

Thema 3

Schwerpunkte der WPK-Abschlussdurchsicht 2022

Gliederung

I.	Allgemeines	39
1.	Zweck	39
2.	Brauchen wir eine Abschlussdurchsicht?	40
3.	Gegenstand und Umfang der Abschlussdurchsicht 2020	41
II.	Schwerpunkte	42
1.	Bestätigungsvermerk	43
2.	Gewinn- und Verlustrechnung	44
3.	Verbindlichkeitspiegel	45
4.	Altersversorgungsverpflichtungen	48
5.	Sicherungsgeschäfte	51
6.	Haftungsverhältnisse	54
7.	Risiko- und Prognoseberichterstattung im Lagebericht oder im Konzernlagebericht	56
III.	Hat der Prüfer ein Auskunftsverweigerungsrecht?	62
IV.	Fazit	64
V.	Literaturhinweise	65

I. Allgemeines

1. Zweck

Die **Abschlussdurchsicht** ist Teil der **WPK-Berufsaufsicht**.

Dabei erfolgt eine **stichprobenweise Sichtung** beim Bundesanzeiger veröffentlichter

- Jahresabschlüsse und Konzernabschlüsse
- Lageberichte und Konzernlageberichte sowie
- Bestätigungsvermerke.

Abschlüsse **kleiner Gesellschaften** werden mangels gesetzlicher Prüfungspflicht nicht gesichtet.

Dazu die **Wirtschaftsprüferkammer**¹:

*„Ziel der Abschlussdurchsicht ist es, **Abweichungen** gegenüber gesetzlichen Vorschriften und allgemein anerkannten fachlichen Regeln bei den in die Stichprobe einbezogenen Bestätigungsvermerken und Abschlüssen **zu erkennen**.*

*Solche **Unrichtigkeiten oder Unplausibilitäten** in veröffentlichten Abschlüssen in Verbindung mit den dazugehörigen Bestätigungsvermerken werfen bei den Abschlussadressaten ggf. Fragen auf und **beeinträchtigen das Vertrauen in den Bestätigungsvermerk**. Das gilt selbst dann, wenn es sich um **Offenlegungsfehler** handelt, da dies für Außenstehende nicht erkennbar ist.*

*Die Abschlussdurchsicht ist somit ein effektives Mittel, das **Ansehen des Berufes zu stärken**.“*

Die Abschlussdurchsicht ist ein **präventiv ansetzendes Aufsichtsinstrument**, d.h. sie erfolgt **ohne Vorliegen eines Anfangsverdacht** einer Berufspflichtverletzung.

¹ WPK, Bericht über die Berufsaufsicht 2020, 13.

Bei **Unklarheiten** leitet die Kammer ein sog. „**Vorermittlungsverfahren ohne konkreten Anfangsverdacht**“ ein. Dabei gibt die Kammer dem Prüfer Gelegenheit zur **schriftlichen Stellungnahme**:

- Die **meisten Fälle** werden sodann **eingestellt**, ggf. verbunden mit **Hinweisen** oder **Belehrungen** an den Prüfer.²
- Die **übrigen Fälle** werden als **Vorgang im Rahmen eines Berufsaufsichtsverfahrens** weiterverfolgt, nämlich dann, wenn sich nach Auswertung der Stellungnahme des Prüfers der **Anfangsverdacht auf eine Berufspflichtverletzung** ergibt oder ein eventueller **Pflichtenverstoß nicht abschließend beurteilt** werden kann.³

2. Brauchen wir eine Abschlussdurchsicht?

Die **Abschlussdurchsicht** ist älter als die **Qualitätskontrolle**.

Mit Einführung der Qualitätskontrolle wurde die Abschlussdurchsicht aber **hinfällig**, denn bei der Qualitätskontrolle führt der Prüfer für Qualitätskontrolle (PfQK) ohnehin **Auftragsprüfungen** durch:

Er **prüft** eine **Auswahl** der seit der letzten Qualitätskontrolle durchgeführten **gesetzlichen Abschlussprüfungen zur Feststellung von Sachverhalten**, welche dagegensprechen, dass die praxisinternen Regeln angemessen und wirksam sind (IDW PS 140, Tz. 71 f.).

Dabei muss der PfQK seit 2016 bereits über **Einzelfeststellungen von erheblicher Bedeutung** im Qualitätskontrollbericht an die **Kommission für Qualitätskontrolle (KfQK)** berichten. Dies ist z.B. der Fall, wenn

- in bedeutsamen Prüffeldern **keine hinreichende Prüfungssicherheit** erzielt wurde oder
- **wesentliche Fehler in der Rechnungslegung** bestehen

(IDW PS 140, Tz. 105).

² Vgl. WPK, Bedeutung der rechtlichen Hinweise bei Anfragen aus der Abschlussdurchsicht der WPK, 13.2.2018.

³ Vgl. WPK, Bedeutung der rechtlichen Hinweise bei Anfragen aus der Abschlussdurchsicht der WPK, 13.2.2018.

Nach Prüfung durch die KfQK werden bestimmte Fälle an die **Berufsaufsicht** weitergeleitet.

Dies sind Fälle, die Auswirkungen auf den **Bestätigungsvermerk** haben, z.B. keine Einschränkung trotz **fehlender Inventurteilnahme** bei wesentlichen Vorräten, **keine Einholung von Saldenbestätigungen** ohne Durchführung alternativer Prüfungshandlungen.

