Jahresabschlussprüfung 1
Grundlagen Prüfung JA (Einsteiger) 2025

Themenbereich 1: Grundlagen der Facharbeit und der Berufsorganisation

- **ISA [DE] 200: Übergeordnete Ziele des unabhängigen Prüfers und Grundsätze einer Prüfung in Übereinstimmung mit den International Standards on Auditing**

Gliederung

1.1 Ausgewählte vorangestellte Fragestellungen

1.2 Gesetzliche Grundlagen als Rahmenvorgabe für die Abschlussprüfung

1.3 Facharbeit des IDW als fachliche Vorgabe für die Durchführung der Abschlussprüfung

1.4 Ziele, Gegenstand & allgemeine Grundsätze von Abschlussprüfungen

1.5 Berufliche Grundsätze – Allgemeine Berufspflichten

1.6 Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze

1.7 Organisation des Berufsstands

1.8 Im Umbruch: Internationale und nationale Facharbeit der Wirtschaftsprüfung

1.9 Neuerungen durch die Einführung der ISA [DE]

1.1 Ausgewählte vorangestellte Fragestellungen

1.1 Ausgewählte vorangestellte Fragestellungen

- Woraus ergibt sich für Gesellschaften / Körperschaften die Jahresabschlussprüfungspflicht und welche Abschlüsse sind betroffen?

  → Top 1.2

- An welche fachlichen Vorgaben muss sich der WP / die WPG bei seiner / ihrer Tätigkeit, bzw. bei der Abschlussprüfung, halten?

  → Top 1.3

- Wie funktioniert das System der Selbstüberwachung im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer und welche Rolle nehmen dazu die Berufsorganisationen ein?

  → Top 1.7

1.2 Gesetzliche Grundlagen als Rahmenvorgabe für die Abschlussprüfung

1.2.1 Jahresabschlussprüfung – Gesetzliche Normen

1.2.2 EU-Vorgaben für die Abschlussprüfung

1.2.3 Spezielle Gesetze für Berufsangehörige

1.2 Gesetzliche Grundlagen als Rahmenvorgabe für die Abschlussprüfung

1.2.1 Jahresabschlussprüfung – Gesetzliche Normen

Übersicht über die wesentlichen gesetzlichen Vorgaben zur Jahresabschlussprüfung im HGB:

- § 316 HGB: Pflicht zur Prüfung
  → mittlere und große KapGes bzw. PersHGes gem. § 264a Abs. 1 HGB
  → alternativ zur gesetzlich vorgeschriebenen Prüfung: Freiwillige Prüfung aufgrund Regelung in Satzung / Gesellschaftsvertrag
- § 317 HGB: Gegenstand und Umfang der Prüfung
- § 318 HGB: Bestellung und Abberufung des Abschlussprüfers
- § 319 HGB: Auswahl der Abschlussprüfer und Ausschlussgründe (auch: § 319a HGB)
- § 320 HGB: Vorlagepflicht und Auskunftsrecht
- § 321 HGB: Prüfungsbericht
- § 322 HGB: Bestätigungsvermerk

1.2.1 Jahresabschlussprüfung – Gesetzliche Normen; Forts.

Exkurs Größenklassen: §§ 267 Abs. 1, 267a Abs. 1 HGB

Größenklasse	Bilanzsumme	Umsatzerlöse	Arbeitnehmer
KleinstKapG[1]	≤ 450.000	≤ 900.000	≤ 10
kleine KapG	≤ 7.500.000	≤ 15.000.000	≤ 50
mittelgr. KapG	≥ 7.500.000 ≤ 25.000.000	≥ 15.000.000 ≤ 50.000.000	≥ 50 ≤ 250
große KapG	≥ 25.000.000	≥ 50.000.000	≥ 250

[1]§ 267a Abs. 3 HGB gibt bestimmte Gesellschaften an, die auch bei Erfüllen der Größenkriterien einer KleinstKapG die Erleichterungen für KleinstKapG nicht in Anspruch nehmen dürfen.

- Es müssen jeweils zwei der drei Kriterien erfüllt sein
- Die Rechtsfolgen der Merkmale treten nur ein, wenn sie an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren erfüllt werden
- Bilanzsumme: inkl. aktive latente Steuern, exkl. Fehlbetrag (§ 267 Abs. 4a HGB)
  Ausnahme: Die maßgebende Bilanzsumme für KleinstKapG sind exkl. der aktiven latenten Steuern und nach Abzug eines Fehlbetrages zu berechnen (Beck, 10. Auflage, Tz. 3 zu § 267a HGB)
- Schwellenwerte bei Umwandlung, Verschmelzung, Formwechsel vgl. §§ 267 Abs. 4 S.2 267a Abs. 1 S. 2 HGB)

1.2.1 Jahresabschlussprüfung – Gesetzliche Normen; Forts.

§ 317 HGB: Gegenstand und Umfang der Prüfung

→ Gegenstand & Umfang der Abschlussprüfung werden in § 317 HGB vorgegeben. **Erweiterungen** sind im Rahmen des Auftrags möglich.

→ Bestenfalls werden diese auftragsabhängigen Modifikationen im **Auftragsbestätigungsschreiben** konkretisiert.

→ Die im Gesetz vorgegebenen Regelungen geben den Ansatz der Prüfung vor ("**WAS** ist zu prüfen?")

- keinerlei Bestimmungen über die Durchführung der Abschlussprüfung ("**WIE** ist zu prüfen?") außer **§ 317 Abs. 1 S. 3 HGB** ("**gewissenhafte Berufsausübung**")

→ Das **WIE** der Prüfungsdurchführung liegt im pflichtgemäßen Ermessen des WP/vBP

- Das prüferische Vorgehen wird durch gesetzliche Regelungen und **Verordnungen**, durch **Verlautbarungen des IDW** sowie ggf. durch vereinbarte erweiternde **individuelle Vereinbarungen** zum Auftrag eingeschränkt

→ seit der EU-Reform der Abschlussprüfung in 2016 gelten für die Prüfung von PIE-Unternehmen strengere Vorgaben

1.2.1 Jahresabschlussprüfung – Gesetzliche Normen; Forts.

§ 317 HGB: Gegenstand und Umfang der Prüfung; Forts.

Gegenstand		Umfang
Buchführung	→	Ordnungsmäßigkeitsprüfung
Bilanz Gewinn- und Verlustrechnung Anhang	Jahresabschluss →	Gesetzmäßigkeitsprüfung Satzungsmäßigkeits- bzw. Gesellschaftsvertrags-mäßigkeitsprüfung
Lagebericht	→	Einklangsprüfung Zutreffendes Bild der Lage und Darstellung der Risiken bzw. Chancen der künftigen Entwicklung

1.2.1 Jahresabschlussprüfung – Gesetzliche Normen; Forts.

§ 317 HGB: Gegenstand und Umfang der Prüfung; Forts.

→ Prüfungsansatz Gesetz: § 317 Abs. 1 S. 3 HGB
(**Risikoorientierter Prüfungsansatz**)

„Die Prüfung ist so anzulegen, dass Unrichtigkeiten und Verstöße ..., die sich auf die Darstellung des sich ... ergebenden Bildes der VFE-Lage des Unternehmens wesentlich auswirken, bei gewissenhafter Berufsausübung erkannt werden."

→ Zusätzlicher Prüfungsgegenstand: § 317 Abs. 4 HGB
(Risikofrüherkennungssystem bei börsenorientierten Aktiengesellschaften)

1.2.2 EU-Vorgaben für die Abschlussprüfung

- Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909 EG der Kommission
- Berichtigung der Verordnung (EU) Nr. 537/2014
- beide Verordnungen gelten unmittelbar für die Abschlussprüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse (sog. **PIE** = Public Interest Entity)
- Mitgliedstaatenwahlrechte wurden durch Verabschiedung des AReG (Gesetz zur Umsetzung der prüfungsbezogenen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse in Deutschland wahrgenommen.
- Erstmals zu beachten für Abschlussprüfungen von PIE für Geschäftsjahre, die nach dem 16.06.2016 begannen.

1.2.3 Spezielle Gesetze für Berufsangehörige

1. Wirtschaftsprüferordnung (WPO)

Die WPO umfasst folgende Regelungsbereiche (Teile)

- **Erster Teil: Allgemeine Vorschriften**
- **Zweiter Teil: Voraussetzungen für die Berufsauübung**
- **Dritter Teil: Rechte und Pflichten der Wirtschaftsprüfer**
- **Vierter Teil: Organisation des Berufs**
- **Fünfter Teil: Berufsaufsicht**
- **Sechster Teil: Berufsgerichtbarkeit**
- **Siebenter Teil: Vereidigte Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften**
- **Achter Teil: EU- und EWR-Abschlussprüfungsgesellschaften**
- **Neunter Teil: Eignungsprüfung als Wirtschaftsprüfer**
- **Zehnter Teil: Straf- und Bußgeldvorschiften**
- **Elfter Teil: Übergangs- und Schlussvorschriften**

1.2.3 Spezielle Gesetze für Berufsangehörige

2. Berufssatzung der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer (BS WP/vBP)

Die BS WP/vBP umfasst folgende Regelungsbereiche (Teile)

- **Teil 1: Allgemeine Berufspflichten**
- **Teil 2: Berufshaftpflichtversicherung**
- **Teil 3: Besondere Berufspflichten bei der Durchführung von Prüfungen und der Erstattung von Gutachten**
- **Teil 4: Berufspflichten zur Qualitätssicherung bei Abschlussprüfungen nach § 316 HGB**
- **Teil 5: Schlussbestimmungen**

1.3 Facharbeit des IDW als fachliche Vorgabe für die Durchführung der Abschlussprüfung

1.3.1 Allgemeine Vorgaben

1.3.2 Typen von Verlautbarungen des IDW e.V.

1.3.3 Einteilung der IDW PS in Nummernblöcke

1.3.4 Charakteristische Merkmale der ISA – Nummernsystem der ISA

1.3.5 Vereinheitlichung des Aufbaus von IDW PS und ISA [DS]

1.3.6 Integrationsmodell: Methodische Überführung der ISA in der ISA [DE] durch das IDW

1.3.7 Modifizierung der ISA um Carve-outs bzw. Add-ons

1.3.8 GoA 2024: Welche Verlautbarungen bilden die neuen GoA?

1.3.9 Prüfungsrelevante Standards für gesetzliche Abschlussprüfungen

1.3.10 Einteilung der Verlautbarungen zur Abschlussprüfung entsprechend dem Work-Flow

1.3 Facharbeit des IDW als fachliche Vorgabe für die Tätigkeiten des Wirtschaftsprüfers

1.3.1 Allgemeine Vorgaben

- IDW-Verlautbarungen = Facharbeit
- § 317 Abs.1 Satz 3 HGB ("gewissenhafte Berufsausübung") stellt den Link vom Gesetz zur Facharbeit dar.
- Die Gesamtheit der Verlautbarungen des IDW stellt die **Berufsauffassung der Wirtschaftsprüfer** (Mehrheit des Berufsstands) u. a. in fachlichen Fragen dar.
- Verlautbarungen des IDW haben nicht per se einen **„Pflichtcharakter“** (**kein „Gesetzesstatus“** o. ä.).
- Dabei ist zu beachten, dass sich WP / WPG bei Auftragserteilung (vgl. Auftragsbestätigungsschreiben) i. d. R. dazu verpflichten, die IDW-Verlautbarungen einzuhalten. Ferner ist bei Abweichungen von den IDW-Verlautbarungen (v. a. Prüfungsstandards) bei Streitigkeiten damit zu rechnen, dass Abweichung zum Nachteil des WP ausgelegt wird → Somit doch **Quasi-Pflichtcharakter** dieser IDW-Verlautbarungen!
- Als IDW-Mitglied besteht weiterhin die Verpflichtung, die IDW Standards i. d. R. einzuhalten.
- Allein schon das Interesse an der Vermeidung von Haftungsfällen erfordert somit eine Beachtung der Facharbeit!

1.3.1 Allgemeine Vorgaben; Forts.

- Facharbeit wird vom IDW erarbeitet, der Öffentlichkeit als Entwurf mit der Möglichkeit zur Stellungnahme bekannt gegeben, später verabschiedet und veröffentlicht
- IDW = Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.

  → Privater Verein ohne Gesetzgebungskompetenz

  → Aber: **Quasi-Pflichtcharakter der Verlautbarungen**

1.3.2 Typen von Verlautbarungen des IDW e.V.

- International Standards on Auditing [DE] **(ISA [DE])**
- IDW Prüfungsstandards **(PS)**
- IDW Prüfungsstandards für weniger komplexe Einheiten **(IDW PS KMU)**
- IDW Prüfungshinweisen **(PH)**
- IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung **(RS)**
- IDW Rechnungslegungshinweisen **(RH)**
- IDW Standards **(S)**
- IDW Qualitätsmanagementstandards **(IDW QMS)**
- IDW Fragen und Antworten (F&A)
- IDW Praxishinweisen

1.3.2 Typen von Verlautbarungen des IDW e.V.; Forts.

- **International Standards on Auditing (ISA [DE]) und IDW Prüfungsstandards (PS)** stellen in ihrer Gesamtheit die vom IDW festgestellten Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA) dar.
  → Beispiel: IDW PS 450 n.F. (10.2021) „Grundsätze ordnungsmäßiger Erstellung von Prüfungsberichten".

- **IDW Prüfungshinweise (PH)**
  → Beispiel: IDW PH 9.100.1 „Besonderheiten der Abschlussprüfung kleiner und mittelgroßer Unternehmen".

- **IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung (RS)** werden auf Grundlage deutscher gesetzlicher Regelungen oder in Anlehnung an die IFRS erarbeitet.
  → Beispiel: IDW RS HFA 11 n.F. „Bilanzierung entgeltlich erworbener Software beim Anwender".

- Vor Verabschiedung bzw. Billigung einer Verlautbarung durch den HFA (= Hauptfachausschuss des IDW e. V.) können Berufsangehörige und die interessierte Öffentlichkeit (z. B. Industrieverbände) Anmerkungen und Änderungsvorschläge zu den Entwürfen beim IDW einreichen.

  → Durch diese Einbeziehung stellen die **IDW Verlautbarungen die Berufsauffassung der Wirtschaftsprüfer zu fachlichen Fragen der Prüfung, der Rechnungslegung oder der Betriebswirtschaft dar.**
  Eine abweichende Anwendung im Einzelfall kann nur in ausführlich begründeten Ausnahmefällen erfolgen.

- **IDW Prüfungsstandards für weniger komplexe Einheiten (IDW PS KMU 1-9)** wurden entwickelt, um den Anforderungen der Art und den Umständen einer Abschlussprüfung bei weniger komplexen Einheiten Rechnung zu tragen.

1.3.2 Typen von Verlautbarungen des IDW e.V.; Forts.

- **IDW Rechnungslegungshinweise (RH)**
  → Beispiel: IDW RH HFA 1.009 „Rückstellungen für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen sowie für die Aufstellung, Prüfung und Offenlegung von Abschlüssen und Lageberichten nach § 249 Abs. 1 HGB“.
- **IDW Standards (S)** betreffen betriebswirtschaftliche oder rechtliche Fragestellungen außerhalb des Gebiets der Abschlussprüfung oder der Rechnungslegung
  → Beispiel: IDW S1, i. d. F. 2008 „Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen“.
- **IDW Qualitätsmanagementstandards (IDW QMS)** legen die Berufsauffassung zur Ausgestaltung eines risikobasierten Qualitätsmanagementsystems in WP-Praxen und zur auftragsbegleitenden Qualitätssicherung dar.

Die **IDW-Hinweise** sollen eine **Orientierung** für Berufsangehörige darstellen. Sie haben nicht den gleichen Grad der Verbindlichkeit wie die Standards oder Stellungnahmen, da sie nicht nach dem zuvor genannten aufwendigen Verfahren (Möglichkeit zur Stellungnahmen der interessierten Öffentlichkeit) erarbeitet und verabschiedet werden.

1.3.3 Einteilung der IDW PS in Nummernblöcke

Der Aufbau der Prüfungsstandards richtet sich (grob) nach dem Ablauf der Abschlussprüfung.

100er Standards: Qualitätssicherung

200er Standards: Prüfungsgegenstand, Prüfungsauftrag, Prüfungsansatz

300er Standards: Prüfungsdurchführung

400er Standards: Bestätigungsvermerk, Prüfungsbericht, Bescheinigungen

500-700er Standards: Branchenspezifische Besonderheiten

800-900er Standards: andere Reportingaufträge

1.3.4 Charakteristische Merkmale der ISA – Nummernsystem der ISA

Auch die ISA tragen dreistellige Nummern zu Ihrer Kennzeichnung. Die Einteilung der ISA erfolgt in 6 Themenbereiche:

ISA 200-299	Allgemeine Grundsätze und Verantwortlichkeiten
ISA 300-499	Risikobeurteilung und Reaktion auf beurteilte Risiken
ISA 500-99	Prüfungsnachweise
ISA 600-699	Verwertung der Arbeit Anderer
ISA 700-799	Schlussfolgerung der Abschlussprüfung und Erteilung des Vermerks
ISA 800-899	Besondere Bereiche

1.3.4 Charakteristische Merkmale der ISA – Nummernsystem der ISA; Forts.

Prüfungsschritt	IDW PS / ISA [DE]	Wichtige Standards
Aussagebezogene Prüfungshandlungen	**ISA [DE] 500**	Prüfungsnachweise
	IDW PS 301	Prüfung der Vorratsinventur
	ISA [DE] 505	Bestätigungen Dritter
	ISA [DE] 580	Schriftliche Erklärungen
	ISA [DE] 530	Repräsentative Auswahlverfahren (Stichproben)
	ISA [DE] 520	Analytische Prüfungshandlungen
	ISA [DE] 540 (Revised)	Prüfung von Schätzwerten
	ISA [DE] 710	Prüfung von Vorjahresangaben
	ISA [DE] 600	Konzernprüfung: Teilbereichsprüfer
	ISA [DE] 610 n.F. (07.2021)	Verwertung von Ergebnissen der Internen Revision
	ISA [DE] 620	Verwertung Ergebnisse Sachverständiger
	IDW PS 345 (02.2023)	DCGK (Anhangangabe/Unabhängigkeit)
	IDW PS 350 n.F. (10.2021)	Prüfung des Lageberichts
Dokumentation	**ISA [DE] 230**	Dokumentation
Prüfungsergebnis	**IDW PS 400 n.F. (10.2021)**	Bestätigungsvermerk
	IDW PS 401 n.F. (10.2021)	Besonders wichtige Prüfungssachverhalte im BV
	IDW PS 405 n.F. (10.2021)	Modifizierung des Bestätigungsvermerks
	IDW PS 406 n.F. (10.2021)	Hinweise im Bestätigungsvermerk
	IDW PS 450 n.F. (10.2021)	Prüfungsbericht
	IDW PS 470 n.F. (10.2021)	Kommunikation mit den für Überwachung Verantwortlichen

1.3.5 Vereinheitlichung des Aufbaus von IDW PS und ISA [DE]

Als Grundlage der GoA dienen die Regelungen der ISA des IAASB. Die ISA [DE] werden fortlaufend durch das IDW soweit erforderlich modifiziert **oder** in den entsprechenden IDW PS Ergänzungen vorgenommen.

Ausgangssituation ISA: Charakteristische Merkmale der ISA – einheitlicher Aufbau nach Clarity

Nach Umsetzung des Clarity-Projekts, beginnend in 2009, wurde der Aufbau der ISA vereinheitlicht.

Kapitel	Bezeichnung	Bemerkung	Praxisbezug
1	Einleitung	Erstanwendungszeitpunkt, Regelungsbereich	mittel
2	Ziele		mittel
3	Definition	Alle Begrifflichkeiten werden erläutert	mittel, eher formal
4	Anforderungen	Vorgaben an den Prüfer	hoch
5	Anwendungshinweise	geringerer Verbindlichkeitscharakter	hoch
6	Anlagen	Musterformulierungen, Beispiele	

1.3.6 Integrationsmodell: Methodische Überführung der ISA in der ISA [DE] durch das IDW

Quelle: Originalfassung der ISA

1. Übersetzung durch das IDW

2. Integration nationaler Besonderheiten durch das IDW

Modifikation

A

IDW:
Entwicklung von Prüfungsstandards, für die es **kein internationales Vorbild** gibt
(z. B.: IDW PS 350 n.F.; IDW PS 340, IDW PS 450 n.F.)

B

Ergebnis: Übersetzung der ISA mit gekennzeichneten nationalen Besonderheiten **(Integrationsmodell)**

C

Vom IDW festgestellte „Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung“ (= „neue Go A“)

1.3.7 Modifizierung der ISA um Carve-outs bzw. Add-ons

Textziffer aus Original-Standard mit übersetztem Original-Text

Tz.	Text
	„1. Anwendungszeitpunkt
3	***Dieser ISA** gilt für die Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume, die am oder **nach dem 15.12.2009 beginnen**.*
D.3.1	***ISA [DE] 500** gilt abweichend von Tz. 3 erstmals für die Planung von Abschlüssen für Zeiträume, die am oder **nach dem 15.12.2021** beginnen, mit der Ausnahme von Rumpf-geschäftsjahren, die vor dem 31.12.2022 enden. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist **nicht** zulässig“.*

Modifizierung der Textziffer 3 durch das IDW, kenntlich gemacht durch eine Textziffer nach dem Muster:
D.[Original-Tz].[Nummerierung der Modifizierungen der Original-Tz]
D. 3.1

1.3.8 GoA 2024: Welche Verlautbarungen bilden die neuen GoA?

				Nachrichtlich:	
Gruppe	Anzahl	Geltungs-bereich	Anpassungen	Basis	Nationale Anpassungen
I	26	JA KA	ISA [DE]	ISA (IAASB)	**Inhaltliche** Anpassungen an die deutschen Normen (z. B. HGB), ausgehend von den ISA: **D-Kennziffern**: o Add-on o Carve-out
II	12	JA KA	IDW PS n.F. (10.2021 – 02.2022)	IDW PS	**Weitreichende formale** Anpassung an die Standardgliederung der ISA (IAASB), entsprechend dem Clarity-Projekt, insbesondere **Ergänzung der Anwendungshinweise** zu ausgewählten Textziffern. Geringe inhaltliche Anpassungen innerhalb der IDW PS, z. B. Anpassungen an das FiSG
III	1	LB KLB	IDW PS 350 n.F. (10.2021 – 02.2022	IDW PS 350	**Weitreichende formale** Anpassung an die Standardgliederung der ISA (IAASB), entsprechend dem Clarity-Projekt, insbesondere **Ergänzung der Anwendungshinweise** zu ausgewählten Textziffern. Dabei wurden u.a. die vom IDW erarbeiteten Fragen und Antworten zur Prüfung des Lageberichts eingearbeitet. Geringe inhaltliche Anpassungen innerhalb der IDW PS, z. B. Anpassungen an das FiSG
IV	1	QM in der WP-Praxis	IDW QMS 1 (12.2021) IDW QMS 2 (12.2021)	ISQC 1 ISA 220	Komplett **neue Struktur** und Anpassungen in den Begrifflichkeiten, z. B. **Qualitätsmanagement**, anstelle von Qualitätssicherung.

1.3.9 Prüfungsrelevante Standards für gesetzliche Abschlussprüfungen

1 IDW QMS 1 (09.2022)	2 IDW QMS 2 (09.2022)
Anforderungen an das Qualitätsmanagement in der WP-Praxis	Auftragsbegleitende Qualitätssicherung
Anwendung seit 15.12.2023	

3 Neue GoA (ISA [DE] + IDW PS n.F.)	IDW PS KMU 1–10
Ausrichtung an kapitalmarktorientierten Unternehmen **26 ISA [DE]** ✚ 14 IDW PS n.F. ✓ Skalierung möglich (**„top-down“**)	Skalierung für **weniger komplexe Unternehmen** 4 Nur für Prüfung von **typisierten** weniger komplexen Unternehmen Isolierte Anwendung ohne Rückgriff auf ISA [DE] zzgl. ergänzender Prüfungshandlungen **(„bottom-up“)**

1.3.10 Einteilung der Verlautbarungen zur Abschlussprüfung entsprechend dem Work-Flow

Prüfungsschritt	IDW PS / ISA [DE]	Wichtige Standards
Allgemeine Grundsätze	**ISA [DE] 200**	Ziele / Grundsätze der Abschlussprüfung
	IDW PS 201 n.F.	Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze
	ISA [DE] 720 (Revised)	Beurteilung „zusätzlicher Informationen“
	ISA [DE] 560	Ereignisse nach dem Abschlussstichtag
	ISA [DE] 510	Prüfung von Eröffnungsbilanzen i. R. v. Erstprüfungen
	IDW PS 208 (08.2021)	Zur Durchführung von Gemeinschaftsprüfungen
Beauftragung	**ISA [DE] 210**	Beauftragung
Prüfungsplanung	**ISA [DE] 240**	Aufdeckung von dolosen Handlungen
	ISA [DE] 315 (Revised 2019)	Kenntnisse „Geschäftsumfeld“
	ISA [DE] 300	Prüfungsplanung
	ISA [DE] 320	Wesentlichkeit
	ISA [DE] 550	Nahe stehende Personen
	IDW PS 270 n.F. (10.2021)	Unternehmensfortführung
Systemprüfung	**ISA [DE] 315 (Revised 2019)**	Beurteilung/Reaktion: Risiken wesentlicher falscher Darstellungen IKS/IT-Prüfung
	ISA [DE] 402	Outsourcing
	IDW PS 340 (01.2022)	Risikofrüherkennungssystem (§ 317 Abs. 4 HGB)

1.3.10 Einteilung der Verlautbarungen zur Abschlussprüfung entsprechend dem Work-Flow; Forts.

Prüfungsschritt	IDW PS / ISA [DE]	Wichtige Standards
Aussagebezogene Prüfungshandlungen	**ISA [DE] 500**	Prüfungsnachweise
	IDW PS 301	Prüfung der Vorratsinventur
	ISA [DE] 505	Bestätigungen Dritter
	ISA [DE] 580	Schriftliche Erklärungen
	ISA [DE] 530	Repräsentative Auswahlverfahren (Stichproben)
	ISA [DE] 520	Analytische Prüfungshandlungen
	ISA [DE] 540 (Revised)	Prüfung von Schätzwerten
	ISA [DE] 710	Prüfung von Vorjahresangaben
	ISA [DE] 600	Konzernprüfung: Teilbereichsprüfer
	ISA [DE] 610 n.F. (07.2021)	Verwertung von Ergebnissen der Internen Revision
	ISA [DE] 620	Verwertung Ergebnisse Sachverständiger
	IDW PS 345 (02.2023)	DCGK (Anhangangabe/Unabhängigkeit)
	IDW PS 350 n.F. (10.2021)	Prüfung des Lageberichts
Dokumentation	**ISA [DE] 230**	Dokumentation
Prüfungsergebnis	**IDW PS 400 n.F. (10.2021)**	Bestätigungsvermerk
	IDW PS 401 n.F. (10.2021)	Besonders wichtige Prüfungssachverhalte im BV
	IDW PS 405 n.F. (10.2021)	Modifizierung des Bestätigungsvermerks
	IDW PS 406 n.F. (10.2021)	Hinweise im Bestätigungsvermerk
	IDW PS 450 n.F. (10.2021)	Prüfungsbericht
	IDW PS 470 n.F. (10.2021)	Kommunikation mit den für Überwachung Verantwortlichen

1.4 Ziele, Gegenstand und allgemeine Grundsätze von Abschlussprüfungen

1.4.1 Allgemeines

1.4.2 Ziele und Gegenstand der Abschlussprüfung

1.4.3 Die neu kodifizierte kritische Grundhaltung als Grundsatz für die Durchführung von Abschlussprüfungen

1.4.4 Art und Umfang der Prüfungshandlungen

1.4 Ziele, Gegenstand & allgemeine Grundsätze von Abschlussprüfungen

1.4.1 Allgemeines

- **Wesen der Jahresabschlussprüfung:**

  = **betriebswirtschaftliche** Prüfung (ISA [DE] 200 Tz. 1)

  ≠ **Effizienzprüfung**

  → Bei Feststellungen bzw. Erkenntnissen hierzu aber ggf. gesonderter Management Letter möglich (Bsp.: 90 % des Gesamt DB wird nur mit 20 % des Produktportfolios erzielt)

- **Gegenstand und Umfang der Jahresabschlussprüfung:**
  → Ableitung aus den gesetzlichen Vorschriften = grundsätzlicher Ansatz
  → Art und Umfang der Prüfungsdurchführung liegen im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers
  → IDW legt in Prüfungsstandards die Berufsauffassung von Wirtschaftsprüfern zu Grundsätzen und Zielen der Abschlussprüfung fest

- **Aufgabe des WP bei Jahresabschlussprüfungen**:
  → Jahresabschlussprüfung nach den o. g. Grundsätzen durchführen und
  → Bestätigungsvermerke über das Ergebnis der Prüfung erteilen (IDW PS 400 n.F. (10.2021))
  → Prüfungsbericht erstellen (IDW PS 450 n.F. (10.2021))

  Sowohl berufliche (v. a. WPO, BS WP/vBP) als auch fachliche (z. B. IDW-Verlautbarungen) Grundsätze sind zu beachten.

1.4.2 Ziele und Gegenstand der Abschlussprüfung

a. Bestätigung **der Verlässlichkeit** der in Jahresabschluss und Lagebericht enthaltenen Informationen und **Erhöhung von deren Glaubhaftigkeit**

b. Die Aussage zur Verlässlichkeit schließt die **Ordnungsmäßigkeit** ein

c. Ziel **der Abschlussprüfung**:
„Aussagen über das Prüfungsergebnis unter Beachtung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit **mit hinreichender Sicherheit** treffen zu können“ (ISA [DE] 200)
→ **Restrisiko** verbleibt (somit wird keine absolute Sicherheit erzielt!)

d. Aussagen **über Prüfungsergebnis** im Prüfungsbericht (IDW PS 450 n.F. (10.2021))

e. Zusammenfassung des **Prüfungsergebnisses** im Bestätigungsvermerk (IDW PS 400 n.F. (10.2021))

f. Ggf. ergänzende mündliche Erläuterung innerhalb der Jahresabschlusssitzung des Aufsichtsrats / der Aufsichtsorgane (ISA [DE] 230, IDW PS 470 n.F. (10.2021))

1.4.2 Ziele und Gegenstand der Abschlussprüfung; Forts.

➔ **Prüfungsgegenstand**

- Jahresabschluss (Bilanz, GuV, Anhang) + Lagebericht oder
- Konzernabschluss (K-Bilanz, K-GuV, K-Anhang, Kapitalflussrechnung, Eigenkapitalspiegel) + Konzernlagebericht
- Immer auch: zugrunde liegende Buchführung

Prüfung auf **Einhaltung** der für die Rechnungslegung **geltenden Vorschriften** einschließlich der **Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung**, etc. d. h.:

- Buchführung vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet?
- Jahresabschluss klar, übersichtlich, vollständig, in vorgeschriebener Form?
- Alle Posten zutreffend ausgewiesen?
- Vermögensgegenstände und Schulden richtig bewertet?
- Angaben im Lagebericht zutreffend?
- Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der VFE-Lage?

1.4.2 Ziele und Gegenstand der Abschlussprüfung; Forts.

Prüfungsziele
(= „Assertions“ = „Abschlussaussagen“ = „Aussagen der Rechnungslegung“)

Der Zweck/das Ziel einer Prüfungshandlung lässt sich in eine oder mehrere der folgenden Kategorien einordnen:

- **„Existenz“ - E**
  - ✓ Vermögen und Schulden bestehen zum Bilanzstichtag (auch als „Vorhandensein“ oder „Eintritt“ bezeichnet)
- **„Eigentum“ – R&V**
  - ✓ Vermögen und Schulden stehen im Eigentum der Gesellschaft (auch als „Rechte & Verpflichtungen“ bezeichnet)
- **„Vollständigkeit“ - V**
  - ✓ Sämtliches Vermögen und sämtliche Schulden der Gesellschaft sind bilanziert
  - ✓ Aufwendungen und Erträge sind vollständig erfasst

1.4.2 Ziele und Gegenstand der Abschlussprüfung; Forts.

Prüfungsziele; Forts.

- **„Bewertung“ - B**
  - ✓ Vermögen und Schulden sind korrekt bewertet
  - ✓ Aufwendungen und Erträge sind korrekt erfasst
- **„Ausweis“ – A**
  - ✓ Vermögen und Schulden sowie Aufwendungen und Erträge sind unter der korrekten Position ausgewiesen und erläutert
- **„Rechnerische Richtigkeit“ – R**
  - ✓ Berechnungen (z. B. Summen, Abzinsungen etc.) sind korrekt erfolgt
- **„Abgrenzung“ – P**
  - ✓ Aufwendungen und Erträge sind der richtigen Periode zugeordnet (auch als „Periodenabgrenzung“ oder „Cut-off“ bezeichnet)

1.4.3 Die neu kodifizierte kritische Grundhaltung als Grundsatz für die Durchführung von Abschlussprüfungen

Grundsatz der kritischen Grundhaltung

- Der Abschlussprüfer hat zur gewissenhaften Berufsausübung bereits nach den ISA [DE] 200 sowie ISA [DE] 240 während der Abschlussprüfung eine kritische Grundhaltung zu bewahren.
  (vgl. auch **ISA [DE] 200 Tz. 15**)
- Diese kritische Grundhaltung ist mit dem Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz (APAReG) mit Einführung der

  1) §§ 43 Abs. 4 WPO (Wirtschaftsprüferordnung) und

  2) § 37 BS WP/vBP (Berufssatzung der WP bzw. der vBP)

  zur **objektiv-rechtlichen Berufspflicht** geworden.

1.4.3 Die neu kodifizierte kritische Grundhaltung als Grundsatz für die Durchführung von Abschlussprüfungen; Forts.

Neben der Aufnahme der kritischen Grundhaltung in die WPO werden auch die Anforderungen daran bei der Durchführung von Prüfungen ausgeweitet und konkretisiert.

§ 37 BS WP/vBP	§ 43 Abs. 4 WPO
[1] WP/vBP haben Prüfungen mit einer **kritischen Grundhaltung** zu planen und durchzuführen. [2] **Glaubwürdigkeit, Angemessenheit und Verlässlichkeit der erlangten Prüfungsnachweise sind während der gesamten Prüfung kritisch zu hinterfragen**. [3] WP/vBP müssen **ungeachtet ihrer bisherigen Erfahrungen** mit dem *Aufsichtsrat 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. [4] Die Sätze 1 bis 3 gelten entsprechend für die Erstattung von Gutachten.	[1] Berufsangehörige haben während der gesamten Prüfung eine **kritische Grundhaltung** zu wahren. [2] Dazu gehört es, 1. Angaben zu **hinterfragen**, 2. **ungeachtet** ihrer bisherigen **Erfahrung 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**, 3. auf **Gegebenheiten zu achten**, die auf eine falsche Darstellung hindeuten könnten, und 4. die **Prüfungsnachweise kritisch zu beurteilen**. [3] **Ihre kritische Grundhaltung** haben Berufsangehörige insbesondere bei der **Beurteilung der Schätzungen** des Unternehmens in Bezug auf **Zeitwertangaben, Wertminderungen von Vermögensgegenständen, Rückstellungen und künftige Cashflows, die für die Beurteilung der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit von Bedeutung sind, beizubehalten**.

1.4.3 Die neu kodifizierte kritische Grundhaltung als Grundsatz für die Durchführung von Abschlussprüfungen; Forts.

Wirtschaftsprüfer müssen:

1. ***„Angaben hinterfragen,***
2. ***ungeachtet ihrer bisherigen Erfahrung mit der Aufrichtigkeit und Integrität des Führungspersonals des geprüften Unternehmens und der mit der Unternehmens-überwachung betrauten Personen die Möglichkeit in Betracht beziehen, dass es auf Grund von Sachverhalten oder Verhaltensweisen, die auf Unregelmäßigkeiten wie Betrug oder Unrichtigkeiten hindeuten, zu einer wesentlichen falschen Darstellung gekommen sein könnte,***
3. ***auf Gegebenheiten achten, die auf eine falsche Darstellung hindeuten könnten, und***
4. ***die Prüfungsnachweise kritisch beurteilen.“***

„Ihre kritische Grundhaltung haben Berufsangehörige insbesondere bei

- ***der Beurteilung der Schätzungen des Unternehmens in Bezug auf Zeitwertangaben,***
- ***Wertminderungen von Vermögensgegenständen,***
- ***Rückstellungen und***
- ***künftigen Cashflows, die für die Beurteilung der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit von Bedeutung sind, beizubehalten.“***

1.4.3 Die neu kodifizierte kritische Grundhaltung als Grundsatz für die Durchführung von Abschlussprüfungen; Forts.

Durch die Neuregelung im Rahmen des FISG erfolgt für die kritische Grundhaltung eine

- **Betonung**
  - **durch die Aufnahme auf die gesetzliche Ebene in ihrer Bedeutung**
  - **Zentrale Bedeutung durch Einordnung in die allgemeinen Berufspflichten**
- **Konkretisierung**
  - **auch bei langjährigen Mandaten, bei denen es keine negativen Erfahrungen gab**
  - **stetiges Inbetrachtziehen von unrichtigen Darstellungen durch Irrtümer oder dolose Handlungen**
  - **Nennung von Beispielen für solche Schätzung, bei denen die Beachtung der kritischen Grundhaltung von besonderer Bedeutung sind, wie z. B.**
    - **Zeitwertangaben**
    - **Rückstellungen**
    - **die Annahmen des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit**

1.4.3 Die neu kodifizierte kritische Grundhaltung als Grundsatz für die Durchführung von Abschlussprüfungen; Forts.

1) § 43 Abs. 4 WPO

„Berufsangehörige haben während der gesamten Prüfung eine **kritische Grundhaltung** zu wahren. Dazu gehört es, **Angaben** zu **hinterfragen**, auf **Gegebenheiten** zu **achten**, die auf eine **falsche Darstellung** hindeuten könnten, und die **Prüfungsnachweise kritisch zu beurteilen**."

„Ihre kritische Grundhaltung haben Berufsangehörige insbesondere bei der Beurteilung der **Schätzungen** des Unternehmens in Bezug auf

- **Zeitwertangaben**,
- **Wertminderungen** von Vermögensgegenständen,
- **Rückstellungen** und
- künftige **Cashflows**, die

für die Beurteilung der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit von Bedeutung sind, beizubehalten."

2) § 37 BS WP/vBP

- WP/vBP haben **Prüfungen** mit einer **kritischen Grundhaltung** zu **planen** und **durchzuführen**
- Glaubwürdigkeit, Angemessenheit und Verlässlichkeit der erlangten **Prüfungsnachweise** sind während der **gesamten Prüfung kritisch zu hinterfragen**

1.4.3 Die neu kodifizierte kritische Grundhaltung als Grundsatz für die Durchführung von Abschlussprüfungen; Forts.

2) § 37 BS WP/vBP; Forts.

- WP/vBP müssen **ungeachtet ihrer bisherigen Erfahrungen** mit der Aufrichtigkeit und der Integrität des Managements des geprüften Unternehmens **davon ausgehen**, dass Umstände wie
  - **Fehler** (unbewusst),
  - **Täuschungen**,
  - **Vermögensschädigungen**,
  - **Sonstige Gesetzesverstöße**

  } **FRAUD (bewusst)**

  existieren können, aufgrund derer der Prüfungsgegenstand **wesentliche falsche Aussagen** enthält.

→ ***Kein Misstrauen, aber Nachweise & kritische Würdigung notwendig***

Siehe hierzu auch:

- **AUDfIT®-Prüferhilfe 1/2:** „Überblick: Kritische Grundhaltung bei der Abschlussprüfung (Phasen 1-5)“

1.4.4 Art und Umfang der Prüfungshandlungen

- Der Abschlussprüfer hat Art und Umfang der im Einzelfall erforderlichen Prüfungshandlungen im Rahmen der **Eigenverantwortlichkeit** nach pflichtgemäßem Ermessen zu bestimmen. Das **Ermessen wird** durch gesetzliche Regelungen und Verordnungen, IDW Prüfungsstandards sowie ggf. erweiternde Bedingungen für den Auftrag und die jeweiligen Berichtspflichten **begrenzt** (ISA [DE] 200).
- Die Zielsetzung der Abschlussprüfung erfordert **keine lückenlose Prüfung**.
- Der Abschlussprüfer wird die Prüfungshandlungen i. d. R. auf folgenden Grundlagen durchführen (ISA [DE] 200):
  - Der **Kenntnisse** über die Geschäftstätigkeit sowie das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld der Gesellschaft,
  - der **Erwartungen** über mögliche Fehler,
  - der Beurteilung der **Wirksamkeit des internen Kontrollsystems** und
  - der **Nachweise** für die Angaben in Buchführung, Jahresabschluss und Lagebericht
  - auf der Basis von **Stichproben**.

1.4.4 Art und Umfang der Prüfungshandlungen; Forts.

- Die Prüfungshandlungen sind vom Abschlussprüfer mit dem erforderlichen Maß an Sorgfalt so zu bestimmen, dass unter Beachtung des **Grundsatzes der Wesentlichkeit** die geforderten Prüfungsaussagen möglich werden. In diesem Rahmen ist auch der **Grundsatz der Wirtschaftlichkeit** der Abschlussprüfung zu beachten (ISA [DE] 200).

- Ein **einheitlicher Prüfungsansatz soll sicherstellen, dass**
  - ✓ alle **Prüfungsziele erreicht** werden,
  - ✓ die **Anforderungen des Berufsstandes erfüllt** werden,
  - ✓ die Prüfung **kostengünstig und effizient** durchgeführt wird.

1.5 Berufliche Grundsätze – Allgemeine Berufspflichten

1.5.1 Übersicht allgemeine Berufsgrundsätze (allgemeine Berufspflichten; nicht nur für Abschlussprüfung zu beachten!)

1.5.2 Ausgewählte allgemeine Berufsgrundsätze

1.5 Berufliche Grundsätze – Allgemeine Berufspflichten

1.5.1 Übersicht allgemeine Berufsgrundsätze (allgemeine Berufspflichten; nicht nur für Abschlussprüfung zu beachten!)

Die deutschen Vorschriften zum beruflichen Verhalten und zu den allgemeinen Berufsgrundsätzen bestehen insbesondere aus:

- §§ 43, 44 und 49 Wirtschaftsprüferordnung (**WPO**)
- Berufssatzung der Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (**BS WP/vBP**)
- Vorschriften der **§§ 318, 319, 316a, 319b, 323 und 324 HGB**
- Zu den wichtigsten allgemeinen **Berufsgrundsätzen** gehören:

Unabhängigkeit

Unparteilichkeit

Berufswürdiges Verhalten einschl. **Verantwortung** gegenüber dem Berufsstand

Eigenverantwortlichkeit

Verschwiegenheit

Gewissenhaftigkeit einschl. der **beruflichen Kompetenz** und der **berufsüblichen Sorgfalt** sowie der Beachtung fachlicher **Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze**

1.5.2 Ausgewählte allgemeine Berufsgrundsätze

Unabhängigkeit

a. Normative Grundlagen

- Berufsangehörige (Wirtschaftsprüfer und Steuerberater) und ihre Mitarbeiter dürfen keine Bindungen eingehen, die ihre berufliche Entscheidungsfreiheit beeinträchtigen oder beeinträchtigen könnten.
- Sie haben ihre persönliche und wirtschaftliche Unabhängigkeit gegenüber jedermann zu bewahren. Untersagt sind insbesondere die Annahme von Vorteilen jeder Art von Dritten sowie die Übernahme von Mandantenrisiken.

  (vgl. auch § 2 BS WP/vBP)

b. Praxisbeispiele

- Persönlicher Abstand zu Mandanten wahren
- Verbot der Auftragsannahme bei Abhängigkeitskonstellationen

1.5.2 Ausgewählte allgemeine Berufsgrundsätze; Forts.

Eigenverantwortlichkeit

a. Normative Grundlagen

Berufsangehörige haben unabhängig von der Art der beruflichen Tätigkeit ihr Handeln in eigener Verantwortung zu bestimmen, ihr Urteil selbst zu bilden und ihre Entscheidung selbst zu treffen. Es ist nicht erlaubt, berufliche Tätigkeiten zu übernehmen, wen die geforderte berufliche Verantwortung nicht getragen werden kann oder nicht getragen werden soll (vgl. auch § 12 BS WP/vBP n.F.).

b. Praxisbeispiele

Keine Weisungsgebundenheit der Unterzeichner bei Abgabe von Erklärungen / Urteilen, z. B. Bestätigungsvermerk

1.5.2 Ausgewählte allgemeine Berufsgrundsätze; Forts.

Gewissenhaftigkeit

a. Normative Grundlagen

- Berufsangehörige und ihre Mitarbeiter sind bei der Erfüllung ihrer Aufgaben an das Gesetz gebunden, haben sich über die für ihre Berufsausübung geltenden Bestimmungen zu unterrichten und diese und fachliche Regeln zu beachten.
- Sie haben sich dementsprechend in einem Umfang fortzubilden, der ihre fachliche Kompetenz erhält und sicherstellt, dass sie den gesetzlichen Aufgaben gerecht werden.
- Berufsangehörige dürfen Aufträge nur übernehmen, wenn sie über die dafür erforderliche Sachkunde und die zur Bearbeitung nötige Zeit verfügen. Sie dürfen Mitarbeitern Verantwortung nur insoweit übertragen, als diese die dafür erforderliche Qualifikation besitzen (vgl. auch § 4 BS WP/vBP).

b. Praxisbeispiele

- Geschlossenes Vier-Augen-Prinzip zur Vermeidung von Fehlern.

1.5.2 Ausgewählte allgemeine Berufsgrundsätze; Forts.

Verschwiegenheit

a. Normative Grundlagen

- Berufsangehörige und ihre Mitarbeiter dürfen Tatsachen und Umstände, die ihnen bei ihrer Berufstätigkeit anvertraut oder bekannt werden, nicht unbefugt offenbaren.
- Sie haben dafür Sorge zu tragen, dass derartige Tatsachen und Umstände Unbefugten nicht bekannt werden. Sie haben entsprechende Vorkehrungen zu treffen.
- Diese Pflichten bestehen nach Beendigung eines Auftragsverhältnisses fort. Berufsangehörige haben ihre Mitarbeiter zur Verschwiegenheit zu verpflichten (vgl. auch § 10 BS WP/vBP n.F.).

b. Praxisbeispiele

- Kein Preisgeben von beruflichen Informationen außerhalb des Arbeitsplatzes.

1.5.2 Ausgewählte allgemeine Berufsgrundsätze; Forts.

Berufswürdiges Verhalten

a. Normative Grundlagen

- Der Wirtschaftsprüfer hat sich jeder Tätigkeit zu enthalten, die mit seinem Beruf oder mit dem Ansehen des Berufs unvereinbar ist. Er hat sich der besonderen Berufspflichten bewusst zu sein, die ihm aus der Befugnis erwachsen, gesetzlich vorgeschriebene Bestätigungsvermerke zu erteilen. Er hat sich auch außerhalb der Berufstätigkeit des Vertrauens und der Achtung würdig zu erweisen, die der Beruf erfordert. Er ist verpflichtet, sich fortzubilden.

  § 43 Abs. 1 und 2 WPO

b. Praxisbeispiele

- Kollegialität: Das Ansehen eines anderen Wirtschaftsprüfers darf nicht durch unsachliche Angriffe oder leichtfertige Anschuldigungen gefährdet werden.

1.6 Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze

1.6 Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze

Es gibt verschiedene Rechnungslegungssysteme (Auswahl)

- HGB
- IFRS
- US-GAAP
- sonstige nationale Vorschriften (z. B. DRSC-Verlautbarungen)

Prüfungsgrundsätze (nationaler Anwendungsbereich)

- Berufliche Grundsätze (WPO, BS WP/vBP)
- Fachliche Grundsätze
  - §§ 316 ff. HGB
  - IDW-Verlautbarungen
  - Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909 EG der Kommission

1.7 Organisation des Berufsstands (Wirtschaftsprüferkammer)

1.7.1 Aufgaben der WPK (Auswahl)

1.7.2 Berufsaufsicht

1.7.3 Qualitätskontrolle

1.7.4 Exkurs: Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW)

1.7 Organisation des Berufsstands

- Die **Wirtschaftsprüferkammer (WPK)** ist
- eine vom **Gesetzgeber** im Jahre 1961 errichtete und
- mit **hoheitlichen Aufgaben** betraute bundesweite Berufsorganisation (Körperschaft es öffentlichen Rechts), deren
- **Mitglieder** **sämtliche Wirtschaftsprüfer, vereidigten Buchprüfer, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften** und **Buchprüfungsgesellschaften** in Deutschland sind.

