

RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG

- IDW RS HFA 33 neu gefasst
- Fachliche Hinweise des IDW zur den Auswirkungen des Ukraine-Krieges und der Entwicklung der Gesamtwirtschaft
- Änderungen an IFRS 16 (Sale-and-Leaseback) und an IAS 1 (Verbindlichkeiten mit covenants)
- Studie zur nichtfinanziellen Berichterstattung (DAX 160)
- BMJ veröffentlicht Checkliste für Restrukturierungspläne
- Stellungnahme zur Angemessenheit und Wirksamkeit von IKS und RMS nach DCGK 2022



Editorial

Sehr geehrte Damen und Herren,

diese Ausgabe der News@BDO RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG informiert Sie über vielfältige Themen aus den Bereichen der Rechnungslegung, der Prüfung sowie der Unternehmensberichterstattung im weiteren Sinne.

Auch in dieser Ausgabe greifen mehrere Beiträge den Krieg gegen die Ukraine und dessen gesamtwirtschaftlichen Folgen auf. Die Auswirkungen werden aus der Perspektive der (nationalen und internationalen) Rechnungslegung sowie der Abschlussprüfung beleuchtet. Dabei bereiten die jeweiligen Autoren diejenigen Positionen auf, wie sie das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) in mehreren fachlichen Hinweisen formuliert hat, und steuern dazu weitere Erläuterungen bei.

Aus der Facharbeit des IDW stellen wir Ihnen außerdem die Änderungen vor, die die Neufassung des IDW RS HFA 33 n.F. mit sich bringen.

Mit Blick auf die internationale Rechnungslegung machen wir Sie mit einem Amendment zu IFRS 16 sowie Änderungen an IAS 1 vertraut. Zum einen betrifft dies Sale-and-Leaseback-Transaktio-

nen und zum anderen Verbindlichkeiten mit covenants.

Bereits zum neunten Mal hat BDO gemeinsam mit Kirchhoff Consult eine empirische Studie zur nichtfinanziellen Berichterstattung durchgeführt. Dieser Newsletter fasst die wesentlichen Erkenntnisse dieser Studie für Sie zusammen.

Thematisch an die Folgen des Krieges in der Ukraine, aber u.a. auch an die gestiegenen ESG-Anforderungen anknüpfend, widmet sich ein weiterer Beitrag der vom BMJ veröffentlichten Checkliste, dessen Nutzung die Sanierung mittels Restrukturierungsplan vereinfachen soll.

Zum Abschluss geht dieser Newsletter auf eine Empfehlung des DCGK 2022 ein, der eine Stellungnahme zur Angemessenheit und Wirksamkeit des internen Kontrollsystems und des Risikomanagementsystems im Lagebericht vorsieht.

Wir wünschen Ihnen eine anregende Lektüre und verbleiben mit weihnachtlichen Grüßen,

Ihre BDO

ÜBER BDO

BDO zählt mit über 2.100 Mitarbeitern an 27 Offices zu den führenden Gesellschaften für Wirtschaftsprüfung und prüfungsnahen Dienstleistungen, Steuerberatung und wirtschaftsrechtliche Beratung sowie Advisory in Deutschland.

Die BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist Gründungsmitglied von BDO International (1963), der mit heute über 95.000 Mitarbeitern in 164 Ländern einzigen weltweit tätigen Prüfungs- und Beratungsorganisation mit europäischen Wurzeln.

HERAUSGEBER

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

Accounting & Reporting Advisory Group
Technical Accounting Center of Excellence (TACE)

© BDO

Hinweis an den Leser

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

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

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

INHALTSVERZEICHNIS

Nationale Rechnungslegung	3
Neufassung der IDW Stellungnahme zu Anhangangaben zu Geschäften mit nahestehenden Unternehmen und Personen (IDW RS HFA 33 n.F.).....	3
Internationale Rechnungslegung	5
IASB veröffentlicht Änderungen an IFRS 16 zur Bilanzierung von Sale-and-Leaseback-Transaktionen.....	5
IASB veröffentlicht Änderungen an IAS 1	6
Fachliche Hinweise des IDW zu den Auswirkungen des Ukraine-Kriegs und der Entwicklung des wirtschaftlichen Umfelds.....	8
Prüfung	9
Fachlicher Hinweis des IDW zu den Auswirkungen der Entwicklung des wirtschaftlichen Umfelds auf Finanzberichte	9
Unternehmensberichterstattung und Governance	11
Studie zur nichtfinanziellen Berichterstattung der DAX 160-Unternehmen.....	11
Checkliste für Restrukturierungspläne vom Bundesministerium der Justiz veröffentlicht	14
Stellungnahme zur Angemessenheit und Wirksamkeit des internen Kontrollsystems und des Risikomanagementsystems im Lagebericht nach Empfehlung A.5 des DCGK 2022	16

NATIONALE RECHNUNGSLEGUNG

Neufassung der IDW Stellungnahme zu Anhangangaben zu Geschäften mit nahestehenden Unternehmen und Personen (IDW RS HFA 33 n.F.)



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



Jordi Geuken
jordilouis.geuken@bdo.de

► Aktueller Anlass

In der Dezember-Ausgabe der Zeitschrift IDW Life hat das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) die bereits am 29.9.2022 verabschiedete Neufassung der Stellungnahme zur Rechnungslegung zu Anhangangaben nach §§ 285 Nr. 21, 314 Abs. 1 Nr. 13 HGB (IDW RS HFA 33 n.F.) abgedruckt. Das IDW bringt darin seine Auslegung der gesetzlichen Vorschriften zu Anhangangaben über Geschäfte mit nahestehenden Personen und Unternehmen zum Ausdruck. Die bisherige Fassung des IDW RS HFA 33 wurde in zeitlicher Folge zum BilMoG im Jahr 2010 erarbeitet und nunmehr erstmals vom Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) aktualisiert.

► Gegenstand der bisherigen Fassung

Aus dem Gesetz gehen grds. folgende Angabepflichten hervor, zu deren Auslegung sich das IDW positioniert:

- Im Anhang sind gem. § 285 Nr. 21 HGB zumindest die „wesentlichen nicht zu marktüblichen Bedingungen zustande gekommenen Geschäfte mit nahestehenden Unternehmen und Personen“ anzugeben. Bestimmte Erleichterungen gelten für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften sowie innerhalb eines Konsolidierungskreises für unmittelbar oder mittelbar in 100-prozentigem Anteilsbesitz stehende, in den HGB-Konzernabschluss einbezogene, Unternehmen.
- Entsprechendes gilt nach § 314 Abs. 1 Nr. 13 HGB für den Konzernanhang. Nicht angabepflichtig sind Geschäfte zwischen in einen Konzernabschluss einbezogenen nahestehenden Unternehmen, wenn diese bei der Konsolidierung weggelassen werden.
- „Geschäfte“ sind bspw. die Übertragung/Nutzung von Vermögensgegenständen, die Einräumung von Krediten oder das Erbringen von Dienstleistungen. In der Stellungnahme befindet sich eine (nicht abgeschlossene) Aufzählung hierzu. Die Formulierung „zu Stande gekommene Geschäfte“ schließt unterlassene

Maßnahmen oder Rechtsgeschäfte von der Angabepflicht aus.

- Angaben sind nur geboten, wenn dies für die Beurteilung der Finanzlage erforderlich ist.
- Die Begriffe „nahestehende Unternehmen und Personen“ sind nach IAS 24 aufzufassen.
- Es besteht ein Wahlrecht, entweder nur die wesentlichen, nicht zu marktüblichen Bedingungen zustande gekommenen Geschäfte oder alle wesentlichen Geschäfte mit nahestehenden Unternehmen und Personen anzugeben. Das Vorgehen eines unabhängigen Dritten bei gleichliegenden Verhältnissen (Drittvergleich) ist maßgeblich für die „Marktüblichkeit“ eines Geschäfts.
- Sofern der Anwendungsbereich eröffnet ist, sind die Arten von Beziehungen, die Arten von Geschäften und der Wert der Geschäfte anzugeben. Wenn sie für die Beurteilung der Finanzlage erforderlich sind, sind weitere Angaben zu machen (bspw. zu ungewöhnlich langen Bindungsdauern oder ungewöhnlichen Kündigungskonditionen von Dauerschuldverhältnissen). Das IDW empfiehlt eine matrixförmige Darstellung. Angabepflichtige Beziehungen können in geeignete Gruppen (Tochterunternehmen, assoziierte Unternehmen, Personen in Schlüsselpositionen des Unternehmens und nahe Familienangehörige) und angabepflichtige Geschäfte können in sachgerechten Kategorien (bspw. in Beschaffungs-, Absatz-, Finanzierungs- und sonstige Geschäfte) zusammengefasst werden.

► Neufassung der Stellungnahme zur Rechnungslegung

Anlass der Neufassung ist vor allem die Anpassung an die Änderungen der §§ 288 Abs. 2 und 314 Abs. 1 Nr. 13 HGB, wie sie sich durch das **BilRUG** aus dem Jahr 2015 ergeben haben:

- Die vor BilRUG geltende rechtsformspezifische Beschränkung dieser Befreiungsvorschrift auf alle mittelgroßen KapCoGes/KapGes, soweit sie keine AG sind (§ 288 Abs. 2 Satz 4 Hs. 1 HGB a.F.), wurde aufgehoben. § 288 Abs. 2 Satz 3 HGB n.F. befreit nunmehr alle mittelgroßen KapGes/KapCoGes von der Angabepflicht nach § 285 Nr. 21 HGB über nicht zu marktüblichen Bedingungen zustande gekommene Geschäfte (mit Ausnahme bestimmter Geschäfte, siehe dazu später).
- Im Zuge des BilRUG wurde § 314 Abs. 1 Nr. 13 HGB dahingehend angepasst, dass auf Konzernebene Geschäfte zwischen in eine Konso-

lidierung einbezogene nahestehende Unternehmen ausgenommen sind, wenn sie bei der Konsolidierung weggelassen werden.

IDW RS HFA 33 n.F. trägt diesen Gesetzesänderungen Rechnung und aktualisierte dazu bisher enthaltene Aussagen. Daneben kam es zu folgenden zwei neuen **materiellen Aussagen**:

- Mittelgroße KapCoGes/KapGes brauchen nur über bestimmte, direkte oder indirekte Geschäfte berichten (§ 288 Abs. 2 Satz 3 HGB). Gem. IDW RS HFA 33 n.F., Tz. 27 handelt es sich bei solchen **indirekten Geschäften** um Geschäfte mit nahestehenden Personen, bei denen eine in dieser Vorschrift genannte Person das Bindeglied zwischen beiden Geschäftspartnern ist, aus dem das Näheverhältnis resultiert.
- Gem. IDW RS HFA 33 n.F., Tz. 28 sind im Konzernanhang **Geschäfte mit anteilmäßig konsolidierten Gemeinschaftsunternehmen nur anteilmäßig anzugeben**.

