

RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG

- IDW RS HFA 7 n.F. neugefasst
- IDW RS HFA 11, 31, 44 geändert
- DRS 25 sowie E-DRS 34, 35 veröffentlicht
- HFA zum Entgeltbericht
- DPR Prüfungsschwerpunkte 2018
- US Steuerreform
- IDW PS 400er-Reihe veröffentlicht
- IDW EPS 270 n.F. veröffentlicht
- IDW PS 981 veröffentlicht



Editorial

Sehr geehrte Damen und Herren,

diese Ausgabe des Newsletters RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG stellt eingangs neugefasste oder geänderte fachliche Positionierungen des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) zur nationalen Rechnungslegung dar. Der Hauptfachausschuss des IDW (HFA) hat u.a. IDW RS HFA 44 bezüglich des Umfangs der in einen handelsrechtlichen Konzernabschluss einzubeziehenden Zahlen bei unterjährigem Erwerb eines Tochterunternehmens sowie bei erstmaliger Aufstellung des Konzernabschlusses geändert. Der Newsletter stellt überdies ausgewählte praxisrelevante Themen aus der Sitzungsberichterstattung des HFA dar. In dieser Ausgabe zu ausgewählten handelsbilanziellen Fragen anlässlich der Entgeltberichterstattung.

Ferner wird DRS 25 zur Währungsumrechnung thematisiert und auf neue Entwürfe „Assoziierte Unternehmen“ und „Anteilmäßige Konsolidierung“ hingewiesen.

Der Newsletter informiert Sie außerdem über wichtige Entwicklungen in der internationalen Rechnungslegung. So werden die DPR Prüfungsschwerpunkte 2018 erörtert sowie die möglichen Auswirkungen der US-Steuerreform auf Abschlüsse nach IFRS dargestellt.

Ein weiteres Anliegen besteht darin, Sie über die aktuellsten Entwicklungen zu den neuen Bestätigungsvermerken zu informieren (PS 400-er Reihe). Ferner werden neue Anforderungen an die gesetzlichen Vertreter bei der Aufstellung eines Abschlusses (IDW EPS 270 n.F.) sowie IDW PS 981 zur Prüfung von Risiko-Managementsystemen unter Berücksichtigung der Überwachungsgebiete des Prüfungsausschusses bzw. des Aufsichtsrates dargestellt.

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)

© 2018 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
IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften (IDW RS HFA 7 n.F.) neu gefasst	3
Punktuelle Änderungen von IDW RS HFA 11 und IDW RS HFA 31 zur Angleichung der Verlautbarungen an DRS 24: Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss	4
IDW RS HFA 44 geändert: Umfang der in einen handelsrechtlichen Konzernabschluss einzubeziehenden Zahlen bei unterjährigem Erwerb eines Tochterunternehmens sowie bei erstmaliger Aufstellung des Konzernabschlusses	5
HFA: Ausgewählte Aspekte und Einzelfragen zur Entgeltberichterstattung nach den §§ 21 f. und 25 EntgTranspG	8
Deutscher Rechnungslegungsstandard Nr. 25 „Währungsumrechnung im Konzernabschluss“ (DRS 25) dem BMJV zur Veröffentlichung zugeleitet	11
Entwurf des Deutschen Rechnungslegungsstandards Nr. 34 „Assoziierte Unternehmen“ (E-DRS 34) veröffentlicht	14
Entwurf des Deutschen Rechnungslegungsstandards Nr. 35 „Anteilmäßige Konsolidierung“ (E-DRS 35) veröffentlicht	15
Internationale Rechnungslegung	16
DPR-Prüfungsschwerpunkte 2018	16
Die US-Steuerreform und ihre mögliche Auswirkung auf Abschlüsse nach IFRS	18
Prüfung	20
Neues zur Going-Concern-Aannahme - IDW EPS 270 n.F. veröffentlicht	20
IDW veröffentlicht PS 400-er Reihe zum neuen Bestätigungsvermerk	21
IDW PS 981 zur Prüfung von Risikomanagementsystemen verabschiedet	22

HANDELSRECHTLICHE RECHNUNGSLEGUNG

IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften (IDW RS HFA 7 n.F.) neu gefasst



Nico Denner
nico.denner@bdo.de



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

Am 30. November 2017 hat der Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (HFA) in seiner 250. Sitzung eine neue Fassung seiner Stellungnahme zur Rechnungslegung „Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften (IDW RS HFA 7 n.F.)“ verabschiedet und in IDW Life 2018, S. 258 ff. abgedruckt. Diese IDW Stellungnahme ersetzt IDW RS HFA 7 i.d.F. vom 6. Februar 2012 und gilt für die Aufstellung von Abschlüssen für Zeiträume, die nach dem 31.12.2018 beginnen. Eine frühere Anwendung ist - nach Maßgabe des IDW RS HFA 7 n.F., Fußnote 2 - zulässig.

Gegenüber dem Entwurf der Neufassung (IDW ERS HFA 7 n.F.), den der HFA am 17. Januar 2017 verabschiedet hat und deren wichtigste Änderungen wir in der Ausgabe 2/2017, S. 7, des Newsletters RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG dargestellt haben, ergaben sich folgende Änderungen:

- Die bedeutsamste Änderung des IDW RS HFA 7 n.F. gegenüber der Altfassung betrifft bekanntlich die bilanzielle Behandlung von aus dem Vermögen der Personenhandelsgesellschaft geleisteten Abfindungen an ausscheidende Gesellschafter. Dabei ist - wie aus der endgültigen Fassung im Vergleich zur Entwurfsfassung noch klarer hervorgeht - eine Differenz zwischen dem für den Anteil gezahlten Abfindungsbetrag und dem Buchwert des Kapitalanteils des ausscheidenden Gesellschafters im Zeitpunkt des Ausscheidens erfolgsneutral zu behandeln.¹ Um dies zu erreichen, soll der übersteigende Betrag, wenn die Abfindung den Buchwert der Kapitalanteile der ausscheidenden Gesellschafter übersteigt, künftig - wie bereits in der Entwurfsfassung vorgesehen - vorzugsweise mit den Kapitalanteilen der verbleibenden Gesellschafter (bzw. mit ggf. bestehenden Rücklagen) verrechnet werden. In diesem Kontext wurde nun auch der Fall explizit geregelt, in dem durch die Verrechnung die Kapitalanteile von

verbleibenden Kommanditisten unter den auf die bedungene Einlage geleisteten Betrag herabgemindert wird: In diesem Fall ist vorbehaltlich einer abweichenden Bestimmung im Gesellschaftsvertrag oder eines abweichenden Gesellschafterbeschlusses davon auszugehen, dass eine Gewinnentnahme erst dann erfolgen darf, wenn die Kapitalanteile der betreffenden Kommanditisten den Betrag der bedungenen Einlage wieder erreichen.

- Weiterhin zulässig bleibt es einstweilen, in Höhe des positiven Differenzbetrags auf den ausscheidenden Gesellschafter entfallende und durch die Abfindung vergütete stille Reserven einschließlich eines Geschäfts- oder Firmenwerts anteilig zu aktivieren. Diese Vorgehensweise entspricht der bereits bisher in IDW RS HFA 7 i.d.F. 2012 vertretenen Auffassung. Sofern IDW RS HFA 7 zukünftig erneut geändert werden muss, wird wohlmöglich erneut diskutiert werden, diese sog. Aufstockungslösung abzuschaffen, wozu sich der HFA in seiner 250. Sitzung noch nicht entschlossen hat.

Weitere Änderungen gegenüber der Altfassung beruhen auf gesetzlichen Änderungen im Zuge des BilRUG, namentlich Erleichterungen nach § 264b HGB, und dem Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie (Wiederaufleben der Kommanditistenhaftung i.Z.m. der Neuregelung zur Abzinsung von Pensionsrückstellungen). In der Neufassung wird zu letzterem Aspekt klar gestellt, dass der Unterschiedsbetrag i.S.d. § 253 Abs. 6 Satz 1 HGB gem. § 253 Abs. 6 Satz 3 HGB auch von Personengesellschaften im Anhang oder unter der Bilanz anzugeben ist - also anders als die Anhangangaben nach § 285 Nr. 28 HGB (ausschüttungsgesperrte Beträge).

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

¹ IDW RS HFA 7 n.F., Tz. 58a.

Punktuelle Änderungen von IDW RS HFA 11 und IDW RS HFA 31 zur Angleichung der Verlautbarungen an DRS 24: Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss



M. Sc. Sergej Saikin
sergej.saikin@bdo.de

Der Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (HFA) hat am 18. Dezember 2017 die Stellungnahmen IDW RS HFA 11 n.F. „Bilanzierung entgeltlich erworbener Software beim Anwender“² und IDW RS HFA 31 n.F. „Aktivierung von Herstellungskosten“³ mit dem Ziel verabschiedet, einzelne Auslegungen der gesetzlichen Vorschriften an Deutschen Rechnungslegungs Standard Nr. 24 (DRS 24) anzugleichen. Gegenüber den Entwürfen der Neufassungen aus dem Oktober 2017 erfolgten keine inhaltlichen Änderungen mehr. Im Wesentlichen sind die folgenden Änderungen von Bedeutung:

► **Modifikationsaufwendungen nach IDW RS HFA 11 n.F.**

Modifikationsaufwendungen sind Aufwendungen, die für Maßnahmen zur Erweiterung oder zur über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung von Software anfallen. Bisher war die Behandlung solcher Aufwendungen davon abhängig, wer das Risiko des Erfolgs einer Modifikation trägt. Wenn ein Anschaffungsvorgang vorlag, bei dem ein Dritter das Herstellungsrisiko trägt, waren die Modifikationsaufwendungen bisher zu aktivieren. Im Falle einer Herstellung durch den Bilanzierenden, wodurch auch diesem das Risiko zuzurechnen ist, unterlagen diese Aufwendungen als nachträgliche Herstellungskosten dem Aktivierungswahlrecht nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB.

Von dieser Auslegung rückt der HFA nunmehr ab. Bei der bilanziellen Behandlung von Modifikationsaufwendungen sind nun in Anlehnung an DRS 24.31 ff. grundsätzlich drei Fälle zu unterscheiden (IDW RS HFA 11 n.F., Tz. 16). Unabhängig davon, ob das wirtschaftliche Risiko einer erfolgreichen Modifikation beim Softwareanwender oder einem Dritten liegt, bestimmt sich die bilanzielle Behandlung der Aufwendungen für die Modifikation entsprechend dem Grundsatz der Ansatzstetigkeit (§ 246 Abs. 3 Satz 1 HGB) nach der Behandlung der Aufwendungen für die Erlangung der ursprünglichen, der Modifikation unterliegenden Software:

- Aufwendungen für die Modifikation von Software, die zu einem früheren Zeitpunkt angeschafft und damit pflichtgemäß aktiviert wurde, erhöhen mithin nachträglich den Rest-

buchwert der modifizierten Software. Die aktivierten Aufwendungen für die Modifikation der Software unterliegen nicht der Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 Satz 1 HGB.

- Wurden die Aufwendungen für die Herstellung (Eigenherstellung) der ursprünglichen, nunmehr der Modifikation unterliegenden Software nach § 246 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB zu einem früheren Zeitpunkt aktiviert, müssen auch die Aufwendungen für ihre spätere Modifikation aktiviert werden.

- Demgegenüber sind im Falle von Software, die zu einem früheren Zeitpunkt selbst geschaffen wurde und deren Aufwendungen für die Herstellung (Eigenherstellung) nicht nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB aktiviert worden sind, die Aufwendungen für ihre spätere Modifikation sofort in voller Höhe erfolgswirksam zu erfassen, und zwar auch dann, wenn das Risiko einer erfolgreichen Modifikation bei einem Dritten liegt.

► **Aufwendungen für Vorbereitungshandlungen nach IDW RS HFA 31 n.F.**

Herstellungskosten, die mangels Konkretisierung des Vermögensgegenstands im vorangegangenen Geschäftsjahr aufwandswirksam erfasst wurden, durften nach bisheriger Auffassung des HFA aus Vereinfachungsgründen insoweit (nach-) aktiviert werden, als ansonsten eine Abschlussänderung nach IDW RS HFA 6 zulässig wäre (IDW RS HFA 31, Tz. 8 Satz 2).

