

WiWi klipp & klar

LEHRBUCH

Christopher Almeling  
Caroline Flick  
Christoph Scharr

# Abschlussprüfung klipp & klar

Inkl.  
SN Flashcards  
Lern-App

MOREMEDIA



Springer Gabler

---

# WiWi klipp & klar

## **Reihe herausgegeben von**

Peter Schuster  
Fakultät Wirtschaftswissenschaften  
Hochschule Schmalkalden  
Schmalkalden, Deutschland

WiWi klipp & klar steht für verständliche Einführungen und prägnante Darstellungen aller wirtschaftswissenschaftlichen Bereiche. Jeder Band ist didaktisch aufbereitet und behandelt ein Teilgebiet der Betriebs- oder Volkswirtschaftslehre, indem alle wichtigen Kenntnisse aufgezeigt werden, die in Studium und Berufspraxis benötigt werden.

Vertiefungsfragen und Verweise auf weiterführende Literatur helfen insbesondere bei der Prüfungsvorbereitung im Studium und zum Anregen und Auffinden weiterer Informationen. Alle Autoren der Reihe sind fundierte und akademisch geschulte Kenner ihres Gebietes und liefern innovative Darstellungen – WiWi klipp & klar.

Weitere Bände in der Reihe <http://www.springer.com/series/15236>

---

Christopher Almeling  
Caroline Flick • Christoph Scharr

# Abschlussprüfung klipp & klar

Christopher Almeling  
Fachbereich Wirtschaft  
Hochschule Darmstadt  
Darmstadt, Deutschland

Caroline Flick  
Hochschule Mainz  
Mainz, Deutschland

Christoph Scharr  
PricewaterhouseCoopers GmbH  
Frankfurt, Deutschland

ISSN 2569-2194

ISSN 2569-2216 (electronic)

WiWi klipp & klar

ISBN 978-3-658-29345-1

ISBN 978-3-658-29346-8 (eBook)

<https://doi.org/10.1007/978-3-658-29346-8>

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Springer Gabler

© Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH, ein Teil von Springer Nature 2020

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von allgemein beschreibenden Bezeichnungen, Marken, Unternehmensnamen etc. in diesem Werk bedeutet nicht, dass diese frei durch jedermann benutzt werden dürfen. Die Berechtigung zur Benutzung unterliegt, auch ohne gesonderten Hinweis hierzu, den Regeln des Markenrechts. Die Rechte des jeweiligen Zeicheninhabers sind zu beachten.

Der Verlag, die Autoren und die Herausgeber gehen davon aus, dass die Angaben und Informationen in diesem Werk zum Zeitpunkt der Veröffentlichung vollständig und korrekt sind. Weder der Verlag, noch die Autoren oder die Herausgeber übernehmen, ausdrücklich oder implizit, Gewähr für den Inhalt des Werkes, etwaige Fehler oder Äußerungen. Der Verlag bleibt im Hinblick auf geografische Zuordnungen und Gebietsbezeichnungen in veröffentlichten Karten und Institutionsadressen neutral.

Springer Gabler ist ein Imprint der eingetragenen Gesellschaft Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH und ist ein Teil von Springer Nature.

Die Anschrift der Gesellschaft ist: Abraham-Lincoln-Str. 46, 65189 Wiesbaden, Germany

---

# Inhaltsverzeichnis

<b>1</b>	<b>Einführung</b>	1
1.1	Risikoorientierter Prüfungsansatz	4
1.1.1	Begriff Prüfen	4
1.1.2	Prüfungsrisiko	6
1.1.3	Grundsatz der Wesentlichkeit	7
1.1.4	Grundsatz hinreichender Urteilssicherheit	8
1.1.5	Grundsatz der Wirtschaftlichkeit	9
1.2	Aussagen der Rechnungslegung	10
1.3	Vorstellung des Fallbeispiels	11
1.3.1	Merkmale des Unternehmens	11
1.3.2	Umfeldbezogene Faktoren	13
1.3.3	Jahresabschluss	13
1.4	Zusammenfassung	15
1.5	Wiederholungsfragen	15
1.6	Aufgaben	15
1.7	Lösungshinweise	16
<b>2</b>	<b>Mandatsmanagement und Risikobeurteilung</b>	17
2.1	Auftrags- und Mandatsmanagement	18
2.2	Informationsbeschaffung und Feststellung von Fehlerrisiken	21
2.2.1	Verständnis über das Unternehmen und dessen Umfeld sowie Einschätzung von inhärenten Risiken	21
2.2.2	Beurteilung der Annahme der Unternehmensfortführung („going concern“)	30
2.2.3	Besonderes Risiko „Fraud“	33
2.2.4	Zusammenfassende Einschätzung der inhärenten Risiken	37
2.2.5	Verständnis über das interne Kontrollsystem und Einschätzung von Kontrollrisiken	37
2.3	Vorläufige Festlegung von Wesentlichkeitsgrenzen	44
2.4	Beurteilung festgestellter Risiken	47
2.5	Zusammenfassung	50
2.6	Wiederholungsfragen	51
2.7	Aufgaben	51
2.8	Lösungshinweise	53

<b>3</b>	<b>Reaktionen auf beurteilte Risiken</b>	57
3.1	Weiterentwicklung von Prüfungsstrategie und Prüfungsprogramm	58
3.2	Funktionsprüfungen	58
3.2.1	Zweck von Funktionsprüfungen	58
3.2.2	Art, Umfang und zeitliche Einteilung von Funktionsprüfungen	62
3.2.3	Beurteilung von festgestellten Kontrollabweichungen und Dokumentation	64
3.3	Aussagebezogene Prüfungshandlungen	65
3.3.1	Aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen	65
3.3.2	Einzelfallprüfungshandlungen	68
3.4	Prüfungsdurchführung am Beispiel des Prüffelds Verkauf	83
3.5	Zusammenfassung	90
3.6	Wiederholungsfragen	90
3.7	Aufgaben	91
3.8	Lösungshinweise	92
<b>4</b>	<b>Prüfung des Lageberichts</b>	99
4.1	Der Lagebericht als Prüfungsgegenstand	99
4.1.1	Inhalte des Lageberichts	99
4.1.2	Abgrenzung des Prüfungsgegenstands	100
4.1.3	Prüfungsurteile und Prüfungsumfang	101
4.2	Feststellung und Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen	102
4.2.1	Feststellung von Risiken falscher Darstellungen	102
4.2.2	Beurteilung von Risiken falscher Darstellungen	103
4.3	Reaktionen auf beurteilte Risiken	105
4.4	Fallbeispiel	106
4.4.1	Erweiterung des Fallbeispiels	106
4.4.2	Aspekte des Prüfungsvorgehens	110
4.5	Zusammenfassung	112
4.6	Wiederholungsfragen	112
4.7	Aufgaben	113
4.8	Lösungshinweise	114
<b>5</b>	<b>Abschließende Beurteilung und Berichterstattung</b>	117
5.1	Abschließende Prüfungshandlungen	118
5.1.1	Abschließende Abstimmungsarbeiten und analytische Durchsicht sowie Aktualisierung getroffener Einschätzungen	118
5.1.2	Klärung der kritischen Sachverhalte	120
5.1.3	Identifikation und Beurteilung der Auswirkungen von Ereignissen nach dem Abschlussstichtag	120
5.1.4	Lesen und Würdigen von mit dem geprüften Abschluss veröffentlichten sonstigen Informationen	121
5.1.5	Zusammenstellung nicht korrigierter Prüfungsdifferenzen und Auswirkungen auf das Prüfungsurteil	122

---

5.1.6	Einholung der Vollständigkeitserklärung sowie des unterschriebenen Abschlusses . . . . .	124
5.1.7	Abschließender Review und Durchsicht aller Prüffelder . . . . .	125
5.2	Berichterstattung . . . . .	125
5.2.1	Einleitung . . . . .	125
5.2.2	Bestätigungsvermerk . . . . .	125
5.2.3	Prüfungsbericht . . . . .	139
5.2.4	Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen . . . . .	144
5.3	Zusammenfassung . . . . .	146
5.4	Wiederholungsfragen . . . . .	147
5.5	Aufgaben . . . . .	148
5.6	Lösungshinweise . . . . .	148
	<b>Literatur</b> . . . . .	153
	<b>Stichwortverzeichnis</b> . . . . .	155

## Lernziele dieses Kapitels

- Verstehen wichtiger grundlegender Begriffe, wie Ausschüttungs- und Steuerbemessungsfunktion, Erwartungslücke, Prüfen und Prüfungsrisiko, sowie der primären Funktionen von Jahresabschluss und Jahresabschlussprüfung
- Verstehen des Konzepts der Wesentlichkeit und des Verhältnisses zwischen Prüfungsrisiko und Wesentlichkeit
- Verstehen, welche Qualität ein mit hinreichender Sicherheit getroffenes Prüfungsurteil hat
- Verstehen, welche Aussagen in den wesentlichen Elementen der Rechnungslegung enthalten sind
- Anwenden des Aussagenkonzepts auf Beispiele

Dieses Buch hat sich zum Ziel gesetzt, die Grundlagen der betriebswirtschaftlichen Abschlussprüfung, insbesondere der Jahresabschlussprüfung, auf eine Weise darzustellen, dass sie für Leser mit Kenntnissen im Bereich der Betriebswirtschaft, aber ohne Vorkenntnisse im Bereich des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens leicht verständlich sind und effizient auf praktische Sachverhalte einer Abschlussprüfung angewendet werden können.

Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird in diesem Buch grundsätzlich die männliche Form verwendet. Die jeweiligen Begriffe gelten jedoch in der männlichen und weiblichen Form entsprechend.

Um Sinn und Zweck einer Jahresabschlussprüfung zu verstehen, muss man sich in einem ersten Schritt Sinn und Zweck, d. h. die Funktionen, eines Jahresabschlusses vor Augen führen. Primärer Zweck eines Jahresabschlusses von Kapitalgesellschaften in Deutschland ist es, jährlich einen Betrag zu ermitteln, der an die Eigentümer der Kapitalgesellschaft (die Gesellschafter) in Geld- oder anderer Form ausgeschüttet werden darf (Ausschüttungsbemessungsfunktion). Diesen Betrag nennt man Gewinn bzw. Jahresüberschuss. Der Gewinn soll so ermittelt werden, dass die Kapitalgesellschaft durch dessen Ausschüttung nicht in ihrer Substanz beeinträchtigt wird. Um dieses Ziel zu erreichen (und auch beispielsweise Streitigkeiten zwischen Gesellschaftern und Geschäftsführern als gesetzlichen Vertretern der Kapitalgesellschaft zu vermeiden), existieren Regeln der Rechnungslegung (das deutsche Handelsgesetzbuch spricht von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung – § 243 Abs. 1 HGB), die bei der Ermittlung des Gewinns angewendet werden müssen. Auch wichtige Gesetze zur Unternehmensbesteuerung nehmen auf den nach handelsrechtlichen Rechnungslegungsregeln ermittelten Gewinn Bezug, da dieser Gewinn die Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft messen soll (Leistungsfähigkeitsprinzip). Somit wird die Höhe

von erfolgsabhängigen Unternehmenssteuern – insbesondere der Gewerbesteuer und der Körperschaftsteuer – einer Kapitalgesellschaft in Deutschland maßgeblich (Maßgeblichkeitsprinzip) durch den nach handelsrechtlichen Rechnungslegungsregeln ermittelten Gewinn beeinflusst (Steuerbemessungsfunktion). Neben diesen zahlungsbezogenen Zwecken des handelsrechtlichen Jahresabschlusses enthält der veröffentlichungspflichtige Jahresabschluss einer Kapitalgesellschaft auch Informationen, die für verschiedene Interessengruppen – wie Eigentümer, Aufsichtsorgane, Kreditgeber, Mitarbeiter, Lieferanten, Kunden, das Finanzamt und die Öffentlichkeit – relevant für deren wirtschaftliche und sonstige Entscheidungen sein können (Informationsfunktion). Durch die Veröffentlichung von Jahresabschlüssen werden Informationsasymmetrien zwischen der Unternehmensleitung und Unternehmensexternen abgebaut, was unter anderem zu einer Steigerung der Informationseffizienz des Kapitalmarkts beiträgt.

Für die Aufstellung und Veröffentlichung eines Jahresabschlusses ist die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft verantwortlich. Kommt diese ihrer Verantwortung nicht nach, greifen gesetzliche – und gegebenenfalls vertraglich geregelte – Sanktionen.

Warum braucht man nun eine Abschlussprüfung? Da für Kapitalgesellschaften eine Jahresabschlussprüfung in Deutschland gesetzlich verpflichtend vorgeschrieben ist (außer für kleine Kapitalgesellschaften), geht der Gesetzgeber offensichtlich davon aus, dass die Geschäftsführung einer Kapitalgesellschaft den Jahresabschluss entweder

- **bewusst** falsch, d. h. nicht in Einklang mit den vorgeschriebenen Rechnungslegungsregeln (Verstoß), oder
- **unbewusst** falsch, z. B. aufgrund fehlender Kompetenz der verantwortlichen Rechnungslegungsabteilungen oder aufgrund der Komplexität des Sachverhalts (Unregelmäßigkeiten),

aufstellt.

Der Zweck der Abschlussprüfung besteht darin, die Glaubwürdigkeit des Jahresabschlusses zu erhöhen und dessen Verlässlichkeit zu bestätigen

und damit das Vertrauen der Interessengruppen in die von der Geschäftsführung zur Verfügung gestellten Jahresabschlussinformationen zu stärken. Um diese Bestätigungsfunktion (Attestierungsfunktion) zu erfüllen, muss der mit der Abschlussprüfung beauftragte Wirtschaftsprüfer bestimmte Anforderungen erfüllen, die als Berufspflichten des Abschlussprüfers bezeichnet werden.

Zu den allgemeinen Berufspflichten des Wirtschaftsprüfers gehören gemäß § 43 WPO

- Unabhängigkeit (beispielsweise darf der Wirtschaftsprüfer kein eigenes Interesse daran haben, festgestellte, wesentliche Fehler nicht zu berichten)
- Gewissenhaftigkeit (beispielsweise muss der Wirtschaftsprüfer ein geeignetes, planvolles Prüfungsvorgehen wählen und sich regelmäßig fachlich fortbilden)
- Verschwiegenheit (damit die Geschäftsführung dem Wirtschaftsprüfer bereitwillig Auskünfte erteilt, muss sie sicher sein, dass dieser keine Geschäftsgeheimnisse an Dritte weitergibt)
- Eigenverantwortlichkeit (beispielsweise kann der Wirtschaftsprüfer die Verantwortung für sein Prüfungsurteil nicht an Mitarbeiter oder Dritte delegieren)
- Berufswürdiges Verhalten (beispielsweise dürfen Wirtschaftsprüfer – auch in ihrem Privatleben – öffentlich nicht in einer Weise auftreten, die dem Ansehen des Berufes schadet)
- Kritische Grundhaltung (beispielsweise darf sich der Wirtschaftsprüfer in der Regel nicht allein auf die Aussagen anderer verlassen)

Hervorzuheben ist hierbei die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, die gegeben sein muss, um ein unverzerrtes und damit vertrauenswürdiges Urteil zum Jahresabschluss abgeben zu können.

Wie lautet nun dieses Urteil zum Jahresabschluss? Was erwarten Sie? Beinhaltet das Urteil des Abschlussprüfers zum Jahresabschluss, dass

1. der Jahresabschluss mit absoluter Sicherheit in Einklang mit den Rechnungslegungsregeln aufgestellt wurde,
2. die Kapitalgesellschaft „gesund“ und für die Zukunft „gewappnet“ ist,
3. die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft wirtschaftlich sinnvoll gehandelt hat,

4. die Kapitalgesellschaft „gut“ organisiert ist,
5. der Versicherungsschutz der Kapitalgesellschaft ausreichend ist oder
6. alle gesetzlichen, vertraglichen und sonstigen Regelungen durch die Kapitalgesellschaft eingehalten wurden (Compliance)?

Wenn Sie auch nur zu einem der oben genannten Punkte uneingeschränkt „ja“ gesagt haben, besteht eine Lücke zwischen Ihrer Erwartung und dem, was eine gesetzliche Jahresabschlussprüfung zu leisten hat bzw. leisten kann (Erwartungslücke). Damit sind Sie allerdings nicht allein. Gehen wir kurz auf die einzelnen Punkte ein:

1. Das primäre Prüfungsurteil zum Jahresabschluss bezieht sich auf dessen Einklang mit den Rechnungslegungsregeln, allerdings wird das Urteil nicht mit absoluter Sicherheit getroffen, sondern mit hinreichender Sicherheit unter Berücksichtigung dessen, was für die Interessengruppen wesentlich ist. Dazu später mehr (Abschn. 1.1.2).
2. Ein Unternehmen muss nicht wirtschaftlich gesund sein, damit ein uneingeschränktes Urteil vom Abschlussprüfer erteilt werden kann. Allerdings muss die Kapitalgesellschaft realistisch darstellen, wie „krank“ sie ist, und der Abschlussprüfer weist auf die „Krankheit“ hin. Darüber hinaus blickt der Abschlussprüfer nicht unendlich lange in die Zukunft, sondern in der Regel nicht mehr als ein Jahr!
3. Ob Entscheidungen der Geschäftsführung – ex ante – wirtschaftlich sinnvoll sind, kann der Abschlussprüfer nicht überprüfen, da hierfür keine geeigneten Beurteilungskriterien zur Verfügung stehen. Somit ist dies auch nicht gesetzliche Aufgabe des Abschlussprüfers.
4. Ein umfassendes Urteil darüber zu treffen, ob ein Unternehmen gut organisiert ist, ist nicht Aufgabe des Abschlussprüfers. Allerdings hat der Abschlussprüfer die Pflicht, über wesentliche Organisationsmängel zu berichten, soweit diese die Rechnungslegung betreffen.
5. Versicherungen dienen dazu, die negativen wirtschaftlichen Konsequenzen unerwünschter Zustände, die möglicherweise in der Zukunft eintreten, (Risiken) für die Kapitalgesellschaft abzumildern. Die Entscheidung, inwieweit die Geschäftsführung einer Kapitalgesellschaft Risiken eingeht bzw. absichert, wird vom Abschlussprüfer nicht beurteilt. Allerdings beurteilt er, ob die bestehenden Risiken, die sich wesentlich auf den Jahresabschluss auswirken, angemessen dargestellt sind.
6. Der Abschlussprüfer beurteilt nicht die Einhaltung aller gesetzlichen, vertraglichen und sonstigen Regelungen, sondern nur solcher, die sich wesentlich auf den Jahresabschluss auswirken können.

► Das primäre Prüfungsurteil des Abschlussprüfers zum Jahresabschluss bezieht sich auf dessen Einklang mit den Rechnungslegungsregeln. Dieses Urteil wird nicht mit absoluter, sondern mit hinreichender Sicherheit getroffen.

Die Grundlagen einer betriebswirtschaftlichen Abschlussprüfung können nur praxisorientiert dargestellt und nachvollzogen werden, wenn man das Bild eines konkreten Unternehmens vor Augen hat, da der risikoorientierte Prüfungsansatz sich auf Fehlerrisiken bezieht, die weitgehend unternehmensindividuell sind. Zu diesem Zweck stellen wir in diesem Buch ein fiktives Unternehmen – **die Hermes Fahrräder GmbH, Karben** – vor. Alle in den folgenden Abschnitten behandelten Aspekte einer Jahresabschlussprüfung werden, soweit möglich und sinnvoll darstellbar, sukzessive auf dieses Fallbeispiel übertragen. Sofern diese Übertragungen auf das Fallbeispiel nicht in eigenständigen Kapiteln erfolgen, werden die Bezugnahmen auf das Fallbeispiel im Text kursiv dargestellt.

Die Abschlussprüfung in Deutschland ist durch gesetzliche Vorschriften sowie durch Standards von Berufsorganisationen wie dem Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) oder der International Federation of Accountants (IFAC) bzw. deren Gremien und Ausschüssen (insbesondere des Hauptfachausschusses (HFA) des IDW und des International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) der IFAC) geregelt. Als Mitglied der IFAC hat das IDW bislang die vom IAASB herausgegebenen International

Standards on Auditing (ISA) in eigenständige deutsche Prüfungsstandards (IDW PS) transformiert, d. h. die ISA sind nur mittelbar zu beachten. Mittlerweile übernimmt das IDW die ISA als Bestandteil der deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA), indem es die englischsprachigen Originaltexte auf Deutsch übersetzt und um deutsche Spezifika ergänzt. Diese vom IDW übernommenen ISA werden als ISA (DE) bezeichnet. Mit der Übernahme durch das IDW sind die ISA unmittelbar anzuwenden. Darüber hinaus sind weiterhin IDW PS gültig, soweit die dort geregelten Sachverhalte nicht durch entsprechende ISA (DE) geregelt werden (z. B. Prüfung des Lageberichts im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 350 n.F.) oder Grundsätze ordnungsmäßiger Erstellung von Prüfungsberichten (IDW PS 450 n.F.)). Solange ISA (DE) noch im Entwurf vorliegen, d. h. noch nicht endgültig durch das IDW verabschiedet sind, werden diese als ISA (E-DE) bezeichnet. Formal ist die Anwendung der ISA (DE) grundsätzlich für Berichtszeiträume vorgesehen, die am oder nach dem 15.12.2021 beginnen, also ab dem Geschäftsjahr 2022. In diesem Buch beziehen wir uns in erster Linie auf die IDW PS. Soweit es zum Verständnis der Inhalte beiträgt, beziehen wir uns auch auf die ISA (E-DE) bzw. auf die ISA (im englischen Originaltext) oder andere Verlautbarungen nationaler und internationaler Standardsetzer.

Die in diesem Abschnitt vorgestellten grundlegenden Begriffe und Prinzipien sind für alle Arten von Prüfungen im International Framework for Assurance Engagements der IFAC geregelt, für den Fall der Abschlussprüfung in Deutschland insbesondere in den IDW PS 200, 201, 250 n.F., 300 n.F. und 261 n.F.

Beispiels einen Eindruck vermitteln, was mit dem Begriff Prüfen gemeint ist.

### Beispiel

Stellen Sie sich eine Nordmanntanne als Topfpflanze vor (Abb. 1.1). Eine Gärtnerin verkauft und versendet solche Tannen über das Internet. Sie gibt an, alle von ihr angebotenen Tannen seien „Erste Wahl“.

Die Anforderungen, die die Gärtnerin an eine Nordmanntanne der Qualitätsstufe „Erste Wahl“ stellt, stellt sie auf ihrer Website dar. Diese können Sie Tab. 1.1 entnehmen.

Da der Gärtnerin die Qualität ihrer Bäume sehr wichtig ist, beauftragt sie einen unabhängigen Experten damit, die Merkmalsausprägungen der einzelnen Tannen unmittelbar vor dem Versand nachzumessen und zu beurteilen. Entspricht ein Baum allen Gütekriterien, hängt der Experte ein Schild mit dem Gütesiegel „Erste Wahl“ an den Baum.

Internationale Prüfungsstandards definieren einen Prüfungsauftrag als einen Auftrag an einen Prüfer, im Rahmen dessen dieser ausreichende geeig-



## 1.1 Risikoorientierter Prüfungsansatz

### 1.1.1 Begriff Prüfen

Da es in diesem Buch hauptsächlich um das Prüfen geht, wollen wir anfangs anhand eines

**Abb. 1.1** Tanne als Topfpflanze

**Tab. 1.1** Gütekriterien für „Erste-Wahl“-Nordmantanen als Topfpflanzen

Merkmal	Ausprägung
Baumart	Nordmantanne
Farbe	Frisch und gesund, gleichmäßig, baumarttypisch
Höhe	Zwischen 40 und 80 Zentimeter von der Oberkante des Topfes bis zur Spitze des Baumes
Form	Breite des Baumes nicht größer als Höhe und nicht geringer als halbe Höhe
Dichte	Kränze gleichmäßig über die Höhe des Baumes verteilt, mindestens 3 Kränze
Stamm	Ein gerader Stamm in der Mitte des Baumes
Haupttrieb	Ein gerader Haupttrieb von einer angemessenen Länge
Symmetrie	Baum muss symmetrisch sein, Zweige müssen gleichmäßig um den Stamm herum angeordnet sein, mindestens 3 Zweige der gleichen Länge in jedem Kranz
Schadensfreiheit	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Keine toten oder gebrochenen Zweige</li> <li>• Zweige frei von Flechten, Moos oder Beschädigungen der Rinde</li> <li>• Nadeln gleichmäßig verteilt und gut entwickelt</li> <li>• Nadeln ohne Algen und keine offensichtlichen von Insekten oder Wild verursachten Beschädigungen</li> </ul>
Spitze	Nicht abgeschnitten

nete Nachweise zur Abgabe eines Prüfungsurteils erlangt mit dem Ziel, das Maß an Vertrauen der vorgesehenen Nutzer über das Ergebnis der Messung bzw. Beurteilung eines zugrunde liegenden Sachverhalts anhand von Kriterien zu erhöhen. Die zu beurteilenden Sachverhaltsinformationen sind das Ergebnis einer Messung bzw. Beurteilung eines zugrunde liegenden Sachverhalts anhand geeigneter Kriterien. Die Verantwortung für den zugrunde liegenden Sachverhalt liegt bei einer Person, die nicht der alleinige vorgesehene Nutzer sein darf.

### Beispiel

Wenden wir die oben dargestellte allgemeine Definition für einen Prüfungsauftrag auf unser Baum-Beispiel an:

Der Prüfer in unserem Beispiel ist der unabhängige Experte, der die Einhaltung der Gütekriterien für die einzelnen Bäume überprüft. Sein Prüfungsurteil gibt der Experte in Form des Gütesiegels „Erste Wahl“ ab. Ziel ist es, dem Käufer des Baumes als vorgesehenem Nutzer des Gütesiegels zu versichern, dass die Gütekriterien eingehalten wurden, um das Vertrauen in die Aussage der Gärtnerin, die Bäume seien „Erste Wahl“, zu erhöhen. Diese Aussage der Gärtnerin stellt die vom Prüfer zu beurteilende Information (Aussage) über den Sachverhalt dar. Der Sachverhalt ist der Baum bzw. bestimmte Eigenschaften des Baumes. Die Mess- bzw. Beurteilungskriterien sind die auf der Website der Gärtnerin sowie in Tab. 1.1 dargestellten Gütekriterien. Die Gärtnerin ist verantwortlich für die Güte des Baums (Sachverhalt), das Urteil des Experten (Prüfungsurteil) ist an den Käufer als dritte Person gerichtet.

Bei der Tätigkeit des Experten (einschließlich dem Anhängen des Gütesiegels) kann es sich insoweit um eine Prüfung handeln, zwar keine betriebswirtschaftliche, aber zumindest eine forsttechnische. Einige der Komponenten eines Prüfungsauftrags bedürfen allerdings noch der genaueren Erläuterung:

Der zugrunde liegende **Sachverhalt** (im Beispiel der Baum bzw. bestimmte Eigenschaften des Baumes) muss geeignet sein, d. h. er muss anhand der Kriterien messbar bzw. bewertbar sein. Ob dies im Falle der oben dargestellten Gütekriterien der Fall ist, ist zum Teil zweifelhaft. Zwar kann durch Messen mit einem Zollstock überprüft werden, ob die Breite des Baumes nicht größer als dessen Höhe ist. Das Urteil, ob die Farbe des Baumes baumarttypisch ist, ist zumindest ermessensbehaftet.

Auch die bei der Messung bzw. Beurteilung angewandten **Kriterien** müssen geeignet sein, d. h. durch die Anwendung der Kriterien müssen für die vorgesehenen Nutzer wertvolle Aussagen erzeugt werden. Der Wert der Aussage „Erste Wahl“ ist davon abhängig, inwieweit die Kriterien das messen, was für die vorgesehenen Nutzer von Interesse ist. Die baumtypische Farbe, die Form und Dichte, die Geradheit des Stammes etc. sind insbesondere

für Nutzer von Interesse, denen es auf das Äußere des Baumes ankommt, also in der Regel für Privatanutzer. Sollen die Bäume für andere Zwecke genutzt werden (als Straßenbepflanzung, als Schutz vor Oberflächenerosion, als Brutstätte für Vögel etc.) sind andere Eigenschaften des Baumes von Interesse, die durch die oben genannten Gütekriterien nicht gemessen werden (z. B. Abflussbeiwert, Wurzelfestigkeit, Gewicht, Wurzellänge, Einwirkungen auf Tragwerke, Stabilität der Zweige). Darüber hinaus müssen die Kriterien klar und umfassend sein, d. h. die Bewertungen müssen objektiv und damit unabhängig von der Person des Bewertenden reproduzierbar sein. Wie oben schon angesprochen, ist dies nicht notwendigerweise der Fall, wenn Ermessensspielräume zu groß sind. Was ist beispielsweise eine angemessene Länge des Haupttriebs?

Eine weitere Komponente einer Prüfung ist, dass durch die Anwendung der Kriterien auf den zugrunde liegenden Sachverhalt **ausreichende geeignete Prüfungsnachweise** erlangt werden können, um auf dieser Grundlage Schlussfolgerungen für das Prüfungsurteil zu ziehen. Dazu mehr in Abschn. 1.1.4.

Die letzte Komponente einer Prüfung ist eine **angemessene schriftliche Berichterstattung**, die an die Nutzer der Sachverhaltsinformationen gerichtet ist. Angemessen ist die Berichterstattung, wenn aus ihr insbesondere das Prüfungsurteil, der zugrunde liegende Sachverhalt, die Kriterien sowie die durchgeführten Prüfungshandlungen zur Erlangung der Nachweise hervorgehen. Allein das Anhängen eines Schilds mit dem Gütesiegel „Erste Wahl“ an den Baum erfüllt diese Anforderungen nicht.

Wir haben nun einen Eindruck vom Begriff des Prüfens gewonnen und verstanden, dass ein besonderes Augenmerk auf die Eignung des Sachverhalts und der Kriterien zu legen ist. Im Falle einer Jahresabschlussprüfung kann grundsätzlich von der Eignung der Kriterien ausgegangen werden, da die Regeln der Rechnungslegung – die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung – zum Teil gesetzlich festgeschrieben (kodifiziert) sind. Allerdings existieren auch

nicht gesetzlich festgeschriebene (nicht kodifizierte) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, die auf anderen Quellen (z. B. der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs) beruhen.

### 1.1.2 Prüfungsrisiko

Die primäre Aufgabe eines Abschlussprüfers besteht darin, zu beurteilen, ob ein Jahresabschluss im Wesentlichen in Einklang mit den relevanten Rechnungslegungsregeln aufgestellt wurde. Das hauptsächliche Risiko für den Abschlussprüfer besteht darin, dass er einen wesentlichen Fehler im Jahresabschluss übersieht und ein uneingeschränkt positives Urteil zum Jahresabschluss trifft (Prüfungsrisiko). Als Risiko bezeichnet man im Allgemeinen die Möglichkeit des Eintritts eines unerwünschten Zustands in der Zukunft. Was ist nun für den Abschlussprüfer dieser unerwünschte Zustand? Unerwünschte Zustände für den Abschlussprüfer können eintreten, wenn sein uneingeschränkt positives Prüfungsurteil als Bestandteil des sogenannten Bestätigungsvermerks mit dem Jahresabschluss veröffentlicht wurde und ein (nicht berichteter) wesentlicher Fehler im Jahresabschluss nachträglich bekannt wird. In diesem Fall kommen folgende für den Abschlussprüfer unerwünschte Zustände in Frage:

- Die Reputation des Abschlussprüfers, die sich maßgeblich auf dessen tatsächliche und wahrgenommene fachliche Kompetenz gründet, leidet (Reputationsrisiko). Dies kann zu Wettbewerbsnachteilen und Umsatzeinbußen führen.
- Der Abschlussprüfer kann von Enforcement-Institutionen wie der Wirtschaftsprüferkammer (WPK) sanktioniert werden (Sanktionsrisiko).
- Sofern das Übersehen des wesentlichen Fehlers im Jahresabschluss eine schuldhaft Pflichtverletzung darstellt und ursächlich dafür ist, dass der zu prüfenden Kapitalgesellschaft ein Vermögensschaden entstanden ist, kann dies eine Schadensersatzpflicht des Abschlussprüfers begründen (Haftungsrisiko).

Zentral für das Prüfungsrisiko des Abschlussprüfers ist somit das Risiko, dass im Jahresabschluss

ein wesentlicher Fehler enthalten ist (Fehlerrisiko), den er übersieht. Fehlerrisiken können unterschiedlich begründet sein. Zum einen liegen Fehlerrisiken in der Natur der Sache, d. h. in der Anfälligkeit von zu prüfenden Jahresabschlussinformationen für das Auftreten von Fehlern (inhärente Risiken) unter anderem:

- Der wirtschaftliche Sachverhalt, der unter Anwendung der Rechnungslegungsregeln im Jahresabschluss abgebildet werden soll, ist sehr komplex, beispielsweise im Falle von Hedging-Transaktionen.
- Geschäftsvorfälle sind besonders bzw. einmalig und es bestehen keine eingespielten Routinen für deren Erfassung.
- Sachverhalte erfordern ein hohes Maß an Schätzungen, da sie z. B. Ereignisse in der Zukunft wie Gerichtsurteile betreffen.
- Massentransaktionen wie Gehaltsabrechnungen werden automatisiert verarbeitet und Änderungen bzw. individuelle Besonderheiten werden nicht angemessen berücksichtigt.

Da die Geschäftsführung einer Kapitalgesellschaft in der Regel selbst an der Fehlerfreiheit des von ihr zu verantwortenden Jahresabschlusses interessiert ist, trifft sie entsprechende organisatorische Regelungen mit dem Ziel, mögliche wesentliche Fehler im Vorhinein (ex ante) zu verhindern und eingetretene wesentliche Fehler im Nachhinein (ex post) aufzudecken und zu korrigieren (rechnungslegungsbezogenes internes Kontrollsystem). Je besser diese Regelungen funktionieren, umso geringer ist die Gefahr (Kontrollrisiko), dass wesentliche Fehler im Jahresabschluss enthalten sind, obwohl bestimmte Jahresabschlussinformationen gegebenenfalls sehr fehleranfällig sind. Inhärentes Risiko und Kontrollrisiko (auf die insbesondere in Abschn. 2.2 eingegangen wird) bestimmen somit das Fehlerrisiko.

### 1.1.3 Grundsatz der Wesentlichkeit

Wir haben in Abschn. 1.1.2 erfahren, dass für den Abschlussprüfer das Risiko eines Prüfungsauftrags darin besteht, ein uneingeschränktes Prü-

fungsurteil abzugeben, obwohl wesentliche Fehler im zu prüfenden Abschluss enthalten sind. Was ist nun unter einem **wesentlichen** Fehler zu verstehen? Da sowohl der Abschluss als auch das sich hierauf beziehende Prüfungsurteil an verschiedene externe Interessengruppen gerichtet ist, wird der Begriff Wesentlichkeit aus Sicht dieser Interessengruppen definiert. Ein Fehler ist dann als wesentlich anzusehen, wenn zu erwarten ist, dass das Bekanntwerden des Fehlers Auswirkungen auf die wirtschaftlichen Entscheidungen der Interessengruppen haben würde. Bei solchen wirtschaftlichen Entscheidungen kann es sich beispielsweise um Entscheidungen von

- Aktionären über den Kauf oder Verkauf von Aktien oder die Entlastung des Vorstands,
- Banken über die Vergabe von Krediten,
- Lieferanten oder Kunden über das Eingehen langfristiger Geschäftsbeziehungen oder
- Arbeitssuchenden über den Abschluss eines Arbeitsvertrags

handeln.

Die Interessen dieser Interessengruppen können sich sowohl innerhalb einzelner Interessengruppen als auch zwischen verschiedenen Interessengruppen unterscheiden. Um als Abschlussprüfer festlegen zu können, was als wesentlich anzusehen ist, müssen daher aus Praktikabilitätsgründen zwangsläufig Typisierungen vorgenommen werden. So werden in der Regel nicht die individuellen Entscheidungen einzelner Personen, sondern die typisierten Interessen einer Interessengruppe berücksichtigt (ISA (E-DE) 320 Tz. 2). Auch können unterschiedliche Arten von Fehlern die Entscheidungen von Interessengruppen auf unterschiedliche Weise beeinflussen. Beispielsweise wirkt sich bei einer börsennotierten Aktiengesellschaft eine fälschlicherweise unterlassene Bildung einer Rückstellung aufgrund des daraus resultierenden zu hohen Jahresüberschusses auf die Ertragslage und damit das Ausschüttungs- bzw. Renditepotenzial des Unternehmens aus, was für die Entscheidungen von Aktionären des Unternehmens relevant ist (quantitativer Fehler). Wird dagegen die Angabe unterlassen, warum die börsennotierte Aktiengesellschaft bei der

Besetzung des Aufsichtsrats den Mindestanteil an Frauen nicht eingehalten hat (qualitativer Fehler), beeinflusst dies nicht direkt das Ausschüttungs- bzw. Renditepotenzial. Allerdings könnte eine solche Information für potenzielle Mitarbeiter des Unternehmens von Belang sein.

Die Festlegung, welche Arten von Fehlern sowie welche quantitative Fehlerhöhe als wesentlich anzusehen sind, hat erheblichen Einfluss auf Art und Umfang der vom Abschlussprüfer durchzuführenden Prüfungshandlungen. Haben nach Einschätzung des Abschlussprüfers bereits sehr geringe quantitative Fehler das Potenzial, die Entscheidungen von Interessengruppen zu beeinflussen, muss der Abschlussprüfer viel genauer prüfen, da viel weniger festgestellte Fehler als unwesentlich akzeptiert werden können. Mit dem Erfordernis, genauer zu prüfen, d. h. mit einer niedrigeren Wesentlichkeitsgrenze, steigt gleichzeitig auch das Prüfungsrisiko, d. h. das Risiko wesentliche Fehler nicht zu entdecken, und umgekehrt.

