Geschäfts-)Jahre verlängert (§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB n.F.). Die Bewertungsmethode an sich bleibt unverändert, insbesondere gilt das für die anwendbaren versicherungsmathematischen Verfahren.

Die Deutsche Bundesbank veröffentlicht aus diesem Grunde seit Inkrafttreten des o.g. Gesetzes die maßgeblichen Abzinsungszinssätze für Restlaufzeiten zwischen einem und 50 Jahren auch unter Zugrundelegung des ausgeweiteten Glättungszeitraums. Zum Abschlussstichtag 31. Dezember 2015 betrug die Differenz zwischen dem 7-Jahres-Durchschnittszinssatz, der sich bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt (4,31%), und dem 10-Jahres-Durchschnittszinssatz, der sich bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt (3,89%), immerhin 0,42 %-Punkte. Prognosen für den 31. Dezember 2016 lassen erwarten, dass sich der *spread* erhöhen wird.

Von einer Anpassung des bilanzsteuerlich relevanten Diskontierungszinssatzes, der gem. § 6a EStG 6% beträgt, hat der Gesetzgeber abgesehen.

Angabe des Unterschiedsbetrags

Zu jedem Abschlussstichtag ist neben der für die Bewertung der Pensionsrückstellungen in der Bilanz erforderlichen Diskontierung mit dem 10-Jahres-Durchschnittszinssatz zusätzlich eine Diskontierung mit dem 7-Jahres-Durchschnittszinssatz geboten, um den Unterschiedsbetrag zwischen diesen beiden Werten zu ermitteln (§ 253 Abs. 6 Satz 1 HGB n.F.). Dieser Unterschiedsbetrag ist gem. § 253 Abs. 6 Satz 3 HGB n.F. zu jedem Abschlussstichtag im Anhang oder unter der Bilanz anzugeben.

Nach Auffassung des Hauptfachausschusses des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (HFA) besteht die Angabepflicht nach § 253 Abs. 6 Satz 3 HGB n.F. aufgrund deren systematischer Positionierung innerhalb des HGB auch für Einzelkaufleute und Personenhandels-

gesellschaften. Unerheblich sei, ob diese auch die Ausschüttungssperre nach § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB n.F. beachten müssen. Der HFA begründet dies damit, dass diese Angabe dem durch die Umstellung der Abzinsung erhöhten Informationsbedürfnis der Adressaten gerecht werden solle. Darf die Aufstellung eines Anhangs unterbleiben, müsse die Angabe unter der Bilanz vorgenommen werden.

Ausschüttungssperre

Gem. § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB n.F. unterliegen positive Unterschiedsbeträge (= mit dem 10-Jahres-Durchschnittszinssatz abgezinster Erfüllungsbetrag abzüglich mit dem 7-Jahres-Durchschnittszinssatz abgezinster Erfüllungsbetrag) einer Ausschüttungssperre.

Die Ausschüttungssperre gilt nach Auffassung des HFA mit Verweis auf die unterschiedlichen Haftungsverfassungen von Kapital- und Personenhandelsgesellschaften ausschließlich für Kapitalgesellschaften, mithin also nicht für Einzelkaufleute sowie Personenhandelsgesellschaften (IDW ERS HFA 30, Tz. 55c).

Gem. § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB n.F. ausschüttungsgesperrte Beträge sind mit nach § 268 Abs. 8 HGB ausschüttungsgesperrten Beträgen gemeinsam, d.h. nicht isoliert, zu betrachten. Nicht sachgerecht ist es daher, die frei verfügbaren Rücklagen zzgl. eines Gewinn- und abzgl. eines Verlustvortrags einmal für die Deckung der nach § 268 Abs. 8 HGB ausschüttungsgesperrten Beträge und ein zweites Mal für die Deckung der nach § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB ausschüttungsgesperrten Beträge zu verwenden (IDW ERS HFA 30, Tz. 55d).

Rechtsunsicherheit über das Bestehen einer Abführungssperre

Zu den Tatbestandsvoraussetzungen einer ertragsteuerlichen Organschaft gehört u.a. das Bestehen eines Gewinnabführungsvertrags, der während seines Bestehens auch vollzogen wird. Hierzu ist es gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KStG erforderlich, dass die Organgesellschaft ihren ganzen Gewinn an den Organträger abführt. Stellt das Finanzamt fest, dass ein Gewinn in „falscher“ Höhe abgeführt wurde, kann dies für die Organschaft nachteilige Konsequenzen haben.

Mit dem BilMoG wurde § 301 AktG dahingehend ergänzt, dass der Höchstbetrag der Gewinnabführung um den ausschüttungsgesperrten Betrag nach § 268 Abs. 8 HGB zu vermindern ist.

Unstrittig ist daher, dass nach § 268 Abs. 8 HGB ausschüttungsgesperrte Beträge wegen des ausdrücklichen Verweises in § 301 AktG auch abführungsgesperrt sind. Bisher gab es einen sachlichen Gleichlauf zwischen den Anwendungsbereichen der Ausschüttungs- und der Abführungssperren. Ein Verweis auf die neue Ausschüttungssperre des § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB n.F. ist in § 301 AktG jedoch nicht aufgenommen worden. Es stellt sich die Frage, ob dies absichtlich geschah, oder ob es sich

um ein Versehen handelt. Die Gesetzesmaterialien lassen leider keinen eindeutigen Schluss auf den Willen des Gesetzgebers zu. Infolgedessen herrscht Rechtsunsicherheit, ob nach § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB n.F. ausschüttungsgesperrte Beträge auch abführungsgesperrt sind oder nicht. Zwei zu unterschiedlichen Ergebnissen führende Auslegungen scheinen vertretbar:

- Es könnte eine planwidrige Gesetzeslücke bei vergleichbarer Problem- und Interessenlage vorliegen, sodass die in § 301 AktG bzgl. der nach § 268 Abs. 8 HGB ausschüttungsgesperrten Beträge enthaltene Regelung analog auf nach § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB n.F. ausschüttungsgesperrte Beträge anwendbar sein könnte. Diese Auslegung führt dazu, dass der Unterschiedsbetrag (10-Jahres- vs. 7-Jahres-Durchschnittszinssatz) bei Vorliegen eines Gewinnabführungsvertrags grundsätzlich abführungsgesperrt wäre.
- Allerdings enthält § 301 AktG keinen ausdrücklichen Verweis auf § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB n.F. Bei einer am Wortlaut orientierten Auslegung greift daher keine Abführungssperre in Höhe des Unterschiedsbetrags gem. § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB n.F.

Für die erste Auslegung spricht, dass der Gesetzgeber mit der Neuregelung die Auswirkungen der Niedrigzinsphase abmildern wollte, ohne das Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) oder die Fähigkeit, die Vorsorgeversprechen zu erfüllen, einzuschränken. Deshalb soll „die jeweilige Entlastung beim Pensionsrückstellungsaufwand gegenüber der bisherigen Regelung“ ... „das Unternehmen nicht verlassen“. Dieses Ziel wird allerdings nur erreicht, wenn die Entlastung nicht nur mit einer Ausschüttungssperre versehen wird, sondern auch mit einer Abführungssperre.

Fakt ist allerdings, dass der Gesetzgeber noch vor Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens auf die skizzierte Problematik hingewiesen wurde, also hätte reagieren können, aber dennoch keine Änderung am Wortlaut des Gesetzesentwurfs mehr vorgenommen hat. Dies spricht wiederum dafür, dass sich der Gesetzgeber seines Handelns bewusst war (jedenfalls musste er dies sein) und eine Deutung als planwidrige Regelungslücke nicht in Betracht kommt. Für die zweite Auslegung spricht außerdem, dass das Bundesfinanzministerium (BMF) gegenüber einem Bundestagsabgeordneten mitgeteilt hat, ein Gewinnabführungsvertrag werde nur tatsächlich durchgeführt, wenn auch die gem. § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB n.F. ausschüttungsgesperrten Beträge abgeführt würden. Ob es sich dabei um eine belastbare Auskunft oder lediglich eine vorläufige Meinungsäußerung handelt, ist allerdings schwer einzuschätzen.¹⁴

Der HFA hält angesichts des uneinheitlichen Meinungsbildes einstweilen beide Vorgehensweisen für zulässig.¹⁵

¹⁴ Vgl. ähnlich HFA, IDW Life 2016, S. 584.

¹⁵ Vgl. HFA, IDW Life 2016, S. 584.

Vor dem Hintergrund der Rechtsunsicherheit sind Anhangangaben über die angewandten Bilanzierungsmethoden gem. § 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB geboten. Überdies erscheinen Ausführungen über das steuerliche und gesellschaftsrechtliche Risiko der Gefährdung der ertragsteuerlichen Organschaft im Lagebericht, darin im Risikobericht, geboten, wenn es die Entscheidungen eines verständigen Adressaten zu beeinflussen in der Lage ist.¹⁶ Die Auswirkungen dieses steuerlichen Risikos sind darzustellen und zu beurteilen; dabei muss dessen Bedeutung für den Bilanzierenden bzw. den Konzern (und auch für wesentliche, in den Konzernabschluss einbezogene Unternehmen) erkennbar werden. Falls zur internen Steuerung eine Quantifizierung erfolgt und die quantitativen Angaben für den verständigen Adressaten wesentlich sind, müssen auch im Lagebericht quantifizierte Angaben vorgenommen werden (DRS 20.146, .150, .152 und .157).

Wünschenswert wäre es, würde das BMF die Rechtsunsicherheit zeitnah mittels BMF-Schreiben beseitigen. Derzeit werden die Auswirkungen der dargestellten Änderung des HGB auf ertragsteuerliche Organschaften nach Auskunft des BMF mit den obersten Finanzbehörden der Länder erörtert. Offenbar erwägt das BMF, ein entsprechendes BMF-Schreiben zu veröffentlichen. Dem Vernehmen nach vertreten auch die an dieser verwaltungsinternen Abstimmung beteiligten Akteure unterschiedliche Auffassungen. Wann mit dem Abschluss des Verfahrens gerechnet werden kann, ist zum jetzigen Zeitpunkt leider noch nicht absehbar.

Einstweilen erscheint es unter Berücksichtigung der jeweiligen individuellen Risikoneigung der Mandanten

ggf. empfehlenswert, eine verbindliche Auskunft beim jeweils zuständigen Finanzamt einzuholen.

Erfolgsausweis aus der erstmaligen Anwendung

Von der Gesetzesänderung geht kurzfristig zunächst ein Entlastungseffekt aus, nämlich entweder in Form eines Ertrags aus der Auflösung von Pensionsrückstellungen oder in Form eines im Vergleich zur bisherigen Rechtslage verringerten Aufwands aus der Zuführung der Pensionsrückstellungen. Gem. IDW RS HFA 30, Tz. 87 f. besteht ein faktisches Wahlrecht, Erfolgswirkungen aus einer Änderung des Abzinsungszinssatzes entweder (je nach Vorzeichen) als Personalaufwand/sonstiger betrieblicher Ertrag oder als Zinsaufwand/Zinsertrag auszuweisen.