Damit sind Gegenstand der Abschlussdurchsicht und Qualitätskontrolle **deckungsgleich**, und die Abschlussdurchsicht ist seit 2016 **verzichtbar**.

wp.net setzt sich für die **Abschaffung der Abschlussdurchsicht** ein.

3. Gegenstand und Umfang der Abschlussdurchsicht 2020

Im Jahr 2020 gab es **48.098 als prüfungspflichtig eingeordnete Abschlüsse**. Davon durchliefen **609 Abschlüsse und Bestätigungsvermerke** die Abschlussdurchsicht. Dies entspricht **1,3 % der Grundgesamtheit**.⁴

Offenlegungen	Grundgesamtheit absolut	Stichprobe	
		absolut	relativ [%]
Jahresabschlüsse			
• mittelgroß		191	0,7
• groß		206	1,5
	40.112	397	2,2
Konzernabschlüsse	6.232	179	2,9
sonstiges, z.B. KAGB, Parteien	1.754	33	-
Summe	48.098	609	1,3

⁴ Vgl. Wirtschaftsprüferkammer, Bericht über die Berufsaufsicht 2020, 12 f.

Dabei wurden folgende **Abweichungen** festgestellt⁵:

Abweichungen	absolut
Bestätigungsvermerke	161
Abschlüsse	959
	1.120



Das heißt:

- In jedem **Abschluss** wurden durchschnittlich **1,5 Abweichungen** festgestellt.
- **Über 26 % der durchgesehenen Bestätigungsvermerke waren auffällig**, d.h. unvollständig oder unklar abgefasst.

II. Schwerpunkte

Die **Schwerpunkte** der Abschlussdurchsicht basieren auf Feststellungen früherer Abschlussdurchsichten. Sie werden von der WPK **vorab bekanntgegeben**.⁶

Frage:

Was sind die Schwerpunkte der WPK-Abschlussdurchsicht 2022?

Antwort:

Die Schwerpunkte der **Abschlussdurchsicht 2022** sind weitgehend **deckungsgleich** mit den Schwerpunkten des Vorjahres, mit folgenden Änderungen:

- **Nicht** mehr Schwerpunkt ist die **Konzernkapitalflussrechnung**.
- **Neuer** Schwerpunkt sind Angaben zu **Sicherungsgeschäften**.

Alle Schwerpunkte werden nachfolgend dargestellt.

⁵ Vgl. Wirtschaftsprüferkammer, Bericht über die Berufsaufsicht 2020, 13 f.

⁶ Vgl. WPK, Schwerpunkte der Abschlussdurchsicht der WPK für 2022, 10.12.2021.

1. Bestätigungsvermerk

- **Grundsätze** zur Formulierung von Bestätigungsvermerken (§ 322 Abs. 1, Abs. 2 Satz 1 und 2, Abs. 3 Satz 1, Abs. 6 HGB) (**IDW PS 400**)
- **Modifizierungen** von Prüfungsurteilen im Bestätigungsvermerk (§ 322 Abs. 4 und 5 HGB) (**IDW PS 405**)
- Hinweise zur **Hervorhebung eines Sachverhalts** nach § 322 Abs. 3 Satz 2 HGB (**IDW PS 406**)
- Hinweise auf **bestandsgefährdende Risiken** nach § 322 Abs. 2 Satz 3 HGB (**IDW PS 270**)

Der Bestätigungsvermerk ist damit **zum vierten Mal hintereinander** Schwerpunkt der Abschlussdurchsicht (seit 2019).

APW-Themenübersicht

I/2022

Rechtsfolgen eines unvollständigen Bestätigungsvermerks (IDW PS 400)

2. Gewinn- und Verlustrechnung

- Einhaltung von **Gliederungsvorschriften**
- Ausweis der Davon-Vermerke zu **Abzinsungs- bzw. Aufzinsungseffekten**
 - **Erträge aus der Abzinsung** sind gesondert unter dem Posten "Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge" und
 - **Aufwendungen aus der Abzinsung** sind gesondert unter dem Posten "Zinsen und ähnliche Aufwendungen"

auszuweisen (§ 277 Abs. 5 Satz 1 HGB).

Davon-Vermerke dürfen wahlweise auch im **Anhang** angegeben werden (IDW RS HFA 34, Tz. 50).

Betroffen sind insbesondere Erfolgsbeiträge aus der Veränderung der Abzinsung von **Pensionsrückstellungen**.



Die Angabe könnte beispielsweise wie folgt lauten (**unverbindlicher Vorschlag**):

	Berichtsjahr TEUR	Vorjahr TEUR
Aufwendungen aus der Veränderung der Abzinsung	236	146

- Ausweis der Davon-Vermerke zu **Fremdwährungsumrechnungseffekten**, insbesondere Ausweis realisierter Gewinne und Verluste
 - **Erträge aus der Währungsumrechnung** sind in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert unter dem Posten "**Sonstige betriebliche Erträge**" und
 - **Aufwendungen aus der Währungsumrechnung** gesondert unter dem Posten "**Sonstige betriebliche Aufwendungen**" auszuweisen.

