

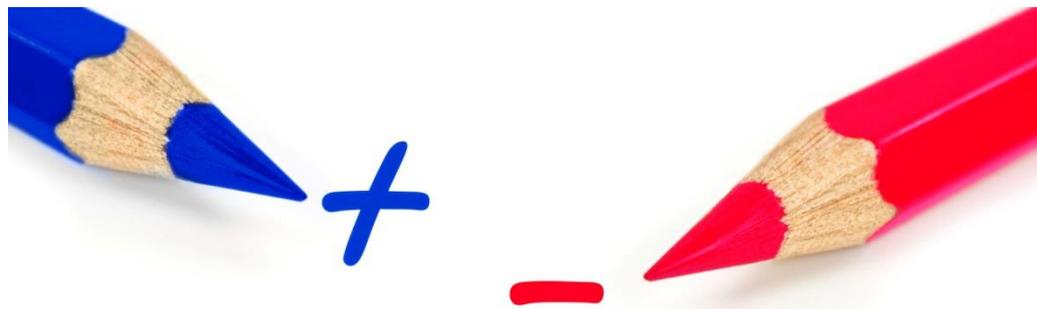
RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG

Handelsrechtliche und internationale Rechnungslegung

Ausgewählte Prüfungsthemen

Veranstaltungen

16. Jahrestagung: Praxisforum Rechnungswesen, Frankfurt, 22.06.2015
 Buchführung und Jahresabschluss im Krankenhaus, Düsseldorf, 08.06.2015



Editorial

Sehr geehrte Damen und Herren,

zu Jahresbeginn hat das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) den Regierungsentwurf eines Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG) veröffentlicht. Eine detaillierte Darstellung finden Sie in unserem [Sondernewsletter der „Rechnungslegung & Prüfung“](#). Auch wenn die Verabschiedung dieser umfassenden Gesetzesreform noch aussteht, haben sich seit Jahresbeginn zahlreiche weitere interessante Neuerungen im Bereich der nationalen und internationalen Rechnungslegung sowie im Prüfungsbe-
 reich ergeben. Diese sind Gegenstand der vorliegenden Ausgabe der „Rechnungslegung & Prüfung“.

Mit Blick auf die handelsrechtliche Rechnungslegung stehen insbesondere die Veröffentlichung des die Kapitalkonsolidierung konkretisierenden E-DRS 30 sowie des E-DRS 31 im Vordergrund. Letzterer soll vor allem die gesetzliche Regelungslücke schließen, wie ein Eigenkapitalspiegel auszusehen hat. In einem weiteren Beitrag werden die Regelungen des IDW ES 12 zur Wertermittlung bei Beteiligungen an einer Immobiliengesellschaft dargestellt und erläutert.

Darüber hinaus wird ein Überblick zur aktuell kontrovers geführten Diskussionen zum Erstanwendungszeitpunkt des die Umsatzerlösrealisierung neu regelnden IFRS 15 gegeben. Daneben werden die wichtigsten Aspekte des veröffentlichten ESMA-Berichts zu den Aktivitäten der EU-Enforcementstellen 2014 dargestellt und ein Überblick zu den neuesten Entwicklungen bei der Neuregelung der Leasingbilanzierung nach IFRS gegeben.

Ausführlich wird der vom BMJV veröffentlichte Referentenentwurf zur Abschlussprüfungsreform (AReG) bei Unternehmen von öffentlichem Interesse anhand ausgewählter Aspekte - Pflichtrotation, Erbringung von Nichtprüfungsleistungen, Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk - dargestellt.

Wir wünschen viel Spaß mit der für Sie hoffentlich interessanten Lektüre und verbleiben mit freundlichen Grüßen

Ihre BDO

INHALT

Veröffentlichung des E-DRS 30 zur Kapitalkonsolidierung und des E-DRS 31 zum Konzerneigenkapital

IDW ES 12: Wertermittlung bei Beteiligungen an einer Immobiliengesellschaft

Update Revenue Standard: Aktuelle Diskussion zur Verschiebung des Erstanwendungszeitpunkts des IFRS 15

Veröffentlichung des ESMA-Berichts zu den Aktivitäten der EU-Enforcementstellen 2014

Veröffentlichung des Referentenentwurfs zum Abschlussprüfungsreformgesetz (AReG)

Cloud computing und das neue IT-Sicherheitsgesetz

REDAKTION

BDO AG
 Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
 Georg-Glock-Straße 8
 40474 Düsseldorf

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

Zentralabteilung Rechnungslegung (ZAR)

1. HANDELSRECHTLICHE RECHNUNGSLEGUNG

1.1. DRSC veröffentlicht neue Entwürfe zur Kapitalkonsolidierung (E-DRS 30) und zum Konzerneigenkapital (E-DRS 31)



Daniel Schubert
daniel.schubert@bdo.de

Am 12. März 2015 hat das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) zwei Entwürfe veröffentlicht. Der erste Entwurf E-DRS 30 konkretisiert die Vorschriften zur Einbeziehung von Tochterunternehmen nach der Erwerbsmethode, zur Abbildung von Anteilen anderer Gesellschafter sowie zur Bilanzierung des Geschäfts- oder Firmenwerts bzw. des passiven Unterschiedsbetrags. Der zweite Entwurf E-DRS 31 ist eine vollständige Überarbeitung des im Februar 2014 veröffentlichten E-DRS 29 zum Thema Konzerneigenkapital. Stellungnahmen zu den Entwürfen können bis zum 22. Mai 2015 beim DRSC eingereicht werden.

Nachfolgend werden die Entwürfe im Einzelnen vorgestellt:

a) E-DRS 30 - „Kapitalkonsolidierung (Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss)“

Anwendungsbereich

Der Standard gilt - wenn endgültig veröffentlicht - für alle Unternehmen, die nach HGB oder PubLG zur Aufstellung eines Konzernabschlusses nach nationalen Vorschriften verpflichtet sind. Der Anwendungsbereich umfasst die Kapitalkonsolidierung im Falle einer *share deals*, für die Anwendung auf *asset deals* oder vermögensübertragende Umwandlungen wird jedoch auch eine Empfehlung ausgesprochen.

Abgrenzung des zu konsolidierenden Eigenkapitals

E-DRS 30 enthält in den Paragraphen 35 bis 47, anders als DRS 4, detaillierte Vorschriften zur Abgrenzung des zu konsolidierenden Eigenkapitals des Tochterunternehmens. So werden u.a. Stillhalterverpflichtungen aus bestehenden Bezugsrechten konzernfremder Dritter auf Anteile des Tochterunternehmens (sonstige Verbindlichkeit zum beizulegenden Zeitwert) beschrieben. Einen gesonderten Vorschlag enthält der Entwurf für den Fall einer Abweichung der Kapitalbeteiligung von der (wirtschaftlichen) Beteiligungsquote an den Ergebnissen (inkl. Liquidationsergebnis). Hier wird empfohlen, das Eigenkapital anhand der wirtschaftlichen Beteiligungsquote zu ermitteln.

Bilanzunwirksame Geschäfte des erworbenen Unternehmens

Für zuvor bilanzunwirksame Ansprüche und Verpflichtungen des erworbenen Unternehmens aus Finanzderivaten oder schuldrechtlichen Haftungsverhältnissen wird eine Ansatzpflicht eingeführt, sofern diese Tatsachen Einfluss auf die Kaufpreishöhe genommen haben.

Restrukturierungsrückstellungen

Die bisherige Möglichkeit nach DRS 4.19, bei der Erstkonsolidierung unter bestimmten Bedingungen Restrukturierungsrückstellungen anzusetzen, wird gestrichen.

Zuordnung des Geschäfts- oder Firmenwerts

Nach bisherigem Recht ist der Geschäfts- oder Firmenwert den betreffenden Geschäftsfeldern zuzuordnen, soweit das erworbene Tochterunternehmen aus mehreren Geschäftsfeldern besteht. Künftig wird hierfür nur noch eine Empfehlung ausgesprochen. Eine Zuordnung zum Mutterunternehmen oder zu anderen Konzerneinheiten ist jedoch nicht zulässig, obwohl in der Praxis Synergien häufig nicht ausschließlich beim Tochterunternehmen entstehen. Für die Folgebewertung ist für jeden Geschäfts- oder Firmenwert je Geschäftsfeld ein separater Abschreibungsplan zu erstellen und ggf. auf Wertminderung zu überprüfen. Diese ist dann gegeben, wenn der implizite Geschäfts- oder Firmenwert - ermittelt aus der Differenz von beizulegendem Zeitwert der Beteiligung und beizulegendem Zeitwert des anteiligen Nettovermögens des Tochterunternehmens - niedriger ist als der bisherige Buchwert.

