

Inhalt	Tz.
1. Einleitung	1
2. Leistungsangebot des Wirtschaftsprüfers	7
2.1 Allgemeines	7
2.2 Abschlussprüfungen – das Kerngeschäft	13
2.3 Assurance-Leistungen und ähnliche Tätigkeiten	20
2.3.1 Kategorisierungsmöglichkeiten für Assurance-Leistungen	20
2.3.2 Finanzinformationen als Beurteilungsgegenstand	23
2.3.3 Andere Beurteilungsgegenstände	26
2.3.3.1 Prüfung von Corporate-Governance-Systemen	26
2.3.3.2 Prüfungen im Zusammenhang mit dem IT-Einsatz im Unternehmen	34
2.3.3.3 Gesellschaftsrechtliche Sonderprüfungen	39
2.3.3.4 Bestätigungs- bzw. bestätigungsähnliche Leistungen bei Kapitalmarkttransaktionen	41
2.3.3.5 Nichtfinanzielle Erklärung und die Prüfung von nichtfinanziellen Informationen	43
2.4 Outsourcing-Dienstleistungen	44
2.5 Consulting/Advisory/Beratung	46
2.5.1 Überblick	46
2.5.2 IT-Beratung	47
2.5.3 Transaktionsberatung	49
2.5.4 Unternehmensbewertung	52
2.5.5 Restrukturierungs- und Sanierungsberatung	54
2.5.6 Forensic-/Fraud-Untersuchungen	61
2.5.7 Nachhaltigkeit und Klimarisiken	62
2.5.8 Steuerberatung und Rechtsdienstleistungen	63
2.6 Branchen und Märkte	67
3. Rechte und Pflichten des Wirtschaftsprüfers	68
3.1 Vereinbare und unvereinbare Tätigkeiten	68
3.1.1 Vereinbare Tätigkeiten	69
3.1.1.1 Ausübung eines anderen freien Berufs	70
3.1.1.2 Lehr- und Vortragstätigkeit	74
3.1.1.3 Angestellter bei bestimmten Organisationen	76
3.1.1.4 Schriftstellerische/künstlerische Tätigkeit	78
3.1.1.5 Exkurs: Mitgliedschaft/Tätigkeit in Kontrollorganen	79
3.1.2 Unvereinbare Tätigkeiten	81
3.1.2.1 Gewerbliche Tätigkeiten	82
3.1.2.2 Unzulässige Anstellungsverhältnisse	84
3.1.2.3 Öffentlich-rechtliche Dienst- oder Amtsverhältnisse	88
3.2 Berufspflichten	90
3.2.1 Allgemeines	90
3.2.2 Berufspflichten und Bilanzrecht	93
3.2.3 Unabhängigkeit	96
3.2.3.1 Besorgnis der Befangenheit	98
3.2.3.1.1 Eigeninteresse	101
3.2.3.1.2 Selbstprüfung	106
3.2.3.1.3 Verhältnis der absoluten Ausschlussgründe zur allgemeinen Besorgnis der Befangenheit	118
3.2.3.1.4 Interessenvertretung	119
3.2.3.1.5 Persönliche Vertraulichkeit	124
3.2.3.2 Besondere Ausschlussgründe bei Unternehmen von öffentlichem Interesse	126
3.2.3.2.1 Nichtprüfungsleistungen	127
3.2.3.2.2 Honorargrenze	137
3.2.3.2.3 Rotation	139
3.2.3.3 Personenkreis, der Besorgnis der Befangenheit auslösen kann	147
3.2.3.4 Schutzmaßnahmen	151
3.2.3.5 Sonstige Prüfungen	155
3.2.3.6 Auswirkungen bei gemeinsamer Berufsausübung oder Kooperationen	156
3.2.3.7 Auswirkungen der Zugehörigkeit zu einem Netzwerk	158
3.2.3.8 Rechtsfolgen bei Verstößen gegen Unabhängigkeitsanforderungen	163
3.2.4 Unparteilichkeit	168
3.2.5 Wechsel zu einem Prüfungsmandanten	170
3.2.6 Verschwiegenheit	171
3.2.6.1 Allgemeines	171
3.2.6.2 Betroffener Personenkreis	172
3.2.6.3 Inhalt und Umfang	179
3.2.6.4 Ausnahmen von der Verschwiegenheitspflicht	189
3.2.7 Gewissenhaftigkeit	210
3.2.8 Eigenverantwortlichkeit	221
3.2.9 Berufswürdiges Verhalten	229
3.2.9.1 Unterrichtung des Auftraggebers über Gesetzesverstöße	230
3.2.9.2 Verbot eines Erfolgshonorars	231
3.2.9.3 Verbote bei der Honorargestaltung für gesetzliche Abschlussprüfungen	234
3.2.9.4 Verbot der Provisionszahlung für die Auftragsvermittlung	236
3.2.9.5 Mandantenschutzklauseln	237
3.2.9.6 Pflicht zur Veröffentlichung eines Transparenzberichts	245
3.2.10 Werbung	250
4. Abwicklung beruflicher Aufträge, Vergütung und Haftung	273
4.1 Abwicklung beruflicher Aufträge	273
4.1.1 Entstehung des Vertragsverhältnisses	273
4.1.2 Beauftragung von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften	280
4.1.3 Beauftragung von Sozietäten	281
4.1.4 Beendigung des Vertragsverhältnisses	284
4.1.4.1 Erfüllung oder Kündigung	284
4.1.4.2 Besonderheiten bei der gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfung	288
4.1.5 Herausgabepflicht und Zurückbehaltungsrecht	291
4.1.5.1 Herausgabepflicht	291

1. Einleitung

- 1 Wirtschaftsprüfer sind vom Gesetzgeber mit der Aufgabe betraut, die JA und die konsolidierten Abschlüsse zu prüfen. Mit diesen ihnen vorbehaltenen Prüfungen, insb. bei Unternehmen von öffentlichem Interesse, stärken sie das **Vertrauen der Öffentlichkeit** in diese Abschlüsse und leisten damit einen bedeutenden Beitrag zum ordnungsgemäßen Funktionieren der Kapitalmärkte. Wirtschaftsprüfer erfüllen als APr. damit eine besonders wichtige gesellschaftliche Funktion¹.
- 2 Die zur Gewährleistung der erforderlichen Qualität hohen Anforderungen an die Durchführung einer Abschlussprüfung verlangen von den Berufsangehörigen eine entspr. ausgeprägte **fachliche Qualifikation**. Der Zugang zum Beruf des WP erfolgt daher nach entspr. Vorbildung und praktischer Tätigkeit durch das Ablegen eines Examinens, mit dem die fachliche und persönliche Eignung für diesen Beruf nachzuweisen ist².
- 3 Wirtschaftsprüfer haben bei ihrer Berufsausübung grds. gesetzlich **normierte Pflichten** wie Unabhängigkeit, Unbefangenheit, Verschwiegenheit und Gewissenhaftigkeit einzuhalten, was die Glaubwürdigkeit der Ergebnisse ihrer Dienstleistungen zusätzlich erhöht.
- 4 Die verantwortungsvolle Tätigkeit als APr. und das Vertrauen der Marktteilnehmer in die Ordnungsmäßigkeit von Abschluss und LB hat zu umfangreichen Regulierungen und Eingriffen in die Berufsausübung geführt. **Europäische Rechtsakte** setzen dabei den Rahmen. Insbesondere zu nennen sind die RL 2014/56/EU³ zur Änderung der Abschlussprüferrichtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von JA und konsolidierten Abschlüssen. Ergänzend hierzu ist die VO (EU) Nr. 537/2014⁴ über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (sog. Public Interest Entities – PIE) unmittelbar anzuwenden⁵.
- 5 § 2 WPO beschreibt den grds. **gesetzlichen Rahmen für die Tätigkeit** der WP: die Durchführung betriebswirtschaftlicher Prüfungen, die Beratung und Vertretung in steuerlichen Angelegenheiten sowie auf den Gebieten der wirtschaftlichen Betriebsführung als Sachverständige aufzutreten, in wirtschaftlichen Angelegenheiten zu beraten und fremde Interessen zu wahren, sowie die treuhänderische Verwaltung. Zwei Kernelemente seien hier hervorgehoben: die Kompetenz in wirtschaftlichen Angelegenheiten sowie das zugrundeliegende Vertrauen.
- 6 Das Dienstleistungsspektrum von WP bzw. WPG ist weit gespannt. Durch neue (technologische) Möglichkeiten und sich verändernde Anforderungen des Marktes entwickelt es sich stetig weiter.

1 VO (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16.04.2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission (im Folgenden: VO (EU) Nr. 537/2014), ABLEU Nr. L 158 v. 27.05.2014, S. 77 ff.; Erwägungsgrund 1.

2 Vgl. Kap. A Tz. 380 ff.

3 43/EG über Abschlussprüfungen von JA und konsolidierten Abschlüssen (im Folgenden: RL 2014/56/EU), ABLEU Nr. L 158 v. 27.05.2014, S. 196 ff.

