

RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG

- CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz
- Entgelttransparenzgesetz
- IDW ERS HFA 7 n.F., IDW RS HFA 23, IDW Praxishinweis 1/2017
- IFRS 17
- IFRS 9
- IDW RS HFA 2, IDW RS HFA 48, IDW RS HFA 50 Modul IAS 19 - M1
- IDW EPS 400 n.F.
- IDW EPS 450 n.F.
- IDW PS 982
- DCGK



Editorial

Sehr geehrte Damen und Herren,

diese Ausgabe des Newsletters RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG geht mit dem CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz und dem Entgelttransparenzgesetz zu nächst auf wesentliche rechnungslegungsrelevante Gesetzesänderungen ein. Sodann werden fachliche Positionierungen des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) zur nationalen Rechnungslegung dargestellt. Der Hauptfachausschuss des IDW (HFA) hat zur nationalen Rechnungslegung u.a. einen Entwurf zu Änderungen des IDW RS HFA 7 vorgelegt, in dem die Bilanzierung beim Austritt eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft gegen Abfindung anders als bisher beurteilt wird. Der Newsletter stellt überdies ausgewählte praxisrelevante Themen aus der Sitzungsberichterstattung des HFA dar, so z.B. zu beamtenrechtlichen Beihilfeverpflichtungen und zu bestrittenen Steuerforderungen und -schulden.

Der Newsletter informiert Sie außerdem über wichtige Entwicklungen in der internationalen Rechnungslegung. So werden u.a. die wesentlichen Inhalte des nunmehr final veröffentlichten IFRS 17 (Bilanzierung von Versicherungsverträgen) sowie geplante Änderungen an IFRS 9 (Finanzinstrumente) erörtert. Zum anderen berichten wir über die Aktivitäten der EFRAG, der ESMA und des IDW zur internationalen Rechnungslegung.

Der Newsletter schließt mit Beiträgen zu den grundlegenden Änderungen der Bestätigungsvermerke, zur Neufassung der Grundsätze ordnungsmäßiger Erstellung von Prüfungsberichten, zum verabschiedeten IDW PS 982 sowie zu Änderungen des Deutschen Corporate Governance Kodex.

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

Ihre BDO

ÜBER BDO

BDO zählt mit über 1.900 Mitarbeitern an 26 Standorten zu den führenden Gesellschaften für Wirtschaftsprüfung und prüfungsnahen Dienstleistungen, Steuerberatung und wirtschaftsrechtliche Beratung sowie Advisory Services in Deutschland.

HERAUSGEBER

BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Georg-Glock-Straße 8
40474 Düsseldorf
Telefon: +49 211 1371-200
wpnews@bdo.de

Accounting Advisory Group (AAG)

© 2017 BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Hinweis an den Leser

Die aktuelle Information „Rechnungslegung & Prüfung“ sowie zahlreiche weitere BDO Publikationen stehen für Sie auch im Internet bereit unter www.bdo.de.

Die Autoren haben diese Informationen mit größter Sorgfalt zusammengestellt. Wir bitten aber um Verständnis dafür, dass die BDO für gleichwohl enthaltene etwaige Informationsfehler keine Haftung übernimmt. Bitte beachten Sie, dass es sich bei der aktuellen Information nur um allgemeine Hinweise handeln kann, die die Prüfung und erforderliche individuelle Beratung eines konkret zu beurteilenden Sachverhalts nicht zu ersetzen vermögen.

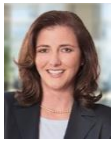
Für Rückfragen und Ihre persönliche Beratung stehen wir Ihnen jederzeit gerne zu Verfügung.

INHALTSVERZEICHNIS

Handelsrechtliche Rechnungslegung	3
CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz rückwirkend zum 1. Januar 2017 in Kraft getreten.....	3
Aktuelle Änderungen im Handelsbilanzrecht	3
Bundestag beschließt Entgelttransparenzgesetz	5
IDW ERS HFA 7 n.F. zur handelsrechtlichen Rechnungslegung bei Personengesellschaften	5
IDW RS HFA 23 geändert: Verpflichtungen des abgebenden Dienstherren zur Zahlung von Erstattungsbeträgen an den aufnehmenden Dienstherren aus Anlass eines Dienstherrenwechsels sind als „sonstige Rückstellungen“ auszuweisen	7
IDW Praxishinweis 1/2017: Erstellung von (Konzern-)Zahlungsberichten.....	8
HFA: Beamtenrechtliche Beihilfeverpflichtungen sind keine Altersversorgungsverpflichtungen	13
HFA: Handelsrechtliche Bilanzierung bestrittener Steuerforderungen und -schulden	13
Internationale Rechnungslegung	15
IFRS 17 zur Bilanzierung von Versicherungsverträgen veröffentlicht.....	15
Geplante Änderung des IASB an IFRS 9.....	16
(Weitere) Aktivitäten des IASB	18
Aktivitäten der EFRAG	19
IDW RS HFA 50: Modul IAS 19 - M1 verabschiedet.....	19
(Weitere) Verlautbarungen des IDW zur internationalen Rechnungslegung	20
Prüfung	21
Grundlegende Änderungen der Bestätigungsvermerke für die 2017-er Abschlüsse	21
Neufassung der Grundsätze ordnungsmäßiger Erstellung von Prüfungsberichten	24
IDW PS 982 „Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung des internen Kontrollsystems des internen und externen Berichtswesens“ verabschiedet	26
Änderungen des Deutschen Corporate Governance Kodex	27

HANDELSRECHTLICHE RECHNUNGSLEGUNG

CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz rückwirkend zum 1. Januar 2017 in Kraft getreten



WP Yvonne Meyer
yvonne.meyer@bdo.de

Am 9. März 2017 wurde das CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz vom Bundestag in der vom Ausschuss für Recht und Verbraucherschutz vorgeschlagenen Fassung beschlossen. Der Bundesrat hat am 31. März 2017 beschlossen, einen Antrag auf Einberufung des Vermittlungsausschusses nicht zu stellen. Nach Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt vom 18.4.2017¹ ist das Gesetz rückwirkend zum 1. Januar 2017 in Kraft getreten. Für bestimmte große Unternehmen und Konzerne ergeben sich daraus erweiterte Pflichten, über bestimmte nichtfinanzielle Aspekte (Umwelt-, Arbeitnehmer- und Sozialbelange, Achtung der

Menschenrechte sowie Bekämpfung von Korruption und Bestechung) zu berichten. Darüber hinaus können Ausführungen zur Diversität der Mitglieder von Vorstand und Aufsichtsrat vor allem börsennotierter Aktiengesellschaften in der (Konzern-) Erklärung zur Unternehmensführung erforderlich werden.

Hierzu wurde vor kurzem [der Sondernewsletter „CSR-RICHTLINIE-UMSETZUNGSGESETZ“](#) veröffentlicht, der die Inhalte des Gesetzes im Detail darstellt.² Auf Basis der bereits im Geschäftsjahr 2017 zu erfüllenden gesetzlichen Anforderungen, wird in diesem Sondernewsletter der umfassende akute Handlungsbedarf der Unternehmen aufgezeigt. Damit verbunden wird das auch vielfältige Unterstützungsangebot durch Wirtschaftsprüfer dargestellt.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

Aktuelle Änderungen im Handelsbilanzrecht



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

Mit dem CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz (siehe dazu den Beitrag „CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz rückwirkend zum 1. Januar 2017 in Kraft getreten“ in dieser Ausgabe des Newsletters RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG) wurden nicht lediglich die §§ 289b bis 289e HGB n.F. bzw. §§ 315b bis 315c HGB n.F. zur (Konzern-)Berichterstattung über nichtfinanzielle Aspekte, § 289f Abs. 2 Nr. 6 HGB n.F. bzw. § 315d HGB n.F. zu Ausführungen zur Diversität in der (Konzern-)Erklärung zur Unternehmensführung und § 317 Abs. 2 Satz 4 HGB n.F. zu prüferischen Aspekten eingefügt, sondern auch punktuell weitere Vorschriften des Handelsgesetzbuchs sowie weiterer Gesetze geändert. Im Wesentlichen handelt es sich um folgende, überwiegend redaktionelle Änderungen:

- ▶ Gem. § 285 Nr. 20 HGB sind für bestimmte Finanzinstrumente die grundlegenden Annahmen, die der Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes mit Hilfe allgemein anerkannter Bewertungsmethoden zugrunde gelegt wurden, sowie Umfang und Art jeder Kategorie derivativer Finanzinstrumente einschließlich der wesentlichen Bedingungen, welche die

Höhe, den Zeitpunkt und die Sicherheit künftiger Zahlungsströme beeinflussen können, im Anhang anzugeben. Bisher erstreckte sich diese Pflicht auf gem. § 340e Abs. 3 Satz 1 HGB mit dem beizulegenden Zeitwert bewertete Finanzinstrumente, also Finanzinstrumente des Handelsbestands von Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten. In § 285 Nr. 20 HGB n.F. wird nunmehr der Einschub „gemäß § 340e Abs. 3 Satz 1“ gestrichen. Daraus ergibt sich, dass künftig im Anhang derartige Angaben für alle zum beizulegenden Zeitwert bewerteten Finanzinstrumente erforderlich sind. Die Änderung dient der engeren Anlehnung der deutschen Vorschriften an Art. 16 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2013/34/EU. Korrespondierend dazu wird auch § 314 Abs. 1 Nr. 12 HGB geändert, der eine entsprechende Angabepflicht im Konzernanhang regelt.

- ▶ Die für börsennotierte Aktiengesellschaften geltende Verpflichtung gem. § 289 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 HGB, im Lagebericht auf die Grundzüge des Vergütungssystems einzugehen, wird in einen neuen § 289a Abs. 2 HGB n.F. verschoben. Anschließend enthält § 289 Abs. 2 HGB nur noch solche Regelungen, die für alle zur Aufstellung eines Lageberichts verpflichteten Unternehmen gelten. Korrespondierend dazu wird auch die für börsennotierte Mutterunternehmen in der Rechtsform

¹ BGBl I 2017, S. 802 ff.

² Siehe ergänzend Weller/Meyer, PiR 2017, S. 125 ff.

einer Aktiengesellschaft geltende Verpflichtung gem. § 315 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 HGB, im Konzernlagebericht auf die Grundzüge des Vergütungssystems einzugehen, in einen neuen § 315a Abs. 2 HGB n.F. ausgelagert.

- ▶ Die für Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien, die durch ausgegebene Aktien einen organisierten Markt in Anspruch nehmen, geltende Verpflichtung gem. § 289 Abs. 4 HGB, im Lagebericht bestimmte übernahmerechtliche Angaben vorzunehmen, ergibt sich nunmehr aus § 289a Abs. 1 HGB n.F. Damit finden sich die „Spezialregelungen“ für bestimmte kapitalmarktorientierte Unternehmen nunmehr gebündelt im neuen § 289a HGB n.F. Die Regelungen, wie zu verfahren ist, wenn entsprechende Angaben bereits im Anhang vorzunehmen sind, wurden redaktionell zusammengefasst. Korrespondierend dazu wurden die für Mutterunternehmen, die durch ausgegebene Aktien einen organisierten Markt in Anspruch nehmen, geltende Verpflichtung gem. § 315 Abs. 4 HGB, im Konzernlagebericht bestimmte übernahmerechtliche Angaben vorzunehmen, nach § 315a Abs. 1 HGB n.F. verlagert.
- ▶ Aus dem bisherigen § 289a HGB (Erklärung zur Unternehmensführung) und § 315 Abs. 5 HGB (Konzernerklärung zur Unternehmensführung) werden § 289f HGB n.F. und § 315d HGB n.F. Zudem wird klargestellt, dass - wie schon vor BilRUG beabsichtigt - auch börsennotierte Mutterunternehmen in der Rechtsform der KGaA zur Erstellung einer vollumfänglichen Konzernklärung zur Unternehmensführung verpflichtet sind.
- ▶ Die Liste der Unterlagen, die Tochterunternehmen ihrem Mutterunternehmen gem. § 294 Abs. 3 Satz 1 HGB einzureichen haben (Vorlagepflichten), wurde um den „gesonderten nichtfinanziellen Bericht“ und den „gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht“ ergänzt. Außerdem kann das Mutterunternehmen nach § 294 Abs. 3 Satz 2 HGB n.F. nunmehr auch alle Aufklärungen und Nachweise verlangen, die die Aufstellung des gesonderten nichtfinanziellen Konzernberichts erfordert (Auskunftspflichten).
- ▶ § 315 Abs. 1 Satz 4 HGB, nach dem nichtfinanzielle Leistungsindikatoren, soweit sie für das Verständnis des Geschäftsverlaufs oder der Lage von Bedeutung sind, in die Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage des Konzerns einzubeziehen sind, wird gestrichen; der Inhalt wird in einen neuen § 315 Abs. 3 HGB n.F. verschoben. Auf diese Weise sollen die nichtfinanziellen Leistungsindikatoren hervorgehoben werden, ohne dass damit eine

materielle Änderung einhergeht. Außerdem dient dies der systematischen Angleichung des § 315 HGB an den § 289 HGB.

- ▶ § 315 Abs. 2 HGB wird um einen Satz ergänzt. Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft müssen danach im Konzernlagebericht auf die Anhangangaben gem. § 160 Abs. 1 Nr. 2 AktG verweisen. Die Änderung dient der Umsetzung von Art. 29 Abs. 1 i.V.m. Art. 19 Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie 2013/34/EU.
- ▶ Die für i.S.d. § 264d HGB kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen geltende Verpflichtung gem. § 315 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 HGB, im Konzernlagebericht auf die wesentlichen Merkmale des internen Kontroll- und Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Konzernrechnungslegungsprozess einzugehen, wird in einen neuen § 315 Abs. 4 HGB n.F. verschoben, ohne dass damit eine materielle Änderung einhergeht. Der bisherige § 315 Abs. 3 HGB wird zu § 315 Abs. 5 HGB n.F.
- ▶ Entsprechende Verweise auf § 315a HGB, bspw. in §§ 291, 292, 325 HGB, wurden auf § 315e HGB n.F. aktualisiert.
- ▶ Die Vorlagepflichten der gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft gegenüber dem Abschlussprüfer erstrecken sich nach § 320 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 Satz 1 HGB n.F. nunmehr auch auf den gesonderten nichtfinanziellen Bericht bzw. Konzernbericht.
- ▶ § 325 Abs. 2a Satz 4 HGB wurde geändert, um klarzustellen, dass auch bei einer befreienden Offenlegung eines nach IFRS aufgestellten Einzelabschlusses der Lagebericht offengelegt werden muss. Entscheidet sich ein Unternehmen zur befreienden Offenlegung eines Einzelabschlusses nach IFRS, entfällt die Pflicht zur Aufstellung eines Lageberichts nicht.
- ▶ Nach den Änderungen durch das BilRUG gingen einige Verweise in § 325 Abs. 2b Nr. 3 HGB teilweise ins Leere und werden nun aktualisiert.
- ▶ Der sechste Unterabschnitt zu Straf- und Bußgeldvorschriften sowie Ordnungsgeldern wird durch die Untergliederung in die Titel Straf- und Bußgeldvorschriften sowie Ordnungsgelder übersichtlicher gestaltet werden. Die Straf- und Bußgeldvorschriften der §§ 331 ff. HGB werden überdies um Verstöße gegen die Berichtspflichten bzgl. der neuen nichtfinanziellen Informationen erweitert. Außerdem wird der für kapitalmarktorientierte Unternehmen geltende Bußgeldrahmen erheblich erhöht (§ 334 Abs. 3 und 3a HGB

n.F.). Verstößen gegen inhaltliche Vorschriften zur Aufstellung von Abschlüssen und Lageberichten sollen wie Verstöße gegen Vorschriften zur Bekanntmachung sanktioniert werden.