1.7.1 Aufgaben der WPK (Auswahl)

a. Berufsaufsicht: Die WPK hat die beruflichen Belange ihrer Mitglieder zu wahren und die Erfüllung der beruflichen Pflichten zu überwachen und Verstöße zu verfolgen (vgl. § 57 Abs. 1 WPO)

b. Vertretung der **Belange und Positionen** des Berufsstandes gegenüber der Öffentlichkeit und der Politik

c. Funktion als **Ansprechpartner** ihrer Mitglieder

d. Bestellung von Wirtschaftsprüfern und vereidigten Buchprüfern sowie die **Anerkennung** von Wirtschaftsprüfungs- und Buchprüfungsgesellschaften wie auch deren Widerruf

1.7.1 Aufgaben der WPK (Auswahl); Forts.

e. Registrierung der Anzeige der Tätigkeit als **gesetzlicher Abschlussprüfer**, die Registrierung von Drittstaatsprüfern und EU/EWR-Abschlussprüfungsgesellschaften,

f. die **Berufsaufsicht**, ausgenommen der Aufsicht über Prüfungsmandate bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (PIE)-Zuständigkeit bei APAS

g. die Durchführung des **Qualitätskontrollverfahrens** bei Prüferpraxen, soweit nicht Prüfungsmandate von öffentlichem Interesse betroffen sind,

h. die Durchführung des bundeseinheitlichen **Wirtschaftsprüfungsexamens** sowie

i. der Erlass von Regelungen zur Berufsausübung in Form von **Satzungen**.

j. Aufsicht über die Prüfer für Qualitätskontrolle

1.7.2 Die Berufsaufsicht in Deutschland - Übersicht

Öffentlichkeit und Staat

↓ Ansprüche und Erwartungen an Wirtschaftsprüfer

Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (BMWi)

↓ Bundebehörde (Rechtsaufsicht)

Bundesministerium für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA)

↓ Abteilung

Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS)

Inspektionen /Qualitätskontrolle | **Berufsaufsicht/Marktbeobachtung**

unabhängige öffentliche fachbezogene Aufsicht

WPK

- Qualitätskontrolle
- Berufsaufsicht

Inspektionen

- Organisation und Durchführung bei
  - Berufsangehörigen und
  - WP Gesellschaften

➢ Gesetzliche Abschlussprüfungen bei Unternehmen

➢ Von öffentlichem Interesse (nach § 319a Abs. 1 S. 1 HGB)

1.7.3 Qualitätskontrolle

a. Durchführung des **Qualitätskontrollverfahrens** (externe Qualitätskontrolle)
   - Alle gesetzlichen Abschlussprüfer: Beschränkung auf gesetzliche AP; mindestens alle 6 Jahre
   - PIE: Erweiterung Kontrollzyklus von 3 auf 6 Jahre für Prüfer von kleinen und mittleren PIE

b. Ersatz der Teilnahmebescheinigung durch ein Anzeigeverfahren

c. Seit 06/2016: Einrichtung der Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS); Aufgaben:
   - Fachaufsicht über WPK
   - Anlassunabhängige Inspektionen und anlassbezogene Untersuchungen bei PIE-Prüfern (ca. 150 WP-Praxen bei insgesamt ca. 2.600 WP-Praxen, die als gesetzliche Abschlussprüfer registriert sind
   - Auferlegung präventiver und repressiver Maßnahmen

1.7.4 Exkurs: Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW)

Die Mitgliedschaft beim IDW e.V. ist freiwillig (ca. 82 % der WP/WPG sind Mitglied beim IDW)

- Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW), gegründet **1932, repräsentiert rd. 13.000 Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfergesellschaften,** damit etwa 82% aller deutschen Wirtschaftsprüfer.
- Das IDW ist ein **eingetragener Verein,** dessen Zweck gemäß Satzung nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist. Die **Mitgliedschaft ist freiwillig.** Der Sitz des IDW ist in Düsseldorf.
- Das **IDW wahrt die Interessen seiner Mitglieder und unterstützt deren Berufsausübung durch fachlichen Rat und berufsständische Standards.**

Das IDW nimmt insbesondere folgende **Aufgaben** im Namen der Mitglieder wahr:

- **Interessenvertretung** für den Wirtschaftsprüferberuf (zugleich auch WPK)
- **Förderung** der Fachgebiete **/ Facharbeit** des Wirtschaftsprüfers (zugleich auch wie WPK)
- **Aus- und Fortbildung** der Wirtschaftsprüfer und des beruflichen Nachwuchses (zugleich auch ähnlich wie AUDFIT)
- Fortentwicklung der **einheitlichen Grundsätze** (Verlautbarungen) (zugleich auch WP.NET)
- Förderung und **Weiterentwicklung** des Berufsbilds (zugleich auch WPK)

1.8 Im Umbruch: Internationale und nationale Facharbeit der Wirtschaftsprüfung

1.8 Im Umbruch: Internationale und nationale Facharbeit der Wirtschaftsprüfung

- **Fachlicher Beitrag 1/1:** „Im Umbruch: Internationale und nationale Facharbeit der Wirtschaftsprüfung“

1.1 Übersicht über die internationalen und nationalen Organisationen für die Weiterentwicklung der Facharbeit

1.2 International Federation of Accountants (IFAC)

1.3 Wirtschaftsprüferkammer (WPK)

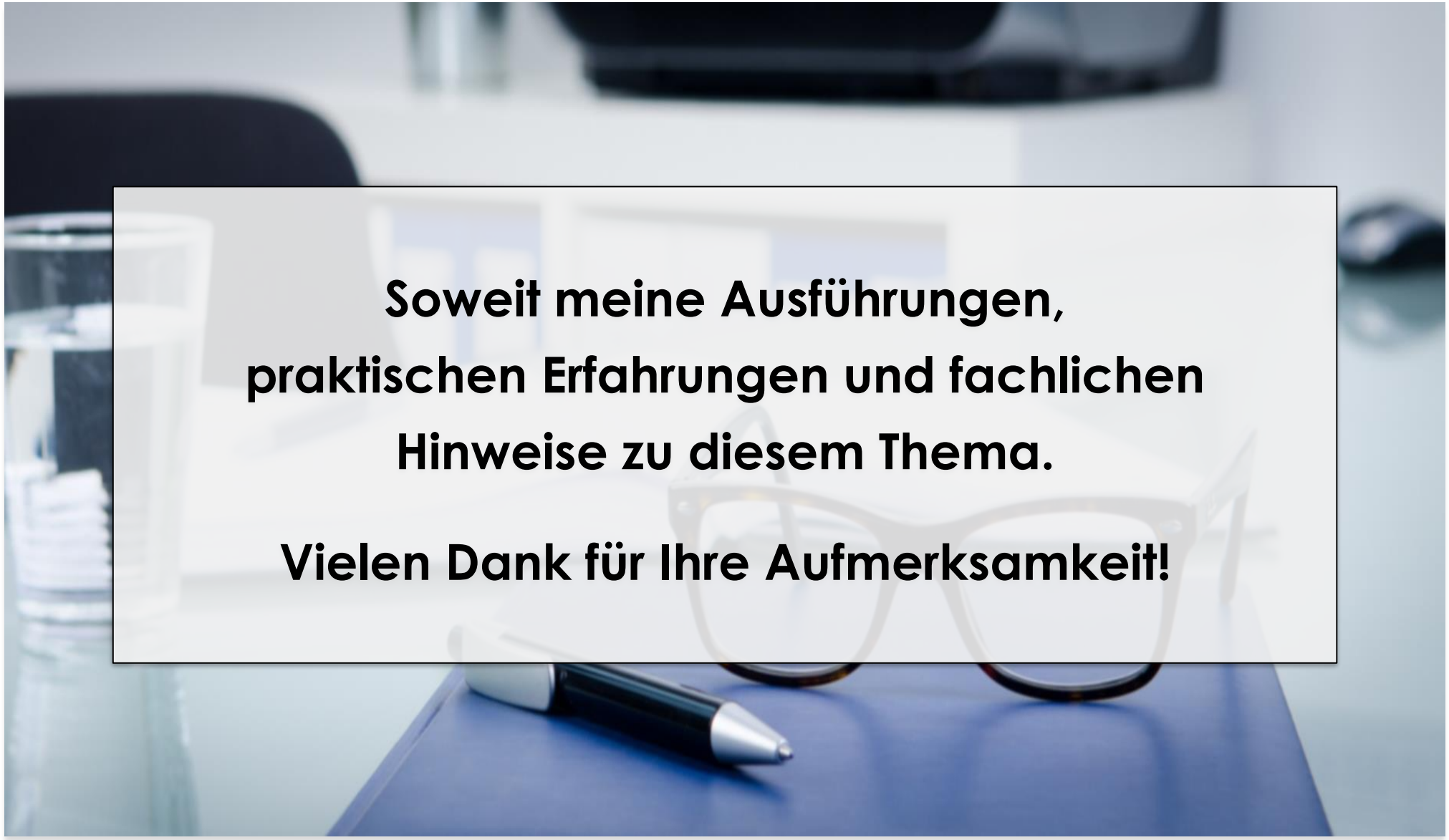
1.4 Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW)

1.5 Zusammenfassung: Kurzbezeichnungen von Standardisierungs- und Normierungseinrichtungen auf dem Gebiet der Bilanzierung/Rechnungslegung/Prüfung

Anlagen zum Themenbereich

Praxishilfen zu diesem Themenbereich

- **Praxishilfe 1/1:** „Überblick: Die „neuen GoA“ für NON-PIE-Gesellschaften – Das Ergebnis der Kombination von ISA [DE] und ausgewählten IDW PS“
- **Praxishilfe 1/2:** „Detaillierte Darstellung der zehn wichtigsten Unterschiede der ISA [DE] (neue GoA) gegenüber den bisherigen IDW-Prüfungsstandards (Auswahl)“
- **Praxishilfe 1/3:** „Überblick: Kritische Grundhaltung bei der Abschlussprüfung insbesondere bei Unternehmen in der Krise (Phasen 1-5)“
- **Praxishilfe 1/4:** „Short-View zu ISA [DE] 200: „Übergeordnete Ziele des unabhängigen Prüfers und Grundsätze einer Prüfung in Übereinstimmung mit den International Standards on Auditing““


Soweit meine Ausführungen,
praktischen Erfahrungen und fachlichen
Hinweise zu diesem Thema.
Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Themenbereich 2: Dokumentationen/Arbeitspapiere

- ISA [DE] 230: Prüfungsdokumentation
- ISA [DE] 500: Prüfungsnachweise

Gliederung

2.1 Ablauf einer Abschlussprüfung

2.2 Arbeitspapiere – ISA [DE] 230

2.3 60-Tage-Regel bei Arbeitspapieren zur Abschlussprüfung

Gliederung

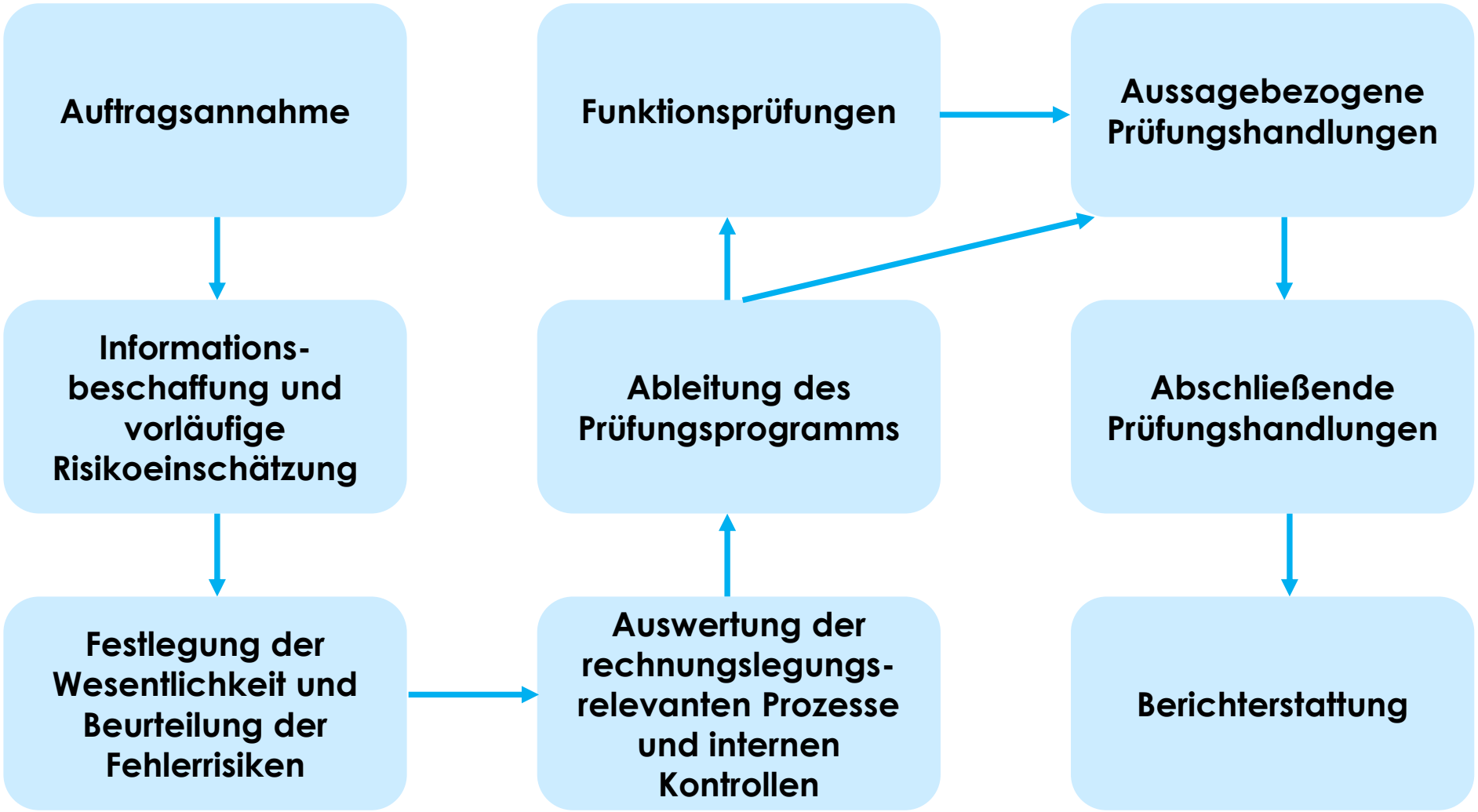
2.1 Ablauf einer Abschlussprüfung

2.2 Arbeitspapiere – ISA [DE] 230

2.3 60-Tage-Regel bei Arbeitspapieren zur Abschlussprüfung

2.1 Ablauf einer Abschlussprüfung

2.1 Ablauf einer Abschlussprüfung



2.2 Arbeitspapiere – ISA [DE] 230

2.2.1 Begriffe bzw. Definitionen

2.2.2 Vorangestelltes Eckdatenblatt zu den Anforderungen an Arbeitspapiere

2.2.3 § 51c WPO: „Auftragsdatei“ – Pflicht bei Abschlussprüfungen nach §316 HGB

2.2.4 § 51b WPO: Handakte bzw. 58 BS WP / VBP: Prüfungsakte

2.2.5 Ziel und Zweck der Arbeitspapiere

2.2.6 Form, Inhalt und Umfang der Arbeitspapiere

2.2.7 Praxisbeispiel zum Dokumentationsumfang

2.2.8 Dokumentation der durchgeführten Prüfungshand-lungen

2.2.9 Dauerarbeitspapiere vs. Jahresarbeitspapiere

2.2.10 Abschluss der Auftragsdokumentation

2.2.11 Vertraulichkeit und Aufbewahrung

2.2.12 Zusammenstellung der endgültigen Prüfungsakte

2.2.13 Zusammenfassung

2.2 Arbeitspapiere – ISA [DE] 230

2.2.1 Begriffe bzw. Definitionen

a. ISA [DE] 230, Tz. 6

„***Arbeitspapiere (AP)*** *sind alle Aufzeichnungen und Unterlagen,*

- *die der Abschlussprüfer im Zusammenhang mit der Abschlussprüfung* ***selbst erstellt****, sowie*
- *alle Schriftstücke und Unterlagen, die er* ***von dem geprüften Unternehmen*** *oder von* ***Dritten*** *als Ergänzung seiner eigenen Unterlagen zum Verbleib* ***erhält****.*

Da sie ***internen Zwecken*** *des Abschlussprüfers dienen, sind sie* ***nicht zur Weitergabe*** *bestimmt.*“

Juristische Einordnung der Arbeitspapiere nach der ZPO als

- **Urkunde**
- **unmittelbares Beweismittel**

2.2.1 Begriffe bzw. Definitionen; Forts.

b. ISA [DE] 230, Tz. 6a und Tz. 6b

„***Prüfungsdokumentation*** *- Die Aufzeichnung*

- *der durchgeführten Prüfungshandlungen,*
- *der erlangten relevanten Prüfungsnachweise und*
- *der vom Abschlussprüfer gezogenen Schlussfolgerungen*

(mit unter werden auch Begriffe wie „Arbeitspapiere“ verwendet).

„***Prüfungsakte*** *– Ein oder mehrere Ordner oder andere Aufbewahrungsmedien in physischer oder elektronischer Form, welche die Aufzeichnungen enthalten, aus denen die Prüfungsdokumentation für einen bestimmten Auftrag besteht.“*

2.2.2 Vorangestelltes Eckdatenblatt zu den Anforderungen an Arbeitspapiere

zeitgerecht

Form, Inhalt und Umfang

So ausreichend, dass erfahrener Dritter Folgendes verstehen kann

Art, zeitliche Einteilung, Umfang

Kennzeichnende **Merkmale** der geprüften Elemente oder Sachverhalte

Von wem wurde Prüfungstätigkeit **durchgeführt** und **wann** wurde sie **abgeschlossen**

Von wem, wann und in welchem **Umfang** wurde die durchgeführte Prüfungstätigkeit **durchgesehen**

Zur **Einhaltung der GoA** und gesetzliche und rechtliche Anforderungen

Ergebnisse der Prüfungshandlungen und erlangte **Prüfungsnachweise**

Bedeutsame Sachverhalte und Ausübung **pflichtgemäßes Ermessen** bei Schlussfolgerungen daraus

Abweichung von relevanter Anforderung

Wie wird mit **alternativen** Prüfungshandlungen **das Ziel** der Anforderung **erreicht**?

Gründe für die Abweichung

Sachverhalte werden bekannt **nach Datum BSV**

Werden **neue oder zusätzliche** Prüfungshandlungen durchgeführt: **Dokumentation** von

- Vorliegende **Umstände**
- Neue/zusätzliche **Prüfungshandlungen**
- Erlangte **Prüfungsnachweise**
- **Schlussfolgerungen**
- Deren **Auswirkungen** auf Vermerk des Abschlussprüfers
- **Wann** und **von wem** Änderungen der Dokumentation vorgenommen und durchgesehen wurden

Zeitgerecht: Zusammenstellung der Prüfungsdokumentation in der endgültigen **Prüfungsakte**

Keine Löschung von Bestandteilen vor Ende des jeweiligen Aufbewahrungszeitraums

danach

Änderung/Hinzufügung der Prüfungsdokumentation: Dokumentation der **spezifischen Gründe** und **wann** und **von wem** diese **vorgenommen** und **durchgesehen** wurden

2.2.3. § 51c WPO: „Auftragsdatei“ – Pflicht bei Abschlussprüfungen nach § 316 HGB

Mindestinhalt

- Name, Anschrift, Ort für jeden Auftraggeber
- verantwortlicher Prüfungspartner (nur bei WPG)
- in Rechnung gestellte Honorare für alle erbrachten Leistungen je GJ

➢ spätestens bei Auftragsannahme anzulegen (§ 45 Abs. 1 BS WP/vBP)

➢ kann auch elektronisch geführt werden (§ 45 Abs. 2 BS WP/vBP)

➢ Anlage + Pflege erfolgt i. d. R. durch Sekretariat

→ Kein Arbeitspapier i. S. d. ISA [DE] 230

2.2.4. § 51b WPO: Handakte bzw. § 58 BS WP/VBP: Prüfungsakte

Inhalt: Dokumentation

- der Einhaltung der Unabhängigkeit
- der zur Durchführung erforderlichen Zeit, Personal, sonstige Mittel
- der Anfragen / Antworten von externen Sachverständigen
- des verantwortlichen Prüfungspartners
- alle Infos und Unterlagen
  - ➢ zur Begründung von BV (§ 322 HGB) und PB (§ 321 HGB)
  - ➢ zur Kontrolle der Einhaltung der Berufspflichten
  - ➢ über schriftliche Beschwerden
- bei PIE zusätzliche Doku-Pflichten nach Art. 6-8 der Verordnung (EU) Nr. 537 / 2014

  → Sind Arbeitspapiere i. S. d. ISA [DE] 230

2.2.5 Ziel und Zweck der Arbeitspapiere

a. Ziel der Arbeitspapiere (ISA [DE] 230, Tz. 5)

- Dokumentation der **Prüfungsnachweise** zur Stützung der Prüfungsaussage im PB/BV (soweit Dokumentation nicht im Prüfungsbericht erfolgt ist, der auch Teil der Prüfungs-dokumentation ist)
- Nachweis, dass Abschlussprüfung in **Übereinstimmung mit GoA (IDW PS und ISA [DE])** geplant und durchgeführt wurde

NOT DOCUMENTED = NOT DONE

2.2.5 Ziel und Zweck der Arbeitspapiere; Forts.

b. Zweck der Arbeitspapiere (ISA [DE] 230)

- Unterstützung bei
  - Planung und Durchführung der Prüfung
  - Überwachung der Prüfungstätigkeit
  - Beantwortung von Rückfragen zur Abschlussprüfung
  - Vorbereitung von eventuellen Folgeprüfungen

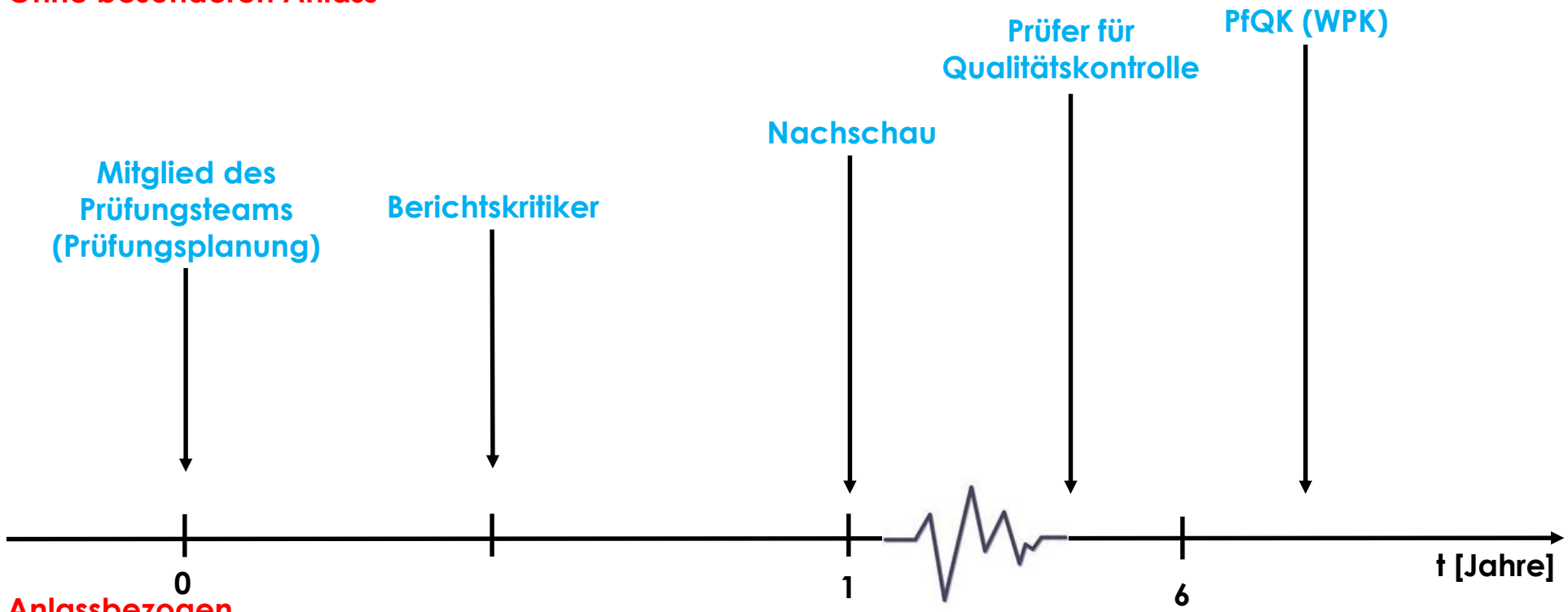
- Grundlage für
  - Erstellung des Prüfungsberichts
  - Maßnahmen zur Qualitätssicherung in der WP-Praxis
  - Durchführung externer Kontrollen und eventuelle berufsrechtliche Maßnahmen

- Sicherung des Nachweises in möglichen Regressfällen

2.2.5 Ziel und Zweck der Arbeitspapiere; Forts.

c. Wer könnte sich dafür interessieren?

1. **Ohne besonderen Anlass**

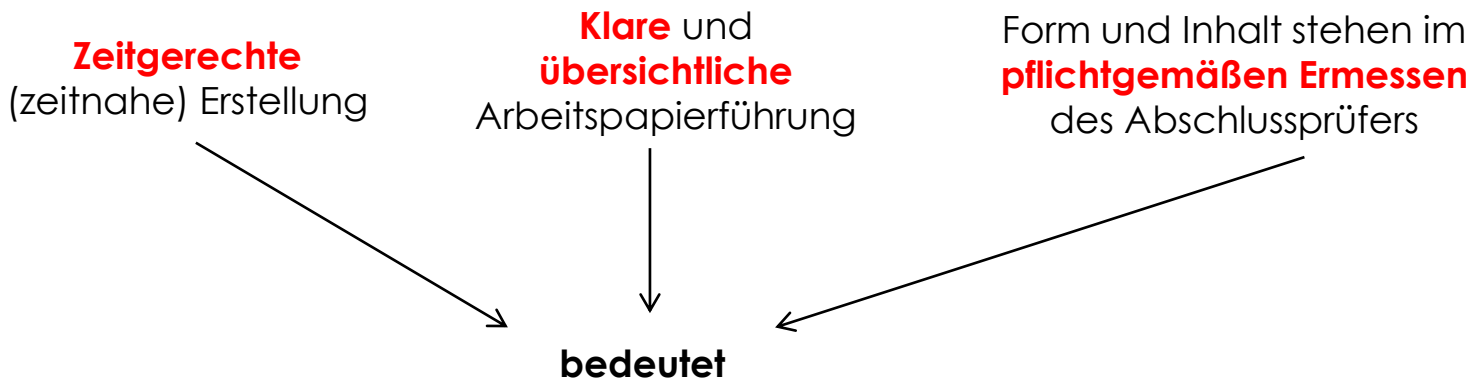


2. **Anlassbezogen**
   - **Abwehr von Haftungsansprüchen (Schuldrecht)**
   - **WPK: Berufsaufsicht (Berufsrecht)**

2.2.6 Form, Inhalt und Umfang der Arbeitspapiere

a. Allgemeine Grundsätze zur Anfertigung von Arbeitspapieren

- Dokumentation der Abschlussprüfung in **angemessener Weise und Zeit** mittels AP



Anlage der Arbeitspapiere muss so erfolgen, dass sich ein nicht mit der Prüfung befasster erfahrener Prüfer ein Bild von der Prüfung machen kann

➢ **aus Arbeitspapieren und Prüfungsbericht müssen sich alle Informationen ergeben, die zur Stützung des Prüfungsergebnisses insgesamt und einzelner Prüfungsfeststellungen dienen.**

2.2.6 Form, Inhalt und Umfang der Arbeitspapiere; Forts.

a. Allgemeine Grundsätze zur Anfertigung von Arbeitspapieren; Forts.

Maßgebende Einflussfaktoren auf Form, Inhalt und Umfang der Prüfungsdokumentation sind somit

- die Auftragsart
- die Form des Prüfungsurteils
- der Inhalt des Prüfungsberichts
- die Art und Vielschichtigkeit der Geschäftstätigkeit der zu prüfenden Unternehmung
- die Art und Wirksamkeit des rechnungslegungsbezogenen IKS
- das Ausmaß der im Einzelfall erforderlichen Einweisung und Überwachung der einzelnen Mitarbeiter sowie der Kontrolle ihrer Arbeitsergebnisse
- Besonderheiten der durchgeführten Prüfungsmethoden und -techniken.

2.2.6 Form, Inhalt und Umfang der Arbeitspapiere; Forts.

b. Inhalt und Umfang der Arbeitspapiere

- Dokumentationspflicht unter anderem für
  - Maßnahmen zur Überprüfung der **Unabhängigkeit**, die Unabhängigkeit ggf. gefährdende Umstände und eingeführte Schutzmaßnahmen
  - Informationen zur **Planung** der Prüfung sowie während der Prüfung erfolgten Planungsänderungen
  - Art, zeitlicher Verlauf und Umfang der **Prüfungshandlungen**
  - **Prüfungsergebnisse** und **Prüfungsnachweise**
  - Überlegungen zu allen **bedeutenden Sachverhalten**, **Ermessensentscheidungen** und **Schlussfolgerungen**
  - Gespräche mit Management, Aufsichtsrat oder anderen Personen über bedeutende Sachverhalte unter Nennung von Namen, Zeitpunkt, Themen (→ **Gesprächsprotokoll**)

(Hinweis: §§ 51b WPO, 58 BS WP/ vBP sind zusätzlich zu beachten)

2.2.6 Form, Inhalt und Umfang der Arbeitspapiere; Forts.

b. Inhalt und Umfang der Arbeitspapiere; Forts.

WICHTIG

- Sofern Informationen erlangt werden, die im **Widerspruch** zu einer bisherigen Beurteilung von bedeutenden Sachverhalten stehen, ist zu dokumentieren, wie diese Information bei der abschließenden Beurteilung berücksichtigt wurde.
- Wird von einer relevanten Anforderung eines **IDW PS abgewichen**, ist der Grund und alternative Prüfungshandlungen zur Zielerreichung zu dokumentieren.

ABER

Eine Abweichung von der Vorgehensweise der IDW-Verlautbarungen ist nur in Ausnahmefällen bei entsprechender Dokumentation und Rücksprache mit dem verantwortlichen Prüfungspartner zulässig.

2.2.6 Form, Inhalt und Umfang der Arbeitspapiere; Forts.

b. Inhalt und Umfang der Arbeitspapiere; Forts.

- Mindestanforderungen hinsichtlich Klarheit und Übersichtlichkeit
  - Angabe des Prüfers und Erstellungsdatum
  - Angabe Zeitpunkt und Prüfungsleiter/ Verantwortlicher WP der Durchsicht; nicht jedes einzelne Arbeitspapier, sondern bezogen auf die Prüfungsgebiete

} **Vier-Augen-Prinzip**

  - Aufzeichnung von Art, Umfang und Ergebnis der einzelnen Prüfungshandlungen
  - Angaben über Informationsquellen und Empfang (Datum, Person)
  - Nachvollziehbarkeit der einzelnen Prüfungsschritte
  - Lesbarkeit der Aufzeichnungen (Text und Zahlen)
  - Übersichtlichkeit der Ablage und Ordnung
  - Erläuterung verwendeter Prüfzeichen

  (Inhaltsverzeichnis, systematische Nummerierung / Referenzierung / Querverweise)

2.2.6 Form, Inhalt und Umfang der Arbeitspapiere; Forts.

b. Inhalt und Umfang der Arbeitspapiere; Forts.

Arbeitspapiere sind unter anderem Kopien von Urkunden und Schriftstücke sowie Aufzeichnungen zu folgenden Bereichen:

1. Geschäftszweig sowie wirtschaftliches und rechtliches Umfeld des Unternehmens
2. Rechtsverhältnisse und Organisation des Unternehmens
3. Risikobeurteilung und Prüfungsplanung
4. Rechnungslegungsbezogenes internes Kontrollsystem und interne Revision
5. ggf. sonstige Besonderheiten des Unternehmens
6. Vollständigkeitserklärung
7. Jahresabschluss, Lagebericht und Bestätigungsvermerk
8. Bedingungen des Prüfungsauftrags (Auftragsbestätigungsschreiben)
9. Angaben zu Prüfungszeitpunkt, Prüfungsort, Prüfungshandlung, Person des Prüfers und Prüfungsnachweis für die einzelnen Prüffelder

2.2.6 Form, Inhalt und Umfang der Arbeitspapiere; Forts.

b. Inhalt und Umfang der Arbeitspapiere; Forts.

10. Angaben über die Analyse von Geschäftsvorfällen, Salden, bedeutsamen Kennzahlen und Trends sowie zu Abwägungen und Schlussfolgerungen des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit Ermessensentscheidungen der gesetzlichen Vertreter.

11. Kopien des gesamten Schriftverkehrs im Zusammenhang mit der Abschlussprüfung; dazu gehören auch ggf. versandte Management-Letter und Gesprächsprotokolle.

12. Angaben zur Person Dritter sowie zu Gegenstand und Umfang der Verwendung deren Ergebnisse durch den Abschlussprüfer im Falle der Verwertung von Prüfungsergebnissen und Untersuchungen Dritter (anderer Abschlussprüfer, Sachverständiger).

13. Angaben über die Beaufsichtigung der Prüfungsdurchführung, die Durchsicht der Prüfungsunterlagen durch den verantwortlichen Wirtschaftsprüfer und die Tatsache, dass eine Berichtskritik oder auftragsbegleitende Qualitätssicherung stattgefunden hat.“

Grundsätzlich Originale von Dokumenten einsehen (z. B. Bankkontoauszüge)!

2.2.6 Form, Inhalt und Umfang der Arbeitspapiere; Forts.

c. Form der Arbeitspapiere

- Erstellung und Aufbewahrung: in **Papierform oder elektronisch**

- **Standardisierung der Arbeitspapiere** erhöht ggf. Effizienz von Erstellung und Durchsicht
  - ➢ Erleichtert Möglichkeit der Delegation und Kontrolle der Prüfungsqualität
  - ➢ Beispiele:
    - Checkliste zur Prüfung des Anhangs- und des Lageberichts
    - Liste typischer sonstiger Rückstellungen

- Unterteilung in **laufende Arbeitspapiere und Dauerakte**

2.2.7 Praxisbeispiel zum Dokumentationsumfang

Anforderung in (anderen) ISA [DE]	„Ausreichende“ Erfüllung in der Prüfungsdokumentation
Vorlage angemessener Prüfungsplanung	Vorlage eines angemessen dokumentierten **Prüfungsplans**
Vereinbarung der Bedingungen des Prüfungsauftrages mit den für die Überwachung verantwortlichen Personen	Vorliegen eines unterschriebenen **Auftragsbestätigungsschreibens**
Nachweis der Einhaltung der Anforderungen zur Erteilung eines eingeschränkten Prüfungsurteils	**Eingeschränktes Prüfungsurteil** zum Abschluss im Vermerk des Abschlussprüfers enthalten
Einhaltung der kritischen Grundhaltung	z. B. **Prüfungshandlungen** zur Untermauerung der Antworten des Managements auf Befragungen des Prüfungsteams
Pflicht zur Anleitung, Überwachung und Durchführung der Prüfung in Übereinstimmung mit den GoA	z. B. **Einbindung** des für den Auftrag Verantwortlichen in bestimmte Prüfungsgebiete (z. B. Teilnahme an Diskussionen im Team)

2.2.8 Dokumentation der durchgeführten Prüfungshandlungen

Zur Art, zeitlichen Einteilung und dem Umfang der durchgeführten Prüfungshandlungen hat der Abschlussprüfer folgendes zu **dokumentieren**:

1. **Kennzeichnende Merkmale** der geprüften Elemente
2. **Wer** hat geprüft und **wann** war er fertig?
3. Wann, wie und von wem erfolgte die **Prüfungsdurchsicht**?

Prüfungsgegenstand	Merkmale
Bestellungen des Unternehmens	Bestelldatum oder Bestellnummer
Prüfung aller einen bestimmten Betrag übersteigenden **Elemente einer Grundgesamtheit**	Definition Grundgesamtheit Art und Umfang der Prüfungshandlungen (Bsp.: Alle einen bestimmten Betrag übersteigenden Journalbuchungen aus dem Buchungsjournal Jahr xy)
Systematische **Stichprobenprüfung** aus einer Grundgesamtheit von Dokumenten	Herkunft ausgewählter Dokumente (z. B. Ausgangsbuch Lieferscheine), Startpunkt (z. B. Lieferscheine ab Nr. 12345) Stichprobenintervall (vom 1. April bis 30. September)
Befragung bestimmter Mitarbeiter	Namen und Positionen der Mitarbeiter Ort und Datum der Befragung
Beobachtung bestimmter Prozesse	Name und Position der verantwortlichen Mitarbeiter Ort und Datum der Beobachtung

2.2.9 Dauerarbeitspapiere vs. Jahresarbeitspapiere

Form der Arbeitspapiere

- Dauerarbeitspapiere versus Jahresarbeitspapiere

– Abgrenzung

Dauerarbeitspapiere =

- Systematische Sammlung von Unterlagen
- +
- Bedeutung für mehrere Jahre

↓

Ziel:

Schnelle Informationen des Abschlussprüfers über wesentliche Grundlagen des zu prüfenden Unternehmens

2.2.9 Dauerarbeitspapiere vs. Jahresarbeitspapiere; Forts.

Form der Arbeitspapiere; Forts.

Jahresarbeitspapiere =

Systematische Sammlung von Unterlagen hinsichtlich

- Buchführung
- Jahresabschluss
- Lagebericht
- Durchführung der Abschlussprüfung

Ziel:

Geordnete, detaillierte und nachvollziehbare Dokumentation der gesamten Auftragsabwicklung, d. h. Auftragsannahme, -planung, -durchführung, Berichterstattung, Qualitätssicherung

2.2.10 Abschluss der Auftragsdokumentation

Betrifft:

- Zusammenstellung der Arbeitspapiere
- Dokumentationstechnische Maßnahmen
- **materielle Prüfungshandlungen müssen bis Datum des BV abgeschlossen sein**

Danach nur noch beispielsweise möglich:

a. Löschen / Entfernen überholter Dokumentationen

b. Systematisierung der Arbeitspapiere / Querverweise

c. Schriftliche Ausformulierungen zu bereits eingeholten Prüfungsnachweisen und die bereits im Prüfungsteam diskutiert und abgestimmt wurden (**vor** Erteilung BV)

- Zeitraum: Bis spätestens **60 Tage nach Datum Bestätigungsvermerk** bei gesetzlichen Abschlussprüfungen **(§ 51b Abs. 5 S. 1 WPO)**. Nach Ablauf der 60-Tagesfrist muss explizit angegeben werden:
  wer, wann, warum, was ergänzt / geändert hat

2.2.11 Vertraulichkeit und Aufbewahrung

a. Pflichten des Abschlussprüfers

Gewährleistung der Vertraulichkeit und sicheren Aufbewahrung der Arbeitspapiere

b. Aufbewahrungsfristen

- Für **Handakten** gemäß § 51 b Abs. 2 WPO:
  - 10 Jahre nach Beendigung des Auftrags
- **Selbst erstellte Arbeitspapiere**:
  - nicht gesetzlich fixiert – berufsüblich 8 Jahre
  - abhängig von Einzelfall (Vermeidung späterer Beweisnot)

2.2.11 Vertraulichkeit und Aufbewahrung; Forts.

c. Arbeitspapiere = Eigentum des Abschlussprüfers

d. Rechte des Abschlussprüfers für die selbst erstellten Arbeitspapiere:

- Zeugnisverweigerungsrecht aus beruflichen Gründen (§ 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO) und Auskunftsverweigerungsrecht (§ 55 Abs. 1 StPO)
- Ausnahme: Berufsaufsichtsverfahren der Wirtschaftsprüferkammer
  - stets Vorlagepflicht
  - Auskunftsverweigerungsrecht nur bei Gefahr der Selbstbelastung
- Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) führt seit 17.06.2016 die öffentliche fachbezogene Aufsicht über die Wirtschaftsprüferkammer

2.2.12 Zusammenstellung der endgültigen Prüfungsakte

Empfohlene Aufbewahrungsfrist min. 10 Jahre

Datum Erteilung BSV
60-Tages-Frist

endgültige Prüfungsakte archiviert

Datum BSV +
min. 10 Jahre

Fertigstellung endgültige Prüfungsakte

Administrativer Prozess

- Löschen/Entfernen überholter Dokumente
- Sortieren/Ordnen von Arbeitspapieren/Querverweise
- Abzeichen von Vollständigkeitschecklisten bezogen auf Prüfungsakte
- Dokumentation von Prüfungsnachweisen, die vor BSV erhalten und diskutiert wurden

Nicht:

Neue Prüfungshandlungen/ Schlussfolgerungen

Keine Änderungen der Prüfungsdokumentation mehr möglich

AUSNAHME

Notwendigkeit zur **Verdeutlichung** einer **bestehenden Prüfungsdokumentation** infolge von Anmerkungen interner oder externer Parteien bei der Durchführung von Qualitätssicherungsmaßnahmen

oder

Sachverhalte werden erst **nach dem BSV bekannt**

Dokumentation zwingend:

- Der spezifischen Gründe
- Wann und von wem wurden Ergänzungen/Änderungen vorgenommen?
- Wann und von wem wurden sie durchgesehen?

2.2.13 Zusammenfassung

1. Dienen der angemessenen Dokumentation des gesamten Prüfungsprozesses
2. Müssen die sachgerechte Anwendung der Prüfungshinweise und ggf. weiterer Verlautbarungen, ihre Einhaltung und ihr Ergebnis erkennen lassen
3. Müssen systematisch geordnet und (auch für Dritte) verständlich sein
4. Müssen zeitgerecht (zeitnah) erstellt werden
5. Dienen der angemessenen Überwachung der Mitarbeiter und der Qualitätssicherung (z. B. abschließende Durchsicht der Auftragsergebnisse durch den verantwortlichen Prüfungspartner oder durch den verantwortlichen Wirtschaftsprüfer)
6. Erfüllen Nachweispflichten
7. Sind Eigentum des Abschlussprüfers
8. Herausgabepflicht auf Anforderung der WPK im Berufsaufsichtsverfahren
9. Vorlagepflicht bei der Qualitätskontrolle (nur gesetzliche Abschlussprüfungen nach § 316 HGB)

2.3 60-Tage-Regel bei Arbeitspapieren zur Abschlussprüfung

2.3.1 Abgabe Prüfungsbericht: Dokumentation unvollständig

2.3.2 Normative Vorgaben für den Berufsstand

2.3.3 60-Tage-Regel als Karenzzeit

2.3.4 Was darf innerhalb des 60-Tageszeitraums dokumentiert werden?

2.3.5 Folgende mögliche Fallkonstellationen sind denkbar

2.3.6 Zulässige dokumentationstechnische Maßnahmen

2.3 60-Tage-Regel bei Arbeitspapieren zur Abschlussprüfung

Das Datum des Bestätigungsvermerks ist von wesentlicher Bedeutung:

→ Die Erteilung eines Bestätigungsvermerks bei gesetzlichen Abschlussprüfungen bedarf einer hinreichenden Prüfungssicherheit über das Prüfungsergebnis, die im Rahmen der Abschlussprüfung zum Zeitpunkt der Erteilung des Bestätigungsvermerks erzielt worden sein muss.

Daher müssen alle Prüfungshandlungen, die zu einer hinreichenden Prüfungssicherheit beitragen oder geführt haben, mit dem Tag des Bestätigungsvermerks abgeschlossen worden sein.

Wurden vom Prüfungsteam alle wesentlichen Punkte zum Zeitpunkt der Erteilung des Bestätigungsvermerks dokumentiert?

2.3.1 Abgabe Prüfungsbericht: Dokumentation unvollständig

- In der Praxis wird ein Auftrag häufig als beendet und erledigt betrachtet, sobald die Prüfungsberichte versendet werden.
- Diese Beurteilung ist jedoch nur dann zutreffend, wenn auch die **Dokumentation vollumfänglich** abgeschlossen wurde. Dies ist i. d. R. in der Praxis nicht immer der Fall.

2.3.2 Normative Vorgaben für den Berufsstand

Durch das APAReG (8. WPO-Novelle) wurde die sogenannte 60-Tage-Regelung in § 51b WPO kodifiziert (zuvor in der aufgehobenen VO 1/2006 sowie im IDW PS 460 n.F. geregelt).

- Die Prüfungsakte ist danach 60 Tage nach Erteilung des Bestätigungsvermerks zu schließen.
- Unabhängig von der Art der Signatur (elektronisch oder manuell) beginnt die 60-Tage-Frist mit Datum des Bestätigungsvermerks zu laufen.
- Der originäre gesetzliche Anwendungsbereich ist dabei klar geregelt und bezieht sich **nur auf die gesetzlichen Abschlussprüfungen**.
- Eine entsprechende Anwendungspflicht ergibt sich für **freiwillige Abschlussprüfungen** mit einem nachgebildeten Bestätigungsvermerk (vgl. § 8 Abs. 2 BS WP/vBP).

2.3.2 Normative Vorgaben für den Berufsstand; Forts.

Die Anforderungen der 60-Tage-Regel sind in nachfolgenden Verlautbarungen kodifiziert:

GESETZLICHE REGELUNG, bzw. Regelung über die Satzungsermächtigung

- § 51b Abs. 5 S. 1WPO
- § 58 BS WP/vBP

BERUFSSTÄNDISCH

- QMS 1 (09.2022), Tz. 30
- ISA [DE] 230, Tz. A 21

2.3.3 60-Tage-Regel als Karenzzeit

- Die 60-Tage-Frist suggeriert uns allen, dass eine umfängliche Dokumentation auch in einen Zeitraum nach der Erteilung des Bestätigungsvermerks verlegt werden kann.
- Berufsständisch wird die **Karenzzeit** gewährt, da während der Durchführung der Prüfungshandlungen die sachgerechte und vollständige Dokumentation infolge zeitlicher Engpässe in der busy-season häufig zu kurz kommt.
- Für die Vielzahl an klein- und mittelständisch geprägten Praxisorganisationen resultiert daraus die Herausforderung, ein gesundes Maß an
  - berufsrechtlicher Notwendigkeit, d. h. die **60-Tage-Regel** ist unausweichlich,
  - **Qualitätsanspruch**, d. h. zeitnahe Dokumentation steht für Qualität sowie
  - Abbildung der Realität zu finden, d. h. die Regelungen müssen **anwendbar** und **praktikabel** sein.

2.3.4 Was darf innerhalb des 60-Tageszeitraums dokumentiert werden?

Nachträglich erlaubt sind lediglich **dokumentationstechnische Maßnahmen**.

Unstrittig in diesem Zusammenhang ist, dass **sämtliche Prüfungshandlungen zum Erlangen einer hinreichenden Prüfungssicherheit** spätestens mit Erteilung des Bestätigungsvermerks vorgenommen und abgeschlossen worden sein müssen.

Folge: Der Berufsträger hat somit zu beweisen, dass noch nicht dokumentierte Prüfungshandlungen, tatsächlich vor Erteilung des Bestätigungsvermerks durchgeführt worden sind.

2.3.5 Folgende mögliche Fallkonstellationen sind denkbar

Sachverhalt	Mindestdokumentation vor Erteilung Bestätigungsvermerk (Nachweis)
Fall 1: Belege noch nicht in der Prüfungssoftware abgelegt	Belege auf Rechner ablegen oder Dokumentation in Prüfungssoftware, dass Abstimmung erfolgt ist
Fall 2: Einsichtnahme der Belege über Systemzugriff beim Mandanten	Belege auf Rechner ablegen oder Dokumentation in Prüfungssoftware, dass Abstimmung erfolgt ist
Fall 3: Dokumentation in Excel	Ablage mit Historie (Nachweis durch Änderungshistorie) Dokumente mit Stand
Fall 4: Vermerk zu einem komplexen Sachverhalt noch nicht ausformuliert	Ablage von Gesprächsprotokollen bzw. Gesprächsnotizen sowie fachliche Recherche nebst Ergebnis; Ausformulierung einer umfassenden Stellungnahme bis Ende 60-Tage-Regel
Fall 5: Prozessprüfung im Konzernverbund	Dokumentation von Prozessprüfungen auf Ebene der Muttergesellschaft nebst Hinweis, dass bei allen Töchtern identische Abläufe gegeben sind
Fall 6: Funktionsprüfungen bei maschinellen Kontrollen	Screenshots o. ä. auf Rechner ablegen

2.3.5 Folgende mögliche Fallkonstellationen sind denkbar; Forts.

Fall 1: „Belege noch nicht in der Prüfungssoftware abgelegt“

In der Prüfungssoftware wurde bereits dokumentiert, dass Belege eingesehen und hinsichtlich ihrer Prüfungsziele als angemessen eingestuft wurden. **Die Belege wurden aber noch nicht abgelegt.**

Nachweis zu Fall 1: Die eingeholten Belege sind zumindest auf dem Rechner gespeichert; die geprüften Werte sind auf den Belegen markiert und mit dem Prüfungsvermerk versehen (Datum nachvollziehbar – Änderungshistorie nachweisbar).

Fazit: Eine abschließende Dokumentation binnen 60 Tagen ist zulässig.

Fall 2: „Einsichtnahme der Belege über Systemzugriff beim Mandanten“

Der Wirtschaftsprüfer verfügt über einen direkten Systemzugriff beim Mandanten und hat im Rahmen der Durchsicht einzelner Konten sowie durch die Einsichtnahme dort hinterlegter Belege (Bsp. „Unternehmen-Online“) alle relevanten Prüfungsziele erlangt. **Die Belege sind allerdings noch nicht abgelegt und die Prüfungshandlungen noch nicht dokumentiert.**

Nachweis zu Fall 2: Die eingesehenen Belege der Stichprobe sind zumindest auf dem Rechner abschließend gespeichert (Datum nachvollziehbar – Änderungshistorie nachweisbar).

Fazit: Eine abschließende Dokumentation binnen 60 Tagen ist zulässig.

2.3.5 Folgende mögliche Fallkonstellationen sind denkbar; Forts.

Fall 3: „Dokumentation in Excel-Liste“

Die Dokumentation der Prüfungshandlungen erfolgt zusammenfassend in Excel.

Eine sachgerechte Dokumentation bei den einzelnen Posten wurde noch nicht vorgenommen.

Nachweis zu Fall 3: Die Nachbearbeitung von Excel-Tabellen mit Historie ist digital jeweils mit Stand abgespeichert, um aufzeigen zu können, welche Änderungen zu welchem Zeitpunkt vorgenommen worden sind.

Es ist darauf zu achten, dass nachträglich ausschließlich erlaubte dokumentationstechnische Maßnahmen vorgenommen werden dürfen.

Fazit: Eine abschließende Dokumentation binnen 60 Tagen ist zulässig.

Fall 4: „Vermerk zu einem komplexen Sachverhalt noch nicht ausformuliert“

Es erfolgte die Prüfung von komplexen Sachverhalten. **Ein „Vermerk zum Sachverhalt“ ist jedoch noch nicht ausformuliert worden.**

Nachweis zu Fall 4: Entsprechende Gesprächsprotokolle bzw. Gesprächsnotizen mit Mandanten sowie eine fachliche Recherche sind nebst dem Ergebnis abzulegen; eine umfassende, ausformulierte interne Stellungnahme wird nachgeholt.

Fazit: Eine abschließende Dokumentation binnen 60 Tagen ist zulässig.