4 Vgl. VO (EU) Nr. 537/2014; Berichtigung der VO (EU) Nr. 537/2014, ABLEU Nr. L 170/66 v. 11.06.2014.

5 Konkret wurden die europarechtlichen Vorgaben und Mitgliedsstaatenwahlrechte in Deutschland durch das Abschlussprüfungsreformgesetz (APrG) und das Abschlussprüferaufsichtergesetz (APrAeG) umgesetzt.

2. Leistungsangebot des Wirtschaftsprüfers

2.1 Allgemeines

Wirtschaftsprüfer üben einen **freien Beruf** aus⁶. Als WP darf nur tätig sein, wer gem. § 15 WPO als solcher öffentlich bestellt ist. Voraussetzung für die Bestellung ist der Nachweis der persönlichen und fachlichen Eignung, die im Zulassungsverfahren und durch ein Examen festgestellt wird⁷. Nur WP bzw. WPG sind befugt, gesetzliche Abschlussprüfungen durchzuführen; eine Ausnahme gilt für mittelgroße GmbH und PersGes. i.S.d. § 264a Abs. 1 HGB, deren JA auch von vBP bzw. BPG geprüft werden können (§ 319 Abs. 1 S. 2 HGB). Die Fähigkeiten und Kenntnisse, über die der WP für diese **Vorbereitungsaufgabe** verfügt, prädestinieren ihn zugleich, zahlreiche weitere Prüfungstätigkeiten und Beratungsaufgaben wahrzunehmen.

Das **Leistungsangebot** des WP zeichnet sich durch eine dynamische Weiterentwicklung sowie durch eine zunehmende Differenzierung und Erweiterung aus. Aufgrund ihrer Ausgestaltung als Vorbereitungsaufgabe für den Wirtschaftsprüferberuf und ihrer expliziten Verankerung im Kern des Berufsbilds (§ 2 Abs. 1 WPO) steht die (gesetzliche) Abschlussprüfung nach wie vor in dessen Zentrum. Der Gesetzgeber hat dem BS aufgrund der besonderen Stellung weitere Vorbereitungsaufgaben zugewiesen⁸. Die Abschlussprüfung ist indes Grundlage und Ausgangspunkt für die Gestaltung neuartiger und für die Weiterentwicklung bestehender Dienstleistungen, seien sie prüferischer oder beratender Art. Diese profitieren insb. von

- der für die Abschlussprüfung erforderlichen Vielfalt methodischer und fachlicher Kenntnisse,
- den aus der Umsetzung des risikoorientierten Prüfungsansatzes im Einzelfall und allgemein folgenden Einblicken in unterschiedlichste Unternehmen, Geschäftsmodelle und Branchen,
- der Vertrautheit mit (IT-gestützten) internen Kontroll- und anderen Systemen für Risikomanagement und -steuerung sowie Geschäftsprozessen,
- dem Einsatz innovativer, die Analyse- und Erkenntnismöglichkeiten erweiternder Technologien sowie nicht zuletzt
- vom besonderen öffentlichen Vertrauen, das der Abschlussprüfung entgegengebracht wird und das auf die Tätigkeit des WP insgesamt abstrahlt.

Die Erbringung von IT-Leistungen in Form der Zurverfügungstellung von Tools ist als Beratung in wirtschaftlichen Angelegenheiten gem. § 2 Abs. 3 Nr. 2 WPO zulässig, wenn bei der Entwicklung von Softwareprogrammen für einen Mandanten steuerrechtliche und betriebswirtschaftliche Kenntnisse prägend waren. In diesem Fall wird der Verkauf dieses Programms an den Mandanten nicht als gewerblich zu qualifizieren sein, da es das Produkt einer steuerlichen und/oder wirtschaftlichen Tätigkeit ist⁹.

Der gesellschaftliche und wirtschaftliche Wandel ist sowohl in seinem Ausmaß als auch in seiner Geschwindigkeit bemerkenswert. Maßgebliche – und sich gegenseitig verstärkende – Treiber des Wandels sind **Digitalisierung** und **Globalisierung**. Immer neue

6 Zur Definition „Freier Berufe“ s. § 1 Abs. 2 S. 1 PartGG.

7 Vgl. Kap. A Tz. 377 ff.

8 Abrufbar unter wpl.de.

9 Vgl. IDW Life 07/2020, S. 600 ff.; WPK Magazin 3/2020, S. 14.

(technologische) Möglichkeiten, resultierend aus dem exponentiellen Wachstum strukturierter und unstrukturierter Informationen (Big Data), Echtzeitverfügbarkeit von Informationen, Konnektivität und abnehmender Bedeutung von Raum-/Zeitgrenzen fördern neue Formen der Wertschöpfung (Arbeitsteilung, Automatisierung, Standardisierung, Auslagerung) ebenso wie die Herausbildung neuer, bisher unbekannter Geschäftsmodelle (z.B. basierend auf Daten als „Ressource“) oder das Verschwinden tradierter Branchengrenzen durch das Auftreten neuer, bis dato als „branchenfremd“ angesehener Anbieter.

Unternehmen nahezu aller Branchen und Größenklassen stehen vor grundlegenden Herausforderungen. Häufig sind Anpassungsmaßnahmen von erheblicher Tragweite und hoher Geschwindigkeit erforderlich, um die Chancen der Digitalisierung und Globalisierung zu nutzen bzw. deren Risiken zu bewältigen. Wirtschaftsprüfer können diese Anpassung wirksam unterstützen und begleiten. Gefragt sind dabei insb. die **vertrauensbildenden Dienstleistungen**, die diese Funktion im spezifischen Sachverhaltszusammenhang ausfüllen. Generell gilt, dass die fortschreitende Arbeitsteilung (wie sie aus der Automatisierung von Tätigkeiten, der Verlagerung in Shared Service Center im In- oder Ausland oder aus dem Outsourcing in sämtlichen Erscheinungsformen einschl. Inanspruchnahme von Cloud-Angeboten resultiert) die Schnittstellen zwischen internem und externem Unternehmensgeschehen signifikant ausweitet und damit den Fokus auf ein angemessenes Management der direkten und indirekten Schnittstellenrisiken in ihren unterschiedlichen Facetten lenkt. Nur beispielhaft seien Faktoren genannt wie die Anonymität neu hinzutretender Transaktionspartner (Beurteilbarkeit der Leistungsfähigkeit, laufende Überwachung der Arbeitsqualität, Gewährleistung ausreichender Einflussmöglichkeiten, Durchsetzung von Ansprüchen) oder die Nutzung neuer Medien zur Kommunikation zwischen Unternehmensinnen- und -außenwelt (Verfügbarkeit der Leistung, Wahrung der Vertraulichkeit, Anfälligkeit gegen Hackerattacken und andere Spielarten von Cyberkriminalität, Einhaltung von Datenschutz- und weiteren rechtlichen Anforderungen).

Unsichere Entscheidungssituationen prägen zunehmend die Agenda der jeweils für Unternehmensführung und -überwachung Verantwortlichen und damit derjenigen Personengruppen, die zu den unmittelbaren Stakeholdern der Arbeit des WP gehören. Dies gilt auch und gerade für die Funktionen des Finanzvorstands auf Managementebene und des AR bzw. PrA auf Überwachungsebene. Beide sind unter den geänderten Rahmenbedingungen deutlich stärker als früher mit Aspekten der Unternehmensperformance, des Risikomanagements sowie der System- und Prozesseffizienz befasst, während die Rechnungslegung i.S. vergangenheitsorientierter Finanzinformationen relativ an Bedeutung eingebüßt hat. Die **Relevanz des Wirtschaftsprüfers** für diese Stakeholder wird daher verstärkt durch den Beitrag definiert, den die Dienstleistungen des WP zur Lösung der vorstehenden Fragen zu erbringen vermögen. Gleichzeitig ist auf Management- und Aufsichtsebene ein wachsendes Bewusstsein für die potenziellen Reputations- und Haftungsrisiken zu beobachten, die aus einer unzureichenden Corporate Governance erwachsen können. Assurance- und andere Leistungen von WP können insoweit auch den Nachweis der angemessenen Beachtung der Sorgfaltspflichten durch die Unternehmensorgane erleichtern.

2.2 Abschlussprüfungen – das Kerngeschäft

Die Wahrnehmung des WP und seiner Kompetenzen wird maßgeblich durch die **Verhaltensaufgabe**, die gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen bestimmter Abschlüsse, geprägt. Die gesetzliche Prüfungspflicht betrifft Unternehmen unterschiedlicher Rechtsformen, Größe und Branchen.

Die zu prüfenden Abschlüsse sind nach nationalen oder internationalen Rechnungslegungsvorschriften aufgestellt. Zu den Letzteren gehören v.a. KA kapitalmarktorientierter MU, die aufgrund europarechtlicher Vorgaben nach IFRS aufgestellt werden müssen. **Ziel der Abschlussprüfung** ist es in beiden Fällen, gem. § 317 Abs. 1 S. 2 HGB festzustellen, „ob die gesetzlichen Vorschriften und sie ergänzende Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung beachtet worden sind“. Zweck der Abschlussprüfung ist es, das Vertrauen der Nutzer zu erhöhen. Der APr. gibt ein Urteil dazu ab, ob der Abschluss in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellt wurde. Das Prüfungsurteil wird mit **hinreichender Sicherheit** getroffen¹⁰.