- ▶ Die dargestellten „Verschiebungen“ zwischen bisherigen und neuen Paragrafen macht die Aktualisierung diverser Verweise, bspw. im WpHG oder PubLG erforderlich.

Die geänderten Vorschriften sind erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse, Lageberichte und Konzernlageberichte für das nach dem 31. Dezember 2016 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

Bundestag beschließt Entgelttransparenzgesetz



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

Am 12. Mai 2017 hat der Deutsche Bundesrat das Gesetz zur Förderung der Transparenz von Entgeltstrukturen - kurz „Entgelttransparenzgesetz“ gebilligt. Das Gesetz tritt am Tag nach dessen Verkündung im Bundesgesetzblatt in Kraft.

Gegenüber dem Regierungsentwurf, dessen Inhalte wir in der [Ausgabe 1/2017, S. 12, des Newsletters RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG](#) dargestellt haben, ergaben sich bzgl. der rechnungslegungsrelevanten Inhalte keine wesentlichen Änderungen. Zusammenfassend ergeben sich mit Blick auf die handelsrechtlichen Vorschriften zum Lagebericht folgende neue Regelungen:

- ▶ Unternehmen mit in der Regel mehr als 500 Beschäftigten, die zur Aufstellung eines Lageberichts verpflichtet sind, sind demnächst verpflichtet, ihre Lageberichte um eine Anlage „Entgeltbericht“ zu erweitern und im Bundesanzeiger zu veröffentlichen. Erstmals ist im Jahr 2018 und anschließend alle drei bzw. fünf Jahre ein Entgeltbericht zu erstellen.
- ▶ Darin sind bestimmte statistische Angaben vorzunehmen und ist über Maßnahmen zur Förderung der Gleichstellung und zur Herstellung von Entgeltgleichheit für Frauen und Männer zu berichten.
- ▶ Als Anlage zum Lagebericht braucht der Entgeltbericht nicht durch den Abschlussprüfer geprüft zu werden.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

IDW ERS HFA 7 n.F. zur handelsrechtlichen Rechnungslegung bei Personengesellschaften



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

Die für Personengesellschaften geltenden handelsbilanzrechtlichen Vorschriften werden durch die „IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung bei Personengesellschaften (IDW RS HFA 7)“ konkretisiert. Gegenstand sind die handelsrechtlichen Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften nach allgemeinen Vorschriften sowie nach den ergänzenden Vorschriften für Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a Abs. 1 HGB. Die aktuell anwendbare Fassung wurde am 1. Oktober 2002 vom Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (HFA) verabschiedet und zuletzt am 6. Februar 2012 geändert.

Am 17. Januar 2017 hat der HFA nunmehr den Entwurf einer Neufassung dieser Stellungnahme (IDW ERS HFA 7 n.F.) verabschiedet. Diese endgültige Fassung soll die bisherige Fassung des IDW RS HFA 7 ersetzen.³ Derzeit ist vorgesehen, dass IDW RS HFA 7 n.F. für die Aufstellung von Abschlüssen für Zeiträume, die nach dem 31.12.2017 beginnen, anwendbar ist; eine frühere vollständige Anwendung soll zulässig sein.

Auf der Internetseite des IDW (www.idw.de) besteht die Möglichkeit, den Entwurf herunterzuladen; er ist unter der Rubrik „Verlautbarungen“ zu finden. Außerdem wurde der Entwurf in Heft 3/2017 der Zeitschrift IDW Life abgedruckt. Es besteht die Möglichkeit, der Geschäftsstelle des IDW Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zu unterbreiten. Die Kommentierungsfrist endet am 15. September 2017.

³ Vgl. IDW ERS HFA 7 n.F. Tz. 2a.

Die wichtigste Änderung des IDW ERS HFA 7 n.F. gegenüber der bisherigen Fassung betrifft den Sachverhalt, dass ein Gesellschafter aus einer Personenhandelsgesellschaft ausscheidet und von der Gesellschaft eine Abfindung erhält, deren Höhe den Kapitalanteil dieses Gesellschafters übersteigt.

Nach bisher vertretener Auffassung waren die anteilig auf den ausscheidenden Gesellschafter entfallenden und im Rahmen der Abfindung vergüteten stillen Reserven gem. IDW RS HFA 7, Tz. 59 bei den Vermögensgegenständen zu aktivieren, deren Buchwerte stille Reserven enthalten. Auch die nachträgliche anteilige Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens oder eines Geschäfts- oder Firmenwerts war danach zulässig. Damit wurde dieser Vorgang wie eine Teil-Liquidation der Personenhandelsgesellschaft als Anschaffungsvorgang behandelt. Diese Vorgehensweise steht mit der steuerrechtlichen Vorgehensweise im Einklang und wird auch handelsbilanzrechtlich weiterhin als zulässig angesehen.

Diese Vorgehensweise war allerdings handelsbilanzrechtlich nicht unumstritten; Teile der Literatur sahen Abweichungen vom Realisations- (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) und Anschaffungskostenprinzip (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB) sowie vom gesellschaftsrechtlichen Trennungsprinzip (§ 124 HGB). Teilweise wird in Frage gestellt, ob ein Anschaffungsgeschäft vorliegt, weil das Vermögen wie vor dem Austritt eines Gesellschafters der Gesellschaft zuzurechnen ist. Es ist m.a.W. nicht anteilig den Gesellschaftern zuzurechnen. Diesbezüglich unterscheidet sich die handelsrechtliche von der steuerrechtlichen Sichtweise (Transparenzprinzip).

Der Austritt eines Gesellschafters aus einer Personenhandelsgesellschaft erscheint grds. mit der statuswahrenden Aufstockung von Mehrheitsbeteiligungen im Konzernabschluss vergleichbar. DRS 23.171 ff. sieht in diesem Zusammenhang ein Wahlrecht vor. Zum einen ist eine Abbildung als Erwerbsvorgang zulässig, welches wie IDW RS HFA 7, Tz. 59 zu einer anteiligen Neubewertung der Vermögensgegenstände und Schulden in Höhe des Zuerwerbs führt. Zum anderen ist alternativ die Abbildung als Kapitalvorgang zulässig, was statt einer Neubewertung eine Verrechnung der Anschaffungskosten der weiteren Anteile mit dem hierauf entfallenden Anteil anderer Gesellschafter am Eigenkapital zur Folge hat.

Vor diesem Hintergrund hat der HFA beschlossen, zukünftig auch in IDW ERS HFA 7 n.F. ein Wahl-

recht zu gewähren. Alternativ zur bisher zwingend vorgesehenen und soeben skizzierten Vorgehensweise, ist gem. IDW ERS HFA 7 n.F. Tz. 58a eine positive Differenz zwischen dem Abfindungsbetrag und dem Kapitalanteil des ausscheidenden Gesellschafters nach Ausbuchung des Kapitalkontos des Ausscheidenden - nach Auffassung des HFA sogar vorzugsweise - mit dem verbleibenden Eigenkapital der Personenhandelsgesellschaft zu verrechnen. Es erscheint zulässig, die Verrechnung vorweg mit ggf. bestehenden, gesamthänderisch gebundenen Rücklagen vorzunehmen, sofern dem keine gesellschaftsvertraglichen Regelungen oder abweichenden Vereinbarungen der Gesellschafter entgegenstehen, und nur den übersteigenden Betrag proportional zu den Kapitalanteilen der verbleibenden Gesellschafter deren Kapitalkonten zu belasten. Werden dadurch die Kapitalanteile der verbleibenden Gesellschafter negativ, sind diese als nicht durch Vermögenseinlagen gedeckte Abfindungen an ausgeschiedene Gesellschafter getrennt nach den Gesellschaftergruppen am Schluss der Bilanz auf der Aktivseite entsprechend § 264c Abs. 2 Satz 5 und 6 HGB auszuweisen. Diese Vorgehensweise geht von dem Gedanken aus, dass der ausscheidende Gesellschafter mit der Abfindung Vermögen aus der Gesellschaft entnimmt, wodurch sein Kapitalanteil negativ wird, und die verbleibenden Gesellschafter anschließend in dessen Stellung eintreten.

Soweit dadurch die Kapitalanteile der verbleibenden Gesellschafter unter den Betrag ihrer geleisteten Einlage sinken, stellt dies nach Auffassung des HFA keine haftungsbegründende Einlagenrückgewähr i.S.v. § 172 Abs. 4 HGB dar.⁴ Dies wird damit begründet, dass die Verminderung der Kapitalanteile der verbleibenden Kommanditisten weder auf Entnahmen von Gewinnanteilen der verbleibenden Kommanditisten noch auf sie entfallende Verluste zurückzuführen ist, sondern allein auf eine Entnahme des ausscheidenden Kommanditisten. Dieser haftet gem. §§ 160, 161 Abs. 2 HGB nach, soweit seine Einlage in Höhe der Haftsumme zurückgezahlt wird.

Weitere Änderungen ergeben sich infolge des Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetzes (MicroBilG), des Bilanzrichtlinien-Umsetzungsgesetzes (BilRUG) sowie des Gesetzes zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften. U.a. sind folgende Änderungen hervorzuheben:

- ▶ IDW ERS HFA 7 n.F. Tz. 5a ff. zur Befreiung von der verpflichtenden Anwendung der ergänzenden Vorschriften durch Einbeziehung

⁴ Vgl. IDW ERS HFA 7 n.F., Tz. 36a.

in einen Konzernabschluss und den Konzernlagebericht wurde auf den Rechtsstand des durch das BilRUG geänderten § 264b HGB aktualisiert.

- ▶ IDW ERS HFA 7 n.F. Tz. 39a trägt den Änderungen des § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB durch das Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften sowie des IDW RS HFA 30 n.F. Rechnung. Gem. § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB unterliegt der Unterschiedsbetrag aus dem höheren, mit dem 7-Jahres-Durchschnittszinssatz abgezinsten, nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag von Altersversorgungsverpflichtungen abzüglich deren geringeren, mit dem 10-Jahres-Durchschnittszinssatz abgezinsten Erfüllungsbetrags einer Ausschüttungssperre. Diese Ausschüttungssperre gilt gem. IDW RS HFA 30 n.F. Tz. 55c mit Verweis

auf die unterschiedlichen Haftungsverfassungen ausschließlich für Kapitalgesellschaften, mithin also nicht für Einzelkaufleute sowie Personenhandelsgesellschaften. Für Kommanditgesellschaften ist die Ausschüttungssperre jedoch insoweit relevant, als dass ausschüttungsgesperrte Beträge bei der Beurteilung des Wiederauflebens der Außenhaftung des Kommanditisten nach § 172 Abs. 4 Satz 3 HGB im Fall von Entnahmen wie nach § 268 Abs. 8 HGB ausschüttungsgesperrte Beträge wirken. Gem. IDW ERS HFA 7 n.F. Tz. 39a sind gem. § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB ausschüttungsgesperrte Beträge für die Frage des Wiederauflebens der Außenhaftung eines Kommanditisten den nach § 268 Abs. 8 HGB ausschüttungsgesperrten Beträgen gleichzustellen.⁵

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

IDW RS HFA 23 geändert: Verpflichtungen des abgebenden Dienstherrn zur Zahlung von Erstattungsbeträgen an den aufnehmenden Dienstherrn aus Anlass eines Dienstherrnwechsels sind als „sonstige Rückstellungen“ auszuweisen



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

Beamte können nach beamtenrechtlichen Vorschriften den Dienstherrn wechseln.⁶ In diesem Zusammenhang kommt es auch zur Übertragung von Pensionsverpflichtungen, da nur der aufnehmende Dienstherr gegenüber den versorgungsberechtigten Beamten verpflichtet ist. Der aufnehmende Dienstherr muss für diese Verpflichtungen daher eine Pensionsrückstellung ansetzen. Gegenüber dem abgebenden Dienstherrn hat er zu aktivierende Erstattungsansprüche,⁷ die sich aus den Regelungen über die Beamtenversorgung zur Verteilung der Versorgungslasten ergeben.⁸ Aus Sicht des abgebenden Dienstherrn entfällt der Ansatz einer Pensionsrückstellung aus den Verpflichtungen gegenüber den Versorgungsberechtigten. Allerdings ist der Ansatz einer Ver-

bindlichkeitsrückstellung für die Erstattungsverpflichtungen gegenüber dem aufnehmenden Dienstherrn geboten.⁹

Nach dem bisherigen Wortlaut des IDW RS HFA 23, Tz. 31 zum Ausweis der Erstattungsverpflichtung des abgebenden Dienstherrn ist „diese Verpflichtung als sonstige Rückstellung anzusehen, jedoch empfiehlt sich ein gesonderter Ausweis unter den Pensionsrückstellungen, da diese wirtschaftlich einer Pensionsrückstellung entspricht.“ Anlässlich der Neufassung des IDW RS HFA 30 n.F. hat der HFA seine Auffassung bekräftigt, dass eine durch eine alleinige Erfüllungsübernahme entstehende Freistellungsverpflichtung (anders als nach insoweit geänderter Auffassung bei Schuldbeitritten mit Erfüllungsübernahme) nicht als Altersversorgungsverpflichtung zu behandeln ist.¹⁰ Dies ergibt sich aus IDR RS HFA 30 n.F. Tz. 7, wonach in der Definition von „Altersversorgungsverpflichtungen“ klargestellt wird, dass es sich um Verpflichtungen „gegenüber Versorgungsberechtigten“ handeln muss.

⁵ Siehe dazu Henckel, Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften in Kraft getreten, in: RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG 3/2016, S. 6 ff.; und Henckel/Freiberg, BetrAV 2017, H. 1, S. 45.

⁶ Vgl. IDW RS HFA 23, Tz. 28.

⁷ Vgl. IDW RS HFA 23, Tz. 29.

⁸ Vgl. IDW RS HFA 23, Tz. 28.

⁹ Vgl. IDW RS HFA 23, Tz. 31.

¹⁰ Siehe dazu Henckel, Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Handelsrechtliche Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen (IDW ERS HFA 30 n.F.), in: RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG 3/2016, S. 4 ff.; Henckel, IDW RS HFA 30 n.F. zur handelsrechtlichen Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen verabschiedet, in: RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG 1/2017, S. 2 ff. und Henckel/Freiberg, BetrAV 2017, H. 1, S. 43 ff.

