

THEMENBEREICH I: FACHLICH ANSPRUCHSVOLLES WISSEN ZUR RECHNUNGSLEGUNG UND PRÜFUNG		Seite
1.	Rechtliche Neuerungen zur Unterzeichnung von Jahresabschluss und Lagebericht (§ 245 HGB-E)	#2
1.1	Ausgangslage: Digitalisierungsbestrebungen bei allen Beteiligten	#4
1.1.1	Gegenwärtig begrenzte rechtliche Möglichkeiten	#4
1.1.2	Problem: Prüfungsgrundlage meist nicht mittels GF-Unterschrift legitimiert	#4
1.1.3	WP-Begehren: Unterzeichneter (vorläufiger) Abschluss vor Prüfungshandlungen	#5
1.2	Unterzeichnung mittels elektronischer Signatur möglich?	#5
1.2.1	Grundsätzliches zur Unterzeichnung von Jahresabschlüssen	#5
1.2.2	Beachtung von strengen rechtlichen Vorgaben für die Unterzeichnung	#5
1.2.3	BISHER: Unsicherheiten in Bezug auf digitale Unterzeichnungsmöglichkeiten	#6
1.2.4	KÜNFTIG: Rechtssicherheit für eine elektronische Signatur	#6
1.3	Zeitpunkt der Unterzeichnung: Aufgestellter oder / und festgestellter Jahresabschluss	#6
1.3.1	Uneinheitliches Vorgehen in der Praxis	#6
1.3.2	CSRD-Umsetzungsgesetz: Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben zum Zeitpunkt der Unterzeichnung	#7
1.4	Digitaler Bestätigungsvermerk und digitale Vollständigkeitserklärung	#7
1.5	Vorarbeit: Sensibilisierung Ihrer Mandanten im 2. Halbjahr 2024	#8
1.5.1	Vorteil: Geschäftsführung könnte ortsunabhängig signieren	#8
1.5.2	Anpassung interner Abläufe beim Mandanten erforderlich	#9
1.6	Finales Ziel der WP-Praxis: Medienbruchfreier Weg von der Aufstellung bis zum Prüfungsurteil	#9
2.	Grundlagen zur Restrukturierung nach StaRUG	#11
2.1	Erkennen von Handlungsmöglichkeiten bei wirtschaftlicher Schieflage eines Mandanten	#13
2.1.1	Erkennen und Würdigung einer Unternehmensschieflage	#13
2.1.2	Spektrum der Gestaltungen und rechtlichen Verfahren	#13
2.2	Ablauf des Verfahrens	#14
2.2.1	Rechtliche Rahmenbedingungen	#14
2.2.2	Einzureichende Unterlagen für ein Restrukturierungsvorhaben	#14
2.2.3	Rechtsfolgen der Anzeige	#15

Stand: 01.08.2024

1. Rechtliche Neuerungen zur Unterzeichnung von Jahresabschluss und Lagebericht (§ 245 HGB-E)

	Seite
1.1 Ausgangslage: Digitalisierungsbestrebungen bei allen Beteiligten	#4
1.1.1 Gegenwärtig begrenzte rechtliche Möglichkeiten	#4
1.1.2 Problem: Prüfungsgrundlage meist nicht mittels GF-Unterschrift legitimiert	#4
1.1.3 WP-Begehren: Unterzeichneter (vorläufiger) Abschluss vor Prüfungshandlungen	#5
1.2 Unterzeichnung mittels elektronischer Signatur möglich?	#5
1.2.1 Grundsätzliches zur Unterzeichnung von Jahresabschlüssen	#5
1.2.2 Beachtung von strengen rechtlichen Vorgaben für die Unterzeichnung	#5
1.2.3 BISHER: Unsicherheiten in Bezug auf digitale Unterzeichnungsmöglichkeiten	#6
1.2.4 KÜNFTIG: Rechtssicherheit für eine elektronische Signatur	#6
1.3 Zeitpunkt der Unterzeichnung: Aufgestellter oder / und festgestellter Jahresabschluss	#6
1.3.1 Uneinheitliches Vorgehen in der Praxis	#6
1.3.2 CSRD-Umsetzungsgesetz: Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben zum Zeitpunkt der Unterzeichnung	#7
1.4 Digitaler Bestätigungsvermerk und digitale Vollständigkeitserklärung	#7
1.5 Vorarbeit: Sensibilisierung Ihrer Mandanten im 2. Halbjahr 2024	#8
1.5.1 Vorteil: Geschäftsführung könnte ortsunabhängig signieren	#8
1.5.2 Anpassung interner Abläufe beim Mandanten erforderlich	#9
1.6 Finales Ziel der WP-Praxis: Medienbruchfreier Weg von der Aufstellung bis zum Prüfungsurteil	#9