Art, Umfang und Dokumentation der Prüfungsdurchführung werden von Größe, Komplexität und Risiko des Prüfungsgegenstands bestimmt. **Gegenstand** gesetzlicher Abschlussprüfungen sind gem. § 316 Abs. 1 und 2 i.V.m. § 317 HGB neben dem **Jahresabschluss bzw. Konzernabschluss** auch der **Lagebericht bzw. Konzernlagebericht**. Aufgrund des gestiegenen Interesses der Adressaten an zukunftsorientierten Informationen über das Unternehmen – v.a. über seine voraussichtliche Entwicklung und die insoweit maßgeblichen Chancen und Risiken – kommt dem LB bzw. KLB eine große Bedeutung zu, gerade in einem volatilen und sich ständig schneller wandelnden wirtschaftlichen Umfeld. Nach § 317 Abs. 2 HGB erstreckt sich die Prüfung darauf, ob der LB bzw. KLB mit dem Abschluss und den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen des APr. in Einklang steht und ob der LB insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage des Unternehmens bzw. des Konzerns vermittelt. Dabei ist auch zu prüfen, ob die Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung zutreffend dargestellt und die gesetzlichen Vorschriften zur Aufstellung des LB oder KLB beachtet worden sind.

Die Abschlussprüfung hat zum einen eine **Kontrollfunktion**. Dabei steht die präventive Wirkung im Vordergrund, d.h. aufgedeckte Fehler sollen vom Unternehmen vor Erteilung des BestV korrigiert werden können, wodurch vermieden werden kann, dass das Prüfungsurteil einzuschränken oder sogar zu versagen ist. Außerdem kommt der Abschlussprüfung eine **Informationsfunktion** ggü. den gesetzlichen Vertretern, den Aufsichtsräten, den Anteilseignern sowie generell der interessierten Öffentlichkeit zu. Gegenüber den gesetzlichen Vertretern und den Aufsichtsorganen ist der PrB ein wichtiges Informationsinstrument. Mit der Erteilung oder Versagung eines **Bestätigungsvermerks** über die Vornahme und das Ergebnis der Prüfungen (§ 2 Abs. 1 WPO) hat der JA zudem eine **Beglaubigungsfunktion** ggü. externen Adressaten (vgl. Kap. I Tz. 1).

Unterbleibt die gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfung, ist die **wirksame Feststellung** des Abschlusses nicht möglich, mit der Folge, dass auch der Gewinnverwen-

¹⁰ Vgl. ISA [DE] 200, Tz. 3, 5.

dungsbeschluss nichtig ist¹¹. Weiterhin können zivil-, straf- und steuerrechtliche Auswirkungen einer unterlassenen Pflichtprüfung überaus schwerwiegend sein¹².

18 Die Abschlussprüfung folgt dem sog. **riskoorientierten Prüfungsansatz**, d.h. unter Berücksichtigung der nach den individuellen Verhältnissen des Unternehmens zu unterstellenden Anfälligkeit für wesentliche falsche Angaben in Abschluss oder LB. Ein maßgeblicher Einfluss auf die Ausgestaltung des risikoorientierten Prüfungsansatzes geht von der Prägung der Unternehmenstätigkeit durch IT aus. Die Abwicklung und Abbildung von Geschäftsprozessen erfolgen meist mittels ERP-Systemen mit der Folge, dass rechnungslegungsrelevante Informationen bereits in den Vorssystemen generiert werden und dort auch entspr. Kontrollen zur Gewährleistung einer ordnungsgemäßen Rechnungslegung integriert sind. Die Eignung und Wirksamkeit des IKS des Unternehmens sowie die Art der Geschäftsprozesse beeinflussen damit den Prüfungsansatz. In der Abschlussprüfung werden zunehmend IT-gestützte Anwendungen, die bei der Beschaffung, Aufbereitung, Modellierung und Visualisierung von Daten unterstützen, verwendet. Insbesondere Datenanalysen werden mittlerweile in nahezu allen Phasen der Abschlussprüfung eingesetzt. Relevanz und Nutzen der Abschlussprüfung werden kontinuierlich verbessert, z.B. durch Erkenntnisse zur Soll-Ist-Effizienz von Geschäftsprozessen oder zu ihrer relativen Effizienz im unternehmensübergreifenden Vergleich (Benchmarking). Insoweit ist auch die Abschlussprüfung selbst in der Lage, Antworten auf die veränderten Fragen von Management und Aufsichtsorganen zu liefern (vgl. Kap. A Tz. 12).

19 In den Fällen, in denen eine Abschlussprüfung nicht gesetzl. vorgeschrieben ist, bietet sich häufig eine sog. **freiwillige Prüfung durch einen Wirtschaftsprüfer an**. Vielfach besteht bei Unternehmen aufgrund von Satzung/Gesellschaftsvertrag, entspr. Beschlussfassung der Gesellschafter oder kreditvertraglicher Abreden die Pflicht, eine Prüfung des Abschlusses durch WP vornehmen zu lassen, sodass die Bezeichnung als „freiwillige“ Prüfung mitunter irreführend ist¹³. Auch zur Entlastung des Managements oder zur Information der Stakeholder kann eine freiwillige Abschlussprüfung sinnvoll sein. Ein BestV darf bei einer freiwilligen Prüfung nur erteilt werden, wenn diese nach Art und Umfang einer Pflichtprüfung entspricht und ein PrB erstellt wird¹⁴.

2.3 Assurance-Leistungen und ähnliche Tätigkeiten

2.3.1 Kategorisierungsmöglichkeiten für Assurance-Leistungen

20 Außer der Abschlussprüfung gibt es zahlreiche weitere Prüfungsleistungen und damit verwandte Tätigkeiten, die WP durchführen. Abweichend von dem in § 2 Abs. 1 WPO verwendeten Terminus der „betriebswirtschaftlichen Prüfungen“ hat sich im praktischen Sprachgebrauch mittlerweile der Begriff „Assurance“ auch in Deutschland durchgesetzt. Unter Assurance-Leistungen werden Leistungen verstanden, bei denen WP auf der Grundlage eines Soll-Ist-Vergleichs ein Urteil (bspw. in Form einer Bescheinigung oder einer anderen schriftlichen Erklärung) abgeben, um das Vertrauen der vorgesehenen Nutzer in eine vom Unternehmen gegebene Sachverhaltsinformation zu

erhöhen. Durch das Urteil einer sachverständigen und unabhängigen Partei soll die Verlässlichkeit von Informationen bestätigt und damit Vertrauen Dritter in die Informationen geschaffen werden.

21 Assurance-Leistungen können zum einen wie bei der Abschlussprüfung die externe Rechnungslegung des Unternehmens zum Gegenstand haben. Sie münden aber in einem Urteil, das ggf. mit einem **anderen Sicherheitsgrad** als bei der Abschlussprüfung getroffen wird. Beispiele hierfür sind die prüferische Durchsicht bzw. der Review von Quartals- oder Halbjahresabschlüssen¹⁵. Weiter existieren – sei es im Einzelfall auf gesetzlicher Grundlage oder aufgrund freiwilliger Vereinbarung – Assurance-Leistungen zu anderen (historischen oder prospektiven) Finanzinformationen als der nach Gesellschafts- oder Kapitalmarktrecht vorgeschriebenen periodischen Rechnungslegung (z.B. zu sog. Pro-Forma-Abschlüssen i.Z.m. Börsentransaktionen). Schließlich kann der Gegenstand von Assurance-Leistungen von Finanzinformationen **wesensverschieden** sein, so etwa bei der Prüfung von sog. Compliance-Management-Systemen (CMS), einer eigenständigen Beurteilung des rechnungslegungsbezogenen IKS außerhalb der Abschlussprüfung, der Beurteilung des IKS eines Outsourcing-Dienstleisters zugunsten des auslagernden Unternehmens und dessen APr. oder die Prüfung von Software auf die Einhaltung bestimmter funktionaler und technischer Anforderungen. Gemeinsam ist diesen Leistungen, dass sie in aller Regel Know-how erfordern, das auch für die Abschlussprüfung notwendig ist, und zwar in Gestalt fundierter Rechnungslegungsexpertise, Kenntnissen über die prüferische Methodologie und den Einsatz prüferischer Werkzeuge, Kenntnissen über interne Kontroll- und andere Systeme sowie Geschäftsprozesse oder der Kombination dieser Kompetenzbereiche.

22 Hinzu kommt, dass WP aufgrund der unternehmensindividuellen Kenntnisse und Einblicke, die bei der Durchführung von Abschlussprüfungen und Assurance-Aufträgen unterschiedlicher Art gewonnen werden, auch **qualifizierte Beratungsleistungen** in einem breiten Spektrum von Sachgebieten anbieten können. Die Lösungen, die WP entwickeln, können dabei in besonderem Maß der unternehmensindividuellen Situation Rechnung tragen. Insoweit beeinflusst das jeweilige Assurance-Angebot zugleich das Beratungsspektrum und die Ausrichtung von Beratungsleistungen des einzelnen WP.