Mit dieser Auffassung ist (nur) der Ausweis der Verpflichtung des abgebenden Dienstherren als „sonstige Rückstellung“ konsistent. Da die Versorgungsberechtigten gegen den abgebenden Dienstherren keine Ansprüche mehr haben, der abgebende Dienstherr also keine Verpflichtung mehr gegenüber den Versorgungsberechtigten hat, sondern gegenüber dem aufnehmenden

Dienstherren, hält der HFA seine Empfehlung zu einem gesonderten Ausweis unter den Pensionsrückstellungen, der mit IDW RS HFA 30 n.F., Tz. 7 nicht konsistent ist, nicht mehr aufrecht. Aus diesem Grunde hat der HFA IDW RS HFA 23, Tz. 31 insoweit geändert.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

IDW Praxishinweis 1/2017: Erstellung von (Konzern-)Zahlungsberichten



Dipl.-Kffr. Lilia Pasch
lilia.pasch@bdo.de



M.Sc. René Denis Farys
renedenis.farys@bdo.de

Vorbemerkungen

In Heft 2/2017 der Zeitschrift IDW Life wurde der IDW Praxishinweis 1/2017 „Erstellung von (Konzern-)Zahlungsberichten“ veröffentlicht, der den Abschlusserstellern Hinweise zur Ausgestaltung des (Konzern-)Zahlungsberichts gibt. Mit diesem werden die Vorgaben konkretisiert, die mit den §§ 341q bis 341y HGB durch das BilRUG in das HGB aufgenommen wurden. Gem. diesen Vorschriften haben bestimmte Unternehmen des Rohstoffsektors einen Zahlungsbericht zu erstellen und zu veröffentlichen. Ziel dieses Berichts ist die Prävention von Korruption.

Anwendungsbereich

Die Pflicht zur Erstellung und Veröffentlichung von (Konzern-)Zahlungsberichten betrifft große Kapitalgesellschaften und große Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a Abs. 1 HGB mit Sitz im Inland. Die (Konzern-)Zahlungsberichte sind für die Geschäftsjahre zu erstellen und zu veröffentlichen, die nach dem Inkrafttreten des BilRUG am 23.07.2015 beginnen.

Gem. § 267 Abs. 3 Satz 1 HGB i.V.m. § 267 Abs. 4 HGB in der Neufassung des BilRUG gilt ein Unternehmen als große Kapitalgesellschaft, wenn zwei

der drei folgenden Größenkriterien für zwei aufeinanderfolgende Geschäftsjahre überschritten werden: Bilanzsumme > 20 Mio. EUR; Umsatzerlöse > 40 Mio. EUR; Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt > 250. Unabhängig von der Größe der Gesellschaft fallen auch jene Unternehmen in den Anwendungsbereich der §§ 341q ff. HGB, die als kapitalmarktorientierte Unternehmen i.S.d. § 264d HGB gelten und nach § 267 Abs. 3 Satz 2 HGB stets als große Kapitalgesellschaften zu behandeln sind.

Maßgeblich für die Anwendung des § 341q HGB ist, dass das betroffene Unternehmen in der mineralgewinnenden Industrie tätig ist oder Holzeinschlag in Primärwäldern betreibt. Diese Tätigkeiten sind in § 341r Nr. 1 und 2 HGB (unter Verweis auf die NACE-Codes in der Verordnung (EG) Nr. 1893/2006) definiert (nachfolgend „relevante Tätigkeit“). Hierzu zählen der Kohlebergbau, die Gewinnung von Erdöl und Erdgas, der Erzbergbau, die Gewinnung von Steinen und Erden und sonstiger Bergbau sowie der Holzeinschlag von Primärwäldern. Übt ein betrachtetes Unternehmen eine Tätigkeit in verschiedenen Industriezweigen aus, sieht die NACE-Systematik nach NACE Rev. 2 die Zuordnung zu dem NACE-Code vor, der als Haupttätigkeit des Unternehmens identifiziert wird. Als Haupttätigkeit wird hierbei jene Tätigkeit betrachtet, die den größten Beitrag zur Wertschöpfung¹¹ des Unternehmens leistet. Es wird jedoch nicht gefordert, dass die Haupttätigkeit mehr als 50% der Gesamttätigkeit des Unternehmens einnimmt.

Die Tätigkeit in einem entsprechenden Industriezweig ist eine Voraussetzung für die Pflicht zur

¹¹ Die Wertschöpfung ermittelt sich als Differenz zwischen dem Produktionswert und den Vorleistungen. Bei fehlenden

Informationen hierzu können ersatzweise z.B. Bruttoproduktion, Umsatz, Lohn- und Gehaltssummen herangezogen werden.

Erstellung eines Zahlungsberichts, allerdings definiert § 341q HGB den Begriff „Tätigkeit“ nicht näher. In Fachkreisen werden zwei Interpretationen des Begriffs diskutiert:

- ▶ Infektionstheorie - das Ausüben einer der zuvor genannten Tätigkeiten - unabhängig von ihrem Umfang - führt bereits zur Pflicht zur Erstellung eines Zahlungsberichts.
- ▶ Top-down-Methode: die Haupttätigkeit des Unternehmens ist maßgebend (>50% der Wertschöpfung).

Während sich in der Unternehmenspraxis ein Trend zur Top-down-Methode abzeichnet,¹² hält das Bundesamt für Justiz dem Vernehmen nach diese Methode für nicht zulässig. Ein Unternehmen hat die betroffenen Tätigkeitsbereiche selbst zu bestimmen und zu jedem Berichtszeitpunkt zu überprüfen. Dabei sollte beachtet werden, dass die Anwendung der Top-down-Methode mit Rechtsrisiken verbunden ist.¹³

Gem. § 341v Abs. 1 Satz 1 HGB haben Mutterunternehmen i.S.d. § 290 HGB i.V.m. § 341q HGB jährlich einen Konzernzahlungsbericht zu erstellen. Diese Pflicht betrifft nach § 341v Abs. 1 Satz 2 HGB auch Mutterunternehmen, bei denen lediglich eines der in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen eine relevante Tätigkeit ausübt.

Grds. sind nach § 341v Abs. 3 HGB das Mutterunternehmen und alle Tochterunternehmen i.S.d. § 290 HGB unabhängig von ihrem Sitz, ihrer Größe und Rechtsform in den Konzernzahlungsbericht einzubeziehen. Unternehmen, die keine relevante Tätigkeit ausüben, dürfen dagegen gem. § 341v Abs. 4 Satz 1 HGB nicht in den Konzernzahlungsbericht einbezogen werden. Zu beachten ist, dass sich der Konsolidierungskreis nach den auf den Konzernabschluss des Mutterunternehmens anzuwendenden Rechnungslegungsnormen richtet.¹⁴ Die Zahlungen von Gemeinschaftsunternehmen bzw. von Joint Operations und von assoziierten Unternehmen würden nicht zu einer Berichtserstellungspflicht im Konzernzahlungsbericht führen.

Auf die Einbeziehung eines Tochterunternehmens darf gem. § 341v Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 HGB verzichtet werden, wenn dieses nach § 296 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 3 HGB nicht in den Konzernabschluss und Konzernlagebericht einbezogen wird (Beschränkung der Rechte des Mutterunternehmens und Tochterunternehmen, deren Anteile ausschließlich zur Weiterveräußerung gehalten werden). Nach § 341v Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 HGB kann darüber hinaus auf die Einbeziehung verzichtet werden, wenn die für den Konzernzahlungsbericht benötigten Angaben mit unverhältnismäßig hohen Kosten oder ungebührlichen Verzögerungen verbunden sind. Vorausgesetzt wird hierbei jedoch, dass das Tochterunternehmen nach § 296 Abs. 1 Nr. 2 HGB aus dem gleichen Grund nicht in den Konzernabschluss und Konzernlagebericht einbezogen wurde.¹⁵ Das Wahlrecht zur Nichteinbeziehung von unwesentlichen Tochterunternehmen nach § 296 Abs. 2 HGB gilt hingegen nicht. Stattdessen wurde für den (Konzern-)Zahlungsbericht in § 341t Abs. 4 HGB i.V.m. § 341v Abs. 5 Satz 1 HGB eine eigene Wesentlichkeitsgrenze i.H.v. 100.000 EUR festgelegt.

Gem. § 341s Abs. 1 HGB haben Gesellschaften i.S.d. § 341q HGB zum Ende eines jeden Geschäftsjahres einen Zahlungsbericht und große Mutterunternehmen i.S.d. § 290 HGB mit Sitz im Inland einen Konzernzahlungsbericht zu erstellen. Die Pflicht zur Erstellung eines (Konzern-)Zahlungsberichts ist zeitpunktbezogen auf den Stichtag des Geschäftsjahresendes festzustellen.

Befreiungsvorschriften:

- ▶ Gesellschaften i.S.d. § 341q HGB sind von der grds. Pflicht zur Berichterstattung nach § 341s Abs. 2 Satz 1 HGB befreit, wenn diese in einen Konzernzahlungsbericht einer berichtspflichtigen Gesellschaft einbezogen werden und die Konzerngesellschaft ihren Sitz in einem Mitgliedsstaat der EU oder einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) hat.
- ▶ Nach § 341s Abs. 3 HGB ist eine Gesellschaft mit Sitz in einem Drittstaat von der Pflicht

¹² Vgl. Bischoff/Kreipl/Müller; WPg 2016, S. 288 ff.; Müller, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 6. Aufl., § 264 HGB, Tz. 129; Zwirner/Vodermeier, DB 2016, S. 965

¹³ Die Wahl der Methode kann vorbehaltlich einer gesetzlichen Klarstellung oder (höchststrichterlichen) Rechtsprechung erfolgen.

¹⁴ Vgl. BT-Drucks. 18/4050, S. 86.

¹⁵ Denkbar ist aber auch, dass ein Unternehmen nicht in den Konzernabschluss aber in den Konzernlagebericht einbezogen wird.

zur Erstellung eines Zahlungsberichts befreit, wenn sie einen Bericht im Einklang mit den Rechtsvorschriften eines Drittstaates, dessen Berichtspflichten die Europäische Kommission im Verfahren nach Art. 47 der Richtlinie 2013/34/EU als gleichwertig bewertet hat, erstellt und diesen Bericht nach § 341w HGB offengelegt hat.

- ▶ Eine Befreiung ist auch für Unternehmen möglich, die in einen Bericht (äquivalent zum Konzernzahlungsbericht) eines Mutterunternehmens mit Sitz in einem Drittstaat einbezogen werden, wenn dieser Bericht im Einklang mit den Rechtsvorschriften des Drittstaates steht, dessen Berichtspflichten die Europäische Kommission im Verfahren nach Art. 47 der EU-Bilanzrichtlinie als gleichwertig bewertet hat, und dieser Bericht nach § 341w HGB offengelegt wird.

Bei Inanspruchnahme von Befreiungsvorschriften durch inländische Gesellschaften ist im Anhang des Jahresabschlusses gem. § 341s Abs. 2 Satz 2 HGB anzugeben, bei welcher Gesellschaft das betroffene Unternehmen in den Konzernzahlungsbericht einbezogen ist und wo dieser erhältlich ist. Stellt das betroffene Unternehmen gem. § 264 Abs. 3 HGB keinen Anhang auf, hat es eine entsprechende Erklärung beim Bundesanzeiger zur Offenlegung einzureichen.

Auch bei Inanspruchnahme der größenabhängigen Befreiung von der Konzernrechnungslegungspflicht nach § 293 HGB besteht die Pflicht zur Erstellung eines Konzernzahlungsberichts. Ein Mutterunternehmen wird gem. § 341v Abs. 2 HGB von dieser Pflicht befreit, wenn es in den Konzernzahlungsbericht eines anderen Mutterunternehmens mit Sitz in der EU oder im EWR einbezogen wird. Bei Einbeziehung eines inländischen Mutterunternehmens in den Konzernzahlungsbericht eines Mutterunternehmens mit Sitz in einem Drittstaat, kann eine Befreiung in Anspruch genommen werden, wenn der Bericht des Mutterunternehmens in Einklang mit den Rechtsvorschriften eines Drittstaates steht, dessen Berichtspflichten die Europäische Kommission im Verfahren nach Art. 47 der EU-Bilanzrichtlinie als gleichwertig bewertet hat und dieser Bericht nach § 341w HGB offengelegt wird.

Gem. § 37x WpHG haben Unternehmen, die Wertpapiere am regulierten Markt im Inland

emittiert haben, einen Zahlungsbericht zu erstellen, auch wenn sie ihren Sitz im Ausland haben und auf sie folglich § 341q HGB nicht anzuwenden ist. Für Inlandsemittenten mit Sitz in der EU in einem EWR-Staat gelten dann die Regelungen des Sitzstaates für den (Konzern-)Zahlungsbericht und für Emittenten aus Drittstaaten - bei Vorliegen der zuvor genannten Gleichwertigkeitsvoraussetzungen - die Regelungen des Drittstaates anstelle der Regelungen des HGB.

Erstellung von (Konzern-)Zahlungsberichten

Der Inhalt des Zahlungsberichts ist in § 341t HGB definiert. In einem Zahlungsbericht, der in deutscher Sprache und in Euro zu erstellen ist, hat das Unternehmen gem. § 341t Abs. 1 Satz 1 HGB anzugeben, welche Zahlungen es im Berichtszeitraum an staatlichen Stellen im Zusammenhang mit der relevanten Tätigkeit geleistet hat. Eine staatliche Stelle, an die im Berichtszeitraum insgesamt weniger als 100.000 EUR gezahlt wurde, braucht gem. § 341t Abs. 4 Satz 3 HGB im Zahlungsbericht nicht berücksichtigt zu werden. Ebenso dürfen verbundene oder einmalige Zahlungen unter 100.000 EUR unberücksichtigt bleiben (§ 341t Abs. 4 Satz 1 HGB). Zahlungen an staatliche Stellen aus nicht relevanten Tätigkeiten dürfen nach § 341t Abs. 1 Satz 2 HGB nicht einbezogen werden. Um Gestaltungsmissbrauch zu verhindern, dürfen gem. § 341t Abs. 6 Satz 2 HGB Zahlungen und Tätigkeiten nicht künstlich mit dem Ziel aufgeteilt oder zusammengefasst werden, um bspw. die Wesentlichkeit zu unterschreiten.

Gem. § 341r Nr. 4 HGB sind unter staatlichen Stellen nationale, regionale oder lokale Behörden eines Mitgliedstaats der EU, eines EWR-Staates oder eines Drittstaates sowie von einer Behörde kontrollierte Abteilungen oder Agenturen sowie Unternehmen zu subsumieren.

Auch wenn keine Zahlungen an staatliche Stellen im Berichtszeitraum geflossen sind, hat das Unternehmen einen Zahlungsbericht zu erstellen und diese Tatsache anzugeben (§ 341t Abs. 1 Satz 3 HGB).

Unter dem Begriff „Zahlungen“ werden nach § 341r Nr. 3 HGB als Geld- oder als Sachleistungen entrichtete Beträge in Zusammenhang mit der relevanten Tätigkeit verstanden, wenn sie

auf einem der sieben Zahlungsgründe beruhen (diese sind stets separat anzugeben):

- a) Produktionszahlungsansprüche: Zahlungen, die aus dem Recht der staatlichen Stelle auf einen Teil der Produktion oder eine äquivalente geldwerte Entschädigung resultieren;
- b) Steuern: Ertrags-, Produktions- oder Gewinnsteuern (ausgenommen: Verbrauchsteuern, Umsatzsteuer, Mehrwertsteuern, Lohnsteuern und vergleichbare Steuern);
- c) Nutzungsentgelte: Zahlungen, die bspw. abhängig von Förderungsgröße und/oder -wert an staatliche Stellen geleistet werden;
- d) Dividenden und andere Gewinnausschüttungen aus Gesellschaftsanteilen: derartige Zahlungen sind nur dann separat anzugeben, wenn sie nicht unter denselben Bedingungen wie an andere Gesellschaften gezahlt wurden oder anstelle von Produktionsrechten oder Nutzungsentgelten gezahlt wurden;
- e) Unterzeichnungs-, Entdeckungs- und Produktionsboni;
- f) Lizenz-, Miet- und Zugangsgebühren sowie sonstige Gegenleistungen für Lizenzen oder Konzessionen: Zahlungen, die von der Abbaumenge unabhängig sind (z. B. Feldesabgabe); im Unterschied zu den Produktionszahlungsansprüchen unterliegen solche Zahlungen keinen Marktpreisschwankungen;
- g) Zahlungen für die Verbesserung der Infrastruktur.