Der Ausweis des Entlastungseffekts der erstmaligen Anwendung der geänderten Vorschriften ist dem folgend entweder im operativen Ergebnis oder im Finanzergebnis zulässig. Eine dieses Wahlrecht modifizierende (Übergangs-)Vorschrift (wie bspw. Art. 67 Abs. 7 EGHGB zum BilMoG: Ausweis im außerordentlichen Ergebnis) gibt es nicht.

Sofern ein Deckungsvermögen zur Finanzierung und Absicherung der nämlichen Altersversorgungsverpflichtungen besteht, ist mit den Erträgen daraus „synchron“ zu verfahren. Bei der Wahlrechtsausübung ist der Bilanzierende aufgrund des Grundsatzes der Darstellungstetigkeit daran gebunden, wie er Erfolgswirkungen aus einer Änderung des Abzinsungszinssatzes bisher ausgewiesen hat (§ 265 Abs. 1 S. 1 HGB).

<p>BilMoG-Unterschiedsbetrag (Art. 67 Abs. 1 S. 1 EGHGB)</p> <p>IDW Life 4/2016, S. 306</p> <p>IDW ERS HFA 30 n.F., Fußnote 15 zu Tz. 55a</p>	<p>Faktisches Wahlrecht, soweit sich insgesamt eine Auflösung der Pensionsrückstellung ergibt</p>			
	<p>Folgende Vorgehensweisen sind sachgerecht und empfehlenswert, weil keine Rückstellungsbeträge aufgelöst werden, die infolge der gestreckten aufwandswirksamen Erfassung des BilMoG-Unterschiedsbetrags bis zum Abschlussstichtag noch nicht in vollem Umfang aufwandswirksam zugeführt wurden:</p>		<p>Folgende Vorgehensweise ist wegen der Auflösung bisher noch nicht aufwandswirksam zugeführter Rückstellungsbeträge zwar „kaum sachgerecht“, aber ebenfalls zulässig, weil Art. 67 EGHGB als isoliert anzuwendende Übergangsvorschrift nicht von künftigen Entwicklung der Pensionsrückstellungen eingeschränkt wird:</p>	
	<p>unverrechneter Ausweis bei „außerplanmäßiger“ Zuführung aus dem ausstehenden BilMoG-Unterschiedsbetrag</p>	<p>verrechneter Ausweis mit noch ausstehendem BilMoG-Unterschiedsbetrag</p>	<p>Verzicht auf eine zusätzliche Zuführung aus dem noch ausstehenden BilMoG-Unterschiedsbetrag</p>	

¹⁶ Vgl. HFA, IDW Life 2016, S. 584.

Auswirkungen auf den Unterschiedsbetrag nach Art. 67 Abs. 1 Satz 1 EGHGB

Führt die Anwendung der geänderten Vorschriften zu einer Verminderung der Pensionsrückstellungen, besteht nach Auffassung des HFA ein faktisches Wahlrecht zwischen zwei sachgerechten und empfehlenswerten Vorgehensweisen sowie einer Vorgehensweise, die zwar kaum sachgerecht erscheint, jedoch ebenfalls nicht beanstandet werden kann (IDW ERS HFA 30, Tz. 55a).

Erstens darf ein sog. verrechneter Ausweis vorgenommen werden, indem die Differenz der abgezinsten Erfüllungsbeträge, statt sie erfolgswirksam zu erfassen, gegen etwaige noch nach Art. 67 Abs. 1 Satz 1 EGHGB ausstehende Zuführungsbeträge aus der „BilMoG-Umstellung“ verrechnet wird (Nebenrechnung). Eine erfolgswirksame Auflösung der Pensionsrückstellung wäre nur geboten, soweit für eine Verrechnung mit den Auswirkungen aus der Änderung des § 253 Abs. 2 HGB keine ausstehenden Zuführungsbeträge nach Art. 67 Abs. 1 Satz 1 EGHGB mehr zur Verfügung stehen.

Zweitens darf neben der planmäßigen (1/15) eine zusätzliche „außerplanmäßige“ Zuführung noch ausstehender BilMoG-Umstellungsbeträge in Höhe des Auflösungsbetrags vorgenommen werden (sog. unverrechneter Ausweis). Für Abschlüsse für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen, ist gem. Art. 75 Abs. 5 EGHGB ein gesonderter Ausweis innerhalb der „sonstigen betrieblichen Aufwendungen“ geboten. Bei rückwirkender Anwendung im Abschluss 2015 ist der zusätzliche Zuführungsbetrag gem. Art. 67 Abs. 7 EGHGB als außerordentlicher Aufwand auszuweisen.

Sowohl der verrechnete wie auch der unverrechnete Ausweis sind sachgerecht, weil sie gewährleisten, dass nicht solche Rückstellungsbeträge aufgelöst werden, die infolge der „gestreckten“ aufwandswirksamen Erfassung des „BilMoG-Umstellungsbetrags“ bis zum Abschlussstichtag noch nicht in vollem Umfang aufwandswirksam zugeführt wurden.

Dagegen erscheint es nach Auffassung des HFA „kaum sachgerecht“, „Auflösungserträge für Rückstellungskomponenten zu zeigen, die bisher noch gar nicht passiviert waren.“ Dies wäre aber der Fall, wenn eine zusätzliche „außerplanmäßige“ Zuführung oder eine Verrechnung in der Nebenrechnung unterbleibt.

Weil Art. 67 Abs. 1 Satz 1 EGHGB jedoch als isoliert zu betrachtende Übergangsvorschrift aufgefasst werden kann, deren zeitlich befristete Anwendung grundsätzlich nicht von der künftigen Entwicklung der Pensionsrückstellung eingeschränkt wird, muss der Verzicht auf eine zusätzliche „außerplanmäßige“ Zuführung in Höhe des Auflösungsertrags infolge der Anwendung der geänderten Vorschriften jedoch nicht beanstandet werden.

Sachlicher Anwendungsbereich

Bei unmittelbaren Altersversorgungsverpflichtungen, die gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB anzusetzen sind, wirkt sich die Neuregelung auf den Diskontierungszinssatz, die Ermittlung und Angabe des Unterschiedsbetrags sowie die Ausschüttungssperre aus. Das gilt auch für gem. Art. 28 Abs. 1 EGHGB angesetzte Altpensionsverpflichtungen oder mittelbare Altersversorgungsverpflichtungen.

Werden Altpensionsverpflichtungen oder mittelbare Altersversorgungsverpflichtungen in Anwendung des Passivierungswahlrechts nicht angesetzt, sondern lediglich eine Anhangangabe vorgenommen, so wirken sich die geänderten Vorschriften lediglich auf die Diskontierung und damit die Höhe des nicht passivierten und im Anhang anzugebenden Fehlbetrags (Art. 28 Abs. 2 EGHGB) aus. Eine Ausschüttungssperre greift in diesen Fällen nicht.

Die geänderten Vorschriften sind nicht zur Abzinsung sog. mit Altersversorgungsverpflichtungen vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen, bspw. Leistungen bei Dienstjubiläen, Vorruhestands-, Übergangs oder Sterbegelder, anwendbar. Demnach ist deren Abzinsung mit dem 10-Jahres-Durchschnittszinssatz nicht zulässig. Maßgeblich ist vielmehr wie bisher der 7-Jahres-Durchschnittszinssatz.

Gleiches gilt für andere langfristige sonstige Rückstellungen.

Übergangsregelungen

Die geänderten Vorschriften sind gem. Art. 75 Abs. 6 Satz 1 und 3 EGHGB n.F. erstmals verpflichtend auf handelsrechtliche Jahres- und Konzernabschlüsse für das nach dem 31. Dezember 2015 endende Geschäftsjahr anzuwenden. Damit gelten die geänderten Vorschriften bereits an den häufig gewählten Abschlussstichtagen 31. März 2016, 30. Juni 2016 oder 31. Dezember 2016. Bei kalenderjahrgleichem Geschäftsjahr wirkt sich das Gesetz in den Abschlüssen zum 31. Dezember 2016 erstmals aus.

Es ist unzulässig, auf eine Anwendung der geänderten Vorschriften in Abschlüssen für das nach dem 31. Dezember 2015 endende Geschäftsjahr zu verzichten.

Es besteht gem. Art. 75 Abs. 7 EGHGB n.F. die Möglichkeit einer vorzeitigen freiwilligen Anwendung auf handelsrechtliche Jahres- und Konzernabschlüsse für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2014 begonnen und vor dem 1. Januar 2016 geendet haben. Praxisrelevanz hat dies insbesondere für Abschlüsse zum 31. Dezember 2015.

Eine Anpassung von Vorjahresangaben in dem Abschluss, in dem die geänderten Vorschriften erstmals zur Anwendung kommen, ist grds. nicht erforderlich.

Weitere gelöste und ungelöste Anwendungsfragen

Anlässlich der erstmaligen Anwendung der neuen Vorschriften ergeben sich z. T. wesentliche Anwendungsfragen. Teilweise hat sich der HFA dazu bereits geäußert; insoweit wird auf die Berichterstattung über die 243. Sitzung vom 2. und 3. März 2016 verwiesen, verfügbar im Mitgliederbereich unter www.idw.de. Darin wird bspw. die Auswirkung der geänderten Vorschriften auf das Wiederaufleben der Außenhaftung des Kommanditisten sowie auf angesetzte aktive oder passive latente Steuern erörtert (siehe dazu auch IDW ERS HFA 30, Tz. 55b und 55c).

AAG hat sich bereits mit weiteren Anwendungsfragen, der sich der Berufsstand bisher nicht angenommen hat, befasst, bspw. dem Schicksal der Ausschüttungssperre bei einem Wechsel des Durchführungswegs von einer unmittelbaren in eine mittelbare Altersversorgungsverpflichtung, wenn die bisher angesetzte Pensionsrückstellung wegen einer anfänglichen Unterdeckung nicht vollumfänglich ausgebucht werden darf.

Sofern sich Anwendungsfragen materieller Bedeutung stellen, deren Lösung sich nicht aus der Sitzungsberichterstattung des HFA ergibt, erscheint eine Konsultation bei AAG empfehlenswert.

2. INTERNATIONALE RECHNUNGSLEGUNG

2.1. Aktivitäten des IASB



WP StB Dr. Niels Henckel
niels.henckel@bdo.de

IASB veröffentlicht Entwurf ED/2016/1 „Definition eines Geschäftsbetriebs und Bilanzierung zuvor gehaltener Anteile (Vorgeschlagene Änderungen an IFRS 3 und IFRS 11)“

Am 28. Juni 2016 hat der IASB den Entwurf ED/2016/1 „Definition eines Geschäftsbetriebs und Bilanzierung zuvor gehaltener Anteile (vorgeschlagene Änderungen an IFRS 3 und IFRS 11)“ veröffentlicht.