#### Beispiel

Vergleichbar ist die oben dargestellte Situation mit der Beurteilung, ob eine Nordmanntanne als Topfpflanze (Abschn. 1.1.1) eine geraden Stamm hat. Kunde A würde dies beispielsweise als gegeben ansehen, wenn die Tanne nicht offensichtlich schräg ist, Kunde B nur, wenn mathematisch ein bestimmter (geringer) Grenzwert des Krümmungsmaßes nicht überschritten wurde. Je nachdem, welche Kundenvorstellung darüber, was als „gerade“ anzusehen ist (Wesentlichkeitsgrenze), der unabhängige Experte heranzieht, kann er mit bloßem Auge, d. h. ohne größeren Aufwand und mit niedrigem Risiko, ein Urteil abgeben, oder er muss die Krümmung mit einem geeigneten Messinstrument nachmessen, um zu einem Urteil kommen zu können.

### 1.1.4 Grundsatz hinreichender Urteilssicherheit

Der Abschlussprüfer trifft seine Prüfungsurteile nicht mit hundertprozentiger, sondern mit sogenannter hinreichender Sicherheit. Es bleibt somit

auch bei einer ordnungsgemäß durchgeführten Prüfung ein Restrisiko bestehen, dass wesentliche Fehler im Abschluss unentdeckt bleiben. Dieses Restrisiko muss vom Abschlussprüfer durch die Erlangung ausreichender geeigneter **Nachweise** auf ein **unter den Umständen des einzelnen Prüfungsauftrags vertretbares niedriges** (hinreichendes) Maß – d. h. nicht auf null – reduziert werden.

Was ist mit **Nachweise** gemeint? Nachweise – oder Prüfungsnachweise – sind Informationen, die im Rahmen einer Abschlussprüfung durch die Anwendung von Regeln der Rechnungslegung auf die faktischen Ausprägungen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens entstehen.

#### Beispiel

Ein Unternehmen erwirbt eine Maschine, um damit im Rahmen seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit über einen längeren Zeitraum hinweg Produkte herzustellen. Im Rahmen der Abschlussprüfung nimmt der Abschlussprüfer die Produktionshalle in Augenschein und stellt fest, dass eine Maschine vorhanden ist und dazu genutzt wird, Produkte des Unternehmens herzustellen (faktische Ausprägung der Vermögenslage). Der Abschlussprüfer nimmt Einsicht in die Vertragsunterlagen einschließlich der Lieferantenrechnungen (faktische Ausprägung der Vermögenslage) und ermittelt unter Anwendung der handelsrechtlichen Regeln der Rechnungslegung die Anschaffungskosten dieser Maschine gemäß § 253 Abs. 1 i. V. m. § 255 Abs. 1 HGB. Er kommt zu dem Ergebnis, dass die Maschine gemäß § 246 Abs. 1 HGB in der Bilanz mit den oben ermittelten Anschaffungskosten als Aktivum angesetzt und gemäß § 247 Abs. 2 HGB i. V. m. § 266 Abs. 2 A. II. 2. HGB als Sachanlagevermögen unter dem Posten „Technische Anlagen und Maschinen“ in der Bilanz ausgewiesen werden muss. Diese Information stellt im Sinne der Abschlussprüfung einen Nachweis dar. Diesen Nachweis vergleicht der Abschlussprüfer mit den Informationen in Buchführung und Jahresabschluss (Soll-Ist-Vergleich).

Nachweise sind somit nicht lediglich die Belege, d. h. faktische Ausprägungen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, an sich, sondern die **Informationen**, die durch Anwendung der Rechnungslegungsregeln auf diese Ausprägungen realer Phänomene erzeugt werden und aus Sicht des Abschlussprüfers mit den durch das Unternehmen erfassten Informationen verglichen werden. Mithilfe dieser Informationen (Nachweise) werden vom Unternehmen getroffene Aussagen der Rechnungslegung – z. B. dass eine Maschine tatsächlich vorhanden ist, mit dem richtigen Wert in der Bilanz steht und zutreffend als wirtschaftliches Eigentum des Unternehmens im Sachanlagevermögen ausgewiesen ist – vom Abschlussprüfer bestätigt oder widerlegt.

**Die Umstände einzelner Prüfungsaufträge** können sich dadurch unterscheiden, dass die Eignung – d. h. Relevanz und Verlässlichkeit – verfügbarer Nachweise für die in einem Abschluss enthaltenen Aussagen (Abschn. 1.2) variiert. Diese Variationen von Relevanz und Verlässlichkeit können sowohl durch die **Art als auch die Quelle von Informationen, die man zur Erlangung von Nachweisen heranzieht**, bedingt sein.

#### Beispiel

Die Nachweise für die Beurteilung des Wertminderungsbedarfs von Anteilen an verbundenen Unternehmen in einer Holding sind in der Regel weniger verlässlich als die Nachweise für die Beurteilung des Wertminderungsbedarfs von Rohstoffen in einem produzierenden Unternehmen. Dies ist zum einen durch die Art der Nachweise begründet: Für die Ermittlung des Wertminderungsbedarfs von Anteilen an anderen Unternehmen sind in erheblichem Maße Annahmen über die **zukünftige** Entwicklung dieser Unternehmen zu treffen, im Falle von Rohstoffen sind die **gegenwärtigen** Wertverhältnisse am Abschlussstichtag maßgeblich. Zum anderen unterscheidet sich die Verlässlichkeit der Nachweise durch die jeweiligen Quellen: Bei der Beurteilung des Wertminderungsbedarfs von Anteilen an anderen Unternehmen ist der Abschlussprüfer auf **Aussagen der Unternehmensleitung** im

Hinblick auf deren Planungen und Absichten angewiesen. Im Falle der Beurteilung des Wertminderungsbedarfs von Rohstoffen kann der Abschlussprüfer auf **beobachtbare** Preise auf aktiven Märkten zurückgreifen, die durch Angebot und Nachfrage vieler voneinander unabhängiger Marktteilnehmer entstehen.

Das Sicherheitsniveau bei Abschlussprüfungen kann somit nicht einheitlich in absoluten Maßeinheiten angegeben werden, sondern variiert von Einzelfall zu Einzelfall. Es muss aber in jedem Fall vor dem Hintergrund der Umstände des Einzelfalls hinreichend sein.

### 1.1.5 Grundsatz der Wirtschaftlichkeit

Der Abschlussprüfer hat die Jahresabschlussprüfung unter Beachtung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit durchzuführen. Darunter kann man grundsätzlich verstehen, dass im Rahmen der Prüfungstätigkeit das Verhältnis von Kosten zu Nutzen optimal sein soll. Der Nutzen der Prüfungstätigkeit aus Sicht des Abschlussprüfers ist der Zugewinn von Prüfungssicherheit aufgrund der Erlangung von Prüfungsnachweisen, d. h. der sogenannte Grenznutzen. Insgesamt müssen ausreichende geeignete Prüfungsnachweise erlangt werden, um die Prüfungsurteile mit hinreichender Sicherheit abgeben zu können. Die Prüfungssicherheit, die eine Funktion von Art und Ausmaß der zu erlangenden Prüfungsnachweise ist, stellt somit im Rahmen eines Optimierungsproblems eine Nebenbedingung dar, die zu minimierenden Kosten die Zielfunktion. Die Kosten der Prüfungstätigkeit sind insbesondere durch die aufgewendete Arbeitszeit und die Arbeitskosten pro Stunde bestimmt. Im Rahmen der Prüfungsplanung wird der Abschlussprüfer die einzelnen durchzuführenden Tätigkeiten solchen Mitarbeitern zuordnen, die aufgrund ihrer Erfahrung diese Tätigkeiten in einer ausreichenden Qualität durchführen können. Hierbei sollte berücksichtigt werden, dass bestimmte Prüfungstätigkeiten für unterschiedliche Zwecke im Rahmen der Abschlussprüfung genutzt werden können. Beispielsweise können die Ergebnisse von Funktionsprüfungen (Abschn. 3.2) auch für aussagebezogene Einzelfallprüfungshandlungen (Abschn. 3.3.2) verwendet werden.

## 1.2 Aussagen der Rechnungslegung

Ein Jahresabschluss enthält eine Vielzahl verschiedener – expliziter und impliziter – Aussagen der für die Aufstellung des Abschlusses verantwortlichen Unternehmensleitung. Die Verantwortung für den handelsrechtlichen Jahresabschluss wird durch dessen Unterzeichnung gemäß § 245 HGB dokumentiert. Die gesetzlichen Vertreter bestimmter kapitalmarktorientierter Kapitalgesellschaften haben beispielsweise gemäß § 264 Abs. 2 Satz 3 HGB einen Bilanzzeit zu leisten und damit explizit zu versichern, dass der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft vermittelt. Der Abschlussprüfer orientiert sich bei der Beurteilung von inhärenten und Kontrollrisiken (Abschn. 1.1.2) allerdings nicht nur an den expliziten, in Bezug auf den gesamten Jahresabschluss getroffenen Aussagen, sondern auch und insbesondere an den impliziten Aussagen, die in Bilanz- und GuV-Posten und in sonstigen Abschlussinformationen (insbesondere im Anhang) enthalten sind.

Welches sind nun die impliziten Aussagen, die in einem Jahresabschluss enthalten sind? In Bilanz, Gewinn-und-Verlust-Rechnung, Anhang und Lagebericht sind Aussagen unterschiedlicher Art enthalten.

### Beispiel

Sind in der Bilanz einer Kapitalgesellschaft, in der die Kontensalden am Periodenende aggregiert dargestellt werden, technische Anlagen und Maschinen mit einem Wert von 100 Mio. Euro ausgewiesen, wird dadurch ausgesagt, dass diese technische Anlagen und Maschinen

1. tatsächlich vorhanden sind (Vorhandensein),
2. der Kapitalgesellschaft als wirtschaftlicher Eigentümerin zuzurechnen sind (Zurechnung),

3. alle technischen Anlagen und Maschinen umfassen (Vollständigkeit),
4. zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet wurden, d. h. ein zukünftiges Nutzenpotenzial von mindestens 100 Mio. Euro repräsentieren (Bewertung),
5. als Anlagevermögen langfristig dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (Kontenzuordnung) und
6. für die Produktion eingesetzt werden (Kontenzuordnung).

Die ersten drei der im Beispiel genannten Aussagen beziehen sich auf die handelsrechtlichen **Ansatz**vorschriften, während die vierte Aussage den **Bewertungs**-, die fünfte und sechste den **Ausweis**vorschriften zuzuordnen sind. Im Vergleich zu diesen Kategorien von Rechnungslegungsvorschriften ist für Zwecke der Abschlussprüfung eine feinere Trennung der Aussagen sinnvoll, da Fehlerrisiken, die sich auf die einzelnen Aussagen beziehen, aus unterschiedlichen Quellen stammen können. Beispielsweise mag das Vorhandensein der Vermögensgegenstände unstrittig sein, wohingegen die Zurechnung der einzelnen Sachanlagegegenstände, die im Rahmen von Leasingverhältnissen finanziert werden, zur Kapitalgesellschaft ein hohes Fehlerrisiko darstellen kann.

Auch die Posten der Gewinn-und-Verlust-Rechnung, die die Transaktionen und sonstigen Ereignisse eines Geschäftsjahres abbilden, enthalten verschiedene Aussagen.

### Beispiel

Sind in der Gewinn-und-Verlust-Rechnung einer Kapitalgesellschaft Umsatzerlöse von 200 Mio. Euro ausgewiesen, wird dadurch ausgesagt, dass die Umsatzerlöse

1. tatsächlich realisiert, d. h. die Lieferungen der Produkte durchgeführt wurden und ein quasisicherer Anspruch auf Kaufpreiszahlung entstanden ist (Eintritt),
2. dem betrachteten Geschäftsjahr zuzurechnen sind, d. h. im Geschäftsjahr realisiert wurden (Periodenabgrenzung),

3. alle Umsatzerlöse umfassen (Vollständigkeit),
4. mit dem genauen Betrag, d. h. z. B. unter Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer, erfasst wurden (Genauigkeit) und
5. aus dem Verkauf, der Vermietung oder Verpachtung von Produkten oder aus der Erbringung von Dienstleistungen der Kapitalgesellschaft resultieren (Kontenzuordnung).

Einen Überblick über die in einem Jahresabschluss enthaltenen impliziten Aussagen gibt Tab. 1.2.

- Dem Verständnis der Aussagen der Rechnungslegung kommt im Rahmen der Abschlussprüfung höchste Bedeutung zu, da das risikoorientierte Prüfungsvorgehen an diese Aussagen anknüpft.

## 1.3 Vorstellung des Fallbeispiels

### 1.3.1 Merkmale des Unternehmens

#### Geschäftstätigkeit, Ziele und Strategien sowie Geschäftsrisiken

Der Geschäftszweck der Hermes Fahrräder GmbH ist der Großhandel mit Fahrrädern und Fahrradzubehör. Neben Standardfahrrädern vertreibt die Gesellschaft hochwertige, individuell montierte Fahrräder und Laufräder und E-Bikes. Darüber hinaus handelt sie mit Fahrradteilen.

Durch den großen Bestand an Teilen ist die Gesellschaft in der Lage, Fahrräder in einer großen Vielfalt auftragsbezogen anzubieten. Die Gesellschaft beliefert über 1250 Fahrradeinzelhändler unterschiedlicher Größe in Deutschland. Zweigniederlassungen unterhält die Gesellschaft nicht. Als Vertriebskanal nutzt die Gesellschaft neben dem Fachhandel auch den Internethandel. Ziel ist es, die Anzahl der belieferten Fachhändler kontinuierlich zu erhöhen, um die Marktpresenz auszubauen. Daneben wird ein kontinuierliches Umsatzwachstum und eine angemessene Eigenkapitalrendite angestrebt.

Die Hermes Fahrräder GmbH beschäftigte im Geschäftsjahr 20X2 durchschnittlich 123 Mitarbeiter und 8 Auszubildende. Die durchschnittliche Dauer der Betriebszugehörigkeit der Mitarbeiter ist hoch, die Fluktuationsrate gering.

Als Fahrradgroßhändler ist die Gesellschaft von der Entwicklung dieser Branche und dem entsprechenden Konsumverhalten in Deutschland stark abhängig. Änderungen des Konsumverhaltens sowie technische Neuerungen insbesondere im E-Bike-Bereich stellen ein Risiko dar. Vorjahresmodelle sind zum Teil nur mit erheblichen Preisabschlägen verkäuflich. Die Gesellschaft begegnet diesem Risiko durch Marktbeobachtungen und frühzeitige Verkaufsaktionen, um die Lagerbestände gering zu halten. Die Nachfrage ist darüber hinaus von den klimatischen Bedingungen abhängig. Regenwetter und Kälte wirken sich negativ auf die Umsätze aus. Darüber hinaus bestehen Risiken im Bereich der Erhöhung von Kraftstoffpreisen, die sich erhöhend auf die Transportkosten

**Tab. 1.2** Aussagen der Rechnungslegung. (Quelle: eigene Darstellung in Anlehnung an IDW Prüfungsstandard: Prüfungsnachweise im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 300 n.F.) (Stand: 14.06.2016), Anlage)

	Transaktionen und Ereignisse (insbesondere GuV)	Kontensalden am Periodenende (insbesondere Bilanz)	Abschlussinformationen (insbesondere Anhang)
Kontenzuordnung (Ausweis) und Verständlichkeit	X	X	X
Vollständigkeit	X	X	X
Periodenabgrenzung	X		
Eintritt bzw. Vorhandensein	X	X	X
Genauigkeit und Bewertung	X	X	X
Subjektive Zugehörigkeit (Zurechnung) von Vermögen und Schulden		X	X

auswirken. Ein wesentliches operatives Risiko ist der steigende Margendruck, der ergebnisbelastend wirkt, wenn gestiegene Einkaufspreise nicht vollständig an Kunden weitergegeben werden können. Darüber hinaus bestehen grundsätzlich Ausfallrisiken von Forderungen. Zur Absicherung des Zinsänderungsrisikos wurde ein Zinssatzswap abgeschlossen. Die Liquidität ist durch ausreichende Kreditlinien bei verschiedenen Geschäftsbanken gesichert.

Bestandsgefährdende Risiken sind nicht erkennbar.

### **Rechtliche Faktoren, Eigentum und Führung**

Die Gesellschaft wird in der Rechtsform der Gesellschaft mit beschränkter Haftung geführt und ist als mittelgroße Kapitalgesellschaft im Sinne des § 267 des HGB einzustufen.

Alleinige Gesellschafterin und Geschäftsführerin ist Frau Frauke Neumann, wohnhaft in Frankfurt am Main. Ein Aufsichtsgremium ist nicht eingerichtet.

### **Investitionen und Finanzierungsmaßnahmen**

Die Investitionen ins Anlagevermögen entfallen im Wesentlichen auf Einbauten in gemieteten Räumen, Geschäfts- und Lieferfahrzeuge, EDV, Lizenzen und Lagerausstattung. Die Gesellschaft betreibt ihr Unternehmen in gemieteten Räumen, insbesondere in dem 1350 qm großen zentralen Hochregallager sowie einem weiteren 600 qm großen Lager.

Das Gesellschaftsvermögen ist zu ca. 49 % mit Eigenkapital und zu ca. 32 % über kurzfristige Kontokorrentkredite bei der Sparkasse Oberhessen finanziert.

Aus abgeschlossenen Leasing- und Finanzierungsverträgen bestehen Verpflichtungen in Höhe von TEUR 148. Für Vorräte besteht zum Bilanzstichtag ein Bestellobligo von ca. EUR 6,0 Mio. Die übrigen finanziellen Verpflichtungen bewegen sich im Rahmen des üblichen Geschäftsverkehrs.

### **Rechnungslegungsmethoden**

Ansatz, Bewertung und Ausweis erfolgen nach den allgemeinen Bestimmungen der §§ 242 bis 256a HGB sowie den besonderen Vorschriften für Kapitalgesellschaften (§§ 264 bis 278 HGB).

Die **erworbenen immateriellen Vermögensgegenstände und die Sachanlagen** sind mit den um planmäßige Abschreibungen verminderten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten angesetzt. Bei den immateriellen Vermögensgegenständen und den Sachanlagen werden die Abschreibungen linear und zeitanteilig ermittelt. Vermögensgegenstände mit Anschaffungskosten bis EUR 150,00 ohne Umsatzsteuer werden sofort als Aufwand verrechnet. Für Vermögensgegenstände mit Anschaffungskosten über EUR 150,00 bis EUR 1000,00 ohne Umsatzsteuer wird im Jahr des Zugangs ein Sammelposten gebildet, der im Jahr der Anschaffung und in den folgenden 4 Jahren mit jeweils 20 % der Anschaffungskosten abgeschrieben wird.

**Vorräte** werden zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten unter Beachtung des Niederstwertprinzips angesetzt. Das Risiko von Wertminderungen wegen Alter und Marktgängigkeit wird durch Wertberichtigungen berücksichtigt.

Die **Forderungen und sonstigen Vermögensgegenstände** sind zum Nennwert oder dem am Bilanzstichtag niedrigeren beizulegenden Wert angesetzt. Erkennbaren Ausfallrisiken wird durch die Bildung von Einzelwertberichtigungen Rechnung getragen. Die übrigen Kundenforderungen werden wegen des Ausfallrisikos, des Zinsverlustes, des Skontoabzuges und der Kosten der Beitreibung der Außenstände pauschal wertberichtigt.

Die **sonstigen Rückstellungen** werden in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages passiviert. Dabei werden erwartete Preis- und Kostensteigerungen berücksichtigt. Die Rückstellungen berücksichtigen alle erkennbaren Risiken und ungewissen Verpflichtungen.

**Verbindlichkeiten** werden mit dem Erfüllungsbetrag angesetzt.

### **Messung und Überwachung des wirtschaftlichen Erfolgs**

Für die interne operative Steuerung wird insbesondere die Deckungsbeitragsrechnung verwendet. Durch diese wird eine Kostenkontrolle auf Kostenstellenebene sowie eine verursachungsgerechte Kalkulation der Verkaufspreise sichergestellt.

Darüber hinaus erfolgt die Steuerung regelmäßig über interne Berichte, in denen die Entwicklung wichtiger Kennzahlen wie Umsatzrendite und Eigenkapitalquote dargestellt wird.

### **Ungewöhnliche Geschäftsvorfälle und Beziehungen zu nahestehenden Personen**

Es existieren Mietverträge über Gebäude einschl. Lagergebäuden mit dem Ehemann der Geschäftsführerin.

zug auf die privaten Konsumausgaben abhängig. Die Gesellschaft ist in der Mobilitätsbranche tätig. Dort ändern sich die Einstellungen und Verhaltensweisen der Deutschen stark, besonders im städtischen Raum. Die Gesellschaft steht somit vor der Herausforderung, durch Innovationen der geänderten Nachfrage gerecht zu werden. Neben dem Mobilitätsverhalten ist die Nachfrage von den klimatischen Bedingungen sowie von Mobilitätstrends (z. B. E-Scooter) abhängig.

Die Konkurrenz in der Fahrradbranche in Deutschland ist hoch, was zu hohem Margendruck führt.

## **1.3.2 Umfeldbezogene Faktoren**

Der Erfolg der Gesellschaft ist von der Gesamtkonjunktur in Deutschland insbesondere in Be-

## **1.3.3 Jahresabschluss**

### **1.3.4 Bilanz**

Aktiva in Euro		
	31.12.20X2	31.12.20X1
A. Anlagevermögen	319.901	471.845
I. Immaterielle Vermögensgegenstände	31.953	32.199
II. Sachanlagen	287.948	439.646
1. Grundstücke	46.547	39.047
2. technische Anlagen und Maschinen	82.486	152.134
3. andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung	158.915	235.965
4. geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau	0	12.500
B. Umlaufvermögen	7.424.896	7.086.344
I. Vorräte	5.641.079	5.765.481
1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	5.121.614	5.356.176
2. Fertige Erzeugnisse	519.465	409.305
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	1.481.378	1.231.257
1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	1.291.384	1.194.580
2. sonstige Vermögensgegenstände	189.994	36.677
III. Kasse und Bank	302.439	89.606
C. Rechnungsabgrenzungsposten	20.863	12.963
Bilanzsumme, Summe Aktiva	7.765.660	7.571.152
Passiva in Euro		
	31.12.20X2	31.12.20X1
A. Eigenkapital	3.768.023	3.796.176
I. gezeichnetes Kapital	135.000	135.000
II. Kapitalrücklage	2.545.631	2.545.631
III. Gewinnvortrag	590.545	521.153
IV. Jahresüberschuss	496.847	594.392
B. Rückstellungen	263.878	444.441
I. Pensionsrückstellungen	126.352	115.263

Passiva in Euro		
	31.12.20X2	31.12.20X1
II. Steuerrückstellungen	0	2857
III. sonstige Rückstellungen	137.526	326.321
C. Verbindlichkeiten	3.733.759	3.330.535
1. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	2.464.153	2.409.990
2. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	723.210	397.455
3. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel	58.050	0
4. Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern	289.500	345.000
5. sonstige Verbindlichkeiten	198.846	178.090
Bilanzsumme, Summe Passiva	7.765.660	7.571.152

## Gewinn-und-Verlust-Rechnung

Gewinn-und-Verlust-Rechnung in Euro		
	20X2	20X1
Umsatzerlöse	21.744.492	19.968.953
Bestandsveränderungen der fertigen und unfertigen Erzeugnisse	110.160	-23.584
sonstige betriebliche Erträge	67.047	292.993
Materialaufwand	15.049.955	13.346.427
Personalaufwand	3.694.613	3.449.784
a) Löhne und Gehälter	3.106.474	2.916.884
b) soziale Abgaben	588.139	532.900
Abschreibungen	151.698	150.264
sonstige betriebliche Aufwendungen	2.259.368	2.370.008
sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	20.007	11.746
Zinsen und ähnliche Aufwendungen	85.362	92.534
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	700.710	841.091
Steuern vom Einkommen und Ertrag	203.863	246.699
Sonstige Steuern	0	0
Jahresüberschuss	496.847	594.392

## Anlagengitter

Historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Euro					
	Anschaffungs- und Herstellungskosten				
	01.01.20X2	Zugänge	Abgänge	31.12.20X2	
1. Grundstücke	74.375	12.500	0	86.875	
2. technische Anlagen und Maschinen	380.335	0	0	380.335	
3. Betriebs- und Geschäftsausstattung	314.620	0	0	314.620	
4. Anlagen im Bau	12.500	0	12.500	0	
Anlagevermögen	781.830	12.500	12.500	781.830	
Abschreibungen und Buchwerte in Euro					
	Abschreibungen			Buchwerte	
	01.01.20X2	Zugänge	31.12.20X2	31.12.20X2	01.01.20X2
1. Grundstücke	35.328	5000	40.328	46.547	39.047
2. technische Anlagen und Maschinen	228.201	69.648	297.849	82.486	152.134
3. Betriebs- und Geschäftsausstattung	78.655	77.050	155.705	158.915	235.965
4. Anlagen im Bau	0	0	0	0	12.500
Anlagevermögen	342.184	151.698	493.882	287.948	439.646

## 1.4 Zusammenfassung

Unter dem Begriff „Prüfen“ im betriebswirtschaftlichen Sinne versteht man einen Prozess, der mit dem Ziel durchgeführt wird, das Maß an Vertrauen von vorgesehenen Nutzern über das Ergebnis der Messung bzw. Beurteilung eines zugrunde liegenden Sachverhalts anhand von Kriterien zu erhöhen. Dieses Ziel wird dadurch erreicht, dass der Prüfer die Sachverhaltsinformationen, die in der Regel von einer anderen Partei durch die Messung bzw. Beurteilung des zugrunde liegenden Sachverhalts anhand geeigneter Kriterien erzeugt werden, überprüft und über das Ergebnis seiner Prüfung gegenüber den vorgesehenen Nutzern Bericht erstattet. Unter dem Begriff „Prüfungsrisiko“ versteht man das Risiko, dass der Prüfer im Rahmen seiner Berichterstattung an die vorgesehenen Nutzer ein uneingeschränktes Prüfungsurteil abgibt, obwohl ein wesentlicher Fehler in den Sachverhaltsinformationen enthalten ist (Fehlerrisiko). Als wesentlich wird ein Fehler angesehen, wenn zu erwarten ist, dass das Bekanntwerden des Fehlers Auswirkungen auf die wirtschaftlichen Entscheidungen der vorgesehenen Nutzer haben würde. Sein Prüfungsurteil trifft der Prüfer im Rahmen einer Abschlussprüfung mit hinreichender Sicherheit. Das bedeutet, dass das Restprüfungsrisiko durch die Erlangung ausreichender geeigneter Nachweise auf ein unter den Umständen des einzelnen Prüfungsauftrags vertretbares niedriges Maß – d. h. nicht auf null – reduziert werden muss. Bei seinen Prüfungstätigkeiten hat der Prüfer wirtschaftlich vorzugehen, d. h. grundsätzlich nur solche Prüfungshandlungen durchzuführen, bei denen der Zugewinn an Prüfungssicherheit die damit entstehenden Kosten übersteigt. Fehlerrisiken beziehen sich insbesondere auf einzelne in der Rechnungslegung – explizit oder implizit – enthaltene Aussagen. Diese Aussagen der Rechnungslegung haben einen bestimmenden Einfluss auf die gesamte Prüfungstätigkeit.

## 1.5 Wiederholungsfragen

1. Welche Aufgabe hat die Jahresabschlussprüfung? Lösung Kap. 1
2. Was versteht man unter der Erwartungslücke der Abschlussprüfung? Lösung Kap. 1
3. Welche wesentlichen Elemente umfasst ein Prüfungsauftrag? Lösung Abschn. 1.1.1
4. Was versteht man unter Prüfungsrisiko? Lösung Abschn. 1.1.2
5. In welchem Verhältnis stehen Prüfungsrisiko und Wesentlichkeit? Lösung Abschn. 1.1.3
6. Warum wird nicht mit absoluter Sicherheit geprüft? Lösung Abschn. 1.1.4

---

## 1.6 Aufgaben

### Aufgabe 1 – Aussagen der Rechnungslegung (Kontensalden am Periodenende)

Egon Dynamisch soll die Prüfungsleitung für ein neues Mandat übernehmen. Das zu prüfende Unternehmen ist ein Autohaus mit Vertragsbindung an einen großen deutschen Automobilkonzern, mit dem feste Abnahmeverpflichtungen bestehen. Das Autohaus verkauft Neu- und Gebrauchtwagen an Privat- und Geschäftskunden. In der Bilanz des Vorjahres entdeckt Herr Dynamisch, dass die Vorräte einen wesentlichen Anteil an der Bilanzsumme haben. Auf Nachfrage erfährt er, dass es sich hierbei im Wesentlichen um Neu- und Gebrauchtfahrzeuge handelt, die zum Verkauf stehen.

Welche Aussagen der Rechnungslegung sind im Posten „Vorräte“ des Autohauses enthalten?

### Aufgabe 2 – Aussagen der Rechnungslegung (Transaktionen und Ereignisse)

Egon Dynamisch prüft seit mehreren Jahren die Styl-GmbH, die sich auf den Verkauf von besonders „stylistischen“ Accessoires wie Taschen, kleinen Handtaschen und Gürteln aus Kunststoffabfällen spezialisiert hat. Das Verhältnis der Aufwendungen für bezogene Waren zu den Umsatzerlösen ist – wie für ein Handelsunternehmen typisch – als wesentlich anzusehen.

Welche Aussagen der Rechnungslegung sind im Posten „Aufwendungen für bezogene Waren“ der Styl-GmbH enthalten?

Fall wären die Fahrzeuge als Anlagevermögen auszuweisen (Kontenzuordnung).

## 1.7 Lösungshinweise

### Aufgabe 1 – Aussagen der Rechnungslegung (Kontensalden am Periodenende)

Folgende Aussagen der Rechnungslegung sind im Posten „Vorräte“ des Autohauses enthalten.

1. Die im Posten Vorräte enthaltenen (und in der Lagerbuchhaltung erfassten) Neu- und Gebrauchtfahrzeuge sind zum Abschlussstichtag tatsächlich vorhanden und nicht etwa gestohlen oder bereits an Kunden verkauft und geliefert (Vorhandensein).
2. Die auf dem Hof des Autohauses vorhandenen Neu- und Gebrauchtfahrzeuge sind dem Autohaus als wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen und nicht etwa bereits an Kunden verkauft und übergeben (Zurechnung).
3. Der Posten Vorräte (und die zugrunde liegende Lagerbuchhaltung) umfasst alle zum Verkauf stehenden, dem Autohaus zuzurechnenden Neu- und Gebrauchtfahrzeuge, also auch solche Fahrzeuge, die beispielsweise zum Abschlussstichtag kurzfristig an Kunden verliehen sind (Vollständigkeit).
4. Die einzelnen im Posten Vorräte enthaltenen Neu- und Gebrauchtfahrzeuge sind mindestens zu den in der Buchführung erfassten Buchwerten verkäuflich und nicht etwa aufgrund von Modellwechseln auf einen niedrigeren Wert abzuschreiben (Bewertung).
5. Die im Posten Vorräte (Umlaufvermögen) enthaltenen Neu- und Gebrauchtfahrzeuge sind tatsächlich zum Verkauf und nicht etwa dazu bestimmt, als Ausstellungsstück dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. In letzterem

### Aufgabe 2 – Aussagen der Rechnungslegung (Transaktionen und Ereignisse)

Folgende Aussagen der Rechnungslegung sind im Posten „Aufwendungen für bezogene Waren“ der Styl-GmbH enthalten.

1. Die im Posten Aufwendungen für bezogene Waren berücksichtigten Waren sind tatsächlich an Kunden verkauft und damit „verbraucht“ worden und nicht etwa noch auf Lager (Eintritt).
2. Die im Posten Aufwendungen für bezogene Waren berücksichtigten Waren sind tatsächlich in dem betrachteten Geschäftsjahr an Kunden verkauft worden und nicht etwa zu Beginn des Folgejahres (Periodenabgrenzung).
3. Alle dem betrachteten Geschäftsjahr zuzurechnenden Verbräuche sind im Posten Aufwendungen für bezogene Waren enthalten, d. h. es wurden nicht etwa solche Verbräuche vergessen, die auf Verkäufe zum Ende des Geschäftsjahres (z. B. im Rahmen eines Silvester-Sale) zurückzuführen sind (Vollständigkeit).
4. Die Aufwendungen für bezogene Waren wurden mit dem genauen Betrag erfasst, d. h. z. B., dass bei Anwendung des Inventurverfahrens der Wert der zum Abschlussstichtag noch auf Lager befindlichen Waren in Einklang mit den Rechnungslegungsvorschriften ermittelt wurde (Genauigkeit).
5. Die Aufwendungen für bezogene Waren resultieren aus Verbräuchen von Waren und nicht etwa aus Fremdleistungen wie Unterstützungsleistungen externer Promotion-Agenturen im Rahmen eines Silvester-Sale, die unter dem Posten Aufwendungen für bezogene Leistungen auszuweisen wären (Kontenzuordnung).

# Mandatsmanagement und Risikobeurteilung

## 2

### Lernziele dieses Kapitels

- Verständnis über den Ablauf der ersten Prozessschritte einer Jahresabschlussprüfung – Auftragsannahme sowie Informationsbeschaffung und Risikobeurteilung als Basis der Prüfungsplanung
- Kenntnis über die Bestellung (Beauftragung) des Abschlussprüfers und seine Auftragsannahme
- Wissen, wie Informationen über das Unternehmen, sein Umfeld sowie interne Prozesse einschließlich internes Kontrollsystem erlangt werden
- Fähigkeit, aus diesen Kenntnissen relevante Risiken für die Abschlussprüfung abzuleiten und diese zu beurteilen
- Anwenden der Kenntnisse zur Informationsbeschaffung und Risikobeurteilung auf Beispiele

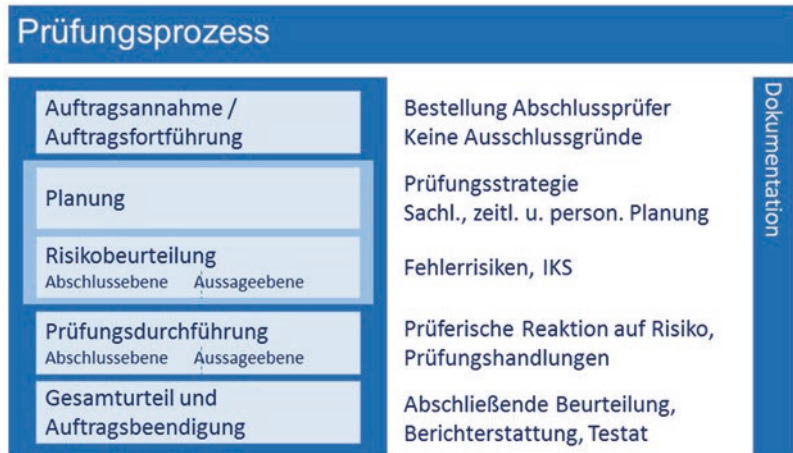
Zu Beginn einer jeden Jahresabschlussprüfung steht die Bestellung eines Abschlussprüfers, d. h. die Wahl und Beauftragung eines Wirtschaftsprüfers durch das zu prüfende Unternehmen, und die Annahme des Prüfungsauftrags durch den Wirtschaftsprüfer. Der Wirtschaftsprüfer nimmt den Auftrag an, wenn er die drei folgenden Fragen mit ja beantwortet: Darf ich? Kann ich? Will ich? Bei der Prüfung eines Jahresabschlusses wird der

Wirtschaftsprüfer als Abschlussprüfer bezeichnet und das zu prüfende Unternehmen als Mandant.

Im nächsten Prozessschritt der Prüfungsplanung beschafft sich der Abschlussprüfer (weitere) Informationen über das Unternehmen und nimmt eine Einschätzung der Risiken vor. Dazu untersucht und analysiert er die Geschäftsrisiken des Unternehmens, um hieraus die Fehlerrisiken, d. h. die Risiken, dass der Abschluss wesentliche Fehler enthält, abzuleiten. Hierfür benötigt der Abschlussprüfer ein Verständnis der Geschäftstätigkeit des Mandanten sowie der Unternehmensprozesse einschließlich des internen Kontrollsystems. Abschließend schätzt der Abschlussprüfer die Bedeutung und Wesentlichkeit der festgestellten Risiken im Rahmen der Risikobeurteilung ein.

Die Risikobeurteilung ist die Basis für die nächsten Schritte – die Ableitung einer Prüfungsstrategie und Festlegung der durchzuführenden Prüfungshandlungen durch den Abschlussprüfer. Dies wird in den nachfolgenden Kapiteln beschrieben. Dabei ist zu beachten, dass Erkenntnisse im Laufe der Prüfung zu einer Revidierung der Prüfungsplanung und Risikobeurteilung führen können. Sofern also beispielsweise erst in der Mitte der Prüfung gravierende Mängel im Buchhaltungssystem erkannt werden, ist das weitere Prüfungsvorgehen entsprechend anzupassen, um diesem neu erkannten Risiko ausreichend Rechnung zu tragen. Einen Überblick über den Prüfungsprozess gibt Abb. 2.1.

Abb. 2.1 Prüfungsprozess



## 2.1 Auftrags- und Mandatsmanagement

Die Beauftragung des Abschlussprüfers ist in IDW PS 220/ISA 210 geregelt. Bei der Beauftragung eines Wirtschaftsprüfers ist zwischen einer gesetzlichen und einer freiwilligen Abschlussprüfung zu unterscheiden:

Kapitalgesellschaften, z. B. Aktiengesellschaften oder GmbH, die eine bestimmte Größe haben und als mittelgroße bzw. große Kapitalgesellschaften im Sinne des Handelsgesetzbuchs (§ 267 HGB) gelten, unterliegen einer verpflichtenden gesetzlichen Abschlussprüfung nach § 316 HGB. Gleiches gilt z. B. für sogenannte kapitalistische Personengesellschaften, also Personengesellschaften, bei denen nicht mindestens eine Person unbeschränkt haftet (§ 264a HGB), oder für bestimmte Unternehmen, die dem Publizitätsgesetz unterliegen (§ 6 PubLG).