Nicht berichtspflichtig sind Zahlungen für gesetzlich vorgeschriebene Maßnahmen (z.B. Zahlungen zum Schutz vor schädlichen Umwelteinwirkungen, zur Erfüllung von gesetzlichen Brandschutzmaßnahmen, zur Erfüllung von allgemeinen Verkehrssicherungspflichten etc.).

Im Zahlungsbericht ist das Prinzip der erfolgsmäßigen Periodenabgrenzung nicht anzuwenden, sondern auf die im Berichtszeitraum tatsächlich geleisteten Zahlungen abzustellen. Rückzahlungen nach dem Ende des Berichtszeitraums sind nicht zu berücksichtigen.¹⁶ Werden hingegen Zahlungen für denselben Sachverhalt im selben Berichtszeitraum vollständig oder anteilig erstattet, dürfen diese Zahlungen netto im Zahlungsbericht ausgewiesen werden.

Im Rahmen der Zuordenbarkeit von Zahlungen ergeben sich Abgrenzungserfordernisse in Bezug auf geleistete Zahlungen für mehrere relevante Tätigkeiten sowie für mehrere Zahlungsgründe i.S.d. § 341r Nr. 3 HGB. In beiden Fällen ist grds. auf den Schwerpunkt der Zahlung abzustellen. Eine „künstliche Aufteilung“ der Zahlungen für relevante Tätigkeiten oder Zahlungsgründe ist möglich, wird jedoch nicht ausdrücklich gefordert.¹⁷

Zahlungen in einer Fremdwährung sind grds. auf Basis des Devisenkassamittelkurses zum Zeitpunkt der Zahlung umzurechnen.¹⁸ Die Umrechnung darf auch mit dem Durchschnittskurs der Berichtsperiode erfolgen, falls dies praktikabler ist.

Neben Geldleistungen, können die Zahlungen auch in Form von Sachleistungen (z.B. Begleichung von staatlichen Produktionszahlungsansprüchen) erfolgen. Da die Methode zur Ermittlung des Werts von Sachleistungen gesetzlich nicht vorgeschrieben ist, besteht ein Spielraum bei der Auswahl der Bewertungsmethode. Aus Gründen der Vergleichbarkeit und willkürfreien Transparenz ist die gewählte Methode jedoch stetig anzuwenden und darf nur geändert werden, wenn dies der Informationsverbesserung dient (dies ist im Zahlungsbericht anzugeben). Anwendbar sind grds. die allgemeinen Bewertungsmethoden (marktwert-, kapitalwert- und kostenorientierte Verfahren), sofern ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Ergebnis ermittelbar ist. Die gewählte Methode ist im Zahlungsbericht zu erläutern (§ 341t Abs. 5 Satz 2 HGB).

Wird eine Sachleistung durch Tausch erbracht, ist für die Wertermittlung grds. der beizulegende Zeitwert der hingegebenen Leistung maßgeblich. Der Zeitpunkt der Erfassung ist hierbei von der Form der Leistung abhängig. Bei der Übertragung eines Vermögensgegenstands ist üblicherweise auf den Zeitpunkt des Eigentumsübergangs abzustellen. Bei der Erbringung einer Leistung, die den Berichtszeitraum überschreitet, ist eine zeitraumbezogene, periodenspezifische Abgrenzung erforderlich.

¹⁶ Vgl. BT-Drucks. 18/4050, S. 84.

¹⁷ Vgl. BT-Drucks. 18/4050, S. 84.

¹⁸ Vgl. BT-Drucks. 18/4050, S. 84.

Zahlungen an staatliche Stellen, die aus mehreren Projekten¹⁹ des Unternehmens resultieren, sind gem. § 341u Abs. 3 Nr. 3 HGB grds. auf die einzelnen Projekte aufzuteilen. Darüber hinaus ist gem. § 341u Abs. 3 Nr. 3 HGB der Gesamtbetrag der Zahlungen je staatlicher Stelle und je Projekt auf die verschiedenen Zahlungsgründe des § 341r Nr. 3 HGB zu verteilen.

Der Zahlungsbericht hat drei Gliederungsebenen zu enthalten. Gem. § 341u Abs. 1 Satz 1 HGB ist der Zahlungsbericht nach Staaten zu gliedern (erste Ebene). Für jeden Staat sind nach § 341u Abs. 1 Satz 2 HGB die staatlichen Stellen anzugeben, an die im Berichtszeitraum Zahlungen geleistet wurden sowie der Gesamtbetrag der Zahlungen an die jeweilige staatliche Stelle getrennt nach den Zahlungsgründen des § 341r Nr. 3 HGB (zweite Ebene). Wenn eine staatliche Stelle Zahlungen für mehr als ein Projekt erhält, ist jedes Projekt eindeutig zu bezeichnen und der Gesamtbetrag aller Zahlungen je Projekt und je staatlicher Stelle auf die jeweiligen Zahlungsgründe zu verteilen (dritte Ebene). Eine Aufgliederung der Zahlungen nach Rohstoffen ist hingegen nicht vorgesehen (§ 341u Abs. 1 Satz 5 HGB).

Eine mögliche Gliederung des Zahlungsberichts entsprechend den drei Ebenen ist in der nachfolgenden Abbildung dargestellt (die Zahlungsgründe werden mithilfe der Buchstaben des § 341r Nr. 3 HGB gekennzeichnet (§ 341u Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 HGB)).

Staat X	a)	b)	c)	d)	e)	f)	g)	Σ
Staatl. Stelle 1								
Projekt 1								
Übrige Projekte < 100.000 EUR								
Summe projektbezogener Zahlungen								
Nicht projektbezogene Zahlungen								
Staatl. Stelle 2								
Projekt 2								
Übrige Projekte < 100.000 EUR								
Summe projektbezogener Zahlungen								
Nicht projektbezogene Zahlungen								
Staatl. Stelle 3								
Projekt 1								
Projekt 3								
Übrige Projekte < 100.000 EUR								
Summe projektbezogener Zahlungen								
Nicht projektbezogene Zahlungen								
Summe								

Besonderheiten ergeben sich bei der Angabe von Zahlungen im Einzelzahlungsbericht von relevanten Tätigkeiten, die über den Berichtszeitraum

¹⁹ Der Begriff Projekt wird in § 341r Nr. 5 HGB definiert als „die Zusammenfassung operativer Tätigkeiten, die die Grundlage für Zahlungsverpflichtungen gegenüber einer staatlichen Stelle bilden und sich richten nach a) einem Vertrag, einer Lizenz, einem Mietvertrag, einer Konzession oder einer ähnlichen rechtlichen Vereinbarung oder b) einer Gesamtheit von

aufgegeben oder zur Haupttätigkeit des Unternehmens wurden. So hat das Unternehmen keinen Zahlungsbericht zu erstellen, wenn alle relevanten (Teil-)Tätigkeiten im Berichtszeitraum aufgegeben wurden. Wird hingegen nur eine Teiltätigkeit aufgegeben, die berichtspflichtig ist, besteht die Berichtspflicht auch für die aufgebene Tätigkeit, wenn weitere relevante Tätigkeiten ausgeübt werden. Bei Anwendung der Top-down-Methode sind die Zahlungen aus einer relevanten Nebentätigkeit, die in der Berichtsperiode zu der Haupttätigkeit des Unternehmens wird, für die gesamte Berichtsperiode anzugeben.

Nach § 341r Nr. 8 HGB entspricht der Berichtszeitraum des Konzernzahlungsberichts dem des Geschäftsjahres des Mutterunternehmens. Zahlungen von Tochterunternehmen, die innerhalb des Berichtszeitraums konsolidiert wurden, sind erst ab dem Zeitpunkt der Erstkonsolidierung berichtspflichtig. Wird hingegen ein Tochterunternehmen veräußert, das relevante Tätigkeiten ausübt, so hat das Mutterunternehmen Zahlungen an staatliche Stellen nur bis zum Zeitpunkt der Veräußerung im Konzernzahlungsbericht auszuweisen.

Im Hinblick auf Erläuterungen im Zahlungsbericht sollen alle erforderlichen Pflichtangaben enthalten sein und klar von freiwilligen, zusätzlichen Angaben (wie bspw. zur Methode zur Prüfung der Pflicht zur Erstellung von Zahlungsberichten) abgegrenzt werden.

Offenlegung

Die gesetzlichen Vertreter haben den Zahlungsbericht elektronisch in deutscher Sprache beim Betreiber des Bundesanzeigers einzureichen und nebst Bekanntmachung offenzulegen (§ 341w HGB). Die §§ 328 und 329 Abs. 1, 3 und 4 HGB gelten ebenfalls für Zahlungsberichte. Die beim Bundesanzeiger veröffentlichten Zahlungsberichte sind auch im Unternehmensregister gespeichert und im Internet einsehbar. Bei der Form und dem Inhalt der Veröffentlichung sind die Regelungen der §§ 325 ff. HGB für Jahresabschlüsse zu berücksichtigen. Die Offenlegung hat

operativ und geografisch verbundenen Verträgen, Lizenzen, Mietverträgen oder Konzessionen oder damit verbundenen Vereinbarungen mit einer staatlichen Stelle, die im Wesentlichen ähnliche Bedingungen vorsehen“.

gem. § 341w Abs. 1 Satz 1 HGB grds. spätestens ein Jahr nach dem Abschlussstichtag zu erfolgen. Kapitalgesellschaften i.S.d. § 264d HGB haben eine Offenlegungsfrist von sechs Monaten (§ 341w Abs. 1 Satz 2 HGB), welche ebenfalls für Inlandsemittenten gem. § 37x Abs. 1 Satz 1 WpHG verpflichtend ist. Darüber hinaus haben Inlandsemittenten vor Veröffentlichung des Berichts bekanntzugeben, ab welchem Zeitpunkt und unter

welcher Internetadresse der (Konzern-)Zahlungsbericht zusätzlich zu seiner Verfügbarkeit im Unternehmensregister öffentlich zugänglich ist (§ 37x Abs. 2 WpHG). Die Bekanntmachung nach § 37x Abs. 2 Satz 2 WpHG ist gleichzeitig mit ihrer Veröffentlichung der BaFin mitzuteilen und unverzüglich dem Unternehmensregister zur Speicherung zu übermitteln.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

HFA: Beamtenrechtliche Beihilfeverpflichtungen sind keine Altersversorgungsverpflichtungen



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

Der Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (HFA) hat sich in seiner 247. Sitzung (siehe Sitzungsberichterstattung im Mitgliederbereich der Website www.idw.de) mit der Frage auseinandergesetzt, ob beamtenrechtliche Beihilfeverpflichtungen unter den Begriff der Altersversorgungsverpflichtungen nach IDW RS HFA 30 n.F. fallen. Immerhin werden Beihilfen, genauer finanzielle Unterstützung in Krankheits-, Geburts-, Pflege- und Todesfällen nach Bundes- oder Landesrecht, an Beamte nach dem Ausscheiden aus dem aktiven Dienst geleistet. Die Frage, ob Beihilfeverpflichtungen in der Rechnungslegung öffentlicher Unternehmen und Verwaltungen als Altersversorgungsverpflichtungen angesehen werden können, hat Bedeutung für den Diskontierungszinssatz, mit dem diese Verpflichtungen gem. § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB abzuzinsen sind.

Gem. IDW RS HFA 30 n.F. Tz. 7 sind unter Altersversorgungsverpflichtungen „solche Verpflichtungen gegenüber Versorgungsberechtigten zu verstehen, die aufgrund einer aus Anlass einer Tätigkeit für ein Unternehmen zugesagten Leis-

tung der Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgung entstehen (vgl. § 1 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 i.V.m. § 17 Abs. 1 Satz 2 BetrAVG).“ Bei den beamtenrechtlichen Beihilfen dagegen handelt es sich nach Einschätzung des HFA unter Verweis auf Argumente der arbeitsrechtlichen Rechtsprechung²⁰ nicht um Leistung der Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgung i.S.d. § 1 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 i.V.m. § 17 Abs. 1 Satz 2 BetrAVG. Beamtenrechtlichen Beihilfen mangelt es danach an biometrischen Risiken (bspw. des Langlebigkeits-, des Todesfalls- und des Invaliditätsrisikos) und am Versorgungscharakter. IDW RS HFA 30 n.F. Tz. 8 führt Beihilfen daher unter den Beispielen für mit Altersversorgungsverpflichtungen vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen auf. An dieser Auffassung hält der HFA fest.

Aus diesem Grunde sind Beihilfeverpflichtungen in handelsrechtlichen Abschlüssen öffentlicher Unternehmen und Verwaltungen nach Auffassung des HFA als mit Altersversorgungsverpflichtungen vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz, der sich aus den vergangenen sieben (und nicht zehn) Geschäftsjahren ergibt, abzuzinsen.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

HFA: Handelsrechtliche Bilanzierung bestrittener Steuerforderungen und -schulden



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

Der bilanzielle Ansatz von bestrittenen Steuerforderungen und -schulden wurde bisher im Schrifttum uneinheitlich kommentiert. Der um-

strittene Sachverhalt betrifft festgesetzte Steuermehrbelastungen für vergangene Veranlagungszeiträume, wenn das steuerpflichtige Unternehmen Rechtsmittel eingelegt hat, weil es (erhebliche) Zweifel hinsichtlich des Bestehens der zusätzlichen Steuerschuld hat. Es stellen sich die Fragen, unter welchen Voraussetzungen eine Rückstellung für bestrittene Steuerschulden oder

²⁰ BAG, Urteil vom 10.2.2009, 3 AZR 653/07.

nach Zahlung der Steuer eine bestrittene Steuerforderung anzusetzen ist. Mit diesen Fragen hat sich nun der Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (HFA) auseinandergesetzt.