Nach DRS 24.86 indes dürfen Aufwendungen nur aktiviert werden, wenn sie

- in der Berichtsperiode und seit Beginn der Entwicklungsphase angefallen sind, und
- noch nicht in einem Abschluss als Aufwand erfasst wurden.

Nach IDW RS HFA 11 n.F. dürfen Aufwendungen für Vorbereitungshandlungen in Abschlüssen für spätere Perioden nicht (nach-)aktiviert werden, wenn sich der zu bewertende Vermögensgegenstand, für dessen Herstellung Vorbereitungshandlungen vorgenommen wurden, erst nach Beendigung der Aufstellung des Abschlusses konkretisiert und deshalb vor dem Abschlussstichtag angefallene Aufwendungen für Vorbereitungshandlungen aufwandswirksam im Abschluss für die betreffende Periode erfasst wurden.

² Veröffentlicht in IDW Life 2018, S. 268 ff.

³ Veröffentlicht in IDW Life 2018, S. 273 ff.

► Erstmalige Anwendung

IDW RS HFA 11 n.F. und IDW RS HFA 31 n.F. sind erstmals verpflichtend für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2017 beginnen. Eine frühere, dann aber vollumfängliche Erstanwendung ist zulässig. Diese Regelung ermöglicht einen Gleichlauf mit DRS 24, der erstmals verpflichtend auf Konzernabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2016 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden ist.

Ebenfalls in Übereinstimmung mit DRS 24 sind die Neuregelungen ausdrücklich prospektiv anzuwenden:

- Bis zum Erstanwendungszeitpunkt angeschaffte oder selbst geschaffene Software darf daher auch zukünftig weiter nach den Regelungen der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Bilanzierung entgeltlich erworbener Software beim Anwender (IDW RS HFA 11) i.d.F. vom 23. Juni 2010 bilanziert werden.
- Bis zum Erstanwendungszeitpunkt aktivierte Vermögensgegenstände dürfen weiterhin nach den Regelungen der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Aktivierung von Herstellungskosten (IDW RS HFA 31) i.d.F. vom 23. Juni 2010 bilanziert werden.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

IDW RS HFA 44 geändert: Umfang der in einen handelsrechtlichen Konzernabschluss einzubeziehenden Zahlen bei unterjährigem Erwerb eines Tochterunternehmens sowie bei erstmaliger Aufstellung des Konzernabschlusses



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

► Überblick

Der Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (HFA) hat am 30. November 2017 punktuelle und redaktionelle Änderungen in der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Vorjahreszahlen im handelsrechtlichen Konzernabschluss und Konzernrechnungslegung bei Änderungen des Konsolidierungskreises (IDW RS HFA 44) verabschiedet. Die geänderte Fassung des IDW RS HFA 44 wurde als Änderungsfassung in IDW Life 2018, S. 276 ff. veröffentlicht.

Die Änderungen betreffen im Wesentlichen den Umfang der in den Konzernabschluss einzubeziehenden Zahlen bei unterjährig erstmalig eintretender Pflicht zur Konzernrechnungslegung sowie bei unterjährigem Erwerb eines Tochterunternehmens. Im Einzelnen geht es um die Fragen, in welchem Umfang Aufwendungen und Erträge, Ein- und Auszahlungen sowie Veränderungen des Eigenkapitals

- eines (pflichtgemäß oder freiwillig zu konsolidierenden) Tochterunternehmens, das unterjährig von einem bereits konzernrechnungspflichtigen Mutterunternehmen erworben wird,

- eines bisher nicht konzernrechnungslegungspflichtigen Unternehmens, das bspw. durch unterjährigen Erwerb der Anteile an einem anderen Unternehmen mit diesem ein Mutter-Tochter-Verhältnis begründet und infolgedessen erstmals zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet ist,

in die Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung, die Konzern-Kapitalflussrechnung und den Konzern-Eigenkapitalspiegel aufzunehmen sind.

► Grundsatz

Gem. § 300 Abs. 2 HGB i.V.m. dem den Konzernrechnungslegungsvorschriften zugrunde liegenden Einheitsgrundsatz (§ 297 Abs. 3 Satz 1 HGB) sind u.a. die Erträge und Aufwendungen der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen vollständig in die Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung aufzunehmen. Daraus ergibt sich ein Vollständigkeitsgebot für die während der Konzernzugehörigkeit entstandenen Aufwendungen und Erträge als auch ein Aufnahmeverbot für die Aufwendungen und Erträge, die vor (oder nach) der Konzernzugehörigkeit entstanden sind (IDW RS HFA 44, Tz. 20). Sachgerechter Weise gilt dieser Grundsatz ebenso für Ein- und Auszahlungen und die Konzern-Kapitalflussrechnung sowie für Veränderungen des Eigenkapitals und den Konzern-Eigenkapitalspiegel.

► Unterjähriger Erwerb eines Tochterunternehmens

Für den Sachverhalt (mindestens) eines bereits bestehenden Mutter-Tochterverhältnisses und des Erwerbs eines weiteren Tochterunternehmens ist nach vorgenannten Grundsätzen eine Konsolidierung des Tochterunternehmens auf Basis der Daten im Erstkonsolidierungszeitpunkt vorzunehmen. Das bedeutet, dass die Aufwendungen und Erträge des neu erworbenen Tochterunternehmens gem. IDW RS HFA 44, Tz. 21 nur insoweit in die Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung aufzunehmen sind und aufgenommen werden dürfen, als sie auf die Zeit der Konzernzugehörigkeit (= ab dem Zeitpunkt der Entstehung dieses Mutter-Tochter-Verhältnisses) entfallen.⁴ Materiell entspricht dies DRS 23.10. Sachgerechter Weise kann für andere Stromgrößen nichts anderes gelten. IDW RS HFA 44, Tz. 8, deren Wortlaut bisher nicht erkennen ließ, dass nur die soeben beschriebene Sachverhaltskonstellation abgedeckt sein soll, stellt daher in der geänderten Fassung klar: „Ausgangspunkt für die Kapitalflussrechnung und den Eigenkapitalpiegel sind in den Fällen, in denen bereits mindestens ein zur Konzernrechnungslegungspflicht führendes Mutter-Tochter-Verhältnis besteht und nunmehr während des Konzern-Geschäftsjahrs ein weiteres (pflichtgemäß oder freiwillig konsolidiertes) Tochterunternehmen hinzuerworben wird, die Zahlen im Zeitpunkt von dessen Erstkonsolidierung“.

► Unterjähriger Eintritt der Verpflichtung zur Konzernrechnungslegung

Davon unterscheidet sich die Vorgehensweise anlässlich der erstmaligen Aufstellung eines Konzernabschlusses auf der Betrachtungsebene des Mutterunternehmens. In diesem Fall nämlich sind sämtliche Aufwendungen und Erträge, Ein- und Auszahlungen sowie Veränderungen des Eigenkapitals des Mutterunternehmens für das gesamte erste (Konzern-)Geschäftsjahr, also auch soweit sie auf den Zeitraum vor Entstehung des ersten Mutter-Tochter-Verhältnisses entfallen, in der ersten Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung, der ersten Konzern-Kapitalflussrechnung bzw. dem ersten Konzern-Eigenkapitalpiegel zu erfassen.⁵ Hintergrund ist, dass die Daten der Tochterunternehmen nach der Einheitstheorie⁶ mit dem Jahresabschluss des Mutterunternehmens

zusammenzufassen sind. Während die Konzernbilanz als Zeitpunktrechnung auf einen Konzernabschlussstichtag aufzustellen ist, der dem Ende des Geschäftsjahrs entspricht, erstrecken sich die Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung, die Kapitalflussrechnung sowie der Konzern-Eigenkapitalpiegel als Zeitraumrechnung über ein Geschäftsjahr. Dauer und Lage des Konzerngeschäftsjahrs entsprechen gem. § 299 Abs. 1 HGB denen des Geschäftsjahrs des Mutterunternehmens, und durch die Entstehung des ersten Mutter-Tochter-Verhältnisses entsteht kein Rumpfgeschäftsjahr.⁷ Vorstehendes ist dann relevant, wenn das erste Mutter-Tochter-Verhältnis zu einem konsolidierungspflichtigen oder freiwillig konsolidierten Tochterunternehmen unterjährig entsteht. IDW RS HFA 44, Tz. 8 stellt nunmehr explizit klar, dass die genannten Stromgrößen des Mutterunternehmens nicht erst ab dem Zeitpunkt, zu dem erstmals ein Mutter-/Tochterverhältnis begründet wird, zu erfassen sind: „Sofern erstmalig ein Konzernabschluss aufgestellt wird, sind entsprechend der Einheitstheorie die Erträge und Aufwendungen (ebenso wie die Ein- und Auszahlungen sowie die Veränderungen des Eigenkapitals) des Mutterunternehmens für das gesamte (erste) (Konzern-)Geschäftsjahr im Konzernabschluss zu erfassen, da der Jahresabschluss des Tochterunternehmens in den Jahresabschluss des Mutterunternehmens einbezogen wird.“ Die bisherige Formulierung in IDW RS HFA 44, Tz. 8 sollte dies bereits zum Ausdruck bringen, konnte allerdings missverstanden werden.

Angesichts des Wortlauts des insoweit nicht aussagekräftigen § 300 Abs. 2 HGB und der Tatsache, dass § 297 Abs. 3 Satz 1 HGB zwar den Einheitsgrundsatz, nicht aber die Einheitstheorie kodifiziert,⁸ wurde bisher auch vertreten, lediglich ab dem Zeitpunkt der Entstehung des Mutter-Tochter-Verhältnisses, also während der Konzernzugehörigkeit, entstandenen Stromgrößen des Mutterunternehmens im ersten Konzernabschluss zu berücksichtigen. Hintergrund ist, dass ein Konzern als Berichtssubjekt zuvor noch nicht bestanden hat.

Mit der Veröffentlichung des Entwurfs des geänderten IDW RS HFA 44 erscheint es indes empfehlenswert, zukünftig der nunmehr klargestellten Auffassung des HFA zu folgen.

⁴ Siehe ebenso Hoffmann/Lüdenbach, NWB Komm. Bilanzierung, 9. Aufl., § 300 Rz. 14; Beck Bil-Komm., 11. Aufl., § 300 Anm. 44.

⁵ Vgl. Beck Bil-Komm., 11. Aufl., § 300 Anm. 44.

⁶ Vgl. Hoffmann/Lüdenbach, NWB Komm. Bilanzierung, 9. Aufl., § 297 Rz. 116 ff.; Beck Bil-Komm., 11. Aufl., § 297 Anm. 190.

⁷ Vgl. Beck Bil-Komm., 11. Aufl., § 299 Anm. 4. Siehe ähnlich IDW RH HFA 1.019, Tz. 2.

⁸ Vgl. Hoffmann/Lüdenbach, NWB Komm. Bilanzierung, 9. Aufl., § 297 Rz. 118 f.; ADS, 6. Aufl., Vorbemerkungen zu § 290 ff. HGB Tz. 29.

► Weitere Änderungen

In IDW RS HFA 44, Tz. 11 zur Frage der Wesentlichkeit von Änderungen des Konsolidierungskreises hat der HFA eine redaktionelle Änderung (Konjunktiv statt Indikativ) vorgenommen, der keine materielle Bedeutung beizumessen ist. Außerdem wurde IDW RS HFA 44, Tz. 13, der sich inhaltlich mit der Herstellung der Vergleichbarkeit mit Vorjahresvergleichsangaben durch Angaben im Konzernanhang bezieht, an das HGB i.d.F. des BilRUG angepasst, indem das „außerordentliche Ergebnis“ aus der Aufzählung der potenziell

erläuterungsbedürftigen Posten gestrichen wurde.