Bei einer gesetzlichen Jahresabschlussprüfung umfasst der Prüfungsumfang nach § 317 HGB die Prüfung des Jahresabschlusses unter Einbeziehung der Buchführung sowie die Prüfung des Lageberichts. Danach hat sich die Prüfung des Jahresabschlusses darauf zu erstrecken, ob die gesetzlichen Vorschriften und sie ergänzende Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung beachtet worden sind. Sie ist so durchzuführen, dass Unrichtigkeiten und Verstöße gegen Gesetz und Gesellschaftsvertrag/Satzung, die sich auf die Darstellung des sich nach

§ 264 Abs. 2 HGB ergebenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens wesentlich auswirken, bei gewissenhafter Berufsausübung erkannt werden. Der Lagebericht ist daraufhin zu prüfen, ob er mit dem Jahresabschluss sowie mit den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen des Abschlussprüfers in Einklang steht und ob er insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage des Unternehmens vermittelt. Dabei ist auch zu prüfen, ob die Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung zutreffend dargestellt sind und ob die gesetzlichen Vorschriften zur Aufstellung des Lageberichts beachtet worden sind. Die Besonderheiten der Prüfung des Lageberichts werden in einem gesonderten Kapitel (Kap. 4) behandelt. Bei einer börsennotierten Aktiengesellschaft muss der Abschlussprüfer zudem beurteilen, ob der Vorstand die ihm nach § 91 Abs. 2 AktG obliegenden Maßnahmen in einer geeigneten Form getroffen hat und ob das danach einzurichtende Überwachungssystem seine Aufgaben erfüllen kann.

Gesellschaften, die keiner gesetzlichen Abschlussprüfung unterliegen, können einen Wirtschaftsprüfer freiwillig damit beauftragen, ihre Abschlüsse zu prüfen, sodass hier von einer freiwilligen Abschlussprüfung gesprochen wird. Eine freiwillige Beauftragung zur Jahresabschlussprüfung erfolgt in der Praxis oft im Zusammenhang mit Kreditaufnahmen, bei denen die Bank die Vorlage eines testierten, d. h. geprüften Abschlusses fordert.

Bei einer freiwilligen Abschlussprüfung werden oft die Vorgaben des § 317 HGB analog angewendet bzw. angepasst. Eine nach dem HGB kleine Kapitalgesellschaft muss keinen Lagebericht aufstellen (§ 264 HGB), sodass die Prüfung in diesem Fall den Jahresabschluss und die Buchführung umfassen würde.

Die Durchführung einer gesetzlichen Abschlussprüfung erfordert, dass ein Wirtschaftsprüfer als Abschlussprüfer ordnungsgemäß bestellt worden ist (§ 318 HGB). Die Bestellung setzt voraus, dass der Wirtschaftsprüfer von den Gesellschaftern (z. B. im Rahmen der Hauptversammlung auf Vorschlag durch den Aufsichtsrat einer Aktiengesellschaft, durch die Gesellschafterversammlung bei einer GmbH) gewählt wird und anschließend von den gesetzlichen Vertretern bzw. bei entsprechender Zuständigkeit wie bei einer Aktiengesellschaft von dem Aufsichtsrat beauftragt wird. Bei einer freiwilligen Abschlussprüfung erfolgt eine Beauftragung des Abschlussprüfers unmittelbar, d. h. ohne den gesetzlich vorgeschriebenen Prozess der Bestellung zu durchlaufen, durch die gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft (z. B. Geschäftsführer bei einer GmbH, Vorstand bei einer Aktiengesellschaft).

Ein Wirtschaftsprüfer muss vor der Annahme eines Auftrags zur Durchführung einer Abschlussprüfung beurteilen, ob er den Auftrag annehmen darf. Hierbei hat er vereinfacht die folgenden drei Fragen zu beantworten:

#### **„Kann ich? Darf ich? Will ich?“**

Bei der Frage **„Kann ich?“** ist zu beurteilen, ob der Prüfungsauftrag ordnungsgemäß abgewickelt werden kann. Zu diesem Zweck muss gewährleistet sein, dass ein Prüfungsteam mit den richtigen Leuten zur richtigen Zeit am richtigen Ort eingesetzt werden kann, um die Abschlussprüfung durchzuführen. In diesem Zusammenhang wird auch von einer Planung in sachlicher, personeller und zeitlicher Hinsicht gesprochen. Als Grundlage für diese Beurteilung sind zunächst erste Informationen über die Geschäftstätigkeit der zu prüfenden Gesellschaft sowie zu deren wirtschaftlichem und rechtlichem Umfeld einzuholen. Anschließend ist eine Risikoanalyse der mit der zu prüfenden Gesellschaft und dem Auftrag verbun-

denen Risiken durchzuführen. Dabei ist auch zu berücksichtigen, wie groß das Risiko ist, dass Fehler in dem Abschluss vorhanden sind, z. B. weil die Bilanzierung der zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle komplex oder Kontrollen zur Sicherstellung einer ordnungsgemäßen Bilanzierung nicht vorhanden sind. Je nach Risikobeurteilung sind gegebenenfalls auch Spezialisten in das Prüfungsteam einzubinden, die Prüffelder mit erhöhtem Risiko abdecken können.

#### **Beispiel**

Bei einer Aktiengesellschaft, die eine Vielzahl von Finanzinstrumenten zur effizienten Steuerung von Preisrisiken für Öl- und Gaslieferungen abgeschlossen hat und zu diesem Zweck am Spot- und Terminmarkt mit Öl- und Gasderivaten an unterschiedlichen Börsen handelt, besteht nach erster Risikobeurteilung des Abschlussprüfers aufgrund des großen Handelsvolumens und der Komplexität der Derivatebilanzierung nach IFRS 9 i. V. m. IFRS 13 ein erhöhtes Risiko einer falschen Bilanzierung im Abschluss. Um dieses Risiko zu adressieren, sollen fachliche Mitarbeiter mit speziellen Kenntnissen und Erfahrungen in der Derivatebilanzierung im Prüfungsteam eingesetzt werden.

Bei der Frage **„Darf ich?“** geht es um die Einhaltung berufsrechtlicher Anforderungen und vor allem darum, ob der Abschlussprüfer als unabhängig von der zu prüfenden Gesellschaft gilt. Um Interessenkonflikte und die Besorgnis der Befangenheit auszuschließen, ist die Einhaltung der berufsrechtlichen Unabhängigkeitsanforderungen seitens des Abschlussprüfers sicherzustellen. So darf der Abschlussprüfer insbesondere keine Anteile oder sonstige finanziellen Interessen an dem zu prüfenden Unternehmen besitzen oder bei der Aufstellung des Abschlusses oder Teilen des Abschlusses mitgewirkt haben (Selbstprüfungsverbot). Ebenso wenig darf der Abschlussprüfer wirtschaftlich von dem Mandat abhängig sein, d. h. er darf nur einen Teil seiner gesamten Umsatzerlöse mit einem Mandat erzielen. Ferner dürfen keine persönlichen Beziehungen bestehen, d. h. nahe Angehörige dürfen z. B.

nicht in der Geschäftsleitung eines Mandanten aktiv sein. Diese Vorschriften sind in den §§ 319, 319a HGB geregelt; für kapitalmarktorientierte Unternehmen gelten noch strengere Regelungen auf Basis der EU-APrVO.

Bei der Frage „**Will ich?**“ kann der Abschlussprüfer unabhängig von rechtlichen oder regulatorischen Anforderungen frei entscheiden, ob er die Abschlussprüfung in einem konkreten Fall durchführen möchte. Dabei können unter anderem die konkreten Auftragsbedingungen für eine Abschlussprüfung (z. B. die Höhe des Honorars) oder geschäftspolitische Erwägungen (z. B. das mit einer Gesellschaft aus der Glücksspielbranche gegebenenfalls verbundene Reputationsrisiko) eine Rolle spielen.

Diese Überlegungen werden in Abb. 2.2 zusammengefasst.

Wurde ein Wirtschaftsprüfer ordnungsgemäß als Abschlussprüfer gewählt und liegen keine Ausschlussgründe vor bzw. hat sich der Wirtschaftsprüfer entschieden, den Auftrag zur Abschlussprüfung durchzuführen, erfolgt eine Beauftragung des Abschlussprüfers durch die Gesellschaft. Bei der Beauftragung des Abschlussprüfers handelt es sich um den Abschluss eines Vertrags über die Durchführung einer Abschlussprüfung (Prüfungsauftrag). Formal kommt der Prüfungsauftrag durch eine schuldrechtliche Vereinbarung (Angebot und Annahme) zwischen Gesellschaft und Abschlussprüfer zustande. Dabei haben sich die Gesellschaft und der

Abschlussprüfer über die Inhalte des Prüfungsauftrags zu einigen, soweit nicht bereits gesetzliche Regelungen bestehen.

Üblicherweise erfolgt der Abschluss des Prüfungsauftrags in schriftlicher Form, schon alleine um die konkreten Vereinbarungen schriftlich zu dokumentieren. Dazu versendet der Wirtschaftsprüfer ein Auftragsbestätigungsschreiben mit allen vereinbarten Auftragsinhalten an die Gesellschaft. Nach Erhalt des Auftragsbestätigungsschreibens sendet die Gesellschaft eine unterschriebene Erklärung zurück, in der sie bestätigt, dass sie mit den dargestellten Auftragsinhalten einverstanden ist.

Ein Auftragsbestätigungsschreiben enthält regelmäßig eine Darstellung folgender Punkte (IDW PS 220, Tz. 19):

- Zielsetzung der Abschlussprüfung
- Verantwortung der gesetzlichen Vertreter für den Jahresabschluss und Lagebericht
- Art und Umfang der Abschlussprüfung
- Art und Umfang der Berichterstattung (Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk)
- Immanente Grenzen einer Abschlussprüfung und eines internen Kontrollsystems und das damit verbundene Risiko einer wesentlichen falschen Darstellung im Abschluss
- Erfordernis des Zugangs zu Unterlagen, Informationen und Auskünften der Gesellschaft
- Erfordernis der zeitgerechten Vorlage von sonstigen Informationen, die zusammen mit



**Abb. 2.2** Auftragsannahme

dem Abschluss im Geschäftsbericht der Gesellschaft veröffentlicht werden

- Honorar und Auslagererstattung
- Vereinbarung über Haftungsbeschränkungen
- Abgabe einer Vollständigkeitserklärung durch die Gesellschaft
- Gegebenenfalls Prüfungsschwerpunkte

*Bei der Hermes Fahrräder GmbH wählt und beauftragt die (geschäftsführende) Gesellschafterin Frau Neumann den Abschlussprüfer. Dieser nimmt den Auftrag mit einem Auftragsbestätigungsschreiben an.*

Nach Erteilung des Auftrags erfolgt die Abstimmung der Termine für die Durchführung der Abschlussprüfung mit dem Mandanten. In diesem Zusammenhang lässt der Abschlussprüfer dem Mandanten regelmäßig auch eine Anforderungsliste der durch den Mandanten für die Abschlussprüfung bereitzustellenden Unterlagen zukommen (z. B. Jahresabschluss, Summen- und Saldenliste, Handelsregisterauszüge, Protokolle von z. B. Vorstands- und Aufsichtsratssitzungen). Damit soll der Mandant frühzeitig in die Lage versetzt werden, die erforderlichen Unterlagen zusammenzustellen und dem Abschlussprüfer zur reibungslosen Durchführung seiner Tätigkeiten zur Verfügung zu stellen.

Außerdem erfolgt zeitnah zur Beauftragung die Planung der für die Abschlussprüfung erforderlichen Ressourcen unter Berücksichtigung der Terminplanung und der erforderlichen Kenntnisse und Erfahrungen der Mitglieder des Prüfungsteams. In dem Zusammenhang wird auch der Einsatz von erforderlichen Spezialisten geplant. Die Planung berücksichtigt die spezifischen Gegebenheiten des Mandanten, d. h. die verfügbaren Informationen über die Geschäftstätigkeit und das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld des Mandanten, sowie die Einschätzung der Geschäfts- und vor allem Fehlerrisiken, was in den nachfolgenden Kapiteln beschrieben wird.

Auf dieser Basis wird das für die Durchführung und Dokumentation der Abschlussprüfung erforderliche Prüfungsprogramm vorbereitet, in der Regel mithilfe einer IT-gestützten Prüfungssoftware. Dabei wird ausgehend von der ersten Risikobeurteilung und der daraus abgeleiteten

Prüfungsstrategie ein Prüfungsprogramm mit Einzelprüfungshandlungen entwickelt, welches im Laufe der Prüfung regelmäßig aktualisiert und weiterentwickelt wird.

Zur Sicherstellung der wirtschaftlichen Abwicklung der Abschlussprüfung und insbesondere der Einhaltung des vereinbarten Honorarbudgets ist ein laufendes Auftragscontrolling erforderlich. Dabei wird nachgehalten, ob die Zulieferung der vom Mandanten angeforderten Unterlagen zu den vereinbarten Terminen erfolgt, die Prüfungshandlungen wie geplant ausgeführt werden und die Prüfung so durchgeführt wird, dass die geplanten Fertigstellungstermine („milestones“) voraussichtlich eingehalten werden. Ziel ist es, Abweichungen von der Prüfungsplanung frühzeitig zu erkennen, um entsprechend gegensteuern zu können oder gegebenenfalls mit dem Mandanten eine Verschiebung von vereinbarten Fertigstellungsterminen abzustimmen. Je nach Ursache für Verzögerungen kann es auch erforderlich sein, ein zusätzliches Prüfungsbudget mit dem Mandanten zu vereinbaren.

---

## 2.2 Informationsbeschaffung und Feststellung von Fehlerrisiken

### 2.2.1 Verständnis über das Unternehmen und dessen Umfeld sowie Einschätzung von inhärenten Risiken

Zielsetzung der Informationsbeschaffung ist, dass der Abschlussprüfer einen möglichst umfassenden Einblick in das Unternehmen, das Unternehmensumfeld und unternehmensinterne Abläufe erhält. Denn auf dieser Basis kann er Fehlerrisiken – und zwar im ersten Schritt die inhärenten Risiken – mit Bezug zur Rechnungslegung einschätzen, die Prüfungsschwerpunkte bilden können – schließlich soll der Abschlussprüfer „risikoorientiert“ prüfen.

- Der Abschlussprüfer nimmt eine Einschätzung der Fehlerrisiken vor. Die Verantwortung für die Risiken und die Reaktion auf die Risiken liegt bei der Unternehmensleitung.

### Unternehmen und Unternehmensumfeld im Überblick

Zunächst sammelt der Abschlussprüfer Informationen über Einflussfaktoren für den Unternehmenserfolg und die Unternehmensstrategie und erhält damit eine Basis zur Identifizierung von Geschäftsrisiken des zu prüfenden Unternehmens (IDW PS 230/ISA 315). Denn ein beispielsweise langsam, aber stetig wachsendes Unternehmen, das nur im Inland in einem Marktumfeld mit steigender Nachfrage tätig ist, ist hinsichtlich der Risikolage ganz anders zu beurteilen als ein Start-up in einem umkämpften Marktumfeld.

Zur Informationsbeschaffung führt der Abschlussprüfer Gespräche mit der Unternehmensleitung sowie gegebenenfalls dem Aufsichtsrat und erfragt deren Einschätzung der Unternehmenssituation. In größeren Unternehmen würden weitere Gespräche beispielsweise mit leitenden Angestellten oder Innenrevisoren geführt werden. *Bei der Hermes Fahrräder GmbH ist die Geschäftsführerin der erste Ansprechpartner.* Darüber hinaus hilft eine Internetrecherche, um aktuelle Pressemitteilungen des Unternehmens sowie Presseartikel über das Unternehmen zu erhalten. Denn beispielsweise Presseartikel mit einer positiven (negativen) Darstellung des Unternehmens im Allgemeinen bzw. einer guten (schlechten) Bewertung der Qualität der verkauften Produkte im Besonderen können sich auf den künftigen Absatz erhöhend (mindernd) auswirken. Sofern der Abschlussprüfer das Unternehmen schon seit mehreren Jahren prüft, greift er selbstverständlich auch auf seine Erkenntnisse aus den letzten Abschlussprüfungen zurück.

Über die Gespräche und Internetrecherche erhält der Abschlussprüfer auch Informationen über das Umfeld, d. h. die Wettbewerbssituation, die Kundensituation bzw. das Kundenverhalten (Absatzmarkt) und die Branchenentwicklung. *Bei einem Fahrradhersteller ist es wichtig, einzuschätzen, in welche Richtung sich der Markt entwickelt. Dies umfasst Fragestellungen nach einer möglichen Sättigung des Absatzmarkts für normale Fahrräder, die Einschätzung von Entwicklungspotenzial bei Nischenprodukten wie beispielsweise Fahrrädern mit Anhängern oder Kinderwagen etc. oder die Marktentwicklung von*

*Fahrrädern mit Elektromotor (E-Bikes). Ferner begünstigt das steigende Umweltbewusstsein in der Bevölkerung den Absatz, andererseits lockt dies gegebenenfalls neue Wettbewerber in den Markt, die die Preise drücken können.*

Hinzu kommen noch zu berücksichtigende gesamtwirtschaftliche Faktoren, wie beispielsweise die Erwartung über die künftige Zinspolitik, da steigende Zinsen zu höheren Finanzierungskosten führen. *Dies trifft auch auf die Hermes Fahrräder GmbH zu, da ein Großteil der Refinanzierung über kurzfristige Kontokorrentkredite erfolgt, sodass sie bei steigenden Zinsen schnell höhere Zinsaufwendungen zu tragen hat.*

Größere Unternehmen schließen manchmal derivative Sicherungsgeschäfte zur Absicherung gegen solche Zinsänderungsrisiken ab, die aber selbst ein gewisses Risikopotenzial haben können. Dies muss der Abschlussprüfer erkennen und beurteilen. *Die Hermes Fahrräder GmbH hat einen Zinsswap zur Absicherung abgeschlossen, den sie zum einen bewerten können muss und dessen Wertänderungen sie zum anderen richtig im Jahresabschluss abbilden muss (Verantwortung der GmbH). Dies muss vom Abschlussprüfer geprüft und dementsprechend bei der Prüfungsplanung berücksichtigt werden.* Weitere externe Einflussfaktoren sind rechtliche Risiken, wie neue gesetzliche Vorschriften. *Bei Fahrrädern mit Elektromotoren können gegebenenfalls neue gesetzliche Vorschriften (z. B. Helmpflicht, Versicherungspflicht) in Kraft treten, die Einfluss auf die Produktion und den Absatz haben können.*

Bezogen auf das Unternehmen sammelt der Abschlussprüfer Informationen über die Produkte einschließlich der Beschaffungsmärkte. Sofern vorhanden, umfasst dies auch Informationen über Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten. Dabei bietet sich eine Betriebsbesichtigung an, um zudem ein Verständnis für den Unternehmenszweck und bestimmte Unternehmensabläufe und -prozesse zu erhalten. *Bei der Hermes Fahrräder GmbH kann der Abschlussprüfer so ein Verständnis für die Vorgehensweise beim Zusammenbauen der verschiedenen Fahrräder erlangen. Des Weiteren kann er die verwendeten Maschinen und Werkzeuge in Augenschein nehmen und sich davon überzeugen, dass diese eher gepflegt und in einem guten Zustand sind.*

**Tab. 2.1** Auszug aus SWOT-Analyse Hermes Fahrräder GmbH

<b>Stärken („strengths“)</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Erfahrene Mitarbeiter mit hoher Unternehmensbindung</li> <li>• Hohe Qualität der Fahrräder</li> <li>• Kompetente Beratung der Kunden</li> <li>• ...</li> </ul>	<b>Schwächen („weaknesses“)</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Hohe lokale Bindung, Internetvertrieb noch nicht vollständig etabliert</li> <li>• Abhängigkeit von wenigen Produkten</li> <li>• Keine gesicherte Nachfolgeregelung bei (altersbedingtem) Ausscheiden von Personen in Schlüsselpositionen (z. B. Betriebsleiter)</li> <li>• ...</li> </ul>
<b>Chancen („opportunities“)</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Partizipation am Marktwachstum für Elektrofahrräder</li> <li>• Positionierung als Premiumanbieter für individuelle Fahrräder</li> <li>• Durch Individualisierung Möglichkeit, auf geänderte Kundenbedarfe zu reagieren</li> <li>• ...</li> </ul>	<b>Risiken („threats“)</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Stagnierender Absatz aufgrund eines zunehmend gesättigten Marktes</li> <li>• Schwierigkeiten, qualifizierte Mitarbeiter zu finden</li> <li>• Steigende Kosten für Einzelteile der Fahrräder und steigende Mietpreise, ebenso höhere Zinskosten aufgrund der hohen kurzfristigen Refinanzierung</li> <li>• ...</li> </ul>

Des Weiteren ist bei der Hermes Fahrräder GmbH zu beachten, dass die Gebäude einschließlich des neuen Hochregallagers gemietet sind. Hierdurch ist die GmbH dem Risiko künftiger Mietpreiserhöhungen ausgesetzt. Da die Gebäude zudem vom Ehemann der geschäftsführenden Gesellschafterin gemietet sind, liegt eine sogenannte Transaktion mit nahestehenden Personen vor. Dies wird weiter unten noch einmal aufgegriffen.

Weitere wichtige unternehmensspezifische Kenntnisse umfassen solche über die Unternehmenskultur und Unternehmensorganisation sowie Personalausstattung, aber auch Finanzierungswege und die Organisation des Rechnungswesens und der IT-Systeme. Die Unternehmenskultur ist für den Abschlussprüfer deswegen so wichtig einzuschätzen, da sie beispielsweise eine direkte Auswirkung auf das Verhalten von Mitarbeitern hinsichtlich Fehlervermeidung oder dem offenen Ansprechen von Fehlern haben kann.

Alle gesammelten Erkenntnisse kann der Abschlussprüfer in einer Übersicht zusammentragen. In Betracht kommen beispielsweise

- Modell der 5 Wettbewerbskräfte nach Porter (Five Forces Model),
- PESTLE-Analyse des Umfelds nach politischen, ökonomischen, sozialen und technologischen Gesichtspunkten („political, economical, social, technological, legal, ecological“) oder
- SWOT-Analyse der Stärken und Schwächen („strengths, weaknesses, opportunities, threats“).

Für die Hermes Fahrräder GmbH könnte eine SWOT-Analyse unter anderem die in Tab. 2.1 aufgeführten Punkte enthalten.

### Vorbereitende analytische Prüfungshandlungen

Bereits in diesem Schritt zu Beginn der Abschlussprüfung hat der Abschlussprüfer vorbereitende analytische Prüfungshandlungen durchzuführen (IDW PS 312/ISA 520). Denn durch analytische Prüfungshandlungen können Abweichungen gegenüber erwarteten Entwicklungen, auffällige Schwankungen im Zeitablauf oder andere (un)plausible Entwicklungen aufgezeigt werden, die dem Abschlussprüfer Hinweise auf (weitere) bestehende inhärente Risiken geben. Diese hierdurch aufgedeckten Risiken adressiert der Abschlussprüfer im Rahmen der Prüfungsplanung und späteren Prüfungsdurchführung.

- Analytische Prüfungshandlungen sind Plausibilitätsbeurteilungen von Verhältniszahlen und Trends, durch die Beziehungen von prüfungsrelevanten Daten eines Unternehmens zu anderen Daten aufgezeigt sowie auffällige Abweichungen festgestellt werden (IDW PS 312 Tz. 5).

Als vorbereitende analytische Prüfungshandlungen kommen unter anderem die Durchsicht und Analyse von Zwischenberichten im Geschäftsjahr sowie Vergleiche der (vorläufigen) Bilanz und Gewinn-und-Verlust-Rechnung mit

Vorjahren in Betracht. Dies ermöglicht eine Plausibilisierung der Erfolgszahlen des Unternehmens bzw. dient im Fall von Abweichungen der Identifizierung von inhärenten Risiken. Beispielsweise könnte bei einem Vorjahresvergleich die Erwartung zugrunde gelegt werden, dass sich die Werte alle proportional erhöht haben. Hierzu kann eine horizontale oder auch vertikale Analyse der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung erfolgen. *Bei der Hermes Fahrräder GmbH zeigt ein erster Vergleich der vorläufigen Bilanzzahlen für das zu prüfende Geschäftsjahr mit denen des Vorjahres, dass bei den Sachanlagen die Werte sowohl der technischen Anlagen als auch der Betriebs- und Geschäftsausstattung stark gesunken sind. Dies lässt sich allerdings durch die planmäßigen Abschreibungen erklären. Zu hinterfragen sind allerdings die Steigerungen bei den sonstigen Vermögensgegenständen und des Kassenbestands. Hier muss der Abschlussprüfer beim Buchhalter nachfragen, ob es eine plausible Erklärung gibt oder ob dies beispielsweise auf einen (versehentlichen) Fehler zurückzuführen ist. Im Vergleich der vorläufigen Gewinn- und Verlust-Rechnung mit dem Vorjahr ist zu erkennen, dass die Materialaufwendungen leicht überproportional zu den Umsatzerlösen gestiegen sind. Dies wird der Buchhalter mit den steigenden Kosten für die Einzelteile begründen, die auch als Risiko von ihm und der Geschäftsführerin gesehen werden.*

Ebenso können Umsatzdaten mit der allgemeinen Marktentwicklung abgeglichen werden. Die zugrunde liegende Erwartung wäre in diesem Fall, dass sich die Umsätze bei der zu prüfenden Gesellschaft entsprechend der durchschnittlichen Branchenentwicklung gesteigert haben. Falls sich die Umsätze dagegen rückläufig oder unter- bzw. überdurchschnittlich entwickelt haben, wäre zunächst zu analysieren, ob die Abweichung wesentlich ist (s. zur Bestimmung der Wesentlichkeitsgrenzen im Detail Abschn. 2.3).

#### Beispiel

Wenn in einer Branche die durchschnittliche Umsatzsteigerung bei 1,2 % lag, wäre die Erwartung, dass die Umsätze des zu prüfenden Unternehmens in etwa in gleicher Größenord-

nung gestiegen wären. Vor allem der Fall einer wesentlichen überdurchschnittlichen Entwicklung der Umsatzerlöse kann auf inhärente Risiken hinweisen, beispielsweise das Risiko, dass fiktive Umsätze erfasst wurden oder Fehler bei der Periodenabgrenzung vorliegen.

Festgestellte wesentliche Abweichungen sind daher vom Abschlussprüfer im Rahmen der folgenden Prüfungsdurchführung weiter zu untersuchen und können zu Prüfungsschwerpunkten führen. Damit ermöglichen vorbereitende analytische Prüfungshandlungen bei der Prüfungsplanung eine Schwerpunktsetzung für die nachfolgende eigentliche Prüfung auf nicht plausible Werte bzw. Prüffelder. Dies dient neben der Identifizierung von inhärenten Risiken auch der Wirtschaftlichkeit der Abschlussprüfung.

Bei der Analyse von Umsatzdaten sind gegebenenfalls saisonale Schwankungen zu berücksichtigen. *Der Absatz von Fahrrädern ist generell im Frühjahr und Sommer höher als im Herbst und Winter. Daher ist der Vergleich von Quartalen oder von Monaten zu Vorjahresmonaten sinnvoller als ein reiner Jahresvergleich. Falls nun im zu prüfenden Jahr der Umsatz im Mai deutlich schlechter als im Mai der Vorjahre war, ist dies zunächst einmal eine auffallende Abweichung. Sofern der Rückgang allerdings durch einen verregneten Mai erklärt werden kann, ist die Entwicklung plausibel. Falls dagegen ein deutlich höherer Absatz im September gegenüber den Vorjahren auffällt, ohne dass dies wetterbedingt erklärt werden kann, ist dies ein Risiko, das vermerkt wird und das es im Rahmen der späteren Prüfungsdurchführung weiter zu untersuchen, sprich zu prüfen gilt.*

#### Weitere Themenfelder mit möglichen (inhärenten) Risiken

Weitere wichtige Fragestellungen im Rahmen der Informationsbeschaffung und Einschätzung von Risiken betreffen insbesondere

- Umfang und Bedeutung der IT-Systeme,
- Geschäfte mit nahestehenden Personen,
- Umfang von geschätzten Werten in der Rechnungslegung,
- bestehende oder drohende Rechtsstreitigkeiten,

- Beurteilung der Annahme der Unternehmensfortführung – aufgrund der Bedeutung der bestandsgefährdenden Risiken für den gesamten Abschluss werden diese separat betrachtet – s. hierzu Abschn. 2.2.2 – sowie
- Betrugsrisiken (Fraud) – diese werden ebenfalls gesondert betrachtet – s. hierzu Abschn. 2.2.3.

Der Abschlussprüfer benötigt ein **Verständnis über den Einsatz von IT im Unternehmen** (IDW PS 330/ISA 401). Heutzutage kommt kein Unternehmen ohne IT-Systeme aus – je größer ein Unternehmen, desto komplexer sind in der Regel die Systeme. Aus der IT können verschiedene Risiken resultieren, wie beispielsweise das Abhängigkeitsrisiko, d. h. dass der laufende Geschäftsbetrieb von der Funktionsfähigkeit der zugrunde liegenden IT-Systeme abhängig ist. Bei einem Onlinehändler ist es offensichtlich, dass dieser nur bei einer funktionierenden IT Produkte verkaufen kann. Aber auch in allen anderen Unternehmen funktionieren die meisten Prozesse IT-basiert, seien es Produktionsabläufe mit Robotern oder alleine schon die Rechnungsstellung bzw. allgemein das Buchhaltungssystem, das für die Abschlussprüfung besondere Relevanz besitzt. Bei Änderungen in den IT-Systemen treten wiederum Risiken auf, beispielsweise das Risiko von Datenverlusten durch eine unvollständige Migration der Daten in ein neues IT-System. Diese Risiken muss der Abschlussprüfer ebenfalls einschätzen und bei seiner Prüfungsplanung berücksichtigen. Oft setzt er hierzu IT-Experten ein – dieser Einsatz von sogenannten Sachverständigen wird unten nochmals aufgegriffen.

Aus **Beziehungen zu nahestehenden Personen** können verschiedene Fehlerrisiken resultieren, die der Abschlussprüfer einschätzen muss (IDW PS 255/ISA 550). Dabei umfasst der Begriff nahestehende Person bzw. nahestehendes Unternehmen den/die Eigentümer eines Unternehmens, Tochtergesellschaften und gegebenenfalls weitere verbundene Unternehmen sowie Personen in der Unternehmensleitung (z. B. Vorstand einer Aktiengesellschaft oder Geschäftsführer einer GmbH) und deren Verwandte oder Ehepartner. Für die genaue Definition wird auf

die jeweils aktuelle Fassung von IAS 24 rekurriert (IDW RS HFA 33 Tz. 8). Zum einen können Fehlerrisiken unabhängig vom Bestehen von Geschäftsbeziehungen daraus resultieren, dass im Aufsichtsgremium Familienmitglieder sitzen, die bestimmte – gegebenenfalls unterschiedliche – Interessen haben, was sich beispielsweise auf die Ausschüttungspolitik auswirken kann. Darüber hinaus können nahestehende Personen Einfluss auf die Ausgestaltung des internen Kontrollsystems nehmen und hierbei das Kontrollumfeld beeinflussen (zum Kontrollrisiko Abschn. 2.2.5), aber gegebenenfalls auch einzelne Kontrollmaßnahmen umgehen (Risiko von Fraud, Abschn. 2.2.3). Zum anderen hat der Abschlussprüfer Geschäfte mit nahestehenden Personen zu untersuchen. Hierbei geht es vor allem um die Frage, ob diese Geschäfte zu marktunüblichen Konditionen erfolgt sind, also beispielsweise dem Eigentümer des Unternehmens sehr hohe Rabatte eingeräumt wurden. Dies ist nicht verboten, aber hierüber muss das Unternehmen nach § 285 Nr. 21 HGB berichten und der Abschlussprüfer muss die Erfüllung dieser Berichtspflichten prüfen. Im Falle einer abhängigen Aktiengesellschaft ist zudem die Erstellung eines Abhängigkeitsberichts und dessen Prüfung nach § 313 AktG vorgeschrieben. Ferner könnten Familienangehörige eines Gesellschafters beispielsweise Beratungsverträge mit dem Unternehmen abschließen und hierfür überhöht vergütet werden oder auch fingierte Rechnungen stellen (dies stellt wiederum ein Fraud-Risiko dar).

*Bei der Hermes Fahrräder GmbH bestehen aufgrund des Mietvertrags der Lagerhalle mit dem Ehemann der Geschäftsführerin Beziehungen zu nahestehenden Personen. Der Abschlussprüfer vergleicht insbesondere die Mietpreise mit ortsüblichen Mieten, um eine Einschätzung der „Marktüblichkeit“ der Mieten vornehmen zu können. Da die Mietverträge zudem auf eine bestimmte Zeit von wenigen Jahren abgeschlossen sind, erfragt der Abschlussprüfer bei der Geschäftsführerin die Hintergründe und Möglichkeiten einer Vertragsverlängerung bzw. Ausweichalternativen. Darüber hinaus liegen keine Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Perso-*

nen vor bzw. werden keine Geschäfte zu marktüblichen Konditionen geschlossen. Das Rabattsystem sieht beispielsweise vor, dass (langjährige) Kunden und Mitarbeiter die gleichen Rabatte erhalten.

**Geschätzte Werte** kommen in der Rechnungslegung und damit im zu prüfenden Jahresabschluss durchaus häufig vor, beispielsweise bei planmäßigen Abschreibungen (Einschätzung der Nutzungsdauer des Vermögensgegenstands), bei außerplanmäßigen Abschreibungen (Wertminderung von Sachanlagen aufgrund von Verschleiß oder Wertminderung von Vorräten aufgrund von Unverkäuflichkeit oder nach einem Lagerbrand) oder Rückstellungen (Abbildung von verpflichtenden Ereignissen, die jedoch mit Unsicherheiten behaftet sind und eventuell in die Zukunft reichen, wie Gerichtsprozesse). Die geschätzten Werte umfassen auch Zeitwerte, also z. B. aktuelle Marktwerte. In einem Abschluss, der nach internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen erstellt wurde, ist der Umfang der Zeitwerte zudem höher als in einem Abschluss nach HGB. Die Ermittlung des Wertansatzes liegt alleine in der Verantwortung des Unternehmens bzw. seiner gesetzlichen Vertreter. Der Abschlussprüfer hat eine Einschätzung der Vorgehensweise zur Ermittlung der geschätzten Werte vorzunehmen (IDW PS 314 n.F./ISA 540). An dieser Stelle, also im Rahmen der Prüfungsplanung, erfolgt eine vorläufige Einschätzung des Risikos aus geschätzten Werten, um ausreichend Zeit für deren Prüfung einzuplanen. Die tatsächliche Prüfung der Werte erfolgt zu einem späteren Zeitpunkt.

*Für die Hermes Fahrräder GmbH kann angenommen werden, dass geschätzte Werte vor allem bei den (außerplanmäßigen) Abschreibungen, Wertberichtigungen von Forderungen und Rückstellungen bestehen, und zwar in einem Umfang, den der Abschlussprüfer als branchenüblich ansieht. Darüber hinaus liegt mit dem Zinsswap ein derivatives Finanzinstrument vor, das nicht bei jedem Mandanten vorkommt. Allerdings sieht der Abschlussprüfer hier aufgrund seiner Beurteilung im Vorjahr kein besonderes Risiko. Zudem ist in seinem Team ein Experte für Finanzinstrumente, sodass er die Prüfung ohne externen*

*Sachverständigen für Finanzinstrumente planen kann.*

Der Abschlussprüfer muss ferner klären, ob **Rechtsstreitigkeiten** bestehen oder drohen. Dies ist aus dreierlei Gründen bei der Prüfungsplanung wichtig. Zum einen können Rechtsstreitigkeiten, insbesondere Schadensersatzklagen gegen das Unternehmen, erhebliche Auswirkungen auf den Jahresabschluss haben, da sie zu hohen Zahlungen bzw. zunächst hohen Rückstellungen und damit Aufwendungen führen können. Zum zweiten können Rechtsstreitigkeiten zu Reputationsrisiken bis hin zu bestandsgefährdenden Risiken führen, über die das Unternehmen im Lagebericht umfangreich berichten muss und die vom Abschlussprüfer einzuschätzen sind (s. hierzu Abschn. 2.2.2). Zum dritten muss der Abschlussprüfer gegebenenfalls rechtlichen Rat einholen, d. h. Sachverständige bei der Prüfungsdurchführung einplanen (s. u.).

*In Bezug auf die Hermes Fahrräder GmbH erhält der Prüfer von der Geschäftsführerin die Auskunft, dass keine Rechtsstreitigkeiten bestehen oder drohen. Diese Aussage lässt sich der Abschlussprüfer im Laufe der Prüfung zudem vom Rechtsanwalt der GmbH bestätigen.*

### **Ableitung inhärenter Risiken mit Bezug zur Rechnungslegung**

Aus den (Geschäfts-)Risiken sucht der Abschlussprüfer im nächsten Schritt die inhärenten Risiken heraus, die eine Auswirkung auf die Buchhaltung, den Jahresabschluss und/oder Lagebericht haben (können). Denn auf deren Entdeckung muss er seine Abschlussprüfung ausrichten, um am Ende nicht einen fehlerhaften Jahresabschluss als fehlerfrei zu beurteilen, was als Prüfungsrisiko bezeichnet wird (Abschn. 1.1.2). Bei Risiken ohne direkten Bezug zur Rechnungslegung muss der Abschlussprüfer sicherstellen, dass auch kein indirekter Bezug besteht. Beispielsweise Verstöße gegen Datenschutzgesetze tangieren die Buchführung nicht direkt; falls diese Verstöße aber Dritten Anlass zu einer Klage gegen das Unternehmen geben, ist gegebenenfalls eine Rückstellung zu bilden, sodass indirekt sehr wohl

Abb. 2.3 Geschäftsrisiken



ein Bezug zur Buchführung und Rechnungslegung bestehen kann. Die Ableitung der Prüfungsrisiken aus den Geschäftsrisiken des Mandanten wird in Abb. 2.3 verdeutlicht.