Aus der im Mitgliederbereich der Website www.idw.de verfügbaren Berichterstattung über die 247. Sitzung des HFA geht zum Ansatz bestrittener Steuerforderungen folgendes hervor:

- ▶ Wird durch Steuerbescheid eine höhere als die gesetzmäßige Steuerschuld festgesetzt, entsteht zwar auch im Umfang des rechtswidrigen Teils aufgrund des Steuerbescheids eine Zahlungsverpflichtung, es entsteht jedoch insoweit i.S.v. § 38 AO keine Steuerschuld. Durch Zahlung der festgesetzten Steuer, d.h. des gesetzmäßigen und des rechtswidrigen Teils, wird die gesetzmäßige Steuerschuld i.S.v. § 47 AO erfüllt. Im Umfang der darüber hinausgehenden Zahlung entsteht gem. § 37 Abs. 2 Satz 1 AO ein Anspruch auf Erstattung einer rechtsgrundlos gezahlten Steuer. Mit der Änderung oder Aufhebung des angegriffenen Steuerbescheids im Rechtsbehelfs- oder Klageverfahren wird dieser Anspruch durchsetzbar.
- ▶ Ob einem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung stattgegeben wurde, stelle kein Indiz für die Erfolgswahrscheinlichkeit des Einspruchs- oder Klageverfahrens dar.
- ▶ Die Auffassung des IFRIC IC (Update Juli 2014), wonach die erwartete Steuerschuld (unsicherer Betrag) übersteigende Zahlungen (sicherer Betrag) aufgrund eines Steuerbescheids unter dem Vorbehalt der Bestätigung im Rechtswege unter den Ansatzvoraussetzungen des IAS 12 stets durch Aktivierung erfolgsneutral zu behandeln sind, ist nach Auffassung des HFA nicht auf die handelsrechtliche Rechnungslegung übertragbar.
- ▶ Nach den allgemeinen handelsrechtlichen Grundsätzen zur Aktivierung von auf gesetzlichen Regelungen basierenden Ansprüchen

setzt der Ansatz einer solchen Forderung eine rechtswirksame Vermögensänderung und damit das rechtliche Entstehen der Forderung voraus. Wenn eine Zahlung nur aufgrund der Änderung oder Aufhebung des ursprünglichen Steuerbescheids verlangt werden kann, dies aber noch nicht erfolgt ist, setzt der bilanzielle Ansatz voraus, dass das Vorliegen der Anspruchsvoraussetzungen mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit festgestellt werden kann. Abgesehen von Ausnahmefällen (bspw. offenbare Unrichtigkeit, §§ 129, 173a AO) ist diese Voraussetzung bei bestrittenen Steuerforderungen nach Auffassung des HFA regelmäßig nicht erfüllt. Da das Finanzamt der Rechtsauffassung des Unternehmens nicht gefolgt ist, liegt regelmäßig kein Nachweis für einen mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit bestehenden Erstattungsanspruch vor.

Zum Ansatz bestrittener Steuerschulden positioniert sich der HFA ausweislich o.g. Sitzungsberichterstattung wie folgt:

- ▶ Eine bestrittene (potenzielle) Steuerschuld ist unter den Tatbestandsvoraussetzungen des § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB bilanziell anzusetzen, was letztlich u.a. von der Wahrscheinlichkeit des Bestehens der potenziellen Steuerschuld abhängt. Dabei sind die Erfolgsaussichten des Obsiegens des steuerpflichtigen Unternehmens zu berücksichtigen. Werden diese als nicht ausreichend hoch eingeschätzt, muss der Steuerpflichtige mit einer Inanspruchnahme ernsthaft rechnen. Eine generelle Passivierung ohne Beachtung der Wahrscheinlichkeit sei abzulehnen.
- ▶ Eine bestrittene (potenzielle) Steuerschuld ist vor Eintritt der formellen Bestandskraft eines Steuerbescheids stets als Rückstellung (also nicht als Verbindlichkeit) auszuweisen.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

INTERNATIONALE RECHNUNGSLEGUNG

IFRS 17 zur Bilanzierung von Versicherungsverträgen veröffentlicht



Dr. Axel Kaiser, Aktuar DAV
axel.kaiser@bdo.de

Nach 20 Jahren Entwicklungszeit ist es endlich soweit: der Standard IFRS 17 zur Bilanzierung von Versicherungsverträgen wurde am 18. Mai vom IASB veröffentlicht. Bisher unter dem Arbeitstitel IFRS 4, Phase II, bekannt, stellt er den ersten internationalen Bilanzierungsstandard für Versicherungen dar, während der bisherige Standard IFRS 4, Phase I, im Wesentlichen darin bestand, auf der Basis eines lokalen Standards zu bilanzieren.

Der neue Standard tritt zum 1. Januar 2021 in Kraft. Im Gegensatz zum seit 2016 anzuwendenden Solvency II-Regime, dem bis auf einige kleine Unternehmen alle Versicherungen unterliegen, sind von der Anwendung von IFRS 17 nur diejenigen Unternehmen betroffen, die nach IFRS bilanzieren, d.h. hauptsächlich die börsennotierten Konzerne. Hieraus leitet sich auch eines der Hauptziele von IFRS 17 ab, die deutlich erhöhte Transparenz der von Versicherungen veröffentlichten Finanzinformationen und damit einhergehend eine stärkere Vergleichbarkeit als bisher.

Die Rückstellungsermittlung erfolgt grds. mittels „Building Block Approach“ (BBA). Die Rückstellung setzt sich zusammen aus der Summe des Erfüllungswertes der Zusage, die sich als Barwert der künftigen Cash-Flows zuzüglich einer Risikomarge berechnet, und dem Barwert der (erwarteten) Gewinne des Vertrages, der sog. „Contractual Service Margin“ (CSM). Die CSM wird im Laufe des Vertrages gemäß der Leistungserbringung durch den Versicherer abgebaut und dient gleichzeitig als Puffer für künftige Änderungen der Annahmen für die Cash-Flows, da bei der Berechnung der Barwerte stets aktuelle Annahmen zu berücksichtigen sind. Änderungen der Barwerte aufgrund von Zinsschwankungen werden entweder in der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) gezeigt oder im „Other Comprehensive Income“ (OCI) im Eigenkapital ausgewiesen. Bereits eingetretene Änderungen in den (z.B. biometrischen) Annahmen für die Cash-Flows sind stets in der GuV auszuweisen.

Die Berechnung der Rückstellung erfolgt hierbei in der Regel nicht einzelvertraglich sondern auf sogenannten „Units of Account“ (UoA), die insbesondere ähnliche Risiken aufweisen müssen. Darüber hinaus hat stets eine Aufteilung in Gruppen von verlustträchtigen Verträgen, voraussichtlich profitablen Verträgen und sonstigen Verträgen zu erfolgen.

Insbesondere für Schadenversicherer ist die Möglichkeit interessant, Verträge nach dem sogenannten „Premium Allocation Approach“ (PAA) zu bewerten. Hierbei setzt sich die Rückstellung zum einen aus den Verpflichtungen für künftige Leistungen und zum anderen aus der Rückstellung für bereits eingetretene Schäden zusammen. Die Anwendung unterliegt einigen Voraussetzungen, an erster Stelle ist hier eine Laufzeit von maximal einem Jahr zu nennen. Der PAA kann auch angewendet werden, wenn gezeigt werden kann, dass er eine „vernünftige“ Annäherung an den BBA darstellt.

Für die in Deutschland üblichen Lebensversicherungsverträge mit Überschussbeteiligung wird voraussichtlich der „Variable Fee Approach“ (VFA) anwendbar sein. Beim VFA setzt sich die Rückstellung zusammen aus

- ▶ der Verpflichtung, den Fair-Value der dem Vertrag zugrunde liegenden Anlagen zu leisten, sowie
- ▶ der variablen Gebühr für die Leistungserbringung.

Hierbei werden die Änderungen der Gebühr in der CSM erfasst, während die Verpflichtungen in der GuV auszuweisen sind.

Analog zu Solvency II erfolgt die Bilanzierung der passiven Rückversicherung separat.

Auch die Struktur der Gewinn- und Verlustrechnung wird sich deutlich ändern. Standen hier bisher die verdienten Beiträge im Fokus, wird es nach den Vorschriften des künftigen Standards einerseits die Einkünfte aus Versicherungsverträgen und andererseits die Einkünfte aus Investment-Anteilen geben, die separat auszuweisen sind. Hierbei beinhalten die Einkünfte aus Versicherungsverträgen nicht nur die für die Periode relevanten Beitragsanteile, sondern auch Änderungen der künftigen Cash-Flows, die nicht aus Zinsänderungen resultieren und spiegeln somit deutlicher als die verdienten Beiträge die Besonderheiten von Versicherungsverträgen wider.

Wie bereits in IFRS 9 für die Kapitalanlage wird auch unter IFRS 17 die Möglichkeit bestehen, zinsbedingte Änderungen der versicherungstechnischen Rückstellungen nicht durch die GuV fließen zu lassen, sondern direkt im OCI im Eigenkapital auszuweisen. Auf diese Weise kann die andernfalls zu befürchtende hohe Volatilität der Gewinn- und Verlustrechnung aufgrund von Zinsschwankungen abgemildert werden. Trotzdem basieren die Abschlusszahlen auf aktuellen Daten und helfen so den Abschlussinteressenten, ein

„aktuelles“ Bild der Unternehmenslage zu gewinnen.

Grds. ist für den bei Einführung von IFRS 17 vorhandenen Bestand eine retrospektive Bewertung vorzunehmen, d.h. es ist so zu verfahren, als wäre IFRS 17 bereits bei Vertragsbeginn gültig und für die Erstbewertung genutzt worden. Sofern dies nicht möglich sein sollte, sieht der neue Standard Vereinfachungsmöglichkeiten vor.

Da IFRS 9 aber bereits ab dem 1. Januar 2018 anzuwenden ist, würde sich ohne weitere Regelungen für Versicherer das Problem eines Accounting-Mismatches stellen. Daher dürfen Versicherungsgesellschaften die Anwendung von

IFRS 9 auf den 1. Januar 2021 verschieben. Alternativ besteht auch die Möglichkeit, zur Einführung von IFRS 17 eine Neubewertung der Finanzanlagen nach IFRS 9 vorzunehmen.

Damit die Versicherungsunternehmen aber auch in der Lage sind, ab 2021 nach einer international anerkannten zeitwertorientierten Rechnungslegung zu bilanzieren, stehen jetzt die Umsetzungsprojekte an. Es ist wahrscheinlich nicht unrealistisch, von einem Umsetzungsaufwand auszugehen, der dem von Solvency II entspricht.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

Geplante Änderung des IASB an IFRS 9



M. Sc. Stephan Schoppengerd
stephan.schoppengerd@bdo.de

Überblick und Hintergrund der geplanten Änderungen des IASB an IFRS 9

Am 21. April 2017 hat der International Accounting Standards Board (IASB) eine geplante Änderung an IFRS 9 Finanzinstrumente im Rahmen eines Standardentwurfs veröffentlicht (siehe dazu ED/2017/3 Prepayment Features with Negative Compensation - Proposed Amendments to IFRS 9). Die Erstanwendung der Änderung soll für Geschäftsjahre erfolgen, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen. Aufgrund der geringen Zeitspanne bis zur Erstanwendung des IFRS 9 und der hohen praktischen Bedeutung des adressierten Sachverhalts wurde die Kommentierungsfrist von 120 Tagen auf 30 Tage verkürzt und endete bereits am 24. Mai 2017.

Die Änderungen beziehen sich im Rahmen der Klassifizierung finanzieller Vermögenswerte auf die Zahlungsstrombedingung „ausschließlich Zins- und Tilgungszahlungen“ (SPPI - solely payments of principal and interest), dessen Erfüllung eine zwingende Voraussetzung für eine Klassifizierung in den Kategorien „zu fortgeführten Anschaffungskosten“ oder „erfolgsneutral zum beizulegenden Zeitwert im sonstigen Ergebnis“ ist. In IFRS 9 B4.1.11 werden exemplarisch allgemeine Anforderungen formuliert, wann Vertragsbedingungen zu vertraglichen Zahlungsströmen führen, die ausschließlich Zins- und Tilgungszahlungen auf den ausstehenden Kapitalbetrag darstellen:

SPPI-konform ist gem. Paragraph B4.1.11 eine Vertragsbedingung, die es dem Emittenten (d.h. dem Schuldner) erlaubt, ein Schuldinstrument vorzeitig zurückzuzahlen, oder es dem Inhaber (d.h. dem Gläubiger) gestattet, ein Schuldinstrument vor dessen Fälligkeit an den Emittenten zurückzugeben, wobei der Betrag der vorzeitigen Rückzahlung im Wesentlichen nicht geleistete Zins- und Tilgungszahlungen auf den ausstehenden Kapitalbetrag darstellt und ein angemessenes zusätzliches Entgelt für die vorzeitige Beendigung des Vertrags umfassen kann.

In der aktuellen Fassung von IFRS 9 (B4.1.11) führen laut IASB sog. symmetrische Kündigungsrechte²¹ zur Verletzung der Zahlungsstrombedingung, sofern die Partei, die die vorzeitige Kündigung anstrebt, mögliche Ausgleichszahlungen erhält, anstatt diese an die Gegenpartei zu zahlen. In diesem Fall wird der Stillhalter für die vorzeitige Kündigung nicht entschädigt sondern muss gegebenenfalls aufgrund der Kündigung der Gegenpartei eine zusätzliche Leistung erbringen. An dieser Stelle setzt nun die vom IASB vorgeschlagene Ausnahmeregelung an, indem die Voraussetzungen für die Zahlungsstrombedingung erweitert werden, so dass unter bestimmten Bedingungen auch finanzielle Vermögenswerte mit symmetrischen Kündigungsrechten zu fortgeführten Anschaffungskosten oder erfolgsneutral zum beizulegenden Zeitwert im sonstigen Ergebnis bewertet werden können, selbst wenn diese eine Entschädigungspflicht des Stillhalters beinhalten.

Die Auswirkungen von symmetrischen Kündigungsrechten auf die Zahlungsstrombedingung wurden vom IFRS Interpretation Committee (IFRS

²¹ Ein symmetrisches Kündigungsrecht liegt vor, wenn beide Parteien eine vorzeitige Kündigungsoption ausführen können und die Ausgleichszahlungen unabhängig davon, welche Partei die Kündigung ausübt, entweder positiv oder negativ von

der Summe der noch nicht geleisteten Zins- und Tilgungszahlungen abweichen können.

IC) im November 2016 diskutiert. Seinerzeit wurden explizit zwei unterschiedliche Ausprägungen von Kündigungsrechten diskutiert:

- ▶ Kündigungsrechte, bei denen in Abhängigkeit vom Zinsniveau bei Kündigung ein Vorfälligkeitsentgelt gezahlt wird
- ▶ Kündigungsrechte, die eine Kündigung zum Fair Value für beide Vertragsparteien vorsehen

Konsens war, dass der IASB eine Lockerung in Bezug auf Klassifizierung und Bewertung der zwei diskutierten Ausprägungen von Kündigungsrechten in Erwägung ziehen sollte. Der IASB hat im Rahmen des Standardentwurfs (ED/2017/3) nunmehr zu Recht entschieden, dass Kündigungsrechte zum Fair Value jedoch nicht Gegenstand einer Änderung sein sollen, sondern lediglich Kündigungsrechte mit Vorfälligkeitsentgelt.

Die geplante Änderung des IASB an IFRS 9 im Detail

Der Entwurf bezieht sich auf solche finanziellen Vermögenswerte, bei denen die Zahlungsstrombedingung ausschließlich aufgrund des Kündigungsrechts nicht erfüllt ist. Damit solch ein Finanzinstrument zu fortgeführten Anschaffungskosten oder erfolgsneutral zum beizulegenden Zeitwert im sonstigen Ergebnis bewertet werden kann, müssen zwei Bedingungen gelten:

- ▶ Der Rückzahlungsbetrag stimmt nicht mit den allgemeinen Anforderungen an Kündigungsrechte (IFRS 9 B4.1.11) überein, da die Partei, die die Kündigung ausübt, eine angemessene Ausgleichszahlung für die vorzeitige Rückzahlung erhält und keine Ausgleichszahlung tätigen muss (symmetrisches Kündigungsrecht).
- ▶ Der Fair Value des Kündigungsrechts ist bei erstmaligem Ansatz des Vermögenswerts unwesentlich.