Geschäfts- oder Firmenwert in fremder Währung

Nach E-DRS 30.130 soll sich die Zuordnung danach richten, in welcher Währung die im Geschäfts- oder Firmenwert berücksichtigten künftigen Erfolgsbeiträge realisiert werden. Sofern dies der EURO ist, ist der Geschäfts- oder Firmenwert wie ein Vermögensgegenstand des Mutterunternehmens zu behandeln (keine Umrechnungsdifferenzen).

Auf- und Abstockung von Anteilen an Tochterunternehmen

Auf- und Abstockungen können künftig wahlrechtsweise als Erwerbs- oder Veräußerungsvorgänge erfolgswirksam oder erfolgsneutral als Eigenkapitaltransaktionen (wie nach IFRS) dargestellt werden.

Erstanwendung und Übergangsregelung

Der neue Standard soll erstmals auf die Erstkonsolidierung von Unternehmen in Geschäftsjahren angewendet werden, die nach dem 31.12.2015 beginnen. Die Regelungen sollen auch für die Folge-, Ent- und Übergangskonsolidierung einbezogener Tochterunternehmen in Geschäftsjahren, die nach dem 31.12.2015 beginnen, gelten, unabhängig von deren Erstkonsolidierungszeitpunkt. Eine rückwirkende Anwendung ist nicht zulässig, jedoch die vorzeitige Anwendung auf Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2014 beginnen.

b) E-DRS 31 - „Konzernerneigenkapital“

Anwendungsbereich

Der endgültige Standard soll die Regelungslücke im Gesetz schließen, wie ein Eigenkapitalspiegel auszusehen hat. E-DRS 31 soll dabei die eher knappen Vorgaben des DRS 7 ersetzen. Der DRS gilt - wenn endgültig veröffentlicht - branchenunabhängig für alle Unternehmen, deren Konzernabschluss nach HGB oder PubLG einen Eigenkapitalspiegel enthalten muss. Zudem werden noch diverse Empfehlungen ausgesprochen (z.B. für Mutterunternehmen, die im Konzernabschluss nach PubLG freiwillig einen Eigenkapitalspiegel präsentieren).

Definitionen

E-DRS 31 streicht eine Vielzahl von Begriffen, die DRS 7 bislang enthielt, die aber über das Gesetz hinausgehen (z.B. „kumuliertes übriges Konzernergebnis“ oder „Konzerngesamtergebnis“).

Struktur des Eigenkapitalspiegels

Die Vorgaben des Entwurfs enthalten für die Darstellung innerhalb des Eigenkapitalspiegels eine starke Untergliederung der Kapitalrücklage und der Gewinnrücklage. Zudem soll eine Spalte Gewinnvortrag/Verlustvortrag aufgenommen werden. Die bisher in DRS 7 enthaltene Vorgabe zur Darstellung auch des Vorjahrs wird im Entwurf als Empfehlung ausgestaltet.

Eigene Anteile

Dieses Thema wird ausführlich im Entwurf behandelt. So ist die Verrechnung des Unterschiedsbetrags zwischen dem Nennbetrag oder dem rechnerischen Wert und den Anschaffungskosten der eigenen Anteile im Konzernabschluss nicht auf die frei verfügbaren Rücklagen beschränkt. Beim Erwerb eigener Anteile unter pari soll nach dem Entwurf der verbleibende Unterschiedsbetrag in die Kapitalrücklage eingestellt werden. Bei Wiederveräußerung eigener Anteile, die in mehreren Tranchen zu unterschiedlichen Anschaffungskosten erworben worden sind, wird die Anwendung der Durchschnittsmethode empfohlen.

Erstanwendung und Übergangsregelung

Der neue DRS soll erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2015 beginnen, mit der (empfohlenen) Option einer zulässigen früheren Anwendung. Wird bislang ein von E-DRS 31 abweichender Konzernneigenkapitalspiegel aufgestellt, sind bei Erstanwendung für die Vorperiode nur dann Werte anzugeben, wenn diese nach den neuen Vorgaben ermittelt wurden.

1.2. IDW ES 12: Wertermittlung bei Beteiligungen an einer Immobiliengesellschaft



WP Dr. Christian Lütke-Uhlenbrock
christian.luetke-uhlenbrock@bdo.de

Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat am 18. Februar 2015 den Entwurf IDW ES 12: Wertermittlungen bei Beteiligungen an einer Immobilien-Gesellschaft nach § 250 Abs. 1 Nr. 2 und § 236 Abs. 1 KAGB verabschiedet.

Hintergrund des Entwurfs ist, dass nach § 250 Abs. 1 Nr. 2 KAGB Kapitalverwaltungsgesellschaften (KVG) verpflichtet sind, den Wert der für Rechnung von unselbständigen Immobilien-Sondervermögen gehaltenen Beteiligungen an Immobilien-Gesellschaften von einem Abschlussprüfer im Sinne des § 319 Abs. 1 Satz 1 und 2 HGB als externen Bewerter i.S.d. § 216 KAGB ermitteln zu lassen (laufende Bewertung). Darüber hinaus ist der Wert einer Immobilien-Gesellschaft durch einen Wirtschaftsprüfer nach § 236 Abs. 1 KAGB zu ermitteln, bevor eine KVG eine Beteiligung an einer Immobilien-Gesellschaft erwirbt (Erwerbsbewertung).

Die Grundsätze für Bewertungen von Beteiligungen nach § 250 Abs. 1 Nr. 2 KAGB sind für die laufenden Regelbewertungen anzuwenden. Die ermittelten Werte gehen in die Rechnungslegung ein und sind Grundlage der Anteilswertermittlung sowie der Ermittlung der Auslastung von Anlagegrenzen.

Mit dem IDW ES 12 werden Grundsätze für eine einheitliche Durchführung von Aufträgen als externer Bewerter für Zwecke der §§ 250 Abs. 1 Nr. 2 und 236 Abs. 1 KAGB dargelegt und eine Abgrenzung der Verantwortlichkeiten der KVG, des Abschlussprüfers des Immobilien-Sondervermögens, der Immobilien-Gesellschaft und ihres Abschlussprüfers sowie der von der KVG für Zwecke der Immobilienbewertung beauftragten Immobiliensachverständigen vorgenommen.

IDW ES 12 ersetzt den IDW Praxishinweis 1/2012: Bewertung nach §§ 68, 70 InvG.

Der Entwurf des Standards steht auf der Internetseite des IDW (www.idw.de) als Download in der Rubrik „[Verlautbarungen, Download von Entwürfen](#)“ zum Abruf und kann bis zum 17. Juli 2015 kommentiert werden.

2. INTERNATIONALE RECHNUNGSLEGUNG

2.1. Update Revenue Standard: FASB will Erstanwendungszeitpunkt verschieben - IASB auch?



Daniel Schubert
daniel.schubert@bdo.de

Der IASB und der US-amerikanische Standardsetzer FASB veröffentlichten am 24. Mai 2014 als Ergebnis des gemeinsamen Projekts ihre Standards zur Bilanzierung von Umsatzerlösen aus Verträgen mit Kunden. In beiden Standards ist ein Erstanwendungszeitpunkt festgelegt, wonach der (jeweilige) Standard erstmalig auf Berichtsperioden, die nach dem 1. Januar 2017 beginnen, anwendbar ist.

Der US-amerikanische Standardsetzer FASB hat auf einer Sitzung am 1. April 2015 nun vorläufig entschieden, den Zeitpunkt des Inkrafttretens seines Erlöserfassungsstandards (Accounting Standards Update No. 2014-09, Revenue from Contracts with Customers) um ein Jahr aufzuschieben. Kapitalmarktorientierte Unternehmen würden den neuen Standard nach diesem Vorschlag erst für Berichtsperioden, die nach dem 15. Dezember 2017 beginnen, erstmalig anwenden. Neben der Verschiebung wird auch eine Regelung für die (freiwillige) vorzeitige Anwendung vorgeschlagen. Danach ist eine vorzeitige Anwendung für US-GAAP anwendende kapitalmarktorientierte Unternehmen zugelassen. Diese gilt jedoch nur für Berichtsperioden, die am oder nach dem ursprünglich festgelegten Zeitpunkt des Inkrafttretens beginnen. Die vorläufigen Entscheidungen werden als Entwurf veröffentlicht und können innerhalb einer 30-Tagesfrist kommentiert werden.