Stand: 01.08.2024

3.2.2.2 Anpassung der Regelungen zur „kritischen Grundhaltung“

Das FISG führte zu einer klaren Definition der „**kritischen Grundhaltung**“ in der WPO.

Eine Anpassung der Begrifflichkeit in der BS WP/vBP erfolgte bislang nicht.

Hinweis:

„Berufsangehörige haben während der gesamten Prüfung eine **kritische Grundhaltung** zu wahren.

Dazu gehört es,

- **Angaben zu hinterfragen**
- **ungeachtet**
 - ihrer **bisherigen Erfahrungen**
 - mit der **Aufrichtigkeit und Integrität**
 - des **Führungspersonals** des geprüften Unternehmens und
 - der mit der **Unternehmensüberwachung** betrauten Personen
 - die **Möglichkeit** in Betracht zu ziehen,
 - dass es auf Grund von Sachverhalten oder Verhaltensweisen,
 - die auf **Unregelmäßigkeiten** wie Betrug oder Unrichtigkeiten hindeuten,
 - zu einer **wesentlichen falschen Darstellung** gekommen sein könnte,
- **auf Gegebenheiten zu achten**, die auf eine falsche Darstellung hindeuten könnten, und
- die **Prüfungsnachweise kritisch zu beurteilen.**“
(§ 43 Abs. 4 Satz 1 und 2 WPO)

Auch die **Regelungen** zur kritischen Grundhaltung sollen in der Berufssatzung **an die Definition der WPO angepasst** und damit **begrifflich vereinheitlicht** werden.

ANPASSUNG DER BERUFSSATZUNG FÜR WP/vBP	
Kritische Grundhaltung § 37 BS WP/vBP	
Bisher	Neu
Satz 1 „WP/vBP haben Prüfungen mit einer kritischen Grundhaltung zu planen und durchzuführen.“	Satz 1 „WP/vBP haben Prüfungen mit einer kritischen Grundhaltung zu planen und durchzuführen (§ 43 Abs. 4 Satz 1 WPO).“
Satz 2 „Glaubwürdigkeit, Angemessenheit und Verlässlichkeit der erlangten Prüfungsnachweise sind während der gesamten Prüfung kritisch zu hinterfragen.“	Satz 2 „Wesentliche Gesichtspunkte der kritischen Grundhaltung sind in § 43 Abs. 4 Sätze 2 und 3 WPO geregelt.“
Satz 3 „WP/vBP müssen • ungeachtet ihrer bisherigen Erfahrungen mit der Aufrichtigkeit und der Integrität des Managements des geprüften Unternehmens • davon ausgehen, • dass Umstände wie – Fehler, – Täuschungen, – Vermögensschädigungen oder – sonstige Gesetzesverstöße existieren können, • aufgrund derer der Prüfungsgegenstand • wesentliche falsche Aussagen enthält.“	Satz 3 • „Überzeugungskraft, • Geeignetheit und • Verlässlichkeit der erlangten Prüfungsnachweise sind während der gesamten Prüfung kritisch zu hinterfragen.“

ABBILDUNG: 10

Abbildung 10: Anpassung der Berufssatzung für WP/vBP

Die 3. Änderung der BS WP/vBP ist am **18. Juli 2024** in Kraft getreten.¹⁵

3.3 Anpassung der Regelungen für ein Qualitätssicherungssystem

3.3.1 Hintergrund

Die **Regelungen zur Qualitätssicherungen** von WP/vBP wurden mit dem Abschlussprüferaufsichtungsreformgesetz (APAReG) vom 31.03.2016 in § 55b Abs. 2 bis 4 WPO ergänzt.