► Fazit

Für Wirtschaftsprüfer und Berater sollte die Änderung des IDW RS HFA 44 Anlass sein, Mandanten insb. im Falle einer geplanten bzw. bevorstehenden Verpflichtung zur erstmaligen Aufstellung eines Konzernabschlusses auf die beschriebene Auslegung des Berufsstands und die damit verbundenen Konsequenzen hinzuweisen.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

HFA: (Konzern-) Anhangangaben zu mit dem beizulegenden Zeitwert bewerteten Finanzinstrumenten (§§ 285 Nr. 20, 314 Abs. 1 Nr. 12 HGB i.d.F. des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes)



Beatrice Bauer
beatrice.bauer@bdo.de



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

Für nach dem 31. Dezember 2016 beginnende Geschäftsjahre sind gem. §§ 285 Nr. 20, 314 Abs. 1 Nr. 12 HGB i.d.F. des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes (CSR-RL-UG) im handelsrechtlichen (Konzern-)Anhang für Finanzinstrumente, die mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet sind, folgende Angaben geboten:

- Annahmen, die der Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts zugrunde liegen
- Art und Umfang jeder Kategorie von Finanzinstrumenten
- wesentliche Bedingungen, die die Höhe, den Zeitpunkt und die Sicherheit der künftigen aus den derivativen Finanzinstrumenten resultierenden Zahlungsströme beeinflussen können.

Nach der bis zur Umsetzung der CSR-Richtlinie in deutsches Recht geltenden Fassung der genannten Paragraphen waren diese Angaben lediglich für Finanzinstrumente zu machen, die gem. § 340e Abs. 3 Satz 1 HGB mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet sind. Die bisherige gesetzliche Regelung betraf also nur Finanzinstrumente des Handelsbestands von Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten. Der Begründung zum Regierungsentwurf des CSR-RL-UG zufolge soll diese

Ausweitung des Anwendungsbereiches der engen Anlehnung der deutschen Vorschriften an Art. 16 Abs. 1 Buchst. c der EU-Bilanzrichtlinie dienen.

Fraglich ist jedoch, wie die in der neuen gesetzlichen Formulierung verwendete Tatbestandsvoraussetzung „mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet“ auszulegen ist. Davon hängt ab,

- ob zu originären Finanzinstrumenten wie Finanzanlagen, Forderungen und Verbindlichkeiten Angaben nach §§ 285 Nr. 20, 314 Abs. 1 Nr. 12 HGB i.d.F. CSR-RL-UG erforderlich sind und
- wie der Anwendungsbereich gegenüber dem der §§ 285 Nr. 19, 314 Abs. 1 Nr. 11 HGB (Anhangangaben zu nicht zum beizulegenden Zeitwert bewerteten derivativen Finanzinstrumenten) abzugrenzen ist. Immerhin sind die Anwendungsbereiche dieser Vorschriften durch § 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB nicht deckungsgleich und unterscheiden sich die Inhalte der Anhangangaben.

Unter anderem damit hat sich der Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (HFA) in seiner 250. Sitzung⁹ Ende November 2017 auseinandergesetzt. Der HFA diskutierte in diesem Zusammenhang zwei Auffassungen:

► Enge Auslegung

Nach enger, am Wortlaut des Gesetzes und der Gesetzesbegründung orientierter Auslegung liegt eine Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert nur dann vor, wenn abweichend von den üblichen Wertmaßstäben eine Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert gesetzlich explizit geboten

⁹ Siehe IDW Life 2018, S. 312 f.; die Sitzungsberichterstattung ist im Mitgliederbereich der Website www.idw.de abrufbar.

ist. Davon betroffen sind Vermögensgegenstände des Deckungsvermögens (§ 253 Abs. 1 Satz 4 HGB), Rückstellungen für wertpapiergebundene Versorgungszusagen (§ 253 Abs. 1 Satz 4 HGB), Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten im Konzernabschluss im Rahmen der Erstkonsolidierung von Tochterunternehmen und assoziierten Unternehmen (§§ 301 Abs. 1 Satz 2, 312 Abs. 2 Satz 1 HGB), soweit es sich um Finanzinstrumente handelt, sowie eben Finanzinstrumente des Handelsbestands bei von Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten (§ 340e Abs. 3 Satz 1 HGB). Anhangangaben nach §§ 285 Nr. 20, 314 Abs. 1 Nr. 12 HGB i.d.F. CSR-RL-UG müssen nach dieser Auslegung lediglich für diejenigen Finanzinstrumente gemacht werden, die am Abschlussstichtag wie soeben beschrieben bewertet werden.

Für diese Auslegung könnte nach der Darstellung des HFA die zugrunde liegende europarechtliche Vorschrift sprechen, nach der die Angabe durch einen von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abweichenden Wertmaßstab, eben dem beizulegenden Wert, ausgelöst wird.

► Weite Auslegung

Nach weiter Auslegung liegt eine Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert demgegenüber bereits dann vor, wenn der Buchwert am Abschlussstichtag (z.B. die ggf. fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der nach

vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendige Erfüllungsbetrag) dem beizulegenden Zeitwert entspricht. Dies könnte bspw. bei Forderungen, Beteiligungen oder Drohverlustrückstellungen für derivative Finanzinstrumente praxisrelevant sein.

Für diese Auslegung könnte nach der Darstellung des HFA sprechen, dass der Sinn und Zweck der Anhangangabe darin besteht, zusätzliche Informationen über die wesentlichen Modellparameter zur Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts zu erhalten.

Der HFA spricht sich - nach Abstimmung mit dem Bankenfachausschuss - letztlich zugunsten der engen Auslegung aus.

Damit verbunden ist eine weite Auslegung des Anwendungsbereichs der nicht zum beizulegenden Zeitwert bewerteten derivativen Finanzinstrumente (§§ 285 Nr. 19, 314 Abs. 1 Nr. 11 HGB), sodass IDW RH HFA 1.005 entsprechend zu überarbeiten sein wird.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

HFA: Ausgewählte Aspekte und Einzelfragen zur Entgeltberichterstattung nach den §§ 21 f. und 25 EntgTranspG



Beatrice Bauer
beatrice.bauer@bdo.de



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

Am 6. Juli 2017 ist das (Artikel-)Gesetz zur Förderung der Transparenz von Entgeltstrukturen¹⁰ und mit diesem das Gesetz zur Förderung der Entgelttransparenz zwischen Frauen und Männern (EntgTranspG) in Kraft getreten.¹¹ Über dessen Inhalte haben wir Sie im Newsletter Rechnungslegung & Prüfung, Ausgabe 2/2017, S. 5 und Ausgabe 1/2017, S. 12 informiert.

Vorgenannte Gesetze sind dem Arbeitsrecht zuzuordnen, also nicht Teil des handelsrechtlichen

Bilanzrechts.¹² Allerdings knüpft mit der Verpflichtung zur Erstellung eines Entgeltberichts eine wesentliche Verpflichtung tatbestandsmäßig an die handelsrechtliche Rechnungslegung an: Gem. § 21 Abs. 1 EntgTranspG sind Arbeitgeber mit in der Regel mehr als 500 Beschäftigten, die zur Aufstellung eines Lageberichts nach den §§ 264 (Aufstellungspflicht) und 289 (Inhalt) HGB verpflichtet sind, zur Erstellung des Transparenzberichts verpflichtet. Außerdem erfolgt die Veröffentlichung des Entgeltberichts gem. § 22 Abs. 4 EntgTranspG, indem dieser als Anlage mit dem nächsten Lagebericht i.S.d. § 289 HGB nach handelsrechtlichen Vorschriften im Bundesanzeiger offengelegt wird. Hinzuweisen ist darauf, dass der Entgeltbericht durch die gemeinsame Offenlegung im Bundesanzeiger keineswegs Bestandteil des Lageberichts oder gar des Jahresabschlusses wird. Der Entgeltbericht ist damit auch nicht in die die Prüfung des Jahresabschlusses

¹⁰ BGBl I 2017, S. 2152.

¹¹ Art. 1 Gesetz zur Förderung der Transparenz von Entgeltstrukturen.

¹² Siehe ähnlich Philippsen/Sultana, KoR 2018, S. 135.

und des Lageberichts einzubeziehen. Hinzuweisen ist außerdem darauf, dass vorgenannte Gesetze keine Verpflichtung zur Entgeltberichterstattung auf Konzernebene vorsehen.¹³

Der Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (HFA) hat sich in seiner 250. Sitzung Ende November 2017 sowie in deren Nachgang mit ausgewählten Auslegungsfragen auseinandergesetzt und zu einigen praxisrelevanten Themen wie folgt Position bezogen:¹⁴

► Pflicht zur Erstellung eines Entgeltberichts

(1) Unternehmen im Anwendungsbereich der §§ 264 ff. HGB, die (partiell) Befreiungen nach den §§ 264 Abs. 3 HGB, 264b HGB in Anspruch nehmen oder in Anspruch nehmen dürfen

Unter den Voraussetzungen des § 264 Abs. 3 HGB bzw. § 264b HGB sind Kapitalgesellschaften und bestimmte Personenhandelsgesellschaften von der Anwendung des 1. Unterabschnitts des 2. Abschnitts des 3. Buchs des HGB befreit. In diesen Bereich fällt auch § 264 HGB.

Wenn ein Bilanzierender unter den Voraussetzungen des § 264 Abs. 3 HGB (als Tochter-Kapitalgesellschaft) bzw. § 264b HGB (als Tochter-Personenhandelsgesellschaft) von der Aufstellung eines Lageberichts befreit ist und auch tatsächlich nicht freiwillig einen Lagebericht aufstellt, besteht für ihn nach Auffassung des HFA auch keine Verpflichtung zur Erstellung eines Entgeltberichts. Es ist auch nicht erforderlich, darauf im Konzernanhang oder im Konzernlagebericht des befreienden Mutterunternehmens hinzuweisen.

Wenn ein Bilanzierender unter den Voraussetzungen des § 264 Abs. 3 HGB bzw. § 264b HGB wegen eines begrenzten Zustimmungsbeschlusses der Gesellschafterversammlung lediglich von der Offenlegung, nicht jedoch von Aufstellung eines Lageberichts befreit ist, besteht für dieses Unternehmen nach Auffassung des HFA indes eine Verpflichtung zur Erstellung eines Entgeltberichts. Wenn der Lagebericht mangels Verpflichtung zur Offenlegung und mangels freiwilliger Offenlegung als „Veröffentlichungs-Vehikel“¹⁵ ausfällt, ist nach Auffassung des HFA auch eine Offenlegung des Entgeltberichts nicht erforderlich.

Wenn - obwohl die Voraussetzungen des § 264 Abs. 3 HGB bzw. § 264b HGB vorliegen - die Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Lageberichts nicht in Anspruch genommen wird, besteht nach Auffassung des HFA auch eine Pflicht, einen Entgeltbericht zu erstellen.

(2) Unternehmen, auf die das PublG Anwendung findet

Für bestimmte Unternehmen ergibt sich die Verpflichtung zur Aufstellung eines Lageberichts aus § 5 Abs. 2 Satz 1 PublG, also aus einer eigenen Aufstellungsvorschrift außerhalb des HGB.¹⁶ Gem. § 5 Abs. 2 Satz 2 PublG gilt § 289 HGB für den Inhalt des Lageberichts dann sinngemäß. Nach Auffassung des HFA brauchen diese Unternehmen keinen Entgeltbericht zu erstellen, weil das EntgTranspG explizit an §§ 264, 289 HGB anknüpft, nicht aber an § 5 PublG.

(3) Kredit- / Finanzdienstleistungsinstitute und Versicherungsunternehmen im Anwendungsbereich der §§ 340 ff. bzw. §§ 341 ff. HGB

Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute, die weder als Kapitalgesellschaft noch als Personengesellschaft i.S.v. § 264a HGB geführt werden, haben § 340a Abs. 1 HGB (trotzdem) einen Lagebericht nach den für große Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften aufzustellen. Weil das EntgTranspG an §§ 264, 289 HGB und nicht an § 340a Abs. 1 Satz 2 HGB anknüpft, könnte fraglich sein, ob solche Unternehmen zur Erstellung eines Entgeltberichts verpflichtet sind. Nach Auffassung des HFA ist - anders als bei einer Pflicht zur Aufstellung eines Lageberichts nach dem Publizitätsgesetz - der „Konnex der Vorschrift zu den §§ 264, 289 derart stark ..., dass ein Unterlassen einer Entgeltberichterstattung nicht hierauf gestützt werden kann“.¹⁷

Gleiche Problematik, Fragestellung und Lösung ergibt sich auch für Versicherungsunternehmen (§ 341a Abs. 1 HGB).

