

**Bachelor of Arts in Business Administration**

**Modul: Wirtschaftsprüfung**

**Sommersemester 2023**

**Prof. Dr. Christoph Voos**

**Wirtschaftsprüfer | Steuerberater**

**Fachberater für Internationales Steuerrecht**

## Ablauf der Veranstaltung

- Die Veranstaltung wird als eine Mischung aus Frontalunterricht und gelenktes Unterrichtsgespräch abgehalten, daher ist die Beteiligung der Studierenden ausdrücklich erwünscht bzw. verpflichtend.
- Innerhalb der Vorlesungsinhalte werden Übungsaufgaben und Wiederholungsfragen bearbeitet, die den Veranstaltungsstoff vertiefen sollen.

## Veranstaltungsunterlagen

- Die Vorlesungsunterlagen werden als Download auf meiner Website bereitgestellt. Die sonstigen Dokumente dienen der Vor- und Nachbereitung.

- Sprechstunde: nach Vereinbarung



**Prof. Dr. Christoph Voos**

*WP StB FBStR*

Gebäude 3, Raum 3.046

Tel. +49 211 4351-3424

[christoph.voos@hs-duesseldorf.de](mailto:christoph.voos@hs-duesseldorf.de)

- Professur für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insb. Wirtschaftsprüfung und betriebliche Steuerlehre
- Mitglied des Beirats des ZIES Zentrums für innovative Energiesysteme (Forschungsinstitut der HSD)
- Mitglied der Prüfungskommission für das Wirtschaftsprüferexamen bei der Wirtschaftsprüferkammer, Berlin, Landesgeschäftsstelle Düsseldorf (2008 bis heute)
- Mitglied der Prüfungskommission für das Steuerberaterexamen bei der Steuerberaterkammer Düsseldorf (2014-2022)

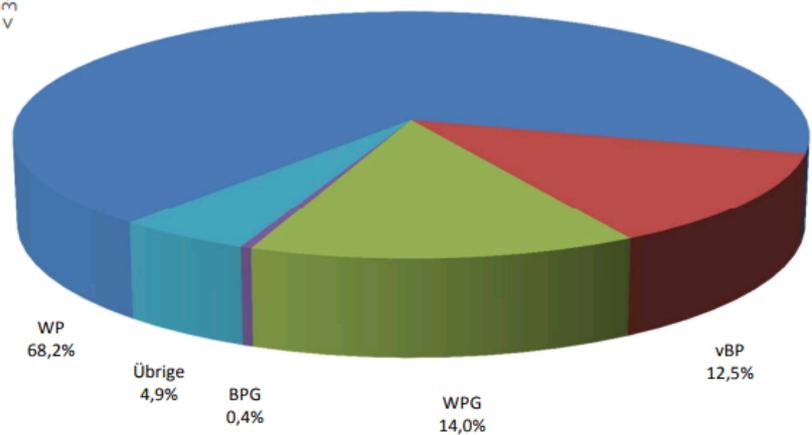
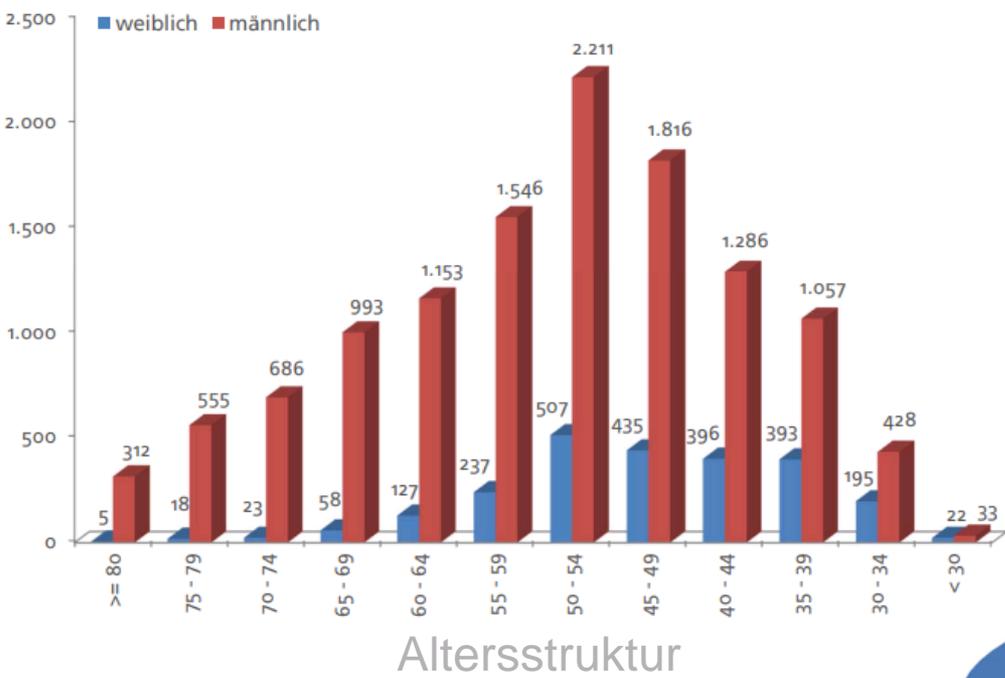
- **Brösel, Gerrit u.a.:** Wirtschaftliches Prüfungswesen. Der Einstieg in die Wirtschaftsprüfung
- **Deggendorfer Forum zur digitalen Datenanalyse e.V. (Hrsg.):** Digitale Datenanalyse, Interne Revision und Wirtschaftsprüfung
- **Eller, Roland u.a. (Hrsg.):** Kompaktwissen Risikomanagement
- **Freidank, Carl-Christian u.a. (Hrsg.):** Controlling und Rechnungslegung. Aktuelle Entwicklungen in Wissenschaft und Praxis
- **Graumann, Mathias:** Wirtschaftliches Prüfungswesen
- **Hannemann, Ralf; Schneider, Andreas; Weigl, Thomas:** Mindestanforderungen an das Risikomanagement
- **Hlavica, Christian u.a. (Hrsg.):** Tax Fraud & Forensic Accounting: Umgang mit Wirtschaftskriminalität
- **Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (Hrsg.):** IDW Prüfungsstandards. IDW Stellungnahmen zu Rechnungslegung
- **Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (Hrsg.):** IDW Praxishandbuch zur Qualitätssicherung. Mit Arbeitshilfen zur internen Qualitätssicherung und zum risikoorientierten Prüfungsvorgehen bei der Prüfung kleiner und mittelgroßer Unternehmen. Mit Software zur effizienten Erstellung und Verwaltung von Arbeitspapieren.

- **International Federation of Accountants (Hrsg.):** Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics pronouncements.
- **Krommes, Werner:** Handbuch Jahresabschlussprüfung. Ziele. Technik. Nachweise. Wegweiser zum sicheren Prüfungsurteil.
- **Marten, Kai Uwe / Quick, Reiner / Ruhnke, Klaus:** Wirtschaftsprüfung. Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens nach nationalen und internationalen Normen.
- **Niemann, Walter:** Jahresabschlussprüfung. Arbeitshilfen zur Qualitätssicherung. Mit CD-ROM (Arbeitshilfen zur Praxisorganisation und Auftragsabwicklung - Prüfungsprogramm).
- **Schmidt, Stefan:** Handbuch Risikoorientierte Abschlussprüfung. Fachliche Regeln für Auftragsabwicklung und Qualitätssicherung.
- **Selchert, Friedrich:** Jahresabschlussprüfung der Kapitalgesellschaften
- **Voos, Christoph:** Betriebswirtschaft und Recht in der mündlichen Steuerberaterprüfung 2022/2023, Kapitel 3 („Grundlagen des betrieblichen Rechnungswesens“), Kapitel 4 („Externe Rechnungslegung nach HGB: Einzelabschluss“) und Kapitel 9 („Grundlagen des Prüfungswesens“)
- **Wüstemann, Jens:** Wirtschaftsprüfung *case by case*. Lösungen nach HGB mit Hinweisen auf ISA und US-GAAP

jeweils in der aktuellen Auflage

## Berufsbild des Wirtschaftsprüfers





Quelle: Mitgliederstatistik der WPK Stand 1. Januar 2018  
<https://www.wpk.de/neu-auf-wpkde/alle/2018/sv/mitgliederstatistik-der-wpk-januar-2018/>

# Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (WPG) bieten die Möglichkeit, sich zur Berufsausübung in folgenden Formen zusammenzuschließen:

Kapital-, Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft

GmbH & Co. KG

Europäische Gesellschaft (SE)

- WPG sind ebenfalls Träger von Rechten und Pflichten und können als AP tätig werden. Eine **WPG** kann **nur** dann anerkannt werden, wenn diese **von** einem **Wirtschaftsprüfer geführt** wird (§ 1 Abs. 3 WPO).
- **Berufssitz** der WPG ist der Ort der **Hauptniederlassung**, weitere Zweigniederlassungen können begründet werden (§ 3 Abs. 3 WPO).
- Ausschließlich WP sind befugt, **Bestätigungsvermerke** zu unterzeichnen und Siegel zu führen.

# Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

Wirtschaftsprüfungsgesellschaften										
Bundesland	Anzahl		Rechtsform							
	Sitze	Zweig-niederlass.	davon AG	davon GmbH	davon KG (GmbH & Co. KG)	davon OHG (& Co. OHG)	davon PartG (PartG mbB)	davon SE	davon StBG	davon RAG
Baden-Württemberg	490	113	9	400	41 (37)	3	12 (25)		203	1
Bayern	568	127	28	481	20 (17)		14 (25)		197	4
Berlin	155	63	14	124	6 (6)		4 (7)		72	
Brandenburg	14	17		13	1 (1)				3	
Bremen	46	19		29	7 (6)		4 (6)		24	
Hamburg	215	47	8	175	9 (6)		7 (16)		68	
Hessen	254	70	17	211	8 (8)	1	6 (10)	1	82	
Mecklenburg-Vorpommern	9	33		9					1	
Niedersachsen	222	70	7	180	10 (7)	1	8 (16)		59	
Nordrhein-Westfalen	701	209	19	567	32 (23)		29 (54)		261	
Rheinland-Pfalz	99	35	3	82	3 (3)	1	5 (5)		39	
Saarland	43	10	2	36	3 (2)		1 (1)		10	
Sachsen	69	85	1	64			2 (2)		19	
Sachsen-Anhalt	14	26		14					6	
Schleswig-Holstein	61	22		52	3 (2)		5 (1)		18	
Thüringen	14	34		11	1 (1)		(2)		6	1
<b>Gesamt</b>	<b>2.974</b>	<b>980</b>	<b>108</b>	<b>2.448</b>	<b>144 (119)</b>	<b>6 (0)</b>	<b>97 (170)</b>	<b>1</b>	<b>1.068</b>	<b>6</b>

Quelle: Mitgliederstatistik der WPK Stand 1. Januar 2018  
<https://www.wpk.de/neu-auf-wpkde/alle/2018/sv/mitgliederstatistik-der-wpk-januar-2018/>

- **Aufgabenbereich** des Wirtschaftsprüfers ist vielfältig und ergibt sich aus § 2 WPO
- **Vorbehaltsaufgabe** des Wirtschaftsprüfers ist die **Prüfungstätigkeit**
  - Vereinbarkeit von darüberhinausgehenden Beratungsdienstleistungen wird vor dem Hintergrund der Gewährleistung der Unabhängigkeit mehr und mehr in Frage gestellt und eingeschränkt
- u.a. durch Inkrafttreten des Sarbanes-Oxley Acts in den USA (2002) hat auch im EU-Raum dazu geführt, dass WP einige Dienstleistungen nicht mehr an von ihnen geprüfte Unternehmen erbringen dürfen (§ 43 Abs. 1 WPO i.V.m. §§ 319, 319a HGB).



# Prüfungstätigkeit



- **Hauptaufgabe** des WP (§ 2 Abs. 1 WPO)
  - **Gesetzlichen Abschlussprüfung** für bestimmte Unternehmen (§ 316 HGB)
  - **Gegenstand** und **Umfang** der Prüfung (§ 317 HGB)
  - **Ergebnis:** Bestätigungs-/Versagungsvermerk
  - Auftraggeber erhalten Prüfungsbericht
- Weitere Leistungen:
  - freiwillige Prüfungen,
  - Prüfungen besonderer Vorgänge (Gründung, Umwandlung, etc.),
  - Wirtschaftlichkeitsprüfungen,
  - Funktionsprüfungen (EDV, Organisation)



- **Befugnis** gem. § 2 Abs. 2 WPO i.V.m.§§ 3, 12 StBerG
  - Nach der **Prüfung häufigstes Betätigungsfeld** des WP, da bedingt durch die Regelungen des Berufszugangs, **i.d.R. WP auch über ein Steuerberaterexamen** verfügen
- **Steuerliche Angelegenheiten umfassen:**
  - Erstellung **Steuererklärung** und **Steuerbilanz**
  - Unterstützung **steuerlicher Betriebsprüfung**
  - Vertretung bei **Steuerstreitigkeiten** von Finanzgericht bis Bundesfinanzhof
- Neben der „harten“ Steuerberatung wird der WP auch als **Ratgeber** hinzugezogen, z.B. bei Fragen nach:
  - Rechtsformwahl
  - Betriebsaufspaltung
  - Auslagerung
  - Nachfolgeplanung
  - ...



- **Befähigung** durch § 2 Abs. 3 Nr. 2 WPO
- **Bedingt** durch **Werdegang** und **Berufsexamen** verfügt der **WP** auch über **Kenntnisse in:**
  - Der internen Rechnungslegung
  - Fragen der Betriebsorganisation und Mitarbeiterführung
- Insoweit ergeben sich viele **Betätigungsfelder** im Rahmen
  - der **Strategie-, EDV-, Organisations- und Personalberatung**
- Bei **notleidenden Unternehmen** wird der **WP** als **Sanierungsberater** hinzugezogen. Seine **Aufgabe** ist:
  - Beurteilung der **Überlebensfähigkeit**
  - Bei Positivbefund die **Entwicklung** einer nachhaltigen **Überlebensstrategie**

# Gutachtertätigkeit



- **Gutachtertätigkeit** in allen Bereichen der wirtschaftlichen Betriebsführung (§ 2 Abs. 3 Nr.1 WPO), z.B. bei:
  - Sanierungen
  - Prüfung der Kreditwürdigkeit
  - Unternehmensbewertungen (z.B. für Über-eignungen)
- WP kann Aufträge als **Sachverständiger in einem Schiedsverfahren** annehmen, z.B.:
  - Im Rahmen von Auseinandersetzungen über die Bemessung angemessener Abfindungen an ausscheidende Gesellschafter

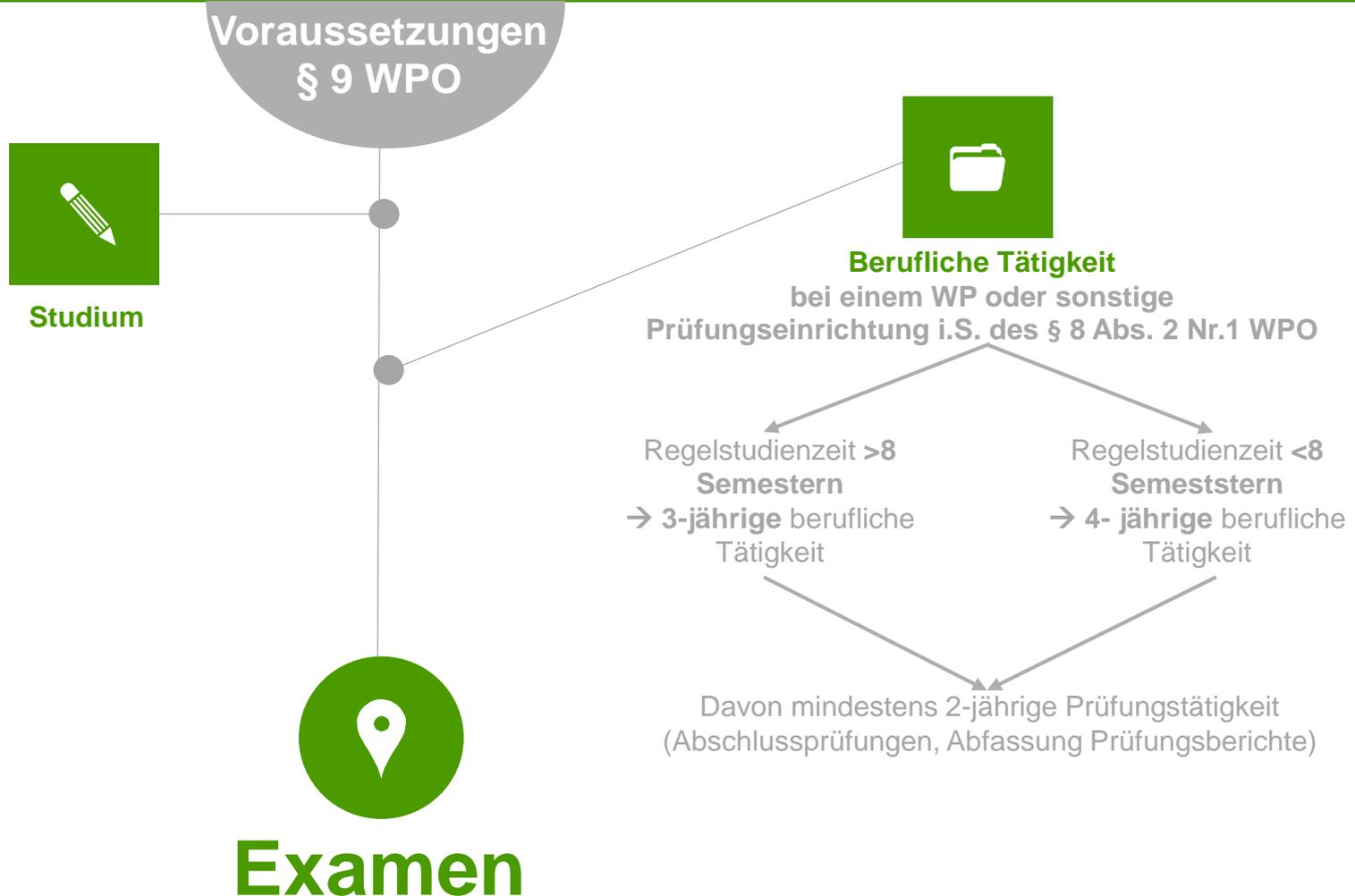


- **WP kann auch Treuhandtätigkeiten annehmen** (§ 2 Abs. 3 Nr.3 WPO), u.a. in folgenden Gebieten zu Einsatz kommen:
  - Testamentsvollstrecker
  - Nachlassverwalter
  - Insolvenzverwalter
  - Liquidator
  - Betreuer



- Grundsätzlich ist die **Besorgung rechtlicher Belange** eher **Rechtanwälten vorbehalten**, jedoch ist der **Übergang** von Rechtsberatung zur wirtschaftlichen Beratung **fließend**
- **WP hat das Recht, Tätigkeiten der Rechtsberatung und -besorgung auszuüben**, dieses bezieht sich allerdings auf die sachgemäße **Erledigung der kodifizierten Aufgaben** und muss mit diesen in einem **engen Zusammenhang stehen**

# Voraussetzungen der Zulassung



# Zulassung ohne Hochschulabschluss

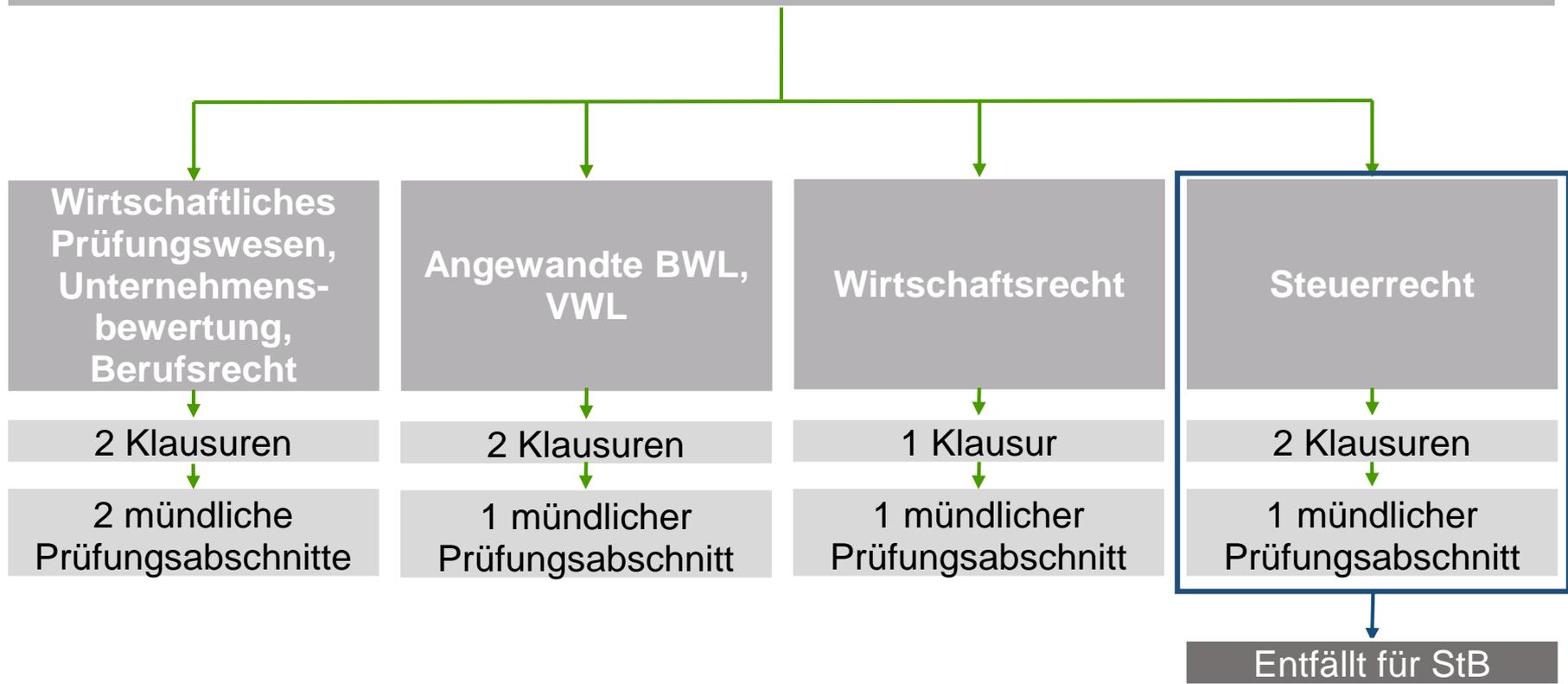
- Allerdings ist auch eine berufliche Laufbahn ohne Hochschulabschluss möglich:

Kein Hochschulabschluss		
Qualifikation als Steuerberater		Keine Vorbildung
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Min. 5-jährige Berufsausübung, davon</li> <li>• Min. 2-jährige Prüfungstätigkeit bei einem WP</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Min 15-jährige Berufsausübung, davon</li> <li>• Bis zu 10-jährige Tätigkeit als Steuerbevollmächtigter</li> <li>• Keine Prüfungstätigkeit erforderlich</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Min. 10-jährige Mitarbeit bei einem WP, davon</li> <li>• Mind. 2-jährige Prüfungstätigkeit, welche min. nach dem 5. Jahr abgeleistet werden darf</li> </ul>

# Examensstruktur

- Die Ausgestaltung des Wirtschaftsprüfungsexamens ergibt sich aus §§ 12-14a WPO und den Bestimmungen der Wirtschaftsprüferverordnung (WiPrPrüV).

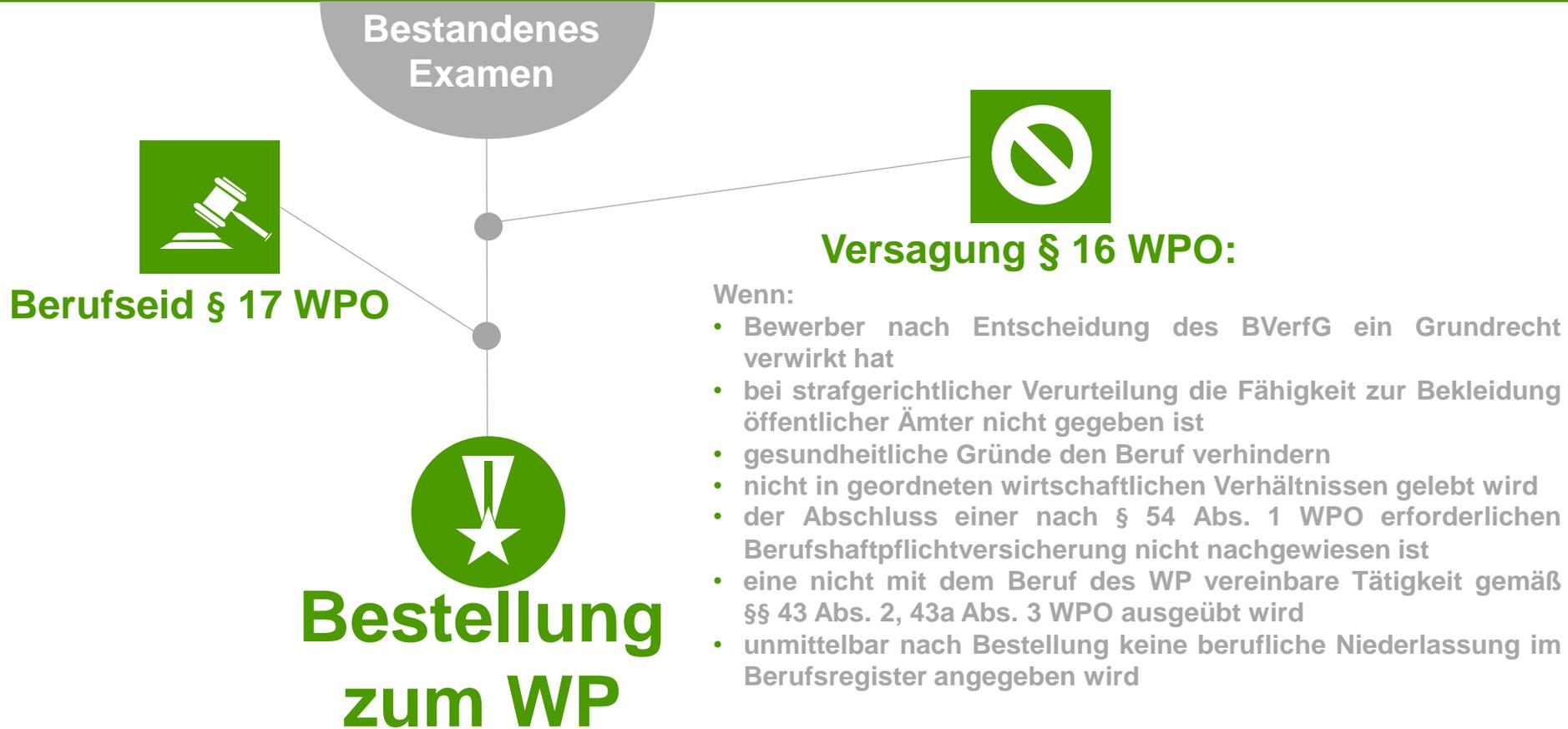
## Prüfungsgebiete



# § 8a WPO-Master

- **Anrechnung von Master-Studiengängen** gem. § 8a WPO (gilt auch für § 13b WPO)
- Die Lehrinhalte müssen folgende **Prüfungsgebiete** enthalten:
  - wirtschaftliches Prüfungswesen, Unternehmensbewertung, Berufsrecht, angewandte BWL, VWL, Wirtschaftsrecht, Steuerrecht
- Zusätzlich müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:
  - einjährige praktische Tätigkeit bei einer Prüfungseinrichtung
  - Bestehen einer Zugangsprüfung,
  - das Absolvieren von min. 4 Theoriesemestern und der Abfassung einer Master-Thesis
- Demnach werden Prüfungsleistungen in BWL/VWL und Wirtschaftsrecht angerechnet

# Bestellung

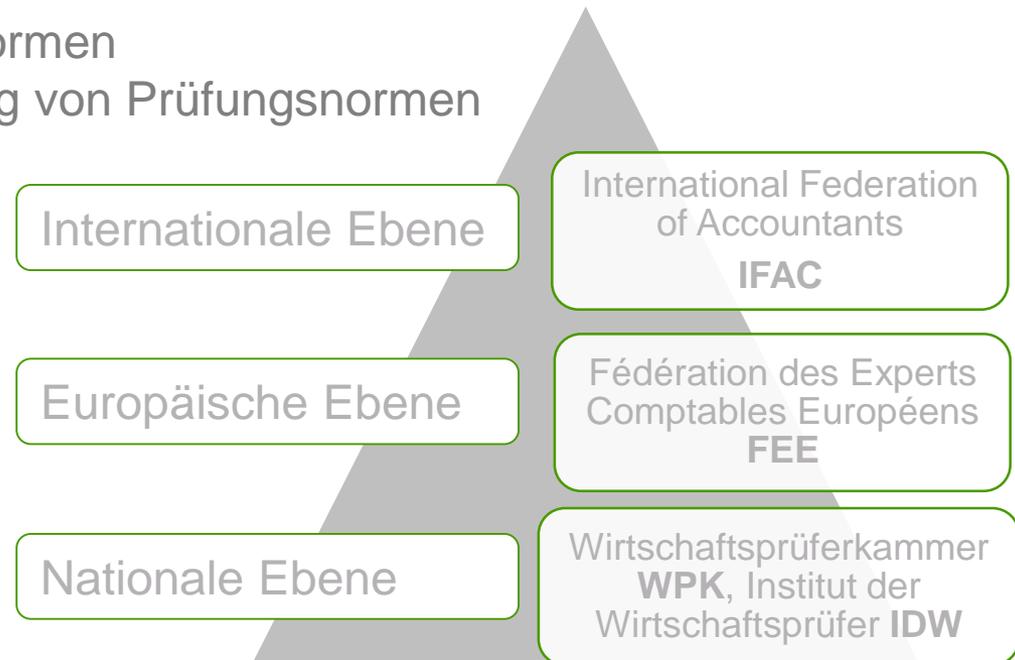


- Nach der Bestellung muss gemäß § 18 WPO im **beruflichen Verkehr** die Bezeichnung „**Wirtschaftsprüfer/in**“ verwendet werden
- Gemäß § 19 WPO **erlischt** die Bestellung bei **Tod, Verzicht** oder **Ausschluss** aus dem Beruf
- Nach Maßgabe des § 20 WPO kann eine erfolgte Bestellung zurückgenommen oder widerrufen werden
- § 23 WPO regelt die Wiederbestellung eines ehemaligen WP

# Begriffsabgrenzung und Systematisierung

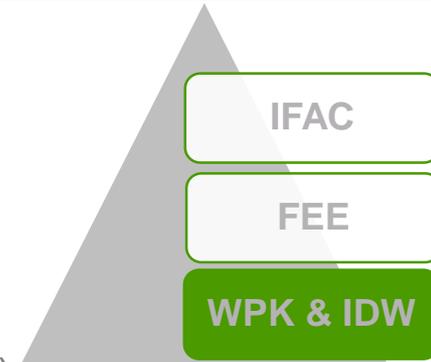
- **Berufsständische Organisationen**
  - **vertreten** den wirtschaftsprüfenden **Berufstand** in der **Öffentlichkeit**
  - nehmen **Selbstverwaltungsaufgaben** wahr und
  - sind mit der beruflichen **Facharbeit** befasst.
- **Zentrale Aufgaben** sind:
  - Herausgabe von Prüfungsnormen
  - Sicherstellung der Einhaltung von Prüfungsnormen

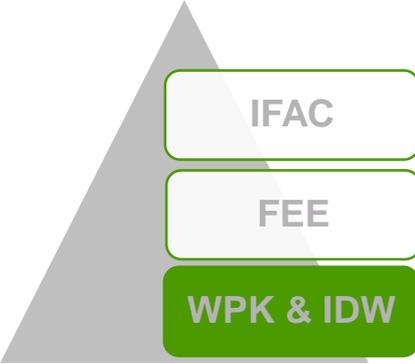
Einteilung der  
Berufsständischen  
Organisationen:



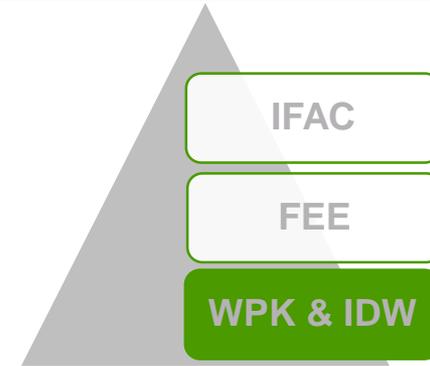
# Wirtschaftsprüferkammer (WPK)

- ist eine Körperschaft öffentlichen Rechts (§ 4 Abs. 2 WPO)
- Sitz in Berlin
- **Pflichtmitglieder** sind alle:
  - WP, WPG
  - Buchführungsgesellschaften (BPG), vereidigte Buchprüfer (vBP)
- **Organe** der WPK sind:
  - WP-Versammlung, Beirat, Vorstand und Kommission für Qualitätskontrolle
- Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) führt öffentliche fachbezogene **Aufsicht** über die WPK
- Die APAS kann
  - Entscheidungen der WPK zur Zweitprüfung zurückweisen und bei Nichtabhilfe unter Aufhebung der Entscheidung der WPK Weisung erteilen (Letztentscheidung)

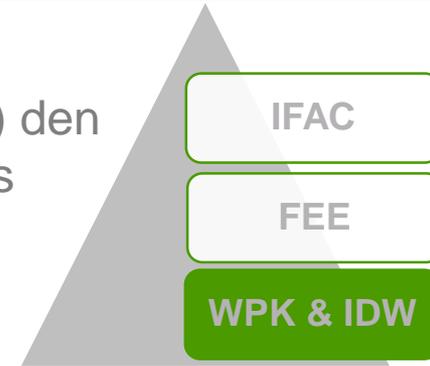


- **Fachorganisation und Interessenvertretung** der WP
  - Als **eingetragener Verein** privatrechtlich organisiert
  - Sitz in **Düsseldorf**
  - **Mitgliedschaft** ist freiwillig
- 
- **Organe des IDW:**
    - **WP-Tag** (Mitgliederversammlung i.S.d. BGB), **ordentliche Mitglieder** sind zuständig für:
      - **Wahl** der Mitglieder des **Verwaltungsrats** und **Ehrenrats**
      - Entgegennahme des Berichts von Vorstand und Verwaltungsrat
      - Entlastung des Verwaltungsrats, Änderung Satzung, Auflösung IDW
    - **Verwaltungsrat** ist **zuständig** für:
      - **Wahl** des **IDW-Vorstands** und Vorsitzenden des Hauptfachausschusses

- **IDW entwickelt**
  - Prüfungsstandards (IDW PS)
  - Prüfungshinweise (IDW PH)
- Förderung der Aus- und Fortbildung der WP
- Für die **Normensetzung bedeutsame Facharbeit** des IDW vollzieht sich in
  - **Fachausschüssen**, zudem bestehen
  - **Arbeitskreise** die **permanent** (Internationale Prüfungsfragen und Rechnungslegung, Konzernrechnungslegung und Unabhängigkeit) **und adhoc** (Bescheinigungen, Comfort Letter, Haftung des AP u.a.) eingerichtet sind bzw. werden

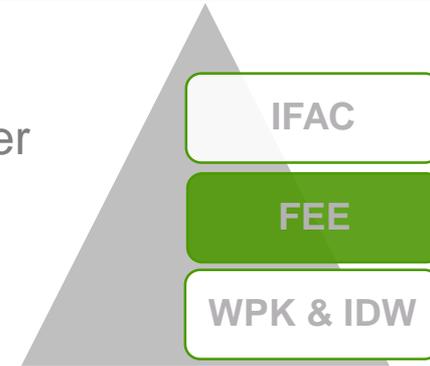


- Für die **Facharbeit** ist dabei der **Hauptfachausschuss (HFA)** den anderen Fachausschüssen **übergeordnet** und befasst sich als ständige Einrichtung mit:
  - **Beratung fachlicher Probleme**
  - **Erstellung von Prüfungsnormen**
- Die **Fachausschüsse behandeln Fachfragen** aus speziellen Tätigkeitsbereichen oder Wirtschaftszweigen,



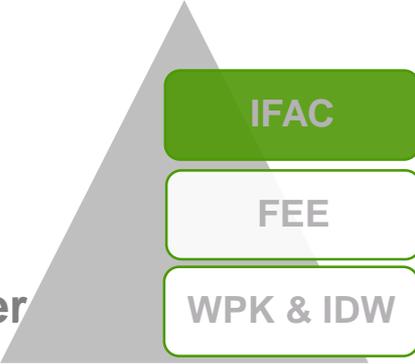
- **FEE**

- **Zusammenschluss** führender **Berufsorganisationen** der Prüfer in Europa (gegründet 1986)
- **44 Berufsorganisationen** und ca. **500.000 Mitglieder** angehörig
- **Aufgaben** der FEE:
  - Vertretung und Förderung der Interessen des Berufsstands in Europa auf internationale Ebene
  - Harmonisierung der prüfungsrechtlichen Vorschriften
- Dabei betreibt die FEE **kein** eigenes **standard-setting**, sondern erkennt die **Normenkompetenz** der **IFAC** an.