2.3.5 Folgende mögliche Fallkonstellationen sind denkbar; Forts.

Fall 5: „Prozessprüfung im Konzernverbund“

Prüfung mehrerer Gesellschaften eines Konzerns. Durchführung und Dokumentation von Prozessprüfungen bisher nur bei der Muttergesellschaft erfolgt.

Es ist aus der bisherigen Dokumentation bzw. aus der Dokumentation von Vorjahren erkennbar, dass bei allen Tochterunternehmen identische Abläufe und Zuständigkeiten gegeben sind (z. B. Kontrollen werden von denselben Sachbearbeitern durchgeführt).

Eine entsprechende Dokumentation der IKS-Prüfungshandlungen bei den einzelnen Tochtergesellschaften wurde noch nicht vorgenommen.

Nachweis zu Fall 5: Aufgrund identischer Abläufe und Kontrollen ist eine Dokumentation im Nachgang bei den anderen Gesellschaften zulässig. Die dokumentierte Beschreibung identischer Abläufe beweist die Erlangung der hinreichenden Prüfungssicherheit vor Erteilung des Bestätigungsvermerks und ist somit ausreichend.

→ Die **Verknüpfung der Prüfungshandlungen** mit den Prüfprogrammen **der Tochterunternehmen** ist im Rahmen der 60-Tage-Regel **erlaubt**.

2.3.5 Folgende mögliche Fallkonstellationen sind denkbar; Forts.

Fall 6: „Funktionsprüfung bei maschinellen Kontrollen“

Die Dokumentation von durchgeführten Funktionsprüfungen, insbesondere bei maschinellen Kontrollen soll nachgebildet werden.

Eine entsprechende Dokumentation ist bisher unterblieben.

Nachweis zu Fall 6: Die erforderlichen Screenshots o.ä. sind bereits auf dem Rechner abgelegt und müssen lediglich in der Prüfungssoftware abgelegt bzw. den einzelnen Kontrollen zugeordnet werden, soweit die Kontrollmatrix im Prüfprogramm abgelegt ist.

Fazit: Eine abschließende Dokumentation binnen 60 Tagen ist zulässig.

2.3.6 Zulässige dokumentationstechnische Maßnahmen

Die berufsständischen Verlautbarungen geben nur in Ansätzen Hinweise zu der, nach der Erteilung des Bestätigungsvermerks, erlaubten Dokumentation von Prüfungshandlungen.

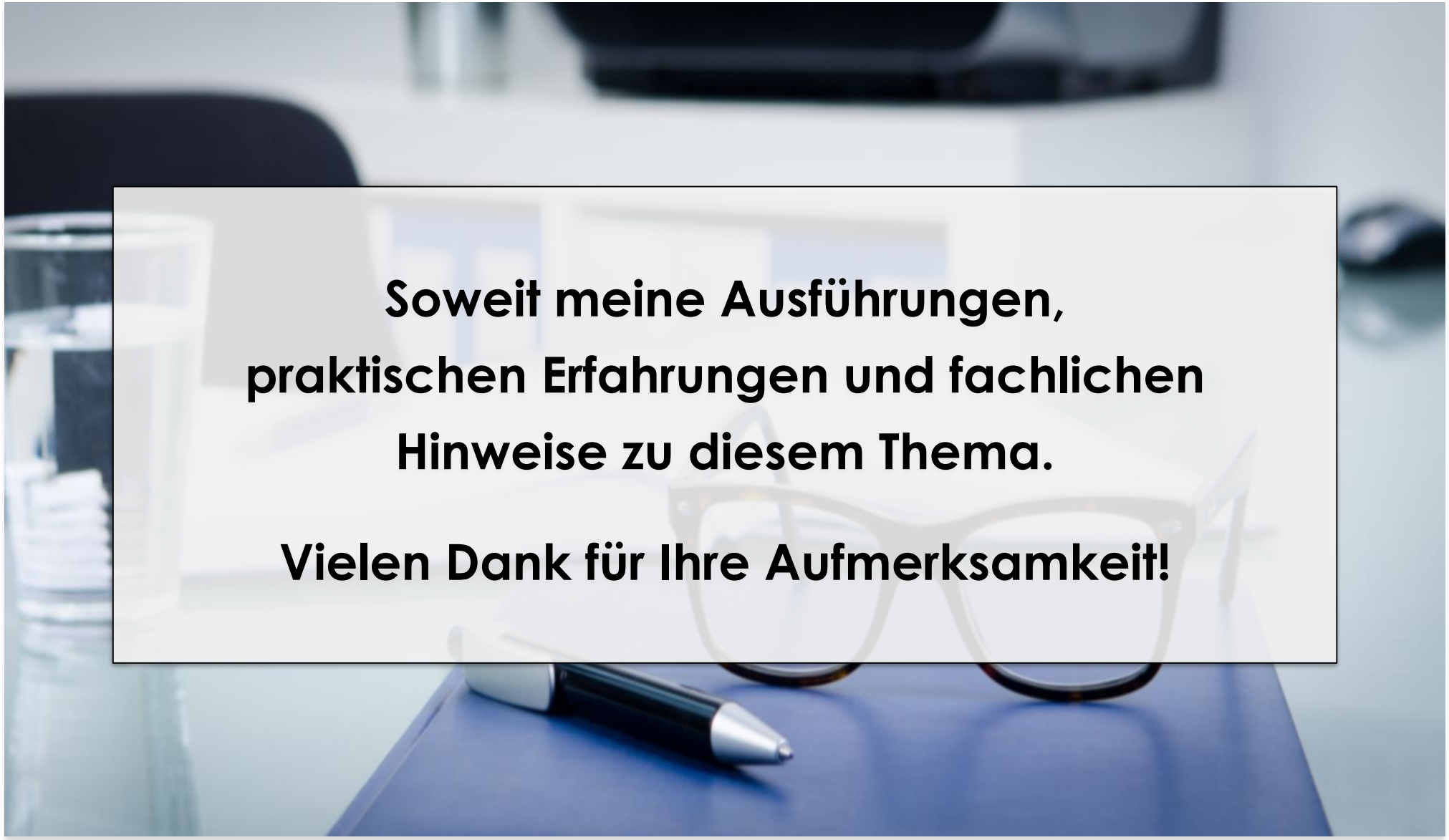
Nachfolgend genannten Handlungen sind unstrittig erlaubt.

- **Entfernen von veralteten Dateien/Dokumente**
- **Schriftliche Ausformulierungen zu Prüfungsnachweisen**
- **Sortieren und Ordnen der Arbeitspapiere**
- **Einfügen von Querverweisen**

Anlagen zum Themenbereich

Praxishilfen zu diesem Themenbereich

- **Praxishilfe 2/1:** „Praxisfall: Erstellung von Arbeitspapieren“
- **Praxishilfe 2/2:** „Lösungshinweise zu Praxisfall: Erstellung von Arbeitspapieren“


Soweit meine Ausführungen,
praktischen Erfahrungen und fachlichen
Hinweise zu diesem Thema.
Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Themenbereich 3:
Das postenbezogene interne Kontrollsystem – Prüfung der Grundlagen des postenbezogenen IKS

Gliederung

3.1 Das Prüfungsrisiko bei der Abschlussprüfung

3.2 Überblick rechnungslegungsrelevante Teilprozesse

3.3 Relevanz des IKS für die Forderungen aus Lieferung und Leistung

3.4 Relevanter Teilprozess: Verkaufsprozess

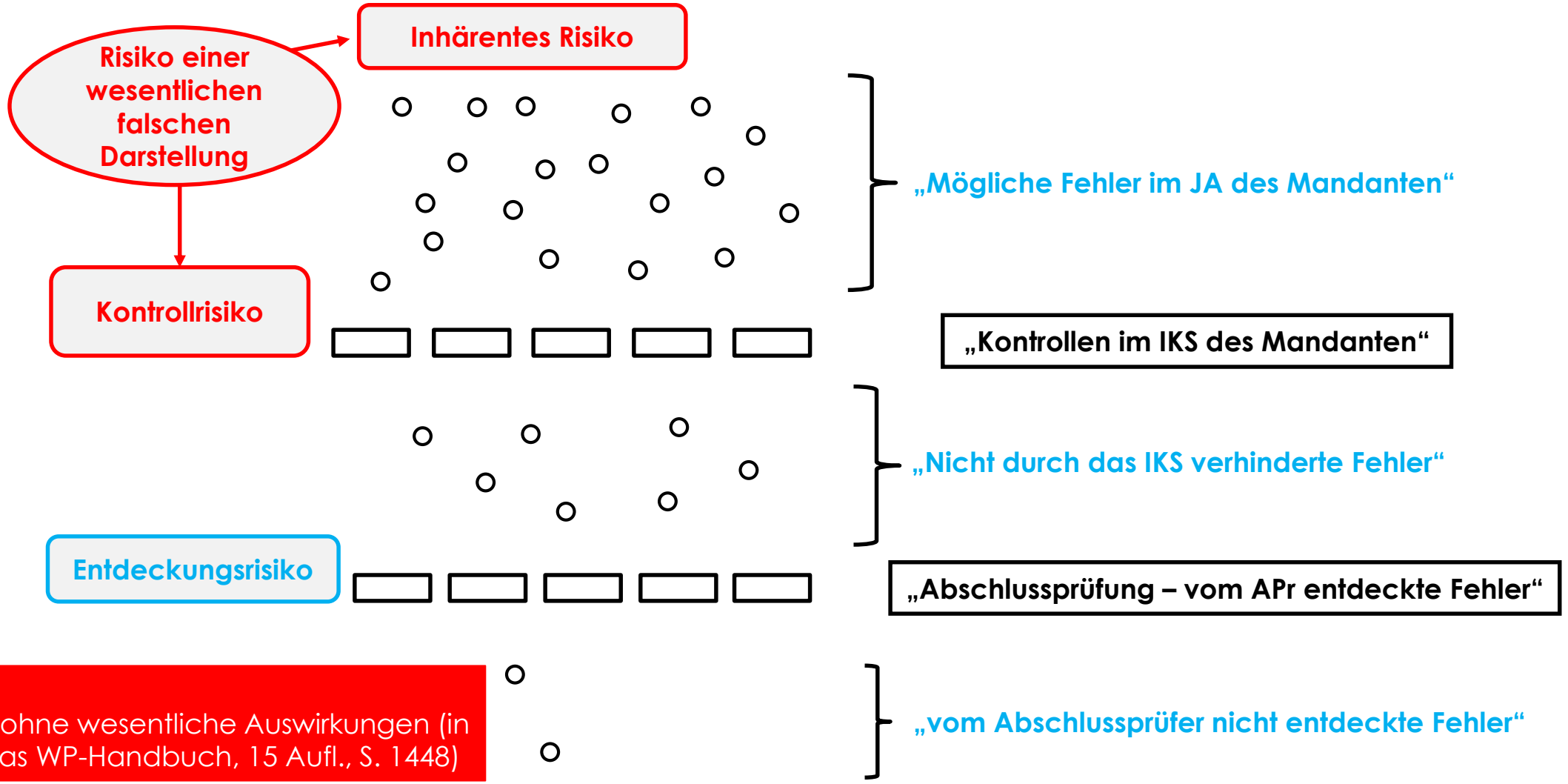
3.5 Vorgehensweise

3.6 Fachliche Unterstützungsangebote und Arbeitshilfen

3.7 Praxisfall

3.1 Das Prüfungsrisiko bei der Abschlussprüfung

3.1 Das Prüfungsrisiko bei der Abschlussprüfung



Ziel:
Nur noch Fehler ohne wesentliche Auswirkungen (in Anlehnung an das WP-Handbuch, 15 Aufl., S. 1448)

3.2 Überblick rechnungslegungsrelevante Teilprozesse

3.2 Überblick rechnungslegungsrelevante Teilprozesse

Einkaufsprozess (inkl. Material-wirtschaft, Vorräte)

- Anlagevermögen
- Vorräte
- Verb. LuL
- Rückstellungen
- Materialaufwand
- Aktivierte Eigenleistungen
- Bestandsveränderung
- AfA

Verkaufsprozess (Erlösbereich)

- Umsatzerlöse
- Forderungen LuL
- **Forderungen verb. UN / Bet. Unt.**
- Erlösschmälerungen
- Sonstige betriebliche Erträge

Personalprozess (Personalbuchhaltung)

- Rückstellungen
- Sonstige Verbindlichkeiten
- Sonstige Vermögens-gegenstände
- Personalaufwand

Prozess der Jahresabschlusserstellung

3.3 Relevanz des IKS für die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

3.3.1 Aufbauprüfung (Identifizierung von Kontrollen)

3.3.2 Funktionsprüfung (Test von Kontrollen)

3.3.3 Definition bedeutsame Risiken

3.3 Relevanz des IKS für die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

Warum gehört zur Prüfung der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen auch die Prüfung des prozessbezogenen IKS (Teilprozess: Verkaufsprozess)?

3.3.1 Aufbauprüfung (Identifizierung von Kontrollen)

Verpflichtend durchzuführen für **Kontrollaktivitäten**,

a. die sich auf **bedeutsame Risiken** beziehen und

b. die sich auf Risiken beziehen, bei denen **aussagebezogene Prüfungshandlungen** alleine zur Gewinnung hinreichender Sicherheit **nicht ausreichen** (insbes. Risiken aus Massentransaktionen).

c. Weitere Kontrollaktivitäten, die für die Abschlussprüfung relevant sind.

Einflussfaktoren

- Zugrunde liegendes **Risiko für einen wesentlichen Fehler** in der Rechnungslegung.
- Einschätzung des Abschlussprüfers, ob zur Bestimmung des Umfangs der aussagebezogenen Prüfungshandlungen eine Beurteilung der Wirksamkeit der Kontrollaktivitäten zweckmäßig ist.

3.3.2 Funktionsprüfung (Test von Kontrollen)

Auf Basis der Ergebnisse der Aufbauprüfung wird festgelegt, **welche Kontrollen zu testen sind**. Das ist notwendig,

- wenn 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 (→ Risiken aus Massentransaktionen).

Fazit:

Die Aufbauprüfung dient der Risikoanalyse und der Bestimmung der Kontrollen, deren Zuverlässigkeit durch Funktionstests validiert werden sollen. Es werden nicht alle Kontrollen eines Prozesses getestet! Die Häufigkeit, mit der eine Kontrolle durch den Mandant durchgeführt wird, beeinflusst die Anzahl der Kontroll-Tests, die vom Abschlussprüfer durchgeführt werden müssen.

Arten von Kontrollen:

- Manuelle Kontrollen
- IT-Kontrollen

3.3.3 Definition bedeutsame Risiken

ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 12 l.:

„***Bedeutsames Risiko*** *= ein identifiziertes Risiko wesentlicher falscher Darstellungen*

i. für das – aufgrund des ***Ausmaßes****, in dem sich die inhärenten Risikofaktoren auf die Kombination aus der* ***Wahrscheinlichkeit*** *des Eintritts einer falschen Darstellung und dem* ***Ausmaß*** *der potenziellen falschen Darstellung, sofern diese eintritt, auswirken – die Beurteilung des inhärenten Risikos* ***nahe am oberen Ende des Spektrums inhärenter Risiken*** *liegt; oder*

ii. das in Übereinstimmung mit den ***Anforderungen anderer ISA [DE]*** *als bedeutsames Risiko zu behandeln ist.*

Frage: Gibt es bei der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen ein bedeutsames Risiko?

Antwort: ISA [DE] 315 (Revised 2019) → JA!

„Der Abschlussprüfer muss immer damit rechnen, dass Risiken wesentlicher falscher Angaben in der ***Umsatzrealisierung*** *liegen können. Diese Risiken sind als bedeutsame Risiken zu behandeln.“*

Folge für die Prüfung:

→ **Umsatzerlöse/-realisierung sind immer ein wesentlicher Abschlussposten**

→ Für den Verkaufsprozess /im Erlösbereich ist daher **mindestens** eine **Aufbauprüfung** hinsichtlich des Kontrollziels Umsatzrealisierung durchzuführen.

→ **Funktionstests** sind **nur** dann erforderlich, wenn der WP sein Prüfungsurteil **auf ihre Wirksamkeit stützt (Kontrollbasierter Prüfungsansatz)**.

3.4 Relevanter Teilprozess: Verkaufsprozess

3.4.1 Überblick

3.4.2 Teilprozesse Gewinnung Neukunde / Stammdatenpflege

3.4.3 Teilprozesse Auftragsannahme / Warenausgang

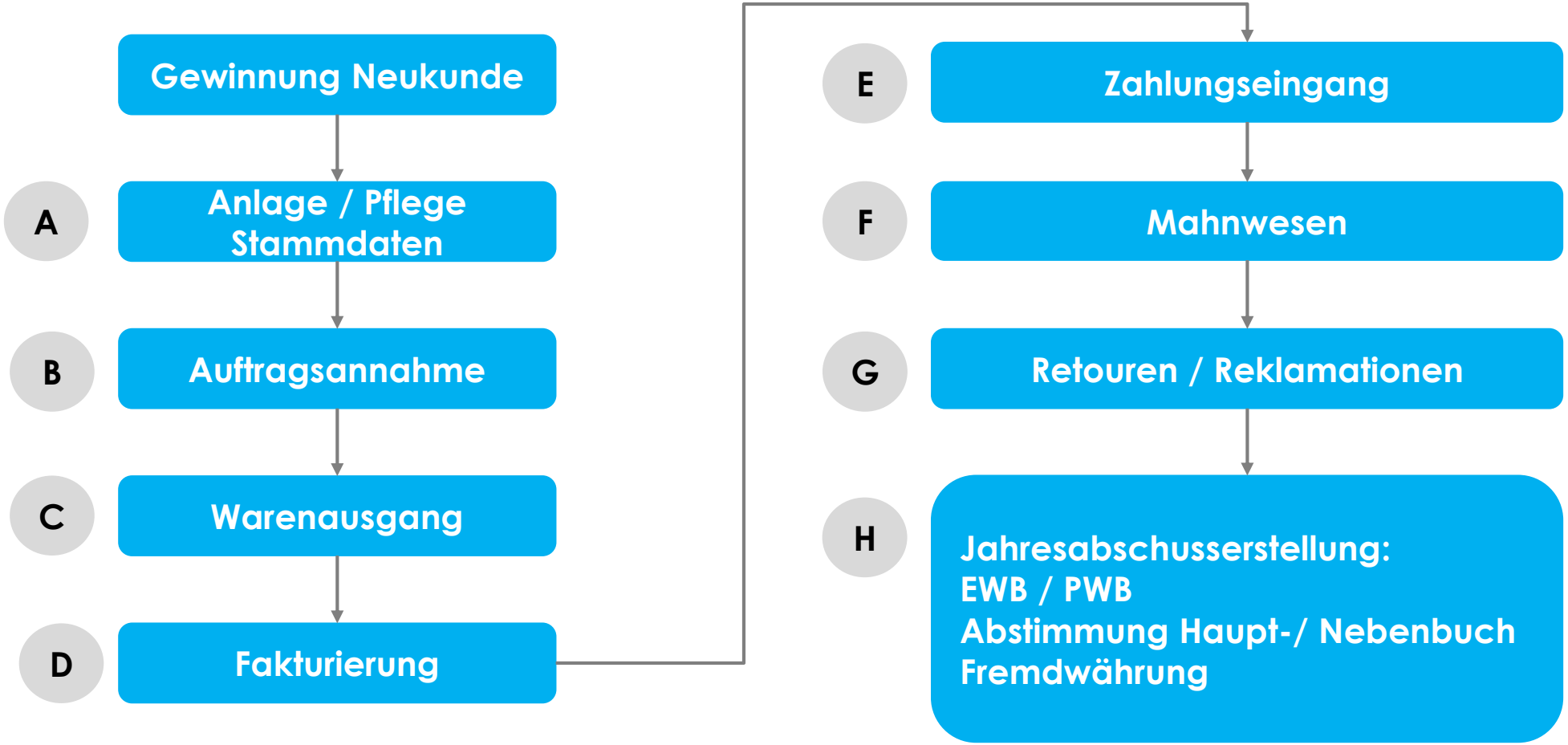
3.4.4 Teilprozesse Fakturierung / Zahlungseingang

3.4.5 Teilprozesse Mahnwesen / Retouren / Reklamationen

3.4.6 Teilprozesse Jahresabschlusserstellung

3.4 Relevanter Teilprozess: Verkaufsprozess

3.4.1 Überblick



3.4.2 Teilprozesse Gewinnung Neukunde / Stammdatenpflege

A

Stammdaten anlegen:

- Zahlungskonditionen
- Bonitätsprüfung
- Bonusvereinbarungen
- Verb. UN /assoz. UN
- Preise
- AGB

Stammdaten ändern:

- Zahlungskonditionen
- Bonitätsprüfung
- Bonusvereinbarungen
- Verb. UN /assoz. UN

Bedeutsame Kontrollen:

- **Funktionstrennung** Stammdatenpflege / Vertrieb
- **Genehmigungsverfahren** für die Anlage und Veränderung von Stammdaten
- Vornahme einer **Bonitätsprüfung** vor Anlage eines Neukunden
- Kontrolle des **richtigen Ausweises** bei Stammdatenpflege (verb. UN / assoz. UN / sonst. Forderungen
- Pflege von verwendeten **Preistabellen** (aktuelle Preise / Auswahl der richtigen Tabelle für Kunden)
- Freigabe von **Bonusvereinbarungen** und Aktualität der entspr. Stammdaten
- Regelmäßige Kontrolle der vorgenommenen Stammdaten-änderungen
- Turnusmäßig **Kontrolle aller** angelegten **Stammdaten**, insbes. CPU-Konten

3.4.3 Teilprozesse Auftragsannahme / Warenausgang

B

Auftragsannahme:

- Kundenanfrage bearbeiten
- Angebotspreis ermitteln
- Machbarkeit prüfen
- Angebot erstellen und verschicken

Bedeutende Kontrollen:

- **Genehmigung** von Angeboten vor Versand
- **Unterschriftenregelung** für Angebote
- Genehmigung von **Preislisten** / Verkaufspreiskalkulationen / Rahmenverträgen
- Prüfung **Kreditlimit** vor Auftragsbestätigung
- Ergebnis **Bonitätsprüfung** vor Auftragsbestätigung an Neukunden

C

Warenausgang:

- Lieferschein erstellen
- Ware kommissionieren
- Ware versenden
- Fakturierung anstoßen

Bedeutende Kontrollen:

- **Abstimmung** Lieferschein mit verpackter / bestellter Ware
- Kontrolle, dass alle ausgelieferten Waren zur **Fakturierung** freigegeben werden

3.4.4 Teilprozesse Fakturierung / Zahlungseingang

D

Fakturierung:

- Fakturavorrat bearbeiten
- Rechnung erstellen / verschicken
- Forderung / Umsatz buchen

Bedeutende Kontrollen:

- Kontrolle, dass jeder Lieferschein **nur einmal fakturiert** wird
- Kontrolle, dass **jeder Warenausgang fakturiert** wird
- **Fortlaufende, lückenlose** Belegnummer
- **Abstimmung** der **Rechnung** mit **Bestellung** (richtiger Preis, richtige Konditionen)
- Berücksichtigung von **Anzahlungen**

E

Zahlungseingang:

- Lastschrifteneinzug
- Kontoauszug verbuchen
- Forderungen ausziffern
- Kontenpflege

Bedeutende Kontrollen:

- **Funktionstrennung** Verbuchung Bankkonto und Debitorenpflege
- Regeln zum Umgang mit **unklaren Zahlungseingängen / Über-, Unterzahlungen**

3.4.5 Teilprozesse Mahnwesen / Retouren / Reklamationen

F

Mahnwesen:

- Monitoring Altersstrukturliste
- Mahnlauf
- Einschaltung Anwalt / Inkassobüro

Bedeutende Kontrollen:

- Turnusmäßig Analyse der **Altersstrukturliste**
- **Genehmigung** Mahnvorschlagsliste
- Kontrolle der **Vollständigkeit** der versendeten Mahnungen
- Kontrolle **Mahnsperren**
- Regeln zum Vorgehen bei **erfolgloser Mahnung**

G

Retouren / Reklamationen:

- Eingang Ware / Reklamation
- Prüfung Reklamationsgrund
- Prüfung Ware
- Veranlassung Gutschrift / Nachlass

Bedeutende Kontrollen:

- **Genehmigung** vor Erteilung einer Gutschrift
- **Unterschriftenregelung** für Gutschriften
- **Funktionstrennung** Erstellung Gutschrift und Auszahlung

3.4.6 Teilprozesse Jahresabschlusserstellung

H

Jahresabschusserstellung:

- EWB / PWB
- Abstimmung Haupt-/ Nebenbuch
- Fremdwährung

Bedeutsame Kontrollen:

- Kontrolle der überfälligen Forderungen auf Wert-berichtigungsbedarf
- Kontrolle der Höhe der PWB auf Angemessenheit
- Vertretbares Berechnungsschema für die PWB
- Überprüfung sonstiger Wertberichtigungsgründe:
  - Insolvenz des Kunden
  - Rechtsstreitigkeiten mit dem Kunden
  - Angekündigte Reklamationen / Retouren
- Kontrolle der Fremdwährungsforderungen auf Wert-berichtigungsbedarf
- Kontrolle: Abstimmung zwischen Haupt- und Nebenbuch
- Ausweis: unterjährig erfolgte Änderungen im Konzernkreis
- Abgrenzung: Prüfung ggf. vorhandener, noch nicht fakturierter Forderungen
- „Goods in Transit“

3.5 Vorgehensweise

3.5 Vorgehensweise

1. **Durchsicht der Vorjahresunterlagen und der Prüfungsplanung:**
   - Dokumentation Aufbauprüfung aus dem Vorjahr
   - Aktuelle Erkenntnisse zur Geschäftstätigkeit

2. **Ermittlung der richtigen Ansprechpartner**
   - Vertrieb, ggf. mehrere Ansprechpartner für verschiedene Vertriebszweige / -abteilungen
   - Debitorenbuchhaltung (Leiter und Sachbearbeiter)

3. **Termine vereinbaren / Gesprächsleitfaden vorbereiten**
   - Debitorenbuchhaltung und Vertrieb (Leiter und Sachbearbeiter)
   - Vorjahresdokumentation als Gesprächsleitfaden nutzen
   - Sollvorstellung im Kopf entwickeln und Ist-Zustand damit abstimmen

4. **Gespräche führen / Dokumentation**
   - „Walk-through“
   - Unklarheiten durch Nachfragen klären
   - Kopien von Unterlagen machen / „Screen-Shots“

3.6 Fachliche Unterstützungsangebote und Arbeitshilfen

3.6 Fachliche Unterstützungsangebote und Arbeitshilfen

Relevante Prüfungsstandards / Stellungnahme des IDW:

ISA [DE] 315 (Revised 2019): „Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aus dem Verständnis von der Einheit und ihrem Umfeld“

IDW Fragen und Antworten:

- Zur Risikoidentifikation und -beurteilung nach ISA 315 bzw. IDW PS 261 n.F., ISA [DE] 315 (Revised 2019); Stand 21.11.2014
- Zur Risikoidentifikation und -beurteilung nach ISA [DE] 315 (Revised 2019); Stand 18.11.2022

Sonstiges:

Literatur zur Aufnahme von betrieblichen Prozessen gibt es bei vielen Anbietern (z. B. IDW oder nwb-Verlag)

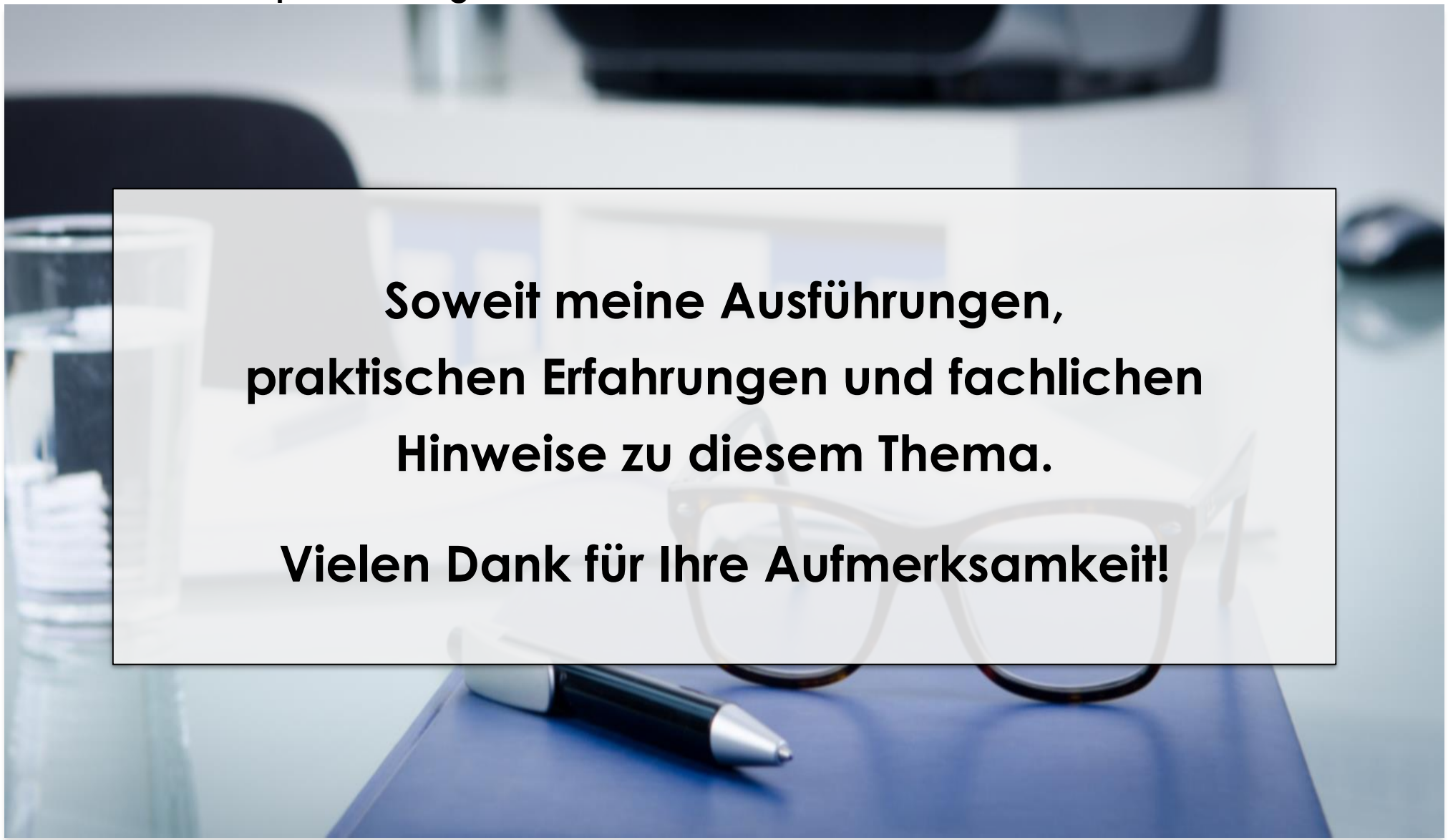
- Arbeitshilfen zur internen Qualitätssicherung und zum risikoorientierten Prüfungsvorgehen bei der Prüfung kleiner und mittelgroßer Unternehmen
- Informieren Sie sich, welche bei Ihnen in der Kanzlei verfügbar sind. Hilfreich sind z. B. Checklisten zur Aufnahme von einzelnen Bereichen des IKS
- Praxisinterne **Aufnahmehilfen**
- Dokumentation aus der **Vorjahresprüfung** des Mandanten!

3.7 Praxisfall

Anlagen zum Themenbereich

Praxishilfen zu diesem Themenbereich

- **Praxishilfe 3/1:** „Praxisfall: Das postenbezogene IKS“
- **Praxishilfe 3/2:** „Sachverhaltsbeschreibung: Musterbau GmbH“
- **Praxishilfe 3/3:** „Risiko-Kontroll-Matrix für die Musterbau GmbH im „Verkaufsprozess““
- **Praxishilfe 3/4:** „Lösungshinweise zu Praxisfall – Aufgaben 1-3: Das postenbezogene IKS: Risiko-Kontroll-Matrix für die Musterbau GmbH im „Verkaufsprozess““
- **Praxishilfe 3/5:** „Lösungshinweise zu Praxisfall – Aufgaben 4+5: Das postenbezogene IKS: Risiko-Kontroll-Matrix für die Musterbau GmbH im „Verkaufsprozess““
- **Praxishilfe 3/6:** „Lösungshinweise zu Praxisfall – Aufgabe 6: Das postenbezogene IKS: Risiko-Kontroll-Matrix für die Musterbau GmbH im „Verkaufsprozess““



Soweit meine Ausführungen, praktischen Erfahrungen und fachlichen Hinweise zu diesem Thema.

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Themenbereich 4:
Prüfung der immateriellen Vermögensgegenstände und des Sachanlagevermögens

Gliederung

4.1 Ausgewählte Bilanzierungsfragen mit Praxisrelevanz

4.2 Analytische Prüfungshandlungen

4.3 Prüfungshandlungen – Immaterielle Vermögensgegenstände

4.4 Prüfungshandlungen – Sachanlagen

4.5 Prüfung des Anlagespiegels

4.6 Prüfung des Anlagevermögens

4.1 Ausgewählte Bilanzierungsgrundlagen mit Praxisrelevanz

4.1.1 Beispiel: Entstehung eines Geschäfts- oder Firmenwerts (GoF) „Asset-Deal“

4.1.2 Bewertung im Anlagevermögen – Ausgewählte Einzelfälle

4.1.3 Zurechnungskriterien in der Handelsbilanz

4.1.4 Folgebewertung im Anlagevermögen – Grundsätzliches

4.1 Ausgewählte Bilanzierungsgrundlagen mit Praxisrelevanz

4.1.1 Beispiel: Entstehung eines Geschäfts- oder Firmenwerts (GoF) „Asset-Deal“

Käufer			
Bank	1.000.000	EK	1.000.000

Teilbetrieb			
SAV	200.000	EK	80.000
		Verb. KI	120.000

Kaufpreis = 200.000

Käufer (nach Erwerb)			
GoF	120.000	EK	1.000.000
SAV	200.000	Verb. KI	120.000
Bank	800.000		
	1.120.000		**1.120.000**

GoF

200.000 Kaufpreis

\- 80.000 Erworbenes EK

120.000

4.1.2 Bewertung im Anlagevermögen – Ausgewählte Einzelfälle

Immaterielle Vermögensgegenstände – Geschäfts- oder Firmenwert

- Pflicht zur **Aktivierung** eines **entgeltlich erworbenen (sog. derivativen) Geschäfts- oder Firmenwertes** als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand (§ 246 Abs. 1 Satz 4 HGB)
- **Abschreibung:** nach den allgemeinen Abschreibungsregeln gem. § 253 Abs. 3 HGB über die planmäßige Nutzungsdauer, sofern verlässlich schätzbar

  → Sonst: Typisierte Nutzungsdauer von 10 Jahren in Ausnahmefällen

  → Pflicht zur Beibehaltung eines niedrigeren Wertansatzes nach außerplanmäßiger Abschreibung gem. § 253 Abs. 5 Satz 2 HGB
- **Anhang:** Nach § 285 Nr. 13 HGB eine „Erläuterung des Zeitraums, über den ein entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert abgeschrieben wird."

  → **Prüfungspraxis:** Feststellung, dass diese Anhangangabe nicht gemacht wird, da nur von einer Angabepflicht bei Nutzungsdauer > 5 Jahre ausgegangen wird (frühere Regelung).
- Für den **selbst geschaffenen (sog. originäre) Geschäfts- oder Firmenwert** besteht ein **Aktivierungsverbot**

4.1.2 Bewertung im Anlagevermögen – Ausgewählte Einzelfälle; Forts.

Betriebs- und Geschäftsausstattung - Festwerte

- **Gesetzliche Regelung in § 240 Abs. 3 HGB:** Für Gegenstände des Sachanlagevermögens sowie für RHB (z. B. Werkzeuge, Hotelgeschirr, Gleisanlagen, Gerüst- und Schalungsteile) kommt auch eine Festbewertung in Betracht, wenn
  - sie **regelmäßig ersetzt** werden und
  - ihr **Gesamtwert** für das Unternehmen von **nachrangiger Bedeutung** ist.
  - die in ihm zusammengefassten Gütermengen in **Größe, Wert und Zusammensetzung** nur **geringe Veränderungen** aufweisen.
  - **in der Regel alle drei Jahre** der angesetzte Festwert durch eine körperliche Bestandsaufnahme überprüft wird.
  - Sofern bei Inventur Mehrmengen festgestellt werden, braucht Festwert nicht angepasst zu werden, wenn der ermittelte Wert den bisherigen Festwert nicht mehr als 10 % übersteigt.

→ **Prüfungspraxis:** 3-jähriger Inventurzyklus wird oft nicht eingehalten und eine entsprechende Anhangangabe **fehlt häufig.**

4.1.2 Bewertung im Anlagevermögen – Ausgewählte Einzelfälle; Forts.

Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG)

- **Gesetzliche Regelung in § 6 Abs. 2 EStG:**

  GWG können im Jahr des Zugangs voll abgeschrieben werden (im Anlagespiegel Erfassung in Zugangs- und Abgangsspalte von AHK und AfA).

- **Voraussetzungen** für ein Geringwertiges Wirtschaftsgut sind („GWG-Eigenschaft"):

  - selbstständige Nutzbarkeit und
  - zum Anlagevermögen gehörend und
  - in einem gesonderten Verzeichnis geführt.

- Wenn Nutzungsdauer von 1 Jahr nicht der wirtschaftlichen Nutzungsdauer der GWG-Vermögensgegenstände entspricht:

  → **Beachtung der Wesentlichkeit!**

  → GWG-Sofortabschreibung ist eine rein steuerliche Regelung!

→ **Prüfungspraxis:** **a.** Feststellung, dass GWG-Eigenschaft oft nicht erfüllt ist
b. Feststellung, dass „Wesentlichkeitsgrenze" überschritten ist

4.1.3 Zurechnungskriterien in der Handelsbilanz

§ 242 Abs. 1 Satz 1 HGB: Vollständigkeitsgebot

"Der Jahresabschluss hat sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten sowie Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist. Vermögensgegenstände sind in der Bilanz des Eigentümers aufzunehmen; ist ein ***Vermögensgegenstand nicht dem Eigentümer, sondern einem anderen wirtschaftlich zuzurechnen****, hat dieser ihn in seiner Bilanz auszuweisen. Schulden sind in die Bilanz des Schuldners aufzunehmen."*

→ Aber wann bilanziert der Kaufmann einen Vermögensgegenstand als **sein** Vermögen?

4.1.3 Zurechnungskriterien in der Handelsbilanz; Forts.

a. Grundsatz

Gesetzliche Fixierung der Bilanzierung nach dem **„wirtschaftlichen Eigentum“** (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB)

4.1.3 Zurechnungskriterien in der Handelsbilanz; Forts.

b. Definition: „Wirtschaftliches Eigentum“

Wirtschaftlicher Eigentümer ist, wer die **(1) tatsächliche Herrschaft (Besitz)** über einen Vermögensgegenstand in der Weise ausübt, dass dadurch **(2) der nach bürgerlichem Recht berechtigte (juristische Eigentümer) auf Dauer von der Einwirkung auf den Vermögensgegenstand rechtlich oder wirtschaftlich ausgeschlossen werden kann**.

c. Anwendungsfälle

- **Normalfall:** Juristisches Eigentum = Wirtschaftliches Eigentum
  Beispiel: Kauf einer Maschinenanlage
- **Ausnahmefall:** Juristisches Eigentum ≠ Wirtschaftliches Eigentum
  Beispiele: Leasing oder Sicherungsübereignung von Maschinen

→ **Prüfungspraxis:**
Feststellung, dass nach dem juristischen und nicht nach dem wirtschaftlichen Eigentum bilanziert wird
→ oft auch Auswirkungen auf die Gewinnrealisierung

IDW ERS HFA 13 n.F. (Stand 29.11.2006) „Einzelfragen zum Übergang von wirtschaftlichem Eigentum und zur Gewinnrealisierung nach HGB“
→ Wegen „ertragsteuerlicher Bedenken“ bisher nicht verabschiedet

4.1.4 Folgebewertung im Anlagevermögen – Grundsätzliches

a. **Planmäßige Abschreibung** über die voraussichtliche Nutzungsdauer
§ 253 Abs. 3 S. 2 HGB: „*Der Plan muss die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Geschäftsjahre verteilen, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt werden kann.*“

- **Abschreibungsmethoden:** Linear / degressiv nach Inanspruchnahme / Sofortabschreibung bei geringwertigen Anlagegütern (GWG)
- Im Jahr des **Zu- oder Abgangs** grundsätzlich taggenaue Abschreibung anteilig für den Zeitraum ab Zugang bzw. bis Abgang.
  Aber: Rundung auf volle Monate bei Zu- bzw. Abgang ist nicht zu beanstanden und wird in der Praxis auch meist so angewendet.

→ **Prüfungspraxis:** „Übernahme“ steuerlicher AfA (Nutzungsdauer, AfA-Methode) nicht immer bzw. nicht ungeprüft möglich!

4.1.4 Folgebewertung im Anlagevermögen – Grundsätzliches; Forts.

b. Außerplanmäßige Abschreibungen auf den niedrigeren beizulegenden Wert bei dauernder Wertminderung → gemildertes Niederstwertprinzip (**§ 253 Abs. 3 Satz 5 HGB**)

- Ausnahme Finanzanlagevermögen: außerplanmäßige Abschreibungen auch bei voraussichtlich nicht dauernder Wertminderung zulässig (Wahlrecht, **§ 253 Abs. 3 Satz 6 HGB**)

→ **Prüfungspraxis:** Feststellung, dass erforderliche Anhangangabe bei Verzicht auf außerplanm. Abschreibung im FAV vergessen wird (§ 285 Nr. 18 HGB, Angabe von Buchwert, beizulegendem Zeitwert und Grund dafür, dass Wertminderung nicht dauerhaft)

c. Generelles Wertaufholungsgebot (**§ 253 Abs. 5 HGB**)
Ausnahme: entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert

→ **Prüfungspraxis:** Feststellung, dass eine Untersuchung, ob Zuschreibungsbedarf besteht nicht durch den Mandanten erfolgt ist.

→ **Prüfungspraxis:** Achtung: Nicht aus jeder Anlagenbuchhaltung sind die in Vorjahren vorgenommenen außerplanm. Abschreibungen (sofort) ersichtlich.

4.1.4 Folgebewertung im Anlagevermögen – Grundsätzliches; Forts.

zu b. Außerplanmäßige Abschreibungen

Maßgebliche Märkte zur Bestimmung der Zeitwerte

Absatzmarkt	Beschaffungsmarkt	doppelter Markt
bei **zur Veräußerung gehaltenen** Vermögensgegenständen - Unfertige / Fertige Erzeugnisse - Überbestände an Rohstoffen	bei **nicht zur Veräußerung gehaltenen** Vermögensgegenständen - **Anlagevermögen** - Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe - Fremdbezogene unfertige/ fertige Erzeugnisse (zur Weiterverarbeitung)	Sonstige Vermögensgegen-ständen - Handelsware

4.2 Analytische Prüfungshandlungen

4.2 Analytische Prüfungshandlungen

Auswahl möglicher analytischer Prüfungshandlungen:

1. Erfolgte die Übernahme der Eröffnungsbilanz-Werte ordnungsgemäß?
2. Können Sie die Überleitung der Kontensalden aus der Finanzbuchhaltung (Summen- und Saldenliste) zum Jahresabschluss nachvollziehen?
3. Erscheinen Ihnen die Angaben im Jahresabschluss (Bilanz, GuV und Anhang) zu diesem Posten plausibel (Veränderung zum Vorjahr)?
4. Erscheint Ihnen die Höhe der Abschreibungen plausibel?