(§ 277 Abs. 5 Satz 2 HGB).

Die Angabe nur „unrealisierter“ Erfolgsbeiträge genügt nicht. Sondern es sind

- „realisierte“ und
- „unrealisierte“

Erfolgsbeiträge anzugeben. Dies kann (zusammengefasst) als **Gesamtbetrag** geschehen.⁷



Die Angabe könnte beispielsweise wie folgt lauten (**unverbindlicher Vorschlag**):

	Berichtsjahr TEUR	Vorjahr TEUR
Erträge aus der Währungsumrechnung	17	87
Aufwendungen aus der Währungsumrechnung	38	67

3. Verbindlichkeitspiegel

- Vermerke zum Betrag der Verbindlichkeiten mit einer **Restlaufzeit**
 - bis zu einem Jahr,
 - von mehr als einem Jahr und
 - von mehr als fünf Jahren

bei jedem gesondert ausgewiesenen Posten

- Gesamtbetrag und Aufgliederung der durch Pfandrechte oder ähnliche Rechte **gesicherten Verbindlichkeiten**, unter Angabe von **Art und Form der Sicherheiten**

⁷ Vgl. WPK, Ausweis von Währungsdifferenzen, WPK Magazin 2020, Heft 3, 40.

Oft findet sich folgender **klassischer Verbindlichkeitspiegel**:

Verbindlichkeiten	Restlaufzeiten			Summe	Sicherheiten	
	≤ 1 Jahr	Mehr als 1 Jahr und bis zu 5 Jahre	> 5 Jahre		Art	Betrag
ggü. Kreditinstituten (Vorjahr)	17 (74)	250 (0)	1.000 (1.250)	1.267 (1.324)		
Erhaltene Anzahlungen (Vorjahr)	38 (50)	0 (0)	0 (0)	38 (50)		
aus Lieferungen und Leistungen (Vorjahr)	312 (280)	0 (0)	0 (0)	312 (280)		
ggü. verbundenen Unternehmen (Vorjahr)	56 (25)	0 (0)	500 (500)	556 (525)		
sonstige (Vorjahr)	74 (19)	0 (0)	0 (0)	74 (19)		
Summe (Vorjahr)	497 (448)	250 (0)	1.500 (1.750)	2.247 (2.198)		

Die **Summe** der Verbindlichkeiten eines Postens ergibt sich aus Addition aller ausgewiesenen Restlaufzeiten.

Allerdings hat das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (**BiIRuG**) die Angabe der Restlaufzeiten geändert:

§ 268 Abs. 5 Satz 1 HGB – Restlaufzeiten

- *Der Betrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit **bis zu einem Jahr** und*
- *der Betrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit **von mehr als einem Jahr***

sind bei jedem gesondert ausgewiesenen Posten zu vermerken.

Danach ergibt sich folgender **neuer Verbindlichkeitspiegel**

Verbindlichkeiten	Restlaufzeiten			Summe	Sicherheiten	
	≤ 1 Jahr	> 1 Jahr	> 5 Jahre		Art	Betrag
ggü. Kreditinstituten (Vorjahr)	17 (74)	1.250 (1.250)	1.000 (1.250)	1.267 (1.324)		
Erhaltene Anzahlungen (Vorjahr)	38 (50)	0 (0)	0 (0)	38 (50)		
aus Lieferungen und Leistungen (Vorjahr)	312 (280)	0 (0)	0 (0)	312 (280)		
ggü. verbundenen Unternehmen (Vorjahr)	56 (25)	500 (500)	500 (500)	556 (525)		
Sonstige (Vorjahr)	74 (19)	0 (0)	0 (0)	74 (19)		
Summe (Vorjahr)	497 (448)	1.750 (1.750)	1.500 (1.750)	2.247 (2.198)		

Die **Summe** der Verbindlichkeiten eines Postens ergibt sich aus Addition der beiden Restlaufzeiten bis zu einem Jahr und größer einem Jahr.



Frage:

Wird der „klassische“ Verbindlichkeitspiegel im Rahmen der Abschlussdurchsicht beanstandet?

Hierzu erfuhr **PR1MUS** von der **Wirtschaftsprüferkammer**:

Trotz der **gesetzlichen Anforderung**, auch Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit über einem Jahr gesondert auszuweisen, kann nach Meinung der Kammer eine **klassische Darstellung** des Verbindlichkeitspiegels erfolgen, denn:

Der **klassische Verbindlichkeitspiegel** führt zu **keinem Informationsverlust**, da sich die Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr durch Addition der Verbindlichkeiten von Restlaufzeiten

- von mehr als einem Jahr und bis zu fünf Jahren sowie
- von mehr als fünf Jahren

ermitteln lassen.

Insoweit werden solche Darstellungen von der Abschlussdurchsicht **nicht beanstandet**.

4. Altersversorgungsverpflichtungen

- Ansatz von Pensionsrückstellungen und Angaben hierzu, wie angewandtes **versicherungsmathematisches Berechnungsverfahren, Zinssatz, Lohn-, Gehalts- und Rentendynamik** sowie zugrunde gelegte **biometrische Annahmen** (unter Anwendung der Heubeck-Richttafeln 2018 G) (§ 285 Nr. 24 HGB).