- IFAC

- 160 Organisationen aus 120 Ländern mit über 1,2 Mio. Prüfern
- Dabei sind alle wichtigen **Industrienationen**, sowie aufstrebende **Volkswirtschaften** und **Entwicklungsländer**



IFAC

FEE

WPK & IDW

- **Aufgaben:**

- **Entwicklung** und **Verbesserung** des Berufsstands
- **Anbieten** von qualitativ hochwertigen **Dienstleistungen**
- **Herausgabe** von qualitativ hochwertigen **berufsständischen Normen**
- In **Kooperation** mit ihren **Mitgliedern**, regionalen und anderen Organisationen (z.B. WTO, Weltbank, UN) initiiert, leitet und koordiniert die IFAC Anstrengungen, um fachliche, berufsethische sowie auf die Ausbildung bezogene **Verlautbarungen** herauszugeben

# ISA und IDW PS

ISA		IDW PS	
		100	Zusammenfassender Standard
		120 - 199	Qualitätssicherung
		200 - 249	Prüfungsgegenstand und Prüfungsauftrag
200 – 299	general principles and responsibilities	250 - 299	Prüfungsansatz
300 - 499	risk assessment and response to assessed risks	300 - 399	Prüfungsdurchführung
500 - 599	audit evidence		
600 - 699	using work of others	400 - 499	Bestätigungsvermerk, Prüfungsbericht und Bescheinigungen
700 - 799	audit conclusions and reporting	500 - 799	Abschlussprüfungen von Unternehmen bestimmter Branchen
800 - 899	specialized areas	800 - 999	andere Reporting-Aufträge

# Normenfunktion

- Eine **Prüfungsnorm** ist als **Regel** definiert, die den Anspruch erhebt, das **Verhalten des Prüfers zu steuern**. Die **Gesamtheit** der Prüfungsnormen lässt sich als **Prüfungsordnung** definieren.
- Sie haben folgende Funktionen:

## Präskriptive Funktion

Normen sollen Handlungen vorschreiben oder verbieten

## Deskriptive Funktion

Normen sollen über Art und Umfang der Prüfung informieren

## Standardisierungsfunktion

Normen sollen Abschlüsse vergleichbar machen

## Prophylaktische Funktion

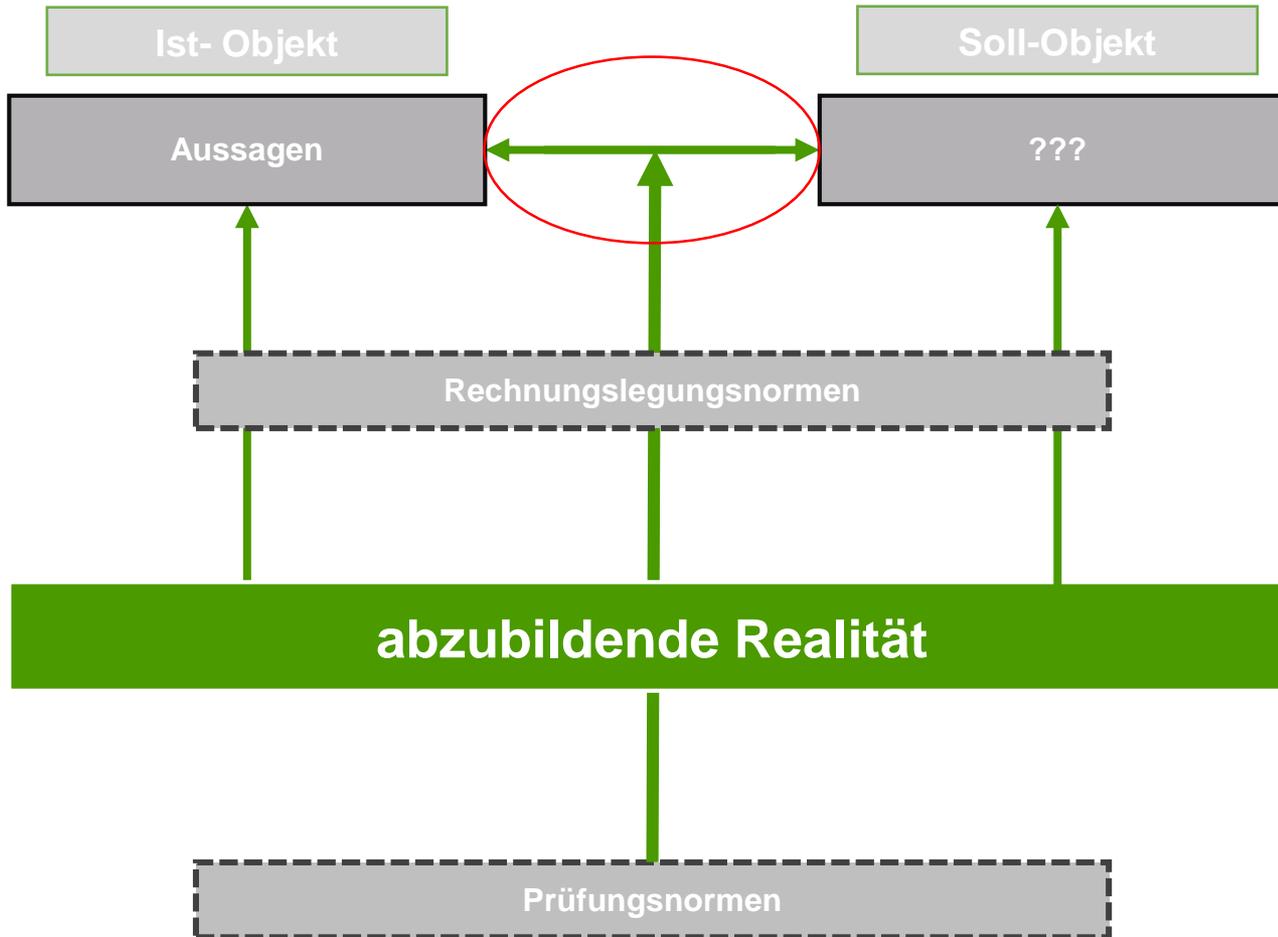
Normen sollen Fehler in der Rechnungslegung teilweise von vorneherein vermeiden

## Schutzfunktion

Normen sollen die Stellung des Prüfers schützen

- Um das **Risiko** wesentlicher **Falschaussagen** zu **reduzieren**, ist der vorläufige Abschluss (*Ist-Objekt*) im Hinblick auf seine Konformität mit den Rechnungslegungsnormen zu prüfen.
- Die **Aussagen des** abschlusserstellenden **Unternehmens bilden** die **Prüfkategorien** des Abschlussprüfers.
- Die **Prüfung** selbst muss bestimmten **Anforderungen genügen**. Dabei legen Prüfungsnormen die Maßstäbe hinsichtlich Umfang und Art der Prüfung nebst der zu gewährenden Prüfungssicherheit fest.
- **Beispiel Abschlussposition „Vorräte“:**
  - Der **Prüfer ermittelt** einen **Wertansatz** (*Soll-Objekt*) der den angewandten Rechnungslegungsnormen entspricht. Bestehen **Wahlrechte**, so ist das Soll-Objekt innerhalb einer **Bandbreite** festzulegen. **Weicht** der Wertansatz wesentlich von der vorläufigen Darstellung (*Ist-Objekt*) ab, so ist der **Wert zu korrigieren** oder in die Berichterstattung des Prüfers aufzunehmen.

# Beziehungsgeflecht zwischen Prüfungs- und Rechnungslegungsnormen



# Prüfungsordnung – Quellen und Kategorien

## Normenquellen

## Normenkategorien

EU-Kommission

→ Erlässt EU-Richtlinien

Gesetzgeber

→ **Setzt** die EU-Richtlinien in von Rechtsnormen **um** (HGB, WPO)

WPK

→ WPK-Stellungnahmen

IDW

→ IDW-Verlautbarungen (PS, PH)

IFAC

→ IFAC-Normen (ISA, ISQC, Code of Ethics)

Prüfungsorganisationen

→ Betriebliche Normen

sonst. Akteure

Fachschriftum

Sonstige Normen

GoA

- Aufgaben des **Gesetzgebers**:
  - **Herausgabe gesetzlicher Prüfungsnormen** (§ 317 Abs. 5 HGB)
  - Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Recht
- Aufgaben der **Berufsorganisationen** (WPK, IDW, IFAC):
  - **Transformation** der Normen in berufsspezifische Normen
- Aufgaben des IDW:
  - **Transformation** der **berufsspezifischen Normen** der IFAC in Anlehnung an das HGB und die WPO in eine nationale berufsspezifische Norm.
    - Somit besteht grundsätzlich eine hohe Schnittmenge mit internationalen Normen. Die Nummerierung der IDW Prüfungsstandards erfolgt sachorientiert in loser Anlehnung an das Schema der International Standards on Auditing (ISA).

# Berufssatzung

## Berufspflichten des WP

### Allgemeine §§ 1 ff. BS

#### Unabhängigkeit §§ 2, 3 BS

Bindungsfreiheit, Vergütung, Interessenvereinbarkeit

#### Gewissenhaftigkeit §§ 4-9 BS

Bindung an Gesetz, Fortbildung, Qualitätssicherung, Qualifikation

#### Verschwiegenheit §§ 10, 11 BS

Offenbarung, Vewertung

#### Eigenverantwortlichkeit §§ 12, 13 BS

Urteilsbildung, Entscheidungsfindung, Überwachung

#### Berufswürdiges Verhalten §§ 14-20 BS

Sachlichkeit, Treuepflicht, Haftung, Siegelführung

#### Berufliche Zusammenarbeit §§ 21, 22 BS

Sozietät, Berufsgesellschaften, Firmierung

### Besondere §§ 28 ff. BS

#### Durchführung von Prüfung von Gutachten §§ 28-44 BS

Unparteilichkeit, Unbefangenheit

#### Kundmachung und Werbung §§ 32-36 BS

Verbot Mandatswerbung, Drittwerbung, ...

#### Qualitätssicherung §§ 45-49 BS

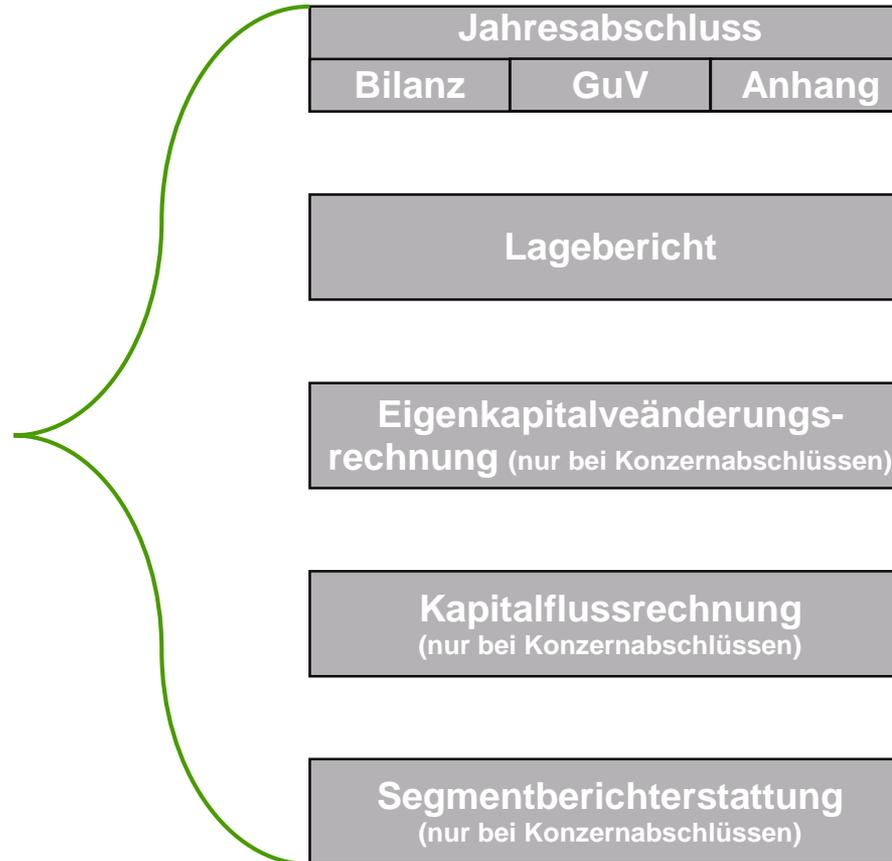
Planung, Urteilsbildung, Dokumentation

# Fragen?



# Bestandteile Rechnungslegung

## Mögliche Bestandteile der Rechnungslegung nach HGB



# Bestandteile Rechnungslegung

## Lagebericht

Erläutert und ergänzt den Jahresabschluss

## Eigenkapitalveränderungsrechnung (nur bei Konzernabschlüssen)

Rechenwerk zur Darstellung der Entwicklung von Eigenkapitalbewegungen

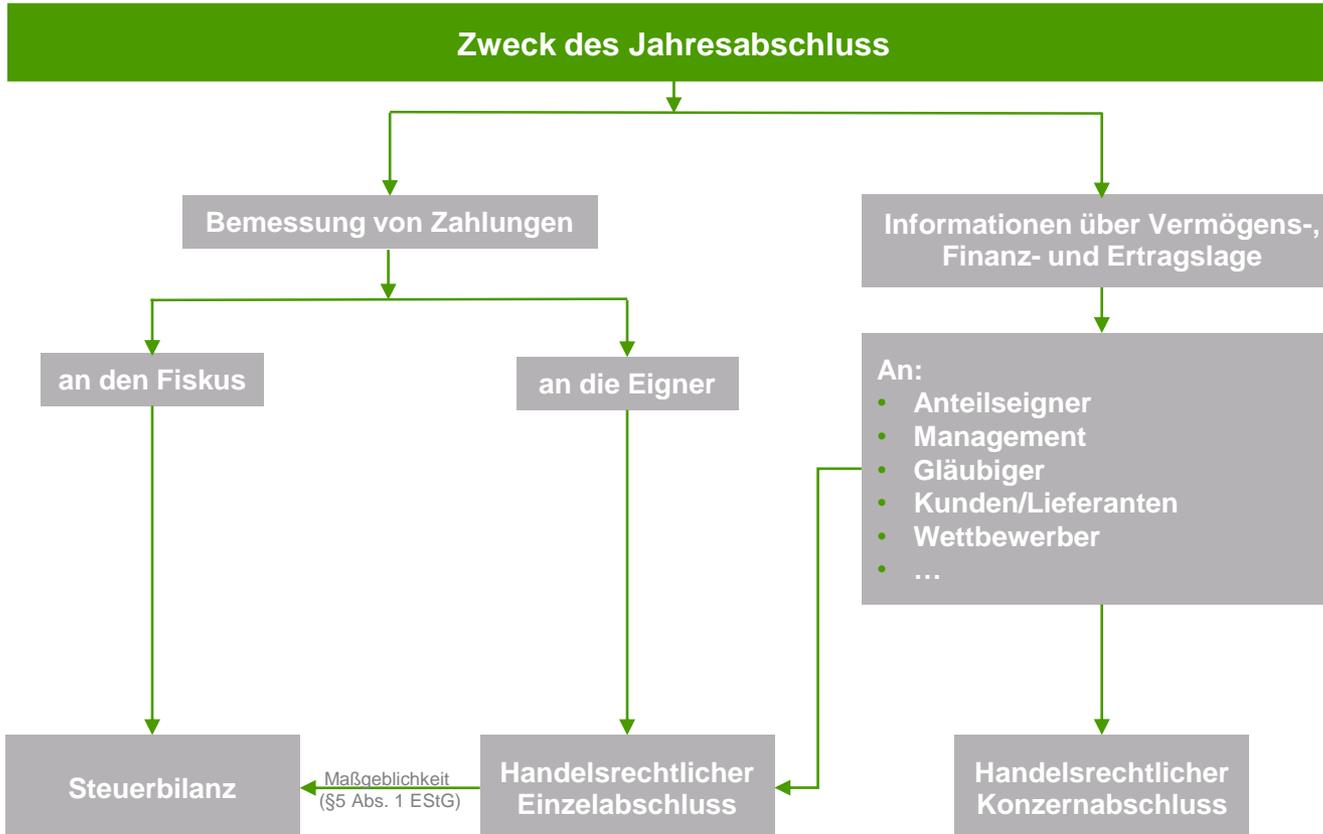
## Kapitalflussrechnung (nur bei Konzernabschlüssen)

Bestimmung der Zahlungskonsequenzen aus laufender Geschäftstätigkeit, Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit

## Segmentberichterstattung (nur bei Konzernabschlüssen)

Veröffentlichung von finanziellen Informationen zu einzelnen Teilbereichen des Unternehmens

# Wesen und Grundlagen des Jahresabschluss



## Normative Grundlagen des Jahresabschluss

- Nationale Rechtsnormen:
  - Handelsrecht
  - Steuerrecht
  - GoB
  - DRS
  - IDW RS/RH
- Internationale Rechtsnormen:
  - IFRS
  - US-GAAP

# Gliederung Bilanz

## Gliederung der Bilanz nach § 266 HGB:

### (2) Aktivseite

#### A. Anlagevermögen:

- I. Immaterielle Vermögensgegenstände:
  1. Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte;
  2. entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten;
  3. Geschäfts- oder Firmenwert;
  4. geleistete Anzahlungen;
- II. Sachanlagen:
  1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken;
  2. technische Anlagen und Maschinen;
  3. andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung;
  4. geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau;
- III. Finanzanlagen:
  1. Anteile an verbundenen Unternehmen;
  2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen;
  3. Beteiligungen;
  4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
  5. Wertpapiere des Anlagevermögens;
  6. sonstige Ausleihungen.

#### B. Umlaufvermögen:

- I. Vorräte:
  1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe;
  2. unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen;
  3. fertige Erzeugnisse und Waren;
  4. geleistete Anzahlungen;
- II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände:
  1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen;
  2. Forderungen gegen verbundene Unternehmen;
  3. Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
  4. sonstige Vermögensgegenstände;
- III. Wertpapiere:
  1. Anteile an verbundenen Unternehmen;
  2. sonstige Wertpapiere;
- IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks.

#### C. Rechnungsabgrenzungsposten

#### D. Aktive latente Steuern

#### E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung

### (3) Passivseite

#### A. Eigenkapital:

- I. Gezeichnetes Kapital;
- II. Kapitalrücklage;
- III. Gewinnrücklagen:
  1. gesetzliche Rücklage;
  2. Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen;
  3. satzungsmäßige Rücklagen;
  4. andere Gewinnrücklagen;
- IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag;
- V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.

#### B. Rückstellungen:

1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen;
2. Steuerrückstellungen;
3. sonstige Rückstellungen.

#### C. Verbindlichkeiten:

1. Anleihen davon konvertibel;
2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten;
3. erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen;
4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen;
5. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel;
6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen;
7. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
8. sonstige Verbindlichkeiten, davon aus Steuern, davon im Rahmen der sozialen Sicherheit.

#### D. Rechnungsabgrenzungsposten

#### E. Passive latente Steuern

# Basiselemente der Bilanzierung

## Bilanzansatz →

Bilanzierung dem Grunde nach

- Bilanzierungsfähigkeit
- Unternehmenszugehörigkeit
- Bilanzierungswahlrechte
- Bilanzierungsverbote

## Bilanzbewertung →

Bilanzierung der Höhe nach

- Zugangsbewertung:
  - AK, HK
  - Barwert, Erfüllungsbetrag
  - Zeit- / Teilwert
  - Bewertungseinheit
- Folgebewertung:
  - Planmäßig
  - Außerplanmäßig

## Bilanzausweis →

Bilanzierung der Stelle nach

- § 266 HGB

# Bilanzierung des Anlagevermögens

## Anlagevermögen

### I. Immaterielle Vermögenswerte

- Schutzrechte, Konzessionen, Lizenzen, Geschäfts-/Firmenwert

### II. Sachanlagen:

- Grundstücke, technische Anlagen und Maschinen
- andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung
- Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau

### III. Finanzanlagen

## Ansatz

- Wahlrechte
- Aktivierungsverbote

## Bewertung

- Abnutzbar/ nicht abnutzbar
- Abschreibungen
  - Planmäßig
  - Außerplanmäßig
- Wertaufholung

## Ausweis

- § 266 HGB Abs. 2 A I. – III.

# Bilanzierung des Umlaufvermögens

Umlaufvermögen

- I. Vorräte
- II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände
- III. Wertpapiere
- IV. Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten

## Exemplarisch Vorräte:

### Ansatz/Ausweis

- Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
- Unfertige Erzeugnisse
- Fertigerzeugnisse
- Anzahlungen

### Bewertung

- Anschaffungswert
- Strenges Niederstwertprinzip
- Beizulegender Wert
- Wertaufholung

### Ausweis

- §266 Abs. 2 B I. HGB

### Bewertungsvereinfachungen

- Festbewertung
- Gruppenbewertung
- Verbrauchsfolgeverfahren

# Erfolgsrechnung - GuV

## Gesamtkostenverfahren

§ 275 (2) HGB:

1. Umsatzerlöse
2. Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen
3. andere aktivierte Eigenleistungen
4. sonstige betriebliche Erträge
5. Materialaufwand
6. Personalaufwand
7. Abschreibungen
8. sonstige betriebliche Aufwendungen
9. Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen
10. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen
11. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen
12. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon an verbundene Unternehmen
14. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
15. Ergebnis nach Steuern
16. sonstige Steuern
17. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.

## Umsatzkostenverfahren

§ 275 (3) HGB:

1. Umsatzerlöse
2. Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen
3. Bruttoergebnis vom Umsatz
4. Vertriebskosten
5. allgemeine Verwaltungskosten
6. sonstige betriebliche Erträge
7. sonstige betriebliche Aufwendungen
8. Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen
9. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen
10. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen
11. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
12. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon an verbundene Unternehmen
13. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
14. Ergebnis nach Steuern
15. sonstige Steuern
16. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.

Für Kleinstkapitalgesellschaften lediglich: § 275 (5) HGB

1. Umsatzerlöse,
2. sonstige Erträge,
3. Materialaufwand,
4. Personalaufwand,
5. Abschreibungen,
6. sonstige Aufwendungen,
7. Steuern,
8. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

- **Große** und **mittelgroße Kapitalgesellschaften** (§ 267 Abs. 2, 3 HGB) und GmbH & Co. KG's sind **verpflichtet**, einen **Lagebericht** nach den Vorschriften des § 289 HGB aufzustellen
- **Berichtsteile:**
  - Wirtschaftsbericht § 289 Abs. 1,3 HGB
  - Prognosebericht § 289 Abs. 1 HGB
  - Nachtragsbericht § 289 Abs. 2 Nr. 1 HGB
  - Risikobericht § 289 Abs. 2 Nr. 1 HGB
  - Forschungs- und Entwicklungsbericht § 289 Abs. 2 Nr. 2 HGB
  - Zweigniederlassungsbericht § 289 Abs. 2 Nr. 3 HGB
  - Grundzüge des Vergütungsberichts § 289 Abs. 2 Nr. 5 HGB
  - Für KGaA und AG § 289 Abs. 4 HGB

# Prüfungssubjekte § 316 HGB

- Gemäß § 316 HGB sind der **Jahresabschluss** und **Lagebericht** von bestimmten Gesellschaften von einem Abschlussprüfer zu **prüfen**

## Prüfungspflicht gem. § 316 HGB



- Befreiung existiert nicht. Nicht Durchführung der Prüfung hat zu **Folge**:
  - Jahresabschluss kann nicht festgestellt werden und ist rechtlich nicht existent
  - Schadensersatzansprüche und Imageschäden

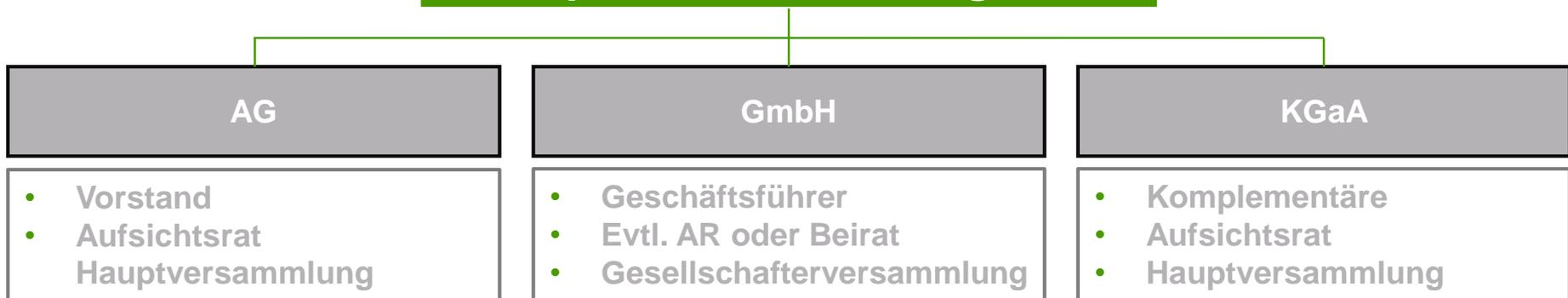
# Kapitalgesellschaften

- Kapitalgesellschaften sind juristische Personen mit eigener Rechtspersönlichkeit, die im Außenverhältnis durch ihre Organe vertreten wird

**Kapitalgesellschaften**

Personengesellschaften

## Kap.Ges. und ihre Organe



# Kapitalgesellschaften - Prüfungssubjekte

**Kapitalgesellschaften**

Personengesellschaften

- Die **gesetzliche Prüfungslicht** der Kapitalgesellschaft ist **abhängig** von der Erreichung **bestimmter Größenklassen** gem. § 267 HGB
  - Ausschließlich mittelgroße** und **große** Kapitalgesellschaften sind **verpflichtet**, sich einer gesetzlichen AP zu unterziehen
- Zur **Einordnung** in eine **Größenklasse** müssen **min. zwei von drei Merkmalen** an den **Abschlussstichtagen** von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren **erfüllt** sein
  - Ausnahmen: Bei Umwandlungen oder Neugründungen treten die Rechtsfolgen für die Größenklassen bereits am ersten Abschlussstichtag in Kraft (§ 267 Abs. 4 HGB)

Größenklassen	Bilanzsumme	Umsatzerlöse	Arbeitnehmer	Prüfungspflicht
Kleine	≤ 6.000.000	≤ 12.000.000	≤ 50	Nein
Mittelgroße	≤ 20.000.000	≤ 40.000.000	≤ 250	Ja
Große	≥ 20.000.000	≥ 40.000.000	≥ 250	Ja



# Kapitalgesellschaften - Prüfungssubjekte

**Kapitalgesellschaften**

Personengesellschaften

- **Besonderheiten** ergeben sich für kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften (i. S. d. § 264d HGB), die:
  - einen **organisierten Markt** (§ 2 Abs. 5 WpHG) in Anspruch nehmen oder
  - die **Zulassung** zu einem **organisierten Markt** beantragt haben
- Diese zählen **stets zu den großen Kapitalgesellschaften** und haben somit eine gesetzliche Pflicht zur Prüfung § 267 Abs. 3 S.2 HGB
- Ein **Zeitraum** der Prüfung **oder** eine **gesetzliche Frist** für das Ende der Prüfung bestimmt das **HGB** lediglich **indirekt**:
  - **Aufstellung** des (Konzern-)Jahresabschlusses (§§ 263 Abs.1, 290 Abs.1 HGB)
  - **Vorlage** des (Konzern-)Jahresabschlusses unverzüglich nach der Aufstellung an den AP (§ 320 HGB)
  - **Prüfung** des (Konzern-)Jahresabschlusses durch den AR der AG (§ 171 AktG)
  - **Einberufung** und Durchführung der **Haupt- bzw. Gesellschafterversammlung** ( §§ 123 AktG, 175 AktG für KGaA, § 42 GmbHG)

# Personengesellschaften- Prüfungssubjekte

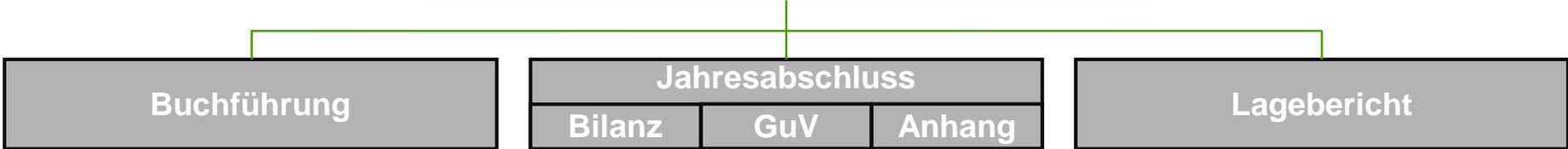
Kapitalgesellschaften

Personengesellschaften

- **Bestimmte Personengesellschaften**, die keinen persönlichen Vollhafter haben und daher mit den Haftungsstrukturen einer Kapitalgesellschaft vergleichbar sind (§ 264 a-c HGB), unterliegen ebenfalls strengen Rechnungslegungs- und Offenlegungsvorschriften (§§ 264 – 335 HGB)
  - Die **Ausweitung** der **Rechnungslegungsvorschriften** sowie die **Publizität** sollen einen **Ausgleich** für die **Haftungsbeschränkung** darstellen.
- Aus diesem Grund sind die Kap.Ges & Co. u.a. verpflichtet, einen Jahres- bzw. Konzernabschluss sowie einen Lage- bzw. Konzernlagebericht aufzustellen und sich der gesetzlichen Abschlussprüfung zu unterziehen. Die **Größenklassen** gem. § 267 HGB **gelten auch für Personengesellschaften**.

# Gegenstand und Umfang

## Prüfungsobjekte gem. § 317 HGB

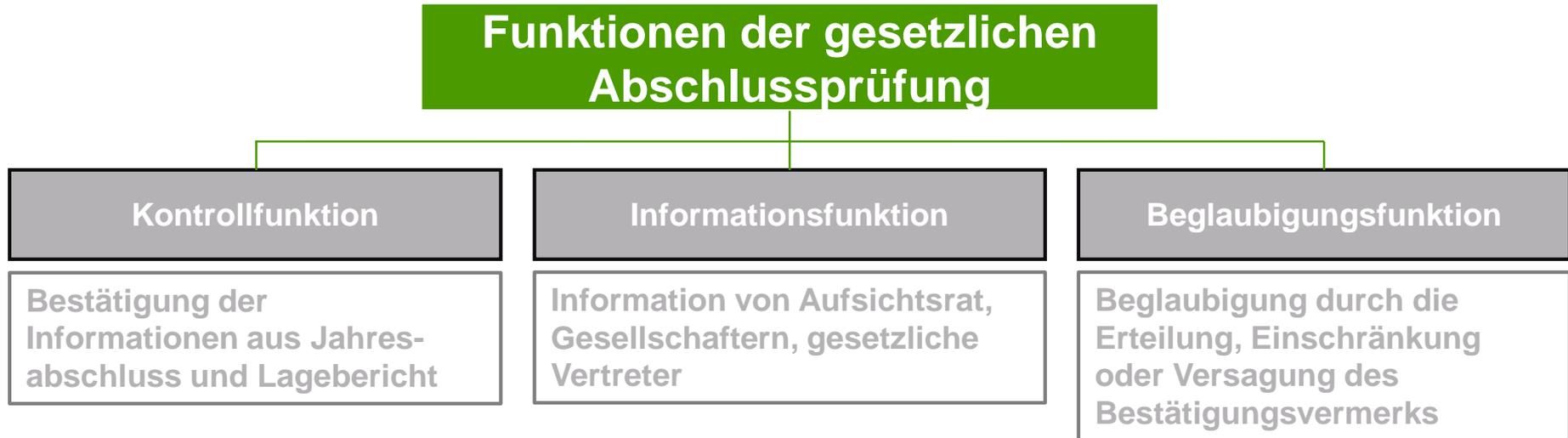


- **Nicht** zu den Prüfungsobjekten zählen:
  - Wirtschaftliche Verhältnisse, Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung
  - Offenlegung des Jahresabschlusses

# Prüfungsobjekte (§ 317 HGB)

- **Abschlussprüfung als Gesetz- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung**
- Prüfung, ob:
  - die gesetzlichen Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder
  - der Satzungbeachtet worden sind
- Es müssen **Unrichtigkeiten** und **Verstöße** erkannt werden die sich auf die Darstellung der **Vermögens-, Finanz- und Ertragslage** auswirken (§ 317 Abs. 1 S. 3 HGB)
- **Umfang:**
  - Buchführung und Inventar (§§ 238 – 289 HGB)
  - Ansatz, Bewertung und Gliederung der Posten des JA (§§ 242 – 283 HGB)
  - Angaben in Anhang und Lagebericht (§§ 284 – 289 HGB)

# Funktion der Abschlussprüfung



# Gegenstand der Prüfung (Buchführung)

**Buchführung**

**Jahresabschluss**

Bilanz

GuV

Anhang

**Lagebericht**

## Gegenstand:

- **Finanzbuchhaltung**
- **Nebenbuchhaltung**
  - Anlagenbuchhaltung
  - Lohn- und Gehaltsbuchführung
  - Lagerbuchführung
- **Betriebsbuchführung** (indirekt), da Grundlage für Ansatz und Bewertung
- **Einhaltung der GoB**
  - Inventur
  - Bilanz
  - GuV-Rechnung
  - Anhang

# Umfang der Prüfung (Buchführung)

Buchführung

Jahresabschluss

Bilanz

GuV

Anhang

Lagebericht

## Umfang:

- Es ist zu beurteilen, ob das **Rechnungslegungssystem** eines Unternehmens den GoB bei der
  - Erfassung
  - Verarbeitung
  - Ausgabe
  - Aufbewahrung
 der **rechnungslegungsrelevanten Daten** über die Geschäftsvorfälle entspricht

## GoB:

- Vollständigkeit (§ 239 Abs. 2 HGB),
  - Richtigkeit (§ 239 Abs. 2 HGB),
  - Zeitgerechtheit (§ 239 Abs. 2 HGB),
  - Ordnung (§ 239 Abs. 2 HGB),
  - Nachvollziehbarkeit (§ 238 Abs. 1 S. 2 HGB) und
  - Unveränderlichkeit (§ 239 Abs. 3 HGB)
- Die GoB schreiben allerdings **kein explizites Buchführungsverfahren** vor (§ 239 Abs. 4 HGB)

Buchführung

Jahresabschluss

Bilanz

GuV

Anhang

Lagebericht

## Gegenstand:

- Bilanz
- GuV-Rechnung
- Anhang
  
- Jahresabschluss ist stets Bestandteil der Prüfung

## Umfang:

- Einzelfallabhängig festzulegen
- Die **Art** und der **Umfang** der Prüfungshandlungen **liegen im Ermessen** des AP, wobei die Prüfungsaussagen mit **hinreichender Sicherheit** und unter Beachtung des **Grundsatzes der Wesentlichkeit** zu treffen sind.
- Jahresabschluss muss **klar, übersichtlich** und **vollständig** sein
  
- **Bestimmungsgrößen:**
  - Wertmäßige Bedeutung, Volatilität oder Komplexität der Posten
  - Wirksamkeit der internen Kontrollen
  - Feststellungen im Verlauf der Prüfung

# Umfang der Prüfung (Jahresabschluss)



## Umfang:

- AP hat **alle gesetzlichen** (allgemeine/rechtsformspezifische) **Vorschriften** über die Aufstellung des JA heranzuziehen sowie die Beachtung der GoB zu prüfen
- **Allgemeine Vorschriften:**
  - §§ 242 bis 256 HGB, §§ 264 bis 288 HGB und EGHGB
- **Rechtsformspezifische Vorschriften:**
  - AG: §§ 56, 58, 71-71e, 150, 152, 158, 160, 161 AktG
  - KGaA: §§ 286, 288 AktG (zusätzlich!)
  - GmbH: §§ 29-33, 42 GmbHG
  - Kap.Ges. & Co.: §§ 120, 121, 128a, 167, 172a, 264c HGB
- **Anhang:**
  - Vollständig prüfungspflichtig

Buchführung

**Jahresabschluss**

Bilanz

GuV

Anhang

Lagebericht

## Beachtung insbesondere von folgenden Sachverhalten:

- Annahme der **Unternehmensfortführung** i.S.d. § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB (going concern)
- **Vollständigkeit** aller bilanzierungspflichtigen Vermögensgegenstände, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten
- Ausübung von zulässigen **Ansatzwahlrechten**
- richtiger **Ausweis** aller Einzelposten
- zutreffende **Bewertung** aller vorstehenden Posten sowie Einhaltung aller Bewertungsgrundsätze gem. §§ 252 ff. HGB
- angemessene **Ermittlung** der Ertragssteuern und anderer ergebnisabhängiger Posten (Gewinnanteile, Zinsen auf Genussscheine u.Ä.)
- **Vollständigkeit** und Richtigkeit der Darstellung und Angaben im Anhang

# Umfang der Prüfung (Jahresabschluss)



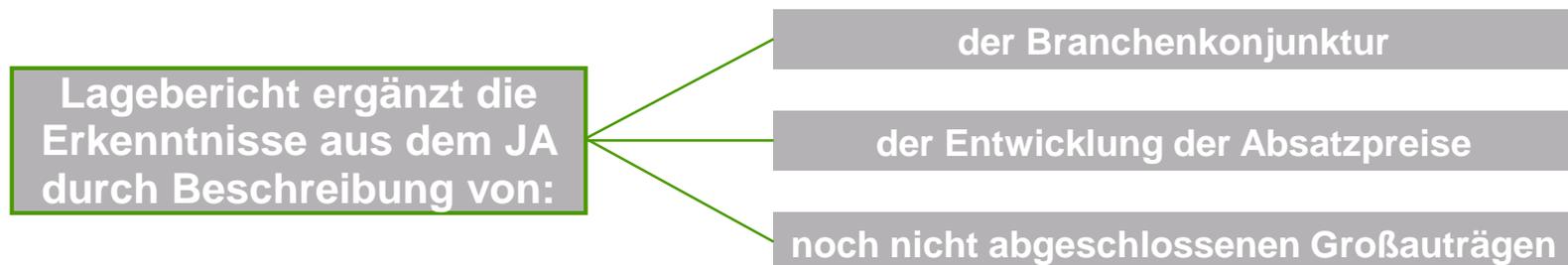
- Für Kapitalgesellschaften und Kap.Ges. & Co. ist die Vorschrift des § 264 Abs. 2 HGB zu beachten, wonach der Jahresabschluss unter Beachtung der GoB ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der VFE-Lage der Kapitalgesellschaft zu vermitteln hat (sog. „Generalnorm“).
- Einen „true and fair view“ im absoluten Sinne gibt es allerdings nicht, so dass der Einblick in die Lage des Unternehmens vielmehr von den zugrunde liegenden Rechnungslegungsvorschriften abhängt.