Seitens des IASB gibt es (noch) keine vergleichbaren Entwürfe. Es gibt jedoch Grund zur Annahme, dass darüber ebenso nachgedacht wird. So empfiehlt der Stab dem IASB in einem Agenda Paper vom April 2015 eine Verschiebung des neuen Revenue-Standards um ebenfalls ein Jahr mittels Vorlage eines eng abgegrenzten neuen Entwurfs: „*We recommend that the IASB defer the effective date of IFRS 15 by one year to 1 January 2018. [...] If the IASB agrees to propose a deferral of the effective date, we recommend publishing the proposed deferral for comment as a separate narrow-scope Exposure Draft.*“

Für eine Verschiebung sprechen auch öffentliche Äußerungen eines IASB-Mitglieds in einem Beitrag vom 18. Februar 2015 im Journal of Accountancy: „*So it's pretty obvious that there's going to have to be a deferral in light of all these potential changes we're talking about*“. Demnach sind wohl erst einige Anwendungsfragen zu klären, bevor Standards veröffentlicht werden,

die nicht konvergent zueinander sind. Im gleichen Zusammenhang ist aber auch denkbar, dass für sowohl nach IFRS als auch nach US-GAAP verpflichtend bilanzierende Unternehmen (sog. dual listed companies) eine zeitlich nicht abgestimmte Veröffentlichung zweier Erlösstandards zu Problemen führen wird. So hätten Unternehmen bei einer nur einseitigen Verschiebung seitens des FASB keine Vorteile, da für IFRS-Zwecke der neue Standard IFRS 15 schon früher angewendet werden müsste.

Auf EU-Ebene ist (noch) ein anderes Bild zu verzeichnen. Im Rahmen der Auseinandersetzung mit den Übernahmekriterien der IAS-Verordnung hat die Europäische Beratungsgruppe für Rechnungslegung (EFRAG) Mitte März eine Empfehlung für die Übernahme von IFRS 15 in EU-Recht gegeben und sich für das IASB-Erstanwendungsdatum zum 1. Januar 2017 ausgesprochen.

2.2. ESMA-Bericht zu den Aktivitäten der EU-Enforcementstellen 2014 veröffentlicht

Der Bericht der Europäischen Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (ESMA) vom 31. März 2015 enthält Informationen zu durchgeführten Enforcements innerhalb von Europa. Neben einer Darstellung von allgemeinen Enforcementmaßnahmen enthält dieser auch die Ergebnisse der Überprüfung von Zwischen- und Jahresabschlüssen 2013 von Emittenten in der EU, die den gemeinsamen Prüfungsschwerpunkten aus 2014 gelten (common enforcement priorities).

Zu den durchgeführten Enforcementaktivitäten 2014 wird festgehalten: Es wurden ca. 24 % der Zwischen- oder Jahresabschlüsse von 6400 Emittenten, die an regulierten Märkten in der EU gelistet sind, in 2014 durch nationale Enforcementstellen überprüft. In insgesamt 306 Fällen führte eine Überprüfung auch zu einer Fehlerfeststellung. In 21 Fällen war sogar eine Neuveröffentlichung des jeweiligen Jahres- bzw. Quartalsabschlusses notwendig.

Nach Themen sortiert ergeben sich folgende Schwerpunkte (in Klammer mit der jeweiligen prozentualen Häufigkeit je Themenbereich):

1. Darstellung des Jahresabschlusses (19 %)
2. Werthaltigkeitsprüfung von nichtfinanziellen Vermögenswerten (15 %)
3. Bilanzierung von Finanzinstrumenten (15 %)
4. Bewertung zum beizulegenden Zeitwert (9 %)
5. Aufstellung von Konzernabschlüssen (7 %)
6. Ansatz von (latenten) Steuern (6 %)
7. Segmentberichterstattung/operative Segmente (3 %)
8. Leistungen an Arbeitnehmer (3 %)

Hinsichtlich der Überprüfung der common enforcement priorities 2013 wird seitens der ESMA ein positives Feed-

back gegeben. Die Transparenz sei durch die Überprüfungsmaßnahmen gestiegen. Es sind aber auch einzelne Bereiche als verbesserungswürdig anzusehen:

- Angaben zu wesentlichen Annahmen bei der Durchführung von Werthaltigkeitsprüfungen für nichtfinanzielle Vermögenswerte mit unbestimmter Nutzungsdauer (IAS 36): Ausgewertet wurden die IFRS-Abschlüsse von 103 Emittenten mit signifikantem Anteil von nichtfinanziellen Vermögenswerten mit unbestimmter Nutzungsdauer (etwa Goodwill oder andere immaterielle Vermögenswerte). Bei den Offenlegungsvorgaben von IAS 36, speziell IAS 36.134, wurde hierbei teils eine unzureichende Berichterstattung aufgefunden. Im Mittelpunkt stehen die Angaben zu den wesentlichen Annahmen, auf denen die Cash-Flow Prognosen für den Impairment-Test nach IAS 36 beruhen. In 17% der Fälle sind entweder keine oder in 10% nur inhaltsleere (sog. boiler plate) Angaben zu finden. Auch die Sensitivitätsanalyse ist teils unzureichend. So nehmen ca. ein Drittel der untersuchten Emittenten keinen Bezug auf die eigentlichen wesentlichen Annahmen (Werttreiber), sondern nur auf den zugrunde liegenden Diskontierungszins (WACC).
- Angaben bzgl. der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert (IFRS 13): In Bezug auf 100 IFRS-Abschlüsse gaben ca. 25% der Emittenten nur unzureichende Informationen zu den Bewertungsmethoden an, wenn die Bemessung des Fair Value auf vergleichbaren Daten (Level 2) oder eigenen Berechnungen (Level 3) basierte. An vielen Stellen wurden ohne Bezugnahme auf das Unternehmen auch nur die Vorgaben des Standards wiederholt. In Bezug auf die eher komplexeren Themen, wie credit valuation adjustments (CVA) für Anpassungen hinsichtlich des Kontrahentenrisikos und zu debt valuation adjustments (DVA) für Anpassungen auf das eigene Risiko, war nur in der Hälfte der Fälle eine Beschreibung im Anhang zu finden.
- Angaben zu Stundungsvereinbarungen und Wertminderungen von Finanzinstrumenten bei Finanzinstituten: In den IFRS-Abschlüssen von 36 Finanzinstituten wurde nur bei 50% überhaupt über Stundungsmaßnahmen (forbearance) informiert. Ebenso war nur in der Hälfte der Fälle ein vorgenommenes Impairment auf Finanzinstrumente im Anhang entsprechend erläutert.

2.3. Projektupdate zu ED Leases bestätigt Ausnahme für small asset leases

Mit der Veröffentlichung des zweiten Entwurfs (ED/2013/6) zur Leasingbilanzierung im Mai 2013 wurde der bereits im ersten Entwurf ED/2010/9 enthaltene right of use-Ansatz auf Ebene des Leasingnehmers weiterhin verfolgt. Infolge dieses Ansatzes wären mit einem Leasingverhältnis einhergehende Rechte und Pflichten in der Bilanz der Leasingnehmer abzubilden. Dieser Ansatz hätte branchenübergreifende Konsequenzen für großvolumige Leasingverhältnisse (z.B. Pkw-

Flottenleasing) aber auch Leasingverhältnisse über Betriebs- und Geschäftsausstattung oder IT-Ausstattung (small ticket leases). Eine bereits in ED/2013/6 bestehende Ausnahme gilt für kurzfristige Leasingverhältnisse (short-term leases). Beträgt die wirtschaftliche Mindestlaufzeit weniger als ein Jahr und wird keine Kaufoption eingeräumt, dürfen Leasingnehmer und Leasinggeber von einer Erfassung des Leasingverhältnisses abweichen und Leasingaufwendungen/-erträge linear erfassen (off-balance). In den weiteren Diskussionen ist noch eine zweite Ausnahme für langlaufende, großvolumige, aber unwesentliche Leasingverhältnisse (large volume, small value leases) diskutiert worden. Diese Ausnahme für sog. small asset leases wurde in einem Projekt-Update des IASB vom 16. März 2015 bestätigt. Leasingverhältnisse, die sich als small asset lease qualifizieren, wären vom Anwendungsbereich des neuen Standards ausgenommen, d.h., der Leasingnehmer wäre nicht verpflichtet, diese in der Bilanz zu aktivieren, sondern würde - analog den bisherigen Regelungen zu operate lease-Verhältnissen - nur die laufenden Mietaufwendungen in der GuV zeigen.

Die Inanspruchnahme wäre jedoch an folgende Voraussetzungen geknüpft:

- Die Ausnahme gilt nur für Leasingverhältnisse, die individuell unabhängig zu anderen Leasingverhältnissen sind.
- Angesprochen sind Leasingverhältnisse über „small IT equipment“ (z. B. Laptops, Tablets, Desktopdrucker) oder auch Büromöbel. Explizit ausgenommen sind Leasingverhältnisse über PKWs oder Multifunktionsdrucker mit hoher Druckkapazität (sog. MFP).
- Ob sich ein Leasingverhältnis als small asset lease qualifiziert, soll anhand einer quantitativen Richtgröße ausgemacht werden. Innerhalb der Basis for Conclusions zum neuen Standard wird dabei eine Größe von ungefähr (roughly) 5.000 USD diskutiert. Dabei sind jedoch Änderungen im Zeitablauf durch Inflation und/oder Wechselkursänderungen zu berücksichtigen.