(4) Unternehmen, die sich ausschließlich vertraglich zur Aufstellung eines Lageberichts verpflichtet haben

Sollte ein Unternehmen lediglich aufgrund der Satzung oder des Gesellschaftsvertrags zur Aufstellung eines Lageberichts i.S.d. § 289 HGB verpflichtet sein, braucht nach Auffassung des HFA aufgrund der Anknüpfung der Pflicht zur Erstellung eines Entgeltberichts an die gesetzliche Pflicht zur Aufstellung eines Lageberichts keine Entgeltberichterstattung zu erfolgen.

Selbiges dürfte gelten, wenn ein Unternehmen - ohne dass eine gesetzliche Verpflichtung zur Aufstellung eines Lageberichts besteht - sich gegenüber einer Bank mittels Darlehensvertrag zur Aufstellung eines Lageberichts verpflichtet hat.¹⁸

¹³ Siehe ähnlich Philippsen/Sultana, KoR 2018, S. 138.

¹⁴ Vgl. IDW Life 2018, S. 310 ff. sowie S. 442 ff.

¹⁵ Rimmelpacher/Kliem, DB 2018, S. 267.

¹⁶ Vgl. Rimmelpacher/Kliem, DB 2018, S. 267.

¹⁷ Siehe ähnlich Philippsen/Sultana, KoR 2018, S. 139.

¹⁸ Vgl. Rimmelpacher/Kliem, DB 2018, S. 266.

(5) Unternehmen, die ohne dazu gesetzlich verpflichtet zu sein freiwillig einen Lagebericht aufstellen

Ein Unternehmen, das nach den §§ 264, 289 HGB nicht zur Aufstellung eines Lageberichts verpflichtet ist (wie bspw. eine kleine Kapitalgesellschaft nach § 264 Abs. 1 Satz 4 Halbsatz 1 HGB), jedoch freiwillig einen solchen Lagebericht aufstellt, ist nach Auffassung des HFA wegen der handelsrechtlich fehlenden Verpflichtung ebenfalls nicht zur Entgeltberichterstattung verpflichtet.

► **Frist zur Erstellung eines Entgeltberichts**

Gem. § 22 Abs. 4 EntgTranspG ist der „Bericht nach § 21 [...] dem nächsten Lagebericht nach § 289 des Handelsgesetzbuches, der dem jeweiligen Berichtszeitraum folgt, als Anlage beizufügen und im Bundesanzeiger zu veröffentlichen.“ Eine Frist, innerhalb welcher Frist ein Entgeltbericht zu erstellen ist, geht daraus nicht hervor. Nach Auffassung des HFA ist der Entgeltbericht daher erst bis spätestens zum Zeitpunkt der Offenlegung des betreffenden Lageberichts zu erstellen, also nicht bereits bis zum Ende der Frist zur Aufstellung desjenigen Lageberichts, dem er als Anlage beizufügen ist, weil die Offenlegung des Lageberichts als Vehikel für die Veröffentlichung des Entgeltberichts dient.

Daraus folgt, dass ein Unternehmen, das unter § 21 EntgTranspG fällt und nicht i.S.d. § 264d HGB kapitalmarktorientiert ist, den Entgeltbericht bei einem kalenderjahrgleichen Geschäftsjahr bis spätestens zum Ablauf des 31.12. des Folgekalenderjahrs zu erstellen hat (§ 325 Abs. 1a Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB).

Wenn ein solches Unternehmen dagegen kapitalmarktorientiert i.S.d. § 264d HGB ist, ohne Kapitalgesellschaft i.S.d. § 327a HGB zu sein, muss es den Entgeltbericht bei einem kalenderjahrgleichen Geschäftsjahr bis spätestens zum Ablauf des 30.4. des Folgekalenderjahrs erstellen (§ 325 Abs. 4 Satz 1 i.V.m. Abs. 1a Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB).

Der für bestimmte Versicherungsunternehmen geltende § 341l Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 1 HGB ist auch für Zwecke der Bestimmung der Frist zur Erstellung eines Entgeltberichts anwendbar.

► **Erster Entgeltbericht bei einem kalenderjahrgleichen Geschäftsjahr**

Nach dem Wortlaut des § 25 Abs. 3 EntgTranspG umfasst der erste Entgeltbericht den Berichtszeitraum vom 1.1. bis 31. Dezember 2016 (= das Kalenderjahr 2016), und zwar unabhängig davon,

ob das Geschäftsjahr des betreffenden Unternehmens dem Kalenderjahr entspricht oder nicht.

Bei einem kalenderjahrgleichen Geschäftsjahr ergibt sich daraus, dass dem Lagebericht für das Geschäftsjahr 2017, der im Jahr 2018 aufgestellt wird, der Entgeltbericht für das Kalenderjahr 2016 zwecks Offenlegung als Anlage beizufügen ist. Damit ist der Berichtszeitraum des Lageberichts (Kalenderjahr 2017) nicht mit dem des ersten Entgeltberichts (Kalenderjahr 2016) identisch.

► **Erster Entgeltbericht bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Geschäftsjahr**

Nach Auffassung des HFA haben auch solche entgeltberichtspflichtige Unternehmen einen Entgeltbericht für das Kalenderjahr (also erstmals für das Kalenderjahr 2016) zu erstellen, deren Geschäftsjahr nicht dem Kalenderjahr entspricht. Das bedeutet, dass der Entgeltberichtszeitraum nicht an den Lageberichtszeitraum anzupassen ist bzw. angepasst werden darf.

Wenn das (vom Kalenderjahr abweichende) Geschäftsjahr 2016/2017 bspw. zum 30.6. oder zum 30.9.2017 endet und der Lagebericht für das Geschäftsjahr 2016/2017 im Jahr 2018 offengelegt wird, ist der Entgeltbericht für das Kalenderjahr 2016 als Anlage dem „nächsten Lagebericht“ i.S.d. § 22 Abs. 4 EntgTranspG, d.h. (bei zwölf Monaten umfassenden Geschäftsjahren) dem Lagebericht für das Geschäftsjahr 2016/2017, beizufügen und im Bundesanzeiger offenzulegen.¹⁹

Wenn unter sonst gleichen Bedingungen der Lagebericht für das Geschäftsjahr 2016/2017 bereits vor dem 31. Dezember 2017 - bei einem nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen also früher als gesetzlich geboten - offengelegt wurde, ist der Entgeltbericht für das Kalenderjahr 2016 dem Lagebericht für das Geschäftsjahr 2017/2018 als Anlage beizufügen und im Bundesanzeiger zu veröffentlichen, da der erste Entgeltbericht im Jahr 2018 zu erstellen ist, der ausgehend vom Berichtszeitraum unmittelbar nächste Lagebericht jedoch schon vor dem Jahr 2018 offengelegt wurde.

► **Entgeltberichte für nachfolgende Berichtszeiträume**

Da nach § 25 Abs. 2 EntgTranspG ein Entgeltbericht erstmals im Kalenderjahr 2018 zu erstellen ist und der zweite Entgeltbericht bzw. die darauffolgenden Entgeltberichte nach § 22 Abs. 2 EntgTranspG alle drei und nach § 22 Abs. 1 EntgTranspG alle fünf Jahre zu erstellen ist/sind, ist der zweite Entgeltbericht im Kalenderjahr 2021 bzw. 2023 zu erstellen. Der zweite Entgeltbericht i.S.v. § 22 Abs.1 EntgTranspG umfasst als

¹⁹ Vgl. Rimmelspacher/Kliem, DB 2018, S. 270.

Berichtszeitraum die Kalenderjahre 2017 bis 2021 bzw. in Fällen des § 22 Abs. 2 EntgTranspG die Kalenderjahre 2017 bis 2019. Als Offenlegungs-Vehikel dienen die Lageberichte 2020 bzw. 2022.

Der zweite Entgeltbericht ist dann bei einem kalenderjahrgleichen Geschäftsjahr dem Lagebericht für das Geschäftsjahr 2022 bzw. in Fällen des § 22 Abs. 2 EntgTranspG dem Lagebericht für das Geschäftsjahr 2020 beizufügen.

Bei einem Unternehmen, dessen Geschäftsjahr vom Kalenderjahr abweicht und bspw. zum 30.6. endet, und das alle drei (fünf) Jahre einen Entgeltbericht zu erstellen hat und dessen Lagebericht im jeweils folgenden Kalenderjahr offengelegt wird, ist der dem Berichtszeitraum folgende „nächste Lagebericht“ dann der Lagebericht, der im Jahr 2021 (2023) offengelegt wird, also der Lagebericht zum 30.6.2020 (2022). Diesem ist der zweite Entgeltbericht (Berichtszeitraum 2017 bis 2019 (2021)) als Anlage beizufügen.

Fraglich könnte in Fällen eines vom Kalenderjahr abweichenden Geschäftsjahrs ferner sein, ob sich der abzudeckende Berichtszeitraum auch in den Folgejahren auf eine bestimmte Anzahl von Kalenderjahren zu erstrecken hat, oder ob der Berichtszeitraum später dem Geschäftsjahr angeglichen wird. Weil nur auf diese Weise eine lückenlose und überlappungsfreie Berichterstattung möglich ist, und weil im personalwirtschaftlichen Kontext ein Personaljahr mit dem Kalenderjahr gleichgesetzt wird, kommt der HFA zu dem Schluss, dass sich auch spätere Entgeltberichte auf Kalenderjahre und nicht auf Geschäftsjahre beziehen müssen. Damit würden die

„Lage“ der Berichtszeiträume des Lageberichts (Geschäftsjahr) und des Entgeltberichts (Kalenderjahr) dauerhaft voneinander abweichen.

► Ausblick

In der Praxis stellen sich durchaus weitere Auslegungsfragen. Um ein Beispiel zu geben, besteht Unsicherheit darüber, wie der Begriff des „Beschäftigten“ als Tatbestandsvoraussetzung des Entgeltberichts auszulegen ist. Dies könnte insbesondere mit Blick auf Leiharbeitnehmer fraglich sein. Der HFA bezieht zu dieser wie auch weiteren, primär arbeitsrechtlichen Fragen nicht Stellung. Insoweit sind die Rechtsabteilungen bzw. -berater der Unternehmen gefragt.

Aber auch hinsichtlich der an die handelsrechtliche Rechnungslegung anknüpfenden Vorschriften bleiben schon heute absehbare Auslegungsfragen unbeantwortet. So könnte bspw. fraglich sein, zu welchem Zeitpunkt ein Arbeitgeber zur Erstellung eines Lageberichts nach den §§ 264 und 289 des Handelsgesetzbuches verpflichtet sein muss, um entgeltberichtspflichtig zu sein. Was ist bspw. mit einem Bilanzierenden, der zum 31.12.16 dazu verpflichtet war, zum 31. Dezember 2017 jedoch die Befreiungen nach § 264 Abs. 3 HGB in Anspruch nimmt?²⁰

Insoweit bleibt auch mit Blick auf die Entgeltberichterstattung die weitere Meinungsbildung abzuwarten.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

Deutscher Rechnungslegungsstandard Nr. 25 „Währungsumrechnung im Konzernabschluss“ (DRS 25) dem BMJV zur Veröffentlichung zugeleitet



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

Anlässlich der 35. Sitzung des HGB-Fachausschusses und der 27. Öffentlichen Sitzung des Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) am 8. Februar 2018 wurde der Deutsche Rechnungslegungs Standard Nr. 25 zur Währungsumrechnung im handelsrechtlichen Konzernabschluss (DRS 25) verabschiedet und sodann dem Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) zugeleitet. Eine Bekanntmachung gem. § 342 Abs. 2 HGB durch das BMJV ist in Kürze zu erwarten. Der zugehörige Entwurf trug die Bezeichnung E-DRS 33. DRS 25 ist - wenn

er durch das BMJV bekanntgemacht wurde - erstmals verpflichtend auf handelsrechtliche Konzernabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2018 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden.

► Überblick

Bekanntlich sind handelsrechtliche Konzernabschlüsse gem. § 244 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB in Euro aufzustellen.