# Umfang der Prüfung (Lagebericht)



## Umfang:

- Bestimmung gem. § 317 Abs. 2 HGB,
- **Lagebericht muss:**
  - dem Jahresabschluss sowie mit den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse des AP im Einklang stehen und eine zutreffende Vorstellung der Lage des Unternehmens vermitteln
  - die Chancen und Risiken der künftigen Entwicklungen zutreffend darstellen
  - Den gesetzlichen bzw. gesellschaftsvertraglichen Vorschriften entsprechen



# Umfang der Prüfung (Lagebericht)



- Vermittelt eine zutreffende Vorstellung der Lage des Unternehmens, sofern dem sachkundigen Leser aufgrund
  - der gegebenen Informationen sowie
  - der Form der Präsentation
 eine wirtschaftliche Gesamtbeurteilung möglich ist.
- Angaben des Lagebericht müssen mit den während der Prüfung erlangten Erkenntnissen des AP im Einklang stehen

# Umfang der Prüfung (Lagebericht)

Buchführung

Jahresabschluss

Bilanz

GuV

Anhang

Lagebericht

- Lagebericht umfasst gem. **IDW PS 350**:
  - Angaben zum **Geschäftsverlauf** (Geschäftsergebnisses, Lage der Gesellschaft)
  - **Chancen** und **Risiken** der künftigen Entwicklung
  - Berichterstattung über **Vorgänge** von besonderer Bedeutung **nach Schluss** des Geschäftsjahres
  - Berichterstattung über **Finanzrisiken**
  - Angaben zum Bereich der **Forschung** und **Entwicklung**
  - Angabe bestehender **Zweigniederlassungen**
  - Angabe finanzieller Leistungsfaktoren sowie
  - ggf. Schlusserklärung des Vorstands im Abhängigkeitsbericht

Weitergehende Prüfungsgegenstände

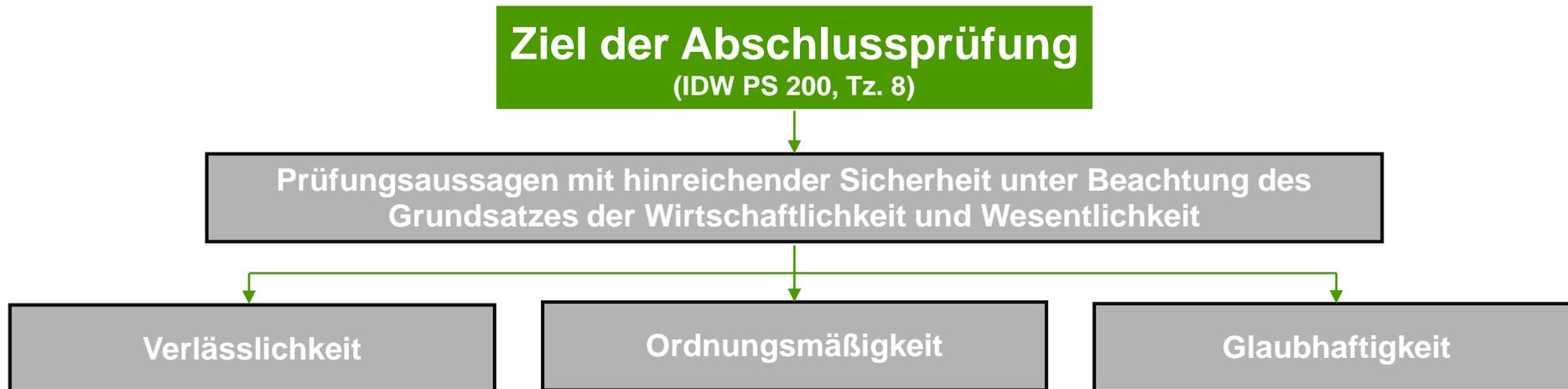
Prüfung des Risikofrüh-  
erkennungssystems

Prüfung der  
Ordnungsmäßigkeit der  
Geschäftsführung

...

# Ziel der Abschlussprüfung

- Feststellung ob der Jahresabschluss einschließlich den Bestimmungen von Gesetz, Gesellschaftsvertrag und Satzung genügt
- Zielsetzung der Abschlussprüfung lässt sich aus den Funktionen der Abschlussprüfung ableiten



# Ziel der Abschlussprüfung

- Die Tätigkeit des AP kann eine vorbeugende Wirkung auf die Vermeidung von Unregelmäßigkeiten entfalten, jedoch aufgrund des Prüfungsauftrag (Wesentlichkeit) **keine vollständige Aufdeckung** oder Verhinderung garantieren (IDW PS 201, Tz. 11)

## Verantwortlichkeiten (IDW PS 200, Tz. 31)

### Gesetzliche Vertreter

- Verpflichtung, für **Einrichtung** und **Aufrechterhaltung** eines (rechnungslegungsbezogenen) **Internen Kontrollsystems** zu sorgen
- Verantwortlichkeit wird durch die Durchführung der Abschlussprüfung **nicht eingeschränkt**

### Abschlussprüfer

- Aussagen im Prüfungsbericht** und **Bestätigungsvermerk**
- Aussagen in der Bilanzsitzung** des Aufsichtsrates

# Fraud Prüfung

- Verantwortung für die Vermeidung von Unrichtigkeiten und Verstößen liegt bei den gesetzlichen Vertretern des geprüften Unternehmens (IDW PS 210, Tz. 8)
- Geeignete organisatorische Maßnahmen zur Überwachung:
  - ein Internes Kontrollsystem
  - Ggf. die Vorgabe eines verbindlichen Verhaltenskodexes einschließlich Vorkehrungen
- Neben den gesetzlichen Vertretern trägt auch das Aufsichtsorgan des Unternehmens Verantwortung für die Unternehmensüberwachung, indem es die Wirksamkeit der von der Unternehmensleitung getroffenen Maßnahmen überprüft (IDW PS 210, Tz. 10).

# Rechnungslegungsgrundsätze

- Den Rahmen der Abschlussprüfung bilden die zu beachtenden Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze

## Rechnungslegungsgrundsätze (IDW PS 201, Tz. 6 ff.)

### Deutsche

HGB (§§ 238 ff.)

Konzernrechnungslegung (§§ 290 ff. HGB)

wirtschaftszweigspezifische Vorschriften  
(§§ 340 ff. HGB)

gesellschaftsrechtliche Vorschriften  
(§§ 150 ff. AktG, § 42 III GmbHG)

GoB (nicht gesetzl. vorgeschrieben jedoch durch  
Verweis §§ 238 ff. HGB gleicher Rang wie Gesetz)

Höchstrichterliche Rechtsprechung

DRS + IDW (Rechnungslegungsstandards [RS]  
u. Rechnungslegungshinweise [RH])

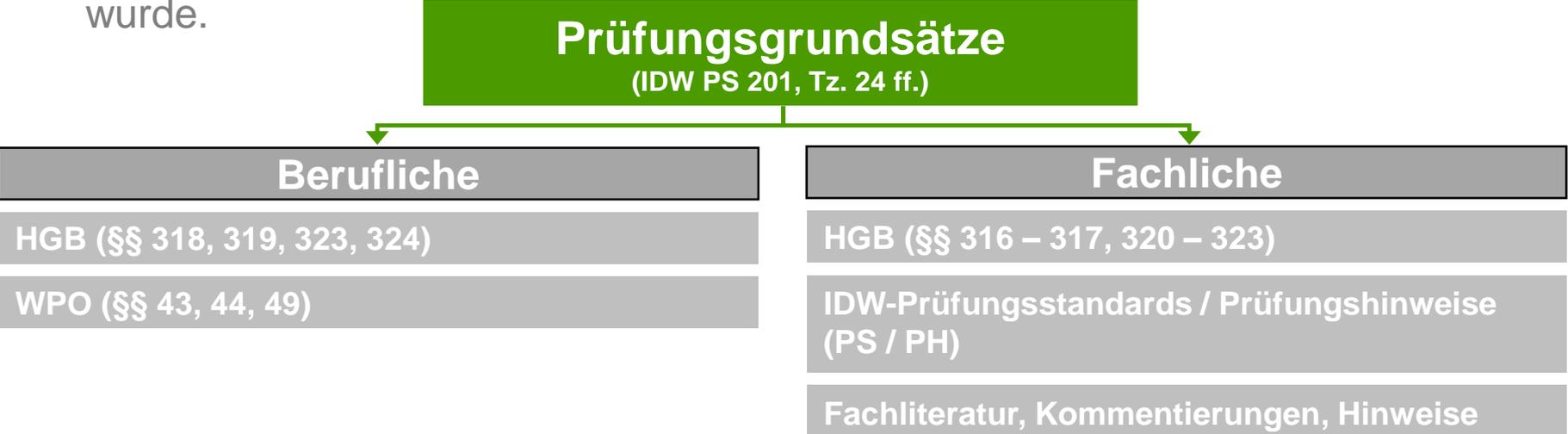
### Internationale

IAS/IFRS (§§ 315a, 325 Abs. 2a HGB)

EU-Richtlinien zur Rechnungslegung;  
EU-Bilanzrichtlinie; EU-Konzernbilanzrichtlinie

# Prüfungsgrundsätze

- Zur Durchführung der gesetzliche Abschlussprüfung sind die deutschen Prüfungsgrundsätze zu beachten, gleichgültig ob der zu prüfende Abschluss nach deutschen oder internationalen Rechnungslegungsnormen aufgestellt wurde.



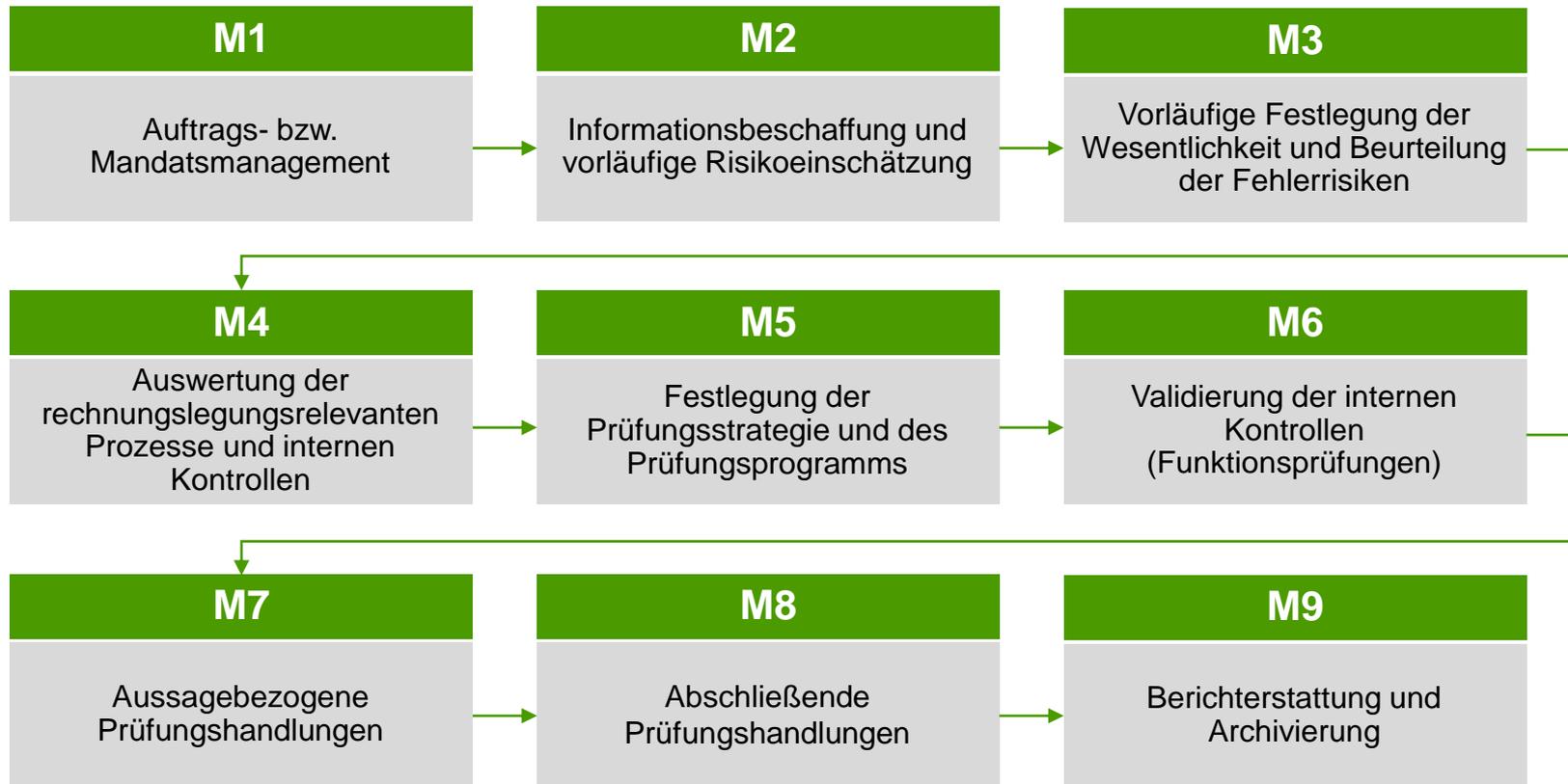
- Die als Ziel der Abschlussprüfung definierten Prüfungsaussagen sind adressatenorientiert zu treffen.
  - Der Prüfungsbericht legt Rechenschaft gegenüber den Auftraggebern ab
  - Der Bestätigungsvermerk geht einer „anonymen“ Öffentlichkeit zur Kenntnis

# Ausrichtung der Abschlussprüfung

- Ausrichtung der Abschlussprüfung ergibt sich aus § 317 Abs.1 S.3 HGB
  - Hiernach müssen **Unrichtigkeiten** und Verstöße gegen
    - Gesetz
    - Gesellschaftsvertrag und Satzung
  - die sich auf die Darstellung des sich ergebenden Bildes der VFE-Lage (§ 264 Abs. 2 HGB) **wesentlich auswirken**, bei gewissenhafter Berufsausübung im Rahmen der Prüfung erkannt werden (IDW PS 210, Tz. 12)
- Die Überprüfung der Gesetzeskonformität der Prüfungsobjekte erfolgt
  - **unter Anwendung des risikoorientierten Prüfungsansatzes**, um mit hinreichender Sicherheit zu beurteilen ob keine Falschangaben vorliegen.
- Der Prüfungsauftrag des AP **hat eine hinreichende und keine absolute Sicherheit** herzustellen. Somit ist die Prüfung auf wesentliche Fehler ausgerichtet und bietet daher keine vollständige Sicherheit.

# Ablauf der Abschlussprüfung

- Risikoorientiertes Prüfungsvorgehen (Meilenstein-Modell des IDW):



# Ablauf der Abschlussprüfung

- Risikoorientiertes Prüfungsvorgehen (Modell nach ISA):

## Phase I: „client acceptance“ (Auftragsannahme)

**Ziel:** Festlegung der Annahme eines Auftrages durch den Prüfer, ...

**Aktivitäten:** Evaluierung des Umfelds des Unternehmens, ...

## Phase II: „planning the audit“ (Prüfungsplanung)

**Ziel:** Risikobeurteilung, Wesentlichkeitsfeststellung, Art und Umfang, ...

**Aktivitäten:** Einholung von Informationen, (Branche, Tätigkeit), ...

## Phase III: „testing and evidence“ (Erlangung von Prüfungsnachweisen)

**Ziel:** Durchführung von Prüfungshandlungen zur Feststellung eines adäquaten IKS

**Aktivitäten:** Funktionsprüfung, ...

## Phase IV: „evaluation and reporting“ (Berichterstattung)

**Ziel:** Abschluss der Prüfungshandlung, Abgabe Prüfungsurteil, ...

**Aktivitäten:** Durchführung einer Gesamtdurchsicht, ...

- Ziel des risikoorientierten Prüfungsansatzes:
  - Erlangen einer hinreichenden Sicherheit, dass keine wesentlichen Falschangaben vorliegen (IDW PS 210, Tz. 14)
  - Die Unterschlagungsprüfung ist dagegen als eine detektivische Vollprüfung zu betrachten.
- Die kritische Grundhaltung des WP gegenüber dem zu prüfenden Unternehmen und dessen Mitarbeitern ist als ausreichend anzusehen, eine besonderes Misstrauen ist nicht erforderlich.
- Aufgrund der Beachtung der Wesentlichkeit existiert eine Abgrenzung zwischen hinreichender Sicherheit und absoluter Sicherheit.

## Hinreichende Sicherheit

Feststellung nur in Bezug auf die Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens

## Absolute Sicherheit

Auch bei ordnungsgemäßer Planung und Durchführung besteht ein Risiko, dass der AP wesentliche falsche Aussagen nicht entdeckt

- Grenzen der Sicherheit der Prüfungsaussagen sind:
  - Stichprobenprüfungen
  - Beurteilungen und Schätzungen des AP nach pflichtgemäßem Ermessen
  - Beurteilung der Zuverlässigkeit des Systems Finanz- u. Liquiditätsplanung
  - Grenzen des internen Kontrollsystems
  - Mögliche Gesetzesverstöße der Unternehmensvertreter
- Entdeckt der AP Fehler oder Verstöße, so ist er verpflichtet die Prüfungshandlungen auszudehnen, bis die erforderliche Sicherheit erreicht wird. Liegen keine konkreten Hinweise auf wesentliche Unregelmäßigkeiten vor, so ist von der Echtheit der Dokumente und Buchungsunterlagen auszugehen (IDW PS 210, Tz. 18 u. 50).

- Eine nachträgliche Aufdeckung wesentlicher Falschangaben ist kein Anzeichen dafür, dass der AP die Prüfung unzureichend geplant oder diese nicht mit der notwendigen Sorgfalt durchgeführt hat, sofern sie beachtet wurde (IDW PS 210, Tz. 18 f.).

## Abschlussprüfung

- Aufdeckung von Unrichtigkeiten und Verstößen gegen gesetzliche Vorschriften bei gewissenhafter Berufsausübung (§ 317 I 1 HGB)
- Bericht über erkannte wesentliche Unrichtigkeiten und Verstöße im Bestätigungsvermerk und Prüfungsbericht
- Feststellung schwerwiegender Verstöße der gesetzlichen Vertreter oder Arbeitnehmern gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung (§ 312 I 3 HGB)

## Unterschlagungsprüfung

- Gezielte Aufdeckung von Vermögensschädigungen
- Vornahme rechtlicher Würdigungen

## Abschlussprüfung

- Kritische Grundhaltung
- Beurteilung mit hinreichender Sicherheit ob Abschluss keine wesentlichen Fehler enthält
- Systemprüfung unter Anwendung des risikoorientierten Prüfungsansatzes

## Unterschlagungsprüfung

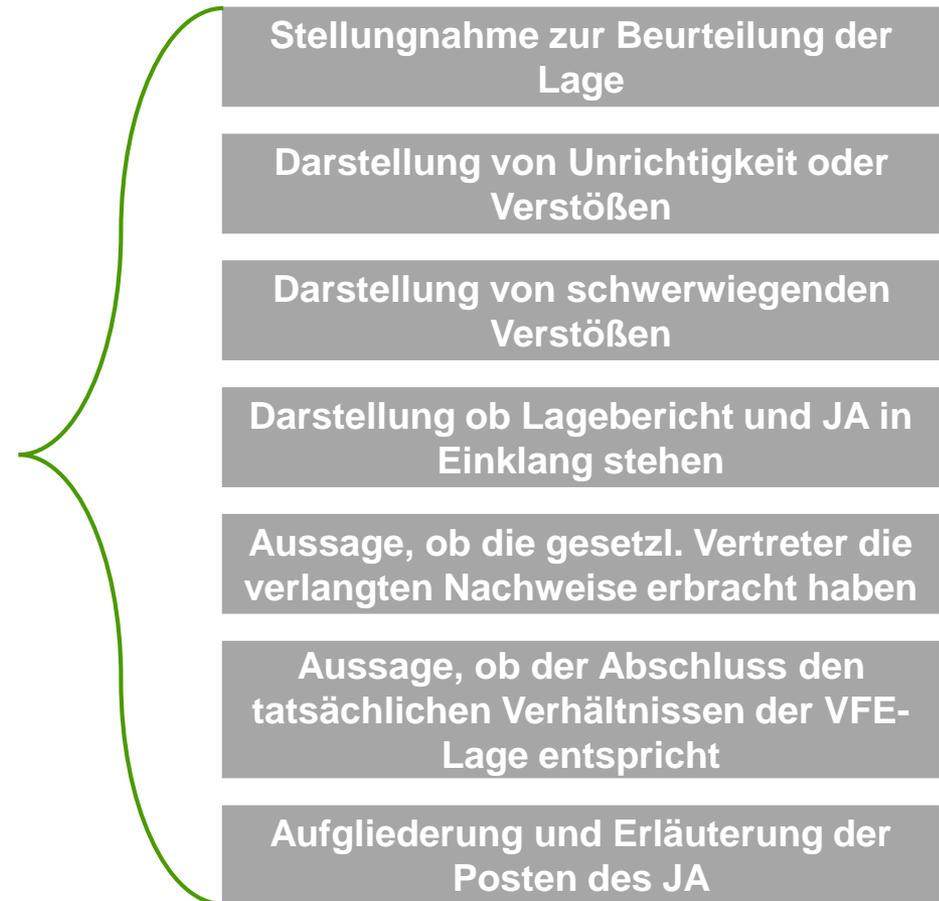
- Besonderes Misstrauen
- Detektivische Beurteilung
- Vollprüfung

- Die Abschlussprüfung bietet aufgrund der o.g. Kriterien keine absolute Sicherheit

	Täuschungen u.a. bewusst falsche Angaben im Abschluss / Lagebericht, Fälschungen in der Buchführung oder deren Grundlagen, Manipulationen		Vermögensschädigungen u.a. widerrechtliche Aneignung oder Verminderung von Gesellschaftsvermögen	
Wer?	Eigentümer und Management	Mitarbeiter	Eigentümer und Management	Mitarbeiter
Warum?	<p><b>Persönliche Bereicherung</b> (Steuern sparen, Verkauf des Unternehmens zu einem überhöhten Preis, Erzielung eines erhöhten Bonus)</p> <p><b>Rechtfertigung</b> (Fortführung des Unternehmens, Sicherung von Arbeitsplätzen, Aufrechterhaltung von Finanzmitteln, der Gemeinschaft dienen)</p>	<p><b>Persönliche Bereicherung</b> (Erhalt eines leistungsabhängigen Bonus, Verschleierung von Verlusten oder gestohlenen Vermögensgegenständen)</p>	<p>Persönliche Bereicherung oder Unterstützung für eine andere Person</p>	<p>Persönliche Bereicherung oder Unterstützung für eine andere Person</p>
Wie?	<p>Außer Kraft setzen von Kontrollen, Fälschung/ absichtliche Nichterfassung von Geschäftsvorfällen, betrügerisches Zusammenwirken mit Anderen, Manipulation von Rechnungslegungsmethoden, Ausnutzung von Schwächen im internen Kontrollsystem</p>	<p>Fälschung/absichtliche Nichterfassung von Geschäftsvorfällen, betrügerisches Zusammenwirken mit Anderen, Manipulation von Rechnungslegungsmethoden, Ausnutzung von Schwächen im internen Kontrollsystem</p>	<p>Außer Kraft setzen von Kontrollen, Diebstahl von Vorräten/Vermögensgegenständen, betrügerisches Zusammenwirken mit Anderen, Ausnutzung von Schwächen im internen Kontrollsystem</p>	<p>Diebstahl von Vorräten/Vermögensgegenständen, betrügerisches Zusammenwirken mit Anderen, Ausnutzung von Schwächen im internen Kontrollsystem</p>
Wieviel?	<p>Häufig hohe Werte aufgrund der Position des Managements im Unternehmen und ihrer Kenntnisse über das interne Kontrollsystem</p>	<p>Häufig ein kleinerer Wert, der über die Zeit wesentlich ansteigen kann, wenn er unentdeckt bleibt</p>	<p>Auch wenn der Verstoß klein startet, wird er vermutlich wesentlich ansteigen, wenn er unentdeckt bleibt</p>	<p>Auch wenn der Verstoß klein startet, wird er vermutlich wesentlich ansteigen, wenn er unentdeckt bleibt</p>

# Prüfungsbericht

Nach **IDW PS 200, Tz. 10 i.V.m. IDW PS 450** enthält der **Prüfungsbericht** folgende Feststellungen:



# Bestätigungsvermerk §322 HGB

- Nach IDW PS 200, Tz. 11 i.V.m. IDW PS 400 enthält der Bestätigungsvermerk folgende Feststellungen:

## § 322 Abs. 1 - 2 S. 1 HGB

Zusammenfassung des **Prüfungsergebnisses** und allgemeinverständliche, problemorientierte Beurteilung

## § 322 Abs. 1 S. 3 HGB

Erklärung, ob Prüfung zu **Einwendungen** geführt hat und ein richtiges Bild der VFE-Lage vermittelt wird

## § 322 Abs. 2 S. 2 HGB

Eingehen auf **bestandsgefährdende Risiken**

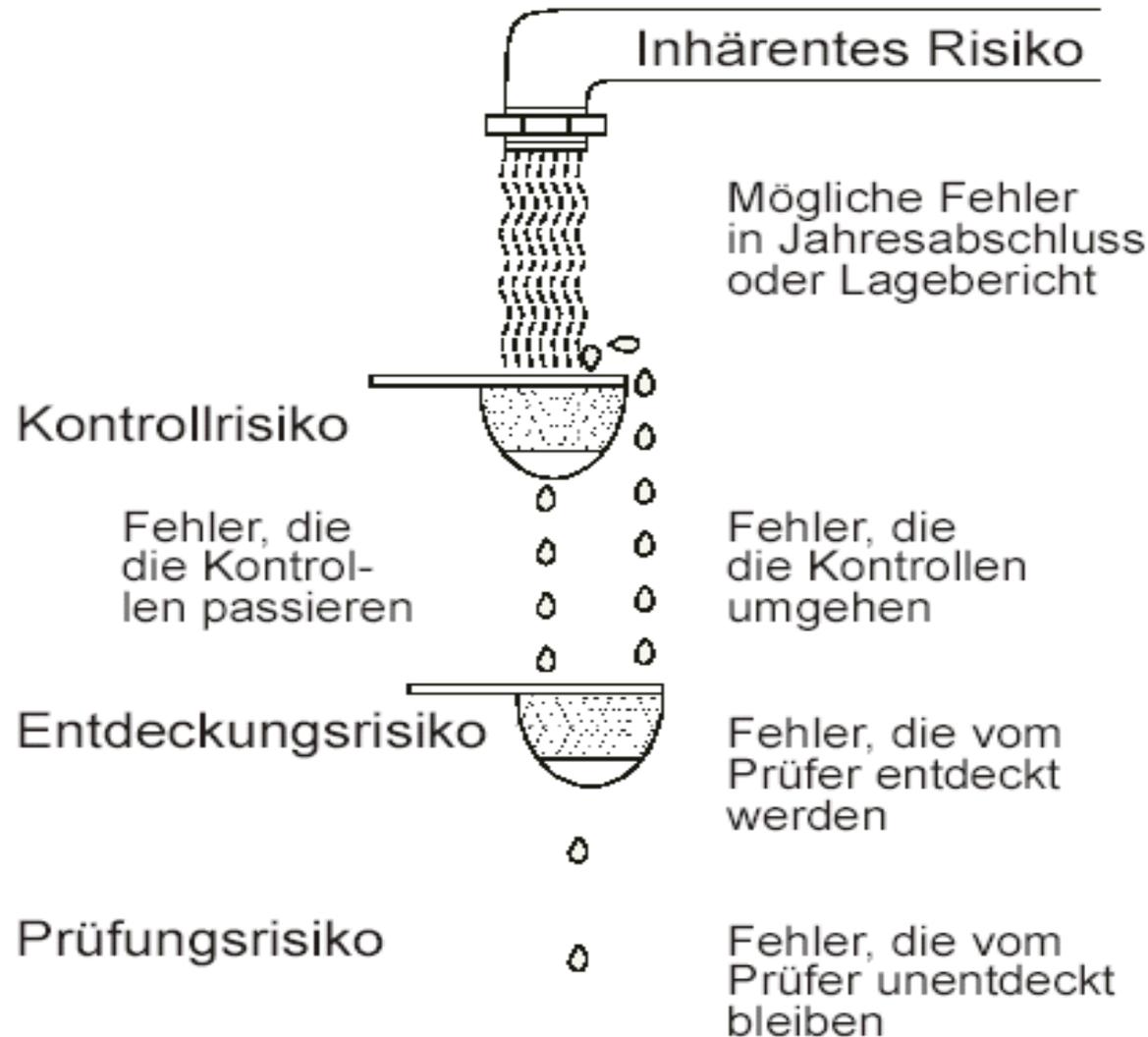
## § 322 Abs. 3 HGB

Aussage, ob **Lagebericht** eine **zutreffende Vorstellung** von der Lage und den Risiken darstellt

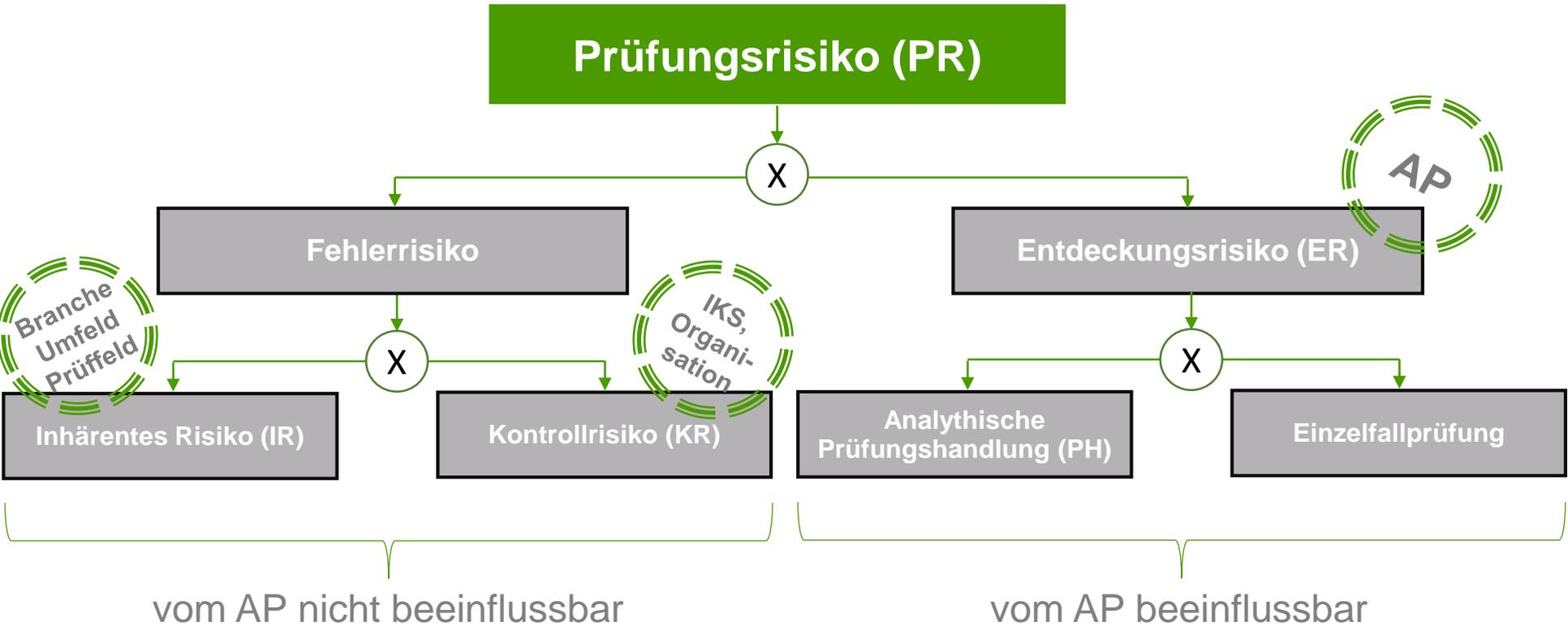
# Risikoorientierter Prüfungsansatz

- Da Unternehmensumwelt/strukturen zunehmend komplexer werden liegt der Fokus nicht am Einzelfall, sondern in der Prüfung von Systemen.
- Folglich wird folgendes geprüft um eine Aussage zu treffen ob und inwieweit das Systemergebnis fehlerbehaftet sein kann:
  - die Angemessenheit (Zweckmäßigkeit)
  - die Wirksamkeit (Funktionsfähigkeit)
- Dabei
  - Wird der Ist-Zustand des Systems mit dem Systemziel verglichen,
  - findet eine Beurteilung der Bestandteile und Regeln des Systems statt, um Aussagen über die Richtigkeit der Systemergebnisse, Zweckmäßigkeit der Systemabläufe zu treffen und daraus mögliche Lücken im System abzuleiten.

# Inhärentes Risiko



- Die Durchführung von Systemprüfungen erfolgt nach dem risikoorientiertem Prüfungsansatz.
  - Vorgeschaltet ist eine Analyse aller möglicherweise Fehler verursachenden Risiken.
  - Aus den Erkenntnissen der Risikobeurteilung bestimmt sich die Prüfungsstrategie und das nachfolgende Prüfprogramm.
- Das Ziel des risikoorientierten Prüfungsansatzes ist, die Prüfungsaussagen mit hinreichender Sicherheit zu treffen. Das Prüfungsrisiko (Abgabe eines positiven Prüfungsurteils trotz vorhandener Fehler in der Rechnungslegung) ist auf ein akzeptables Maß zu reduzieren (IDW PS 261, Tz. 5).
- Das **Prüfungsrisiko** setzt sich aus den **Fehlerrisiken** und dem **Entdeckungsrisiko** zusammen



- **Fehlerrisiko = inhärentes Risiko & Kontrollrisiken**
  - **Inhärentes Risiko = „natürliches“ Unternehmerrisiko**
    - Anfälligkeit eines Prüffeldes für das Auftreten von wesentlichen Fehlern ohne das interne Kontrollsystem zu berücksichtigen (vgl. IDW PS 261, Tz. 6)
  - **Kontrollrisiken = Risiko der geschaffenen Organisationsstruktur**
    - Fehler die in Bezug auf ein Prüffeld wesentlich sind und durch das interne Kontrollsystem nicht verhindert oder aufgedeckt und korrigiert werden, weil dieses nicht zweckmäßig, nicht funktionstüchtig oder zweitweise unwirksam ist. (vgl. IDW PS 261, Tz. 6)
- **Entdeckungsrisiko:**
  - Risiko, dass der AP durch seine Prüfungshandlungen Fehler in der Rechnungslegung nicht entdeckt, die einzeln oder in Summe wesentlich sind. Es ist das Berufsrisiko.
- **Prüfungsrisiko:**
  - Wahrscheinlichkeit, dass trotz wesentlicher Fehler der AP ein positives Urteil abgibt. Offizielle Verlautbarungen des IDW führen Schwellenwerte von 1% bis 5% als ein akzeptables Maß auf.