Weitere Änderungen sind rein **redaktionell**. Um ein Beispiel zu geben, wurde bisher in IDW RS HFA 33, Tz. 5 unter den Beispielen für „Geschäfte“ genannt: „Übernahme der Erfüllung von Verbindlichkeiten (befreiende Schuldübernahme i.S.v. §§ 414, 415 BGB oder auch Schuldmitübernahme). Die in Klammern genannten Fälle sind aber keine Formen der Erfüllungsübernahme. Präziser heißt es nunmehr in IDW RS HFA 33 n.F., Tz 5: „befreiende Schuldübernahme i.S.v. §§ 414, 415 BGB, Schuldbeitritt oder auch Erfüllungsübernahme im Innenverhältnis“.

► Verhältnis zu anderen Angabepflichten

Zwischen den Angaben nach § 285 Nr. 21 HGB und den Angaben nach § 285 Nr. 3 HGB (außerbilanzielle Geschäfte) sowie dem Abhängigkeitsbericht nach § 312 AktG kann es inhaltliche Überschneidungen geben. Diese Angabepflichten bestehen nebeneinander.

Die Anhangangaben nach §§ 285 Nr. 9, 314 Abs. 1 Nr. 6 HGB (Organbezüge) sind gem. IDW RS HFA 33, Tz. 24 gegenüber §§ 285 Nr. 21, 314 Abs. 1 Nr. 13 HGB als spezielle Vorschrift vorrangig. Selbst bei Inanspruchnahme der Schutzvorschrift des § 286 Abs. 4 HGB sind die Organbezüge aus

dem Anwendungsbereich des §§ 285 Nr. 21, 314 Abs. 1 Nr. 13 HGB ausgeschlossen. Bereits bisher wurde diese Auffassung in Teilen des Schrifttums kritisch gesehen.¹ Inzwischen sind alle speziellen, bisher ausschließlich für börsennotierte Gesellschaften geltenden Regeln zur Angabe von Organbezügen in §§ 285 Nr. 9, 314 Abs. 1 Nr. 6 HGB gestrichen worden und finden sich - materiell etwas abweichend - im aktienrechtlichen Vergütungsbericht (§ 162 AktG) wieder. §§ 285 Nr. 9, 314 Abs. 1 Nr. 6 HGB schreibt nunmehr kaum mehr als die Gesamtbezügeangabe vor. Dennoch sah das IDW keinen Grund, nicht an seiner bisherigen Auffassung festzuhalten.

► Erstanwendung

Die neu gefasste IDW-Stellungnahme gilt für die Aufstellung sämtlicher Abschlüsse für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2022 beginnen.

► BaFin-Enforcement-Schwerpunkt

Die BaFin hat mit Pressemitteilung vom 5.12.2022 ihre Schwerpunkte der Bilanzkontrolle im Jahr 2023 bekanntgegeben und schreibt u.a. Folgendes:

„Geschäftsbeziehungen zwischen nahestehenden Unternehmen und Personen können durch nicht nur wirtschaftlich motivierte Zielsetzungen beeinflusst werden. Somit können sie sich von Geschäftsvorfällen zwischen voneinander unabhängigen Personen unterscheiden. Die Internationalen Rechnungslegungsstandards sehen mit der Vorschrift des IAS 24 daher Angaben vor, um dem Abschlussadressaten die möglichen Konsequenzen einer Abhängigkeit von nahestehenden Unternehmen und Personen bewusst zu machen. Die Transparenz des Abschlusses soll durch diese Maßnahme verbessert werden.“

In Enforcement-Verfahren, in denen die BaFin die Angaben nach IAS 24 im IFRS-Konzernabschluss eines der Bilanzkontrolle unterliegenden Unternehmens beleuchtet, wäre es überraschend, wenn sie nicht auch die Anhangangaben im Jahresabschluss dieses Unternehmens würdigen würde.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

¹ Vgl. Hoffmann/Lüdenbach, NWB Komm. Bilanzierung, 13. Aufl., § 285 Rz. 168: Voraussetzungen und inhaltliche Angaben unterscheiden sich erheblich, so dass § 285 Nr. 9 HGB

nicht als lex specialis von den Angaben nach § 285 Nr. 21 HGB befreien könne.

INTERNATIONALE RECHNUNGSLEGUNG

IASB veröffentlicht Änderungen an IFRS 16 zur Bilanzierung von Sale-and-Leaseback-Transaktionen



WP Melanie Schunk
melanie.schunk@bdo.de



Natalie Steinberger
natalie.steinerger@bdo.de

► Hintergrund und Zielsetzung

Infolge der Diskussionen um die Bilanzierung von Leasingverbindlichkeiten aus Sale-and-Leaseback Transaktionen (SALB-Transaktionen) mit variablen nicht index- oder zinssatzbasierten Leasingzahlungen, denen eine Agendaentscheidung des IFRS IC im Jahr 2020² vorausgegangen war, hat der IASB Handlungsbedarf zur Nachbesserung erkannt und am 22.9.2022 das Amendment "*Lease Liability in a Sale and Leaseback*" an IFRS 16 "*Leasingverhältnisse*"³ veröffentlicht. Durch die Änderung des IFRS-16-Regelwerks beabsichtigt der IASB die (Folge-)Bilanzierung von Leasingverbindlichkeiten aus SALB-Transaktionen vergleichbarer zu machen (IFRS 16.BC267ZB).

► Bilanzierung von SALB-Transaktionen und IFRS IC Agendaentscheidung

Bei einer SALB-Transaktion überträgt ein Unternehmen (Verkäufer-Leasingnehmer) einen Vermögenswert auf ein anderes Unternehmen (Käufer-Leasinggeber) und least diesen Vermögenswert (in der nächsten logischen Sekunde) zurück. Sofern die Übertragung des Vermögenswertes einen Verkauf gemäß IFRS 15 darstellt, hat der Verkäufer-Leasingnehmer den Vermögenswert auszubuchen und das zurückbehaltene Nutzungsrecht an diesem zu erfassen (IFRS 16.100 ff.).

Das mit dem Rückleasing verbundene Nutzungsrecht ist mit dem Teil des früheren Buchwerts anzusetzen, der sich auf das zurückbehaltene Nutzungsrecht bezieht. Dementsprechend hat der Verkäufer-Leasingnehmer nur etwaige Gewinne oder Verluste aus der Transaktion zu erfassen, die sich auf die übertragenen Rechte an den Käufer-Leasinggeber beziehen (IFRS 16.100(a)). Eine Ermittlungsmethodik wird mit IFRS 16 allerdings nicht vorgegeben. Hinsichtlich der (Folge-)Bewertung der Leasingverbindlichkeit sind variable nicht index- oder zinssatzabhängige Leasingzah-

lungen (z.B. umsatzabhängige Mieten) nicht einzubeziehen (IFRS 16.27(b)) und stattdessen aufwandswirksam zu erfassen (IFRS 16.38(b)).

Fraglich erschien in diesem Zusammenhang, wie das Nutzungsrecht aus einer SALB-Transaktion mit rein umsatzabhängigen Mieten zu bewerten ist und darauf aufbauend die Ermittlung eines Gewinns oder Verlusts aus der Transaktion durch den Verkäufer-Leasingnehmer, wenn keine Leasingverbindlichkeit anzusetzen ist (aufgrund der variablen Ausgestaltung der Leasingentgelte). Hierzu hatte das IFRS IC im November 2019 eine entsprechende Anwenderfrage erhalten und schlussfolgerte in seiner Agendaentscheidung im Juni 2020, dass alle erwarteten Leasingzahlungen einer SALB-Transaktion dem beizulegenden Zeitwert des Vermögenswerts im Zeitpunkt der Transaktion gegenüberzustellen sind, um das zurückbehaltene Nutzungsrecht und damit den Gewinn oder Verlust für die übertragenden Rechte sachgerecht zu ermitteln. Demnach sind korrespondierend auch umsatzabhängige Mieten für die Erfassung der Leasingverbindlichkeit aus SALB-Transaktionen zu berücksichtigen. Wie mit der Folgebewertung der Leasingverbindlichkeit bei Einbezug aller variablen Leasingzahlungen umzugehen ist, wurde hingegen nicht in der Agendaentscheidung erläutert.

Aufgrund der weiteren Unklarheiten zur Folgewertung von Leasingverbindlichkeiten aus SALB-Transaktionen hat der IASB den Bedarf an einer Ergänzung des IFRS-16-Regelwerks erkannt und zunächst im November 2020 den *Exposure Draft Lease Liability in a Sale and Leaseback - Proposed Amendments to IFRS 16 (ED/2020/4)*⁴ veröffentlicht. Dieser wurde modifiziert folglich im September 2022 als *Amendment* veröffentlicht.

► Änderungen an IFRS 16 durch Einfügung von IFRS 16.102A

Der mit dem *Amendment* neu eingefügte Paragraph IFRS 16.102A kodifiziert zunächst die Anwendbarkeit der bisherigen Regelungen zur Folgebewertung des Nutzungsrechts gemäß IFRS 16.29-35 sowie der Leasingverbindlichkeit gemäß IFRS 16.36-46. Neu eingefügt wurde eine Ausnahmeregelung zur Folgebewertung von Leasingverbindlichkeiten aus SALB-Transaktion. Demnach hat ein Verkäufer-Leasingnehmer die (geänderten) Leasingzahlungen so zu bestimmen, dass keine Gewinne oder Verluste aus dem zurückbehaltenen

² Vgl. IFRS IC Staff Paper, Sale, and leaseback with variable payments - Comment letters on tentative agenda decision, IFRS IC Meeting Jun 2020 AP 3.

³ Vgl. IASB (Hrsg.), *Lease Liability in a Sale and Leaseback - Amendments to IFRS 16*, September 2022.

⁴ Vgl. IASB (Hrsg.), *Exposure Draft Lease Liability in a Sale and Leaseback - Proposed Amendments to IFRS 16 (ED/2020/4)*, November 2020.

Nutzungsrecht an dem veräußerten Vermögenswert vereinnahmt werden. Ausgenommen hiervon ist die Erfassung von Gewinnen oder Verlusten im Zusammenhang mit der teilweisen oder vollständigen Beendigung eines Leasingverhältnisses (IFRS 16.46(a)). Direkte Änderungen für die Folgebewertung des Nutzungsrechts ergeben sich hierdurch nicht.