   → Ermittlung eines Erwartungswertes auf der Basis der Vorjahreszahlen unter Berücksichtigung der Zu- und Abgänge bzw. der Abschreibungen; zu beachten sind aber auch Änderungen der Abschreibungs-methode.
5. Ergaben sich Auffälligkeiten (Bestände / Trends) innerhalb dieses Bilanzpostens?
6. Analyse der Inventarnummern ohne Abschreibungen

4.3 Prüfungshandlungen – Immaterielle Vermögensgegenstände

4.3.1 Prüfung des Nachweises

4.3.2 Prüfung der Bewertung

4.3.3 Prüfung des Ausweises

4.3 Prüfungshandlungen - Immaterielle Vermögensgegenstände

4.3.1 Prüfung des Nachweises

1. Prüfung von **Zu- und Abgängen** sowie **Abschreibungen**
   - Wurden geeignete Nachweise (z. B. Rechnungen, Verträge, etc.) für wesentliche Zu- und Abgänge bei den immateriellen Vermögensgegenständen einschl. Geschäfts- oder Firmenwerte eingeholt und überprüft?
   - Wurden die Abschreibungen richtig zeitanteilig berechnet ab Zugangs- bzw. bis Abgangszeitpunkt? **[V, B, R&V, E]**
2. Wurden erhaltene **Investitionszulagen** und **-zuschüsse** im Jahresabschluss richtig berücksichtigt? **[V, B]**
3. Wurde der **Anlagespiegel** mit den Konten der Finanzbuchhaltung abgestimmt und rechnerisch überprüft? **[R]**
4. Wurden **selbst geschaffene** Vermögensgegenstände des Anlagevermögens als Aktivposten in die Bilanz aufgenommen (**Ausübung Ansatzwahlrecht**)? **(§ 248 Abs. 2 HGB) [B, A]**
5. Wurde beachtet, dass **selbst geschaffene** Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare Posten nicht in die Bilanz mit aufgenommen werden dürfen (Beachtung **Ansatzverbot**)? **(§ 248 Abs. 2 HGB) [E]**
6. Wurde ein entgeltlich erworbener **Geschäfts- oder Firmenwert** nach den Vorschriften des HGB angesetzt? **[B, A] (§ 246 Abs. 1 HGB)**

4.3.2 Prüfung der Bewertung

1. Wurden **Anschaffungsnebenkosten** korrekt behandelt? **[B]**
2. Sind die Anschaffungskosten bei **Fremdwährung**szahlungen mit dem richtigen Umrechnungskurs ermittelt worden? **[B]**
3. Wurde bei Kauf auf Rentenbasis der Barwert der künftigen Zahlungen als Anschaffungskosten angesetzt? **[B]**
4. Werden die immateriellen Vermögensgegenstände nach zulässigen **Abschreibungsmethoden** abgeschrieben? **[B]**
5. Werden alle aktivierten immateriellen Vermögensgegenstände **noch genutzt**? **[E, B]**
6. Wurden **Zuschreibungen** vorgenommen, sofern die Gründe für früher vorgenommene Abschreibungen auf den niedrigeren beizulegenden Wert am Abschlussstichtag entfallen sind? **[B]**
7. Wurden im Fall einer notwendigen **Zuschreibung** die zulässigen **Höchstgrenzen** (Zeitwert bzw. maximal Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um planmäßige Abschreibungen) beachtet? **[B]**
8. Wurde der Zeitwert der immateriellen Vermögensgegenstände im Fall der **Einbringung** korrekt ermittelt? **[B]**
9. Wurde beachtet, dass keine Forschungskosten aktiviert werden dürfen? **[B] (§ 255 Abs. 2a HGB)**
10. Wurden Entwicklungskosten aktiviert? **[B] (§ 255 Abs. 2a HGB)**

4.3.2 Prüfung der Bewertung; Forts.

11. Können die die **selbst geschaffenen** immateriellen Vermögensgegenstände **betreffenden Forschungs- und Entwicklungskosten** verlässlich voneinander unterschieden werden? **[B] (§ 255 Abs. 2a HGB)**
12. Wurde beachtet, dass der niedrigere Wertansatz eines entgeltlich erworbene **Geschäfts- oder Firmenwertes** beizubehalten ist? **[B] (§ 253 Abs. 5 S. 2 HGB)**
13. Wurde beachtet, dass bei voraussichtlich dauernder Wertminderung eine **außerplanmäßige Abschreibung** vorzunehmen ist? **[B] (§ 253 Abs. 3 HGB)**
14. Wurde darauf geachtet, dass für aktivierte selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände bzw. entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwerte, deren **Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt werden kann** eine **typisierte Nutzungsdauer von 10 Jahren** zugrunde zu legen ist? **(§ 253 Abs. 3 HGB) [B]**

4.3.3 Prüfung des Ausweises

1. Ist geplant, dass die immateriellen Vermögensgegenständen dem **Betrieb auf Dauer dienen** sollen? **[A, V]**
2. Wird ein **Anlagespiege**l entsprechend den gesetzlichen Vorschriften (7-spaltig oder 10-spaltig) erstellt? **[A, V]**

4.3.3 Prüfung des Ausweises; Forts.

3. Werden die **Abschreibungen** des Berichtsjahres gesondert im Anlagespiegel ausgewiesen? **[A]**
4. Werden die **Abschreibungen** in der Gewinn- und Verlustrechnung korrekt ausgewiesen? **[A, B]**
5. Werden die **Zuschreibungen** unter den sonstigen betrieblichen Erträgen ausgewiesen? **[A]**
6. Wurden die **Umgliederungen** in das Umlaufvermögen oder vom Umlaufvermögen richtig dargestellt? **[A]**
7. Wurde die **Ausschüttungssperre** im Bezug auf die Aktivierung **selbst geschaffener** immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens beachtet? **(§ 268 Abs. 8 HGB) [A, B]**
8. Wurde der Gesamtbetrag **der Forschungs- und Entwicklungskosten** des GJ sowie der davon auf selbst geschaffene immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entfallende Betrag **im Anhang**, aufgegliedert nach Forschungs- und Entwicklungskosten, angegeben? **(§ 285 Nr. 22 HGB) [A, B]**
9. Wurde der Gesamtbetrag der Beträge nach § 268 Abs. 8 HGB, aufgegliedert mit dem Betrag Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens angegeben? **(§ 285 Nr. 28 HGB) [A, B]**
10. Wurde eine **Erläuterung für die angesetzte Nutzungsdauer** eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes in dem Anhang aufgenommen? **(§ 285 Nr. 13 HGB) [A]**

4.4 Prüfungshandlungen – Sachanlagen

4.4.1 Prüfung des Nachweises

4.4.2 Prüfung der Bewertung

4.4.3 Prüfung des Ausweises

4.4 Prüfungshandlungen - Sachanlagen

4.4.1 Prüfung des Nachweises

1. Wurden bei den **Abgängen** die kumulierten Anschaffungs- und Herstellungskosten und die zugehörigen kumulierten Abschreibungen ausgebucht? **[A, B]**
2. Werden bei **Verkaufsvorgängen an nahestehende Personen** (Gesellschafter, Mitarbeiter oder verbundene Unternehmen) angemessene Verkaufspreise festgesetzt? **[R&V,B]**
3. Wird bei **Verkaufsvorgängen an Gesellschafter** darauf geachtet, dass die Voraussetzungen für verdeckte Gewinnausschüttungen nicht vorliegen? **[R&V,B]**
4. Wurden **Investitionszuschüsse** und **-zulagen** korrekt behandelt? **[A, B]**
5. Gibt es Aufzeichnungen über eine **körperliche Überprüfung des Vorhandensein der Anlagegüter (Inventur im Anlage-vermögen)**, die durch einen Angehörigen des zu prüfenden Unternehmen in zeitlicher Nähe zum Bilanzstichtag durchgeführt wurde? **[E, V]**
6. Wurden die aktivierten Anlagegüter während des Berichtszeitraums auch tatsächlich betrieblich genutzt? **[E]**
7. Wird bei **Leasing-Verträgen** die richtige Zurechnung des Leasing-Gegenstands überprüft? **[R&V, A]**
8. Wurden in Betrieb genommene **Anlagegüter**, die im Vorjahr noch **im Bau** waren, als Umbuchung erfasst und mit der Abschreibung begonnen? **[A, B]**
9. Entspricht der den **Anlagen im Bau** zugrunde liegende Baufortschritt dem tatsächlichen Fertigstellungsgrad? **[B, A]**

4.4.2 Prüfung der Bewertung

1. Ist der Wert der Anschaffungskosten bei **Tauschvorgängen** oder Sacheinlagen angemessen und ggf. gesondert dokumentiert? **[B]**
2. Sind als **Anschaffungsnebenkosten** aktivierte **Finanzierungskosten** tatsächlich direkt durch die Anschaffung des Anlagegutes verursacht? **[B]**
3. Wurden geeignete Nachweise für die wesentlichen **Zugänge im Sachanlagevermögen** eingeholt und überprüft? Wurden die **Abschreibungen** richtig **zeitanteilig** berechnet ab Zugangszeitpunkt? **[V, B, E, RBV]**
4. Werden die **Anschaffungskosten** daraufhin geprüft, ob sich diese nach der Verbuchung nachträglich geändert haben? **[B]**
5. Werden bei **aktivierten Eigenleistungen** die Materialeinzelkosten den Werten der lt. Materialentnahmescheinen aufgewandten Materialien gegenübergestellt? **[B]**
6. Werden bei **aktivierten Eigenleistungen** die Lohneinzelkosten mit Aufzeichnungen über geleistete Arbeitsstunden den Löhnen lt. Lohnabrechnungen gegenübergestellt? **[B]**
7. Wurde geprüft, ob bei **aktivierten Eigenleistungen** die Sondereinzelkosten ausschließlich die Herstellung des Anlagegutes betrafen? **[B]**

4.4.2 Prüfung der Bewertung; Forts.

8. Werden bei **aktivierten Eigenleistungen** die kalkulatorischen Gemeinkosten den lt. BAB ermittelten Gemeinkosten gegenübergestellt? **[B]**
9. Sind die vorgenommenen **außerplanmäßigen Abschreibungen** ausreichend bemessen? **[B]**
10. Liegen angemessene Nachweise (ggf. von externen Sachverständigen) für den zugrunde gelegten beizulegenden Wert am Abschlussstichtag vor? **[B]**
11. Ist das **Wertaufholungsgebot** im Hinblick auf eventuelle Zuschreibungen beachtet worden? **[B]**
12. Wurde bei den **Zuschreibungen** die gesetzliche **Wertobergrenze** (Zeitwert bzw. fortgeführte Anschaffungs- und Herstellungskosten) beachtet? **[B]**
13. Wurde beachtet, dass nur **Anschaffungspreisminderungen** von den Anschaffungskosten abgesetzt werden dürfen, die einem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können? **[B]**
14. Wurde bei Erwerbsvorgängen von **Grund und Boden und Gebäuden** auf eine sachgerechte **Aufteilung des Kaufpreises** geachtet? (vgl. IDW RS IFA 2) **[A, B]**

4.4.3 Prüfung des Ausweises

1. Sind die angewandten **Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden** vollständig im **Anhang** aufgeführt? **[A, V]**
2. Ist der Einfluss von **Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden** auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Anhang dargestellt? **[A, V]**
3. Sind die gegebenen **Sicherheiten** im **Anhang** dargestellt? **[A, V]**
4. Werden die **Abschreibungen des Geschäftsjahres** im Anlagespiegel getrennt ausgewiesen? **[A]**
5. Wurden die **Umbuchungen** von geleisteten Anzahlungen und Anlagen im Bau im Anlagespiegel gesondert berücksichtigt? **[A]**
6. Werden nur **geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau aus den Vorjahren** als Umbuchung ausgewiesen? **[A]**
7. Werden die aufgelaufenen kumulierten Abschreibungen ebenfalls umgebucht? **[A]**
8. Wurden die **Abschreibungen** und **Zuschreibungen** lt. Anlagespiegel mit den Werten lt. **Gewinn- und Verlustrechnung abgestimmt**? **[A, R]**

4.5 Prüfung des Anlagespiegels

4.5.1 Aufbau und Inhalt Anlagespiegel

4.5.2 Prüfungshandlungen Anlagespiegel

4.5 Prüfung des Anlagenspiegels

4.5.1 Aufbau und Inhalt Anlagespiegel

- Anlagespiegel ist verpflichtender **Bestandteil des Anhangs § 284 Abs. 3 HGB**:

  „*Dabei sind, ausgehend von den gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten, die Zugänge, Abgänge, Umbuchungen und Zuschreibungen des Geschäftsjahres sowie die Abschreibungen gesondert auszuführen.*“

- Zu **Abschreibungen** ist anzugeben (§ 285 Abs. 3 S. 3 HGB n.F.)
  - Abschreibungen zu Beginn und Ende des Geschäftsjahres
  - Abschreibungen des Geschäftsjahres
  - Änderungen der Abschreibungen durch Zu-, Abgänge und Umbuchungen
- Zu jedem Posten des AV sind in die Herstellungskosten **einbezogene FK-Zinsen**, die im aktuellen Geschäftsjahr aktiviert wurden, anzugeben (davon-Vermerke oder eigene Spalte)
- Vgl. auch HFA zu BilRUG-Anwendungsfragen in IDW Life 1/2016, S. 54

4.5.2 Prüfungshandlungen Anlagespiegel

- Prüfung auf **rechnerische Richtigkeit**

  → Anlagespiegel des Mandanten sollte in Excel erstellt sein

- Überprüfung **„Saldovorträge“** 01.01.xx (histor. AHK und kum. AfA) sowie Vorjahresbuchwerte durch Abstimmung mit Vorjahres-Anlagespiegel
- Abstimmung der Werte mit der **Anlagenbuchhaltung** (Anlagengitter des Mandanten)
- Abstimmung der Buchwerte (Berichtsjahr und Vorjahr) mit der **Bilanz**
- Abstimmung „Zugang Abschreibungen“ mit den Abschreibungen in der **GuV**

  → Achtung bei Abschreibungen auf Finanzanlagevermögen (gesonderte GuV-Position gem. § 275 Abs. 2 Nr. 12 HGB) sowie bei Zuschreibungen (sonstige betriebliche Erträge)

- Abstimmung der **Postenbezeichnungen/Nummerierungen** im Anlagespiegel mit den Postenbezeichnungen/Nummerierungen in der Bilanz sowie in § 266 Abs. 2 HGB

4.6 Prüfung des Anlagevermögens

4.6 Prüfung des Anlagevermögens

Beispielsfragen IKS:

- Wird eine **Anlagenkartei** geführt und enthält sie alle erforderlichen Einzelangaben?
  - Bestandverzeichnis?
  - Liste **Erwerbe von verbundenen Unternehmen**?
- Falls nein, erfolgt jährlich eine **körperliche Aufnahme** des Anlagevermögens?
- Ist sichergestellt, dass die **Bewertung der Beteiligungen** auf aktuellem Stand sind?
- Wird die Anlagenkartei regelmäßig mit den Konten der Finanzbuchführung abgestimmt (von wem, wie oft)?
- Liegen Nachweise für die **Bestände der Finanzanlagen** vor:
  - Saldenbestätigungen, etc.?
  - Geprüfte JA der Beteiligungen?
- Ist der Besitz der Grundstücke durch **Grundbuchauszüge** nachgewiesen?
- Sind die **Festwerte** ordnungsgemäß dokumentiert und wann wurden sie letztmalig überprüft (3-Jahresfrist)?

4.6 Prüfung des Anlagevermögens; Forts.

Weitere diverse Prüfungshandlungen:

- Müssen Anlagenzugänge / Ausleihungen durch bestimmte Organe **genehmigt** werden und von wem?
- Werden die **Anlagenrechnungen** vor Einbuchung sachlich und rechnerisch geprüft? (von wem?)
- Müssen
  - **Abbrucharbeiten** und
  - **Verkauf** oder
  - **Verschrottung**

  von beweglichen Anlagengegenständen **genehmigt** werden (von wem)?
- Existiert ein **Abschreibungsplan** und ist sichergestellt, dass er auch angewendet wird?
- **Wer** veranlasst **Zuschreibungen**?
- Welche Anlagen werden aufgrund von **Leasing-Verträgen** genutzt, und wie werden diese Anlagen im JA behandelt?
- Ist sichergestellt, dass Zu- und Abgänge unverzüglich der Versicherungsabteilung (Vertrags- und Prämienanpassung) gemeldet werden?
- Besteht eine ausreichende Kontrolle über die Lagerung und den Verkauf **verschrotteter Anlagen** (Gegenwert durch Barzahlungen)?

4.6 Prüfung des Anlagevermögens; Forts.

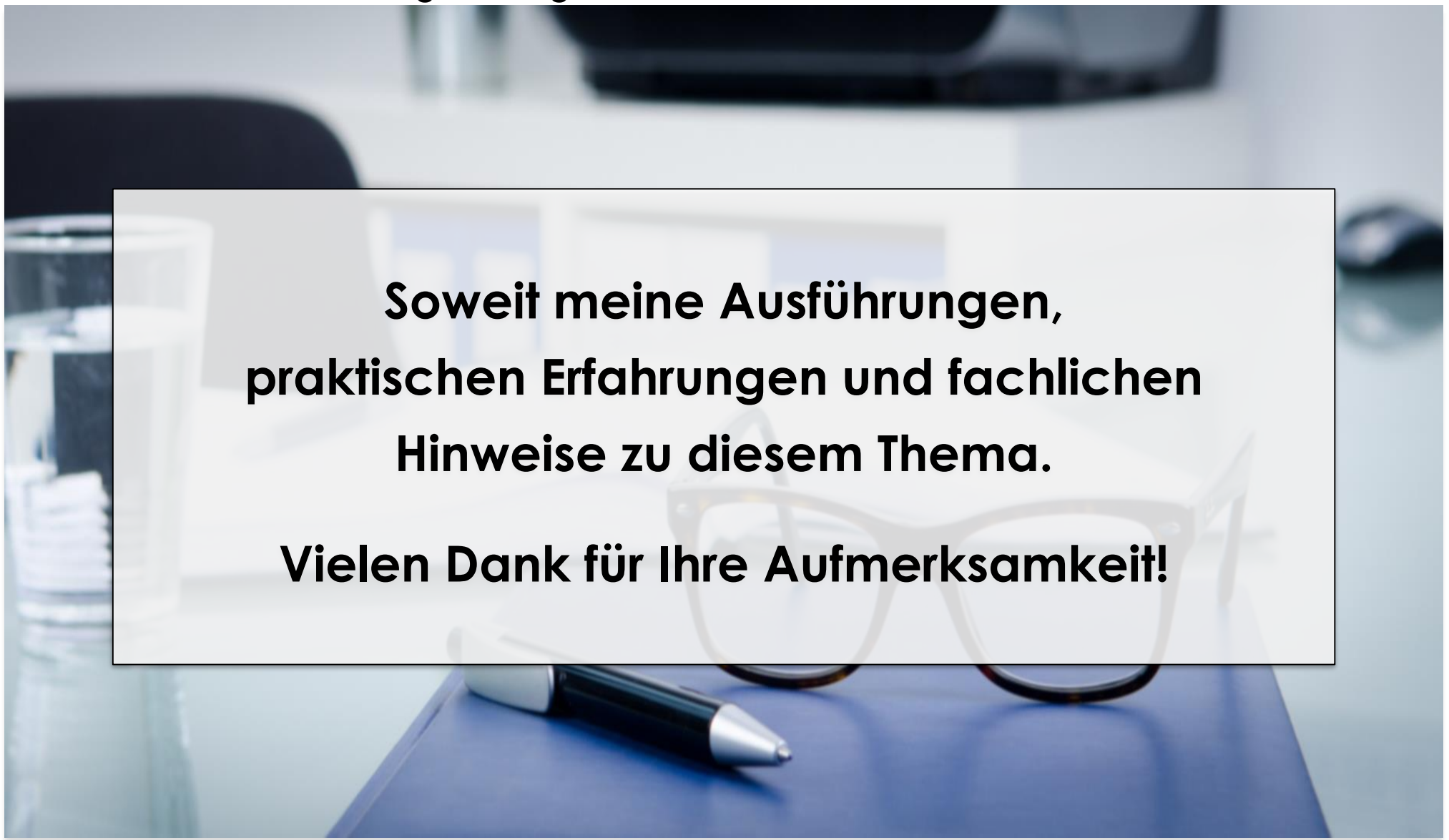
Weitere verschiedene Prüfungshandlungen:

- **Ursprüngliche AK / HK:** Vorjahresabstimmung, Erstprüfung sämtliche Grundbuchauszüge und Patentregister, sonstige Rechte
- Sonderfall: **Zugänge:** Inaugenscheinnahme in Stichproben, Grundbuchauszüge, Patentregister; selbst geschaffene: zu Recht aktiviert
- **Bewertung:** Eingangsrechnungen (ER) und Anschaffungsnebenkosten (ANK): Sind entsprechende Voraussetzungen gegeben, z. B. für Trennung von Forschungs- und Entwicklungskosten bei HK von imm. Vermögensgegenständen
- **Abgänge:** Restbuchwerte zu Erlösen, Ausweis in der GuV, Abstimmung Anlagenverzeichnis mit FiBu (Verkauf an Betriebsangehörige: Angemessenheit)
- **Kongruente Darstellung in GuV:** Gewinnabführungsverträge, Beteiligungserträge
- **Zuschreibungen:** Zulässigkeit, Gewinnverwendung (§ 58 IIa AktG), Ausschüttungssperre für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände beachtet, § 268 VIII HGB? Abstimmung Anlagenverzeichnis, FiBu
- **Abschreibungen:** Angemessenheit, Außerplanmäßige AfA, Abstimmung, Beibehaltung der Abschreibungsmethode (ggf. Unternehmensbewertung IDW RS HFA 10, IDW S1)

Anlagen zum Themenbereich

Praxishilfen zu diesem Themenbereich

- **Praxishilfe 4/1:** „Checkliste – Regelprüfungshandlungen“
- **Praxishilfe 4/2:** „Checkliste – Schwerpunkt Bilanzierungsprüfungen“
- **Praxishilfe 4/3:** „Der Musteranlagenspiegel – 10 Spalten zuzüglich „Umbuchungen““



Soweit meine Ausführungen, praktischen Erfahrungen und fachlichen Hinweise zu diesem Thema.

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Themenbereich 5:
Prüfung der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

Gliederung

5.1 Aussagebezogene Prüfungshandlungen

5.2 Ausgewählte Bilanzierungsgrundlagen mit Praxisrelevanz – häufige Prüfungsfeststellungen

5.3 Analytische Prüfungshandlungen – Forderungen

5.4 Einzelfallprüfungen

5.1 Aussagebezogene Prüfungshandlungen

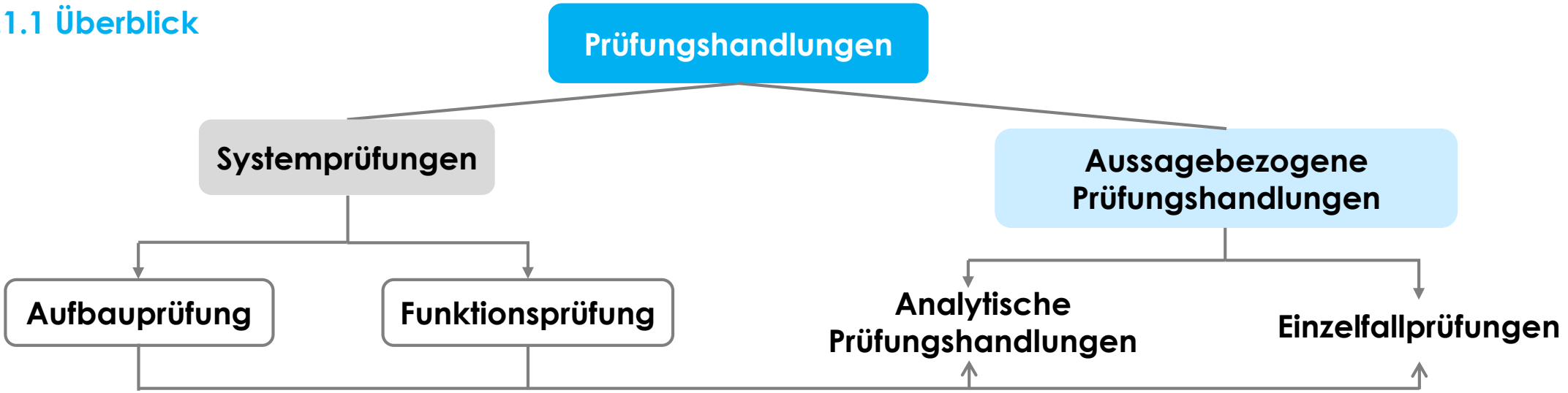
5.1.1 Überblick

5.1.2 Saldenbestätigungen

5.1.3 Cut-off-Prüfung

5.1 Aussagebezogene Prüfungshandlungen

5.1.1 Überblick



Systemprüfungen:

Prüfung der Ausgestaltung (Aufbauprüfung) und Wirksamkeit (Funktionsprüfung) des auf die Rechnungslegung bezogenen internen Kontrollsystems, insbesondere

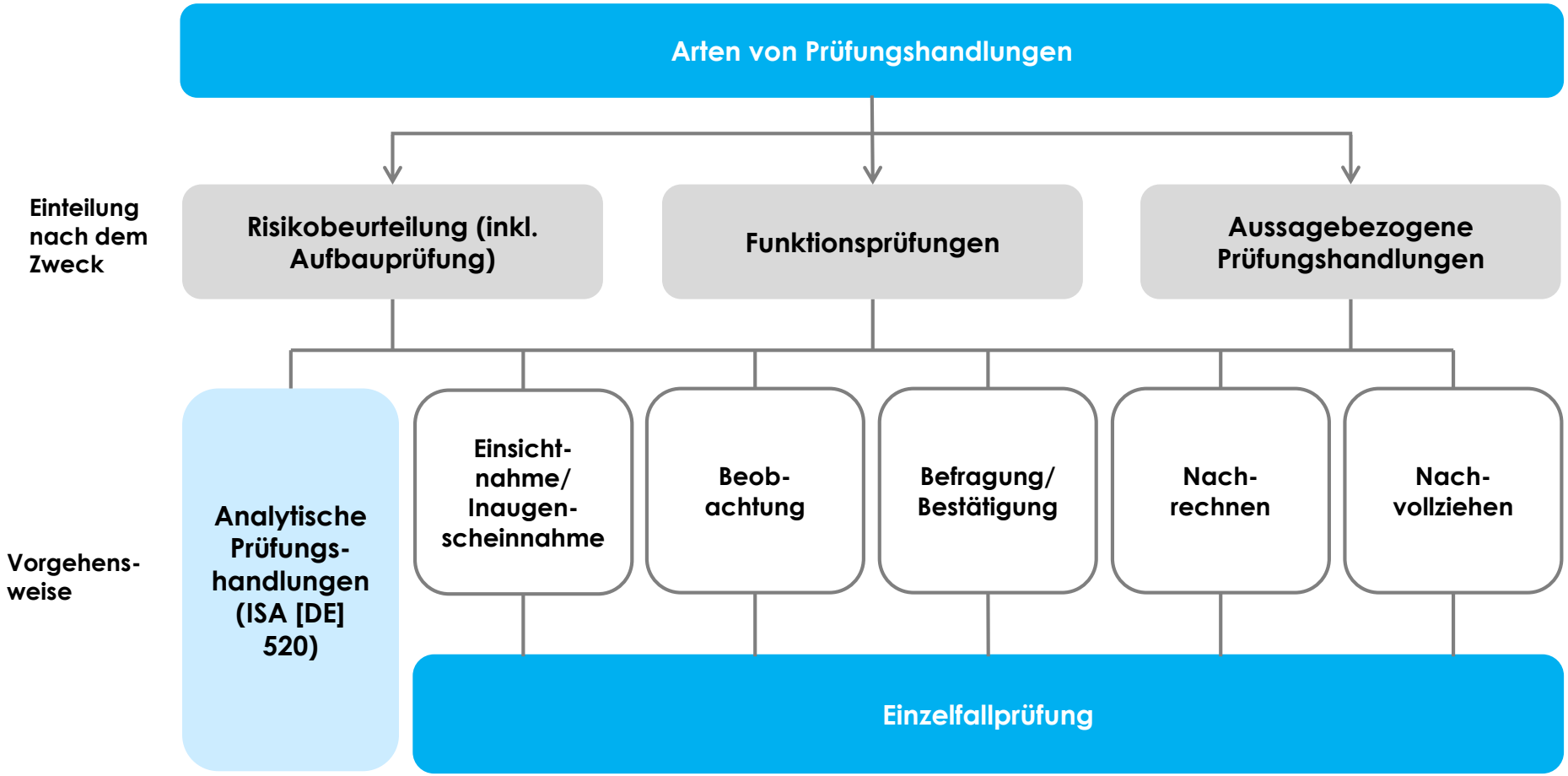
- Angemessenheit
- Wirksamkeit während des gesamten Prüfungszeitraums
- Buchführung als Teil des IKS

Aussagebezogene Prüfungshandlungen:

Analytische Prüfungshandlungen: Plausibilitätsbeurteilungen von Verhältniszahlen und Trends (ISA [DE] 520).
Beurteilungen von Finanzinformationen durch Analyse plausibler Beziehungen zw. finanziellen oder nicht-finanziellen Daten.

Einzelfallprüfungen von Geschäftsvorfällen und Beständen dienen dem **Nachweis** der Vollständigkeit, Richtigkeit und der buchmäßig korrekten Erfassung der Daten. Soll-Ist-Vergleich von Geschäftsvorfällen und Beständen.

5.1.1 Überblick; Forts.



5.1.1 Überblick; Forts.

Systemprüfungen

Prüfung der Ausgestaltung (Aufbauprüfung) und Wirksamkeit (Funktionsprüfung) des auf die Rechnungslegung bezogenen internen Kontrollsystems, insbesondere

- Angemessenheit
- Wirksamkeit während des gesamten Prüfungszeitraums
- Buchführung als Teil des IKS

Aussagebezogene Prüfungshandlungen

- **Analytische Prüfungshandlungen:**
  - Beurteilungen von Finanzinformationen durch Analyse plausibler Beziehungen zw. Finanziellen oder nichtfinanziellen Daten. Untersuchung der festgestellten Schwankungen / Beziehungen (Analytische Prüfungshandlungen zu Details).
- **Einzelfallprüfungen:**
  - Soll-Ist-Vergleich von Geschäftsvorfällen und Beständen

5.1.1 Überblick; Forts.

Analytische Prüfungshandlungen, Bsp.

- Altersstrukturanalyse
- Beurteilung der Entwicklung des Forderungsvolumens
- Analyse der Entwicklung der EWB und PWB zum Forderungsvolumen

Einzelfallprüfungen, Bsp.

- Abstimmung der **Schnittstelle** Haupt- und Nebenbuch
- Überprüfung des **Bilanzausweises** (Bilanzposition, Debitoren-Haben-Posten)
- Überprüfung der **Bewertung** (EWB/PWB)
- Überprüfung der **Währungsumrechnung**
- **Saldenbestätigungsaktion** (Stichprobe)
- **Cut-off-Prüfung** (Periodenabgrenzung)

5.1.2 Saldenbestätigungen

Ist die Höhe der **Forderungen oder Verbindlichkeiten** absolut oder relativ von Bedeutung, so sind zur Prüfung ihres Nachweises Saldenbestätigungen heranzuziehen.

Im Allgemeinen werden Saldenbestätigungen **nicht lückenlos**, sondern nur für bestimmte Forderungen und Verbindlichkeiten einzuholen sein. Als Auswahlkriterien für die bewusste Auswahl (vgl. ISA [DE] 505) kommen vor allem in Betracht

- Höhe der einzelnen Forderung oder Verbindlichkeit,
- Umfang des Geschäftsverkehrs,
- Zielüberschreitungen,
- Struktur und Ordnungsmäßigkeit des Kontokorrents.

Daneben können Verfahren der mathematisch-statistischen Auswahl zur Anwendung kommen (ISA [DE] 530).

Zu Einzelfragen vgl. auch „Fragen und Antworten: Zur Einholung von Bestätigungen Dritter nach ISA [DE] 505 bzw. IDW PS 302 n.F. “.

5.1.2 Saldenbestätigungen; Forts.

Die Einholung von Bestätigungen **entbindet** den Prüfer **nicht von weiteren Prüfungshandlungen** wie der Prüfung und Beurteilung der in Frage kommenden internen Kontrollen sowie der Prüfung ausgewählter Geschäftsvorfälle, die mit diesen Salden in Zusammenhang stehen.

Von der Einholung von Saldenbestätigungen wird **abgesehen** werden können, wenn nach Art der Erfassung, Verwaltung und Abwicklung der Forderungen und Verbindlichkeiten ihr **Nachweis in anderer Weise einfacher** und mit mindestens gleicher Zuverlässigkeit erbracht werden kann oder nachweislich die Rücklaufquote sehr gering sein wird (ISA [DE] 505).

Es werden **drei Verfahren der Bestätigungsanfrage** unterschieden:

- Die **positive** Methode, bei welcher der Adressat gebeten wird, seine Übereinstimmung oder Nichtübereinstimmung mit dem ausgewiesenen Saldo schriftlich zu bestätigen.
- Die **negative** Methode, bei welcher der Adressat gebeten wird, nur dann zu antworten, wenn er mit dem ausgewiesenen Saldo nicht einverstanden ist.
- Die **offene** Methode, bei welcher um die Mittelung eines Saldos gebeten wird.

5.1.2 Saldenbestätigungen; Forts.

Positive Methode

Offenes Verfahren:
Dritter soll Info (z. B.: Saldo der offenen Posten) angeben

+ Jeder soll antworten
+ Alternat. PH bei fehlender Antwort
→ **Verlässliche Prüfungsnachweise**
– Ggf. geringerer Rücklauf als geschlossene Anfrage
– höherer Zeitaufwand

Geschlossenes Verfahren:
Dritter soll angegebene Info bestätigen oder ablehnen

+ Jeder soll antworten
+ Alternat. PH bei fehlender Antwort
+ Höherer Rücklauf als offene Anfrage
→ **Verlässliche Prüfungsnachweise**
– Risiko: überein-stimmende Antwort ohne Prüfung durch Dritten

Negative Methode

Antwort nur bei Nichtübereinstimmung mit Anschreiben erbeten

– Antwort nur bei Differenz
– Nur Antworten werden geprüft; bei Nichtantwort wird Zustimmung unterstellt

Nur unter bestimmten Voraussetzungen zulässig!!!
→ ISA [DE] 505

5.1.2 Saldenbestätigungen; Forts.

Der Zweck der Einholung von Saldenbestätigungen erfordert es, dass **Versendung und Rücklauf unter der Kontrolle des Abschlussprüfers** stehen (ISA [DE] 505, Tz. 7).

Die Einholung von Saldenbestätigungen auf einen vom Bilanzstichtag **abweichenden Stichtag**:

- Kann erfolgen als Funktionsprüfung (vgl. F+A zu ISA [DE] 505 bzw. IDW PS 302 n.F., Frage 2.13).
- Sind weitere aussagebezogene PH notwendig, um die Prüfungsfeststellungen vom Stichtag der SB-Aktion auf den Bilanzstichtag ausdehnen zu können (vgl. F+A zu ISA ISA [DE] 505 bzw. IDW PS 302 n.F., Frage 6.1 ff).

5.1.2 Saldenbestätigungen; Forts.

Allgemeine Regeln

- Ausgangsbasis: Saldenliste (= Sollbestand) Vergleich mit Istbestand durch Saldenbestätigungen
- Saldenbestätigung, sofern von Bedeutung: Umfang richtet sich nach der Höhe der einzelnen Forderung, dem Umfang des Geschäftsverkehrs, ggf. Zielüberschreitung und der Zustand des internen Kontrollsystems. Wenn keine Antwort erfolgt, Urteil in anderer Weise (z. B. Zahlungseingang)

  Verfahren:

  - positive Methode: Saldo wird bestätigt
  - negative Methode: Nur antworten, wenn falsch
  - offene Methode: Kunde soll Saldo mitteilen

Personaldebitoren und Kreditorische Debitoren: Lückenlos prüfen, bei Personaldebitoren auch Saldenbestätigung, wenn Konten ausgeglichen sind.

Entwicklung der Salden im neuen Jahr gleich mitprüfen.

5.1.3 Cut-off-Prüfung

Der Zweck der Cut-off-Prüfung ist es herauszufinden, ob die Forderungen in der **zutreffenden Periode** gebucht wurden (**Gewinnrealisierung**!)

→ Prüfungsziel: Periodenabgrenzung

- Hierzu wird zu **Forderungen, die vor dem Bilanzstichtag** - also im zu prüfenden Jahr - gebucht wurden, geprüft, ob die Lieferung tatsächlich stattgefunden hat (Nachweis: Lieferschein + Rechnung oder Kauf-/ Dienstleistungsvertrag + weiteren geeigneten Nachweis (Stundenerfassung)).
- Entsprechendes gilt für **Forderungen, die erst nach Bilanzstichtag** – also im neuen Geschäftsjahr – gebucht wurden.

Die Prüfung erfolgt durch Einsicht in:

- Die Frachtpapiere (Ladeschein) und die vertraglich vereinbarten Lieferbedingungen oder
- Kauf-/Dienstleistungsvertrag + weiteren geeigneten Nachweis (Stundenerfassung)

5.2 Ausgewählte Bilanzierungsgrundlagen mit Praxisrelevanz – häufige Prüfungsfeststellungen

5.2.1 Saldierungsverbot und Angabe der Restlaufzeit

5.2.2 Konkurrenz Ausweis Forderungen „verbundene Unternehmen“ – „Beteiligungen“

5.2.3 Mitzugehörigkeitsvermerk

5.2.4 Zeitpunkt der Aktivierung einer Forderung

5.2.5 Wertberichtigung von Forderungen

5.2.6 Sonderproblem Währungsumrechnung

5.2 Ausgewählte Bilanzierungsgrundlagen mit Praxisrelevanz – häufige Prüfungsfeststellungen

5.2.1 Saldierungsverbot und Angabe der Restlaufzeit

- **Saldierungsverbot (§ 246 Abs. 2 Satz 1 HGB):**
  - **Grundsatz: keine Saldierung** von Forderungen und Verbindlichkeiten
  - **Ausnahme:**
    a. Saldierung ist zulässig, wenn **gleichartige** Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber **derselben Person** bestehen, die zivilrechtlich nach **§ 387 BGB** aufgerechnet werden können.

→ **Prüfungspraxis:** Feststellung, dass „Saldierungen" nicht unter Beachtung dieser Voraussetzungen erfolgen

    b. **§ 246 Abs. 2 Satz 2 HGB:** Vermögensgegenstände, die dem **Zugriff** aller Gläubiger **entzogen** sind **und** der **Erfüllung von Altersversorgungsverpflichtungen** usw. dienen.

- **Restlaufzeit (§ 268 Abs. 4 S. 1 HGB)**
  - **Vermerkpflicht: Restlaufzeit > 1 Jahr** bei jedem gesondert ausgewiesenen Posten
  - Restlaufzeit = Zeit zwischen Bilanzstichtag und dem voraussichtlichen Eingang der Forderung, wobei der **tatsächlich erwartete Eingang maßgeblich** ist

→ **Prüfungspraxis:** Oft ist es schwer den „tatsächlich erwarteten Eingang" zu bestimmen

5.2.2 Konkurrenz Ausweis Forderungen „verbundene Unternehmen“ – „Beteiligungen“

- **Beteiligungen (§ 271 Abs. 1 HGB):**
  - Anteile, die dazu bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer **dauernden Geschäftsverbindung** zu dienen
  - „Beteiligungsvermutung“: **Anteile > 20 % an KapGes.**
  - Anteile an PersGes.
  - niemals Anteile an Genossenschaften
- **Verbundene Unternehmen (§ 271 Abs. 2 HGB):**
  - alle U., zwischen denen ein **Mutter-Tochter-Verhältnis gem. § 290 HGB** besteht (einheitliche Leitung oder Mehrheit der Stimmrechte)
  - alle Töchter zueinander

➢ **Sofern Voraussetzungen erfüllt sind, geht Ausweis unter verbundenen Unternehmen vor**

➢ **Es gilt „Beidseitigkeit“**

→ **Prüfungspraxis:** Feststellung, dass kein einheitlicher Ausweis innerhalb einer Unternehmensgruppe erfolgt („Beidseitigkeit“ wird nicht beachtet).

5.2.3 Mitzugehörigkeitsvermerk

§ 265 Abs. 3 HGB:

„*Fällt ein Vermögensgegenstand oder eine Schuld unter mehrere Posten der Bilanz, so ist die Mitzugehörigkeit zu anderen Posten* ***bei dem Posten, unter dem der Ausweis erfolgt ist, zu vermerken oder im Anhang anzugeben****, wenn dies zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen Jahresabschlusses erforderlich ist.*“

- In der Praxis üblich ist die Angabe im Anhang, da Davon-Vermerke in der Bilanz zur Unübersichtlichkeit führen können
- Bei Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen/Unternehmen mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht ist in der Regel eine solche Angabe erforderlich (Forderungen bestehen oft aus Lieferungen und Leistungen oder gegenüber Gesellschaftern)
- **§ 264c Abs. 1 HGB, § 42 Abs. 3 GmbHG**: Extra Ausweis oder Anhangangabe bei Forderungen gegenüber Gesellschaftern einer GmbH oder KG
- Angabepflicht gilt natürlich auch auf Passivseite

→ **Prüfungspraxis:** Feststellung, dass Mitzugehörigkeitsangaben nicht vollständig gemacht werden.

5.2.4 Zeitpunkt der Aktivierung einer Forderung

Verbot der Bilanzierung von schwebenden Geschäften:
D.h. Aktivierung einer Forderung/Realisation des Gewinns erst wenn:

- bei Kaufvertrag: **Gefahrenübergang**/Übergang der Preisgefahr
- bei Werkverträgen: Fertigstellung des Werkes/**Abnahme**
- bei Dienstleistungen: **Vereinbarungsgerechte Erbringung**
- Bei Warenlieferungen ergibt sich der Zeitpunkt des Gefahrübergangs oft aus den sog. **INCOTERMS** (= weltweit anerkannte /standardisierte Regeln zu Rechten und Pflichten von Käufern und Verkäufern im internationalen Handel)
- Lieferung mit **Rückgaberecht**:
  - ➢ keine Gewinnrealisation; Forderung in Höhe von AK/HK
  - ➢ Bei Massengütern vertretbar: Forderungen in Höhe des Nennbetrags und Berücksichtigung der Ergebnis-minderung bei der Bewertung der Forderungen oder durch Bildung einer Rückstellung der erfahrungsgemäß erwarteten Retouren

→ **Prüfungspraxis:** Einsichtnahme in vertragliche Grundlagen der Geschäfte ist notwendig!

5.2.5 Wertberichtigung von Forderungen

- **Grundsatz: § 253 Abs. 4 HGB:**

  Abschreibungen auf den **niedrigeren beizulegenden Wert** sind vorzunehmen. Im Umlaufvermögen gilt das **strenge Niederstwertprinzip**.

  – Ansatz von **zweifelhaften Forderungen** mit ihrem „wahrscheinlichen Wert“

  → Einzelwertberichtigungen (auch „pauschalierte Einzelwertberichtigungen“)

  → Pauschalwertberichtigungen

  – Volle Wertberichtigung vs. Ausbuchung von **uneinbringlichen Forderungen**

  – Ansatz von **unverzinslichen bzw. niedrig verzinslichen**, länger laufenden Forderungen mit Barwert (Abzinsung mit fristadäquatem Marktzinssatz)

- **Einzelwertberichtigung**

  → Wird gebildet für eine bestimmte Forderung, die mit einem über dem allgemeinen Kreditrisiko liegendem Risiko behaftet ist.

  → Folgt dem **Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB)**

5.2.5 Wertberichtigung von Forderungen; Forts.

- **Einzelwertberichtigung (Forts.)**
  - Gründe für Einzelwertberichtigungen können sein:
    - **mangelnde Bonität** des Schuldners
    - Schuldner **bestreitet** Forderung
    - Forderung ist aus rechtlichen oder anderen Gründen **nicht oder kaum durchsetzbar**
    - Es liegen keine verwertbare **Sicherheiten** vor
- **Pauschalwertberichtigung**
  - Vorhandene und mit gewisser Wahrscheinlichkeit auftretende, aber dem Unternehmen noch nicht bekannte Ausfallrisiken werden durch Ansatz eines pauschalen Wertberichtigungsprozentsatzes berücksichtigt(Begründung: Mahnkosten, Zinsverlust etc.)
  - keine Berücksichtigung von Risiken, die bereits durch Einzelwertberichtigungen erfasst sind (sonst Doppelberücksichtigung)

→ **Prüfungspraxis:** Die in den Forderungen enthaltene USt. muss bei der Ermittlung der Einzel- und Pauschalwertberichtigung außer Betracht gelassen werden.

5.2.6 Sonderproblem Währungsumrechnung

- **Grundsatz: § 256a Satz 1 HGB:**

  Maßgebend für die Bewertung der Forderungen (und auch Verbindlichkeiten) am Bilanzstichtag ist der **Devisenkassamittelkurs**.

- **Beachtung der Restlaufzeit der Forderung (Verbindlichkeit): 256a Satz 2 HGB:**

a. Restlaufzeit < oder = 1 Jahr

Bei einer Restlaufzeit von einem Jahr oder weniger sind **§ 253 Abs. 1 Satz 1 (Anschaffungskostenprinzip)** und **§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Hs. 2 (Realisationsprinzip)** **nicht** anzuwenden.

➢ Umrechnung zum Devisenkassamittelkurs **ohne** Anwendung des Anschaffungskosten- und Realisationsprinzips

b. Restlaufzeit > 1 Jahr

➢ Umrechnung zum Devisenkassamittelkurs **in den Grenzen** des Anwendung des Anschaffungskosten- und Realisationsprinzips

5.2.6 Sonderproblem Währungsumrechnung; Forts.

Überlegungen zu b. Restlaufzeit > 1 Jahr

Forderungen:

- Bei Kurssteigerung → keine Bewertung über Wert der Erstverbuchung (keine Einbuchung von unrealisierten Kursgewinnen)
- Bei Kursrückgang → Abwertung der Forderung (Niederstwertprinzip)

Verbindlichkeiten:

- Bei Kurssteigerung → Erhöhung der Verbindlichkeit (Höchstwertprinzip)
- Bei Kursrückgang → keine Bewertung unter Wert der Erstverbuchung (keine Einbuchung von unrealisierten Kursgewinnen)

→ **Prüfungspraxis:** Hohes Fehlerpotenzial! Umbewertung erfolgt i. d. R. außerhalb der Fibu in Excel.

→ **Prüfungspraxis:** Feststellung, dass Währungsgewinne/-verluste nicht gesondert ausgewiesen werden bzw. im Anhang angegeben werden (§ 277 Abs. 5 Satz 2 HGB).

5.3 Analytische Prüfungshandlungen – Forderungen

5.3 Analytische Prüfungshandlungen – Forderungen

Auswahl möglicher analytischer Prüfungshandlungen:

1. Erfolgte die Übernahme der Eröffnungsbilanz-Werte ordnungsgemäß?
2. Können Sie die Überleitung der Kontensalden aus der Fibu zum Jahresabschluss nachvollziehen?
3. Erscheinen Ihnen die Angaben im Jahresabschluss zu diesem Bilanzposten (Bilanz, GuV und Anhang) plausibel?
4. Durchführung eines Vergleichs des Prozentsatzes der Pauschalwertberichtigung mit den tatsächlichen Forderungsausfällen aus der Vergangenheit
5. Ergeben sich Auffälligkeiten (Bestände/Trends) innerhalb dieses Bilanzpostens?
6. Ermittlung von Kennzahlen wie z. B. die Einteilung der Forderungen nach der Altersstruktur (30, 60, 90 Tage, etc.) und Bilden von Relationen zum Gesamtforderungsbestand;
   → Ermittlung der Umschlaghäufigkeit = Umsatz/Forderungsbestand ist nicht so aussagefähig, da der Forderungsbestand von verschiedenen Faktoren abhängt, z. B. Zahlungsverhalten, Zahlungsziel

5.4 Einzelfallprüfungen

5.4.1 Allgemeine Durchsicht der Konten

5.4.2 Bonitätsprobleme des Geschäftspartners (Kunden)

5.4.3 Prüfung des Nachweises

5.4.4 Auswertung der Saldenbestätigungen (ausgewähltes Beispiel Kreditoren)

5.4.5 Prüfung der Bewertung

5.4.6 Prüfung des Ausweises

5.4 Einzelfallprüfungen

5.4.1 Allgemeine Durchsicht der Konten

- Besondere Bedeutung bei **nicht durch Stichproben erfassten** Konten: Bewusste Auswahl, z. B. auffällige Buchungen, hoher Umsatz
- Besondere Bedeutung bei **entdeckten Fehlern in Zusammenhang mit anderen Prüfungshandlungen**: Insbesondere wichtig, wenn keine Waren- und Zahlungsverkehrsprüfung erfolgt
- Besondere Bedeutung bei **Buchungen zeitnah zum Abschlussstichtag** (Abstimmung in Stichproben der Rechnungen mit Lieferscheinen)

5.4.2 Bonitätsprobleme des Geschäftspartners (Kunden)

Stichwortartige Skizzierung von Prüfungsansätzen des Geschäftspartners:

- Höhe der Salden
- Altersaufbau der Forderungen
- Umfang der am Prüfungsstichtag noch nicht ausgeglichenen Forderungen
- Starkes Anwachsen des Saldos
- Art der Zahlung (Überweisung, Verrechnung, Aufrechnung nach Abtretung?)
- Regelmäßige Verlängerung von Akzepten
- Anzahl der notwendigen Mahnungen
- Art der Auskünfte und Sicherheiten
- Fremdwährungsforderungen
  - **§ 256a HGB:** RLZ 1 Jahr Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag (Realisation von Gewinnen und Verlusten)
  - **Bei umfangreichen Devisenforderungen:** Zur Risikoabwägung ggf. Devisenbilanz aufstellen lassen, die das Verhältnis von Außenständen zu Schulden in fremder Währung deutlich macht.

5.4.3 Prüfung des Nachweises

1. Sind die

   - **Saldenliste**,
   - zugrunde liegenden **Sachkonten** und
   - **Personenkonten**

   mit dem **Ausweis** der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen **in der Bilanz** abgestimmt?

1. Stimmt in der **OP-Buchhaltung** der Saldo der **OP-Liste** zum Stichtag mit dem Ausweis der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen in der Bilanz überein?
2. Wurden Forderungen mit einer Laufzeit von **mehr als einem Jahr** in der Saldenliste gesondert gekennzeichnet und wurden die Laufzeiten überprüft?
4. Wurde die **Abgrenzung** zwischen **Forderungen** und **Vorräten** (**Cut-off-Prüfung**) geprüft? **[P, RBV, A]**

   Mögliche Fehlerquellen:

   - Bestand noch vorhanden, aber gleichzeitig bereits Faktura erstellt.
   - Bestand bereits ausgebucht, aber noch nicht fakturiert.

5. Wurden **Konsignationsläger** beim Kunden noch als Vorräte und nicht bereits als Umsatz ausgewiesen? **[RBV, P, A]**
6. Haben Sie für ausgewählte **Debitoren** überprüft, ob diese tatsächlich existieren? **[E]**

5.4.3 Prüfung des Nachweises; Forts.

7. Wurden für Saldenbestätigungen ohne Rücklauf **alternative Prüfungshandlungen lückenlos durchgeführt?** **[E, B]**

   Dies kann erfolgen durch Nachweis:

   → der Rechnungen bzw. sonstige Belege

   → Lieferscheine oder sonstige Versandnachweise

   → Schriftwechsel mit den Kunden

   → Auftrag und/oder Auftragsbestätigung

   Nachweis des Zahlungseingangs alleine ist keine ausreichende alternative Prüfungshandlung !

5.4.4 Auswertung der Saldenbestätigungen (ausgewähltes Beispiel Kreditoren)

BSP-GmbH WPG

Mandant:	Datum:	Jahr:	Referenz-Nr.	Ordnungs-Nr.
38710 DG Bremen	15.02.2021	2020		B.I.8.3
	Berichtsposition/ Unterposition			Hz Prüfer
	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen/ Saldenbestätigungen			Hz Pr. Leit. MoS

Auswahl Saldenbestätigungen Kreditoren :

Grundlage :

Auswahlkriterien:

Kreditorenbestände > 2.000
Verkehrssalden > 150.000
Zwei größte deb . Kreditoren

Gesamtwert Verbindlichkeiten:

Verbindlichkeiten lt. OP		-727.476,72
abzgl. DG - Gruppe		-41.055,00
Gesamtwert		**-686.421,72**
Datum der Versendung	1. Anfrage	2. Anfrage

Alternative Prüfungshandlungen

AP Ref.	Konto Nr.	Kunde	Saldo lt. FiBu Mandant	bestätigt lt. Rücklauf	Abweichung	geklärte Abweichung	ungeklärte Abweichung	Zahlungs-eingang	Liefer-schein	Rechnung	Summe der altern. PH	Ungeprüft	Erläuterungen
14-20-1	72492	ID.SYS GmbH	-2.354,77		-2.354,77		-2.354,77				0,00	-2354,77	
14-20-2	72750	notebooksbilliger.de AG	-3.293,79		-3.293,79		-3.293,79				0,00	-3.293,79	
14-20-3	70090	Computer-Compass Handels-GmbH & Co. KG*	-729.055,79		-729.055,79		-729.055,79				0,00	-729.055,79	
14-20-4	72251	LM IT Services AG	-2.380,00		-2.380,00		-2.380,00				0,00	-2.380,00	
14-20-5	72253	Vodafone D2 GmbH NL Nord	-2.010,70		-2.010,70		-2.010,70				0,00	-2.010,70	
14-20-6	72973	InterXion Deutschland GmbH	-315,36		-315,36		-315,36				0,00	-315,36	
14-20-7	71353	Lexmark Deutschland GmbH	22.001,16		22.001,16		22.001,16				0,00	22.001,16	
14-20-8	72607	Sharp Electronics GmbH	45.196,33		45.196,33		45.196,33				0,00	45.196,33	
		Gesamtsumme	-672.212,92	0,00	-672.212,92	0,00	-672.212,92	0,00	0,00	0,00	0,00	-672.212,92	
		Gesamtanzahl	8	0	8	0	8	0	0	0		8	
		Bezug Grundgesamtheit	97,93%	0,00%	97,93%	0,00%	97,93%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	97,93%	
		Bezug Stichprobe	100,00%	0,00%	100,00%	0,00%	100,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	100,00%	

* Wird wie in den Vorjahren zusammen mit den Bank- sowie Rechtsanwaltsbestätigungen per 30.09.2020 zugesendet .