11 Vgl. § 253 Abs. 1 S. 1 AktG.

12 Wegen der möglichen zivil- und steuerrechtlichen Folgen vgl. Weilep.

13 OLG München v. 10.07.1996, DB, S. 1666, BB, S. 1824.

14 IDW PS 450 n.F., Tz. 20.

15 Vgl. Kap. A Tz. 23 sowie Kap. P.

Assurance-Leistungen und ähnliche Tätigkeiten

Finanzinformationen als Beurteilungsgegenstand	
Review (prüferische Durchsicht)	Prüfung von Finanzaufstellungen oder deren Bestandteilen
Prüfung von Abschlüssen für spezielle Zwecke	Prüfung von Umwandlungen
andere Beurteilungsgegenstände	
gesellschaftsrechtliche Sonderprüfungen	Prüfung von Systemen und Funktionen im Bereich der Unternehmenssteuerung und -überwachung
Prüfung im Zusammenhang mit dem IT-Einsatz im Unternehmen	Bestätigungs- bzw. bestätigungsfähnliche Leistungen bei Kapitalmarkttransaktionen

Abb. 1: Überblick über wichtige Assurance-Leistungen

2.3.2 Finanzinformationen als Beurteilungsgegenstand

23 Abzugrenzen von der Abschlussprüfung ist die **prüferische Durchsicht** (Review) von Abschlüssen. Hierbei handelt es sich um eine krit. Würdigung auf der Grundlage von Befragungen und Plausibilitätsüberlegungen. Ziel ist es, die Glaubhaftigkeit der in den Abschlüssen enthaltenen Informationen zu erhöhen; allerdings wird ein geringerer Sicherheitsgrad für die Aussage des Prüfers angestrebt als bei einem mit hinreichender Sicherheit zu treffenden Prüfungsurteil mit positiver Gesamtaussage, wie es bei der Abschlussprüfung der Fall ist¹⁶. Vielmehr muss beim Review der WP nach krit. Würdigung mit einer gewissen Sicherheit ausschließen können, dass der Abschluss in wesentlichen Belangen nicht in Übereinstimmung mit den angewandten Rechnungslegungsgrundsätzen erstellt worden ist (negativ formulierte Aussage). Typische Anwendungsfälle eines Reviews sind der Zwischenabschluss oder ein Halbjahresfinanzbericht eines zum GJ-Ende geprüften Unternehmens oder der nicht prüfungspflichtige Abschluss oder das sog. Reporting Package für ein TU, die jeweils in den KA der Mutter einbezogen werden.

24 Aufträge für Prüfungen, die in die Kategorien „Prüfung von Abschlüssen, die nach Rechnungslegungsgrundsätzen für einen speziellen Zweck aufgestellt wurden“ (IDW PS 480) – z.B. nach steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften – oder „Prüfung von Finanzaufstellungen oder deren Bestandteilen“ (IDW PS 490) – z.B. stichtagsbezogene Vermögensaufstellung ohne korrespondierende periodenbezogene Erfolgsrechnung – eingeordnet werden, ermöglichen dem Auftraggeber weitgehende Freiheitsgrade bei der Festlegung des Prüfungsgegenstands und den darin abgebildeten Informationen.

16 IDW PS 900, Tz. 5.

So können WP auch dann ein Urteil abgeben, wenn **Abschlüsse** nicht nach allgemein anerkannten, an typisierten Informationsinteressen ausgerichteten Rechnungslegungsgrundsätzen (HGB oder IFRS), sondern nach Normen **für einen speziellen Zweck** aufgestellt wurden, d.h. auf die spezifischen Informationsbedürfnisse ausgewählter Adressaten ausgerichtet sind. Gleiches gilt, wenn aufgrund der Umstände des Einzelfalls auf einen vollständigen Abschluss, der definitionsgemäß aus mehreren Finanzaufstellungen (z.B. Bilanz und GuV, Vermögensaufstellung und Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) besteht, verzichtet werden kann¹⁷.

Gegenstand eines Auftrags zur **Prüfung von Finanzaufstellungen oder deren Bestandteilen** können also bspw. ein bestimmtes Konto oder ein bestimmter Abschlussposten sein, aber auch in sich geschlossene, eigenständige Abschlussbestandteile (Bilanz, GuV, KFR, EK-Spiegel, Segmentberichterstattung). Sofern die Finanzaufstellungen zugleich nach speziellen Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellt wurden, ist neben IDW PS 490 auch IDW PS 480 einschlägig (z.B. Steuerbilanz nach Maßgabe spezieller steuerlicher Gewinnermittlungsvorschriften).

Auch **Umwandlungsprüfungen** gehören zu den Assurance-Leistungen. Umwandlungen und deren Prüfung sind abschließend im UmwG und für die dort vorgesehenen Möglichkeiten der Umwandlung geregelt:

- Verschmelzung
- Spaltung
- Vermögensübertragung
- Formwechsel.

Im Sinne der Differenzierung von Assurance-Leistungen zwischen Finanzinformationen und anderen Informationen als Beurteilungsgegenstand handelt es sich bei den umwandlungsrechtlichen Prüfungen allerdings i.d.R. um hybride Aufträge, d.h. solche, die beide Auftragsarten in sich vereinigen. So schreibt das UmwG bspw. die Prüfung des Verschmelzungsvertrags, der Angemessenheit der Barabfindung oder der Bilanz des übertragenden Rechtsträgers vor. Die umwandlungsrechtlichen Prüfungen verfolgen v.a. Schutzzwecke. Sichertgestellt werden soll, dass die Rechtspositionen von Gläubigern und Anteilseignern nicht dadurch beeinträchtigt werden, dass Vermögen zwischen bislang existierenden oder neu entstehenden selbstständigen Rechtsträgern verlagert wird.

2.3.3 Andere Beurteilungsgegenstände

2.3.3.1 Prüfung von Corporate-Governance-Systemen

Zu den Assurance-Leistungen mit anderen Beurteilungsgegenständen als Finanzinformationen gehört ein **breites Spektrum von Prüfungsleistungen, das sich dynamisch fortentwickelt und damit auf den Wandel wirtschaftlicher Rahmenbedingungen reagiert** (vgl. auch Kap. A Tz. 8 ff.). In einem gesonderten Bd. der WPH Edition sind die nachfolgend nur kurz angesprochenen, ausgewählten sowie weitere Leistungen umfassend erläutert¹⁸.

17 Weitere Beispiele: IDW PS 480, Tz. A2.

18 Vgl. IDW, WPH Edition, Assurance, mit 21 Kapiteln zu Vertrauensleistungen außerhalb der Abschlussprüfung.

27 Assurance-Leistungen bilden sich im Bereich der **Systemprüfung** i.w.S. heraus. Hiergebracht wurde aufbau- und ablauforganisatorische Strukturen der Unternehmen werden aufgrund von Änderungen in den Geschäftsmodellen und -prozessen vermehrt infrage gestellt. Mit entspr. Anpassungsmaßnahmen geht häufig die Überprüfung, Modifikation oder Neuorientierung von Systemen der Unternehmenssteuerung und -überwachung (Corporate Governance) einher; sie können Anlass für eine externe Evaluierung des Systems durch einen WP geben. Dabei ist die Reichweite derartiger Systemprüfungen variabel und kann somit an den Bedarf des Einzelfalls angepasst werden. Konzeptionell und methodisch folgen Systemprüfungen in weiten Teilen der Beurteilung des rechnungslegungsbezogenen IKS i.R.d. Abschlussprüfung, sodass sich auch hierin die positiven Impulse der Abschlussprüfung für das breitere Spektrum der Vertrauensleistungen zeigen.

28 Die **Prüfung von Compliance-Management-Systemen** nach IDW PS 980 kann das Risiko von Reputations- und Haftungsschäden reduzieren. Daher ist die Frage, wie in Unternehmen ein rechtskonformes Handeln sichergestellt werden kann, verstärkt in den Blickpunkt von Management und Aufsichtsorganen gerückt. Für diesen Personenkreis kann die Beauftragung von WP mit CMS-Prüfungen den Nachweis der Beachtung einschlägiger Organisations- und Sorgfaltspflichten erleichtern¹⁹.

29 Ein **Compliance-Management-System** wird gebildet aus den eingeführten Grundsätzen und Maßnahmen eines Unternehmens, die auf die Sicherstellung eines regelkonformen Verhaltens der am Unternehmen Beteiligten, d.h. die Einhaltung der Unternehmensregeln abzielen²⁰. Die Verantwortung für das CMS und die Inhalte der CMS-Beschreibung liegt bei den gesetzlichen Vertretern des Unternehmens. Um Sicherheit über die internen Strukturen zu erhalten oder um nach außen ein funktionierendes System dokumentieren zu können, bieten WP den Unternehmen in Ziel und Tiefe verschiedene Prüfungen an:

- Angemessenheitsprüfung: Zusätzlich zur Konzeption wird geprüft, ob die dargestellten Grundsätze und Maßnahmen geeignet sind, Risiken zu erkennen bzw. Regelverstöße zu verhindern, und ob die Grundsätze und Maßnahmen zu einem bestimmten Zeitpunkt implementiert waren.
- Wirksamkeitsprüfung: Zusätzlich wird die Wirksamkeit der Grundsätze und Maßnahmen innerhalb eines bestimmten Zeitraums geprüft.