Im Gegensatz zum vorausgegangenen ED/2020/4 enthält das *Amendment* keine methodischen Vorgaben mehr zur Umsetzung der neuen Vorschriften. Es wird lediglich klargestellt, dass der Verkäufer-Leasingnehmer keine Schätzungen der erwarteten Leasingzahlungen vorzunehmen und vielmehr auf Basis der Umstände und Fakten des Einzelfalls eine angemessene Methodik zu entwickeln hat (IFRS 16.BC294A(c)). Das neu hinzugefügte Beispiel 25 gibt sowohl Hinweise für die Erst- als auch die Folgebewertung von Leasingverbindlichkeiten aus SALB-Transaktionen (IFRS 16.IE12) und greift damit implizit die IFRS IC Agendaentscheidung aus November 2020 auf. Die im

ED/2020/4 aufgenommene Definition des Begriffes der erwarteten Zahlungen wurde nicht in das *Amendment* übernommen.⁵

► Erstanwendungszeitpunkt und Anhangangaben

Die noch ausstehende Übernahme in EU-Recht vorausgesetzt, sind die Änderungen für Berichtsjahre, die am oder nach dem 1.1.2024 beginnen anzuwenden. Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig, über die im Anhang zu berichten ist (IFRS 16.C1D). Die neuen Vorschriften hat ein Verkäufer-Leasingnehmer retrospektiv gemäß IAS 8 „Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehlern“ und damit auf alle SALB-Transaktionen anzuwenden, die seit Einführung von IFRS 16 vereinbart und zum Erstanwendungszeitpunkt des geänderten Regelwerks noch nicht beendet waren (IFRS 16.C20E).

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

IASB veröffentlicht Änderungen an IAS 1



Sebastian Weller
sebastian.weller@bdo.de

► Aktueller Anlass

Der IASB hat im Zuge der Diskussionen um die Klassifikation von Verbindlichkeiten mit Kreditbedingungen (*covenants*) als lang- oder kurzfristig im Oktober 2022 Änderungen an IAS 1 veröffentlicht („Langfristige Schulden mit Kreditbedingungen - Änderungen an IAS 1“). Durch die Änderungen wird der bestehenden Kritik an vormaligen Änderungen an IAS 1 aus dem Januar 2020 Rechnung getragen. Ein vereinbarter *covenant* als Bestandteil einer finanziellen Verbindlichkeit ist am Abschlussstichtag nicht mehr klassifikationsrelevant, wenn *compliance* erst innerhalb von 12 Monaten nach dem Abschlussstichtag erwartet wird.

► Zielsetzung der Änderungen

Der IASB hatte ursprünglich die Regelungen zur Klassifikation von Verbindlichkeiten mit *covenants* zum Zwecke der besseren Vergleichbarkeit sowie der Klarheit überarbeitet, so dass eine Klassifikation aus der Perspektive des Bilanzstichtags

durchzuführen war. Die Regelungen berücksichtigten eine u.U. bestehende Saisonalität allerdings nicht, so dass trotz entsprechender vertraglicher Gestaltung mit *compliance* Erfordernis erst nach dem Abschlussstichtag ein hypothetischer Test mit den Stichtagsdaten zu einer Klassifikation der Verbindlichkeit als kurzfristig am Abschlussstichtag führen konnte, obwohl der zukünftige Test noch gar nicht verfehlt war. Mit den überarbeiteten Änderungen möchte der IASB nun den Bedenken entgegenkommen.

► Klassifizierung von Verbindlichkeit mit covenants zum Abschlussstichtag

Eine Verbindlichkeit mit einem *covenant* muss vor dem Hintergrund einer möglichen Nichterfüllung des *covenant* sowie einer damit potenziell verbundenen Glattstellung als kurz- oder langfristig klassifiziert werden. Eine langfristige Verbindlichkeit liegt derzeit dann vor (EU-Recht), wenn das Unternehmen am Abschlussstichtag das uneingeschränkte Recht besitzt, nicht innerhalb von 12 Monaten erfüllen zu müssen bzw. eine Erfüllung über 12 Monate hinausschieben zu können (IAS 1.69(d)). Das Problem besteht darin, dass bei vereinbarter *compliance* nach dem Abschlussstichtag ein solches, dann auch noch als „uneingeschränkt“ charakterisiertes, Recht eigentlich

⁵ Für eine ausführliche Darstellung der Problematik von SALB-Transaktionen sowie Änderungen an IFRS 16 anhand von Beispielen vgl. Schunk/Weller, IRZ 2022, S. 517-522.

nicht bestehen kann, weil schlichtweg der zukünftige Test mit Unsicherheit behaftet ist. Die Regelung ist allerdings nicht eindeutig.

Gemäß den ursprünglich verabschiedeten Regelungen wäre am Abschlussstichtag ein hypothetischer *covenant* Test auf Basis der herrschenden Umstände bzw. der am Abschlussstichtag bestehenden Rechte durchzuführen gewesen, selbst wenn er vertraglich *compliance* erst nach dem Stichtag angezeigt gewesen wäre. Nach Verabschiedung der Änderung wurde eine dahingehende Anfrage an den IFRS IC gerichtet. Im Rahmen der Kommentierung wurde genau dieser Umstand kritisiert, dass zyklischen Geschäftsmodellen nur mangelnde Beachtung geschenkt würde. Unternehmen vereinbaren u.a. die *compliance* Erfordernis von *covenants* zu einem Zeitpunkt nach dem Abschlussstichtag, da zwischen Abschlussstichtag und dem *covenant*-Test erfahrungsgemäß eine Verbesserung der ökonomischen Situation des Unternehmens eintritt.

► Änderungen an IAS 1

Als Relikt der alten Änderung muss fortan ein substanzielles Recht zur Aufschiebung der Erfüllung über 12 Monate nach dem Abschlussstichtag hinaus bestehen (IAS 1.71 (2020)), um eine Klassifikation der Verbindlichkeit als langfristig zu erreichen. Als Reaktion auf die Kritik hat der IASB dazu eine Ausnahmeregelung für Verbindlichkeiten mit *covenants* geschaffen, entsprechend sind diese grundsätzlich nicht mehr klassifikationsrelevant, sofern die *compliance* erst innerhalb der nächsten 12 Monaten nach dem Abschlussstichtag vorliegen muss (IAS 1.72B(b) (2022)). Sofern allerdings lediglich der Test des *covenant* auf einen Zeitpunkt nach dem Abschlussstichtag verschoben wird, unterliegt diese Situation nicht der Ausnahmeregelung (IAS 1.72B(a) (2022)), d.h. mangels Testung vor dem Abschlussstichtag liegt ein *breach of covenants* vor. Dies erzwingt eine kurzfristige Klassifikation zum Abschlussstichtag.

Der IASB wollte zudem bestimmte *covenants* nicht unter die Ausnahme fassen, konnte diese Sonderregelung - auch unter Berücksichtigung der eingereichten Kommentierung - jedoch mangels klarer Abgrenzbarkeit nicht aufrechterhalten. Zwar hat der IASB den damit verbundenen Paragraphen (im

Entwurf noch IAS 1.72C) gestrichen, allerdings eine Klarstellung dergestalt vorgenommen, dass von der Ausnahmeregelung nur *covenants* bei finanziellen Verbindlichkeiten, so z.B. wohl keine spezifischen Bedingungen wie *change of control* im Rahmen anderer Verträge, betroffen sind. Überdies hat der IASB in der finalen Version einen separaten Ausweis, unter die Ausnahme fallender finanzieller Verbindlichkeiten, unter dem Posten langfristige Verbindlichkeiten als sog. „nicht umklassifizierte“ ebenfalls gestrichen. Hierdurch sollte eine Verbesserung der Informationsfunktion erreicht werden, allerdings wurde dies auch von Seiten der Bilanzadressaten nicht als Verbesserung erachtet.⁶ Der IASB fordert neue Anhangangaben, damit der Bilanzadressat beurteilen kann, wie wahrscheinlich eine Rückzahlbarkeit innerhalb von 12 Monaten nach dem Abschlussstichtag ist (IAS 1.76ZA (2022)). Auch hier hat der IASB eine Abschwächung vorgenommen, da vormals noch geforderte Angaben aus der „Glaskugel“ in weiten Teilen der Kommentierung abgelehnt wurden. Der IASB hat sich gem. den Änderungen für die Folgenden weniger „spekulativen“ Angabepflichten entschieden:

- Allgemeine Informationen über den *covenant* (Natur des *covenant* und Buchwert der Verbindlichkeit).
- Fakten und Umstände, die darauf hindeuten, dass eine zukünftige *compliance* in Frage steht, so z.B. wenn dies aufgrund eines nicht erfüllten hypothetischen Tests am Abschlussstichtag angezeigt wäre.

► Erstanwendungszeitpunkt

Bei entsprechender Übernahme in EU-Recht ist die Änderung des IAS-1-Regelwerks für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1.1.2024 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist möglich, über die im Anhang zu berichten ist. Beide Änderungen müssen per „Huckepack“ angewandt werden, d.h. die Änderungen aus 2020 und 2022 werden in dieser Reihenfolge vom IASB verlautbart bzw. in EU-Recht umgesetzt.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

⁶ Vgl. EFRAG, Final Comment Letter, Rz. 17 ff. (abrufbar unter: [Final Comment Letter](#); abgerufen am 06.12.2022).

Fachliche Hinweise des IDW zu den Auswirkungen des Ukraine-Kriegs und der Entwicklung des wirtschaftlichen Umfelds



Jana Michel
jana.michel@bdo.de

► 3. Update des fachlichen Hinweises des IDW zu den Auswirkungen des Ukraine-Krieges auf die Rechnungslegung und deren Prüfung

Nach dem ersten Update vom 8.4.2022 und einem zweiten Update am 14.4.2022 veröffentlichte das IDW am 9.8.2022 ein drittes Update zu den Auswirkungen von Russlands Krieg in der Ukraine auf die Rechnungslegung und Prüfung. Das dritte Update ergänzt Ausführungen zum Verhältnis sanktionsrechtlicher Meldepflichten zur berufsrechtlichen Verschwiegenheitspflicht. Außerdem wird die bestehende Frage 6.1.3, inwieweit sich der Abschlussprüfer vom gesetzlichen Prüfungsauftrag lösen kann, hinsichtlich des Verbots der Erbringung bestimmter Dienstleistungen, einschließlich Abschlussprüfung, für die Regierung Russlands oder in Russland niedergelassene juristische Personen, Organisationen oder Einrichtungen aktualisiert. Die Ausführungen gelten übergreifend unabhängig von der Branchenzugehörigkeit der Unternehmen.