WP/vBP müssen **für die Durchführung gesetzlich vorgeschriebener Abschlussprüfungen** vier Voraussetzungen erfüllen:

Schaffung von

1. **internen Qualitätssicherungsmechanismen**
2. wirksamen **Verfahren zur Risikobewertung**
3. **eines Nachschau-systems**
4. eines **Qualitätsregelkreises**.

¹⁵ Vgl. Bekanntmachung auf www.wpk.de vom 17. Juli 2024

3.3.2 Ausgestaltung eines risikobasierten Qualitätssicherungssystems

3.3.2.1 Ziel der internationalen Standards

Mit der dritten Änderung der **Berufssatzung** werden aufgrund der Verlagerung der Regelungsbefugnis von der WPO in die Satzung¹⁶

- die neuen Absätze **des § 55b WPO konkretisiert** und
- ausdrücklich die vom IAASB am 17.12.2020 veröffentlichten **Standards zum Qualitätsmanagement** (ISQM 1, ISQM 2 und ISA 220 rev.)

inhaltlich berücksichtigt.

Ziel der internationalen Standards ist es, einen

- proaktiven,
- **dynamischen** und
- **risikobasierten Ansatz**

bei der Einrichtung des Qualitätssicherungssystems zu fördern,

- der zur **Wahrung der Verhältnismäßigkeit**
- an den individuellen Gegebenheiten der Praxis und ihrer Mandate ausgerichtet sein soll.

3.3.2.2 Regelungen in der Berufssatzung für WP/vBP

In der neuen Fassung des § 50 BS WP/vBP wird die Einrichtung eines **risikoorientierten Qualitätsmanagementsystems gefordert**.

Hinweis:



§ 50 der Berufssatzung n.F.

- (1) 1. Das **Qualitätssicherungssystem**¹⁷ eines WP/vBP nach § 55b Absatz 2 WPO dient der Sicherung der Qualität von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB.
2. Die **Anforderungen an das Qualitätssicherungssystem folgen aus den spezifischen Gegebenheiten der Praxis des WP/vBP** und sind insbesondere von **Art und Umfang sowie Komplexität** der vom WP/vBP durchgeführten Abschlussprüfungen abhängig.

¹⁶ Vgl. § 57 Abs. 4 Nr. 5 WPO

¹⁷ Gemäß Erläuterung der WPK zu Abschnitt 2 der Berufssatzung wird weiterhin an den bekannten Begrifflichkeiten, insbesondere dem „Qualitätssicherungssystem“ festgehalten, auch wenn ISQM 1 vom „Qualitätsmanagementsystem“ spricht.

Ab 2025/2026 (nach der Registrierung als Nachhaltigkeitsprüfer) erfolgt

- die **laufende Fortbildung** im Bereich **Nachhaltigkeit**
- **im Rahmen der von der Berufssatzung vorgegebenen kontinuierlichen Fortbildung** als WP von **40 Stunden** mit jeweils
 - mindestens **20 Stunden strukturierter** Fortbildung
 - maximal **20 Stunden Selbststudium**.
- **AUDfit®-Prüferhilfe 5/3:**  „Gliederung ESG-Qualifizierungsprogramm by AUDfit“
- **AUDfit®-Prüferhilfe 5/4:**  „Entsprechenstabelle: Inhalte Initialfortbildung „PfnB““