30 Dabei muss nicht notwendigerweise das gesamte CMS des Unternehmens geprüft werden. Häufig reicht es aus, einzelne Teilbereiche prüfen zu lassen, die sich aus Geschäftsprozessen (bspw. Vertragsmanagement oder Einkauf), aus Rechtsgebieten (bspw. Wettbewerbsrecht) oder aus Funktionen (bspw. Tax Compliance) ableiten lassen.

31 Ein funktionierendes **Internes Kontrollsystem** ist für jedes Unternehmen von wesentlicher Bedeutung. Mit Größe, Komplexität und Grad der Arbeitsteilung steigt i.d.R. die Notwendigkeit für explizite und differenzierte Regelungen und Maßnahmen (bspw. Berechtigungskonzepte, Funktionstrennung, Abstimmhandlungen u.Ä.), die in ihrer jeweiligen Gesamtheit das IKS bilden. Umfang und Tiefe der Befassung des APr. mit dem

rechnungslegungsbezogenen IKS können von Fall zu Fall variieren und hängen von div. Faktoren ab; hierzu gehören bspw. Wesentlichkeitsüberlegungen, die Einschätzung von inhärentem und Kontrollrisiko oder die Abhängigkeit von Funktionsprüfungen von der Einschätzung der Angemessenheit des IKS oder der Frage, ob alternative Prüfungshandlungen bei gleicher Aussagesicherheit als effizienter anzusehen sind. Diese Variabilität folgt letztlich aus der spezifischen Aufgabe der Abschlussprüfung, bei der die Auseinandersetzung mit dem rechnungslegungsbezogenen IKS letztlich nur Mittel zum Zweck der Abgabe eines Urteils zum Abschluss, nicht aber ein selbstständiges Beurteilungs- und Berichtsojekt ist. Besteht hierfür Bedarf, können WP indes mit einer eigenständigen Prüfung des IKS betraut werden. Auch diese Systemprüfung ist als Angemessenheits- oder darüber hinausgehende Wirksamkeitsprüfung ausgestaltbar.

32 Steigende Anforderungen an ein **Risikomanagementsystem** sind auf ein intensiveres Wettbewerbsumfeld, volatiler werdende Geschäftsmodelle, restriktivere regulatorische Vorgaben (besonders in bestimmten Branchen; z.B. Kreditwirtschaft), aber auch auf die wachsende Abhängigkeit von externen Einflüssen auf Beschaffungs- und Absatzmärkte und von technischen Entwicklungen u.ä. Faktoren zurückzuführen. Für Unternehmen ist es unerlässlich, die unternehmenseigenen Risiken zu kennen und zu steuern, unabhängig davon, ob diese strategischer oder operativer Art sind. Der Prüfungsgegenstand kann nach Risikofeldern, Prozessen, Regionen oder Unternehmensbereichen abgegrenzt werden. Der WP kann aus seiner Erfahrung als APr. hilfreiche Analysen erstellen und beurteilen, ob ein RMS geeignet ist, alle relevanten Risiken zu erfassen. Wichtig für die Unternehmensleitung kann dabei eine Dokumentation der Pflichterfüllung sein, um im Bedarfsfall entspr. Nachweise ggü. unterschiedlichen Anspruchsgruppen zu erbringen.

33 Die **Interne Revision** ist eine unternehmensinterne Funktion. Aufgabe ist die unabhängige, prüfende, beurteilende und beratende Tätigkeit zur Erreichung der Unternehmensziele. Dazu bewertet sie die Wirksamkeit des RMS sowie des Steuerungs- und Überwachungssystems einschl. des IKS²¹. Mit wachsender Komplexität der betrieblichen Prozesse und des Rechnungswesens ist eine wirksame Interne Revision von wesentlicher Bedeutung. Sie hat auch Bedeutung für die Abschlussprüfung, da eine wirksame Interne Revision das Risiko verringert, dass Fehler mit Rechnungslegungsrelevanz unentdeckt bleiben²². Gleichwohl kann es sinnvoll sein, dass ein WP eine neutrale und unabhängige Beurteilung der Wirksamkeit der Internen Revision auch außerhalb der Abschlussprüfung vornimmt. So kann sich die Unternehmensleitung auf diese Überwachungsinstrumente verlassen und der AR erhält angemessene Informationen für die Überwachung der Geschäftsführung.

2.3.3.2. Prüfungen im Zusammenhang mit dem IT-Einsatz im Unternehmen

34 §§ 238, 239 und 257 HGB formulieren die Anforderungen an die Führung der Handeldbücher. Sofern diese mittels IT-gestützter Systeme geführt werden, ergeben sich **besondere Risiken**. IDW RS FAIT 1 konkretisiert die Anforderungen und Risiken. Im Rahmen der Abschlussprüfung ist das IT-System des Unternehmens als Teil des IKS insoweit zu prüfen, als rechnungslegungsrelevante Daten erzeugt werden. Eine solche Prüfung kann auch außerhalb der Abschlussprüfung sinnvoll sein. Die IT-Prüfung außerhalb der Abschlussprüfung nach IDW PS 860 kann die Prüfung einer Erklärung zum

21 Vgl. IDW PS 321, Tz. 1.

22 Vgl. IDW PS 321, Tz. 12.

19 Gem. § 107 Abs. 3 S. 2 AktG hat sich der APr. mit der Überwachung von RMS, IKS und IRS zu befassen.

20 Vgl. hierzu und im Folgenden: IDW PS 980, Tz. 6.

IT-System oder die direkte IT-Prüfung umfassen²³. Im letzten Fall muss in der Auftragsvereinbarung das Prüfungsobjekt abgegrenzt werden²⁴.

35 Unterfälle sind die Prüfung der Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen nach der EU Datenschutz-Grundverordnung und dem BDSG²⁵, die Prüfung der von den Betreibern Kritischer Infrastrukturen gem. § 8a Abs. 1 BSI-G umzusetzenden Maßnahmen²⁶ sowie die Prüfung von Cloud-Diensten²⁷.

36 Haben Unternehmen betriebliche Prozesse und Funktionen, z.B. die Personalabrechnung, auf andere Dienstleistungsunternehmen ausgelagert, sind gleichwohl die resultierenden Anforderungen an die Führung der Handelsbücher einzuhalten (IDW RS FAIT 5). Die damit im Zusammenhang stehenden möglichen Risiken sind allerdings vielfältiger, insb. falls der Einsatz von Cloud-Computing hinzutritt. Beim IT-Outsourcing sind Aufgaben, Rollen und Verantwortlichkeiten zwischen auslagerndem Unternehmen und Dienstleistungsunternehmen vollständig und transparent zuzuordnen. Ansonsten besteht, neben rechtlichen Risiken, bspw. das Risiko, dass Sicherheitsanforderungen nicht eingehalten werden. Die Einhaltung der Anforderungen kann ein gesonderter Auftragsgegenstand sein.

37 Die Prüfung von Softwareprodukten (IDW PS 880) erfolgt beim Softwarehersteller, um eine Aussage zu ermöglichen, ob das Produkt den funktionalen Anforderungen entspricht. Die zugrunde zu legenden Kriterien können dabei gesetzlich, regulatorisch oder eigendefiniert sein.

38 Der Gegenstand von projektbegleitenden Prüfungen von IT-Projekten (IDW PS 850) ist die fortlaufende Beurteilung der Projektergebnisse unter Ordnungsmäßigkeits-, Sicherheits- und Kontrollgesichtspunkten²⁸. Dadurch können potenzielle Risiken in Projekten frühzeitig erkannt und kommuniziert werden. Die Verantwortung für die IT-Systeme und damit zugleich für deren Änderung oder Erweiterung trägt hingegen die Unternehmensleitung, die aufgrund der vom Prüfer kommunizierten Risiken entsprechende Sicherungsmaßnahmen einleiten kann.

2.3.3.3 Gesellschaftsrechtliche Sonderprüfungen

39 Zum klassischen Angebot sonst. Assurance-Leistungen gehören die gesellschaftsrechtlichen Sonderprüfungen²⁹. Viele gesellschaftsrechtliche Sonderprüfungen sind im AktG geregelt. Ihnen ist gemeinsam, dass sie an einen Vorgang geknüpft sind, der eine besondere Schutzwürdigkeit der Adressaten, wie Kapitalgeber und Gläubiger, auslöst. Die Bedeutung der Prüfung liegt auch hier in der Schaffung von Vertrauen zwischen den Marktteilnehmern.