Die Ausnahme für small asset leases gilt nur für die IFRS. Der US-amerikanische Standardsetzer FASB wird in seinem Entwurf eines Leasingstandards keine solche Ausnahme vorsehen.

2.4. IASB: ED/2015/1 veröffentlicht

Der IASB hat am 10. Februar 2015 einen Änderungsentwurf an IAS 1 (ED/2015/1 - Classification of Liabilities) veröffentlicht. Dieser behandelt die Klassifikation von Schulden hinsichtlich ihrer Fristigkeit. Der Wortlaut von IAS 1.69d und IAS 1.73 soll dahingehend angepasst werden, dass die Klassifizierung von Schulden auf den Rechten, die zum Ende der Berichtszeitungsperiode bestehen, basiert. Für weitere Informationen möchten wir auf die Ausführungen in unserem [IFRS Bulletin Nr. 2/2015](#) verweisen.

3. PRÜFUNG

3.1. Aktuelles zu sonstigen Prüfungshandlungen



WP Yvonne Meyer
yvonne.meyer@bdo.de

Aktuelles zu sonstigen Prüfungsleistungen

Aufsichtsrat, Vorstand und Geschäftsleitung beauftragen neben der klassischen Abschlussprüfung und anderen gesetzlich erforderlichen Prüfungen vielfach auch freiwillige Prüfungen. Im Regelfall sind die zu prüfenden Unterlagen zur Berichterstattung gegenüber Unternehmensexternen (z.B. kreditgebende Bank) bestimmt, die einen besonderen Informationsanspruch haben.

Wirtschaftsprüfer sind aufgrund ihrer bei der Abschlussprüfung gewonnenen Erkenntnisse bevorzugte Ansprechpartner für sonstige Prüfungsleistungen. Wirtschaftsprüfer sind auch „erste Wahl“ der Auftraggeber im Vertrauen auf eine mit einer Abschlussprüfung vergleichbaren hohen Prüfungsqualität.

IDW PS 480 / IDW PS 490 verabschiedet

Der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat am 28. November 2014 die beiden IDW Prüfungsstandards „Prüfung von Abschlüssen, die nach Rechnungslegungsgrundsätzen für einen speziellen Zweck aufgestellt wurden“ (IDW PS 480) sowie „Prüfung von Finanzaufstellungen oder deren Bestandteilen“ (IDW PS 490) verabschiedet.

Beide IDW Prüfungsstandards gelten für die Prüfung, die sich auf Zeiträume beziehen, die am oder nach dem 15. Dezember 2015 beginnen bzw. die sich auf den 15. Dezember 2015 oder einen späteren Stichtag beziehen.

Ziel der Standardsetzung ist die Sicherstellung der Einheitlichkeit der Prüfungsdurchführung auch bei nicht im Einzelnen durch IDW Verlautbarungen geregelten Prüfungen von Abschlüssen und Abschlussbestandteilen.

Prüfungsgegenstand von IDW PS 480 und IDW PS 490 sind immer „**vergangenheitsorientierte Finanzinformationen**“, d.h. Informationen, die:

- überwiegend aus der Buchführung abgeleitet wurden,
- in Währungseinheiten (z. B. EUR) bemessen werden und
- wirtschaftliche Ereignisse in vergangenen Zeiträumen oder wirtschaftliche Gegebenheiten oder Umstände zu bestimmten Zeitpunkten in der Vergangenheit erfassen.

Der **Anwendungsbereich des IDW PS 480** umfasst Abschlüsse, die nach Rechnungslegungsgrundsätzen für

ein spezielles Informationsbedürfnis bestimmter Adressaten aufgestellt wurden. In Abhängigkeit vom jeweiligen Informationsbedürfnis ergeben sich i.d.R. unterschiedliche Anforderungen an die Rechnungslegungsgrundsätze.

So kann eine Finanzaufstellung beispielsweise alleine darauf ausgerichtet werden, die Verwendung von Zuschüssen offenzulegen. Eine völlig andere Aussage hat dagegen eine Finanzaufstellung, die als Grundlage zur Ermittlung der künftigen finanziellen Überschüsse der Gesellschaft genutzt wird.

Beide Beispielfälle zeigen den Bedarf an zweckentsprechenden Rechnungslegungsgrundsätzen („spezielle Rechnungslegungsgrundsätze“) im Gegensatz zu Rechnungslegungsnormen z.B. nach dem Handelsgesetzbuch (HGB) bzw. nach den International Financial Reporting Standards (IFRS) („allgemeine Rechnungslegungsgrundsätze“).

Der **Anwendungsbereich des IDW PS 490** umfasst die Prüfung einzelner Finanzaufstellungen sowie Bestandteile, Konten oder Posten einer Finanzaufstellung. Wird eine Finanzaufstellung nach Rechnungslegungsgrundsätzen für einen speziellen Zweck aufgestellt, ist zusätzlich IDW PS 480 anzuwenden.

Kombination von Prüfungsstandards

Das Spektrum an zu prüfenden Sachverhalten ist sehr breit gefächert. Oft umfassen die zu prüfenden Unterlagen vergangenheitsorientierte Finanzinformationen und andere Sachverhalte, wie z.B.:

- Angaben zu den Strommengen,
- Einhaltung von Richtlinien oder Vertragsbestimmungen,
- ordnungsgemäße Mittelverwendung von Zuschüssen usw.

Für einige Anwendungsfälle (z.B. im Zusammenhang mit Aufträgen von Krankenhäusern und Energieversorgungsunternehmen) liegen einschlägige IDW Verlautbarungen vor.

Sofern keine einschlägige IDW Verlautbarung vorliegt (z.B. für die Vielfalt an Prüfungen einer Mittelverwendung), ist eine Kombination von IDW PS 480 bzw. IDW PS 490 mit anderen Prüfungsstandards erforderlich.

Ein typischer Anwendungsfall ist die Kombination von IDW PS 480 bzw. IDW PS 490 mit dem International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 (Revised) „Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information“.

Abgrenzung zu prüfungsnahen Dienstleistungen

Häufig erwarten Auftraggeber gar keine Prüfung sondern vielmehr eine Bestätigung der Übereinstimmung von Angaben zu Unterlagen, die bereits in einem anderen Zusammenhang geprüft wurden. Ein typisches Beispiel ist die Bestätigung von Angaben zwecks Nachweis der **Einhaltung von Finanzkennzahlen** (so genannte „Covenants-Bescheinigung“).

In diesen Fällen wird Art und Umfang der Tätigkeiten nicht vom Wirtschaftsprüfer eigenverantwortlich festgelegt, sondern mit dem Auftraggeber abgestimmt.

Für die Durchführung von vereinbarten Untersuchungshandlungen ist der International Standard on Related Services (ISRS) 4400 „Engagements to Perform Agreed-Upon Procedures Regarding Financial Information“ anwendbar. Im April 2015 wurde vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) eine deutsche Übersetzung des ISRS 4400 veröffentlicht.

Bei einem solchen Auftrag wird durch den Wirtschaftsprüfer kein Urteil abgegeben, sondern es erfolgt „nur“ eine Berichterstattung über festgestellte Sachverhalte. Die vorgesehenen Nutzer dieser Berichterstattung haben zu beurteilen, ob die Untersuchungshandlungen angemessen sind und welche Schlussfolgerungen aus den getroffenen Feststellungen zu ziehen sind.

Vorformulierte Bescheinigungen

Oft formulieren z.B. Behörden, (Förder-)Banken etc. Bescheinigungen, die von Wirtschaftsprüfern unterzeichnet werden sollen bzw. fordern die Unterschrift des Wirtschaftsprüfers auf Formularen oder Aufstellungen.

Von der Unterzeichnung solcher vorformulierten Bescheinigungen ist seitens der Wirtschaftsprüfer in der Regel aus berufsrechtlichen Gründen abzusehen.

Zu der Problematik mit vorformulierten Bescheinigungen sowie als Hilfestellung zum Umgang mit damit zusammenhängenden Prüfungsleistungen ist auf das Positionspapier des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW): „Vorformulierte Bescheinigungen“ vom 9. März 2015 zu verweisen.