Die Angabe könnte beispielsweise wie folgt lauten (**unverbindlicher Vorschlag**):

*„Die Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen werden auf Grundlage **versicherungsmathematischer Berechnungen** unter Berücksichtigung der **Heubeck-Richttafeln 2018 G** - die eine generationenabhängige Lebenserwartung berücksichtigten - nach dem Anwartschaftsbarwertverfahren (**Projected-Unit-Credit-Methode**) gebildet.*

*Sie wurden mit dem von der Deutsche Bundesbank für den Dezember 2021 veröffentlichten durchschnittlichen **Marktzins der vergangenen zehn Jahre** abgezinst, der sich bei einer **typisierten Restlaufzeit von 15 Jahren** ergibt (§ 253 Abs. 2 Satz 2 HGB). Dieser Zinssatz beträgt 2,30 % p.a.*

Weiter wurden

- *ein **Rententrend** von 1,0 % p.a. und*
- *eine **Fluktuation** von 0,5 % p.a.*

unterstellt.“

- Angaben zu Verrechnungen von Vermögensgegenständen und Schulden sowie von Aufwendungen und Erträgen (**Deckungsvermögen**) (§ 246 Abs. 2 Satz 2 HGB) (§ 285 Nr. 25 HGB).



Die Angabe könnte beispielsweise wie folgt lauten (**unverbindlicher Vorschlag**):

*„Einige Vermögensgegenstände dienen ausschließlich der Erfüllung der Pensionsverpflichtungen und sind dem Zugriff übriger Gläubiger entzogen. Es handelt sich um **Deckungsvermögen**, welches in der Bilanz mit den Pensionsverpflichtungen zu saldieren ist (§ 246 Abs. 2 Satz 2 HGB).*

Es verbleibt folgender Überhang der Pensionsverpflichtungen:

	Anschaffungskosten TEUR	Zeitwert TEUR	Erfüllungsbetrag TEUR
verrechnete Vermögensgegenstände (+)			
• flüssige Mittel	276	276	
• Rückdeckungsversicherungen	3.832	3.778	
	4.108	4.054	
verrechnete Schulden (-)			
• Altersversorgungsverpflichtungen			-8.559
Pensionsrückstellungen (-)			-4.505

Hinweis

Handelsrechtlich ist Deckungsvermögen zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten:

*Nach § 246 Abs. 2 Satz 2 zu verrechnende Vermögensgegenstände sind mit ihrem **beizulegenden Zeitwert** zu bewerten*

(§ 253 Abs. 1 Satz 3 HGB).

Die **Anschaffungskostenrestriktion** gilt nicht, d.h. auch eine Bewertung des Deckungsvermögens oberhalb der gezahlten Beiträge kann geboten sein.

Der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert ist neben Anschaffungskosten und Herstellungskosten ein **dritter, eigenständiger Bewertungsmaßstab**.

Steuerlich gilt die Anschaffungskostenrestriktion.

Das Steuerrecht kennt nur Anschaffungskosten und Herstellungskosten, aber **keinen beizulegenden Zeitwert (Bewertungsvorbehalt, § 6 EStG)**.

Allenfalls bei **Abwertungen** kann sich handelsrechtlich und steuerlich ein **Gleichlauf** ergeben, wenn

- **handelsrechtlich** auf den **niedrigeren beizulegenden Wert** und
- **steuerlich** auf den niedrigeren **Teilwert**

abgewertet wird.

- Unterschiedsbetrag nach § 253 Abs. 6 Satz 3 HGB beim Ansatz von Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen (**Vergleich 10jähriger mit 7jährigem Durchschnittszins**)



Die Angabe könnte beispielsweise wie folgt lauten (**unverbindlicher Vorschlag**):

	Berichtsjahr TEUR	Vorjahr TEUR
Unterschiedsbetrag nach § 253 Abs. 6 HGB	1.187	1.178

Dieser Unterschiedsbetrag ist **ausschüttungsgesperrt** (§ 253 Abs. 6 Satz 2 HGB).

5. Sicherungsgeschäfte

- Angaben hinsichtlich der **nicht zum beizulegenden Zeitwert bilanzierten derivativen Finanzinstrumente**
 - zu **Art und Umfang**,
 - zum **beizulegenden Zeitwert**,
 - zur angewandten **Bewertungsmethode**,
 - zum ggf. vorhandenen **Buchwert** sowie
 - zum **Bilanzposten**, in welchem der Buchwert erfasst ist, und
 - den **Gründen**, warum der **beizulegende Zeitwert nicht bestimmt** werden kann

(§ 285 Nr. 19 HGB).

Die Angabe betrifft nur solche Derivate (**1. Optionen, 2. Forwards, 3. Futures, 4. Swaps**), die **nicht zum beizulegenden Zeitwert** bewertet werden.

Derivate sind **schwebende Geschäfte**, und schwebende Geschäfte werden grundsätzlich nicht bilanziert.

Vereinfacht sind **zwei Fälle**⁸ zu unterscheiden:

- Ein **unrealisierter Verlust** ist nach dem **Imparitätsgrundsatz zurückzustellen** (§§ 249 Abs. 1 Satz 1 Var. 2, 252 Abs. 1 Nr. 4 Hs. 1). Dann ist **keine Angabe** zu machen.