Zum einen schlägt der IASB Änderungen zur Definition eines Geschäftsbetriebs (*business*) vor. Basierend auf den turnusmäßig vorgenommenen Überprüfungen von Standards nach deren Einführung sind praktische Anwendungsschwierigkeiten deutlich geworden. Die Kriterien Ressourceneinsatz (*inputs*), Verfahren (*processes*) und Leistung/Produkte (*outputs*) wurden nicht ausreichend einheitlich ausgelegt. Da die Definition eines Geschäftsbetriebs notwendige Voraussetzung für die Darstellung eines Erwerbs nach den Regelungen des IFRS 3 ist, hat der IASB in seinem Entwurf insbesondere die Definition der Leistung/Produkte (*outputs*) klargestellt. Demnach qualifizieren nur noch Güter und Dienstleistungen (*goods and services*), Investitionserträge (*investment income*) oder andere Erträge (*other revenues*) als Leistung/Produkte (*outputs*). Außerdem wird IFRS 3 um ein Prüfschema zur Abgrenzung eines Geschäftsbetriebs erweitert. Zusätzliche Anwendungsbeispiele sollen bei der Auslegung der Definition unterstützen.

Zum anderen schlägt der IASB Änderungen zu bereits vor der Erlangung der (ggf. gemeinschaftlichen) Beherrschung gehaltenen Anteilen an einer gemeinschaftlichen Tätigkeit i.S.d. IFRS 11 bzw. deren Vermögenswerten und Schulden (*previously held interests*) vor. Dies soll die bilanzielle Abbildung vereinheitlichen. Der IASB hat festgestellt, dass die Praxis bisher unterschiedlich vorging. Zuvor gehaltene Anteile sind bei erstmaliger Erlangung alleiniger Beherrschung i.S. eines sukzessiven Unternehmenszusammenschlusses (*business combination achieved in stages*) neu zu bewerten. Ein Erwerb gemeinschaftlicher Kontrolle veranlasst hingegen keine Neubewertung („*previously held interests in the assets and liabilities of the joint operation are not remeasured*“).

Stellungnahmen zu dem Entwurf ED/2016/1 können bis zum 31. Oktober 2016 an den IASB gerichtet werden.

IASB adressiert Bedenken bezüglich unterschiedlicher Zeitpunkte des Inkrafttretens von IFRS 9 und IFRS 17, dem neuem Standard zu Versicherungsverträgen

Der neue Standard für Versicherungsverträge wird nicht zum selben Zeitpunkt in Kraft treten wie der neue IFRS 9 Finanzinstrumente. Der IASB trägt mit der Veröffentlichung von „Anwendungen von IFRS 9 Finanzinstrumente gemeinsam mit IFRS 4 Versicherungsverträge“ Bedenken gegenüber dem Auseinanderfallen der Erstanwendungszeitpunkte Rechnung. Damit bestehen für Unternehmen, die Versicherungsverträge im Anwendungsbereich des IFRS 4 begeben, zwei Möglichkeiten:

- **Überlagerungsansatz:** Unternehmen dürfen bestimmte Aufwendungen und Erträge, die aus Marktwertschwankungen bestimmter qualifizierender Vermögenswerten entstehen, aus der GuV in das sonstige Gesamtergebnis umbuchen.
- **Aufschubansatz:** Ein einstweiliger Aufschub der Anwendung von IFRS 9 (stattdessen Anwendung von IAS 39) ist für solche Unternehmen zulässig, deren Geschäftstätigkeit hauptsächlich das Begeben von Versicherungsverträgen im Anwendungsbereich von IFRS 4 ist.

Der Überlagerungsansatz wird retrospektiv auf qualifizierte Vermögenswerte angewendet, sobald erstmalig IFRS 9 angewendet wird. Die Anwendung des Ansatzes zieht zusätzliche Angabepflichten nach sich.

Der Aufschubansatz kann für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen, angewendet werden. Der Ansatz ist ab dem 1. Januar 2018 auf drei Jahre beschränkt. Auch die Anwendung dieses Ansatzes macht zusätzliche Anhangangaben erforderlich.

IASB veröffentlicht endgültige Änderungen an IFRS 2

Am 20. Juni 2016 hat der IASB (endgültige) Änderungen an IFRS 2 Anteilsbasierte Vergütung veröffentlicht. Da es zu Anwendungsschwierigkeiten des Standards (beispielsweise bei der Klassifizierung von anteilsbasierten Zahlungen, die Nettoerfüllungsvereinbarungen (*net settlement features*) für Steuerzwecke enthalten) in der Praxis kam, hat der IASB beschlossen zusätzliche Anleitungen in den Standard aufzunehmen. Die Änderungen umfassen beispielsweise:

- Berücksichtigung marktbezogener und nicht-marktbezogener Ausübungsbedingungen bei der Bewertung von anteilsbasierten Vergütungen mit Barausgleich
- Klassifizierung anteilsbasierter Vergütung, bei deren Erfüllung Steuern einzubehalten sind
- Bilanzierung anlässlich des Wechsels der Erfüllungsform von *cash-settlement auf equity-settlement*

Die Änderungen gelten für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen. Eine frühzeitige Anwendung ist möglich.

2.2. Aktivitäten der EFRAG

EFRAG-Übernahmeempfehlung zu Klarstellungen von IFRS 15

Die EFRAG hat die Übernahme der im April 2016 veröffentlichten Änderung an IFRS 15 ‚Klarstellung von IFRS 15: Erlöse aus Verträgen mit Kunden‘ empfohlen. Die EFRAG ist grundsätzlich der Ansicht, dass die Einschätzungen der Änderungen vor dem Hintergrund der Übernahmekriterien der EU und die Einschätzung der Kosten und Nutzen, die sich aus der Übernahme ergeben, stimmig sind. Die Änderungen betreffen die Identifizierung von Leistungsverpflichtungen, Prinzipal-/Agenten-Erwägungen und Lizenzen. Außerdem soll durch die Änderung der Übergang für modifizierte und abgeschlossene Verträge vereinfacht werden.

EFRAG-Stellungnahmeentwurf zu ED/2016/1

Die EFRAG hat einen vorläufigen Stellungnahmeentwurf zu dem vom IASB am 28. Juni 2016 vorgeschlagenen Entwurf ED/2016/1 „Definition eines Geschäftsbetriebs und Bilanzierung zuvor gehaltener Anteile (vorgeschlagene Änderungen an IFRS 3 und IFRS 11)“ veröffentlicht. Der Entwurf schlägt Änderungen zur Definition von Geschäftsbetrieben und zur Bilanzierung von zuvor gehaltenen Anteilen vor. Die EFRAG unterstützt grundsätzlich die vom IASB beabsichtigten Änderungen. Besonders positiv beurteilt die EFRAG folgende Anpassungen:

- Die Differenzierung von Geschäftsbetrieben und Gruppen an Vermögenswerten wird durch die wesentlich ausführlicheren Hilfestellungen vereinfacht.
- Die Aufnahme eines Screening Tests lässt eine schnellere und weniger aufwendige Differenzierung eines Geschäftsbetriebs von einer Gruppe an Vermögenswerten zu. Bezüglich Grenzfällen hat die EFRAG Vorschläge in ihre Stellungnahme aufgenommen.
- Die zwei unterschiedlichen Sätze von Kriterien, die abhängig vom Vorliegen bestimmter Leistung/Produkte (*outputs*) genutzt werden, vereinfachen die Abgrenzung.
- Der Entwurf des IASB enthält viele erläuternde Beispiele. Die EFRAG merkt an, dass Beispiele zu Sachverhalten mit viel Ermessensspielraum ausreichen würden.

- Die dargelegte Klarstellung der Bilanzierung zuvor gehaltener Anteile vereinheitlicht die Anwendung.

2.3. IDW veröffentlicht den Entwurf einer Stellungnahme zur Rechnungslegung zu Anwendungsfragen des IFRS 9 (IDW ERS HFA 48)



WP StB Veit Gerlach

veit.gerlach@bdo.de

Der im Juli 2014 verabschiedete IFRS 9 bringt grundlegende Veränderungen bei der Bilanzierung von Finanzinstrumenten mit sich. Grundsätzlich sind die Regelungen des neuen Standards für Geschäftsjahre ab dem 1. Januar 2018 anzuwenden. Das EU-*Endorsement* wird im vierten Quartal 2016 erwartet. Den künftigen Anwendern des IFRS 9 und deren Wirtschaftsprüfern stellen sich aufgrund der Neuartigkeit einiger Konzepte umfangreiche Auslegungs- und Anwendungsfragen. Das IDW hat dementsprechend fünf Arbeitsgruppen zur Erarbeitung von Interpretationen fraglicher Einzelthemen der wesentlichen Abschnitte des IFRS 9 eingerichtet.¹⁷ Diese sollen in die IDW Verlautbarung IDW RS HFA 48 münden.¹⁸ Den Bilanzierern wird damit eine Hilfestellung gegeben, rechtzeitig vor der erstmaligen Anwendung des IFRS 9 mögliche Herausforderungen bei der Umstellung auf IFRS 9 zu identifizieren und Lösungen zu entwickeln. Da IFRS 9 insbesondere für Kreditinstitute bedeutend ist, stehen diese im Fokus der Verlautbarung.

Am 13. Mai 2016 hat das IDW zunächst den Entwurf einer Stellungnahme zur Rechnungslegung ‚Einzelfragen der Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach IFRS 9‘ verabschiedet. Darin hat das IDW folgende Themen aufgenommen:

- Anwendungsbereich des IFRS 9
- Abgang von finanziellen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten
- Klassifizierung
- Bewertung (ohne Wertminderung).

Der Entwurf behandelt vor allem den neuen Klassifizierungsprozess. Zwar wurden die Bewertungskategorien bzw. deren wesentliche Charakteristika aus IAS 39 übernommen, der Klassifizierungsprozess der finanziellen Vermögenswerte hat sich durch die Einführung von IFRS 9 jedoch grundlegend geändert. Die Regelungen gelten konsequent für alle finanziellen Vermögenswerte. Der

¹⁷ Dabei handelt es sich im Einzelnen um die Arbeitsgruppen

- Klassifizierung und Bewertung
- Abgang von finanziellen Vermögenswerten
- Modifikation finanzieller Vermögenswerte

- Impairment
- Hedge Accounting.

¹⁸ Der Verlautbarungsentwurf und die Ergänzungen stehen selbstverständlich unter dem Vorbehalt, dass durch den IASB und das IFRS IC keine abweichende Auffassung geäußert wird.

grundsätzlich zweistufige Klassifizierungsprozess ordnet alle finanziellen Vermögenswerte einem Geschäftsmodell zu und überprüft ferner, ob die erwarteten Zahlungen aus dem Finanzinstrument das Profil einer typischen Kreditbeziehung haben (Zahlungsstromkriterium).