Den aktualisierten fachlichen Hinweis finden Sie [hier](#).

► Veröffentlichung eines weiteren fachlichen Hinweises des IDW zu den Auswirkungen des Kriegs Russlands in der Ukraine auf (Halbjahres-) Finanzberichte zum 30.6.2022

Mit dem am 18.7.2022 veröffentlichten weiteren fachlichen Hinweis möchte das IDW - unter Berücksichtigung der zwischenzeitlichen Entwicklungen - spezifische Hilfestellungen zur Bilanzierung und Berichterstattung zum Abschlussstichtag 30.6.2022 ergänzen. Besonders die Darstellung von Auswirkungen durch Risiken im Zusammenspiel mit Liefer- /Energieversorgungsengpässen, aber auch hohen Inflationsraten spielt dabei eine große Rolle. Hierdurch können sich Fragen zu eventuellen Wertminderungen von Vermögenswerten (IAS 36), aber auch zu erwarteten Kreditverlusten (IFRS 9) ergeben, die sich auf Abschlüsse und Lageberichte auswirken. Etwaige Unsicherheiten bzw. bestehende Risiken bei Finanzinstrumenten sind zum Abschlussstichtag (soweit nicht bereits in etablierten Bewertungsmodellen nach IFRS 9 berücksichtigt) über sog. *Post Model Adjustments /Overlays* (nachträgliche Modellanpassungen) abzubilden, was zu einer Erhöhung der bereits ermittelten Risikovorsorge führen kann.

Unternehmen haben bei allen Unsicherheiten unter Darlegung der wesentlichen für die Bilanzierung und Berichterstattung getroffenen Annahmen transparent über die möglichen Folgen des Krieges in der Ukraine zu berichten. Die Adressaten müssen in der Lage sein, die Einschätzungen des Managements nachvollziehen zu können. In diesem Zusammenhang sind u.a. auch Angaben zu Schätzungsunsicherheiten zu beachten, wonach bspw. Sensitivitätsanalysen verlangt werden (IAS 1.125 ff. bzw. IAS 34.16A(d)). Insoweit ist auch dem Szenario eines möglichen russischen Gaslieferstopps angemessene Rechnung zu tragen. Den fachlichen Hinweis finden Sie [hier](#).

► Veröffentlichung eines fachlichen Hinweises des IDW zur Entwicklung des wirtschaftlichen Umfelds und Auswirkungen auf Finanzberichte zum oder nach dem 30.09.2022

Am 30.9.2022 hat das IDW infolge der gegenwärtigen vielschichtigen wirtschaftlichen Unsicherheiten einen fachlichen Hinweis zu möglichen Auswirkungen auf HGB- und IFRS-Abschlüsse veröffentlicht. Die vielfältigen wirtschaftlichen Unsicherheiten, die u.a. auf den Krieg in der Ukraine, die Energiekrise, steigende Inflationsraten und eine u.U. aufkommende Rezession zurückzuführen sind, können gemäß IDW insbesondere Auswirkungen auf die folgenden Bereiche haben:

- Prognosen und daraus abgeleitete Zahlungsströme, die als Grundlage für diverse Bilanzierungs- und Bewertungssachverhalte von Relevanz sind, wie z.B. die Werthaltigkeit aktivierter Geschäfts- oder Firmenwerte (IAS 36), die Werthaltigkeit aktiver latenter Steuern (IAS 12), die Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerungen bei Rückstellungen (IAS 37);
- Ansatz und Bewertung von Finanzinstrumenten: u.a. Wertminderung/Risikovorsorge, Umklassifizierung;
- Transparente Berichterstattung in Anhang und Lagebericht: u.a. mögliche Auswirkungen auf Risiko- oder Prognosebericht, Notwendigkeit eines Nachtragsberichts;
- Bestätigungsvermerk: Aufnahme eines Hinweises in den Bestätigungsvermerk zur Hervorhebung eines Sachverhalts im Zusammenhang mit bestehenden Unsicherheiten. Den vollständigen fachlichen Hinweis finden Sie [hier](#).

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

PRÜFUNG

Fachlicher Hinweis des IDW zu den Auswirkungen der Entwicklung des wirtschaftlichen Umfelds auf Finanzberichte



WP Linda Kurz
linda.kurz@bdo.de

In dem am 30.9.2022 veröffentlichten fachlichen Hinweis des IDW zur Entwicklung des wirtschaftlichen Umfelds und deren Auswirkungen auf Finanzberichte zum oder nach dem 30.9.2022, gibt das IDW auch Antworten in Bezug auf Fragestellungen, die sich für die Berichterstattung des Wirtschaftsprüfers ergeben können.

Der fachliche Hinweis des IDW nennt Fragen, die sich hinsichtlich einer Aufnahme eines Hinweises zur Hervorhebung eines Sachverhalts in den Bestätigungsvermerk im Zusammenhang mit bestehenden Unsicherheiten ergeben und verweist hierzu auf eine analoge Anwendung seiner Hilfestellungen im fachlichen Hinweis „Zweifelsfragen zu den Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf die Rechnungslegung und deren Prüfung (Teil 3, 5. Update, April 2021)“.⁷

► Voraussetzungen zur Aufnahme eines Hinweises zur Hervorhebung eines Sachverhalts in den Bestätigungsvermerk

Ein Hinweis zur Hervorhebung eines Sachverhalts ist nach IDW PS 406 durch den Abschlussprüfer in den Bestätigungsvermerk aufzunehmen, wenn er es für notwendig erachtet, die Adressaten auf einen im Abschluss, im Lagebericht oder in einem sonstigen Prüfungsgegenstand dargestellten oder angegebenen Sachverhalt aufmerksam zu machen, der nach seiner Beurteilung von grundlegender Bedeutung für das Verständnis des betroffenen Prüfungsgegenstands durch die Adressaten ist. Ein solcher Sachverhalt kann aufgrund der aktuellen Herausforderungen für die Unternehmen, wie bspw. Energieversorgungsengpässe, Verwerfungen auf den Energiemärkten und steigende Energiekosten, gegeben sein. Der Hinweis darf jedoch nicht eine gebotene Modifizierung des Prüfungsurteils, einen gebotenen Hinweis auf eine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit (bestandsgefährdende Risiken) gem. IDW PS 270 n.F. oder eine gebotene Key Audit Matter (KAM)-Berichterstattung ersetzen.

► Ausgestaltung eines Hinweises zur Hervorhebung eines Sachverhalts

Die Anforderungen an die Ausgestaltung eines Hinweises zur Hervorhebung eines Sachverhalts sind in IDW PS 406, Tz. 11, geregelt. Der Hinweis ist in einem gesonderten Abschnitt im Bestätigungsvermerk mit Verweis auf die Stelle im Abschluss oder Lagebericht, an der weitere Angaben zu dem Sachverhalt enthalten sind, darzustellen. Zudem hat er eine Aussage dahingehend zu enthalten, dass das Prüfungsurteil in Hinblick auf den hervorgehobenen Sachverhalt nicht modifiziert ist.

► Genereller Hinweis auf Unsicherheiten

Ein genereller Hinweis auf die derzeit bestehenden Unsicherheiten für die Unternehmen in Ausgestaltung eines Hinweises zur Hervorhebung eines Sachverhalts erscheint nach Ansicht des IDW in aller Regel nicht als geeignetes Mittel, um den derzeitigen Ereignissen angemessen Rechnung zu tragen.

► Beispielkonstellationen, bei denen ein Hinweis zur Hervorhebung eines Sachverhalts angebracht sein kann

- Eines oder mehrere der derzeitigen Ereignisse hat starke Auswirkungen auf den Umsatz und den Ertrag:

Aufgrund der derzeitigen Inflation und der gestiegenen Energiekosten verzeichnet eine Bäckerei einen massiven Umsatz- und Ertragseinbruch. Aufgrund einer Finanzierung über den Konzernverbund werden keine weiteren Finanzmittel benötigt, und das Geschäftsmodell wird auch in Zukunft tragfähig sein. Der Sachverhalt ist im Anhang und Lagebericht angemessen dargestellt. Die Einschätzung und Begründung der gesetzlichen Vertreter, warum trotz der Umsatz- und Ertragseinbrüche der Fortbestand des Unternehmens nicht gefährdet ist, kann nach Ansicht des Abschlussprüfers für die Adressaten von grundlegender Bedeutung für das Verständnis des Jahresabschlusses und Lageberichts sein.

⁷ Abschnitt 5. des Fachlichen Hinweises des IDW und Fachlicher Hinweis des IDW zu Zweifelsfragen zu den Auswirkungen

gen der Ausbreitung des Coronavirus auf die Rechnungslegung und deren Prüfung (Teil 3, 5. Update, April 2021), S. 65 ff.

- Externe Bewertungen:

In einem Bewertungsgutachten eines Sachverständigen ist hinsichtlich der Bewertung einer Immobilie ein Hinweis auf eine wesentliche Bewertungsunsicherheit enthalten. Die Bewertungsunsicherheit wurde von den gesetzlichen Vertretern angemessen im Anhang und Lagebericht dargestellt. Sofern die Immobilie einen wesentlichen Anteil des Anlagevermögens ausmacht und die Bewertungsunsicherheit für das Verständnis der Vermögens- und Ertragslage notwendig ist, kann der Adressat auf diesen Umstand durch einen Hinweis zur Hervorhebung eines Sachverhalts aufmerksam gemacht werden.

- Abkehr vom Rechnungslegungsgrundsatz der Fortführung der Unternehmenstätigkeit:

Der Hinweis auf die Abkehr vom Rechnungslegungsgrundsatz der Fortführung der Unternehmenstätigkeit kann aus Sicht des Abschlussprüfers sachgerecht sein.

Auf gegebenenfalls erforderliche Berichterstattungen betreffend bestandsgefährdende Risiken ist das IDW in seinem fachlichen Hinweis zu den Auswirkungen der Entwicklung des wirtschaftlichen Umfelds auf Finanzberichte nicht eingegangen.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

UNTERNEHMENSBERICHTERSTATTUNG UND GOVERNANCE

Studie zur nichtfinanziellen Berichterstattung der DAX 160-Unternehmen



Caroline Friedberger
caroline.friedberger@bdo.de



Janina Seufert
janina.seufert@bdo.de

Das Verständnis von Nachhaltigkeit ist im Wandel. Gleichzeitig steigt der politische Wille, diese Transformation anzugehen. Der Druck auf Unternehmen, sich neben ihren wirtschaftlichen Interessen auch mit ökologischen und sozialen Themen zu beschäftigen, nimmt über (neue) regulatorische Anforderungen - die EU-Taxonomie, CSR-RUG, CSRD, EFRAG, das Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz - rasant zu.