3.2. Der Referentenentwurf zum Abschlussprüfungsreformgesetz (AReG)



WP Moritz Diemers
moritz.diemers@bdo.de

Hintergrund

Am 27.03.2015 hat das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) einen [Referentenentwurf zur Abschlussprüfungsreform \(RefAReG\)](#) verkündet. Sowohl Richtlinie wie Verordnung sind am 16.06.2014 in Kraft getreten. Der Referentenentwurf setzt die EU-Richtlinie zu den prüfungsbezogenen Regelungen für alle Unternehmen der EU-Richtlinie 2014/56/EU (AP-RL) um. Darüber hinaus werden Anpassungen an die EU-Verordnung Nr. 537/2014 (EU-VO) vorgenommen (im Wesentlichen besteht hier die Anpassung in der Ausübung von Mitgliedsstaatenwahlrechten), die sich auf die Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse beziehen. Die Vorgaben der EU-VO

gelten unmittelbar für Unternehmen von öffentlichem Interesse. Die Umsetzung der EU-Vorgaben in dem RefAReG erfolgt daher nur teilweise durch unmittelbare Änderungen der nationalen Gesetze. Vielfach wird zukünftig neben der nationalen Gesetzgebung die EU-Verordnung ab dem 17.06.2016 zusätzlich unmittelbar zu beachten sein (vgl. § 317 Abs. 3 a HGB-E). Im Folgenden werden nur ausgewählte Aspekte des Referentenentwurfs zum Abschlussprüfungsreform dargestellt.

Neue Definition der Unternehmen von öffentlichem Interesse

Art. 2 Nr.13 AP-RL definiert die Unternehmen des öffentlichen Interesses (sog. *public interest entities* - PIE) als kapitalmarktorientierte Unternehmen, Kreditinstitute, Versicherungsunternehmen und Unternehmen, die von den Mitgliedstaaten als solche bestimmt worden sind. Da in der neuen AP-RL das bisherige Wahlrecht des Art. 39 AP-RL a.F. nicht mehr enthalten ist, gehören zukünftig auch nicht-kapitalmarkt-orientierte Unternehmen zu den PIE. Im RefAReG werden

- Unternehmen, die kapitalmarktorientiert i.S. des § 264d HGB sind,
- CRR-Kreditinstitute i.S. des § 1 Abs. 3 d S.1 des Kreditwesengesetzes, mit Ausnahme der in § 2 Abs.1 Nr.1 und 2 des Kreditwesengesetzes genannten Institute, oder
- Versicherungsunternehmen i.S. des § 341 HGB

als PIE definiert. Damit ist der Kreis der von den strengeren Sonderregeln der EU-VO betroffenen Unternehmen deutlich größer als bisher. Relevant ist in diesem Kontext somit auch die Frage, ab wann ein Unternehmen als PIE gilt und somit die strengeren Vorschriften der EU-VO anzuwenden hat.

Pflichtrotation

Zu den strengeren Vorschriften für PIE gehört die Einführung einer verpflichtenden externen Rotation des Abschlussprüfers. Ganz bewusst hat der Gesetzgeber diese Regelung auf den Kreis der PIEs begrenzt und andere Unternehmen davon ausgenommen.

Bislang regelt § 319 a Abs.1 Nr.4 HGB nur eine Pflicht zur *internen* Rotation bei PIE, wenn der Wirtschaftsprüfer bereits in sieben oder mehr Fällen für die Abschlussprüfung eines kapitalmarktorientierten Unternehmens (i.S.d. § 264d HGB) verantwortlich war. Neben dieser internen Rotation, die weiterhin gilt, tritt nun die Begrenzung der Höchstlaufzeit für das „Prüfungsmandat“ auf 10 Jahre (Art. 17 Abs.1 EU-VO). Nach Ablauf dieser Höchstlaufzeit darf weder der Abschlussprüfer noch ein Mitglied seines Netzwerks innerhalb der folgenden vier Jahre die Abschlussprüfung durchführen.

Allerdings werden im RefAReG die eingeräumten Mitgliedsstaatenwahlrechte so ausgeübt, dass die max. Höchstlaufzeit verlängerbar ist. Eine Verlängerung auf max. 20 Jahre ist bei der Durchführung eines Ausschreibungsverfahrens, das spezifische Anforderungen erfüllt, möglich. Ferner verlängert sich die Höchstlaufzeit auf

24 Jahre bei Durchführung von Joint Audits. Zur internen Rotation kommt es weiterhin nach der siebten Abschlussprüfung, wobei die sog. „cooling-off-Periode“ von zwei auf drei Jahre verlängert wird.

Art. 41 EU-VO enthält Übergangsbestimmungen zur externen Rotation, deren Interpretation, insbesondere im Hinblick auf die sog. „Kurzläufer“, derzeit noch nicht abschließend geklärt ist. Wir verweisen insoweit auf die [Sonderausgabe Rechnungslegung & Prüfung, April 2014](#).

Erbringung von Nichtprüfungsleistungen

Der Begriff der Nichtprüfungsleistungen, der im Kontext mit Abschlussprüfungen von PIE relevant ist, ist in der EU-VO nicht definiert. Es handelt sich um alle Leistungen, die nicht Abschlussprüfungsleistungen sind. Zukünftig sind diese in zulässige und nicht zulässige Nichtprüfungsleistungen zu differenzieren.

Für PIE enthält Art. 5 Abs.1 EU-VO eine sog. „black list“. Diese Nichtprüfungsleistungen darf weder der Abschlussprüfer noch ein Mitglied seines Netzwerkes an das zu prüfende PIE und an andere Unternehmen des PIE-Konzerns erbringen. D.h., eine Leistung dieser „black list“ darf weder direkt noch indirekt für das geprüfte PIE, dessen Mutterunternehmen oder die vom PIE beherrschten Unternehmen erbracht werden. Die zeitliche Anwendung dieses Verbots ist gesondert in Art. 5 Abs.1 S.1 EU-VO geregelt.

Neben den bisher bereits bekannten unvereinbaren Leistungen, die gegen das Selbstprüfungsverbot verstoßen, handelt es sich u.a. bei folgenden Leistungen um „Verbotstatbestände“:

- Juristische Leistungen im Zusammenhang mit
 - allgemeiner Beratung,
 - Verhandlungen im Namen des geprüften Unternehmens und
 - Vermittlungstätigkeiten in Bezug auf die Beilegung von Rechtsstreitigkeiten
- Leistungen i.Z. mit der internen Revision
- Lohn- und Gehaltsabrechnungen
- Leistungen im Zusammenhang mit der Finanzierung, der Kapitalstruktur und -ausstattung sowie der Anlagestrategie des geprüften Unternehmens, ausgenommen die Erbringung von Bestätigungsleistungen im Zusammenhang mit Abschlüssen, einschließlich der Ausstellung von Prüfbescheinigungen (Comfort Letters) i.Z. mit vom geprüften Unternehmen herausgegebenen Prospekten
- Gestaltung und Umsetzung interner Kontroll- oder Risikomanagementverfahren, die bei der Erstellung und/oder Kontrolle von Finanzinformationen oder Finanzinformationstechnologiesystemen zum Einsatz kommen.

Die Erlaubnis zur Erbringung von ausgewählten Steuerberatungsleistungen und Bewertungsleistungen, die ebenfalls im Katalog der „black list“ enthalten sind, stehen unter einem Mitgliedsstaatenwahlrecht, welches im RefAREG ausgeübt wird. Diese Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen dürfen aber nur erbracht

werden, wenn sie unwesentliche Auswirkung auf die geprüften Jahresabschlüsse haben und die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers nicht gefährdet ist. Strengere - also eine Erweiterung der in der „black list“ aufgeführten Verbotstatbestände - Vorschriften sieht der RefE zum AREG nicht vor. Es muss allerdings darauf hingewiesen werden, dass in dem RefAREG explizit darauf hingewiesen wird, dass es noch keine Abstimmung mit der Bundesregierung gibt. Ferner bestehen derzeit noch eine Vielzahl von Interpretations- und Auslegungsfragen, die durch das RefAREG nicht geklärt werden können.

Eine weitere Beschränkung der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen außerhalb der „black list“ ist die Einführung einer Billigungspflicht dieser Leistungen durch den Prüfungsausschuss sowie deren Begrenzung auf einen sog. 70 % Cap (Art. 4 Abs. 2 EU-VO).

Der EU-Gesetzgeber hat diese strengeren Vorschriften auf den Bereich der PIE-Prüfungen beschränkt. Insoweit ergeben sich für alle anderen Prüfungen keine Änderungen.