► Mit dem **inhärenten Risiko** wird die Anfälligkeit eines Prüffeldes für das Auftreten von Fehlern bezeichnet, die für sich oder zusammen mit Fehlern in anderen Prüffeldern wesentlich sind, ohne Berücksichtigung des internen Kontrollsystems (IDW PS 261 n.F. Tz. 6).

Die Definition von inhärenten Risiken ist sehr weit gefasst und umfasst beispielsweise:

- Von Mitarbeitern gemachte Fehler bei der Eingabe von Daten (z. B. Tippfehler, Zahlendreher)
- Falsch bilanzierte Geschäftsvorfälle (z. B. aufgrund der Komplexität der zugrunde liegenden Rechnungslegungsvorschriften oder aufgrund nicht beachteter Gesetzesänderungen)
- Abgeleitete Risiken aus den Produktionsverfahren (z. B. Verwendung veralteter Maschinen und damit eventuelles Wertminderungsrisiko sowie Erfordernis ausreichender Liquidität für Ersatzbeschaffungen)
- Falsche Beurteilungen von Sachverhalten (z. B. zu niedriger Ansatz von Rückstellungen)
- Abgeleitete Risiken aus den (allgemeinen) Unternehmensprozessen (z. B. keine ausreichende Nachfolgeregelung für Personen in

Schlüsselpositionen, was zu bestandsgefährdenden Risiken führen kann; des Weiteren sind gegebenenfalls Angabepflichten im Risikobericht/Lagebericht nicht vollständig erfüllt)

- Unzureichende Reaktion auf Risiken aus dem Unternehmensumfeld (z. B. zu späte Reaktion auf veränderte Kundenbedarfe und dadurch bestehende Überbestände an Vorräten, die nicht mehr werthaltig und daher abzuschreiben sind)

Darüber hinaus sind in der Praxis inhärente Risiken oftmals mit Kontrollrisiken verbunden und können durch diese abgeschwächt oder gar aufgehoben werden. Wenn also beispielsweise ein Mitarbeiter einen Tippfehler bei der Eingabe einer Kundenbestellung ins System macht, dieser Fehler aber bei der Kontrolle durch einen anderen Mitarbeiter oder durch eine IT-Kontrolle auffällt und korrigiert wird, dann besteht kein Fehlerisiko mehr. An dieser Stelle werden Kontrollen jedoch zunächst ausgeblendet (diese werden in Abschn. 2.2.4 besprochen).

Die Auswirkungen auf die Rechnungslegung können sich entweder auf die Abschlussebene oder auf einzelne Aussagen beziehen. Auf „**Abschlussebene**“ bedeutet, dass der gesamte Abschluss betroffen ist oder zumindest sein kann. Dies ist oft der Fall, wenn Risiken aus dem Unternehmensumfeld oder auch aus internen Abläufen resultieren. Beispielsweise birgt die Einführung einer neuen Buchhaltungsssoftware Risiken für sämtliche Posten und

damit den gesamten Abschluss. Bei einzelnen Geschäftstätigkeiten entstehen eher Fehler auf „**Aussageebene**“, d. h. einzelne Aussagen der Rechnungslegung wie Vollständigkeit, Vorhandensein oder Bewertung sind betroffen (Abschn. 1.2). So führt ein Tippfehler oder eine falsche Erfassung eines (neuen) Geschäftsvorfalles eher zu Fehlern bzw. Risiken auf Aussageebene, wie beispielsweise eine unzutreffende Ermittlung des Zeitwerts von derivativen Finanzinstrumenten die Aussage der Bewertung betrifft.

*Bei der Hermes Fahrräder GmbH können Risiken aus der Abhängigkeit von wenigen Produkten resultieren – es gibt zwar verschiedene Ausgestaltungen, aber am Ende werden nur Fahrräder mit oder ohne Elektromotor verkauft. Allerdings sind die einzelnen Fahrräder z. T. sehr individuell, so dass nur bestimmte Kunden als Käufer in Betracht kommen und Restposten gegebenenfalls unverkäuflich sind. Einzuschätzen ist ebenfalls, wie gut der Zugang zu Finanzierungsmöglichkeiten ist, also die Frage, ob ein gutes Verhältnis zu einer Hausbank besteht und es offene Kreditlinien gibt bzw. wie hoch aufgrund der hohen kurzfristigen Refinanzierung das Risiko steigender Zinsen*

*ist. Wichtig ist ebenfalls eine Einschätzung durch den Abschlussprüfer hinsichtlich der Wissensträger bzw. der Aufbereitung und Bewahrung von Wissen im Unternehmen, denn aus der Wissenskonzentration bei nur wenigen Personen können erhebliche Risiken resultieren. Gibt es neben der Geschäftsführerin einen Stellvertreter mit umfassendem Wissen? Wie sieht es im Betrieb aus, aber auch im Rechnungswesen?*

*Im nächsten Schritt sind die etwaigen Auswirkungen auf die Rechnungslegung einzuschätzen. Wie ausgeführt ermöglicht die Inaugenscheinnahme eine Einschätzung der Werthaltigkeit der Sachanlagen bzw. des Erfordernisses von Investitionen und außerplanmäßigen Abschreibungen. Hinsichtlich der Vorräte hat der Abschlussprüfer vielleicht große Lagerbestände an „Altlasten“ gesehen, die Anlass zur Überprüfung der Bewertung der Vorräte (Frage nach außerplanmäßigen Abschreibungen) geben können.*

*Für die Hermes Fahrräder GmbH könnten beispielsweise unter anderem die in Tab. 2.2 aufgeführten inhärenten Risiken mit Bezug zur Rechnungslegung bestehen. Dabei werden die Risiken sowie die hierdurch betroffenen Jahresabschluss-*

**Tab. 2.2** Inhärente Risiken und deren Bezug zum Jahresabschluss

Geschäftsrisiko	Inhärentes Risiko	Abschlussebene	Posten Jahresabschluss – Aussage Rechnungslegung
Markteintritt von neuen Wettbewerbern, z. B. Discountern	Kein oder zu spätes Gegensteuern gegen rückläufigen Absatz und daher z. B. keine zutreffende Periodenabgrenzung sowie gegebenenfalls auch das Risiko der Buchung fiktiver Umsätze (Risiko Fraud)	Möglicherweise Anreiz zu bilanzpolitischen Maßnahmen	Umsatzerlöse – Vorhandensein und Periodenabgrenzung
Änderung Kundenbedarfe, z. B. leichtere, klappbare Fahrräder mit Elektromotor	Zu spätes Reagieren auf die neuen Kundenwünsche und dadurch hohe Restbestände an nicht veräußerbaren Vorräten Zu späte Investitionen in neue Maschinen und Werkzeuge sowie gegebenenfalls nicht weiter verwendbare alte Maschinen und Werkzeuge	Möglicherweise Anreiz zu bilanzpolitischen Maßnahmen	Vorräte/Altbestände – Bewertung Sachanlagen – Bewertung
Aufgrund steigender Personalkosten Verlagerung von Teilen der Produktion ins benachbarte Ausland	Qualitätsmängel bei der ausgelagerten Produktion bzw. den dort produzierten Produkten (Vorräten)		Vorräte – Bewertung Rückstellungen – Vollständigkeit und Bewertung

posten und Aussagen der Rechnungslegung dargestellt. Zu beachten ist, dass zum einen möglicherweise entgegenwirkende Kontrollen des Unternehmens (noch) nicht berücksichtigt sind (s. hierzu Abschn. 2.2.4) und dass zum zweiten diese Aufzählung die potenziellen Risiken darstellt, ohne deren Bedeutung bzw. Gewichtung zu berücksichtigen (zur Einschätzung der Wesentlichkeit s. Abschn. 2.3). Die Risiken mit Bezug zum Lagebericht werden in Abschn. 4.2 dargestellt.

Insgesamt schätzt der Abschlussprüfer bei der Hermes Fahrräder GmbH die inhärenten Risiken als mittel ein. Die Geschäftsrisiken sind branchenüblich – vor allem die Enge des Marktes und die Abhängigkeit von der Entwicklung der Kundenbedarfe stellen Risiken dar, die sich auf den Geschäftsverlauf und vor allem die Umsatzerlöse auswirken können. Hiermit verbunden sind die Risiken bei der Bewertung der Vorräte, insbesondere der Altbestände. Die Abläufe im Unternehmen sind grundsätzlich gut strukturiert, allerdings bestehen Risiken aufgrund der Wissenskonzentration bei wenigen Personen. Im Vorgriff auf die nächsten beiden Kapitel kann an dieser Stelle ergänzt werden, dass der Abschlussprüfer keine Hinweise auf bestandsgefährdende Risiken oder Fraud festgestellt hat, die eine Risikoeinschätzung als hoch bewirken würden. Für die Beurteilung der Fehlerrisiken im Unternehmen sind nachfolgend noch die Kontrollrisiken einzuschätzen.

### **Einschätzung Erfordernis der Einbindung von Sachverständigen**

Im Rahmen der Prüfungsplanung muss der Abschlussprüfer zudem einschätzen, bei welchen Prüfungshandlungen er Unterstützung durch Experten, sogenannte Sachverständige, benötigt (IDW PS 322 n.F./ISA620). Der Abschlussprüfer ist zwar stets allein verantwortlich für das Prüfungsergebnis, allerdings muss er nicht alles selbst prüfen, sondern darf bzw. muss Sachverständige mit Expertenwissen einbinden. Sofern das Unternehmen beispielsweise über ein komplexes IT-System verfügt, ist die Einbindung von IT-Experten oft unabdingbar. Bei bestehenden oder drohenden Rechtsstreitigkeiten ist die Ein-

bindung von Rechtsanwälten angeraten. Diese können gegebenenfalls auch für weitere rechtliche Fragestellungen, z. B. neue Gesetze, hinzugezogen werden. Sofern der Abschlussprüfer kein ausgewiesener Versicherungsmathematiker ist, kann er zur Prüfung von Pensionsrückstellungen einen solchen hinzuziehen. Ein anderes Beispiel sind Unternehmen in bestimmten Branchen, wie beispielsweise Banken, bei deren Prüfung unter anderem Experten für aufsichtsrechtliche Fragestellungen eingebunden werden.

Bei neuen Geschäftsprozessen oder neuen Geschäftsfeldern ist im Rahmen der Prüfungsplanung ebenfalls zu beurteilen, ob für deren Prüfung ein erhöhtes Prüfungsrisiko besteht und ob hierfür Experten eingesetzt werden müssen. Eventuell kommt die Hinzuziehung von Experten auch bei neuen Vorschriften in Betracht, beispielsweise bei neuen Umweltauflagen für die Produktion.

Für die Hermes Fahrräder GmbH kann angenommen werden, dass der Abschlussprüfer bzw. seine Mitarbeiter über die notwendige Expertise zur Prüfung des IT-Systems, der geschätzten Werte etc. verfügen. Die Pensionsgutachten hat der Abschlussprüfer im letzten Jahr ausgiebig von einem Experten nachrechnen lassen, der keine Fehler festgestellt hatte. Da der Prozess der Berechnung unverändert ist, beschränkt er sich dieses Jahr auf die Prüfung der zugrunde liegenden Annahmen und Daten. Obwohl keine Rechtsstreitigkeiten anhängig sind, plant er dennoch die Einholung einer Bestätigung bei dem Rechtsanwalt der GmbH.

Darüber hinaus plant er Zeit für die Einholung von rechtlichem Rat bei einem Rechtsanwalt ein, mit dem er seit vielen Jahren zusammenarbeitet, da nach seiner Erfahrung im Laufe der Prüfung oft rechtliche Fragenstellungen auftreten, z. B. im Zusammenhang mit Gesetzesänderungen.

Eine solche Rücksprache mit einem Rechtsanwalt oder anderen Experten erfolgt in größeren Wirtschaftsprüfungspraxen mit internen Stabsabteilungen und wird als Konsultation bezeichnet. Diese Konsultation ist zur Qualitätssicherung der Abschlussprüfung berufsrechtlich vorgeschrieben.

### 2.2.2 Beurteilung der Annahme der Unternehmensfortführung („going concern“)

#### Bedeutung der Annahme der Unternehmensfortführung

Bereits zu Beginn der Prüfung muss der Abschlussprüfer einschätzen, ob die Unternehmensleitung die Annahme der Unternehmensfortführung angemessen getroffen hat (IDW PS 270 n.F./ISA 570). Denn nur, wenn die Unternehmensleitung zutreffend von einer Fortführung der Unternehmenstätigkeit ausgeht, was im Englischen als „going concern“ bezeichnet wird, ist der Jahresabschluss nach § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB aufzustellen. In bestimmten Situationen wird eine Abkehr von der Fortführungsprämisse bewusst vorgenommen, weil beispielsweise das Unternehmen ohnehin nur für eine bestimmte Zeit gegründet war. Im Vordergrund steht hier allerdings die Frage, ob die Annahme der Unternehmensfortführung (Fortführungsprämisse) angemessen von der Unternehmensleitung getroffen wurde, obwohl gegebenenfalls Unsicherheiten und (bestandsgefährdende) Risiken bestehen, die an der Unternehmensfortführung zweifeln lassen.

- Die Annahme, ob von einer Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen ist, treffen alleine die gesetzlichen Vertreter eines Unternehmens – dies zählt zu ihrer Verantwortung bei der Aufstellung eines Abschlusses. Der Abschlussprüfer nimmt eine Beurteilung der Angemessenheit dieser Annahme vor. Damit sichert er aber keinesfalls das Fortbestehen des Unternehmens zu, wie explizit in § 317 Abs. 4a HGB klargestellt wird.

Der Abschlussprüfer erörtert die Annahme der Unternehmensfortführung in der Regel in einem Gespräch mit der Unternehmensleitung. In vielen Fällen ist diese Annahme angemessen, d. h. zutreffend, getroffen. Indikatoren hierfür sind insbesondere nachhaltige Gewinne des Unternehmens in der Vergangenheit, leichter Zugang zu liquiden Mitteln sowie keinerlei Anzeichen für eine (drohende) Überschuldung. In diesem Fall dokumen-

tiert der Abschlussprüfer die geführten Gespräche und die durchgeführte Beurteilung mit dem Ergebnis, dass nach seiner Auffassung die Annahme der Unternehmensfortführung angemessen von der Unternehmensleitung getroffen wurde.

#### Hinweise auf Risiken und Zweifel an der Unternehmensfortführung

Bestehen dagegen Zweifel an der Unternehmensfortführung, muss der Abschlussprüfer weitere Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung einplanen und durchführen. Hinweise auf Zweifel können folgende Umstände geben:

- Finanzielle Umstände, z. B. negative Zahlungssalden aus operativer Tätigkeit; übermäßige kurzfristige Refinanzierung (mit hohen Kosten); ungünstige Kennzahlen; keine neuen Kredite oder gar gekündigte Kreditlinien
- Betriebliche Umstände, z. B. Ausscheiden von Führungskräften, Verlust von Absatzmärkten oder bedeutsamen Kunden, Schwierigkeiten mit Zulieferern
- Sonstige Umstände, z. B. Verstöße gegen Vorschriften; anhängige Gerichtsverfahren

Dabei können schwerwiegende Umstände der Unternehmensfortführung entgegenstehen und gegebenenfalls sogar bestandsgefährdende Risiken darstellen. Hierzu zählen auch die in der Insolvenzordnung genannten Tatbestände, die gegebenenfalls mit einer Insolvenzantragspflicht der gesetzlichen Vertreter verbunden sind (eine ausführliche Erläuterung der Insolvenzeröffnungsgründe gibt das IDW im S 11):

- Zahlungsunfähigkeit nach § 17 InsO, d. h. fällige Zahlungen können nicht erfüllt werden und es handelt sich nicht um eine (vorübergehende) Zahlungsstockung. In diesem Fall besteht für juristische Personen, insbesondere Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften ohne eine natürliche Person als Vollhafter, eine Antragspflicht. Natürliche Personen haben ein Antragsrecht, aber keine Pflicht.
- Drohende Zahlungsunfähigkeit nach § 18 InsO, d. h. es besteht keine aktuelle Zahlungs-

unfähigkeit, aber im Prognosezeitraum (in der Regel laufendes und folgendes Geschäftsjahr) können künftige Zahlungen nicht mehr erfüllt werden. Hier besteht für juristische und natürliche Personen ein Antragsrecht.

- Überschuldung nach § 19 InsO, d. h. es besteht eine negative Fortbestehensprognose und das Reinvermögen zu Liquidationswerten ist negativ (in diesem Fall übersteigen die Schulden das Vermögen, sodass das Eigenkapital (= Reinvermögen) nicht nur aufgebraucht, sondern negativ ist). Für juristische Personen, insbesondere Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften ohne eine natürliche Person als Vollhafter, besteht hier eine Antragspflicht. Natürliche Personen können nicht bilanziell überschulden, sie besitzen aber ein Antragsrecht bei einer negativen Fortbestehensprognose.

Bestehende Unsicherheiten oder auch Zweifel an der Unternehmensfortführung alleine bedeuten jedoch nicht zwangsläufig, dass nicht mehr vom Fortbestand des Unternehmens ausgegangen werden kann. Vielmehr bestehen durchaus im Verlauf der Zeit schwierige Situationen, die gegebenenfalls auch eher den Umständen wie einer allgemeinen Wirtschaftskrise geschuldet sind. Wichtig sind in diesem Fall eine umfassende Auseinandersetzung und eine gut begründete Annahme durch die Unternehmensleitung. Darüber hinaus kann die Unternehmensleitung Maßnahmen zur Gegensteuerung ergreifen bzw. bereits ergriffen haben, die die Situation entschärfen. Hierzu zählen beispielsweise das Aufsuchen alternativer Finanzierungswege oder Erschließen alternativer Beschaffungsmärkte, d. h. Vereinbarungen mit neuen Zulieferern. Gleichwohl muss die Unternehmensleitung in jedem Fall im Lagebericht über die Risiken der künftigen Entwicklung berichten (§ 289 Abs. 1 S. 4 HGB).

Sofern die Unternehmensleitung trotz bestehender Unsicherheiten von der Unternehmensfortführung über mindestens ein weiteres Geschäftsjahr ausgeht, stellt sie den Jahresabschluss entsprechend auf und muss über die bestehenden Risiken und insbesondere bestandsgefährdende

Risiken umfassend im Lagebericht berichten. Falls die Unternehmensleitung nicht mehr von einer Unternehmensfortführung ausgeht, stellt sie den Jahresabschluss zu Liquidationswerten auf (IDW RS HFA 17) und muss die Hintergründe und Risiken im Anhang und im Lagebericht erläutern.

### **Prüfungsplanung durch den Abschlussprüfer**

Der Abschlussprüfer muss zu Beginn der Prüfung zumindest eine vorläufige Einschätzung bzw. Beurteilung zur von der Unternehmensleitung getroffenen Annahme der Unternehmensfortführung vornehmen, da dies den weiteren Verlauf der Prüfung maßgeblich beeinflusst. Insbesondere bei bestehenden Unsicherheiten muss der Abschlussprüfer genügend Zeit für ausreichende und angemessene Prüfungshandlungen für die Risikobeurteilung einschließlich gegebenenfalls neu auftretender bestandsgefährdender Risiken einplanen. Dies umfasst beispielsweise die Planung von Prüfungshandlungen zur Beurteilung der Liquiditäts- und Finanzierungsplanung des Unternehmens (sind z. B. die Annahmen der Planung angemessen?), aber auch für die Prüfung der angemessenen Darstellung im Lagebericht. Darüber hinaus muss der Abschlussprüfer besondere Berichtspflichten in seinem Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk beachten und einplanen. Zudem kann es durchaus der Fall sein, dass die Unternehmensleitung von einer Unternehmensfortführung ausgeht, der Abschlussprüfer aber zu einer abweichenden Einschätzung kommt und er daher die Annahme der Unternehmensleitung als unangemessen beurteilt. Dies muss er besonders gut begründen und dokumentieren und hierüber entsprechend berichten. Einen Überblick über die möglichen Annahmen der gesetzlichen Vertreter und die Reaktion des Abschlussprüfers hierauf gibt Tab. 2.3.

Die Berichtspflichten bei Zweifeln an der Unternehmensfortführung umfassen vor allem die Art des Bestätigungsvermerks. Die Annahme der Unternehmensfortführung betrifft den Abschluss als Ganzes: Entweder kann (noch) von einer Fortführung ausgegangen werden oder nicht – dementsprechend ist entweder zu Fortführungs- oder Liquidationswerten zu bilanzieren. Daher ist der Jahresabschluss

**Tab. 2.3** Beurteilung der Unternehmensfortführung

	Keine Zweifel an Unternehmensfortführung	Zweifel an Unternehmensfortführung
<b>Ausgangssituation</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nachhaltige Gewinne in der Vergangenheit</li> <li>• Zugriff auf liquide Mittel</li> <li>• Keine (drohende) bilanzielle Überschuldung</li> <li>• Etc.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Finanzielle Umstände (negative Zahlungssalden aus operativer Tätigkeit; übermäßige kurzfristige Refinanzierung; ungünstige Kennzahlen; keine neuen Kredite etc.)</li> <li>• Betriebliche Umstände (Ausscheiden Führungskräfte; Verlust Absatzmärkte oder Hauptlieferant etc.)</li> <li>• Sonstige Umstände (Verstöße Vorschriften; Gerichtsverfahren etc.)</li> </ul>
<b>Gesetzliche Vertreter</b>	Aufstellung Jahresabschluss unter Annahme der Unternehmensfortführung	<p>Dennoch Annahme der Unternehmensfortführung (mindestens 1 Jahr nach Abschlussstichtag)</p> <p>Angemessene Darstellung bestandsgefährdender Risiken (?)</p>
<b>Reaktion Abschlussprüfer (IDW PS 270)</b>	<p>Prüfungshandlungen</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• zur Risikobeurteilung (Risikosituation)</li> <li>• zur Beurteilung der Einschätzung der gesetzlichen Vertreter</li> </ul>	<p>Aufgabe Annahme der Unternehmensfortführung (RS HFA 17)</p> <p>Angemessene Darstellung der Gründe für eine Bilanzierung unter Abkehr von „going concern“ und die Auswirkungen auf die Rechnungslegung (?)</p> <p>Prüfungshandlungen</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• zur Risikobeurteilung (Risikosituation) – umfassend insbesondere bei Anhaltspunkten zu bestandsgefährdenden Risiken</li> <li>• zur Beurteilung der Einschätzung der gesetzlichen Vertreter (⇒ angemessene Annahme?)</li> <li>• zur Prüfung des Abschlusses zu Liquidationswerten einschließlich Angaben im Anhang und Lagebericht</li> </ul> <p>Besondere Berichtspflichten</p>

entweder zutreffend oder unzutreffend aufgestellt worden. Folglich kann der Abschlussprüfer entweder zu dem Prüfungsurteil kommen, dass der Jahresabschluss den gesetzlichen Vorschriften entsprechend aufgestellt wurde oder dass er es nicht wurde. Letzteres würde zu einem Versagungsvermerk führen (Abschn. 5.2.2). Zu beachten ist dabei, dass der Abschlussprüfer auch die angemessene Darstellung der bestehenden (bestandsgefährdenden) Risiken im Anhang und im Lagebericht durch die gesetzlichen Vertreter beurteilen und im Bestätigungsvermerk auf etwaige bestandsgefährdende Risiken hinweisen muss.

*Für die Hermes Fahrräder GmbH kann angenommen werden, dass in der aktuellen Situation keine bestandsgefährdenden Risiken bestehen. In der Vergangenheit wurden nachhaltige Gewinne erzielt und auch der Zugang zu liquiden Mitteln erscheint gesichert. Gleichwohl bestehen durchaus Risiken und Unsicherheiten, über die die GmbH in ihrem Lagebericht berichten muss (Abschn. 4.4.1) und die der Abschlussprüfer zu gegebener Zeit (in der Praxis gegen Ende der Prüfung) prüfen muss.*

### 2.2.3 Besonderes Risiko „Fraud“

#### Begriff „Fraud“

Der Abschlussprüfer muss immer davon ausgehen, dass in dem zu prüfenden Jahresabschluss Fehler und andere Unregelmäßigkeiten enthalten sind. Die Verantwortung für diese Fehler etc. wie auch die Verantwortung für deren Vermeidung und Korrektur liegt allein bei der Unternehmensleitung. In der Verantwortung des Abschlussprüfers liegt grundsätzlich die Aufdeckung dieser sogenannten Unregelmäßigkeiten (IDW PS 210/ISA 240 und 250). § 317 Abs. 1 S. 3 HGB verlangt, dass der Abschlussprüfer seine Prüfung so ausrichtet, dass er Unrichtigkeiten und Verstöße, die sich auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens wesentlich auswirken, bei gewissenhafter Berufsausübung mit hinreichender Sicherheit erkennt. Dazu muss er stets eine kritische Grundhaltung wahren (IDW PS 200 Tz. 17), d. h. er darf nicht ohne Weiteres auf die Glaubwürdigkeit der gesetzlichen Vertreter

bzw. Richtigkeit der Aussagen vertrauen, sondern muss sich deren Aussagen belegen lassen und diese würdigen. Gleichwohl muss er nicht unterstellen, dass der gesamte Abschluss bewusst falsch aufgestellt wurde (dies sind dann in der Praxis bei Aufdeckung des Betrugs oftmals spektakuläre Bilanzskandale), denn die Jahresabschlussprüfung ist keine Unterschlagungsprüfung.

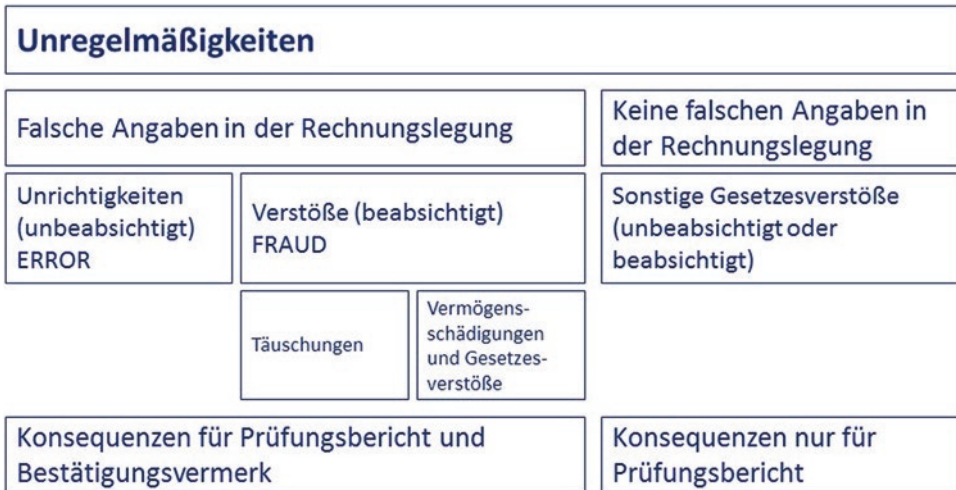
► Unrichtigkeiten sind unbeabsichtigt falsche Angaben im Abschluss und Lagebericht.

Verstöße sind falsche Angaben im Abschluss und Lagebericht, die auf einem beabsichtigten Verstoß gegen gesetzliche Vorschriften oder Rechnungslegungsgrundsätze beruhen.

(IDW PS 210 Tz. 7)

Das HGB unterscheidet zwischen Unrichtigkeiten (die im Sprachgebrauch oft als Fehler bezeichnet werden) und Verstößen (für die meistens der englische Begriff „Fraud“ verwendet wird, aber auch Betrug oder dolose Handlungen). Beide Begriffe werden in den Prüfungsstandards unter dem Begriff Unregelmäßigkeiten zusammengefasst (s. Abb. 2.4). Der Unterschied liegt in der Absicht: **Fehler (Unrichtigkeiten)** werden unbeabsichtigt gemacht, daher sind sie in der Regel leichter aufzudecken. **Fraud (Verstoß)** ist dagegen beabsichtigt und umfasst Täuschungen (z. B. falsche Angaben im Jahresabschluss) sowie Vermögensschädigungen (z. B. die private Nutzung oder Entwendung von Firmeneigentum) und Gesetzesverstöße (z. B. keine fristgerechte Offenlegung nach § 325 HGB). In der Praxis kommt es oft zu einem Zusammenfall von Vermögensschädigung und Gesetzesverstoß, wie beispielsweise bei der Bestechung (Korruption), bei der die Vermögensschädigung eher im vermeintlichen Interesse des Unternehmens als in der persönlichen Bereicherung liegt.

Die Abschlussprüfung ist auf das Erkennen von Unrichtigkeiten und Verstößen ausgerichtet, die zu falschen Angaben in der Rechnungslegung führen. Diese können sich auf das Prüfungsurteil auswirken, das im Bestätigungsvermerk niedergeschrieben und mit dem geprüften Jahresabschluss vom Unternehmen veröffentlicht werden muss. Fallen dem Abschlussprüfer andere Geset-



**Abb. 2.4** Arten von Unregelmäßigkeiten

zesverstöße auf, die keine Auswirkung auf die Rechnungslegung haben, wie z. B. Verstöße gegen Datenschutzrechte oder Umweltauflagen (ohne drohende Rechtsstreitigkeiten), berichtet er über diese an die Unternehmensleitung bzw. vermerkt diese (nur) im Prüfungsbericht.

### Fraud – Auftreten und Hintergründe

In der Praxis ist keine trennscharfe Trennung zwischen Unrichtigkeiten und Fraud möglich. Vielmehr besteht ein eher fließender Übergang. Denn das Gesetz erlaubt durchaus die Gestaltung des Jahresabschlusses im Rahmen der Bilanzpolitik. Hierzu zählt beispielsweise die Ausübung von Wahlrechten. Zudem bestehen bei der Aufstellung eines Jahresabschlusses Ermessensspielräume. So ist beispielsweise beim Ansatz von Rückstellungen im Zusammenhang mit einer Schadensersatzklage eine Bandbreite von Werten begründbar. Da niemand den Ausgang des Verfahrens im Voraus kennt, gibt es keinen einzig richtigen Wert. Bei einer solchen Ermessensausübung muss der Abschlussprüfer beurteilen, ob diese gut begründet und nachvollziehbar ist oder ob ein sogenannter „Ermessensfehlergebrauch“ oder „Ermessensmissbrauch“ vorliegt.

#### Beispiel

Wenn in einem Rechtsstreit eine Verurteilung des Unternehmens und eine Bandbreite an

Schadensersatzzahlungen von 1 bis 1,5 Millionen wahrscheinlich sind, dann sollte ein Ansatz einer Rückstellung in einer Höhe zwischen 1 und 1,5 Millionen erfolgen. Innerhalb dieser Bandbreite wäre die Ermessensausübung durch die Unternehmensleitung angemessen. Setzt der Buchhalter nun aber eine Rückstellung in Höhe von 0,5 Millionen an, dann stellt dies aus Sicht des Abschlussprüfers einen Ermessensfehlergebrauch und damit einen Fehler dar, den er in seiner Fehlerliste vermerken muss.

Zudem muss er nun prüfen, ob dies eine eher fahrlässige Falschbeurteilung der Unternehmensleitung darstellt (Unrichtigkeit) oder ob eine bewusste Täuschung vorliegt (Fraud), weil die Unternehmensleitung beispielsweise Aufwendungen vermeiden möchte, um ein bestimmtes Jahresergebnis zu erreichen. Dies hat dann Auswirkungen auf das weitere Prüfungsvorgehen und gegebenenfalls auf die Berichterstattung und damit die Form des Bestätigungsvermerks.

Das Erkennen von Fraud ist folglich nicht immer einfach. Gleichwohl gibt es bestimmte Faktoren, deren Zusammentreffen Fraud begünstigen kann. Dies veranschaulicht das „**fraud triangle**“ von Cressey (in der Adaption des IDW; s. Abb. 2.5). Dabei werden die Faktoren Gelegenheit (auf Unternehmensebene) sowie auf Perso-

**Abb. 2.5** „Fraud triangle“

nalebene Motivation (Anreiz) und Rechtfertigung unterschieden, die im Zusammenwirken zu einem Verstoß führen (können). Die **Gelegenheit** besteht in der Möglichkeit der Umgehung von Kontrollen und wird regelmäßig durch fehlende oder ineffiziente Kontrolle geschaffen. Insbesondere für die Unternehmensleitung kann es gegebenenfalls einfach sein, Kontrollen zu umgehen oder diese außer Kraft zu setzen. Die **Motivation** kann in persönlichen, finanziellen oder tätigkeitsbezogenen Gründen liegen. Lebt also eine Person über ihre Verhältnisse, hat sie einen Anreiz, sich selbst zu bereichern, um den Lebensstil zu erhalten. Ebenso kann die Unternehmensleitung durch Geldgeber wie Banken bzw. den Kapitalmarkt oder auch durch Vorgaben eines etwaigen Mutterunternehmens Druck ausgesetzt sein, bestimmte Vorgaben zu erreichen. Ob eine Person nun Fraud begeht, hängt davon ab, ob sie eine (innere) **Rechtfertigung** findet. Diese liegt in der Regel in der Persönlichkeit, also den Einstellungen und Wertvorstellungen der handelnden Person. Findet diese es legitim, beispielsweise Kreditgeber zu täuschen, um vermeintlich Arbeitsplätze zu sichern? Entscheidenden Einfluss hat hier auch die Unternehmenskultur und wie sehr die Unternehmensleitung Werte wie Integrität vorlebt (dies wird als „tone at the top“ bezeichnet). Denn in einem Umfeld, in dem sich ohnehin jeder bereichert und z. B. Kosten für ein Abendessen mit Freunden als Geschäftsessen abrechnet, wird es eher zu (weiteren) Verstößen kommen.

### (Generelles) Vorgehen des Abschlussprüfers

Zur Aufdeckung von Unrichtigkeiten und Verstößen führt der Abschlussprüfer die Jahresabschlussprüfung mit einer kritischen Grundhaltung durch. Dies bedeutet, dass er erhaltene Unterlagen und Aussagen „kritisch“ hinterfragt. Gleichwohl darf er grundsätzlich von der Echtheit der ihm vorgelegten Unterlagen ausgehen.

Bei der **Prüfungsplanung** schätzt der Abschlussprüfer auf Basis seiner bisherigen Erkenntnisse das Risiko von Unregelmäßigkeiten ein und plant seine Prüfungsdurchführung entsprechend. Dabei soll er ein gewisses Überraschungsmoment einplanen, also z. B. Abfragen von Daten nach anderen Gesichtspunkten als im Vorjahr. Ferner sollte er die gezielte Abfrage von ungewöhnlichen Datensätzen planen, wie z. B. Debitoren ohne Adresse. Bei Auswertungen des gesamten Buchungsbestands kann zudem eine Auswertung von vorgenommenen Buchungen an Sonn- und Feiertagen vorgesehen werden, die Indizien für einen möglichen Betrug liefern können. Ferner plant der Abschlussprüfer Gespräche mit der Unternehmensleitung, aber auch Mitarbeitern sowie Vertretern einer etwaigen internen Revision und Aufsichtsorganen.

Während der **Prüfungsdurchführung** sollen stets teaminterne Diskussionen erfolgen, bei denen eine gezielte Auseinandersetzung aller Mitglieder des Prüfungsteams mit dem Thema Fraud erfolgen soll. Basis hierfür können gesammelte Erkenntnisse über gegebenenfalls ungewöhnli-

che Ereignisse und andere mögliche Indizien für Fraud sein. Zur Hilfestellung enthält IDW PS 210 eine lange Aufzählung möglicher Indizien, die unter anderem die folgenden umfasst:

- Mangelnde Integrität oder Kompetenz des Managements
  - Undurchsichtige Organisation; kein wirk-sames Überwachungsorgan
  - Aggressive Ausnutzung von Wahlrechten und Ermessensspielräumen
  - Häufiger Wechsel der Führungspositionen, aber auch des Abschlussprüfers
- Kritische Unternehmenssituationen
  - Stark expandierendes oder schrumpfendes Geschäft (im Vergleich zur Branche)
  - Unzureichende Kapitalausstattung; Abhän-gigkeit von Kreditgebern
  - Sondermaßnahmen zum Ausgleich von Ver-lusten
- Ungewöhnliche Geschäfte einschließlich kom-plexer Transaktionen oder ungewöhnlicher Barzahlungen
- Keine oder verzögerte Erlangung von Prü-fungsnachweisen
  - Nicht nachprüfbare Transaktionen; man-gelnde Dokumentation
  - Ausweichende oder widersprüchliche Ant-worten der befragten Personen
- Andere Umstände
  - Hoher Druck auf Unternehmensleitung, Ergebnisse zu erreichen
  - Hohe ergebnisabhängige Vergütungen für leitende Mitarbeiter
  - Negative Presseberichterstattung über das Unternehmen und seine handelnden Perso-nen
- Zusätzliche Risikofaktoren bei EDV-Syste-men
  - Fehlende oder veraltete Dokumentation
  - Zahlreiche Programmänderungen, die nicht dokumentiert, genehmigt oder getestet sind

### Vorgehen des Abschlussprüfers bei Aufdeckung von Fraud

Sofern der Abschlussprüfer (bzw. sein Team) Hinweise auf das Vorliegen von Fraud entdeckt, muss die Prüfungsplanung und weitere Vorge-

hensweise angepasst werden. Dabei bestehen die folgenden Pflichten:

1. Erweiterte Prüfungspflichten
2. Mitteilungspflichten
3. Dokumentationspflichten
4. Berichterstattungspflichten

Die **erweiterte Prüfungspflicht** sieht vor, dass der Abschlussprüfer und sein Team nun unter der Annahme prüfen, dass es KEIN einmaliger Vorgang ist, sondern dass gegebenenfalls weitere Verstöße begangen wurden. Die Ausdehnung der gezielten Prüfungshandlungen auf weitere Prüfungsgebiete basiert auf der Annahme, dass Fraud oft den ganzen Abschluss betrifft und eher selten nur ein abgegrenztes Prüfungsgebiet betroffen ist. Dabei ist wichtig, dass der Abschlussprüfer zunächst einmal Unterlagen zu Beweis-zwecken sicherstellt. Ferner muss er möglichst diskret weiterprüfen, um den oder die Betrüger nicht verfrüht zu warnen oder ihm/ihnen Gelegenheit für weitere Vertuschungen zu geben. In aller Regel bindet der Abschlussprüfer Sachverständige wie Rechtsanwälte und forensisch geschulte Prüfer ein.