Neben der Umsetzung der regulatorischen Anforderungen ist die freiwillige Kommunikation über die eigene Nachhaltigkeitsleistung zu einem wichtigen Thema für viele Unternehmen geworden. Denn Anspruchsgruppen fordern stetig mehr Transparenz, Vergleichbarkeit und Glaubwürdigkeit der unternehmerischen Rechenschaftslegung über nichtfinanzielle Informationen.

In Folge dieser Entwicklung stellen sich die Fragen:

- Wie ist der Stand der gesetzlichen nichtfinanzielle (Konzern-) Erklärung sowie der freiwilligen Nachhaltigkeitsberichterstattung?
- Welche Trends lassen sich im Vergleich zum Vorjahr erkennen?
- Wie reagiert die Berichterstattung auf die regulatorischen Anforderungen im Wandel?

Um diese Fragen zu klären, fand zum neunten Mal eine Untersuchung der nichtfinanziellen Berichterstattungen der DAX 160-Unternehmen statt, die anhand bestimmter Kriterien analysiert wurden. Zusätzlich wurden auch ausgewählte Bereiche der Geschäftsberichte inklusive der Vergütungsberichte u. a. bezüglich des Einbezugs nichtfinanzieller KPIs in das Vergütungssystem untersucht sowie, zu welchem Anteil Frauen in Führungspositionen vertreten sind. Nachfolgend werden die wesentlichen Aussagen der Studie dargestellt, welche in Gänze unter dem Link "[Nachhaltigkeit im Wandel - Die nichtfinanzielle Berichterstattung im DAX 160](#)"⁸ abrufbar ist.

► Vorgehen

In die Studie wurden alle Unternehmen einbezogen, die im Jahr 2022 im DAX 160 gelistet waren und bis zum Stichtag, dem 30.6.2022, ihre Nachhaltigkeitsberichterstattung und/oder ihre nichtfinanzielle (Konzern-) Erklärung für das Berichtsjahr 2021 veröffentlicht hatten.⁹

► Ergebnisse der Studie

1. Auswertung Nachhaltigkeitsberichte

Von den insgesamt 160 DAX-Unternehmen hatten bis zum oben genannten Stichtag 106 Unternehmen einen Nachhaltigkeitsbericht veröffentlicht.

Im Rahmen der Aufstellung des Nachhaltigkeitsberichts wurden von 85 % der berichtenden Unternehmen die Global Reporting Initiative (GRI) Standards verwendet. Die Ergebnisse zeigen auch, dass im Gegensatz zum Rahmenwerk Deutscher Nachhaltigkeitskodex (DNK), der nur noch eine sehr untergeordnete Rolle spielt, die Bedeutung und der Gebrauch der Sustainability Accounting Standards Board (SASB-) Standards stieg. Nur fünf Unternehmen nutzten zusätzlich zu den GRI Standards das Rahmenwerk DNK, 33 hingegen nutzten zusätzlich die SASB-Standards. 9 % der untersuchten Unternehmen verzichteten gänzlich auf die Anwendung eines Rahmenwerks.

Im Fall der Verwendung des GRI-Rahmenwerks für die Nachhaltigkeitsberichterstattung wurde überwiegend (71 %) in Übereinstimmung mit der Option „Core“ berichtet. 9 % der Unternehmen wählten hingegen die „Comprehensive“-Option und bei weiteren 18 % erfolgte die Nachhaltigkeitsberichterstattung „in Anlehnung an“ die GRI Standards. In 2 % der Fälle wurden bereits freiwillig vorzeitig die neu überarbeiteten GRI Standards angewendet.

In 91 % der analysierten Nachhaltigkeitsberichte wurde zu einer durchgeführten Wesentlichkeitsanalyse berichtet und die daraus resultierende Anzahl der wesentlichen Themen reichte von 4 bis 26, mit einem Durchschnittswert von 13.

Das Thema der Einhaltung der Menschenrechte gewinnt in der Öffentlichkeit an Bedeutung, auch vor dem Hintergrund legislativer Entwicklungen wie u.a. durch das bereits 2021 verabschiedete Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz (LkSG), welches ab 2023 bzw. 2024 deutsche Unternehmen mit 3.000 bzw. 4000 Arbeitnehmer*innen im Inland zu entsprechenden Maßnahmen verpflichtet.

⁸ https://www.bdo.de/getmedia/27bac0c1-c061-4ad7-9de7-9fe6ccc21fe4/20221018_DAX160_Studie_2022_Kirchhoff_BDO.pdf.aspx?ext=.pdf&disposition=attachment

⁹ Unternehmen mit Sitz außerhalb der Bundesrepublik Deutschland wurden für Zwecke der nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung nicht einbezogen.

Dies spiegelte sich auch in den untersuchten Nachhaltigkeitsberichten wider: in 81 % der analysierten Berichterstattungen wurde die Achtung der Menschenrechte als wesentliches Thema behandelt, was einer Steigerung um 18 Prozentpunkte im Vergleich zum Vorjahr entspricht. Im konkreten Management von Menschenrechtsaspekten zeigt sich im DAX 160 mit 71 %, dass ein Großteil der Unternehmen bereits ein allgemeines Hinweisgebersystem mit explizitem Bezug zu Menschenrechten implementiert hat, wie es im LkSG vorgesehen ist.

Ergänzend wurde die Anwendung weiterer Leitlinien, Prinzipien, sowie Initiativen untersucht. Die Sustainable Development Goals (SDGs) der UN wurden bei 92 % der analysierten Nachhaltigkeitsberichterstattungen einbezogen. Der Anteil der Unternehmen, die Mitglied des United Nations Global Compact (UNGC) waren, lag bei 56 %. Der Science-Based-Targets-Initiative (SBTi) waren insgesamt 33 % der Unternehmen beigetreten.

ESG-Ratings wird zunehmend mehr Bedeutung zugeschrieben. So fanden auch im Berichtsjahr 2021 wieder vermehrt Angaben zu ESG-Ratings Einzug in die Nachhaltigkeitsberichte. 73 % der Unternehmen (Vorjahr 69 %) berichteten zu mindestens einem ESG-Rating. Unternehmen lassen sich meist von mehreren Ratingagenturen bewerten, lediglich 14 % berichteten ausschließlich über ein Rating.

Unternehmen können ihre Nachhaltigkeitsberichterstattung von externen Dienstleistern prüfen lassen und so unter anderem eine höhere Glaubwürdigkeit und eine verbesserte Kommunikation mit den Anspruchsgruppen schaffen. 51 % der untersuchten Unternehmensberichterstattungen wurden einer solchen externen Prüfung unterzogen. Hierbei wurden alle Berichte durch eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft geprüft. Lediglich 4 % (Vorjahr 0 %) aller extern geprüften Nachhaltigkeitsberichte wurden ausschließlich mit hinreichender Sicherheit geprüft, der Großteil (85 %) der Unternehmen hat seine Berichte ausschließlich mit begrenzter Sicherheit prüfen lassen. In einigen Fällen (11 %) hatten diese Unternehmen auch ausgewählte Teile des Berichts zusätzlich mit einer hinreichenden Sicherheit prüfen lassen. Bei 67 % der geprüften Nachhaltigkeitsberichte wurden darüber hinaus nur ausgewählte Berichtsteile einer Prüfung unterzogen, beim verbleibenden Rest hingegen der gesamte Bericht.

2. Auswertung Nichtfinanzielle (Konzern-) Erklärungen

Zusätzlich zur Auswertung der Nachhaltigkeitsberichte wurden nichtfinanzielle (Konzern-) Erklärungen gem. dem CSR-RUG untersucht. 143 der DAX 160-Unternehmen - sechs mehr als in der

letztjährigen Erfassung - hatten zum Stichtag der Studie entsprechende Berichte veröffentlicht.

Bei der Verortung der nichtfinanziellen (Konzern-) Erklärung zeigte sich ein heterogenes Bild. Während in 28 % der analysierten Unternehmensberichterstattungen die nichtfinanzielle (Konzern-) Erklärung in einem Nachhaltigkeitsbericht in Form eines eigenständigen Kapitels oder an geeigneten Stellen integriert veröffentlicht wurde, waren 39 % im (Konzern-) Lagebericht und weitere 17 % außerhalb des (Konzern-) Lageberichts im Geschäftsbericht zu finden. Ein separates PDF-Dokument auf der Internetseite des Unternehmens wurde von 17 % der Unternehmen genutzt, welches weder als Nachhaltigkeitsbericht zu werten noch in eine umfassendere Unternehmensberichterstattung eingebettet war. Im Vergleich zum Vorjahr hat sich die prozentuale Verteilung der verschiedenen Berichtsformen und Darstellungsmöglichkeiten damit kaum verändert.

Bei der Auswertung bezüglich der Nutzung eines Rahmenwerkes zur Aufstellung einer nichtfinanziellen (Konzern-) Erklärung bleiben die Optionen der GRI Standards die bei weitem beliebteste Variante. Einige Unternehmen haben die GRI Standards mit weiteren Rahmenwerken wie DNK, SASB, IR oder sonstigen kombiniert. Bezieht man diese Unternehmen mit ein, weisen sogar 74 % der Berichte die GRI Standards auf. 18 % der Unternehmen verzichten hingegen gänzlich auf eine Anwendung von nationalen oder internationalen Rahmenwerken. Der Verzicht auf die Anwendung eines Rahmenwerks wird perspektivisch keine Alternative mehr sein. Entwicklungen auf EU-Ebene zielen auf ein eigenes einheitliches Berichterstattungsrahmenwerk ab, welches im Kontext der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) langfristig verpflichtend sein wird.

Die im Gesetz festgeschriebenen fünf Belange gelten als Mindestbelange in der nichtfinanziellen (Konzern-) Erklärung. Nicht zu jedem der fünf Belange muss auch berichtet werden, sofern die ausgelassenen Belange unwesentlich für das Unternehmen sind. Bei den in die Untersuchung einbezogenen Unternehmen, die zur Aufstellung einer nichtfinanziellen (Konzern-) Erklärung verpflichtet waren, wurde dementsprechend mit 65 % mehrheitlich über alle fünf Belange berichtet. Die restlichen 35 % der Unternehmen definierten mindestens einen der vorgegebenen Aspekte als nicht wesentlich. Am häufigsten wurde zu den Umweltbelangen und Arbeitnehmerbelangen berichtet (97 % bzw. 95 %), gefolgt von der Bekämpfung von Korruption und Bestechung (83 %), den Sozialbelangen (81 %) und der Achtung der Menschenrechte (78 %).