DRS 25 konkretisiert daher zum einen die Umrechnung von Fremdwährungs-Geschäftsvorfällen in den Handelsbilanzen II der einbezogenen Unternehmen. In diesem Zusammenhang enthält DRS 25 auch Ausführungen zur Umrechnung von

²⁰ Zu einer vorgeschlagenen Lösung siehe Rimmelspacher/Kliem, DB 2018, S. 267.

Vermögens- und Schuldposten, die einer Zweigniederlassung außerhalb der Eurozone zugeordnet sind.

DRS 25 konkretisiert zum anderen die gesetzlichen Vorschriften zur Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen nach der modifizierten Stichtagskursmethode gem. § 308a HGB für Zwecke des handelsrechtlichen Konzernabschlusses. Dabei geht DRS 25 auf diesbezügliche Fragestellungen bei den einzelnen (Voll-)Konsolidierungsmaßnahmen ein.

DRS 25 thematisiert ferner Besonderheiten der Währungsumrechnung im Falle von Hochinflation.

Abschließend konkretisiert DRS 25 die gesetzlichen Angabepflichten im Konzernanhang im Zusammenhang mit der Währungsumrechnung im Konzernabschluss.

Auf diese Weise wird das Ziel verfolgt, eine einheitliche Anwendung der gesetzlichen Vorschriften sicherzustellen und die Informationsfunktion des Konzernabschlusses zu stärken (DRS 25.1).

► Geltungsbereich

DRS 25 gilt - branchenneutral - für solche Mutterunternehmen, die zur Aufstellung eines Konzernabschlusses gem. §§ 290 ff. HGB oder §§ 11 ff. PublG verpflichtet sind oder einen solchen Abschluss freiwillig aufstellen (DRS 25.2 f., .6).

DRS 25 empfiehlt, die Grundsätze zur Umrechnung von Fremdwährungs-Geschäftsvorfällen in den Handelsbilanzen II der einbezogenen Unternehmen sowie zu den Konzern-Anhangangaben in handelsrechtlichen Jahresabschlüssen entsprechend anzuwenden (DRS 25.4).

► Umrechnung von Fremdwährungsgeschäften in der Handelsbilanz II

Die Umrechnung von Fremdwährungsgeschäften in der Handelsbilanz II ist Teil der konzernheitlichen Bewertung nach § 308 HGB (DRS 25.8). DRS 25 differenziert in diesem Zusammenhang zum einen zwischen der Umrechnung anlässlich der erstmaligen Erfassung eines Fremdwährungsgeschäfts und der Folgebewertung der betreffenden Vermögensgegenstände und Schulden. Während bei der erstmaligen Erfassung die allgemeinen Vorschriften und so auch das Anschaffungskostenprinzip gelten, ist bei der Folgebewertung § 256a HGB zu beachten (DRS 25.9). Außerdem differenzieren die Regelungen des DRS 25 zwischen monetären und nichtmonetären Vermögensgegenständen und Schulden.

Anlässlich der erstmaligen Erfassung eines Fremdwährungsgeschäfts sowie der daraus resultierenden Aktiva oder Passiva ist der Devisenkassakurs am Transaktionstag zu verwenden (DRS

25.10). Während bei nichtmonetären Vermögensgegenständen und Fremdwährungsverbindlichkeiten der Geldkurs anzuwenden ist, sind monetäre Vermögensgegenstände (bspw. Forderungen) mit dem Briefkurs umgerechnet (DRS 25.12). Vereinfachend dürfen bei der Erstverbuchung anstelle differenzierter (Geld- oder Brief-)Kurse auch der Devisenkassamittelkurs oder zeitraumbezogene Durchschnittskurse verwendet werden, vorausgesetzt dies hat nur unwesentliche Auswirkungen auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (DRS 25.13 f.).

Die Folgebewertung nichtmonetärer Vermögensgegenstände ist in Landeswährung vorzunehmen (DRS 25.15). Im Rahmen des Niederstwerttests an nachfolgenden Abschlussstichtagen ist eine Währungsumrechnung daher nur dann erforderlich, wenn eine Wiederbeschaffung oder Veräußerung des nichtmonetären Vermögensgegenstands ausschließlich in fremder Währung möglich ist (DRS 25.16) oder wenn dies zwar sowohl in fremder Währung wie auch in Landeswährung möglich ist, auf dem sog. relevanten Markt jedoch nur in Fremdwährung (DRS 25.19). Der nach Maßgabe des § 253 Abs. 3 Satz 5 und 6 bzw. Abs. 4 HGB ermittelte Stichtagswert in Fremdwährung ist in diesen Fällen mit dem jeweiligen Stichtagskurs umzurechnen und mit dem in der Landeswährung des Tochterunternehmens fortgeführten Buchwert zu vergleichen (DRS 25.17). Währungsbedingte Wertminderungen nichtmonetärer Vermögensgegenstände sind regelmäßig dauernder Natur und nur in Ausnahmefällen vorübergehend (DRS 25.20, .B7).

Grds. sind auf fremde Währung lautende monetäre Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten bei der Folgebewertung gem. § 256a Satz 1 HGB zum Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag umzurechnen. Das Realisations- und das Anschaffungskostenprinzip sind suspendiert, wenn deren Restlaufzeit ein Jahr oder weniger beträgt (DRS 25.22). DRS 25.25 sieht vor, dass bei monetären Posten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr (Teil-)Beträge, die im nächsten Jahr fällig werden, aus Vereinfachungsgründen nicht getrennt nach § 256a Satz 2 HGB bewertet werden brauchen.

§ 256a HGB gilt dabei als besondere, § 253 HGB vorgehende Bewertungsvorschrift ausdrücklich nur für währungskursbedingte Wertänderungen. Währungskursbedingte Wertminderungen sind daher unabhängig davon zu erfassen, ob diese dauerhaft oder nur vorübergehend sind (DRS 25.28, .26). Davon sind sonstige Änderungen des beizulegenden Zeitwerts (in Fremdwährung) zu unterscheiden, für die die allgemeinen Grundsätze des § 253 HGB gelten (DRS 25.23) und bei denen die Dauerhaftigkeit einer Wertminderung relevant ist.

Umrechnungsdifferenzen aus der Folgebewertung sowohl nichtmonetärer wie auch monetärer Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten sind erfolgswirksam zu erfassen, es sei denn, sie sind Teil von Bewertungseinheiten i.S.d. § 254 HGB (DRS 25.33).

Gem. § 277 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB sind aus der Währungsumrechnung resultierende Erfolge in der Gewinn- und Verlustrechnung der Handelsbilanz II gesondert unter dem Posten „Sonstige betriebliche Erträge“ bzw. unter den „Sonstigen betrieblichen Aufwendungen“ auszuweisen. Nicht auf diese Weise gesondert auszuweisen sind dagegen außerplanmäßige Abschreibungen aufgrund von Wechselkursänderungen oder Veränderungen des beizulegenden Werts in Fremdwährung (DRS 25.35).

DRS 25.37 empfiehlt, unrealisierte Währungskursgewinne aus der Anwendung des § 256a Satz 2 HGB innerhalb der gesonderten Angabe der Erträge und Aufwendungen aus der Währungsumrechnung nach § 277 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. § 298 HGB kenntlich zu machen, weil unrealisierte Währungsgewinne nicht ausschüttungsgesperrt sind und diese Information für die Abschlussadressaten deshalb relevant ist. Dies stellt eine Änderung gegenüber dem am 1. September 2017 veröffentlichten Entwurf E-DRS 33 dar.

- ▶ Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen nach der modifizierten Stichtagskursmethode

Gem. § 308a Satz 1 HGB sind Bilanzposten ausländischer Tochterunternehmen grds. mit den Devisenkassamittelkurs am Konzernabschlussstichtag in Euro umzurechnen (DRS 25.44). In diesem Zusammenhang konkretisiert DRS 25 die Ermittlung der historischen Kurse für die Umrechnung der Eigenkapitalposten (DRS 25.45 f.) und der Durchschnittskurse für die Umrechnung der GuV-Posten (DRS 25.49 ff.).

Sodann geht DRS 25 auf die Währungsumrechnung im Rahmen der einzelnen Konsolidierungsmaßnahmen ein. Im Sinne einer thematisch geschlossene Darstellung verzichtet DRS 25 im Bereich der Kapitalkonsolidierung (§§ 301, 307 und 309 HGB) auf Verweise auf DRS 23, sondern stellt die dort bereits enthaltenen Regelungen zu Besonderheiten der Währungsumrechnung bei der Erst-, Folge- und Endkonsolidierung sowie zur Vorgehensweise beim sog. Abwärtswechsel (Übergang von der Vollkonsolidierung auf die Equity- oder Anschaffungskostenbewertung) nochmals dar (DRS 25.59 ff.). Außerdem gibt es Regelungen zur Kapitalkonsolidierung in mehrstufigen Konzernen (DRS 25.77).

Unter den materiellen Regelungen könnte hervorgehoben werden, dass eine Eigenkapitaldiffe-

renz aus Währungsumrechnung auch dann erfolgswirksam aufzulösen ist, wenn sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungs- und Sonderposten des ausländischen Tochterunternehmens per *asset deal* an Konzernfremde veräußert werden (DRS 25.69).

Gem. DRS 25.78 sind währungsbedingte Differenzen aus der Schuldenkonsolidierung nach § 303 HGB während der Laufzeit des konzerninternen Darlehensverhältnisses grds. erfolgsneutral in die Eigenkapitaldifferenz aus der Währungsumrechnung einzustellen. Aus Vereinfachungsgründen wird eine erfolgswirksame Behandlung dieser Differenzen zugelassen, allerdings nicht für beteiligungsähnliche Darlehen (DRS 25.80 f.).

Entsprechen sich die Währungen, in denen das Lieferunternehmen und das Empfängerunternehmens bilanzieren, nicht, ist bei der Zwischenergebniseliminierung (§ 304 HGB) ein zu eliminierendes Zwischenergebnis im Lieferzeitpunkt in die Währung des Empfängerunternehmens umzurechnen (DRS 25.83). Vereinfachend lässt DRS 25.85 zu, das gegen die Bestände zu eliminierenden Zwischenergebnis auch mit dem Betrag gleichzusetzen, der aus dem Ergebnis des Lieferunternehmens zu eliminieren ist, wenn die zu eliminierenden Zwischenergebnisse bis zum nächsten Abschlussstichtag realisiert sind. Außerdem darf das zu eliminierende Zwischenergebnis in fremder Währung - ebenfalls aus Vereinfachungsgründen - alternativ mithilfe anderer in der Praxis gebräuchlicher Verfahren (z.B. Bruttogewinnverfahren) ermittelt werden. Mit dieser Änderung gegenüber dem Entwurf E-DRS 33 kam das DRSC Anregungen aus der Praxis nach.

Bei der Aufwands- und Ertragseliminierung darf aus Vereinfachungsgründen eine Umgliederung der währungskursbedingten Aufrechnungsdifferenzen in die Posten „Sonstige betriebliche Erträge“ bzw. „Sonstige betriebliche Aufwendungen“ unterbleiben (DRS 25.87).

Gem. DRS 25.42 wird empfohlen, für die Umrechnung von Abschlüssen von Unternehmen außerhalb der Euro-Zone, die nach der Equity-Methode (§ 312 HGB) in den HGB-Konzernabschluss einbezogen werden, die modifizierten Stichtagskursmethode nach § 308a HGB entsprechend anzuwenden. Eine sich ergebende Eigenkapitaldifferenz aus der Währungsumrechnung darf gem. DRS 25.90 entweder als Teil der Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung im Konzerneigenkapital, mittels Davon-Vermerk gekennzeichnet, oder als Teil des Equity-Werts im Finanzanlagevermögen ausgewiesen werden.

Abschlüsse von Tochter- oder Gemeinschaftsunternehmen in Hochinflationwährungen dürfen erst nach Eliminierung der inflationsbedingten

Auswirkungen auf den Vermögens- und Ergebnisausweis in einen HGB-Konzernabschluss einbezogen werden (DRS 25.43). Mit der Aufstellung eines Hartwährungsabschlusses und der Indexierung eines auf dem Nominalwertprinzip beruhenden und in der Landeswährung des Hochinflationlands aufgestellten Jahresabschluss sieht DRS 25.99 hierfür zwei Alternativen vor. Nach DRS 25.B40 soll eine Indexierung den Regeln des IAS 29 folgen. DRS 25.97 f. listet Indikatoren auf, die für das Vorliegen eines Hochinflationlands sprechen.