siehe Anlagenband

S. #214

S. #215

5.2.4 Anforderungen an die zeitliche Abfolge: Initialfortbildung, Registereintragung und Auftragsannahmen

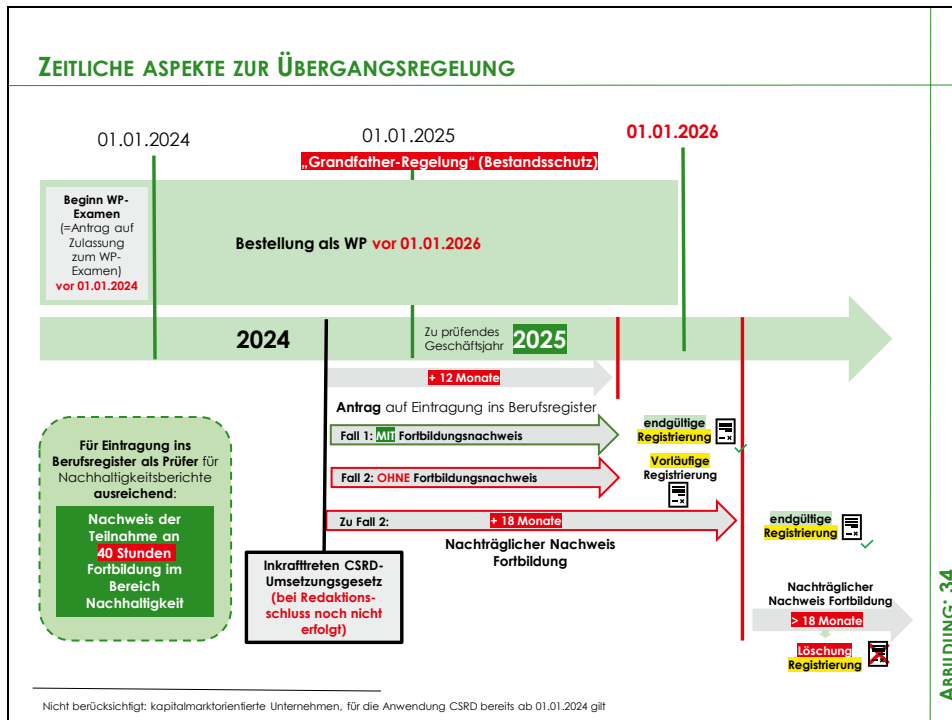


Abbildung 34: Zeitliche Aspekte für den Fortbildungsnachweis

Bereits der am 24.07.2024 veröffentlichte Regierungsentwurf sieht vor, dass unter anderem die Regelungen des HGB und der WPO dahingehend angepasst werden, so dass die **WPK folgende Legitimationen** erhält:

- **Führung eines Registers** für Prüfer für Nachhaltigkeitsberichterstattung
- **Eintragung von Prüfern** in das Berufsregister nach Vorlage entsprechender Fortbildungsnachweise