Im Fokus steht der Zusammenhang zwischen der geschäftspolitischen Zielsetzung und dem Einsatz finanzieller Vermögenswerte respektive einem möglichst optimalen Bewertungsmaßstab zur Erfolgsmessung. Die durch IFRS 9 vorgestellten Geschäftsmodelle sind:

- Halten: Finanzinstrumente werden zur Vereinnahmung der vertraglichen Zahlungen über die Laufzeit gehalten.
- Halten und Verkaufen: Der Verkauf eines Finanzinstruments ist integraler Bestandteil der Zielsetzung, somit werden sowohl die Veräußerung des Finanzinstruments als auch die Vereinnahmung vertraglicher Zahlungen als Ziel des Geschäftsmodells definiert.
- Andere: Hierbei handelt es sich um eine Residualkategorie, die die Modelle in sich vereint, die keiner der beiden obenstehenden Geschäftsmodelle zugeordnet werden können. Der IFRS 9 nennt Anwendungsbeispiele.¹⁹

IFRS 9 gibt die Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten (*amortised cost, AC*), zum Fair Value mit Erfassung der Wertänderungen im Sonstigen Ergebnis (*Fair value through other comprehensive income, FVOCI*) oder zum Fair Value mit Erfassung der Wertänderung im Periodenergebnis (*fair value through profit or loss, FVPL*) vor.

Eine Bewertung zu AC oder FVOCI kann nur erfolgen, wenn das Geschäftsmodell ‚Halten‘ (dann AC) oder ‚Halten und Verkaufen‘ (dann FVOCI) identifiziert wird und jeweils das Zahlungsstromkriterium erfüllt wird. Dies ist der Fall, wenn die Zahlungen zu festgelegten Zeitpunkten, die durch die Vertragsbedingungen bestimmt sind, ausschließlich zu Tilgungs- und Zinszahlungen auf das ausstehende Kapital führen. Da auch einfache Kredite oft bestimmte Bedingungen beinhalten, die nicht offensichtlich eindeutig als Zins- oder Tilgungszahlung aufgefasst werden können, erfordert die Beurteilung des Zahlungsstromkriteriums erhöhte Sorgfalt. Hierfür leistet IDW ERS HFA 48 neben der Guidance des IFRS 9 Unterstützung.²⁰ Da sowohl Eigenkapitalinstrumente (unsichere Rückzahlungen in Form von Dividenden) als auch Derivate (keine Kapitalgewährung, umfangreiche Hebelung) grundsätzlich nicht das Zahlungsstromkriterium erfüllen, sind diese der Kategorie FVPL zuzuordnen. Im reduzierten Umfang, d.h. nur noch zur

Reduzierung oder Vermeidung eines *Accounting Mismatch*, besteht nach wie vor die Fair Value Option. Umgekehrt wurde für Eigenkapitalinstrumente, die nicht dem Handelsportfolio angehören, die FVOCI-Option eingeführt.

Die Kommentierungsfrist für den Entwurf endete am 19. August 2016.

Am 14. Juni 2016 wurde der IDW ERS HFA 48 um Einzelfragen zum Hedge Accounting nach IFRS 9 ergänzt. Inhaltlich befasst sich die Ergänzung unter anderem mit:

- Eignung von (derivativen) Finanzinstrumenten als Sicherungsinstrumente
- Designation von Risikokomponenten als Grundgeschäfte
- Ermittlung von Hedge-Ineffektivität (insbesondere Hypothetische-Derivate-Methode)

Ziel von IFRS 9 ist, dass die Auswirkungen der Risikomanagementaktivitäten in Zusammenhang mit Sicherungsbeziehungen bilanziell besser abgebildet werden. Diese Zielsetzung wurde auch dadurch unterstützt, dass die rigide Effektivitätsmessung anhand fixer Schwellenwerte (80%-125%-Regel) zugunsten des neuen Konzepts des *Rebalancing* fallengelassen wurde. Dieses erlaubt eine bessere Abbildung von dynamischen Hedge-Strategien, wie das kontinuierliche Adjustieren der sog. *Hedge-Ratio*, d.h. des Verhältnisses von Grund- und Sicherungsgeschäften, wie es beispielsweise der Sicherungsstrategie des *Delta-Neutral-Hedging* angewandt wird. Die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen außerhalb bzw. entgegen der tatsächlichen Gegebenheiten des Risikomanagements ist dagegen nicht mehr möglich. Der Kreis der zulässigen Sicherungsinstrumente wurde um nicht-derivative Finanzinstrumente erweitert, sofern diese zum Fair Value bewertet werden und die Wertänderungen in der GuV erfasst werden. Neu hinzugekommen ist ferner die Möglichkeit, einzelne Komponenten nicht finanzieller Grundgeschäfte abzusichern bzw. deren Zusammenfassung mit einem Derivat in eine aggregierte Risikoposition, die dann wiederum Grundgeschäft einer Sicherungsbeziehung sein kann.²¹

Die Kommentierungsfrist der Ergänzung endete am 16. September 2016.

Am 8. September 2016 hat der Hauptfachausschuss des IDWs eine weitere Ergänzung des IDW ERS HFA 48 bezüglich Einzelfragen zur Wertminderung nach IFRS 9 veröffentlicht. Da die Ergänzung bis zum 9. Dezember 2016 kommentiert werden kann, liegt der wesentliche Fokus dieses Beitrags auf dieser Verlautbarung.

¹⁹ Weitere Ausführungen zu Anwendungsfragen zur Bestimmung des Geschäftsmodells, vgl. WPg 13.2016, S. 726.

²⁰ Zur Darstellung und Regelungen zum Zahlungsstromkriterium sowie damit zusammenhängende Auslegungsfragen zur Vertragsanalyse, vgl. WPg 14.2016, S. 782.

²¹ Weitere Ausführungen zu Sicherungsinstrumenten und Grundgeschäften, deren Designation und die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen, vgl. WPg 17.2016, S. 964.

Die Einführung des *Expected Credit Loss Models*, das ein zukunftsorientiertes Wertminderungsmodell darstellt, fordert viele Schätzungen und Ermessensentscheidungen der Anwender. Die Erläuterungen in der Fortsetzung des Entwurfs beziehen sich deshalb auf:

- Anwendungsbereich der Wertminderungsregelungen
- Erläuterungen zum neuen Wertberichtigungsmodell
- Bemessung der erwarteten Kreditverluste
- Bestimmung einer signifikanten Erhöhung des Kreditausfallrisikos
- Art, Güte und Umfang der für die Schätzung der Wertberichtigungen notwendigen Informationen

Im Detail verdeutlichen die Ausführungen unter anderem Folgendes:

Die Anwendung der Wertminderungsvorschriften erstreckt sich nunmehr nur noch auf finanzielle Vermögenswerte der Kategorien AC oder FVOCI, nicht mehr aber auf Eigenkapitalinstrumente.

Für Kreditzusagen und Finanzgarantien sind mit wenigen Ausnahmen²² analog zu den on-balance-Geschäften Wertberichtigungen zu bilden. Wertberichtigungen sind ferner für Leasing-Forderungen, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie für aktive Vertragsposten i.S.v. IFRS 15 zu bilden.

Wirklich neu ist, dass nunmehr für sämtliche von den Wertminderungsvorschriften des IFRS 9 erfassten Finanzinstrumenten auch Wertberichtigungen zu bilden sind, auch wenn sich noch gar keine konkreten Anzeichen für den Ausfall der betreffenden Engagements ergeben hat. Das Wertminderungsmodell sieht dabei einen graduellen Übergang im Rahmen eines sogenannten 3-Stufen-Modells vor. In Stufe 1 ist zunächst einmal eine Wertminderung unter Zugrundelegung der Wahrscheinlichkeit zu erfassen, dass sich innerhalb der nächsten 12 Monate nach dem aktuellen Berichtsdatum ein Ausfall ergibt. Eine Erfassung des Kreditausfalls über die komplette vertragliche Restlaufzeit, d.h. die Bemessung der Wertberichtigung unter der Prämisse, dass ein Ausfall jederzeit über die gesamte vertragliche Restlaufzeit erfolgen kann, ist immer dann notwendig, wenn seit Zugang eine signifikante Erhöhung des Ausfallrisikos zu erkennen ist (Stufe 2) oder bereits konkrete Anzeichen für einen Ausfall oder der Ausfall selbst (d.h. eine beeinträchtigte Bonität) vorliegt (Stufe 3). Dabei sind die Kriterien für das Vorliegen des Merkmals „signifikante Erhöhung“ des Kreditrisikos wie auch die Ausfalldefinition durch den Bilanzierenden selbst festzulegen. Auch können (bei Banken oft für Zwecke des Aufsichtsrechts oder der Kreditrisikokontrollen bereits) bestehende Systeme der Messung von Kreditparametern als Ausgangsbasis für die Ermittlung des erwarteten Kredit-

verlusts verwandt werden. Stellt sich am Abschlussstichtag heraus, dass keine signifikante Erhöhung des Kreditausfallrisikos mehr vorliegt, ist eine Rückführung des Finanzinstruments von Stufe 2 zu Stufe 1 notwendig.

Grundsätzlich gilt, dass jeweils einzeln über das Kreditrisiko eines Finanzinstruments geurteilt wird. So können ein und dasselbe Finanzinstrument eines Schuldners gegebenenfalls separat zu beurteilen sein, wenn unterschiedliche Tranchen desselben unterschiedliche anfängliche Bonitäten aufweisen. Diese können zu unterschiedlichen Beurteilungen hinsichtlich der Frage, ob eine signifikante Kreditrisikoerhöhung vorliegt, führen. Eine Beurteilung auf übergeordneter, kollektiver Ebene ist unter bestimmten Voraussetzungen aber möglich (oder nötig). Zwingende Voraussetzung dafür ist, dass das kollektiv beurteilte Portfolio gemeinsame respektive homogene Krediteigenschaften aufweist.

Die Bestimmung, ob sich das Kreditausfallrisiko erhöht hat, wird anhand des Vergleichs des Risikos des Eintretens eines Kreditausfalls des Finanzinstruments am Abschlussstichtag und zum Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes vorgenommen. Der Standard gibt weder eine Bestimmungsmethode, noch Schwellenwerte für die Stufenzuordnung vor. In dem Ergänzungsentwurf weist der IDW darauf hin, dass aufgrund der Vorgabe des IFRS 9.B5.5.9 die Schwellenwerte differenziert in Abhängigkeit der ursprünglichen Ausgangsgröße festzulegen sind.

Eine signifikante Erhöhung des Kreditausfallrisikos kann auch vollbesicherte Finanzinstrumente betreffen. Trotz der Besicherung kann ein Finanzinstrument (bei signifikanter Erhöhung) der Stufe 2 zugeordnet werden. Die gegebene Sicherheit kann dabei in manchen Fällen Einfluss auf die Beurteilung haben. Ferner wird nochmal klargestellt, dass die Besicherung für die Frage, ob eine signifikante Erhöhung des Kreditrisikos nur insoweit eine Rolle spielen kann, als sich diese auf die Ausfallwahrscheinlichkeit auswirkt. Als Beispiel hierfür können harte Patronatserklärungen aufgeführt werden, da diese das Eintreten eines Ausfalls verhindern, wohingegen dingliche Sicherheiten erst nach dem erfolgten Ausfall zum Tragen kommen.