Erste Bedingung

Unter einem Rückzahlungsbetrag werden grds. nicht geleistete, auf den ausstehenden Kapitalbetrag bezogene Zins- und Tilgungszahlungen verstanden. Dieser Betrag kann jedoch Ausgleichszahlungen, die in Abhängigkeit vom Zinsniveau zum Zeitpunkt des ausgeübten Kündigungsrechts stehen, umfassen. Das Zinsniveau kann sich entweder zugunsten der Vertragspartei entwickeln, welche die vorzeitige Rückzahlung herbeigeführt hat, oder zugunsten der Gegenpartei. Im ersten Fall spricht man von sog. negativen Ausgleichszahlungen („Negative Compensation“). Nach aktuellem Stand von IFRS 9 verletzen negative Ausgleichszahlungen das SPPI-Kriterium. Um das SPPI-Kriterium zu erfüllen, muss eine

Ausgleichszahlung, sofern diese geleistet wird, stets durch die kündigende Partei geleistet werden. Diese Einschränkung wird durch den Exposure Draft aufgehoben. Isoliert betrachtet erlaubt die Erweiterung die Gestaltung von Kündigungsrechten auch dergestalt, dass die vorzeitige Kündigung belohnt wird. Diese im Grunde auch als spekulativ charakterisierbare Komponente erhält jedoch durch die im Folgenden dargestellte zweite Bedingung eine Einschränkung.

Zweite Bedingung

Der IASB möchte den Anwendungsbereich der Anpassung des IFRS 9 Standards hinreichend begrenzen („sufficiently narrow“). Durch die Bedingung, dass der Fair Value des Kündigungsrechts bei erstmaligem Ansatz des Vermögenswerts unwesentlich ist, schränkt der IASB den Anwendungsbereich genau auf Finanzinstrumente ein, für die eine Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten geeignet erscheint und bei denen materielle zukünftig mögliche Ausgleichszahlungen (insb. „Negative Compensation“) unwahrscheinlich sind. Dabei handelt es sich natürlich um eine Ermessensentscheidung.

Übergangsvorschriften und nächste Schritte

Die Kommentierungsfrist endete bereits am 24. Mai 2017 und dementsprechend ist eine Veröffentlichung der Änderung an IFRS 9 bereits für Ende Oktober 2017 geplant. Der IASB gibt für die Erstanwendung der Änderung nach dem 1. Januar 2018 keine besonderen Übergangsvorschriften vor. Eine verzögerte Erstanwendung der Änderung (bedingt durch fortgeschrittene Implementierung von IFRS 9) hätte zur Folge, dass Vermögenswerte mit symmetrischen Kündigungsrechten die Zahlungsstrombedingung dann zum 1. Januar 2018 zunächst nicht erfüllen würden und erfolgswirksam mit dem Fair Value bewertet werden müssten. Ab dem Zeitpunkt der Erstanwendung der Änderung wäre dann aber auch eine rückwirkende Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten bzw. erfolgsneutral zum Fair Value möglich. Die simultane Implementierung von IFRS 9 einschließlich der zugehörigen Änderung ist natürlich vorzugswürdig.

Am 3. Mai 2017 hatte die EFRAG in Form eines Entwurfs auf die geplante Änderung des IASB reagiert (EFRAG Board conference call). Grds. begrüßt die EFRAG, dass der IASB sich im Rahmen der Anpassung von IFRS 9 mit der Klassifizierung von Finanzinstrumenten, aus denen negative Ausgleichszahlungen hervorgehen können, auseinandersetzt. Darüber hinaus legt die EFRAG dem IASB aufgrund des engen Zeithorizonts nahe, die Anpassungen an IFRS 9 so schnell wie möglich zu finalisieren. Im Zuge dessen empfiehlt die EFRAG

dem IASB den 1. Januar 2019 als Datum zur Implementierung der Anpassung, bei der eine frühere Anwendung (z.B. zum 1. Januar 2018) erlaubt ist. Kommentare zur Stellungnahme der

EFRAG wurden bis zum 17. Mai 2017 entgegen genommen.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

(Weitere) Aktivitäten des IASB



WP StB CVA Hermann Kleinmanns
hermann.kleinmanns@bdo.de



Fatima Mzeihem
fatima.mzeihem@bdo.de

IASB veröffentlicht Entwurf zu Änderungen an IFRS 8 und IAS 34

Der International Accounting Standards Board (IASB) hat am 29. März 2017 den Entwurf ED/2017/2 „Verbesserungen an IFRS 8 - Geschäftssegmente“ herausgegeben, der neben Änderungen an IFRS 8 auch Anpassungen an IAS 34 „Zwischenberichterstattung“ vorsieht. Die vorgeschlagenen Änderungen gehen auf den im Juli 2013 veröffentlichten Abschlussbericht zum Post-implementation review zurück.

Vor allem in den folgenden fünf Bereichen wurden Verbesserungsvorschläge unterbreitet:

- ▶ **Hauptentscheidungsträger:** Es soll klargestellt werden, dass der Hauptentscheidungsträger die Unternehmensinstanz ist, welche operative sowie Allokationsentscheidungen hinsichtlich bestehender Ressourcen trifft und deren Ertragskraft bewertet. Der Hauptentscheidungsträger kann eine Einzelperson oder eine Gruppe von Personen sein. Angaben zur Rolle und zu der Position des Hauptentscheidungsträgers im Unternehmen sollen verpflichtend bereitgestellt werden.

- ▶ **Berichtssegmente:** Unterschiede hinsichtlich identifizierter Segmente einerseits im Abschluss und andererseits in der sonstigen Berichterstattung im Geschäftsbericht eines Unternehmens sollen im Anhang erläutert werden.
- ▶ **Segmentinformationen:** Es soll klargestellt werden, dass ein Unternehmen unter speziellen Voraussetzungen zusätzliche Segmentinformationen angeben kann, die nicht dem Hauptentscheidungsträger regelmäßig berichtet und von diesem geprüft werden.
- ▶ **Überleitungsstellen:** Um das Verständnis der Adressaten zu gewährleisten, soll klargestellt werden, dass genügend und detaillierte Ausführungen in Bezug auf solche Überleitungsstellen notwendig sind.
- ▶ **Zusammensetzung der Berichtssegmente eines Unternehmens:** Dieser Änderungsvorschlag bezieht sich auf IAS 34: Im ersten Zwischenbericht nach einer Änderung in der Zusammensetzung der Berichtssegmente eines Unternehmens sollen neu dargestellte Segmentinformationen für alle berichtspflichtigen Zwischenberichtsperioden (aktuelle und Vorjahresberichtsperioden) dargestellt werden, es sei denn, diese Informationen stehen nicht zur Verfügung und ihre Bereitstellung wäre unangemessen kostenintensiv.

Die Zeitpunkte des Inkrafttretens der vorgeschlagenen Änderungen an IFRS 8 und IAS 34 sind in der Entwurfsfassung nicht enthalten und sollen erst während der weiteren Erörterung festgelegt werden.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

Aktivitäten der EFRAG



WP StB CVA Hermann Kleinmanns
hermann.kleinmanns@bdo.de



Fatima Mzeihem
fatima.mzeihem@bdo.de

EFRAG-Stellungnahme zu den Verbesserungsvorschlägen im Rahmen des jährlichen IFRS-Verbesserungszyklus 2015-2017

Die EFRAG hat am 19. April 2017 eine Stellungnahme zum IASB Entwurf ED/2017/1 AIP 2015-2017 herausgegeben. Grds. stimmt sie den Vorschlägen zu, merkt jedoch an, dass den vorgeschlagenen Änderungen an IAS 12 Leitlinien hinzugefügt werden sollten, um eine Verbesserung zur jetzigen Situation zu ermöglichen. Des Weiteren wird empfohlen, den vorgeschlagenen Änderungen zu IAS 28 weitergehende Erläuterungen hinzuzufügen. Im Zusammenhang mit IAS 28 ist die EFRAG besorgt, dass der Zeitraum zwischen der Veröffentlichung der Veränderungen und des Inkrafttretens zu gering ist. Hierbei erkennt die EFRAG jedoch die Vorteile des Inkrafttretens des IAS 28 mit IFRS 9 an.

EFRAG-Stellungnahmeentwurf zu den vorgeschlagenen Änderungen an IFRS 8 und IAS 34

Hinsichtlich des Entwurfs ED/2016/2 Verbesserungen an IFRS 8 Geschäftssegmente veröffentlichte die EFRAG am 26. April 2017 den Entwurf einer Stellungnahme. Darin begrüßt sie die Änderungen grds., ist indes nicht davon überzeugt, dass den Unternehmen vorgeschrieben werden sollte, die Gründe einer Abweichung von im Abschluss berichteten Segmenten im Vergleich zu Segmenten außerhalb des Abschlusses zu erläutern. Darüber hinaus merkt sie an, dass die Verwendung des Begriffs 'jährlichen Berichterstattungspakets' eines Unternehmens wenig praktikabel sein könnte (the entity's annual reporting package; im deutschen Sprachraum entspräche dies wohl dem Geschäftsbericht).

Künftige Finanzierung der EFRAG

Die Finanzierung der EFRAG ist über 2016 hinaus bis zum Jahr 2020 gewährleistet. Die Maltesische EU-Ratspräsidentschaft und Vertreter des EU-Parlaments haben eine finanzielle Unterstützung der EFRAG vereinbart, welche an die Bedingung geknüpft ist, dass die im Maystadt-Report enthaltenen Reformvorschläge umgesetzt werden. Maystadt empfiehlt beispielsweise, dass die EFRAG sich auf die IFRS und deren Einklang mit der IFRS-Verordnung konzentrieren sollte. Weiterhin wird der EFRAG nahe gelegt, ein System zu entwickeln, welches ihre Finanzierung durch Abgaben von börsennotierten Unternehmen ermöglicht. Durch die Neustrukturierung der EFRAG sind die Reformvorschläge indes bereits weitgehend umgesetzt worden.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

IDW RS HFA 50: Modul IAS 19 - M1 verabschiedet



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

Der Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (HFA) hat am 31.3.2017 das erste Modul der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: IFRS-Modulverlautbarung (IDW RS HFA 50) verabschiedet. Das Modul „IAS 19 - M1“ wurde in Heft 4/2017, S. 526 f. der Zeitschrift IDW Life abgedruckt.

Dieses Modul thematisiert die Bilanzierung von Versorgungszusagen mit versicherungsförmigen

Durchführungswegen angesichts der andauernden Niedrigzinsphase und dem dadurch möglicherweise ausgelösten Übergang von einer Behandlung als beitragsorientierter Plan auf eine Behandlung als leistungsorientierter Plan in IFRS-Abschlüssen. Dazu kann es kommen, wenn die Inanspruchnahme des Unternehmens zum Abschlussstichtag nicht mehr als sehr unwahrscheinlich eingeschätzt wird. Gegenüber dem Entwurf ergaben sich lediglich geringe, redaktionelle Änderungen, sodass inhaltlich auf den Beitrag von Kleinmanns/Henckel zum Entwurf dieses Moduls in der [Ausgabe 1/2017, S. 22, des Newsletters RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG](#) verwiesen wird.

(Weitere) Verlautbarungen des IDW zur internationalen Rechnungslegung



WP StB CVA Hermann Kleinmanns
hermann.kleinmanns@bdo.de



Fatima Mzeihem
fatima.mzeihem@bdo.de

Aktualisierung von IDW RS HFA 2: Einzelfragen zur Anwendung von IFRS

Die weitgehende Ablösung von IAS 11 „Fertigungsaufträge“, IAS 18 „Umsatzerlöse“ und IAS 39 „Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung“ durch IFRS 15 „Erlöse aus Verträgen mit Kunden“ und IFRS 9 „Finanzinstrumente“ zum 1. Januar 2018 hat das IDW dazu veranlasst, eine Aktualisierung und umfassende Überarbeitung von IDW RS HFA 2 vorzunehmen. In diesem Zusammenhang wurden die Erläuterungen zu IAS 11, IAS 18 und IAS 39 gestrichen oder an die entsprechenden Neuerungen angepasst. Zudem wurde der zuvor publizierte Entwurf einer Änderung von IDW

RS HFA 2 zur Bilanzierung von konzerninternen Salden und Transaktionen im Sinne von IFRS 10 finalisiert.

Verabschiedung des IDW RS HFA 48: Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach IFRS 9

Mit Bezug zu IFRS 9 „Finanzinstrumente“ sehen sich Ersteller und Prüfer einer Reihe von Zweifelsfragen und Auslegungsproblemen gegenübergestellt. Diese werden durch IDW RS HFA 48 adressiert, um ein besseres Verständnis sowie eine sachgerechte Auslegung der Neuregelung zu ermöglichen. Der Anwendungsbereich des Standards, die Regelungen zum Abgang finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten, die Klassifizierung und Bewertung (inkl. der Wertminderung) sowie das Hedge Accounting werden in der überarbeiteten Stellungnahme thematisiert. Inhaltlich wird auf den Beitrag von Gerlach zum Entwurf dieser Stellungnahme in der [Ausgabe 3/2016, S. 12, des Newsletters RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG](#) verwiesen.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

PRÜFUNG

Grundlegende Änderungen der Bestätigungsvermerke für die 2017-er Abschlüsse



WP StB Stefanie Skoluda
stefanie.skoluda@bdo.de

In den letzten Monaten hat das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) eine Reihe neuer Standardentwürfe zum Bestätigungsvermerk veröffentlicht. Mit diesen Entwürfen werden die im Rahmen des Auditor Reporting Projects vom IAASB verabschiedeten neuen bzw. geänderten International Standards on Auditing (ISA) unter Berücksichtigung der deutschen gesetzlichen Besonderheiten umgesetzt. Gleichzeitig wurden die Regelungen der EU-Abschlussprüferverordnung (Verordnung (EU) Nr. 537/2014) zum Bestätigungsvermerk bei Unternehmen von öffentlichem Interesse aufgenommen. Die verabschiedeten Entwürfe sind im Einzelnen:

- ▶ IDW EPS 400 n.F., Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Bestätigungsvermerks. Dieser Entwurf enthält das Rahmenkonzept und befasst sich mit Form und Inhalt eines (uneingeschränkten) Bestätigungsvermerks, der als Ergebnis einer Abschlussprüfung erteilt wird.
- ▶ IDW EPS 401, Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Bestätigungsvermerk. Dieser Entwurf behandelt die Berichterstattung zu besonders wichtigen Prüfungssachverhalten, sog. Key Audit Matters, im Bestätigungsvermerk von Unternehmen von öffentlichem Interesse.
- ▶ IDW EPS 405, Modifizierungen des Prüfungsurteils im Bestätigungsvermerk. Gegenstand dieses Entwurfs sind die Einschränkung, Versagung und Nichtabgabe eines Prüfungsurteils.
- ▶ IDW EPS 406, Hinweise im Bestätigungsvermerk. Dieser Entwurf befasst sich mit den sog. sonstigen Hinweisen im Bestätigungsvermerk.

Nach ihrer endgültigen Verabschiedung gelten die neuen Standards für die Prüfung von Abschlüssen für Geschäftsjahre, die nach dem 15.12.2017 enden, bei gesetzlichen Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse i.S.d. § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB n.F. bereits für Geschäftsjahre, die nach dem 16.06.2016 beginnen. Bei kalendergleichem Geschäftsjahr sind die Standards somit bei allen Unternehmen für die Prüfung der Abschlüsse zum 31.12.2017 erstmals anzuwenden.