In der aktuellen Studie wurde ebenfalls untersucht, wie die Unternehmen über die nach CSR-

RUG erforderliche Bewertung von Risiken, die durch das Unternehmen auf die wesentlichen Nachhaltigkeitsaspekte bestehen, berichtet haben. In 90 % der analysierten Unternehmensberichterstattungen wurden Angaben zu nichtfinanziellen Risiken gemacht. In 68 % der Berichte wurde beschrieben, welche nichtfinanziellen Risiken auf das Unternehmen bestehen, 42 % erläuterten die möglichen Auswirkungen des Unternehmens auf die nichtfinanziellen Belange und 36 % der Berichte beinhalteten beide Sichtweisen. Zu beachten ist jedoch, dass 78 % dieser Unternehmen ihre Risikobeschreibung mit einer Negativaussage versehen haben und somit die Wahrscheinlichkeit einer schwerwiegenden negativen Auswirkung ihrer Geschäftstätigkeit auf nichtfinanzielle Aspekte als gering einstufen.

119 der DAX 160-Unternehmen erfüllen gem. der Unternehmensangaben in den Geschäftsberichten das Größenkriterium für eine verpflichtende Einhaltung des LkSG ab Januar 2023. Mit einem Anteil von 90 % wird das Thema Lieferkette in den allermeisten der untersuchten Berichte erwähnt und in 73 % der untersuchten nichtfinanziellen (Konzern-) Erklärung wird das Thema „Menschenrechte“ als wesentlich und eigenes Thema behandelt. Zur frühzeitigen und damit freiwilligen Erfüllung der Anforderungen des LkSG wird mit stark divergierender Häufigkeit berichtet. Beispielsweise hat weniger als die Hälfte (35 %) der untersuchten Unternehmen eine Grundsatzerklärung verfasst, wengleich der Großteil einen Code of Conduct (78 %) hat.

Für das Berichtsjahr 2021 musste erstmalig zur EU-Taxonomie berichtet werden. Unternehmen der Realwirtschaft müssen im Zuge der Taxonomie KPIs zum entsprechenden Anteil ihrer taxonomiekonformen Wirtschaftstätigkeiten an den Umsatzerlösen, Investitionsausgaben (CapEx) und Betriebsausgaben (OpEx) berichten. In diesem Jahr durften die Unternehmen aber noch Gebrauch von einer Erleichterungsoption der EU machen, wonach sie nur zur Taxonomiefähigkeit ihrer Aktivitäten berichten mussten. 88 % der Unternehmen, die eine nichtfinanzielle (Konzern-) Erklärung veröffentlichten, haben sich aufgrund der Offenlegungspflicht mit der Taxonomiefähigkeit ihres Wirtschaftens auseinandergesetzt¹⁰. Die taxonomiefähigen Anteile, die in Bezug auf die Umsatzerlöse, die Investitions- und Betriebsausgaben berichtet wurden, unterschieden sich stark. 43 % der Unternehmen der Realwirtschaft haben keine eigenen, umsatzrelevanten Wirtschaftstätigkeiten identifiziert und berichten daher maximal zu Investitionen und Betriebsausgaben in Zusammen-

hang mit dem Zukauf taxonomiekonformer Produkte und Dienstleistungen anderer Unternehmen.

Bei 75 % der untersuchten Unternehmensberichterstattungen wurde die nichtfinanziellen (Konzern-) Erklärung durch einen externen Dienstleister geprüft. Diese Prüfungen zielten zu 86 % auf die Erlangung einer begrenzten Sicherheit für das Prüfungsurteil ab und lediglich zu 8 % auf die Erlangung einer hinreichenden Sicherheit für das Prüfungsurteil. Bei 6 % der Unternehmen wurde eine Prüfung mit begrenzter Sicherheit vorgenommen und gleichzeitig einzelne Berichtsteile zusätzlich einer Prüfung zur Erlangung eines Prüfungsurteils mit hinreichender Sicherheit unterzogen. Die externen Dienstleister waren erstmalig ausschließlich Wirtschaftsprüfer bzw. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften.

3. Auswertung ausgewählter Teile der Geschäftsberichte

Zusätzlich zu den Nachhaltigkeitsberichterstattungen sowie nichtfinanziellen (Konzern-) Erklärungen wurden auch die Vergütungsberichte der DAX 160-Unternehmen hinsichtlich des Einbezugs nichtfinanzieller KPIs in das Vergütungssystem analysiert. Von den 160 betrachteten Vergütungsberichten enthielten 71 % nachhaltigkeitsbezogene Key Performance Indikatoren (KPIs) mit Einfluss auf die Höhe der variablen Vergütung des Vorstands, was einem Anstieg von 37 Prozentpunkten zum Vorjahr entspricht.

Inwieweit Nachhaltigkeit in den höchsten deutschen Führungspositionen vertreten ist, lässt sich z.B. auch an Ressorts und Governance-Strukturen ablesen. 41 % der Unternehmen im DAX 160 weisen ein Vorstandsressort mit Bezug zu CSR aus. Im Vergleich zum Vorjahr (23 %) ist das nahezu eine Verdopplung.

Die Gleichstellung in Deutschland ist ein öffentlich diskutiertes Thema und mit dem FÜPoG II (Zweites Führungspositionen Gesetz) werden börsennotierte deutsche Unternehmen nun auch gesetzlich unter Druck gesetzt, die Gleichstellung in ihren Vorständen voranzutreiben. Es zeigt sich, dass noch immer ein Großteil der Mitglieder deutscher Vorstände männlichen Geschlechts ist. Alle Vorstände im DAX 160 weisen mindestens ein männliches Vorstandsmitglied auf und insgesamt 86 % aller Vorstandsmitglieder sind männlich. Indes haben 53 % aller Vorstände mittlerweile mindestens ein weibliches Mitglied in ihren Reihen, was einem Anstieg von 15 Prozentpunkten zum Vorjahr entspricht.

¹⁰ Von den zur Taxonomie-Verordnung berichtenden Unternehmen waren 91 % Unternehmen der Realwirtschaft und 9 % Unternehmen der Finanzwirtschaft.

► Fazit

Durch die Ergebnisse der durchgeführten Studie lassen sich deutliche Trends in den nichtfinanziellen Berichterstattungen erkennen.

Bei der Verwendung von Rahmenwerken zeigte sich auch in diesem Jahr ein klares Bild: Die GRI Standards sind weiterhin das am häufigsten verwendete Rahmenwerk, sowohl in Nachhaltigkeitsberichten als auch in nichtfinanziellen (Konzern-) Erklärungen.

In Vorbereitung auf das LkSG, welches ab 2023 in Kraft tritt, ist zudem eine Auseinandersetzung der Unternehmen mit dessen Inhalten zu beobachten. Insgesamt wird die Achtung der Menschenrechte von den meisten Unternehmen als ein wesentliches Thema identifiziert und Selbstverpflichtungen zur Einhaltung der Menschenrechte sind bereits weit verbreitet.

Die steigende Relevanz der vor allem durch Investoren angetriebenen Thematik der ESG-Ratings

bildet sich auch in der Berichterstattung ab. Sowohl die Anzahl an berichteten Ratings als auch die Durchführung von Ratings ist stark gestiegen.

Ein deutliches Bild zeigt sich bei der Integration von Nachhaltigkeits-KPIs in der Vorstandsvergütung. Die überwiegende Mehrheit der Vergütungsberichte der Unternehmen weist solche KPIs auf. Damit ist das Thema Nachhaltigkeit in den meisten Vorständen der DAX 160-Unternehmen angekommen.

Spannend bleibt die Umsetzung der EU-Taxonomie-Verordnung. Da die bislang freiwillige Auseinandersetzung mit der Taxonomiekonformität bislang die Ausnahme war, bleibt abzuwarten wie sich die dann folgende Verpflichtung im nächsten Berichtsjahr abzeichnen wird.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

Checkliste für Restrukturierungspläne vom Bundesministerium der Justiz veröffentlicht



RA Steffen Reusch, MBA
steffen.reusch@bdo-restructuring.de



WP Steffen Ziegenhagen, CFA
steffen.ziegenhagen@bdo.de

► Transformation des Geschäftsmodells

Drohende Rezession, steigende Energiepreise, Inflation, angespannte Lieferketten, steigende ESG-Anforderungen ändern die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen. Viele Branchen und damit auch Unternehmen kommen an einer Transformation nicht vorbei - auch die Restrukturierung und Sanierung spielt aktuell eine größere Rolle. Mit dem im Jahr 2021 eingeführten Gesetz über den Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen für Unternehmen (StaRUG), stehen Unternehmen vielfältige Instrumente für eine Sanierung zur Verfügung.

Herzstück des StaRUG ist die Sanierung mittels Restrukturierungsplan, dessen Nutzung durch eine vom Bundesministerium der Justiz veröffentlichte Checkliste insbesondere für KMU vereinfacht werden sollte.

Der Restrukturierungsplan stellt dabei einen Vergleich mit den Gläubigern des in wirtschaftliche Schwierigkeiten geratenen Schuldners dar und

kann außerhalb sowie im Rahmen eines gerichtlichen Verfahrens geschlossen werden.

Der Restrukturierungsplan, der auch ohne Öffentlichkeitswirkung umgesetzt werden kann, beschreibt und regelt die Eingriffe in die gestaltbaren Rechtsverhältnisse und gliedert sich in einen darstellenden Teil, der die Grundlagen und die Auswirkungen des Restrukturierungsplans beschreibt, und einen gestaltbaren Teil. Zweiterer regelt, wie sich die Rechtstellung der Planbetroffenen durch die Maßnahmen des Plans ändert. Der Restrukturierungsplan entfaltet seine Wirkung nur für die besonders zu definierenden Planbetroffenen. Für sie können unterschiedliche Gruppen gebildet werden. Anders als in der konsensualen Sanierung eröffnet die Sanierung mittels Restrukturierungsplan die Möglichkeit innerhalb einer Gruppe eine Minderheit zu überstimmen oder die Herbeiführung einer gruppenübergreifenden Mehrheitsentscheidung. Im letzten genannten Fall wird somit der Restrukturierungsplan gegen das Votum einer Gruppe bestätigt (der sog. „Cross-Class Cram Down“).