Hinsichtlich der Methodik werden folgende zentralen Neuerungen erläutert. Der erwartete Kreditverlust stellt einen unverzerrten und bezüglich der möglichen Szenarien wahrscheinlichkeitsgewichteten Betrag dar. Es handelt sich um einen Barwert, der den Zeitwert des Geldes und angemessene und belastbare Informationen zu vergangenen Ereignissen, gegenwärtigen Bedingungen und Prognosen künftiger wirtschaftlicher Bedingungen miteinbezieht. Eingeschlossen werden in die wahrscheinlichkeitsgewichtete Betrachtung mindestens die Szenarien ‚Kreditverlust‘ und ‚kein Kreditverlust‘, in der Regel ist aber von der Entwicklung weiterer Szenarien auszugehen, um eine zutreffende Schätzung

²² z.B. im Fall der Anwendung der Fair-Value-Option.

des erwarteten Verlusts zu gewährleisten. Dabei erstrecken sich die Szenarien nicht nur auf die Wahrscheinlichkeit eines Ausfalls sondern auch auf die erwarteten Erlöse aus der Vereinnahmung von Sicherheiten. Insbesondere ist nicht-linearen Einflüssen auf den erwarteten Kreditverlust Rechnung zu tragen.

Die erwarteten Kreditverluste basieren auf der maximalen Vertragslaufzeit, in der das Unternehmen dem Kreditrisiko ausgesetzt ist. In die Laufzeit einzubeziehen sind Verlängerungsoptionen des Kreditnehmers und Kündigungsoptionen des Kreditgebers. Die Kündigungsoptionen des Kreditnehmers sind zwar für die Laufzeit nicht relevant, können aber Einfluss auf die Höhe der geschätzten erwarteten Zahlungen haben. Bei Finanzinstrumenten, die einen bereits gezogenen und einen noch nicht gezogenen Anteil haben, ist der Betrachtungszeitraum als einzige Ausnahme nicht auf die maximale Vertragslaufzeit beschränkt. In diesem Fall ist vielmehr auf den Zeitraum abzustellen bis das Risikomanagement durch allfällige Maßnahmen das Kreditrisiko eindämmt bzw. verhindert (*Behavioural Approach*).

In die Bemessung der erwarteten Kreditverluste sollen angemessene und belastbare Informationen, unter anderem zu vergangenen Ereignissen, gegenwärtigen Bedingungen und Prognosen zu künftigen Bedingungen, einbezogen werden. Die Informationen sollen dabei relevant für das entsprechende Finanzinstrument sein. Hinsichtlich der Frage, wieweit die hierfür erforderliche Informationsbeschaffung getrieben werden soll, setzt das IDW in dem Entwurf durch eine Abwägung der Kosten mit dem Informationsnutzen des Adressaten der *Financial Statements* einen Anker, der freilich subjektiv zu bestimmen ist. Die Informationen sollen schuldnerspezifische und gesamtwirtschaftliche Faktoren betreffen und eine Einschätzung der quantitativen und qualitativen Informationen enthalten. Es sollen interne und externe Quellen hinzugezogen werden. Entscheidend ist, dass zur Beurteilung des Kreditausfalls einzelner Finanzinstrumente nur solche Faktoren hinzugezogen werden, die auch tatsächlich einen Einfluss auf den Ausfall des entsprechenden Finanzinstruments haben. Eine Verzerrung der Schätzung durch nicht relevante Größen soll so verhindert werden. Die Schätzung des erwarteten Kreditverlusts des Finanzinstruments soll regelmäßig überprüft werden, um sicherzustellen, dass die entscheidenden Faktoren zur Ermittlung des erwarteten Kreditverlusts hinzugezogen werden.

Das Entwurfsdokument und die beiden Ergänzungen können auf der Internetseite des IDW eingesehen werden. Die letzte noch fehlende Verlautbarung zur Modifikation finanzieller Vermögenswerte steht noch aus. Thema dieser Verlautbarung wird unter anderem die Frage sein, inwieweit Änderungen der vertraglichen Modalitäten zu einer Ausbuchung oder aber nur zu einer ergebniswirksamen Anpassung des betroffenen finanziellen Vermögenswerts führen.

3. PRÜFUNG

3.1. Frauenquote



Yvonne Meyer

yvonne.meyer@bdo.de

In Bezug auf die Neuregelungen des BilRUG hinsichtlich der Prüfung des Lageberichts hat das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V., Düsseldorf, (IDW) zu praxisrelevanten Zweifelsfragen ein Positionspapier veröffentlicht (Stand: 28.09.2016). Gegenstand sind die Angaben zur Frauenquote als Bestandteil der Erklärung zur Unternehmensführung nach § 289a HGB. Ziel des IDW war, einen Grundstein für den Umgang des Abschlussprüfers mit künftig geforderten nichtfinanziellen Informationen zu legen.

Ausgangslage

Bis zum 30. September 2015 waren rund 3.500 deutsche Unternehmen gesetzlich verpflichtet, erstmals konkrete Ziele für die Erhöhung des Frauenanteils in ihren obersten Führungsebenen bis zum 30. Juni 2017 festlegen. Dies erforderte die Festlegung von Zielgrößen für den Vorstand/die Geschäftsführung, den Aufsichtsrat und die zwei Führungsebenen unterhalb der Geschäftsleitung. Verpflichtet sind börsennotierte Gesellschaften und Unternehmen, die der unternehmerischen Mitbestimmung (z.B. DrittelbG) unterliegen. Damit verbunden ist auch eine Berichtspflicht über festgelegte Zielgrößen und - nach Ablauf der jeweils gesetzten Frist - die Erreichung der Zielgrößen bzw. die Gründe für deren Nichterreichung.

Nach § 317 Abs. 2 S. 3 HGB i.d.F. des BilRUG, hat sich die Prüfung des (Konzern)Lageberichts explizit auch darauf zu erstrecken, ob die gesetzlichen Vorschriften zur Aufstellung des Lage- oder Konzernlageberichts (§ 289, § 289a HGB) beachtet worden sind. Nach § 317 Abs. 2 S. 4 HGB i.d.F. des BilRUG ist die Erklärung zur Unternehmensführung i.S.d. § 289a Abs. 2 und § 315 Abs. 5 HGB „nicht in die Prüfung einzubeziehen; insoweit ist im Rahmen der Prüfung lediglich festzustellen, ob diese Angaben gemacht wurden“. Diese Einschränkung der Prüfung umfasst die Erklärung zur Unternehmensführung für börsennotierte Gesellschaften (§ 289a Abs. 2 HGB) und die Erklärung zur Unternehmensführung von Unternehmen, die der unternehmerischen Mitbestimmung unterliegen (§ 289a Abs. 4 HGB).

Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk

Der Bestätigungsvermerk ist einzuschränken, wenn die geprüfte Gesellschaft in der Erklärung zur Unternehmensführung unzulässigerweise keine Angaben zur Frauenquote macht bzw. keine Erklärung zur Unternehmensführung abgibt. Hierüber ist im Prüfungsbericht entsprechend zu berichten.

Zulässig ist, wenn das Unternehmen wahrheitsgemäß erklärt, dass keine Festlegung von Zielgrößen und Zielerreichungsfristen erfolgt ist (sog. „Negativerklärung“).

Hervorzuheben ist, dass die Berichtspflicht auch für Gesellschaften, die der unternehmerischen Mitbestimmung unterliegen gilt, die nicht zur Offenlegung eines Lageberichts verpflichtet sind (§ 289a Abs. 4 S. 2 HGB). In der Praxis wird in diesem Zusammenhang die Frage diskutiert: Gilt die Berichtspflicht auch für eine Tochter-Kapitalgesellschaft, die zulässigerweise die Erleichterungen nach § 264 Abs. 3 HGB in Anspruch nimmt? Im IDW Positionspapier wird hierzu der aktuelle Diskussionsstand wie folgt dargestellt: Gegen eine Berichtspflicht wird argumentiert, dass die Befreiung nach § 264 Abs. 3 HGB die ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften insgesamt umfassen, somit auch die Vorschriften nach § 289a HGB nicht anzuwenden brauchen. Befürworter einer Berichtspflicht verweisen dagegen auf die Begründung zum Regierungsentwurf des Gesetzes. Demnach würden keine Angaben zur Frauenquote die Zielsetzung des Gesetzgebers konterkarieren.

Auswirkungen auf Prüfungsbericht

Die Angaben zur Erklärung zur Unternehmensführung sind vom Abschlussprüfer kritisch zu lesen. Stellt er hierbei wesentliche Unstimmigkeiten fest, die auch nicht mehr von den gesetzlichen Vertreter behoben werden, ist vom Abschlussprüfer festzustellen, ob die unvollständige oder falsche Information einen schwerwiegenden Verstoß gegen gesetzliche Berichterstattungspflichten darstellt. In diesem Falle ist über unzutreffende oder unvollständige Angaben zur Frauenquote nach § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB im Prüfungsbericht zu berichten.

Praxisfrage: Pflichtwidrige Nichteinrichtung eines Aufsichtsrats (GmbH)

Fehlt es insbesondere an Zielen für die Erhöhung des Frauenanteils im Aufsichtsrat, weil entgegen den Mitbestimmungsgesetzen kein Aufsichtsrat eingerichtet wurde, ist über die pflichtwidrige Nichteinrichtung im Prüfungsbericht gem. § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB zu berichten. Dem Fehlen eines gesetzlich zwingend vorgeschriebenen Kontrollorgans ist generell erhebliches Gewicht beizumessen. Im IDW Positionspapier wird ausgeführt, dass keine Berichtspflicht des Abschlussprüfers im Prüfungsbericht besteht, wenn im Einzelfall nicht zweifelsfrei geklärt werden kann, wie viele Arbeitnehmer „in der Regel“ beschäftigt sind. Grund hierfür kann z.B. der umstrittene Arbeitnehmerbegriff sein

3.2. Überarbeitung IDW PS 300 n.F. und neuer Standard IDW PS 310 verabschiedet



WP StB Andreas Massing
andreas.massing@bdo.de

Der Hauptfachausschuss des IDW hat die Neufassung des IDW Prüfungsstandards: Prüfungsnachweise im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 300 n.F.) am 29. Juli 2016 verabschiedet. Die Neufassung setzt die vom IAASB verabschiedeten Anforderungen des ISA 500 (rev.) „*Audit Evidence*“ um. Darüber hinaus sind die Anforderungen an die Prüfung von Rechtsstreitigkeiten und Ansprüchen sowie von Segmentinformationen des ISA 501 „*Audit Evidence - Specific Considerations for Selected Items*“ eingeflossen.

Des Weiteren wurde gleichzeitig der Prüfungsstandard: Repräsentative Auswahlverfahren (Stichproben) in der Abschlussprüfung (IDW PS 310) verabschiedet. Er setzt die Anforderungen des ISA 530 „*Audit Sampling*“ um und ersetzt die IDW Stellungnahme des Hauptfachausschusses 1/1988: Zur Anwendung stichproben-gestützter Prüfungsmethoden bei der Jahresabschlussprüfung (IDW St/HFA 1/1988). IDW PS 310 regelt ausschließlich repräsentative Auswahlverfahren (Stichproben) in der Abschlussprüfung und beschreibt, wie eine Stichprobe konzipiert wird, die Durchführung von Stichprobenprüfungen und den Umgang mit dabei festgestellten Fehlern und Abweichungen.