Prüfungsbericht

Die Berichterstattung über das Ergebnis der gesetzlichen Jahresabschlussprüfung ist in § 321 HGB kodifiziert und wird durch die Vorgaben des IDW PS 450 ergänzt. Erstmals wird auch auf EU-Ebene für PIE eine gesonderte schriftliche Berichterstattung kodifiziert (Art. 11 EU-VO). Durch Anpassung von § 321 HGB wird die künftige Berichterstattung bei PIE-Prüfungen durch Querverweis auf die Vorgaben der EU-VO (§ 321 Abs.1 HGB-E) erweitert. Künftig wird die Berichterstattung bei diesem Unternehmenskreis u.a. auch folgende Inhalte (Auswahl) aufnehmen müssen:

- Die (bei der Prüfung) verwendeten Methoden, u.a. dahingehend, welche Kategorien der Bilanz direkt überprüft wurden und welche Kategorien dabei System- und Zuverlässigkeitsprüfungen unterzogen wurden.
- Die Darlegung der quantitativen Wesentlichkeitsgrenze für den Abschluss als Ganzes und ggf. von spezifischen Wesentlichkeitsgrenzen sowie die Darlegung der qualitativen Faktoren, die bei der Festlegung der Wesentlichkeitsgrenze berücksichtigt wurden.
- Angaben zu bestimmten, im Laufe der Prüfung festgestellten Ereignissen oder Gegebenheiten, die erhebliche Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können, sowie dazu, ob diese Ereignisse oder Gegebenheiten eine wesentliche Unsicherheit darstellen; ferner eine Zusammenfassung von unterstützenden Maßnahmen (bspw. Garantien, Patronatserklärungen), die bei der Beurteilung der Fortführungsfähigkeit berücksichtigt wurden.
- Die Angabe bedeutsamer Mängel im internen Finanzkontrollsystem oder Rechnungslegungssystem des Unternehmens einschließlich der Angabe, ob diese Mängel beseitigt wurden.

- Die Angabe von im Laufe der Prüfung festgestellten bedeutsamen Sachverhalten im Zusammenhang mit der Nichteinhaltung von Rechtsvorschriften oder des Gesellschaftsvertrags, soweit sie für die Fähigkeit des Prüfungsausschusses, seine Aufgaben wahrzunehmen, als relevant betrachtet werden.
- Die Angabe und Beurteilung der bei den verschiedenen Posten des Abschlusses angewandten Bewertungsmethoden einschließlich etwaiger Auswirkungen von Änderungen an diesen Methoden.
- Angaben über:
 - Etwaige bedeutsame Schwierigkeiten während der Abschlussprüfung,
 - etwaige sich aus der Abschlussprüfung ergebende bedeutsame Sachverhalte, die mit dem Management erörtert wurden, und
 - etwaige sonstige Sachverhalte, die aus Sicht des Prüfers für die Aufsicht über den Rechnungslegungsprozess bedeutsam sind.

Damit würden zukünftig Prüfungsberichte von PIEs und Non-PIEs lt. RefAREG voneinander abweichen.

Bestätigungsvermerk

Der Referentenentwurf enthält weitreichende Änderungen zum Bestätigungsvermerk. Der bisherige, durch § 322 HGB bestimmte gesetzliche Rahmen wird durch einen neuen § 322 a HGB-E erweitert. Durch Querverweis auf Art. 10 EU-VO (§ 322 Abs.1 a HGB-E) kommen dessen Bestimmungen zur unmittelbaren Anwendung bei Bestätigungsvermerken von PIE. Durch § 322a HGB-E wird der Anwendungsbereich der Verordnung in Bezug auf die Angaben zum Bestätigungsvermerk auf alle anderen Unternehmen ausgedehnt. Damit definiert der Referentenentwurf einen einheitlichen Bestätigungsvermerk bei allen freiwilligen bzw. gesetzlichen Abschlussprüfungen. Gemäß § 322a HGB-E bzw. Art. 10 Abs. 2 EU-VO soll der Abschlussprüfer künftig zur Untermauerung seines Prüfungsurteils folgende (zusätzliche) Angaben im Bestätigungsvermerk machen:

- Angaben zur Bestellung des Abschlussprüfers (Zuständigkeit für die Bestellung; Datum der Bestellung; bisherige ununterbrochene Mandatsdauer, einschl. bereits erfolgter Verlängerungen und erneuter Bestellungen).
- Eine Darlegung des Folgenden zur Untermauerung des Prüfungsurteils:
 - Eine Beschreibung der bedeutsamsten beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen, einschließlich der beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von Betrug,
 - eine Zusammenfassung der Reaktion des Prüfers auf diese Risiken und
 - gegebenenfalls wichtige Feststellungen, die sich in Bezug auf diese Risiken ergeben.
- Erklärung, dass keine verbotenen Nichtprüfungsleistungen nach Art. 5 Abs. 1 EU-VO erbracht wurden und der Abschlussprüfer die Unabhängigkeitsanforderungen erfüllt.

- Angabe von Leistungen, die zusätzlich zur Abschlussprüfung für das geprüfte Unternehmen und für von diesem beherrschte Unternehmen erbracht wurden, falls dies nicht schon im Abschluss oder Lagebericht angegeben wurde.

Der Umfang und die Inhalte des Bestätigungsvermerks lt. EU-VO referenzieren auf die Bedürfnisse der Stakeholder von PIEs. So gibt es häufig eine größere Anzahl von Kapitalgebern, die dem Unternehmen ausschließlich durch die Bereitstellung von Kapital über den organisierten Kapitalmarkt verbunden sind. Dahingegen ist der Kreis der Gesellschafter bei mittelständischen oder kleinen Unternehmen oft überschaubar und die Anteilseigner sind in Entscheidungsprozesse eingebunden. Bereits in der Vergangenheit hat der Gesetzgeber, so auch wieder i.R. der EU-Abschlussprüferreform, zwischen PIE und Non-PIE bei seiner Gesetzgebung differenziert. Es stellt sich vor diesem Hintergrund die Frage, ob dieses nicht auch bei der Umsetzung der EU-Abschlussprüferreform hinsichtlich des Bestätigungsvermerks zielführender wäre.

3.3. Neue und überarbeitete ISAs zum Bestätigungsvermerk (Auditor's Report)



WP StB Brigitte Jakob
brigitte.jakob@bdo.de

Am 15. Januar 2015 bzw. am 8. April 2015 hat das International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) die finalen Standards (International Standards on Auditing, ISA) zum Bestätigungsvermerk veröffentlicht und damit das langjährige Projekt zur Neuformulierung des Bestätigungsvermerks beendet.

Durch Umsetzung der neuen und überarbeiteten Standards soll der Bestätigungsvermerk das Vertrauen in die Prüfung und den geprüften Jahresabschluss steigern und die Verantwortlichen der gesetzlichen Vertreter, des Aufsichtsorgans und des Abschlussprüfers klar stellen. Dies soll insbesondere durch höhere Transparenz der Jahresabschlussprüfung, durch unternehmensindividuelle Aussagen und einen dadurch verbesserten Informationswert für den Adressaten erreicht werden.

Die neuen und überarbeiteten internationalen Standards zum Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers betreffen:

ISA 700 (Revised) - Übergreifender Standard für Bestätigungsvermerke

ISA 701

ISA 705 (Revised)

ISA 570 (Revised)

ISA 720 (Revised)

Überarbeitung von ISA 260 und ISA 706 und begleitende Änderungen

- ISA 700 (Revised) Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements (Abfassung eines Prüfungsurteils und Berichterstattung über den Abschluss),
- New ISA 701 Communicating Key Audit Matters in

- the Independent Auditor's Report (Kommunikation von Kernprüfungssachverhalten im Bericht des unabhängigen Prüfers),
- ISA 570 (Revised) Going Concern (Unternehmensfortführung),
 - ISA 705 (Revised) Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report (Änderungen am Prüfungsurteil im Bericht des unabhängigen Prüfers),
 - ISA 706 (Revised) Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report (Betonung von Paragraphen mit wichtigen Sachverhalten und anderen Sachverhalten im Bericht des unabhängigen Prüfers),
 - ISA 260 (Revised) Communication with Those Charged with Governance (Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen),
 - Conforming amendments to other ISAs (Begleitende Änderungen) ISA 210, 220, 230, 510, 540, 580, 600 und 710,
 - ISA 720 (Revised) The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information (Aufgaben des Abschlussprüfers in Bezug auf andere Informationen) (veröffentlicht am 8. April 2015).

