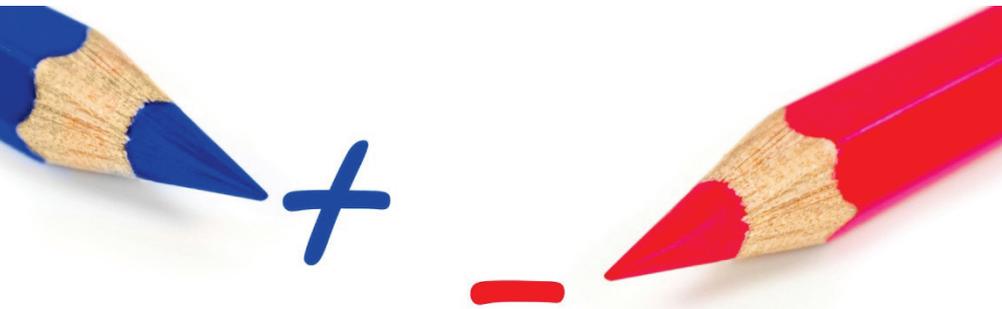


RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG

Handelsrechtliche und internationale Rechnungslegung

Referentenentwurf zur Umsetzung der CSR-Richtlinie

Prüfung des Lageberichts im Rahmen der Abschlussprüfung (EPS 350 n.F.)



Editorial

Sehr geehrte Damen und Herren, im März 2016 wurde vom Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz der Entwurf eines CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes zur Umsetzung der Richtlinie 2014/95/EU veröffentlicht, die spätestens bis zum 6. Dezember 2016 in deutsches Recht umzusetzen ist. Damit wird die Berichterstattung zu Themen der Nachhaltigkeit in Deutschland erstmals geregelt, worüber wir im nachfolgenden Abschnitt berichten.

Bereits im Dezember 2015 informierten wir Sie in unserem Sondernewsletter über den Regierungsentwurf des Abschlussprüfungsreformgesetzes (AReG). Der Deutsche Bundestag hat das AReG am 17. März 2016 in zweiter und dritter Lesung auf Grundlage der Beschlussempfehlung verabschiedet. Das Gesetz tritt gem. Artikel 15 am 17. Juni 2016 in Kraft und betrifft vor allem Unternehmen von öffentlichem Interesse.

Mit Blick auf die Prüfung möchten wir Sie in dieser Ausgabe über den vom IDW veröffentlichten Entwurf EPS 981 - Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Risikomanagementsystemen informieren. In Anlehnung an den derzeit in Kraft befindlichen Prüfungsstandard für Compliance Management Systeme ermöglicht der neu veröffentlichte Entwurf aufgrund seines generischen Ansatzes eine systematische Prüfung von Risikomanagementsystemen.

Zudem hat der Hauptfachausschuss des IDW den Entwurf einer Neufassung zur Prüfung des Lageberichts im Rahmen der Abschlussprüfung veröffentlicht, dessen wesentliche Punkte wir Ihnen nachfolgend kurz und kompakt erläutern möchten.

Natürlich erhalten Sie auch in dieser Ausgabe einen Kurzüberblick über aktuelle Themen der nationalen und internationalen Rechnungslegung.

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

Ihre BDO

WEITERE THEMEN

Deutscher Rechnungslegungs-Änderungsstandard Nr. 7 (DRÄS 7) und DRÄS 6

Bekanntmachung von DRS 22 (Konzern Eigenkapital) und DRS 23 (Kapitalkonsolidierung)

DRS 24 (Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss) veröffentlicht

Änderung der Regelungen zur Bewertung von Pensionsrückstellungen

Klarstellungen an IFRS 15 veröffentlicht

Änderungen an IAS 7

EFRAG-Stellungnahmen

Prüfung von Risikomanagementsystemen

Prüfung in der Energiewirtschaft

IDW EPS 920 - Prüfung von Systemen nach § 20 WpHG bei nichtfinanziellen Gegenparteien

Verabschiedung des AReG

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. Referentenentwurf zur Umsetzung der CSR-Richtlinie



Sebastian Weller
sebastian.weller@bdo.de

Einleitung

Das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) hat am 11. März 2016 den Referentenentwurf zum „Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihren Lage- und Konzernlageberichten“ (CSR-Richtlinie Umsetzungsgesetz; CSR-RefE) veröffentlicht.¹ Die Umsetzungsfrist für die EU-Mitgliedsstaaten läuft im Dezember 2016 aus.

Inhalt des Referentenentwurfs

Zielsetzung

Die Veröffentlichung der CSR-Richtlinie durch die EU-Kommission steht im Einklang mit der *EU corporate social responsibility* (CSR)-Strategie 2011-2014, welche die gesellschaftliche Rolle von Unternehmen klarer herausstellen soll. Nichtfinanzielle Informationen (zu Umweltbelangen oder Menschenrechten) werden in der Unternehmenskommunikation zunehmend wichtiger. Für die *stakeholder* stehen mehr und gleichzeitig auch bessere Informationen über die Unternehmensaktivitäten im Mittelpunkt.

Umsetzung der EU-Richtlinie

Der nationale Gesetzgeber hat - neben kleineren Änderungen - zur Umsetzung des CSR-RefE im Wesentlichen die §§ 289a bis 289f (für Konzern §§ 315a-f) in das HGB eingefügt bzw. geändert. § 289a HGB wurde nach § 289f HGB-E verschoben, und in dessen Abs. 2 Nr. 6 wurden die Regelungen zum Diversitätskonzept eingefügt. Die nachfolgenden Erläuterungen gelten analog auch für Kreditinstitute und Versicherungen sowie auch für die Berichterstattung auf Konzernebene. Sofern sich Unterschiede ergeben, finden diese gesondert Erwähnung.

Anwendungsbereich

Zur Aufstellung einer nichtfinanziellen Erklärung sind kapitalmarktorientierte große Unternehmen i.S. v. §

267 Abs. 3 S. 1 HGB und § 264d HGB, die in einem Geschäftsjahr zudem durchschnittlich und konzernweit mehr als 500 Mitarbeiter beschäftigen (§ 289b Abs. 1 Nr. 3 HGB-E), verpflichtet. Diese Voraussetzungen sind insgesamt zu erfüllen, so dass auch kapitalmarktorientierte Unternehmen bei Nichterfüllung der oben genannten Kriterien des § 267 Abs. 3 S. 1 HGB nicht per Fiktion in den Anwendungsbereich der nichtfinanziellen Erklärung fallen (siehe § 267 HGB). Von dem Anwendungsbereich sind KMUs ausgenommen, um aus der Informationspflicht resultierende Belastungen zu verhindern (siehe Eckpunktepapier der Bundesregierung zum Bürokratieabbau). Unternehmen von öffentlichem Interesse umfassen gem. *wording* EU-Richtlinie Unternehmen nach § 264d HGB und durch die Nationalstaaten spezifizierte Unternehmen. Der CSR-RefE sieht dies nicht vor. Eine Befreiung von der nichtfinanziellen Erklärung ist im Einklang mit der EU-Richtlinie zulässig, wenn die Kapitalgesellschaft in den Konzernlagebericht eines Mutterunternehmens mit Sitz in einem EU- oder EWR-Staat einbezogen wird und der Bericht im Einklang mit 2013/34/EU eine nichtfinanzielle Erklärung enthält. Der Berichterstattung auf Konzernebene wird daher Vorrang eingeräumt.²

Darstellung

Der nichtfinanziellen Erklärung darf gem. § 289b Abs. 1 HGB-E in einem separaten Abschnitt des Lageberichts oder ggfs. auch durch Aufstellung eines separaten Berichts nachgekommen werden (§ 289b Abs. 3 HGB-E). Der Bericht muss zusammen mit dem Lagebericht oder spätestens sechs Monate nach dem Abschlussstichtag veröffentlicht werden (§ 289b Abs. 3 Nr. 2 HGB-E). Der CSR-RefE weicht von der EU-Richtlinie ab, da dieser keinen gesonderten Abschnitt innerhalb des Lageberichts fordert. Ein eventuell dazugehöriger Bericht über eine Prüfung wäre ebenfalls zu veröffentlichen (§315b Abs. 3 HGB-E).

Inhalt

Der neu in das HGB eingefügte § 289c Abs. 1 HGB-E fordert eine kurze Beschreibung des Geschäftsmodells. Hier reicht m.E. auch ein Verweis auf andere Abschnitte im Lagebericht - sofern eine Integration in den Lagebericht erfolgt - aus, um formalitätsbedingte Doppelungen zu vermeiden. In Umsetzung der Erwägungsgründe³ der EU-Richtlinie wurden die folgenden Aspekte (§ 289c Abs. 2 HGB-E) als Anhaltspunkte für eine Berichterstattung aufgenommen:⁴

- Umweltbelange z.B. Treibhausgasemissionen
- Arbeitnehmerbelange
- Sozialbelange z.B. auf regionaler Ebene
- Menschenrechtsbelange

¹ Vgl. BMJV, Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihren Lage- und Konzernlageberichten, abgerufen unter https://www.bmjv.de/SharedDocs/Gesetzgebungsverfahren/Dokumente/RefE_CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz.pdf?__blob=publicationFile&v=1 (abgerufen am 11.04.2016).

² Vgl. CSR-RefE, S. 29.

³ Vgl. CSR-RefE, S. 42.

⁴ Vgl. CSR-RefE, S. 42.

- Korruptionsbekämpfung z.B. Angaben zur Verhinderung von Korruption und Bestechung

Mit der Aufnahme der (nicht abschließenden) Beispiele aus den Erwägungsgründen der EU-Richtlinie geht der CSR-RefE über die ursprüngliche Ausgestaltung der eigentlichen Richtlinie hinaus. Hierauf beziehen sich unmittelbar die in § 289c Abs. 3 HGB-E niedergelegten Punkte (Erörterung der verfolgten Konzepte, der verwendeten *due-diligence*-Prozesse, der erzielten Ergebnisse sowie der wesentlichen Risiken usw.). Eine Angabe kann jedoch dann entfallen, wenn diese für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage der Kapitalgesellschaft oder der Auswirkungen der Tätigkeit auf die Aspekte der nichtfinanziellen Erklärung nicht erforderlich ist (§ 289c Abs. 3 S. 1 HGB-E). Bzgl. § 289c Abs. 2 HGB-E findet die Wesentlichkeitsausnahme sowie hinsichtlich der Beschreibung des Geschäftsmodells aber wohl keine Anwendung, weshalb Informationen notwendigerweise bereitgestellt werden müssen. Für gewisse Angaben gilt die *comply or explain* Regelung, so dass diese unter Erläuterung des Nichtbestehens (z.B. von Konzepten) unterlassen werden können (§ 289c Abs. 4 HGB-E). Unklar sind noch folgende Punkte:

- Das Verhältnis der bisher anzugebenden nichtfinanziellen Leistungsindikatoren (§ 289 Abs. 3 HGB/§ 315 Abs. 1 HGB) zu den Angaben nach CSR-RefE.
- Die Klärung des *wording* bzgl. „wichtiger“ und „bedeutender“ Belange.