- Im Rahmen der Gründungsprüfung³⁰ ist der Hergang der Gründung zu prüfen. Eine externe Prüfung ist nur unter den Voraussetzungen des § 33 Abs. 2 AktG erforderlich,

23 IDW PS 860, Tz. 6.

24 IDW PS 860, Tz. 10.

25 Vgl. IDW PH 9.860.1, Das Bundesdatenschutzgesetz passt die nationalen datenschutzrechtlichen Regelungen an die DS-GVO an und setzt die RL (EU) 2016/680 um.

26 Vgl. IDW PH 9.860.2.

27 Vgl. IDW PH 9.860.3.

28 Vgl. IDW PS 850, Tz. 13.

29 Vgl. dazu auch IDW, WPH Edition, Assurance, Kap. J.

30 § 33 Abs. 2 AktG.

bspw. wenn ein Mitglied des Vorstands oder AR zu den Gründern gehört oder für deren Rechnung Aktien übernommen wurden oder – unter den weiteren Voraussetzungen des § 33a AktG – eine Gründung mit Sacheinlagen oder Sachübernahmen erfolgt. Der Umfang der Prüfung ist in § 34 AktG festgelegt und erstreckt sich insb. darauf, ob die Angaben der Gründer in ihrem Gründungsbericht richtig und vollständig sind und ob der Wert der Sacheinlagen oder Sachübernahmen den geringsten Ausgabebetrag der dafür zu gewährenden Aktien oder den Wert der dafür zu gewährenden Leistungen erreicht.

- Eine Nachgründungsprüfung³¹ gem. § 52 AktG erstreckt sich hingegen nicht auf den Hergang der Gründung, sondern auf die die Nachgründung auslösenden Verträge³².
- Prüfungen i.Z.m. Kapitalbeschaffungsmaßnahmen³³ erstrecken sich bei Kapitalerhöhungen mit Sacheinlagen auf die Ausgeglichenheit von Leistung und Gegenleistung.
- Die allgemeine Sonderprüfung nach § 142 AktG wiederum bezieht sich auf bestimmte Vorgänge i.Z.m. der Gründung (bspw. einzelne unaufgeklärte Gründungsvorgänge) oder der Geschäftsführung sowie auf Maßnahmen der Kapitalbeschaffung und Kapitalherabsetzung.
- Besteht Anlass für die Annahme, dass bei einem festgestellten JA bestimmte Posten nicht unwesentlich unterbewertet sind oder der Anh. die vorgeschriebenen Angaben nicht oder nicht vollständig enthält und diese auch nicht an anderer Stelle erfolgen, bestellt das Gericht auf Antrag einen Sonderprüfer wg. unzulässiger Unterbewertung oder Unvollständigkeit des Anhangs³⁴.
- Die Prüfung des Abhängigkeitsberichts³⁵, die im Fall der gesetzlichen Erweiterung des Prüfungsauftrags zusammen mit der Prüfung des JA erfolgt, erstreckt sich darauf, ob
 - die tatsächlichen Angaben des Berichts richtig sind,
 - bei den im Bericht aufgeführten Rechtsgeschäften nach den Umständen, die im Zeitpunkt ihrer Vornahme bekannt waren, die Leistung der Ges. nicht unangemessen hoch war bzw. soweit sie dies war, ob die Nachteile ausgeglichen worden sind,
 - bei den im Bericht aufgeführten Maßnahmen keine Umstände für eine wesentlich andere Beurteilung als die durch den Vorstand sprechen.

Weitere Sonderprüfungen sind bspw. die Prüfung von Unternehmensverträgen³⁶, die Prüfung von Barabfindungen beim Squeeze-out³⁷ oder die Prüfung der Eingliederung einer AG in eine andere AG³⁸.

31 § 52 Abs. 4 AktG i.V.m. § 33 Abs. 3–5, §§ 34 f. AktG.

32 Vgl. IDW, WPH Edition, Assurance, Kap. J Tz. 171 ff.

33 Prüfung der Sacheinlagen bei Kapitalbeschaffungsmaßnahmen, § 183 Abs. 3, § 194 Abs. 4, § 205 Abs. 5, § 206, § 209 Abs. 1 und 3 AktG; Prüfung der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln, § 57e und f Abs. 2 GmbHG.

34 §§ 258 Abs. 1 AktG i.V.m. §§ 259–261a AktG.

35 § 313 AktG i.V.m. § 312, 314 Abs. 2, 4 AktG; vgl. Kap. O Tz. 74 ff.

36 §§ 291, 292 AktG, 293b AktG i.V.m. 293c–293e AktG.

37 § 327 Abs. 3 AktG i.V.m. 327a Abs. 1 AktG.

38 §§ 319, 320 AktG.

2.3.3.4 Bestätigungs- bzw. bestätigungsähnliche Leistungen bei Kapitalmarkttransaktionen

41 Zur Vorbereitung von Kapitalmarkttransaktionen werden meist Prospekte erstellt, in denen zur Information potenzieller Erwerber von Wertpapieren Abschlüsse und weitere Finanzangaben der Emittenten wiedergegeben sind. Prospektverantwortliche sind typischerweise neben dem Emittenten die Emissionsbanken.

42 Wirtschaftsprüfer können damit beauftragt werden, Verkaufsprospekte/Verkaufsunterlagen über Vermögensanlagen zu beurteilen. Hierzu gehören bspw. die nach den Vorschriften des Kapitalanlagegesetzbuchs erstellten gesetzlichen Verkaufsunterlagen für inländische Alternative Investmentfonds.³⁹ In der Regel begutachtet der WP dabei die Richtigkeit, Nachvollziehbarkeit und die Klarheit (Eindeutigkeit) der Angaben in den gesetzlichen Verkaufsunterlagen.⁴⁰

Außerdem möglich ist die Beauftragung zur Erstellung eines Comfort Letter. Die Einholung eines Comfort Letter dient häufig als Nachweis, dass Prospektverantwortliche bei der Prospekterstellung mit der erforderlichen Sorgfalt vorgegangen sind.⁴¹ Der WP trägt insoweit mit dem Comfort Letter mittelbar zur Erfüllung der Pflichten der Prospektverantwortlichen bei. Definiert ist ein Comfort Letter als ein Schreiben, in welchem der WP die Ergebnisse gesondert vereinbarter Untersuchungshandlungen zu bestimmten Finanzangaben, die Eingang in einen Prospekt finden, zusammenfasst.

2.3.3.5 Nichtfinanzielle Erklärung und die Prüfung von nichtfinanziellen Informationen

43 Mit dem CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz wurden bestimmte große kapitalmarkt-orientierte Unternehmen verpflichtet, ihren LB um eine nichtfinanzielle Erklärung zu erweitern.⁴² Diese bezieht sich auf Umwelt-, Arbeitnehmer- und Sozialbelange, Menschenrechte und die Bekämpfung von Korruption und Bestechung. Der AR ist verpflichtet, diese mit derselben Intensität zu prüfen wie den JA und den LB.⁴³ Der APR hat hingegen nur die Vorlage der Erklärung zu prüfen, nicht deren Inhalt.⁴⁴ Da der APR für die inhaltliche Prüfung aufgrund seiner erworbenen Kenntnisse über das Unternehmen und dessen Prozesse prädestiniert ist, bietet sich die Vereinbarung einer freiwilligen Prüfung bzw. prüfungsähnlichen Leistung an. Auftragsumfang und -intensität können dabei den Umständen entspr. angepasst werden. Es bietet sich jedoch an, sich dabei an der Prüfungspflicht des AR zu orientieren.

Weitere Prüfungsleistungen im Kontext von nichtfinanziellen Informationen sind bspw. zu Konfliktmineralien oder Treibhausgasemissionen gesetzlich vorgeschrieben. Daneben kann die freiwillige Prüfung helfen, Transparenz und Vertrauen in die Unter-

39 IDW S 4.

40 IDW S 4, Tz. 13; IDW S 14, Tz. 14.

41 Vgl. IDW PS 910, Tz. 8.

42 Gem. § 289b Abs. 3 HGB entfällt die Pflicht zur Erweiterung des LB, wenn ein gesonderter nichtfinanzieller Bericht außerhalb des LB erstellt wird.

43 Vgl. IDW Positionspapier: Pflichten und Zweifelsfragen zur nichtfinanziellen Erklärung als Bestandteil der Unternehmensführung (Stand: 14.06.2017), S. 7; <https://www.idw.de/blob/101498/30d545b52d2fc5d71a710358336a70/down-positionspapier-csr-data.pdf> (abgerufen am 20.04.2020).

44 Vgl. Trendwatch IDW Positionspapier zu Bestandteilen der externen Berichterstattung und zur Reichweite ihrer Prüfung (Stand: 08.02.2018), S. 23; <https://www.idw.de/blob/106766/dbfa391772c951018387d9720bf6b6c0/down-positionspapier-externes-reporting-data.pdf> (abgerufen am 20.04.2020).

nehmensführung bzw. Aufsichtsgremien zu stärken. Es bietet sich daher an, auch separate Nachhaltigkeits- oder Corporate-Responsibility-Berichte von einem WP prüfen zu lassen.