# Kontrollrisiko

- Durch die multiplikative Verknüpfung der Risikokomponenten lässt sich folgendes Urteil bilden:

**Kontrollrisiko**

Maximal tolerierbares Entdeckungsrisiko

		hoch	mittel	gering
Inhärentes Risiko	hoch	gering	gering	mittel
	mittel	gering	mittel	hoch
	gering	mittel	hoch	hoch

- Bei wesentlichen inhärenten Risiken, einem mangelhaften Kontrollumfeld und nicht funktionsfähigem IKS sind Prüfungshandlungen im hohen Umfang durchzuführen um das Entdeckungsrisiko herunterzufahren.
- Bei geringen inhärenten Risiken, einwandfreiem Kontrollumfeld und funktionsfähigem IKS sind Prüfungshandlungen wiederum im minimalen Umfang durchzuführen.

Gem. IDW PS 261, Tz. 11 kann der risikoorientierte Prüfungsansatz:

- an der **Systematik der Rechnungslegung** ansetzen
- von den **Unternehmensfunktionen** (tätigkeitsorientiert) ausgehen
- von den **Unternehmensprozessen** ausgehen

Im ersten Fall werden:

- die Prüffelder in Anlehnung an die Jahresabschlusspositionen bestimmt.

Bei funktions- bzw. prozessorientierter Ausrichtung erfolgt die Festlegung der Prüffelder entsprechend:

- den betrieblichen Funktionsbereichen (tätigkeitsorientiert) oder
- den Geschäftsprozessen und den hiermit in einem engen Zusammenhang stehenden Geschäftsrisiken.

# Fragen?



- Nach Maßgabe des § 318 Abs.1 S. 1 HGB ist der **AP von den Gesellschaftern**
  - bei GmbH von der Gesellschafter-, bei AG von der Hauptversammlung (AG) – **zu wählen.**
- **Abweichende Regelungen** können für die Wahl des AP **bei GmbH im Gesellschaftsvertrag** vereinbart werden (§ 318 Abs. 1 S. 2 HGB).
- Die **Wahl des AP** hat gem. § 318 Abs. 1 S. 3 HGB **vor Ablauf des Geschäftsjahres**, auf das sich die Prüfungstätigkeit bezieht, zu erfolgen.
- Die **Erteilung des Prüfungsauftrags** hat **durch die gesetzlichen Vertreter bzw.** die Zuständigkeit eines **Aufsichtsrats** zu erfolgen (§ 318 Abs. 1 S. 4 HGB).

- Der **AP** hat nach § 319 Abs. 1 HGB **folgende Kriterien** zu erfüllen:
  - **Abschlussprüfer** können **WP** und **WPG** sein
  - der **Jahresabschluss** oder der **Lagebericht** von **mittelgroßen Kapitalgesellschaften** i.S.d. § 267 Abs. 2 HGB **oder mittelgroßen Personengesellschaften** i.S.d. § 264a Abs. 1 HGB **können** auch **vBP** und **BPG** als **Abschlussprüfer geprüft werden** (gilt nicht für Kreditinstitute und Versicherungen)
- **Weiterhin** müssen die AP über eine **wirksame Bescheinigung über die Teilnahme an der Qualitätskontrolle** verfügen, **sofern keine Ausnahmebescheinigung** durch die WPK erteilt worden ist (§ 57a WPO).

# Verantwortlichkeiten

Unternehmen	Wahl des AP	Erteilung des Prüfungsauftrages
AG	Hauptversammlung	Aufsichtsrat
KGaA	wie AG	wie AG
GmbH	Gesellschafterversammlung bzw. anderes Gremium (z.B. Beirat) gem. Gesellschaftsvertrag	falls vorhanden Aufsichtsrat, ansonsten Geschäftsführung
Kap.Ges. & Co. gem. § 264a HGB	je nach Komplementär analog zu AG oder GmbH	je nach Komplementär analog zu AG oder GmbH
eG	gesetzl. Prüfungsauftrag durch Prüfungsverband	
Kreditinstitute	je nach Rechtsform s. § 340k HGB	
Versicherungen	Aufsichtsrat	Aufsichtsrat
öffentl. Unternehmen	je nach Bundesland unterschiedliche Regelungen	

# Annahme oder Ablehnung

- Der **AP** hat bei jeder Prüfung stets **zu klären, ob** der **Prüfungsauftrag** angenommen werden darf (IDW PS 220, Tz. 24).
- **Sofern** sich die **Bedingungen während** des **Auftrags verändern**, hat der AP **gewissenhaft zu prüfen, ob** die **Fortführung** des Prüfungsauftrags **gerechtfertigt ist** (IDW PS 220, Tz. 31).
- Falls der Prüfungsauftrag abgelehnt werden soll, muss die **Ablehnung unverzüglich angezeigt** werden (§ 51 WPO).
- Im Interesse beider Vertragsparteien soll gem. IDW PS 220, Tz. 15 **vor Prüfungsbeginn ein Auftragsbestätigungsschreiben** erfolgen.

# Berufssatzung

- **Vor der Auftragsannahme** hat der Abschlussprüfer die Einhaltung
  - der „**allgemeinen Berufspflichten**“ (§§ 1 ff. BS) und
  - der „**besonderen Berufspflichten**“ (§§ 28 ff. BS)
- zu **prüfen und sicherzustellen** (vgl. S. 39 Teil 1)

Allgemeine  
§§ 1 ff. BS

Unabhängigkeit §§ 2, 3 BS

Gewissenhaftigkeit §§ 4-9 BS

Verschwiegenheit §§ 10, 11 BS

Eigenverantwortlichkeit §§ 12, 13 BS

Berufswürdiges Verhalten §§ 14-20 BS

Berufliche Zusammenarbeit §§ 21, 22 BS

Besondere  
§§ 28 ff. BS

Durchführung von Prüfung von Gutachten §§ 28-44 BS

Kundmachung und Werbung §§ 32-36 BS

Qualitätssicherung §§ 45-49 BS

# Unabhängigkeit

- Die **Berufspflicht** der **Unabhängigkeit** gem. § 2 BS besagt, dass WP **keine Bindungen** eingehen dürfen, die Ihre **berufliche Entscheidungsfreiheit beeinträchtigen**.
- **Fälle von unerlaubter wirtschaftlicher Abhängigkeit** nach § 2 Abs. 2 BS i.V.m. § 55a WPO können **insbesondere** die
  - Vereinbarung eines erfolgsabhängigen Honorars,
  - Zahlung und Erhalt von Provisionen für Auftragsvermittlungen,
  - Übernahme von Mandantenrisiken oder
  - Annahme von Versorgungszusagen **sein**.
- Gem. § 319 Abs. 2 HGB ist **als AP ausgeschlossen, wer**
  - bei dem zu prüfenden Unternehmen im **Anstellungsverhältnis** tätig ist oder
  - wegen der **Höhe des Honorarvolumens** von dem zu prüfenden Unternehmen **wirtschaftlich abhängig** anzusehen ist. (i.d.R. Honorar > 30% v. Umsatz, in den letzten fünf Jahren)

# Gewissenhaftigkeit - Verschwiegenheit

- Aus § 323 Abs. 1 S. 1 HGB, § 43 abs. 1 S. 1 WPO sowie aus §§ 4 ff. BS ergibt sich die **Pflicht zur Gewissenhaftigkeit**. **Wesentlicher Bestandteil** dieser ist
  - die **Beachtung gesetzlicher, berufsrechtlicher und fachlicher Bestimmungen**
  - **Fachliche Bestimmungen** bestehen in den:
    - Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (**GoB**)
    - Verlautbarung des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (**DRSC**)
    - Standards, Stellungnahmen und Hinweisen des IDW (**IDW PS, IDW PH, IDW RS, IDW RH und IDW S**)
- **Kenntnisse**, die der Verschwiegenheit unterliegen, **dürfen nicht** im Rahmen von **Insidergeschäften verwertet** werden (vgl. § 14 WpHG).
- **Verschwiegenheitspflicht** und das **Verwertungsverbot** gelten zeitlich **unbegrenzt** fort (§ 10 S. 2 i.V.m. § 9 Abs. 3 BS).
- **Schutzwürdig** sind Kenntnisse über **Berufsgeheimnisse**, nicht jedoch die aus der beruflichen Tätigkeit gewonnenen **allgemeinen Erfahrungen und Kenntnisse** in fachlicher und rechtlicher Hinsicht.

# Eigenverantwortlichkeit

- **Unabhängig von der Art der Tätigkeit hat der WP selber ein Urteil zu bilden und eigenständig Entscheidungen zu treffen.** Jegliche berufliche **Tätigkeiten sind zu unterlassen, bei denen die geforderte Verantwortung nicht getragen werden kann bzw. soll** (§ 12 BS).
- Der **WP kann sich bei der Durchführung der Arbeit der Mithilfe fachlich vorgebildeter Mitarbeiter bedienen, jedoch muss er diese delegieren und in ausreichendem Umfang selber daran teilnehmen. Die Letztverantwortung obliegt dem WP.**
- Der **WP darf keinen fachlichen Weisungen unterliegen**, die ihn verpflichten, insbesondere Prüfungsberichte und Gutachten auch dann zu unterzeichnen, wenn sich ihr Inhalt nicht mit seiner Überzeugung deckt (§ 44 Abs. 1 S. 1 WPO). Aufgrund der Pflicht zur Eigenverantwortlichkeit gelten **WP stets als leitende Angestellte** i.S.d. Betriebsverfassungsgesetz (BetrVerfG).

# Berufswürdiges Verhalten

- **In Anbetracht der Vertrauenswürdigkeit** seines Berufsstands innerhalb und außerhalb seiner Tätigkeit **hat sich der WP berufswürdig zu verhalten** (§§ 14 ff. BS). Dies schließt insbesondere folgende Verhaltensregeln ein:
  - **Sachlichkeitsgebot**
  - **Unterrichtung der Auftraggeber über Gesetzesverstöße**
  - **Vermeidung pflichtwidrigen Verhaltens**
  - **Berufswürdiges Verhalten bei der Auftragsannahme**
- **Ausbildung des Berufsnachwuchses:** Im Rahmen ihrer Möglichkeiten haben Berufsangehörige die Aufforderung an der Ausbildung des Berufsnachwuchses mitzuwirken (§ 17 BS).
- **Niederlassungspflicht:** Jede Niederlassung bei der es sich um eine organisatorisch selbständige Einheit handelt, muss unter ständiger Leitung eines WP/vBP sein (§ 21 BS).

- Die **Unabhängigkeit** des Berufsträgers **aus** den **Allgemeinen Berufspflichten** schlägt auf die **Besonderen Berufspflichten** bei der Durchführung von Prüfungen und Erstellung von Gutachten **durch**.
- Dem „**Allweiler-Urteil**“ nach gelten folgende **Leitsätze**:
  - Die **wirtschaftliche und steuerliche Beratung** eines Mandanten **ist** mit einer Abschlussprüfung durch den selben WP grundsätzlich **vereinbar, soweit** sie lediglich die **Darstellung von Alternativen i.S.d. Entscheidungshilfe umfasst**. Eine bloße wissenschaftliche **Sachaufklärung ist unschädlich**.
  - Die **Beratung wird zur unzulässigen Mitwirkung, wenn der Berater selber eine unternehmerische Entscheidung** in Bezug auf den zu prüfenden Jahresabschluss trifft.
  - **Ebenfalls ist die Mitwirkung unzulässig wenn alternativlose Empfehlungen vorgeschlagen werden, nicht aber wenn dem Beratenden die Entscheidungskompetenz verbleibt, dem Rat zu folgen oder nicht.**

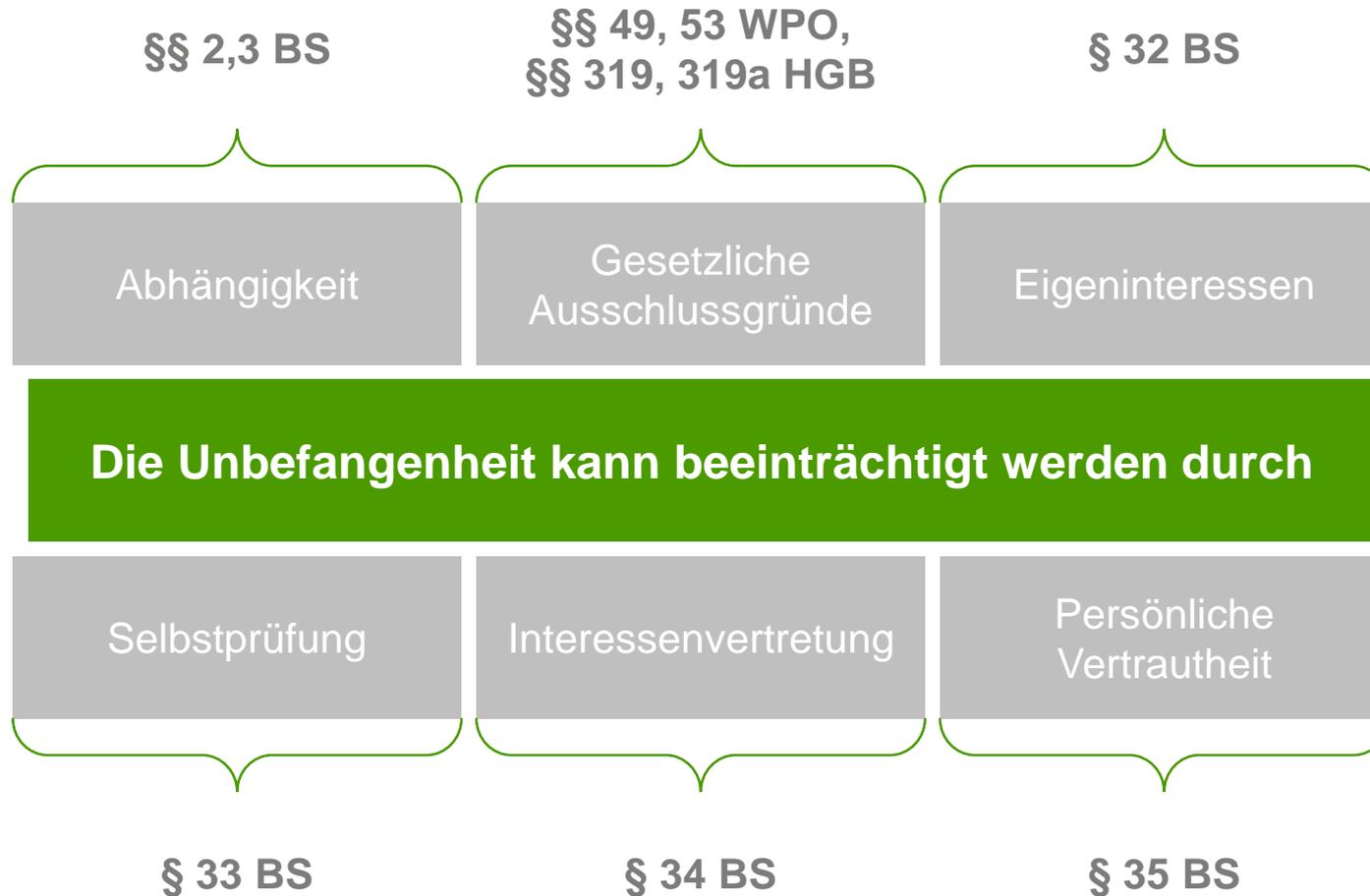
# Sicherstellung der Unabhängigkeit

## Unabhängigkeitsanforderungen der EU-Kommission §§ 319; 319 a-b HGB

Form	Unzulässig sind:
Finanzielles Engagement	wesentliche finanzielle Beteiligung (direkt und nicht direkt) am Prüfungsmandanten oder eines mit ihm verbundenen Unternehmens (z.B. Aktienbesitz, Pensionsansprüche)
Geschäftliche Beziehungen	geschäftliche Beziehungen oder Verpflichtungen aufgrund der erheblichen Gefährdung der Befangenheit
Beschäftigungsverhältnisse	„Doppelte Beschäftigungsverhältnisse“
Familiäre und andere persönliche Beziehungen	Beziehungen zwischen nahen Familienangehörigen des AP und dem Prüfungsmandanten
Nicht prüfungsbezogene Leistungen	„non auditing services“ neben dem Prüfungsmandat
Gebühren und Honorare	Erfolgsabhängige Honorare, „Dumping-Honorare“.

**Dieses Konsultationspapier wurde** aufgrund der Ankündigung, bei Nichtumsetzung innerhalb von 3 Jahren verbindliche Rechtsvorschriften zu erlassen, auch **in Deutschland durch das BilReG rasch verwirklicht und prägen dadurch die Berufssatzung enorm.**

# Befangenheit



# Regelungen zur Qualitätssicherung

- **WP** und **vBP haben** vor der Auftragsannahme **sicherzustellen, dass** ein den tatsächlichen Verhältnissen des zu prüfenden Unternehmens angemessener und ordnungsgemäßer **Prüfungsablauf** in
  - **sachlicher,**
  - **personeller** und
  - **zeitlicher****Hinsicht gewährleistet ist (§ 38 Abs. 1 BS).**

- **Bei der Zusammenstellung des Prüfungsteams ist darauf zu achten, dass**
  - ausreichende praktische Erfahrungen,
  - Verständnis der fachlichen Regeln,
  - die notwendigen Branchenkenntnisse sowie
  - Verständnis für das Qualitätssicherungssystem der Praxis**vorhanden sind (§ 38 Abs. 3 BS).**

# Regelungen zur Qualitätssicherung

- Bei Prüfungen, bei denen der WP pflichtmäßig oder freiwillig das Berufssiegel führt, muss gem. § 48 BS vor Auslieferung des Prüfungsberichts eine Berichtskritik vorgenommen werden.
- In diesem Rahmen soll beurteilt werden,
  - ob die für den Prüfungsbericht geltenden fachlichen Regelungen (insbesondere die Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen, vgl. IDW PS 450) eingehalten wurden.
  - Außerdem soll überprüft werden, ob die Informationen im Prüfungsbericht mit den Erkenntnissen im Jahresabschluss in Einklang stehen.
- Eine Berichtskritik ist eine Maßnahme im Rahmen des „Vier-Augen-Prinzips“. Dabei ist der Prüfungsbericht kritisch durchzusehen und allenfalls bei Zweifelsfragen die Arbeitspapiere punktuell in Stichproben auszuwerten und Auskünfte des Prüfungsteams einzuholen.

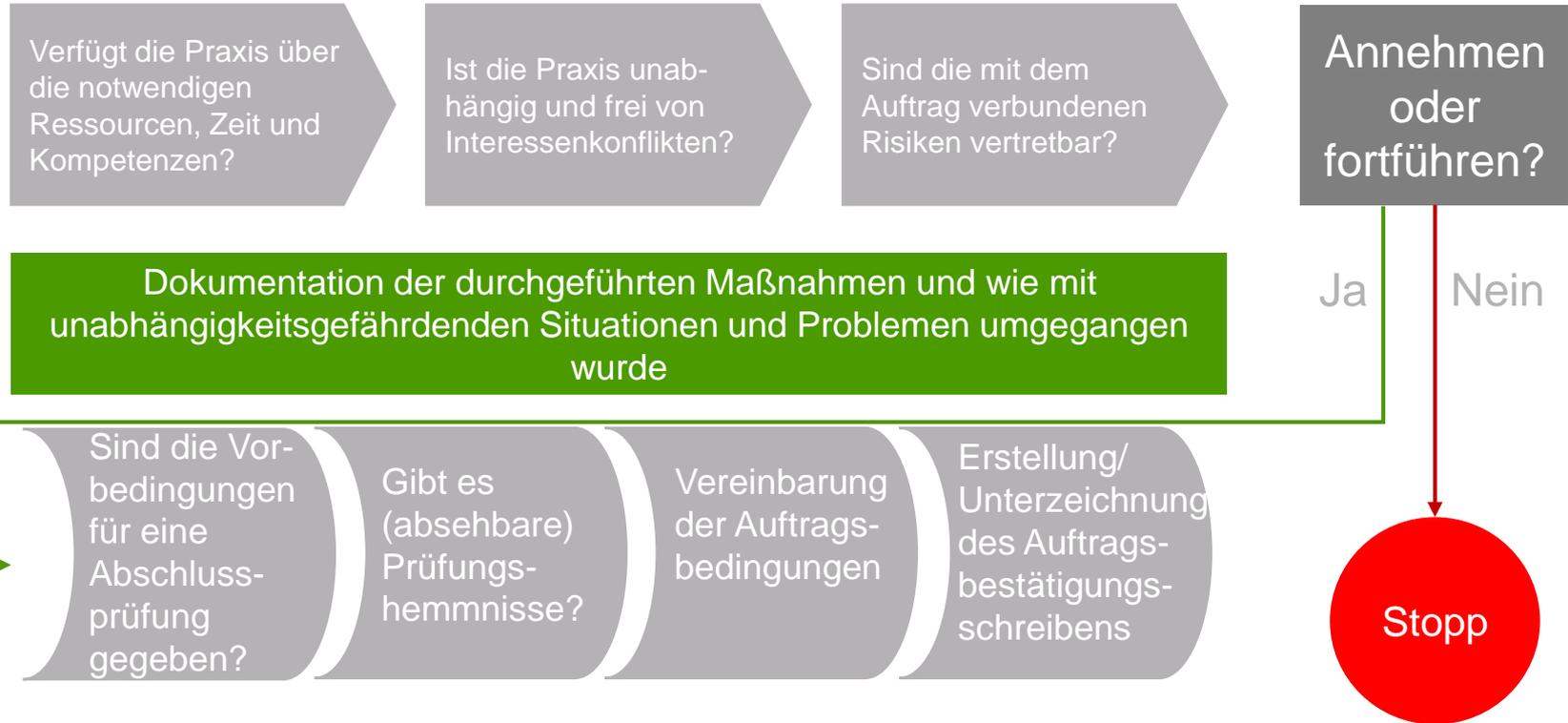
# Regelungen zur Qualitätssicherung

- Die **auftragsbegleitende Qualitätssicherung** richtet sich insbesondere auf:
  - die **Beachtung der Unabhängigkeitsregelungen** und **Regelungen der Auftragsannahme und –fortführung**,
  - die **Regelkonformität des Prozesses der Auftragsabwicklung**,
  - **festgestellte Risiken** und deren **Auswirkungen auf die weitere Auftragsabwicklung**,
  - **wichtige Beurteilungen**, insbesondere im Hinblick auf festgestellte Risiken,
  - die **Vornahme der erforderlichen Konsultationen** und die **Umsetzung der erzielten Ergebnisse**,
  - **Mängel in der Ordnungsmäßigkeit der vorgesehenen Berichterstattung** und der **Dokumentation**.





# Annahme eines Auftrags



- Die **festgelegten Prüfungsschwerpunkte und Ergänzungen** des Prüfungsauftrags über den gesetzlichen Umfang hinaus **müssen im Prüfungsauftrag gesondert vereinbart werden.**
- **Erweiterungen des Prüfungsauftrags, z.B.**
  - neben der gesetzlichen Abschlussprüfung bei einer GmbH auch die freiwillige Prüfung des Risikofrüherkennungssystems

**sind im Auftragsbestätigungsschreiben zur gesetzlichen Abschlussprüfung festzuhalten.**
- Während **Ergänzungen in einem gesondertem Schreiben zu bestätigen** ist. Der **Grund** hierfür ist die **differenzierte Haftungslage**
  - **Gesetzliche Abschlussprüfungen** haben eine **Haftungsbegrenzung bei Fahrlässigkeit** i.H.v. 1 Mio. EUR (bei börsennotierten Unternehmen 4 Mio. EUR), bei **Vorsatz besteht keine Haftungsbegrenzung** (§ 323 Abs. 2 HGB).
  - Bei **freiwilligen Prüfungen** beträgt die **Mindesthöhe das Vierfache der Haftungssumme** in den Fällen des § 323 Abs. 2 HGB.

# Offenlegung und Einsichtnahme

- Die **Offenlegung der Abschlussunterlagen liegt in der Verantwortung der gesetzlichen Vertreter des Unternehmens (§ 325 HGB).**
- Die **Unterlagen sind**
  - unverzüglich nach seiner **Vorlage an die Gesellschafter,**
  - **jedoch spätestens vor Ablauf des zwölften Monats des dem Abschlussstichtag nachfolgenden Geschäftsjahrs,**

**mit dem Bestätigungsvermerk oder dem Vermerk über dessen Versagung einzureichen.**
- Die **gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft haben die Unterlagen unverzüglich nach der Einreichung im elektronischen Bundesanzeiger bekannt machen zu lassen.**

# Auftrags- und Mandatsrisiken

M1

- **Vor der Annahme oder Fortführung eines Auftrags** gem. **IDW QS 1 Tz. ????** ist
  - eine **Analyse der Integrität des Mandanten** und
  - der mit dem Auftrag verbundenen **Risiken** vorzunehmen.
- **Dabei ist insbesondere**
  - auf mögliche **Haftungsrisiken** oder
  - das Risiko eines **Reputationsverlusts** zu achten.
- **Sind die Auftragsrisiken so bedeutend, dass**
  - die **wirtschaftliche Lage** oder
  - der **Ruf der Praxis gefährdet** ist,

**darf der Auftrag nicht angenommen bzw. fortgeführt werden, sofern keine ausreichenden Maßnahmen zur Risikobegrenzung** ergriffen werden können
- Die Auftragsannahme ist nur erlaubt, sofern die allgemeinen Berufspflichten, insbesondere der Grundsatz der Unabhängigkeit, eingehalten werden kann.

M1

Auswahl und  
Bestellung

Berufspflichten

Prüfungsschwerpunkte sowie  
Ergänzungen des  
AuftragsAuftrags-  
/Mandatsrisiken

Prüfungsteam

Prüfungsvorbereitung

- Im Hinblick auf die **Integrität des Mandanten** sind gem. **IDW QS 1 Tz. ????** vor allem die **folgenden Aspekte von Bedeutung**:
  - Identität und geschäftlicher Ruf der maßgebenden Gesellschafter, der gesetzlichen Vertreter, der Mitglieder des Aufsichtsorgans und gegebenenfalls dem Mandanten nahe stehenden Personen oder Unternehmen,
  - Art der geschäftlichen Aktivitäten und der Geschäftspraktiken,
  - besonderer Honorardruck,
  - Hinweise auf unangemessene Beschränkungen des Prüfungsumfangs,
  - Verdacht auf die Verwicklung des Unternehmens in Geldwäsche- oder andere kriminelle Aktivitäten,
  - Gründe für einen Prüferwechsel sowie
  - Transparenz der Finanzberichterstattung (z.B. aggressive Bilanzierungspraktiken) und Ausgestaltung des internen Kontrollsystems.

- Der **Personalbedarf** ist auf Grundlage
  - der vorgesehenen **Berichtstermine**,
  - des erwarteten **Stundenvolumens**,
  - der **benötigten Kenntnisse** der Mitarbeiter **sowie**
  - ggf. der **Erfahrungen** aus der **Vorjahresprüfung** zu ermitteln.
- Gegebenenfalls sind Spezialisten hinzuzuziehen (z.B. IT-Prüfer).
- **Bereits zu Beginn** der Prüfung, **spätestens nach Abschluss** der vorläufigen **Risikobeurteilungen**, muss der verantwortliche **WP bestimmen**, ob
  - eine **Berichtskritik** (§ 48 Berufssatzung) **oder**
  - eine **auftragsbegleitende Qualitätssicherung** (§ 48 Berufssatzung) **erforderlich ist** und hierfür einplanen.
- Die **Verpflichtung zur internen Rotation**, wonach ein Wirtschaftsprüfer von der Abschlussprüfung eines Unternehmens ausgeschlossen ist, wenn er für die Prüfung des Jahresabschlusses des Unternehmens bereits in sieben oder mehr Fällen verantwortlich war, **gilt für alle Prüfungen von kapitalmarktorientierten Unternehmen** i.S.d. § 264d HGB (§ 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 4 HGB).

# Prüfungsvorbereitung

- Zur Herstellung der Prüfungsbereitschaft ist die Bereitstellung der angeforderten Unterlagen durch den Mandanten **unabdingbare Voraussetzung** für eine **zeitgerechte Abwicklung** des Prüfungsauftrags.
- Der AP kann von den gesetzlichen Vertretern **alle Aufklärungen und Nachweise verlangen, die für eine sorgfältige Prüfung notwendig sind, wenn es die Vorbereitung der AP erfordert so bereits auch vor der Aufstellung des Jahresabschlusses** (§ 320 Abs. 2 HGB).
- Die **Dauerakte** stellt **eine systematische Sammlung** derjenigen **Unterlagen** dar, **die über** einen Zeitraum von **mehreren Jahren Bedeutung haben**. Sie dient der schnellen **Information** des AP **über wesentliche Grundlagen des** zu prüfenden **Unternehmens**. Die Dauerakte ist laufend zu ergänzen und auf dem neuesten Stand zu halten.

# Prüfungsvorbereitung – Dauerakte

## Dauerakte enthält folgende Informationen

<b>Rechtliche Verhältnisse</b>	Gesellschaftsvertrag/Satzung, Gesellschafter/Aktionäre, Unternehmensverbindungen, Grundbuchauszüge, ...
<b>Aufsichtsorgane, Geschäftsleitung und leitende Angestellte</b>	Vertretungs- und Geschäftsführungsbefugnisse, Anstellungsverträge der Mitglieder der Geschäftsleitung, Prokuristen, ...
<b>Wirtschaftliche Grundlagen</b>	Geschäftsgebiete und Produktionsprogramm, Abnehmer und Lieferanten, Absatzmärkte und wichtige Konkurrenzunternehmen, Produktions-/Leistungskapazitäten, Jahresabschlüsse, Lageberichte, ...
<b>Organisation</b>	Organisationspläne aller Abteilungen, Dokumentation des internen Kontrollsystems, wesentlichen Geschäftsprozesse, Genehmigungsbefugnisse, Konten- und Kostenstellenplan, Buchführungs- und Bilanzierungsrichtlinien, ...
<b>Prüfungsbereich</b>	Wichtige Hinweise für Folgeprüfungen, wesentliche/spezifische Rechnungslegungspraktiken, Erkenntnisse aus Berichten der internen Revision, ...

- Gem. IDW PS 460, Tz. 12 sind **Arbeitspapiere so anzulegen, dass sie den Umständen** des Einzelfalls und den Erfordernissen des AP **für die jeweilige Abschlussprüfung gerecht werden**. Für Inhalt, Umfang und Form der Arbeitspapiere sind **maßgebend**:
  - Art des Auftrags
  - Form des Prüfungsurteils
  - Inhalt des Prüfungsberichts
  - Art und Komplexität der Geschäftstätigkeit
  - Art und Zustand des rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystems
  - Umfang der im Einzelfall erforderlichen Anleitung und Überwachung der Mitarbeiter sowie der Durchsicht ihrer Arbeitsergebnisse
  - Besonderheiten der angewandten Prüfungsmethoden und -techniken.

# Inhalt und Umfang der Arbeitspapiere

- Als **Inhalt der Arbeitspapiere** kommen **Kopien von Urkunden** und **Schriftstücken** sowie **Aufzeichnungen** zu folgenden Bereichen in Betracht:
  - **Geschäftszweig** sowie wirtschaftliches und rechtliches Umfeld des Unternehmens
  - **Rechtsverhältnisse** und **Organisation** des Unternehmens
  - **Risikobeurteilung** und **Prüfungsplanung**
  - **Vollständigkeitserklärung**
  - **Jahresabschluss, Lagebericht** und **Bestätigungsvermerk**
  - Bedingungen des Prüfungsauftrags (**Auftragsbestätigungsschreiben**)
  - Angaben zu **Prüfungszeitpunkt, Prüfungsort, Prüfungshandlung**
  - Kopien des **gesamten Schriftverkehrs** im Zusammenhang mit der Abschlussprüfung
  - **Angaben zur Person Dritter**
  - **Angaben über die Beaufsichtigung der Prüfungsdurchführung**
  - ...

# Fragen?



- Die **Gewinnung eines Verständnisses vom Unternehmen sowie von dessen rechtlichem und wirtschaftlichem Umfeld** schließt
  - die **Identifikation der inhärenten Risiken** ein und ist ein Bestandteil des geschäftsprozessorientierten Prüfungsansatzes..
- Dabei können die **inhärenten Risiken** sowohl auf der **Gesamtunternehmensebene** als auch in den **einzelnen Prüfungsfeldern** auftreten (vgl. IDW PS 261, Tz. 13 ff.):
  - **allgemeine (externe) Risikofaktoren:**
    - **makroökonomische Faktoren**, z.B. konjunkturelle, gesetzliche und sonst. Entwicklungen, u.a.
    - **branchenspezifische Faktoren**, z.B. wirtschaftliche Lage der betroffenen Branche, technologische Entwicklungen, strukturelle Verschiebungen, u.a.
  - **gesamtunternehmerische Faktoren**, z.B. wirtschaftliche Lage des Auftraggebers, Unternehmensart u. –größe, Umstrukturierungen, hohes Wachstum, u.a.
  - **prozessabhängige Faktoren**, z.B. Umfang, Häufigkeit und Komplexität der Verarbeitungsprozesse, Veränderungen in den eingesetzten EDV-Systemen, u.a.
  - **prüffeldspezifische Faktoren**, z.B. Art, Austauschbarkeit und Fehleranfälligkeit der Vermögensgegenstände, Ermessensspielräume bei der Bewertung, u.a.

Gewinnung eines Verständnisses von dem Unternehmen sowie dessen rechtlichem und wirtschaftlichem Umfeld, einschl. der internen Kontrollen des Unternehmens (IDW PS 261 n.F.)

durch

Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung

Form der Prüfungshandlungen

- Befragungen der Unternehmensleitung und sonstiger Personen im Unternehmen
- Vorbereitende analytische Prüfungshandlungen
- Beobachtung und Inaugenscheinnahme
- Diskussion im Prüfungsteam

Gegenstände der Prüfungshandlungen

- Unternehmensumfeld; anzuwendenden Rechnungslegungsgrundsätze
- Merkmale des Unternehmens; Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden
- Ziele, Strategien und rechnungslegungsbezogene Geschäftsrisiken
- Messung und Überwachung des wirtschaftlichen Erfolgs
- Prüfungsrelevante interne Kontrollen auf Unternehmensebene und für wesentliche Geschäftsprozesse (vgl. Meilenstein 4)

Grundlage für

Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Angaben auf Abschluss- und Aussageebene (IDW PS 261 n.F., Tz. 10 und IDW PS 210, Tz. 38) für Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben

- Die **Analyse der Unternehmensstrategie** zielt darauf ab, einen **Überblick über**
  - die **strategischen Geschäftsziele** des Unternehmens und der eingesetzten **Strategien** zur Zielerreichung,
  - die **operative Umsetzung** durch Prozesse sowie die **Geschäftsrisiken** zu gewinnen.
- Die **Analyse der verschiedenen Unternehmensbereiche** erfordert folgende **Prüfungshandlungen**:
  - **Befragungen des Managements** und von Mitarbeitern des Unternehmens zu wesentlichen falschen Angaben aufgrund von Verstößen
  - **Analytische Prüfungshandlungen**
  - **Beobachtungen** und **Inaugenscheinnahmen**.
- Dieses **Vorgehen ist notwendig um Ereignisse, Geschäftsvorfälle** und **Gepflogenheiten erkennen und verstehen zu können**, die sich wesentlich auf Jahresabschluss, Lagebericht, Abschlussprüfung, Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk auswirken können.