Gem. IDW PS 300 n.F. besteht die Zielsetzung des Abschlussprüfers darin, Prüfungshandlungen so zu planen und durchzuführen, dass er in der Lage ist, ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise zu erlangen, um begründete Schlussfolgerungen zur Bildung des Prüfungsurteils zu ziehen (Tz. 5). Prüfungsnachweise umfassen sowohl Informationen, welche die Aussagen des Managements stützen und untermauern, als auch Informationen, die im Widerspruch zu diesen Aussagen stehen. In manchen Fällen ist zudem das Fehlen von Informationen (z.B. die Weigerung des Managements, eine verlangte Erklärung abzugeben) für die Abschlussprüfung relevant und stellt daher ebenfalls einen Prüfungsnachweis dar.

Zur Erlangung von Prüfungsnachweisen werden verschiedene Arten von Prüfungshandlungen durchgeführt. Hierzu gehören die Befragung, die Einsichtnahme bzw. Inaugenscheinnahme, die Beobachtung, der Erhalt einer Bestätigung, das Nachrechnen, das Nachvollziehen und analytische Prüfungshandlungen.

Der Standard erfordert gegenüber dem alten Standard explizit, bei der Planung von Funktions- und Einzelfallprüfungen wirksame Auswahlverfahren für die jeweils zu prüfenden Elemente festzulegen. Dabei erläutert er die Vollerhebung sowie die Auswahl von bestimmten Elementen (bewusste Auswahl).

Repräsentative Auswahlverfahren (Stichproben) sind dagegen im IDW PS 310 geregelt.

Der Standard befasst sich in einem separaten Abschnitt mit der verpflichtenden Planung und Durchführung von Prüfungshandlungen zur Identifikation von Rechtsstreitigkeiten und Ansprüchen, welche das Unternehmen betreffen bzw. gegenüber diesem geltend gemacht werden und ein Risiko wesentlicher falscher Angaben zur Folge haben können. Solche Prüfungshandlungen können Befragungen verschiedener Personen beim Mandanten, Durchsicht von Protokollen und Schriftverkehr, Durchsicht von Aufwandskonten für Rechtsberatung sowie die Einholung von Rechtsanwaltsbestätigungen sein. Zusätzlich muss der Abschlussprüfer das Management und - soweit angemessen - das Aufsichtsorgan auffordern, schriftliche Erklärungen darüber abzugeben, dass alle bekannten tatsächlichen oder möglichen Rechtsstreitigkeiten und Ansprüche, deren Auswirkungen bei der Aufstellung des Abschlusses zu berücksichtigen sind, dem Abschlussprüfer mitgeteilt und in Übereinstimmung mit den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen bilanziert und angegeben wurden.

Der IDW PS 310 befasst sich mit repräsentativen Auswahlverfahren (Stichproben). Die Vollerhebung und die bewusste Auswahl werden in Abgrenzung hierzu nicht als Stichprobenverfahren bezeichnet und sind im IDW PS 300 n.F. geregelt. Wesentliches Unterscheidungsmerkmal der Stichprobenprüfung zu anderen Prüfungshandlungen ist die Möglichkeit, aus den Ergebnissen der Stichprobe Schlussfolgerungen auf die zugehörige Grundgesamtheit zu ziehen (z.B. Hochrechnung falscher Angaben). Wenn die zu prüfenden Elemente zufallsgesteuert ausgewählt werden und zur Auswertung der Stichprobenergebnisse die Wahrscheinlichkeitstheorie angewendet wird, spricht der Standard von statistischen Stichprobenverfahren. Für die Stichprobenauswahl gibt es verschiedene Methoden, wobei nicht alle bei der Anwendung eines statistischen Stichprobenverfahrens geeignet sind. Als geeignete Verfahren nennt der Standard in Anlage 4 die zufallsgesteuerte Auswahl (durch Zufallsgeneratoren, Zufallszahlentabellen) und die wertproportionale Auswahl (*Monetary Unit Sampling*).

Im Ergebnis ändern die beiden neuen Standards nicht den bisherigen Prüfungsansatz, sie geben jedoch konkretere Anleitungen und Vorgaben und tragen zu einer einheitlichen Verwendung der Begrifflichkeiten bei. Anzuwenden sind die neuen Standards für die Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume, die am oder nach dem 15. Dezember 2016 beginnen, eine frühere Anwendung ist zulässig.

3.3. Die Prüfung des Internen Kontrollsystems der Unternehmensberichterstattung



WP StB RA Dieter Lubitz
dieter.lubitz@bdo.de

Pflichten der Unternehmensorgane und Haftungsrisiken

Die Aufsichtsräte und Vorstände von Aktiengesellschaften, aber auch die Geschäftsführer von GmbHs haben erhebliche Pflichten im Hinblick auf die Einrichtung und Überwachung von Corporate Governance Systemen. Darunter werden das Risiko-Managementsystem, das Interne Kontrollsystem der Unternehmensberichterstattung und das Compliance-Managementsystem sowie die Interne Revision verstanden. Die genannten Unternehmensorgane haben im Rahmen ihrer jeweiligen Funktion die Pflicht dafür zu sorgen, dass diese Systeme in angemessener Weise implementiert und wirksam sind. Diese Pflichten ergeben sich aus einer ganzen Reihe von gesetzlichen und außergesetzlichen Vorschriften, allen voran die Regelungen der §§ 93, 107 AktG, § 43 GmbHG, 9, §§ 30, 130 OWiG sowie des Deutschen Corporate Governance Kodex. Auch aus steuerlicher Sicht leiten sich derartige Organisationspflichten ab. Über die im Bund, in diversen Bundesländern und vielen Gemeinden erlassenen Public Corporate Governance Kodizes sind schließlich auch die Organe von Unternehmen der öffentlichen Hand betroffen. Zukünftig wird es voraussichtlich zusätzlich auch noch strafrechtliche Sanktionen geben.

Für den Fall, dass aufgrund eines nicht wirksam eingerichteten Systems der Corporate Governance ein Schaden eintritt, kann es zu gravierenden Schadensersatzforderungen gegen Mitglieder von Aufsichtsräten und Vorständen oder gegen GmbH-Geschäftsführer kommen. In dieser Situation bedarf es dann eines Nachweises, dass die Organe ihre Organisations- und Sorgfaltspflichten ermessensfehlerfrei ausgeübt haben.

Vier neue IDW-Standards zur Prüfung von Corporate Governance Systemen

Hier setzen die vier neuen Prüfungsstandards des Instituts der Wirtschaftsprüfer an. Der Grundgedanke einer - freiwilligen - Prüfung der Systeme der Corporate Governance durch einen unabhängigen Wirtschaftsprüfer besteht darin, den Unternehmensorganen eine Möglichkeit anzubieten, einen objektivierten Nachweis der ermessensfehlerfreien Ausübung seiner Organisations- und Sorgfaltspflichten an die Hand zu geben. Das Institut der Wirtschaftsprüfer hat hier mit dem schon etwas älteren IDW PS 980 und den noch im Entwurfsstadium befindlichen IDW EPS 981 bis 983 für jedes der vier genannten Corporate Governance Systeme einen eigenen Prüfungsstandard entwickelt.

Damit haben Wirtschaftsprüfer nunmehr die Möglichkeit, auf der Basis definierter und allgemein anerkannter Standards systematische Prüfungen in

diesem Bereich durchzuführen und Prüfungsurteile abzugeben.

Das Interne Kontrollsystem der Unternehmensberichterstattung

Der jüngste Standardentwurf betrifft die Prüfung des Internen Kontrollsystems der Unternehmensberichterstattung (IDW EPS 982). Darunter ist die Gesamtheit der implementierten und wirksamen Regelungen im Zusammenhang mit dem Berichtswesen, welches die Gewinnung, Verarbeitung, Weiterleitung und Darstellung von entscheidungsrelevanten Informationen in Form von Unternehmensberichterstattungen zum Gegenstand hat, zu verstehen. Die im Fokus des IDW EPS 982 stehende Unternehmensberichterstattung schließt sowohl externe als auch interne Berichte ein.

Dabei gibt es jedoch in der Unternehmenswirklichkeit in aller Regel nicht die eine voll integrierte und geschlossene Unternehmensberichterstattung, sondern eine ganze Reihe unterschiedlicher und durchaus sehr verschiedener Arten von Unternehmensberichterstattungen. Als nicht abschließende Aufzählung seien hier die folgenden Beispiele genannt:

- Internes Monats- oder sonstiges Management-reporting
- Controlling-Berichte (z.B. über das Beschaffungswesen)
- Nachhaltigkeitsberichte
- CSR-Berichterstattung
- Börsenprospekte
- Regulierungsrelevante Berichte
- Geschäftsberichte
- Berichte von Unternehmensbeauftragten (z.B. Datenschutz, Gleichstellung etc.)

Angesichts dieser Vielgestaltigkeit wird und kann es in aller Regel in einem Unternehmen auch nur unterschiedliche und auf den jeweiligen Berichtsgegenstand ausgerichtete Interne Kontrollsysteme nebeneinander geben.

Zielsetzung, Inhalt und Ergebnis der Prüfung des Internen Kontrollsystems der Unternehmensberichterstattung

Der IDW EPS 982 ist auf die Prüfung des Internen Kontrollsystems aller Arten von Unternehmensberichterstattungen anwendbar. Er beinhaltet ein abstraktes Konzept für das prüferische Vorgehen, das in jedem Einzelfall der Konkretisierung bedarf, und stellt die grundlegenden Strukturelemente sowohl der Prüfung als auch der Internen Kontrollsysteme dar.

Die Zielsetzung der Prüfung besteht darin, ein Urteil darüber abzugeben, ob die in der Beschreibung des jeweiligen Internen Kontrollsystems dargestellten Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen angemessen und geeignet sind, mit hinreichender Sicherheit die definierten Ziele des Systems der Corporate Governance zu erreichen (Angemessenheitsprüfung),

und ob das System in einem bestimmten Zeitraum wirksam war (Wirksamkeitsprüfung).

Die Wirksamkeitsprüfung setzt somit stets das Vorhandensein einer dokumentierten Beschreibung des Internen Kontrollsystems voraus. Diese ist unmittelbarer Gegenstand und Anknüpfungspunkt der Prüfung. Jedoch beschränkt sich die Prüfung nicht auf ein bloßes Studium der Dokumente, die das System beschreiben, und die Beurteilung, ob das beschriebene System Mängel hat. Wesentlicher Inhalt der Prüfung ist auch, ob die Angaben in der Systembeschreibung das tatsächlich implementierte und wirksame System wahrheitsgemäß darstellen und ob somit das beschriebene System in einem definierten Zeitraum von in der Regel einem Jahr wirksam war.