2.4 Outsourcing-Dienstleistungen

44 Aufgrund der Vielzahl von Unternehmen, die der WP i.R. seiner Tätigkeiten kennen-lernt und analysiert, kommen unterschiedliche Funktionen und Prozesse für eine Auslagerung auf den Wirtschaftsprüfer in Betracht. WP bieten etwa Unterstützung bei der Finanzbuchhaltung, dem Rechnungswesen, dem Controlling, der Personaladministration, der Lohn- und Gehaltsabrechnung oder der Internen Revision und unter bestimmten Umständen auch die (zeitweise) Übernahme von Managementaufgaben⁴⁵ an.

45 Eine häufige Form der Auslagerung von Unternehmenstätigkeiten ist die Übernahme der Abschlusserstellung durch einen Wirtschaftsprüfer. Der Auftragsumfang ist gesetzlich nicht normiert und kann frei vereinbart werden. In Betracht kommen gem. IDW S 7 grds. drei verschiedene Auftragskategorien:

- die Abschlusserstellung ohne Beurteilung,
- die Erstellung mit Plausibilitätsbeurteilungen oder
- die Erstellung mit umfassenden Beurteilungen.

Die Erstellung ohne Beurteilung ist die Entwicklung des Abschlusses aus den vorgelegten Belegen, Büchern und Bestandsnachweisen unter Berücksichtigung der erteilten Aufkünfte. Die Erstellung mit Plausibilitätsbeurteilungen bedeutet, dass auch die vorgelegten Belege, Bücher und Bestandsnachweise durch Befragungen und analytische Beurteilungen auf ihre Plausibilität hin beurteilt werden, um mit einer gewissen Sicherheit auszuschließen, dass diese nicht ordnungsgemäß sind. Bei der Erstellung mit umfassenden Beurteilungen überzeugt sich der WP von der Ordnungsmäßigkeit der ihm vorgelegten Belege, Bücher und Bestandsnachweise.

2.5 Consulting/Advisory/Beratung

2.5.1 Überblick

46 Wirtschaftsprüfer bieten eine Vielzahl von betriebswirtschaftlichen Beratungen an. Ihr Leistungsspektrum umfasst nicht nur die operative, sondern zunehmend auch die strategische Beratung bis hin zur Umsetzung der Strategie. Hier macht der WP sich seine Methodenkompetenz, die breit gefächerte Ausbildung und seine Erfahrungen aus Prüfungstätigkeiten einschl. der häufig langjährigen Kenntnis des Unternehmens bzw. der Branche zunutze. Bei vielen Beratungsleistungen stehen Themen im Vordergrund, die auch für die Abschlussprüfung oder andere Assurance-Leistungen von Bedeutung sind. Wichtige Kategorien von Beratungsleistungen umfassen:

- IT-Beratung
- Transaktionsberatung
- Unternehmensbewertung
- Restrukturierungs- und Sanierungsberatung
- Forensic-/Fraud-Untersuchungen

45 § 43a Abs. 3 S. 3 WPO, z.B. die Tätigkeit als Notgeschäftsführer.

- Nachhaltigkeit und Klimarisiken
- Steuer- und Rechtsberatung.

2.5.2 IT-Beratung

47 Die IT ist in Unternehmen wesentlicher Bestandteil der Organisation und nicht selten auch Erfolgsfaktor für deren strategische Ausrichtung. IT-Systeme und der Grad der Abhängigkeit von der IT sind unterschiedlich, der Beratungsbedarf entspr. vielfältig und unterschiedlich umfassend. Das Auftragspektrum reicht von der Analyse der Geschäftsprozesse über die Entwicklung der IT-Strategie bis hin zum Aufbau maßgeschneiderter Lösungen und der prozessbegleitenden Einführung von Softwareprodukten oder auch Optimierungspotenziale zu erkennen und Effizienz und Kosten zu verbessern.

48 **Cyber Security**, also Sicherheitsaspekte und der wirksame Schutz vor Cyberangriffen werden immer wichtiger. Die Beratung kann dabei die IT-Abhängigkeit und -Verfügbarkeit (Business Continuity) und Widerstandsfähigkeit betreffen. Der Aufbau einer zur strategischen Ausrichtung passenden IT-Risikomanagementlösung oder eines internen IT-Kontrollsystems sind ebenfalls denkbar. Auch Datenschutz oder der sichere Umgang mit Cloud-Lösungen gehören dazu.

2.5.3 Transaktionsberatung

49 Anlass für **Beratungsleistungen im Zusammenhang mit Unternehmenstransaktionen** (Mergers and Acquisitions) sind i.d.R. Unternehmens- bzw. Beteiligungskäufe, Fusionen oder Börsengänge. Der WP begleitet bei Bedarf von der Transaktionsentscheidung und -vorbereitung und Entscheidung über die Umsetzung bis zur Nachbereitung einzelne oder alle Prozessschritte. Neben Strategie- oder Finanzierungsberatung sind Bewertungen und Finanz- oder Performanceanalysen erforderlich. Dies gilt auch bei speziellen Formen wie grenzüberschreitenden Transaktionen oder Management-Buy-out- oder Management-Buy-in-Prozessen.

50 **Due-Diligence-Untersuchungen** („erforderliche Sorgfalt“) werden häufig im Vorfeld von Transaktionen durchgeführt, um ausreichende Sicherheit über unterschiedliche Aspekte des Zielobjekts zu erreichen. Klassisch ist die Financial Due Diligence. Dabei werden die finanziellen Strukturen eines Unternehmens – von der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage bis zur Planungsrechnung – analysiert, um die mit dem Erwerb verbundenen wirtschaftlichen Chancen und Risiken im Einzelnen zu ermitteln und die Kaufentscheidung zu unterstützen. Der WP berät außerdem bei der Finanzierung oder der Bilanzierung.

! Hinweis 1:

- Eine Vendor Due Diligence bezeichnet üblicherweise eine Due-Diligence-Untersuchung, die vom Verkäufer selbst zur Vorbereitung einer Transaktion veranlasst wird.

Folgende Arten von Due-Diligence-Untersuchungen sind zu unterscheiden:

- Commercial Due Diligence (Marktposition und -entwicklung)
- Insurance Due Diligence (versicherungstechnische Risiken)
- IT Due Diligence (IT-System)

- Legal Due Diligence (rechtliche Strukturen)
- Operational Due Diligence (Geschäftsbetrieb)
- Tax Due Diligence (Steuern)
- Technical Due Diligence (Produktionsabläufe).

Fairness Opinions (IDW S 8) sind Stellungnahmen zu dem Ergebnis von Entscheidungprozessen und werden oft beauftragt, um die finanzielle Angemessenheit eines Transaktionspreises zu beurteilen. Der genaue Auftragsgegenstand ist – ebenso wie die Mitwirkungs- und Informationspflichten des Auftragsgebers – frei vereinbar. Fairness Opinions haben vielfältige Informationsfunktionen für die Unternehmensleitung oder den AR und können der Absicherung und Dokumentation genauso dienen wie als Grundlage für Preisverhandlungen. Die Beurteilung der Angemessenheit erfolgt anhand einer „Bandbreite von kapitalwertorientiert ermittelten Werten und zum Vergleich herangezogenen Transaktionspreisen“⁴⁶.

2.5.4 Unternehmensbewertung

Die Unternehmensbewertung gehört zu den klassischen, traditionellen Aufgaben des WP. Die Grundlagen dafür finden sich im IDW S 1 i.d.F. 2008. Wissen, Technik und Rspr. erfordern eine **kontinuierliche Fortentwicklung der Bewertungspraxis**. Neben Unternehmenstransaktionen gibt es div. weitere Anlässe für die Bewertung von Unternehmen oder Unternehmensteilen, bspw. für Impairment-Tests oder Kaufpreisallokationen, Vermögens- bzw. Erbaueinsetzungen oder aus gesellschaftsrechtlichen, gesetzlichen, steuerlichen, versicherungstechnischen, finanzierungsbedingten oder vertraglichen Vorschriften.

Wie die Wertermittlung zu erfolgen hat, hängt wesentlich vom Bewertungsanlass ab. Der WP agiert je nach Anlass als **Berater, neutraler Gutachter oder Schiedsgutachter**.

- Als neutraler Gutachter ermittelt er einen von den individuellen Wertvorstellungen betroffener Parteien unabhängigen Wert des Unternehmens – den objektivierte Unternehmenswert,
- als Berater einen subjektiven Entscheidungswert,
- als Vermittler oder Schiedsgutachter einen – unter Berücksichtigung der verschiedenen subjektiven Wertvorstellungen der Parteien – Einigungswert⁴⁷.

2.5.5 Restrukturierungs- und Sanierungsberatung⁴⁸

Unerkannte Krisen können für Unternehmen lebensbedrohend sein. Transparenz ist für Management und Kapitalgeber wichtig, um eine **fundierte Risikoabschätzung** vornehmen und eine Entscheidung über weitere Maßnahmen treffen zu können. Die gesetzlichen Vertreter müssen Hinweise auf eine Insolvenzgefahr erkennen. Andernfalls drohen außerdem empfindliche haftungs- und strafrechtliche Risiken.