► Checkliste für Restrukturierungspläne

Das Bundesministerium der Justiz (BMJ) hat kürzlich eine Checkliste zur Unterstützung bei der Erstellung eines Restrukturierungsplans veröffentlicht. Ziel der Checkliste des BMJ ist, dass insbesondere KMU bei überschaubarem Beratungsaufwand einen Restrukturierungsplan vorbereiten

Allg. Informationen	Restrukturierungspläne nach dem StaRUG	
	Zielsetzung und Verwendung der Checkliste	
	Aufbau und Gliederung des Restrukturierungsplans	
Aufbau eines Restrukturierungsplans und Informationen zum Inhalt	A. Deckblatt und ggf. Zusammenfassung des Plans	
	B. Darstellender Teil	C. Gestaltender Teil
	I. Schuldnerbezogene Angaben	I. Gruppenbildung
	II. Verfahrensbezogene Angaben	II. Regelung zur Änderung der Rechtsstellung der Planbetroffenen nach Gruppen
	III. Unternehmens- und krisenbezogene Angaben	III. Ggf. (sonstige) gesellschaftsrechtliche Maßnahmen
	IV. Restrukturierungsbezogene Angaben	IV. Ggf. Erklärungen zur Änderung sachenrechtlicher Verhältnisse
	V. Angaben zu den Planbetroffenen	V. Ggf. weitere Regelungen
	VI. Vergleichsrechnung zu den Befriedigungsaussichten mit und ohne Restrukturierungsplan	
	VII. Ggf. Erläuterung weiterer Regelungen des gestaltenden Teils des Plans	
	D. Anlagen	
	I. Erklärung zur Bestandsfähigkeit	
	II. Vermögensübersicht für Zeitpunkt des Wirksamwerdens des Restrukturierungsplans	
	III. Ergebnis- und Finanzplan	
IV. Ggf. Verpflichtungserklärung dritter Personen		

können. Allerdings ist die Checkliste nicht als Selbstüberprüfungsfunktion oder gar als Formular oder Template zu Planerstellung ausgestaltet. Sie konkretisiert lediglich Aufbau und Gliederung des Restrukturierungsplans und gibt inhaltliche Erläuterungen zu den jeweiligen Punkten, wobei naturgemäß stets zu prüfen ist, ob und inwieweit die jeweiligen Punkte einschlägig sind. Daher wird in der Checkliste bereits einleitend festgestellt, dass sie eine im Einzelfall erforderliche fachkundige Beratung nicht ersetzen. Vielmehr sei sie als Orientierungshilfe zu verstehen, mit der die Komplexität und damit auch die Kosten einer Restrukturierung nach dem StaRUG insbesondere für KMU reduziert werden könnten.

Die am Seitenkopf abgebildete Übersicht stellt die Inhalte der vom BMJ veröffentlichten Checkliste dar.

► **Ausgestaltung von Restrukturierungsplänen**

Die Initiative für eine Restrukturierung nach dem StaRUG geht dabei von dem zu restrukturierenden Unternehmen selbst aus und ist grundsätzlich möglich, wenn das Unternehmen drohend zahlungsunfähig ist. In der Regel ist dabei ein Prognosezeitraum von 24 Monaten zugrunde zu legen.

Da mit dem Restrukturierungsplan selbst nicht in Forderungen von Arbeitnehmern aus oder im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis (§ 4 Satz 1 Nr. 1 StaRUG) eingegriffen werden kann und eine vorzeitige Beendigung von Dauerschuldverhältnissen oder schwebenden defizitären Aufträgen ebenfalls nicht möglich ist, ist der Hauptanwendungsfall des Restrukturierungsplan die finanzwirtschaftliche Restrukturierung. Hierbei werden die Finanzverbindlichkeiten durch Verlängerung, Reduzierung oder Neugewährung sowie Anpassungen von Einzelbestimmungen hinsichtlich

Zinsen, Tilgungen und Covenants neugestaltet. Möglichkeiten gruppeninterne Sicherheiten einzubeziehen, erhöhen hierbei die Gestaltungsmöglichkeiten. § 7 Abs. 2 StaRUG erlaubt aber auch die Kürzung der Verbindlichkeit. Ein sogenannter „Haircut“ kann somit ausdrücklich Gegenstand des Restrukturierungsplans sein.

Leistungswirtschaftlichen Maßnahmen, die in der Regel zur Bekämpfung der Krisenursachen notwendig sind, müssen außerhalb des Restrukturierungsplans innerhalb eines weitergehenden Restrukturierungskonzepts umgesetzt werden. Gläubiger werden bei der finanzwirtschaftlichen Restrukturierung nur einen Beitrag leisten, wenn sie überzeugt sind, dass ein nachhaltigen Sanierungserfolg erreicht werden kann. Hierzu müssen Krisenursachen identifiziert und bewältigt werden. Gemäß der in der Checkliste vorgeschlagenen

Gliederung sind diese Maßnahmen als Maßnahmen außerhalb des Restrukturierungsplans im Abschnitt zur Beschreibung der Maßnahmen zur Bewältigung der Krise neben den planbasierten Maßnahmen im Kapitel zu den restrukturierungsbezogenen Angaben des darstellenden Teils beizubringen. Hierbei führt die Checkliste des BMJ klarstellend aus, dass der Restrukturierungsplan insoweit auf einem weiter gefassten Restrukturierungskonzept beruht.

► **Restrukturierungsplan eingebettet in größeres Konzept**

Das in den Informationen der Checkliste des BMJ erwähnte umfangreichere Restrukturierungskonzept ist somit der gedankliche Ausgangspunkt für den Restrukturierungsplan. Ob ein Restrukturierungsplan von den Planbetroffenen mitgetragen werde und diese dem Plan zustimmen, hänge laut

Checkliste des BMJ im Wesentlichen davon ab, ob die Planbetroffenen von dem zugrundeliegenden Restrukturierungskonzept überzeugt werden können.

In der Praxis hat sich hierfür der IDW S 6 etabliert, so dass ein Sanierungskonzept nach IDW S 6 insofern nach unserer Auffassung den größeren Rahmen für einen Restrukturierungsplan setzt und für die Akzeptanz bei den Gläubigern notwendig sein dürfte.

► Fazit

Mit dem Restrukturierungsplan nach dem StaRUG erweitert der Gesetzgeber die Möglichkeiten von Unternehmen in Krisensituationen, da Finanzverbindlichkeiten insbesondere bei obstruierenden Gläubigern hierdurch restrukturiert werden können und zudem die Möglichkeit der gesellschaftsrechtlichen Restrukturierung, wenn z. B. Konflikte im Gesellschafterkreis nicht anders gelöst werden

können, geboten wird. Durch die gerichtliche Bestätigung erhöht sich die Rechtssicherheit und führt zu einem Anfechtungsprivileg.

Trotz der vom BMJ veröffentlichten Checkliste wird weiterhin auf fachkundige Beratung notwendig sein, da die Checkliste lediglich als Orientierungshilfe sowie ohne Bezug zu Einzelfällen und konkreten oder illustrative Beispiele ausgestaltet ist. Die Einbettung des Restrukturierungsplans in umfangreicheres Restrukturierungskonzept ist insofern sachlich richtig und notwendig, da mit dem Restrukturierungsplan keine leistungswirtschaftliche Sanierung möglich ist. Ein Sanierungskonzept nach IDW S 6 setzt den größeren Rahmen für einen Restrukturierungsplan und dürfte für die Akzeptanz bei den Gläubigern notwendig sein.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

Stellungnahme zur Angemessenheit und Wirksamkeit des internen Kontrollsystems und des Risikomanagementsystems im Lagebericht nach Empfehlung A.5 des DCGK 2022



WP StB Stefanie Skoluda
stefanie.skoluda@bdo.de

Die am 28.4.2022 von der Regierungskommission beschlossenen Änderungen des Deutschen Corporate Governance Kodex sind mit seiner Bekanntmachung durch das Bundesministerium der Justiz im Bundesanzeiger am 27.6.2022 in Kraft getreten.

Über die Kodexänderungen haben wir in der Ausgabe 2/2022 dieses Newsletters berichtet. Vorstände und Aufsichtsräte börsennotierter Gesellschaften müssen die Neuerungen erstmals im zukunftsbezogenen Teil von nach dem 26.6.2022 abgegebenen Entsprechenserklärungen berücksichtigen.

Einen Schwerpunkt der Neuerungen stellen neben einer stärkeren Betonung der Nachhaltigkeit die Steuerungs- und Kontrollsysteme der Unternehmen dar. Damit knüpft die Regierungskommission an die durch das Gesetz zur Stärkung der Finanzmarktintegrität (FISG) eingeführte Vorschrift des § 91 Abs. 3 AktG an, nach der der Vorstand einer börsennotierten Gesellschaft ein im Hinblick auf den Umfang der Geschäftstätigkeit und die Risikolage des Unternehmens angemessenes und wirksames internes Kontrollsystem (IKS) und Risikomanagementsystem (RMS) einzurichten hat. Nach

dem überarbeiteten Kodex soll nun in der externen Rechnungslegung detaillierter über diese Systeme berichtet werden.

► Weite Auslegung von IKS und RMS

Gem. Grundsatz 5 Satz 2 DCGK 2022 umfassen IKS und RMS auch das zur Sicherung der Einhaltung der maßgeblichen rechtlichen Vorschriften eingerichtete Compliance Management-System (CMS). Diese weite Auslegung durch die Regierungskommission entspricht der Auslegung zu § 91 Abs. 3 AktG in der Regierungsbegründung zum FISG.

Darüber hinaus soll das interne Kontroll- und Risikomanagementsystem auch nachhaltigkeitsbezogene Ziele abdecken sowie Prozesse und Systeme zur Erfassung und Verarbeitung nachhaltigkeitsbezogener Daten mit einschließen (Empfehlung A.3).

► Die Empfehlung A.5

Nach der Empfehlung A.5 sollen im Lagebericht „die wesentlichen Merkmale des gesamten internen Kontrollsystems und des Risikomanagementsystems beschrieben werden“ und es „soll zur Angemessenheit und Wirksamkeit dieser Systeme Stellung genommen werden“. Die Empfehlung umfasst somit einerseits eine Beschreibung der vom Vorstand implementierten Systeme und in einem zweiten Schritt eine Stellungnahme zu diesen.

In der Empfehlung wird der Begriff „Lagebericht“ statt „Konzernlagebericht“ verwendet. Da es sich

bei IKS und RMS um konzernweite Systeme handelt, erscheint es sachgerecht, die Empfehlung auch im Konzernlagebericht umzusetzen.