Nach Abschluss seiner gezielten Prüfungen zu Fraud greift die **Mitteilungspflicht**, d. h. er informiert seinen Mandanten. Hierzu spricht er mit Unternehmensvertretern auf der nächsthöheren Hierarchieebene sowie gegebenenfalls mit dem Vorstand und/oder Aufsichtsrat. Sofern also ein Bereichsleiter Fraud begangen hat, erfolgt die Information auf Ebene des Vorstands. Falls ein Vorstand involviert ist, spricht der Abschlussprüfer mit dem Aufsichtsrat. In keinem Fall informiert der Abschlussprüfer die Staatsanwaltschaft, da er zur Verschwiegenheit verpflichtet ist. Die Weitergabe der Entdeckungen an Aufsichtsbehörden obliegt ausschließlich der Unternehmensleitung bzw. dem Aufsichtsrat.

Bei der **Dokumentation** in den Arbeitspapieren des Abschlussprüfers ist sicherzustellen, dass diese neben den festgestellten Verstößen (umfassende Dokumentation zur Beweissicherung!) auch die Einschätzungen des Abschlussprüfers enthält.

Die **Berichtspflichten** beziehen sich auf die Darstellung im bzw. die Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk sowie Prüfungsbericht.

*Für die Hermes Fahrräder GmbH kann angenommen werden, dass zu Beginn der Prüfung keine besonderen Hinweise auf das Vorliegen von Fraud vorliegen.*

#### 2.2.4 Zusammenfassende Einschätzung der inhärenten Risiken

Der Abschlussprüfer trägt alle Informationen und Einschätzungen über inhärente Risiken zusammen. Dabei bleiben die gegebenenfalls im Zusammenhang stehenden Kontrollrisiken an dieser Stelle außen vor – diese werden im nächsten Kapitel ergänzt.

Die Zusammenfassung der inhärenten Risiken umfasst zum einen solche auf **Abschlussebene**, das sind (inhärente) Risiken, die den gesamten Abschluss betreffen oder zumindest betreffen können. Hierunter fallen vor allem Risiken, die sich aus den IT-Systemen (inklusive Buchhaltungssystem), einer (unangemessenen) Annahme der Unternehmensfortführung („going concern“) und Betrugsrisiken (Fraud) sowie gegebenenfalls Beziehungen mit nahestehenden Personen ergeben können.

Zum anderen sind die inhärenten Risiken mit Bezug zu einzelnen Jahresabschlussposten bzw. **Aussagen der Rechnungslegung** zu erfassen. Dies umfasst beispielsweise das Risiko, dass ein neuer komplexer Sachverhalt wie das erstmalige Eingehen eines Zinsswaps nicht sachgerecht in der Buchführung erfasst wird und dadurch der Ansatz und die Bewertung des Zinsswaps nicht gesetzeskonform sind. Ebenso könnten aus dem Geschäftsrisiko eines Absatzrückgangs und damit einer Erhöhung von Lagerbeständen folgende Risiken abgeleitet werden: zum einen das Risiko der Bewertung der Vorräte (zu hohe Bewertung der Altbestände, die nicht verkauft werden können) und zum anderen nicht sachgerechte Periodenabgrenzung der Umsatzerlöse (Erfassung der Umsatzerlöse noch im alten Geschäftsjahr statt im neuen, sodass die Aussagen des Vorhanden-

seins und der Periodenabgrenzung der Umsatzerlöse betroffen sind). Für diese Zusammenfassung bietet sich eine Tabelle an, die dann um die Kontrollrisiken ergänzt wird und so Basis für die Ableitung der Risikostrategie ist. Für die Hermes Fahrräder GmbH ist eine solche Tabelle am Ende von Abschn. 2.2.1 dargestellt.

#### 2.2.5 Verständnis über das interne Kontrollsystem und Einschätzung von Kontrollrisiken

##### Abgrenzung Verantwortlichkeiten

Der Abschlussprüfer muss ein Verständnis über das rechnungslegungsrelevante interne Kontrollsystem (IKS) des zu prüfenden Unternehmens erlangen (IDW PS 261 n.F.). Dabei geht es vor allem darum, relevante Kontrollen zu identifizieren und zu prüfen, die Fehler im Jahresabschluss vermeiden bzw. aufdecken können. Auf Basis dieser Erkenntnisse leitet der Abschlussprüfer das Kontrollrisiko ab, das zusammen mit dem inhärenten Risiko als Fehlerrisiko bezeichnet wird.

► Kontrollrisiken stellen die Gefahr dar, dass Fehler, die in Bezug auf ein Prüffeld gegebenenfalls zusammen mit Fehlern aus anderen Prüffeldern wesentlich sind, durch das interne Kontrollsystem des Unternehmens nicht verhindert oder aufgedeckt und korrigiert werden. Bei einem nicht oder nur bedingt wirksamen internen Kontrollsystem sind die Kontrollrisiken hoch, wogegen mit einem wirksamen internen Kontrollsystem niedrige Kontrollrisiken verbunden sind. (IDW PS 261 n.F. Tz. 6)

Der Umfang eines internen Kontrollsystems ist vor allem von der Unternehmensgröße abhängig. Eine konkrete gesetzliche Vorschrift, die von Unternehmen die Einrichtung eines internen Kontrollsystems verlangt, besteht (nur) für Kreditinstitute im Kreditwesengesetz (§ 25a Abs. 1 KWG). Gleichwohl ist der Vorstand einer Aktiengesellschaft verpflichtet, geeignete Maßnahmen zur Überwachung zu treffen, insbesondere ein Überwachungssystem einzurichten, damit den

Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen früh erkannt werden (§ 91 Abs. 2 AktG). Da die konkrete Vorschrift zur Einrichtung eines Risikofrüherkennungssystems mit „insbesondere“ eingeleitet wird, lässt sich aus der allgemeinen Formulierung „geeignete Maßnahmen zur Überwachung“ in Abhängigkeit von der Größe und Komplexität der Aktiengesellschaft eine Pflicht zur Einrichtung eines internen Kontrollsystems bzw. Risikomanagements ableiten (MünchKommBZ § 91 AktG Rz. 18–27). Für eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung kann ebenfalls eine Pflicht zur Einrichtung aus den Sorgfaltspflichten des Geschäftsführers nach § 43 Abs. 1 GmbHG abgeleitet werden, wenn dies aufgrund der Größe der Gesellschaft erforderlich ist (MünchKommBZ § 43 GmbHG Rz. 59–61).

► Die Einrichtung und Ausgestaltung eines internen Kontrollsystems liegen alleine in der Verantwortung der Unternehmensleitung. Der Abschlussprüfer nimmt (nur) eine Beurteilung der Angemessenheit und Wirksamkeit vor, und zwar in Bezug auf das rechnungslegungsbezogene interne Kontrollsystem.

Bei einer kleinen Gesellschaft mit einer überschaubaren Anzahl an Mitarbeitern wird in der Regel kein formalisiertes internes Kontrollsystem implementiert sein. Gleichwohl wird die Unternehmensleitung bestimmte Maßnahmen zur Kontrolle der Geschäftstätigkeit durchführen, wie z. B. Plausibilitätsprüfungen oder eine monatliche Durchsicht von Umsatz- und Auftragslisten, die als Managementkontrollen bezeichnet werden. Darüber hinaus können Genehmigungsprozesse Kontrollen darstellen, die der Abschlussprüfer bei seiner Einschätzung des Kontrollrisikos einbeziehen kann. Bei größeren Unternehmen muss sich der Abschlussprüfer zunächst einen Überblick über das interne Kontrollsystem verschaffen und die Angemessenheit beurteilen. Dazu nimmt der Abschlussprüfer einen Vergleich des internen Kontrollsystems des zu prüfenden Unternehmens mit einem idealtypi-

schen internen Kontrollsystem vor, welches im nächsten Abschnitt erläutert wird.

### **Ziele und Komponenten des internen Kontrollsystems (im Unternehmen)**

Unter einem internen Kontrollsystem werden die von der Unternehmensleitung eingeführten Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen (Regelungen) verstanden, die gerichtet sind auf die organisatorische Umsetzung der Entscheidungen der Unternehmensleitung

1. zur Sicherung der Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftstätigkeit (hierzu gehört auch der Schutz des Vermögens, einschließlich der Verhinderung und Aufdeckung von Vermögensschädigungen),
2. zur Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit der internen und externen Rechnungslegung sowie
3. zur Einhaltung der für das Unternehmen maßgeblichen rechtlichen Vorschriften (IDW PS 261 Tz. 19).

Für den Abschlussprüfer ist vor allem die **zweite Säule/Zielsetzung** relevant. Denn seine Abschlussprüfung erstreckt sich auf den Jahresabschluss und damit die externe Rechnungslegung. Auch die **dritte Säule/Zielsetzung** kann zumindest teilweise für die Prüfung des Abschlusses relevant sein, da sich Verstöße gegen maßgebliche rechtliche Vorschriften durch ein Unternehmen in dessen Abschluss niederschlagen können (z. B. in Form einer Rückstellung). Die Sicherung der Einhaltung von (gesetzlichen und anderen) Vorschriften kann eine Schnittstelle zwischen internem Kontrollsystem und Compliance-Abteilungen darstellen. Bei Unternehmen, an denen die öffentliche Hand die Mehrheit der Anteile hält, wie z. B. städtische Energieversorger oder Messegesellschaften, gelten besondere Prüfungsvorschriften nach dem Haushaltsgrundsätzegesetz (§ 53 HGrG), sodass der Abschlussprüfer auch die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung prüfen und ein Urteil über die wirtschaftlichen Verhältnisse abgeben muss (**erste Säule/Zielsetzung**).

Die konkrete Ausgestaltung des internen Kontrollsystems ist abhängig von verschiedenen Faktoren (s. Abb. 2.6). Je größer ein Unternehmen und je verschachtelter ein Konzern, desto umfangreicher sollte auch das interne Kontrollsystem sein. Ebenso benötigen komplexe Geschäftsstrukturen mit vielen verschiedenen Produkten ein umfassenderes internes Kontrollsystem.

Der Aufbau eines internen Kontrollsystems kann sich beispielsweise am sogenannten **COSO-Würfel** des Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) orientieren, der im IDW PS 261 n.F. Tz. 218 übersetzt wiedergegeben wird (s. Abb. 2.7). Dieser dreidimensionale Würfel bildet auf der einen Achse die 3 oben beschriebenen Zielsetzungen ab, von denen die auf die Rechnungslegung bezogene zweite Zielsetzung für die Abschlussprüfung entscheidend ist. In der zweiten Dimension werden die unterschiedlichen Unternehmensfunktionen, -prozesse und -einheiten aufgegliedert. Als Unternehmensprozesse können beispielsweise die Einheiten Einkauf, Produktion, Verkauf, Buchhaltung, Personalwesen etc. unterschieden werden, für die jeweils interne Kontrol-

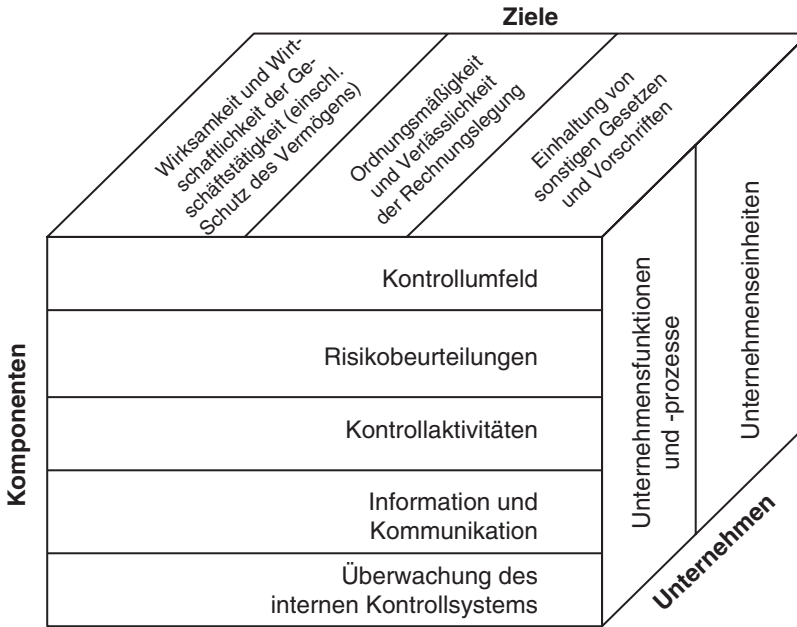
len im Sinne eines internen Kontrollsystems für diesen Prozess definiert sind. Die dritte Dimension zeigt die folgenden 5 **Komponenten eines internen Kontrollsystems** auf.

Dabei stellt das **Kontrollumfeld** den Rahmen dar, innerhalb dessen die Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen eingeführt und angewendet werden. Dieses ist eng verwoben mit der Unternehmenskultur und den Einstellungen der Unternehmensleitung zum internen Kontrollsystem. Vermittelt diese die Bedeutung von Kontrollen für den Unternehmenserfolg und lebt sie dies auch vor? Gibt es eine Verankerung in der Unternehmensorganisation mit entsprechenden personellen Verantwortlichkeiten? In einem wertschätzenden Kontrollumfeld werden Kontrollen auch von den Mitarbeitern eher zuverlässig ausgeführt.

Die **Risikobeurteilung** umfasst das Erkennen und Analysieren sowie Bewerten von Risiken durch das Unternehmen. Dabei sind aus Unternehmenssicht alle (Geschäfts-)Risiken zu erfassen, wie z. B. finanzielle, rechtliche oder auch strategische Risiken. Eine sorgfältige Risikobeurteilung ist wichtig, da nur auf dieser Basis die



**Abb. 2.6** Bestimmungsfaktoren IKS nach IDW PS 261 Tz. 27



**Abb. 2.7** COSO-Rahmenwerk nach IDW PS 261 Tz. 34

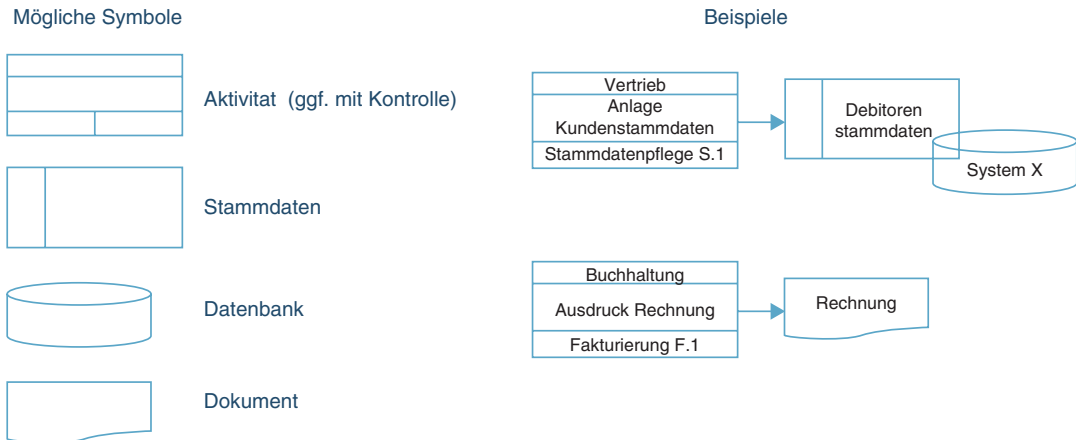
Unternehmensleitung entscheiden kann, wie mit diesen Risiken umgegangen werden soll. Dabei ist normalerweise nicht die vollständige Risikovermeidung das Ziel, vielmehr geht es beispielsweise um die Frage, bis zu welcher Höhe bestimmte (finanzielle) Risiken eingegangen werden sollen (Risikotragfähigkeit).

Unter **Kontrollaktivitäten** werden solche Verfahren verstanden, die die Beachtung der Vorgaben der Unternehmensleitung sicherstellen sollen. Hierunter fallen beispielsweise organisatorische Sicherungsmaßnahmen, die vor allem fehlerverhindernd wirken sollen, wie beispielsweise Zugriffsbeschränkungen, Funktionstrennungen oder Genehmigungspflichten für bestimmte Transaktionen oder Größenordnungen oder Vorgaben eines Limits, bis zu dessen Höhe bestimmte Geschäfte abgeschlossen und damit Risiken eingegangen werden. Zudem fallen Kontrollen hierunter, die in den Prozess integriert sind und die die Wahrscheinlichkeit von Fehlern vermindern oder die Aufdeckung von eingetretenen Fehlern gewährleisten sollen. Dies können z. B. manuelle oder IT-gestützte Plausibilitätsprüfungen oder Soll-Ist-Vergleiche sein.

Die Komponente **Information und Kommunikation** umfasst die Wege und Mittel zur Aufbereitung und Weitergabe von Informationen. Dadurch soll sichergestellt werden, dass die Unternehmensleitung alle Informationen erhält, die sie für ihre Entscheidungsfindung benötigt. Dies umfasst zudem die Kommunikation an die Mitarbeiter einschließlich solcher über ihre Aufgaben und Verantwortlichkeiten.

Durch die **Überwachung** des internen Kontrollsystems soll sichergestellt werden, dass das interne Kontrollsystem nicht nur auf dem Papier angemessen ist, sondern dass dieses auch in der Praxis gelebt wird und daher wirksam ist. Diese Überwachungsfunktion kann prozessintegriert sein oder prozessunabhängig durch eine interne Revision übernommen werden. Wichtig ist hierbei, dass festgestellte Schwächen auch tatsächlich von der Unternehmensleitung behoben werden.

In (großen) Unternehmen ist das rechnungslegungsbezogene interne Kontrollsystem in Organisationshandbüchern oft in Form von Ablaufdiagrammen (Flowcharts) mit weiteren Erläuterungen dokumentiert. Die Dokumentation erfolgt dabei mit vordefinierten Symbolen wie beispielsweise in Abb. 2.8 dargestellt.



**Abb. 2.8** Symbole Ablaufdiagramm

### Beurteilung durch den Abschlussprüfer

Die Beurteilung des internen Kontrollsystems umfasst folgende Schritte, die zwar grundsätzlich aufeinander aufbauen, in der Praxis aber durchaus zusammengefasst durchgeführt werden:

1. Erlangen eines Verständnisses über den Aufbau und Umfang des internen Kontrollsystems des Mandanten
2. Risikobeurteilung auf Basis einer Einschätzung der Angemessenheit des internen Kontrollsystems des Mandanten und damit des Kontrollrisikos
3. Prüfung und Beurteilung der Funktionsfähigkeit, d. h. der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems des Mandanten.

Zu Beginn einer (erstmaligen) Abschlussprüfung wird der Abschlussprüfer sich vor allem einen **Überblick (Verständnis) über das interne Kontrollsystem** verschaffen. Insbesondere in großen Unternehmen geht es dabei vor allem um das Vorhandensein und die Struktur sowie gegebenenfalls ausgewählte Bereiche, weniger um die Erfassung in ganzer Breite (über alle Unternehmensbereiche) und Tiefe (detaillierte Ausgestaltung im Einzelnen). Dabei liegt der Schwerpunkt der Beurteilung auf dem rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystem. Relevante Aspekte sind beispielsweise die Art und Erfassung von Geschäftsvorfällen in der Buchhaltung, der Prozess zur Aufstellung des Jahresabschlusses

einschließlich der Ermittlung von geschätzten Werten sowie die Ausgestaltung von Kontrollen. Im Verlauf der Prüfung werden dann auch andere Teile des internen Kontrollsystems einbezogen. Dabei wird das Prüfungsvorgehen – Erlangung eines Verständnisses – Risikobeurteilung – Ableitung konkreter Prüfungshandlungen – Würdigung der Prüfungsergebnisse – immer wieder angewandt. So erfolgt beispielsweise die konkrete Prüfung des internen Kontrollsystems für die Lagerverwaltung im Rahmen der Prüfung der Vorräte bzw. des Einkaufsprozesses, und zwar in der aufgezeigten Reihenfolge.

Bei Folgeprüfungen kann der Abschlussprüfer auf seine Erkenntnisse der Vorjahresprüfungen zurückgreifen, sodass die Erlangung eines Verständnisses, aber auch die Risikobeurteilung, vor allem dann erforderlich sind, wenn es wesentliche Änderungen gab.

Die **Risikobeurteilung des Abschlussprüfers** basiert auf seiner Einschätzung der **Angemessenheit** (Leistungsfähigkeit) des internen Kontrollsystems des Mandanten. Hierzu prüft der Abschlussprüfer, ob das interne Kontrollsystem grundsätzlich so ausgestaltet ist, dass Fehler verhindert bzw. aufgedeckt werden können. Dies ist der Fall, wenn es den theoretischen Anforderungen, wie sie beispielsweise im COSO-Würfel dargestellt sind, entspricht. Daher wird diese Prüfung auch als eine Soll-Soll-Prüfung bezeichnet. Der Abschlussprüfer gleicht ein theoretisches Soll mit dem Unternehmenssoll ab. Prüfungshandlungen

hierfür sind beispielsweise Gespräche mit Verantwortlichen und die Durchsicht von Organisationshandbüchern und Prozessbeschreibungen. Für ein angemessenes Unternehmenssoll ist es nicht ausreichend, dass ein Unternehmen einfach die (theoretischen) Aussagen des COSO-Rahmenwerks in ihr Organisationshandbuch kopiert. Vielmehr bedarf es einer Anpassung an das Unternehmen. Bei einem Handelsunternehmen sind beispielsweise ganz andere Unternehmenseinheiten vorhanden als in einem produzierenden Unternehmen, sodass auch entsprechend andere Kontrollen erforderlich sind. Ebenso ist die konkrete Ausgestaltung neben den Unternehmenseinheiten auch von Hierarchieebenen etc. abhängig. Für die Risikobeurteilung bei einer erstmaligen Prüfung muss der Abschlussprüfer auch ein Verständnis des (tatsächlichen) Kontrollumfelds erlangen, da bei einem negativen Kontrollumfeld die Angemessenheit fragwürdig erscheinen kann.

Neben der Angemessenheit prüft der Abschlussprüfer auch die **Implementierung**, also ob das interne Kontrollsystem nicht nur auf dem Papier besteht, sondern dass in der Unternehmenspraxis auch tatsächlich Kontrollen vorgesehen bzw. in Systemen eingebaut sind. Bei der Prüfung der Implementierung geht es noch nicht um die tatsächliche Durchführung von Kontrollen. Allerdings kann der Abschlussprüfer zur Prüfung der Implementierung die Erfassung eines Geschäftsvorfalles in den Systemen Schritt für Schritt nachvollziehen („walk-through“), womit er zugleich die Funktionsfähigkeit bzw. Wirksamkeit von Kontrollen prüft (daher wird diese Prüfung auch als „dual-purpose-test“ bezeichnet). Auf Basis seiner Erkenntnisse und Beurteilungen nimmt der Abschlussprüfer als Ergebnis seiner Risikobeurteilung eine Einschätzung des Kontrollrisikos vor. Dabei sollte der Abschlussprüfer auch die Grenzen eines internen Kontrollsystems im Blick haben, wie beispielsweise zeitweise Unwirksamkeit (aufgrund von Krankheit oder Urlaub von Mitarbeitern oder bei Änderungen im IT-System) oder eine mögliche Umgehung von Kontrollen (im Zusammenhang mit Fraud, s. hierzu Abschn. 2.2.3).

Ein angemessenes und implementiertes internes Kontrollsystem und ein positives Kontrollumfeld sind allerdings keine Garantien für ein tatsächlich wirksames Kontrollsystem. Daher ist die **Wirksamkeit** im nächsten Schritt bzw. im Rahmen der Prüfungsdurchführung als Reaktion auf die Risikobeurteilung durchzuführen. Dazu wird im weiteren Verlauf der Prüfung die tatsächliche Durchführung von Kontrollen geprüft, was als Funktionsprüfung (Abschn. 3.1) bezeichnet wird. Dies ist ein Soll-Ist-Vergleich, da der Abschlussprüfer das Unternehmenssoll mit dem Unternehmensist abgleicht. Eine Funktionsprüfung ist allerdings nur dann zu planen, wenn das (rechnungslegungsbezogene) interne Kontrollsystem als angemessen beurteilt wurde.

Der Abschlussprüfer kann seine Prüfungshandlungen in einer **Kontrollmatrix** dokumentieren. In dieser beschreibt der Abschlussprüfer für die einzelnen Prozessschritte zunächst als Ergebnis der Aufbauprüfung die Kontrollen, die er als angemessen ansieht. Dabei vermerkt er auch die Art der Kontrolle, also ob dies eine IT-/automatische Kontrolle oder eine manuell durchgeführte Kontrolle ist, sowie die Frequenz der Durchführung. Ferner notiert er die adressierten Kontrollziele des Unternehmens, die relevanten Jahresabschlussposten und die adressierten Aussagen der Rechnungslegung. Nach Durchführung der Funktionsprüfung vermerkt der Abschlussprüfer dann die durchgeführten Kontrolltests, d. h. Art und Anzahl, sowie das jeweilige Ergebnis dieser Prüfungshandlungen.

Die **Kontrollziele des Unternehmens** beziehen sich auf die Wirkung von Kontrollen im Rahmen des internen Kontrollsystems, sind also ganz allgemein. Dabei besteht keinerlei Bezug zur Rechnungslegung und auch nicht zu den Aussagen der Rechnungslegung, auch wenn diese zum Teil gleich benannt sind. Es werden vier Kontrollziele unterschieden:

- Vollständigkeit („completeness“), d. h. dass alle Geschäftsvorfälle erfasst und für die Weiterverarbeitung angenommen werden
- Richtigkeit („accuracy“), d. h. dass die Erfassung der Geschäftsvorfälle mit dem richtigen

Betrag, auf dem sachgerechten Konto, zeitnah und periodengerecht erfolgt

- Gültigkeit („validity“), d. h. dass alle aufgetragenen Geschäftsvorfälle tatsächlich stattgefunden haben, dass sie zum Geschäft des Mandanten gehören und von der zuständigen Person genehmigt wurden
- Zugriffsbeschränkung („restricted access“), d. h. dass Daten und Programme vor einem unautorisierten Zugriff geschützt werden und ihre Vertraulichkeit sichergestellt wird. Zudem ist das physische Vermögen zu schützen.

*In Abschn. 3.4 wird die Prüfung des Verkaufsprozesses einschließlich Prüfung des hierauf bezogenen internen Kontrollsystems beschrieben. Dabei wird auch eine Kontrollmatrix beispielhaft dargestellt.*

### **Ausgestaltung von Kontrollen und ihre Prüfungsrelevanz**

Kontrollen, d. h. Kontrollaktivitäten im Sinne des COSO-Würfels, sind durch den Abschlussprüfer auf ihre Prüfungsrelevanz hin zu beurteilen. Hierbei ist das zugrunde liegende Fehlerrisiko zu berücksichtigen. Sofern der Abschlussprüfer die Kontrollaktivitäten als angemessen einschätzt, ist zudem deren Wirksamkeit zu beurteilen, was im Rahmen der Funktionsprüfung erfolgt.

Kontrollaktivitäten können im IT-System implementiert (automatisiert) sein, aber auch manuell durchgeführt werden, d. h. durch einen Mitarbeiter. Dabei sind automatisierte IT-Kontrollen verlässlicher, da die IT keinen „schlechten“ Tag hat oder nicht übermüdet sein kann. Aus diesem Grund muss der Abschlussprüfer bei der Planung der Funktionsprüfung für die Prüfung von automatisierten Kontrollen nur eine einzige Prüfung der tatsächlichen Durchführung einplanen, während manuelle Kontrollen mehrfach in Stichproben zu prüfen sind, sodass hierfür ein größerer Zeitbedarf einzuplanen ist. Bei einer monatlich durchgeführten Kontrolle sollte die Stichprobe 3 Kontrollen bzw. 3 Monate umfassen, bei täglichen Kontrollen kommen Stichproben von 10 bis 25 Kontrollen in Betracht (IDW F&A zu ISA 530 bzw. IDW EPS 310 oder ISA 500 bzw. IDW EPS 300 nF).

Für den Abschlussprüfer sind zudem nur solche Kontrollen relevant, deren Durchführung auch dokumentiert ist. Sofern also beispielsweise der Leiter Rechnungswesen Listen ausdruckt, durchsieht und gegebenenfalls direkt Korrekturen im System vornimmt, ist diese Kontrolle für den Abschlussprüfer nur nachvollziehbar, wenn die Liste zusammen mit einer Änderungsliste abgezeichnet und aufbewahrt wird.

### **Beispiel**

Im Organisationshandbuch eines Unternehmens sind 2 Kontrollen wie folgt beschrieben:

„Der Gruppenleiter Vertrieb prüft täglich die Stammdatenänderungen, indem er die entsprechende Liste mit seinen Anforderungen abgleicht. Bei Unstimmigkeiten klärt er den Sachverhalt mit dem entsprechenden Sachbearbeiter. Die Änderungsliste wird dabei von ihm abgehakt, mit Datum unterzeichnet und anschließend abgelegt.“ Diese Kontrolle ist dokumentiert und besitzt Prüfungsrelevanz. Daher ist für diese Kontrolle die Funktionsprüfung zu planen.

„Ein Mitarbeiter der Abteilung Auftragsannahme prüft im Anschluss an die Erfassung von Artikelstammdaten durch Abgleich mit dem Artikelstammbuch, dass diese richtig erfasst wurden. Fehler werden sofort korrigiert.“ Diese Kontrolle stellt aufgrund der fehlenden Dokumentation keine Kontrolle mit Prüfungsrelevanz dar und wäre dementsprechend nicht im Rahmen der Funktionsprüfung einzuplanen.

Bei Kontrollen ist ferner zu unterscheiden, ob diese organisatorische Sicherungsmaßnahmen oder Kontrollen mit Bezug zur Rechnungslegung darstellen – nur Letztere besitzen eine Relevanz für die Abschlussprüfung. Zu den organisatorischen Sicherungsmaßnahmen zählen beispielsweise Zutrittskontrollen zum Werksgelände. Diese sind zweifelsfrei von Wichtigkeit für das Unternehmen, gleichwohl haben sie oft keinen direkten Bezug zum Rechnungswesen und daher keine Prüfungsrelevanz. Der Abschlussprüfer muss daher für eine solche organisatorische Sicherungsmaßnahme keine Kontrolltests in seiner Abschlussprüfung einplanen. Gleichwohl kann

die fehlende Durchführung von vorgesehenen organisatorischen Sicherungsmaßnahmen, wie beispielsweise eine fehlende Funktionstrennung durch zu umfangreiche IT-Zugriffsrechte einzelner Mitarbeiter, dem Abschlussprüfer Hinweise auf die Wirksamkeit des internen Kontrollsystems als Ganzes geben.

*Die Hermes Fahrräder GmbH verfügt über kein umfassendes internes Kontrollsystem, das aufwendig in Organisationshandbüchern dokumentiert ist. Gleichwohl bestehen durchaus verschiedene Überwachungsmaßnahmen, die der Abschlussprüfer bei seinen vorhergehenden Prüfungen aufgenommen und getestet hat. Diese umfassen organisatorische Sicherungsmaßnahmen, wie vor allem Funktionstrennungen und das Vier-Augen-Prinzip. Des Weiteren bestehen Kontrollen in Form von Plausibilitätsprüfungen und monatlichen Durchsichten/Kontrollen der Umsatzstatistiken durch die Geschäftsführerin. Für größere Aufträge ist ferner ein Genehmigungsprozess etabliert. Da es hierbei keine Änderungen gab, schätzt der Abschlussprüfer das Kontrollrisiko wie im Vorjahr als niedrig bis mittel ein. Für die bestehenden Kontrollen plant er Funktionsprüfungen, da sie angemessen und prüfungsrelevant sind.*

## 2.3 Vorläufige Festlegung von Wesentlichkeitsgrenzen

### Bedeutung Wesentlichkeit

Der Abschlussprüfer muss nicht jeden einzelnen Beleg und jeden einzelnen Sachverhalt prüfen, vielmehr prüft er unter Beachtung der Grundsätze der Wesentlichkeit (Abschn. 1.1.3) und der hinreichenden Sicherheit (Abschn. 1.1.4). Dabei richtet er seine Prüfung auf die Aufdeckung wesentlicher falscher Aussagen der Rechnungslegung aus. Die Wesentlichkeit stellt somit den Maßstab für die Beurteilung von festgestellten Risiken und Fehlern dar. Die Bedeutung der Wesentlichkeit für die Abschlussprüfung wird in IDW PS 250 n.F. (ISA 320 und ISA 450) beschrieben.

► Rechnungslegungsinformationen sind als wesentlich anzusehen, wenn vernünftigerweise zu erwarten ist, dass ihre falsche Darstellung (einschließlich ihres Weglassens) im Einzelnen oder insgesamt die auf Basis der Rechnungslegung getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Rechnungslegungsadressaten beeinflusst (IDW PS 250 n.F. Tz. 5).

Die Wesentlichkeit orientiert sich am Adressaten des Jahresabschlusses und daher auch an der Größe des Unternehmens. Dabei ist zum einen die absolute Größe zu beurteilen, zum anderen aber auch das Kumulationsrisiko.

### Beispiel

Wenn in der Kasse einer Großbank 5000 Euro fehlen, dann ist dies zwar ein Fehler, sofern dies aber einmalig passiert ist, kann dieser Fehler als unwesentlich betrachtet werden. Zumal die Angaben im offengelegten Jahresabschluss oft in Millionen Euro angegeben werden, sodass die fehlenden 5000 Euro gar nicht auffallen und daher Investoren bei ihrer Entscheidung nicht beeinflussen würden.

Auf der anderen Seite ist zu beachten, dass Fehler, die mehrfach auftreten, kumuliert sehr wohl wesentlich sind. Wenn also regelmäßig 5000 oder auch einmal 4000 oder 6000 Euro in der Kasse fehlen, dann kann sich dies auf eine wesentliche Größenordnung summieren. (In diesem Fall käme sogar noch die Frage nach einem potenziellen Betrug hinzu; s. hierzu Abschn. 2.2.3.)

Darüber hinaus ist die Wesentlichkeit für Zahlen, also quantitative Angaben, leichter zu beurteilen als für qualitative Angaben. Insbesondere Angaben im Anhang und im Lagebericht (Abschn. 4.2.1) sind oft qualitativer Natur. Das Fehlen einer einzigen Angabe kann als wesentlich angesehen werden. Dies ist beispielsweise bei einer fehlenden individualisierten Angabe der Vorstandsbezüge bei einer börsennotierten Aktiengesellschaft nach § 285 Nr. 9a HGB (nach dem Vorstandsvergütungs-offenlegungsgesetz) der Fall.

### Konzept der Wesentlichkeit in der Abschlussprüfung

Der Abschlussprüfer hat daher bei seiner Prüfung ein Konzept der Wesentlichkeit zu beachten, bei dem er die quantitativen Wesentlichkeiten in seinem pflichtgemäßen Ermessen selbst festlegt (Tab. 2.4).

Dabei bestimmt er zunächst die Gesamtwesentlichkeit bezogen auf den gesamten Jahresabschluss (abschlussbezogene Wesentlichkeit). Wenn diese Wesentlichkeitsgrenze durch einen einzigen Fehler oder durch die Summe mehrerer Fehler überschritten werden würde, wäre ein Teil oder gar der gesamte Jahresabschluss als fehlerhaft anzusehen. Die Berechnung der Gesamtwesentlichkeit ist nicht konkret vorgegeben. In der Wirtschaftsprüfungspraxis hat sich bei gewinnorientierten Unternehmen eine Berechnung auf Basis der für die Unternehmenssteuerung relevanten Ergebnisgröße, in der Regel dem Vorsteuerergebnis (3–5 %, in Ausnahmefällen auch bis 10 %) etabliert. Bei schwankenden Ergebnissen kann eine Durchschnittsbetrachtung erfolgen. Je nach Unternehmenszweck kommt auch eine Orientierung an den Umsatzerlösen (0,5–3 %) oder der Bilanzsumme (z. B. 0,5 %) in Betracht (vgl. IDW F&A zu ISA 450 bzw. IDW PS 250 n.F.).

Der Abschlussprüfer kann unterhalb dieser Grenze eine sogenannte spezifische Wesentlich-

keit für einzelne Posten festlegen, die beispielsweise bei 60–80 % der Gesamtwesentlichkeit liegen könnte. Zudem kann er beispielsweise für die Kasse oder das Eigenkapital aufgrund deren Bedeutung eine niedrigere Grenze festlegen, die gegebenenfalls auch null betragen kann.

Für die Planung und Durchführung von Prüfungshandlungen und damit das eigentliche Prüfungsvorgehen bestimmt der Abschlussprüfer die sogenannte Toleranzwesentlichkeit. Diese liegt in der Regel bei 50–75 % der Gesamtwesentlichkeit (bzw. spezifischen Wesentlichkeiten). Diese niedrigere Wesentlichkeitsgrenze soll insbesondere dem Aggregationsrisiko Rechnung tragen, dass also beispielsweise 2 oder 3 Fehler zwar unterhalb der Gesamtwesentlichkeitsgrenze liegen, in ihrer Summe aber deutlich darüber. Die genaue Höhe dieser Toleranzwesentlichkeit wird nicht vorgegeben. Vielmehr setzt der Abschlussprüfer diese unter Einbindung seiner Erfahrungen und seiner Fehlererwartung fest.