Annahme:

zurückgestellter Betrag = beizulegender Zeitwert⁹

- Ein **unrealisierter Gewinn** darf nach dem **Realisationsgrundsatz nicht vereinnahmt** werden (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Hs. 2 HGB). Dann ist eine **Angabe** zu machen.



Die Angabe kann in einem **Derivatespiegel**¹⁰ erfolgen (**unverbindlicher Vorschlag**):

Kategorie	Art	Volumen	beizulegender Zeitwert	Bewertungsmethode	Buchwert	Bilanzposten
Zins-derivate	Swaps	250	38	markpreisorientiert		Fehlanzeige
Währungs-derivate	Swaps	400	27	Discounted-Cashflow-Modell		Fehlanzeige

Kleine Gesellschaften sind von der Angabe befreit (§ 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB).

⁸ Vgl. Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 13. Aufl. 2022, § 285, Rz. 133 ff.

⁹ Vgl. Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 13. Aufl. 2022, § 285, Rz. 133.

¹⁰ Vgl. Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 13. Aufl. 2022, § 285, Rz. 142.

- Angaben hinsichtlich der gemäß § 254 HGB gebildeten **Bewertungseinheiten**
 - zum **Betrag des abgesicherten Grundgeschäfts**,
 - zu den **Arten von Bewertungseinheiten** (Mikro-, Makro- oder Portfolio-Hedge) und
 - zur **Höhe der damit abgesicherten Risiken**;
 - für die jeweils abgesicherten Risiken,
 - warum,
 - in welchem Umfang und
 - für welchen Zeitraum

sich die gegenläufigen Wertänderungen oder Zahlungsströme sich künftig voraussichtlich ausgleichen einschließlich der Methode der Effektivitätsermittlung

(§ 285 Nr. 23 HGB).

Die Angabe ist nur bei Bildung einer Bewertungseinheit zu machen (**Wahlrecht**, § 254 HGB).



Die Angabe kann in einem **Hedgespiegel**¹¹ erfolgen (**unverbindlicher Vorschlag**):

Risiko		Grundgeschäft		Sicherungsinstrument		Art der Bewertungseinheit	Effektivität
Variable	Art	Art	Betrag	Art	Betrag		
Währung	kontrahierter Zahlungsstrom	bestellte Ware	TUSD 800	USD-Terminkauf	TUSD 800	Micro	Laufzeit- und Volumenkongruenz
Währung	kontrahierter Zahlungsstrom	verkaufte Ware	TGBP 450	GBP-Terminverkauf	TGBP 450	Micro	Laufzeit- und Volumenkongruenz

Kleine Gesellschaften sind von der Angabe **nicht** befreit (§ 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB).

¹¹ Vgl. Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 13. Aufl. 2022, § 285, Rz. 173.

6. Haftungsverhältnisse

- **Gesamtbetrag** der Haftungsverhältnisse und **gesonderte Angaben**
 - zu Verpflichtungen betreffend **Altersversorgung** und
 - zu Verpflichtungen gegenüber **verbundenen oder assoziierten Unternehmen**

im Anhang (§ 268 Abs. 7 HGB)



Die Angabe könnte beispielsweise wie folgt lauten (**unverbindlicher Vorschlag**)¹²:

„Es bestehen folgende Haftungsverhältnisse:

Art	Betrag TEUR	gegenüber	
		verbundenen TEUR	assoziierten TEUR
Bürgschaften	2.500 (2.500)	2.500 (2.500)	0 (0)
harte Patronatserklärung	1.451 (841)	1.400 (800)	51 (41)
Gesamtbetrag	3.951 (3.341)	3.900 (3.300)	51 (41)

Annahme:

Es bestehen keine Haftungsverhältnisse betreffend Altersversorgung.

¹² Vgl. Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 13. Aufl. 2022, § 268, Rz. 151.

Die Pflicht zur **Angabe von Vorjahreszahlen** im Haftungsspiegel ist umstritten.¹³ M.E. sind Vorjahreszahlen anzugeben, da keine originäre Anhangangabe nach § 285 HGB vorliegt.

- Begründung der Einschätzung des **Risikos der Inanspruchnahme** (§ 285 Nr. 27 HGB)



Die Angabe könnte beispielsweise wie folgt lauten (**unverbindlicher Vorschlag**):

„Das Risiko der Inanspruchnahme ist gering, da die Schuldner bislang stets ihre Verpflichtungen erfüllten und deren Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gut ist.“

Kleine Gesellschaften sind von der Angabe befreit (§ 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB).

¹³ Vgl. Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 13. Aufl. 2022, § 251, Rz. 17.

7. Risiko- und Prognoseberichterstattung im Lagebericht oder im Konzernlagebericht

- Berichterstattung über wesentliche **Einzelrisiken** und ggf. über **bestandsgefährdende Risiken** auch im Zusammenhang mit den Auswirkungen der **Covid-19-Pandemie** (§§ 289 Abs. 1 Satz 4, 315 Abs. 1 Satz 4 HGB; DRS 20.146 ff.)
- Umfang der **Prognoseberichterstattung** zu den **bedeutendsten finanziellen Leistungsindikatoren** eines Unternehmens oder eines Konzerns einschließlich der **Prognosegenauigkeit** (§§ 289 Abs. 1 Satz 4, 315 Abs. 1 Satz 4 HGB) unter Berücksichtigung der unter Umständen **reduzierten Anforderungen** an die Prognosegenauigkeit im Zusammenhang mit der **Covid-19-Pandemie** (vgl. DRS 20, Tz. 133 f.)
- **Vergleich** der in der Vorperiode berichteten Prognosen mit der tatsächlichen Geschäftsentwicklung im **Konzernlagebericht** (vgl. DRS 20, Tz. 57).