Die Änderungen am Bestätigungsvermerk im Überblick

Nicht nur bei Unternehmen von öffentlichem Interesse werden die Bestätigungsvermerke zukünftig deutlich ausführlicher ausfallen. Dies hängt mit dem durch die Umsetzung der ISA bedingten neuen Aufbau sowie einer stärkeren Untergliederung des Bestätigungsvermerks inkl. der Einführung zwingender Zwischenüberschriften, aber auch mit einer insgesamt deutlich ausführlicheren Berichterstattung zusammen.

Während ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk aufgrund einer gesetzlichen Prüfung des Jahresabschlusses und Lageberichtes eines Unternehmens bisher regelmäßig nicht mehr als eine DIN A4-Seite umfasste, nimmt das in IDW EPS 400 n.F. in Anlage 1.1. enthaltene Muster eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks ganze vier Seiten in Anspruch ohne die zusätzlichen nur für Unternehmen von öffentlichem Interesse vorgesehenen Bestandteile des Bestätigungsvermerks.

IDW EPS 400 n.F. sieht folgenden Grundaufbau des Bestätigungsvermerks vor:

Bestätigungsvermerk des unabhängigen Abschlussprüfers
Empfänger
Vermerk über die Prüfung des Jahresabschlusses Prüfungsurteil zum Jahresabschluss Grundlage für das Prüfungsurteil zum Jahresabschluss Verantwortung des gesetzlichen Vertreter und des Aufsichtsorgans für den Jahresabschluss Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Jahresabschlusses
Sonstige gesetzliche und andere rechtliche Anforderungen
- Vermerk über die Prüfung des Lageberichts Prüfungsurteil zum Lagebericht Grundlage für das Prüfungsurteil zum Lagebericht Verantwortung des gesetzlichen Vertreter und des Aufsichtsorgans für den Lagebericht Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Lageberichts
Ort der Niederlassung des Prüfers
Datum und Unterzeichnung

Die wichtigsten, alle Unternehmen betreffenden Neuerungen sind:

1. Separate und ausführlichere Vermerke über die Prüfung von Jahresabschluss und Lagebericht
2. Positionierung des Prüfungsurteils am Anfang des Bestätigungsvermerks
3. Umfangreichere Ausführungen zu den Verantwortlichkeiten der gesetzlichen Vertreter und des Aufsichtsorgans sowie des Abschlussprüfers

Separate und ausführlichere Vermerke über die Prüfung von Jahresabschluss und Lagebericht

In den bisherigen Bestätigungsvermerken wurde bei der Darstellung von Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung sowie bei der jeweiligen Verantwortung der gesetzlichen Vertreter für die Aufstellung und des Abschlussprüfers für die Prüfung nicht zwischen Jahresabschluss und Lagebericht unterschieden. Auch das Prüfungsurteil zu Jahresabschluss und Lagebericht wurde in einem Absatz zusammengefasst.

Zukünftig werden die Aussagen zu Jahresabschluss und Lagebericht in unterschiedlichen Bestandteilen des Bestätigungsvermerks getroffen. Der Abschnitt „Vermerk über die Prüfung des Jahresabschlusses“ enthält die Aussagen zum Jahresabschluss. Der „Vermerk über die Prüfung des Lageberichts“ ist unter einer so bezeichneten Überschrift im Abschnitt „Sonstige gesetzliche und andere rechtliche Anforderungen“ enthalten. Für den Vermerk über die Prüfung des Abschlusses sind verschiedene Unterüberschriften vorgeschrieben (vgl. oben stehende Tabelle). In den einzelnen Unterabschnitten werden dargestellt: das Prüfungsurteil, die Grundlage für das Prüfungsurteil (Angabe der angewandten Prüfungsgrundsätze und der Einhaltung der Berufsgrundsätze, insbesondere der Unabhängigkeit) sowie die jeweiligen Verantwortlichkeiten der gesetzlichen Vertreter und des Aufsichtsorgans sowie des Abschlussprüfers.

Der Vermerk zur Prüfung des Lageberichts kann analog untergliedert werden. Dies ist jedoch durch IDW EPS 400 n.F. nicht vorgeschrieben.

Positionierung des Prüfungsurteils am Anfang des Bestätigungsvermerks

Das Prüfungsurteil ist zwingend an den Anfang der jeweiligen Vermerke über die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts zu stellen. Abweichend von der bisherigen Praxis bildet das Prüfungsurteil zum Jahresabschluss somit zukünftig den ersten inhaltlichen Teil des Bestätigungsvermerks.

Ein nicht modifiziertes, d.h. uneingeschränktes Prüfungsurteil zu dem handelsrechtlichen Jahresabschluss einer Kapitalgesellschaft lautet zukünftig:

„Gemäß § 322 Abs. 3 Satz 1 zweiter Halbsatz HGB erklären wir, dass nach unserer Beurteilung aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse der beigefügte Jahresabschluss in allen wesentlichen Belangen den deutschen, für Kapitalgesellschaften geltenden handelsrechtlichen Vorschriften entspricht und unter Beachtung der deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Finanzlage der Gesellschaft zum ... [Datum] sowie ihrer Ertragslage für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] vermittelt.“

Gemäß § 322 Abs. 3 Satz 1 erster Halbsatz HGB erklären wir, dass unsere Prüfung zu keinen Einwendungen gegen die Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses geführt hat.“

Umfangreichere Ausführungen zu den Verantwortlichkeiten der gesetzlichen Vertreter und des Aufsichtsorgans sowie des Abschlussprüfers

Bisher wurde zu den Verantwortlichkeiten in den Bestätigungsvermerken verhältnismäßig kurz festgestellt, dass die gesetzlichen Vertreter für Buchführung und Aufstellung von Jahresabschluss und Lagebericht verantwortlich sind und es Aufgabe des Prüfers ist, auf Grundlage der durchgeführten Prüfung eine Beurteilung zu Abschluss und Lagebericht abzugeben.

Diese Ausführungen fallen zukünftig deutlich umfangreicher aus. Hinsichtlich der gesetzlichen Vertreter wird zusätzlich auf die Verantwortung für das rechnungslegungsbezogene interne Kontrollsystem hingewiesen sowie auf die Verantwortung für die Beurteilung der Fähigkeit der Gesellschaft zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit. In diesem Zusammenhang wird im Bestätigungsvermerk dargestellt, dass die gesetzlichen Vertreter zu beurteilen haben, ob die Anwendung des Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Unternehmenstätigkeit angemessen ist, und dass sie Sachverhalte im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit angeben müssen.

Hat die Gesellschaft ein Aufsichtsorgan, das rechtlich (z.B. aus Gesetz oder Gesellschaftsvertrag) zur Überwachung des Rechnungslegungsprozesses verpflichtet ist wie bspw. der Aufsichtsrat einer AG, wird im Bestätigungsvermerk zusätzlich auf die Verantwortung des Aufsichtsorgans für die Überwachung hingewiesen.

Auch die Ausführungen zur Verantwortung des Abschlussprüfers fallen zukünftig deutlich aus-

fürlicher aus. Anders als bisher können diese jedoch teilweise ausgelagert werden, entweder durch Verweis auf eine entsprechende Anlage zum Bestätigungsvermerk oder durch Verweis auf die IDW Webseite, auf der eine Darstellung der Verantwortung des Abschlussprüfers zukünftig zu finden sein wird.

Inhaltlich werden die Konzepte der hinreichenden Sicherheit und der Wesentlichkeit bei der Abschlussprüfung erläutert sowie die Ermessensausübung und die kritische Grundhaltung. Eingegangen wird auch, deutlich detaillierter als bisher, auf das Vorgehen bei der risikoorientierten Abschlussprüfung und darauf, dass das Risiko der Nichtentdeckung falscher Angaben bei Verstößen deutlich höher ist als bei Unrichtigkeiten. Explizit erwähnt wird dabei auch die Beurteilung der Angemessenheit der Anwendung des Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Unternehmenstätigkeit. Darüber hinaus wird in diesem Abschnitt auf die notwendige Kommunikation zwischen Abschlussprüfer und Aufsichtsorgan hingewiesen.

Zusätzliche Änderungen des Bestätigungsvermerks bei Unternehmen von öffentlichem Interesse

Aus der EU-Abschlussprüferverordnung (Verordnung (EU) Nr. 537/2014) sowie aus IDW EPS 401, der die Vorgaben des ISA 701 umsetzt, ergeben sich für Unternehmen von öffentlichem Interesse zusätzliche Neuerungen für den Bestätigungsvermerk. Insbesondere die Berichterstattung über besonders wichtige Prüfungssachverhalte führt zu einer grundlegenden Änderung im Vergleich zur bisherigen Praxis. Erstmals enthalten die Bestätigungsvermerke einen unternehmensindividuell formulierten Abschnitt zu den wichtigsten Themen der Abschlussprüfung.

Berichterstattung über besonders wichtige Prüfungssachverhalte

Besonders wichtige Prüfungssachverhalte sind nach der Definition in IDW EPS 401 „Sachverhalte, die nach pflichtgemäßem Ermessen des Abschlussprüfers am bedeutsamsten in der Prüfung des Abschlusses für den aktuellen Berichtszeitraum waren. Besonders wichtige Prüfungssachverhalte sind aus Sachverhalten ausgewählt, die mit dem Aufsichtsorgan erörtert wurden.“

Über diese Sachverhalte wird zukünftig in einem eigenen Abschnitt des Bestätigungsvermerks mit der Überschrift „Besonders wichtige Prüfungssachverhalte“ berichtet. Ein separates Prüfungsurteil wird zu diesen Sachverhalten nicht abgegeben.

Inhaltlich enthält der Abschnitt zu jedem besonders wichtigen Prüfungssachverhalt neben einem

Hinweis auf zugehörige Angaben im Abschluss nachfolgende Ausführungen:

- ▶ warum der Sachverhalt als einer der bedeutsamsten in der Abschlussprüfung betrachtet und daher als ein besonders wichtiger Prüfungssachverhalt bestimmt wurde,
- ▶ wie der Sachverhalt in der Abschlussprüfung behandelt wurde, einschließlich einer Zusammenfassung der Reaktionen des Prüfers auf diese Sachverhalte und
- ▶ ggf. auch diesbezügliche wichtige Feststellungen.

Dabei liegt es im Ermessen des Abschlussprüfers, mit welchem Detaillierungsgrad die besonders wichtigen Prüfungssachverhalte im Bestätigungsvermerk beschrieben werden. IDW EPS 401 nennt folgende Aspekte, auf die regelmäßig einzugehen sein wird:

- ▶ spezifische Aspekte des prüferischen Vorgehens (Prüfungsansatz und Reaktion) in Bezug auf den Sachverhalt oder das beurteilte Risiko wesentlicher falscher Angaben,
- ▶ eine kurze Übersicht über die durchgeführten Prüfungshandlungen,
- ▶ einen Hinweis auf das Ergebnis der Prüfungshandlungen oder wichtige Feststellungen in Bezug auf den Sachverhalt, d.h. besonders wichtige Beobachtungen zur Untermauerung des Prüfungsurteils zum Abschluss.

Die Berichterstattung über besonders wichtige Prüfungssachverhalte im Bestätigungsvermerk stellt eine zeitintensive Herausforderung für Abschlussprüfer und Unternehmen dar, auf die sich beide Seiten frühzeitig vorbereiten sollten. Die ersten deutschsprachigen Praxisbeispiele dieser Berichterstattung finden sich in den Bestätigungsvermerken einiger deutscher börsennotierter Unternehmen, die ihre Konzernabschlüsse zum 31.12.2016 unter ergänzender Anwendung der ISA haben prüfen lassen, sowie bei börsennotierten Gesellschaften in Österreich und der Schweiz.

Sonstige Neuerungen für den Bestätigungsvermerk bei Unternehmen von öffentlichem Interesse

Aus Art. 10 Abs. 2 der EU-Abschlussprüferverordnung ergeben sich weitere Pflichtbestandteile für den Bestätigungsvermerk von Unternehmen von öffentlichem Interesse.

In den Unterabschnitt Grundlage für das Prüfungsurteil zum Jahres- bzw. Konzernabschluss wird eine Erklärung des Prüfers aufgenommen, dass keine nach Art. 5 Abs. 1 der Verordnung verbotenen Nichtprüfungsleistungen erbracht wur-

den und dass er bei der Durchführung der Abschlussprüfung seine Unabhängigkeit gewahrt hat.

Im Abschnitt „Sonstige gesetzliche und andere rechtliche Anforderungen“ sind unter der Überschrift „Übrige Angaben gemäß Art. 10 EU-APrVO“ zusätzlich nachfolgende Angaben enthalten:

- ▶ die Angabe, von wem oder von welchem Organ der Prüfer bestellt wurde,
- ▶ die Angabe des Datums der Bestellung des Prüfers und der gesamten ununterbrochenen Mandatsdauer, einschließlich bereits erfolgter Verlängerungen und erneuter Bestellungen,
- ▶ die Bestätigung, dass das Prüfungsurteil mit dem in Art. 11 EU-APrVO genannten zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss (Prüfungsbericht) in Einklang steht,

- ▶ die Angabe der Leistungen, die vom Prüfer für das geprüfte Unternehmen oder die von diesem beherrschten Unternehmen zusätzlich zur Abschlussprüfung erbracht wurden und die im Lagebericht oder in den Abschlüssen nicht angegeben wurden.

Aus der Transformation von ISA 700 ergibt sich eine weitere Neuerung: Der Bestätigungsvermerk von Unternehmen von öffentlichem Interesse muss einen Abschnitt mit der Überschrift „Verantwortlicher Wirtschaftsprüfer“ enthalten, in dem der Name des für die Prüfung vorrangig verantwortlich bestimmten Wirtschaftsprüfers angegeben wird.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

Neufassung der Grundsätze ordnungsmäßiger Erstellung von Prüfungsberichten



WP Yvonne Meyer
yvonne.meyer@bdo.de

Überarbeitung betrifft vor allem Unternehmen von öffentlichem Interesse

Im Zuge der EU-Abschlussprüfungsreform hat die Europäische Kommission bei Abschlussprüfung von Public Interest Entities („PIE“; Unternehmen von öffentlichem Interesse i.S.d. § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB) den Abschlussprüfer verpflichtet, die Ergebnisse der durchgeführten Abschlussprüfung gegenüber dem Prüfungsausschuss schriftlich zu erläutern (Art. 11 EU-APrVO).

Ein Prüfungsbericht, der den (durch Art. 10 EU-APrVO ebenfalls weiterentwickelten) Bestätigungsvermerk ergänzt, war bislang innerhalb der EU nur in Deutschland verpflichtend vorgesehen.

Art. 11 Abs. 2 EU-APrVO konkretisiert bzw. erweitert die bestehenden Mindestinhalte eines Prüfungsberichts nach § 321 HGB i.V.m. den Grundsätzen ordnungsmäßiger Erstellung von Prüfungsberichten (bisher: IDW PS 450). Soweit § 321 HGB Vorgaben enthält, die über Art. 11 Abs. 2 EU-APrVO hinausgehen, wurde in Deutschland die Mitgliedstaatenoption ausgeübt, den Inhalt des Prüfungsberichts auszudehnen bzw. beizubehalten.