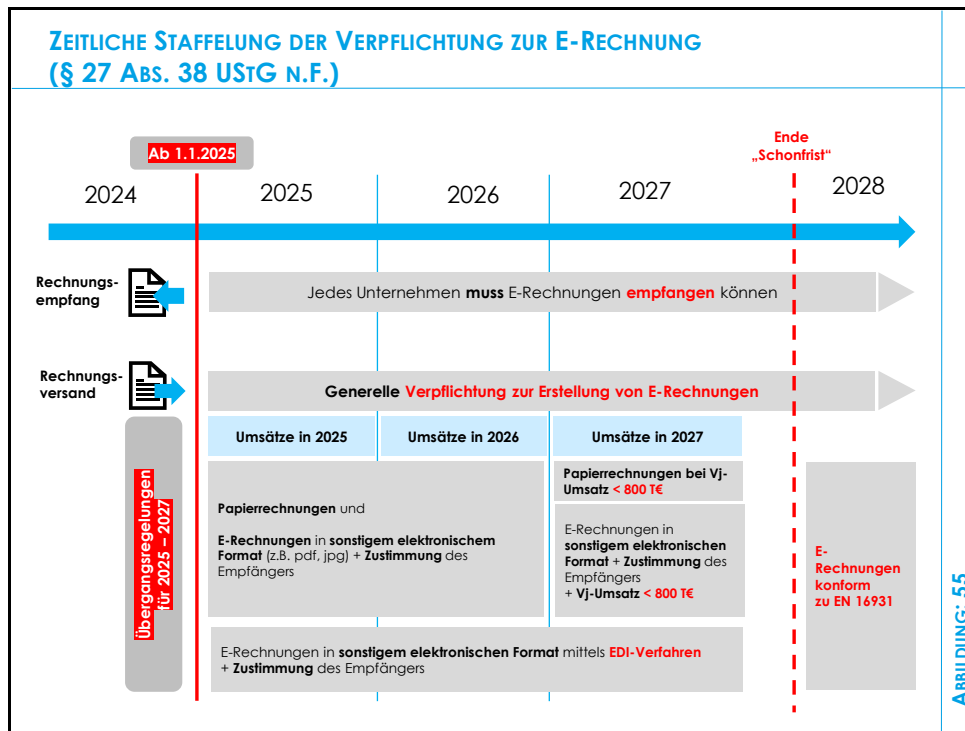


Abbildung 55: Zeitliche Staffelung der Verpflichtung zur E-Rechnung

9.6 Folgewirkungen auf die Jahresabschlussprüfung

9.6.1 Risiken im Zusammenhang mit E-Rechnung

Aus- und Eingangsrechnungen sind wesentliche Elemente der zu prüfenden Rechnungslegung eines Unternehmens, die in **den unterschiedlichsten Positionen des Jahresabschlusses** münden können.

Ausgangsrechnungen sind die

- Grundlage für die **Umsatzrealisierung**,
- die in **jeder Abschlussprüfung** – unabhängig vom Geschäftsmodell –
- einen **Prüfungsschwerpunkt** darstellen sollte.

Dieses prüferische Vorgehen wird unter anderem auch in den Prüfungsstandards betont,

- nach denen die **Vermutung** besteht,
- dass bei der Umsatzrealisierung **Risiken doloser Handlungen** bestehen,
- welche der Abschlussprüfer als **bedeutsame Risiken** zu behandeln hat.⁹⁰

⁹⁰ Vgl. ISA [DE] 240 Tz. 26 in Verbindung mit Tz. 27, 28

10.1 Gesetzliche Grundlagen

10.1.1 Primäre gesetzliche Vorgaben: Gesonderter Ausweis

10.1.1.1 Ausweispflichten bis 31.12.2015

Im Zuge des sog. Bilanzrichtlinien-Umsetzungsgesetzes (BilRUG) ist ein **separater Ausweis mit einer „eigenen Postenbezeichnung“ in der GuV** für Geschäftsjahre, die nach den 31. Dezember 2015 beginnen, weggefallen.

10.1.1.2 Ausweis ab 01.01.2016

Außergewöhnliche Aufwendungen sind in Abhängigkeit des jeweiligen Sachverhalts sachgerecht unter den GuV-Posten nach § 275 HGB auszuweisen.

Es bedarf dabei keiner besonderen Kennzeichnung (Postenbezeichnung), dass es sich um außergewöhnliche Aufwendungen handelt.

Somit sind außerordentliche Sachverhalte nunmehr nach § 277 Abs. 1 HGB unter

- den **Umsatzerlösen**, sofern sie diesen zuordenbar sind, oder unter
- den **sonstigen betrieblichen Erträgen**

auszuweisen.

Ein gesonderter Ausweis in der GuV ist gesetzlich nicht kodifiziert.

10.1.2 Ausweis in Anhang (Regelfall)

Der Ausweis im Anhang von außergewöhnlichen Erträgen und Aufwendungen ergibt sich aus **§ 285 Nr. 31 HGB**.

Hiernach ist

- der jeweilige **Betrag** und
- die **Art** der einzelnen Erträge und Aufwendungen von **außergewöhnlicher Größenordnung** oder **außergewöhnlicher Bedeutung**

im Anhang anzugeben, soweit die Beträge nicht von untergeordneter Bedeutung sind.

10.2 Zielsetzung des Gesetzgebers

Die Angabe der außergewöhnlichen Erträge und Aufwendungen dienen der **Vermittlung eines zutreffenden Bildes der Ertragslage**.