Vorab:

Was sagt das HGB?

§ 289 Abs. 1 HGB – Lagebericht

*¹ Im Lagebericht sind der **Geschäftsverlauf** einschließlich des **Geschäftsergebnisses** und die **Lage der Kapitalgesellschaft** so darzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird. ² Er hat eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang und der Komplexität der Geschäftstätigkeit entsprechende **Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage der Gesellschaft** zu enthalten. ³ In die **Analyse** sind **die für die Geschäftstätigkeit bedeutendsten finanziellen Leistungsindikatoren** einzubeziehen und unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträge und Angaben zu erläutern. ⁴ **Ferner** ist im Lagebericht die **voraussichtliche Entwicklung** mit ihren wesentlichen **Chancen und Risiken** zu beurteilen und zu erläutern; zugrunde liegende Annahmen sind anzugeben.*

Was sind finanzielle Leistungsindikatoren?



Es handelt sich um einen **unbestimmten Rechtsbegriff**.

Finanzielle Leistungsindikatoren typische **betriebswirtschaftliche Kennzahlen**, die auch zur **internen Steuerung** herangezogen werden (DRS 20.102)¹⁴, z.B.

- **Vermögenslage**
 - Eigen- oder Fremdkapitalquote, Verschuldungsgrad
 - Vermögensstrukturkennzahlen wie Anlagenintensität
 - Nettoinvestitionen in immaterielle Anlagen oder Sachanlagen
 - Working Capital
- **Finanzlage**
 - Liquiditätsgrade
 - Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit, Cashflow aus der Investitionstätigkeit, Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit
 - freie Kreditlinien
- **Ertragslage**
 - Eigen- oder Gesamtkapitalrentabilität
 - Umsatzerlöse
 - EBITDA
 - EBIT
 - EBT
 - Jahresüberschuss

Nur die **bedeutsamsten** finanziellen Leistungsindikatoren müssen angegeben werden (§ 289 Abs. 1 Satz 3 HGB).



Also kann sich die **Kernaussage** auf die **unternehmensindividuellen** bedeutsamsten finanziellen Leistungsindikatoren beschränken. Dies sind **mindestens zwei**, aber auch **nicht zwingend mehr**.¹⁵

¹⁴ Vgl. z.B. Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 13. Aufl. 2022, § 289, Rz. 30.

¹⁵ Vgl. Schüttler, Durchsicht des Entwurfs zu Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk im Rechnungswesen, BBK 2020, Heft 20, 992, 992.

Wichtig:

Das **HGB** spricht von **finanziellen Leistungsindikatoren** nur im Zusammenhang mit der **Analyse des Geschäftsverlaufes** (§ 289 Abs. 1 Satz 3 HGB).

Im Zusammenhang mit der **voraussichtlichen Entwicklung** mit ihren wesentlichen **Chancen und Risiken** erwähnt das HGB die finanziellen Leistungsindikatoren dagegen **nicht**.

Deshalb fragen wir:

Müssen finanzielle Leistungsindikatoren auch bei der voraussichtlichen Entwicklung nebst Chancen und Risiken beurteilt und erläutert werden?

DRS 20 geht über diese Unterscheidung im HGB hinweg und fordert wie selbstverständlich

- sowohl für den **Geschäftsverlauf**
- als auch für die **voraussichtliche Entwicklung** nebst **Chancen und Risiken**

eine Bezugnahme auf die finanziellen Leistungsindikatoren (DRS 20.126)

DRS 20.126 - Prognosebericht

*Prognosen sind zu den bedeutsamsten **finanziellen** und nichtfinanziellen **Leistungsindikatoren** abzugeben (...)*

Welche Prognosen sind nach DRS 20 zulässig?

Zulässig sind

- **Punktprognosen**
- **Intervallprognosen**
- **Qualifiziert-komparative Prognosen**

(DRS 20.130).



Beispiel:

Punktprognose

Wir erwarten Umsatzerlöse in Höhe von TEUR 57.000.

Intervallprognose

Wir erwarten Umsatzerlöse zwischen TEUR 55.000 und TEUR 60.000.

Qualifiziert-komparative Prognose

*Wir erwarten deutlich sinkende Umsatzerlöse (**Richtung + Intensität**).*

Führen **besondere Umstände** dazu, dass aufgrund **außergewöhnlich hoher Unsicherheit** die **Prognosefähigkeit** der Unternehmen **wesentlich beeinträchtigt** ist, sind (ausnahmsweise) **komparative Prognosen ausreichend** (DRS 20.133).



Beispiel:

Komparative Prognose

*Wir erwarten sinkende Umsatzerlöse (**Richtung**).*

Beide Voraussetzungen (1. außergewöhnlich hohe Unsicherheit, 2. wesentliche Beeinträchtigung der Prognosefähigkeit) müssen erfüllt sein.

Die besonderen Umstände müssen **dargestellt** werden (DRS 20.133).