Somit bedarf es zur Durchführung der Prüfung eines vielfältigen Mixes von unterschiedlichen Prüfungshandlungen, beispielsweise:

- Kritische Durchsicht der Systembeschreibung und anderer Dokumentationen, Unterlagen und Regelwerke des betreffenden Systems
- Kritische Durchsicht von Unterlagen über die Anwendung des betreffenden Systems (z.B. Protokolle, Checklisten, Berichte)
- Befragungen
- Beobachtung von Aktivitäten
- Nachvollziehen von Kontrollen
- IT-gestützte Prüfungshandlungen
- Verwertung der Arbeit von Sachverständigen

Das Ergebnis der Prüfung ist die Abgabe eines in dem Standard IDW EPS 982 weitgehend vorformulierten und vorstrukturierten Prüfungsurteil mit einer Positivaussage über die Angemessenheit und Wirksamkeit des Internen Kontrollsystems der jeweiligen Art der Unternehmensberichterstattung. Wird nur die Prüfung der Angemessenheit beauftragt, was ebenfalls möglich ist, wird selbstverständlich nur ein Urteil über die Angemessenheit des Internen Kontrollsystems zu einem bestimmten Zeitpunkt abgegeben.

Das Prüfungsurteil wird verpflichtend eingebettet in einen Prüfungsbericht, d.h. der Prüfungsbericht schließt mit dem Prüfungsurteil ab. Der Standard enthält darüber hinaus weitergehende Vorgaben für die Strukturierung des Prüfungsberichts.

Adressaten des Berichts einschließlich des darin enthaltenen Prüfungsurteils sind ausschließlich die beauftragenden Organe. Es wird kein zur Verwendung außerhalb des Unternehmens gedachtes „Zertifikat“ erteilt.

Vorstufen der Prüfung eines voll ausgeprägten Internen Kontrollsystems der Unternehmensberichterstattung

In der Unternehmenswirklichkeit, insbesondere im Bereich mittelständischer Unternehmen, wird es in vielen Fällen aktuell noch keine prüffähigen dokumentierten Beschreibungen des Internen Kontrollsystems der relevanten Unternehmensberichter-

stattungen geben. Hier besteht für die Aufsichtsräte, Vorstände und Geschäftsführer ein gefährliches Haftungspotenzial.

In dieser Situation bestehen verschiedene, abgestufte Möglichkeiten, wie hier unabhängige Wirtschaftsprüfer den Organen Hilfe anbieten können.

Der einer voll ausgeprägten Wirksamkeitsprüfung am nächsten kommende Weg besteht darin, die Implementierung eines Internen Kontrollsystems und Erstellung einer entsprechenden Dokumentation in Angriff zu nehmen und den Wirtschaftsprüfer mit einer projektbegleitenden Angemessenheitsprüfung auf der Basis des IDW EPS 982 zu beauftragen. Darüber kann in Anwendung des Standards bereits ein Prüfungsbericht erstellt und ein Urteil über eine bloße Angemessenheitsprüfung abgegeben werden.

Darauf aufbauend besteht die Möglichkeit, dass derselbe Wirtschaftsprüfer nach Ablauf einer gewissen Zeitperiode (in der Regel ein Jahr) eine Wirksamkeitsprüfung nach IDW EPS 982 durchführt.

Selbstverständlich besteht auch die Möglichkeit, dass der Wirtschaftsprüfer in der Funktion als Berater dabei unterstützt, ein Internes Kontrollsystem der Unternehmensberichterstattung zu konzeptionieren und die entsprechende Systembeschreibung zu erstellen.

Möglicherweise ist aber bereits ein Internes Kontrollsystem der Unternehmensberichterstattung vorhanden und wird der Wirtschaftsprüfer damit beauftragt, bei einer als notwendig erachteten Optimierung des Systems zu helfen.

In allen Fällen bietet es sich an, dass der Wirtschaftsprüfer zunächst nur mit einer Art *Quick Check* dazu beauftragt wird festzustellen, wie ein Unternehmen insgesamt im Bereich der Unternehmensberichterstattung und auch der anderen Corporate Governance Systeme aufgestellt ist. Auf der Basis des Ergebnisses des *Quick Checks* werden die Unternehmensorgane in die Lage versetzt zu beurteilen und zu entscheiden, welche weitergehenden Maßnahmen sie im Hinblick auf die Verbesserung der Corporate Governance Systeme ergreifen können oder müssen.

Fazit

Der neue IDW EPS 982 zur freiwilligen Prüfung des Internen Kontrollsystems der Unternehmensberichterstattung stellt ebenso wie die drei anderen neuen Standards des IDW zur Prüfung von Corporate Governance Systemen ein wichtiges Angebot des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer an Aufsichtsräte, Vorstände und Geschäftsführer dar, die notwendigen Maßnahmen zur Beurteilung und Verbesserung der Corporate Governance einzuleiten und gleichzeitig die eigene Position im Hinblick auf potenzielle Haftungsfälle zu verbessern. Es ist allen Unternehmensorganen anzuraten, dieses Angebot anzunehmen.

3.4. Prüfung von Internen Revisionssystemen



Christoph Wunsch
christoph.wunsch@bdo.de



Markus Brinkmann
markus.brinkmann@bdo.de

IDW EPS 983 - Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Internen Revisionssystemen

Das Interne Revisionssystem (IRS) bildet zusammen mit dem Internen Kontrollsystem (IKS), dem Risikomanagementsystem (RMS) und dem Compliance Management System (CMS) die von dem Aufsichtsrat bzw. den Prüfungsausschüssen zu überwachenden Corporate Governance Systemen (Anforderung bspw. in Anlehnung an § 107 AktG). Das IDW verdeutlicht mit dem Entwurf des Prüfungsstandards (EPS) 983 den Inhalt freiwilliger Prüfungen von Internen Revisionssystemen. Mit dem IDW EPS 983 soll eine Vergleichbarkeit zu den Prüfungen der genannten Corporate Governance Systeme aus dem IDW Prüfungsstandard PS 980 (Prüfung von Compliance Management Systemen), dem IDW EPS 981 (Prüfung von Risikomanagementsystemen) und dem IDW EPS 982 (Prüfung von Internen Kontrollsystemen) erreicht werden.

Dieser Standard wurde vom IDW gemeinschaftlich mit dem DIIR - Deutsches Institut für Interne Revision e. V. (DIIR) erarbeitet und ist inhaltlich weitestgehend gleichlautend mit dem Standard („DIIR Revisionsstandard Nr. 3 „Prüfung von Internen Revisionssystemen (Quality Assessments)““).

Definition „Interner Revisionssysteme“

Der IDW Prüfungsstandard EPS 983 unterscheidet Begrifflichkeiten, die die Interne Revision betreffen und definiert diese dabei. Im Folgenden werden exemplarisch fünf Begriffe aufgeführt die zum Verständnis des Standards beitragen:

- Interne Revision: Die Interne Revision erbringt unabhängige und objektive Prüfungs- und Beratungsdienstleistungen, welche darauf ausgerichtet sind, Mehrwerte zu schaffen und die Geschäftsprozesse zu verbessern. Sie unterstützt die Organisation bei der Erreichung ihrer Ziele, indem sie mit einem systematischen und zielgerichteten Ansatz der Effektivität des Risikomanagements, der Kontrollen und der Führungs- und Überwachungsprozesse bewertet und diese verbessern hilft.²³
- Internes Revisionssystem: Gesamtheit der Regelungen, die darauf ausgerichtet sind, die Einrichtung einer Internen Revisionsfunktion sowie

die unabhängige und objektive Erbringung von Prüfungs- und Beratungsleistungen durch die Interne Revision in Übereinstimmung mit den angewandten IRS-Grundsätzen zu gewährleisten.

- IRS-Grundsätze: Die verbindlichen Elemente der Internationalen Grundlagen für die berufliche Praxis der Internen Revision (International Professional Practices Framework (IPPF)) und ggf. zusätzliche vom Unternehmen beachtete Anforderungen (z. B. datenschutzrechtliche Bestimmungen sowie aufsichtsrechtliche (z. B. MaRisk BA, VA) oder gesetzliche Vorschriften (z. B. KWG, VAG). Die in der IRS-Beschreibung dargestellten IRS-Grundsätze enthalten als einziges allgemein anerkanntes Rahmenkonzept die verbindlichen Elemente des IPPF.
- IRS-Beschreibung: Darstellung der Regelungen zu den Elementen eines IRS. Die IRS-Beschreibung stellt die Konzeption des IRS und die implementierten Regelungen des IRS in einer für die Adressaten verständlichen Art und Weise dar. Hierbei werden sowohl hinsichtlich des Umfangs als auch der Konkretisierung die Ziele des IRS sowie Art und Umfang der Geschäftstätigkeit des Unternehmens angemessen berücksichtigt. Regelmäßig wird die IRS-Beschreibung eine Zusammenfassung der relevanten internen Verfahrensbeschreibungen enthalten. Die IRS-Beschreibung wird im Allgemeinen aber nicht den Umfang einer umfassenden Prozessbeschreibung haben. Bei Verweisen innerhalb der IRS-Beschreibung auf andere Verfahrensbeschreibungen und Dokumente ist die IRS-Beschreibung aus sich heraus verständlich und enthält alle wesentlichen Regelungen.
- Interne Revisionsfunktion: Eine Funktion im Unternehmen, durch welche die Tätigkeiten der Internen Revision ausgeführt werden.

Grundelemente eines „Internen Revisionssystems“

Folgend werden die Grundelemente aufgeführt die ein IRS i. S. d. IDW EPS 983 aufweist. Diese Elemente stehen untereinander in einer Wechselwirkung und sind in die Geschäftsabläufe des Unternehmens eingebunden. Die festgelegten Ziele, Art, Umfang und Komplexität der Geschäftstätigkeit des Unternehmens beeinflussen die Ausgestaltung des IRS maßgeblich. Diese Elemente orientieren sich an den Formulierungen aus den Standards IDW PS 980, IDW EPS 981 und IDW EPS 982.

Die Revisionskultur stellt die Grundlage für die Angemessenheit und Wirksamkeit eines IRS dar. Sie wird geprägt durch die Grundeinstellung vom Management und vom Überwachungsorgan zur Notwendigkeit und Ausgestaltung der Revisionsfunktion. Sie beeinflusst die Bedeutung, welche einer Revisionsfunktion in der Organisation beigemessen wird und damit deren Effektivität. Vision, Leitbild und Wertesystem geben

²³ Diese Definition wurde wörtlich aus der deutschen Übersetzung des International Professional Practices Framework (IPPF) in den IDW EPS 983 übernommen.

der Revision Zielrichtung, Identität und Selbstverständnis.

Die Organisation des IRS ergibt sich aus den Rollen, den Verantwortlichkeiten sowie aus den Rahmenbedingungen der Aufbau- und Ablauforganisation, die das Management anordnet. Die notwendigen Ressourcen, die für ein wirksames IRS notwendig sind, werden ebenso vom Management bereitgestellt.

Die *Ziele des IRS* ergeben sich aus den allgemeinen Unternehmenszielen und -risiken, welche das Management in Abstimmung mit den relevanten Stakeholdern festlegt. Diese abgestimmten Ziele sollen durch die Revisionsfunktion erreicht werden. Die Definition und Festlegung des *Audit Universe* - welches wiederum die Grundlage für die Prüfungsplanung und die daraus abgeleiteten Prüfungsprogramme bildet - ist ebenso Teil dieses Elements.