		Seite
AUDfit®-PRÜFERHILFEN		
2/1	Masterplan für die WP-Praxis: Proaktiver Umgang mit Unternehmen in wirtschaftlicher Schieflage	#172
2/2	Detailbetrachtung UWP 1/2024 Masterplan für die WP-Praxis: Proaktiver Umgang mit Unternehmen in wirtschaftlicher Schieflage	#173
2/3	Detailbetrachtung UWP 2 2024 Masterplan für die WP-Praxis: Proaktiver Umgang mit Unternehmen in wirtschaftlicher Schieflage	#174
2/4	Checkliste für Restrukturierungspläne gem. § 16 StaRUG	#175
3	Verantwortlichkeiten der Abschlussprüfung	#200
4/1	Auszug aus einem Qualitätsmanagementsystem	#201
4/2	„Erweiterte“ Auftragsdatei u.a. für Zwecke des § 51c WPO	#204
4/3	Arbeitsbogen für die auftragsbezogene Qualitätssicherung	#205
5/1	Gesetz zur Umsetzung der EU-Richtlinie zur Nachhaltigkeitsberichterstattung (CSRD)	#210
5/2	Der Weg zum Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte	#213
5/3	Gliederung ESG-Qualifizierungsprogramm by AUDfit	#214
5/4	Entsprechenstabelle: Inhalte Initialfortbildung „PfnB“	#215
6/1	Long-List der ESG-Themen	#217
6/2	Verkürzte Darstellung zur Ermittlung notwendiger Bestandteile eines Nachhaltigkeitsberichts	#221
6/3	Nachhaltigkeitsbericht der Grüne Tanne GmbH für 2023 (Schlecht-Beispiel)	#222
6/4	Long-List der ESG-Themen der „Grüne Tanne GmbH“ V.1	#223
6/5	Long-List der ESG-Themen der „Grüne Tanne GmbH“ V.2	#224
6/6	Nachhaltigkeitsbericht der Grüne Tanne GmbH für 2023 (Schlecht-Beispiel) – mit Hinweisen	#228
7	Liste des neuen „Prüfer-Wordings“ in den neuen GoA: rd. 50 praxisrelevante Fachbegriffe	#231
8	Ergänzende Prüfungshandlungen bei Erstprüfungen	#234
9	Einzelne Fehlerquellen bei einer E-Rechnung – exemplarische Darstellung	#237

Stand: 01.08.2024

Verantwortlichkeiten bei der Abschlussprüfung

	Verantwortlicher Prüfungspartner	Verantwortlicher Wirtschaftsprüfer "Auftragsverantwortlicher" (vgl. ISA [DE] 220 (Rev) Tz. A8)	Prüfungsleiter	Berichtskritiker	Auftragsbegleitender Qualitätssicherer
Rechtliche Grundlagen	<ul style="list-style-type: none"> Der verantwortliche Prüfungspartner ist gem. § 43 Abs. 6 Nr. 1 WPO bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften bei der Durchführung von Abschlussprüfungen anhand der Kriterien <ul style="list-style-type: none"> Prüfungsqualität, Unabhängigkeit und Kompetenz auszuwählen. Er muss nicht zwingend Gesellschafter der WPG sein 				
Erforderliche Qualifikationen	<ul style="list-style-type: none"> Wirtschaftsprüfer Außerdem: §§ 38 Abs. 2 i. V. m. 46 Abs. 1 BS WP/vBP Persönliche Eignung Vertrautheit mit QSS der Praxis Er soll dem Mandanten als verantwortlicher Prüfungspartner mitgeteilt werden 	Wirtschaftsprüfer	<ul style="list-style-type: none"> Erfahrener Prüfer i. d. R. mind. 3 Jahre Berufserfahrung 	<ul style="list-style-type: none"> Persönliche Eignung: Objektivität/Unabhängigkeit Fachliche Eignung: Wirtschaftsprüfer oder erfahrener Prüfer mit gegebener Fachkompetenz zur Beurteilung des Prüfungsberichts 	Bei Prüfung von <ul style="list-style-type: none"> PIE: Als gesetzlicher Abschlussprüfer (= QK durchlaufen) registrierter Berufsangehöriger (Art. 8 Abs. 2 S. 2 EUAPvVO, § 38 Nr. 1 Buchst. h WPO) NON-PIE: Fachlich und persönlich geeignete Personen; muss nicht notwendigerweise WP sein
Aufgaben	<ul style="list-style-type: none"> Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks Kenntnisnahme, fachliche Beurteilung aller wesentlichen Feststellungen im Zusammenhang mit dem Prüfungsauftrag Gesamtbeurteilung im Rahmen des Prüfungsurteils 	<ul style="list-style-type: none"> Für die Durchführung eines Auftrags und für die Berichterstattung vorrangig verantwortlich Er muss sich in einem Umfang an der Prüfung beteiligen, dass er den Fortschritt der Arbeiten und die Beachtung der gesetzlichen Vorschriften und fachlichen Regeln durch die Mitarbeiter überwachen kann (§ 57 Nr. 5 BS WP/vBP) Im Regelfall unterschreibt er den Bestätigungsvermerk und den Prüfungsbericht (§ 44 Abs. 1 BS WP/vBP) 	<ul style="list-style-type: none"> Übernahme von Aufgaben des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers Organisation des Prüfungsablaufs Leitung der Prüfung vor Ort 	<ul style="list-style-type: none"> Überprüfung des Prüfungsberichtes vor Auslieferung daraufhin, ob die für den Bericht geltenden fachlichen Regeln eingehalten wurden Beurteilung, ob dargestellte Prüfungshandlungen und Feststellungen schlüssig sind (§ 48 Abs. 2 BS WP/vBP), ggf. unter Hinzuziehung der Arbeitspapiere Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks zulässig 	<ul style="list-style-type: none"> Beurteilung, ob Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Prüfung nicht unter Beachtung der gesetzlichen und fachlichen Regeln durchgeführt wird. Beurteilung, ob Behandlung wesentlicher Sachverhalte angemessen ist (§ 48 Abs. 3 BS WP/vBP).
Unvereinbare Tätigkeiten		<ul style="list-style-type: none"> Berichtskritiker Auftragsbegleitende QS Konsultationspartner 	<ul style="list-style-type: none"> Berichtskritik Auftragsbegleitende QS Konsultationen 	<ul style="list-style-type: none"> Mitwirkung an der Erstellung des Prüfungsberichts Wesentliche Beteiligung an Prüfungsdurchführung (Lockerung: Begründung zur BS WP/vBP zu § 48 Abs. 2 S. 2) Verantwortlicher WP oder Prüfungsleiter 	<ul style="list-style-type: none"> Mitwirkung bei der Prüfungsdurchführung Verantwortlicher WP Prüfungsleiter Verantwortlicher Prüfungspartner