► Anhangangaben

DRS 25.105 f. konkretisiert abschließend die gesetzlichen Angabepflichten zur Umrechnung von Fremdwährungsgeschäften/-posten sowie von Fremdwährungsabschlüssen als Teil der Erläuterung der im Konzernabschluss angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§ 313 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB). Aus Gründen der Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung wird zugelassen, Aufwendungen und Erträge aus der

Währungsumrechnung im Konzernanhang anzugeben statt sie in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung gesondert auszuweisen (DRS 25.108).

► Erstmalige Anwendung

Sobald DRS 25 durch das BMJV im Bundesanzeiger bekanntgemacht wurde, ist DRS 25 für nach dem 31. Dezember 2018 beginnende Geschäftsjahre verpflichtend anzuwenden. Es ist zulässig und wird empfohlen, DRS 25 früher - dann aber vollumfänglich anzuwenden (DRS 25.109).

Mutterunternehmen, die einen Konzernabschluss nach den Vorschriften des HGB aufstellen und bei denen sich Fragen der Währungsumrechnung stellen, wird daher empfohlen, frühzeitig zu überprüfen, ob hinsichtlich der intern bestehenden Prozesse und Vorkehrungen Anpassungsbedarf besteht, um rechtzeitig entsprechende Maßnahmen einleiten zu können.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

Entwurf des Deutschen Rechnungslegungsstandards Nr. 34 „Assoziierte Unternehmen“ (E-DRS 34) veröffentlicht



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

Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) hat den Entwurf des Deutschen Rechnungslegungsstandards Nr. 34 „Assoziierte Unternehmen“ (E-DRS 34) am 12. Februar 2018 auf seiner Website www.drsc.de veröffentlicht. E-DRS 34 konkretisiert die gesetzlichen Vorschriften der §§ 311, 312 HGB zur Einbeziehung assoziierter Unternehmen mittels der Equity-Methode in handelsrechtliche Konzernabschlüsse, die aufgrund gesetzlicher Verpflichtung (§ 290 HGB oder § 11 PubLG) oder freiwillig aufgestellt werden. E-DRS 34 geht dabei u.a. auf Folgendes ein:

- Zunächst werden die Voraussetzungen, unter denen ein assoziiertes Unternehmen vorliegt, auf dessen Geschäfts- und Finanzpolitik ein in den Konzernabschluss einbezogenes (Mutter- oder Tochter-)Unternehmen tatsächlich einen maßgeblichen Einfluss ausübt, konkretisiert.
- Sehr ausführlich werden sodann Zweifelsfragen bei der Bewertung von Beteiligungen an assoziierten Unternehmen geklärt. In diesem Zusammenhang sind u.a. auch Ausführungen zu Auf-

und Abstockungen von Anteilen an assoziierten Unternehmen, zum Wechsel der Konsolidierungsmethode und zur Zwischenergebniselimierung aufgenommen worden.

- Und schließlich erläutert E-DRS 34 die gesetzlichen Angabepflichten im Konzernanhang im Zusammenhang mit assoziierten Unternehmen und der Anwendung der Equity-Methode, u.a. zur Darstellung der Buchwerte von Beteiligungen an assoziierten Unternehmen im Konzernanlagengitter.

Bis zum 11.5.2018 besteht die Möglichkeit, zu dem Standardentwurf schriftlich Stellung zu nehmen. Nach wohlmöglich noch im Jahr 2018 erfolgreicher Finalisierung und Bekanntmachung durch das BMJV soll E-DRS 34 den bisher geltenden DRS 8 „Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss“ ersetzen.

Derzeit ist allerdings noch nicht festgelegt, wann der neue Standard erstmals verpflichtend anwendbar sein wird. Der Standardentwurf sieht derzeit eine prospektive Anwendung der Neuregelungen zur Einstufung als assoziiertes Unternehmen und zur Fortschreibung des Equity-Wertes vor; eine rückwirkende Anpassung bisheriger Equity-Bewertungen soll nicht zulässig sein.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

Entwurf des Deutschen Rechnungslegungsstandards Nr. 35 „Anteilmäßige Konsolidierung“ (E-DRS 35) veröffentlicht



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

Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) hat - ebenfalls am 12. Februar 2018 - auch den Entwurf des Deutschen Rechnungslegungsstandards Nr. 35 „Anteilmäßige Konsolidierung“ (E-DRS 35) auf seiner Website www.drsc.de veröffentlicht. E-DRS 35 dient der Konkretisierung des § 310 HGB und damit der gesetzlichen Vorschriften zur Einbeziehung von Gemeinschaftsunternehmen in handelsrechtliche Konzernabschlüsse, die aufgrund gesetzlicher Verpflichtung (§ 290 HGB oder § 11 PublG) oder freiwillig aufgestellt werden, und geht dabei u.a. auf Folgendes ein:

- Zunächst wird konkretisiert, unter welchen Voraussetzungen ein Gemeinschaftsunternehmen vorliegt. Insbesondere zu der Frage, wann eine gemeinsame Führung gegeben ist, bezieht E-DRS 35 Position. Dies wiederum ist Voraussetzung für das Wahlrecht zur anteilmäßigen Konsolidierung (Quotenkonsolidierung).
- Überdies wird spezifiziert, was es bedeutet, die Vorschriften über die Vollkonsolidierung gem. § 310 Abs. 2 HGB „entsprechend anzuwenden“, wenn für ein Gemeinschaftsunternehmen von dem (Methoden-)Wahlrecht zur anteilmäßigen Konsolidierung Gebrauch gemacht wird. Dabei berücksichtigt E-DRS 35 auch allfällige „inhaltliche Wechselwirkungen“ mit DRS 23 zur Kapitalkonsolidierung. Gegenüber dem bisher gültigen DRS 9 „Bilanzierung von Anteilen an Gemein-

schaftsunternehmen im Konzernabschluss“ wurden Aussagen zur statuswahrenden Auf- sowie Abstockung der Beteiligungsquoten aufgenommen. Außerdem wird ein bei Statuswechsel erforderlicher Wechsel des Konsolidierungsverfahrens hin zur anteilmäßigen Konsolidierung thematisiert. Der Wechsel von der anteilmäßigen Konsolidierung zur Vollkonsolidierung bleibt dagegen außen vor, um abzuwarten, bis § 301 HGB, der insoweit überarbeitet werden soll, gesetzliche Regelungen zur Übergangskonsolidierung beim Aufwärtswechsel erhält.

- Abschließend erläutert E-DRS 35 die gesetzlichen Angabepflichten im Konzernanhang im Zusammenhang mit der anteilmäßigen Konsolidierung.

Bis zum 11.5.2018 besteht die Möglichkeit, zu dem Standardentwurf schriftlich Stellung zu nehmen. Nach wohlmöglich noch im Jahr 2018 erfolgreicher Finalisierung und Bekanntmachung durch das BMJV soll E-DRS 35 den bisher geltenden DRS 9 ersetzen.

Derzeit ist allerdings noch nicht festgelegt, wann der neue Standard erstmals verpflichtend anwendbar sein wird. Eine rückwirkende Anwendung soll unzulässig sein; vielmehr soll der Standard ab dem Zeitpunkt der Erstanwendung für alle Maßnahmen der erstmaligen anteilmäßigen Konsolidierung sowie der Folge-, Ent- und Übergangskonsolidierung (dies unabhängig vom Zeitpunkt der erstmaligen anteilmäßigen Konsolidierung) gelten.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

INTERNATIONALE RECHNUNGSLEGUNG

DPR-Prüfungsschwerpunkte 2018



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



Beatrice Bauer
beatrice.bauer@bdo.de

► Einführung

Die europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (European Securities and Markets Authority (ESMA)) stellte am 27. Oktober 2017 die gemeinsam mit den Europäischen Enforcern identifizierten European Common Enforcement Priorities (ECEP) vor. Die ECEP wurden dann am 23. November 2017 von der Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung DPR e.V. (DPR) - ergänzt um die nationalen Prüfungsthemen - als die sog. „Prüfungsschwerpunkte 2018“ veröffentlicht. Diese Prüfungsschwerpunkte 2018 finden Anwendung auf die Konzernabschlüsse kapitalmarktorientierter Unternehmen für die Geschäftsjahre 2017 bzw. 2017/18. Während die ECEP auf alle Emittenten Anwendung finden, die den geregelten EU-Markt in Anspruch nehmen, sind die nationalen DPR-Prüfungsschwerpunkte nur für Emittenten mit Sitz in Deutschland von Relevanz.

► European Common Enforcement Priorities (ECEP)

1. Anhangangaben zu den erwarteten Auswirkungen der Anwendung wesentlicher neuer Standards im Erstanwendungsjahr

Der erste der drei europäischen Prüfungsschwerpunkte bezieht sich auf die Anhangangaben zu den erwarteten Auswirkungen der Anwendung wesentlicher neuer Standards bzw. Interpretationen im Erstanwendungsjahr. Damit die Abschlussadressaten ein Bild von den Wirkungen neuer IFRS, die herausgegeben wurden, aber noch nicht in Kraft getreten sind, auf das jeweilige Berichtsunternehmen machen können, sind bekannte und einigermaßen zuverlässig einschätzbare Informationen anzugeben. Diese Informationen dienen dazu, die möglichen Auswirkungen einer Anwendung der neuen IFRS auf den Abschluss des Berichtsunternehmens in der Periode der erstmaligen Anwendung besser beurteilen zu können (IAS 8.30). Hierbei sind die konkretisierenden Regelungen des IAS 8.31 zu beachten. Die in dieser Vorschrift skizzierten Regelungen sind aus Sicht der ESMA und in Bezug auf das Geschäftsjahr 2017 insbesondere für IFRS 15 und IFRS 9 von Bedeutung, da mögliche Indikatoren von der ESMA

identifiziert worden sind, die auf eine nicht standardkonforme Beachtung von IAS 8.30 f. hinweisen könnten.

2. Ausgewählte Aspekte zu Ansatz, Bewertung und Angaben nach IFRS 3 Unternehmenszusammenschlüsse

Hintergrund für diesen Prüfungsschwerpunkt in Zusammenhang mit Unternehmenszusammenschlüssen ist ein Bericht der ESMA aus dem Jahr 2014 zu IFRS 3, in welchem die Identifizierung von „Problembereichen“ im genannten Kontext thematisiert worden ist. In ihren jüngsten Enforcement-Aktivitäten hat die ESMA die fortdauernde Relevanz dieser „Problembereiche“ bestätigt gefunden und nun zu Prüfungsschwerpunkte erklärt. Hierbei werden die folgenden sieben „Problembereiche“ genannt, denen der ESMA zufolge eine besonders hohe Relevanz zukommt:

- Immaterielle Vermögenswerte,
- Anpassungen im Bewertungszeitraum,
- Erwerbe zu einem Preis unter dem Marktpreis (günstige Unternehmenserwerbe),
- verpflichtende Übernahmeangebote,
- Unternehmenszusammenschlüsse unter gemeinsamer Beherrschung,
- bedingte Gegenleistungen und
- Fair Value-bezogene Anhangangaben.

3. Ausgewählte Aspekte zu IAS 7 Kapitalflussrechnungen

Im Zusammenhang mit IAS 7 Kapitalflussrechnungen hat die ESMA die folgenden drei Schwerpunkte bestimmt:

- (1) Veränderungen der Verbindlichkeiten aus Finanzierungstätigkeiten (IAS 7.44A-44E)

Dieser Aspekt bezieht sich auf bereitzustellende Angaben, anhand derer die Abschlussadressaten Veränderungen der Verbindlichkeiten aus Finanzierungstätigkeiten - einschließlich der Veränderungen durch Cashflows und nicht zahlungswirksame Veränderungen - beurteilen können. Konkret handelt es sich um eine Überleitungsrechnung, mit der der Stand der Verbindlichkeiten aus Finanzierungstätigkeiten zu Beginn des Jahres auf den Stand zum Ende des Jahres überleitet wird.