Dienstleistungen von WP bei **Unternehmenskrisen** umfassen insb.:

- Plausibilisierung/Erstellung der (Liquiditäts-)Planung⁴⁹

46 IDW S 8, Tz. 6.

47 Vgl. IDW S 1, Tz. 12.

48 Vgl. IDW, WPH Edition, Sanierung und Insolvenz.

49 Vgl. auch IDW Praxishinweis 2/2017: Beurteilung einer Unternehmensplanung bei Bewertung, Restrukturierungen, Due Diligence und Fairness Opinion.

- Erstellung oder Beurteilung von Sanierungskonzepten (IDW S 6)
- Beurteilung von Insolvenzantragsgründen (IDW S 11)
- Beurteilung oder Erstellung von Insolvenzplänen (IDW S 2)
- Erstellung einer Schutzschirm-Bescheinigung nach § 270b InsO (IDW S 9)
- Tätigkeit als Insolvenzverwalter oder Unterstützung bei der Eigenverwaltung.

56 Ein **Sanierungskonzept** enthält Informationen über die wirtschaftliche und rechtliche Ausgangslage, die Analyse von Krisenstadium und -ursachen, die Darstellung des Leitbilds, die Darstellung der Maßnahmen zur Abwendung einer Insolvenzgefahr und Bewältigung der Unternehmenskrise sowie zur Herstellung des Leitbilds des sanierten Unternehmens einschl. einer integrierten Planung sowie eine zusammenfassende Einschätzung der Sanierungsfähigkeit.⁵⁰

57 Neben der Überschuldung sind Zahlungsunfähigkeit und drohende Zahlungsunfähigkeit **Insolvenzeröffnungsgründe**. Die Einschätzung, ob ein solcher Grund vorliegt, kann komplex sein: Eine Überschuldungsprüfung erfordert ein zweistufiges Verfahren mit Fortführungsprognose und Überschuldungsstatus. Zur Beurteilung der Zahlungsfähigkeit bedarf es eines Finanzstatus und eines Finanzplans.

58 Falls das Insolvenzgericht die **Eigenverwaltung** anordnet, kann das Unternehmen selbst unter der Aufsicht eines Sachwalters die Insolvenzmasse verwalten. Der WP kann dabei unterstützen oder als eigenständiger Insolvenzverwalter tätig werden.

59 Befindet sich ein Unternehmen in der Insolvenz, sieht der Gesetzgeber die zügige Verwertung vor. Eine Erstellung oder Beurteilung einer abw. Gestaltung (**Insolvenzplan**, z.B. Eigensanierung oder eine Veräußerung nach der Sanierung) kann durch einen WP erfolgen.

60 Mit § 270b InsO wird dem Unternehmen auf Antrag unter bestimmten Voraussetzungen ein eigenständiges Sanierungsverfahren (sog. **Schutzschirmverfahren**) zur Verfügung gestellt. Dem Antrag ist eine Bescheinigung beizufügen, aus der sich ergibt, dass keine Zahlungsunfähigkeit vorliegt und die angestrebte Sanierung nach Einschätzung des Gutachters nicht offensichtlich aussichtslos ist.

2.5.6 Forensic-/Fraud-Untersuchungen

61 Wirtschaftsprüfer helfen dabei, Wirtschaftskriminalität in Form von Betrug, Geldwäsche, Korruption und Unterschlagung oder andere Formen von **Vermögensschädigungen** aufzudecken. Beispielsweise werden bei entspr. Verdachtsfällen mit forensischen Methoden durchzuführende Untersuchungsprüfungen beauftragt. Gefährdungsanalysen oder die Entwicklung angemessener Prozesse oder Compliance-Systeme zum Schutze vor Wirtschaftskriminalität gehören ebenso zum Leistungsspektrum. Und durch Data-Analytics-Verfahren werden Anzeichen von Kriminalität oder Kontrollschwächen noch sicherer identifizierbar.

2.5.7 Nachhaltigkeit und Klimarisiken

62 Die Konsequenzen des Handelns für die Umwelt und Gesellschaft sind spätestens, seit die Vereinten Nationen 2015 das Pariser Klimaabkommen verabschiedet haben, wichtige Informationen für die Stakeholder. Daher gewinnt die **nichtfinanzielle Berichterstattung** an Bedeutung. Nachhaltige Wertschöpfung ist nicht nur eine Frage der Reputation, sondern verändert die Prozesse in den Unternehmen oder sogar das gesamte Geschäftsmodell. Der WP wird häufig Richtlinien und Policies entwickeln, Wesentlichkeitsanalysen durchführen, Stakeholder- oder Nachhaltigkeitsrisiken bewerten oder eine Nachhaltigkeitsstrategie entwickeln oder implementieren. Auch bei der Konzeption oder dem Aufbau der erforderlichen **Reportingsysteme** sowie bei der Ermittlung der nichtfinanziellen Daten unterstützt der WP typischerweise.

erstattung an Bedeutung. Nachhaltige Wertschöpfung ist nicht nur eine Frage der Reputation, sondern verändert die Prozesse in den Unternehmen oder sogar das gesamte Geschäftsmodell. Der WP wird häufig Richtlinien und Policies entwickeln, Wesentlichkeitsanalysen durchführen, Stakeholder- oder Nachhaltigkeitsrisiken bewerten oder eine Nachhaltigkeitsstrategie entwickeln oder implementieren. Auch bei der Konzeption oder dem Aufbau der erforderlichen **Reportingsysteme** sowie bei der Ermittlung der nichtfinanziellen Daten unterstützt der WP typischerweise.

2.5.8 Steuerberatung und Rechtsdienstleistungen

63 Zum Kern des Berufsbilds des WP gehört die unbeschränkte (geschäftsmäßige) **Hilfeleistung in Steuersachen**⁵¹. Sie schließt für WP die Befugnis ein, den Steuerpflichtigen vor dem FG und dem BFH zu vertreten. Die Vertretung vor den Verwaltungsgerichten ist zulässig, soweit die Überprüfung steuerrechtlich-relevanter Verwaltungsakte Gegenstand des Verfahrens ist.

64 **Steuergestalterische Aspekte** sind bei fast allen unternehmerischen Entscheidungen zu beachten, häufig bestimmen sie deren Vorteilhaftigkeit. Dies gilt bspw. bei Unternehmensgründungen, Unternehmenserwerben, Nachfolgeregelungen und zahlreichen weiteren Investitionsentscheidungen.

65 Daneben gehört die laufende **Steuerberatung** inkl. der Erstellung der erforderlichen Steuererklärungen zu den Standardleistungen. Steuerbescheide überprüfen zu lassen, bringt die Gewissheit, dass das Unternehmen nicht mehr Steuern zahlt als gesetzlich gefordert. Die Unterstützung erstreckt sich auch auf die Begleitung von Betriebsprüfungen, die Verhandlungen mit Finanzbehörden und außergerichtliche und gerichtliche Rechtsbehelfsverfahren. Darüber hinaus unterstützen WP bei der Entwicklung und Implementierung von **Tax-Compliance-Systemen**.

66 Zur **Rechtsberatung** besteht für WP nur eine eingeschränkte Befugnis. In Angelegenheiten, mit denen der WP beruflich befasst ist, darf er auch die rechtliche Bearbeitung übernehmen, soweit sich diese als Nebenleistung seines Berufs- oder Tätigkeitsbilds darstellt (§ 5 Abs. 1 S. 1 RDG). Rechtsdienstleistungen sind alle Tätigkeiten in konkreten fremden Angelegenheiten, sobald sie eine rechtliche Prüfung des Einzelfalls erfordern (§ 2 Abs. 1 RDG). Nicht zu den Rechtsdienstleistungen gehören die Erstattung wissenschaftlicher Gutachten, die Tätigkeit als Schlichter, die Mediation, die Erteilung von allgemeinen Rechtsauskünften in den Medien oder die Erledigung von Rechtsangelegenheiten innerhalb verbundener Unternehmen (§ 2 Abs. 3 RDG). Bei der Abgrenzung einer zulässigen von einer unzulässigen Rechtsdienstleistung kommt es darauf an, ob die Tätigkeit überwiegend auf wirtschaftlichem Gebiet liegt und auf der Wahrnehmung wirtschaftlicher Belange beruht oder ob es wesentlich um die Klärung einer konkreten, fremden Rechtsangelegenheit geht.

2.6 Branchen und Märkte

67 Außer der Art der Dienstleistung ist das Angebot von WP häufig durch besondere Märkte und **Branchenschwerpunkte** gekennzeichnet, sodass sich für weite Teile des Leistungsspektrums eine Matrixbetrachtung ergibt. Hervorzuheben sind Dienstleistungen, die sich speziell an bestimmte **Anspruchsgruppen** richten, bspw. an Familien.

50 Vgl. IDW S 6, Tz. 11.

51 § 2 Abs. 2 WPO i.V.m. §§ 3, 12 StBerG.