Rahmenwerke

Die nichtfinanzielle Erklärung kann nach § 289d HGB-E auf Basis sogenannter Rahmenwerke aufgestellt werden. Auch die EU-Richtlinie lässt die wahlrechtsweise Möglichkeit zur Verwendung von Rahmenwerken zu. Die Regelungen der §§ 289a ff. HGB-E gelten auch bei Verwendung von Rahmenwerken fort. Die Verwendung von allg. Rahmenkonzepten beugt Insellösungen vor, daher sollte mit Blick auf die unternehmensbezogene Vergleichbarkeit der Angaben, auch wenn keine Verbindlichkeit vorliegt, ein zumindest unter den Anwendern anerkanntes Rahmenkonzept verwendet werden.

Nachteilige Angaben

Bestimmte Angaben der nichtfinanziellen Erklärung dürfen gem. § 289e HGB-E unterbleiben, so z.B. bzgl. künftiger Entwicklungen oder Belange über die Verhandlungen geführt werden, falls aus der Angabe ein Nachteil erwächst und die Unterlassung der Angabe einem den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Verständnis der Unternehmenslage nichts entgegensteht. Entgegen der EU-Richtlinie muss, bei Unterlassung nach Abs. 1 und Wegfall der Unterlassungsgründe, die Angabe in einem späteren Lagebericht bzw. separatem Berichtswerk nachgeholt werden. Unklar ist, ob das Nachholen nicht unter den Wesentlichkeitsvorbehalt fällt, da die Sinnhaftigkeit der Auf-

bereitung alter Informationen für spätere Jahre bezweifelt werden kann.

Diversitätskonzept

Bei börsennotierten Gesellschaften oder solchen, die notierte Schuldtitel an einem organisierten Markt ausgegeben haben, demnach große Kapitalgesellschaften gem. § 267 HGB-E sind, soll das sog. Diversitätskonzept zur Besetzung der Leistungs- und Kontrollorgane beschrieben werden (§ 289f Abs. 1 HGB-E). Zu den gebotenen Angaben gehören u.a. Auskünfte über Konzepte oder die zugrundeliegenden Kriterien und deren konzeptionelle Umsetzung, wobei auch die Erreichung der erzielten Ergebnisse zu beschreiben ist. Der CSR-RefE sieht kein pflichtweise zu veröffentlichendes Diversitätskonzept vor. Besteht kein Diversitätskonzept, ist dies zu erläutern (§ 289f Abs. 2 Nr. 6 HGB-E). Auch hier gilt *comply or explain*. Etwaige weitere Befreiungstatbestände gelten nach § 264 HGB, wenn das Unternehmen in den Konzernabschluss des Mutterunternehmens einbezogen wird. Das Diversitätskonzept ist als besonderer Abschnitt im Lagebericht oder gesondertes Dokument auf der Internetseite, jedoch nicht wie nach der CSR-Richtlinie als gesonderter Bericht im Zusammenhang mit dem Lagebericht, zu veröffentlichen.

Prüfungsaspekte

Der Abschlussprüfer hat eine Bestätigung bzgl. der Abgabe der nichtfinanziellen Erklärung oder des gesonderten nichtfinanziellen Berichts durch das Unternehmen zu leisten (§ 317 Abs. 2 S. 4 HGB-E). Eine inhaltliche Prüfung der Erklärung ist nicht notwendig, kann aber freiwillig erfolgen.

Weitere Bemerkungen

Das BMJV erwägt zzgl. zu den Anhaltspunkten nach § 289c Abs. 2 HGB-E auch eine Kategorie für Verbraucherbelange in der nächsten Fassung einzuführen. Hierbei sollen Angaben zum

- Schutz personenbezogener Daten,
- der Betreuung von Verbrauchern,
- der Information von Verbrauchern und
- dem Beschwerdemanagement gemacht werden,

da auch die CSR-Richtlinie das Vertrauen von Investoren und Verbrauchern stärken möchte. Dies macht gerade wg. der wechselseitigen Beziehung der Parteien Sinn. Allerdings sollte sich dies nicht ausschließlich auf die direkte Interaktion der Parteien (wie oben aufgeführt) beziehen, sondern auch auf die Aufdeckung negativer/positiver externer Effekte bezogen auf den Verbraucher erstrecken (z.B. eine mit der Produktion entstehende Umweltverschmutzung). Zudem hat die EU-Kommission auf Bitten der nationalen Gesetzgeber ein Arbeitspapier zur Erstellung weiterer

Richtlinien zur Kommentierung veröffentlicht.⁵ Die Richtlinie soll Aufschluss über grundlegende Prinzipien, Methoden und nichtfinanzielle Schlüsselindikatoren geben. Aufgrund der wenig konkreten Ausgestaltung der CSR-Richtlinie bestehen hohe Freiheitsgrade. Die Leitlinien sollen wegen der derzeitigen Darstellungsvielfalt den Umgang mit den Regelungen erleichtern.

1.2. Deutscher Rechnungslegungs-Änderungsstandard Nr. 7 (DRÄS 7)



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

Anpassung des DRS 16

Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) hat in seiner 25. Öffentlichen Sitzung am 21. April 2016 den Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 7 (DRÄS 7) verabschiedet. DRÄS 7 passt DRS 16 „Zwischenberichterstattung“ an die geänderte Gesetzeslage an. Anlass dazu ergab sich zum einen infolge des am 26. November 2015 in Kraft getretenen Gesetzes zur Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie (TranspRL-ÄndRL) und zum anderen infolge des am 23. Juli 2015 in Kraft getretenen Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG). Darüber hinausgehende Änderungen des DRS 16 sind im Rahmen des DRÄS 7 nicht vorgesehen, insbesondere keine konzeptionellen Änderungen. DRÄS 7 sieht folgende Änderungen des DRS 16 vor:

Anpassungen aufgrund der Änderung des WpHG

§ 31x WpHG i.d.F. vor TranspRL-ÄndRL verlangte von Aktien begebenden Inlandsemitenten die quartalsweise Erstellung und Veröffentlichung von Zwischenmitteilungen bzw. Quartalsfinanzberichten. Durch das Gesetz zur Umsetzung der TranspRL-ÄndRL wird dieser Paragraph aufgehoben und die gesetzliche Pflicht zu einer Zwischenmitteilung der Geschäftsführung bzw. zu einem Quartalsfinanzbericht entfällt.

Diese Änderung des WpHG macht Anpassungen des DRS 16 erforderlich. Die Bezeichnung des Standards wurde in „Halbjahresfinanzberichterstattung“ geändert. Auch innerhalb des Standards wurden die Begriffe „Zwischenbericht“ bzw. „Zwischenabschluss“ entsprechend ausgetauscht (jetzt: „Halbjahresfinanzbericht“ bzw. „Halbjahresabschluss“) sowie der Begriff „Zwischenmitteilung der Geschäftsführung“ gestrichen. Vor allem aber wurden die konkretisierenden Vorgaben in Bezug auf den Inhalt von Zwischenmitteilungen und

Quartalsfinanzberichten (Tz. 57-69 a.F.) aufgehoben und sämtliche Bezüge auf § 37x WpHG gestrichen.

Anpassungen aufgrund der Änderungen des HGB

Das BilRUG hat die Ausnahmeregelung von der Pflicht, über (marktunübliche) Transaktionen und Geschäfte mit nahestehenden Unternehmen und Personen zu berichten, die in § 314 Abs. 1 Nr. 13 Teilsatz 2 HGB verankert ist, konkretisiert. Bislang durften Konzernanhangangaben zu solchen Geschäften mit nahestehenden Unternehmen und Personen unterbleiben, die mit und zwischen mittel- oder unmittelbar in 100%igem Anteilsbesitz stehenden, im Wege der Vollkonsolidierung in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen zustande gekommen sind. Auf den 100%igen Anteilsbesitz kommt es nach dem Gesetzeswortlaut i.d.F. des BilRUG nicht mehr an. Die Ausnahmeregelung betrifft folglich auch die Angaben zu Geschäften mit Unternehmen, bei denen der Anteilsbesitz unter 100% liegt, sofern die Geschäfte bei der Konsolidierung weggelassen werden. Da dies der bereits herrschenden Meinung zur bisherigen Rechtslage entspricht, ergeben sich keine materiellen Konsequenzen. Die von dieser Gesetzesänderung betroffene Tz. 52 des DRS 16 wurde deshalb umformuliert.

DRÄS 7 liegt dem Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) zur Bekanntmachung im Bundesanzeiger vor. Der geänderte DRS 16 „Halbjahresfinanzberichterstattung“ gilt ab dem Tag der Bekanntmachung des DRÄS 7 im Bundesanzeiger und ist sodann verpflichtend anzuwenden. Der geänderte DRS 16 darf dann auch rückwirkend auf die Zwischenberichterstattung seit dem 26. November 2015 angewendet werden.

DRÄS 7 *near final Standard* steht zum Download auf der [Seite des DRSC](#) bereit.

⁵ Vgl. abrufbar unter http://ec.europa.eu/finance/consultations/2016/non-financial-reporting-guidelines/docs/consultation-document_en.pdf (abgerufen am 12.04.2016).

1.3. Geänderter DRÄS 6 verabschiedet



WP StB Stefanie Skoluda
stefanie.skoluda@bdo.de

Das DRSC hat am 21. April 2016 den geänderten Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 6 (DRÄS 6) verabschiedet. DRÄS 6 war ursprünglich am 29. Februar 2016 verabschiedet worden. Der geänderte DRÄS 6 enthält Anpassungen an den Formulierungen der Tz. K231a und Tz. K231c des DRS 20.

Durch DRÄS 6 werden die folgenden Standards geändert: DRS 3 Segmentberichterstattung, DRS 8 Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss, DRS 9 Bilanzierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss, DRS 13 Grundsatz der Stetigkeit und Berichtigung von Fehlern, DRS 17 (geändert 2010) Berichterstattung über die Vergütung der Organmitglieder, DRS 18 Latente Steuern, DRS 19 Pflicht zur Konzernrechnungslegung und Abgrenzung des Konsolidierungskreises, DRS 20 Konzernlagebericht und DRS 21 Kapitalflussrechnung. Anlass der Änderungen der DRS sind das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) sowie andere Gesetzesänderungen, wie etwa die *Capital Requirements Regulation* oder das neue Gesetz für die gleichberechtigte Teilhabe von Frauen und Männern an Führungspositionen in der Privatwirtschaft und im öffentlichen Dienst. Die verpflichtende Erstanwendung ist für Geschäftsjahre vorgesehen, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen.

DRÄS 6 wird zum Zwecke der gem. § 342 Abs. 2 HGB erforderlichen Bekanntmachung an das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz weitergeleitet. Das DRSC hat den Änderungsstandards [DRÄS 6 als near final Standard](#) veröffentlicht.