## Bedeutung der Kenntnisse über Geschäftstätigkeit u. wirtschaftliches Umfeld (IDW PS 230, Tz. 6 f.)

Risikobeurteilung  
und Identifikation  
möglicher  
Problemfelder  
(inhärente und  
Kontollrisiken)

Wirksame und sach-  
gerechte Prüfungs-  
planung und durch-  
führung  
einschließlich  
Festlegung von We-  
sentlichkeitsgrenzen

Würdigung von  
Prüfungsnachweisen  
und ihrer Aussage-  
kraft, Würdigung von  
Schätzungen

Verbesserte  
Dienstleistung ggü.  
dem Mandanten

**Bezugsrahmen für Ausübung pflichtmäßigen Ermessens**

# Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit

- Die **Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit** sowie das wirtschaftliche und rechtliche **Umfeld** des Unternehmens bilden somit den Bezugsrahmen **für eine pflichtgemäße Ermessensausübung** des AP im Verlauf der **gesamten Abschlussprüfung**. Dies gilt bspw. für:
  - die **Risikobeurteilung des Risikofrüherkennungssystems**
  - die **Einschätzung von Fehlerrisiken** (inhärenten Risiken und Kontrollrisiken)
  - die **Bestimmung von Prüfungsgebieten**, die besondere Aufmerksamkeit oder Fähigkeiten erfordern, um wirksam und sachgerecht die Prüfung durchzuführen
  - die **Festlegung von Wesentlichkeitsgrenzen** und die Beurteilung ihrer Angemessenheit im Verlaufe der Prüfung
  - die **Würdigung von Schätzungen** der gesetzlichen Vertreter, die sich in Jahresabschluss und Lagebericht niederschlagen einschließlich der Beurteilung der Unternehmensfortführungsannahme und der Risiken der künftigen Entwicklung
  - die **Beurteilung der Angemessenheit von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden** sowie von Angaben in Jahresabschluss und Lagebericht
  - die **Beurteilung der dem AP erteilten Auskünfte**

# Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit

- die **Identifikation von nahe stehenden Personen** oder Unternehmen sowie von Geschäftsvorfällen mit diesen
  - das **Erkennen von Widersprüchen** in den vorliegenden Informationen und Unterlagen (z.B. widersprüchliche Auskünfte und Erklärungen der gesetzlichen Vertreter oder anderer Auskunftspersonen)
  - das **Erkennen ungewöhnlicher Umstände** (z.B. Hinweise auf Täuschungen, Vermögensschädigungen oder sonstige Gesetzesverstöße; Unstimmigkeiten zwischen Unternehmensstatistiken und Angaben in Jahresabschluss oder Lagebericht)
  - die **Durchführung gezielter Befragungen** und die **Plausibilitätsbeurteilung der Antworten**
- Die **gewonnen Erkenntnisse sind wirksam zu nutzen**, um zu beurteilen, **inwieweit sich diese auf den Jahresabschluss und Lagebericht insgesamt auswirken und ob die Darstellung in Jahresabschluss und Lagebericht mit diesen Kenntnissen in Einklang** steht.

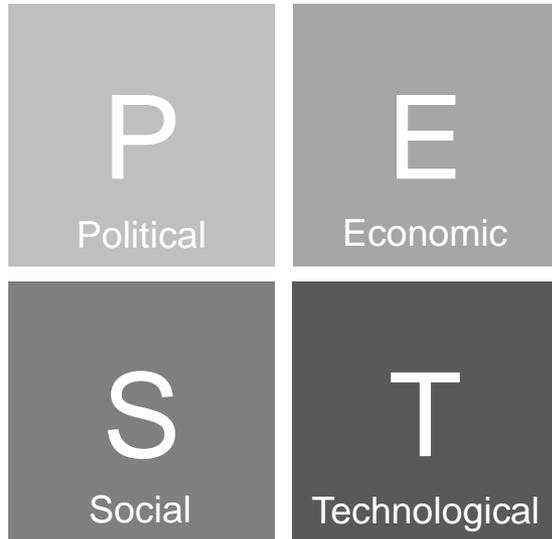
# Quellen der Informationsbeschaffung

	Interne Quellen	Externe Quellen
Finanzinformationen	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Jahres-/Konzernabschluss</li> <li>• Budgets/Planungsrechnungen</li> <li>• Interne Berichte</li> <li>• Leistungskennzahlen</li> <li>• Steuererstattungen</li> <li>• Verwendete Rechnungslegungsmethoden</li> <li>• Schätzungen des Managements</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Informationen aus dem Internet</li> <li>• Informationen von Unternehmen gleicher Größe und mit vergleichbarer Geschäftstätigkeit (Peers)</li> <li>• Brancheninformationen</li> <li>• Wettbewerbsanalysen</li> <li>• Ratingagenturen</li> <li>• Informationen von Gläubigern</li> <li>• Medien und sonstige externe Stellen</li> </ul>
Nichtfinanzinformationen	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Visionen, Werte, Ziele und Strategien des Unternehmens</li> <li>• Organisationsstruktur</li> <li>• Stellenbeschreibungen</li> <li>• Mitarbeiterunterlagen</li> <li>• Leistungsindikatoren</li> <li>• Richtlinien und Handbücher</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Informationen aus dem Internet</li> <li>• Daten von Wirtschaftsverbänden</li> <li>• Branchenprognosen</li> <li>• Aufsichtsbehörden</li> <li>• Medienbeiträge</li> </ul>

# Umwelt-/Unternehmensanalyse

## Umweltanalyse

PEST-Analyse / Porter's Five Forces



## Unternehmensanalyse

Spezifisches Unternehmen



Gefahren/Gelegenheiten  
MARKTATTRAKTIVITÄT



**SWOT-Analyse**

Stärken/Schwächen  
WETTBEWERBSPOSITION



Chancen/Risiken  
ERFOLGSPOTENTIAL

**M2**

Gewinnung eines Verständnisses

Analytische Prüfungshandlung

Naheliegende Personen

Going-Concern-Prüfung

Angemessenheit von Zeit-Schätzverfahren

Zusammenarbeit mit Spezialisten

Rechtsstreitigkeiten

- **Analytische Prüfungshandlungen** sind **Plausibilitätsbeurteilungen von Verhältniszahlen und Trends** und sollen auffällige Abweichungen aufzeigen.
- Der **Grund für analytische Prüfungshandlungen in der Planungsphase** ist die **Vertiefung der Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit** und das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld des **Unternehmens**.
- **Analytische Prüfungshandlungen** dienen hierbei dem Ziel, **potenzielle Risikobereiche bzw. Mängel** des Prüfungsgegenstandes **festzustellen**.

- Die **Untersuchung auffälliger Abweichungen und Zusammenhänge von Daten** beginnt üblicherweise
  - mit der **Befragung der Unternehmensleitung, gefolgt von**
  - einer **Bestätigung der von der Unternehmensleitung gegebenen Antworten**, beispielsweise **durch Vergleich mit dem gewonnenen Verständnis über die Geschäftstätigkeit** und das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld **des Unternehmens**
  - einer **Abwägung** der Notwendigkeit, **andere**, auf die Ergebnisse solcher Befragungen gestützte **Prüfungshandlungen vorzunehmen** (z.B. Einholen von Saldenbestätigungen), wenn die Unternehmensleitung nicht in der Lage ist, ausreichende Erklärungen zu geben oder wenn die Erklärung nicht für angemessen gehalten wird.
- **Bei den vorbereitenden analytischen Prüfungshandlungen** bieten sich vor allem **folgende Verfahren** an:
  - **Trendanalyse**: Vergleichs- oder Fluktuationsanalyse von absoluten Werten von Abschlussposten bezogen auf eine oder mehrere Vorperioden.
  - **Kennzahlenanalyse**: Vergleich von Relationen zwischen Abschlussposten entweder intertemporär oder mit Benchmark-Werten

Identifikation von Beziehungen zu und Geschäftsvorfällen mit nahe stehenden Personen durch Befragungen der Unternehmensleitung und Einholen einer Aufstellung des Mandanten

Identifikation von Geschäftsvorfällen mit nahe stehenden Personen (i.d.R. Aufbauprüfung IKS)

Identifikation von Geschäftsvorfällen mit nahe stehenden Personen anhand der Überprüfung von ungewöhnlichen Geschäftsvorfällen bzw. von Geschäften außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit

Austausch von Informationen über nahe stehende Personen im Prüfungsteam

Risikobeurteilung:

- bedeutsame Risiken?
- welche Arten von Prüffeldern/Aussagen in der Rechnungslegung sind betroffen?

Vorgehen in Abhängigkeit von den identifizierten Beziehungen zu nahe stehenden Personen (siehe folgende Tabelle)

Abschließende Prüfungshandlungen und Dokumentation:

- Kommunikation bedeutsamer Sachverhalte mit dem Aufsichtsorgan
- Einholen einer Vollständigkeitserklärung der gesetzlichen Vertreter
- Abschließende Würdigung, ob die Geschäfte mit nahe stehenden Personen im Abschluss und Lagebericht ordnungsgemäß dargestellt wurden
- In den Arbeitspapieren sind identifizierte nahe stehende Personen zu benennen und die Art der Beziehungen festzuhalten (Liste)

- Die **Notwendigkeit Sachverständige heranzuziehen**, hat der AP bereits bei der Prüfungsplanung zu beurteilen (vgl. IDW PS 240, Tz. 8 und 17). **Dabei sind folgende Aspekte** besonders zu **berücksichtigen**:
  - die **Bedeutung des** zu beurteilenden **Sachverhalts für das Gesamturteil**
  - das von der **Art und der Komplexität des** zu beurteilenden **Sachverhalts** abhängige Risiko einer unrichtigen Angabe oder Aussage in der Rechnungslegung
  - den **Umfang und die Qualität verfügbarer alternativer Prüfungsnachweise**.
- Eine Hinzuziehung von Sachverständigen kann z.B. geboten sein im Zusammenhang mit
  - der Bewertung bestimmter Arten von Vermögensgegenständen (Grund, Boden, Maschinen, maschinelle Anlagen, Kunstwerke, Edelsteine, ...)
  - der Bestimmung des Umfangs und der physikalischen Beschaffenheit von Vermögenswerten, wie z.B. Erdölreserven oder sonstigen Bodenschätzen, sowie der Restnutzungsdauer von Maschinen,
  - der Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden auf der Grundlage von finanzwirtschaftlichen Bewertungsmodellen oder versicherungsmathematischen Methoden
  - der Bestimmung des Fertigstellungsgrades von unfertigen Arbeiten und
  - der rechtlichen Würdigung komplexer Sachverhalte.

# Einsatz von Sachverständigen

Ist der Einsatz eines Sachverständigen (des Abschlussprüfers) erforderlich, um Prüfungsnachweise zu erlangen?

Nein

Notwendigkeit abwägen hinsichtlich:

- Gewinnung eines Verständnisses über das Unternehmen, einschließlich der internen Kontrollen
- Identifikation/Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Angaben
- Festlegung/Umsetzung allgemeiner Reaktionen auf beurteilte Risiken auf Abschlussebene
- Gestaltung/Durchführung weiterer Prüfungshandlungen
- Beurteilung des ausreichenden Umfangs / der Angemessenheit

↓ Ja

Welche Prüfungshandlungen sind erforderlich? (Art / zeitliche Einteilung / Umfang)

Zu betrachten sind:

- Art des Sachverhalts und Risiken wesentlicher falscher Angaben
- Bedeutung der Arbeit des Sachverständigen
- Vorherige Arbeiten, die von diesem Sachverständigen durchgeführt wurden
- Unterliegt der Sachverständige den Qualitätssicherungsregelungen der Praxis?

↓ Ja

Ist der ausgewählte Sachverständige kompetent, fähig und objektiv?

Nein

↓ Ja

Verstehen wir das Fachgebiet des Sachverständigen?

Nein

Reicht das Verständnis aus, um:

- die Prüfung zu planen?
- zu beurteilen, ob die Arbeit für Zwecke der Prüfung geeignet ist?

↓ Ja

Vereinbarung der Auftragsbedingungen

Nein

Einigung erzielen über:

- Art, Umfang, Ziele, Aufgaben und Zeitpunkt der Arbeit

Planung alternativer Prüfungshandlungen, die unter den gegebenen Umständen geeignet sind

- **Der Prüfer hat sich zu vergewissern, dass alle Rechtsstreitigkeiten (und sonstigen Rechtsangelegenheiten) des Mandanten bekannt sind, die sich wesentlich auf den Jahresabschluss oder den Lagebericht auswirken können.** Er hat die Vollständigkeit der Zusammenstellung der anhängigen oder drohenden Rechtsstreitigkeiten oder Ansprüche zu beurteilen (vgl. IDW PS 300, Tz. 44).
- **Es ist zu prüfen, ob die Risiken aus drohenden und schwebenden Rechtsstreitigkeiten im Jahresabschluss und ggf. im Lagebericht zutreffend berücksichtigt und dargestellt sind** (vgl. IDW PS 302, Tz. 32).

# Fragen?



# Abstimmung des Prüfungsvorgehens

- **Ziel der Besprechung** des Prüfungsvorgehens im Prüfungsteam **ist es, dass die Mitglieder des Prüfungsteams ein besseres Verständnis** von der Möglichkeit **wesentlicher falscher Angaben**
  - **im Abschluss** und
  - **Lagebericht**

**in den ihnen jeweils zugeteilten Prüfungsgebieten erlangen und dass sie verstehen, welche Auswirkungen die Ergebnisse der von ihnen durchgeführten Prüfungshandlungen auf**

  - **andere Aspekte der Abschlussprüfung** einschließlich
  - **der Entscheidungen über Art, Umfang und Zeitpunkt weiterer Prüfungshandlungen**

**haben können** (vgl. IDW PS 261, Tz. 17).
- Die Besprechung gibt erfahreneren Mitgliedern des Teams die Gelegenheit, ihr Wissen und ihre Erkenntnisse über das Unternehmen einzubringen.

# Abstimmung des Prüfungsvorgehens

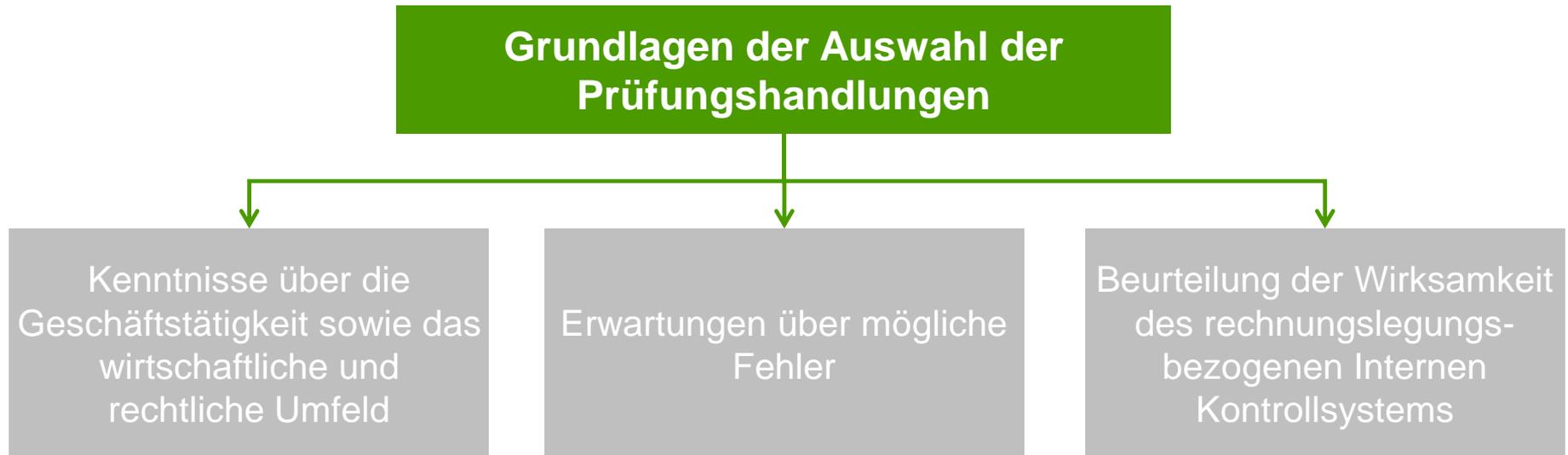
- Der **verantwortliche Wirtschaftsprüfer** hat in die Planung der Abschlussprüfung **wichtige Mitglieder des Prüfungsteams einzubeziehen**. Dies gilt auch für die Teilnahme an der Besprechung, in der das Prüfungsteam mögliche Anfälligkeiten für falsche Angaben in der Rechnungslegung erörtert (IDW PS 240, Tz. 11a, IDW PS 261, Tz. 17).
- **Im Hinblick auf mögliche falsche Angaben** in der Rechnungslegung **aufgrund von Unrichtigkeiten und Verstößen kann die Besprechung z.B. umfassen** (vgl. IDW PS 210, Tz. 25, IDW PS 261, Tz. 17):
  - Die Anfälligkeit der Rechnungslegung für falsche Angaben
  - Mögliche Prüfungshandlungen als Reaktion auf Anfälligkeit der Rechnungslegung
  - Wie das Management gegen gesetzliche Vorschriften verstoßen und eine gefälschte Rechnungslegung verschleiern könnte
  - Umstände, die auf eine Ergebnisbeeinflussung hinweisen können
  - Vom Unternehmen eingerichtete Überwachungsmaßnahmen in für Unterschlagungen besonders anfälligen Bereichen
  - Risiko für die Außerkraftsetzung oder Umgehung von internen Kontrollen

# Bedeutung des Grundsatzes der Wesentlichkeit

- Der **Grundsatz der Wesentlichkeit** in der Jahresabschlussprüfung besagt, dass die **Prüfung** darauf auszurichten ist, mit **hinreichender Sicherheit Unrichtigkeiten und Verstöße aufzudecken**, die wegen ihrer **Größenordnung oder Bedeutung** einen **Einfluss** auf den Aussagewert der Rechnungslegung für den **Abschlussadressaten haben** (IDW PS 250, Tz. 4).
- Die **Festlegung der Wesentlichkeit und der Fehlertoleranz** (Aufgriffsgrenze auf Ebene der einzelnen Abschlussposten und Angaben)
- Das **Prüfungsrisiko und die Wesentlichkeit sind miteinander verzahnt**. Je **höher die Wesentlichkeitsgrad**, umso **geringer ist das Prüfungsrisiko** bzw. sind die einzelnen Teilrisiken (vgl. IDW PS 250, Tz. 15)
- Sowohl **bei der Prüfungsplanung**, als auch der **–durchführung**, der **Urteilsbildung** und der **Berichterstattung** über die Prüfung sind die **Aspekte der Wesentlichkeit zu berücksichtigen**.

# Bedeutung des Grundsatzes der Wesentlichkeit

- Im Bereich der **Prüfungsplanung** ist dem **Grundsatz der Wesentlichkeit** durch die **Auswahl entsprechender**, der Wesentlichkeit der jeweiligen Prüfungsgebiete angemessenen **Prüfungshandlungen** Rechnung zu tragen.



# Bedeutung des Grundsatzes der Wesentlichkeit

- Damit einher geht die **Festlegung des Prüfungsumfangs, der zu einer normenkonformen Beurteilung des Jahresabschlusses erforderlich scheint, d.h.**
  - der zu einer Aufdeckung wesentlicher Fehler führt.
- **Auf der Ebene der Prüfungsdurchführung ist zu entscheiden, ob ein gefundener Fehler einzeln oder in Summe mit anderen Fehlern wesentlich ist. Dabei ist es jederzeit zu beurteilen ob die Wesentlichkeitsgrenze anzupassen ist (IDW PS 250, Tz. 18).**
- Bei der **Beurteilung der Frage, ob die erlangten Prüfungsaussagen im Bestätigungsvermerk oder im Prüfungsbericht getroffen werden können, ist durch den AP darauf abzustellen, ob die festgestellten und nicht bereinigten Unrichtigkeiten und Verstöße einzeln oder insgesamt wesentlich sind (IDW PS 250, Tz. 20-24).**

# Bedeutung des Grundsatzes der Wesentlichkeit

- Im Rahmen der Berichterstattung über die Prüfung wird der **Grundsatz der Wesentlichkeit** sowohl als
  - **Minimalforderung** (das Wesentliche ist darzustellen) wie auch als
  - **Maximalforderung** (das Unwesentliche ist wegzulassen)gesehen.
- Die **weiteste Interpretation** des **Grundsatzes der Wesentlichkeit** besteht darin, ihn darauf zu beziehen, **ob vom AP erkannte Fehler so bedeutend sind, dass diese zu einer Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks führen würde.**
- **Diese Interpretation ignoriert** dabei zu einem, **dass der AP**
  - **Teilurteile fällt, um zu einem Gesamturteil zu kommen,** und zum anderem,
  - **dass ein Prüfungsbericht zu erstellen ist und Beanstandungen darzulegen sind, die sich nicht auf den Bestätigungsvermerk ausgewirkt haben.**

# Bedeutung des Grundsatzes der Wesentlichkeit

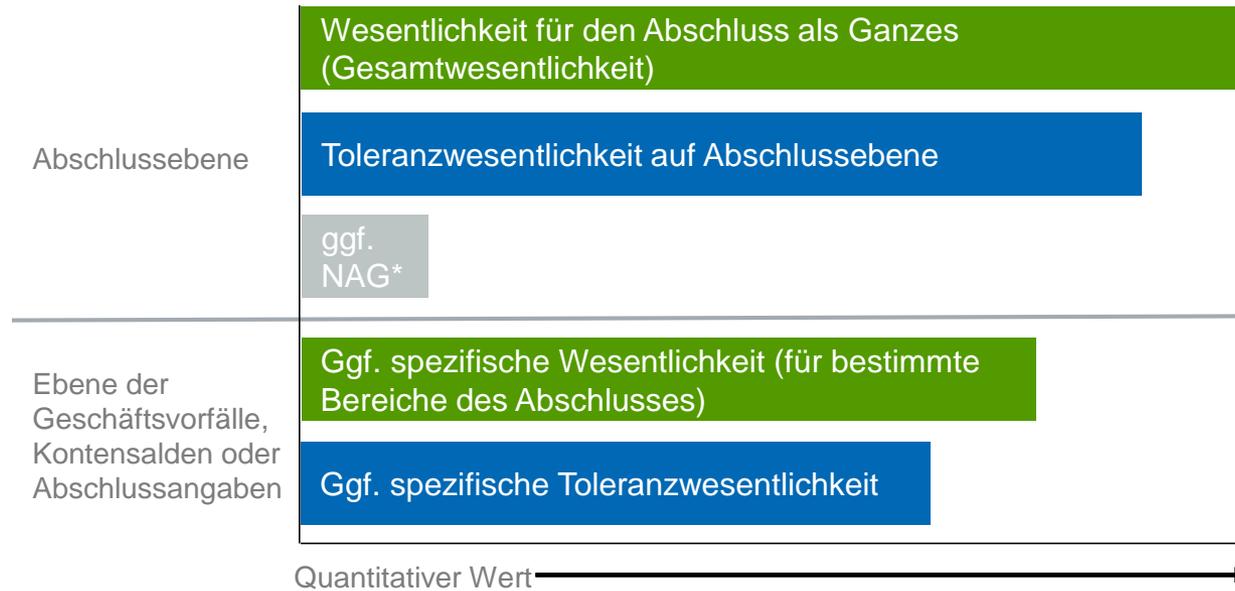
- Daher ist die **Wesentlichkeit an der Aufgabe der Prüfung zu orientieren**, die neben der Aufgabe der Gewinnung eines Gesamturteils auch auf
  - die **Aufgaben der Prüfungsdurchführung** und
  - der **Berichterstattung** umfasst.
- Für die Prüfung der Rechnungslegung sind
  - die als **wesentliche betrachteten Fehlbeträge** demnach **geringer anzusetzen**,
  - **als es für die Gewinnung eines Gesamturteils** erforderlich wäre,

**da aus dem Blickwinkel des Bestätigungsvermerks unwesentliche Fehler für**

  - den **Prüfungsbericht wesentlich sein können**.

Weiterhin ist zu beachten, dass mehrere unwesentliche Fehler in ihrer Summe wesentlich sein können.

# Wesentlichkeit



\*NAG = Nichtaufgriffsgrenze

<b>Mandant:</b>	Musterfirma	<b>Engagement-Nr.:</b>	Auftragsnummer
<b>Mandanten-Nr.:</b>	Mandantenummer	<b>Arbeitspapier-Nr.:</b>	[Bitte angeben]
<b>Abschlussstichtag:</b>	[Datum]	<b>Unterschrift PL</b>	<b>Unterschrift verantw. WP</b>
<b>[Datum]:</b>	_____	<b>[Datum]:</b>	_____

**1. Bestimmung der Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes**

**1.1. Festlegung der Bemessungsgrundlage**

Die Wesentlichkeit ist nach den Umständen des Einzelfalls durch den Abschlussprüfer im Rahmen des beruflichen Ermessens zu beurteilen. Allgemeingültige Bezugsgrößen (z.B. in Form eines festen Prozentsatzes des Vorsteuerergebnisses oder der Bilanzsumme) können für diese Ermessensentscheidung nicht vorgegeben werden. Die Begründung für die jeweilige Entscheidung ist zu dokumentieren.

Bei gewinnorientierten Unternehmen kommt als Bemessungsgrundlage für die Bestimmung der Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes z.B. das Vorsteuerergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des zu prüfenden Geschäftsjahres in Betracht. Der verantwortliche Wirtschaftsprüfer kann dieses Vorsteuerergebnis um solche Aufwendungen und Erträge bereinigen, die außergewöhnlich oder seltener Natur sind.

Begründung für Verwendung des Vorsteuerergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit als Bemessungsgrundlage<sup>1</sup>:

■

<b>Vorläufiges Vorsteuerergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit:</b>	_____
<b>Zu bereinigende Aufwendungen und Erträge:</b>	_____
<b>Bereinigtes Vorsteuerergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit:</b>	<u><u>0.00</u></u>

Sofern das Vorsteuerergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit für die Festlegung der Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes nicht sachgerecht ist, können als Bemessungsgrundlage z.B. die Bilanzsumme oder die Umsatzerlöse verwendet werden. In diesem Fall sollte der verantwortliche Wirtschaftsprüfer die Ermittlung der Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes ggf. mit dem auftragsbegleitenden Qualitätssicherer besprechen.

Begründung für Verwendung einer alternativen, vom Vorsteuerergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit abweichenden Bemessungsgrundlage:

■

Bei Zugrundelegung der Bilanzsumme oder der Umsatzerlöse ist seitens des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers die Zusammensetzung der Vermögensgegenstände bzw. der Umsatzerlöse kritisch zu würdigen und ggf. eine Bereinigung um bestimmte nicht repräsentative Aktiva oder Passiva bzw. Umsatzerlöse vorzunehmen.

<b>Vorläufige Bilanzsumme oder Umsatzerlöse laut Abschluss</b>	_____
<b>Zu bereinigende Aktiva und Passiva bzw. Umsatzerlöse:</b>	_____
<b>Bereinigte Bilanzsumme oder Umsatzerlöse:</b>	<u><u>0.00</u></u>

## 1.2. Die betragsmäßige Bestimmung der Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes

Der verantwortliche Wirtschaftsprüfer hat den Betrag der Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes im Rahmen seines pflichtgemäßen Ermessens zu bestimmen. Im Rahmen dieses Ermessens sind auch alle qualitativen Einflussfaktoren für die Wesentlichkeit zu würdigen.

Der ermittelte Betrag darf  $X$  % (Anm.: z.B. 3-5 %) des – ggf. bereinigten – Vorsteuerergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit nicht überschreiten.

(vorläufige) Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes:

Falls die vorläufige Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes aus alternativen Bezugsgrößen, z.B. aus den Umsatzerlösen oder der Bilanzsumme abgeleitet wird, kann sie den Wert von  $X$  % (z.B. 3-5 %) des Vorsteuerergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit übersteigen. In diesem Fall sollte der verantwortliche Wirtschaftsprüfer seine Ermittlung der Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes ggf. mit dem auftragsbegleitenden Qualitätssicherer besprechen. Durch Ausfüllen folgender Tabelle wird festgestellt, ob der für die Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes gewählte Betrag diesen Regeln entspricht.

Ermittelte vorläufige Wesentlichkeitsgrenze in % der bereinigten Bemessungsgrundlage:

Ermittelte vorläufige Wesentlichkeitsgrenze in % des Vorsteuerergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (bei Verwendung einer abweichenden Bemessungsgrundlage):

Ergebnis:

## 1.3. Bestimmung der Toleranzwesentlichkeit auf Abschlussebene (vgl. Meilenstein 3, Abschn. [3.2.1.](#))

Ausgehend von der festgelegten Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes ist für die Risikobeurteilung und Prüfungsplanung im Rahmen des pflichtgemäßen Ermessens die Toleranzwesentlichkeit zu bestimmen. Sie beträgt im Regelfall  $X$  %, in Abhängigkeit von der Risikoeinschätzung, (Anm.: z.B. 50-80 %) der Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes (vgl. Meilenstein 3, Abschn. [3.2.1.](#)).

Toleranzwesentlichkeit auf Abschlussebene:

2. Bestimmung der spezifischen Wesentlichkeitsgrenze(n)		
<p>Unter Umständen kann es notwendig sein, für bestimmte Prüffelder (Kontensalden, Arten von Geschäftsvorfällen oder Angaben im Anhang und Lagebericht) eine niedrigere Wesentlichkeitsgrenze zu bestimmen. In diesen Fällen sind/ist die verwendete(n) spezifische(n) Wesentlichkeitsgrenze(n) zu dokumentieren. Außerdem sind Toleranzwesentlichkeiten für die spezifische(n) Wesentlichkeitsgrenze(n) zu bestimmen.</p>		
Bestimmte Prüffelder angeben (falls erforderlich)	Spezifische Wesentlichkeitsgrenze(n)	Toleranzwesentlichkeit(en) für diese spezifische(n) Wesentlichkeit(en):
■	■	■
■	■	■
■	■	■
3. Bestimmung der Nichtaufgriffsgrenze für Prüfungsdifferenzen (fakultativ)		
<p>Die Nichtaufgriffsgrenze für Prüfungsdifferenzen ist der Betrag, ab dessen Überschreiten Prüfungsdifferenzen erfasst und kumuliert werden müssen. Prüfungsdifferenzen unterhalb dieses Betrags müssen nicht in der Zusammenstellung „<b>Nicht korrigierte Prüfungsdifferenzen</b>“ (Arbeitshilfe <b>B-1.3</b>) festgehalten werden. Im entsprechenden Arbeitspapier sollte vermerkt werden, dass die Differenz als „De Minimis“ (geringfügig) angesehen wird.</p> <p>Die Nichtaufgriffsgrenze für Prüfungsdifferenzen darf <del>X</del> %-% % (Anm.: z.B. 3-5 %) der Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes nicht überschreiten. Prüfungsteams dürfen nach pflichtgemäßem Ermessen des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers auch niedrigere Nichtaufgriffsgrenzen für Prüfungsdifferenzen verwenden.</p>		
Nichtaufgriffsgrenze für Prüfungsdifferenzen:		■
<p>Für bestimmte Prüffelder (Kontensalden, Arten von Geschäftsvorfällen oder Angaben im Abschluss und Lagebericht) kann eine niedrigere als die vorgenannte Nichtaufgriffsgrenze als angemessen angesehen werden. In diesen Fällen sind die Nichtaufgriffsgrenzen, die relevant für diese Prüffelder sind, zu dokumentieren.</p>		
Niedrigere Nichtaufgriffsgrenzen für Prüfungsdifferenzen für bestimmte Prüffelder, sofern relevant:		
■		■
■		■
■		■
<p>Nach pflichtgemäßem Ermessen des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers kann in bestimmten Situationen festzustellen sein, dass eine höhere Nichtaufgriffsgrenze für Prüfungsdifferenzen bei Umbuchungen in der Bilanz und/oder in der GuV angemessen ist. Ferner kann es auch unterschiedliche Nichtaufgriffsgrenzen für Prüfungsdifferenzen für verschiedene Abschlussposten in der Bilanz oder der GuV geben. Derartige Entscheidungen sind in diesem Arbeitspapier zu dokumentieren und sollten, soweit vorhanden, mit dem auftragsbegleitenden Qualitätssicherer besprochen werden.</p>		
Höhere Nichtaufgriffsgrenzen für Prüfungsdifferenzen für Umbuchungen in der Bilanz und/oder in der GuV, sofern relevant:		
■		■
■		■
■		■

# Grenzwerte der Wesentlichkeit

- Bei der Anwendung des Grundsatzes der Wesentlichkeit sind **Wesentlichkeitsgrenzen erforderlich**, nach denen der Prüfer festlegen kann,
  - welche Sachverhalte zu prüfen sind und
  - über welche Fehler zu berichten ist, damit der Prüfungszweck erfüllt wird.
- Dabei wird der **Grundsatz der Wesentlichkeit allgemein als relative (prozentuale) Größe verstanden**. Probleme bestehen dabei,
  - eine geeignete **Bezugsgröße** als auch
  - eine **quantitative Normierung** (Festlegen auf einen Wert) der relativen Größe.
- Häufig wird eine **Jahresabschlussgröße als Wesentlichkeitswert** verwandt, dabei wird der Regel nach ein **Mittelwert** aus vergangenen Perioden gebildet.
- Um eine optimale **Operationalität zu erlangen, sollte der Wesentlichkeitswert quantifizierbar sein** und möglichst wenig, optimal sogar nur **eine Bezugsgröße aufweisen**.

# Grenzwerte der Wesentlichkeit

- Um eine **breite Anwendbarkeit** zu erhalten, muss ein **Wesentlichkeits-Grenzwert** bzw. seine Bezugsgröße **von der Unternehmensgröße abhängig** sein.
- Dabei ist zu beachten, dass **bestimmte Größenmerkmale branchenspezifisch ausgeprägt** sind.
  - Produktionsunternehmen haben aufgrund des umfangreichen Anlagevermögens ein größeres Anlagevermögen als Handels- oder Dienstleistungsunternehmen.
- Weiterhin sollte der **Anstieg der Wesentlichkeitsgrenze nicht proportional zum Anstieg der Unternehmensgröße sondern vielmehr degressiv** verlaufen.
- Ein weiteres Kriterium an die Bezugsgröße ist, dass diese möglichst **geringe Schwankungen aufweist und frei von abschlusspolitischen Bewertungsmöglichkeiten** ist, um eine mehrperiodische Vergleichbarkeit zu gewährleisten

# Grenzwerte der Wesentlichkeit

- **Geeignete Wesentlichkeitsgrenzen** können folgende verschiedene Kennzahlen und Prozentsätze sein:
  - Jahresüberschuss
  - Umsatzerlöse
  - Rohertrag
  - Eigenkapital
  - Bilanzsumme
  - Einnahmen
- **Aufgrund spezifischer Schwächen einzelner Bezugsgrößen (s.o.) folgt die Überlegung, kombinierte Bezugsgrößen (blended method) anzuwenden** und so die Vor- und Nachteile einzelner Bezugsgrößen auszugleichen.
- Ein weiterer **Vorteil von kombinierten Bezugsgrößen ist, dass diese weitgehend sicher gegen Manipulationen sind.**

# Grenzwerte der Wesentlichkeit (Überblick)

Multiplikator	Bezugsgröße	Bemerkung
5-10%	Jahresüberschuss	
0,25-0,5%	Umsatzerlöse	
0,5%	Bilanzsumme	
0,5-5%	Rohhertrag	
1%	Eigenkapital	
0,25-0,5%	Einnahmen	
+0,5% +0,5% +5% +2% +1%	Bilanzsumme Einnahmen o. Umsatzerlöse Jahresüberschuss v. Steuern Rohhertrag nach AfA Eigenkapital	blended method
1,5 oder 1,6 (variabel)	$(\max[\text{Bilanzsumme}; \text{Umsatzerlöse}])^{2/3}$	audit gauge

# Grenzwerte der Wesentlichkeit

- **Wesentlichkeitsbeurteilungen obliegen dem pflichtgemäßen Ermessen des AP** (IDW PS 250, Tz. 13). Die Festlegung quantitativer Wesentlichkeits-Richtgrößen kann zur Objektivierung der Entscheidungsfindung des Prüfers beitragen.
- **Für die Normierung des Grundsatzes der Wesentlichkeit sprechen folgende Argumente:**
  - **Vergleichbarkeit von Urteilen** über die Ordnungsmäßigkeit von Jahresabschlüssen wird erhöht, da sie die Einheitlichkeit von Prüfungsurteilen unterstützen;
  - **Sicherstellung einheitlicher Auslegungen gleichartiger Sachverhalte**, ohne Vorgabe von Richtlinien ist es möglich, dass gleichartige Sachverhalte von verschiedenen Prüfern unterschiedlich beurteilt werden
  - **Des Weiteren erhöhen quantitative Wesentlichkeits-Richtlinien das Vertrauen** der Jahresabschlussadressaten in das Prüfungsurteil.
- **Sofern Wesentlichkeits-Richtlinien fehlen, macht dies den AP in juristischer Hinsicht angreifbar.**

- Nach Ermittlung der Gesamtwesentlichkeit werden die wesentlichen Jahresabschlussposten sowie die dahinter stehenden Transaktionsklassen/Prozesse bestimmt.
- Die wesentlichen Jahresabschlussposten leiten sich hauptsächlich aus dem bis dato erlangten Verständnis der Geschäftstätigkeit, des wirtschaftlichen und rechtlichen Umfelds des Mandanten sowie der vorbereitenden analytischen Prüfungshandlungen ab.
- Die Bestimmung der wesentlichen Jahresabschlussposten begründet sich aus quantitativer Sicht aus
  - deren betragsmäßiger Größenordnung, wesentlichen Abweichungen von Vorjahres-, Budget- oder ähnlichen Wertabweichungen oder
  - dem Umfang der Transaktionen pro Posten, aber auch aus qualitativen Merkmalen, z.B.
    - aus der Identifikation inhärenter Risiken,
    - komplexer Transaktionen etc.