Die Revisionsplanung und das Revisionsprogramm werden auf Grundlage der Revisionsziele sowie des *Audit Universe* und der identifizierten und bewerteten Risiken risikoorientiert formuliert. Für die einzelnen Prüfungen werden hieraus Konzepte und Programme abgeleitet, welche der Prüfungsdurchführung zugrunde gelegt werden.

Die Revisionsdurchführung beinhaltet die Prüfungsvorbereitung, -handlungen, -nachbereitung und *Follow-up* der einzelnen Prüfungen.

Die Revisionskommunikation besteht aus den definierten und umgesetzten Regeln zur Kommunikation innerhalb des Prüfungsteams und mit relevanten Stakeholdern. Die Berichterstattung an das Management, Aufsichtsorgane und sonstigen Stakeholdern ist ebenso Teil dieses Elements.

Die Revisionsüberwachung und -verbesserung wird durch kontinuierliche Verbesserungsprozesse, die sowohl intern als auch extern durchgeführt werden, erreicht. Für die Beseitigung von Mängeln und die Verbesserung des Systems ist der Leiter der Internen Revision verantwortlich.

Prüfung von Internen Revisionssystemen i. S. d. IDW EPS 983

Gegenstand der Prüfung sind die in der IRS-Beschreibung enthaltenen Aussagen des Unternehmens über das IRS.

Die Konzeption, Implementierung, Aufrechterhaltung und Überwachung eines angemessen und wirksamen IRS sowie die Inhalte der IRS-Beschreibung obliegt den gesetzlichen Vertretern des Unternehmens.

Die Angemessenheitsprüfung zielt darauf ab, dem IRS-Prüfer ein Urteil mit hinreichender Sicherheit darüber zu ermöglichen, ob

- die zu einem bestimmten Zeitpunkt implementierten Regelungen des IRS in der IRS-Beschreibung in Übereinstimmung mit den angewandten IRS-Grundsätzen in allen wesentlichen Belangen angemessen dargestellt sind,

- die dargestellten Regelungen in Übereinstimmung mit den angewandten IRS-Grundsätzen in allen wesentlichen Belangen geeignet sind,
- mit hinreichender Sicherheit die Einrichtung einer Internen Revisionsfunktion sowie die unabhängige und objektive Erbringung von Prüfungs- und Beratungsleistungen durch die Interne Revision zu gewährleisten, und
- zu einem bestimmten Zeitpunkt implementiert waren.

Die Wirksamkeitsprüfung des IRS hat als Ziel, dem Prüfer ein Urteil mit hinreichender Sicherheit darüber zu ermöglichen, ob

- die im geprüften Zeitraum implementierten Regelungen des IRS in der IRS-Beschreibung in Übereinstimmung mit den angewandten IRS-Grundsätzen in allen wesentlichen Belangen angemessen dargestellt sind,
- die dargestellten Regelungen in Übereinstimmung mit den angewandten IRS-Grundsätzen in allen wesentlichen Belangen während des geprüften Zeitraums geeignet waren,
- mit hinreichender Sicherheit die Einrichtung einer Internen Revisionsfunktion sowie die unabhängige und objektive Erbringung von Prüfungs- und Beratungsleistungen durch die Interne Revision zu gewährleisten und
- während des geprüften Zeitraums wirksam waren.

Eine Wirksamkeitsprüfung umfasst auch immer eine Angemessenheitsprüfung. Es ist jedoch auch möglich, dass nur die Prüfung der Angemessenheit beauftragt wird.

Anzumerken ist, dass dieser Standard freiwillige Prüfungen von IRS betrifft. Er findet daher keine Anwendung auf gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen von IRS, z. B. Prüfung des IRS für aufsichtsrechtliche Zwecke nach dem Kreditwesengesetz, oder auf Beurteilung der Internen Revision im Rahmen von Abschlussprüfungen.

Fazit

Mit dem EPS 983 verwenden das IDW und der DIIR nun inhaltlich gleichlautende Standards und einheitliche Anforderungen an den Aufbau und die Beurteilung eines Internen Revisionssystems.

Hiermit wird zukünftig die Zusammenarbeit zwischen dem Wirtschaftsprüfer und dem Revisor an Bedeutung gewinnen.

Mit dem bestehenden IDW PS 980 sowie dem IDW EPS, 981, 982 und 983 liegen nun Prüfungsstandards für die ganzheitliche Prüfung von Corporate Governance Systemen vor, welche die jeweiligen Zusammenhänge und Schnittstellen berücksichtigen.

HAMBURG (ZENTRALE)

Fuhrentwiete 12
20355 Hamburg
Telefon: +49 40 30293-0
Telefax: +49 40 337691
hamburg@bdo.de

BERLIN

Katharina-Heinroth-Ufer 1
10787 Berlin
Telefon: +49 30 885722-0
Telefax: +49 30 8838299
berlin@bdo.de

BIELEFELD

Viktoriastraße 16-20
33602 Bielefeld
Telefon: +49 521 52084-0
Telefax: +49 521 52084-84
bielefeld@bdo.de

BONN

Potsdamer Platz 5
53119 Bonn
Telefon: +49 228 9849-0
Telefax: +49 228 9849-450
bonn@bdo.de

BREMEN

Bürgermeister-Smidt-Straße 128
28195 Bremen
Telefon: +49 421 59847-0
Telefax: +49 421 59847-75
bremen@bdo.de

BREMERHAVEN

Grashoffstraße 7
27570 Bremerhaven
Telefon: +49 471 8993-0
Telefax: +49 471 8993-76
bremerhaven@bdo.de

CHEMNITZ

Sophienstraße 7
09130 Chemnitz
Telefon: +49 371 4348-0
Telefax: +49 371 4348-300
chemnitz@bdo.de

DORTMUND

Stockholmer Allee 32b
44269 Dortmund
Telefon: +49 231 419040
Telefax: +49 231 4190418
dortmund@bdo.de

DRESDEN

Am Waldschlößchen 2
01099 Dresden
Telefon: +49 351 86691-0
Telefax: +49 351 86691-55
dresden@bdo.de

DÜSSELDORF

Georg-Glock-Straße 8
40474 Düsseldorf
Telefon: +49 211 1371-0
Telefax: +49 211 1371-120
duesseldorf@bdo.de

ERFURT

Arnstädter Straße 28
99096 Erfurt
Telefon: +49 361 3487-0
Telefax: +49 361 3487-19
erfurt@bdo.de

ESSEN

Max-Keith-Straße 66
45136 Essen
Telefon: +49 201 87215-0
Telefax: +49 201 87215-800
essen@bdo.de

FLENSBURG

Am Sender 3
24943 Flensburg
Telefon: +49 461 90901-0
Telefax: +49 461 90901-1
flensburg@bdo.de

FRANKFURT/MAIN

Hanauer Landstraße 115
60314 Frankfurt am Main
Telefon: +49 69 95941-0
Telefax: +49 69 554335
frankfurt@bdo.de

FREIBURG I. BR.

Wilhelmstraße 1 b
79098 Freiburg i. Br.
Telefon: +49 761 28281-0
Telefax: +49 761 28281-55
freiburg@bdo.de

HANNOVER

Landschaftstraße 2
30159 Hannover
Telefon: +49 511 33802-0
Telefax: +49 511 33802-40
hannover@bdo.de

KASSEL

Theaterstraße 6
34117 Kassel
Telefon: +49 561 70767-0
Telefax: +49 561 70767-11
kassel@bdo.de

KIEL

Dahlmannstraße 1-3
24103 Kiel
Telefon: +49 431 51960-0
Telefax: +49 431 51960-40
kiel@bdo.de

KÖLN

Im Zollhafen 22
50678 Köln
Telefon: +49 221 97357-0
Telefax: +49 221 7390395
koeln@bdo.de

LEIPZIG

Großer Brockhaus 5
04103 Leipzig
Telefon: +49 341 9926600
Telefax: +49 341 9926699
leipzig@bdo.de

LÜBECK

Kohlmarkt 7-15
23552 Lübeck
Telefon: +49 451 70281-0
Telefax: +49 451 70281-49
luebeck@bdo.de

MÜNCHEN

Landaubogen 10
81373 München
Telefon: +49 89 76906-0
Telefax: +49 89 76906-144
muenchen@bdo.de

OLDENBURG

Moslestraße 3
26122 Oldenburg
Telefon: +49 441 98050-0
Telefax: +49 441 98050-180
kontakt@bdo-arbicon.de

ROSTOCK

Freiligrathstraße 11
18055 Rostock
Telefon: +49 381 493028-0
Telefax: +49 381 493028-28
rostock@bdo.de

STUTTGART

Augustenstraße 1
70178 Stuttgart
Telefon: +49 711 50530-0
Telefax: +49 711 50530-199
stuttgart@bdo.de

WIESBADEN

Gustav-Nachtigal-Straße 5
65189 Wiesbaden
Telefon: +49 611 99042-0
Telefax: +49 611 99042-99
wiesbaden@bdo.de

WELTWEIT

Brussels Worldwide Services BVBA
Brussels Airport
The Corporate Village, Elsinore Building
Leonardo Da Vincilaan 9 – 5/F
B-1935 Zaventem
Telefon: +32 2 778 01 00
Telefax: +32 2 771 56 56
www.bdointernational.com

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, ist Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehört zum internationalen BDO Netzwerk voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen.

BDO ist der Markenname für das BDO Netzwerk und für jede der BDO Mitgliedsfirmen.

Dieses Dokument wurde mit Sorgfalt erstellt, ist aber allgemein gehalten und kann daher nur als grobe Richtlinie gelten. Es ist somit nicht geeignet, konkreten Beratungsbedarf abzudecken, so dass Sie die hier enthaltenen Informationen nicht verwenden sollten, ohne zusätzlichen professionellen Rat einzuholen. Bitte wenden Sie sich an BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, um die hier erörterten Themen in Anbetracht Ihrer spezifischen Beratungssituation zu besprechen.

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, deren Partner, Angestellte, Mitarbeiter und Vertreter übernehmen keinerlei Haftung oder Verantwortung für Schäden, die sich aus einem Handeln oder Unterlassen im Vertrauen auf die hier enthaltenen Informationen oder darauf gestützte Entscheidungen ergeben.

Vorsitzender des Aufsichtsrats: Johann C. Lindenberg;
Vorstand: WP StB RA Dr. Holger Otte (Vorsitzender) • WP StB RA Werner Jacob (stellv. Vorsitzender) • StB Frank Biermann • WP StB Andrea Bruckner • WP StB Klaus Eckmann • WP StB Dr. Arno Probst • RA Parwáz Rafiqpoor
WP StB Manuel Rauchfuss • WP StB Roland Schulz
Sitz der Gesellschaft: Hamburg; Amtsgericht Hamburg
HR B 1981



BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Georg-Glock-Str. 8
40474 Düsseldorf

Telefon: +49 211 1371-0
Telefax: +49 211 1371-120
wpnews@bdo.de

www.bdo.de