1.4. Bekanntmachung von DRS 22 „Konzerneigenkapital“ und DRS 23 „Kapitalkonsolidierung“



Daniel Schubert
daniel.schubert@bdo.de

Das DRSC hat am 25. September 2015 die beiden Standards DRS 22 und DRS 23 verabschiedet. Diese sind am 23. Februar 2016 im Bundesanzeiger durch das BMJV gemäß § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemacht worden. Die neuen Standards gelten für alle Mutterunternehmen, die einen Konzernabschluss nach HGB oder PubLG aufzustellen haben.

DRS 22 ersetzt den bisher geltenden Standard DRS 7 und regelt die Darstellung der Zusammensetzung und der Entwicklung des Konzerneigenkapitals im handelsrechtlichen Konzerneigenkapitalspiegel. Er illustriert zudem die handelsrechtlichen Vorschriften zu ausgewählten Posten des Konzerneigenkapitals. DRS 22 ist erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2016 beginnen.

DRS 23 ersetzt den bisherigen geltenden Standard DRS 4 und befasst sich mit den handelsrechtlichen Vorschriften zur Kapitalkonsolidierung von Tochterunternehmen. DRS 23 findet unter Beachtung von Art. 75 Absatz 1 EGHGB erstmals für die Erstkonsolidierung von Unternehmen in Geschäftsjahren, die nach dem 31. Dezember 2016 beginnen, Anwendung. Eine rückwirkende Anwendung ist nicht zulässig.

Durch DRS 22 ergeben sich folgende Änderungen:

- Rechtsformspezifisches Mindestgliederungsschema: Erstmals Mindestgliederungsschemata für den Konzerneigenkapitalspiegel von Kapitalgesellschaften (Anlage 1 zu DRS 22) und für Personenhandelsgesellschaften (Anlage 2 zu DRS 22).
- Konzernergebnisverwendungsrechnung: Für die Aufstellung einer Konzernergebnisverwendungsrechnung gibt DRS 22.20 eine rechtsformunabhängige Empfehlung ab. Dazu sind in Anlage 3 des Standards Beispiele zur Darstellung der Ergebnisverwendung für Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft aufgeführt.
- Erwerb eigener Anteile: DRS 22.29 ff. regelt den Erwerb eigener Anteile im Konzernabschluss. Danach ist im Konzern die Verrechnung des Unterschiedsbetrags zwischen Nennbetrag bzw. rechnerischem Wert und den Anschaffungskosten der eigenen Anteile nicht auf die frei verfügbaren (Konzern)-Rücklagen beschränkt.
- Veräußerung eigener Anteile: Im DRS 22.38 ff. wird zwischen diversen Fallgestaltungen der Veräußerung eigener Anteile und deren bilanzieller

Abbildung unterschieden. Sollten eigene Anteile in mehreren Tranchen zu verschiedenen Zeitpunkten mit unterschiedlichen Anschaffungskosten erworben worden sein, wird bei der Wiederveräußerung die Verwendung der Durchschnittsmethode empfohlen.

- Rückbeteiligungen: Nach DRS 22.47 sind Rückbeteiligungen in der Konzernbilanz wie eigene Anteile des Mutterunternehmens zu behandeln, so dass die Regelungen zur Bilanzierung eigener Anteile Anwendung findet. In DRS 22.51 ist eine Sonderregelung festgehalten, falls an der die Rückbeteiligung haltenden Tochtergesellschaft andere Gesellschafter beteiligt sind. Auch dann soll das gezeichnete Kapital um den vollen Anteil am Nennbetrag der Rückbeteiligungen vermindert werden. Der auf das Mutterunternehmen entfallende Anteil des Anschaffungspreises, der den Nennbetrag der eigenen Anteile übersteigt, ist i.H. des auf die anderen Gesellschafter entfallenden Anteils am Nennbetrag der Rückbeteiligung zusätzlich mit dem Ausgleichsposten nach § 307 Abs. 1 HGB zu verrechnen.
- Konzerneigenkapital bei Personenhandelsgesellschaften: DRS 22 enthält erstmalig Regelungen zur Darstellung der Ergebnisverwendung im Konzernabschluss eines Mutterunternehmens einer Personenhandelsgesellschaft. Die Kapitalanteile der persönlich haftenden Gesellschafter und die Verbindlichkeiten gegenüber den Kommanditisten sind im Konzernabschluss des Mutterunternehmens in gleicher Höhe, wie in seinem Jahresabschluss auszuweisen (DRS 22.23; Anlage 3).

Durch DRS 23 ergeben sich folgende Änderungen:

- Aufteilung eines Geschäfts- oder Firmenwerts (GoF): DRS 23.85 empfiehlt die Aufteilung eines GoF auf die Geschäftsfelder eines erworbenen Tochterunternehmens. Der GoF ist planmäßig abzuschreiben. Die Nutzungsdauer ist dabei anhand nachvollziehbarer Kriterien festzulegen.
- Sukzessiver Unternehmenszusammenschluss: Zur Bestimmung des Zeitpunkts der Kontrolle im Rahmen eines über mehrere Schritte erfolgenden Unternehmenszusammenschlusses ist für die Kapitalkonsolidierung der Zeitpunkt maßgebend, an dem das Mutter-Tochter-Verhältnis erstmalig - somit erstmals ein Beherrschungsverhältnis - entstanden ist. Es ist stets eine vollständige Neubewertung auf den Zeitpunkt des Statuswechsels durchzuführen (DRS 23.181).
- Statuswahrende Auf- und Abstockungen von Anteilen an Tochterunternehmen: Diese dürfen als Erwerbs- bzw. Veräußerungsvorgang oder als Kapitalvorgang abgebildet werden (stetig auszuübendes Wahlrecht nach DRS 23.171 ff.). Wird die Auf- oder Abstockung als Erwerbsvorgang interpretiert, sind die Vermögensgegenstände und Schulden an-

teilig in Höhe des Zuerwerbs neu zu bewerten. Bei einer Interpretation als Kapitalvorgang sind die Vermögensgegenstände und Schulden nicht neu zu bewerten. Bei einer Aufstockung sind die Anschaffungskosten der weiteren Anteile mit dem darauf entfallenden Anteil anderer Gesellschafter am Eigenkapital im Zeitpunkt des Erwerbs dieser Anteile zu verrechnen.

- Behandlung von passiven Unterschiedsbeträgen: DRS 23.139 enthält unterschiedliche Folgebewertungsregeln, abhängig von der Entstehungsursache. Bei einem *lucky buy* ist eine planmäßige Vereinnahmung über die gewichtete durchschnittliche Restnutzungsdauer der erworbenen abnutzbaren Vermögensgegenstände (Eigenkapitalcharakter) sachgerecht. Eine ergebniswirksame Vereinnahmung darf nur dann erfolgen, wenn die mit dem Unterschiedsbetrag im Zusammenhang stehenden erwarteten künftigen Aufwendungen oder Verluste eintreten oder ihr Nichteintritt feststeht (Fremdkapitalcharakter). Ein technischer Unterschiedsbetrag aus Thesaurierungen ist unmittelbar in die Konzern-Gewinnrücklagen bzw. den Konzernergebnisvortrag einzustellen bzw. ergebniswirksam insoweit auf Auflösung stiller Reserven zurückzuführen (Fremdkapitalcharakter).

1.5. Bekanntmachung von DRS 24 „Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss“



WP StB Dimitrios Skiadas
dimitrios.skiadas@bdo.de

Das BMJV hat am 23. Februar 2016 den zuvor vom DRSC beschlossenen Standard zur Bilanzierung von immateriellen Vermögensgegenständen im Konzernabschluss veröffentlicht. DRS 24 ist erstmalig für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2016 beginnen, eine vorherige Anwendung, auch für den Jahresabschluss, wird vom DRSC gleichwohl empfohlen. Grundsätzlich bleibt DRS 24 gemäß § 342 Abs. 2 HGB unmittelbar ausschließlich für den handelsrechtlichen Konzernabschluss bindend, indem durch seine Anwendung die Konformität mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung als erfüllt gilt.

Gegenüber dem zuvor veröffentlichten Entwurf zum Standard (E-DRS 32, vgl. hierzu [Rechnungslegung & Prüfung 10/2015](#)) haben sich keine weitreichenden Änderungen in der endgültigen Version ergeben.

Weiterhin umfasst DRS 24 die Bilanzierung nicht finanzieller Vermögensgegenstände ohne bedeutsame physische Substanz. Unter Beachtung der §§ 246, 248 HGB leitet DRS 24 aus den gesetzlichen Regelungen die folgenden vier Ansatzvorschriften ab:

- Für immaterielle Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens besteht unabhängig von der Zugangsart eine Ansatzpflicht.
- Erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind ebenfalls verpflichtend zu aktivieren.
- Selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens dürfen nach § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB nicht aktiviert werden.
- Für alle sonstigen selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens besteht ein Ansatzwahlrecht.

Eine der materiell bedeutsamsten Ansatzregelungen von E-DRS 32 wurde in DRS 24 nahezu unverändert übernommen, nämlich die Ausführungen zur Modifikation bereits bestehender Vermögensgegenstände. Modifikationen - verstanden als Erweiterung oder Verbesserung des ursprünglichen Gutes - führen zur Aktivierung der angefallenen Aufwendungen, falls der zugrunde liegende Vermögensgegenstand aktiviert wurde, unabhängig davon, ob ein Dritter oder das Unternehmen das Risiko der erfolgreichen Modifikation trägt. Diese Auffassung steht damit weiterhin im Konflikt zur Meinung des IDW (vgl. hierzu IDW, Stellungnahme zu E-DRS 32, S. 2 f.). Von praktischer Relevanz ist die Regelung deshalb, weil DRS 24 hier über die bloße Wiedergabe der handelsrechtlichen Vorschriften deutlich hinausgeht.

Für die Bewertung immaterieller Vermögensgegenstände orientiert sich DRS 24 hauptsächlich an den bestehenden Maßgaben des HGB (§§ 253 ff. HGB), es hat sich jedoch eine wesentliche Änderung zu E-DRS 32 ergeben. Diese betrifft den Ansatz der Höhe nach im Rahmen besonderer Erwerbsvorgänge: Während sich E-DRS 32.76 noch für die Notwendigkeit der Bewertung unentgeltlich bzw. ohne finanzielles Entgelt zugangener immaterieller Güter zum beizulegenden Zeitwert aussprach, ist die Haltung von DRS 24 hierzu abgeschwächt formuliert. So sieht DRS 24.77 vor, dass für Zugänge durch Tausch, Einbringung oder Unternehmenszusammenschlüsse der beizulegende Zeitwert herangezogen werden könnte. Im Ergebnis gewährt die Vorschrift dem Bilanzierenden folglich keine Gewissheit, wie eine korrekte Bewertung aussehen sollte.