Ein **pauschaler Hinweis** auf das Andauern der Corona-Pandemie genügt nach DRS 20 **nicht**.¹⁶

¹⁶ Vgl. IDW e.V., Zweifelsfragen zu den Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf die Rechnungslegung und deren Prüfung, Teil 3, 6.2.2021, Frage 2.1.6.

Aber:

DRS 20 gilt nur für den Konzernlagebericht. Was ist mit dem Lagebericht?



Problem:

Die **Wirtschaftsprüferkammer** unterscheidet in ihrer Ankündigung zur **Prognoseberichterstattung** nicht zwischen **Lagebericht** und **Konzernlagebericht**.

So bleibt unklar, inwieweit die Anforderungen des **DRS 20** für den Konzernlagebericht auch für den **Lagebericht** nach Meinung der Wirtschaftsprüferkammer gelten sollen.

Damit wandten sich **PR1MUS** und **wp.net** an die Abteilung **Abschlussdurchsicht** in der Wirtschaftsprüferkammer, welche die Frage gleich an die **Vorstandsabteilung Berufsaufsicht** weiterleitete. Heraus kam unter Mitarbeit der **WPK-Geschäftsstelle**:

Auf einmal unterscheidet die **WPK** nach der **Größe der Gesellschaft**:

Mittelgroße Gesellschaft müssen nur **Mindestanforderungen** erfüllen. Für ein typisches gewinnorientiertes Industrie- oder Handelsunternehmen mittelständischer Prägung sei es meist ausreichend, zu erwarteten **Umsatzerlösen** oder **Rohergebnis** sowie zu erwarteten **Jahresergebnis** oder **Ergebnis vor Steuern** eine Aussage zu treffen.



Liebe **WPK-Geschäftsstelle**, das war nicht die Frage.

Die **Frage** lautete:

Wie hältst Du es mit DRS 20 für den Lagebericht?

Ist das so schwierig?

Dazu **Michael Gschrei** von wp.net: „**Wir müssen die Beiratswahl gewinnen.**“

Was sind typische Einzelrisiken?



- **Einkauf**
 - Preissteigerungen auf der Beschaffungsseite
 - Steigende Energiepreise
 - Engpässe bei wichtigen Rohstoffen, z.B. Halbleitern oder Chips

- **Verkauf**
 - Preisverfall auf der Absatzseite
 - auslaufende Patente
 - veraltete Produkte
 - verkürzte Produktlebenszyklen, z.B. aufgrund geänderter politischer Rahmenbedingungen
 - niedrige Markteintrittsbarrieren

- **Personal**
 - Fachkräftemangel nebst Mangel an Auszubildenden
 - Steigerung der Lohn- und Gehaltskosten
 - Abwanderung wichtiger Mitarbeiter

- **Finanzwirtschaftliche Risiken**
 - Währungsrisiken
 - Liquiditätsrisiken
 - Zinsrisiken
 - Inflationsrisiken

- **Sonstige Risiken**
 - Forderungsausfallrisiken
 - Versicherungsrisiken
 - Schlechte Verkehrsanbindung, z.B. Sperrung der Rahmedetalbrücke entlang der A45 in Lüdenscheid
 - Schlechte Erweiterungsmöglichkeiten am Standort, z.B. aufgrund mangelnder Baugrundstücke

Auswirkungen aus der Corona-Pandemie



- Steigende Infektionszahlen
- Geringe Impfquote
- Produktionsausfälle aufgrund hohen Krankenstandes bzw. Quarantäne
- verzögerte Auslieferungen
- Herunterfahren des öffentlichen Lebens
- Sinkendes Einkaufsverhalten von Kunden
- Erhöhter Krankenstand
- Mitarbeiter in Quarantäne

III. Hat der Prüfer ein Auskunftsverweigerungsrecht?

Im Vorermittlungsverfahren gibt die Kammer dem Prüfer folgenden Hinweis:

„Rechtliche Hinweise:

Sie müssen keine Angabe zur Sache machen, insbesondere wenn und soweit Sie dadurch Ihre berufsrechtliche Pflicht zur Verschwiegenheit verletzen würden oder sich die Gefahr ergäbe, wegen einer Straftat, einer Ordnungswidrigkeit oder einer Berufspflichtverletzung verfolgt zu werden (§ 62 Abs. 2 WPO). Sie dürfen allerdings auch ohne Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht Auskunft geben, wenn dies in Wahrnehmung eigener berechtigter Interessen geschieht (z.B. erforderliche Angaben im Rahmen der eigenen Verteidigung).“

Frage:

Was heißt das?

Hierzu erklärt die Wirtschaftsprüferkammer Folgendes:

- Der Prüfer ist zur **Verschwiegenheit** verpflichtet. Die Verschwiegenheit ist **Berufspflicht** (§ 43 Abs. 1 Satz 1 WPO).

Sie gilt grundsätzlich gegenüber **jedermann** – also grundsätzlich auch gegenüber der WPK.