5.4.5 Prüfung der Bewertung

1. Wird der Ansatz der einzelnen Forderungen zum Nennwert stichprobenweise durch die Abstimmung mit Auftrag und Rechnung geprüft? **[B]**
2. Wird die sachliche und rechnerische Richtigkeit den Forderungen zugrunde liegenden Aufträgen und Belege in Stichproben geprüft? **[B]**
3. Haben Sie sich bei Wertberichtigungen auf Forderungen von dem hierfür gegebenen Grund
   - durch Bildung eines eigenen Urteils
   - durch Befragung der zuständigen Personen
   - ggf. durch Heranziehen der Auftragsakten überzeugt? **[B]**
4. Wurden die im Prüfungszeitraum vorgenommenen Ausbuchungen von Forderungen auf ihre Berechtigung und Genehmigung geprüft? **[B]**
5. Wird bei der Bewertung der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen der Grundsatz der **Bilanzierungs- und Bewertungsstetigkeit** beachtet? **[B]**
6. Wurde der **Aufwand für Wertberichtigungen** und Forderungsabschreibungen mit dem in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Aufwand abgestimmt? **[B, A]**

5.4.5 Prüfung der Bewertung; Forts.

7. Wird das **allgemeine Ausfallrisiko**, das durchschnittlich ausgenutzte Zahlungsziel und die Skontoinanspruchnahme angemessen dokumentiert und jährlich fortgeschrieben? **[B]**
8. Wurde anhand einer **Altersstrukturaufstellung** der Forderungen (erstellt vom Mandant) geprüft, inwieweit bei den Forderungen Wertberichtigungsbedarf besteht? **[B]**
9. Wurde dabei insbesondere auf folgende Aspekte geachtet **[B]**:

   a) Saldenhöhe, insbesondere große Einzelsalden

   b) Überschreitungen von vereinbarten **Zahlungszielen**

   c) Stand des **Mahnverfahrens**

   d) Erhaltene Sicherheiten

   e) Rechtsstreitigkeiten

   f) Eingeleitete **Insolvenzverfahren**

5.4.5 Prüfung der Bewertung; Forts.

10. Werden **Auslands- bzw. Währungsforderungen** durch Kreditversicherungen, Kurssicherungen oder Ausfuhrgarantien gesichert? **[B]**
11. Wurden vorgenommene **Zuschreibungen** rechnerisch überprüft und ist deren Grund vertretbar? **[B]**
12. Wurde das **Wertaufholungsgebot** bei Wegfall der Gründe für außerplanmäßige Abschreibungen beachtet? **[B]**
13. Wurden die **Währungsforderungen** mit dem **richtigen Kurs** am Abschlussstichtag umgerechnet? **[B]**
    (§256a HGB)
14. Wurden bei der **Währungsumrechnung** kurzfristiger Posten beachtet, dass auch noch nicht realisierte Erträge anzupassen sind? **[B]**
    (§ 256a i. V. m. § 253 Abs. 1 S. 1 und § 252 Abs. 1 Nr. 4, 2. HS HGB)

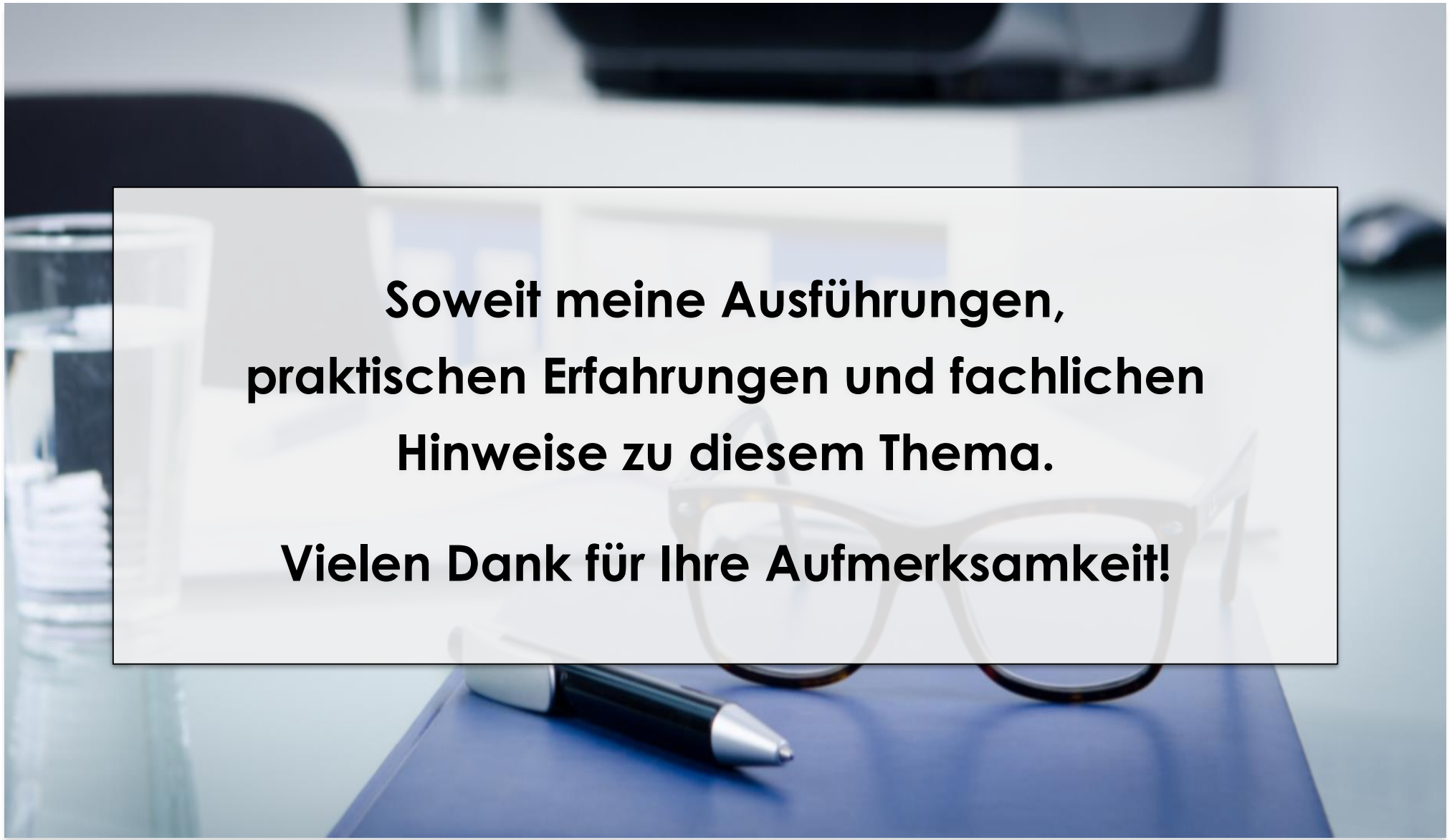
5.4.6 Prüfung des Ausweises

1. Werden die Grundlagen der **Währungsumrechnung** im Anhang angegeben? **[A]**
2. Werden die angewandten **Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden** sowie die Gründe für deren **Änderungen** im Anhang angegeben? **[A]**
3. Wird der **Einfluss von Änderungen** der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Anhang angegeben? **[A]**
4. Wird der Betrag der **Forderungen** mit einer **Restlaufzeit** von mehr als einem Jahr im Anhang ausgewiesen, sofern der Ausweis nicht in der Bilanz erfolgt? **[A]**
5. Wurden eventuell bestehende **Angabepflichten im Lagebericht** im Bezug auf die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen beachtet? **[A]**
6. Sind die **Debitoren-Habenposten** in die Position Sonstige Verbindlichkeiten oder ggf. erhaltene Anzahlungen umgegliedert worden? **[A]**

Anlagen zum Themenbereich

Praxishilfen zu diesem Themenbereich

- **Praxishilfe 5/1:** „Forderungen: Checkliste Saldenbestätigung“
- **Praxishilfe 5/2:** „Forderungen: Debitor Saldenbestätigung 1“
- **Praxishilfe 5/3:** „Forderungen: Debitor Saldenbestätigung 1 (2. Lauf)“
- **Praxishilfe 5/4:** „Forderungen: Debitor Saldenbestätigung 2 (Erhaltene Anzahlungen)“
- **Praxishilfe 5/5:** „Bewertungsrichtlinie für Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber Kunden der ABC GmbH“
- **Praxishilfe 5/6:** „Short-View – ISA [DE] 505 „Externe Bestätigungen““


Soweit meine Ausführungen,
praktischen Erfahrungen und fachlichen
Hinweise zu diesem Thema.
Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Themenbereich 6:
Prüfung ausgewählter Finanzposten
Teil 1: Wertpapiere des Umlaufvermögens
Teil 2: Liquide Mittel
Teil 3: Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten

- **ISA [DE] 505: Externe Bestätigungen**

Gliederung

Teil 1: Wertpapiere des Umlaufvermögens

6.1 Ausgewählte Bilanzierungsgrundlagen – häufige Prüfungsfeststellungen

6.2 Analytische Prüfungshandlungen

6.3 Einzelfallprüfungen

Teil 2: Liquide Mittel

6.4 Postenbezogenes IKS

6.5 Analytische Prüfungshandlungen

6.6 Einzelfallprüfungen

Teil 3: Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten

6.7 Postenbezogenes IKS

6.8 Analytische Prüfungshandlungen

6.9 Einzelfallprüfungen

6.10 Einholung von Bankbestätigungen

Themenbereich 6 – Teil 1: Wertpapiere des Umlaufvermögens

Gliederung

6.1 Ausgewählte Bilanzierungsgrundlagen – häufige Prüfungsfeststellungen

6.2 Analytische Prüfungshandlungen

6.3 Einzelfallprüfungen

6.1 Ausgewählte Bilanzierungsgrundlagen – häufige Prüfungsfeststellungen

6.1.1 Einordnung der Bilanzposition

6.1.2 GuV-Ausweis

6.1 Ausgewählte Bilanzierungsgrundlagen – häufige Prüfungsfeststellungen

6.1.1 Einordnung der Bilanzposition

Keine Bestimmung, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (Umkehrschluss aus § 247 II HGB)

Umlaufvermögen

Eigene Anteile?

ja

nein

nein

Wertpapier?

ja

Sonstige Vermögens-gegenstände

Anteile an verbundenen Unternehmen (§ 266 II B. III. **Nr. 1** HGB)

Sonstige Wertpapiere (§ 266 II B. III. **Nr. 2** HGB)

Eigene Anteile

Nach h. M. auch GmbH + PersGes, obwohl nicht verbriefte Anteile

Nur verbriefte Anteile

6.1.2 GuV-Ausweis

Die Erfolgswirkungen werden je nach Sachverhalt in unterschiedlichen GuV-Positionen (Gesamtkostenverfahren § 275 Abs. 2 HGB) berücksichtigt:

4. *sonstige betriebliche Erträge*	Buchgewinn aus Abgang WP UV Erträge aus Zuschreibungen WP UV
8. *sonstige betriebliche Aufwendungen*	Buchverluste aus Abgang WP UV
9. *Erträge aus Beteiligungen* - *davon aus verbundenen Unternehmen*	Betrifft nur Erträge aus Finanzanlagevermögen
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*	Abschreibung auf WP UV

→ **Prüfungspraxis:** Feststellung, dass Aufwendungen und Erträge im Zusammenhang mit Wertpapieren oft in der falschen GuV-Position ausgewiesen werden.

6.2 Analytische Prüfungshandlungen

6.2 Analytische Prüfungshandlungen

Auswahl möglicher analytischer Prüfungshandlungen:

1. Erfolgte die Übernahme der EB-Werte ordnungsgemäß?
2. Können Sie die Überleitung der Kontensalden aus der Finanzbuchhaltung (Hauptbuch) zum Posten im Jahresabschluss nachvollziehen?
3. Erscheinen Ihnen die Angaben im Jahresabschluss zu diesem Bilanzposten (Bilanz, GuV und Anhang) plausibel?
4. Ergeben sich Auffälligkeiten (Bestände/Trends, etc.) innerhalb dieses Bilanzpostens?

6.3 Einzelfallprüfungen

6.3.1 Prüfung des Nachweises

6.3.2 Prüfung der Bewertung

6.3.3 Prüfung des Ausweises

6.3.4 Übergreifende Prüfungshandlungen

6.3 Einzelfallprüfungen

6.3.1 Prüfung des Nachweises

1. Konnte die **vollständige Erfassung der Wertpapiere** anhand von Kaufverträgen nachgewiesen werden? **[V, E]**
2. Konnte bei **verbrieften Anteilen**
   - bei Eigenverwahrung durch Aufnahmeprotokolle der körperlichen Bestandsaufnahme
   - bei Fremdverwahrung durch Depotauszüge

   die Vollständigkeit des Wertpapierverzeichnisses nachgewiesen werden? **[V, E]**
3. War am Abschlussstichtag das **wirtschaftliche Eigentum** an den Wertpapieren bereits auf die Berichtsgesellschaft übergegangen und damit die Aktivierung zulässig? **[E]**
4. Wurden bei **Veräußerungen von Wertpapieren** an Gesellschafter, nahestehende Personen oder Mitarbeiter angemessene Veräußerungspreise vereinbart und erzielt? **[B]**

6.3.2 Prüfung der Bewertung

1. Wurden die **Anschaffungskosten** bei längerfristiger Stundung des Kaufpreises als abgezinster Wert ermittelt? **[B]**
2. Wurden bei der Ermittlung der Anschaffungskosten die **Anschaffungsnebenkosten** zutreffend berücksichtigt? **[B]**
3. Wurden **Anschaffungspreisminderungen** bei der Ermittlung der Anschaffungskosten berücksichtigt? **[B]**
4. Wurde ein **Merkposten** berücksichtigt, sofern keine Einlageleistung zu erbringen ist (insbesondere bei Komplementärgesellschaften)? **[A, B]**
5. Wurde der Kaufpreis für **erworbene Gewinnansprüche** als Forderung und nicht als Anschaffungskosten ausgewiesen? **[A, B]**
6. Ist bei **Kauf** in Fremdwährung die Währungsumrechnung zutreffend erfolgt? **[B]**
7. Ist eine Abschreibung auf den am Abschlussstichtag **niedrigeren beizulegenden Wert** vorzunehmen? Ergeben sich derartige Indizien z. B. aus
   - Geschäftsberichten des Emittenten
   - Planungsrechnungen des Emittenten
   - Börsenkurse am Abschlussstichtag, die niedriger als die Anschaffungskosten sind **[B]**

6.3.2 Prüfung der Bewertung; Forts.

8. Ist der Grund für vorgenommene **Zuschreibungen** vertretbar (z. B. Wegfall des Grundes für früher vorgenommene außerplanmäßige Abschreibungen)? **[B]**

9. Wurden bei vorgenommenen **Zuschreibungen** die Anschaffungskosten bzw. der Zeitwert als Wertobergrenze beachtet? **[B]**

6.3.3 Prüfung des Ausweises

1. Sind die **Wertpapiere** zutreffend als Umlaufvermögen ausgewiesen? **[A]**

2. Wurde die **Abgrenzung der Wertpapiere des Umlaufvermögens** von den Anteilen an verbundenen Unternehmen, sonstigen Wertpapieren des Anlagevermögens sowie den eigenen Anteilen zutreffend vorgenommen? **[A]**

3. Werden die **Erträge aus Wertpapieren** unter den sonstigen Zinsen und ähnlichen Erträgen als Bruttowert und anrechenbare Steuern getrennt unter den Steuern vom Einkommen und Ertrag ausgewiesen? **[A, B]**

4. Werden die **Grundlagen** der Währungsumrechnung im Anhang angegeben? **[A]**

5. Werden die angewandten **Bilanzierungs- und Bewertungsmethode**n sowie die Gründe für deren Änderungen im Anhang angegeben? **[A]**

6. Wird der **Einfluss von Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden** auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Anhang angegeben? **[A]**

7. Wurden eventuell bestehende Angabepflichten im **Lagebericht** im Bezug auf die Wertpapiere des Umlaufvermögens beachtet? **[A]**

6.3.4 Übergreifende Prüfungshandlungen

- **Depotaufbewahrung bei Bank:**
  - Depotbescheinigung
  - Papiere der gleichen Art: exakte Kennzeichnung der Art wegen des Grundsatzes der Einzelbewertung
- **Depotaufbewahrung beim Unternehmen:** Protokoll über die Aufnahme des Bestands am Abschlussstichtag mit gleichen Anforderungen an Depotbescheinigung
- Angaben über **mögliche Belastungen** der Papiere (Sicherungsübereignung, Verpfändung)
- **Rückrechnung** auf den Bestand am Abschlussstichtag mit Zu- und Abgängen
- Ggf. **rechnerische Prüfung** in Stichproben (Nennwert x Kurs, Addition der Kurs- und Anschaffungswerte)
- **Bei Bedeutung:** Wertpapierverkehrsprüfung, d.h. Abstimmung Buchungen mit Belegen
- Prüfung der Einhaltung des strengen Niederstwertprinzips
- Unveränderte Bewertungsmethode (§ 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB)?
- **Erträge:** Abgleich der Sollerträge mit den tatsächlichen Eingängen
- Abgrenzung der Erträge für das Geschäftsjahr in Bezug auf den Abschlussstichtag

Themenbereich 6 – Teil 2: Liquide Mittel

Gliederung

6.4 Postenbezogenes IKS

6.5 Analytische Prüfungshandlungen

6.6 Einzelfallprüfungen

6.4 Postenbezogenes IKS

6.4.1 Kasse

6.4.2 Guthaben bei Kreditinstituten / Schecks

6.4.3 Prüfung der flüssigen Mittel

6.4 Postenbezogenes IKS

6.4.1 Kasse

a) Aufbauprüfung

1. Wurden Barverkäufe durch **Kassenbons** aus Registrierkassen überwacht?
2. Werden Einnahmen aus Barverkäufen **täglich** mit den Einnahmen der Registrierkasse **abgestimmt** und entsprechend dokumentiert?
3. Wird regelmäßig eine Zählung der Kasse **(Inventur)** im **4-Augen-Prinzip** gemacht?
4. Wurden **Kassendifferenzen** nur nach vorheriger Genehmigung durch den Vorgesetzten ausgebucht bzw. beseitigt?
5. Erfolgen **regelmäßig Bankeinzahlungen** aus bzw. Bankeinzahlungen in den Kassenbestand?

b) Funktionsprüfung

1. Wurde eine **Kassenverkehrsprüfung** durchgeführt, um die Funktionsfähigkeit des IKS zu prüfen?
   - **Eingangsbelege**, z. B.
     - fortlaufend nummeriert?
     - zeitnah verbucht?
     - passen die Buchungssätze?
     - sind Einzahlungsbelege unterschrieben?

6.4.1 Kasse; Forts.

b) Funktionsprüfung; Forts.

2. Wurde eine **Kassenverkehrsprüfung** durchgeführt, um die Funktionsfähigkeit des IKS zu prüfen?
   - **Ausgangsbelege**, z. B.
     - durch Stempelaufdruck entwertet?
     - vom Zahlungsempfänger ordnungsgemäß quittiert?
     - Von den zuständigen Personen zur Zahlung ausgewiesen?
     - zeitnah verbucht?

6.4.2 Guthaben bei Kreditinstituten / Schecks

a) Aufbauprüfung

1. Erfolgt eine Abstimmung der Scheckeinlösungen mit der Dokumentation über ausgegebene Schecks unter Beachtung des Vier-Augen-Prinzips
2. Erfolgt eine Abstimmung der Bankauszüge in regelmäßigen Abständen?
3. Erfolgt die Verbuchung der Kontoauszüge in regelmäßigen Abständen?

b) Funktionsprüfung

- Wurde die **Ordnungsmäßigkeit** der Zahlungsein- und -ausgänge geprüft?
  - Vergleich Urbelege mit Zahlungsein- oder -ausgängen
  - formelle Prüfung der Belege – zeitnahe Verbuchung und richtige Kontenzuordnung

6.4.3 Prüfung der flüssigen Mittel

- **Kassenaufnahmeprotokoll** sowie Protokoll der Schecks

  → Unterzeichnung durch Verwalter der Kasse, sowie Aufnehmenden (Person, die mit der Kassenführung nicht zu tun hat)

- Abgleich **Protokoll mit Saldo Kassenbuch** und **Hauptbuchkonto** zum Stichtag und auch unterjährig
- **Sortenbestände:** Rechnerische Richtigkeit der Umrechnung (Achtung: Kursschwankungen)

6.5 Analytische Prüfungshandlungen

6.5 Analytische Prüfungshandlungen

Auswahl möglicher analytischer Prüfungshandlungen:

1. Erfolgte die Übernahme der EB-Werte ordnungsgemäß?
2. Können Sie die Überleitung der Kontensalden aus der Finanzbuchhaltung (Hauptbuch) zum Posten im Jahresabschluss nachvollziehen?
3. Erscheinen Ihnen die Angaben im Jahresabschluss zu diesem Bilanzposten (Bilanz, GuV und Anhang) plausibel?
4. Ergeben sich Auffälligkeiten (Bestände/Trends, etc.) innerhalb dieses Bilanzpostens?

6.6 Einzelfallprüfungen

6.6.1 Prüfung des Nachweises

6.6.2 Prüfung der Bewertung

6.6.3 Prüfung des Ausweises

6.6 Einzelfallprüfungen

6.6.1 Prüfung des Nachweises

a) Kassenbestand

1. Wurde ein **Kassenbestandsprotokoll** zum Abschlussstichtag erstellt? **[V]**
2. Wurde für **alle Nebenkassen** und die Frankotypwerte Kassenbestands- und -aufnahmeprotokoll gefertigt? **[V]**
3. Kann der Kassenbestand am Bilanzstichtag ggf. **retrograd** ermittelt werden? **[V]**

b) Guthaben bei Kreditinstituten / Schecks

1. Wurden zum Nachweis der zeitlichen **Buchungsunterschiede** Überleitungsrechnungen angefertigt? **[B, P]**
2. Wurden die in der **Überleitungsrechnung** enthaltenen Posten auf deren Begründung geprüft? **[B, A]**
3. Wurden die Bankbestände anhand der **Kontoauszüge zum Bilanzstichtag** und der eingeholten Bankbestätigungen geprüft? **[A, B]**

Mögliche Gründe für Buchungsunterschiede wären beispielsweise:

→ **Lastschriften**, die bereits auf dem Bankauszug, jedoch noch nicht im Hauptbuch gebucht wurden (z. B. Bankspesen)

→ **Gutschriftsbeträge**, die bereits auf dem Bankauszug, jedoch noch nicht im Hauptbuch gebucht sind (z. B. Bankzinserträge)

→ **Gutschriftsbeträge**, die bereits im Hauptbuch gebucht sind und an die Bank zur Gutschrift weitergeleitet sind, jedoch auf dem Bankauszug noch nicht gebucht wurden (z. B. unterwegs befindliche Schecks)

→ **Lastschriftbeträge**, die bereits im Hauptbuch gebucht sind und an die Bank zur Belastung weitergeleitet sind, jedoch auf dem Bankauszug noch nicht gebucht wurden (z. B. unterwegs befindliche Überweisungen)

6.6.1 Prüfung des Nachweises; Forts.

b) Guthaben bei Kreditinstituten / Schecks; Forts.

4. Wurden **Bankzinsen und -spesen** vollständig abgegrenzt? **[P, B]**
5. Wurden die **Bankbuchungen** innerhalb eines abgegrenzten Zeitraums nach dem Bilanzstichtag in Stichproben mit den zugrunde liegenden Überweisungen und Belegen abgestimmt und wurde dabei auf die korrekte Periodenabgrenzung geachtet? **[P, B]**
6. Wurden die **unterwegs befindlichen Schecks** insbesondere im Hinblick auf die korrekte Periodenabgrenzung geprüft? **[P]**
7. Wurden **Währungsguthaben** daraufhin überprüft, ob diese auf den niedrigeren beizulegenden Wert am Abschlussstichtag abzuschreiben sind? **[B]**
8. Werden **Währungsguthaben** durch Kurssicherungsgeschäfte o. ä. abgesichert? **[B]**
9. Wurden die vorgenommenen **Abwertungen** durch eigene Beurteilungen und Befragungen der zuständigen Personen auf ihre Plausibilität und Angemessenheit überprüft? **[B]**
10. Stimmen die vorgenommenen **Abwertungen** betragsmäßig mit den in der Gewinn- und Verlustrechnung erfassten Abwertungen überein? **[A, R]**
11. Wurden **Währungsschecks** daraufhin überprüft, ob diese auf den niedrigeren beizulegenden Wert am Abschlussstichtag abzuschreiben sind? **[B]**

6.6.2 Prüfung der Bewertung

1. Wurde geprüft, ob am Abschlussstichtag **noch nicht eingelöste Schecks** nach dem Abschlussstichtag zurückbelastet wurden? **[E, B]**
2. Wurden die Schecks mit dem **zutreffenden Kurs** am Abschlussstichtag umgerechnet? **[B] (§ 256a HGB)**
3. Wurden die nunmehr strengeren Regelungen der Finanzverwaltung zur Führung und zu den Aufzeichnungen im Zusammenhang mit **Kassensystemen** beachtet? **[RBV]**

6.6.3 Prüfung des Ausweises

a) Kassenbestand

Werden eventuell am Bilanzstichtag vorhandene Briefmarkenbestände sowie Frankotypwerte ebenfalls zusammen mit den Kassenbestand ausgewiesen?

b) Guthaben bei Kreditinstituten / Schecks

1. Wurden die Grundlagen der **Währungsumrechnung** im Anhang angegeben? **[A]**
2. Wurden eventuell bestehende Angabepflichten im **Lagebericht** im Bezug auf die Guthaben bei Kreditinstituten beachtet? **[A]**
3. Wurde das **Saldierungsverbot** beachtet?

Themenbereich 6 – Teil 3: Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten

Gliederung

6.7 Postenbezogenes IKS

6.8 Analytische Prüfungshandlungen

6.9 Einzelfallprüfungen

6.10 Einholung von Bankbestätigungen

6.7 Postenbezogenes IKS

6.7 Postenbezogenes IKS

a) Aufbauprüfung

1. Ist sichergestellt, dass ein in personeller Hinsicht unabhängiger Abgleich der Scheckeinlösungen mit den Kopien der ausgestellten Schecks möglich ist?
2. Wurden Bankvollmachten nur mehreren Personen im Rahmen einer Gesamtvollmacht erteilt?
3. Bestehen Anweisungen, dass **Kreditlinien** nicht ohne vorherige Genehmigung durch die zuständigen Personen überschritten werden dürfen?
4. Werden die vorgenommenen **Abstimmungen** planmäßig durch die vorgesetzte Stelle überwacht?
5. Wird bei Zahlungen das Vier-Augen-Prinzip beachtet?

b) Funktionsprüfung

- vgl. Fragen zu Guthaben bei Kreditinstituten

6.8 Analytische Prüfungshandlungen

6.8 Analytische Prüfungshandlungen

Auswahl möglicher analytischer Prüfungshandlungen:

1. Erfolgte die Übernahme der EB-Werte ordnungsgemäß?
2. Können Sie die **Überleitung der Kontensalden** aus der Finanzbuchhaltung (Hauptbuch) zum Posten im Jahresabschluss nachvollziehen?
3. Erscheinen Ihnen die Angaben im Jahresabschluss zu diesem Bilanzposten (Bilanz, GuV und Anhang) plausibel?
4. Ergeben sich Auffälligkeiten (Bestände/Trends, etc.) innerhalb dieses Bilanzpostens?

6.9 Einzelfallprüfungen

6.9.1 Prüfung des Nachweises

6.9.2 Prüfung der Bewertung

6.9.3 Prüfung des Ausweises

6.9 Einzelfallprüfungen

6.9.1 Prüfung des Nachweises

1. Wurden zum Nachweis der **zeitlichen Buchungsunterschiede** Überleitungsrechnungen angefertigt? **[B, P]**
2. Wurden die in der **Überleitungsrechnung** enthaltenen Posten auf deren Begründung geprüft? **[B, P, A]**

Mögliche Gründe für Buchungsunterschiede wären beispielsweise:

→ **Lastschriften**, die bereits auf dem Bankauszug, jedoch noch nicht im Hauptbuch gebucht sind (z. B. Bankspesen)

→ **Gutschriftsbeträge**, die bereits auf dem Bankauszug, jedoch noch nicht im Hauptbuch sind (z. B. Bankzinserträge)

→ **Gutschriftsbeträge**, die bereits im Hauptbuch gebucht sind und an die Bank zur Gutschrift weitergeleitet sind, jedoch auf dem Bankauszug noch nicht gebucht wurden (z. B. unterwegs befindliche Schecks)

→ **Lastschriftsbeträge**, die bereits im Hauptbuch gebucht sind und an die Bank zur Belastung weitergeleitet sind, jedoch auf dem Bankauszug noch nicht gebucht wurden (z. B. unterwegs befindliche Überweisungen)

6.9.1 Prüfung des Nachweises; Forts.

3. Wurden die **Bankbuchungen** innerhalb eines angemessenen **Zeitraums** nach dem Bilanzstichtag in Stichproben mit den zugrunde liegenden Überweisungen und Belegen abgestimmt und wurde dabei auf die korrekte Periodenabgrenzung geachtet? **[P, B]**

4. Besteht Übereinstimmung zwischen Saldo laut **Hauptbuchkonto** und den Salden laut Kontoauszug und Bankbestätigung? **[A, R]**

5. Wurde der Nachweis der **Bankverbindlichkeiten** anhand der Kontoauszüge zum Bilanzstichtag sowie anhand der eingeholten Bankbestätigungen überprüft? **[A, R]**

6. Wurden die unterwegs befindlichen Schecks insbesondere im Hinblick auf die korrekte **Periodenabgrenzung** geprüft? **[P]**

6.9.2 Prüfung der Bewertung

1. Ist die Umrechnung von **Fremdwährungsverbindlichkeiten** zutreffend erfolgt und wurden **Kursverluste und -erträge** aus der Währungsumrechnung zutreffend ermittelt? **[B]**

2. Wurden bei der Fremdwährungsumrechnung **zutreffende Kurse** zugrunde gelegt? **[B]**

3. Erfolgte der **Ansatz** der Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten zum **Erfüllungsbetrag**? **[B]**

4. Wurden **Ausbuchungen** von Kontodifferenzen zuvor ordnungsgemäß genehmigt und angemessen dokumentiert? **[B]**

6.9.3 Prüfung des Ausweises

1. Wurde das Saldierungsverbot zwischen Guthaben bei Kreditinstituten und Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten beachtet? **[A]**
2. Wurde der Betrag der Verbindlichkeiten mit einer **Restlaufzeit** bis zu einem Jahr und von mehr als fünf Jahren im **Anhang** angegeben? **[A]**
3. Wurde der Betrag der **Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten**, der durch Pfandrechte und ähnliche Rechte **gesichert** ist, aufgegliedert nach der Art der gewährten Sicherheiten im Anhang angegeben? **[A]**
4. Wurden eventuell bestehende Angabepflichten im **Lagebericht** im Bezug auf die Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten beachtet? **[A]**
5. Werden die Grundlagen der **Währungsumrechnung** im Anhang angegeben? **[A]**
6. Wurden **größere Posten**, die erst nach dem Abschlussstichtag rechtlich entstehen, im Anhang angegeben? **[A]**
7. Stimmt der Bilanzausweis mit den **Bankbestätigungen** und den Kontoauszügen überein? **[R, A]**

6.10 Einholung von Bankbestätigungen

6.10.1 Anforderung von Bankbestätigungen

6.10 Einholung von Bankbestätigungen

6.10.1 Anforderung von Bankbestätigungen

a. Prüfungsziele

E = Existenz / Vorhandensein
V = Vollständigkeit
R&V = Rechte & Verpflichtungen
P = Periodenabgrenzung

b. Ist Verzicht auf Einholung von Bankbestätigungen möglich?

Grundsätzlich ja **(ISA [DE] 330, Tz. 19)**, aber nur unter folgenden Voraussetzungen (kumulativ):

- Das IKS/die internen Kontrollen sind in diesem Bereich geprüft worden und für wirksam beurteilt worden
- Es gibt keine bedeutsamen Risiken in Bezug auf die vollständige u. richtige Darstellung der Geschäftsbeziehungen zu Kreditinstituten
- Es handelt sich um eine Ausnahmesituation: Einholung ist unpraktikabel/unwirtschaftlich
- Es gibt ausreichend andere Prüfungsnachweise

c. Was ist zu tun, wenn eine Bankbestätigung nicht eingeht?

– Es sind ersatzweise zwingend alternative Prüfungshandlungen zur Überprüfung der Salden und Werte vorzunehmen, für die keine Saldenbestätigungen eingegangen sind.

6.10.1 Anforderung von Bankbestätigungen; Forts.

Muster-Bankbestätigung (IDW-Homepage)

Sehr geehrte Damen und Herren,

anlässlich der Prüfung unseres Jahresabschlusses bitten wir Sie, unmittelbar an die

Mustermann WPG
Steuerberatungsgesellschaft
Postfach bzw. Straße
PLZ Ort

den Stand unserer sämtlichen Beziehungen bei Geschäftsschluss am … wie folgt zu bestätigen:

1. Stand sämtlicher Konten, die unter unserem oder für uns unter fremdem Namen geführt werden mit Angabe über

   a) Bezeichnung des Kontos;
   b) Währung und Betrag zu unseren Gunsten oder Lasten;
   c) Zinssatz und Zeitpunkt, bis zu welchem Zinsen berechnet wurden;
   d) Fälligkeitsdatum und etwaige Prolongationen;
   e) Sicherheiten einschließlich von Dritten gegebener Sicherheiten;
   f) Verfügungsbeschränkungen;
   g) Art und Höhe der uns eingeräumten Kreditlinien einschließlich vereinbarter Bereitstellungsbeschränkungen;
   h) übrige Bedingungen (insbesondere Caps + Floors).

2. Angabe etwaiger ausgeglichener Konten oder Konten, die in der Zeit vom … bis … gelöscht wurden.

3. Stand unserer Wertpapierdepots mit genauer Depotbezeichnung

   a) zu unserer freien Verfügung mit genauer Depotbezeichnung;
   b) gesperrte oder als Sicherheit dienende Wertpapiere.

4. Stand der Ihnen zum Inkasso und zum Diskont eingereichten Wechsel, die von Ihnen noch nicht gutgeschrieben sind.

5. Unsere sonstigen Ansprüche und Verpflichtungen Ihnen gegenüber aus

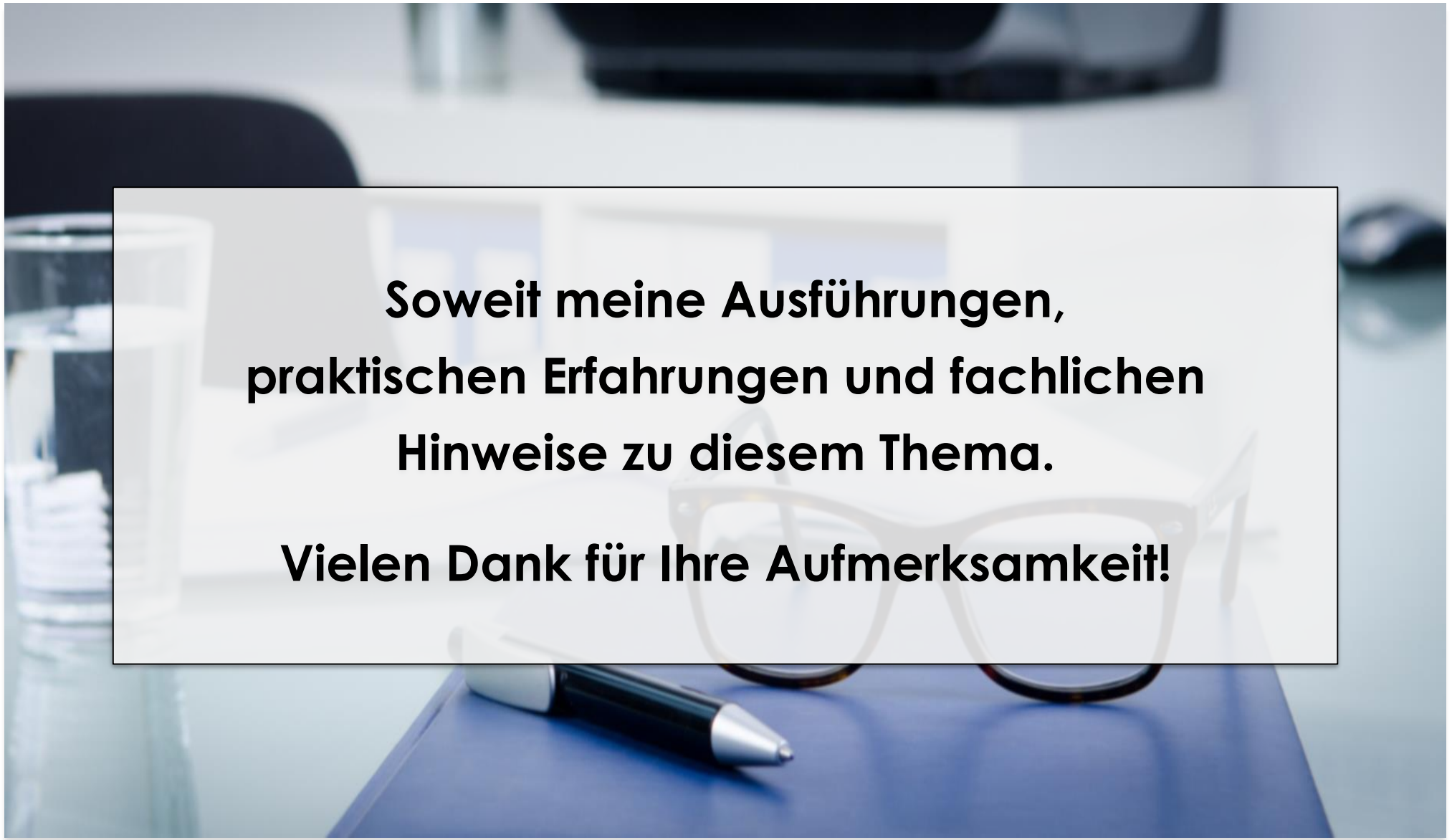
   a) diskontierten Wechseln einschließlich eigenen Akzepten im Umlauf;
   b) Bürgschaften;
   c) Termingeschäften;
   d) Swapgeschäften;
   e) sonstigen Geschäften, insbesondere Gewährleistungsverträgen.

6. Bezeichnung der von uns benutzten Schließfächer.

7. Zeichnungsberechtigte mit Angabe, ob Einzel- oder Gemeinzeichnungen und Angabe sonstiger Verfügungsbeschränkungen.

8. Andere Verfügungsberechtigte (insbesondere Dritte), soweit nicht unter 7. genannt.

Raum für Notizen


Soweit meine Ausführungen,
praktischen Erfahrungen und fachlichen
Hinweise zu diesem Thema.
Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Themenbereich 7:
Prüfung der sonstigen Vermögensgegenstände

Gliederung

7.1 Ausgewählte Bilanzierungsgrundlagen mit Praxisbezug – häufige Fehlerfeststellungen

7.2 Analytische Prüfungshandlungen

7.3 Einzelfallprüfungen

7.4 Praxisfälle

7.1 Ausgewählte Bilanzierungsgrundlagen mit Praxisbezug – häufige Prüfungsfeststellungen

7.1.1 Ausweis und Vermerkpflichten

7.1 Ausgewählte Bilanzierungsgrundlagen mit Praxisbezug – häufige Prüfungsfeststellungen

7.1.1 Ausweis und Vermerkpflichten

- **Erfassung aller nicht an einer anderen Stelle auszuweisenden Vermögensgegenstände**
  - Ausgegebene Darlehen (z. B. an Mitarbeiter), die nicht an anderer Stelle auszuweisen sind
  - Gehaltsvorschüsse, Reisekostenvorschüsse
  - Kautionen (kurzfristige)
  - Steuererstattungsansprüche (KSt, SolZ, USt etc.)
  - Schadensersatzansprüche
  - debitorische Kreditoren (Verbindlichkeitskonten, die am Bilanzstichtag eine Forderung ausweisen, z. B. durch Überzahlung)
- **Vermerkpflicht / Mitzugehörigkeit**
  - KGaA: Vermerk von Forderungen gegen phG (§ 89 AktG)
  - GmbH: Forderungen gegen Gesellschafter (§ 42 Abs. 3 GmbHG)
  - Angabe des Betrags der Forderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr (§ 268 Abs. 4 S. 1 HGB)
  - Angabe des Ausweises der Beträge für sonstige Vermögensgegenstände, die erst nach dem Abschussstichtag rechtlich entstehen und einen größeren Umfang haben, müssen im Anhang erläutert werden

7.2 Analytische Prüfungshandlungen

7.2 Analytische Prüfungshandlungen

Auswahl möglicher analytischer Prüfungshandlungen:

1. Erfolgte die **Übernahme der EB-Werte** ordnungsgemäß?
2. Können Sie die **Überleitung der Kontensalden** aus der Finanzbuchhaltung (Hauptbuch) zum Posten im Jahresabschluss nachvollziehen?
3. Erscheinen Ihnen die Angaben im Jahresabschluss zu diesem **Bilanzposten** (Bilanz, GuV und Anhang) **plausibel**?
4. Ergeben sich **Auffälligkeiten** (Bestände/Trends, etc.) innerhalb dieses **Bilanzpostens**?

7.3 Einzelfallprüfungen

7.3.1 Prüfung des Nachweises

7.3.2 Prüfung der Bewertung

7.3.3 Prüfung des Ausweises

7.3 Einzelfallprüfungen

7.3.1 Prüfung des Nachweises

1. Sind für den Posten ausreichend **Belegnachweise** vorhanden? **[E]**
2. Enthalten die **Belegnachweise** relevante Informationen über die Entstehung und die Konditionen? **[E]**
3. Haben Sie geprüft, ob insbesondere folgende Posten als sonstige Vermögensgegenstände erfasst werden: **[V, E]**
   - → Darlehen an Mitarbeiter
   - → Kreditoren-Sollposten
   - → Geleistete Vorschüsse an Mitarbeiter
   - → Mietkautionen (kurzfristige)
   - → Steuerüberzahlungen
   - → Ansprüche auf Erstattungen aus Versicherungen
4. Stimmen die aktivierten **Steuererstattungsansprüche** mit den im Rahmen der Steuerabgrenzung ermittelten Beträgen sowie mit bereits ergangenen Bescheiden überein? **[E]**
5. Werden die Tilgungen bei **ausgereichten Darlehen** vereinbarungsgemäß geleistet? **[B]**
6. Werden die vereinbarten **Darlehenszinsen** geleistet? **[E]**
7. Werden **ausgereichte Darlehen**, deren Rückzahlung zweifelhaft erscheint, in ausreichendem Umfang wertberichtigt bzw. ausgebucht? **[B]**
8. Werden **unverzinsliche** oder **niedrig verzinsliche Forderungen** abgezinst? **[B]**

7.3.2 Prüfung der Bewertung

1. Wurde die Bewertung zum Nennwert durch **Abstimmung** mit den zugrunde liegenden Belegen geprüft? **[B]**
2. Wurde bei auf **fremden Währungen** lautende Vermögensgegenstände die Umrechnung geprüft? **[B]**
3. Wurden **Ausbuchungen** auf ihre vorherige Genehmigung geprüft? **[B]**
4. Werden **Auslands-** bzw. **Währungsforderungen** durch Kreditversicherungen, Kurssicherungen oder Ausfuhrgarantien gesichert? **[B]**
5. Wird das allgemeine Ausfallrisiko, das durchschnittlich ausgenutzte Zahlungsziel und die Skontoinanspruchnahme **angemessen dokumentiert** und jährlich fortgeschrieben? **[B]**
6. Wird zusätzlich zu den Einzelwertberichtigungen eine **Pauschalwertberichtigung** gebildet? **[B]**
7. Wurde der Aufwand für Wertberichtigungen und Forderungsabschreibungen mit dem in der **Gewinn- und Verlustrechnung** ausgewiesenen Aufwand abgestimmt? **[B, A]**
8. Wurden vorgenommene **Zuschreibungen** rechnerisch überprüft und ist deren Grund vertretbar? [B]
9. Wurde das **Wertaufholungsgebot** bei Wegfall der Gründe für außerplanmäßige Abschreibungen beachtet? **[B]**
10. Wurden die **Währungsforderungen** mit dem Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag umgerechnet? **[B]**
11. Wurden bei der **Währungsumrechnung** kurzfristiger Posten beachtet, dass auch noch nicht realisierte Erträge anzupassen sind? **[B]**

7.3.3 Prüfung des Ausweises

1. Werden die Grundlagen der **Währungsumrechnung** im Anhang angegeben? **[A]**
2. Werden die angewandten **Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden** ggf. angegeben? **[A]**
3. Werden die **Gründe** für deren **Änderungen** angegeben? **[A]**
4. Wird der Einfluss von **Änderungen** der **Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden** auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Anhang angegeben? **[A]**
5. Wird der Betrag der Forderungen mit einer **Restlaufzeit** von mehr als einem Jahr im Anhang ausgewiesen, sofern der Ausweis nicht in der Bilanz erfolgt? **[A]**
6. Wurden größere Posten, die erst nach dem **Abschlussstichtag** rechtlich **entstehen**, im Anhang angegeben? **[A]**
7. Wurde das **Saldierungsverbot** beachtet? **[A]**

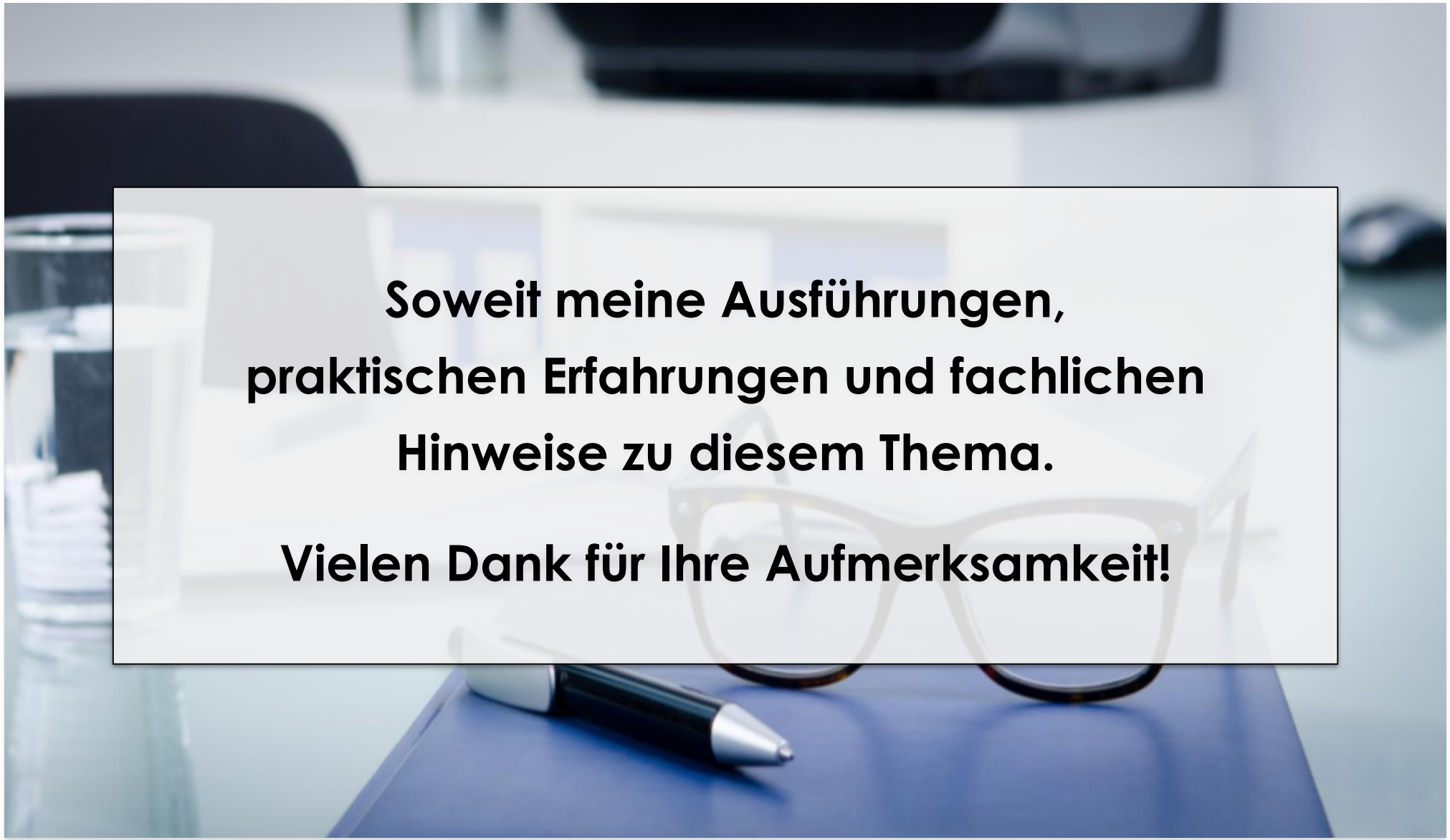
7.4 Praxisfälle

Anlagen zum Themenbereich

Praxishilfen zu diesem Themenbereich

- **Praxishilfe 7/1:** „Praxisfall 1: Mietvorauszahlung Fertigungshalle“
- **Praxishilfe 7/2:** „Praxisfall 2: Mieteinnahmen für Schalungsmaterial“
- **Praxishilfe 7/3:** „Praxisfall 3: Bonuszahlung nach Bilanzstichtag“
- **Praxishilfe 7/4:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 1: Mietvorauszahlung Fertigungshalle“
- **Praxishilfe 7/5:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 2: Mieteinnahmen für Schalungsmaterial“
- **Praxishilfe 7/6:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 3: Bonuszahlung nach Bilanzstichtag“

Raum für Notizen



Soweit meine Ausführungen, praktischen Erfahrungen und fachlichen Hinweise zu diesem Thema.

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Themenbereich 8:
Prüfung ausgewählter weiterer Posten
Teil 1: Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
Teil 2: Erhaltene Anzahlungen
Teil 3: Prüfung der sonstigen Verbindlichkeiten
Teil 4: Prüfung des Rechnungsabgrenzungsposten
Teil 5: Ausgewählte Praxisfälle

- ISA [DE] 520: Analytische Prüfungshandlungen
- ISA [DE] 530: Stichprobenprüfung

Gliederung

Teil 1: Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

8.1 Ausgewählte Bilanzierungsgrundlagen mit Praxisrelevanz – häufige Prüfungsfeststellungen

8.2 Relevanter Teilprozess: Einkaufsprozess

8.3 Analytische Prüfungshandlungen

8.4 Einzelfallprüfungen

Teil 2: Erhaltene Anzahlungen

8.5 Analytische Prüfungshandlungen

8.6 Einzelfallprüfungen

Teil 3: Prüfung der sonstigen Verbindlichkeiten

8.7 Analytische Prüfungshandlungen

8.8 Einzelfallprüfungen

Teil 4: Prüfung der Rechnungsabgrenzungsposten

8.9 Ausgewählte Bilanzierungsgrundlagen mit Praxisrelevanz – häufige Prüfungsfeststellungen

8.10 Analytische Prüfungshandlungen

8.11 Einzelfallprüfungen

Themenbereich 8 – Teil 1:
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

Gliederung

8.1 Ausgewählte Bilanzierungsgrundlagen mit Praxisrelevanz – häufige Prüfungsfeststellungen

8.2 Relevanter Teilprozess: Einkaufsprozess

8.3 Analytische Prüfungshandlungen

8.4 Einzelfallprüfungen

8.1 Ausgewählte Bilanzierungsgrundlagen mit Praxisrelevanz – häufige Prüfungsfeststellungen

8.1.1 Verbindlichkeiten – Abgrenzung zur Rückstellung

8.1.2 Restlaufzeiten Verbindlichkeiten – Verbindlichkeitenspiegel

8.1.3 Einrede der Verjährung

8.1 Ausgewählte Bilanzierungsgrundlagen mit Praxisrelevanz – häufige Prüfungsfeststellungen

8.1.1 Verbindlichkeiten – Abgrenzung zur Rückstellung

Verbindlichkeiten sind die am Abschlussstichtag

- dem **Grunde** und
- der **Höhe** sowie
- der **Fälligkeit** nach

feststehenden Verpflichtungen des Unternehmens.