1.6. Änderung der Regelungen zur Bewertung von Pensionsrückstellungen



Dr. Niklas Homfeldt
niklas.homfeldt@bdo.de

Durch das kontinuierliche Absinken des Zinsniveaus in den vergangenen Jahren hat sich ein beträchtlicher ergebnisbelastender Anstieg der Pensionsrückstellungen ergeben. Weil gleichzeitig auf der Aktivseite keine aus Zinsänderungen hervorgehenden Wertsteigerungen gezeigt werden dürfen, führt das aktuelle Niedrigzinsniveau zu einer „verzerrten“ Darstellung der wirtschaftlichen Lage der bilanzierenden Unternehmen. Vor diesem Hintergrund stand bereits seit geraumer Zeit eine Änderung des in § 253 HGB geregelten, für die Berechnung von Pensionsrückstellungen heranzuziehenden Diskontierungszinssatzes im Raum.

Mit Inkrafttreten des „Gesetzes zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften“ am 17. März 2016 kommt es zu einer Änderung der Bewertungsvorschriften für Pensionsrückstellungen. Die Änderungen sehen insbesondere die Ausweitung des „Glättungszeitraums“ von derzeit sieben auf künftig zehn Jahre vor. Eine ausführliche Darstellung dieser und weiterer, durch die Gesetzesverabschiedung hervorgerufener Änderungen der Gesetzeslage sowie die damit einhergehenden Auswirkungen auf die Unternehmenspraxis finden Sie in unserer kürzlich erschienenen Sonderausgabe der [„Rechnungslegung und Prüfung“](#).

2. INTERNATIONALE RECHNUNGSLEGUNG



Daniel Schubert
daniel.schubert@bdo.de

2.1. Klarstellungen an IFRS 15 veröffentlicht

Der IASB hat am 12. April 2016 Änderungen an IFRS 15 - *Clarifications* veröffentlicht. Die Klarstellungen resultieren aus Diskussionen der *Transition Resource Group for Revenue Recognition* (TRG), die gemeinsam vom IASB und dem US-amerikanischen FASB zur Einführung von IFRS 15 gegründet wurde und stellen Themen dar, bei denen der größte Konsens gefunden werden konnte. Da die Erörterungen selbst keine Rechtsverbindlichkeit haben, bedarf es einer Umsetzung in einen Standard bzw. eine Änderung.

- Identifizierung von Leistungsverpflichtungen: Die Identifikation von Leistungsverpflichtungen eines Unternehmens soll anhand eigenständig abgrenzbarer Zusagen von Waren oder Dienstleistungen erfolgen. Zwecks Klarstellung erfolgt die Aufnahme weiterer Beispiele zur Erläuterung der Eigenständigkeit von Leistungsverpflichtungen.
- Prinzipal-Agenten-Beziehungen: Ob ein Unternehmen bei der Lieferung von Waren oder der Erbringung von Dienstleistungen an Dritte als Prinzipal oder Agent handelt, ist anhand der neuen Regelungen in IFRS 15.B34ff festzustellen. Die Beurteilung der Frage nach dem Handeln als Prinzipal oder Agent erfolgt an der Möglichkeit zur Kontrolle (control) der Waren/Dienstleistungen vor Übertragung an den Kunden. Die Indikatoren aus IFRS 15.B37 zur Klärung, ob ein Unternehmen in eigener Sache oder als Agent handelt, ähneln den bisherigen aus IAS 18.A21. Ebenfalls erfolgt eine Anpassung der bestehenden Anwendungsleitlinien und Änderung bzw. eine Erweiterung der bestehenden Beispiele (*example 46A und 48A*).
- Lizenzvereinbarungen: Wird eine Lizenz erteilt, die von anderen Waren oder Dienstleistungen eigenständig abgrenzbar ist, ist anhand der vertraglichen Vereinbarung zu differenzieren, ob eine zeitraum- oder zeitpunktbezogene Erlösrealisation stattfindet. IFRS 15.B59A enthält neue Leitlinien, die klarstellen, wann ein immaterieller Vermögenswert bedeutsam (*significantly*) verändert wird. Eine maßgebliche Veränderung liegt danach vor, wenn die Form oder die Funktionsweise bedeutsam verändert wird oder die Nutzungserwartung deutlich von dieser Maßnahme abhängt.
- Es erfolgte die Einführung zweier zusätzlicher (optionaler) praktischer Erleichterungen für die erstmalige Anwendung (IFRS 15.C7A):

- Verträge, die vor dem Beginn der frühesten dargestellten Periode geändert (*contract modifications*) wurden, sind nicht rückwirkend neu darzustellen.
- Ein Unternehmen muss Verträge nicht neu beurteilen, die zu Beginn der frühesten dargestellten Periode abgeschlossen sind (nur bei wahlweiser vollständiger Anwendung des IFRS 15).

Die Klarstellung tritt für Geschäftsjahre, beginnend ab dem 1. Januar 2018, in Kraft. Eine Übernahme in EU-Recht ist für Q1/2017 erwartet. Da der IASB im Januar 2016 seinen Rückzug aus der TRG bekanntgegeben hat, sind keine weiteren Klarstellungen an IFRS 15 bis zum Erstanwendungsdatum (1. Januar 2018) zu erwarten. Die weiteren TRG-Sitzungen seitens des FASB sind für IFRS 15 Anwender interessant, jedoch besteht keine Rechtsverbindlichkeit für IFRS-Anwender.

2.2. Übernahmezeitpunkt von IFRS 15 verschoben

Im offiziellen Endorsement-Status der Europäischen Beratungsgruppe für Rechnungslegung (EFRAG) ist eine Verschiebung der Übernahme des neuen Standards zur Erlösrealisierung IFRS 15 bekanntgegeben. Diese verschiebt sich von der ersten in die zweite Jahreshälfte 2016 (Q3/2016).

2.3. Änderungen an IAS 7 zur Disclosure Initiative veröffentlicht

Der IASB veröffentlichte am 29. Januar 2016 Änderungen zu IAS 7, die Teil der sog. *Disclosure Initiative* des IASB sind. Mit diesem Projekt will der IASB die Effektivität bzw. Aussagekraft der Angaben in den Jahresabschlüssen verbessern. Anzugeben sind Änderungen solcher Finanzverbindlichkeiten, deren Ein- und Auszahlungen in der Kapitalflussrechnung im *cash flow* aus Finanzierungstätigkeit gezeigt werden. Insbesondere soll die Darstellung der *cash flows* aus Finanzierungstätigkeit künftig um eine Überleitungsrechnung ergänzt werden, die außerhalb der Kapitalflussrechnung angegeben wird. Weiterhin soll künftig im Anhang über Tatsachen berichtet werden, die zu einem besseren Verständnis der Liquiditätslage beitragen. Der Zeitpunkt des Inkrafttretens ist für Geschäftsjahre beginnend ab dem 01. Januar 2017, unter Vorbehalt der Übernahme in EU-Recht (erwartet: Q4/2016). Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig.

2.4. EFRAG: Stellungnahme zu den vorgeschlagenen Änderungen an IAS 40 (ED/2015/9)

Die EFRAG stimmt mit ihrer Stellungnahme von Ende März 2016 den Änderungen im Entwurf ED/2015/9 bzgl. der Übertragungen von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien zu. Der Entwurf behandelt die Voraussetzungen zu Umwidmungen zwischen den Kategorien des Vorratsvermögens und der Renditeimmobilien, speziell ob im Bau oder in der Erschließung befindliche Immobilien, die bislang als Vorratsvermögen erfasst wurden, in die Kategorie der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien umgliedert werden können. EFRAG merkt nur an, dass die in IAS 40.57 nun neu eingefügten Beispiele nicht genau den Fall adressieren, der ursprünglich an das IFRS IC adressiert wurde.

2.5. EFRAG: Stellungnahme zu dem vorgeschlagenen Leitliniendokument zur Wesentlichkeit (ED/2015/8)

Der IASB hat Ende Oktober 2015 als Entwurf ein IFRS *Practice Statement: Application of Materiality to Financial Statements* veröffentlicht (ED/2015/8). Der Änderungsentwurf soll selbst kein offizieller Standard werden, sondern ein unverbindliches (*non-mandatory*) Leitliniendokument, welches Anwendungsbeispiele im Umgang mit Wesentlichkeit auf Abschlüsse geben soll. Jedoch werden die Ausführungen in das *Bound Volume* aufgenommen.

EFRAG hat am 8. März 2016 seine Stellungnahme an den IASB gesendet und begrüßt die Klarstellungen. Insbesondere die Veröffentlichung als *Practice Statement* sei von Vorteil, da die Einbettung in konkreten Standards ggf. in unterschiedlichen Rechtskreisen schwer durchsetzbar sei. Gleichwohl findet EFRAG auch Verbesserungspotential, z.B. die Notwendigkeit von konkreten Leitlinien zur Anwendung von Wesentlichkeit, insbesondere durch Beispiele. Dabei sei es von besonderem Nutzen, wenn die Entscheidungen herausgestellt würden, die zu einer Angabe geführt hätten. Um den praktischen Aspekt zu steigern, sind nach Ansicht der EFRAG einzelne, noch offene Fragen zu klären, u.a. wann Pflichtangaben im konkreten Unternehmenskontext weggelassen werden könnten (mangels Aussagekraft) bzw. zusätzliche Informationen gerade notwendig wären, um z.B. ein Geschäftsmodell zu verstehen.

2.6. EFRAG: Stellungnahme zu den vorgeschlagenen jährlichen Änderungen an den IFRS (ED/2015/10)

Der IASB hat am 19. November 2015 einen neuen Zyklus der *Annual Improvements*, ED/2015/10 - *Annual Improvements to IFRSs 2014-2016 Cycle*, veröffentlicht. Dieser enthält Änderungsvorschläge an drei Standards (IFRS 1, IFRS 12 und IAS 28). EFRAG ist An-

fang März 2016 der Aufforderung zur Stellungnahme nachgekommen:

- IFRS 1: Die befristeten Ausnahmen in IFRS 1.E3 bis E7 (u.a. zu Angaben zum Transfer von Finanzinstrumenten infolge der temporären Änderung an IFRS 7/IAS 39 aus 2010) sollen gestrichen werden, da die betroffenen Berichtsjahre abgelaufen sind. EFRAG stimmt der Änderung und dem *effective date* (1.1.2018) zu.
- IFRS 12: Durch Einfügung eines neuen Paragraphen 5A soll klargestellt werden, dass die Vorschriften von IFRS 12 auch auf die in Paragraph 5 genannten Beteiligungen eines Unternehmens anzuwenden sind, die zu Veräußerungszwecken oder zu Ausschüttungszwecken gehalten werden bzw. als aufgegebene Geschäftsbereiche nach IFRS 5 klassifiziert werden. Ausgenommen sind nur die Vorschriften von IFRS 12.B10-B16. Neben der Zustimmung wird auch die retrospektive Anwendung im Einklang mit IAS 8 durch EFRAG nochmals betont. Selbst wenn Unternehmen bislang nicht bereits im Einklang mit IFRS 12 berichtet hätten, seien die Informationen nach Ansicht der EFRAG leicht verfügbar. IAS 28: Betroffen ist IAS 28.18 zu Ausnahmen von der Anwendung der *equity*-Methode. Sofern eine Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen oder *joint venture* i.S. von IFRS 11 direkt oder indirekt durch eine Wagniskapitalgesellschaft gehalten wird, besteht ein Wahlrecht die Beteiligungen *at fair value through profit or loss* (IFRS 9/IAS 39) anstatt nach der *equity*-Methode zu bewerten. Die Klarstellung betrifft die Einfügung der *investment-by-investment* basis, d.h. für die Ausnahme qualifizierende Unternehmen können das Wahlrecht für jede Beteiligung einzeln ausüben. EFRAG stimmt auch diesem Vorschlag zu, schränkt die retrospektive Anwendung jedoch ein. Insbesondere wenn bislang eine ausnahmslose *fair value*-Bewertung für alle Beteiligungen stattgefunden hat und nun teilweise eine *equity*-Bewertung stattfinden soll, könnte die Nichtverfügbarkeit von Daten für die Vergangenheit eine retrospektive Ausnahme verhindern. Ebenso sei eine retrospektive Anwendung kaum möglich, wenn bislang überhaupt keine *fair value*-Bewertung stattgefunden hat, dies aber nun für einzelne Investments geschehen soll.