Neben der Wesentlichkeit legt der Abschlussprüfer schließlich eine Nichtaufgriffsgrenze fest. Beträge unterhalb dieser Grenze werden als zweifelsfrei unbeachtlich bezeichnet, wenn die Werte zahlenmäßig klein und damit ohne Einfluss auf einen potenziellen Entscheidungsfindungsprozess der Abschlussadressaten sind (in der Regel kleiner als 3–5 % der Gesamtwesent-

**Tab. 2.4** Wesentlichkeiten

Art	Maßstab	Bedeutung
Gesamtwesentlichkeit (Abschlussbezogene Wesentlichkeit)	Adressatenorientiert	Ab welcher Höhe beeinflusst ein Fehler im Abschluss die wirtschaftliche Entscheidung der Jahresabschlussadressaten?
Spezifische Wesentlichkeit	Adressatenorientiert	Ab welcher Höhe beeinflusst ein Fehler bei bestimmten Transaktionen, Kontensalden, Abschluss- oder Lageberichtsangaben die wirtschaftliche Entscheidung der Jahresabschlussadressaten?
Toleranzwesentlichkeit	Prüferorientiert	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Betrag unter der abschlussbezogenen bzw. spezifischen Wesentlichkeit</li> <li>• Abhängig von der Einschätzung des Aggregationsrisikos</li> <li>• Reduziert das Risiko, dass die Summe aus nicht korrigierten und nicht aufgedeckten Fehlern die Gesamtwesentlichkeit übersteigt</li> <li>• Maßstab für Ausrichtung der Prüfungshandlungen</li> </ul>
Nichtaufgriffsgrenze	Prüferorientiert	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Arbeitserleichterung</li> <li>• „Zweifelsfrei unbeachtliche“ Sachverhalte</li> <li>• Betragsgrenze, unterhalb derer festgestellte Fehler nicht in die Aufstellung der (nicht korrigierten) Fehler aufgenommen werden</li> </ul>

lichkeit) und kein Kumulationsrisiko vorliegt. In diesem Fall werden aufgedeckte Beträge unterhalb der Nichtaufgriffsgrenze vom Abschlussprüfer nicht weiter berücksichtigt. Dies entspricht dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit in der Abschlussprüfung (Abschn. 1.1.5).

### **Wesentlichkeit und Prüfungsrisiko – Auswirkungen auf das weitere Prüfungsvorgehen**

Zwischen der Festlegung der Wesentlichkeit und dem weiteren Prüfungsvorgehen bestehen Wechselwirkungen. Dies lässt sich aus dem Prüfungsrisikomodell ableiten (Abschn. 1.1.2 und 1.1.3). Das Prüfungsrisiko ist das Risiko, dass der Abschlussprüfer den Jahresabschluss als fehlerfrei beurteilt, obwohl dieser wesentliche Fehler enthält. Dieses Prüfungsrisiko kann in der Praxis nicht ausgeschlossen bzw. auf null gesetzt werden. Vielmehr prüft der Abschlussprüfer mit hinreichender Sicherheit und bestimmt ein niedriges akzeptables Prüfungsrisiko (PR). Im Prüfungsrisikomodell werden die Bestimmungsfaktoren des Prüfungsrisikos in einer Formel dargestellt:  $PR = IR * KR * ER$ . Das Vorhandensein von Fehlern (Fehlerrisiko mit den Ausprägungen inhärentes Risiko (IR) und Kontrollrisiko (KR)) kann der Abschlussprüfer nicht beeinflussen, sondern nur einschätzen (wie in den vorangegangenen Kapiteln beschrieben). Durch die risikoorientierte Planung und spätere Durchführung von Prüfungshandlungen versucht er, die vorhandenen Fehler aufzudecken. Das Übersehen von Fehlern wird als (Nicht-)Entdeckungsrisiko (ER) bezeichnet. Da der Abschlussprüfer ein möglichst niedriges Prüfungsrisiko in einer feststehenden Höhe sicherstellen muss, bestimmt die Einschätzung des Fehlerrisikos die Höhe des möglichen (Nicht-)Entdeckungsrisikos (Ableitung von ER in der Formel  $PR = IR * KR * ER$ ). Bei einer Einschätzung des Fehlerrisikos als hoch muss der Abschlussprüfer folglich mit einem niedrigen (Nicht-)Entdeckungsrisiko planen. Dazu muss er umfangreiche Prüfungshandlungen vorsehen. Dies korrespondiert mit einer niedrigen Festlegung der Wesentlichkeitsgrenzen. Denn setzt der Abschlussprüfer die Toleranzwesentlichkeit eher niedrig an, muss er umfangreicher prüfen bzw.

findet mit höherer Wahrscheinlichkeit Fehler, so dass sein (Nicht-)Entdeckungsrisiko eher gering ist. Ist der Abschlussprüfer andererseits überzeugt, dass das Fehlerrisiko gering anzusehen ist, kann er sich ceteris paribus ein höheres (Nicht-)Entdeckungsrisiko erlauben und dementsprechend die Toleranzwesentlichkeit höher ansetzen.

Die Festsetzung der Wesentlichkeit erfolgt im Rahmen der Prüfungsplanung nur vorläufig. Falls im weiteren Verlauf der Prüfung beispielsweise viele Fehler entdeckt werden und der Abschlussprüfer daher seine Risikobeurteilung anpasst – von einem mittleren zu einem hohen Fehlerrisiko –, muss er mehr prüfen, da sein (Nicht-)Entdeckungsrisiko bei gegebenem Prüfungsrisiko niedriger ausfallen muss. Dies kann zu einer Anpassung der Wesentlichkeitsgrenze nach unten führen.

Bei der späteren Prüfungsdurchführung ergeben sich für festgestellte Fehler somit die in Tab. 2.5 dargestellten Konsequenzen.

### **Konkrete Bestimmung von Wesentlichkeitsgrenzen für die Hermes Fahrräder GmbH**

*Die (vorläufige) Berechnung der Wesentlichkeitsgrenzen für die Hermes Fahrräder GmbH zeigt Tab. 2.6. Dabei werden in der zweiten und dritten Spalte die Bandbreiten aufgezeigt, aus denen der Abschlussprüfer EINE Gesamtwesentlichkeit und EINE Toleranzwesentlichkeit festlegen muss. Diese Bandbreiten verdeutlichen den Ermessensspielraum des Abschlussprüfers bei der Festlegung der Wesentlichkeitsgrenzen. Die konkrete Festlegung erfolgt in Rahmen seines sogenannten pflichtgemäßen Ermessens, und zwar unter Berücksichtigung seiner Risikoeinschätzung.*

*Aufgrund der Risikobeurteilung als mittelhohes Fehlerrisiko werden folgende Grenzen festgelegt (fünfte Spalte): Als Bezugsgröße zieht der Abschlussprüfer 5 % des Vorsteuergewinns heran, da dieser neben der Umsatzrendite die wichtigste Steuerungsgröße der Geschäftsführerin darstellt. Da die GmbH insgesamt als ein solides Unternehmen betrachtet wird und der Abschlussprüfer in der Vergangenheit nur wenige Fehler entdeckt hat, setzt er die Toleranzwesentlichkeit mit 70 % der Gesamtwesentlichkeit an. Auf die*

**Tab. 2.5** Fehler und Wesentlichkeit

Festgestellte Fehler	Reaktion des Abschlussprüfers
Zahlenmäßig kleine und unbeachtliche Fehler ohne Kumulationsrisiko unterhalb der Nichtaufgriffsgrenze	Keine weitere Beachtung und keine Dokumentation
Quantitative Fehler unterhalb der Toleranzwesentlichkeit (z. B. Zahlendreher in Beträgen)	Vermerk in der Aufstellung der Prüfungsdifferenzen (dies ist eine Art „Fehlerliste“); sofern der Mandant die gefundenen Fehler nicht in der Buchführung korrigiert, verbleiben die Fehler in der Aufstellung der nicht korrigierten Prüfungsdifferenzen und sind am Ende der Prüfung vom Abschlussprüfer zu würdigen und im Prüfungsbericht zu erläutern
(Summe aller) Fehler oberhalb der Toleranzwesentlichkeit (oder gar Gesamtwesentlichkeit)	Überprüfung der Risikobeurteilung und gegebenenfalls Anpassung des Prüfungsprogramms, ferner Einschätzung möglicher Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk
Qualitative Fehler (z. B. fehlende Anhangangaben)	Gesonderte Beurteilung und ebenfalls Vermerk in einer Aufstellung („Fehlerliste“); ähnlich wie bei den quantitativen Differenzen muss der Abschlussprüfer am Prüfungsende die Feststellungen würdigen, die vom Mandanten nicht korrigiert wurden, und diese gegebenenfalls im Prüfungsbericht darstellen

**Tab. 2.6** Bestimmung Wesentlichkeitsgrenzen für die Hermes Fahrräder GmbH

Art	Mögliche Berechnung	Mögliche Bandbreite	Berechnung für Hermes Fahrräder GmbH	Festlegung für Hermes Fahrräder GmbH
Gesamtwesentlichkeit (Abschlussbezogene Wesentlichkeit)	3–5 % vom Jahresergebnis in Höhe von 700.710 Euro	21.021–35.036 Euro	5 % vom Jahresergebnis	35.036 Euro (gerundet 35.000 Euro)
Toleranzwesentlichkeit	50–75 % der Gesamtwesentlichkeit	10.510–15.766 Euro 17.518–26.277 Euro	70 % der Gesamtwesentlichkeit	24.525 Euro (gerundet 25.000 Euro)
Nichtaufgriffsgrenze	3–5 % der Gesamtwesentlichkeit	631–1051 Euro 1051–1752 Euro	5 % der Gesamtwesentlichkeit	1752 Euro (gerundet 2000 Euro)

*Bestimmung von spezifischen Wesentlichkeitsgrenzen verzichtet er, gleichwohl hat er ein besonderes Augenmerk auf Fehler in den Bilanzposten Kasse/Bank und Eigenkapital, da diese besonders sensibel sind.*

eine Beurteilung der Risiken vor, die die Auswirkungen der Risiken auf die Rechnungslegung sowie ihre Bedeutung (Wesentlichkeit) umfasst. Diese Risikoklassifizierung ist erforderlich, um die Prüfung angemessen zu planen.

## 2.4 Beurteilung festgestellter Risiken

Der Abschlussprüfer hat die festgestellten Risiken zu dokumentieren und dabei möglichst die Größenordnung und auch Eintrittswahrscheinlichkeit festzuhalten. Auf dieser Basis nimmt er

### Risikoklassifizierung

Hinsichtlich der Auswirkungen auf die Rechnungslegung unterscheidet der Abschlussprüfer zwischen

- Fehlerrisiken, die sich auf den Abschluss als Ganzes beziehen, und
- Fehlerrisiken, die sich auf einzelne Aussagen der Rechnungslegung beziehen.

Zu den **Fehlerrisiken, die sich auf den Abschluss als Ganzes** beziehen, zählen vor allem (bestandsgefährdende) Risiken, die zu Zweifeln an der Annahme der Unternehmensfortführung führen. Ebenso betrifft Fraud (Betrugsrisiken) oftmals den gesamten Jahresabschluss oder zumindest wesentliche Teile. In ähnlicher Weise können sich umfeld-/branchenbedingte Risiken, wie eine rückläufige Nachfrage, auf den gesamten Abschluss auswirken, da beispielsweise die Sachanlagen, Vorräte, Umsatzerlöse und gegebenenfalls auch Rückstellungen betroffen sein können und darüber hinaus die Unternehmensleitung eventuell bilanzpolitische Maßnahmen ergreift. Des Weiteren führen Risiken im IT-System oder Schwächen im internen Kontrollsystem, beispielsweise aufgrund unzureichend eingearbeiteter Mitarbeiter, häufig zu Risiken auf Abschlussebene. Diese Risiken sind bei der Prüfungsplanung entsprechend zu berücksichtigen, sodass sie „übergeordnet“ und vorgezogen geprüft werden und nicht erst bei der Prüfung eines jeden Bilanzpostens.

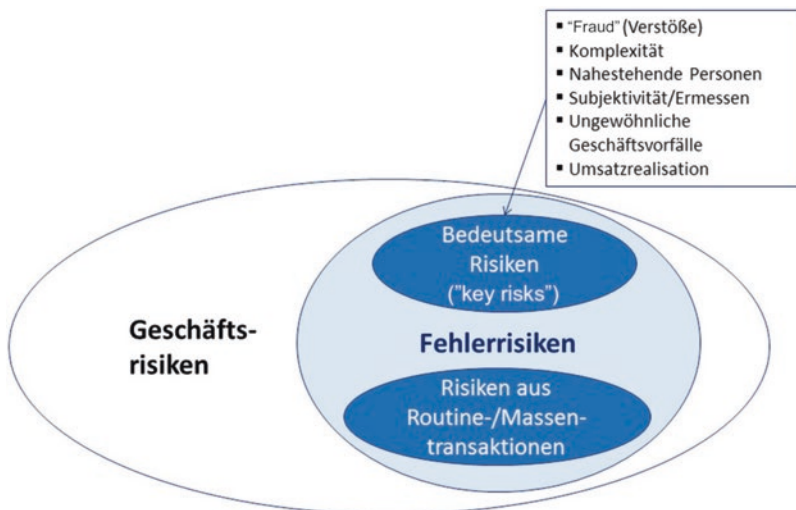
Die **Fehlerrisiken, die sich auf einzelne Aussagen der Rechnungslegung beziehen**, sind dagegen bei der Prüfung der betroffenen Posten zu berücksichtigen, d. h. es sind entsprechende Prüfungshandlungen vorzusehen. So werden bei der Prüfung des Bilanzpostens „Forderungen“ Prü-

fungshandlungen geplant, die die Frage nach der Werthaltigkeit von Forderungen und damit deren Bewertung (Ausfallrisiko von Forderungen) adressieren. Risiken aufgrund des erstmaligen Einsatzes derivativer Sicherungsinstrumente zur Absicherung gegen Zinsänderungsrisiken sind bei der Prüfung der Derivate einzuplanen (in einem HGB-Abschluss kann dies gegebenenfalls bei der Prüfung der Rückstellungen vorgesehen werden).

Zum zweiten sind die Risiken nach ihrer Art zu klassifizieren (s. auch Abb. 2.9):

1. Bedeutsame Risiken
2. Risiken aus Massen- oder Routinetransaktionen
3. Andere Risiken

**Bedeutsame Risiken** bedürfen der besonderen Aufmerksamkeit des Abschlussprüfers. Sie können aufgrund ihrer Art oder ihres Umfangs einen wesentlichen Einfluss auf den Abschluss haben und erfordern daher eine angemessene Berücksichtigung bei der Planung der Prüfungshandlungen. Oftmals stellen sie auch Risiken dar, die den Abschluss als Ganzes betreffen. Insbesondere folgende Sachverhalte sprechen für eine Einstufung als bedeutsame Risiken (IDW PS 261 Tz. 65):



**Abb. 2.9** Risikoklassifizierung nach IDW PS 261 n.F. Tz. 65–68

- Hinweise auf Verstöße: Im Fall von Fraud bzw. der Erwartung, dass möglicherweise Fraud begangen wurde, muss der Abschlussprüfer seine Prüfungshandlungen viel umfangreicher planen (s. Abschn. 2.2.3).
- Komplexität von Geschäftsvorfällen: Bei diesen werden leichter Fehler gemacht, da beispielsweise wichtige Details übersehen werden.
- Transaktionen mit nahestehenden Personen: Hier besteht die Gefahr, dass über besondere Preisgestaltungen Mittel aus einem Unternehmen gezogen werden und hierüber nicht angemessen berichtet wird.
- Maß an Subjektivität bei der Ausübung von Ermessensspielräumen: Bei der Aufstellung eines Jahresabschlusses bestehen beispielsweise bei der Ermittlung der Höhe der Wertberichtigungen auf Forderungen oder der erforderlichen außerplanmäßigen Abschreibungen auf Sachanlagen oder der Bemessung von Rückstellungen im Zusammenhang mit Rechtsstreitigkeiten aus Unsicherheiten resultierende Ermessensspielräume. Diese sind mit der Geschäftstätigkeit an sich verbunden und lassen sich kaum vermeiden. Allerdings kann beispielsweise bei einer ungewöhnlich hohen Anzahl an Rechtsstreitigkeiten ein besonderes Risiko bestehen.
- Ungewöhnliche Geschäftsvorfälle und solche außerhalb des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs: Aufgrund der Einmaligkeit von Geschäftsvorfällen können besondere Risiken entstehen, beispielsweise bei Spezialaufträgen oder solchen mit einer ungewöhnlich hohen Auftragssumme.
- Umsatzrealisation: Aufgrund der Bedeutung der Umsatzerlöse für den Unternehmenserfolg insgesamt, aber gegebenenfalls auch für eine umsatzabhängige Bezahlung (im Vertrieb oder der Unternehmensleitung) sowie für die Ermittlung von Kennzahlen (und sogenannten „covenants“ bei Krediten), soll der Abschlussprüfer stets ein besonderes Augenmerk auf die Umsatzrealisation und die Prüfung des tatsächlichen Eintritts der Umsatzerlöse legen,

um beispielsweise eine zu hohe Erfassung von Umsätzen zum Ende des Geschäftsjahres aufzudecken. Dabei ist die Verbindung zu den Forderungen zu beachten, da ein überhöhter Ausweis der Umsatzerlöse mit einem überhöhten Ausweis der Forderungen korrespondiert. Ausnahmsweise stellt die Umsatzrealisierung bei der Prüfung von Supermärkten in der Regel kein bedeutsames Risiko dar, da hier eine sofortige Bezahlung durch die Kunden und keine Rechnungsstellung erfolgt.

**Risiken aus Massen- oder Routinetransaktionen** sind bei der Prüfungsplanung ebenfalls besonders zu adressieren, da bei diesen die Durchführung von aussagebezogenen Prüfungshandlungen alleine nicht ausreicht, um mit hinreichender Sicherheit ein Prüfungsurteil über das Vorliegen von falschen Angaben in dem betreffenden Prüffeld zu treffen (IDW PS 261 n.F. Tz. 68).

#### Beispiel

Beispielsweise fällt die Rechnungsstellung bei den großen Telekommunikationsunternehmen hierunter, da monatlich Tausende Rechnungen versandt werden. Auf Basis der Ziehung einer Stichprobe und Prüfung einzelner Rechnungen könnte der Abschlussprüfer keine Beurteilung vornehmen, da die Anzahl der Rechnungen viel zu hoch ist. Da die Erstellung und Versendung der Rechnungen hierbei automatisiert in den IT-Systemen erfolgt, muss der Abschlussprüfer folglich eine Prüfung der IT-Systeme und der vorgesehenen Kontrollen durchführen.

Die Prüfung der IT-Systeme einschließlich der internen Kontrollen erfolgt durch eine Aufbauprüfung der Systeme und eine anschließende Funktionsprüfung der Wirksamkeit. Die Vorgehensweise entspricht dem zur Beurteilung des internen Kontrollsystems dargestellten Prüfungsvorgehen. In der Praxis werden die Aufbau- und Funktionsprüfung oft zusammengefasst als Systemprüfung bezeichnet.

Die **anderen festgestellten Risiken** ergeben sich aus einer Negativabgrenzung, da sie nicht zu den vorgenannten zählen. Im Rahmen der Prüfungsplanung ist für diese keine besondere Vorgehensweise erforderlich. Sie wirken sich aber durchaus auf die Risikobeurteilung insgesamt aus.

### Zusammenfassende Risikobeurteilung

Die Risikobeurteilung führt somit alle Erkenntnisse und Beurteilungen des Abschlussprüfers über das zu prüfende Unternehmen zusammen und mündet in eine Einschätzung des Fehlerrisikos in dem zu prüfenden Abschluss (s. Abb. 2.10 zu einer zusammenfassenden Darstellung im Sinne von IDW PS 261 n.F.). Bei einem feststehenden Prüfungsrisiko lässt sich im Prüfungsrisikomodell ( $PR = IR * KR * ER$ ) das Entdeckungsrisiko ableiten und damit Art und Umfang der erforderlichen Prüfungshandlungen. Dabei sind die Auswirkungen der Risikoklassifizierung auf die Art und den Umfang der Funktionsprüfungen sowie der aussagebezogenen Prüfungen zu beachten. Die (konkrete) Planung der Abschlussprüfung wird auf dieser Basis in der Prüfungsstrategie und dem Prüfungsprogramm dokumentiert, die im nächsten Kapitel beschrieben werden.

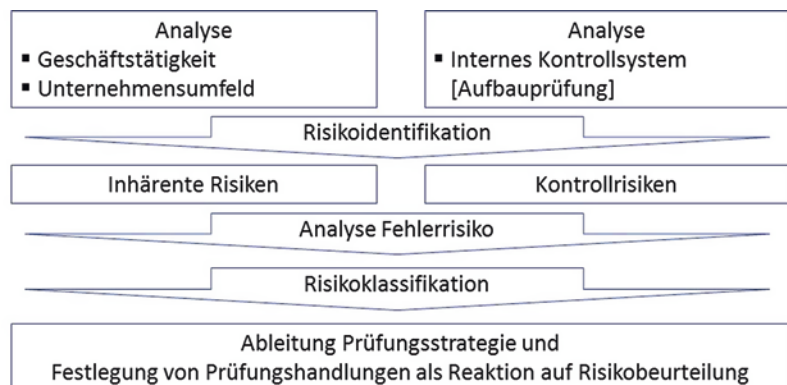
*Bei der Hermes Fahrräder GmbH schätzt der Abschlussprüfer die inhärenten Risiken als mittel ein (s. Abschn. 2.2.1). Das Kontrollrisiko schätzt*

*der Abschlussprüfer wie im Vorjahr als niedrig bis mittel ein (s. Abschn. 2.3). Insgesamt beurteilt der Abschlussprüfer das Fehlerrisiko daher als mittel. Ein bedeutsames Risiko sieht der Abschlussprüfer nur bei der Umsatzrealisation, Risiken aus Massentransaktionen existieren nicht.*

## 2.5 Zusammenfassung

Den Auftakt zur Jahresabschlussprüfung stellen die Bestellung eines Wirtschaftsprüfers durch die gesetzlichen Vertreter und dessen Auftragsannahme dar. Die Jahresabschlussprüfung ist auf die Aufdeckung von wesentlichen falschen Aussagen im Jahresabschluss ausgerichtet (Prüfungsrisiko). Um die Jahresabschlussprüfung risikoorientiert zu planen, verschafft sich der Abschlussprüfer zunächst einen Überblick über das zu prüfende Unternehmen und dessen Umfeld. Dies schließt ein Verständnis für unternehmensinterne Abläufe und Prozesse ein. Auf Basis seiner Erkenntnisse schätzt er – vorläufig – die Geschäftsrisiken des Unternehmens ein und leitet aus diesen die inhärenten Risiken ab, die einen Einfluss auf den Jahresabschluss haben können. Dabei berücksichtigt der Abschlussprüfer auch (erwartete) Risiken aus dem Umfang und der Bedeutung der IT-Systeme, aus Geschäften mit nahestehenden Personen, aus geschätzten Werten, aus Rechtsstreitigkeiten, aus Fraud (Betrugsrisi-

**Abb. 2.10** Risikobeurteilung nach IDW PS 261 n.F.



ken) sowie bestandsgefährdende Risiken, die gegen eine Annahme der Prämisse der Unternehmensfortführung sprechen können. Die Beurteilung des internen Kontrollsystems bildet die Grundlage für die Einschätzung der Kontrollrisiken.

Für die Einschätzung der Bedeutung der Risiken (und auch die spätere Prüfungsdurchführung) legt der Abschlussprüfer Wesentlichkeitsgrenzen fest, da er seine Prüfung nur auf die Aufdeckung wesentlicher Fehler ausrichten muss. Bei einer Einschätzung der inhärenten und Kontrollrisiken als hoch muss der Abschlussprüfer folglich mit einem niedrigen (Nicht-)Entdeckungsrisiko planen, d. h. umfangreiche Prüfungshandlungen vorsehen. Hierzu setzt er die Toleranzwesentlichkeitsgrenzen eher niedrig an, um möglichst wenige Fehler zu übersehen.

Aus der Risikobeurteilung lassen sich zum einen Art und Umfang der Prüfungshandlungen ableiten. Hierbei ist die Risikoklassifizierung (bedeutsame Risiken, Risiken aus Massentransaktionen sowie anderen Risiken) zu beachten. Darüber hinaus ergeben sich Anforderungen an den Personalbedarf. Sofern der Abschlussprüfer nicht über alle notwendigen Kenntnisse verfügt, muss er den Einsatz von Sachverständigen einplanen. Die konkrete Ableitung der Prüfungshandlungen im Prüfungsprogramm wird im nachfolgenden Kapitel erläutert.

## 2.6 Wiederholungsfragen

1. Was bedeuten die drei Fragen: Kann ich? Darf ich? Will ich? Lösung Abschn. 2.1
2. Warum kann der Abschlussprüfer das inhärente Risiko nicht beeinflussen, sondern nur einschätzen? Lösung Abschn. 2.2.1
3. Welche Fragestellungen klärt der Abschlussprüfer zu Beginn einer Prüfung, wenn er Informationen über das Unternehmen und sein Umfeld sammelt und auswertet? Lösung Abschn. 2.2.1

4. Warum ist die Prüfung der Annahme der Unternehmensfortführung so wichtig? Lösung Abschn. 2.2.2
5. Was bedeutet kritische Grundhaltung? Lösung Abschn. 2.2.3
6. Muss der Abschlussprüfer seine Prüfung unter Erwartung von Fraud (Betrugsrisiken) planen? Lösung Abschn. 2.2.3
7. Welche Auswirkungen hat die Erwartung von Fraud (Betrugsrisiken) auf die weitere Prüfung? Lösung Abschn. 2.2.3
8. Warum spricht man bei der Aufbauprüfung des internen Kontrollsystems von einer Soll-Soll-Prüfung? Lösung Abschn. 2.2.5
9. Warum wird die Wesentlichkeit nur vorläufig festgelegt? Lösung Abschn. 2.3
10. Welche Auswirkungen hat eine niedrige Wesentlichkeitsgrenze auf die weitere Prüfungsdurchführung? Lösung Abschn. 2.3
11. Was sind bedeutsame Risiken? Lösung Abschn. 2.4

## 2.7 Aufgaben

### Aufgabe 1 – Auftragsannahme

Egon Dynamisch ist in einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mit mehreren Wirtschaftsprüfern angestellt. Nun hat er erfolgreich das Wirtschaftsprüferexamen bestanden und überlegt, ob er sich selbstständig machen soll. Sein bester Freund Ludwig Gewieft hat vor einem guten Jahr ein vielversprechendes Start-up gegründet, bei dem nun aber die Entwicklung etwas stagniert. L. Gewieft benötigt einen Bankkredit, für den die Bank jedoch einen geprüften Jahresabschluss verlangt. Daher hat L. Gewieft E. Dynamisch gefragt, ob er eine Jahresabschlussprüfung durchführen würde. Dies wäre sein erster Auftrag, der ihn wahrscheinlich auch einige Zeit auslasten würde, bevor er weitere Mandanten akquirieren könnte.

Sollte E. Dynamisch sich selbstständig machen und das Mandat annehmen?

**Aufgabe 2 – Einschätzung inhärenter Risiken**

Egon Dynamisch soll die Prüfungsleitung für ein neues Mandat übernehmen. Das zu prüfende Unternehmen ist ein Autohaus mit Vertragsbindung an einen großen deutschen Automobilkonzern, mit dem feste Abnahmeverpflichtungen bestehen. Das Autohaus verkauft Neu- und Gebrauchtwagen an Privat- und Geschäftskunden. Ein zunehmender Anteil des Neugeschäfts resultiert aus Leasingverträgen. Bei Geschäftskunden muss das Autohaus die Autos nach Ablauf der 2-jährigen Leasinglaufzeit zurücknehmen. Bei Privatkunden übernimmt (kauft) bei jedem zweiten Vertrag der Kunde am Ende der 3-jährigen Leasinglaufzeit das Auto, sodass nur für 50 % der Verträge eine Rücknahme erfolgt. Die Leasingrückläufer werden als Gebrauchtwagen verkauft. Neben dem Verkauf erzielt das Autohaus Umsätze aus der Wartung und Reparatur der Autos. Aufgrund der Auflagen des Automobilkonzerns ist das Reparaturgeschäft zwar kostendeckend, erzielt aber nur eine geringe Marge. Neben diesen Informationen des Unternehmens verfolgt E. Dynamisch die aktuelle politische Diskussion über Dieselfahrverbote.

Welche beiden Geschäftsrisiken sollte E. Dynamisch erkennen, aus denen bedeutsame Risiken mit Bezug zur Rechnungslegung abgeleitet werden können? Welche Aussagen der Rechnungslegung könnten betroffen sein?

**Aufgabe 3 – Prüfung der Annahme der Unternehmensfortführung**

Egon Dynamisch prüft seit mehreren Jahren die Styl-GmbH, die sich auf den Verkauf von besonders „stylistischen“ Accessoires wie Taschen, kleinen Handtaschen und Gürteln aus Kunststoffabfällen spezialisiert hat. Da zunehmend mehr Konkurrenten in dieses Marktsegment einsteigen, waren die Umsätze im abgelaufenen Geschäftsjahr deutlich rückläufig. Zudem konnte die GmbH nicht allen Verpflichtungen aus ihren Verbindlichkeiten nachkommen, d. h. sie hat Zinsen nur erheblich verzögert gezahlt und mit der Bank bereits eine Stundung der Tilgung für

1 Jahr verhandeln können. E. Dynamisch befürchtet, dass sich die Situation in der Zukunft noch verschlechtern könnte.

In den zurückliegenden Jahren war die Atmosphäre zwischen E. Dynamisch als Abschlussprüfer und dem Geschäftsführer der GmbH, Manfred Sonnig, freundlich und offen. M. Sonnig sieht zwar die Schwierigkeiten, bewertet sie aber nicht als dramatisch bzw. bestandsgefährdend und will im Lagebericht auf keinen Fall auf diese Risiken hinweisen. Zudem versucht M. Sonnig seinen Abschlussprüfer zu überzeugen, dass diese Risiken nur vorübergehender Natur sind und sie daher in der Abschlussprüfung gar nicht relevant wären und dass E. Dynamisch schon gar nicht bei seiner Berichterstattung auf diese eingehen müsste. Denn eine Berichterstattung – im Lagebericht oder durch den Abschlussprüfer – wäre eine „self-fulfilling prophecy“, und dann hätte E. Dynamisch Schuld am Untergang der GmbH und damit am Verlust der Arbeitsplätze. Zumal M. Sonnig bereits mit einem in der Branche sehr bekannten Designer in Verhandlungen steht, ob dieser eine besondere Kollektion kreiert. Mit dem Designer konnte M. Sonnig schon aushandeln, dass dieser statt eines festen Honorars eine Umsatzbeteiligung erhält. Allerdings sollte der Designer bis zur Vertragsunterzeichnung in 2 Wochen nichts von den Schwierigkeiten der GmbH erfahren.

Wie sollte E. Dynamisch die Situation einschätzen und welche Konsequenzen ergeben sich hieraus?

**Aufgabe 4 – Internes Kontrollsystem**

In den Sommermonaten erhält E. Dynamisch einen Beratungsauftrag. Hermann Schöngest wird demnächst ein Romantikhôtel an der Nordsee eröffnen. Er hat ein junges Paar angestellt, das in einem kleinen Apartment hinter dem Büro des Hotels wohnen und das Tagesgeschäft des Hotels leiten soll. Die beiden sollen insbesondere auch verantwortlich dafür sein, die 4 oder 5 Teilzeitkräfte, die beim Reinigen der Zimmer, beim Kochen und Bedienen der Gäste usw. helfen sollen,

einzustellen und zu überwachen. Das Paar hat darüber hinaus Aufzeichnungen über die Zimmervermietung, den Speisenverkauf und die bar oder per Kreditkarte vorgenommenen Zahlungen zu führen.

H. Schöngeist plagt allerdings die Sorge, dass er den Betrieb des Hotels sowie die Aufzeichnungen hierüber nicht ausreichend überwachen kann, weil das Tagesgeschäft voll und ganz in den Händen des Paares liegen wird. Er selbst wohnt mehr als 4 Stunden entfernt und wird deshalb das Hotel nur gelegentlich besuchen können. Eigentlich vertraut er dem Paar, das er angestellt hat, aber er hat im Geschäftsleben auch schon einiges erlebt. Daher bittet er E. Dynamisch, sich Kontrollen zu überlegen, die in den Hotelbetrieb implementiert werden sollen, um Betrug zu verhindern oder zumindest eine Aufdeckung durch H. Schöngeist zu ermöglichen.

Welche Risiken sollte E. Dynamisch für das Hotel erkennen und welche Kontrollen könnte er hiergegen vorschlagen?

---

## 2.8 Lösungshinweise

### Aufgabe 1 – Auftragsannahme

E. Dynamisch sollte sich die 3 Fragen stellen: Kann ich? Darf ich? Will ich?

Bei der Frage „Kann ich?“ erfüllt er grundsätzlich die formalen Anforderungen, wenn er öffentlich zum Wirtschaftsprüfer bestellt wurde (§ 1 WPO) und er einen Auszug aus dem Berufsregister zum Nachweis Qualitätskontrolle vorlegen kann (§ 319 Abs. 1 HGB). Sofern die Gesellschaft von L. Gewieft zudem keine außergewöhnliche Geschäftstätigkeit betreibt, für die ein Abschlussprüfer besondere Kenntnisse haben müsste, kann E. Dynamisch die erste Frage mit ja beantworten.

Hinsichtlich der Frage „Darf ich?“ sind allerdings mögliche Ausschlussgründe, insbesondere eine fehlende Unabhängigkeit (§ 319 Abs. 2 und 3 HGB) zu beurteilen.

Die enge Freundschaft von E. Dynamisch und L. Gewieft stellt eine persönliche Beziehung dar,

die aufgrund der persönlichen Nähe Anlass zur Besorgnis der Befangenheit gibt (§ 319 Abs. 2 HGB). Denn bei einer engen Freundschaft ist fraglich, ob E. Dynamisch stets mit dem erforderlichen Abstand und einer kritischen Grundhaltung prüfen würde. In schwierigen Situationen würde er gegebenenfalls nicht objektiv urteilen, sondern zugunsten seines Freundes. Dies ist aber nicht mit dem Grundsatz der Unabhängigkeit vereinbar.

Selbst wenn L. Gewieft nur ein entfernter Bekannter wäre, dürfte E. Dynamisch im vorliegenden Fall die Abschlussprüfung nicht übernehmen, da er wirtschaftlich abhängig von diesem Mandat wäre. Um wirtschaftlich unabhängig zu sein, darf ein Wirtschaftsprüfer maximal 30 % seines Gesamtumsatzes mit einem Mandanten verdienen (§ 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 5 HGB), sodass ein Wirtschaftsprüfer nicht nur für ein einziges Unternehmen die Abschlussprüfung durchführen darf.

Die Frage „Will ich?“ stellt sich damit nicht mehr. Diese wäre ansonsten rein subjektiv aus Sicht von E. Dynamisch zu beantworten.

### Aufgabe 2 – Einschätzung inhärenter Risiken

E. Dynamisch könnte die Risiken für das Autohaus in einer Übersicht festhalten und die beiden bedeutsamen Risiken herausstellen (Tab. 2.7). Weitere Risiken, wie z. B. kleinere oder gar negative Margen im Reparaturgeschäft aufgrund möglicherweise steigender Ersatzteilpreise, bestehen durchaus; diese wären aber in der Fallgestaltung (noch) nicht bedeutsam. Dagegen können die Absatzschwierigkeiten bei Dieselfahrzeugen aufgrund der aktuellen politischen Diskussion um Fahrverbote zu bestandsbedrohenden Risiken führen, die gegebenenfalls die Unternehmensleitung zu bilanzpolitischen Maßnahmen veranlassen und damit Auswirkungen auf den gesamten Jahresabschluss haben können. Diese Problematik verschärft zudem das Restwertrisiko bei Leasingrückläufern, sodass auch dieses als bedeutsam einzuschätzen ist.

**Tab. 2.7** Einschätzung wesentlicher inhärenter Risiken

Geschäftsrisiko	Inhärentes Risiko	Abschlussebene	Posten Jahresabschluss und Aussage Rechnungslegung
Aufgrund der aktuellen Diskussion um Autos mit Dieselmotoren bestehen erhebliche Absatzschwierigkeiten	Umsatzrückgang im Dieselnueuwagengeschäft	Möglicherweise Anreiz zu bilanzpolitischen Maßnahmen	Umsatzerlöse – Vorhandensein
	Bestehende Abnahmeverpflichtung aus Vertrag mit Automobilkonzern		Vorräte (Dieselnueuwagen) – Bewertung Rückstellungen (für drohende Verluste aus Abnahmeverpflichtung) – Vollständigkeit und Bewertung
	Niedriger Wiederverkaufswert bei Dieselnueugebrauchtwagen		Vorräte (Dieselnueugebrauchtwagen) – Bewertung
Restwertrisiko bei Leasingrückläufern	Zu hohe Berechnung der Restwerte, die am Markt nicht erzielt werden können		Vorräte (Gebrauchtwagen) – Bewertung Rückstellungen (für drohende Verluste aus Leasingrückläufern) – Vollständigkeit und Bewertung

### Aufgabe 3 – Prüfung der Annahme der Unternehmensfortführung

E. Dynamisch muss sich stets vor Augen halten, dass er einen gesetzlichen Prüfungsauftrag zu erfüllen und dabei die Berufsgrundsätze, insbesondere Unabhängigkeit und Gewissenhaftigkeit, zu beachten hat. Der Maßstab für seine Beurteilung ist, ob die Adressaten des Jahresabschlusses Informationen über die Risiken der GmbH bei ihrer Entscheidungsfindung berücksichtigen würden. Dies ist zweifelsfrei der Fall. So hat auch die Bank die Stundung nur für 1 Jahr gewährt. Die Drohung von M. Sonnig, dass E. Dynamisch Schuld am Verlust von Arbeitsplätzen hätte, ist dagegen kein Maßstab, gleichwohl darf E. Dynamisch nicht leichtfertig bei seiner Einschätzung vorgehen.