Die neuen und überarbeiteten ISAs sehen für Unternehmen von öffentlichem Interesse und Unternehmen, die nicht in diese Kategorie fallen, unterschiedliche Mindestbestandteile des Bestätigungsvermerks vor, indem der Katalog der für alle Unternehmen geltenden Anforderungen um zusätzliche Pflichtbestandteile für Bestätigungsvermerke bei Unternehmen von öffentlichem Interesse ergänzt wird:

- Änderungen des Bestätigungsvermerks für alle Prüfungen verpflichtend:
 - Darstellung des Prüfungsurteils an erster Stelle gefolgt von der Darstellung der Grundlagen für dieses Urteil;
 - Verbesserte Berichterstattung über die Unternehmensfortführung durch:
 - Darstellung der Verantwortlichkeiten der gesetzlichen Vertreter und Abschlussprüfer,
 - Separate Darstellung von wesentlichen Unsicherheiten, sofern vorhanden und angemessen im Jahresabschluss dargestellt,
 - Beurteilung der Angemessenheit der Darstellung im Jahresabschluss, sofern erhebliche Zweifel an der Unternehmensfortführung bestehen;
 - Bestätigende Aussage zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und zur Erfüllung von relevanten ethischen Verpflichtungen;
 - Verbesserte Darstellung der Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers und wesentlicher Merkmale einer Prüfung.
- Zusätzliche Änderungen des Bestätigungsvermerks für die Prüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse verpflichtend, aber freiwillige Anwendungen für andere Unternehmen möglich:
 - Darstellung der Key Audit Matters (KAM), d.h. der Sachverhalte, die aus Sicht des Abschlussprüfers für die aktuell durchgeführte Prüfung

besonders bedeutsam waren;

- Offenlegung des Namens des Engagement Partners.

Kernelement der künftigen Anforderungen der ISAs an den Bestätigungsvermerk aus internationaler Sicht ist dabei die Berichterstattung über die sog. „Key Audit Matters“ (KAM) in einem separaten Abschnitt des Bestätigungsvermerks bei Unternehmen von öffentlichem Interesse. Die KAM beinhalten spezifische, unternehmensindividuelle Informationen über die Durchführung der Abschlussprüfung und sollen das Verständnis der Adressaten über Sachverhalte verbessern, die für den Prüfer von größter Bedeutung waren.

Dabei steht die Identifikation der KAM im Ermessen des Prüfers. Als KAM kommen dabei jedoch nur diejenigen Sachverhalte in Betracht, die Gegenstand der Kommunikation mit dem Überwachungsorgan waren und die im Rahmen der Prüfungsdurchführung besonderer Aufmerksamkeit des Abschlussprüfers bedurften. Hierzu zählen:

- Bereiche, die ein höheres Risiko von fehlerhaften Darstellungen beinhalten,
- Wesentliche Beurteilung des Abschlussprüfers zu Bereichen des Abschlusses, die wesentliche Schätzungen des Managements umfassen,
- Auswirkung wesentlicher Ereignisse oder Transaktionen auf die Abschlussprüfung.

Die Beschreibung der KAM sollte dabei klar, prägnant, verständlich und unternehmensspezifisch erfolgen. Dabei beinhaltet die Beschreibung der KAM immer:

- Warum wurde der Sachverhalt als einer der bedeutendsten in der Prüfung betrachtet und daher in die Berichterstattung über KAM aufgenommen,
- wie der Sachverhalt im Rahmen der Prüfung behandelt wurde,
- Verweise auf die zugehörigen Angaben im Abschluss.

Die neuen und überarbeiteten ISAs sind für Prüfungen von Jahresabschlüssen anzuwenden, die am oder nach dem 15. Dezember 2016 enden.

Die neuen und überarbeiteten ISAs sind in Deutschland jedoch erst nach Übernahme durch die EU-Kommission per Komitologieverfahren verpflichtend anzuwenden (vgl. § 317 Abs. 5 HGB). Daher kann sich der tatsächliche Erstanwendungszeitpunkt der genannten Standards ggf. noch weiter verschieben. Eine freiwillige frühere Anwendung ist jedoch möglich.

Allerdings wird der bisher bekannte „deutsche“ Bestätigungsvermerk bereits durch die EU-Abschlussprüferrichtlinie (Richtlinie 2014/56/EU, dort Art. 28) sowie durch die EU-Abschlussprüferverordnung (Verordnung (EU) Nr. 537/2014, dort Art. 10) umfangreiche Änderungen erfahren. Die Neuerungen zum Bestätigungsvermerk aus der EU-Regulierung der Abschlussprüfung werden für Jahres- und Konzernabschlussprüfungen wirksam, die Geschäftsjahre betreffen, die am oder nach dem 17. Juni 2016 beginnen. Die EU-Regulierung sieht

für Unternehmen von öffentlichem Interesse und Unternehmen, die nicht in diese Kategorie fallen, unterschiedliche Mindestbestandteile des Bestätigungsvermerks vor, indem der Katalog der für alle Unternehmen geltenden Anforderungen um zusätzliche Pflichtbestandteile für Bestätigungsvermerke bei Unternehmen von öffentlichem Interesse ergänzt wird. Der Referentenentwurf des Bundesministeriums der Justiz und für Verbraucherschutz zum Abschlussprüfungsreformgesetz (AReG) (Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der prüfungsbezogenen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse) vom 27. März 2015 schlägt nun einen einheitlichen Bestätigungsvermerk nach Vorgabe der EU-VO vor. Dies hätte insbesondere zur Folge, dass auch im Bestätigungsvermerk von Unternehmen, die nicht von öffentlichem Interesse sind, über die bedeutsamsten beurteilten Risiken, die Reaktion des Prüfers auf diese und die wichtigen Feststellungen in Bezug auf diese Risiken berichtet werden muss. Hält der deutsche Gesetzgeber an diesen Vorgaben fest, sind Auswirkungen auf die Durchführung aller Abschlussprüfungen zu erwarten.

Die künftigen Anforderungen an den Bestätigungsvermerk nach EU-VO und aus internationaler Sicht sind zwar nicht deckungsgleich, schließen sich aber auch nicht aus. Insbesondere in Abhängigkeit zur Umsetzung der neuen ISA in EU bzw. in deutsches Recht hinsichtlich der Übereinstimmung der Inhalte von „KAM“ und den als bedeutsam beurteilten Risiken gemäß der EU-VO und der Definition der Zugehörigkeit der Unternehmen von öffentlichem Interesse sind umfangreiche Diskussionen zu erwarten.

Weitere Informationen, insbesondere ein allgemeines Formulierungsbeispiel zum neuen ISA Bestätigungsvermerk- können der [Internetseite des IAASB](#) entnommen werden.

3.4. Elektrizitätsversorger und stromkostenintensive Unternehmen - IDW veröffentlicht neue Prüfungshinweise für die Prüfung der Daten des Jahres 2014



WP StB Klaus Daniel Wiening
klaus-daniel.wiening@bdo.de

Das IDW hat in den Fachnachrichten 2 und 4 des Jahres 2015 die Prüfungshinweise IDW PH 9.970.2 bis 9.970.6 veröffentlicht¹. Mit diesen Prüfungshinweisen gibt das IDW den Prüfern von Netzbetreibern, Elektrizitätsver-

sorgungsunternehmen und stromkostenintensiven Unternehmen Muster-Prüfungsvermerke an die Hand, welche in der laufenden Prüfungssaison anzuwenden sind.

Die Aktualisierung der bisherigen Musterbescheinigungen war insbesondere aufgrund der zum 1. August 2014 in Kraft getretenen Novelle des EEGs erforderlich geworden. Darüber hinaus waren im Rahmen der Neufassung dieser Muster-Prüfungsvermerke auch die geänderten berufsständischen Vorgaben, die sich aus der Verabschiedung der IDW Prüfungsstandards IDW PS 480 und IDW PS 490 im November 2014 ergeben haben, zu berücksichtigen.

In der Praxis die größte Aufmerksamkeit wird sicherlich der IDW PH 9.970.5 „Besonderheiten der Prüfung im Zusammenhang mit der Antragstellung auf Besondere Ausgleichsregelung nach dem EEG 2014 im Antragsjahr 2015“ erlangen. Auf folgende wesentliche Neuerungen bei der Prüfung von stromkostenintensiven Unternehmen nach dem EEG soll an dieser Stelle gesondert hingewiesen werden:

- Die materielle Ausschlussfrist endet gem. § 66 Abs. 1 EEG am 30. Juni 2015. Im Vorjahr hatte es aufgrund von Übergangsvorschriften noch eine verlängerte Antragsfrist bis zum 30. September 2014 gegeben.
- Gegenstand der Prüfung sind u.a. die Bruttowertschöpfungen der letzten beiden Geschäftsjahre (wenn das Wahlrecht nach § 103 Abs. 2 Nr. 1 EEG nicht ausgeübt wird, der letzten drei Geschäftsjahre).
- Das Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) hat auch in diesem Jahr ein überarbeitetes „Merkblatt für stromkostenintensive Unternehmen“ mit Stand 17. April 2015 auf seiner Homepage veröffentlicht.