# Vorläufige Beurteilung von Fehlerrisiken

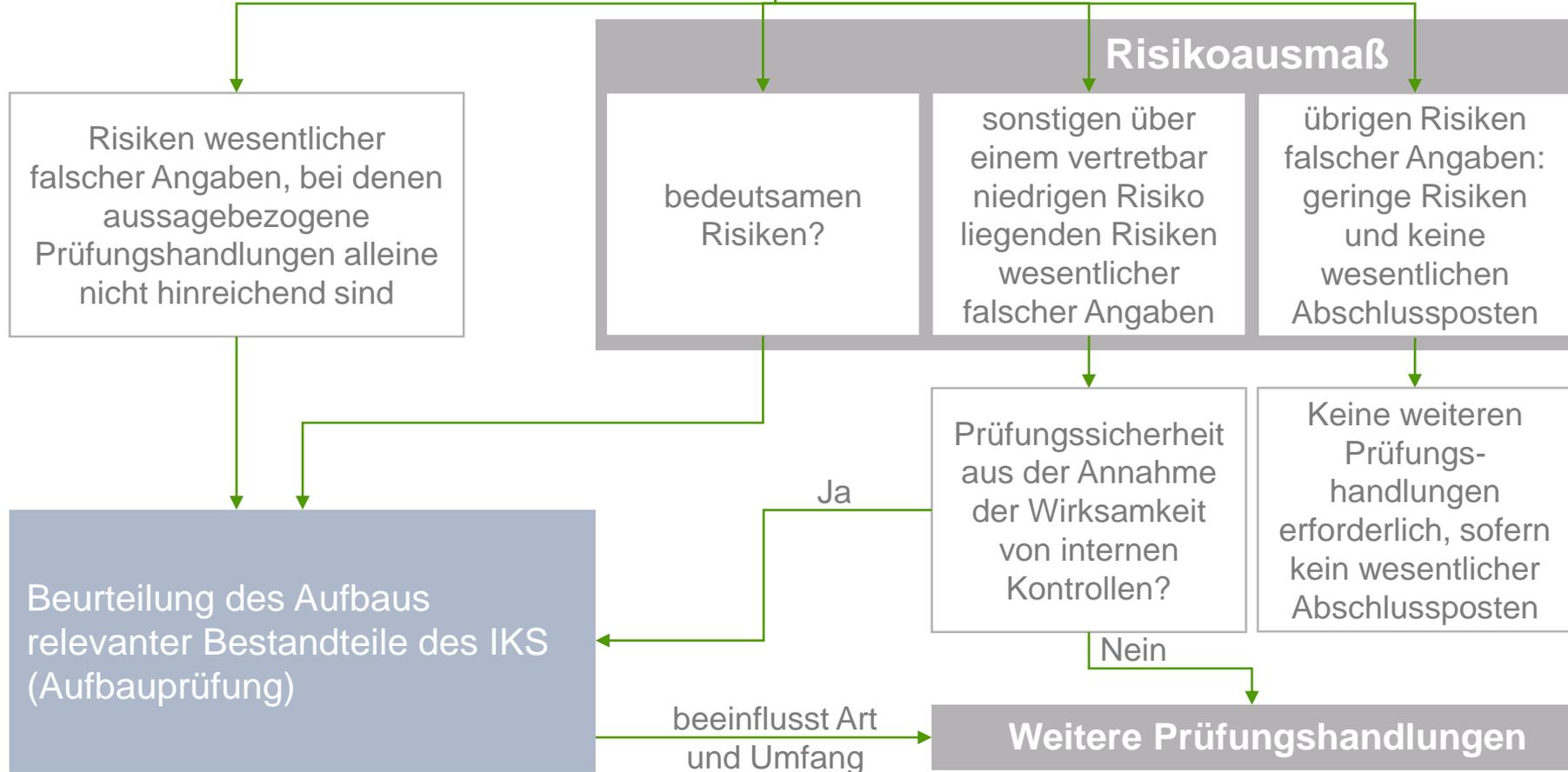
- Die **festgestellten Risiken für wesentliche falsche Angaben** in der Rechnungslegung **sind hinsichtlich ihrer möglichen Auswirkungen auf den Abschluss bzw. Lagebericht insgesamt** (Risiken auf Abschlussebene) **und auf einzelne Aussagen** in der Rechnungslegung **zu beurteilen**.
- Die (vorläufige) Beurteilung der Fehlerrisiken umfasst die **Feststellung der Größenordnung der möglichen falschen Angaben** in der Rechnungslegung **und die Eintrittswahrscheinlichkeit** (vgl. IDW PS 261, Tz. 64).
- Aus der Gruppe der **Fehlerrisiken** sind die folgenden Risiken **gesondert zu erfassen** (vgl. IDW PS 261, Tz. 65 ff.):
  - **Bedeutsame Risiken** (significant oder key risks)
  - **Risiken wesentlicher falscher Angaben, bei denen** der AP davon ausgehen muss, dass **die Durchführung aussagebezogener Prüfungshandlungen nicht ausreicht**, um mit hinreichender Sicherheit eine Prüfungsfeststellung über das Vorliegen von falschen Angaben in den betreffenden Prüffeldern zu treffen.

**Bei diesen Risikoklassen ist die Prüfung der Angemessenheit und Implementierung der internen Kontrollen unerlässlich.**

# Vorläufige Beurteilung von Fehlerrisiken

## Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Angaben

umfassen Festlegung und Beurteilung der



# Vorläufige Beurteilung von Fehlerrisiken

- Bei den bedeutsamen Risiken handelt es sich um Fehlerrisiken, die aufgrund ihrer Art oder des mit ihnen verbundenen Umfangs möglicher falscher Angaben in der Rechnungslegung bei der Abschlussprüfung besondere Prüfungshandlungen erfordern (vgl. IDW PS 261, Tz. 65).
- Folgende Sachverhalte sind bei der Beurteilung der Fehlerrisiken als „bedeutsam“ einzustufen und sind besonders relevant (IDW PS 261, Tz. 65):
  - Hinweise auf Verstöße (z.B. Unterschlagungen oder Bilanzmanipulationen)
  - Komplexität von Geschäftsvorfällen
  - Transaktionen mit nahe stehenden Personen
  - Maß an Subjektivität bei der Ausübung von Ermessensentscheidungen (bei geschätzten Werten, Zeitwerten)
  - Ungewöhnliche Geschäftsvorfälle und Geschäftsvorfälle außerhalb des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs

# Vorläufige Beurteilung von Fehlerrisiken

- **Bedeutsame Risiken** betreffen oft **Nicht-Routine-Transaktionen** sowie besonders **beurteilungsbedürftige Geschäftsvorfälle**.
  - **Nicht-Routine-Transaktionen** sind Geschäftsvorfälle, die entweder aufgrund ihrer Größe oder ihrer Art ungewöhnlich sind und deshalb selten auftreten.
  - **Beurteilungsbedürftige Sachverhalte** sind insbesondere geschätzte Werte in der Rechnungslegung, bei denen eine wesentliche Bewertungsunsicherheit besteht.
- **Schwierige Bilanzierungsfragen**, deren Vorliegen die Einholung fachlichen Rats erfordern, **oder**
- **bilanzpolitische Maßnahmen**, über die im Prüfungsbericht nach § 321 Abs. 2 S. 4 HGB berichtet werden muss, **werden häufig mit bedeutsamen Risiken zusammenhängen**.

Routineverarbeitungsvorgänge	Nicht-routinemäßige Verarbeitungsvorgänge
<ul style="list-style-type: none"> <li>• täglich vielfach vorkommend</li> <li>• hoher Formalisierungsgrad</li> </ul> <p>→ Fehlerrisiken lassen sich durch interne Kontrollen einschränken</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• nur gelegentlich vorkommend</li> <li>• evtl. hohe Komplexität</li> </ul> <p>→ durch interne Kontrollen i.d.R. weniger kontrollierbar</p>

# Vorläufige Beurteilung von Fehlerrisiken

- Des Weiteren muss der AP damit rechnen, dass **Risiken wesentlicher falscher Angaben in der Umsatzrealisierung** vorliegen können. Diese Risiken **sind als bedeutsame Risiken zu behandeln**
- Das **Risiko, dass das Management ansonsten wirksam erscheinende interne Kontrollen außer Kraft setzt, stellt ebenfalls ein bedeutsames Risiko** wesentlicher falscher Angaben aufgrund von Verstößen dar.
- **Wesentliche falsche Angaben im Abschluss aufgrund von Verstößen beinhalten vielfach Manipulationen im Bereich des Rechnungslegungsprozesses**, indem während oder zum Ende der Berichtsperiode
  - unangemessene oder
  - nicht autorisierte Buchungen vorgenommen werden oder Anpassungen von im Abschluss ausgewiesenen Beträgen durchgeführt werden, die sich nicht im Hauptbuch niederschlagen (vgl. IDW PS 210, Tz. 43).

# Vorläufige Beurteilung von Fehlerrisiken

- Die Einordnung, ob es sich bei einem Fehlerrisiko um ein bedeutsames Risiko handelt, liegt im pflichtgemäßen Ermessen des AP. Diese Einschätzung ist zunächst ohne Berücksichtigung der vom Unternehmen eingesetzten Kontrollmaßnahmen vorzunehmen (IDW PS 261, Tz. 66).
- Risiken, bei denen aussagebezogene Prüfungshandlungen nicht ausreichen, betreffen insbesondere Routinetransaktionen, wie die Zahlungsabwicklung oder die Lohn- und Gehaltsabrechnung, die IT-gestützt erfasst und verarbeitet werden (vgl. IDW PS 261, Tz. 68).

# Fragen?



- Der **AP** muss ein **Verständnis** von dem internen Kontrollsystem insoweit **entwickeln**, als es
  - für die **Feststellung** und **Beurteilung** der **Fehlerrisiken** sowie
  - der **prüferischen Reaktionen** auf die **beurteilten Fehlerrisiken** erforderlich ist.
- Zu den **originären prüfungsrelevanten Bestandteilen** des **internen Kontrollsystems** gehören:
  - das **Rechnungslegungssystem** einschließlich des **Buchführungssystems** und
  - ggf. das **Risikofrüherkennungssystem**.
- Der **AP** hat das **Rechnungslegungssystem** daraufhin zu **beurteilen**, ob es **den gesetzlichen Anforderungen entspricht**, um die nach § 322 Abs. 1 Satz 1 HGB i.V.m. § 317 Abs. 1 Satz 1 HGB und § 321 Abs. 2 Satz 3 HGB geforderten **Prüfungsaussagen über die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung treffen zu können**.

- Der AP hat sich **bereits im Rahmen der Prüfungsplanung einen Überblick über das zu prüfende Unternehmen zu verschaffen.**
- Der **Umfang der für den Überblick erforderlichen Kenntnisse** des AP über das interne Kontrollsystem **hängt ab von**
  - den für die **Ausgestaltung des internen Kontrollsystems** wesentlichen Faktoren,
  - den **bisherigen Erfahrungen des AP mit dem Unternehmen**
  - den **Wesentlichkeitsbeurteilungen des AP.**
- Der **Überblick über das interne Kontrollsystem ist erforderlich, um:**
  - die **verschiedenen Arten wesentlicher Fehler feststellen zu können**, die in der Rechnungslegung auftreten können,
  - die unterschiedlichen **Einflussfaktoren abwägen zu können**, die das Fehlerrisiko berühren, und
  - mit **zielgerichteten weiteren Prüfungshandlungen auf die Fehlerrisiken reagieren zu können.**

- Unter einem internen Kontrollsystem werden die von dem Management im Unternehmen eingeführten Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen (Regelungen) verstanden, darunter fallen:
  - Sicherung der Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftstätigkeit (u.a. Schutz des Vermögens, einschließlich Verhinderung und Aufdeckung von Vermögensschädigungen),
  - Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit der internen und externen Rechnungslegung sowie
  - Einhaltung der für das Unternehmen maßgeblichen rechtlichen Vorschriften.
- Das **interne Kontrollsystem** besteht aus Regelungen
  - zur Steuerung der Unternehmensaktivitäten (**internes Steuerungssystem**) und
  - Regelungen zur Überwachung der Einhaltung dieser Regelungen (**internes Überwachungssystem**).
- Das **interne Überwachungssystem** beinhaltet
  - **prozessintegrierte** (organisatorische Sicherungsmaßnahmen, Kontrollen) und
  - **prozessunabhängige** Überwachungsmaßnahmen, die vor allem von der Internen Revision durchgeführt werden.

# Regelungsbereiche des internen Kontrollsystems

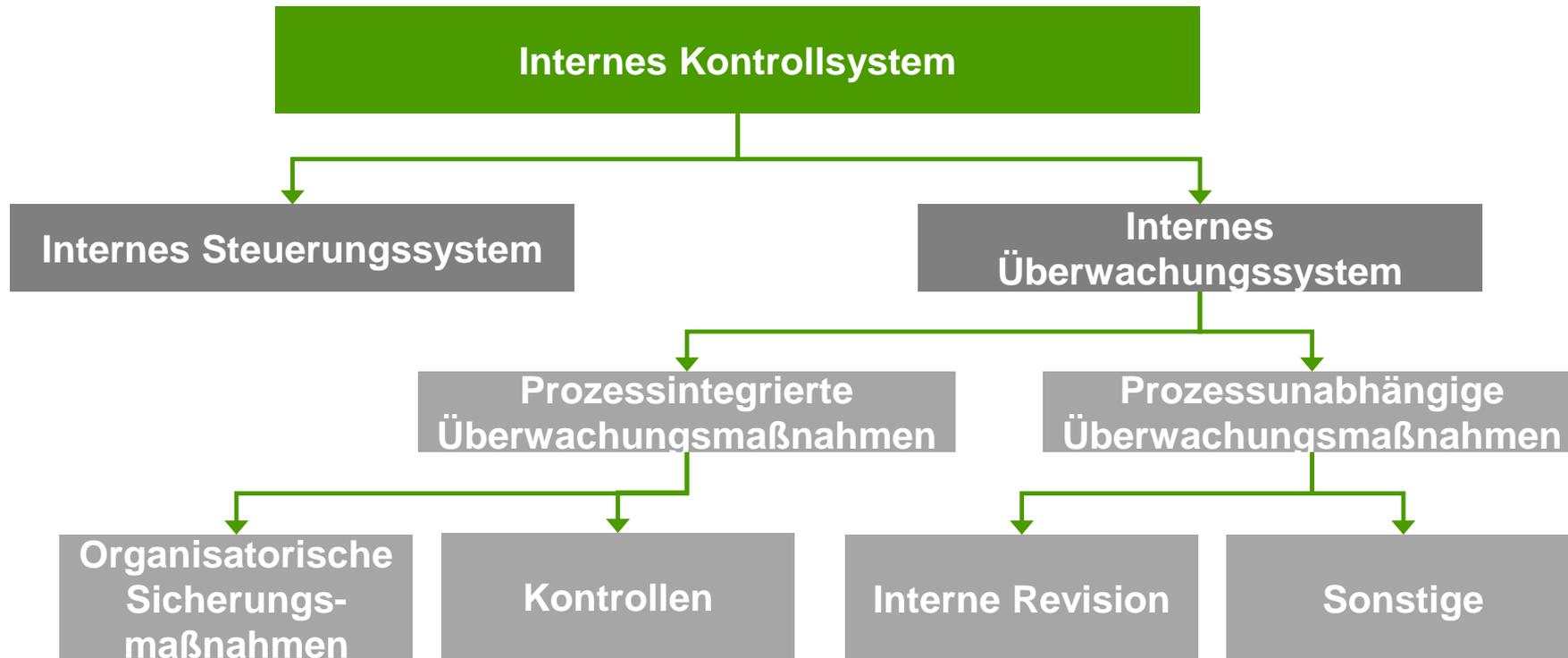
- **Organisatorische Sicherungsmaßnahmen als Teil des IKS**
  - werden durch **laufende, automatische Einrichtungen** wahrgenommen!
  - Sie umfassen **fehlerverhindernde Maßnahmen**, die sowohl
    - in die Aufbau- als auch in die Ablauforganisation eines Unternehmens integriert sind
  - und ein **vorgegebenes Sicherheitsniveau gewährleisten** sollen (z.B. Funktionstrennung, Zugriffsbeschränkungen im IT-Bereich, Zahlungsrichtlinien).
- **Kontrollen als Teil des IKS**
  - erfolgen durch Maßnahmen, **die in den Arbeitsablauf integriert sind**.
  - Erfolgen Kontrollen durch Überwachungsträger, so sind sie für das Ergebnis des überwachten Prozesses als auch für das Ergebnis der Überwachung verantwortlich sein.
  - Kontrollen sollen die **Wahrscheinlichkeit für das Auftreten von Fehlern in den Arbeitsabläufen vermindern** bzw. aufgetretene Fehler aufdecken
- **Dieses erfolgt z. B. durch**
  - Überprüfung der Vollständigkeit und Richtigkeit von erhaltenen oder weitergegebenen Daten,
  - manuelle Soll/Ist-Vergleiche oder programmierte Plausibilitätsprüfungen in der Software

# Regelungsbereiche des internen Kontrollsystems

- **Die Interne Revision als Teil des IKS**
  - ist eine **prozessunabhängige Institution**, die
    - Innerhalb eines Unternehmens Strukturen und Aktivitäten prüft und beurteilt.
  - Dieser unternehmensinterne Überwachungsträger **darf weder** in den Arbeitsablauf integriert **noch** für das Ergebnis des überwachten Prozesses verantwortlich sein.
- **High-level controls als Teil des IKS**
  - Hierbei handelt es sich um sonstige **prozessunabhängige** Überwachungsmaßnahmen, die im besonderen Auftrag der **gesetzlichen Vertreter** oder durch diese selbst vorgenommen werden.

# Regelungsbereiche des internen Kontrollsystems

## Gewinnung eines Verständnisses von dem internen Kontrollsystem

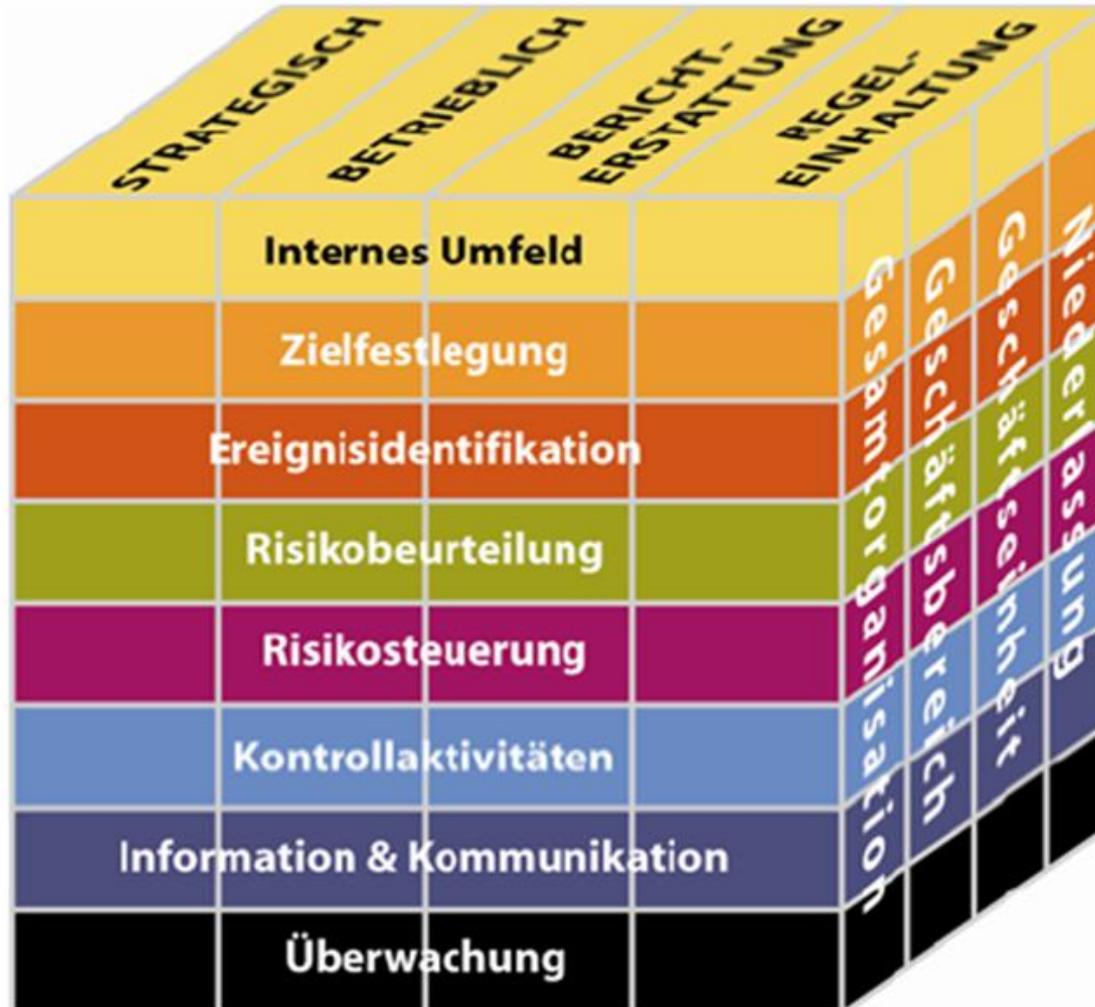


- Die Verantwortung für die Ausgestaltung, d. h. die **Konzeption, Implementierung, Aufrechterhaltung sowie Überwachung eines angemessenen und wirksamen internen Kontrollsystems** liegt bei den gesetzlichen Vertretern.
- Die Aufrechterhaltung des internen Kontrollsystems schließt dessen laufende Anpassung und Weiterentwicklung mit ein. Bei der Ausgestaltung eines internen Kontrollsystems **sind u. a. zu berücksichtigen:**
  - Größe und Komplexität des Unternehmens
  - Rechtsform und Organisation des Unternehmens
  - Art der Geschäftstätigkeit des Unternehmens
  - Komplexität und Diversifikation der Geschäftstätigkeit
  - Methoden der Erfassung, Verarbeitung, Aufbewahrung und Sicherung von Informationen
  - Art und Umfang der zu beachtenden rechtlichen Vorschriften.

- In **kleinen und mittelgroßen Unternehmen**, die beispielsweise
  - von einem Gesellschafter-Geschäftsführer geleitet werden,
  - übersichtlich sind,
  - eine flache Hierarchie mit täglichen persönlichen Kontakten und
  - einfache Geschäftsprozesse haben,
- wird das interne Kontrollsystem i.d.R. weniger formalisiert sein als in großen Unternehmen mit mehreren hierarchischen Ebenen, örtlich getrennten Einheiten und komplexen Geschäftsprozessen.
- → IDW Prüfungshinweis „Besonderheiten der Abschlussprüfung kleiner und mittelgroßer Unternehmen“ (IDW PH 9.100.1)

- Das **interne Kontrollsystem** – also das interne Steuerungssystem und das interne Überwachungssystem – **besteht aus folgenden Komponenten**, die zueinander in wechselseitiger Beziehung stehen:
  - **Kontrollumfeld**
  - **Risikobeurteilungen**
  - **Kontrollaktivitäten**
  - **Information und Kommunikation**
  - **Überwachung des internen Kontrollsystems**

# Der COSO-Würfel



**M4**

Verständnis des internen  
Kontrollsystem

Aufnahme/Beurteilung des  
Buchführungssystems

- Das **Kontrollumfeld** stellt dabei den **Rahmen** dar, innerhalb dessen die Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen eingeführt und angewendet werden.
- Es ist geprägt durch die **Grundeinstellungen**, das **Problembewusstsein** und das **Verhalten des Managements** in Bezug auf das interne Kontrollsystem.
- Das **Kontrollumfeld** wird bestimmt durch:
  - die **Bedeutung von Integrität und ethischen Werten** im Unternehmen,
  - die **Bedeutung der fachlichen Kompetenz** im Unternehmen,
  - die **Unternehmenskultur und -philosophie** sowie das dadurch vermittelte **Werteverständnis der Mitarbeiter**,
  - den **Führungsstil des Managements**,
  - die **Zuordnung von Weisungsrechten und Verantwortung**,
  - die **Überwachungstätigkeit des Aufsichtsrats** bzw. der **Gesellschafterversammlung** sowie
  - die **Grundsätze der Personalpolitik**.

- Das **Kontrollumfeld** beeinflusst wesentlich das **Kontrollbewusstsein** der **Mitarbeiter**.
- Ein **günstiges Kontrollumfeld** ist Voraussetzung für die **Wirksamkeit** des internen Kontrollsystems.
- Ein **ungünstiges Kontrollumfeld** kann die Gefahr in sich bergen, dass im internen Kontrollsystem eingerichtete Regelungen von den Mitarbeitern nicht oder nur der Form halber angewendet werden.
- Ein **günstiges Kontrollumfeld allein** kann jedoch die **Wirksamkeit** des internen Kontrollsystems **nicht gewährleisten**.

- Unternehmen sind einer Vielzahl von Risiken ausgesetzt, die die Erreichung der Unternehmensziele in Übereinstimmung mit der von der Unternehmensleitung festgelegten Geschäftsstrategie gefährden können. Beispiele  
**Unternehmensrisiken:**
  - finanzielle,
  - rechtliche,
  - leistungswirtschaftliche oder
  - strategische Risiken handeln.
- Sorgfältige Risikobeurteilungen sind die **Grundlage für die Entscheidungen der Unternehmensleitung** über den Umgang mit den Risiken unternehmerischer Betätigung.
- **Kontrollaktivitäten sind Grundsätze und Verfahren, die sicherstellen sollen, dass die Entscheidungen des Managements beachtet werden.**
- Sie tragen dazu bei, dass notwendige Maßnahmen getroffen werden, um den Unternehmensrisiken zu begegnen.

- **Information und Kommunikation** dient dazu, dass die für die unternehmerischen **Entscheidungen des Managements** erforderlichen **Informationen** in
  - geeigneter und **zeitgerechter Form** eingeholt,
  - **aufbereitet** und
  - **an die zuständigen Stellen** im Unternehmen **weitergeleitet** werden.
- Neben der mündlichen Berichterstattung können **Organisationshandbücher, Richtlinien für die interne und externe Rechnungslegung, Aktennotizen** u. a. in Betracht kommen.
- **Bestandteil der betrieblichen Informationssysteme** ist das **Rechnungslegungssystem**.

- Es setzt sich aus den **Methoden und Aufzeichnungen** zusammen, die
  - die **Erfassung und Verarbeitung** von Geschäftsvorfällen,
  - den **Nachweis** über die vorhandenen Vermögensgegenstände und Schulden
  - **sowie die Erfassung der für den Anhang und den Lagebericht erforderlichen Angaben** betreffen.
- Die **Qualität dieser Informationen wirkt sich auf die Fähigkeit des Management**
  - zur sachgerechten Führung der Geschäfte und
  - zur Aufstellung verlässlicher Abschlüsse und Lageberichte **aus**.
- Unter Überwachung des internen Kontrollsystems ist die **Beurteilung der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems** durch Mitarbeiter des Unternehmens zu verstehen.
- Dabei ist zu beurteilen, **ob** das **interne Kontrollsystem** sowohl **angemessen** ist als auch **kontinuierlich funktioniert**, festgestellte Mängel sind von den verantwortlichen Personen zu beheben.

- Überwachungsmaßnahmen können **in die Unternehmensprozesse eingebaut** sein.
  - Dies kann beispielsweise eine regelmäßige Durchsicht betrieblicher Statistiken durch die zuständigen Abteilungsleiter und die Beurteilung der Plausibilität der in den Statistiken enthaltenen Informationen sein.
- In zahlreichen Unternehmen wird neben diesen prozessintegrierten Überwachungsmaßnahmen das interne Kontrollsystem von der **Internen Revision** überwacht.
  - Zu den Aufgaben der Internen Revision zählt dann auch die Entwicklung von Verbesserungsvorschlägen für die Wirksamkeit des internen Kontrollsystems.

Gewinnung eines Verständnisses von dem Unternehmen sowie dessen rechtlichem und wirtschaftlichem Umfeld, einschl. der internen Kontrollen des Unternehmens  
(IDW PS 261)

durch

Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung

## Form der Prüfungshandlungen

- Befragungen der Unternehmensleitung und von sonstigen Personen im Unternehmen (Abschnitt 2.2.1.)
- Vorbereitende analytische Prüfungshandlungen (Abschnitt 2.2.3.)
- Beobachtung und Inaugenscheinnahme
- Diskussion im Prüfungsteam (Abschnitt 3.2.1.)

## Gegenstände der Prüfungshandlungen

- **Unternehmensumfeld**, einschl. anzuwendende Rechnungslegungsgrundsätze
- **Merkmale des Unternehmens**, einschl. Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden
- **Ziele, Strategien** und rechnungslegungsbezogene Geschäftsrisiken
- **Messung** und Überwachung des wirtschaftlichen **Erfolgs**
- **Prüfungsrelevante interne Kontrollen** auf Unternehmensebene und für wesentliche Geschäftsprozesse (vgl. Meilenstein 4)

Grundlage

für

Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Angaben auf Abschluss- und Aussageebene  
(IDW PS 300), Tz. 7 für Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben

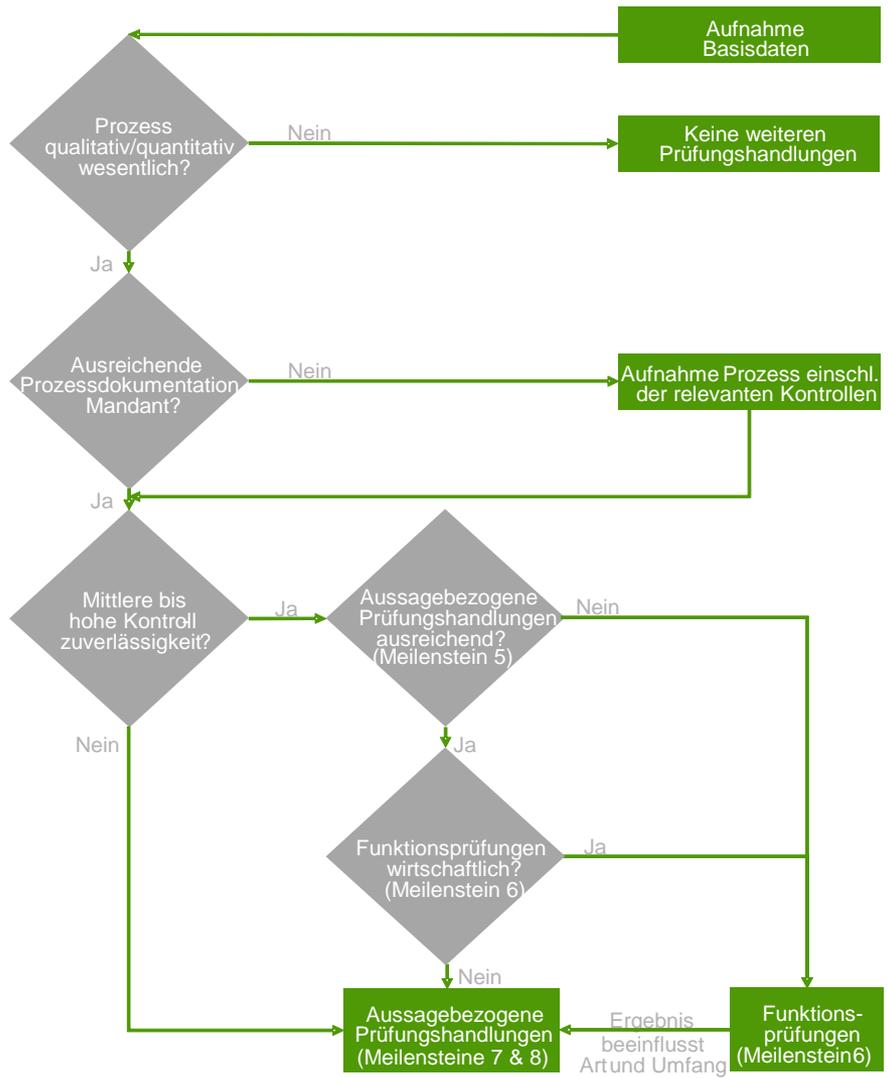
- **Pflicht zur Aufnahme und Analyse des gesamten unternehmensweiten internen Kontrollsystems?**
  - Die auf die **Geschäftsaktivität des Unternehmens ausgerichteten Teile des internen Kontrollsystems** sollen deren Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit sicherstellen.
  - Sie sind **zum Teil Gegenstand der Abschlussprüfung**.
    - Hierzu zählen beispielsweise Maßnahmen, die gewährleisten sollen, dass auf Vermögensgegenstände und Aufzeichnungen des Unternehmens nur mit Genehmigung des Managements oder von ihm Bevollmächtigter zugegriffen werden kann

- Die auf die Sicherung der Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit der Rechnungslegung (Buchführung, Abschluss und Lagebericht) gerichteten Teile des internen Kontrollsystems **sind sämtlich für die Abschlussprüfung von Bedeutung**. Sie zielen insbesondere darauf ab, dass
  - Geschäftsvorfälle in Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorschriften **vollständig** und **zeitnah**, mit dem **richtigen Wert**, in der **richtigen Buchungsperiode** und auf den **richtigen Konten** erfasst werden,
  - Geschäftsvorfälle in Übereinstimmung mit der Satzung oder dem Gesellschaftsvertrag und den generellen oder besonderen Regelungen des Managements erfasst, verarbeitet und dokumentiert werden,
  - Buchführungsunterlagen **richtig** und **vollständig** sind,
  - Inventuren **ordnungsgemäß** durchgeführt und bei festgestellten Inventurdifferenzen geeignete Maßnahmen eingeleitet werden,
  - die Vermögensgegenstände und Schulden im Abschluss **zutreffend angesetzt, ausgewiesen und bewertet werden** und dass
  - verlässliche und relevante Informationen zeitnah und **vollständig** bereitgestellt werden.

- Die auf die Einhaltung sonstiger gesetzlicher Vorschriften gerichteten Teile des internen Kontrollsystems sind für die Abschlussprüfung (nur) insoweit von Bedeutung, als
  - sich daraus üblicherweise Rückwirkungen auf den geprüften Abschluss und Lagebericht ergeben können, bspw. Einhaltung der Vorschriften
    - des Steuerrechts,
    - des Sozialversicherungs- und Arbeitsrechts,
    - des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen sowie
    - Preisvorschriften,
    - Vorschriften des Außenwirtschaftsrechts,
    - Verbraucherschutzbestimmungen oder sämtlicher
    - Umweltschutzbestimmungen.

- Zur Gewinnung eines Verständnisses vom internen Kontrollsystem hat sich der AP zunächst
  - einen **Überblick** über die eingerichteten Kontrollmaßnahmen zu verschaffen und festzustellen, **welche Kontrollmaßnahmen** für die Abschlussprüfung **relevant sind**.
- Bei den **relevanten Kontrollmaßnahmen** ist eine **Aufbauprüfung** durchzuführen.
- Die **Aufbauprüfung** bezieht sich auf die Beurteilung
  - der **Angemessenheit der Kontrollen** und schließt
  - die **Beurteilung von deren Konzeption, Implementierung** sowie **Aufrechterhaltung** mit ein.