Die sich aus Art. 11 EU-APrVO für PIE-Prüfungsberichte ergebenden zusätzlichen Angabe- bzw. Erklärungspflichten wurden im Entwurf der Überarbeitung des IDW Prüfungsstandards zum

Prüfungsbericht (IDW EPS 450 n.F.) ergänzend berücksichtigt und den einzelnen Gliederungspunkten im Prüfungsbericht zugeordnet. Da diese Ergänzungen nur für PIE-Abschlussprüfungen relevant sind, wurden die Textziffern mit „P“ gekennzeichnet. In den jeweiligen P-Textziffern werden, ausgehend von der amtlichen deutschen Übersetzung des Art. 11 Abs. 2 EU-APrVO, Hinweise zur Erfüllung der Erläuterungs- und Angabepflichten nach der EU-APrVO unter Berücksichtigung der deutschen Besonderheiten gegeben.

Eine Ausnahme stellt eine Ergänzung in Bezug auf alle Konzernabschlussprüfungen dar. Diese Ergänzung entspricht einer in der Praxis bereits so gehandhabten Auswirkung auf das Prüfungsurteil in Bezug auf die Nichtbeachtung von DRS 20-Anforderungen im Konzernlagebericht. Darüber hinaus erfolgten vor allem redaktionelle Änderungen. Weiterführende Änderungen der Grundsätze ordnungsmäßiger Erstellung von Prüfungsberichten mit möglicherweise weitreichenden Auswirkungen auch für Nicht-PIEs, sind einer Überarbeitung im Rahmen eines Folgeprojekts vorbehalten.

Der IDW EPS 450 n.F. wurde zeitgleich mit einem Teil der neuen / überarbeiteten IDW Prüfungsstandards zum Bestätigungsvermerk vom Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (HFA) im Dezember 2016 verabschiedet und veröffentlicht („IDW PS 400er-Reihe“).

Auswirkung auf mündliche Berichterstattung

Nach der berufsständischen Kommentierung gehören „bedeutsame Angelegenheiten“ immer

schon zum Pflichtenkanon für eine problemorientierte ordnungsmäßige Berichterstattung bei Abschlussprüfungen.²² Diese Berichterstattung war aber nicht immer Gegenstand der schriftlichen Berichterstattung, sondern ggfs. der mündlichen Berichterstattung des Abschlussprüfers bei der bilanzfeststellenden Sitzung des Prüfungsausschusses bzw. Aufsichtsrates.

Künftig sind „bedeutsame Angelegenheiten“ immer als Bestandteil des schriftlichen Prüfungsberichtes aufzunehmen. Exemplarisch seien die Angaben nach Art. 11 Abs. 2 lit. p) EU-APrVO angeführt:

- ▶ etwaige bedeutsame Schwierigkeiten, die während der Abschlussprüfung aufgetreten sind (Ziff. i);
- ▶ etwaige sich aus der Abschlussprüfung ergebende bedeutsame Sachverhalte, die besprochen wurden oder Gegenstand des Schriftverkehrs mit dem Management waren (Ziff. ii);
- ▶ etwaige sonstige sich aus der Abschlussprüfung ergebende Sachverhalte, die nach dem fachkundigen Urteil des Prüfers für die Aufsicht über den Rechnungslegungsprozess bedeutsam sind (Ziff. iii).

Im Rahmen der mündlichen Kommunikation des Abschlussprüfers mit dem Aufsichtsorgan, werden die Inhalte des Prüfungsberichtes (ggfs. vertiefend) mit dem Aufsichtsorgan erörtert.

Spielraum bei Gestaltung der PIE- Berichterstattung

Während das HGB die Bestandteile des Prüfungsberichtes im Wesentlichen inhaltlich vorgibt, enthält IDW PS 450 sehr detaillierte Hinweise zur konkreten Umsetzung der gesetzlichen Berichtspflichten (z.B. eine Gliederungsempfehlung).

Bezüglich der Anforderungen des Art. 11 EU-APrVO ist Sinn und Zweck der Hinweise im neugefassten IDW EPS 450 n.F. ein gemeinsames Verständnis bezüglich der teils im Zuge der Übersetzung missverständlichen Wortwahl zu erlangen. Ansonsten fehlt es im IDW EPS 450 n.F. an einer grds. Standardisierung der Ausführungen zur Darstellung der Angaben nach Art. 11 EU-APrVO (z.B. verbale Erläuterung oder Verwendung einer Graphik).

Spielraum besteht beispielsweise dahingehend, ob die erforderlichen Angaben nach Art. 11 EU-APrVO überhaupt in den (bisherigen) Prüfungsbericht integriert werden oder in einem Teilband (z.B. in Form einer Präsentation) dargestellt werden (IDW EPS 450 n.F. P3/2). Aufgrund der Überschneidung von Angabepflichten nach § 321 HGB

und Art. 11 Abs. 2 EU-APrVO wird in der Praxis die Beibehaltung des bisherigen Prüfungsberichtes mit punktuellen Erweiterungen präferiert.

Ausgewählte Beispiele für neue Inhalte bzw. konkretere Anforderungen

Stellt der Abschlussprüfer bei Durchführung der Abschlussprüfung Tatsachen fest, welche die Entwicklung des geprüften Unternehmens wesentlich beeinträchtigen oder seinen Bestand gefährden können, ist (auch) im Prüfungsbericht über diese zu berichten (§ 321 Abs. 1 Satz 3 HGB).

Art. 11 Abs. 2 Buchst. i) EU-APrVO enthält eine vergleichbare Redepflicht bei festgestellten Ereignissen oder Gegebenheiten, die erhebliche Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können. Konkret ist in diesem Falle eine „Zusammenfassung aller Garantien, Prüfbescheinigungen (Comfort Letters), Hilfszusagen der öffentlichen Hand und anderer unterstützender Maßnahmen, die bei der Beurteilung der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung seiner Tätigkeit berücksichtigt wurden; [...]“ darzustellen.

In der im Entwurf vorliegenden Neufassung der Grundsätze ordnungsmäßiger Erstellung von Prüfungsberichten (IDW EPS 450 n.F.) wird hierzu u.a. ausgeführt, dass unter dem Begriff „Prüfbescheinigungen (Comfort Letters)“ Patronatserklärungen zu verstehen sind; der Entwurf zählt als Beispiele für „andere unterstützende Maßnahmen“ auf: Forderungsverzichte gegen Besserungsschein, qualifizierte Rangrücktrittsvereinbarungen oder schriftliche Finanzierungszusagen.

Darüber hinaus enthält Art. 11 Abs. 2 EU-APrVO eine Reihe von konkreten Anforderungen z.B. bzgl. der Berichterstattung über Art und Umfang der Prüfung.

Ausgewählte Beispiele:

Wortlaut des Art. 11 Abs. 2 Buchst. g) EU-APrVO: [„Prüfungsmethodik“]	Bezüglich dieser Anforderung wird im IDW EPS 450 n.F., Tz. P57/5 ausgeführt:
Der Prüfungsbericht „enthält [...] ferner [...] eine Beschreibung der verwendeten Methode	Die Begriffswahl „verwendete Methode“ ist als gleichbedeutend mit dem Prüfungsansatz anzusehen.
u. a. dahingehend, welche Kategorien der Bilanz direkt überprüft wurden	Die Begrifflichkeit „Kategorien der Bilanz“ ist als Bilanzposten bzw. Zusammenfassung von Bilanzposten oder als

²² Siehe IDW, WP Handbuch, 15. Auflage 2017, Abschn. M, Tz. 162.

	Prüffelder aufzufassen. Die Begrifflichkeit „direkte Überprüfung“ wird in der Prüfungspraxis als aussagebezogene Prüfungshandlungen zu verstehen sein.
welche Kategorien dabei System- und Zuverlässigkeitsprüfungen unterzogen wurden	Anzugeben ist, inwieweit diese Bilanzposten bzw. Zusammenfassungen von Bilanzposten oder Prüffelder einer Systemprüfung oder aussagebezogenen Prüfungshandlungen unterzogen wurden. Der Begriff der „System- und Zuverlässigkeitsprüfungen“ ist nicht mehr gebräuchlich und ist in den IDW Prüfungsstandards sowie im Schrifttum durch den Begriff Aufbau bzw. Funktionsprüfung (Systemprüfung) ersetzt worden.

einschließlich einer Erläuterung wesentlicher Veränderungen bei der Gewichtung von System- und Zuverlässigkeitsprüfungen gegenüber dem Vorjahr, selbst wenn die Abschlussprüfung im Vorjahr von anderen Abschlussprüfern oder anderen Prüfungsgesellschaften durchgeführt wurde	Dem Terminus „Erläuterung wesentlicher Veränderungen bei der Gewichtung von Systemprüfungen“ liegt kein eigenständiges Wesentlichkeitskonzept zugrunde, so dass hier auf bedeutensame Veränderungen abzustellen sein wird.
---	--

Mögliche Auswirkungen auf Nicht-PIE Prüfungsberichte

Es bleibt abzuwarten, ob die neuen Berichtspflichten bei der Abschlussprüfung eines PIE insgesamt zu einer gesteigerten Erwartungshaltung an die Berichterstattung bei Abschlussprüfungen z. B. von Kapitalgebern führt. Zum anderen könnte die zunehmende Verantwortung des Aufsichtsrates wie auch dessen verschärfte Haftung bei „großen“ Nicht-PIE zu einer (freiwilligen) Parallelanwendung der Berichterstattungsanforderungen führen.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

IDW PS 982 „Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung des internen Kontrollsystems des internen und externen Berichtswesens“ verabschiedet



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

Der Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat am 3. März 2017 die endgültige Fassung des IDW Prüfungsstandards „Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung des internen Kontrollsystems des internen und externen Berichtswesens“ (IDW PS 982) verabschiedet. Über den Entwurf dieses Standards wurde bereits in der [Ausgabe 3/2016 des Newsletters RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG](#) berichtet. Gegenüber der Entwurfsfassung hat sich neben wenigen eher redaktionellen Änderungen im Wesentlichen nur der Titel geändert, so dass aus unseren Ausführungen zum Entwurf weiterhin die wesentlichen Inhalte des neuen Standards ersichtlich sind.

Der Standard betrifft unverändert die freiwillige Prüfung des internen Kontrollsystems des internen und externen Berichtswesens außerhalb der Abschlussprüfung und damit einen Teilbereich der für die Unternehmensüberwachung relevanten Corporate-Governance-Systeme. Er betrifft die Regelungen, die in einem Unternehmen auf

die ordnungsmäßige Gewinnung, Verarbeitung, Weiterleitung und Darstellung von entscheidungsrelevanten Informationen in Form einer internen oder externen Unternehmensberichterstattung außerhalb des Jahresabschlusses und des Lageberichts, die Gegenstand der Abschlussprüfung sind, gerichtet sind. Die Prüfung erstreckt sich auf die zugrunde liegenden Kerngeschäfts- und Unterstützungsprozesse mit ihren Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen. Die Berichtsinhalte hingegen sind nicht Gegenstand der Prüfung nach IDW PS 982.

Die Prüfung kann als zeitraumbezogene Wirksamkeits- oder lediglich als zeitpunktbezogene Angemessenheitsprüfung beauftragt werden. Aufsatzzpunkte der Prüfung sind dabei jeweils die in der IKS-Beschreibung des Unternehmens dargestellten Regelungen. Der Standard erläutert die Grundelemente eines IKS des internen und externen Berichtswesens und beschreibt die Anforderungen an die Prüfung. Ergänzt wird der Standard um Musterformulierungen für die Berichterstattung. Der Standard ist von Wirtschaftsprüfern erstmals auf Prüfungen anzuwenden, die nach dem 30. April 2017 beauftragt werden.

Es sei an dieser Stelle nochmals betont, dass es allen Organen von Unternehmen zu empfehlen ist, eine entsprechende Prüfung durchführen zu lassen, weil sie die Position der Mitglieder der

Unternehmensorgane im Hinblick auf potenzielle Haftungsfälle im Zusammenhang mit möglichen Mängeln des internen Kontrollsystems verbessern kann.

Änderungen des Deutschen Corporate Governance Kodex



WP StB Stefanie Skoluda
stefanie.skoluda@bdo.de

Am 24. April 2017 wurde der Deutsche Corporate Governance Kodex 2017 im Bundesanzeiger bekannt gemacht. Die Regierungskommission hatte zuvor neben zwei Ergänzungen in der Präambel mehrere Änderungen am Kodex beschlossen:

- ▶ Die Grundzüge des Compliance Management Systems sollen offengelegt werden (Ziff. 4.1.3), damit sich Investoren, aber auch die interessierte Öffentlichkeit, ein eigenes Bild von den Compliance Anstrengungen des Unternehmens machen können. Beschäftigten und Dritten soll auf geeignete Weise die Möglichkeit eingeräumt werden, geschützt Hinweise auf Rechtsverstöße im Unternehmen zu geben.
- ▶ Variable Bestandteile der Vorstandsvergütung sollen grds. eine mehrjährige, im Wesentlichen zukunftsbezogene Bemessungsgrundlage haben (Ziff. 4.2.3).
- ▶ Der Prüfungsausschuss legt dem Aufsichtsrat eine begründete Empfehlung für die Wahl des Abschlussprüfers vor, die bei Ausschreibung des Prüfungsmandats mind. zwei Kandidaten umfasst (Ziff. 5.3.2).
- ▶ Die Zusammensetzung des Aufsichtsrates soll zukünftig transparenter sein (Ziff. 5.4.1). Der

Aufsichtsrat soll für seine Zusammensetzung nicht nur konkrete Ziele benennen, sondern in Zukunft auch ein Kompetenzprofil für das Gesamtgremium erarbeiten. Vorschläge des Aufsichtsrats zur Wahl neuer Mitglieder sollen die Ausfüllung des Kompetenzprofils für das Gesamtgremium anstreben. Einem Kandidatenvorschlag soll ein Lebenslauf und eine Übersicht über wesentliche Tätigkeiten neben dem Aufsichtsratsmandat beigefügt und für alle Aufsichtsratsmitglieder jährlich aktualisiert auf der Webseite des Unternehmens veröffentlicht werden. Der Aufsichtsrat soll auch über die nach Einschätzung des Aufsichtsrats angemessene Zahl unabhängiger Mitglieder der Anteilseigner und die Namen dieser Mitglieder informieren.

- ▶ Trotz der Abschaffung der gesetzlichen Pflicht zur Veröffentlichung von Quartalsberichten sollen zusätzlich zu den Jahres- und Halbjahresberichten auch dort, wo nicht wie z. B. nach der Börsenordnung Quartalsmitteilungen zu veröffentlichen sind, dennoch Zwischeninformationen, insbesondere über Veränderungen der Geschäftsaussichten und der Risikosituation, veröffentlicht werden (Ziff. 7.1.1 und Ziff. 7.1.2).

Der Kodex sowie eine änderungsmarkierte Fassung sind auf der Website der Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex veröffentlicht.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

HAMBURG (ZENTRALE)

Fuhlentwiete 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 95941-111
frankfurt@bdo.de

FREIBURG I. BR.

Bismarckallee 9
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

STUTT GART

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 • RA Parwáz Rafiqpoor • WP StB Manuel Rauffuss • 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
zap@bdo.de

www.bdo.de