➢ **Rückstellungen sind in Höhe und/oder Fälligkeit nicht feststehend**

Verbindlichkeiten sind gekennzeichnet durch:

- Außenverpflichtung
- wirtschaftliche Belastung
- Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme

➢ **Rückstellungen in Einzelfällen auch ohne rechtliche Außenverpflichtung möglich:** § 249 Abs. Nr. 1 HGB (Instandhaltung 1-3 Monate + Abraumbeseitigung 12 Monate) sowie § 249 Abs. Nr. 2 HGB (Kulanz).

→ **Prüfungspraxis:** Diskussion Unterschied Verbindlichkeiten aus LuL und Rückstellung für ausstehende Rechnungen.

8.1.2 Restlaufzeiten Verbindlichkeiten – Verbindlichkeitenspiegel

- **§ 268 Abs. 5 Satz 1 HGB**

  Angabe Restlaufzeit: **bis zu 1 Jahr und größer als 1 Jahr**
  → Für **alle Gesellschaften** gilt: Angabe **für jeden Posten** der Verbindlichkeiten
  → Angabe in **Bilanz oder Anhang**

- **§ 285 Nr. 1a HGB**

  Angabe Restlaufzeit: **mehr als 5 Jahre**
  → Für **alle Gesellschaften** gilt: Angabe **für Gesamtbetrag** der Verbindlichkeiten
  → Angabe im **Anhang**

- **§ 285 Nr. 2 HGB**

  Angabe Restlaufzeit: **mehr als 5 Jahre**
  → Für **mittelgroße und große Gesellschaften** gilt: Angabe **für jeden Posten** der Verbindlichkeiten
  → Angabe im **Anhang**

→ **Prüfungspraxis:** Feststellung, dass häufig nicht alle Angaben gemacht werden.

8.1.2 Restlaufzeiten Verbindlichkeiten – Verbindlichkeitenspiegel; Forts.

Beispiel Verbindlichkeitenspiegel als Bestandteil des Anhangs

		Gesamt	davon Restlaufzeiten			davon gesichert
			unter 1 Jahr	1 - 5 Jahre	über 5 Jahre	
		EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
1.	Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	1.616.279,17	383.179,17	259.600,00	973.500,00	837.479,17
	Vorjahr	636.558,37	318.279,20	318.279,17	0,00	636.558,37
2.	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	993.875,53	993.875,53	0,00	0,00	0,00
	Vorjahr	622.263,71	622.263,71	0,00	0,00	0,00
3.	Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen	20.751,86	20.751,86	0,00	0,00	0,00
	Vorjahr	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
4.	Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht	2.805.434,73	177.115,79	1.056.923,92	1.571.395,02	0,00
	Vorjahr	2.971.333,39	215.191,48	1.184.746,89	1.571.395,02	0,00
5.	Sonstige Verbindlichkeiten	1.378.277,02	557.597,71	246.203,79	574.475,52	0,00
	Vorjahr	1.309.878,13	489.198,82	246.203,79	574.475,52	0,00
		6.814.618,31	2.132.520,06	1.562.727,71	3.119.370,54	837.479,17
	Vorjahr	5.540.033,60	1.644.933,21	1.749.229,85	2.145.870,54	636.558,37

Die Besicherung erfolgt durch Grundschulden.

8.1.3 Einrede der Verjährung

- **Wirkung**

  Schuldner erhält ein (dauerhaftes) Leistungsverweigerungsrecht

  aber: Schuldner muss Verjährung geltend machen; also „aktive Einrede“

- **Folgewirkung**

  Anspruch des Gläubigers geht nicht unter, ist aber nicht mehr „durchsetzbar“

- **Verjährungsfrist**

  Beginn: Am 01.01. des neuen Kalenderjahres nachdem der Anspruch entstanden ist

  Ende: i. d. R. 3 Jahre nach Beginn (ggf. abweichende Einzelvereinbarung)

→ **Prüfungspraxis:** Ggf. Einholung von rechtlichem Rat erforderlich um festzustellen, ob Verjährungsfrist evtl. zeitweise gehemmt wurde.

8.2 Relevanter Teilprozess: Einkaufsprozess

8.2.1 Überblick

8.2.2 Teilprozess: Gewinnung neuer Lieferant / Stammdatenpflege

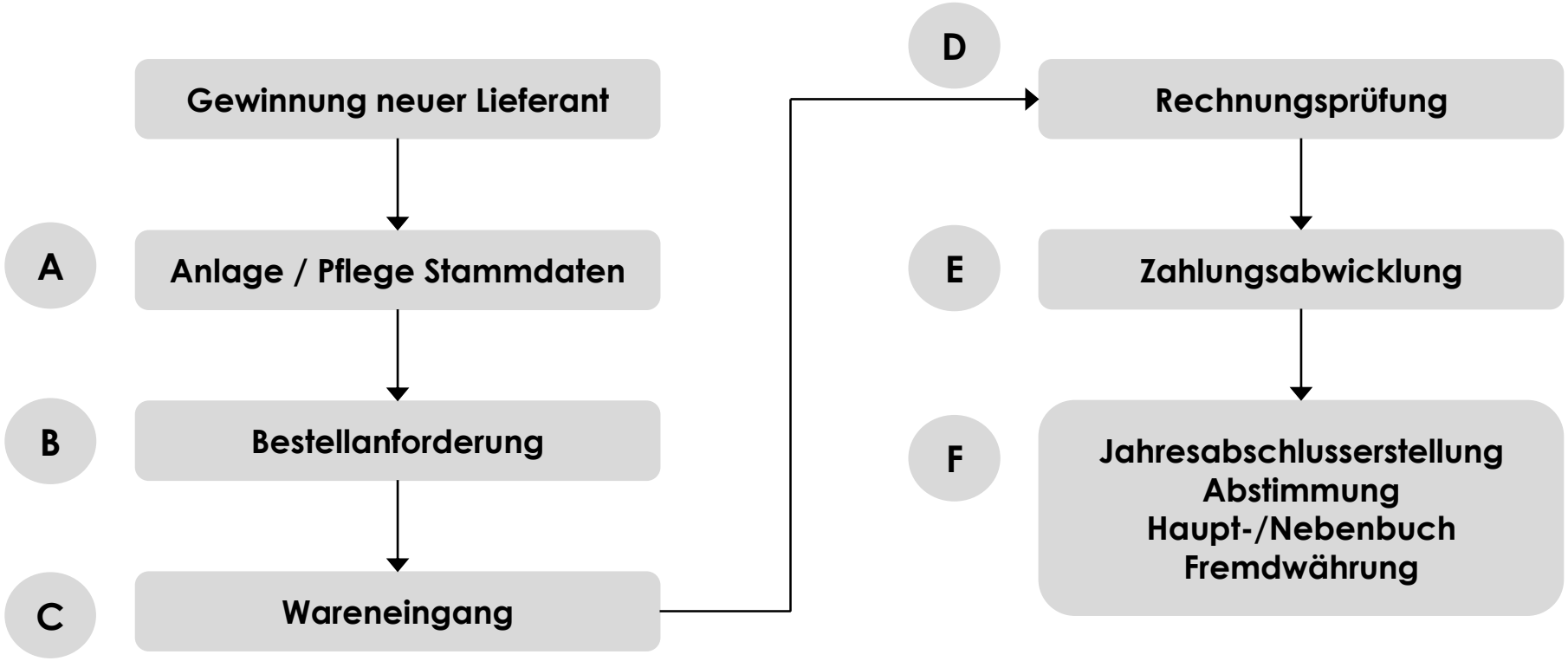
8.2.3 Teilprozess: Bestellanforderung / Wareneingang

8.2.4 Teilprozess: Rechnungsprüfung und Zahlungsausgang

8.2.5 Teilprozess: Jahresabschlusserstellung

8.2 Relevanter Teilprozess: Einkaufsprozess

8.2.1 Überblick



8.2.2 Teilprozess: Gewinnung neuer Lieferant / Stammdatenpflege

A

Stammdaten anlegen:
- Zahlungskonditionen
- Bonus
- verb. Unternehmen
- Preise
- AGB

Stammdaten ändern:
- Zahlungskonditionen
- Bonus
- verb. Unternehmen

Kontrollen

- Funktionstrennung: Stammdatenpflege / Einkauf
- Genehmigungsverfahren für die Anlage und Veränderung von Stammdaten
- Kontrolle des richtigen Ausweises bei verb. Unternehmen
- Pflege der Preistabellen (Aktualität)
- Überprüfung der Einhaltung von Bonusvereinbarungen
- Regelmäßige Kontrolle der vorgenommenen Stammdaten-änderungen
- Mussfeldangaben
- Änderungsprotokolle

8.2.3 Teilprozess: Bestellanforderung / Wareneingang

B

Bestellanforderung:
- Bedarfsermittlung
- Bestellung bei Vertragslieferanten mit festgelegten Konditionen
- Bestellung versenden

C

Wareneingang:
- Prüfung anhand der Bestellung + Lieferschein auf Vollständigkeit
- Prüfung auf Qualität
- Festlegung von Toleranzen für Mehr- oder Mindermengen

Kontrollen

- Genehmigung von Bestellungen
- Unterschriftsregelungen von Bestellungen
- Systemgesteuerte Bedarfsermittlung
- Systemgesteuerte Vorgabe von Lieferanten, Konditionen, Preisen

- Abstimmung von Lieferschein und Bestellung
- Überprüfen der Ware hinsichtlich Qualität und Quantität

8.2.4 Teilprozess: Rechnungsprüfung und Zahlungsausgang

D

Rechnungsprüfung:
- Erfassung im Rechnungs-eingangsbuch
- Prüfung der Rechnung hinsichtlich Konditionen, rechnerischer + formeller Richtigkeit
- Periodenzuordnung
- Verbuchen der Rechnung

E

Zahlungsausgang:
- Freigabe zur Zahlung
- Prüfung, ob Skontoabzug möglich ist
- Verbuchen Kontoauszug
- Verbindlichkeiten ausziffern
- Kontenpflege

Kontrollen

- Funktionstrennung
- Führung des Rechnungseingangsbuchs
- Abstimmung Rechnung mit Bestellung
- Rechnungsprüfung
- Freigaben

- Funktionstrennung
- Unterschriftenregelungen
- Kontrolle systemseitig erstellter Rechnungsvorschlagslisten

8.2.5 Teilprozess: Jahresabschlusserstellung

F

Jahresabschlusserstellung:
- Abstimmung Haupt-/ Nebenbuch
- Fremdwährung

Kontrollen

- Kontrolle der Fremdwährungsverbindlichkeit
- Abstimmung Haupt- und Nebenbuch
- Ausweis: unterjährige Änderungen im Konzernkreis

8.3 Analytische Prüfungshandlungen

8.3 Analytische Prüfungshandlungen

Auswahl möglicher analytischer Prüfungshandlungen :

1. Erfolgt die Übernahme der EB-Werte ordnungsgemäß?
2. Können Sie die Überleitung der Kontensalden aus der Fibu zum Jahresabschluss nachvollziehen?
3. Erscheinen Ihnen die Angaben im Jahresabschluss zu diesem Bilanzposten (Bilanz, GuV und Anhang) plausibel?
4. Kennzahlen in Form von Relationen 30/60/90 Tage im Verhältnis zu den Gesamtverbindlichkeiten[1]
5. Bei unterjähriger Ermittlung ist eine Hochrechnung möglich.
6. Ergeben sich Auffälligkeiten (Bestände/Trends) innerhalb des Bilanzpostens?

[1] Kennzahlen wie Verbindlichkeitenumschlag = Verbindlichkeiten / Gesamtaufwand
Verbindlichkeitenintensität = Verbindlichkeiten / Gesamtvermögen
Sind nicht so sinnvoll, da der Bestand der Verbindlichkeiten von verschiedenen Faktoren abhängt.

8.4 Einzelfallprüfungen

8.4.1 Prüfung des Nachweises

8.4.2 Prüfung der Bewertung

8.4.3 Prüfung des Ausweises

8.4 Einzelfallprüfungen

8.4.1 Prüfung des Nachweises

1. Wurde die **Saldenliste** auf rechnerische Richtigkeit überprüft? **[R]**
2. Sind die **Saldenliste**, die zugrundeliegenden **Sachkonten** und die **Personenkonten** mit dem Ausweis der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen in der Bilanz abgestimmt? **[R, A]**
3. Stimmt bei einer OP-Buchhaltung der Saldo der OP-Liste mit dem Ausweis der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen in der Bilanz überein? **[R]**

Saldenbestätigungen

Hier wird auf die entsprechenden Ausführungen im Bereich Forderungen aus Lieferungen und Leistungen verwiesen.

8.4.1 Prüfung des Nachweises; Forts.

Beispiel für die Auswahl von Saldenbestätigungen für Kreditoren

Nr.	Kreditor	EB-Wert 01.12.2020	Soll	Haben	End-Saldo 31.12.2020	Auswahlkriterium
747010	König & Co. KG	-65.996,21	84.938,54	19.605,16	-662,83	größte EB-Haben-Werte
762026	Nordsüd AG	0	260.328,00	520.792,39	-260.464,39	größte Haben-Endsalden
766040	Ludwig Cement AG	4.733,61	338.019,03	327.928,51	14.824,13	größte Soll-Endsalden
762017	Handel + Logistik GmbH	-80.406,11	170.846,84	90.440,73	0,00	Null-Saldo und größter EB-Saldo
710040	Müller DESIGN OHG	6.902,00	0	6.902,00	0,00	Null-Saldo und kleinster EB-Saldo
				Auswahl	-246.303,09	
				Gesamt	-1.256.232,32	
				Quote:	19,6%	
791004	Meier GmbH & Co. KG	6.308,47	1.028.826,39	1.030.571,90	4.562,96	größte Soll-Endsalden
788062	TOP Werbeverlag	0	49.192,92	86.897,85	-37.704,93	größte Haben-Endsalden

8.4.1 Prüfung des Nachweises; Forts.

4. Haben Sie für **ausgewählte Kreditoren** überprüft, ob diese tatsächlich existieren? **[E]**
5. Konnten die ausgewählten **offenen Posten** durch
   - Rechnungen bzw. sonstige Belege
   - Lieferscheine
   - Schriftwechsel mit den Kunden
   - Auftrag und Auftragsbestätigung

   als alternative Prüfungshandlungen nachgewiesen werden, sofern die Posten nicht extern bestätigt wurden? **[E, B]**
6. Wurde als **alternative Prüfungshandlung** die Abwicklung in neuer Rechnung geprüft, sofern für die ausgewählten Posten keine Bestätigung eingegangen ist? **[E, B]**
7. Sind die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen im Prüfungszeitpunkt im **Wesentlichen beglichen**? **[E, B]**
8. Werden Verbindlichkeiten mit einer **Restlaufzeit** von mehr als einem Jahr und von **mehr als fünf Jahren** besonders gekennzeichnet? **[A]**

8.4.2 Prüfung der Bewertung

1. Wurden **bereits eingegangene Vorräte**, für die die Rechnung noch nicht eingegangen ist, zutreffend bewertet? **[B, A]**
2. Wurde die **sachliche** und **rechnerische Richtigkeit** der den Verbindlichkeiten zugrundeliegenden Bestellungen und Belege in Stichproben geprüft? **[R]**
3. Wurde durch **Abstimmung** der **Eingangsrechnungen** mit den Auftragsbestätigungen in Stichproben geprüft, ob die Verbindlichkeiten mit ihrem Erfüllungsbetrag angesetzt wurden? **[B]**
4. Wurden **Währungsverbindlichkeiten** mit dem beizulegenden Wert am Bilanzstichtag bewertet, falls sich bis zum Bilanzstichtag Kursverluste ergeben haben? **[B]**
5. Wurden die entstandenen **Kursdifferenzen** zutreffend bilanziert? **[A]**
6. Wurde in Stichproben geprüft, ob **Verbindlichkeiten** aus Lieferungen und Leistungen mit dem Erfüllungsbetrag bewertet wurden und hier grundsätzlich ein **Abzinsungsverbot** gilt? **[B, A]**
7. Wurden **Ausbuchungen** von Verbindlichkeiten zuvor ordnungsgemäß genehmigt? **[B]**
8. Ist bei **ausgebuchten Verbindlichkeiten** eine zukünftige Inanspruchnahme mit hinreichender Sicherheit ausgeschlossen? **[B]**

8.4.3 Prüfung des Ausweises

1. Wurden die **Kreditoren-Sollposten** unter der Position sonstige Vermögensgegenstände oder ggf. unter geleistete Anzahlungen ausgewiesen? **[A]**
2. Wurde das **Saldierungsverbot** beachtet? **[A]**
3. Stimmt der Saldo der **Saldenliste** mit dem Bilanzausweis überein? **[A]**
4. Wurden größere Posten, die erst nach dem Abschlussstichtag rechtlich entstehen, im **Anhang** angegeben? **[A]**
5. Wurde der **Betrag** der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr und von mehr als fünf Jahren im **Anhang** angegeben? **[A]**
6. Wurde der Betrag der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, der durch **Pfandrechte** und **ähnliche Rechte** gesichert ist, aufgegliedert nach der Art der gewährten Sicherheiten im Anhang angegeben?
7. Wurden eventuell bestehende **Angabepflichten** im **Lagebericht** im Bezug auf die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen beachtet? **[A]**
8. Werden die Grundlagen der **Währungsumrechnung** im Anhang angegeben? **[A]**
9. Wurden die **Gegenkonten** zutreffend gewählt? **[A]**

Themenbereich 8 – Teil 2: Erhaltene Anzahlungen

Gliederung

8.5 Analytische Prüfungshandlungen

8.6 Einzelfallprüfungen

8.5 Analytische Prüfungshandlungen

8.5 Analytische Prüfungshandlungen

Auswahl möglicher analytischer Prüfungshandlungen:

1. Erfolgte die **Übernahme der EB-Werte ordnungsgemäß**?
2. Können Sie die **Überleitung der Kontensalden** aus der Fibu (Hauptbuch) zum Posten im Jahresabschluss nachvollziehen?
3. Erscheinen Ihnen die Angaben im Jahresabschluss in diesem **Bilanzposten** (Bilanz, GuV und Anhang) **plausibel**?
4. Ergeben sich **Auffälligkeiten** (Bestände/Trends, etc.) innerhalb dieses **Bilanzposten**?

8.6 Einzelfallprüfungen

8.6.1 Prüfung des Nachweises

8.6.2 Prüfung der Bewertung

8.6.3 Prüfung des Ausweises

8.6 Einzelfallprüfungen

8.6.1 Prüfung des Nachweises

1. Wurden zur **Prüfung** der erhaltenen Anzahlungen Saldenbestätigungen versandt? **[E, B]**
2. Konnte die **Abwicklung** der erhaltenen Anzahlungen problemlos nachvollzogen werden? **[E, B]**
3. Wurde anhand der **Dokumentation** der Auftragsabwicklung nachvollzogen, dass keine erhaltenen Anzahlungen als Umsatzerlöse ausgewiesen wurden? **[P, A]**
4. Konnten die **erhaltenen Anzahlungen** mit den zugrunde liegenden Sach- bzw. Personenkonten **verprobt** werden? **[A]**
5. Werden im Bereich des **Vorratsvermögen**s nur direkt zurechenbare erhaltene Anzahlungen offen und ohne Umsatzsteuer abgesetzt? **[A, B]**
6. Wurden erhaltene Anzahlungen mit einer **Restlaufzeit** von mehr als einem Jahr bzw. von mehr als fünf Jahren besonders gekennzeichnet? **[A]**
7. Wurden die den erhaltenen Anzahlungen **zugrunde liegenden Leistungen** bereits erbracht? **[A]**

8.6.2 Prüfung der Bewertung

1. Wurde das Nettoprinzip bei den erhaltenen Anzahlungen berücksichtigt? Wurde die erhaltene Anzahlung netto und die **Umsatzsteuer als Verbindlichkeit** berücksichtigt? **[B, A]**
2. Wurden **unverzinsliche** oder **niedrig verzinsliche** erhaltene **Anzahlungen** nicht abgezinst ausgewiesen? **[B]**
3. Wurde geprüft, ob die **Fremdwährungsumrechnung** korrekt durchgeführt wurde? **[B]**
4. Wurden sich aus der **Währungsumrechnung** ergebende **Kursdifferenzen** im Jahresabschluss zutreffend behandelt? **[B, A]**
5. Konnten die gebuchten erhaltenen Anzahlungen mit den Zahlungseingängen **verprobt werden**? **[B]**
6. Wurde der die **erhaltenen Anzahlungen** betreffende Zinsaufwand zutreffend abgegrenzt? **[P, B, A]**

8.6.3 Prüfung des Ausweises

1. Erfolgt der **Ausweis** der erhaltenen Anzahlungen in einer eigenen **Bilanzposition**? **[A]**
2. Wurde der Betrag der erhaltenen Anzahlungen mit einer **Restlaufzeit** bis zu einem Jahr und von mehr als fünf Jahren im **Anhang** angegeben? **[A]**
3. Wurde der Betrag der erhaltenen Anzahlungen, der durch **Pfandrechte** und ähnliche Rechte gesichert ist, aufgegliedert nach der **Art der gewährten Sicherheiten** im Anhang angegeben? **[A]**
4. Wurden eventuell bestehende **Angabepflichten** im Lagebericht im Bezug auf die erhaltenen Anzahlungen beachtet? **[A]**
5. Werden die Grundlagen der **Währungsumrechnung** im **Anhang** angegeben? **[A]**
6. Wurde das **Saldierungsverbot** beachtet? **[A]**
7. Stimmt der **Bilanzausweis** mit den Werten laut Saldenliste überein? **[A]**

Themenbereich 8 – Teil 3:
Prüfung der sonstigen Verbindlichkeiten

Gliederung

8.7 Analytische Prüfungshandlungen

8.8 Einzelfallprüfungen

8.7 Analytische Prüfungshandlungen

8.7 Analytische Prüfungshandlungen

Auswahl möglicher analytischer Prüfungshandlungen:

1. Erfolgte die **Übernahme der EB-Werte ordnungsgemäß**?
2. Können Sie die **Überleitung der Kontensalden** aus der Fibu (Hauptbuch) zum Posten im Jahresabschluss nachvollziehen?
3. Erscheinen Ihnen die Angaben im Jahresabschluss in diesem **Bilanzposten** (Bilanz, GuV und Anhang) **plausibel**?
4. Ergeben sich **Auffälligkeiten** (Bestände/Trends, etc.) innerhalb dieses **Bilanzposten**?

8.8 Einzelfallprüfungen

8.8.1 Prüfung des Nachweises

8.8.2 Prüfung der Bewertung

8.8.3 Prüfung des Ausweises

8.8 Einzelfallprüfungen

8.8.1 Prüfung des Nachweises

1. Sind die **Saldenliste**, die zugrundeliegenden **Sachkonten** und die **Personenkonten** mit dem Ausweis der sonstigen Verbindlichkeiten in der Bilanz abgestimmt? **[A, R]**
2. Wurde der Ausgleich der sonstigen Verbindlichkeiten **im Folgejahr geprüft**? **[E]**
3. Werden Verbindlichkeiten mit einer **Restlaufzeit** von mehr als einem Jahr und von mehr als fünf Jahren **besonders gekennzeichnet**? **[A]**
4. Wurden die Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren auf ihre **tatsächliche Restlaufzeit geprüft**? **[A]**
5. Wurden die unter den sonstigen Verbindlichkeiten ausgewiesenen Debitoren-Habenposten auf ihre **Entstehungsursache** geprüft? **[E, A]**
6. Wurde die **Dokumentation** der sonstigen Verbindlichkeiten durch entsprechende Belege in Stichproben **geprüft**? **[E, A]**

8.8.2 Prüfung der Bewertung

1. Wurde der Grundsatz der **Bewertungsstetigkeit** beachtet? **[B]**
2. Wurde der Grundsatz der **Bilanzierungsstetigkeit** beachtet? **[B]**
3. Stimmen die **gebuchten Beträge** der sonstigen Verbindlichkeiten laut Beleg mit den Beträgen laut Finanzbuchhaltung überein? **[B]**
4. Wurde in Stichproben geprüft, ob sonstige Verbindlichkeiten mit dem Erfüllungsbetrag bewertet wurden und grundsätzlich ein Abzinsungsverbot gilt? **[B]**
5. Wurde die **sachliche** und **rechnerische Richtigkeit** der den Verbindlichkeiten zugrundeliegenden Belege in Stichproben geprüft? **[E, R, B]**
6. Wurde der **Devisenkassamittelkurs** am Abschlussstichtag für die Ermittlung der Währungsverbindlichkeiten angewendet? **[B] (§ 256a HGB)**

8.8.3 Prüfung des Ausweises

1. Wurden für die **Verbuchung** der sonstigen Verbindlichkeiten die **Gegenkonten** zutreffend ausgewählt? **[A]**
2. Wurde das **Saldierungsverbot** beachtet? **[A, B]**
3. Wurden **Besicherungen** der sonstigen Verbindlichkeiten im **Anhang** angegeben? **[A]**
4. Wurden **größere Posten**, die erst nach dem Abschlussstichtag rechtlich entstehen, im **Anhang** angegeben? **[A]**
5. Wurden die **davon-Vermerke** zu den in den sonstigen Verbindlichkeiten enthaltenen **Steuerverbindlichkeiten / Verbindlichkeiten im Rahmen der sozialen Sicherheit** in der **Bilanz** bzw. im Anhang ausgewiesen? **[A]**
6. Wurde der Betrag der Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern mit einer **Restlaufzeit** bis zu einem Jahr und von mehr als fünf Jahren im **Anhang** angegeben? **[A]**
7. Stimmt der **Bilanzausweis** der sonstigen Verbindlichkeiten mit den Werten laut **Saldenliste** überein? **[A, R]**
8. Wurden die **Einzelposten** der Verbindlichkeiten im **Anhang aufgegliedert**, sofern die Aufgliederung nicht bereits aus der Bilanz ersichtlich ist? **[A]**

Themenbereich 8 – Teil 4:
Prüfung der Rechnungsabgrenzungsposten

Gliederung

8.9 Ausgewählte Bilanzierungsgrundlagen mit Praxisrelevanz – häufige Prüfungsfeststellungen

8.10 Analytische Prüfungshandlungen

8.11 Einzelfallprüfungen

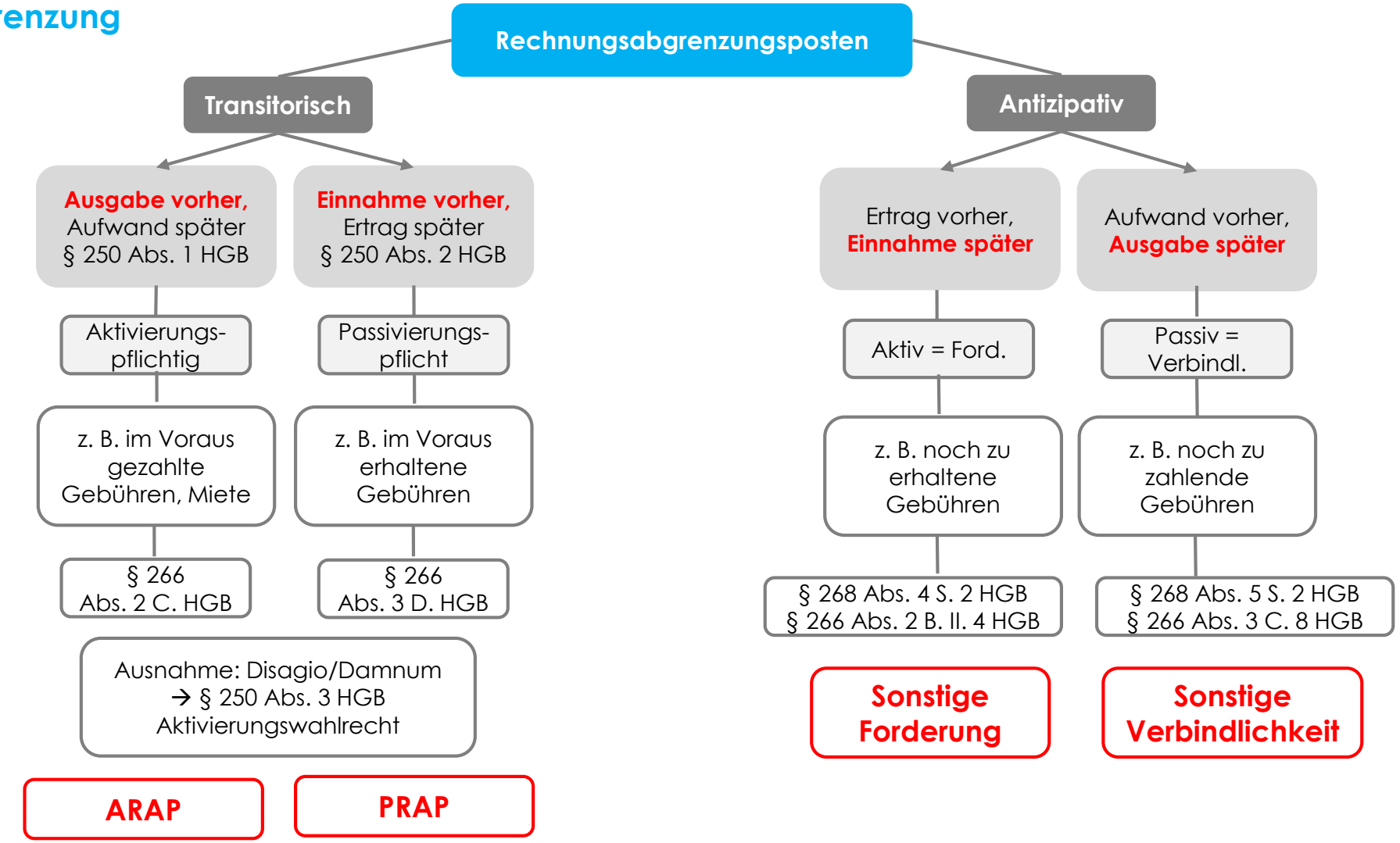
8.9 Ausgewählte Bilanzierungsgrundlagen mit Praxisrelevanz – häufige Prüfungsfeststellungen

8.9.1 Abgrenzung

8.9.2 Prüfung passive Rechnungsabgrenzungsposten

8.9 Ausgewählte Bilanzierungsgrundlagen mit Praxisrelevanz – häufige Prüfungsfeststellungen

8.9.1 Abgrenzung



8.9.1 Abgrenzung; Forts.

- RAP sind **Korrekturposten zur periodengerechten Gewinnermittlung**, da das Jahresergebnis des laufenden Jahres nicht durch
  - ➢ Erträge erhöht werden darf, für die die Gegenleistung erst im Folgejahr geleistet wird (Passive RAP)
  - ➢ Aufwendungen vermindert werden darf, für die die Gegenleistung erst im Folgejahr empfangen wird (Aktive RAP)
- **Zeitraumbezug** ist bei RAP erforderlich, d. h. (Beck, 12. Aufl., Tz. 21 zu § 250 HGB):
  - – **Anfang und Ende** des Zeitraums müssen **eindeutig festliegen**, d. h. kalendermäßig bestimmt sein
  - – Strittig, ob **Schätzung** (z. B. betriebsgewöhnliche ND, statistische Lebenserwartung) ausreichend ist
  - – Rechnungsabgrenzungsposten können **über mehrere Jahre** hinwegreichen
- **Saldierungsverbot** (§ 246 Abs. 2 HGB) gilt auch für RAP
- Unwesentliche Beträge (geringe sowie regelmäßig wiederkehrende bedeutungslose Beträge, z. B. Kfz-Steuer) brauchen nicht ausgewiesen zu werden

→ **Prüfungspraxis:** Die Durchsicht einschlägiger GuV-Konten führt zur Feststellung, dass (wesentliche) Sachverhalte – insbesondere wenn sie erstmalig auftreten – nicht abgegrenzt werden.

8.9.2 Prüfung passive Rechnungsabgrenzungsposten

a. Prüfungsplanung

i. d. R. unbedeutender Posten, daher kein Schwerpunkt bei Prüfungsplanung

b. Vorprüfung

Untersuchung, wie Mandant den Posten bildet

→ Sind Maßnahmen eingerichtet, die die Vollständigkeit des Postens gewährleisten?

c. Analytische Prüfungshandlungen

- Gegenüber dem Vorjahr unveränderter Betrag
  - ➢ gleicher Sachverhalt
  - ➢ es wurde vergessen, den Posten zu bearbeiten
- Größenvergleich mit dem Vorjahr
  - ➢ Entscheidung über weitere Prüfungshandlungen
- Kritische Durchsicht
  - ➢ neue Sachverhalte
  - ➢ fehlen Sachverhalte des Vorjahres

8.9.2 Prüfung passive Rechnungsabgrenzungsposten; Forts.

d. Einzelfallprüfungen

- Prüfung, ob
  - → Zahlungsvorgang im alten Jahr
  - → Erfolgswirksamkeit im neuen Jahr für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag
  - → Durchsicht der zur Verfügung gestellten Unterlagen
  - → Planmäßige Auflösung der Beträge aus dem Vorjahr
  - → Rechnerische Richtigkeit
  - → Befragung der Buchhaltung
  - → Durchsicht von Ertragskonten auf weitere abzugrenzende Beträge

8.10 Analytische Prüfungshandlungen

8.10 Analytische Prüfungshandlungen

Auswahl möglicher analytischer Prüfungshandlungen :

1. Erfolgte die **Übernahme der EB-Werte ordnungsgemäß**?
2. Können Sie die **Überleitung der Kontensalden** aus der Finanzbuchhaltung (Hauptbuch) zum Posten im Jahresabschluss nachvollziehen?
3. Erscheinen Ihnen die Angaben im Jahresabschluss zu diesem **Bilanzposten** (Bilanz, GuV und Anhang) **plausibel**?
4. Ergeben sich **Auffälligkeiten** (Bestände/Trends, etc.) innerhalb dieses **Bilanzposten**?
5. Ist Posten gegenüber dem Vorjahr unverändert:
   - Handelt es sich wirklich um gleichen Sachverhalt?

   oder

   - Wurde vergessen, den Posten zu bearbeiten?

8.11 Einzelfallprüfungen

8.11.1 Prüfung des Nachweises und Bewertung

8.11.2 Prüfung des Ausweises

8.11 Einzelfallprüfungen

8.11.1 Prüfung des Nachweises und Bewertung

1. Wurden die Abgrenzungsbeträge des **Vorjahres** ordnungsgemäß aufgelöst? **[B]**
2. Können im **Vergleich zum Vorjahr** stark abweichende Beträge plausibel begründet werden? **[B]**
3. Wurden ausschließlich Posten als passive Rechnungsabgrenzung erfasst, die **Einbuchungen vor dem Abschlussstichtag** für Erträge für einen bestimmten Zeitraum nach diesem darstellen? **[B, E]**
4. Wurden alle regelmäßig **wiederkehrenden Erträge in der GuV** daraufhin überprüft, ob **Abgrenzungsbedarf** besteht, damit der PRAP vollständig ausgewiesen ist? **[A, B]**

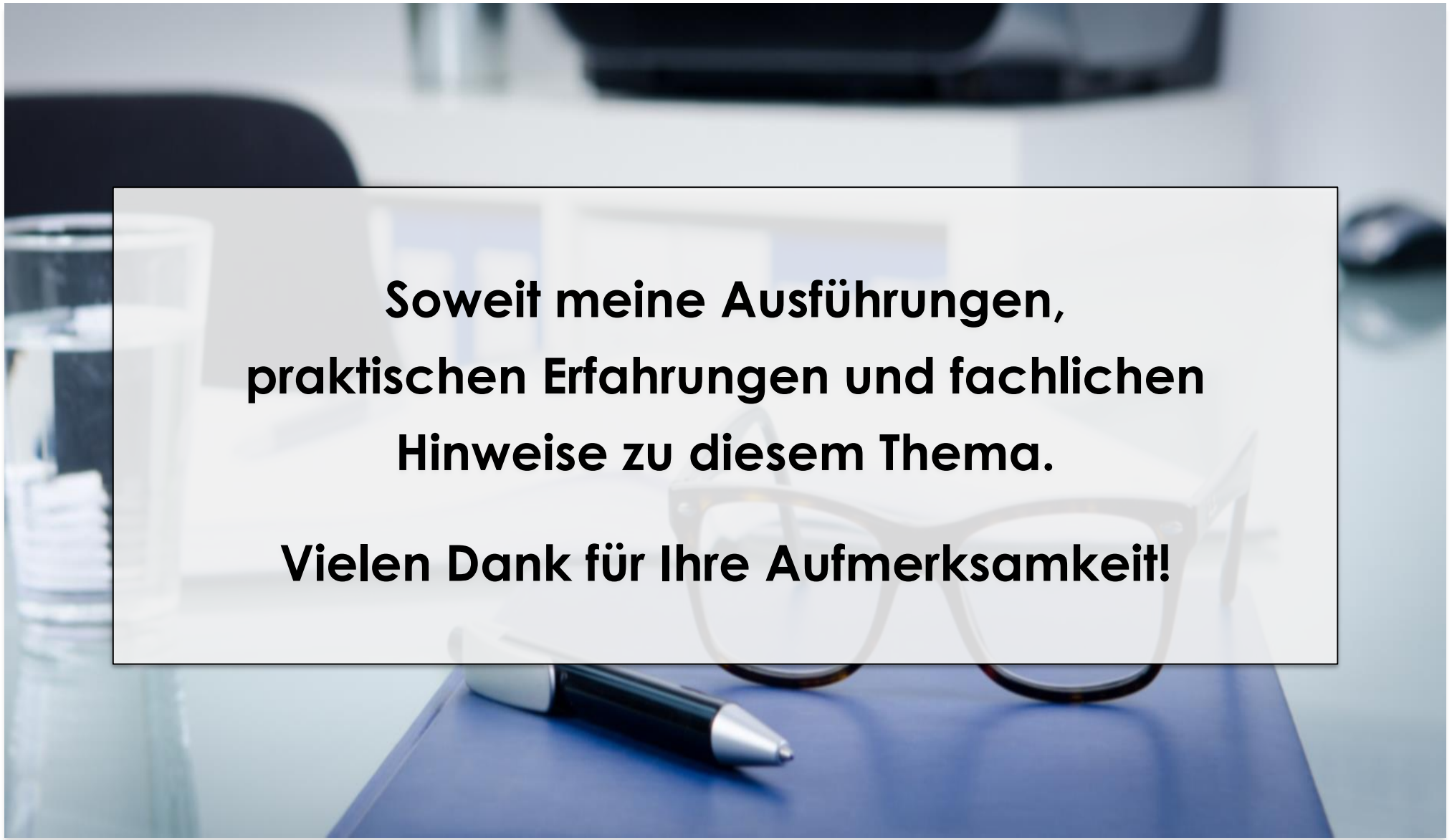
8.11.2 Prüfung des Ausweises

1. Werden die angewandten **Bilanzierungs-** und **Bewertungsmethoden** sowie die Gründe für die Änderungen im Anhang angegeben? **[A]**
2. Wird der **Einfluss** von **Änderungen** der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden auf die Vermögen-, Finanz- und Ertragslage im **Anhang** angegeben? **[A]**

Anlagen zum Themenbereich

Praxishilfen zu diesem Themenbereich

- **Praxishilfe 8/1:** „Kreditoren – Durchführungsprotokoll – Saldenbestätigungsaktion“
- **Praxishilfe 8/2:** „Kreditor – Anschreiben Saldenbestätigung – geschlossene Methode mit Antwortschreiben“
- **Praxishilfe 8/3:** „Kreditor – Anschreiben Saldenbestätigung – geleistete Anzahlungen – offene Textfassung mit Antwortschreiben“
- **Praxishilfe 8/4:** „Ausgewählte Praxisfälle zum Themenbereich 8: Verbindlichkeiten / Anzahlungen / Sonstige Verbindlichkeiten / Rechnungsabgrenzungsposten“
- **Praxishilfe 8/5:** „Lösungshinweise zu ausgewählten Praxisfällen zum Themenbereich 8: Verbindlichkeiten / Anzahlungen / Sonstige Verbindlichkeiten / Rechnungsabgrenzungsposten“


Soweit meine Ausführungen,
praktischen Erfahrungen und fachlichen
Hinweise zu diesem Thema.
Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Themenbereich 9:
Grundlagen und Bedeutung des Prüfungsberichts

- **IDW PS 450 n.F. (10.2021): Grundsätze ordnungsmäßiger Erstellung von Prüfungsberichten**

Gliederung

9.1 Gesetzliche Grundlagen / Anzuwendende Prüfungsgrundsätze

9.2 Allgemeine Grundsätze für die Erstellung von Prüfungsberichten

9.3 Inhalte und Bestandteile des Prüfungsberichts

9.4 Anlagen zum Prüfungsbericht

9.5 Unterzeichnung und Vorlage des Prüfungsberichts

9.6 Besonderheiten

9.7 Neuerungen durch die Einführung der ISA [DE]

9.1 Gesetzliche Grundlagen / Anzuwendende Prüfungsgrundsätze

9.1.1 Gesetzesgrundlage

9.1.2 Berufsständische Prüfungsgrundsätze

9.1 Gesetzliche Grundlagen / Anzuwendende Prüfungsgrundsätze

9.1.1 Gesetzesgrundlage

§ 321 Abs. 1 S. 1 HGB (Prüfungsbericht)

„*Der Abschlussprüfer hat* ***über Art und Umfang sowie über das Ergebnis der Prüfung ... zu berichten ...***“

9.1.2 Berufsständische Prüfungsgrundsätze

- **IDW PS 450 n.F. (10.2021): Grundsätze ordnungsmäßiger Erstellung von Prüfungsberichten**
- Weitere Grundsätze für die ordnungsmäßige Berichterstattung in vielen anderen IDW-Prüfungsstandards

9.2 Allgemeine Grundsätze für die Erstellung von Prüfungsberichten

9.2.1 Gewissenhaftigkeit bei der Berichtserstattung

9.2.2 Unparteilichkeit bei der Berichterstattung

9.2.3 Klarheit bei der Berichtserstattung

9.2 Allgemeine Grundsätze für die Erstellung von Prüfungsberichten

Der Abschlussprüfer hat über Art und Umfang sowie das Ergebnis der Prüfung

a. **gewissenhaft** (wahrheitsgetreu, vollständig)
b. **unparteiisch** (sachgerecht, ggf. abweichende Auffassung)
c. **schriftlich**
d. **mit der gebotenen Klarheit**

zu berichten.

9.2.1 Gewissenhaftigkeit bei der Berichterstattung

Grundlage: **§ 43 Abs. 1 S. 1 WPO, IDW PS 450 n.F. (10.2021) Tz. 8-10a**

- PB hat nach der Überzeugung des Abschlussprüfers den tatsächlichen Gegebenheiten zu entsprechen **(“wahrheitsgetreu“)**
- PB muss alle Feststellungen und Tatsachen enthalten, die für eine ausreichende Information der Adressaten und für die Vermittlung eines klaren Bildes über das Prüfungsergebnis von Bedeutung sind **(“vollständig“)**

9.2.2 Unparteilichkeit bei der Berichterstattung

Grundlage: **§ 43 Abs. 1 S. 1 WPO, IDW PS 450 n.F. (10.2021), 11 ff.**

- Sachliche Darstellung und ausgewogene Wertung unter Berücksichtigung aller verfügbaren Informationen **(unparteiisch)**
- Hinweis auf ggf. abweichende Auffassungen der gesetzlichen Vertreter des Unternehmens

9.2.3 Klarheit bei der Berichterstattung

a. Grundlage: § 321 Abs. 1 S. 2 HGB, IDW PS 450 n.F. (10.2021), 12 ff.

- Verständliche, eindeutige und problemorientierte Darlegung der berichtspflichten Sachverhalte
- übersichtliche Gliederung (vgl. IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 12)
- Über Pflichtbestandteile hinausgehende Darstellungen nur in Anlagen zum Bericht
- Beschränkung auf das Wesentliche
- Stetigkeit von Gliederung und Form des Berichtes
- Der Prüfungsbericht ist als einheitliches Ganzes anzusehen

9.2.3 Klarheit bei der Berichterstattung; Forts.

b. Prüfungsbericht ist als einheitliches Ganzes anzusehen

- **IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 17**
- Prüfungsbericht muss ohne Heranziehung anderer Dokumente für sich lesbar und verständlich sein
- Teilberichte sind zulässig, wenn zeitlich oder sachlich geboten
- Teilberichte sind als solche zu kennzeichnen und müssen Hinweis auf PB enthalten (bei Teilberichten in Form von Vorwegberichten ist auf noch zu erstellenden PB hinzuweisen)
- **Wichtig**: im PB ist stets auf erstellte Teilberichte hinzuweisen und deren Gegenstand und wesentlichen Ergebnisse sind darzustellen (Ausnahme: Teilberichte über Bestands-gefährdungen sind vollständig aufzunehmen)

9.2.3 Klarheit bei der Berichterstattung; Forts.

c. Deutliche Kenntlichmachung

- **IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 16**
- Welche Angaben auf geprüften und welche auf ungeprüften Grundlagen beruhen
- Ob / inwieweit sich die Beurteilungen auf nicht selbst durchgeführte Prüfungshandlungen stützen
- Ob / inwieweit sich die Beurteilungen auf Gutachten von Sachverständigen stützen

d. Erweiterung des Prüfungsauftrags

- Im PB ist auch über das Prüfungsergebnis aufgrund gesetzlich vorgeschriebener / vertraglich vereinbarter Erweiterungen des Prüfungsauftrags zu berichten
  (IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 19)
  - **auch, wenn über das Ergebnis dieser Erweiterung nicht im BV berichtet werden darf!**

9.3 Inhalte und Bestandteile des Prüfungsberichts

9.3.1 Gliederung des Prüfungsberichts gem. IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 12

9.3.2 Prüfungsauftrag

9.3.3 Grundsätzliche Feststellungen

9.3.4 Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung

9.3.5 Feststellungen und Erläuterungen zur Rechnungslegung (IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 61 ff.)

9.3 Inhalte und Bestandteile des Prüfungsberichts

9.3.1 Gliederung des Prüfungsberichts gem. IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 12

1. *„Prüfungsauftrag*
2. *Grundsätzliche Feststellungen*
3. *Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung*
4. *Feststellungen und Erläuterungen zur Rechnungslegung*
5. *Ggf. Feststellungen zum Risikofrüherkennungssystem*
6. *Ggf. Feststellungen aus Erweiterungen des Prüfungsauftrags*
7. *Bestätigungsvermerk*
   - ***Wiedergabe des BV alternativ an anderer Stelle zulässig:***
     - ***z. B. innerhalb des zweiten Berichtsabschnitts „Grundsätzliche Feststellungen“***
     - ***oder daran anschließend als dritter Berichtsabschnitt***
   - *PB für KA und JA des MU können unter bestimmten Voraussetzungen zusammengefasst werden (§ 325 Abs. 3a HGB)“*

9.3.2 Prüfungsauftrag

- **IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 21-25**
- Adressierung des Berichtes
  - bei **Pflichtprüfungen** keine Adressierung (Adressat ergibt sich aus dem Gesetz)
  - bei **freiwilligen Abschlussprüfungen** Klarstellung, dass der PB an das geprüfte Unternehmen gerichtet ist
- Angaben zum Prüfungsauftrag
  - Firma des geprüften Unternehmens
  - Abschlussstichtag, bei Rumpfgeschäftsjahren das geprüfte Geschäftsjahr
  - Hinweis, dass es sich um eine Abschlussprüfung handelt
- Angaben zur Wahl / Beauftragung
- Bestätigung der Unabhängigkeit des AP (§ 321 Abs. 4a HGB)
- Hinweis auf zugrunde gelegte Auftragsbedingungen (= Anlage)
- Hinweis auf Berichterstattung nach **IDW PS 450 n.F. (10.2021)**
- Bei Konzernabschlussprüfung, sofern keine explizite Wahl, ist Hinweis auf Fiktion § 318 Abs. 2 HGB erforderlich **IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 23 i. V. m. ISA [DE] 210, Tz. 10**

9.3.3 Grundsätzliche Feststellungen

Redepflicht gemäß § 321 Abs. 1 S. 2,3 HGB

"Der Bericht ist schriftlich und mit der gebotenen Klarheit abzufassen; in ihm ist ***vorweg*** ***zu der Beurteilung der Lage des Unternehmens [...] durch die gesetzlichen Vertreter Stellung zu nehmen****, wobei insbesondere auf die* ***Beurteilung des Fortbestandes und der künftigen Entwicklung*** *des Unternehmens* ***unter Berücksichtigung des Lageberichts*** *[...] einzugehen ist... Außerdem hat der Abschlussprüfer über bei Durchführung der Prüfung* ***festgestellte Unrichtigkeiten oder Verstöße*** *gegen gesetzliche Vorschriften sowie* ***Tatsachen*** *zu berichten, die den* ***Bestand des geprüften Unternehmens [...] gefährden oder seine Entwicklung wesentlich beeinträchtigen*** *können* ***oder*** *die* ***schwerwiegende Verstöße*** *der* ***gesetzlichen Vertreter*** *oder von* ***Arbeitnehmern*** *gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder die Satzung erkennen lassen."*

→ **sog. „Redepflicht des Abschlussprüfers" oder auch „Vorwegberichterstattung" genannt**

9.3.3 Grundsätzliche Feststellungen; Forts.

Gliederung des Berichtsabschnitts in Anlehnung an § 321 Abs. 1 S. 2, 3 HGB

a. Stellungnahme zur Lagebeurteilung der gesetzlichen Vertreter

b. Entwicklungsbeeinträchtigende oder bestandsgefährdende Tatsachen

c. Unregelmäßigkeiten

d. Unregelmäßigkeiten in der Rechnungslegung

e. Sonstige Unregelmäßigkeiten

- **Zwingende Wiedergabe im Anschluss an Abschnitt „Prüfungsauftrag“**
- **Inhalt des Abschnitts abschließend in § 321 Abs. 1 S. 2, 3 HGB vorgegeben**

9.3.3 Grundsätzliche Feststellungen; Forts.

a. Stellungnahme zur Lagebeurteilung der gesetzlichen Vertreter (IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 28 ff.) – Inhalt

- Hervorhebung der Angaben der gesetzlichen Vertreter, die für Berichtsadressaten zur Lagebeurteilung wesentlich sind
- Ggf. Ergänzung um analysierende Darstellungen wesentlicher Aspekte der wirtschaftlichen Lage
- Hervorhebung dieser Angaben unabhängig davon, ob positive oder negative Entwicklung des Unternehmens betroffen
- **Eigene Beurteilung dieser Angaben durch den Abschlussprüfer (keine bloße Wiederholung)**
  - kritische Würdigung der zugrunde gelegten Annahmen, aber keine eigenen Prognoserechnungen
  - vertiefende Erläuterungen, Angaben von Ursachen zu den einzelnen Entwicklungen
  - Eingehen auf Beurteilungsspielräume, auch wenn die Einschätzung der gesetzl. Vertreter vertretbar ist; ggf. Hinweis auf erhebliche Unsicherheiten **(IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 33)**

9.3.3 Grundsätzliche Feststellungen; Forts.

a. Stellungnahme zur Lagebeurteilung der gesetzlichen Vertreter (IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 28 ff.) – Inhalt; Forts.