# Gewinnung eines Verständnisses von dem internen Kontrollsystem (Navigator für IKS-Prüfungen)



M4

Verständnis des internen Kontrollsystem

Aufnahme/Beurteilung des Buchführungssystems

# Fragen?



- Die
  - Informationsbeschaffung und
  - vorläufige Risikoidentifizierung sowie
  - die vorläufige Festlegung der Wesentlichkeitsgrenzen und
  - die Auswertung der rechnungslegungsrelevanten Prozesse und Kontrollensoll dem Prüfer eine **Einschätzung** darüber **ermöglichen, in welchen Prüfungsgebieten das Auftreten von wesentlichen Fehlern wahrscheinlich ist.**
  
- **Damit kann eine auf die erkannten und beurteilten Fehlerrisiken ausgerichtete Prüfungsstrategie entwickelt werden,** bei der unter Berücksichtigung der relativen oder absoluten Bedeutung der Prüfungsgebiete festgelegt wird,
  - in welchen Bereichen der Prüfung ein Abstützen auf das interne Kontrollsystem möglich ist,
  - welche Prüfungshandlungen durchgeführt werden sollen, um zusätzliche urteilsrelevante Informationen in den einzelnen Prüfungsbereichen zu gewinnen,

- in welchen Bereichen aufgrund einer erhöhten Risikoeinschätzung (bedeutsame Risiken) besondere und umfangreichere Prüfungshandlungen erforderlich sind bzw. in welchen Bereichen aufgrund eines geringeren Risikos eine Prüfung in vermindertem Umfang möglich erscheint und
  - in welchen Bereichen die Durchführung aussagebezogener Prüfungshandlungen nicht ausreicht, um mit hinreichender Sicherheit eine Prüfungsfeststellung über das Vorliegen von falschen Angaben zu treffen. Dies betrifft insbesondere Routinetransaktionen, die IT-gestützt erfasst und verarbeitet werden (vgl. IDW PS 261, Tz. 68).
- 
- **Bei der Bestimmung von Prüfungshandlungen als Reaktion auf die festgestellten Fehlerrisiken wird unterschieden zwischen so genannten allgemeinen Reaktionen auf Fehlerrisiken, welche die Rechnungslegung insgesamt betreffen, und Prüfungshandlungen, mit denen auf Fehlerrisiken reagiert wird, die bestimmte Aussagen in der Rechnungslegung betreffen (vgl. IDW PS 261, Tz. 70).**

# Erstellung eines Prüfungsplanungsmemorandums

- Zur Dokumentation der Prüfungsstrategie empfiehlt es sich, ein Prüfungsplanungsmemorandum zu erstellen und im Verlauf der weiteren Prüfung zu aktualisieren.
- Das Planungsmemorandum enthält eine Zusammenfassung der wichtigsten Planungsentscheidungen. Gewöhnlich enthält es die folgenden Punkte:

Zusammenfassung von Art, Abfolge und Umfang der Prüfungshandlungen

Wesentlichkeit und Toleranzwesentlichkeit

Nahe stehende Personen sowie deren Auswirkungen

Falsche Angaben im Abschluss

Informationen zu den Merkmalen des zu prüfenden Unternehmens, dessen Organisation und Geschäftsprozessen, Anmerkungen über die Branche und das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld (v.a. neue Entwicklungen/Veränderungen)

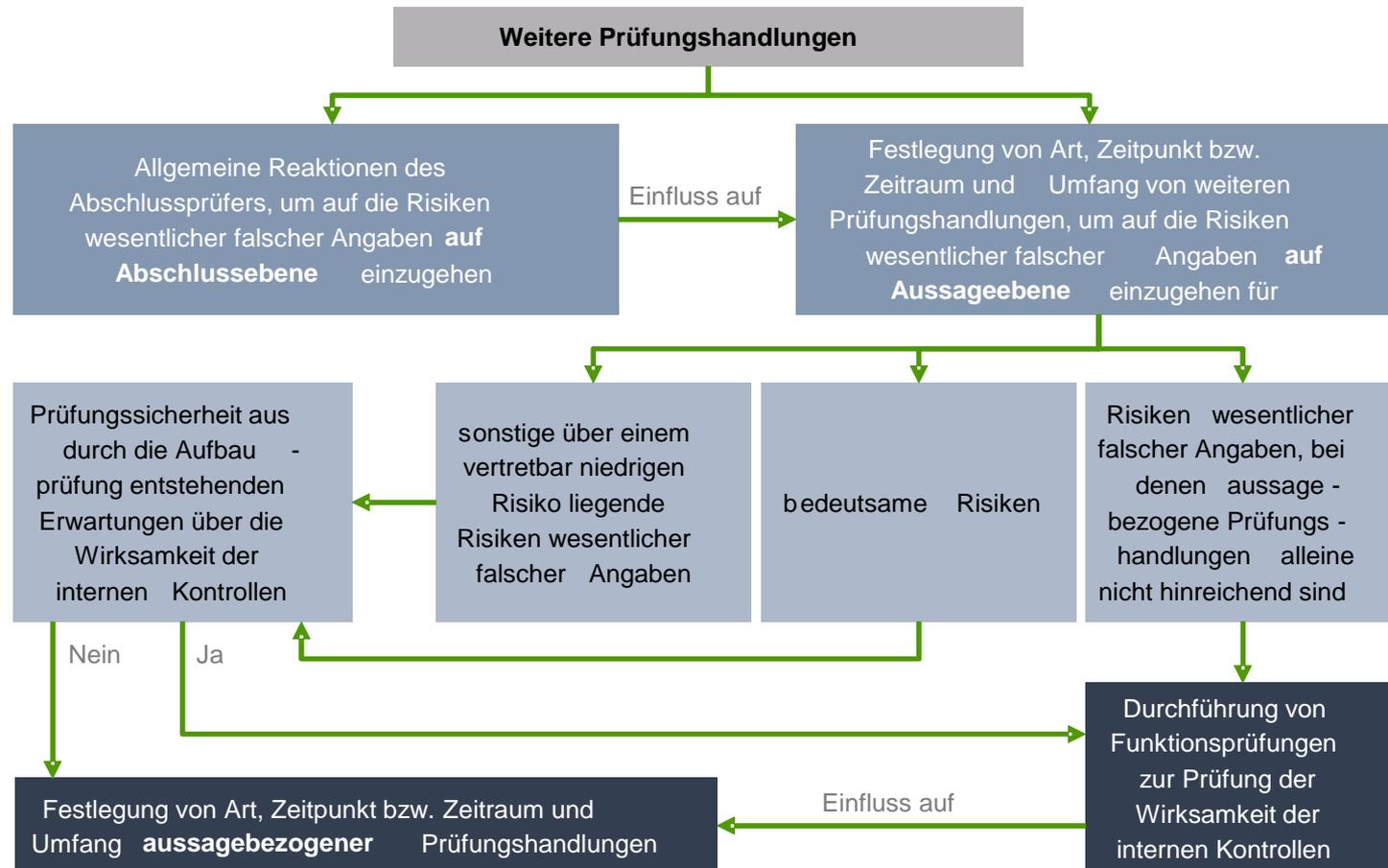
Personalplanung und Aufgabenzuordnung im Prüfungsteam

Terminplanung und Festlegung, wann der Bestätigungsvermerk erteilt werden soll

- Für **bedeutsame Risiken** ist, sofern nicht bereits geschehen, die **Angemessenheit der damit verbundenen internen Kontrollen** des Unternehmens zu beurteilen. Dies gilt entsprechend für Kontrollen, die auf solche Risiken ausgerichtet sind, bei denen aussagebezogene Prüfungshandlungen allein nicht ausreichen.
- Die Prüfung der Angemessenheit der internen Kontrollen für bedeutsame Risiken wird im Allgemeinen bereits bei der Feststellung dieser Risiken erfolgt sein.
- Die Aufbauprüfung umfasst neben der Beurteilung, wie die relevanten Kontrollen ausgestaltet sind, auch deren „Implementierung“ und „Aufrechterhaltung“.
  - Der Begriff „**Implementierung**“ bezieht sich dabei auf die tatsächliche *Einrichtung* der Kontrollen, nicht auf deren permanente Wirksamkeit.
  - Die „**Aufrechterhaltung**“ des internen Kontrollsystems schließt dessen laufende Anpassung und Weiterentwicklung bei Umfeldänderungen mit ein.

- Der **AP** hat auf die beurteilten **Fehlerrisiken** **ausgerichtete Prüfungshandlungen durchzuführen**. Bei diesen Reaktionen des AP auf die beurteilten Fehlerrisiken kann es sich um
  - **allgemeine Reaktionen** auf Abschlussebene sowie um
  - Prüfungshandlungen handeln, die **bestimmte Aussagen in der Rechnungslegung betreffen** (Aussageebene) (vgl. IDW PS 261, Tz. 70).

- Bei den Prüfungshandlungen, die auf das **Fehlerrisiko in Bezug auf bestimmte Aussagen in der Rechnungslegung** ausgerichtet sind, kann es sich um **Funktionsprüfungen des internen Kontrollsystems** und um **aussagebezogene Prüfungshandlungen** handeln.
- **Für alle wesentlichen Prüffelder**
  - Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Angaben**müssen aussagebezogene Prüfungshandlungen**
  - Einzelfallprüfungen und/oder analytische Prüfungshandlungen**durchgeführt werden.** Dies gilt **unabhängig von der Höhe der festgestellten Fehlerrisiken** sowie von dem Umfang der Funktionsprüfungen (vgl. IDW PS 261, Tz. 80 u. 83).



# Prüfungshandlungen auf Risiken für Verstöße

- Bei der **Beurteilung der Risiken für Verstöße** muss der AP von der Grundannahme ausgehen, dass **Risiken im Zusammenhang mit der Umsatzrealisierung** vorliegen, z.B.
  - verfrühte Umsatzrealisierungen, Verbuchung fingierter Erlöse, unzulässiges Verschieben von Umsatzerlösen in eine spätere Berichtsperiode.

Als **Prüfungshandlungen zur Reaktion auf diese Risiken** kommen bspw. in Frage:

- **analytische Prüfungshandlungen** unter Verwendung von disaggregierten Daten, wie z.B.
  - Vergleich der monatlichen Umsätze je Produktlinie oder Geschäftssegment mit den entsprechenden Umsätzen in Vorperioden;
- **Kontaktaufnahme mit Kunden**, um bestimmte relevante Vertragsbedingungen sowie das Nichtvorhandensein mündlicher Nebenabreden
  - z.B. über Abnahmekriterien, Liefer- und Zahlungsbedingungen oder Rückgaberechte bestätigen zu lassen;
- **Befragungen** des Vertriebs- und Marketingpersonals zu Verkäufen oder Lieferungen, die in zeitlicher Nähe zum Abschlussstichtag erfolgt sind.

- Der AP muss darüber hinaus für das Risiko, dass das Management interne Kontrollen außer Kraft setzt, Prüfungshandlungen festlegen und durchführen. Im Einzelnen muss der AP Prüfungshandlungen durchführen im Hinblick auf:
  - die Angemessenheit und Autorisierung von **Journalbuchungen und Anpassungen** im Rahmen des Abschlusserstellungsprozesses, die sich nicht im Hauptbuch niederschlagen, z.B.
    - Befragungen von Personen aus dem Rechnungswesen über unangemessene oder ungewöhnliche Buchungen und Anpassungen).
  - eine zielgerichtete und einseitige Einflussnahme bei geschätzten Werten in der Rechnungslegung
  - das Erlangen eines Verständnisses von dem wirtschaftlichen Hintergrund bedeutsamer Geschäftsvorfälle, die außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit durchgeführt werden oder die für den AP vor dem Hintergrund seiner Kenntnisse über das zu prüfende Unternehmen und dessen Umfeld außergewöhnlich erscheinen.

- Grundsätzlich ist ein Test der vorgenommenen **Journal- und Anpassungsbuchungen** bei jeder Abschlussprüfung durchzuführen. **Art, Umfang und zeitliche Einteilung** der Analyse des Buchungsstoffs **liegen im pflichtgemäßen Ermessen des AP** und können aufgrund der Erkenntnisse aus der Prüfungsplanung und -durchführung von Fall zu Fall variieren.
- Da **manipulierte Journal- und Abschlussbuchungen häufig am Ende eines Berichtszeitraums** vorkommen, sollte der AP stets auch diesen Zeitraum bei der Prüfung berücksichtigen.
- **Zudem** muss er die **Notwendigkeit abwägen, Journaleinträge und andere Anpassungen aus dem gesamten Berichtszeitraum zu prüfen**. Bei der Festlegung von Art und Umfang der Tests sind u.a.
  - das Risiko für das Vorliegen von Verstößen,
  - die vorhandenen Kontrollen für Journalbuchungen sowie Art und Komplexität der Rechnungslegung zu berücksichtigen.

- Wenn wirksame Kontrollen für Vorbereitung und Buchung von Journaleinträgen und Abschlussbuchungen vorhanden sind, kann der Umfang der notwendigen aussagebezogenen Prüfungshandlungen **reduziert werden**. Die Tests können z.B. nach folgenden Kriterien ausgestaltet werden, durch suche nach:

Buchungen von Personen, die typischerweise keine Buchungen vornehmen

Buchungen auf ungewöhnliche oder selten verwendete Konten

Überdurchschnittlich hohen Buchungsbeträgen

Buchungen mit runden Beträgen

Buchungen zu ungewöhnlichen Zeiten

Manuellen Buchungen

Buchungen mit Integritätsproblemen

- Prüfungshandlungen als Reaktion auf Risiken auf Aussageebene können
  - Funktionsprüfungen des internen Kontrollsystems
  - aussagebezogene Prüfungshandlungen oder
  - eine **Kombination** daraus sein. Ziel muss es sein, dass mit den jeweiligen Prüfungshandlungen auf die beurteilten Risiken reagiert und so der **rote Faden** der Abschlussprüfung deutlich wird.
- Die **Beurteilung, ob Prüfungsnachweise ausreichend und angemessen sind**, hängt u.a. von folgenden Aspekten ab (vgl. IDW PS 300, Tz. 8 f.):
  - Beurteilung von Art und Höhe des inhärenten Risikos auf Abschluss- und Aussageebene
  - die Angemessenheit und Wirksamkeit des rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystems und die darauf aufbauende Einschätzung der Kontrollrisiken
  - die Wesentlichkeit der zu prüfenden Posten
  - die Erfahrungen aus vorhergehenden Prüfungen des Unternehmens
  - die Ergebnisse von Prüfungshandlungen bei der laufenden Prüfung einschließlich der Aufdeckung von Verstößen
  - die Quelle und die Verlässlichkeit der verfügbaren Informationen.

# Fragen?



# Funktionsprüfung und Prüfungsnachweise

- **Durch Funktionsprüfungen hat der AP Prüfungsnachweise über die Wirksamkeit des auf die Rechnungslegung bezogenen internen Kontrollsystems einzuholen.** Die Durchführung der Funktionsprüfungen hat sich insbesondere darauf zu erstrecken, ob
  - das interne Kontrollsystem während des zu prüfenden Geschäftsjahres kontinuierlich bestanden hat und wirksam war (Funktionsfähigkeitsprüfung) (vgl. IDW PS 300, Tz. 17).
- **Bei der Durchführung von Funktionsprüfungen hat der AP zu beurteilen, ob die dadurch erlangten Prüfungsnachweise ausreichend und angemessen sind,** die im Rahmen der Prüfungsplanung bzw. der Risikobeurteilung vorgenommene oder eine im späteren Verlauf der Prüfung angepasste Einschätzung des Kontrollrisikos zu stützen (vgl. IDW PS 300, Tz. 18).

# Funktionsprüfung und Prüfungsnachweise

- **Durch die Prüfung und Beurteilung des internen Kontrollsystems**, welches das zu prüfende Unternehmen u.a. zur Sicherung einer ordnungsgemäßen Rechnungslegung eingerichtet hat, **nutzt der AP Bestandteile dieses Systems für Zwecke der Abschlussprüfung.**
- **Funktionsprüfungen ermöglichen eine wirtschaftliche Durchführung der Prüfung und eine Vorverlagerung von Prüfungshandlungen. Sie wirken sich auf den Umfang der aussagebezogenen Prüfungshandlungen aus.**
- Hat der AP im Rahmen der Aufbauprüfung die Angemessenheit interner Kontrollmaßnahmen festgestellt, sind bzgl. dieser Kontrollmaßnahmen **Funktionsprüfungen immer dann durchzuführen,**
  - **wenn er bei einer Aussage in der Rechnungslegung von der Wirksamkeit einer Kontrollmaßnahme ausgeht** und somit ein Teil der erforderlichen Prüfungssicherheit aus der Annahme eines wirksamen internen Kontrollsystems resultiert oder
  - **in den Fällen, in denen aussagebezogene Prüfungshandlungen alleine zur Gewinnung hinreichender Prüfungssicherheit auf Aussageebene nicht ausreichen.**

# Funktionsprüfung und Prüfungsnachweise

- **Funktionsprüfungen betreffen die**
  - Art der Anwendung bestimmter organisatorischer Regelungen,
  - die Kontinuität in der Anwendung im abgelaufenen Geschäftsjahr und
  - die Frage, welche Personen für die Durchführung bestimmter Maßnahmen verantwortlich waren und wer diese tatsächlich durchgeführt hat (Transformationsprüfung).

**Prüfungsnachweise hierzu können unter Anwendung der folgenden Prüfungshandlungen eingeholt werden (vgl. IDW PS 261, Tz. 73)**

Durchsicht von Nachweisen über die Durchführung der Maßnahmen

IT-gestützte Prüfungshandlungen

Auswertung von Ablaufdiagrammen, Checklisten und Fragebögen

Einsichtnahme in die Berichte der Internen Revision

Befragung von Mitarbeitern

Beobachtung der Durchführung von Maßnahmen

Nachvollzug von Kontrollaktivitäten durch den AP

- Es kann sich anbieten, **bestimmte Funktionsprüfungen bereits im Zusammenhang mit Prüfungshandlungen im Rahmen der Aufbauprüfung des internen Kontrollsystems durchzuführen.**
- Zum Beispiel kann der AP bei der Gewinnung von Kenntnissen über das Kontrollumfeld das Management zur Qualität der Finanzplanung befragen,
  - den Abgleich zwischen budgetierten und tatsächlichen Werten beobachten und
  - die als Ergebnis von Abweichungsanalysen vorliegenden Berichte auswerten.
- Durch diese Prüfungshandlungen können Prüfungsnachweise über die Wirksamkeit der Regelungen zur Vermeidung oder Aufdeckung wesentlicher Fehler bei der Klassifizierung von Aufwendungen eingeholt werden.

# Verzicht auf Funktionsprüfungen

- Auf Funktionsprüfungen kann verzichtet werden, wenn die Aufbauprüfungen ergeben haben, dass die betreffenden Kontrollen nicht angemessen sind und der AP daher keine Prüfungssicherheit aus der Beurteilung der Wirksamkeit der internen Kontrollen erlangen kann oder wenn Funktionsprüfungen unter den gegebenen Umständen unwirtschaftlich wären.
- Werden im Hinblick auf eine Aussage in der Rechnungslegung keine Funktionsprüfungen interner Kontrollen durchgeführt, sind vermehrt aussagebezogene Prüfungshandlungen
  - analytische Prüfungshandlungen sowie
  - Einzelfallprüfungen

**vorzunehmen**, um hinreichende Sicherheit für das entsprechende Prüffeld zu erlangen (vgl. IDW PS 300, Tz. 20).

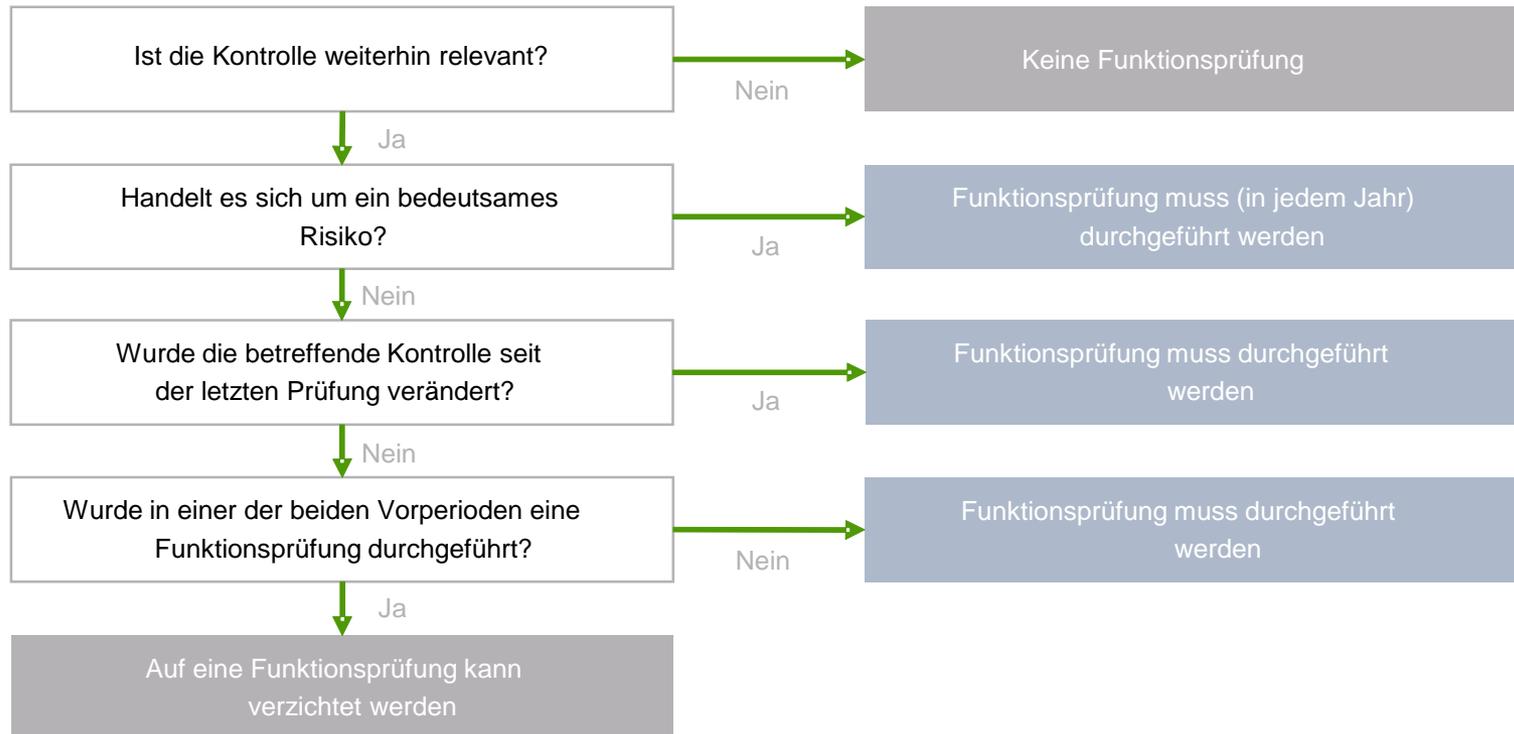
# Verzicht auf Funktionsprüfungen

- Aus Gründen der Wirtschaftlichkeit kann der AP ggf. auf die Ergebnisse von Vorjahresprüfungen zurückgreifen.
- Der **AP hat insbesondere Prüfungsnachweise im Zusammenhang mit**
  - **bedeutsamen Veränderungen** von Art und Umfang des internen Kontrollsystems einzuholen und
  - **deren Auswirkungen auf die Kontrollrisiken zu beurteilen.**
- **Ist das interne Kontrollsystem in einem Prüffeld im Laufe eines Geschäftsjahres geändert worden, sind sowohl die ursprünglichen als auch die geänderten Regelungen zu würdigen (IDW PS 261, Tz. 77).**
- Werden Funktionsprüfungen im Rahmen von Vorprüfungen durchgeführt, um die Wirksamkeit des internen Kontrollsystems zu beurteilen, sind zusätzlich Prüfungsnachweise über die Wirksamkeit des internen Kontrollsystems für den verbleibenden Berichtszeitraum zu erlangen (vgl. IDW PS 261, Tz. 79).

# Umfang von Funktionsprüfungen

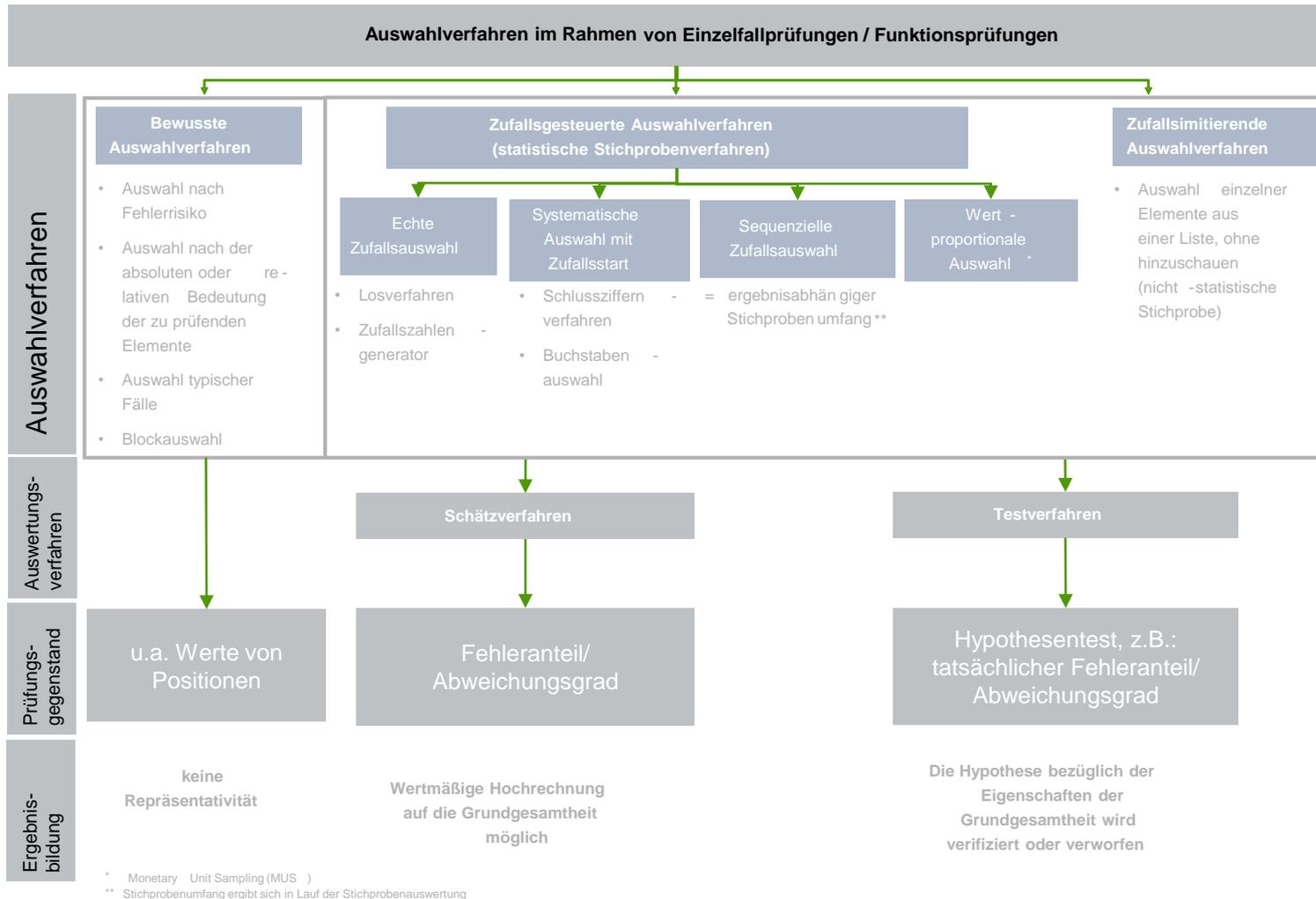
- Der **Umfang der Funktionsprüfungen** ist u.a. von der **Art der Kontrolle abhängig**, z.B. ob es sich um eine automatische oder eine manuelle Kontrolle handelt.
- **Bei automatischen Kontrollen** (z.B. IT-Kontrollen) **wird der Stichprobenumfang** regelmäßig **geringer ausfallen**, da diese einer identischen Verarbeitungslogik unterliegen.
- **Bei manuellen Kontrollen hängt der Umfang der Funktionsprüfungen** auch **von der Häufigkeit der Durchführung ab**. Zu möglichen Stichprobenumfängen bei quartalsmäßiger, monatlicher, wöchentlicher, täglicher oder mehrmals täglicher Durchführung einer manuellen Kontrolle.
- Im Hinblick auf die zeitliche Planung der Funktionsprüfungen ist folgende Übersicht hilfreich:

# Überblick über die zeitliche Planung von Funktionsprüfungen



# Auswahlverfahren von Funktionsprüfungen

- Für die Festlegung der zu prüfenden Kontrollen kommen **unterschiedliche Stichprobenauswahlverfahren** in Betracht, die sich in Verfahren mit
  - bewusster Auswahl und
  - Verfahren mit zufallsgesteuerter Auswahl einteilen lassen.
- Im Rahmen von Funktionsprüfungen ist die Ermittlung von Fehleranteilen in einem bestimmten Prüfgebiet grundsätzlich ausreichend, die Bestimmung etwaiger Fehlerbeträge ist nicht erforderlich.
- Der Prüfer kann im Rahmen eines **Testverfahrens** eine Hypothese zum Fehleranteil, z.B.
  - Anzahl erwarteter und tolerierbarer Fehler/Fehleranteildes Prüffelds zugrunde legen, um dessen Ordnungsmäßigkeit zu beurteilen. Die Hypothese bezüglich der Grundgesamtheit wird durch den Test entweder verifiziert oder verworfen. Eine wertmäßige Hochrechnung der Ergebnisse auf die Grundgesamtheit ist hier jedoch nicht möglich.



# Funktionsprüfungen

- Falls der AP plant, in früheren Abschlussprüfungen erlangte Prüfungsnachweise über die Wirksamkeit von Kontrollmaßnahmen zu verwenden, hat er die Schlussfolgerungen hinsichtlich des Ausmaßes, in dem er sich auf in einer früheren Abschlussprüfung geprüften Kontrollmaßnahmen verlassen will, zu dokumentieren (IDW PS 261, Tz. 86)
- Die im Rahmen von Aufbau- und Funktionsprüfungen erlangten Prüfungsnachweise können zugleich Prüfungsnachweise zu aussagebezogenen Prüfungshandlungen liefern.
- Wenn der AP bei der Durchführung von aussagebezogenen Prüfungshandlungen Fehler aufdeckt, kann dies eine Änderung der Beurteilung der Kontrollrisiken zur Folge haben. Insoweit können die aussagebezogenen Prüfungshandlungen als Funktionsprüfungen dienen (IDW PS 261, Tz. 83).

# Fragen?



# Aussagebezogene Prüfungshandlungen

- Jahresabschlussprüfungen zielen darauf ab, ein hinreichend sicheres Urteil über die Normenkonformität des Jahresabschlusses zu minimalen Kosten zu gewinnen.
- Die steigenden Erwartungen der Adressaten der Prüfungsergebnisse auf der einen Seite und der zunehmende Wettbewerbsdruck auf dem Prüfungsmarkt auf der anderen Seite zwingen die Prüfungsgesellschaften dazu, wirksamere und wirtschaftlichere Prüfungsmethoden zu entwickeln.
- **Analytische Prüfungshandlungen können die Effektivität und Effizienz von Jahresabschlussprüfungen steigern und somit zur kostengünstigen Aufdeckung von Fehlern im Jahresabschluss beitragen (vgl. IDW PS 312, Tz. 10).**

# Aussagebezogene Prüfungshandlungen

- **Mit der Aufbau- und Funktionsprüfung und den aussagebezogenen Prüfungshandlungen sind drei grundsätzliche Prüfungsmethoden voneinander zu unterscheiden.**
- Während die **Aufbauprüfung** der **Abschätzung der generellen Gefahr** dient, dass in dem betreffenden Prüfungsgebiet wesentliche Fehler enthalten sind,
- wird bei der **Funktionsprüfung** die **Zuverlässigkeit und die Funktionsfähigkeit des internen Kontrollsystems** untersucht, um festzustellen, inwieweit durch die vorhandenen internen Kontrollen mögliche Fehler identifiziert werden.
- Die **analytischen Prüfungshandlungen untersuchen aggregierte Größen**. Sie beinhalten lediglich eine pauschale Prüfung von Gesamtheiten von Geschäftsvorfällen oder Bestandsgrößen und nicht die Prüfung einzelner Geschäftsvorfälle oder Bestandselemente.

# Aussagebezogene Prüfungshandlungen

- Aussagebezogene Prüfungshandlungen beziehen sich auf bestimmte Aussagen über Arten von Geschäftsvorfällen und Kontensalden sowie Angaben in der Rechnungslegung. Die in der Rechnungslegung enthaltenen (expliziten oder impliziten) Erklärungen und Einschätzungen der gesetzlichen Vertreter beziehen sich auf folgende Aussagen (Prüfungsziele) (vgl. IDW Ps 300, Tz. 7):

<p><b>Vorhandensein (VH)</b></p> <p>bestimmter Vermögensgegenstände, Schulden und Eigenkapital zu einem bestimmten Zeitpunkt</p>	<p><b>Eintritt (E)</b></p> <p>eines Geschäftsvorfalles oder Ereignisses: offen gelegte Ereignisse, Geschäftsvorfälle und andere Sachverhalte haben stattgefunden oder bestehen</p>	<p><b>Zurechnung (Z)</b></p> <p>zum Unternehmen aufgrund bestehender Rechte an Vermögensgegenständen und Verpflichtungen</p>
<p><b>Vollständigkeit (VS)</b></p> <p>der ausgewiesenen Vermögensgegenstände, Schulden und Eigenkapital, der Geschäftsvorfälle und Ereignisse sowie der geforderten Angaben</p>	<p><b>Bewertung &amp; Zuordnung (B)</b></p> <p>sämtlicher Vermögensgegenstände, Schulden und Eigenkapital sowie sonstige Angaben im Abschluss und Lagebericht</p>	<p><b>Genauigkeit (G)</b></p> <p>von Beträgen und sonstigen Daten, die sich auf erfasste Geschäftsvorfälle und Ereignisse beziehen</p>
<p><b>Periodenabgrenzung (PA)</b></p> <p>Geschäftsvorfälle und Ereignisse wurden in der richtigen Berichtsperiode erfasst</p>		<p><b>Ausweis/Verständlichkeit (A)</b></p> <p>die Rechnungslegungsinformationen sind angemessen dargestellt und erläutert und die Angaben sind deutlich formuliert</p>

# Analytische Prüfungshandlungen

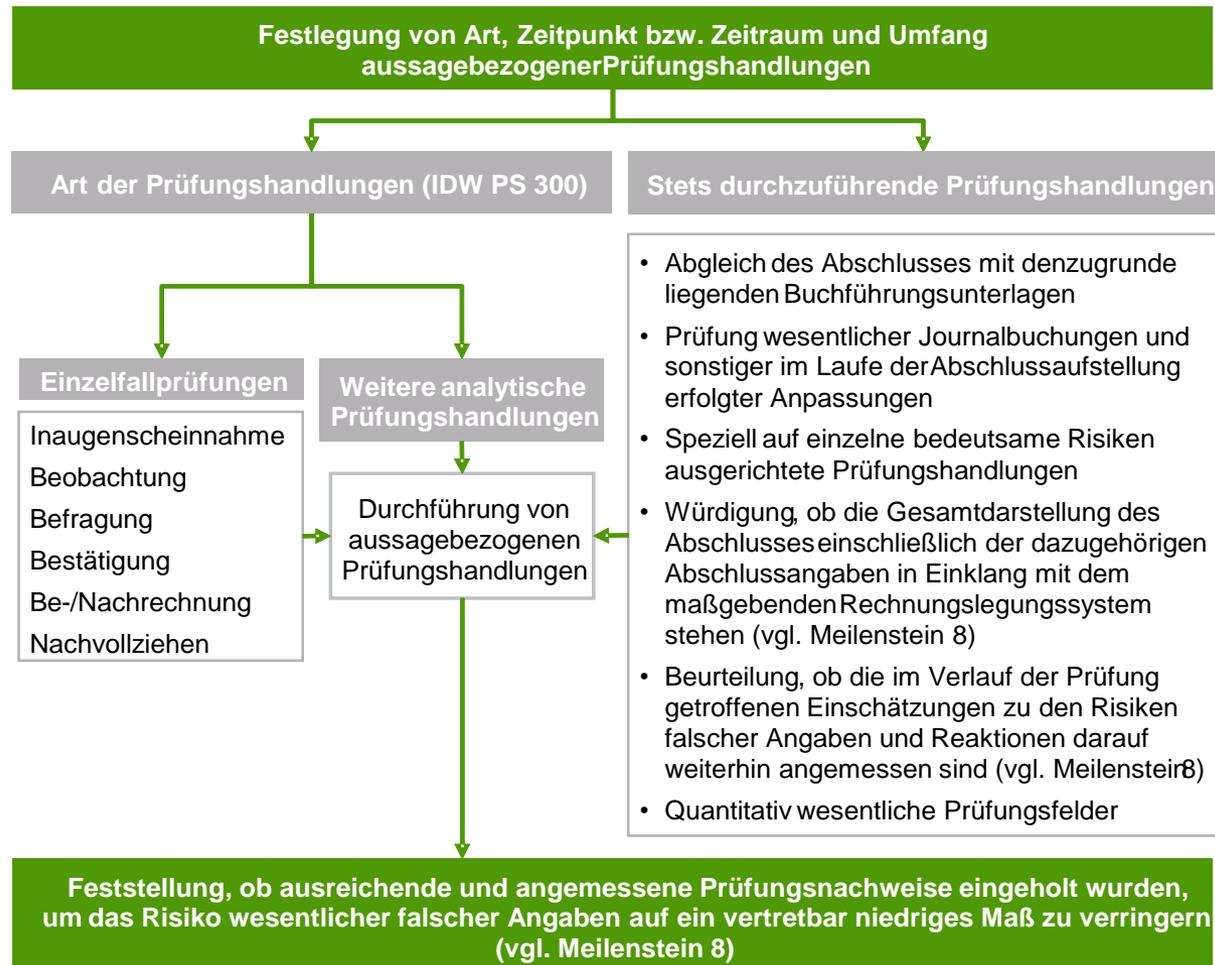
- Dementsprechend lassen sich mit Hilfe von analytischen Prüfungshandlungen auch keine Aussagen über Einzelsachverhalte treffen.
- Sie dienen vielmehr dazu, die Konsistenz und die wirtschaftliche Plausibilität einer Gesamtheit von Geschäftsvorfällen oder Bestandsgrößen zu beurteilen, indem versucht wird, auffällige Abweichungen der im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträge von erwarteten Größen oder ungewöhnliche Veränderungen dieser Beträge im Zeitablauf festzustellen (IDW PS 213, Tz. 5).