Im Rahmen dieses Merkblatts wird vom BAFA darauf hingewiesen, dass der Antrag ab dem Antragsjahr 2015 grundsätzlich elektronisch zu stellen ist. Die konkreten Vorstellungen des BAFA stellen sich wie folgt dar: „Daher sieht das BAFA das Einstellen einer vom Wirtschaftsprüfer autorisierten elektronischen Kopie des Prüfungsvermerks/der Bescheinigung einschließlich der Anlagen vom zu prüfenden Unternehmens in Form eines PDF-Dokuments (in den Dateiformaten PDF, P7M oder P7S - andere Dateiformate sowie einfache und fortgestrittene elektronische Signaturen werden vom System nicht akzeptiert) in seine elektronische Hinterlegungsplattform (ELAN-K2) vor. Zur Autorisierung ist das PDF-Dokument vom Wirtschaftsprüfer mit einer qualifizierten elektronischen Signatur zu versehen.“ Neben den komplexen rechtlichen Vorschriften muss sich der Wirtschaftsprüfer dementsprechend auch mit den technischen und rechtlichen Anforderungen einer qualifizierten elektronischen Signatur auseinandersetzen.

¹ In Ergänzung zum IDW PH 9.970.3 hat das IDW am 24. April 2015 im Mitgliederbereich unter der Rubrik „News exklusiv“ einen Prüfungsvermerk für die Prüfung der Endabrechnung eines Letztverbrauchers, der zugleich auch EVU ist, veröffentlicht.

4. BETRIEBSWIRTSCHAFT

4.1. Cloud computing und das neue IT-Sicherheitsgesetz - Wird alles anders?



RA Julia Dönch
julia.doench@bdo-legal.de

Hintergrund des IT-Sicherheitsgesetzes

Hinter dem IT-Sicherheitsgesetz verbirgt sich ein neues Gesetzesvorhaben, nämlich das „Gesetz zur Erhöhung der Sicherheit informationstechnischer Systeme“. Mit diesem Gesetzesvorhaben sollen u.a. die IT-Sicherheit bei Unternehmen verbessert und die Bürgerinnen und Bürger bei der Nutzung des Internet stärker geschützt werden. Zentrales Anliegen des Gesetzesvorhabens ist also insbesondere der Schutz der Verfügbarkeit, Integrität und Vertraulichkeit datenverarbeitender Systeme.

Das neue IT-Sicherheitsgesetz wurde am 17. Dezember 2014 von der Bundesregierung beschlossen, am 20. März 2015 wurde das Gesetz in erster Lesung im Bundestag behandelt. Das IT-Sicherheitsgesetz (und somit das erste IT-Sicherheits-Gesetzespaket) steht somit in den Startlöchern.

Bislang ergaben sich Standards für die IT-Sicherheit bei Unternehmen nur aus vereinzelt Initiativen wie z.B. den IDW Prüfungsstandards, den BSI IT-Grundschutz-Katalogen, CobiT und ISO 27001 sowie 27002. Ergeben sich aus dem Gesetzesvorhaben und der damit einhergehenden Standardisierung nun Konsequenzen für Cloud Computing-Lösungen?

Auswirkungen für Betreiber kritischer Infrastrukturen

Das IT-Sicherheitsgesetz richtet sich in seiner aktuellen Entwurfsfassung u.a. an die Betreiber sog. kritischer Infrastrukturen. Kritische Infrastrukturen sind Einrichtungen und Anlagen in den Sektoren Energie, Informationstechnik und Telekommunikation, Transport und Verkehr, Gesundheit, Wasser, Ernährung sowie Finanz- und Versicherungswesen. Diese Einrichtungen und Anlagen sind aufgrund ihrer hohen Bedeutung für das Funktionieren des Gemeinwesens als kritische Infrastrukturen zu bewerten. Denn durch ihren Ausfall oder ihre Beeinträchtigung könnten sich erhebliche Versorgungsengpässe oder Gefährdungen für die öffentliche Sicherheit ergeben. Details hierzu soll später eine Rechtsverordnung festlegen.

Die Betreiber solcher kritischen Infrastrukturen müssen nach den Regelungen des IT-Sicherheitsgesetzes angemessene organisatorische und technische Vorkehrungen zur Vermeidung von Störungen der Verfügbarkeit, Integrität, Authentizität und Vertraulichkeit ihrer informationstechnischen Systeme, Komponenten oder Prozesse treffen. Als „angemessen“ werden dabei alle Maßnahmen angesehen, deren Aufwand nicht außer Verhältnis

zu den Folgen eines Ausfalls oder einer Beeinträchtigung der betroffenen kritischen Infrastruktur steht. Auch der jeweilige Stand der Technik ist bei der Beurteilung der Angemessenheit zu berücksichtigen (nicht aber - wie sich aus dem Wort „berücksichtigen“ ergibt - auch zwingend einzuhalten).

Neue Anforderungen an den Einsatz von Cloud-Lösungen

Die IT-Compliance wird durch das IT-Sicherheitsgesetz für Betreiber kritischer Infrastrukturen wieder verstärkt in den Fokus der Aufmerksamkeit rücken. Betreiber kritischer Infrastrukturen müssen z.B. ein IT-Risikomanagement-System implementieren, um ihre kritischen Assets innerhalb von IT-Infrastrukturen zu identifizieren, Risiken zu minimieren und Mitarbeiter entsprechend anzuweisen und zu schulen.

In diesem Zusammenhang betrifft das IT-Sicherheitsgesetz auch das Cloud Computing: Soweit kritische Infrastrukturen auf Cloud-Lösungen zurückgreifen, müssen auch für diese Cloud-Lösungen angemessene organisatorische und technische Vorkehrungen getroffen werden. Der Auftraggeber (also der Betreiber der kritischen Infrastruktur) muss die notwendigen technischen Anforderungen an die Cloud-Lösung vordenken und diese bei der Auswahl des Cloud-Anbieters entsprechend berücksichtigen. Umgekehrt müssen sich Cloud-Anbieter, die ihre Leistungen Betreibern kritischer Infrastrukturen anbieten wollen, auf die Anforderungen des IT-Sicherheitsgesetzes einstellen und ihre Cloud-Lösungen entsprechend sichern.

Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass besonders kritische Prozesse besonderer Sicherheitsmaßnahmen bedürfen, die im Einzelfall auch aus Abschottung bestehen können. Im Rahmen der Abschottung dürfen solche besonders kritischen Prozesse weder mit dem Internet oder öffentlichen Netzen verbunden noch von über das Internet angebotenen Diensten abhängig sein. In solchen Konstellationen dürfte nur noch sehr eingeschränkt auf Cloud-Lösungen zurückgegriffen werden können.

Vorbereitung vermeidet Überraschungen

Auch wenn das IT-Sicherheitsgesetz noch nicht in Kraft getreten ist, die Europäische Union zugleich einen Vorschlag für eine Richtlinie zur Netz- und Informationssicherheit (sog. NIS-Richtlinie) vorgelegt hat und somit vieles im Fluss ist: Es lohnt sich bereits jetzt, die bestehenden Verträge mit Anbietern von Cloud-Lösungen zu überprüfen. Denn bei einer Unterschreitung von Mindestsicherheitsstandards verlangt auch die IT-Compliance schon heute ein Einschreiten der Unternehmensleitung.

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

BREMERHAVEN

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

DORTMUND

Märkische Straße 212-218
44141 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-Str. 8
40474 Düsseldorf
Telefon: +49 211 1371-0
Telefax: +49 211 1371-120
duesseldorf@bdo.de

ERFURT

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

ESSEN

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

FLENSBURG

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

FRANKFURT/MAIN

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

FREIBURG I. BR.

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

HANNOVER

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

KASSEL

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

KIEL

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

KÖLN

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

LEIPZIG

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

LÜBECK

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

MÜNCHEN

Landaubogen 10
81373 München
Telefon: +49 89 55168-0
Telefax: +49 89 55168-199
muenchen@bdo.de

ROSTOCK

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

STUTTGART

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

WIESBADEN

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

WELTWEIT

Brussels Worldwide Services BVBA
Boulevard de la Woluwe 60
B-1200 Brüssel · Belgien
Telefon: +32-2 778 01 30
Telefax: +32-2 778 01 43
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 verwerten 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 Klaus Eckmann • WP StB Dr. Arno Probst • RA Parwáz Rafiqpoor • WP StB Manuel Rauchfuss
WP StB Kai Niclas Rauscher • WP StB Roland Schulz
Sitz der Gesellschaft: Hamburg; Amtsgericht Hamburg
HR B 1981



BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Hanauer Landstraße 115
60314 Frankfurt am Main

Telefon: +49 69 95941-0
Telefax: +49 69 554335
wpnews@bdo.de

www.bdo.de