2.7. EFRAG: Stellungnahme an die Europäische Kommission wegen Änderungen an IFRS 10 und IAS 28

Der Änderungsstandard zu IAS 28 und IFRS 10 vom 11. September 2014 soll(te) eigentlich einen bestehenden Widerspruch zwischen SIC 13 (ersetzt durch IFRS 11) und IFRS 10 in Bezug auf die Erfassung nicht realisierter Gewinne aus Transaktionen zwischen einem Investor und einem assoziierten Unternehmen oder Joint Venture lösen. Aufgrund potentieller Inkonsistenzen zwischen den zunächst vorgesehenen Änderungen und dem bestehenden Forschungsprojekt des IASB zur *at-equity* Methode wurde vom IASB eine „Verschiebung auf unbestimmte Zeit“ vorgeschlagen.

Die im Dezember 2015 dann final veröffentlichte Änderung zum (verschobenen) Änderungszeitpunkt enthielt zwar eine unbestimmte Verschiebung des Erstanwendungszeitpunktes, gleichwohl ist die freiwillige Option zur frühzeitigen Voranwendung noch enthalten. Diese Option wird nun von der EFRAG in einem Schreiben vom 10. Februar 2016 gegenüber der Europäischen Kommission kritisiert („*Nonetheless, the IASB continued to allow early application of the 2014 Amendments.*“). Die Beibehaltung einer solchen Option würde gerade zu unterschiedlichen Auslegungen in der Praxis führen.

Daher will die EFRAG für den weiteren Endorsementprozess den Fall mit dem *Accounting Regulatory Committee* der Europäischen Kommission besprechen.

3. PRÜFUNG

3.1. Prüfung von Risikomanagementsystemen



Christoph Wunsch
christoph.wunsch@bdo.de



Markus Brinkmann
markus.brinkmann@bdo.de

Einleitung

Der Berufsstand hat bisher mit IDW PS 340 („Die Prüfung des Risikofrüherkennungssystems nach § 317 Abs. 4 HGB“) die Prüfung eines Teilbereichs eines Risikomanagementsystems (RMS) geregelt. Mit dem am 03. März 2016 durch den Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW) verabschiedeten Entwurf eines Prüfungsstandards zur Prüfung von Risikomanagementsystemen (IDW EPS 981: „Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Risikomanagementsystemen“) wird ein ganzheitlicher Prüfungsansatz vorgestellt. Anlehnend an den seit 2011 in

Kraft befindlichen Prüfungsstandards für Compliance Management Systeme (IDW PS 980: „Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance Management Systemen“) ermöglicht dieser Prüfungsstandard anhand eines generischen Ansatzes die systematische Prüfung von Risikomanagementsystemen.

Risikofrüherkennungs- oder Risikomanagementsystem?

Während der IDW PS 340 Risikomanagement als „[...] die Gesamtheit aller organisatorischen Regelungen und Maßnahmen zur Risikoerkennung und zum Umgang mit den Risiken unternehmerischer Betätigung [...]“ definiert, sieht der IDW EPS 981 hierin die „Gesamtheit der Regelungen, die einen strukturierten Umgang mit Chancen und Risiken im Unternehmen sicherstellt“. In § 91 Abs. 2 AktG ist lediglich kodifiziert, dass der Vorstand geeignete Maßnahmen zu treffen hat, insbesondere ein Überwachungssystem einzurichten, damit den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen früh erkannt werden (Risikofrüherkennungs- und Überwachungssystem). Eine Ausstrahlungswirkung dieser aktienrechtlichen Regelungen auf andere Unternehmensformen kann jedoch gegeben sein.

Das Risikofrüherkennungssystem umfasst

- Risikoidentifikation,
- Risikoanalyse/-bewertung,
- Risikokommunikation und
- Risikohandhabung sowie
- Überwachung des Früherkennungssystems

und ist verpflichtend nur für bestandsgefährdende Risiken durchzuführen. Darüber hinaus erweitert der IDW PS 981 den Risikobegriff. Mithin stellt das Risikofrüherkennungs- und Überwachungssystem somit einen Teilaspekt eines Risikomanagementsystems dar.

Wie ist RMS i .S. d. IDW EPS 981 aufgebaut?

Der Aufbau des RMS i. S. d. EPS 981 steht im Einklang mit dem weltweit anerkannten Rahmenkonzept des *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) „*Enterprise Risk Management Framework*“ (COSO II).

Auch der IDW EPS 981 bedient sich eines dreidimensionalen Ansatzes von Zielkategorien, Unternehmensprozessen- und -organisation sowie Grundelementen.

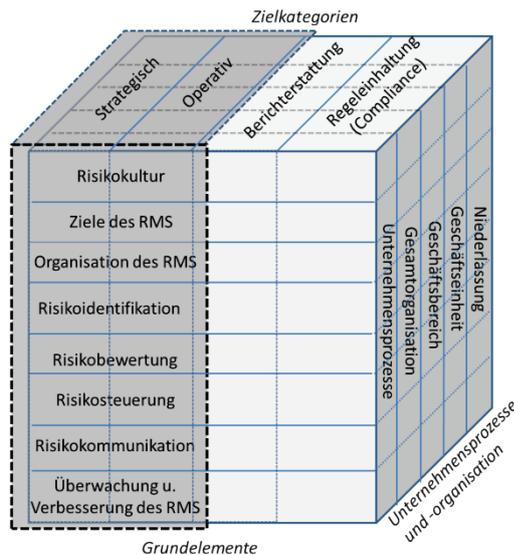


Abb. 1: Aufbau und Abgrenzung der Teilbereiche⁶

Der Teil des unternehmensweiten Risikomanagements, der sich auf strategische und operative Risiken aus der Geschäftstätigkeit bezieht, ist Prüfungsgegenstand des IDW EPS 981. Für Zielkategorien wie Compliance und Berichterstattung finden andere Prüfungsstandards Anwendung.

Ein angemessenes RMS beruht auf Basis dieses Standards auf acht miteinander in Wechselwirkung stehenden Grundelementen. Diese sind nachfolgend kurz skizziert.

Die *Risikokultur* als Teil der Unternehmenskultur umfasst die grundsätzliche Einstellung und die Verhaltensweisen beim Umgang mit Risikosituationen. Sie beeinflusst maßgeblich das Risikobewusstsein im Unternehmen und bildet die Grundlage für ein wirksames RMS. Die Risikokultur wird geprägt von der grundsätzlichen Einstellung und den Verhaltensweisen beim Umgang mit Chancen- und Risikosituationen sowohl im täglichen Geschäft als auch bei bedeutsamen unternehmerischen Entscheidungen.

Aus der Risikokultur, der Unternehmensstrategie und den Unternehmenszielen werden die *Ziele des RMS* abgeleitet und in einer Risikostrategie formuliert. Dabei bilden insbesondere die unternehmenspolitischen Zielsetzungen und die Unternehmensstrategie die Ausgangsbasis für die Ableitung der Risikostrategie.

Eine transparente und eindeutige *Aufbauorganisation* sowie eine klar definierte *Ablauforganisation* sind integrale Bestandteile eines wirksamen RMS. Verantwortungsbereiche und Rollen sind eindeutig zu regeln, abzugrenzen, zu kommunizieren und entsprechend zu dokumentieren. Es ist sicherzustellen, dass die Verantwortungsträger die erforderlichen persönlichen und fachlichen Voraussetzungen erfüllen. Hinreichende Ressourcen für erforderliche Risikomanagement-

Maßnahmen (insb. Personen, Technologie, Hilfsmittel) werden zur Verfügung gestellt.

Die *Risikoidentifikation* umfasst die regelmäßige, systematische Analyse von internen und externen Entwicklungen und Ereignissen, die zu negativen oder positiven Abweichungen von den festgelegten Zielen des RMS führen können. Hierbei ist zwischen Risiken und Chancen zu unterscheiden. Die Risikoidentifikation hat vollständig, richtig und frühzeitig zu erfolgen.

Identifizierte Risiken sollten systematisch und unter Berücksichtigung von Eintrittswahrscheinlichkeit und Auswirkung beurteilt werden (*Risikobewertung*). Hierfür sind das geltende Bewertungsverfahren und die -kriterien (auch für nicht quantifizierbare Risiken) eindeutig zu definieren. Die verwendete Bewertungssystematik muss dahingehend geeignet sein, dass sie es erlaubt, die Bedeutung und den Wirkungsgrad von Risikosteuerungsmaßnahmen einzuschätzen. Einzelne Risikobewertungen sind systematisch zu aggregieren und Risikointerdependenzen zu analysieren bzw. entsprechend zu berücksichtigen

Auf Grundlage der identifizierten und bewerteten Risiken hat die Unternehmensleitung über geeignete Instrumente zur *Risikosteuerung* (Risikovermeidung, Risikoreduktion, Risikoteilung bzw. -transfer sowie Risikoakzeptanz) zu entscheiden. Hierdurch werden die Risiken an die Risikotoleranz und -bereitschaft des Unternehmens angepasst. Die festgelegten Ziele des RMS dienen als Bezugsrahmen.

Wesentliche Informationen hinsichtlich identifizierter Risiken sollten in einem angemessenen Informationsfluss und Zeitrahmen an die betroffenen Mitarbeiter kommuniziert werden (*Risikokommunikation*). Dies umfasst einen standardisierten Prozess auf Basis konkreter Periodizitäten, Schwellenwerte und Berichtsformate. Für Ad-hoc Risikomeldungen ist ein separater Berichtsprozess zu etablieren, der eine zeitnahe Übermittlung der relevanten Informationen sicherstellt.