(2) Unternehmensspezifische Angaben zur Bestimmung der Zahlungsmittel und der Zahlungsmitteläquivalente (IAS 7.46)

Zu diesem Aspekt werden von den Berichtsunternehmen vor allem aussagekräftige Angaben erwartet, ob und in welchem Umfang Kontokorrentkredite und / oder Beträge aus Cash-Pooling-Vereinbarungen in den Finanzmittelfonds einbezogen werden.

(3) Verfügungsbeschränkungen von Zahlungsmitteln und zahlungsmitteläquivalenten (IAS 7.48)

Nach Auffassung der ESMA sind Angaben solcherart insbesondere von Unternehmen zu erwarten, die in Ländern mit Devisenbeschränkungen bzw. Kapitalverkehrskontrollen tätig sind. Angabepflichtige Verfügungsbeschränkungen können sich indes auch aufgrund anderer Sachverhalte ergeben.

Der Prüfungsschwerpunkt zu der oben unter Nr. (1) genannten Position ist insofern bemerkenswert, als die Vorschriften nach IAS 7.44A-44E erstmals für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1.1.2017 beginnen, anzuwenden sind.

► Nationale Prüfungsschwerpunkte

4. Ansatz und Bewertung von Rückstellungen gem. IAS 37 sowie zugehörige Anhangangaben

Im Zuge dieses Prüfungsschwerpunkts sind insbesondere die folgenden Einzelaspekte zu berücksichtigen:

- Verzicht auf Ansatz wegen Unmöglichkeit einer verlässlichen Schätzung unter Beachtung der Angabepflichten (IAS 37.26 und 37.86),
- Verzicht auf die reguläre Berichterstattung wegen Inanspruchnahme der Schutzklausel unter Beachtung der Mindestangaben (IAS 37.92),
- Angaben zu Schätzungsunsicherheiten (IAS 37.85(b), IAS 1.125 und 1.129),
- Gruppierung der Rückstellungen (IAS 37.87), und
- Angabe rückstellungsspezifischer Ertrags- und Aufwandsposten (IAS 1.97 und 1.98(b), (f) sowie (g)).

5. Konzernlagebericht und Konzernklärungen

Der zweite der beiden nationalen Prüfungsschwerpunkte, der von der DPR für die Abschlüsse 2017 bzw. 2017/18 verkündet wurde, bezieht sich auf den Bereich „Konzernlagebericht und Konzernklärungen“ - im Einzelnen umfasst er drei Themenkomplexe.

(1) Der weitreichendste Themenkomplex adressiert die Berichterstattung über alternative Leistungskennziffern als bedeutsamste finanzielle Leistungsindikatoren (§ 315 Abs. 1 Satz 3 HGB). Alternative Leistungskennzahlen (bzw. *alternative performance measures* (APM)) sind modifizierte Rechengrößen des externen Rechnungswesens, die zugleich bedeutsame finanzielle Leistungsindikatoren darstellen können. Die ESMA hat in ihrer Mitteilung vom 5. Oktober 2015 Leitlinien zur Verwendung von APM veröffentlicht, die als Grundsätze einer ordnungsmäßigen Verwendung solcher Kennzahlen verstanden werden können. Aus Sicht der DPR sollte bei der Verwendung von APMs im Mittelpunkt stehen, dass eine sachgerechte Beurteilung (*fair review*) der wirtschaftlichen Leistung des Berichtsunternehmens gewährleistet bleibt.

(2) Des Weiteren wird im Rahmen dieses Prüfungsschwerpunkts die Darstellung der potenziellen Auswirkungen des Brexit auf die künftige Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Berichtsunternehmen in den Vordergrund gestellt (§ 315 Abs. 1 HGB). Bereits in den am 28. Oktober 2016 veröffentlichten ECEP hatte die ESMA den direkt und indirekt von diesem Ereignis betroffenen Unternehmen empfohlen, Angaben zu den folgenden beiden Aspekten bereitzustellen (*high-quality narrative information*):

- *Risiko-Exposure* und damit einhergehende erwartete Auswirkungen und Unsicherheiten in Bezug auf die Unternehmensaktivitäten, und
- geplante Maßnahmen des Managements zur Risikominderung.

Die DPR transformiert die Empfehlung der ESMA aus dem Vorjahr nun zum nationalen Prüfungsschwerpunkt.

(3) Im Rahmen des fünften Prüfungsschwerpunkts wird schließlich auf das Vorhandensein der Angaben zum Diversitätskonzept in der Konzernklärung zur Unternehmensführung und dem Vorhandensein der nichtfinanziellen Konzernklärung abgestellt. Die DPR wird die erstmalige Anwendung der in Deutschland durch das CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz umgesetzten Änderungen der EU-Rechnungslegungsrichtlinie zum Anlass nehmen, zu prüfen, ob die Angaben zum Diversitätskonzept im Rahmen der Konzernklärung zur Unternehmensführung (§§ 315d i.V.m. 289f Abs. 2 Nr. 6 HGB) sowie die nichtfinanzielle Konzernklärung (§ 315b HGB) vorhanden sind - eine inhaltliche Prüfung wird die DPR insoweit grds. nicht vornehmen.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

Die US-Steuerreform und ihre mögliche Auswirkung auf Abschlüsse nach IFRS



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

► Vorbemerkung

Nach der Zustimmung durch den US-Senat (18. Dezember 2017) und des Repräsentantenhauses (20. Dezember 2017) sowie der geleisteten Unterschrift des US-Präsidenten (22. Dezember 2017) ist die seit 1986 größte Reform des US-Steuersystems grundsätzlich zum 1. Januar 2018 rechtskräftig geworden (*Tax Cuts and Jobs Act*). Mit der Reform wird das Ziel verfolgt, die USA als Investitionsstandort attraktiver zu machen und Investitionen und Kapital anzuziehen.

► Relevanz für IFRS-Abschlüsse

Für die Bewertung sowohl der tatsächlichen wie auch der latenten Ertragsteuern sind gem. IAS 12.46 ff. jeweils die rechtskräftigen Steuersätze und -vorschriften zu berücksichtigen. Auf dieser Grundlage sind in IFRS-Abschlüssen, die nach dem 22. Dezember 2017 enden, die Vorschriften der US-Steuerreform von Ende 2017 zu berücksichtigen.

1. Mögliche Auswirkungen

(1) US-Unternehmen betreffende Regelungen

Der geltende Körperschaftsteuersatz für US-Unternehmen wird von derzeit 35% auf 21% abgesenkt, wodurch sich i.d.R. bereits zum 31. Dezember 2017 Konsequenzen für die Bewertung der tatsächlichen und laufenden Ertragsteuern ergeben. Durch die Abschaffung der sog. *Alternative Minimum Tax* (AMT) und der Möglichkeit zur Verrechnung von *AMT-credit carryforwards* mit der normalen Steuerschuld bzw. der Möglichkeit der Erstattung sind bestehende Wertberichtigungen auf *AMT-credit carryforwards* dem Grundsatz nach aufzulösen. Weitere mögliche Wirkungen resultieren vor allem aus der Sofortabschreibung von Investitionen in qualifizierende abnutzbare Vermögenswerte, Einschränkungen bei dem Zinsabzug und Änderungen sowohl bei dem Verlustabzug (Abschaffung des Verlustrücktrags, Begrenzung der Nutzung von Verlustvorträgen auf 80% des zu versteuernden Ergebnisses bei andererseits unbegrenzter Verlustvortragsfähigkeit) wie auch bei der Abzugsfähigkeit bestimmter Mitarbeitervergütungen (bzgl. Art der Vergütung und der betroffenen Arbeitnehmer und Unternehmen).

(2) Ausländische Beteiligungen von US-Unternehmen betreffende Regelungen

Mit Bezug zu ausländischen Beteiligungen von US-Unternehmen ist zunächst auf den Wechsel zu einem territorialen Steuersystem hinzuweisen, wonach eine *dividend received deduction* (DRD) gilt, so dass von ausländischen Tochtergesellschaften erhaltene *qualified dividends* zu 100% steuerfrei sind. In Abhängigkeit von der beabsichtigten künftigen Thesaurierungspolitik können sich in diesem Zusammenhang Konsequenzen hinsichtlich der Bildung von *outside basis differences* ergeben.

Darüber hinausgehende, für die Bilanzierung nach IFRS relevante Regelungen der US-Steuerreform sind in diesem Zusammenhang:

- *repatriation toll charge*: 'Einmalbesteuerung' durch die fiktive Ausschüttung von bisher unbesteuerter thesaurierter Gewinnen ausländischer Gesellschaften,
- *base erosion and antiabuse tax* (BEAT): ggf. zu einer höheren Ertragsteuerlast führender Mindestbesteuerungstest für Fälle, bei denen die US-Steuerbemessungsgrundlage unverhältnismäßig stark durch bestimmte abzugsfähige Aufwendungen an *related parties* (mit Sitz außerhalb der USA) gemindert ist,
- *global intangible low-tax income* (GILTI): Bekämpfung von vermeintlich missbräuchlichem *offshoring* immaterieller Vermögenswerte,
- *foreign-derived intangible income* (FDII): Sonderabzug bestimmter Einkünfte aus Geschäftsbeziehungen mit ausländischen *related parties*.

2. Nichtanwendung der Vorgaben nach SAB 118 für Zwecke der IFRS-Rechnungslegung

Von Mitarbeitern der U.S. Securities and Exchange Commission (SEC) als Reaktion auf die Kurzfristigkeit in SAB 118 (Staff Accounting Bulletin No 118) veröffentlichte Auffassungen zur Berücksichtigung des *Tax Cuts and Jobs Acts* in einem US-GAAP Abschluss, in dessen Berichtszeitraum der 22. Dezember 2017 fällt, sind nicht auf die Rechnungslegung nach IFRS zu übertragen.

SAB 118 adressiert die Herausforderung, mit der die berichterstattenden Unternehmen aufgrund einer zeitnahen Umsetzung aller Änderungen konfrontiert wären. Konkret werden alternativ drei Vorgehensweisen für die Berichterstattung im regulatorischen Umfeld der SEC als zulässig angesehen:

- (1) vollständige Berücksichtigung der Auswirkungen (grundsätzlich für den Zeitpunkt vorgesehen, zu dem eine Gesamtbeurteilung der Änderungen abgeschlossen ist),
- (2) anteilige Umsetzung auf der Grundlage von *provisional amounts* mit nachfolgender Revision, und
- (3) (vorläufig) keine Umsetzung, sofern eine verlässliche Schätzung der Auswirkungen nicht möglich ist.

Für Abschlüsse, die durch das *compliance statement* nach IAS 1.16 für sich in Anspruch nehmen, in Einklang mit den IFRS bzw. den IFRS, wie sie in der EU anzuwenden sind, zu stehen, kann auf die oben aufgezeigte, von der SEC gewährte Erleichterung nicht zurückgegriffen werden.

3. Auffassung von ESMA

Die European Securities and Markets Authority (ESMA) hat die ausnahmslose Verpflichtung zur Berücksichtigung der bestehenden Regelungen nach IFRS bestätigt und eine Erleichterung ausgeschlossen (*there is no relief*; siehe hierzu die von ESMA veröffentlichte News: *ESMA draws issuers' attention to IAS requirements following introduction of new tax legislation in the US* - veröffentlicht auf www.esma.europa.eu am 26. Januar 2018). Allerdings erkennt die ESMA zum

einen an, dass ein umfangreiches Verständnis der Auswirkungen der Reform einige Zeit in Anspruch nehmen kann. Zum anderen geht die Behörde davon aus, dass die Auswirkungen der wesentlichen Aspekte der Reform auf laufende und latente Steuern im Abschluss für das Jahr 2017 gleichwohl angemessen eingeschätzt werden kann.