# Analytische Prüfungshandlungen

- **Analytische Prüfungshandlungen umfassen beispielsweise Vergleiche zu beurteilender Daten mit:**
  - Informationen aus Vorjahren (innerbetriebliche Vergleiche)
  - vom Unternehmen erwarteten Ergebnissen (Budgetierung und Prognosen)
  - Erwartungen des AP über die Fortentwicklung im Unternehmen
  - branchenspezifischen Kennzahlen, wie z.B. das Verhältnis von Umsätzen zu den Forderungen des Unternehmens verglichen mit Branchendurchschnittszahlen oder verglichen mit anderen Unternehmen vergleichbarer Größe in derselben Branche (zwischenbetriebliche Vergleiche).
- **Des weiteren beinhalten analytische Prüfungshandlungen auch die Beurteilung von Zusammenhängen (vgl. IDW PS 312, Tz. 8)**
  - zwischen einzelnen finanziellen Informationen, die nach den Erfahrungen des Unternehmens erwartungsgemäß einem vorhersehbaren Muster entsprechen, wie z.B. Bruttogewinnspannen,
  - zwischen finanziellen und wichtigen nicht-finanziellen Informationen, wie z.B. das Verhältnis von Lohn- und Gehaltskosten zu der Anzahl der Arbeitnehmer.

# Einzelfallprüfungen

- **Im Rahmen der Einzelfallprüfungen kommen in Betracht** (vgl. IDW PS 300, Tz. 27 ff.):
  - Einsichtnahme in Unterlagen des Unternehmens
  - Inaugenscheinnahme von materiellen Vermögensgegenständen
  - Beobachtung von Verfahren oder einzelnen Maßnahmen
  - Befragungen und Einholung von Bestätigungen
  - Berechnungen
  - Nachvollziehen von Verfahren und Kontrollmaßnahmen



# Fragen?



# Prüfung des Anhangs

- **Bevor der Bestätigungsvermerk erteilt und der Prüfungsbericht ausgeliefert wird, sind in der Schlussphase der Prüfung alle noch offenen Punkte zu klären sowie die Schlussfolgerungen hinsichtlich der Ordnungsmäßigkeit der einzelnen Posten und des Jahresabschlusses insgesamt vorzunehmen und zu dokumentieren.**
- **Bei der Prüfung des Anhangs sind folgende Fragen zu berücksichtigen:**
  - Erfüllt der Anhang die allgemeinen Grundsätze der Berichterstattung (Klarheit und Übersichtlichkeit)?
  - Vermittelt der Anhang i.V.m. der Bilanz und GuV ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft (§ 264 Abs. 2 HGB)?
  - Enthält der Anhang sämtliche erforderlichen Angaben?
  - Sind die gemachten Angaben vollständig und richtig?

# Prüfung des Anhangs

- Die **Angaben zu einzelnen Posten** der Bilanz/GuV werden **sinnvollerweise zusammen mit den jeweiligen Posten geprüft**. **Liegt der Anhang zum Zeitpunkt der Prüfung nicht vor, so sind die angabepflichtigen Sachverhalte in den Arbeitspapieren des WPs festzuhalten**. Dies ermöglicht eine spätere Prüfung der Anhangangaben ohne sich mit den Sachverhalten erneut zu befassen.
- Der **Bilanzeid** (§§ 264 Abs. 2 Satz 3, 289 Abs. 1 Satz 5 HGB) **ist nicht Bestandteil des Abschlusses oder des Lageberichts**.
  - Daher sollte der Bilanzeid auf einem separaten Blatt abgegeben und unterschrieben werden. Somit ist nach außen erkennbar, dass dieser nicht Bestandteil des Abschlusses oder Lageberichts.

# Prüfung des Anhangs

- **Gemäß § 285 Nr. 21 HGB** in der Fassung des BilMoG sind im Anhang die nicht zu marktüblichen Bedingungen zustande gekommenen Geschäfte, soweit sie wesentlich sind, mit nahe stehenden Unternehmen und Personen anzugeben – einschließlich Angaben zur
  - Art der Beziehung,
  - zum Wert der Geschäfte sowie
  - weiterer Angaben,
 die für die Beurteilung der Finanzlage notwendig sind.
- Ausgenommen sind lediglich Geschäfte mit und zwischen in 100 %-igem Anteilsbesitz stehenden in einen Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen.
- **Ergeben sich Abweichungen zwischen den tatsächlichen Anhangangaben, werden erforderlichen und den klärende Prüfungshandlungen vorgenommen werden.**

- Die Prüfung der Vollständigkeit und Angemessenheit der Darstellungen und Erläuterungen im Anhang wird in sechs Stufen gegliedert:



# Stufe 1,2 : Allgemeine Angaben

Anhang		§§ HGB
<b>I.</b>	<b>Allgemeine Angaben zum Unternehmen</b>	
	Firma, Sitz, Registergericht und HRB (für Kleinst-KapG auf Deckblatt, da kein Anhang erstellt wird) Liquidation / Abwicklung wenn zutreffend	264 Ia
<b>II.</b>	<b>Allgemeine Angaben zu Inhalt und Gliederung des JA</b>	
1.	Zusätzliche Angaben wegen Generalnorm	264 II 2
2.	Abweichungen von der Darstellungstetigkeit (Gliederung Bilanz, GuV)	§ 265 I 2
3.	Vergleichbarkeit mit Vorjahr (nicht vergleichbare Zahlen, Anpassung Vorjahresbeträge)	§ 265 II 2, 3
4.	mehrere Geschäftszweige nach unterschiedlichen Gliederungsvorschriften	§ 265 IV 2

# Stufe 3: Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

Anhang		§§ HGB
III.	<b>Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden</b>	
1.	Angabe der auf die Posten der Bilanz und GuV angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	§ 284 II Nr. 1
2.	Angabe der Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und deren Begründung und deren Einfluss auf die VFE-Lage	§ 284 II Nr. 2
3.	Angabe der Unterschiedsbeträge bei Anwendung von Bewertungsvereinfachungen nach §§ 240 IV und 256, 1 HGB wenn letzter <b>Börsen- oder Marktpreis</b> erheblich von diesem Wert abweicht ( <b>höher ist</b> )	§ 284 II Nr. 3
4.	Einbeziehung von Fremdkapitalzinsen in die HK	§ 284 II Nr. 4
	für jeden Posten des AV gesonderte Angabe der im <u>Gj</u> aktivierten Fremdkapitalzinsen	§ 284 III 4
5.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Erläuterung des Zeitraums der planmäßigen Abschreibung des <u>GoFW</u></li> </ul>	§ 285 Nr. 13
6.	<b>bei Bewertungseinheiten gem. § 254 HGB:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Betrag der Vermögensgegenstände, Schulden, schwebende Geschäfte, mit hoher Wahrscheinlichkeit vorgesehene Transaktionen</li> <li>Absicherung welcher Risiken</li> <li>einbezogen in welche Art von Bewertungseinheit</li> <li>Höhe der abgesicherten Risiken sofern keine Angabe im Lagebericht</li> </ul>	§ 285 Nr. 23a

Anhang		§§ HGB
7.	<b>für die jeweils abgesicherten Risiken:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Gründe für den künftigen voraussichtlichen Ausgleich der gegenläufigen Wertentwicklungen oder Zahlungsströme,</li> <li>in welchem Umfang und</li> <li>für welchen Zeitraum sofern keine Angabe im Lagebericht</li> </ul>	§ 285 Nr. 23b
8.	Erläuterung der mit hoher Wahrscheinlichkeit erwarteten Transaktionen, die in die Bewertungseinheiten einbezogen wurden, sofern keine Angabe im Lagebericht	§ 285 Nr. 23c
9.	zu den Pensionsrückstellungen <ul style="list-style-type: none"> <li>angewandtes versicherungsmathematisches Berechnungsverfahren</li> <li>die grundlegenden Annahmen der Berechnung, wie den Zinssatz, die erwarteten Lohn- und Gehaltssteigerungen und die zugrunde gelegten Sterbetafeln</li> </ul>	§ 285 Nr. 24
10.	zu den Pensionsrückstellungen <ul style="list-style-type: none"> <li>Unterschiedsbetrag aus Abzinsung mit durchschnittlichem Marktzins der vergangenen 10 Jahre im Vergleich zu dem der vergangenen 10 Jahre, Hinweis auf Ausschüttungssperre</li> </ul>	§ 253 VI

# Stufe 4: Erläuterung zur Bilanz

Anhang		§§ HGB	Anhang	§§ HGB	Anhang	§§ HGB		
<b>IV. Erläuterungen zur Bilanz</b>								
1.	ausschüttungsgesperrte Beträge (§ 268 VIII) • <b>Gesamtbetrag und Aufschlüsselung</b> • aus der Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände des AV • aus der Aktivierung von Vermögensgegenständen zum beizulegenden Zeitwert • aus der Aktivierung von latenten Steuern	§ 285 Nr. 28	6a.	Angabe BW und beizulegender Wert für <b>Finanzinstrumente im AV</b> , die nicht auf ihren beizulegenden Zeitwert abgeschrieben wurden	§ 285 Nr. 18a)	15.	Erläuterung antizipative so Vermögensgegenstände mit größerem Umfang	§ 268 IV 2
<b>Anlagevermögen</b>			6b.	• Angabe der Gründe für das Unterlassen der Abschreibung • Anhaltspunkte für nicht dauernde Wertminderung	§ 285 Nr. 18b)	<b>Wertpapiere</b>		
2.	Mitzugehörigkeit zu anderen Posten im AV	§ 265 III oder in Bilanz	7.	Bei Anteilsbesitz, die eine Beteiligung darstellt: • Name, Sitz Unternehmen • Höhe des Anteils am Kapital • Eigenkapital • Ergebnis letztes GJ.	§ 285 Nr. 11	17.	Gesonderter Ausweis der zusammengefassten Posten	§ 265 VII, § 266 II
3.	Gesonderter Ausweis der zusammengefassten Posten des AV	§ 265 VII, § 266 II	8.	langfristige Ausleihungen gg. Gesellschafter einer GmbH	§ 42 III GmbHG oder in Bilanz	18.	Mitzugehörigkeit zu anderen Posten im UV	§ 265 III oder in Bilanz
5.	Im Fall der Aktivierung der F & E-Kosten, Angabe des Gesamtbetrags der F & E-Kosten des GJ, sowie der davon auf selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des AV entfallende Betrag	§ 285 Nr. 22	9.	<b>für jede Kategorie derivativer Finanzinstrumente</b> , die nicht zum beizulegenden Zeitwert bewertet wurden: • deren Art und Umfang • deren beizulegender Zeitwert und angewandte Bewertungsmethode • deren Buchwert und Bilanzposten • Gründe, weshalb beizulegender Zeitwert nicht bestimmt werden kann	§ 285 Nr. 19	<b>Aktive Rechnungsabgrenzungsposten</b>		
			10.	zu Anteilen oder Anlageaktien an <b>bestimmten Investmentvermögen</b> : • Wert, aufgegliedert nach Anlagezielen • Differenz zum Buchwert • für das Geschäftsjahr erfolgte Ausschüttungen • Beschränkungen in der Möglichkeit der täglichen Rückgabe • Gründe dafür, dass eine außerplanmäßige Abschreibung bei voraussichtlich nicht dauernder Wertminderung unterblieben ist • Anhaltspunkte für nicht dauernde Wertminderung	§ 285 Nr. 26	19.	Angabe in aRap einbezogenes Disagio gem. § 250 III HGB	§ 268 VI oder in Bilanz
			<b>Vorräte</b>			<b>Latente Steuern</b>		
			11.	Gesonderter Ausweis der zusammengefassten Posten Vorräte	§ 265 VII, § 266 II	20.	• Angabe auf welchen Differenzen / steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen, unabhängig davon, ob auf den Ansatz latenter Steuern nach § 274 insgesamt verzichtet wurde • die bei der Berechnung angewandten Steuersätzen	§ 285 Nr. 29
			<b>Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände</b>			<b>Eigenkapital</b>		
			12.	Gesonderter Ausweis der zusammengefassten Posten	§ 265 VII, § 266 II	21.	Angabe des gezeichneten Kapitals in DM, sofern es noch nicht auf Euro umgestellt wurde	Art. 42 III EGHGB / Vorspalte Bilanz
			13.	Mitzugehörigkeit zu anderen Posten im UV	§ 265 III oder in Bilanz	22.	Gesonderter Ausweis der zusammengefassten Posten	§ 265 VII, § 266 III
			14.	Angabe Forderungen mit RLZ > 1 Jahr	§ 268 IV 1	23.	Betrag bei Einstellungen des Eigenkapitalanteils von Wertaufholungen in andere Gewinnrücklagen <b>neu: nicht mehr aus steuerlicher Gewinnermittlung</b>	§ 29 IV 2 GmbHG Pflicht in Bilanz
						<b>Rückstellungen</b>		
						24.	Bei Bilanzierung teilweiser Ergebnisverwendung: Angabe einbezogener Gewinn-, Verlustvortrag	§ 268 I 3 Pflicht in Bilanz
						25.	Gesonderter Ausweis der zusammengefassten Posten	§ 265 VII, § 266 III
						26.	bei Verrechnung von Planvermögen (§ 246 II 2 HGB): • AK und beizulegender Zeitwert der verrechneten VG • Erfüllungsbetrag der verrechneten Schulden • Annahmen zur Bestimmung Zeitwert (§ 285 Nr. 20a)	§ 285 Nr. 25

# Stufe 4: Erläuterung zur Bilanz

Anhang		§§ HGB
27.	Fehlbetrag bei Rückstellungen für laufende Pensionen aus Altzusagen	Art.28 II,48 VI EGHGB
28.	Erläuterung sonstige zusammengefasste Rückstellungen von nicht unerheblicher Bedeutung	§ 285 Nr. 12
<b>Verbindlichkeiten</b>		
29.	Gesonderter Ausweis der zusammengefassten Posten	§ 265 VII, § 266 III
30.	Mitzugehörigkeit zu anderen Posten im UV	§ 265 III oder in Bilanz
31.	<u>Vb</u> mit RLZ < 1 Jahr <b>und neu: <u>Vb</u> mit RLZ &gt; 1 Jahr</b>	§ 268 V 1
32.	Gesamtbetrag <u>Vb</u> mit RLZ > 5 Jahre	§ 285 Nr. 1a)
33.	Gesamtbetrag der <u>Vb</u> , die durch Pfandrechte gesichert sind	§ 285 Nr. 1b)
34.	Einzelbeträge der <u>Vb</u> mit RLZ > 5 Jahre für jeden Posten	§ 285 Nr. 2 (nur im Anhang)
35.	Einzelbeträge der Sicherung der <u>Vb</u> durch Pfandrechte für jeden Posten	§ 285 Nr. 2 (nur im Anhang)
36.	Erläuterung antizipative Passiva mit größerem Umfang	§ 268 V 3
37.	Verbindlichkeiten <u>gg.</u> Gesellschafter einer GmbH	§ 42 III GmbHG oder in Bilanz
38.	bei Ansatz latenter Steuerschulden: quantitative Angaben zu den Steuersalden und ihren Bewegungen (Aufbau / Abbau der latenten Steuern im <u>Gj.</u> )	§ 285 Nr. 30
39.	<ul style="list-style-type: none"> <li>ausgegebene Genussscheine, Genussrechte, Wandschuldverschreibungen, Optionsscheine, Optionen, Besserungsscheine oder vergleichbare Wertpapiere</li> <li>Angabe der Zahl und der Rechte, die sie verbrieften</li> </ul>	§ 285 Nr. 15a

Haftungsverhältnisse		
40.	die in § 251 HGB bezeichneten Haftungsverhältnisse, jeweils gesondert unter Angabe der gewährten Pfandrechte und sonstigen Sicherheiten <b>betr. Altersversorgung</b> und <b>gg. verbundenen oder assoziierten Unternehmen</b> gesondert	§ 268 VII nicht mehr in Bilanz
41.	für nach § 268 VII im Anhang ausgewiesene <u>Vb</u> und Haftungsverhältnisse, die Gründe der Einschätzung des Risikos der Inanspruchnahme	§ 285 Nr. 27

# Stufe 5: Erläuterungen zur GuV-Rechnung

Anhang		§§ HGB
V.	Erläuterungen zur GuV	
1.	gesonderter Ausweis der zusammengefassten Posten	§ 265 VII, § 275 II
2.	Aufgliederung Umsatzerlöse nach Tätigkeitsbereichen und geographisch bestimmten Märkten ( <b>neuer Umsatzerlösbegriff</b> )	§ 285 Nr. 4
3.	Erläuterung Betrag und Art der <b>außergewöhnlichen Erträge und Aufwendungen für die einzelnen Posten</b> , neu: zwingend im Anhang	§ 285 Nr. 31
4.	Erläuterung Betrag und Art der periodenfremden Erträge und Aufwendungen, wenn für E-Lage von Bedeutung	§ 285 Nr. 32
5.	bei Verrechnung von Planvermögen (§ 246 II 2 HGB): • verrechnete Aufwendungen und Erträge	§ 285 Nr. 25
6.	Bei UKV: Angabe Materialaufwand wie im GKV gegliedert	§ 285 Nr. 8a
7.	Bei UKV: Angabe Personalaufwand wie im GKV gegliedert	§ 285 Nr. 8b
8.	gesonderter Ausweis der außerplanmäßigen Abschreibungen nach § 253 III 5 HGB wegen dauernder Wertminderung im Anlagevermögen	§ 277 III 1 oder in GuV
9.	gesonderter Ausweis der außerplanmäßigen Abschreibungen nach § 253 III 6 HGB wegen nicht dauernder Wertminderung im <u>FinanzAV</u>	§ 277 III 1 oder in GuV
10.	gesonderter Ausweis der Erträge und Aufwendungen aus der Abzinsung	§ 277 V 1 oder in GuV
11.	gesonderter Ausweis der Erträge und Aufwendungen aus Währungsumrechnung	§ 277 V 2 oder in GuV

# Stufe 6: Sonstige Angaben

Anhang		§§ HGB
VI. Sonstige Angaben		
1.	Angabe durchschnittliche Zahl der während des G <sub>j</sub> beschäftigten Arbeitnehmer (arbeitsrechtliche AN) (Achtung: unterschiedliche Abgrenzung zu § 267 V HGB) getrennt nach Gruppen	§ 285 Nr. 7
2.	Angabe zu den Organmitgliedern: <ul style="list-style-type: none"> <li>im G<sub>j</sub> oder später ausgeschiedene G<sub>f</sub> mit Familiennamen, mind. einem Vornamen, Beruf (<i>tatsächlich ausgeübte hauptberufliche Tätigkeit im Zeitpunkt der Erstellung des Anhangs</i>)</li> <li>Vorsitzender der G<sub>f</sub></li> <li>Im G<sub>j</sub> oder später ausgeschiedene Aufsichtsräte / Beiräte mit Familiennamen, einem Vornamen, Beruf</li> <li>Vorsitzender und Stellvertreter des AR / Beirat</li> </ul>	§ 285 Nr. 10
3.	Angabe Gesamtbezüge für jede Gruppe der <ul style="list-style-type: none"> <li>Mitglieder der G<sub>f</sub></li> <li>frühere Mitglieder G<sub>f</sub>, Hinterbliebene</li> <li>Mitglieder AR</li> <li>frühere Mitglieder AR, Hinterbliebene</li> <li>Mitglieder Beirat</li> <li>frühere Mitglieder Beirat, Hinterbliebene</li> </ul>	§ 285 Nr. 9a, b S. 1
4.	Einrechnung der Bezüge in die anzugebenden Gesamtbezüge, die nicht ausgezahlt sondern in Ansprüche anderer Art umgewandelt werden?	§ 285 Nr. 9a, b S. 2
5.	Angabe der Bezüge in den anzugebenden Gesamtbezügen, die im G <sub>j</sub> gewährt, bisher aber in keinem JA angegeben worden sind	§ 285 Nr. 9a, b S. 3
6.	Angabe der gebildeten Pensionsrückstellungen für frühere Organmitglieder und der sog. „Fehlbetrag“ (Art. 28 II EGHGB)	§ 285 Nr. 9b S. 3
7.	Angabe gewährte Vorschüsse und Kredite an Organmitglieder (Zugang, Rückzahlung, Endstand, Zinssätze, wesentliche Bedingungen, eingegangene Haftungsverhältnisse) sowie zurückgezahlte oder (neu:) erlassene Beträge	§ 285 Nr. 9c
8.	Bei Konzernzugehörigkeit: <ul style="list-style-type: none"> <li>Angabe Name, Sitz MU für <b>größten Konsolidierungskreis</b></li> <li>Ort, wo offengelegter KoA erhältlich ist</li> </ul>	§ 285 Nr. 14
9.	Bei Konzernzugehörigkeit: <ul style="list-style-type: none"> <li>Angabe Name, Sitz MU für <b>kleinsten Konsolidierungskreis</b></li> <li>Ort, wo offengelegter KoA erhältlich ist</li> </ul>	§ 285 Nr. 14a (war bisher in Nr. 14)
10.	Name, Sitz und Rechtsform der Unternehmen, deren unbeschränkt haftender Gesellschafter die GmbH ist	§ 285 Nr. 11a

Anhang		§§ HGB
11.	<b>berechnetes Gesamt-Honorar</b> des Abschlussprüfers, getrennt nach: <ul style="list-style-type: none"> <li>Abschlussprüfung</li> <li>andere Bestätigungsleistungen</li> <li>Steuerberatungsleistungen</li> <li>sonstige Leistungen</li> </ul> <b>nicht</b> , wenn Angabe in KoA enthalten ist	§ 285 Nr. 17
12.	<b>bei wesentlichen, nicht zu marktüblichen</b> Bedingungen zustande gekommenen Geschäften mit <b>nahe stehenden Unternehmen</b> und Personen: <ul style="list-style-type: none"> <li>Art der Beziehung,</li> <li>Wert der Geschäfte sowie</li> <li>weiterer Angaben, die für die Beurteilung der Finanzlage notwendig sind</li> </ul> soweit kein (un-)mittelbarer 100%iger Anteilsbesitz für ein in einem KoA einbezogenes Unternehmen <ul style="list-style-type: none"> <li>Zusammenfassung der Geschäfte möglich, wenn für die Beurteilung der Finanzlage ausreichend</li> </ul>	§ 285 Nr. 21
13.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des G<sub>j</sub> eingetreten sind</li> <li>Auswirkungen auf die Finanzlage</li> </ul>	§ 285 Nr. 33
14.	Ergebnisverwendungsvorschlag oder -beschluss	§ 285 Nr. 34

- **Großen und mittelgroßen Kapitalgesellschaften obliegt** nach §§ 264 Abs. 289 HGB die **Aufstellung eines Lageberichts**, der **kein Element des Jahresabschlusses** ist.
- Im Lagebericht werden vorwiegend qualitative, subjektive Einschätzungen und Erwartungen der gesetzlichen Vertreter des Unternehmens geäußert. Daher ist die Prüfung mit besonderen Anforderungen verbunden.
- **Gem. § 289 HGB ist folgendes darzustellen:**
  - der Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses,
  - die Lage unter Einbezug der für die Geschäftstätigkeit bedeutsamen finanziellen Leistungsindikatoren,
  - Die voraussichtliche Entwicklung mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken sowie den der Beurteilung zugrunde liegenden Annahmen,
  - Nach Schluss des Geschäftsjahres eingetretene Vorgänge von besonderer Bedeutung,

- Angaben zu bestimmten Risiken, Risikomanagementzielen sowie –methoden in Bezug auf die Verwendung von Finanzinstrumenten,
  - den Bereich der Forschung und Entwicklung sowie
  - bestehende Zweigniederlassungen.
- 
- Demnach ist der **Lagebericht ein Wirtschaftsbericht**, welcher **der Verdichtung der Jahresabschlussinformationen** und **der zeitlichen und sachlichen Ergänzung des Jahresabschlusses** dient.
  - **Des Weiteren ist der Lagebericht dem Grunde nach auch ein**
    - **Prognose- und Risikobericht**, der Angaben über die voraussichtliche Entwicklung der Gesellschaft und den mit ihr verbundenen Chancen und Risiken liefert, wobei nach h.M. ein Prognosezeitraum von zwei Jahren für sachgerecht erachtet wird,
    - **Nachtragsbericht**, der Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahres eingetreten sind, erläutert sowie wertbegründende Informationen zur Korrektur und Aktualisierung des Jahresabschlusses liefert,

- **Forschungs- und Entwicklungsbericht**, der zumindest verbale Erläuterungen der Forschungs- und Entwicklungstätigkeit, ggf. aber auch Kennzahlen zu Umfang und Effizienz der F+E-Einrichtungen wie F+E-Aufwand, F+E Investitionen, F+E-Mitarbeiter enthält,
- **Zweigniederlassungsbericht** mit Angaben über Sitz, Tätigkeitsgebiet, abweichende Firmierungen und wesentliche Veränderungen von Zweigniederlassungen.

Oberziel: Informationsbeschaffung

Interessenausgleich zwischen den Lageberichtsadressaten und dem Bericht erstattenden Unternehmen

Ergänzung der Jahresabschlussinformationen

Verdichtung der Jahresabschlussinformationen

## Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL)

Grundsatz der Vollständigkeit

Grundsatz der Richtigkeit

Grundsatz der Klarheit

Grundsatz der Vergleichbarkeit

Grundsatz der Wirtschaftlichkeit/Wesentlichkeit

Grundsatz der Informationsabstufung nach Art, Größe d. Unternehmens

Grundsatz der Vorsicht

# Darstellung des Geschäftsverlaufs und der Lage

- Der **Geschäftsverlauf soll als Überblick über die Unternehmensentwicklung** und die hierfür ursächlichen Ereignisse in der Berichtsperiode einschließlich ihrer Würdigung durch die Geschäftsleitung **dargestellt werden**.
- **Zwischen Geschäftsverlauf und Lage besteht ein innerer Zusammenhang.** Die den geschäftsverlaufprägenden Ereignisse haben den Lagezustand bewirkt.
- **Neben Angaben zu den einzelnen Funktionsbereichen und der Umsatzsituation ist auch auf die gesamtwirtschaftliche und die Branchensituation einzugehen**, so dass sich dem Leser eine integrierte, risikoorientierte Berichterstattung erschließt.

# Darstellung des Geschäftsverlaufs

- Im Fachschrifttum wurde ein **Katalog sachlicher Mindestinhalte für die Schilderung des Geschäftsverlaufs** wie folgt entwickelt (vgl. IDW RS HFA 1, Tz. 24):
  - gesamtwirtschaftliche Entwicklung (volkswirtschaftliche Rahmendaten)
  - Branchenentwicklung (Umsätze, Auftragsbestand und –entwicklung)
  - Beschaffungssituation (Rohstoffe, Lieferanten, Preis- und Mengenentwicklungen)
  - Produktion (Produktionsprogramm, Umfang, Produktionstechniken und –verfahren)
  - Absatzbereich (Auftragseingänge, Umsätze, Marktanteile, Segmente)
  - Investitionsfähigkeit und Finanzierung
  - Tochtergesellschaften und Beteiligungen, rechtliche Verhältnisse
  - Personal- und Sozialwesen (Mitarbeiterzahlen, -struktur, Lohn- und Gehaltszahlungen, Aus- und Weiterbildung, betriebliches Vorschlagswesen)
  - Forschung und Entwicklung (Aufwendungen, Investitionen, Mitarbeiter, Schwerpunkte, Ergebnisse, Kooperationen)
  - Umweltschutzmaßnahmen (Energiebezug und –verbrauch, Recycling, Erfüllung umweltschutzrechtlicher Auflagen, Rohstoff- und Energiebilanz)
  - sonst. besondere Ereignisse (Prozesse, Streiks, Elementarereignisse)

# Darstellung des Geschäftsverlaufs

- Über die Angebern zur Lageberichtserstattung können wichtige Anhaltspunkte über die gegenwärtige und künftige Wettbewerbssituation des Unternehmen abgeleitet werden.
- Sofern aufgrund des Diversifikationsgrads des Unternehmens eine differenzierte Berichterstattung auf Ebene der strategischen Geschäftsfelder für notwendig erachtet wird, sollte der Lagebericht folgende zusätzlichen Informationen enthalten:

Kriterien der Segmentierung	Bereiche der Segmentierung
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Technologiebereiche</li> <li>• Kundengruppen</li> <li>• Weiterverarbeiter</li> <li>• Endverbraucher</li> <li>• Abnehmer (Privatabnehmer, öffentliche Hand, Groß-/Kleinabnehmer)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mengenmäßige Spezifizierung der Umsatzerlöse, intersegmentäre Umsätze</li> <li>• Segmentergebnisse</li> <li>• Anteil am Unternehmensvermögen</li> <li>• Investitionen, Abschreibungen</li> <li>• Zahl der Beschäftigte</li> </ul>

# Darstellung der Lage

- Die „Lage“ des Unternehmens umfasst h.M. nach **die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage** an die Generalnorm des § 254 Abs. 2 S. 1 HGB. Ihre Darstellung hat ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild zu vermitteln.
- Dies schließt die Würdigung voraussichtlicher künftigen Entwicklungen und die gesonderte Beschreibung besonderer (außerordentlicher, betriebsfremder) **Einflüsse ein**. DRS 15, Tz. 50 verlangt überdies, den Einfluss ungewöhnlicher oder nicht wiederkehrender Effekte auf die Lagedarstellung zu quantifizieren.

- Um zusammenfassend feststellen zu können, ob der Jahresabschluss insgesamt und der Lagebericht mit den Kenntnissen des AP über die Geschäftstätigkeit und das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld des Unternehmens im Einklang stehen, sind analytische Prüfungshandlungen auch unmittelbar vor Beendigung der Prüfung durchzuführen.
- Insbesondere ist einzuschätzen, ob analytische Prüfungshandlungen, die am Ende der Abschlussprüfung vor der Festlegung des Gesamturteils durchgeführt werden, auf zuvor nicht erkannte Risiken wesentlicher falscher Angaben aufgrund von Verstößen hindeuten (vgl. IDW PS 210, Tz. 47 ).
- Als **abschließende analytische Prüfungshandlungen** kommen Kennzahlen- und Abweichungsanalysen, Vorjahres- und Branchenvergleiche sowie einfache Prognosemodelle in Betracht.

- Der **AP** hat die **Möglichkeit in Betracht zu ziehen, dass bereits bekannte (geplante oder ungeplante) Ereignisse oder Verhältnisse jenseits des Prognosezeitraums eintreten können, welche die Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit in Frage stellen könnten.**
- Solche Anhaltspunkte können dem AP bei der Prüfungsplanung und während der Prüfungsdurchführung einschließlich der Prüfung des Risikofrüherkennungssystems, bei der Prüfung der Ereignisse nach dem Abschlussstichtag und insbesondere bei der Prüfung des Lageberichts zur Kenntnis kommen (IDW PS 270, Tz. 23).
- Der **AP** hat sich durch **geeignete Prüfungshandlungen zu vergewissern, dass alle Rechtsstreitigkeiten bekannt sind, die sich wesentlich auf den Jahresabschluss oder Lagebericht auswirken können.**

- Der AP hat im Rahmen seines pflichtgemäßen Ermessens geeignete Erklärungen der gesetzlichen Vertreter als Prüfungsnachweise einzuholen. Die Erklärungen sind von denjenigen gesetzlichen Vertretern einzuholen, welche die Verantwortung für den Abschluss und den Lagebericht haben sowie über die Kenntnisse der betreffenden Sachverhalte verfügen.
- Liegen als Prüfungsnachweise zu einzelnen Sachverhalten nur mündliche Erklärungen der gesetzlichen Vertreter vor, kann Missverständnissen vorgebeugt werden, indem die mündlich gegebenen Erklärungen **schriftlich von den gesetzlichen Vertretern bestätigt** werden.
- Bestehen **Bedenken hinsichtlich der Kompetenz, der Integrität oder der Sorgfalt der gesetzlichen Vertreter** oder hinsichtlich der **Einstellung der gesetzlichen Vertreter zu ethischen Werten oder deren Durchsetzung im Unternehmen**, sind die möglichen Auswirkungen zu beurteilen, die diese Bedenken auf die Verlässlichkeit der erhaltenen Erklärungen und Prüfungsnachweise haben (vgl. IDW PS 303 n.F., Tz. 19).

- In Abhängigkeit von Art, Wesentlichkeit und Komplexität der zu prüfenden Zeitwerte kann es ggf. sinnvoll sein, schriftliche Erklärungen der gesetzlichen Vertreter in Bezug auf folgende Aussagen einzuholen:
  - ob die verwendeten Bewertungsmethoden einschließlich der zugrunde gelegten Annahmen angemessen sind und die Bewertungsmethoden stetig angewendet wurden,
  - ob und aus welchen Gründen in bestimmten Fällen Zeitwerte zulässigerweise nicht angesetzt wurden,
  - ob die Angaben zu den Zeitwerten im Anhang und ggf. im Lagebericht entsprechend den angewandten Rechnungslegungsgrundsätzen vollständig und zutreffend sind und
  - inwieweit nach dem Abschlussstichtag eingetretene Ereignisse Anpassungen in der Bewertung erfordert haben

- Erklärungen der gesetzlichen Vertreter können kein Ersatz für andere Prüfungsnachweise sein, von deren Verfügbarkeit normalerweise ausgegangen werden kann.
- Können keine ausreichenden und angemessenen Prüfungsnachweise für eine Prüfungsaussage zu einem wesentlichen Sachverhalt erlangt werden, obwohl davon ausgegangen werden kann, dass ein solcher Prüfungsnachweis tatsächlich verfügbar ist, so stellt dies ein Prüfungshemmnis dar, selbst wenn zu diesem Sachverhalt eine Erklärung von den gesetzlichen Vertretern abgegeben wurde
- Allerdings kann in bestimmten Fällen eine Erklärung der gesetzlichen Vertreter der einzige normalerweise zu erwartende Prüfungsnachweis sein.

# Gesamtverantwortung für die Rechnungslegung

- **Der Kaufmann hat die Verantwortung für die Buchführung, die Aufstellung von Jahresabschluss und ggf. Lagebericht (§§ 238, 242, 264 HGB). Diese Verantwortung wird durch die Unterzeichnung des Jahresabschlusses durch die gesetzlichen Vertreter dokumentiert (§ 245 HGB).**
- **Der AP hat einen schriftlichen Nachweis darüber einzuholen, dass die gesetzlichen Vertreter ihrer Verantwortung für die Aufstellung des Abschlusses und des Lageberichts in Übereinstimmung mit den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen einschließlich der während der Abschlussprüfung noch vorzunehmenden Veränderungen nachgekommen sind.**

- Der AP hat von dem geprüften Unternehmen eine **Vollständigkeitserklärung einzuholen**. Die Vollständigkeitserklärung kann notwendige Prüfungshandlungen nicht ersetzen.
- Die **Vollständigkeitserklärung ist eine umfassende Versicherung** der gesetzlichen Vertreter des geprüften Unternehmens **über die Vollständigkeit der erteilten Aufklärungen und Nachweise**. Sie ist an den AP
  - zu adressieren,
  - zu datieren und
  - zu unterzeichnen.
- Der AP hat die gesetzlichen Vertreter aufzufordern, darin **schriftlich zu erklären**, dass sie dem AP alle relevanten Informationen zur Verfügung gestellt haben und dass alle Geschäftsvorfälle erfasst und im Abschluss wiedergegeben sind.

- Hat der AP erhebliche **Zweifel an der Integrität der gesetzlichen Vertreter** und gelangt deshalb zu dem Schluss, dass
  - die eingeholte Erklärung oder
  - der Nachweis der Gesamtverantwortung für die Rechnungslegung nicht verlässlich ist, oder
  - geben die gesetzlichen Vertreter diese Erklärungen nicht ab,ist der **Bestätigungsvermerk zu versagen**.
- Eine Vollständigkeitserklärung ist von den gesetzlichen Vertretern des Unternehmens nach bestem Wissen abzugeben und eigenhändig zu unterzeichnen. Die Vollständigkeitserklärung ist von den gesetzlichen Vertretern in vertretungsberechtigter Zahl zu unterschreiben.

# Fragen?