Angemessenheit und Wirksamkeit des RMS sollen durch prozessintegrierte und prozessunabhängige Kontrollen überwacht werden. Hierfür ist eine angemessene Dokumentation des RMS unerlässlich. Die Ergebnisse der Überwachungsmaßnahmen (insb. festgestellte Mängel) sollen in geeigneter Form berichtet und ausgewertet werden, damit erforderliche Maßnahmen zur Verbesserung des Systems und zur Mängelbeseitigung ergriffen werden können.

Es handelt sich somit nicht um ein starres System, sondern um eine unternehmensindividuelle Aufgabe, deren Ausgestaltung vielmehr von den festgelegten Zielen des RMS sowie von Art, Umfang und Komplexität der Geschäftstätigkeit des Unternehmens abhängt.

Was wird geprüft?

Der IDW EPS 981 ist hinsichtlich des Prüfungsgegenstands, -ziels und -umfangs modular aufgebaut. Ge-

⁶ IDW EPS 981, Rn. A3

mäß 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 angewandten 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 EPS 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.

Bei der Prüfung des operativen Risikomanagementsystems ist in diesem Zusammenhang eine Abgrenzung auf funktionaler (z. B. Beschaffungsrisiken, Produktionsrisiken, Absatzrisiken, usw.) oder prozessualer Sicht (Beschaffungsprozess, Vertriebsprozess, etc.) vorgesehen. Bei der Prüfung strategischer Risiken ist eine solche Abgrenzung in der Regel nicht vorgesehen.

Da die Grundelemente – wie zuvor beschrieben – in wechselseitiger Beziehung zueinander stehen, ist eine abgegrenzte Prüfung im Sinne des EPS 981 auf einzelne Elemente des RMS nicht vorgesehen.

Besteht eine Prüfungspflicht und worin liegt der Mehrwert?

Verpflichtend hat der Abschlussprüfer nach § 317 Abs. 4 HGB bei börsennotierten Aktiengesellschaften im Rahmen der Abschlussprüfung lediglich zu beurteilen, ob der Vorstand die nach § 91 Abs. 2 AktG erforderlichen Maßnahmen in einer geeigneten Form getroffen hat und ob das danach einzurichtende Überwachungssystem seine Aufgaben erfüllen kann; eine Prüfung des RMS nach IDW EPS 981 – anlog zum IDW PS 980 – ist hingegen freiwillig. Bei Organisationen, bei denen eine Prüfung des RMS gesetzlich vorgeschrieben ist (bspw. Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute), findet der IDW EPS 981 keine unmittelbare Anwendung.

Dennoch ist zu erwarten, dass diese freiwillige Prüfung im Hinblick auf Haftungsprävention von Vorstand und Aufsichtsrat einen erheblichen Mehrwert mit sich bringt. Neben den gesetzlichen Anforderungen aus § 91 Abs. 2 AktG ist der Vorstand schon aus den allgemeinen Leitungs- und Sorgfaltspflichten (§ 76 Abs. 1 AktG) heraus dazu verpflichtet, dafür Sorge zu tragen, dass Risiken, die das Unternehmen treffen könnten, rechtzeitig identifiziert und gesteuert werden.

Der Aufsichtsrat hat als Kontrollorgan Sorge zu tragen, dass der Vorstand seinen allgemeinen Organisations- und Sorgfaltspflichten nachkommt (§ 111 Abs. 1 AktG), unter das regelmäßig die Überwachung der Wirksamkeit des RMS fallen wird (§ 107 Abs. 3 AktG).

Diese gesetzlich verankerte Verantwortung der Organe kann zwar nicht delegiert werden, jedoch kann die Prüfung der Wirksamkeit des RMS durch einen unabhängigen Prüfer einen objektivierten Nachweis der ermessensfehlerfreien Ausübung der Organisations- und Sorgfaltspflichten des Vorstands erbringen. Hieraus ergibt sich daher sowohl für den Vorstand als auch für den Aufsichtsrat ein Mehrwert aus der unabhängigen Prüfung des RMS.

Aufgrund z. T. vergleichbarer Sorgfaltspflichten von Organen anderer Gesellschaftsformen erstreckt sich dieser Mehrwert auch über die Sphäre der Aktiengesellschaft hinaus.

Fazit

Der Aufbau eines RMS ist durch den Gesetzgeber oder durch die Literatur nicht eindeutig definiert. Aus diesem Grund ist zu erwarten, dass der neue Prüfungsstandard – ähnlich wie der IDW PS 980 bei Compliance Management Systemen – zukünftig als grundlegendes Konzept angesehen wird und damit einhergehend auch wesentlicher Einflussfaktor bei Überlegungen zur Konzeption, Implementierung, Verbesserung oder Weiterentwicklung eines RMS sein wird.

3.2. Prüfung des Lageberichts im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW EPS 350 n.F.)



WP Yvonne Meyer
yvonne.meyer@bdo.de

Umfassende Überarbeitung des IDW Prüfungsstandards veröffentlicht

Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat den Entwurf einer Neufassung des IDW Prüfungsstandards: Prüfung des Lageberichts im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW EPS 350 n.F.) verabschiedet. Es wird unverändert davon ausgegangen, dass die Prüfung des Lageberichts ein Bestandteil der Abschlussprüfung ist.

Als Prüfungsstandard werden in erster Linie die Anforderungen an Abschlussprüfer konkretisiert, allerdings wird der Prüfungsstandard auch Einfluss auf die Aufstellung des Lageberichts haben.

Nach Ablauf der Kommentierungsfrist, ggf. Überarbeitung und abschließender Verabschiedung, wird IDW PS 350 n.F. erstmalig auf die Prüfung von Lageberichten für Berichtszeiträume anzuwenden sein, die nach dem 31. Dezember 2016 beginnen. Neufassung des IDW Prüfungsstandards: Prüfung des Lageberichts im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW EPS 350 n.F.)

Hintergründe der Überarbeitung

Im Zuge der Anpassung des § 317 HGB vor dem Hintergrund des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG), hat sich die Prüfung des Lageberichts explizit auch auf die Beachtung der gesetzlichen Vorschriften zu beziehen. Dies erweitert die bisherige Beurteilung im Bestätigungsvermerk, ob der Lagebericht in Einklang mit dem Abschluss steht und insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage der Gesellschaft vermittelt sowie die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend darstellt.

Bereits im IDW PS 350 wird grundsätzlich darauf hingewiesen, dass der Lagebericht mit der gleichen Sorgfalt zu prüfen ist wie der Jahresabschluss. Dies gilt nach IDW EPS 350 n.F. insbesondere auch für die Prognose-, Chancen- und Risikoberichterstattung. In IDW EPS 350 n.F. wurden - unter Beachtung der Besonderheit des Lageberichts - die Anforderungen geltender IDW Prüfungsstandards weitgehend ohne Verweis auf diese zusammengefasst. Dies festigt im Berufsstand ein einheitliches Verständnis bezüglich Art und Umfang der Prüfung des Lageberichts.

Bei der Überarbeitung wurde auch auf die in den letzten Jahren stetig erhöhten Anforderungen an die Lageberichterstattung eingegangen. IDW EPS 350 n.F. verzichtet bewusst darauf, bei der Prüfung eine unterschiedliche Vorgehensweise bei Konzernlageberichten nach § 315 HGB einerseits und Lageberichten nach

§ 289 HGB andererseits vorzugeben. Es wird aber klar gestellt, dass DRS 20 explizit für Konzernlageberichte gilt, während für die Lageberichte nach § 289 HGB eine Anwendung von DRS 20 lediglich empfohlen wird. IDW EPS 350 n.F. setzt sich umfassend damit auseinander, wie bei Nichtbeachtung von Anforderungen gemäß DRS 20 im (Konzern)Lagebericht zu verfahren ist.

Im Zuge der Umsetzung des Gesetzes zur Frauenförderung sind für börsennotierte oder mitbestimmte Unternehmen für Geschäftsjahre mit einem nach dem 30. September 2015 liegenden Abschlussstichtag Angaben zum Frauenanteil in der Erklärung zur Unternehmensführung verpflichtend. Mutterunternehmen i.S.d. § 289a Abs. 1 HGB haben für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen, zusätzlich zur bisherigen Erklärung zur Unternehmensführung für das Einzelunternehmen auch eine Erklärung zur Unternehmensführung für den Konzern abzugeben. IDW EPS 350 n.F. stellt klar, dass auch diese Vorschriften bei der Prüfung und Beurteilung des Lageberichts zu beachten sind.

Verständnis für Systeme zur Aufstellung

IDW EPS 350 n.F. betont das risikoorientierte Vorgehen bei der Prüfung und verlangt vom Abschlussprüfer mindestens die Erlangung eines Verständnisses über die im Unternehmen vorhandenen Vorkehrungen und Maßnahmen (Systeme) zur Aufstellung des Lageberichts. Dies umfasst insbesondere auch Systeme zur Erfassung und Bewertung der wesentlichen Chancen und Risiken für die Chancen- und Risikoberichterstattung, sowie zur Ermittlung prognostischer Angaben. Der Abschlussprüfer hat diese Systeme dahingehend zu beurteilen, ob diese für die Aufstellung eines gesetzeskonformen Lageberichts angemessen sind.

Hier ist zu berücksichtigen, dass diese „Systeme“ in Abhängigkeit von der Größe und Komplexität eines Unternehmens unterschiedlich stark formalisiert sein können. Denkbar ist z.B., dass bei einem kleinen Unternehmen mit überschaubarem Geschäftsbetrieb die erforderlichen Informationen für die Erstellung des Lageberichts allein vom Geschäftsführer beschafft werden, der auch eine einfache Planungsrechnung auf der Grundlage einer sachgerechten Fortschreibung erstellt.

Prüfung wesentlicher Angaben

Ungeachtet der beurteilten Risiken wesentlicher falscher Angaben hat der Abschlussprüfer für die wesentlichen Angaben im Lagebericht aussagebezogene Prüfungshandlungen (=Einzelfallprüfungen) zu planen und durchzuführen. Diese Verpflichtung gilt insbesondere für ausgewählte Informationskategorien des Lageberichts. Der Abschlussprüfer hat im Einzelfall beispielsweise abzuwägen, ob Bestätigungen Dritter einzuholen oder Sachverständige hinzuzuziehen sind.

Die gesetzlichen Vertreter sind dafür verantwortlich, dass die im Lagebericht enthaltenen Aussagen durch ausreichende und angemessene Nachweise belegt sind und haben dem Abschlussprüfer alle erbetenen Aufklärungen und Nachweise vollständig und nach bestem Wissen und Gewissen zu erbringen (vgl. § 320 Abs. 1 bis 3 HGB).