Stand: 01.08.2024

ja
nein
entfällt

b. Prüfung der Prozessabhängigkeit des Qualitätssicherers

(Datum, Kz.)

- Besteht eine **besondere Nähe** des Qualitätssicherers zum Auftragsteam aufgrund von nach Art und Umfang **bedeutenden Konsultationen** zwischen dem Auftragsteam und der Person des Qualitätssicherers? (unzulässig)
- Wurde der Qualitätssicherer vom **für den Auftrag verantwortlichen** WP/vBP bestimmt? (unzulässig)
- Ist der Qualitätssicherer in irgendeiner Weise an der **Abwicklung des Auftrags** beteiligt? (unzulässig)
- Trifft der Qualitätssicherer **Entscheidungen** für das Auftragsteam? (unzulässig)
- Wurde der **Mitunterzeichner** des Auftrags als Qualitätssicherer ausgewählt? (unzulässig) – nach iDW QMS 2 (09/2022, Tz. A2)
- Falls ja, war dieser in die **Abwicklung des Auftrags eingebunden**? (unzulässig)
- Wurde die **Unabhängigkeit** des Qualitätssicherers vom **auftragsverantwortlichen Wirtschaftsprüfer** überprüft? (notwendig)
- War aufgrund **fehlender Unabhängigkeit** des Qualitätssicherers vom Mandanten bzw. **zu großer Nähe** zum Auftragsteam ein anderer Qualitätssicherer zu bestimmen?

2. Anlass für auftragsbegleitende Qualitätssicherung

(Datum, Kz.)

(bitte zutreffenden Grund auswählen) ggf. Mehrfachnennungen

- Auftrag mit Relevanz des Auftrags für die Öffentlichkeit
- Geprüftes Unternehmen ist Unternehmen i. S. d. § 319a Abs. 1 HGB
- Bestehende Unsicherheiten bezüglich der Unternehmensfortführung (Zweifel an der Going-Concern Annahme)
- Erstprüfungsauftrag
- Aufgrund vorhandener Kenntnisse ist ein besonders hohes Prüfungsrisiko zu erwarten
- Andere Gründe:

Stand: 01.08.2024