Fall 1: Lagebericht wird unzulässiger Weise nicht aufgestellt

- Feststellung, dass unzulässigerweise kein LB erstellt wurde und
- dass daher Stellungnahme nicht möglich ist
- Weitere Berichtspflichten, wenn
  - Zweifel an Zulässigkeit der Fortbestehensprognose wegen bestandsgefährdender Risiken bestehen
  - der JA die Generalnorm nach § 264 Abs. 2 S. 1 HGB nicht erfüllt

(IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 34)

Fall 2: Lagebericht wird zulässigerweise nicht aufgestellt

- Stellungnahme zur Lagebeurteilung entfällt
- Berichtspflichten wie im **Fall 1**
- **Keine Lagebeurteilung durch den AP anstelle der gesetzl. Vertreter!**

(IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 34)

9.3.3 Grundsätzliche Feststellungen; Forts.

a. Stellungnahme zur Lagebeurteilung der gesetzlichen Vertreter (IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 28 ff.) – Inhalt; Forts.

Fall 3: Lagebeurteilung durch gesetzl. Vertreter nicht vertretbar

- Erläuterung der Feststellung in diesem Berichtsabschnitt
- Ggf. Modifizierung des Prüfungsurteils gem. IDW PS 405 n.F. (10.2021)
- AP macht keine erforderlichen Angaben, die gesetzl. Vertreter unterlassen haben.

(IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 33)

9.3.3 Grundsätzliche Feststellungen; Forts.

b. Entwicklungsbeeinträchtigende oder bestandsgefährdende Tatsachen (§ 321 Abs. 1 S. 3 HGB)

Berichtspflicht (IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 35 ff.)

- Bereits dann, wenn Entwicklungsbeeinträchtigung oder Gefährdung der Fortführung ernsthaft eintreten kann
- Unabhängig davon, ob
  - Tatsachen den Berichtsadressaten bereits bekannt sind
  - auf diese Tatsachen im Lagebericht hingewiesen wurde
  - Tatsache zu einer Modifizierung des BV geführt hat
  - Tatsache erst nach Stichtag begründet wurde
- Keine Negativerklärung, wenn keine Tatsachen festgestellt wurden
- Keine positive Bestätigung, dass solche Sachverhalte nicht vorliegen

9.3.3 Grundsätzliche Feststellungen; Forts.

c. Pflicht zur Berichterstattung durch den Abschlussprüfer

Der Prüfer muss vorweg über Tatsachen berichten, die

- den Bestand des geprüften Unternehmens gefährden

oder

- seine Entwicklung wesentlich beeinträchtigen können.

Entwicklungsbeeinträchtigung ist eine Vorstufe der Bestandsgefährdung.

Zahlreiche Unternehmen dürften **pandemiebedingt** derzeit entwicklungsbeeinträchtigt oder bestandsgefährdet sein.

Bestandsgefährdung bedeutet drohende Insolvenz.

Nur wesentliche, also schwerwiegende Entwicklungsbeeinträchtigungen oder Bestandsgefährdungen sind berichtspflichtig.

Eine bloße Planabweichung löst keine Berichtspflicht aus.

9.3.3 Grundsätzliche Feststellungen; Forts.

d. Sonderfall: Entwicklungsbeeinträchtigung

Zehn ausgewählte Indikatoren einer Entwicklungsbeeinträchtigung:

1. Länger anhaltende Dividendenlosigkeit
2. Stark rückläufige Auftragseingänge und -bestände
3. Verlust wesentlicher Marktanteile
4. Verkauf von Teilbetrieben oder Beteiligungen zur Deckung von Liquiditätslücken
5. Erhebliche Verluste bei Zweigniederlassungen, Betriebsstätten oder Teilbetrieben
6. Notwendige Schließung von Teilbetrieben o. ä.
7. Negative wirtschaftliche Entwicklung von bedeutenden Beteiligungsunternehmen
8. Gesetzliche Vorgaben oder behördliche Auflagen mit gravierenden Auswirkungen auf die Geschäftstätigkeit oder die Rentabilität
9. Bruch eines wichtigen, bislang positiven Trends
10. Deutliche Veränderung im Umfeld der Geschäftstätigkeit, z. B. anhaltender Negativtrend beim Geschäftsmodell

9.3.3 Grundsätzliche Feststellungen; Forts.

e. Sonderfall: Bestandsgefährdung

Zehn ausgewählte Indikatoren einer Bestandsgefährdung:

1. Erhebliche laufende Verluste, deren Ende nicht abzusehen ist
2. Die Fertigung kann nicht kostendeckend fortgeführt werden, d. h. die Produkte werden zunehmend unrentabel
3. Laufende Liquiditätsengpässe
4. Drohende Zahlungsunfähigkeit (gesonderte Prüfungshandlungen)
5. Drohender Fremdkapitalentzug ohne Möglichkeit, neue Kredite aufzunehmen, z. B. verschlechtertes Rating
6. Nachhaltig zurückgehender Absatz wegen mangelnder Marktanpassung, z. B. „Billigfleisch“
7. Tiefgreifende Preisänderungen auf den Beschaffungs- und Absatzmärkten, die vom Unternehmen nicht aufgefangen werden können, z. B. Energiekosten
8. Extrem nachteilige langfristige Verträge, z. B. Lizenzverträge
9. Gravierende Haftungsrisiken, z. B. Umweltskandal, Produkthaftung
10. Fehlmaßnahmen bei größeren Investitionsprojekten, z. B. nicht ausgelastete Maschinen (Produktionsbetrieb), leerstehende Immobilien (Immobiliengesellschaft)

9.3.3 Grundsätzliche Feststellungen; Forts.

f. Folgewirkungen für Abschluss und Lagebericht

	Entwicklungs-beeinträchtigung	Bestandsgefährdung
Abschluss Anhangangabe aufgrund wesentlicher Unsicherheiten gem. IDW PS 270 n.F. (10.2021), Rz. 9 u. A3	nein	ja
Lagebericht Risikoberichterstattung im Lagebericht (§§ 289 Abs. 1 Satz 4, 315 Abs. 1 Satz 4 HGB)	ja	
Bestätigungsvermerk gesonderter Abschnitt zur wesentlichen Unsicherheit gem. IDW PS 270 n.F. (10.2021), Rz. 29	nein	ja

9.3.3 Grundsätzliche Feststellungen; Forts.

g. Unregelmäßigkeiten (§ 321 Abs. 1 S. 3 HGB, IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 42-50a)

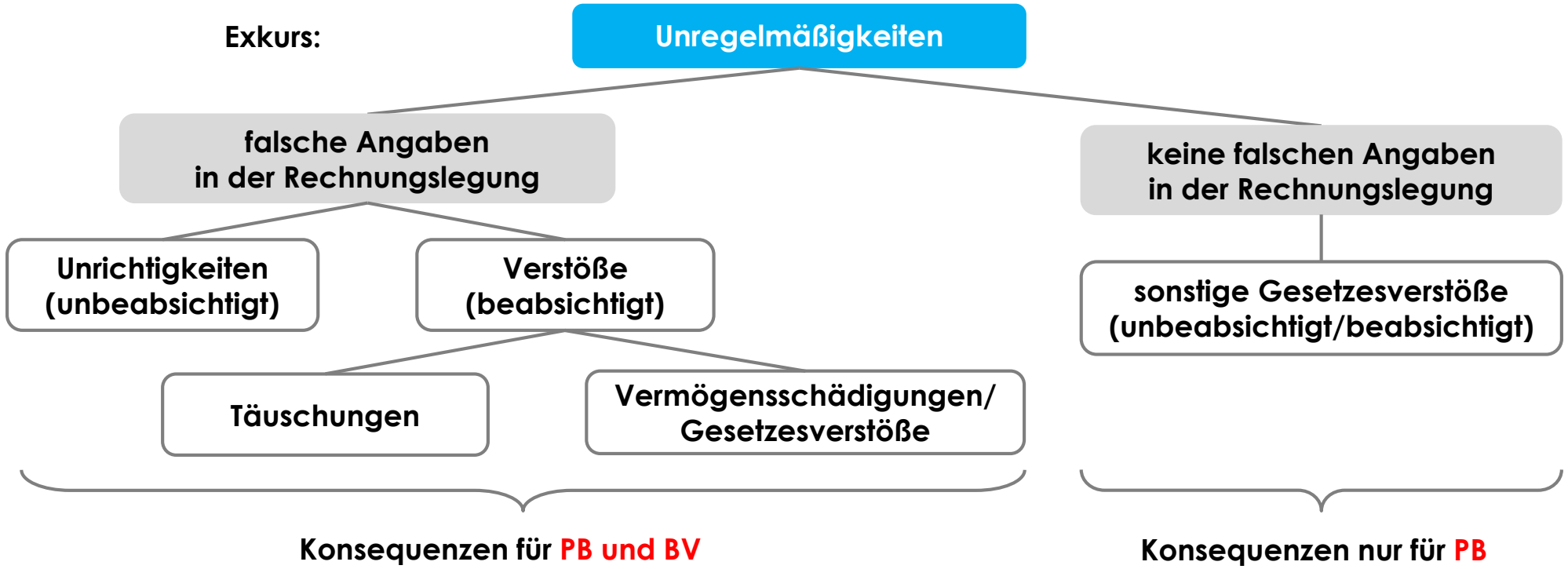
- Keine Negativerklärung erforderlich, wenn nichts zu berichten ist (Abschnitt entfällt dann)
- Berichtspflicht besteht nur für während der ordnungsmäßig durchgeführten Abschlussprüfung festgestellte Verstöße
- Abschnitt ist zu gliedern in:

2.2.1 Unregelmäßigkeiten in der Rechnungslegung

2.2.2 Sonstige Unregelmäßigkeiten

9.3.3 Grundsätzliche Feststellungen; Forts.

g. Unregelmäßigkeiten (§ 321 Abs. 1 S. 3 HGB, IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 42-50a); Forts.



(vgl. ISA [DE] 240 „Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers bei dolosen Handlungen“)

9.3.3 Grundsätzliche Feststellungen; Forts.

h. zu 2.2.1. Falsche Darstellungen in der Rechnungslegung (IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 45 ff.)

- **Relevante Vorschriften**
  - Für Aufstellung von JA und LB geltende Rechnungslegungsgrundsätze nach § 317 Abs. 1 S. 2 HGB
  - Inkl. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
  - Ggf. einschlägige Normen von Satzung / Gesellschaftsvertrag mit Bezug zur Rechnungslegung
- **Berichtspflicht**
  - **Grundsatz:** Nur über Unrichtigkeiten und Verstöße, die **nicht behoben** wurden
  - **Ausnahme:** sind behobene Unrichtigkeiten und Verstöße für die Überwachungsfunktion der Aufsichtsgremien relevant, so sind diese im Bericht darzustellen (insbes. Schwächen im IKS)

9.3.3 Grundsätzliche Feststellungen; Forts.

i. zu 2.2.2 Sonstige Verstöße (IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 48 ff.)

- Verstöße der gesetzlichen Vertreter / Arbeitnehmer gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung ohne unmittelbaren Bezug zur Rechnungslegung
- Berichtspflicht
  - Bereits Tatsachen, die einen substantiellen Hinweis auf schwerwiegende Verstöße enthalten
  - Keine abschließende rechtliche Würdigung durch den AP notwendig
- Kriterien für die Beurteilung, ob ein schwerwiegender Verstoß vorliegt (§ 321 Abs. 1, letzter Hs.):
  - Für Gesellschaft mit dem Verstoß verbundenes Risiko
  - Bedeutung der verletzten Rechtsnorm
  - Grad des Vertrauensbruchs und Konsequenz für Eignung der gesetzlichen Vertreter / Arbeitnehmer

9.3.4 Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung

§ 321 Abs. 3 HGB:

"In einem besonderen Abschnitt des Prüfungsberichts sind Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung zu erläutern."

- Sinn / Zweck: Prüfungstätigkeit soll von Berichtsadressaten besser beurteilt werden können
- **NICHT: Nachweis der durchgeführten Prüfungshandlungen** (→ Arbeitspapiere)

(IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 51-60)

9.3.4 Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung; Forts.

a. Angaben zum Gegenstand der Prüfung (IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 51 ff.)

- Buchführung,
- Jahresabschluss / Konzernabschluss, ggf. (Konzern-) Lagebericht,
- ggf. Risikofrüherkennungssystem
- Rechnungslegungsgrundsätze: deutsche, internationale oder andere nationale Grundsätze;
- § 289f HGB: Erklärung zur Unternehmensführung
  Hinweis darauf, dass die Richtigkeit der Erklärung nicht Gegenstand der Prüfung ist, sondern nur, ob sie gemacht wurde
- Hinweis auf Verantwortlichkeit der gesetzlichen Vertreter für die Rechnungslegung und des Abschlussprüfers für die pflichtgemäße Prüfung
- ggf. Erweiterungen aufgrund größenabhängiger / rechtsform- wirtschaftszweigspezifischer Vorschriften
- ggf. vertragliche Erweiterungen

9.3.4 Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung; Forts.

b. Angaben zur Art der Prüfung

- Nennung der Grundsätze, nach denen der Abschlussprüfer seine Prüfung durchgeführt hat
  - ➢ Bezugnahme auf
    - – §§ 316 ff. HGB und die vom IDW festgestellten Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA nach IDW und ISA [DE])
    - – **ergänzend** freiwillig ISA oder sonstige nach Ermessen des Abschlussprüfers mit den GoA vereinbare Prüfungsgrundsätze
    - – § 317 Abs. 5 HGB sieht direkte Anwendung ISA vor, aber nur falls Endorsement durch EU (erfolgt bis auf Weiteres aber nicht)
  - ➢ Angabe und Begründung bei sachlich begründeten Abweichungen von deutschen GoA (In der Praxis absolute Ausnahme!)

9.3.4 Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung; Forts.

c. Angaben zum Umfang der Prüfung

- Zweck der Angabe: Aufsichtsorgan soll Konsequenzen für seine eigene Überwachungsaufgabe ziehen können
- **nicht erforderlich:** Begründung des Prüfungsvorgehens
- Angabe, ob die gesetzlichen Vertreter (bei Konzernabschluss des MU, der TU und deren Abschlussprüfer) die verlangten Aufklärungen und Nachweise (§ 320 HGB) erbracht haben
- Hinweis auf Einholung der Vollständigkeitserklärung
- Darstellung alternativer PH, die wg. Unmöglichkeit geplanter PH vorgenommen wurden
- Geschlossene Übersicht über alle erstattete Teilberichte inkl. Gegenstand

9.3.4 Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung; Forts.

c. Angaben zum Umfang der Prüfung; Forts.

- Darstellung der Grundzüge des Prüfungsvorgehens:
  - Angabe der zugrunde gelegten Prüfungsstrategie
  - Prüfungsschwerpunkte (selbst festgelegt oder mit Aufsichtsorgan vereinbart)
  - Prüfung des IKS und Auswirkung auf Art und Umfang der aussagebezogenen Prüfungshandlungen
  - **Zielsetzung und Verwendung von Auswahlverfahren (Vollerhebung, bewusste Auswahl, Stichprobe)**
  - Prüfung der Angaben im LB (insbes. prognostischer Angaben)
  - Zusätzliche PH bei Anhaltspunkten für Täuschungen u. ä.
  - Einfluss des VJ-Abschlusses (bei modifiziertem BV oder Erstprüfung)
  - Vorgehensweise und Kriterien zur Einholung von Bestätigungen Dritter
  - Hinweis auf Verwertung Prüfungsergebnisse Dritter / Interner Revision
  - Besonderheiten bei Prüfung des Inventars
  - Prüfung organisatorischer rechnungslegungsbezogener Umstellungen
  - Auswirkung eines erweiterten Prüfungsauftrags

9.3.5 Feststellungen und Erläuterungen zur Rechnungslegung (IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 61 ff.)

Abschnitt ist zu untergliedern in:

4.1 Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung *(§ 321 Abs. 2 S. 1 HGB)*

a. *4.1.1 Buchführung und weitere geprüfte Unterlagen.*

b. *4.1.2 Jahresabschluss*

c. *4.1.3 Lagebericht*

4.2 Gesamtaussage Jahres-/ Konzernabschlusses *(§ 321 Abs. 2 S. 3 HGB)*

d. *4.2.1 Feststellungen zur Gesamtaussage des Jahresabschlusses*

e. *4.2.2 Bewertungsgrundlagen*

f. *4.2.3 Änderungen in den Bewertungsgrundlagen*

g. *4.2.4 Sachverhaltsgestaltende Maßnahmen*

h. *4.2.5 Aufgliederungen und Erläuterungen*

9.3.5 Feststellungen und Erläuterungen zur Rechnungslegung (IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 61 ff.); Forts.

a. zu 4.1.1 Buchführung und weitere geprüfte Unterlagen (IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 63 ff.)

- Entsprechen Buchführung und weitere geprüfte Unterlagen den gesetzl. Vorschriften einschl. GoB und ggf. ergänzender Bestimmungen der Satzung/ des Gesellschaftsvertrages?
- Darzustellen sind nur Feststellungen, die zur Überwachung der Geschäftsführung geeignet sind
- Beurteilung, ob Infos aus weiteren geprüften Unterlagen zu einer ordnungsmäßigen Abbildung in der Rechnungslegung führen
- Darstellung festgestellter Mängel in der Buchführung und weiteren Unterlagen und deren Auswirkungen auf die Rechnungslegung und das Prüfungsergebnis
  - Aussage muss das gesamte Geschäftsjahr umfassen
  - Darstellung auch zwischenzeitlich behobener Mängel in der Buchführung
- Beurteilung der Sicherheit der rechnungslegungsrelevanten Daten und der dafür eingesetzten IT-Systeme; Darstellung von Mängeln

9.3.5 Feststellungen und Erläuterungen zur Rechnungslegung (IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 61 ff.); Forts.

b. zu 4.1.2 Jahresabschluss (IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 67 ff.)

- Entspricht der JA allen
  - für die Rechnungslegung geltenden gesetzlichen Vorschriften einschl. GoB,
  - größenabh., rechtsformgebundenen, wirtschaftszweigspez. Regelungen,
  - Bestimmungen der Satzung oder des Gesvertr. / der Satzung?
- Feststellung, ob Bilanz/ GuV ordnungsgemäß aus den Büchern und den weiteren geprüften Unterlagen abgeleitet und die Ansatz-, Ausweis- und Bewertungsvorschriften beachtet wurden
- gesonderte Stellungnahme zur Ordnungsmäßigkeit der im Anhang gemachten Angaben, über die nicht an anderer Stelle berichtet worden ist
  - Angabe, ob Inanspruchnahme von Schutzklauseln im Anhang zu Recht erfolgte (z. B. § 286 HGB, §160 Abs. 2 AktG)
  - Angabe bei Nichtkapitalgesellschaften, die auch nicht unter § 264 HGB fallen, ob sie ggf. freiwillig oder aufgrund gesellschaftsvertraglicher Regelungen im Anhang Angaben wie KapG vergleichbarer Größe machen, um die Generalnorm zu erfüllen

9.3.5 Feststellungen und Erläuterungen zur Rechnungslegung (IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 61 ff.); Forts.

Weitere Angaben bei Prüfung eines Konzernabschlusses

- Feststellung, ob die Angabe zum Konsolidierungskreis im Anhang zutreffend sind
- Feststellung zur Übereinstimmung der Abschlussstichtage
- Feststellung zur Ordnungsmäßigkeit der einbezogenen Abschlüsse
- Hinweis auf Ausübung gesetzlicher Wahlrechte abweichend von DRS

c. zu 4.1.3 Lagebericht (IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 71)

Es ist festzustellen, ob der Lagebericht den gesetzlichen Vorschriften entspricht

9.3.5 Feststellungen und Erläuterungen zur Rechnungslegung (IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 61 ff.); Forts.

d. zu 4.2.1 Feststellungen zur Gesamtaussage des Jahresabschlusses (IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 72 ff.)

- Beurteilung, ob JA insgesamt unter der Beachtung der GoB ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der **VFE-Lage** vermittelt (321 Abs. 2 S. 3 HGB)
- Eingehen auf (321 Abs. 2 S. 4 HGB) wesentliche Bewertungsgrundlagen und den Einfluss von Änderungen in den Bewertungsgrundlagen sowie von sachverhaltsgestaltenden Maßnahmen auf die **VFE-Lage**
- Darauf eingehen, ob / inwieweit der JA/KA insgesamt
  - aufgrund der gewählten Bewertungsannahmen und -methoden
  - und den sachverhaltsgestaltenden Maßnahmen der Generalnorm des § 264 Abs. 2 S.1 HGB entspricht
- (Konzern-)Lagebericht ist nicht einzubeziehen
- Darstellung der VFE-Lage nicht gefordert

9.3.5 Feststellungen und Erläuterungen zur Rechnungslegung (IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 61 ff.); Forts.

d. zu 4.2.1 Feststellungen zur Gesamtaussage des Jahresabschlusses (IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 72 ff.); Forts.

- Da die Gesamtaussage auch im Rahmen des gesetzlich Zulässigen durch Bilanzierungs- / Bewertungsentscheidungen sowie Sachverhaltsgestaltungen beeinflusst wird, sind **"weitere Erläuterungen"** erforderlich
- Erläuterungen im Sinne des § 321 Abs. 2 S.4 HGB:
  - Wesentliche Bewertungsgrundlagen
  - Einfluss von Änderungen in den Bewertungsgrundlagen und sachverhaltsgestaltender Maßnahmen auf die VFE-Lage
- Um Wiederholungen zu vermeiden, kann auf den Anhang verwiesen werden, **aber** beachte: Der Einfluss auf die Gesamtaussage ist trotzdem darzustellen

9.3.5 Feststellungen und Erläuterungen zur Rechnungslegung (IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 61 ff.); Forts.

d. zu 4.2.1 Feststellungen zur Gesamtaussage des Jahresabschlusses (IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 72 ff.); Forts.

Aufgliederungen und Erläuterungen

gesetzlich geforderte

→ lediglich Aufgliederungen / Erläuterungen, die zum Verständnis der Gesamtaussage - insbesondere zur Erläuterung von

- Bewertungsgrundlagen
- sachverhaltsgestaltende Maßnahmen

erforderlich sind (sofern Angaben nicht im Anhang enthalten; § 321 Abs. 2 S. 5 HGB)

↓

Darstellung innerhalb Gesamtaussage

weitergehende

→ auf der Grundlage ergänzender Beauftragung / Erwartungen der Auftraggeber

- Unternehmensdaten/ Kennzahlen
- Ertragslage
- Vermögens-/ Finanzlage

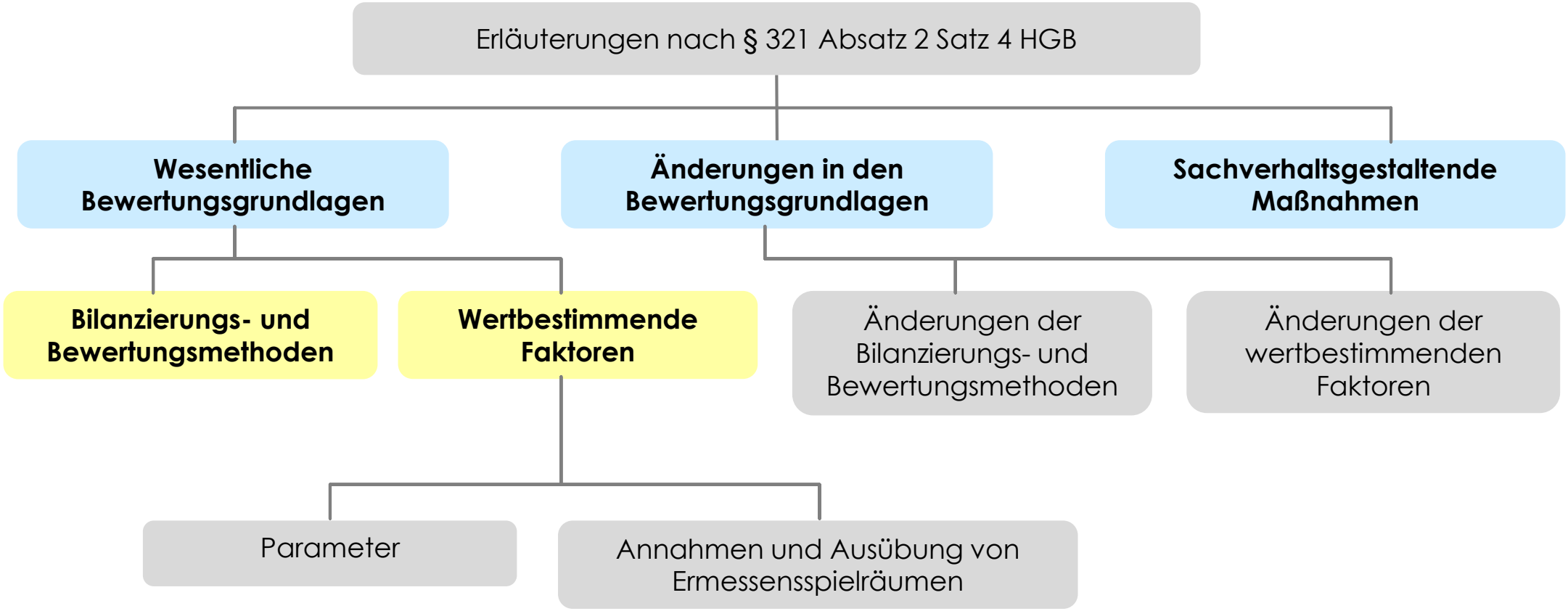
dürfen nicht mit gesetzl. Geforderten Aufgliederungen/Erläuterungen vermischt werden und somit auch nicht **in Abschnitt zur Gesamtaussage aufgenommen werden**

↓

eigener Berichtsabschnitt oder Anlage zum Bericht

9.3.5 Feststellungen und Erläuterungen zur Rechnungslegung (IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 61 ff.); Forts.

d. zu 4.2.1 Feststellungen zur Gesamtaussage des Jahresabschlusses (IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 72 ff.); Forts.



vgl. (IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 74

9.3.5 Feststellungen und Erläuterungen zur Rechnungslegung (IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 61 ff.); Forts.

e. zu 4.2.2 Bewertungsgrundlagen (IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 78 ff.)

- Umfasst Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und die für die Bewertung von VG und Schulden maßgeblichen Faktoren (Parameter, Annahmen, Ausübung von Ermessensspielräumen)
- Insb. Ausübung von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten, z. B.:
  - Festwerte bei Sachanlagen, bestimmten Vorräten
  - Gruppenbewertung, Verbrauchsfolgeverfahren
  - Aktivierung von Entwicklungskosten, selbst geschaffenen immat. VG
  - Aktive latente Steuern gemäß § 274 Abs. 1 S. 2 HGB
  - Aktivierung sog. Altzusagen der Altersversorgung
- Zahlenmäßige Erläuterungen sollten - so weit möglich - zu den wesentlichen Bewertungsgrundlagen vorgenommen werden, soweit die Informationen vorliegen

9.3.5 Feststellungen und Erläuterungen zur Rechnungslegung (IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 61 ff.); Forts.

e. zu 4.2.2 Bewertungsgrundlagen (IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 78 ff.); Forts.

Wertbestimmende Faktoren

- **Parameter**, durch Marktpreise / allg. akzeptierte Standardwerte objektiviert wie bspw. Zinssätze und Gehaltssteigerungsfaktoren bei Pensionsrückstellungen
- **Annahmen / Ausübung von Ermessensspielräumen**,
  subjektive Faktoren wie bspw. Nutzungsdauern von Firmenwerten, Wahrscheinlichkeit künftiger Inanspruchnahme bei Ansatz von Rückstellungen
- Zu erläutern sind nur die wesentlichen Bewertungsgrundlagen

9.3.5 Feststellungen und Erläuterungen zur Rechnungslegung (IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 61 ff.); Forts.

f. zu 4.2.3 Änderungen in den Bewertungsgrundlagen (IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 89 ff.)

- Änderungen können betreffen:
  - Änderung in Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden
  - Änderung der wertbestimmenden Faktoren
  - Änderung der Ausnutzung von Ermessensspielräumen
- Darzustellen sind alle Änderungen, die einzeln oder insgesamt zusammen mit sachverhaltsgestaltenden Maßnahmen einen wesentlichen Einfluss auf die Gesamtaussage des JA haben
- Zahlenangaben und Darstellung von zukünftigen Umkehreffekten der Zukunft

9.3.5 Feststellungen und Erläuterungen zur Rechnungslegung (IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 61 ff.); Forts.

g. zu 4.2.4 Sachverhaltsgestaltende Maßnahmen (IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 94 ff.)

- Maßnahmen, die sich auf Ansatz und / oder Bewertung von Vermögensgegenständen auswirken, sofern
  - sie von der üblichen Gestaltung (= Erwartung des Berichtsadressaten) abweichen, z. B. bei Transaktionen mit nahe stehenden Personen
  - sich diese Abweichung auf die Gesamtaussage wesentlich auswirkt, z. B. durch abschlussstichtagbezogene Beeinflussung der Gesamtaussage des Jahresabschlusses
- Es sind grundsätzlich zahlenmäßige Angaben zu machen, ggf. unter Angabe von Umkehreffekten; bei bestehender Unsicherheit sind zumindest tendenzielle Aussagen zu treffen
- Beispiele:
  - Übergang von Kauf auf Leasing (Sale & Lease Back)
  - Factoring

9.3.5 Feststellungen und Erläuterungen zur Rechnungslegung (IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 61 ff.); Forts.

h. zu 4.2.5 Feststellungen zur Prüfung Risikofrüherkennungssystem (IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 104 ff.)

Vorgaben des § 321 Abs. 4 S. 1 HGB:
Bei der Jahresabschlussprüfung von börsennotierten AGs (§ 3 Abs. 2 AktG) ist das Ergebnis der Prüfung des Risikofrüherkennungssystems (§ 91 Abs. 2 AktG) im PB darzustellen.

- Berichterstattung in gesondertem Abschnitt des PB oder in Teilbericht
- Beurteilung, ob
  - ein Risikofrüherkennungssystem eingerichtet ist
  - die getroffenen Maßnahmen zweckmäßig sind und während des gesamten zu prüfenden Zeitraums eingehalten wurden
  - das einzurichtende Überwachungssystem seine Aufgaben erfüllt
- Keine Darstellung des Risikofrüherkennungssystems!
- Angeben, ob Maßnahmen zur Verbesserung des RFS erforderlich sind
- Bei wesentlichen Verstößen gegen § 91 Abs. 2 AktG; zusätzlicher Hinweis im Rahmen der Berichterstattung nach § 321 Abs. 1 S. 3 HGB

9.3.5 Feststellungen und Erläuterungen zur Rechnungslegung (IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 61 ff.); Forts.

i. zu 6. Feststellung aus Erweiterung Prüfungsauftrag (IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 108)

- Berichterstattung über die Ergebnisse aus der Erweiterung des Prüfungsauftrages, die
  - sich aus Gesellschaftsvertrag oder Satzung ergeben oder
  - mit dem Auftraggeber gesondert vereinbart wurden
- Die sich nicht auf den Jahresabschluss oder den Lagebericht beziehen
- In eigenem Abschnitt

j. zu 7. Bestätigungsvermerk

§ 322 Abs. 7 S. 2 HGB:

„*Der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung ist auch in den Prüfungsbericht aufzunehmen.*“

Er wird jedoch im PB **nur wiedergegeben**, aber **nicht gesondert unterzeichnet**

9.4 Anlagen zum Prüfungsbericht

9.4.1 Verpflichtende Anlagen

9.4.2 Weitere Anlagen: Berufsständische Empfehlung

9.4 Anlagen zum Prüfungsbericht

9.4.1 Verpflichtende Anlagen

Geprüfter Jahres-/Konzernabschluss, (Konzern-) Lagebericht und damit verbunden der Bestätigungsvermerk

9.4.2 Weitere Anlagen: Berufsständische Empfehlung

- Zugrunde gelegte Auftragsbedingungen (gegenwärtig i. d. V. 01.01.2017)
- Weitere mögliche Anlagen aufgrund des vereinbarten Auftrags oder aufgrund bisheriger Übung:
  - Darstellung der rechtlichen Verhältnisse
  - Aufgliederung und Erläuterungen der Posten des Abschlusses (sog. „Erläuterungsteil“)
  - Analyse der wirtschaftlichen Lage
- **vgl. IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 110 ff.**

Wichtig:
- **Ungeprüfte Anlagen sind als solche zu kennzeichnen!**
- **Im „Erläuterungsteil“ ist auf Wesentlichkeit zu achten**

9.5 Unterzeichnung und Vorlage des Prüfungsberichts

9.5.1 Unterzeichnung

9.5.2 Vorlegungspflichten (IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 117)

9.5.3 Vorgehensweise in der Praxis

9.5 Unterzeichnung und Vorlage des Prüfungsberichts

9.5.1 Unterzeichnung

- **IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 114 ff.**
- PB ist bei Pflichtprüfungen vom beauftragten WP eigenhändig zu unterzeichnen und zu siegeln (§ 321 Abs. 5 S. 1 HGB, § 48 Abs. 1 S. 1 WPO); er hat PB und BV zu unterzeichnen
- Zumindest ein Exemplar der PBs ist handschriftlich oder mit qualifizierter elektronischer Signatur zu unterzeichnen
- Bei freiwilligen Prüfungen kann das Berufssiegel ebenfalls verwendet werden, muss aber nicht.
- Berufsbezeichnung WP/WPin ist dabei zu verwenden (§ 18 WPO)
- **Bei beauftragter WPg ist der PB zumindest durch den verantwortlichen Wirtschaftsprüfer: Person, welche von der WP-Praxis als für die Durchführung eines Auftrags und für die Berichterstattung hierüber vorrangig verantwortlich bestimmt worden ist (§ 38 Abs. 2 BS WP/vBP) zu unterzeichnen (QMS 1 (09.2022))**
- **Bei WPg muss Unterzeichner vertretungsberechtigt sein**
- Unterzeichnung unter Angabe des Orts der Niederlassung, des Datums und der Namen der Unterzeichnenden

9.5.2 Vorlegungspflichten (IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 117)

a. Regelfall

Der Prüfungsbericht ist den gesetzlichen Vertretern, und zwar nicht später als der Bestätigungsvermerk, vorzulegen

b. Ausnahmefall: Auftragserteilung nicht durch den gesetzlichen Vertreter

Auftragserteilung durch den Aufsichtsrat oder anderes Organ mit vergleichbarer Funktion (§ 111 Abs. 2 S. 3 AktG)

- Vorlage bei diesem Organ und gleichzeitig Vorlage vor Prüfungsausschuss
- **Er ist außerdem unverzüglich dem Vorstand zuzuleiten mit Gelegenheit zur Stellungnahme (§ 321 Abs. 5 Satz 3 HGB)**

9.5.3 Vorgehensweise in der Praxis

a. Versendung eines Leseexemplars (auch als PDF möglich)

- Vorab, NICHT UNTERZEICHNET und NICHT GESIEGELT
- Anschließend Diskussion über Änderungen mit Berichtsadressaten und ggf. Einarbeitung in das Leseexemplar

b. Testatsexemplar (nur in Papierform)

UNTERZEICHNET und GESIEGELT, Anzahl Originalexemplare und Kopien in Absprache mit dem Mandanten

c. Übergabe des endgültigen Berichtsexemplares

- UNTERZEICHNET und ggf. GESIEGELT, Anzahl Originalexemplare und Kopien in Absprache mit dem Mandanten
- Versand von elektronischen endg. Prüfungsberichten ist nicht unproblematisch!

→ vgl. WP-Handbuch, 18. Auflage 2023, Kap. M Rdn. 558 ff

9.6 Besonderheiten

9.6.1 Prüfung eines Abschlusses nach IFRS (§ 324a Abs. 2 i. V. m. § 315e HGB)

9.6.2 Sonderfall der Berichtserstattung 1: Nachtragsprüfung

9.6.3 Sonderfall der Berichtserstattung 2: Kündigung durch den Abschlussprüfer

9.6 Besonderheiten

9.6.1 Prüfung eines Abschlusses nach IFRS (§ 324a Abs. 2 i. V. m. § 315e HGB)

- Für Zwecke der Offenlegung **freiwillig nach IFRS aufgestellter Jahresabschluss** (§ 325 Abs. 2a HGB)
- Prüfer des Jahresabschlusses nach HGB gilt auch als **Abschlussprüfer** für einen Einzelabschluss nach IFRS (§ 324a Abs. 2 S.1 HGB)
- **Zusammenfassung:** Prüfungsbericht des Jahresabschlusses nach HGB kann mit dem des Einzelabschlusses nach IFRS zusammengefasst werden (§ 324a Abs. 2 S.2 HGB)
- **Gegenstand der Prüfung** sind die Bilanz und GuV, der Anhang, die Kapitalflussrechnung, der Eigenkapitalspiegel, die Segmentberichterstattung und der Lagebericht
- Bei Feststellungen zur **Gesamtaussage** des Abschlusses ist auf die Entsprechung des Bildes der VFE-Lage mit den tatsächlichen Verhältnissen des Unternehmens unter Beachtung der IFRS abzustellen

9.6.2 Sonderfall der Berichterstattung 1: Nachtragsprüfung

a. Ausgangssituation

Jahresabschluss/ Lagebericht wird nach Vorlage des Prüfungsberichts geändert

b. Neue Verpflichtungen für den bisherigen Abschlussprüfer

- **§ 316 Abs. 3 S. 1,2 HGB**
- Der Abschlussprüfer hat die Unterlagen erneut zu prüfen, **soweit** es die Änderungen erfordern.
- Über das Ergebnis dieser Nachtragsprüfung ist schriftlich (§ 321 Abs. 1 S. 2 HGB) zu berichten.
- Der Bestätigungsvermerk ist entsprechend zu ergänzen.

9.6.2 Sonderfall der Berichterstattung 1: Nachtragsprüfung; Forts.

c. Grundsatz: Eigenständiger Nachtragsprüfungsbericht

- Dieser Nachtragsprüfungsbericht hat zwingend Hinweis zu enthalten, dass der ursprünglich erstattete PB und der Nachtragsprüfungsbericht nur gemeinsam verwendet werden dürfen
- Der Nachtragsprüfungsbericht bezieht sich nur auf die vorgenommenen Änderungen
- **Keine Anwendung der allgemeinen Gliederungsanforderungen**

d. Ausnahme: Ergänzung des ursprünglichen Prüfungsberichts

- Es ist sicherzustellen, dass dem Abschlussprüfer sämtliche Exemplare des ursprüngl. PB wieder ausgehändigt werden
- Alternativ: Bestätigung der physischen Vernichtung aller ursprünglichen PB durch die Berichtsempfänger

9.6.3 Sonderfall der Berichterstattung 2: Kündigung durch den Abschlussprüfer

a. Anwendungsbereich

- § 318 Abs. 6 HGB
- **Abschlussprüfer kündigt** den Prüfungsauftrag aus wichtigem Grund (**nicht:** bei Kündigungen durch die zu prüfende Gesellschaft in den Fällen des § 318 Abs. 1 S. 5 i. V. m. Abs. 3 HGB)

b. Verpflichtungen des Abschlussprüfers

- Über Ergebnis der bisherigen Prüfung ist zu berichten
  - ggü. Auftraggeber (§ 318 Abs. 6 S. 4 HGB)
  - ggü. neuem Abschlussprüfer auf schriftl. Anfrage (§ 320 Abs. 4 HGB)
- § 321 HGB (Prüfungsbericht) ist entsprechend anzuwenden
- Für den Bericht gelten die Grundsätze des IDW PS 450 n.F. (10.2021), soweit dies dem Abschlussprüfer aufgrund bereits durchgeführter Prüfungshandlungen möglich ist; Bericht muss Anlass der Erstellung erkennen lassen
- WPK ist unverzüglich und schriftlich begründet zu unterrichten § 318 Abs. 8 HGB

9.6.3 Sonderfall der Berichterstattung 2: Kündigung durch den Abschlussprüfer; Forts.

c. Offenlegung des Prüfungsberichts in der Insolvenz (§ 321a HGB)

- Gläubiger oder Gesellschafter können bei berechtigtem Interesse Einsichtnahme in die Prüfungsberichte über den Jahresabschluss der letzten drei Geschäftsjahre verlangen
- Bei AG und KGaA müssen dafür Aktionäre Anteile von mindestens 1 % des Grundkapitals oder eines Börsenwerts von TEUR 100 innehaben
- Diese Offenlegungsvorschrift gilt nur bei gesetzlichen Jahresabschlussprüfungen

9.7 Neuerungen durch die Einführung der ISA [DE]

9.7.1 Synopse zu Tz. 64 und 65 des IDW PS 450 n.F. (10.2021)

9.7.2 Synopse zu Tz. 104 bis 107 des IDW PS 450 n.F. (10.2021)

9.7 Neuerungen durch die Einführung der ISA [DE]

9.7.1 Synopse zu Tz. 64 und 65 des IDW PS 450 n.F. (10.2021)

IDW PS 450 n.F.	IDW PS 450 n.F. (10.2021)
Buchführung und weitere geprüfte Unterlagen	
*„**64** Die Feststellung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung setzt auch eine Beurteilung der Sicherheit der rechnungslegungsrelevanten Daten und der hierfür eingesetzten IT-Systeme voraus. Falls der Abschlussprüfer Mängel hinsichtlich der Sicherheit der für die Zwecke der Rechnungslegung verarbeiteten Daten festgestellt hat, sind diese im Prüfungsbericht darzustellen.“*	*„**64** entfallen“*
*„**65** Auf bestehende Mängel in der Buchführung und den weiteren geprüften Unterlagen und auf ihre Auswirkungen auf die Rechnungslegung sowie ihren Einfluss auf das Prüfungsergebnis ist hinzuweisen (vgl. Tz. 61 f.).“* ….	*„**65** Auf bestehende bedeutsame Mängel in der Buchführung und den weiteren geprüften Unterlagen und auf ihre Auswirkungen auf die Rechnungslegung sowie ihren Einfluss auf das Prüfungsergebnis ist hinzuweisen (vgl. Tz. 61 f.).* ***Falls der Abschlussprüfer bedeutsame Mängel hinsichtlich der Sicherheit der für die Zwecke der Rechnungslegung verarbeiteten Daten festgestellt hat, sind diese im Prüfungsbericht darzustellen.“*** …

9.7.2 Synopse zu Tz. 104 bis 107 des IDW PS 450 n.F. (10.2021)

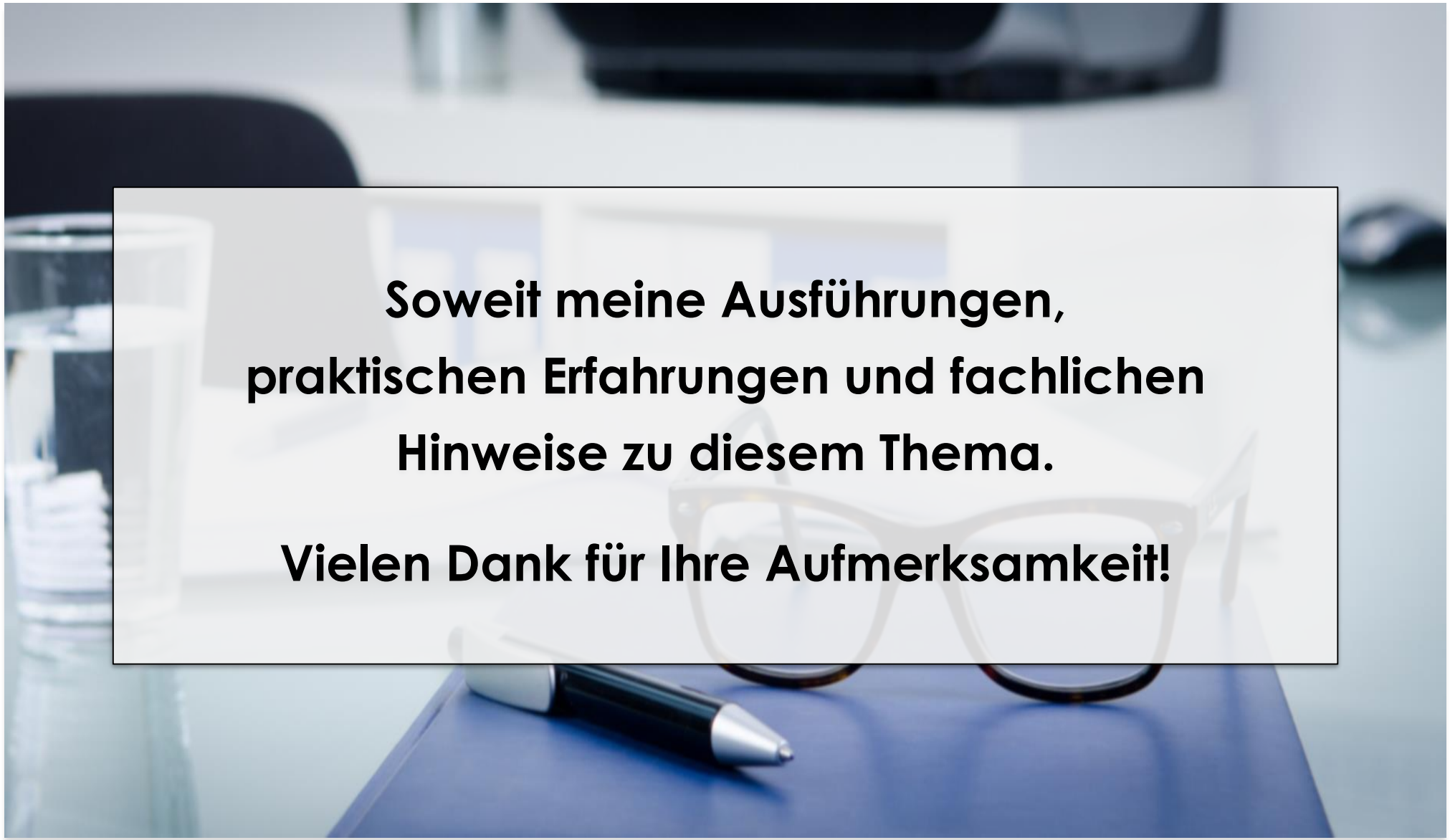
IDW PS 450 n.F. Tz.	IDW PS 450 n.F. (10.2021) Tz.
Buchführung und weitere geprüfte Unterlagen	
*„**104** Gemäß § 321 Abs. 4 Satz 1 HGB ist bei der Jahresabschlussprüfung von börsennotierten Aktiengesellschaften (§ 3 Abs. 2 AktG) das Ergebnis der Prüfung nach § 317 Abs. 4 HGB im Prüfungsbericht darzustellen. Es ist auszuführen, ob der Vorstand die ihm nach § 91 Abs. 2 AktG obliegenden Maßnahmen getroffen, insb. ein Überwachungssystem in geeigneter Form eingerichtet hat, und ob das Überwachungssystem seine Aufgaben erfüllen kann. Ferner ist nach § 321 Abs. 4 Satz 2 HGB darauf einzugehen, ob Maßnahmen erforderlich sind, um das Risikofrüherkennungssystem zu verbessern.* *Die Ausführungen …“*	*„**104** Gemäß § 321 Abs. 4 Satz 1 HGB ist bei der Jahresabschlussprüfung von börsennotierten Aktiengesellschaften (§ 3 Abs. 2 AktG) das Ergebnis der Prüfung nach § 317 Abs. 4 HGB im Prüfungsbericht darzustellen. Es ist auszuführen, ob der Vorstand die ihm nach § 91 Abs. 2 AktG obliegenden Maßnahmen getroffen, insb. ein Überwachungssystem in geeigneter Form eingerichtet hat, und ob das Überwachungssystem seine Aufgaben erfüllen kann. Ferner ist nach § 321 Abs. 4 Satz 2 HGB darauf einzugehen, ob Maßnahmen erforderlich sind, um das Risikofrüherkennungssystem zu verbessern.* ~~*Die Ausführungen …“*~~
*„**105** Gelangt der Abschlussprüfer zu der abschließenden Beurteilung, dass ein funktionsfähiges Risikofrüherkennungssystem eingerichtet ist,…“*	*„**105** Zur Berichterstattung über die Prüfung des Risikofrüherkennungssystems wird auf IDW PS 340 n.F. (01.2022) Tz. 47 ff. verwiesen“*
*„**106** Ist das vom Vorstand eingerichtete Risikofrüherkennungssystem nicht dazu geeignet, …“*	*„**106** entfallen“*
*„**107** Bei nicht börsennotierten Aktiengesellschaften, …“*	*„**106** entfallen“*

Anlagen zum Themenbereich

Praxishilfen zu diesem Themenbereich

- **Praxishilfe 9/1:** „Formelle und materielle Berichtskritik“
- **Praxishilfe 9/2:** „Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31.12.03 und des Lageberichts 03 – Maschinenbau Informationsdienst GmbH“

Raum für Notizen



Soweit meine Ausführungen, praktischen Erfahrungen und fachlichen Hinweise zu diesem Thema.