Angaben im Lagebericht können aufgrund der Art bzw. aufgrund nicht vorhandener geeigneter Kriterien nicht beurteilbar sein. Im IDW EPS 350 n.F. gibt es eine Klarstellung zum Umgang mit nicht prüfbaren Angaben. Um Auswirkungen auf das Prüfungsurteil zu vermeiden, empfiehlt es sich für die Aufsteller, nicht prüfbare Angaben zu prüfbaren Angaben umzuformulieren. Ein Beispiel ist die Aussage, dass ein Unternehmen führend in der Forschung und Entwicklung ist, ohne dass die Kriterien für diese Einschätzung angegeben werden. Hingegen wäre eine Aussage, dass die Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen über dem Branchendurchschnitt liegen, anhand entsprechender Branchendaten ggf. objektiv nachvollziehbar.

Prüfung lageberichtsfremder Angaben

Bei der Aufstellung von Lageberichten werden zunehmend Angaben aufgenommen, die von großer Tragweite für die Rechnungslegungsadressaten sein können, aber nicht gesetzlich gefordert werden. Ein Beispiel ist die Berichterstattung über Nachhaltigkeitsaspekte.

Nach bisheriger Auffassung des IDW PS 350 sind sämtliche Angaben des Lageberichts vollständig zu prüfen. Hervorzuheben ist hier als Neuerung in IDW EPS 350 n.F. das Begriffspaar: lageberichtstypische / lageberichtsfremde Angaben. Lageberichtsfremde Angaben sind nach IDW EPS 350 n.F. nur noch auf freiwilliger Basis Gegenstand der Abschlussprüfung. Diese Regelung ist im und außerhalb des Berufsstands derzeit in der Kritik.

IDW EPS 350 n.F. bietet den Aufstellern der Lageberichte in Bezug auf lageberichtsfremde Angaben die Möglichkeit, diese eindeutig räumlich abzugrenzen und sie als ungeprüft zu kennzeichnen.

Erfolgt diese eindeutige Abgrenzung nicht, liegt es in der Entscheidung des Abschlussprüfers, ob die lageberichtsfremden Angaben in die Prüfung einbezogen werden. Bei fehlender Kennzeichnung nicht geprüfter Angaben im Lagebericht sind diese im Bestätigungsvermerk als ungeprüft hervorzuheben. Es ist daher sinnvoll, im Rahmen der Auftragsannahme eine Vereinbarung über die freiwillige Einbeziehung von lageberichtsfremden Angaben in die Abschlussprüfung zu schließen.

Fazit

Der IDW EPS 350 n.F. verlangt vom Abschlussprüfer mindestens die Erlangung eines Verständnisses über die im Unternehmen vorhandenen Systeme zur Aufstellung des Lageberichts. Dies gilt insbesondere für Vor-

kehrungen und Maßnahmen zur Ermittlung prognostischer Angaben sowie für die Chancen- und Risikoberichterstattung.

Dessen ungeachtet sind Aussagen zu allen wesentlichen lageberichtstypischen Angaben mit hinreichender Sicherheit zu treffen. Bei der Aufstellung empfiehlt es sich, die Quellen für alle Aussagen im Lagebericht für eine spätere Prüfung zu dokumentieren.

Es empfiehlt sich darüber hinaus eine frühzeitige Abstimmung mit dem Abschlussprüfer zum Umgang mit lageberichtsfremden Angaben und Identifikation von ggf. nicht prüfbaren Aussagen. Darüber hinaus gilt umso mehr: Voraussetzung für eine ordnungsgemäße Prüfung des Lageberichtes ist dessen rechtzeitige Vorlage bei der Abschlussprüfung.

3.3. Prüfung in der Energiewirtschaft - IDW verabschiedet EPS 970 n.F.



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

Der HFA des IDW hat am 15. Februar 2016 IDW EPS 970 n.F. („Sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen und ähnliche Leistungen im Zusammenhang mit energierechtlichen Vorschriften“) verabschiedet.

Der EPS 970 n.F. löst die bisherigen Prüfungsstandards IDW PS 970 und IDW PS 971, die sich mit den Prüfungen nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG) und dem Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz (KWKG) befassen, ab. Hintergrund der Neufassung waren einerseits zahlreiche Gesetzesänderungen am EEG und KWKG, die bewirkten, dass die bisherigen Prüfungsstandards nicht mehr die aktuelle Rechtslage widerspiegeln. Andererseits stellt sich das IDW mit dem IDW EPS 970 n.F. konzeptionell neu auf. Der IDW EPS 970 n.F. setzt einen allgemeingültigen Rahmen für die Auftragsannahme, Planung, Durchführung und Berichterstattung über sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen und ähnliche Leistungen im Zusammenhang mit energierechtlichen Vorschriften. Konkrete Vorgaben zu den einzelnen Prüfungen nach EEG und KWKG sind im IDW EPS 970 n.F. hingegen nicht mehr enthalten, so dass sowohl die derzeitige Novellierung des EEG als auch die zukünftig zu erwartenden zahlreichen Änderungen des EEG und des KWKG sich nicht auf die Aktualität des IDW EPS 970 n.F. auswirken.

Konkrete Vorgaben zu den einzelnen Prüfungen nach EEG und KWKG werden zukünftig in separaten IDW Prüfungshinweisen zu den einzelnen Prüfungen nach EEG, KWKG und nach weiteren energierechtlichen Vorschriften dargelegt. Bislang hat das IDW die folgenden Prüfungshinweise, die nach den Grundsätzen des IDW EPS 970 n.F. erstellt wurden, veröffentlicht:

- IDW PH 9.970.10: Besonderheiten der Prüfung im Zusammenhang mit der Antragstellung stromkostenintensiver Unternehmen auf besondere Ausgleichsregelung nach dem EEG 2014
- IDW PH 9.970.11: Besonderheiten der Prüfung nach § 75 Satz 1 EEG 2014 der zusammengefassten Endabrechnung eines Netzbetreibers
- IDW PH 9.970.12: Besonderheiten der Prüfung nach § 75 Satz 2 EEG 2014 der Endabrechnung eines Elektrizitätsversorgungsunternehmens
- IDW PH 9.970.13: Besonderheiten der Prüfung nach § 75 Satz 2 EEG 2014 der Endabrechnung eines Eigenversorgers für die Kalenderjahre 2014 und 2015
- IDW PH 9.970.14: Besonderheiten der Prüfung im Zusammenhang mit der Antragstellung von Schienenbahnen auf Besondere Ausgleichsregelung nach dem EEG
- IDW PH 9.970.30: Besonderheiten der Prüfung nach § 19 Abs. 2 Satz 15 StromNEV i.V.m. § 30 Abs. 1 Nr. 7 KWKG der Jahresabrechnung über entgangene Netzentgelterlöse eines Netzbetreibers.

Von diesen Prüfungshinweisen wird in der Praxis sicherlich der IDW PH 9.970.10 die größte Beachtung finden. Der Prüfungshinweis geht insbesondere auch auf die Neuerungen ein, die in Folge der Verabschiedung der Besondere-Ausgleichsregelung-Durchschnittsstrompreis-Verordnung (DSPV)⁷ im Rahmen der Antragstellung stromkostenintensiver Unternehmen nach §§ 63 ff. EEG 2014 sowie der korrespondierenden Prüfung zu beachten sind.

Im Vorgriff auf die Veröffentlichung von in Arbeit befindlichen weiteren Prüfungshinweisen hat der Arbeitskreis „Prüfung nach KWKG und EEG“ im Rahmen von Sitzungsberichterstattungen über die Sitzungen vom 2. und 12. Februar 2016 sowie vom 16. März 2016 den Berufsstand vorab über den derzeitigen Diskussionsstand zu den folgenden Prüfungen informiert:

- Nachweis der Stromkosten zum Umsatz nach § 9 Abs. 7 Satz 3 und 4 KWKG 2012
- Prüfung der Abrechnung eines KWK-Anlagenbetreibers für das Kalenderjahr 2015
- Formulierungsvorschläge zu den Prüfungsvermerken nach § 30 Abs. 1 Nr. 7 KWKG

Abweichend von den bisherigen Prüfungsstandards differenziert der EPS 970 n.F. nach Art der Sachverhaltsinformation und der Art der Aussage des Wirtschaftsprüfers. Die Art der Sachverhaltsinformation bestimmt zusammen mit der Art der geforderten Aussage des Wirtschaftsprüfers die anzuwendenden Prü-

fungsgrundsätze, wie z.B. DW PS 490⁸ i.V.m. IDW PS 480⁹ oder ISAE 3000 (Revised)¹⁰.

Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zum EPS 970 n.F. können bis zum 31. August 2016 schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW gerichtet werden.

3.4. IDW EPS 920 - Prüfung von Systemen nach § 20 WpHG bei nichtfinanziellen Gegenparteien



WP Lars Marcel Hansen
lars.hansen@bdo.de



WP, RA Wolfgang Otte
wolfgang.otte@bdo.de

Hintergrund

Als Reaktion auf die Finanzmarktkrise haben die Teilnehmer des G-20 Gipfels in 2009 einheitliche Maßnahmen zur Sicherung und Stabilität der Finanzmärkte beschlossen. Auf europäischer Ebene ist dieser Vereinbarung mit der Verabschiedung der *European Markets Infrastructure Regulation* im August 2012 Rechnung getragen worden (Verordnung (EU) Nr. 648/2012 über OTC-Derivate, zentrale Gegenparteien und Transaktionsregister durch nichtfinanzielle Gegenparteien; EMIR-VO). Ziel der Regulierung ist die Erhöhung der Transparenz des außerbörslichen Handels mit Derivaten. Die EMIR-VO unterwirft in Artikel 1 Abs. 1 neben finanziellen Gegenparteien (z.B. Kreditinstituten) auch bestimmte nichtfinanzielle Gegenparteien (z.B. Industrieunternehmen) hinsichtlich des Erwerbs von (außerbörslichen) Derivatekontrakten bestimmten Clearing-, Melde- und bilateralen Risikomanagementpflichten.

Der deutsche Gesetzgeber hat diese Konkretisierung u.a. durch Änderungen des Wertpapierhandelsgesetzes (WpHG) umgesetzt. Als Kernstück wurde in § 20 WpHG eine Prüfungspflicht verankert. Zur Konkretisierung der Prüfungspflicht sieht § 20 Abs. 6 WpHG den Erlass einer Verordnung durch die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Justiz vor. Dieser Verordnungsermächtigung wurde durch den Erlass der Gegenpartei-Prüfbescheinigungsverordnung (GPrüfBV) entsprochen.

⁸ IDW Prüfungsstandard: Prüfung von Finanzaufstellungen oder deren Bestandteilen (IDW PS 490) (Stand: 28.11.2014).

⁹ IDW Prüfungsstandard: Prüfung von Abschlüssen, die nach Rechnungslegungsgrundsätzen für einen speziellen Zweck aufgestellt wurden (IDW PS 480) (Stand: 28.11.2014).

¹⁰ International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 (Revised): Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information.

⁷ Besondere-Ausgleichsregelung-Durchschnittsstrompreis-Verordnung vom 17.02.2016, BGBl. I S. 241.