Bereits zu Beginn der Prüfung muss E. Dynamisch sich ein Bild von den Risiken machen, denen die GmbH ausgesetzt ist. Die rückläufigen Umsätze sowie der Zahlungsverzug und die Stundung von Verbindlichkeiten stellen in der Kombination mit steigendem Konkurrenzdruck Risiken dar, die erhebliche Zweifel an der Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufkommen lassen und somit als bestandsgefährdend zu beurteilen sind.

M. Sonnig geht weiterhin von einer Unternehmensfortführung aus (und hat dementsprechend

den Jahresabschluss aufgestellt). E. Dynamisch muss nun einschätzen, ob diese Annahme noch angemessen ist. Hierzu muss er die von M. Sonnig eingeleiteten Gegenmaßnahmen hinsichtlich ihrer potenziellen Wirksamkeit beurteilen. Der anstehende Vertragsabschluss mit dem bekannten Designer könnte der GmbH ein deutliches Umsatzwachstum bescheren. E. Dynamisch schätzt den Vertragsabschluss als sehr sicher ein. Da er ohnehin noch mindestens vier Wochen prüfen wird, kann er den Vertragsabschluss in zwei Wochen abwarten. Aufgrund seiner Verschwiegenheit wird E. Dynamisch auch keine Informationen über die Gesellschaft an den Designer weitergeben. Daher schätzt E. Dynamisch die Annahme der Unternehmensfortführung von M. Sonnig als noch angemessen ein und dokumentiert seine Beurteilung.

Für die nun anstehende Prüfung plant E. Dynamisch allerdings weitere Prüfungshandlungen ein, um sicherzustellen, dass keine weiteren Risiken bekannt werden, die Zweifel an der Unternehmensfortführung aufkommen lassen. Ebenso plant er Zeit für die Prüfung und Besprechung des Lageberichts ein, da er in jedem Fall darauf hinwirken muss, dass M. Sonnig über die Risiken berichtet. Dabei wird ihm E. Dynamisch auch die Konsequenzen für seine eigene Berichterstattung (uneingeschränkter Bestätigungsver-

merk mit Hinweis auf die bestandsgefährdenden Risiken oder Versagungsvermerk) aufzeigen.

#### Aufgabe 4 – Internes Kontrollsystem

In einem Hotel, das von Angestellten geführt wird, bestehen unter anderem folgende Risiken:

- Veruntreuung der Einnahmen: Das Paar könnte insbesondere bei Barzahlung der Übernachtungsgäste das Geld behalten und nicht in der Kasse des Hotels erfassen.
- Bevorzugung von Freunden und/oder Verwandten: Diese könnte das Paar zu begünstigten Zimmerpreisen oder gar ohne Bezahlung übernachten lassen.
- Scheinanstellungsverträge: Das Paar könnte fiktive Hilfskräfte einstellen und die Gehaltszahlungen auf ein eigenes Konto zahlen.
- Fingierte Rechnungen: Das Paar könnte Rechnungen für Leistungen oder auch Dinge stellen, die nie an das Hotel geleistet bzw. geliefert wurden, und das Geld auf ein eigenes Konto bezahlen.

Bei der Implementierung von Kontrollen im Hotel muss E. Dynamisch beachten, dass diese nicht zu aufwendig sein sollten. Ebenso dürfen sie nicht übermäßig viel kosten, da sonst keine Kosten-Nutzen-Relation mehr besteht. Eine vollständige Überwachung kommt also nicht in Betracht. Ferner ist es wichtig, dass das Paar gerne und vertrauensvoll arbeitet. Daher sollte E. Dynamisch bei H. Schöngeist darauf hinwirken, dass dieser seinen Mitarbeitern vermittelt, dass die Kontrollen auch zu ihrem eigenen Schutz sind und nicht aus reinem Misstrauen. Generell sind wie in der Prüfung Plausibilitätsprüfungen sehr wirkungsvoll, da sie mit geringem Aufwand Ungereimtheiten aufdecken können, die dann gezielt untersucht werden können.

Konkret könnte E. Dynamisch folgende Maßnahmen zur Kontrolle vorschlagen:

- Nichtänderbare Erfassung der Übernachtungsgäste im (Kassen-)System. Bei der Implementierung des (Kassen-)Systems sollte

H. Schöngeist darauf achten, dass keine Änderungen und Löschungen von Daten möglich sind, sondern dass stattdessen sämtliche Stornierungen als solche dokumentiert werden. Damit kann eine nachträgliche Ausbuchung zum persönlichen Einbehalten der Bezahlung vermieden werden.

- Übertragung der Daten zu H. Schöngeist bzw. jederzeitigen Zugriff durch ihn. Ebenso sollten täglichen Datensicherungen erfolgen, auf die das Paar keinen Zugriff hat.
- Kamera mit Sicht auf den Empfang und die Kasse. Hierdurch können alle Übernachtungsgäste stichprobenhaft von H. Schöngeist für einen bestimmten Zeitraum gezählt und mit den Daten im (Kassen-)System abgeglichen werden. Darüber hinaus soll somit erreicht werden, dass Unbefugte nicht unerkannt die Kasse öffnen können. Damit würde diese Kontrolle nicht nur die Angestellten überwachen, sondern diese auch schützen.
- Genehmigung von Einstellungen durch H. Schöngeist nach einem persönlichen Kennenlernen. Hierzu müsste H. Schöngeist zwar ins Hotel fahren, aber gegebenenfalls könnten mehrere Neueinstellungen zusammengefasst werden. Durch die Kontrolle soll verhindert werden, dass für fiktive Personen ein Scheinanstellungsvertrag ausgestellt wird. Alternativ oder ergänzend sollte H. Schöngeist auch Überraschungsbesuche einplanen – am besten zu solchen Zeiten, zu denen die Beschäftigten anwesend sein sollten, um deren Einsatz auch tatsächlich zu sehen.
- Das Reinigungspersonal könnte angewiesen werden, die Zimmerreinigungen zu erfassen und täglich an H. Schöngeist zu melden. Damit könnte dieser die Anzahl der gereinigten Zimmer mit den im (Kassen-)System erfassten Übernachtungsgästen abgleichen.
- Plausibilitätsprüfungen eignen sich für Materialverbrauch im Vergleich zum Umsatz. Als Materialverbrauch können Seifenstücke oder auch die Reinigung von Handtüchern oder Bettwäsche herangezogen werden.

Ergänzender Hinweis zur Sicht eines etwaigen Abschlussprüfers: Wenn solche Kontrollen vor-

gesehen und implementiert sind, würde ein Abschlussprüfer solche Kontrollen mit Relevanz für die Rechnungslegung, die er als angemessen ansieht (Aufbauprüfung), auf ihre Wirksamkeit testen (Funktionsprüfung). Beispielsweise bei den Meldungen des Reinigungspersonals würde der

Abschlussprüfer in Stichproben prüfen, ob H. Schöngest auch tatsächlich einen Abgleich mit dem (Kassen-)System vorgenommen hat und ob er im Falle von Auffälligkeiten diesen auch nachgegangen ist, da nur dann eine wirksame Kontrolle vorliegt.

## Lernziele dieses Kapitels

- Verstehen, auf welche Weise die Ergebnisse der Risikobeurteilung für die Weiterentwicklung von Prüfungsstrategie und Prüfungsprogramm verwendet werden
- Verstehen, welche Prozessschritte und Kontrolltätigkeiten für die Abschlussprüfung von Bedeutung sein können und wie Funktionsprüfungen durchzuführen sind
- Verstehen, für welche Zwecke aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen geeignet sind und wie diese durchzuführen sind
- Kenntnis der verschiedenen Arten von Einzelfallprüfungshandlungen
- Verständnis über die Anwendung und Durchführung von Einzelfallprüfungshandlungen
- Durchführen aussagebezogener Prüfungshandlungen anhand von Beispielen

Nachdem der Abschlussprüfer Fehlerrisiken festgestellt und beurteilt hat (Abschn. 2.1 und 2.3), steht er nun vor der Aufgabe, seine Tätigkeiten weiter zu planen und durchzuführen, um Prüfungsnachweise zu erlangen, Schlussfolgerungen zu ziehen und hinreichende Prüfungssicherheit zu erlangen, d. h. das Prüfungsrisiko auf ein vertretbares niedriges Maß zu reduzieren (Abschn. 1.1.4).

Hierfür stehen dem Abschlussprüfer unterschiedliche Arten von Prüfungshandlungen zur Auswahl, die er grundsätzlich nach eigenem Ermessen festlegen kann. Welche Prüfungshandlungen in welchem Umfang gewählt werden, hängt von den einzelnen Fehlerrisiken insbesondere auf Aussageebene ab.

In einem ersten Schritt hat der Abschlussprüfer bei der Festlegung von Prüfungshandlungen zu entscheiden, ob er die vom zu prüfenden Unternehmen eingerichteten Kontrollen auf deren Wirksamkeit hin überprüft und in welchem Ausmaß er sich bei positivem Befund hierauf verlassen will (Funktionsprüfungen). Hierbei beachtet er auch den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit (Abschn. 1.1.5). Im Falle von Risiken, bei denen aussagebezogene Prüfungshandlungen alleine keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise erbringen (Abschn. 2.3), **muss** er Funktionsprüfungen durchführen.

In einem zweiten Schritt entscheidet der Abschlussprüfer, in welchem Ausmaß er Prüfungshandlungen durchführt, die sich zum einen auf Fehlerrisiken auf Abschlussebene, insbesondere jedoch auf Fehlerrisiken auf **Aussageebene** beziehen (**aussagebezogene** Prüfungshandlungen). Bei den aussagebezogenen Prüfungshandlungen stehen dem Abschlussprüfer zwei Arten von Prüfungshandlungen zur Verfügung: aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen und Einzelfallprüfungshandlungen. Einzelfallprüfungshandlungen können wiederum in einzelne Kategorien

eingeteilt werden. Bei der Festlegung der Prüfungshandlungen muss der Abschlussprüfer beachten, dass sich nicht jede Art bzw. jede Kategorie von Prüfungshandlungen für jedes Fehlerrisiko auf Aussageebene eignet.

Die in diesem Abschnitt vorgestellten Erläuterungen sind insbesondere in den IDW PS 240, 261 n.F., 300 n.F., 310 und 312 geregelt.

### 3.1 Weiterentwicklung von Prüfungsstrategie und Prüfungsprogramm

Um die Abschlussprüfung wirksam durchführen zu können, entwickelt der Abschlussprüfer zu Beginn der Prüfung eine Prüfungsstrategie und ein Prüfungsprogramm (Abschn. 2.1) und passt diese im Laufe der Prüfung fortwährend an. Art, zeitliche Einteilung und Umfang von **Funktionsprüfungen** und **aussagebezogenen Prüfungshandlungen** können erst dann sinnvoll und umfassend festgelegt und in das Prüfungsprogramm aufgenommen werden, wenn der Abschlussprüfer die Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung durchgeführt und hieraus Schlussfolgerungen gezogen hat. Die Prüfungshandlungen, die als Reaktion auf beurteilte Fehlerrisiken festgelegt werden, sind stets auf die Aussageebene ausgerichtet, d. h. sie beziehen sich nicht auf ein Prüffeld oder einen Abschlussposten insgesamt, sondern auf in einem Abschlussposten oder einer anderen Abschlussinformation enthaltene Aussagen (Abschn. 1.2), die ein wesentliches Risiko falscher Darstellungen repräsentieren.

Bei der Weiterentwicklung des Prüfungsprogramms muss der Abschlussprüfer Art, zeitliche Einteilung und Umfang der weiteren Prüfungshandlungen festlegen. Grundlage hierfür ist das Ergebnis seiner Risikobeurteilung, die beispielsweise in einer Risikomatrix zusammengefasst dargestellt werden kann. Hierbei vergegenwärtigt sich der Abschlussprüfer in Bezug auf die einzelnen Fehlerrisiken auf Aussageebene noch einmal

- das beurteilte **inhärente Risiko**, d. h. die Wahrscheinlichkeit, dass Fehler aufgrund der

besonderen Merkmale der Abschlussinformationen auftreten (Abschn. 2.2.4), und

- das beurteilte **Kontrollrisiko**, d. h. die Wahrscheinlichkeit, dass Fehler durch das interne Kontrollsystem des Unternehmens nicht verhindert bzw. nicht aufgedeckt und korrigiert werden (Abschn. 2.2.5).

Dies ist notwendig, um wirtschaftliche und wirksame Prüfungshandlungen festlegen zu können. Beispielsweise könnte bei geringen inhärenten Risiken Prüfungssicherheit allein durch aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen gewonnen werden, ohne die Funktion der auf dieses Risiko ausgerichteten Kontrollen prüfen zu müssen. In anderen Fällen kann es sinnvoll und notwendig sein, als geeignet beurteilte Kontrollen auf deren Funktion hin zu überprüfen, beispielsweise wenn eine Vielzahl von Geschäftsvorfällen hinreichend einheitliche und einfache Merkmale aufweisen und routinemäßig vom Informationssystem des Unternehmens verarbeitet und kontrolliert werden und das Kontrollrisiko daher als niedrig beurteilt wurde.

## 3.2 Funktionsprüfungen

### 3.2.1 Zweck von Funktionsprüfungen

Funktionsprüfungen sind Prüfungshandlungen, die darauf ausgerichtet sind, die Wirksamkeit von Kontrollen zur Verhinderung oder Aufdeckung und Korrektur von Fehlern auf Aussageebene zu beurteilen. Funktionsprüfungen führt der Abschlussprüfer durch, wenn es sich bei den beurteilten Risiken um Risiken handelt,

- bei denen aussagebezogene Prüfungshandlungen alleine keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise erbringen oder
- bei denen die Durchführung von Prüfungshandlungen wirtschaftlich ist, d. h. dass der Aufwand zur Erreichung eines bestimmten Zuwachses an Prüfungssicherheit geringer ist als bei der Durchführung anderer, d. h. aussagebezogener Prüfungshandlungen.

Je stärker sich der Abschlussprüfer auf die Wirksamkeit einer Kontrolle verlassen will oder muss (d. h. insbesondere je höher die Bedeutung der Kontrolle für die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung ist und je höher die Wirtschaftlichkeit einer Funktionsprüfung im Vergleich zu anderen Arten von Prüfungshandlungen ist), umso überzeugender müssen die Nachweise sein, die er durch Funktionsprüfungen erlangt. Die Überzeugungskraft der Nachweise ist von deren Art, d. h. deren Relevanz und Verlässlichkeit, und deren Umfang abhängig. Das Sicherheitsniveau, das ein Abschlussprüfer durch die Funktionsprüfung einer bestimmten Kontrolle zu erreichen wünscht, kann z. B. auf einer ordinalen Skala von „niedrig“, „mittel“ und „hoch“ erfolgen.

Im Rahmen der Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken hat der Abschlussprüfer bereits (Abschn. 2.4) Nachweise darüber gewonnen,

- welche Kontrollen vom Unternehmen in den relevanten Prozessen **implementiert** sind und welche negativen Auswirkungen sich ergeben könnten, wenn diese Kontrollen nicht implementiert wären,
- ob sich die Kontrollen lediglich auf Geschäftsrisiken beziehen oder ob diese auch Fehlerrisiken im Hinblick auf einzelne Abschlussinformationen und Aussagen der Rechnungslegung adressieren (**rechnungslegungsbezogene Kontrollen**),
- ob die Kontrollen **geeignet** sind, einen diesbezüglichen Fehler in der Rechnungslegung zu verhindern oder aufzudecken und
- welche Bedeutung eine Kontrolle für die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung hat.

Nur für solche, d. h. rechnungslegungsbezogene und als geeignet eingeschätzte, Kontrollen kommen Funktionsprüfungen in Frage.

- Nur für rechnungslegungsbezogene und als geeignet eingeschätzte Kontrollen kommen Funktionsprüfungen in Frage.

*Der Abschlussprüfer der Hermes Fahrräder GmbH hat als Ergebnis der Risikobeurteilung festgestellt, dass **im Bereich des Verkaufs von***

***Standardfahrrädern an Großkunden** die Bewertung der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie die Genauigkeit der Umsatzerlöse aufgrund der Vielzahl an Geschäftsvorfällen ein wesentliches **inhärentes** Fehlerrisiko darstellt und dass allein durch aussagebezogene Prüfungshandlungen keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise erlangt werden können. Er befragt daher die für die Rechnungsstellung zuständigen Mitarbeiter des Unternehmens. Das Ergebnis der Befragung dokumentiert er wie folgt:*

*„Die Hermes Fahrräder GmbH verkauft eine Vielzahl von Fahrrädern und anderen Produkten über das Internet. Die Preise der einzelnen Produkte sind in einer zentralen elektronischen Datei erfasst, auf die sowohl das Onlinesystem zur Darstellung im Internet als auch das ERP-System zur Rechnungsstellung zugreifen. Der Gruppenleiter Vertrieb macht in Absprache mit der Einkaufsabteilung monatlich einen Vorschlag für eine Anpassung der Preise und lässt sich diese durch die Geschäftsführerin genehmigen. Die Übertragung der angepassten Preise in die Datei erfolgt durch Mitarbeiter der Verkaufsabteilung. Systemseitig erfolgt eine Überprüfung bei der Eingabe, ob die eingegebenen Preise in gewissen Bandbreiten liegen. Mit bestimmten Großkunden hat der Gruppenleiter Vertrieb in individuellen schriftlichen Verträgen Mengenrabatte vereinbart, die gewährt werden, wenn bei einer Bestellung für bestimmte Produkte eine bestimmte Bestellmenge überschritten wird („Bestellgrenze“). Im ERP-System werden diese Großkunden durch die Mitarbeiter der Verkaufsabteilung gesondert gekennzeichnet. Die Rabatte pro Großkunde und Produkt sowie die Bestellgrenze werden einmal pro Monat durch einen Mitarbeiter der Verkaufsabteilung auf einer Rabattliste zusammengefasst und an alle Mitarbeiter der Verkaufsabteilung sowie an den Gruppenleiter Vertrieb und an die Geschäftsführerin verteilt. Der Gruppenleiter Vertrieb vergleicht die Daten auf der Rabattliste stichprobenweise mit den Verträgen. Weiterhin überprüft er anhand einer Umsatzstatistik pro Kunde, ob die bisherigen Großkunden noch als solche anzusehen sind, und gibt in Zweifelsfällen einen Hinweis an die Geschäftsführerin. Von der Geschäftsführerin wird die Rabattliste auf Plausibilität überprüft und bei Auffälligkeiten Rücksprache mit dem Gruppenleiter Vertrieb gehalten.“*

*Für die Rechnungsstellung generieren die Mitarbeiter der Verkaufsabteilung täglich aus dem ERP-System eine Liste mit neu eingegangenen Bestellungen, auf der das Bestelldatum, die Kundennummer, der Kundenname und der Gesamtumsatz*

der Bestellung ausgewiesen werden („Bestellungsliste“). Zusätzlich enthält die Bestellungsliste bei Bestellungen von Großkunden, mit denen Mengenrabatte vereinbart wurden, ein besonderes Symbol. Die Bestellungen ohne Symbol, die einen von der Geschäftsführerin festgelegten Umsatzwert nicht überschreiten, werden von den Mitarbeitern der Verkaufsabteilung über das ERP-System freigegeben. Durch die Freigabe wird automatisiert eine Rechnung erzeugt und der Auftrag an die Logistikabteilung weitergegeben. Die Freigabe von Bestellungen über dem von der Geschäftsführerin festgelegten Umsatzwert erfolgt am Ende jeden Tages durch den Gruppenleiter Vertrieb. Die mit dem Symbol für Großkunden gekennzeichneten Bestellungen werden von dem jeweiligen Mitarbeiter der Verkaufsabteilung geöffnet und die Mengenrabatte auf Basis der Rabattliste manuell in die vom ERP-System generierten Rechnungsentwürfe eingegeben. Die Freigabe von Bestellungen für Großkunden erfolgt stets durch den Gruppenleiter Vertrieb. Dabei überprüft er die von den Mitarbeitern der Verkaufsabteilung eingegebenen Mengenrabatte durch Vergleich mit der Rabattliste.“

Folgende Kontrollen sind im oben dargestellten Prozess erkennbar:

1. Genehmigung der Preisanpassungen durch die Geschäftsführerin
  - Ohne die Kontrolle besteht das Risiko, dass die Verkaufspreise wirtschaftlich nicht sinnvoll sind, z. B. da sie über den Marktpreisen liegen oder die entsprechenden Einkaufspreise gestiegen sind.
  - Es handelt sich zwar um ein Geschäftsrisiko, da durch zu hohe Preise Umsatzeinbußen resultieren könnten, durch zu niedrige Preise geringere Margen oder Verluste. Es handelt sich jedoch nicht um ein rechnungslegungsbezogenes Fehlerisiko, sodass diese Kontrolle im Folgenden nicht weiter betrachtet wird.
2. Systemseitige Überprüfung bei Eingabe von Preisen in die Datei, ob die Preise in gewissen Grenzen liegen
  - Ohne die Kontrolle besteht das Risiko, dass irrtümlicherweise **zu hohe** (Risiko 1) oder **zu niedrige** (Risiko 2) Preise im Internet angeboten werden.
  - Risiko 1: Es handelt sich dabei um ein Geschäftsrisiko, da zu hohe Preise zu Umsatzeinbußen führen können. Es handelt sich jedoch nicht um ein rechnungslegungsbezogenes Fehlerisiko.
  - Risiko 2: Es handelt sich hierbei um ein Geschäftsrisiko, da
    - die zu niedrigen Preise für den Vertragsabschluss rechtlich wirksam werden (Fall 1) oder
    - bei Ablehnung des Auftrags bzw. Rücktritt vom Auftrag durch Hermes die Kundenzufriedenheit sinkt (Fall 2) oder
    - bei Ablehnung des Auftrags bzw. Rücktritt vom Auftrag durch Hermes vom Kunden Ansprüche gegebenenfalls im Klagewege geltend gemacht werden (Fall 3).

In den beiden ersten Fällen handelt es sich **nicht** um ein rechnungslegungsbezogenes Fehlerisiko. Im dritten Fall könnte ein rechnungslegungsbezogenes Fehlerisiko bestehen, da

    - die sonstigen Rückstellungen, die aufgrund einer berechtigten Klage anzusetzen wären, nicht **vollständig** sind bzw. nicht ordnungsgemäß **bewertet** sind (korrespondierend die sonstigen betrieblichen Aufwendungen nicht **vollständig** sind bzw. nicht **genau** sind) oder
    - sonstige Rückstellungen, die aufgrund einer nicht berechtigten Klage angesetzt wurden, nicht **vorhanden** sind (korrespondierend die sonstigen betrieblichen Aufwendungen nicht **eingetreten** sind).
  - **Eignung** der Kontrolle in Bezug auf Risiko 2: Die Kontrolle, dass Preiseingaben nur in gewissen Grenzen möglich sind, kann geeignet sein, um das Risiko 2 zu adressieren. Dies setzt voraus, dass die Eingabegrenzen sinnvoll festgelegt werden können. Wenn beispielsweise Preisgrenzen zwischen 100 und 10.000 Euro möglich sind, besteht das Risiko weiterhin, wenn für ein E-Bike ein Preis von 200 Euro eingegeben werden kann, obwohl ein Preis von 2000 Euro betriebswirtschaftlich sinnvoll wäre. Das Risiko wäre in diesem Fall reduziert, jedoch nicht vollständig verhindert.
  - **Bedeutung** der Kontrolle für die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung: Die Bedeutung kann als **gering** eingeschätzt

werden, da die Vollständigkeit und Bewertung bzw. das Vorhandensein der sonstigen Rückstellungen aufgrund von Klagen auf andere Weise (z. B. durch Einrichtung von Prozessen für die Erfassung von Klagen und die Einbeziehung einer Rechtsberatung) wirtschaftlicher sichergestellt werden kann.

3. *Monatlicher stichprobenhafter Vergleich der von einem Mitarbeiter der Verkaufsabteilung erstellten Rabattliste mit den Verträgen durch den Gruppenleiter Vertrieb*

- Ohne die Kontrolle besteht das Risiko, dass die im ERP-System erfassten Rabatte nicht mit den Verträgen übereinstimmen, sodass entweder – bei zu niedrigen im ERP-System erfassten Rabatten – die Rechnungen durch die Kunden nicht in voller Höhe bezahlt werden (Risiko 1) oder – bei zu hohen im ERP-System erfassten Rabatten – zusätzliche Ansprüche des Unternehmens gegenüber den Kunden bestehen (Risiko 2).
- Risiko 1: Es handelt sich um ein Geschäftsrisiko, da gegebenenfalls die Kundenzufriedenheit aufgrund der Nichteinhaltung vertraglicher Vereinbarungen sinkt. Es handelt sich aber auch um ein rechnungslegungsbezogenes Risiko, da die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (Aussage: **Bewertung**) und korrespondierend die Umsatzerlöse (Aussage: Genauigkeit) zu hoch ausgewiesen sind.
- Risiko 2: Es handelt sich um ein Geschäftsrisiko, da gegebenenfalls Ansprüche nicht vollständig geltend gemacht werden und damit Einzahlungen, auf die das Unternehmen Anspruch hätte, nicht erfolgen. Es handelt sich aber auch um ein rechnungslegungsbezogenes Risiko, da Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (Aussage: **Bewertung**) und korrespondierend die Umsatzerlöse (Aussage: Genauigkeit) zu niedrig ausgewiesen sind.
- **Eignung** der Kontrolle in Bezug auf Risiken 1 und 2: Sofern die Stichprobe der von dem Gruppenleiter Vertrieb überprüften Verträge einen Schluss auf die Gesamtheit

aller Verträge zulässt, kann die Kontrolle als geeignet angesehen werden.

- **Bedeutung** der Kontrolle für die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung: Die Bedeutung der Kontrolle für die Bewertung der Forderungen kann als mittel eingeschätzt werden, da die Kontrolle zwar effektiv die Erfassung der korrekten Rabatthöhe sicherstellt, die Bewertung der Forderungen jedoch auch von anderen Faktoren wie der Zahlungsfähigkeit bzw. dem Zahlungsverhalten der Kunden abhängig ist.
4. *Monatliche Überprüfung des Status „Großkunde“ anhand der Umsatzstatistik durch den Gruppenleiter Vertrieb*
- Ohne die Kontrolle besteht das Risiko, dass einem Kunden Rabatte gewährt werden, obwohl die Bedeutung des Kunden für das Unternehmen nicht besonders hoch ist.
  - Es handelt sich um ein Geschäftsrisiko, da ohne die Gewährung von Mengenrabatten gegebenenfalls höhere Umsätze und Margen erzielt werden könnten. Es handelt sich jedoch nicht um ein rechnungslegungsbezogenes Fehlerisiko, sodass diese Kontrolle im Folgenden nicht weiter betrachtet wird.
5. *Monatliche Überprüfung der Rabattliste durch die Geschäftsführerin auf Plausibilität*
- Ohne die Kontrolle besteht das Risiko, dass zu hohe Rabatte gewährt werden oder bei Bekanntwerden unterschiedlicher Rabatthöhen die Kundenzufriedenheit sinkt.
  - Es handelt sich um ein Geschäftsrisiko, da bei niedrigeren Rabatten gegebenenfalls höhere Umsätze und Margen erzielt werden könnten bzw. da durch die gesunkene Kundenzufriedenheit Umsatzeinbußen entstehen könnten. Es handelt sich jedoch nicht um ein rechnungslegungsbezogenes Fehlerisiko, sodass diese Kontrolle im Folgenden nicht weiter betrachtet wird.
6. *Tägliche Überprüfung der von den Mitarbeitern der Verkaufsabteilung im ERP-System eingegebenen Mengenrabatte durch den Gruppenleiter Vertrieb*
- Risiken, Eignung und Bedeutung der Kontrollen entsprechen denen der Kontrolle 3.

*Der Abschlussprüfer zieht für die Kontrollen 3 und 6 aus der Beurteilung der Eignung und Bedeutung der Kontrollen den Schluss, dass er aus den Kontrollen mittlere Prüfungssicherheit im Hinblick auf die Bewertung der Forderungen im Bereich des Verkaufs von Standardfahrrädern an Großkunden ziehen kann, wenn sich die Kontrollen als wirksam erweisen sollten.*

### 3.2.2 Art, Umfang und zeitliche Einteilung von Funktionsprüfungen

Wenn sich der Abschlussprüfer für die Durchführung von Funktionsprüfungen entschieden hat oder diese geboten sind, hat der Abschlussprüfer Art, Umfang und zeitliche Einteilung der Funktionsprüfungen festzulegen. Hierbei ist insbesondere das gewünschte Sicherheitsniveau zu beachten, das eine Abschlussprüfung durch die Funktionsprüfung einer bestimmten Kontrolle zu erreichen wünscht.

Für die Prüfung, ob bestimmte Kontrollen wirksam sind, bieten sich verschiedene **Arten** von Prüfungshandlungen an, insbesondere Befragungen, Beobachtungen, Inaugenscheinnahmen bzw. Einsichtnahmen und Nachvollziehen.

► Im Rahmen von Befragungen werden prüfungsrelevante Informationen finanzieller und nichtfinanzieller Art bei sachkundigen Personen innerhalb oder außerhalb des Unternehmens eingeholt und ausgewertet (IDW PS 300 n.F. Tz. A21).

Befragungen können Prüfungsnachweise über die Wirksamkeit einer Kontrolle liefern, insbesondere, wenn dabei eine kritische Grundhaltung eingenommen wird. Allerdings darf sich der Abschlussprüfer nicht ausschließlich auf Befragungen verlassen, da für die befragten Mitarbeiter des Unternehmens Anreize bestehen können, nicht wahrheitsgemäße oder unzutreffende Auskünfte zu erteilen (z. B. um ein Nichtwissen zu überspielen und damit nicht bloßgestellt zu werden). Befragungen sollten daher in Kombination mit anderen Arten von Prüfungshandlungen durchgeführt werden.

► Eine Beobachtung besteht darin, sich von anderen Personen durchgeführte Prozesse oder Verfahren anzusehen (beispielsweise die vom Abschlussprüfer vorgenommene Beobachtung der Inventur durch die Mitarbeiter des Unternehmens oder die Beobachtung der Durchführung von Kontrollaktivitäten) (IDW PS 300 n.F. Tz. A16).

Beobachtungen können verwendet werden, wenn die Durchführung einer Kontrolle bzw. deren Ergebnis nicht dokumentiert ist. Beispielsweise kann mit einer Beobachtung getestet werden, ob eine Zugangsbeschränkung für einen IT-Server-Raum existiert. Darüber hinaus kann der Abschlussprüfer Mitarbeiter des Unternehmens bei der Durchführung einer Kontrolle beobachten. Allerdings muss hierbei berücksichtigt werden, dass sich Mitarbeiter des Unternehmens möglicherweise anders verhalten, wenn sie sich nicht beobachtet fühlen.

► Eine Einsichtnahme umfasst das Lesen oder die Untersuchung von internen oder externen Aufzeichnungen oder Dokumenten in Papier- oder elektronischer Form oder auf anderen Medien. Eine Inaugenscheinnahme beinhaltet die Betrachtung oder die physische Untersuchung eines Vermögenswerts (IDW PS 300 n.F. Tz. A13).

Inaugenscheinnahmen bzw. Einsichtnahmen als Funktionsprüfungen sind dann möglich, wenn Kontrollaktivitäten dokumentiert werden (beispielsweise durch Abhaken oder Unterschriften auf Papier oder durch elektronisch dokumentierte Tätigkeiten z. B. durch Protokollierungen eines IT-Systems). Allerdings ist zu berücksichtigen, dass ein „Häkchen“ nicht notwendigerweise bedeutet, dass eine Kontrollaktivität tatsächlich durchgeführt wurde.

► Nachvollziehen bedeutet die unabhängige Durchführung von Verfahren oder Kontrollen, die ursprünglich als Teil des internen Kontrollsystems (IKS) des Unternehmens durchgeführt wurden, durch den Abschlussprüfer (IDW PS 300 n.F. Tz. A19).

Das Nachvollziehen liefert in der Regel die verlässlichsten Nachweise in Bezug auf die

Wirksamkeit einer Kontrolle. Hierbei werden die einzelnen Schritte einer Kontrollaktivität durch den Abschlussprüfer nachträglich selbst durchgeführt. Wenn ein Mitarbeiter des Unternehmens beispielsweise die Durchführung einer Kontrolle per „Häkchen“ dokumentiert hat, obwohl er die Kontrolle tatsächlich nicht durchgeführt hat, kann dies – sofern die Kontrolle zu einer Beanstandung geführt hätte – durch Nachvollziehen des Abschlussprüfers überprüft werden. Hätte eine Kontrolle nicht zu einer Beanstandung geführt, kann anhand des Nachvollziehens durch den Abschlussprüfer (unabhängig von einer Dokumentation der Kontrollaktivität durch den Mitarbeiter des Unternehmens) nicht zweifelsfrei geklärt werden, ob die Kontrolle tatsächlich durchgeführt (und lediglich nicht dokumentiert) oder nicht durchgeführt wurde.

*Im oben dargestellten Beispiel soll die Kontrolle 6 getestet werden, bei der der Gruppenleiter Vertrieb täglich die von den Mitarbeitern in das ERP-System eingegebenen Mengenrabatte für die auf der Bestellungsliste markierten Bestellungen der Großkunden mit der Rabattliste vergleicht und handschriftlich bei Übereinstimmung ein Häkchen auf der Bestellungsliste vermerkt, bei Abweichungen ein rotes Ausrufezeichen. Da die Kontrollaktivitäten hierdurch dokumentiert sind, bieten sich als Prüfungshandlungen die Einsichtnahme sowie das Nachvollziehen an. Der Abschlussprüfer entscheidet sich für das Nachvollziehen, da die dadurch erreichte Sicherheit größer ist und der Arbeitsaufwand des Nachvollziehens, der sich auf ein Vergleichen mit den entsprechenden Daten der Rabattliste beschränkt, überschaubar ist.*

Der **Umfang** einer Prüfungshandlung bezieht sich auf die Quantität der Durchführung, z. B. die Größe einer Stichprobe oder die Anzahl der Beobachtungen einer Kontrollaktivität. Eine Prüfung in Stichproben ist immer dann sinnvoll, wenn die Anzahl der zu prüfenden Elemente einer prüfungsrelevanten Grundgesamtheit so hoch ist, dass eine vollständige Prüfung nicht wirtschaftlich ist.

Für den Umfang von Funktionsprüfungen (Kontrolltests) enthalten die vom IDW herausgegebenen Fragen und Antworten (F & A) „Zur Durchführung einer repräsentativen Auswahl (Stichprobe) nach ISA 530 bzw. IDW EPS 310

oder einer bewussten Auswahl nach ISA 500 bzw. IDW EPS 300 n.F.“ in Abschnitt 9 Hinweise. Danach werden Funktionsprüfungen mit dem Ziel durchgeführt, anhand der für die Stichprobe gewonnenen Prüfungsnachweise eine Schlussfolgerung darüber zu ziehen, dass eine Kontrolle für die Grundgesamtheit, d. h. für alle von ihr verarbeiteten Transaktionen, wirksam war. Der Stichprobenumfang richtet sich dabei nach der Häufigkeit der Kontrolle. In den F & A zur Durchführung einer repräsentativen Auswahl (Stichprobe) werden in Frage 9.3 konkrete Werte für den Stichprobenumfang genannt (Tab. 3.1).

Bei der Festlegung des Stichprobenumfangs hat der Abschlussprüfer eine Einschätzung darüber vorzunehmen, ob die Grundgesamtheit, auf die durch Testen der Stichprobe Rückschlüsse gezogen werden soll, hinreichend homogene Elemente umfasst. Die Homogenität der Grundgesamtheit kann beispielsweise beeinträchtigt sein, wenn Kontrollaktivitäten durch unterschiedliche Personen durchgeführt werden oder wenn die Qualität oder der Umfang der zu unterschiedlichen Zeitpunkten durchgeführten Kontrollaktivitäten variieren.

*Im oben dargestellten Beispiel soll die Kontrolle 6 getestet werden, bei der der Gruppenleiter Vertrieb täglich die von den Mitarbeitern in das ERP-System eingegebenen Mengenrabatte für die auf der Bestellungsliste markierten Bestellungen der Großkunden mit der Rabattliste vergleicht. Bei ca. 220 Arbeitstagen pro Jahr ergibt dies 220 Bestellungslisten mit mehreren Großkundenbestellungen pro Bestellungsliste. Dieser Fall würde in die Kategorie „mehrmals täglich“ in Tab. 3.1 fallen, da sich die Stichprobe auf die einzelnen Großkundenbestellungen bezieht. Somit wäre ein Stichprobenumfang zwischen 15 und 40 zu wählen. Bei der Festlegung des konkreten Stichprobenumfangs*

**Tab. 3.1** Stichprobenumfang in Abhängigkeit der Kontrollhäufigkeit

Häufigkeit der Kontrolle	Stichprobenumfang
jährlich	1
quartalsweise	1–2
monatlich	2–3
wöchentlich	4–10
täglich	10–25
mehrmals täglich	15–40

*ist zu berücksichtigen, dass die Kontrollen stets durch dieselbe Person durchgeführt werden und die Kontrollaktivitäten qualitativ homogen sind. Auf der anderen Seite handelt es sich um eine manuelle Kontrolle, die grundsätzlich einen höheren Stichprobenumfang als im Falle von automatisierten Kontrollen notwendig macht. Schließlich ist zu berücksichtigen, dass aus der Kontrolle 6 mittlere Prüfungssicherheit im Hinblick auf die Bewertung der Forderungen im Bereich des Verkaufs von Standardfahrrädern an Großkunden gezogen werden soll. Auf Basis dieser Erwägungen legt der Abschlussprüfer einen Stichprobenumfang von 25 fest.*

Die **zeitliche Einteilung** von Funktionsprüfungen bezieht sich entweder darauf, wann die Prüfungshandlung durchgeführt wird, oder darauf, für welchen Zeitraum bzw. Zeitpunkt die Prüfungsnachweise gelten. Beispielsweise beziehen sich Prüfungsnachweise, die im Rahmen einer Inventurbeobachtung erlangt wurden, auf den Zeitpunkt der Inventur. Wenn sich der Abschlussprüfer darauf verlassen will, dass eine Kontrolle in einem bestimmten Zeitraum, z. B. im gesamten Geschäftsjahr, wirksam war, könnten sich beispielsweise Prüfungshandlungen anbieten, die sich auf Überwachungsmaßnahmen des Unternehmens beziehen.