► **Erweiterte Beschreibung der Systeme im Lagebericht**

Kapitalmarktorientierte Gesellschaften müssen nach §§ 289 Abs. 4, 315 Abs. 4 HGB im Lagebericht die wesentlichen Merkmale des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess beschreiben. Der Kodex empfiehlt darüber hinaus eine Beschreibung des „gesamten internen Kontrollsystems und des Risikomanagementsystems“. Diese umfasst auch die nicht rechnungslegungsbezogenen Teile.

Nicht zwingend zu beschreiben ist das interne Revisionssystem. Eine Beschreibung empfiehlt sich aber, da das interne Revisionssystem bei der Beurteilung vor allem der Wirksamkeit des IKS und RMS eine zentrale Rolle spielt.

Im Kodex wird nicht weiter spezifiziert, was die wesentlichen Merkmale der Systeme sind, die beschrieben werden sollen. Hier kann auf Rahmenwerke wie bspw. das des Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) zurückgegriffen werden. Darüber hinaus enthalten IDW PS 980 n.F. (09.2022), IDW PS 981 und IDW PS 982, auf welche in der Begründung des DCGK 2022 verwiesen wird, Ausführungen zu den Grundelementen solcher Systeme.

► **Stellungnahme zur Angemessenheit und Wirksamkeit**

Eine Definition der Begriffe Angemessenheit und Wirksamkeit gibt die Regierungskommission im DCGK 2022 nicht. Nach dem in den IDW Prüfungsstandards zur Prüfung des IKS und RMS (IDW PS 981 und 982) dargelegten Verständnis ist ein System angemessen, wenn sein Aufbau geeignet ist, die Ziele des eingerichteten Systems zu erreichen. Wirksamkeit setzt zusätzlich voraus, dass die im Rahmen des Systems getroffenen Steuerungs- und Überwachungsmaßnahmen im Unternehmen während des Geschäftsjahres auch tatsächlich kontinuierlich durchgeführt wurden.

Damit der Vorstand in seiner Stellungnahme im Lagebericht die Angemessenheit und Wirksamkeit der von ihm eingerichteten Systeme bestätigen kann, müssen diese intern überwacht werden (Grundsatz 4). Diese interne Überwachung ist aus Sicht der Regierungskommission Aufgabe der Internen Revision (vgl. Kodexbegründung zu Empfehlung A.5). Darüber hinaus sind - so die Regierungskommission - von Zeit zu Zeit durchgeführte externe freiwillige Prüfungen nach IDW PS 980 n.F. (09.2022), 981 und 982 dazu geeignet, die Angemessenheit und Wirksamkeit der Systeme zusätzlich zu untermauern.

Fraglich ist, in welcher Form die Stellungnahme durch den Vorstand erfolgen soll. In der Begründung zur Empfehlung A.5 des DCGK führt die Regierungskommission aus, dass sich die Stellungnahme zur Angemessenheit und Wirksamkeit der Systeme regelmäßig darauf beziehen wird, worin die interne Überwachung und ggf. externe Prüfung der Systeme bestanden haben. Daraus lässt sich ableiten, dass in der Stellungnahme begründet werden soll, warum der Vorstand von der Angemessenheit und Wirksamkeit der Systeme ausgeht. Eine kurze Bestätigung von Angemessenheit und Wirksamkeit erscheint vor diesem Hintergrund nicht ausreichend. Erste Praxisbeispiele in Lageberichten von börsennotierten Gesellschaften für zum 30.9.2022 endende Geschäftsjahre bestätigen dies.

► **Prüfung im Rahmen der Abschlussprüfung**

Da es sich bei der vom Kodex geforderten erweiterten Beschreibung des IKS und des RMS und bei der Stellungnahme zu deren Angemessenheit um Angaben handelt, die weder vom Gesetz noch von DRS 20 gefordert werden, (sog. lageberichts-fremde Angaben) sind diese Angaben nicht zwangsläufig auch Gegenstand der Abschlussprüfung.

Werden die lageberichts-fremden Angaben nicht freiwillig im Rahmen einer Auftragserweiterung in die Abschlussprüfung einbezogen, müssen sie im Lagebericht eindeutig abgegrenzt und als ungeprüft gekennzeichnet werden.

Eine eindeutige Abgrenzbarkeit setzt voraus, dass auch die Beschreibung des rechnungslegungsbezogenen IKS und RMS, die gesetzlich gefordert ist, von der darüber hinausgehenden Beschreibung der nicht rechnungslegungsbezogenen Teile der Systeme klar abgegrenzt ist.

Wenn eine Kennzeichnung der Angaben als ungeprüft nicht durch das Unternehmen erfolgt, hat der Abschlussprüfer neben der Anwendung des ISA [DE] 720 (Revised) über die ungeprüften Angaben in seinem Bestätigungsvermerk zu berichten. Auch bei einer Kennzeichnung der Angaben als ungeprüft im Lagebericht wird der Abschlussprüfer im Bestätigungsvermerk regelmäßig auf die nicht erfolgte Prüfung hinweisen.

Die über die gesetzlich geforderte Beschreibung des rechnungslegungsbezogenen IKS und RMS hinausgehende Beschreibung der Systeme kann ohne Weiteres freiwillig in die Abschlussprüfung einbezogen werden. Dies gilt auch für Darstellungen zur internen Überwachung und zu durchgeführten internen und externen Prüfungen der bestehenden Systeme. Die Einbeziehung der Stellungnahme des Vorstands zur Angemessenheit und Wirksamkeit der von ihm implementierten Systeme hingegen

würde den Rahmen einer Abschlussprüfung aus heutiger Sicht jedoch sprengen.

► **Kritisches Lesen und Würdigen der Angaben gemäß der Empfehlung A.5 des DCGK 2022**

Angaben gemäß der Empfehlung A.5 des DCGK 2022, die vom Abschlussprüfer nicht inhaltlich geprüft werden, stellen sog. sonstige Informationen i.S.d. ISA [DE] 720 (Revised) dar. Der Abschlussprüfer ist dazu verpflichtet, diese kritisch zu lesen und zu würdigen, ob sie wesentliche Unstimmigkeiten zu den geprüften Angaben im Abschluss, im Lagebericht oder den bei der Prüfung erlangten Prüfungsnachweisen aufweisen oder anderweitig wesentlich falsch dargestellt sind. Wird dabei festgestellt, dass die Angaben wesentliche falsche Darstellungen enthalten (bspw. in Bezug auf die Stellungnahme zur Wirksamkeit der Systeme),

muss der Abschlussprüfer über die falschen Darstellungen im Bestätigungsvermerk berichten, sofern im Hinblick auf die Berichterstattung über das kritische Lesen und Würdigen von sonstigen Informationen eine wirksame Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht erteilt wurde.

Zudem wird der Abschlussprüfer im Rahmen der Redepflicht gem. § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB oder aufgrund einer nach Empfehlung D.9 DCGK 2022 getroffenen Vereinbarung mit dem Aufsichtsrat über Abweichungen der Angaben zu Kenntnissen, die er bei der Prüfung gewonnen hat, berichten.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

Offices BDO Deutschland (Stand 01/2022)

HAMBURG (ZENTRALE)

Fuhlentwiete 12
20355 Hamburg
Tel.: +49 40 30293-0
hamburg@bdo.de

BERLIN

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

BIELEFELD

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

BONN

Godesbergerallee 119
53175 Bonn
Tel.: +49 228 9849-0
bonn@bdo.de

BREMEN

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

CHEMNITZ

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

DORTMUND

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

DRESDEN

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

DÜSSELDORF

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

ERFURT

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

ESSEN

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

FLensburg

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

FRANKFURT/MAIN

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

FREIBURG I. BR.

Bismarckallee 9
79098 Freiburg i. Br.
Tel.: +49 761 28281-0
freiburg@bdo.de

HANNOVER

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

KASSEL

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

KIEL

Koboldstraße 2
24118 Kiel
Tel.: +49 431 51960-0
kiel@bdo.de

KÖLN

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

LEER

(BDO DPI AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)
Hauptstraße 1
26789 Leer
Tel.: +49 491 978 80 0
info@bdo-dpi.ag

LEIPZIG

Großer Brockhaus 5
04103 Leipzig
Tel.: +49 341 9926600
leipzig@bdo.de

LÜBECK

Kupferschmiedestraße 16-28
23552 Lübeck
Tel.: +49 451 70281-0
luebeck@bdo.de

MAINZ

Mombacher Straße 4
55122 Mainz
Tel.: +49 6131 27759-0
mainz@bdo.de

MÜNCHEN

Zielstattstraße 40
81379 München
Tel.: +49 89 76906-0
muenchen@bdo.de

MÜNSTER

(BDO Concunia GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)
Scharnhorststraße 2
48151 Münster
Tel.: +49 251 322015-0
info@bdo-concunia.de

OLDENBURG

(BDO Oldenburg GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)
Moslestraße 3
26122 Oldenburg
Tel.: +49 441 98050-0
info@bdo-oldenburg.de

ROSTOCK

Stangenland 2a
18146 Rostock
Tel.: +49 381 493028-0
rostock@bdo.de

STUTT GART

Eichwiesenring 11
70567 Stuttgart
Tel.: +49 711 50530-0
stuttgart@bdo.de

BDO Dr. Daiber GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Eichwiesenring 11
70567 Stuttgart
Tel.: +49 711 68794-0
info@daiberpartner.de

WELTWEIT

Brussels Worldwide Services BV
The Corporate Village, Brussels
Airport
Elsinore Building
Leonardo Da Vincilaan 9 – 5/F
1930 Zaventem - Belgium
www.bdo.global

Die Informationen in dieser Publikation haben wir mit der gebotenen Sorgfalt zusammengestellt. Sie sind allerdings allgemeiner Natur und können im Laufe der Zeit naturgemäß ihre Aktualität verlieren. Demgemäß ersetzen die Informationen in unseren Publikationen keine individuelle fachliche Beratung unter Berücksichtigung der konkreten Umstände des Einzelfalls. BDO übernimmt demgemäß auch keine Verantwortung für Entscheidungen, die auf Basis der Informationen in unseren Publikationen getroffen werden, für die Aktualität der Informationen im Zeitpunkt der Kenntnisnahme oder für Fehler und/oder Auslassungen.

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.
© BDO

Vorsitzender des Aufsichtsrats: Andreas Engelhardt • Vorstand: WP StB RA Dr. Holger Otte (Vorsitzender) WP StB Andrea Bruckner • RA Parwáz Rafiqpoor • WP StB Roland Schulz
Sitz der Gesellschaft: Hamburg; Amtsgericht Hamburg HR B 1981



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