Der IDW Prüfungsstandard

Der EPS 920 ergänzt die Vorgaben und Pflichten der EMIR-VO, insbesondere durch die Konkretisierung der Ziele, der Art und des Umfangs von Prüfungen nach § 20 WpHG bei bestimmten nichtfinanziellen Gegenparteien (EMIR-Prüfungen) sowie die Art und den Umfang der über diese Prüfung zu erstellenden Bescheinigung. Darüber hinaus enthält der Entwurf des Prüfungsstandards erstmals auch Anwendungshinweise zur Erleichterung von Abgrenzungs- und Auslegungsfragen und Musterformulierungen für die durch den Prüfer zu erstellende Bescheinigung. Die Geschäftsstelle des IDW hat die interessierte Öffentlichkeit um die Einreichung von Stellungnahmen zum Entwurf des EPS 920 bis zum 15. August 2016 gebeten.

Der Prüfungspflicht des § 20 Abs. 1 WpHG unterliegen solche nichtfinanziellen Gegenparteien (z.B. Industrieunternehmen), die in einem Geschäftsjahr entweder mehr als 100 Geschäfte in OTC-Derivate oder Geschäfte mit einem kumulierten Nominalwert von mehr als EUR 100 Mio. getätigt haben. Die Prüfung ist innerhalb von 15 Monaten nach Beginn des Geschäftsjahres zu beauftragen und innerhalb von neun Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres abzuschließen.

Ziel der Prüfung gem. § 20 WpHG ist es festzustellen, ob die dieser Pflicht unterliegenden nicht finanziellen Unternehmen über geeignete Systeme verfügen, die die Einhaltung

- der Clearingpflicht,
- der Meldepflichten gegenüber Transaktionsregistern,
- der Anzeige- und Meldepflichten gegenüber der BaFin und der ESMA und
- der Pflicht zur Implementierung, Aufrechterhaltung und Anwendung von Risikominderungsstechniken sicherstellen.

Bei der EMIR-Prüfung sind insbesondere folgende Aspekte zu berücksichtigen:

- Qualifikation und Kompetenzen der mit der operativen Ausführung des EMIR-Systems betrauten Mitarbeiter des Unternehmens,
- Einbettung der EMIR spezifischen Regelungen und Verfahrensanweisungen in den Gesamtregelungskomplex des IKS des Unternehmens,
- Konsistenz des vorhandenen internen Regelwerkes,
- Art, Umfang und Zweck des durch den Abschluss von OTC-Derivaten beabsichtigten Geschäftszwecks,
- Ausprägung der zu prüfenden Grundgesamtheiten der zu prüfenden Regelungsbereiche einschließlich erwarteter Fehlerquoten.

Im Hinblick auf gegebenenfalls ausgelagerte Aufgaben und Funktionen stellt der Standard klar, dass sich der EMIR-Prüfer ein ausreichendes Verständnis über die Auslagerungssachverhalte und deren Einbindung in das EMIR spezifische IKS verschaffen muss.

Im Rahmen des Prüfungsabschlusses hat der EMIR-Prüfer zu würdigen, ob durch die von ihm erlangten Prüfungsnachweise eine ausreichende und angemessene Grundlage für die Beurteilung der Angemessenheit und Wirksamkeit des EMIR-Systems erlangt wurden und hat eine schriftliche Bescheinigung zu erteilen, die ein Prüfungsurteil über die Eignung des EMIR-Systems enthält.

Bei der Bildung eines Prüfungsurteils sind dabei alle relevanten Prüfungsnachweise zu berücksichtigen, um entweder zu einem positiven Prüfungsurteil für alle Regelungsbereiche oder zu dem Urteil zu gelangen, dass einzelne Regelungsbereiche berichtspflichtige Mängel aufweisen. Für die mit Mängeln behafteten Bereiche bzw. EMIR-Teilsysteme ist das Prüfungsurteil zu versagen und ein positives Urteil für die übrigen, nicht mit Mängeln behafteten Bereiche abzugeben. Wirken sich ein oder mehrere festgestellte Mängel auch auf alle anderen Regelungsbereiche aus, hat der EMIR-Prüfer das Prüfungsurteil insgesamt zu versagen.

Der EMIR-Prüfer hat eine Bescheinigung über die Prüfung zu erstellen, zu unterzeichnen und diese den gesetzlichen Vertretern und einem ggf. vorhandenen Aufsichtsrat vorzulegen.

Zusammenfassung und Ausblick

Der IDW EPS 920 wird bei prüfungspflichtigen Unternehmen und im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer die Rechtssicherheit über die im Rahmen von EMIR Prüfungen anzuwendenden Grundsätze und die Inhalte der Bescheinigungen der Wirtschaftsprüfer über die Prüfung deutlich erhöhen. Gleichwohl müssen alle Parteien aufgrund der fortlaufenden Überprüfung und Anpassung der EMIR Regularien durch EU Kommission und Parlament sowie die europäischen und nationalen Aufsichtsbehörden (u.a. ESMA und BaFin) auch zukünftig mit einer Anpassung des Prüfungsgegenstands, des Prüfungsumfangs und der Berichterstattung rechnen.

Derzeit überprüft die EU-Kommission u.a., wie die Derivateregulierung der EMIR-VO in der Praxis ankommt und ob die gewünschte Transparenz über den Derivatemarkt durch die Verordnung erreicht wird. In diesem Rahmen hat die europäische Wertpapierregulierungsbehörde ESMA z.B. vorgeschlagen, die Hedging-Ausnahme abzuschaffen, um hierdurch für eine höhere Anzahl von Unternehmen die Verpflichtung zur Abwicklung der Geschäfte über zentrale Gegenparteien (CPP) zu erreichen.

Relevant für alle Gegenparteien (NFC-, NFC+ sowie FC) und damit auch bedeutsam für die Prüfung gem. § 20 WpHG wird u.a. die seit 1. April 2016 bestehende Pflicht zur Angabe des sog. *Unique Trade Identifier*

(UTI) im Rahmen der Meldungen der Geschäfte in OTC Derivaten an die zugelassenen Transaktionsregister sein. Da die Abstimmung eines UTI zwischen den Gegenparteien bisher vielfach schwierig war, war in der Vergangenheit die Praxis zu beobachten, zur Einhaltung der Meldefrist T+1 selbstgenerierte Nummern im Rahmen der Meldungen zu verwenden. Dies ist zukünftig nicht mehr möglich. Die ESMA hat die Transaktionsregister angewiesen, Meldedatensätze ohne oder mit abweichender UTI abzuweisen, was zur Folge haben kann, dass die Unternehmen ihrer Verpflichtung der Geschäfte spätestens einen Tag nach Geschäftsabschluss (T+1) nicht mehr nachkommen (können).

Für die EMIR Prüfungen zukünftig von Bedeutung wird ferner die am 6. August 2015 von der EU Kommission angenommene delegierten Verordnung sein, nach der bestimmte außerbörslich gehandelte („OTC“-) Zinsderivatekontrakte über eine zentrale Gegenpartei abgerechnet werden müssen. Hingegen wird die am 1. März 2016 von der EU Europäische Kommission angenommene delegierten Verordnung, die die verpflichtende Abwicklung von *Credit Default Swaps* über CCP vorsieht, voraussichtlich im Wesentlichen für die als FC eingeordneten Gegenparteien (Banken, Versicherungen, Finanzdienstleister) von Bedeutung sein.

3.5. Verabschiedung des Abschlussprüfungsreformgesetzes (AReG)



Dr. Niklas Homfeldt
niklas.homfeldt@bdo.de

Nachdem die Bundesregierung bereits am 16. Dezember 2015 den Regierungsentwurf (RegE) eines Abschlussprüfungsreformgesetzes (AReG) veröffentlicht hat, hat der Deutsche Bundestag das AReG am 17. März 2016 verabschiedet. Durch das AReG sollen die prüfungsbezogenen Vorschriften der überarbeiteten EU-Abschlussprüfungsrichtlinie (APRiLi) vom 16. April 2014 umgesetzt sowie das deutsche Recht an die entsprechenden Vorgaben der neuen EU-Abschlussprüfungsverordnung (EU-VO) angepasst werden.

Das AReG hat sowohl Auswirkungen auf die Unternehmen von öffentlichem Interesse (Public Interest Entities „PIE“) als auch auf Non-PIEs, wobei für die PIE´s zusätzlich und unmittelbar die in der EU-VO enthaltenen Regelungen zu beachten sind. Die Regelungen des AReG und der unmittelbar geltenden EU-VO betreffen insbesondere die vorgesehenen Gesetzesänderungen im Hinblick auf die Themenkomplexe

- (externe) Pflichtrotation,
- Bestellung des neuen Abschlussprüfers,
- Erbringung von Nichtprüfungsleistungen,
- an die Berichterstattung des Prüfungsausschusses zu stellende Anforderungen sowie

- Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk.

Im Vergleich zum RegE wurden lediglich kleinere Änderungen vorgenommen, so bspw. die Aufnahme einer Übergangsregelung im Hinblick auf die Verlängerung von Abschlussprüfermandaten für solche Unternehmen, bei denen der Abschlussprüfer im Jahr 2014 noch keine elf Jahre, in 2016 jedoch mehr als elf Jahre mandatiert gewesen ist.

Eine ausführliche Darstellung der durch das AReG hervorgerufenen Änderungen der Gesetzeslage sowie der damit einhergehenden Auswirkungen auf die Unternehmenspraxis finden Sie in unserer kürzlich erschienenen Sonderausgabe der „[Rechnungslegung und Prüfung](#)“.

HAMBURG (ZENTRALE)

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

BERLIN

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

BIELEFELD

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

BONN

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

BREMEN

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

BREMERHAVEN

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

CHEMNITZ

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

DORTMUND

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

DRESDEN

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

DÜSSELDORF

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

ERFURT

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

ESSEN

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

FLENSBURG

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

FRANKFURT/MAIN

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

FREIBURG I. BR.

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

HANNOVER

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

KASSEL

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

KIEL

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

KÖLN

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

LEIPZIG

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

LÜBECK

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

MÜNCHEN

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

OLDENBURG

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

ROSTOCK

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

STUTTGART

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

WIESBADEN

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

WELTWEIT

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

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

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

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

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

Vorsitzender des Aufsichtsrats: Johann C. Lindenberg;
Vorstand: WP StB RA Dr. Holger Otte (Vorsitzender)
WP StB RA Werner Jacob (stellv. Vorsitzender) • StB Frank Biermann • WP StB Andrea Bruckner • WP StB Klaus Eckmann • WP StB Dr. Arno Probst • RA Parwáz Rafiqpoor
WP StB Manuel Rauchfuss • WP StB Kai Niclas Rauscher
WP StB Roland Schulz

Sitz der Gesellschaft: Hamburg; Amtsgericht Hamburg
HR B 1981



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

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

www.bdo.de