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Themenbereich 10: Grundsätze für die ordnungsgemäße Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen

- **IDW PS 400 n.F. (10.2021): Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Bestätigungsvermerks**
- **IDW PS 401 (10.2021): Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Bestätigungsvermerk**
- **IDW PS 406 (10.2021): Hinweise im Bestätigungsvermerk**

Gliederung

10.1 Gesetzliche Grundlagen / Anzuwendende Prüfungsgrundsätze

10.2 Ziel des Bestätigungsvermerks

10.3 Aufbau und Bestandteile des Bestätigungsvermerks

10.4 Modifizierung des Prüfungsurteils im Bestätigungsvermerk (IDS PS 405 n.F. (10.2021))

10.5 Siegelverwendung

10.6 Sonderfälle

10.1 Gesetzliche Grundlagen / Anzuwendende Prüfungsgrundsätze

10.1.1 Normative Vorgaben / Grundlagen

10.1 Gesetzliche Grundlagen / Anzuwendende Prüfungsgrundsätze

10.1.1 Normative Vorgaben / Grundlagen

a. § 2 Abs. 1 WPO

„Wirtschaftsprüfer haben die berufliche Aufgabe, betriebswirtschaftliche Prüfungen, insbesondere solche von Jahresabschlüssen wirtschaftlicher Unternehmen, durchzuführen und ***Bestätigungsvermerke*** *über die Vornahme und das Ergebnis solcher Prüfungen zu erteilen.“*

b. § 322 Abs. 1 S. 1 HGB

„Der Abschlussprüfer hat das Ergebnis der Prüfung schriftlich in einem Bestätigungsvermerk zum Jahresabschluss oder zum Konzernabschluss zusammenzufassen.“

c. Weitere berufsständische Prüfungsgrundsätze

- **IDW PS 400 n.F. (10.2021): Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Bestätigungsvermerks**
- **Ab 2017: Neue PS 400er-Reihe, mit der die Anforderungen an den BV künftig geregelt werden (vgl. Folgefolie)**
- Weitere Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken in nahezu allen IDW-Prüfungsstandards.

10.2 Ziel des Bestätigungsvermerks

10.2.1 Warum kommt dem Bestätigungsvermerk eine besondere Bedeutung zu?

10.2.2 Zielsetzung des Abschlussprüfers

10.2.3 Bildung eines Prüfungsurteils zum Abschluss

10.2.4 Exkurs: „Rechnungslegungsgrundsätze“ (vgl. IDW PS 201 n.F. (09.2022))

10.2.5 Bildung eines Prüfungsurteils zum Lagebericht

10.2.6 Bildung eines Prüfungsurteils zu sonstigen Prüfungsgegenständen

10.2.7 Varianten für Prüfungsurteile zum Abschluss (IDW PS 400 n.F., Tz. 23 ff.)

10.2.8 Varianten für Prüfungsurteile zum Lagebericht bzw. zu sonstigen Prüfungsgegenständen (IDW PS 400 n.F., Tz. 27 ff.)

10.2 Ziel des Bestätigungsvermerks

10.2.1 Warum kommt dem Bestätigungsvermerk eine besondere Bedeutung zu?

1. Nur ein WP/vBP ist berechtigt einen Bestätigungsvermerk zu erteilen → „Schlusspunkt des Prüfungsauftrags“
2. Folgende gesetzlich geregelte Rechtsakte bauen aufeinander auf:

10.2.2 Zielsetzung des Abschlussprüfers

Das Ziel des Abschlussprüfers ist es,

- **auf Basis** der Beurteilung der aus den **erlangten Prüfungsnachweisen** gezogenen Schlussfolgerungen …
- **Prüfungsurteile** zum **Abschluss** und – soweit einschlägig – zum **Lagebericht** oder **sonstigen Prüfungsgegenständen** zu **bilden und**
- diese Prüfungsurteile **durch einen Bestätigungsvermerk schriftlich klar zum Ausdruck zu bringen**.

(IDW PS 400 n.F. (10.2021), Tz. 9)

10.2.3 Bildung eines Prüfungsurteils zum Abschluss

Im Rahmen der Bildung des Prüfungsurteils ist zu beurteilen

(IDW PS 400 n.F. (10.2021), Tz. 13 ff.):

Wurde **hinreichende** Sicherheit darüber erlangt, ob der **Abschluss als Ganzes frei von wesentlichen falschen Angaben** (beabsichtigt oder unbeabsichtigt) ist?

Frage 1: Wurden **ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise** erlangt (ISA [DE] 500/501)?

Frage 2: Sind **nicht korrigierte falsche Angaben** einzeln und insgesamt wesentlich (ISA [DE] 320)?

Frage 3: Wurde der Abschluss in allen wesentlichen Belangen **in Übereistimmung mit** den Anforderungen der **maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze** aufgestellt (vgl. Folgefolie)?

Frage 4: Erreicht der Abschluss eine **sachgerechte Gesamtdarstellung**?

- Darstellung insgesamt, Inhalt und Aufbau des Abschlusses,
- Sachgerechte Gesamtdarstellung der zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle und Ereignisse

10.2.3 Bildung eines Prüfungsurteils zum Abschluss; Forts.

Zu Frage 1: Bildung eines Prüfungsurteils

- Ein Bestätigungsvermerk beinhaltet das Prüfungsurteil des Abschlussprüfers.
- Prüfungsurteile sind **Schlussfolgerungen aus den Prüfungsnachweisen**.
- Prüfungsurteile beziehen sich auf:

  a. Abschluss

  b. Lagebericht

  c. sonstige Prüfungsgegenstände.

  Wenn diese Prüfungsgegenstände in allen **wesentlichen Belangen** mit den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen übereinstimmen, ist das Prüfungsurteil **nicht modifiziert.**

10.2.3 Bildung eines Prüfungsurteils zum Abschluss; Forts.

Zu Frage 1: Bildung eines Prüfungsurteils; Forts.

Hierzu muss der Abschlussprüfer:

- Eine **hinreichende Sicherheit** darüber erlangen, ob der **Abschluss als Ganzes** frei von **wesentlichen falschen Darstellungen** aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern ist.
- Ausreichend **geeignete Prüfungsnachweise** erlangen.
- Der **Lagebericht** muss insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage des Unternehmens vermitteln.

Der **Lagebericht** muss in allen wesentlichen Belangen

- **mit dem Abschluss in Einklang** stehen.
- den **gesetzlichen Vorschriften** entsprechen.
- die **Chancen und Risiken** der zukünftigen Entwicklung zutreffend darstellen.

10.2.3 Bildung eines Prüfungsurteils zum Abschluss; Forts.

Zu Frage 3: Einhaltung der Anforderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze

(IDW PS 400 n.F. (10.2021), Tz. 15 ff.)

1. Beurteilung der **qualitativen Aspekte** der Anwendung der Rechnungslegungsmethoden, wie z. B. Ermessensausübung
2. Werden die **angewandten Rechnungslegungsgrundsätze** im Abschluss angemessen angegeben?
3. Stehen die angewandten Rechnungslegungsmethoden in Einklang mit Rechnungslegungsgrundsätzen?
4. Sind **geschätzte Werte** vertretbar?
5. Sind die Angaben im Abschluss relevant, verlässlich, vergleichbar und verständlich?
6. Können Abschlussadressaten anhand der Angaben die Auswirkungen von wesentlichen Geschäftsvorfällen und Ereignissen auf die im Abschluss vermittelten Informationen verstehen?
7. Ist die im Abschluss verwendete Terminologie angemessen?

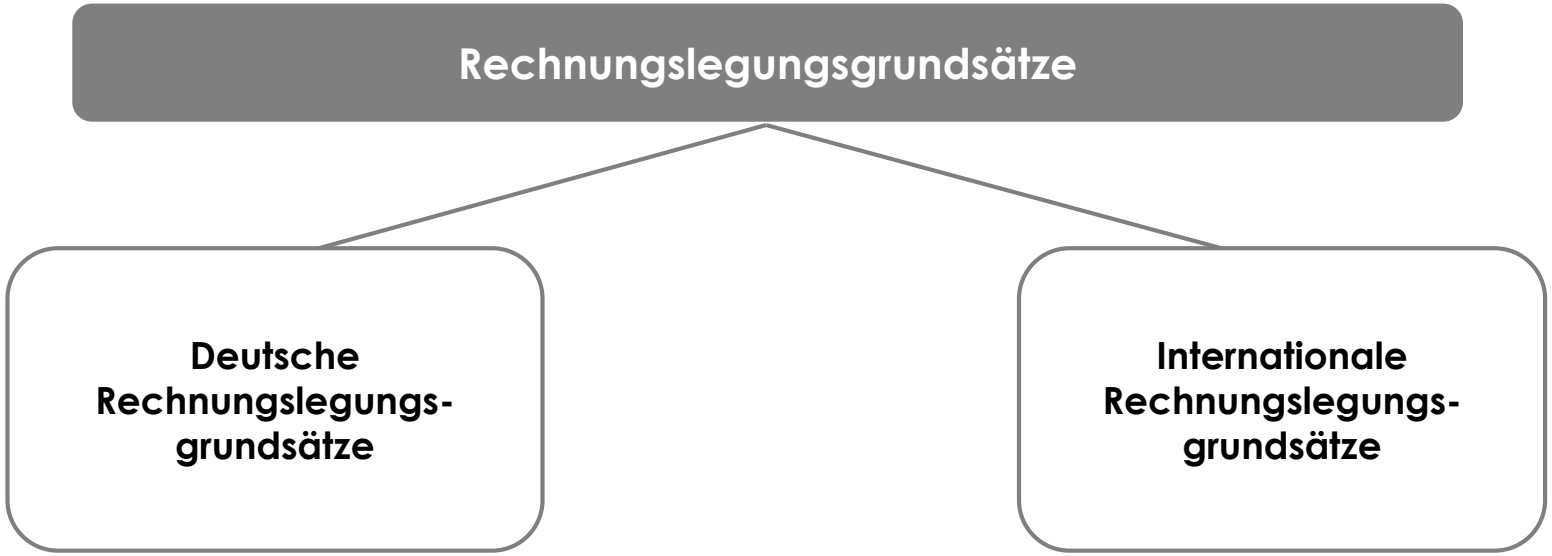
10.2.3 Bildung eines Prüfungsurteils zum Abschluss; Forts.

Das Prüfungsurteil bezieht sich ausschließlich auf die Rechnungslegung

- Beurteilung, ob Buchführung, Jahres-/Konzernabschluss und (Konzern-)Lagebericht den anzuwendenden Rechnungslegungsgrundsätzen entsprechen
- **Nicht:** unmittelbare **Beurteilung der wirtschaftlichen Lage** des Unternehmens
- **Nicht:** unmittelbare **Beurteilung der Geschäftsführung** des Unternehmens
- Das Prüfungsurteil kann erst getroffen werden, nachdem die materielle Prüfung abgeschlossen ist!!

10.2.4 Exkurs: „Rechnungslegungsgrundsätze" (vgl. IDW PS 201 n.F. (09.2022))

a. Übersicht



→ insbes.:
- Gesetze,
- GoB,
- Rspr.,
- DRS,
- IDW RS

→ IFRS
aufgrund § 315a HGB

10.2.4 Exkurs: „Rechnungslegungsgrundsätze" (vgl. IDW PS 201 n.F. (09.2022)); Forts.

b. Deutsche Rechnungslegungsgrundsätze

- **Gesetze** (IDW PS 201 n.F. (09.2022), Tz. 5 ff)

• Buchführung/Inventar	• §§ 238-241a HGB
• Ansatz/Bewertung/Gliederung	• §§ 242-278 HGB
• Anhang/Lagebericht	• §§ 284-289a HGB
• Konzernrechnungslegung	• §§ 290-315a HGB
• wirtschaftszweigspezifische Vorschriften	• z. B. §§ 340a ff. und 341a ff. HGB
• rechtsformbezogene Vorschriften	• z. B. §§ 150-161 AktG
• Gesellschafterbezogene Vorschriften	• z. B. § 42 Abs. 3 GmbHG

- Das HGB beinhaltet gesetzlich **normierte GoB** (z. B. § 246 HGB: Vollständigkeit, Verrechnungsverbot)

10.2.4 Exkurs: „Rechnungslegungsgrundsätze" (vgl. IDW PS 201 n.F.(09.2022)); Forts.

b. Deutsche Rechnungslegungsgrundsätze; Forts.

- GoB, die **nicht gesetzlich** normiert sind (vgl. Verweise in §§ 238, 243 Abs. 1, 264 Abs. 2 und 297 Abs. 2 HGB)
- Höchstrichterliche (handelsrechtliche) **Rechtsprechung** (BGH, EUGH)
- Vom BMJ bekannt gemachte **Empfehlungen des DRSC** (vgl. § 342 Abs. 2 HGB)
- **IDW Stellungnahmen** zur Rechnungslegung, und Rechnungslegungshinweise
- Sonstige **Rechtsprechung**, **Kommentierung**, Literatur, Verlautbarungen des IDW, Sitzungsprotokolle des HFA

(IDW PS 201 n.F. (09.2022), Tz. 7, 9)

10.2.5 Bildung eines Prüfungsurteils zum Lagebericht

- Prüfung erfolgt unter Beachtung der **Grundätze des IDW PS 350 n.F. (10.2021)**
- Prüfungsurteil bezieht sich darauf, ob der Lagebericht in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellt ist (IDW PS 400 n.F. (10.2021), Tz. 19):

  a. Vermittlung eines **zutreffenden Bildes von der Lage des Unternehmens**

  b. Lagebericht

  - steht in **Einklang mit dem Abschluss**
  - **entspricht den gesetzlichen Vorschriften**
  - stellt **Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung** zutreffend dar

10.2.5 Bildung eines Prüfungsurteils zum Lagebericht; Forts.

- Wird ein **Lagebericht freiwillig** aufgestellt, so hat sich der Bestätigungsvermerk auch auf dem Lagebericht zu erstrecken, sofern der Prüfer dazu beauftragt wird
- Liegt **keine Beauftragung** vor und wird der Lagebericht zusammen mit dem Abschluss dargestellt und nicht als ungeprüft gekennzeichnet, muss im Bestätigungsvermerk erläutert werden, dass der Lagebericht nicht Gegenstand der Abschlussprüfung war und deshalb kein Prüfungsurteil dazu abgegeben wird (IDW PS 400 n.F. (10.2021), Tz. 20)

10.2.6 Bildung eines Prüfungsurteils zu sonstigen Prüfungsgegenständen

- Aufnahme des Urteils in den Bestätigungsvermerk setzt voraus, dass eine Rechtsnorm dies vorsieht
- Ansonsten ist eine Berichterstattung ausschließlich im Prüfungsbericht (IDW PS 400 n.F. (10.2021)) möglich

10.2.7 Varianten für Prüfungsurteile zum Abschluss (IDW PS 400 n.F. (10.2021), Tz. 23 ff.)

a. Nicht modifiziertes Prüfungsurteil

- IDW PS 400 n.F. (10.2021)
- Abschluss ist in allen wesentlichen Belangen in Übereistimmung mit den maßgebenden Rechnungslegungs-grundsätzen aufgestellt

b. Modifiziertes Prüfungsurteil

- IDW PS 405 n.F. (10.2021)
- Abschluss ist als Ganzes nicht frei von wesentlichen falschen Angaben oder
- Es konnten keine ausreichenden und angemessenen Prüfungsnachweise gewonnen werden und der Abschluss als Ganzes **kann** wesentliche falsche Angaben enthalten

c. Hinweise im Bestätigungsvermerk

- IDW PS 406 n.F. (10.2021)

10.2.7 Varianten für Prüfungsurteile zum Abschluss (IDW PS 400 n.F. (10.2021), Tz. 23 ff.); Forts.

d. Beispiel zu nicht modifiziertes Prüfungsurteil zu einer Prüfung des Jahresabschlusses und Lageberichts

„Nach unserer Beurteilung aufgrund der bei der Prüfung gewonnen Erkenntnisse

- *entspricht der beigefügte Jahresabschluss in allen wesentlichen Belangen den deutschen handelsrechtlichen Vorschriften und vermittelt unter Beachtung der deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Finanzlage der Gesellschaft zum 31.12.2021 sowie ihrer Ertragslage für das Geschäftsjahr vom 01.01.2021 bis zum 31.12.2021 und*
- *vermittelt der beigefügte Lagebericht insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage der Gesellschaft. In allen wesentlichen Belangen steht dieser Lagebericht in Einklang mit dem Jahresabschluss, entspricht den deutschen gesetzlichen Vorschriften und stellt die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend dar.*

Gemäß § 322 Abs. 3 Satz 1 HGB erklären wir, dass unsere Prüfung zu keinen Einwendungen gegen die Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses und des Lageberichts geführt hat.“

10.2.8 Varianten für Prüfungsurteile zum Lagebericht bzw. zu sonstigen Prüfungsgegenständen (IDW PS 400 n.F. (10.2021), Tz. 27 ff.)

a. Nicht modifiziertes Prüfungsurteil

- IDW PS 400 n.F. (10.2021)
- Lagebericht/sonst. Prüfungsgegenstände ist in allen wesentlichen Belangen in Übereistimmung mit den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellt

b. Modifiziertes Prüfungsurteil

- IDW PS 405 n.F. (10.2021)
- Lagebericht/sonst. Prüfungsgegenstände ist als Ganzes nicht frei von wesentlichen falschen Angaben oder
- Es konnten keine ausreichenden und angemessenen Prüfungsnachweise gewonnen werden und der Lagebericht / sonst. Prüfungsgegenstände als Ganzes **kann** wesentliche falsche Angaben enthalten

c. Hinweise im Bestätigungsvermerk

- IDW PS 406 n.F. (10.2021)

10.3 Aufbau und Bestandteile des Bestätigungsvermerks

10.3.1 Überschrift

10.3.2 Empfänger

10.3.3 Vermerk über die Prüfung des Abschlusses und ggf. des Lageberichtes

10.3.4 Sonstige gesetzliche und andere rechtliche Anforderungen

10.3.5 Name des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers

10.3.6 Ort der Niederlassung des Abschlussprüfers (IDW PS 400 n.F. (10.2021), Tz. 71)

10.3.7 Datum, Unterschrift und Erteilung des Bestätigungsvermerks (IDW PS 400 n.F. (10.2021), Tz. 72 ff.)

10.3 Aufbau und Bestandteile des Bestätigungsvermerks

10.3.1 Überschrift

10.3.2 Empfänger

10.3.3 Vermerk über die Prüfung des Abschlusses und ggf. des Lageberichtes

a. Prüfungsurteil zum Abschluss ohne Lagebericht bzw. Prüfungsurteile zum Abschluss und Lagebericht

b. Grundlagen für das Prüfungsurteil zum Abschluss ohne Lagebericht bzw. für die Prüfungsurteile zum Abschluss und Lagebericht

c. Wesentliche Unsicherheiten in Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit

d. Besonders wichtige Prüfungssachverhalte in der Prüfung des Abschlusses

e. Sonstige Informationen

f. Verantwortung für den Abschluss und ggf. für den Lagebericht

g. Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Abschlusses und ggf. des Lageberichts

h. Ort der Beschreibung der Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Abschlusses und ggf. des Lageberichts

10.3.4 Sonstige gesetzliche und andere rechtliche Anforderungen

a. Allgemeine Grundsätze

b. Übrige Angaben gemäß Artikel 10 EU-APrVO

10.3.5 Name des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers

10.3.6 Ort der Niederlassung des Abschlussprüfers (IDW PS 400 n.F. (10.2021), Tz. 71)

10.3.7 Datum, Unterschrift und Erteilung des Bestätigungsvermerks (IDW PS 400 n.F. (10.2021), Tz. 72 ff.)

10.3 Aufbau und Bestandteile des Bestätigungsvermerks, Forts.

10.3.1 Überschrift

- IDW PS 400 n.F. (10.2021), Tz. 31
- „Bestätigungsvermerk des unabhängigen Abschlussprüfers“
- Dient der Unterscheidung vom Prüfvermerk (IDW PS 480 / 490), IDW PS 400 n.F. (10.2021), A24

10.3.2 Empfänger

- IDW PS 400 n.F. (10.2021), Tz. 32, A32
- Bei gesetzlichen Abschlussprüfungen: An das geprüfte Unternehmen; keine Adressierung an Organe / Anteilseigner
- Ansonsten kann sich Adressat aus Auftragsbedingungen, Gesetzen oder Rechtsvorschriften ergeben

10.3.3 Vermerk über die Prüfung des Abschlusses und ggf. des Lageberichtes

a. Prüfungsurteil

Alternative 1: Abschluss ohne Lagebericht

1. Nennung des Unternehmens
2. Erklärung, dass der Abschluss geprüft wurde
3. Bezeichnung der einzelnen Finanzaufstellungen, aus denen der Abschluss besteht
4. Hinweis auf die Angaben zu den Finanzaufstellungen einschl.
   - der dort dargestellten, Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (HGB-Abschlüsse) bzw.
   - der Zusammenfassung der bedeutsamen Rechnungslegungsmethoden (IFRS-Abschlüsse)
5. Stichtag, Berichtszeitraum der einzelnen Finanzaufstellungen
6. Pflichttext für nicht modifiziertes bzw. modifiziertes Prüfungsurteil gemäß IDW PS 400 n.F. (10.2021), Tz. 37, 38 bzw. 40

10.3.3 Vermerk über die Prüfung des Abschlusses und ggf. des Lageberichtes; Forts.

a. Prüfungsurteil; Forts.

Alternative 2: Prüfungsurteile zum Abschluss und zum Lagebericht

1. Es gelten die zuvor geschilderten Anforderungen unter Berücksichtigung der folgenden **zusätzlichen** Anforderungen
   - Die Überschrift lautet „Prüfungsurteile“
   - Der erste Abschnitt des Bestätigungsvermerks muss auch das Prüfungsurteil zum Lagebericht enthalten
   - Nennung des Unternehmens, dessen Lagebericht geprüft wurde
   - Erklärung, dass der Lagebericht geprüft wurde
   - Angabe des Berichtszeitraums des Lageberichtes
2. Pflichttext, für ein nicht modifiziertes Prüfungsurteil zu einem Abschluss und ein nicht modifiziertes Prüfungsurteil zum Lagebericht – vgl. IDW PS 400 n.F. (10.2021), Tz. 43 bzw. 44
3. Sofern anwendbar, Beachtung IDW PS 350 n.F. zu lageberichtsfremden bzw. typischen Angaben, für die keine gesetzliche Pflicht zur inhaltlichen Prüfung besteht, sowie über Querverweise und nicht prüfbare Angaben

10.3.3 Vermerk über die Prüfung des Abschlusses und ggf. des Lageberichtes; Forts.

b. Grundlage für das Prüfungsurteil zum Abschluss

In **„Grundlage für die Prüfungsurteile“** erklärt der Abschlussprüfer:

- Die Prüfung des Abschlusses und des Lageberichts wurde in Übereinstimmung mit § 317 HGB unter Beachtung der vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung durchgeführt
- Er ist unabhängig und erfüllt die sonstigen deutschen Berufspflichten
- Er ist der Auffassung, dass die von ihm erlangten Prüfungsnachweise ausreichend und geeignet sind, um als Grundlage für das Prüfungsurteil zum Abschluss und zum Lagebericht zu dienen.

10.3.3 Vermerk über die Prüfung des Abschlusses und ggf. des Lageberichtes; Forts.

b. Grundlage für das Prüfungsurteil zum Abschluss; Forts.

Alternative 1: Abschluss ohne Lagebericht

- Erklärung, dass Prüfung **in Übereinstimmung mit § 317 HGB** unter Beachtung der vom IDW festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung **(GoA)** (ggf. auch ISA) durchgeführt wurde
- Hinweis auf Abschnitt des BV zur Verantwortung des Abschlussprüfers
- Unabhängigkeit
- Erklärung, dass erlangte Prüfungsnachweise ausreichend und angemessen sind
- Bei Prüfung von PIE-Abschluss:
  - EU-APrVO ist zu nennen
  - Angaben zu Nichtprüfungsleistungen (Art. 5 Abs. 1 EU-APrVO)

Alternative 2: Abschluss und Lagebericht

- Es gelten die zuvor genannten Anforderungen unter Berücksichtigung der folgenden zusätzlichen Anforderungen die
  - Überschrift lautet „Grundlage für die Prüfungsurteile“
  - geforderten Erklärungen sind um die Bezugnahme auf die Prüfung des Lageberichtes bzw. des Prüfungsurteils zum Lagebericht zu ergänzen

10.3.3 Vermerk über die Prüfung des Abschlusses und ggf. des Lageberichtes; Forts.

c. Wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit

- IDW PS 400 n.F. (10.2021), Tz. 49
- § 322 Abs. 2 Satz 3 HGB:
  „ Auf Risiken, die den Fortbestand des Unternehmens oder eines Konzernunternehmens gefährden, ist gesondert einzugehen.
- Entsprechende Berichterstattung im Bestätigungsvermerk nach den Grundsätzen des IDW PS 270 n.F. (10.2021)

10.3.3 Vermerk über die Prüfung des Abschlusses und ggf. des Lageberichtes; Forts.

d. Besonders wichtige Prüfungssachverhalte

- IDW PS 400 n.F. (10.2021), Tz. 50 f.
- Art. 10 Abs. 2 Buchst. c) EU-APrVO: Abschlussprüfer von PIE hat die bedeutsamsten beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Bestätigungsvermerk darzulegen
- Details ergeben sich aus IDW PS 401 n.F. (10.2021) „Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Bestätigungsvermerk“

Beispiele für Mitteilungspflicht:

- Bedeutsamste Risiken wesentlicher Falschdarstellungen
- Sachverhalte mit sehr intensivem Dialog zwischen Abschlussprüfer und Verantwortlichen des Unternehmens
- Kein Erlangen von Prüfungsnachweisen bei Illiquiden Märkten für bestimmte Finanzinstrumente
- Neue Rechnungslegungsmethoden wurden angewandt
- Änderungen in der Strategie oder dem Geschäftsmodell des Unternehmens mit wesentlicher Auswirkung auf den Abschluss.

10.3.3 Vermerk über die Prüfung des Abschlusses und ggf. des Lageberichtes; Forts.

e. Sonstige Informationen

- IDW PS 400 n.F. (10.2021), Tz. 52
- Eingehen auf zusätzliche Infos, die in Zusammenhang mit Abschluss und Lagebericht weitergegen werden entsprechen ISA [DE] 720 (Revised) und IDW PS 406 n.F. (10.2021)

f. Verantwortung für den Abschluss

Alternative 1: Abschluss ohne Lagebericht

- IDW PS 400 n.F. (10.2021), Tz. 53 ff.
- Beschreibung der Verantwortung der gesetzlichen Vertreter für die
  - Aufstellung des Abschlusses und für die internen Kontrollen zur Aufstellung eines Abschlusses, der frei von falschen Angaben ist
  - Beurteilung der Fähigkeit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit
- Nennung des für die Überwachung des Rechnungslegungsprozesses Verantwortlichen, sofern es sich dabei um ein gesetzliches oder um ein diesem nachgebildeten Aufsichtsgremium handelt. Diese müssen in der Überschrift ebenfalls genannt werden.

10.3.3 Vermerk über die Prüfung des Abschlusses und ggf. des Lageberichtes; Forts.

f. Verantwortung für den Abschluss; Forts.

Alternative 2: Abschluss und Lagebericht

Neben den genannten Anforderungen gelten die folgenden zusätzlichen Anforderungen:

- Anpassung der Überschrift um den „Lagebericht“
- im beschreibenden Abschnitt zusätzliche Beschreibung der Verantwortung der gesetzlichen Vertreter für
  - Aufstellung des Lageberichts, der insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage des Unternehmens vermittelt sowie in allen wesentlichen Belangen mit dem Abschluss in Einklang steht, den deutschen gesetzlichen Vorschriften entspricht und die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung darstellt
  - für Vorkehrungen und Maßnahmen, die sie für notwendig erachten, um die Aufstellung eines Lageberichts in Übereinstimmung mit den anzuwendenden deutschen gesetzlichen Vorschriften zu ermöglichen.
  - Die Überwachungsfunktion des Gremiums umfasst auch die Aufstellung des Lageberichts.

10.3.3 Vermerk über die Prüfung des Abschlusses und ggf. des Lageberichtes; Forts.

g. Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Abschlusses und ggf. des Lageberichtes

Alternative 1: Abschluss ohne Lagebericht

- IDW PS 400 n.F. (10.2021), Tz. 58 ff.
- Überschrift „Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Abschlusses“
- Erläuterung, dass das Prüfungsurteil mit hinreichender Sicherheit getroffen wird
- Erläuterung der Begriffe falsche Angabe, Verstöße, Unrichtigkeiten und Wesentlichkeit
- Durchführung der Abschlussprüfung nach pflichtgemäßem Ermessen
- Beschreibung der Abschlussprüfung (risikoorientiertes Prüfungsvorgehen, Verständnis vom relevanten Teil des IKS, Angemessenheit der angewandten Methoden, Unternehmens-fortführung, Beurteilung der angemessenen Gesamtdarstellung etc.)
- Angabe, dass Prüfungsumfang und zeitlicher Planung, bedeutsamer Feststellungen mit Aufsichtsorgan erörtert wurden
- Weitere Angabepflichten bei Prüfung von PIE (IDW PS 400 n.F. (10.2021), Tz. 61)

10.3.3 Vermerk über die Prüfung des Abschlusses und ggf. des Lageberichtes; Forts.

g. Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Abschlusses und ggf. des Lageberichtes, Forts.

Alternative 2: Abschluss und Lagebericht

- IDW PS 400 n.F. (10.2021), Tz. 63
- Anforderungen werden ergänzt um die folgenden zusätzlichen Anforderungen:
  - Anpassung der Überschrift des Abschnitts um das Wort „Lagebericht“
  - Erlangung hinreichender Sicherheit darüber, dass der Lagebericht
    - insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage des Unternehmens vermittelt
    - sowie in allen wesentlichen Belangen mit dem Abschluss sowie mit den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen in Einklang steht und
    - den gesetzlichen Vorschriften entspricht
    - und die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend darstellt
- Prüfung nach § 317 Abs. 2 HGB und IDW PS 350 n.F.
- Weitere Angaben zur Prüfung von den Maßnahmen und Vorkehrungen zur Aufstellung des Lageberichts, der Prüfung zukunftsorientierten Angaben etc.

10.3.4 Sonstige gesetzliche und andere rechtliche Anforderungen

a. Allgemeine Grundsätze

- Erweiterung des Bestätigungsvermerks über die geforderten Angaben hinaus möglich, wenn gesetzliche Vorschriften eine solche Erweiterung ausdrücklich verlangen
- Der Vermerk muss dem Abschnitt „Vermerk über die Prüfung des Abschlusses und ggf. des Lageberichtes“ folgen

b. Übrige Angaben gemäß Artikel 10 EU-APrVO (IDW PS 400 n.F. (10.2021), Tz. 69)

Zusätzliche Angabepflichten über die gesetzliche Prüfung von Abschlüssen von PIE:

- Angabe des Organs, von dem der Abschlussprüfer bestellt wurde
- Datum der Bestellung, ununterbrochene Mandatsdauer, einschl. Verlängerungen und erneuter Bestellungen
- Übereinstimmung des Prüfungsurteils mit dem zusätzlichen Bericht nach Art. 11 EU-APrVO
- Angaben von zusätzlich zur Abschlussprüfung erbrachten Leistungen an das Unternehmen oder von diesem beherrschte Unternehmen, die im LB und Abschluss nicht genannt werden.

10.3.5 Name des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers

Nur bei Prüfung von Abschlüssen von PIE erforderlicher Abschnitt, in dem der für die Prüfung verantwortliche Wirtschaftsprüfers i. S. d. IDW QS 1 zu nennen ist (IDW PS 400 n.F. (10.2021), Tz. 70)

10.3.6 Ort der Niederlassung des Abschlussprüfers (IDW PS 400 n.F. (10.2021), Tz. 71)

§ 322 Abs. 7 Satz 1 HGB

- Angabe des Ortes der Niederlassung des Abschlussprüfers bzw. der Prüfungsgesellschaft im Rahmen der Unterzeichnung

10.3.7 Datum, Unterschrift und Erteilung des Bestätigungsvermerks (IDW PS 400 n.F. (10.2021), Tz. 72 ff.)

- BV wird unabh. vom Prüfungsbericht erteilt und wird in diesem widergegeben; Prüfungsbericht darf nicht später als BV vorgelegt werden.
- Testatsexemplar: BV ist auf dem JA anzubringen oder mit diesem, ggf. mit dem LB und sonstigen Prüfungsgegenständen fest zu verbinden
- Eigenhändige Unterzeichnung zumindest vom für die Auftragsdurchführung verantwortlichen Wirtschaftsprüfer

10.4 Modifizierung des Prüfungsurteils im Bestätigungsvermerk (IDW PS 405 n.F. (10.2021))

10.4.1 Anlass und Arten der Modifizierung

10.4.2 Eingeschränktes Prüfungsurteil

10.4.3 Versagtes Prüfungsurteil

10.4.4 Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils

10.4.5 Auswirkung der Modifizierung auf den Bestätigungsvermerk

10.4.6 Hinweise im Bestätigungsvermerk (IDW PS 406 n.F. (10.2021))

10.4 Modifizierung des Prüfungsurteils im Bestätigungsvermerk (IDW PS 405 n.F. (10.2021))

10.4.1 Anlass und Arten der Modifizierung

Der Abschlussprüfer hat sein Prüfungsurteil im Bestätigungsvermerk zu modifizieren, wenn

- eine Einwendung zu erheben ist oder
- ein Prüfungshemmnis vorliegt.

Drei Arten von modifizierten Prüfungsurteilen:

- Einschränkung
- Versagung
- Nichtabgabe

jeweils zu einem Abschluss, Lagebericht oder sonstigen Prüfungsgegenstand.

10.4.2 Eingeschränktes Prüfungsurteil

a. Art der Einwendungen

Bei **wesentlichen** (nicht umfassenden) Einwendungen gegen

- Abschluss
- Lagebericht
- sonstigen Prüfungsgegenstand

Prüfungsurteil ergeht nach Erlangung ausreichender geeigneter Prüfungsnachweise oder im Falle von Prüfungshemmnissen.

b. Beispiel

Schränkt der Abschlussprüfer sein Prüfungsurteil bei einer Prüfung nach §§ 317 HGB zum Abschluss und zum Lagebericht ein, lautet die Formulierung des eingeschränkten Prüfungsurteils:

„Gemäß § 322 Abs. 3 Satz 1 HGB erklären wir, dass unsere Prüfung mit Ausnahme der genannten Einschränkungen der Prüfungsurteile zum … Jahresabschluss und zum … Lagebericht zu keinen Einwendungen gegen die Ordnungsmäßigkeit des … Jahresabschlusses und des … Lageberichts geführt hat.“

10.4.2 Eingeschränktes Prüfungsurteil; Forts.

c. Beispiele von Mängeln für die Einschränkung eines Bestätigungsvermerks

- Angaben zu **Organbezügen** (§ 285 Nr. 9a und b HGB)
- Angaben zum **Honorar des Abschlussprüfers** (§ 285 Nr. 17 HGB)
- Angaben zu den **Finanzinstrumenten** (§ 285 Nr. 18 HGB)
- Angaben zu den **derivativen Finanzinstrumenten** (§ 285 Nr. 19 HGB)
- Angaben zu **Vorgängen von besonderer Bedeutung nach dem Schluss des Geschäftsjahres** (§ 285 Nr. 33 HGB)

10.4.3 Versagtes Prüfungsurteil

Bei **umfassenden** (nicht nur wesentlichen) Einwendungen gegen

- Abschluss
- Lagebericht
- Sonstige Prüfungsgegenstand.

Umfassende Einwendungen liegen vor, wenn Angaben

- auf bestimmte Teilbereiche, Bestandteile, Konten oder Posten nicht abgrenzbar sind oder
- einen erheblichen Teil betreffen
- grundlegend für das Verständnis der Nutzer sind.

Eine Einschränkung des Prüfungsurteils ist nicht mehr ausreichend.

Beispiel:

Wird bei einer Prüfung nach §§ 317 ff. HGB das Prüfungsurteil zum Abschluss nicht modifiziert, aber das Prüfungsurteil zum Lagebericht versagt, lautet die Formulierung:

„Gemäß § 322 Abs. 3 Satz 1 HGB erklären wir, dass unsere Prüfung zu keinen Einwendungen gegen die Ordnungsmäßigkeit des … Jahresabschlusses geführt hat. Ferner erklären wir, dass unsere Prüfung zu den genannten Einwendungen gegen die Ordnungsmäßigkeit des … Lageberichts geführt hat.“

10.4.4 Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils

Wenn die möglichen Auswirkungen von Prüfungshemmnissen nicht nur wesentlich, sondern auch umfassend sein könnten.

Ein **Prüfungshemmnis** liegt vor, wenn der Abschlussprüfer nicht in der Lage ist, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen, um festzustellen, ob eine Einwendung zu erheben ist.

Wird dem Abschlussprüfer pflichtwidrig kein Abschluss, Lagebericht oder sonstiger Prüfungsgegenstand vorgelegt, ist dies ein Prüfungshemmnis. Die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils ist zu erklären.

Weitere Beispiele für Prüfungshemmnisse sind:

1. Buchführungsunterlagen sind zerstört
2. Buchführungsunterlagen wurden in bedeutsamen Teilbereichen durch staatliche Stellen beschlagnahmt
3. Abschlussprüfer ist nicht in der Lage, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zur Equity-Bewertung zu erlangen
4. Abschlussprüfer ist nicht in der Lage, die Inventur zu beobachten, weil er zu spät bestellt wurde oder er daran gehindert wird
5. Abschlussprüfer wird an der Einholung von Bestätigungen Dritter gehindert
6. Kontrollen des Unternehmens sind nicht wirksam und aussagebezogene Prüfungshandlungen sind nicht ausreichend

10.4.5 Auswirkung der Modifizierung auf den Bestätigungsvermerk

Bestätigungsvermerk erhält die Bezeichnung:

„**Versagungsvermerk des unabhängigen Abschlussprüfers“** bei

- Versagtes Prüfungsurteil oder
- Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils.

ABSCHLUSS
versagt / Nichtabgabe erklärt

LAGEBERICHT
uneingeschränkt / eingeschränkt / versagt / Nichtabgabe erklärt

SONSTIGE PRÜFUNGSGEGENSTÄNDE
uneingeschränkt / eingeschränkt / versagt / Nichtabgabe erklärt

10.4.5 Auswirkung der Modifizierung auf den Bestätigungsvermerk; Forts.

Bei eingeschränktem Prüfungsurteil bleibt es bei: **„Bestätigungsvermerk des unabhängigen Abschlussprüfers“**

ABSCHLUSS
uneingeschränkt / eingeschränkt

LAGEBERICHT
uneingeschränkt / eingeschränkt / versagt / Nichtabgabe erklärt

SONSTIGE PRÜFUNGSGEGENSTÄNDE
uneingeschränkt / eingeschränkt / versagt / Nichtabgabe erklärt

10.4.6 Hinweise im Bestätigungsvermerk (IDW PS 406 n.F. (10.2021))

Der Abschlussprüfer hat die Nutzer durch klare Hinweise im Bestätigungsvermerk aufmerksam zu machen auf:

- Einen Sachverhalt im Abschluss, Lagebericht oder sonstigen Prüfungsgegenstand, der zugleich von grundlegender Bedeutung für das Verständnis des betroffenen Prüfungsgegenstands durch die Nutzer ist.
- Sonstige Sachverhalte, die für das Verständnis der Nutzer von
  - der Abschlussprüfung
  - der Verantwortung des Abschlussprüfers
  - dem Bestätigungsvermerk

  relevant sind.

Der Hinweis darf nicht erfolgen, wenn stattdessen der Bestätigungsvermerk zu modifizieren ist.

Der Hinweis hat gesondert mit der Überschrift „**Hervorhebung eines Sachverhalts**“ im Bestätigungsvermerk zu erfolgen. Der hier beschriebene Sachverhalt hat auf die Stelle im Abschluss, Lagebericht oder im sonstigen Prüfungsgegenstand zu verweisen. Zudem muss er aussagen, dass durch den Sachverhalt das Prüfungsurteil nicht modifiziert ist.

10.4.6 Hinweise im Bestätigungsvermerk (IDW PS 406 n.F. (10.2021)); Forts.

Mehrere Hinweise sind klar voneinander abzugrenzen.

Beispiele zu Hinweisen zur **Hervorhebung eines Sachverhalts**:

1. Abschluss wurde in Übereinstimmung mit Rechnungslegungsgrundsätzen für einen speziellen Zweck aufgestellt
2. Unsicherheit wegen des Ausgangs außergewöhnlicher Rechtsstreitigkeiten oder aufsichtsrechtlicher Maßnahmen
3. Bedeutsames Ereignis, das zwischen Abschlussstichtag und dem Datum des Bestätigungsvermerks eingetreten ist
4. Katastrophales Ereignis, das bedeutsame Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage hat.

Im Bestätigungsvermerk ist unter der Überschrift: **„Sonstiger Sachverhalt“** auf einen solchen hinzuweisen, der weder im Abschluss, im Lagebericht oder im sonstigen Prüfungsgegenstand dargestellt ist.

Beispiele für Hinweise auf **sonstige Sachverhalte**:

- Die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Aufstellungserleichterungen bei Einbeziehung in einen befreienden Konzernabschluss konnten nicht beurteilt werden.
- Der Bestätigungsvermerk darf nicht an Dritte weitergegeben oder von Dritten verwendet werden.

Wurde nach § 316 Abs. 3 HGB eine Nachtragsprüfung durchgeführt, so ist im Bestätigungsvermerk unter der Überschrift „**Hinweis zur Nachtragsprüfung“** gesondert hinzuweisen.

10.5 Siegelverwendung

10.5 Siegelverwendung

a. Gesetzliche Abschlussprüfung

- **Pflicht**
- § 48 Abs. 1 WPO

b. Freiwillige Abschlussprüfung

- **Wahlrecht**
- § 19 Abs. 2 BS WP/vBP

c. Einbeziehung in die Qualitätskontrolle

- § 57a WPO
- Unabhängig von der Siegelung nur noch gesetzliche Abschlussprüfungen gemäß § 316 HGB und von der BaFin beauftragte betriebswirtschaftliche Prüfungen der externen Qualitätskontrolle (§ 57a Abs. 1 WPO)

10.6 Sonderfälle

10.6.1 Erteilung des BV unter aufschiebender Bedingung

10.6.2 Neue Tatsachen nach Erteilung des BVs

10.6 Sonderfälle

10.6.1 Erteilung des BV unter aufschiebender Bedingung

a. Normative Vorgaben

- IDW PS 400 n.F. (10.2021), Tz. 96 ff., A 97-100

b. Beispiel: Vorjahresabschluss noch nicht festgestellt

- Erteilung unter aufschiebender Bedingung ist nicht erforderlich, wenn mit hinreichender Sicherheit davon ausgegangen werden kann, dass der noch nicht festgestellte VJ-Abschluss ohne Feststellung beibehalten werden soll (IDW PS 400 n.F. (10.2021), A100)
- Ansonsten aufschiebend bedingte Erteilung eines BVs

c. Normative Vorgaben

- Ein BV unter aufschiebender Bedingung gilt als **noch nicht erteilt**
- **Mit Eintritt der Bedingung wird der BV wirksam**
- Der Nachweis des Eintritts der Bedingung ist grundsätzlich durch das geprüfte Unternehmen zu führen
- **Aber**: Verwendung der BV sollte mit Abschlussprüfer abgestimmt werden

10.6.1 Erteilung des BV unter aufschiebender Bedingung; Forts.

d. Sachverhalt / Voraussetzungen

- In dem geprüften Jahresabschluss wurden bereits Sachverhalte berücksichtigt, die erst nach Abschluss der Prüfung wirksam werden, aber auf den Abschluss zurückwirken
- Die Wirksamkeit ist vom Eintritt einer Bedingung abhängig
- Die Bedingung ist in einem formgebundenen Verfahren inhaltlich bereits festgelegt
- Für die rechtliche Verwirklichung sind nur noch die Beschlussfassung von Organen oder formelle Akte erforderlich
- Die Erfüllung kann mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit erwartet werden

10.6.2 Neue Tatsachen nach Erteilung des BVs

a. Ausgangssituation

- Nach Auslieferung eines uneingeschränkten BVs werden dem Abschlussprüfer Tatsachen bekannt, die bereits bei Auslieferung bestanden haben
- Hätte er diese Tatsachen bereits bei der Abschlussprüfung gekannt, hätte er lediglich einen modifizierten Bestätigungsvermerk erteilt
- Er veranlasst das betreffende Unternehmen, den Abschluss zu ändern

10.6.2 Neue Tatsachen nach Erteilung des BVs; Forts.

b. Pflichtgemäße Vorgehensweise des Abschlussprüfers

Aufforderung des Abschlussprüfers an das geprüfte Unternehmen, seinen Abschluss zu ändern

Unternehmen ändert seinen Abschluss

Nachtragsprüfung gem. § 316 Abs. 3 HGB:

- → Erneute Prüfung, so weit es die Änderung erfordert
- → Durch den bestellten Abschlussprüfer
- → BV bleibt grds. wirksam und ist entsprechend dem Ergebnis der Nachtragsprüfung zu ergänzen

Unternehmen ändert seinen Abschluss trotz Aufforderung nicht

Grds.:

- → **Widerruf des BV**
- → Erteilung eines davon abweichenden BV/VV

Ausnahme:
Widerruf nicht erforderlich, wenn Information der Adressaten auf andere Weise sicher-gestellt

Anlagen zum Themenbereich

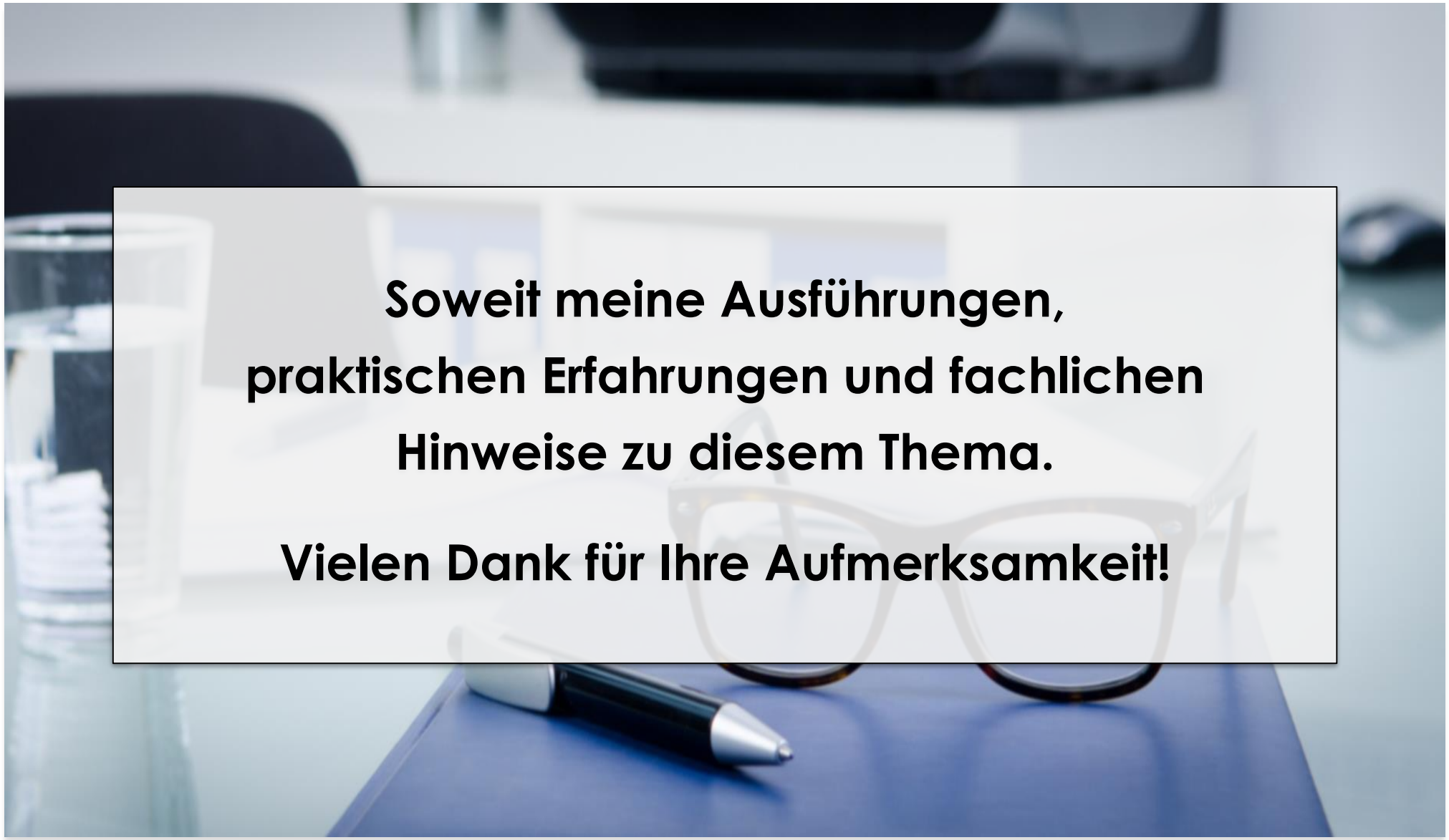
Praxishilfen zu diesem Themenbereich

- **Praxishilfe 10:** „Der Bestätigungsvermerk 2024 mit formalen Formulierungsanpassungen“

Rechtsvorschriften zu diesem Themenbereich

- **Rechtsvorschrift 10:** „Bestätigungsvermerk (Auszug aus dem HGB)“

Raum für Notizen



Soweit meine Ausführungen, praktischen Erfahrungen und fachlichen Hinweise zu diesem Thema.

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!