- Der Verschwiegenheitspflicht steht aber das **anerkannte berechtigte Eigeninteresse** des Prüfers auf **Verteidigung in berufsrechtlichen Verfahren** gegenüber. Ein solches Eigeninteresse liegt auch schon beim Vorermittlungsverfahren vor, insbesondere dann, wenn der Prüfer durch eine ihn **entlastende Stellungnahme** die Einleitung eines **Berufsaufsichtsverfahrens verhindern** kann.¹⁷

¹⁷ Vgl. WPK, Bedeutung der rechtlichen Hinweise bei Anfragen aus der Abschlussdurchsicht der WPK, 13.2.2018.

Im Zweifel ist anzuraten, vor Beantwortung der Kammeranfrage sich vom Mandanten **von der Schweigepflicht entbinden** zu lassen.¹⁸

- Umgekehrt darf die Kammer im Rahmen ihrer Berufsaufsicht eine Selbstbelastung des Prüfers nicht verlangen. **Niemand ist verpflichtet, sich selbst zu belasten.**

Die **wahrheitsgemäße Beantwortung** könnte den Prüfer der **Verfolgung** einer Straftat, Ordnungswidrigkeit oder Berufspflichtverletzung **aussetzen**, wenngleich dies in der Regel **nicht** der Fall sein wird, weil das **präventive Element** der Abschlussdurchsicht überwiegt.¹⁹

- Schließlich entsteht bei Unterlassen des rechtlichen Hinweises für die Kammer das **Risiko eines Verwertungsverbotes** der Auskunft des Prüfers, weil diese **rechtswidrig** erlangt worden sein könnte. Deshalb gibt die Kammer den rechtlichen Hinweis schon im Vorermittlungsverfahren.²⁰

Der Hinweis auf die Verschwiegenheitspflicht scheint also nur **in wenigen Fällen angemessen**, die Anfrage der Kammer **nicht zu beantworten**.

¹⁸ Vgl. WPK, Bedeutung der rechtlichen Hinweise bei Anfragen aus der Abschlussdurchsicht der WPK, 13.2.2018.

¹⁹ Vgl. WPK, Bedeutung der rechtlichen Hinweise bei Anfragen aus der Abschlussdurchsicht der WPK, 13.2.2018.

²⁰ Vgl. WPK, Bedeutung der rechtlichen Hinweise bei Anfragen aus der Abschlussdurchsicht der WPK, 13.2.2018.

IV. Fazit

1. Die **Abschlussdurchsicht** ist Teil der **WPK-Berufsaufsicht**. Sie soll nach Meinung der Kammer das Ansehen des Berufes stärken.
2. Die **Abschlussdurchsicht** ist älter als die **Qualitätskontrolle**. Mit Einführung der Qualitätskontrolle wurde die Abschlussdurchsicht **hinfällig**. Bereits **Einzelfeststellungen von erheblicher Bedeutung** sind berichtspflichtig, gehen i.d.R. also an die Berufsaufsicht.
3. **wp.net** setzt sich für die **Abschaffung der Abschlussdurchsicht** ein.
4. Im Jahr 2020 durchliefen **609 Abschlüsse und Bestätigungsvermerke** die Abschlussdurchsicht.
 - In jedem **Abschluss** wurden durchschnittlich **1,5 Abweichungen** festgestellt.
 - **Über 26 % der durchgesehenen Bestätigungsvermerke waren auffällig**, d.h. unvollständig oder unklar abgefasst.
5. Die Schwerpunkte der Abschlussdurchsicht eines Jahres werden von der Kammer **vorab bekanntgegeben**. Der **Bestätigungsvermerk** ist zum vierten Male hintereinander Schwerpunkt der Abschlussdurchsicht.
6. Weitere Schwerpunkte sind u.a. **Erfolgsbeiträge aus der Abzinsung und Währungsumrechnung, Verbindlichkeitspiegel**, Angaben zu **Altersversorgungsverpflichtungen, Haftungsverhältnissen** und **Sicherungsgeschäften** sowie die **Risiko- und Prognoseberichterstattung im Lagebericht**.
7. Beim **Geschäftsverlauf** müssen im **Lagebericht** die bedeutsamsten **finanziellen Leistungsindikatoren** einbezogen und erläutert werden.

Bei der **Prognose** nebst **Chancen und Risiken** müssen im **Lagebericht** zwar auch **Kennzahlen** beurteilt und erläutert werden; dies müssen aber **nicht zwingend** auch die finanziellen Leistungsindikatoren sein.

V. Literaturhinweise

1. **Hoffmann/Lüdenbach**, NWB Kommentar Bilanzierung, 13. Aufl. 2022.
2. **IDW e.V.**, Zweifelsfragen zu den Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf die Rechnungslegung und deren Prüfung, Teil 3, 6.2.2021.
3. **Schüttler**, Durchsicht des Entwurfs zu Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk im Rechnungswesen – Praxisbeispiele der für die Unternehmen kritischen Abschnitte, BBK 2020, Heft 20, S. 992.
4. **Wirtschaftsprüferkammer**, Schwerpunkte der Abschlussdurchsicht der WPK für 2022, 10.12.2021.
5. **Wirtschaftsprüferkammer**, Ausweis von Währungsdifferenzen, WPK Magazin 2020, Heft 3, S. 40.
6. **Wirtschaftsprüferkammer**, Bericht über die Berufsaufsicht 2020.
7. **Wirtschaftsprüferkammer**, Bedeutung der rechtlichen Hinweise bei Anfragen aus der Abschlussdurchsicht der WPK, 13.2.2018.