► 3. Fazit

Die Reform des US-Steuersystems vom Dezember 2017 kann auf aktuelle IFRS-Abschlüsse bedeutende Auswirkungen haben, so dass eine entsprechende Analyse möglicher Auswirkungen im Einzelnen geboten ist. Die sich aus der US-Steuerreform ergebenden Effekte sind grundsätzlich vollumfänglich bereits in Abschlüssen zum 31. Dezember 2017 bzw. in Abschlüssen mit Stichtagen in den ersten Monaten des Jahres 2018 zu berücksichtigen - die Vornahme von Schätzungen und ggf. spätere Anpassungen der berichteten Informationen aufgrund besserer Erkenntnisse sind dabei nicht ausgeschlossen. Unternehmen wird empfohlen, ihre Berichterstattung transparent zu gestalten, da davon auszugehen ist, dass sich die Europäischen Enforcer mit der diesbezüglichen Berichterstattung auseinandersetzen werden.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

PRÜFUNG

Neues zur Going-Concern-Annahme - IDW EPS 270 n.F. veröffentlicht



WP Yvonne Meyer
yvonne.meyer@bdo.de

Der IDW Prüfungsstandard: „Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung“ (IDW EPS 270 n.F.) wurde neugefasst und liegt im Entwurf vor. Der neugefasste Prüfungsstandard hat auch Auswirkungen auf die Pflichten der gesetzlichen Vertreter der zu prüfenden Unternehmen, die im Weiteren dargestellt werden.

IDW EPS 270 n.F. formuliert erstmals ausdrücklich die Anforderung an die gesetzlichen Vertreter, nicht nur bei der Aufstellung eines Lageberichts, sondern davon unabhängig auch bei der Aufstellung eines Abschlusses eine Going-Concern-Annahme zu treffen. Der Begriff „Going-Concern-Annahme“ umschreibt die Einschätzung der gesetzlichen Vertreter, dass das Unternehmen in der Lage ist, im gewöhnlichen Geschäftsverlauf seine Vermögenswerte zu realisieren und seine Schulden zu begleichen.

Um diese Annahme zu treffen, haben die gesetzlichen Vertreter zu beurteilen,

- ob Ereignisse oder Gegebenheiten vorliegen, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können, und gegebenenfalls
- wie hoch die Wahrscheinlichkeit ist, dass diese den Bestand des Unternehmens gefährden könnten.

Dabei sind auch Pläne und Maßnahmen zu berücksichtigen, mit diesen Risiken umzugehen.

Eine Bilanzierung unter Anwendung des Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Unternehmenstätigkeit ist unangemessen, wenn die gesetzlichen Vertreter

- mit hoher Wahrscheinlichkeit gezwungen sind (d.h. die gesetzlichen Vertreter haben keine realistische Alternative hierzu) oder
- sich dafür entschieden haben,

das gesamte Unternehmen zu liquidieren oder die Geschäftstätigkeit einzustellen. Diese Voraussetzungen sind beispielsweise gegeben, wenn

das Management feststellt, dass eine Insolvenzantragspflicht vorliegt, ein Insolvenzantrag gestellt wurde oder ein Insolvenzverfahren über das Vermögen der Gesellschaft eröffnet wurde.

Eine Ausnahme bildet der Sachverhalt, falls die Going-Concern-Annahme auf der finanziellen Unterstützung des Gesellschafters des Unternehmens beruht (z.B. durch entsprechende Rangrücktrittserklärungen, Forderungsverzichte mit Besserungsschein oder „harte“ Patronatserklärungen). Sofern eine solche Verpflichtung bis zum Datum der Erteilung des Bestätigungsvermerks nicht vorliegt, können die gesetzlichen Vertreter nicht von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit ausgehen.

IDW EPS 270 n.F. stellt darüber hinaus erstmals klar, dass eine wesentliche Unsicherheit (bestandsgefährdendes Risiko) in sämtlichen HGB-Abschlüssen anzugeben ist. Dies gilt unabhängig davon, ob ein Lagebericht aufzustellen ist und - sofern aufzustellen - unabhängig von der Berichterstattung im Lagebericht. In Fällen, in denen kein Anhang aufgestellt wird, können diese Angaben beispielsweise unter der Bilanz erfolgen.

Im Zuge der Neufassung von IDW PS 270 wurde die Berichterstattungspflicht im Bestätigungsvermerk nach § 322 Abs. 2 Satz 3 HGB in diese Verlautbarung integriert. Auffällig ist dabei, dass in einem Bestätigungsvermerk nach den neuen IDW Prüfungsstandards, über bestandsgefährdende Risiken künftig in einem gesonderten Abschnitt zu berichten ist.

Aufgrund des bisherigen Zusammenwirkens von IDW PS 270 und IDW PS 400 a.F., ist der Anwendungszeitpunkt von IDW EPS 270 n.F. de facto an die Anwendung der neuen IDW Prüfungsstandards zur Berichterstattung geknüpft. Bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (PIE) ist daher IDW EPS 270 n.F. bereits verpflichtend anzuwenden. Für Non-PIEs besteht eine Anwendungspflicht der dann endgültigen Fassung für Prüfungen von Abschlüssen für Berichtszeiträume, die am oder nach dem 15. Dezember 2017 beginnen, mit der Ausnahme von Rumpfgeschäftsjahren, die vor dem 31.12.2018 enden.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

IDW veröffentlicht PS 400-er Reihe zum neuen Bestätigungsvermerk



WP StB Stefanie Skoluda
stefanie.skoluda@bdo.de

In den letzten beiden Ausgaben haben wir ausführlich über die grundlegenden Änderungen der Bestätigungsvermerke berichtet.²¹ Der Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (HFA) hat nun die Prüfungsstandards zum Bestätigungsvermerk verabschiedet, mit denen die im Rahmen des Auditor Reporting Projects vom IAASB verabschiedeten neuen bzw. geänderten International Standards on Auditing (ISA) sowie die Regelungen der EU-Abschlussprüferverordnung (Verordnung (EU) Nr. 537/2014) zum Bestätigungsvermerk bei Unternehmen von öffentlichem Interesse umgesetzt werden:

- IDW PS 400 n.F., Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Bestätigungsvermerks,
- IDW PS 401, Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Bestätigungsvermerk,
- IDW PS 405, Modifizierungen des Prüfungsurteils im Bestätigungsvermerk und
- IDW PS 406, Hinweise im Bestätigungsvermerk.

Die gesamte sog. IDW PS 400er-Reihe wurde im Dezember 2017 veröffentlicht.

Die neuen Standards sehen eine verpflichtende Erstanwendung für Geschäftsjahre vor, die nach dem 15. Dezember 2017 beginnen. Ausgenommen sind Rumpfgeschäftsjahre im Jahr 2018 mit einem Abschlussstichtag vor dem 31.12.2018. Damit sind die Standards verpflichtend anzuwenden für Abschlüsse ab dem 31.12.2018, also für die im Jahr 2019 erteilten Bestätigungsvermerke. Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig.

Während des Übergangszeitraums ist für die Abschlussprüfung von Unternehmen, die nicht Unternehmen von öffentlichem Interesse sind, auch eine Anwendung des bisherigen IDW PS 400 (Stand: 28.11.2014) möglich mit entsprechender Anpassung um die durch das BilRUG neugefasste Regelung in § 322 Abs. 6 Satz 1 HGB. Bei Unternehmen mit kalendergleichem Geschäftsjahr betrifft dies die Bestätigungsvermerke zum 31. Dezember 2017. Aufbau und Struktur dieser Bestätigungsvermerke ist dann identisch mit den zum 31. Dezember 2016 erteilten Bestätigungsvermerken.

Bei Unternehmen von öffentlichem Interesse müssen die Bestätigungsvermerke für Prüfungen von Geschäftsjahren, die nach dem 16. Juni 2016 beginnen, zwingend die Angaben nach Art. 10 der EU-APrVO beinhalten. Bei diesen Unternehmen gilt IDW PS 400 n.F. daher bereits für Berichtszeiträume, die nach dem 16.06.2016 beginnen. Eine Anwendung des bisherigen IDW PS 400 ist für ab dem 17.06.2017 beginnende Geschäftsjahre nicht mehr möglich.

Die Erteilung eines Bestätigungsvermerks gemäß IDW PS 400 n.F. setzt voraus, dass der Entwurf einer Neufassung des IDW Prüfungsstandards: Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW EPS 270 n.F.) und der Entwurf einer deutschen Fassung des International Standard on Auditing 720 (Revised): Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit sonstigen Informationen (ISA 720 (Revised) E-DE) bereits für die zugrunde liegende Prüfung vorzeitig angewendet werden.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

²¹ <https://www.bdo.de/de-de/einblicke/newsletter/rechnungslegung-prufung-03-2017/idw-veroeffentlicht-geaenderte-formulierungsbeispiele-fur-den-neuen-bestatigungsvermerk>

<https://www.bdo.de/de-de/einblicke/newsletter/rechnungslegung-prufung-02-2017/grundlegende-anderungen-der-bestatigungsvermerke-f>

IDW PS 981 zur Prüfung von Risikomanagementsystemen verabschiedet

StB Georg Fabian Greifelt
georg.greifelt@bdo.de



CCSA CIA Christoph Wunsch
christoph.wunsch@bdo.de

Der Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (HFA) hat im März 2017 den IDW Prüfungsstandard „Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Risiko-Managementsystemen“ (IDW PS 981) verabschiedet. Der verabschiedete Prüfungsstandard ermöglicht nun anhand eines generischen Ansatzes die Prüfung von Risiko-Managementsystemen (RMS) und berücksichtigt dabei die in § 107 Abs. 3 AktG genannten Überwachungsgebiete des Prüfungsausschusses bzw. des Aufsichtsrates.

Der IDW PS 981 berücksichtigt die Elemente des unternehmensweiten Risikomanagements, welches die strategischen Risiken und die operativen Risiken aus der Geschäftstätigkeit umfasst.

Der IDW PS 981 ist hinsichtlich des Prüfungsgegenstands, -ziels und -umfangs modular aufgebaut. Gemäß der Ausführung im Prüfungsstandard ist es möglich, im Rahmen einer Angemessenheitsprüfung zu prüfen, ob die zu einem bestimmten Zeitpunkt implementierten Regelungen des RMS in der RMS-Beschreibung des Unternehmens im Einklang mit den angewandten RMS-Grundsätzen in allen wesentlichen Belangen angemessen dargestellt sind sowie die dargestellten Regelungen in Übereinstimmung mit den an-

gewandten RMS-Grundsätzen in allen wesentlichen Belangen geeignet waren, mit hinreichender Sicherheit die wesentlichen Risiken, die dem Erreichen der festgelegten Ziele des RMS entgegenstehen, rechtzeitig zu erkennen, zu bewerten, zu steuern und zu überwachen, und zu einem bestimmten Zeitpunkt implementiert waren.

Darauf aufbauend kann – so der IDW PS 981 – im Rahmen einer Wirksamkeitsprüfung mit hinreichender Sicherheit eine Aussage darüber getroffen werden, ob die im geprüften Zeitraum implementierten Regelungen des RMS in der RMS-Beschreibung in Übereinstimmung mit den angewandten RMS-Grundsätzen in allen wesentlichen Belangen angemessen dargestellt sind sowie die dargestellten Regelungen in Übereinstimmung mit den angewandten RMS-Grundsätzen in allen wesentlichen Belangen während des geprüften Zeitraums geeignet waren, mit hinreichender Sicherheit die wesentlichen Risiken, die dem Erreichen der festgelegten Ziele des RMS entgegenstehen, rechtzeitig zu erkennen, zu bewerten, zu steuern und zu überwachen, und während des geprüften Zeitraums wirksam waren.

Mit dem IDW PS 981 liegt nun eine Vergleichbarkeit zu den weiteren Prüfungen der Corporate Governance Systeme aus dem IDW Prüfungsstandard PS 980 (Prüfung von Compliance Management Systemen), dem IDW PS 982 (Prüfung von Internen Kontrollsystemen) und dem IDW PS 983 (Prüfung von internen Revisionssystemen) und vor.

[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

Godesberger Allee 119
53175 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

STUTTGART

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

WIESBADEN

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

WELTWEIT

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


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

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

Dieses Dokument wurde mit Sorgfalt erstellt, ist aber allgemein gehalten und kann daher nur als grobe Richtlinie gelten. Es ist somit nicht geeignet, konkreten Beratungsbedarf abzudecken, so dass Sie die hier enthaltenen Informationen nicht 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 Andrea Bruckner • WP StB Klaus Eckmann • RA Parwáz Rafiqpour • 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
zar@bdo.de

www.bdo.de