*Im oben dargestellten Beispiel soll die Kontrolle 6 getestet werden, bei der der Gruppenleiter Vertrieb täglich die von den Mitarbeitern in das ERP-System eingegebenen Mengenrabatte für die auf der Bestellungsliste markierten Bestellungen der Großkunden mit der Rabattliste vergleicht. Der Abschlussprüfer beabsichtigt, hinreichende Sicherheit darüber zu erlangen, ob die Kontrolle während des gesamten Geschäftsjahres wirksam war. Daher hat er bei Ziehung der Stichprobe darauf zu achten, dass die Bestellungslisten des gesamten Geschäftsjahres mit der gleichen Wahrscheinlichkeit für die Stichprobe ausgewählt werden können.*

### 3.2.3 Beurteilung von festgestellten Kontrollabweichungen und Dokumentation

Grundsätzlich kann der Abschlussprüfer im Falle von Funktionsprüfungen, die als Stichprobenprü-

fung durchgeführt werden, nur dann die Schlussfolgerung ziehen, dass die Kontrollen in der Grundgesamtheit wirksam waren, wenn bei der Durchführung der Funktionsprüfungen keine Abweichungen festgestellt wurden. Wurde ein interner Kontrollvorgang festgestellt, der nicht wie geplant funktioniert oder durchgeführt wurde (Kontrollabweichung), hat der Abschlussprüfer Befragungen durchzuführen, um die Gründe für die Abweichungen und deren Konsequenzen zu verstehen und zu beurteilen, ob die durchgeführten Funktionsprüfungen trotzdem eine angemessene Grundlage darstellen, um sich auf die Kontrolle zu verlassen, zusätzliche Funktionsprüfungen notwendig sind oder den potenziellen Fehlerisiken durch aussagebezogene Prüfungshandlungen begegnet werden muss. Je höher die Bedeutung einer Kontrolle für die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung ist und je höher das Sicherheitsniveau ist, das ein Abschlussprüfer durch die Funktionsprüfung einer bestimmten Kontrolle zu erreichen wünscht, umso höher ist der Stichprobenumfang und umso niedriger ist die Quote der Kontrollabweichungen, die noch akzeptiert werden kann (tolerierbarer Kontrollabweichungsgrad). Wenn der festgestellte Kontrollabweichungsgrad über dem tolerierbaren Kontrollabweichungsgrad liegt, kann der Abschlussprüfer nicht mehr von der ursprünglich erwarteten Funktionsfähigkeit der jeweiligen Kontrolle ausgehen.

*Im oben dargestellten Beispiel soll die Kontrolle 6 getestet werden, bei der der Gruppenleiter Vertrieb täglich die von den Mitarbeitern in das ERP-System eingegebenen Mengenrabatte für die auf der Bestellungsliste markierten Bestellungen der Großkunden mit der Rabattliste vergleicht. Die im Umfang von 25 festgelegten Elemente der Stichproben wurden per Zufallsauswahl ermittelt. Die Elemente entfielen auf 22 verschiedene Arbeitstage in 10 verschiedenen Monaten. In 21 Fällen wurden auf den Bestellungslisten Bestellungen mit einem Häkchen versehen. Durch Nachvollziehen wurde festgestellt, dass die eingegebenen Mengenrabatte mit der Rabattliste übereinstimmen und damit das Häkchen zu Recht vermerkt wurde. In 3 Fällen wurden auf den Bestellungslisten Bestellungen mit einem roten Ausrufezei-*

chen markiert. Durch Nachvollziehen wurde festgestellt, dass die eingegebenen Mengenrabatte tatsächlich nicht mit der Rabattliste übereinstimmen und damit die roten Ausrufezeichen zu Recht vermerkt wurden. Durch Nachvollziehen konnte die danach erfolgte Korrektur der Ausgangsrechnungen bestätigt werden. In einem Fall wurde auf einer Bestellungsliste die Bestellung eines Großkunden weder mit Häkchen noch mit rotem Ausrufezeichen versehen. Die Befragung des Gruppenleiters Vertrieb ergab, dass er sich an diesem Tag im Ausland befand und eine nicht dokumentierte Kontrolle per E-Mail durchgeführt hat. Nachvollziehen durch den Abschlussprüfer ergab keine Kontrollabweichung. Insgesamt zog der Abschlussprüfer die Schlussfolgerung, dass die Kontrolle 6 im gesamten Geschäftsjahr wirksam war.

Der Abschlussprüfer hat Art, Umfang und zeitliche Einteilung der durchgeführten Funktionsprüfungen, die Verbindung zwischen den Funktionsprüfungen und den beurteilten Risiken auf Aussageebene sowie die Ergebnisse der Prüfungshandlungen und die daraus gezogenen Schlussfolgerungen zu dokumentieren.

Im oben dargestellten Beispiel könnte die zusammenfassende Dokumentation der Funktionsprüfungen in Bezug auf den Verkauf von Standardfahrrädern an Großkunden für die Kontrolle 6 in einer Kontrollmatrix (Abschn. 2.2.5) wie in Tab. 3.2 auszugsweise dargestellt erfolgen.

3.3 Aussagebezogene Prüfungshandlungen

Aussagebezogene Prüfungshandlungen sind Prüfungshandlungen, die darauf ausgerichtet sind, Fehler, d. h. wesentliche falsche Darstellungen, auf Aussageebene aufzudecken (ISA 330 (E-DE), Tz. 4 (a)). Zu den aussagebezogenen Prüfungshandlungen gehören analytische Prüfungshandlungen und Einzelfallprüfungshandlungen. Ungeachtet der beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen muss der Abschlussprüfer für alle wesentlichen Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden sowie Abschlussangaben aussagebezogene Prüfungshandlungen planen und durchführen.

3.3.1 Aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen

Analytische Prüfungshandlungen sind Plausibilitätsbeurteilungen von Verhältniszahlen und Trends, durch die Beziehungen von prüfungsrelevanten Daten eines Unternehmens zu anderen Daten aufgezeigt sowie auffällige Abweichungen festgestellt werden. Hierzu gehört z. B. die Untersuchung von Schwankungen und Zusammenhängen, die in Widerspruch zu anderen einschlägigen Informationen stehen oder von erwarteten Beträgen abweichen (IDW PS 312 Tz. 5). Aussagebezogene Prüfungshandlungen beziehen sich auf die Aussageebene. Die Eignung analyti-

Tab. 3.2 Kontrollmatrix Verkaufsprozess Hermes Fahrräder GmbH

Kontrolle	Beschreibung	Kontrollziele Unternehmen	Jahresabschlussposten	Aussagen Rechnungslegung	Art	Funktionsprüfung/ Kontrolltest
Tägliche Überprüfung der von den Mitarbeitern der Verkaufsabteilung im ERP-System eingegebenen Mengenrabatte durch den Gruppenleiter Vertrieb	Kontrolle ist geeignet sicherzustellen, dass die im ERP-System erfassten Rabatte mit den Verträgen übereinstimmen	Richtigkeit	Umsatzerlöse Forderungen LuL	Genauigkeit Bewertung	M	Stichprobenumfang: 25, da mehrmals tägliche manuelle Kontrolle (M) Durchführung: Nachvollziehen durch Vergleich der im ERP-System eingegebenen Rabatte mit Rabattliste Ergebnis: keine Kontrollabweichungen • wirksame Kontrolle

scher Prüfungshandlungen variiert mit der Art der zu beurteilenden Aussage.

Als **aussagebezogene** Prüfungshandlung ist es Ziel einer analytischen Prüfungshandlung, Prüfungsnachweise auf Aussageebene zu erlangen und damit zur Erhöhung der Prüfungssicherheit beizutragen (Abschn. 1.1.4).

Bei der Durchführung aussagebezogener analytischer Prüfungshandlungen empfiehlt sich folgendes Vorgehen:

1. Erwartungsbildung
2. Festlegung von Schwellenwerten für wesentliche Abweichungen
3. Berechnung der Abweichungen
4. Untersuchung wesentlicher Abweichungen

Der **Erwartungsbildung** kommt im Rahmen analytischer Prüfungshandlungen besondere Bedeutung zu, da sie maßgeblich die Qualität der durch die Prüfungshandlung erlangten Nachweise bestimmt.

- Der Erwartungsbildung kommt im Rahmen analytischer Prüfungshandlungen besondere Bedeutung zu, da sie maßgeblich die Qualität der durch die Prüfungshandlung erlangten Nachweise bestimmt.

Der Abschlussprüfer bildet Erwartungen in Bezug auf Beträge (z. B. auf Ebene von Abschlussposten oder Konten) oder in Bezug auf Verhältniszahlen (z. B. Umsatz pro qm im Falle eines Supermarktes). Für die Erwartungsbildung zieht der Abschlussprüfer seine Kenntnisse über das Unternehmen (Abschn. 2.2) heran. Je genauer die Erwartungen sind, umso mehr Prüfungssicherheit kann aus den Ergebnissen der analytischen Prüfungshandlungen gezogen werden. Die **Genauigkeit** der Erwartungsbildung setzt sich zusammen aus der **Präzision**, mit der Erwartungen gebildet werden können, d. h. der Streuung der Erwartungen unterschiedlicher Personen, und der **Richtigkeit** der Erwartungen, d. h. dem Ausmaß der Abweichung des durchschnittlichen, von unterschiedlichen Personen erwarteten Werts vom wahren Wert (auch „trueness“ oder „accuracy of

the mean“). Die Genauigkeit der Erwartungsbildung ist abhängig von

- der Methode der Erwartungsbildung,
- dem Grad der Aggregation von Bezugsgrößen und
- der Verfügbarkeit von für die Erwartungsbildung notwendigen Informationen.

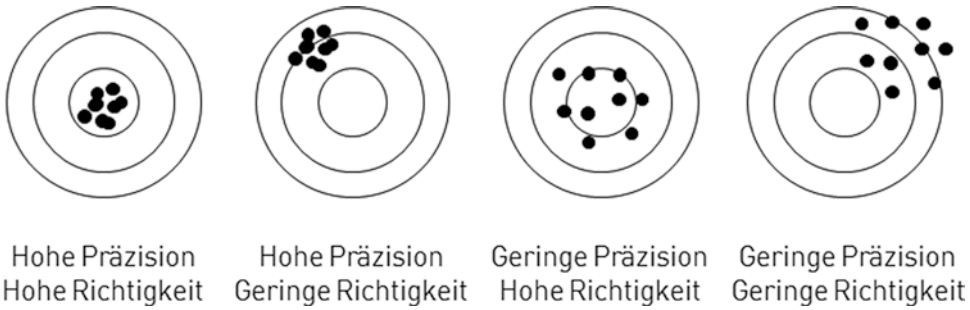
Als Methoden der Erwartungsbildung kommen beispielsweise in Frage:

- Vorjahresvergleich
- Kennzahlenanalyse
- Trendanalyse
- Regressionsanalyse
- Erwartungsbildung aufgrund sonstiger Daten
  - Benchmarking
  - Planzahlen des Unternehmens
  - Betriebliche Daten
  - Eigene Erwartungen aufgrund der Kenntnis des Unternehmens

Diese Zusammenhänge sollen durch Abb. 3.1 illustriert werden.

#### Beispiel

Der Fall der Erwartungsbildung kann mit Einschusslöchern auf einer Zielscheibe beim Bogenschießen, wie in Abb. 3.1 skizziert, verglichen werden. Bei der **zweiten Zielscheibe** ist die Präzision der Erwartungsbildung hoch, die Richtigkeit aber gering. Eine solche Situation kann entstehen, wenn als Methode der Erwartungsbildung der Vorjahresvergleich gewählt wird: Die erwarteten Werte sind sehr präzise (die jeweiligen Vorjahreswerte), allerdings kann aufgrund von Unternehmenswachstum der (durchschnittliche) erwartete Wert weit neben dem wahren Wert (der Mitte der Zielscheibe) liegen (geringe Richtigkeit). Bei der **dritten Zielscheibe** ist die Präzision der Erwartungsbildung gering, die Richtigkeit aber hoch. Eine solche Situation kann entstehen, wenn eigene Erwartungen auf Basis einer umfassenden Erlangung eines Verständnisses vom Unternehmen gebildet werden (hohe Richtig-



**Abb. 3.1** Darstellung von Präzision und Richtigkeit

keit), sich diese Erwartungen jedoch auf eine hochaggregierte Kennzahl wie beispielsweise die Umsatzerlöse eines stark diversifizierten Unternehmens beziehen (geringe Präzision). Bei der **vierten Zielscheibe** sind sowohl die Präzision der Erwartungsbildung als auch die Richtigkeit gering. Eine solche Situation kann entstehen, wenn sich Erwartungen auf eine hochaggregierte Kennzahl wie sonstige Rückstellungen beziehen (geringe Präzision) und die Verfügbarkeit von Informationen schlecht ist, beispielsweise da zum Zeitpunkt der Erwartungsbildung die endgültige Anzahl von Mitarbeiterklagen aufgrund einer Restrukturierungsmaßnahme noch unbekannt ist (geringe Richtigkeit). Eine hohe Genauigkeit weist mit einer hohen Präzision und einer hohen Richtigkeit nur die **erste Zielscheibe** auf. Eine solche Situation kann entstehen, wenn eigene Erwartungen auf Basis einer umfassenden Erlangung eines Verständnisses vom Unternehmen gebildet werden (hohe Richtigkeit) und sich diese auf eine ausreichend disaggregierte Kennzahl wie beispielsweise die Umsatzerlöse einer Geschäftssparte in einem abgegrenzten regionalen Markt beziehen (hohe Präzision).

Bei der **Festlegung von Schwellenwerten für wesentliche Abweichungen** zieht der Abschlussprüfer die von ihm festgelegte Toleranzwesentlichkeit (Abschn. 2.2.5) heran und leitet einen geeigneten Schwellenwert nach pflichtgemäßem Ermessen ab. Danach **berechnet** er die **Abweichung** zwischen erwarteten und tatsächlichen Werten. Sofern wesentliche Abweichungen vorliegen, muss der Abschlussprüfer diese untersu-

chen. Hierfür befragt er in der Regel sachkundige Mitarbeiter des Unternehmens. Sofern die auf diese Weise erlangten Erklärungen Anlass zu Zweifeln geben, muss der Abschlussprüfer zusätzliche bekräftigende Nachweise über geeignete Prüfungshandlungen einholen.

Wie oben dargestellt, beziehen sich aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen immer auf die Aussageebene. Im Folgenden Beispiel soll verdeutlicht werden, dass die Eignung analytischer Prüfungshandlungen mit der Art der zu beurteilenden Aussage variiert.

#### Fall 1

*Die Hermes Fahrräder GmbH agiert auf einem umkämpften Markt. Die Obergrenze des Marktpotenzials bei herkömmlichen Fahrrädern ohne Elektroantrieb ist nahezu erreicht. Die Geschäftsführerin hat als Ziel ausgegeben, dass trotz der schwierigen Marktbedingungen das Niveau der Umsatzerlöse im Bereich der Standardfahrräder konstant gehalten werden soll. Als Ergebnis der Risikobeurteilung hat der Abschlussprüfer festgestellt, dass der **Eintritt** und die **Periodenabgrenzung** der Umsatzerlöse ein wesentliches Fehlerrisiko darstellen. Er entscheidet sich dafür, in Bezug auf dieses Risiko analytische Prüfungshandlungen durchzuführen. Als Erwartung setzt er die Planzahl (= Vorjahresbetrag) des Unternehmens für herkömmliche Fahrräder an und stellt keine wesentliche Abweichung fest.*

*Könnte in diesem Fall durch die Durchführung analytischer Prüfungshandlungen Prüfungssicherheit gewonnen werden?*

*Von entscheidender Bedeutung für die Beantwortung dieser Frage ist, das Fehlerrisiko in Be-*

zug auf die Aussagen „Eintritt“ bzw. „Periodenabgrenzung“ zu verstehen. Die Geschäftsführerin könnte versucht sein, das von ihr ausgegebene ambitionierte Ziel „mit allen Mitteln“ zu erreichen. D. h. das Risiko könnte darin bestehen, dass

- Umsätze, die erst zu Beginn des Folgejahres durch Lieferungen an die Kunden realisiert wurden, bereits im zu prüfenden Geschäftsjahr angesetzt wurden (sogenanntes „window dressing“). Hiervon ist die Aussage „Periodenabgrenzung“ betroffen; oder
- Umsätze aufgrund von Lieferungen an Kunden zum Ende des Geschäftsjahres erfasst wurden, obwohl im Rahmen von Nebenabreden eine Rücklieferung zu Beginn des Folgejahres vereinbart wurde. Hiervon ist die Aussage „Eintritt“ betroffen.

In beiden dieser Situationen wird der Fehler aufgrund der Durchführung analytischer Prüfungshandlungen durch den Abschlussprüfer **nicht entdeckt**. In diesem Fall eignen sich analytische Prüfungshandlungen somit nicht für das Fehlerisiko, das sich auf die Aussagen „Periodenabgrenzung“ und „Eintritt“ bezieht.

## Fall 2

Die Hermes Fahrräder GmbH hat für die Sparte der E-Bikes in der zweiten Jahreshälfte einen neuen Kunden gewinnen können und zum Ende des Geschäftsjahres einen großen Auftrag an diesen ausgeliefert. Als Ergebnis der Risikobeurteilung hat der Abschlussprüfer festgestellt, dass die **Vollständigkeit** der Umsatzerlöse in der Sparte der E-Bikes ein wesentliches Fehlerisiko darstellt. Er entscheidet sich dafür, in Bezug auf dieses Risiko analytische Prüfungshandlungen durchzuführen.

Im Rahmen der Erlangung eines Verständnisses vom Unternehmen hat sich der Abschlussprüfer über Gespräche mit der Geschäftsführerin und eine Durchsicht von Presseberichten eine Vorstellung von der Kundenstruktur im Bereich der E-Bikes und den laufenden und abgeschlossenen Aufträgen verschafft. Bei der Erwartungsbildung hat der Abschlussprüfer den Auftrag mit

dem neuen Kunden mitberücksichtigt und durch Einsichtnahme in die Kundenverträge einen erwarteten Wert ermittelt. Bei der Berechnung der Abweichung vom gebuchten Wert stellt der Abschlussprüfer fest, dass der Saldo der gebuchten Umsatzerlöse in der Sparte der E-Bikes wesentlich unterhalb des erwarteten Werts liegt. Nach Rücksprache mit der Leitung des Rechnungswesens stellt sich heraus, dass der von dem neuen Kunden unterschriebene Lieferschein für den abgeschlossenen Auftrag noch nicht im Rechnungswesen eingetroffen ist und daher der Umsatz noch nicht erfasst wurde.

In diesem Fall wird der **Fehler entdeckt**, analytische Prüfungshandlungen **eignen sich** für das Fehlerisiko, das sich auf die Aussage „Vollständigkeit“ bezieht.

## 3.3.2 Einzelfallprüfungshandlungen

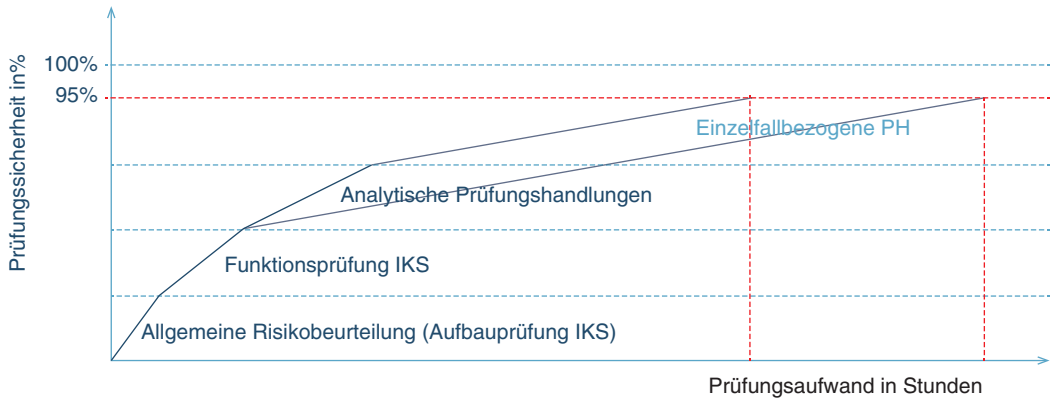
### 3.3.2.1 Anwendung und Arten von Einzelfallprüfungshandlungen

#### Anwendung von

#### Einzelfallprüfungshandlungen

Die Durchführung von Einzelfallprüfungshandlungen richtet sich zum einen nach der Prüfungsplanung, die auf der Risikobeurteilung und der Einschätzung der inhärenten und Kontrollrisiken des Unternehmens durch den Abschlussprüfer beruht. Danach prüft der Abschlussprüfer die einzelnen Prüffelder nicht im gleichen Umfang, sondern abgestuft unter Risikogesichtspunkten. Zum zweiten kann der konkrete Umfang von Einzelfallprüfungshandlungen dadurch beeinflusst werden, welche Prüfungssicherheit der Abschlussprüfer bereits durch die Risikobeurteilung einschließlich Aufbauprüfung sowie durch die Funktionsprüfung des rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystems und die analytischen Prüfungshandlungen erzielt hat (s. hierzu Abb. 3.2). Denn der Abschlussprüfer muss insgesamt ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise erlangen (IDW PS 300 n.F./ISA 500).

Die Einzelfallprüfungshandlungen sind einerseits sehr zeitaufwendig, wie aus der Grafik ersichtlich ist (Abb. 3.2). Andererseits sind sie aber



**Abb. 3.2** Erlangung von Prüfungssicherheit (in Anlehnung an WP Handbuch Tz. 328)

vor allem dann erforderlich, wenn kein funktionierendes internes Kontrollsystem besteht oder durch die analytischen Prüfungshandlungen keine ausreichenden und angemessenen Prüfungsnachweise erlangt wurden.

► Prüfungsnachweise stellen Informationen dar, die der Abschlussprüfer verwendet, um begründete Schlussfolgerungen (Prüfungsfeststellungen) zu ziehen, auf denen das Prüfungsurteil beruht. Prüfungsnachweise umfassen sowohl Informationen, die sich aus den Rechnungslegungsunterlagen ergeben, als auch Informationen aus anderen Quellen.

Die Angemessenheit von Prüfungsnachweisen ist der Maßstab für die Qualität von Prüfungsnachweisen, d. h. ihre Relevanz und Verlässlichkeit.

Der ausreichende Umfang von Prüfungsnachweisen ist der Maßstab für die Quantität der Prüfungsnachweise. Diese wird sowohl durch die vom Abschlussprüfer vorgenommene Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Angaben als auch durch die Qualität dieser Prüfungsnachweise beeinflusst.

(IDW PS 300 n.F. Tz. 6)

#### Arten von Einzelfallprüfungshandlungen und Aussagen der Rechnungslegung

Die Einzelfallprüfungshandlungen zählen neben den analytischen Prüfungshandlungen zu den aussagebezogenen Prüfungshandlungen, da sie sich auf einzelne Aussagen der Rechnungslegung, wie z. B. Vollständigkeit oder Bewertung, beziehen

(zu einem Überblick über alle Aussagen der Rechnungslegung Abschn. 1.2). So dient das „Nachrechnen“ der Berechnung von geschätzten Werten der Prüfung der Bewertung. Mit Einzelfallprüfungshandlungen untersucht der Abschlussprüfer also konkrete Fragestellungen zu einzelnen Sachverhalten, d. h. er nimmt einen unmittelbaren Soll-Ist-Vergleich für einzelne Geschäftsvorfälle oder Bestände vor. Eine Übersicht über die Einzelfallprüfungshandlungen gibt Tab. 3.3.

Die Einzelfallprüfungshandlungen werden während der gesamten Prüfung vorgenommen, und dies oft mehrfach, wie die **Einsichtnahme** und die **Befragung**: So stellt der Abschlussprüfer zu Beginn der Prüfung gezielt Fragen an die Unternehmensleitung zu deren Einschätzung der Unternehmenssituation, im weiteren Verlauf diskutiert er (ungewöhnliche) Sachverhalte etc. mit der Unternehmensleitung und richtet Fragen an Mitarbeiter bei der Prüfung einzelner Prozesse bzw. Jahresabschlussposten. Gleichwohl sind bestimmte Einzelfallprüfungshandlungen gezielt am Beginn einer jeden Abschlussprüfung vorzunehmen – neben der Befragung der Unternehmensleitung zählen hierzu das Abrufen von Protokollen und aktuellen Handelsregistrauszügen etc. sowie die Prüfung der Eröffnungsbilanz (s. u.). Dagegen wird die **Bestätigung der gesetzlichen Vertreter** gegenüber dem Abschlussprüfer erst am Ende der Prüfung verlangt, da die Unternehmensleitung hierin bestätigt, dass sie dem Abschlussprüfer alle erforderlichen bzw. erfragten Unterlagen vorgelegt und stets vollum-

**Tab. 3.3** Arten von Einzelfallprüfungshandlungen – IDW PS 300 n.F. und ergänzende IDW PS/ISA

Prüfungshandlung	Beispiele
Einsichtnahme	Lesen der Protokolle von Vorstands- und Aufsichtsratssitzungen Belegprüfung, d. h. Einsicht in Systemdaten oder Belege wie Rechnungen, Kontoauszüge etc.
Inaugenscheinnahme von Vermögensgegenständen	Betriebsbesichtigung Gezielte Betrachtung/Anschauung einzelner materieller (wertvoller) Vermögensgegenstände
Beobachtung	Inventurbeobachtung (IDW PS 301/ISA 501) Gezielte Beobachtung der Erfassung bestimmter Geschäftsvorfälle oder Durchführung von Transaktionen
Befragung	Gespräche mit Geschäftsleitung, Betriebsleiter, Mitarbeitern in Produktion/Lager/Buchhaltung etc.
Bestätigung	Bestätigungen Dritter wie Banken und Rechtsanwälte (IDW PS 302 n.F./ISA 505) Bestätigung der gesetzlichen Vertreter gegenüber dem Abschlussprüfer (IDW PS 303 n.F./ISA 580)
Nachrechnen	Nachrechnen der Berechnung von Zeit- und Schätzwerten wie Wertberichtigungen auf Forderungen (IDW PS 314 n.F./ISA 540)
Nachvollziehen	Nachvollziehen der Erfassung eines konkreten Sachverhalts in der Buchhaltung, ähnlich dem Nachvollziehen von Prozessabläufen und internen Kontrollen im Rahmen der Aufbau- und Funktionsprüfung des internen Kontrollsystems i. S. v. IDW PS 261 n.F.

fänglich Auskunft erteilt hat. Weitere Prüfungshandlungen am Ende der Prüfung sind zum einen die Beurteilung, ob die im Laufe der Prüfung getroffenen Einschätzungen zu den Risiken falscher Angaben weiterhin angemessen sind, und die Würdigung, ob die Gesamtdarstellung des Abschlusses in Einklang mit den gesetzlichen Vorgaben steht.

Manche der in der Tabelle aufgeführten Prüfungshandlungen sind mit bestimmten Bilanzposten verknüpft: Eine **Inaugenscheinnahme** kommt vor allem bei der Prüfung von Sachanlagen in Betracht. Dabei kann sich der Abschlussprüfer die Sachanlagen mit eigenen Augen ansehen und sich damit von deren Vorhandensein überzeugen. Außerdem kann er einen Eindruck vom Zustand der Sachanlagen gewinnen und dadurch Hinweise für die Bewertung erlangen, da beispielsweise bei verrosteten Maschinen außerplanmäßige Abschreibungen erforderlich sein können. Hinsichtlich der Vorräte wird normalerweise eher eine **Inventurbeobachtung** durchgeführt, d. h. der Abschlussprüfer ist bei der Bestandsaufnahme der Vorräte durch einen Unternehmensmitarbeiter (Inventur) um den Geschäftsjahreswechsel anwesend und beobachtet die Inventur (keinesfalls führt er sie selbst durch),

um nicht nur das Vorhandensein, sondern auch die Beschaffenheit und Vollständigkeit zu prüfen.

**Bestätigungen Dritter** werden als sehr verlässliche Prüfungsnachweise angesehen, da sie von Außenstehenden gegeben werden. Diese werden bei verschiedenen Bilanzposten eingesetzt: Beispielsweise zur Prüfung des Vorhandenseins von Forderungen werden Kunden des Unternehmens um eine Saldenbestätigung gebeten. Die Bestätigung von Rechtsanwälten des Unternehmens über bestehende und erwartete Gerichtsverfahren dient der Prüfung der Vollständigkeit der Rückstellungen.

Da der Abschlussprüfer unter Beachtung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit (Abschn. 1.1.5) prüft, werden Einzelfallprüfungshandlungen in der Regel in **Stichproben** durchgeführt. Hierzu wendet er die in Abschn. 3.3.2.3 beschriebenen Auswahlverfahren an. Dies gilt insbesondere, wenn keine Hinweise auf Verstöße vorliegen (zu den besonderen Prüfungspflichten bei Verdacht auf Verstöße, die als Fraud bezeichnet werden, s. Abschn. 2.2.3).

Des Weiteren muss der Abschlussprüfer nicht alle Prüfungshandlungen selbst durchführen – je größer das zu prüfende Unternehmen ist, desto größer ist in der Regel auch das Prüfungsteam.

Sofern über das Prüfungsteam hinaus bei der Prüfung Spezialwissen erforderlich ist, beispielsweise ein Chemiker zur Prüfung der Beschaffenheit von Vorräten oder ein Rechtsanwalt zur Beurteilung von rechtlichen Fragestellungen im Zusammenhang mit neuen Gesetzen, ist der Einsatz von **Sachverständigen** zum einen bei der Prüfungsplanung entsprechend einzuplanen. Zum anderen sind für ihren tatsächlichen Einsatz während der Prüfung und damit die Verwertung ihrer Erkenntnisse und Ergebnisse durch den Abschlussprüfer die in Abschn. 3.3.2.2 beschriebenen Anforderungen zu beachten.

### **Einzelfallprüfungshandlungen zu Beginn einer Jahresabschlussprüfung**

Zu Beginn einer Abschlussprüfung lässt sich der Abschlussprüfer wichtige Unterlagen, die das Unternehmen betreffen, vorlegen oder sieht diese ein. Diese umfassen beispielsweise Gesellschaftsverträge oder Satzungen, die dann allerdings in einer sogenannten Dauerakte geführt werden, so dass in den Folgejahren nur Änderungen an diesen erfragt werden. Des Weiteren lässt sich der Abschlussprüfer aktuelle Auszüge aus dem Handelsregister vorlegen, um insbesondere die aktuell zeichnungsberechtigten Personen zu sehen. Zudem verlangt er die Protokolle von Vorstands- und Aufsichtsratssitzungen bzw. entsprechende Dokumente bei Gesellschaften anderer Rechtsform sowie bei Vorhandensein Prüfungsberichte der Innenrevision des Unternehmens.

Ebenfalls am Anfang einer Abschlussprüfung erfolgt ein Gespräch mit der Unternehmensleitung und die Befragung zu deren Einschätzung der Unternehmenssituation. Dies umfasst die Lage des Unternehmens im Allgemeinen, aber im Speziellen auch die Frage nach der Annahme der Unternehmensfortführung. Im Prüfungsprozess ist diese Befragung den Prozessschritten Informationsbeschaffung und Risikobeurteilung zugeordnet, sodass sie noch vor der eigentlichen Prüfungsdurchführung erfolgt, da diese aus der Risikobeurteilung abgeleitet wird (Abschn. 2.4).

Eine wichtige Prüfungshandlung ist ferner die Prüfung der Eröffnungsbilanzwerte, um sicherzustellen, dass der Grundsatz der Bilanzidentität (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB) gewahrt ist. Der Ab-

schlussprüfer gleicht hierzu die Eröffnungsbilanz des zu prüfenden Geschäftsjahres mit der Schlussbilanz des vorhergehenden Geschäftsjahres ab. Umfangreichere Prüfungshandlungen sind vor allem dann erforderlich, wenn es Änderungen in den IT-Systemen gab, da es hierdurch zu einer fehlerhaften Migration von Daten gekommen sein kann. Wenn der Abschluss vollständig aufgestellt ist, sind in ähnlicher Weise sämtliche Vorjahreswerte bzw. Angaben zu Vorjahren im Jahresabschluss einschließlich Anhang sowie im Lagebericht zu prüfen (IDW PS 318/ISA 710). Dann erfolgt auch ein Abgleich der einzelnen Posten im Abschluss mit den zugrunde liegenden Buchführungsunterlagen.

Bei einer sogenannten **Erstprüfung**, d. h. der Abschlussprüfer prüft ein Unternehmen zum ersten Mal, muss der Abschlussprüfer zudem sicherstellen, dass in den Vorjahreswerten keine falschen Angaben enthalten sind (IDW PS 205/ISA 510). Hierzu sind umfangreiche Prüfungshandlungen erforderlich, wie beispielsweise:

- Einsicht in den Prüfungsbericht des Vorjahres und Besprechung mit dem Vorjahresprüfer, falls im Vorjahr eine Abschlussprüfung stattgefunden hat
- Einsicht in belegende Unterlagen, z. B.:
  - Zum Nachweis des Eigenkapitals werden Gesellschaftsvertrag bzw. Satzung, Registerauszüge sowie Kontoauszüge zum Nachweis der Einzahlung etc. herangezogen.
  - Das Anlagevermögen sollte in einer Anlagebuchhaltung erfasst sein. Gegebenenfalls ist eine Inaugenscheinnahme erforderlich.
  - Darlehensverträge und gegebenenfalls weitere Bankauszüge oder Bestätigungen von Banken belegen die (langfristigen) Verbindlichkeiten.
- Erlangen von Prüfungsnachweisen durch bzw. im Rahmen der Prüfung des laufenden Geschäftsjahres. So bestätigt die Begleichung einer Forderung, d. h. der Zahlungseingang von einem Kunden, im laufenden Geschäftsjahr das Vorhandensein dieser Forderung in der Eröffnungsbilanz.

*Bei der Hermes Fahrräder GmbH kann der Abschlussprüfer auf seine Erkenntnisse aus den Vorjahren zurückgreifen. Daher fragt er nach Änderungen am Gesellschaftsvertrag, die es auskunftsgemäß nicht gab. Wie jedes Jahr lässt er sich Handelsregistrauszüge, Protokolle der Generalversammlung (z. B. bezüglich der Höhe der Ausschüttung) sowie etwaige neue Kreditverträge vorlegen und befragt die Geschäftsführerin zu ihren wesentlichen Entscheidungen im zu prüfenden Geschäftsjahr und zu ihrer Einschätzung zur Unternehmensfortführung. Die Eröffnungsbilanz prüft er durch Abgleichen mit der von ihm geprüften Schlussbilanz.*

### 3.3.2.2 Einsatz von Sachverständigen

Sofern ein Abschlussprüfer nicht über erforderliche Fachkenntnisse verfügt, darf bzw. muss er **Spezialisten mit Fachkenntnissen** in seine Prüfung einbinden und deren Erkenntnisse und Feststellungen verwerten (IDW PS 322 n.F./ISA 620). Dabei umfassen die Sachverständigen sowohl Personen im Prüfungsteam des Abschlussprüfers als auch externe Sachverständige. In Betracht kommt die Einbindung von Sachverständigen beispielsweise bei den nachfolgenden Fragestellungen, die Fachkenntnisse auf einem anderen Gebiet als der Rechnungslegung oder Prüfung erfordern:

- Bewertung von komplexen Finanzinstrumenten, insbesondere Derivaten
  - Bewertung von Grundstücken und Gebäuden oder auch Kunstgegenständen
  - Versicherungsmathematische Berechnung von Pensionsverpflichtungen
  - Bestimmung und Bewertung von Chemikalien
  - Bewertung von Umweltauflagen und Ab-/Aufräumverpflichtungen
  - Auslegung von Gesetzen und Verträgen etc.
- Der Abschlussprüfer ist alleinverantwortlich für das Prüfungsurteil, also das Ergebnis der gesamten Jahresabschlussprüfung. Daher darf ein Abschlussprüfer die Feststellungen eines Sachverständigen nicht ohne Weiteres übernehmen, vielmehr darf

er sie nur „verwerten“. Zudem darf er im Bestätigungsvermerk seine Verantwortung auch nicht durch einen Verweis auf die Einbindung von Dritten einschränken.

Für eine Verwertung der Feststellungen eines Sachverständigen muss sich der Abschlussprüfer angemessen mit dem Sachverständigen und dessen Arbeitsweise auseinandersetzen. Im Einzelnen bedeutet dies, dass der Abschlussprüfer Folgendes nachweisen muss:

- Die Planung von Art, Zeitpunkt und Umfang der konkreten Prüfungshandlungen obliegt dem Abschlussprüfer, sodass er Vorgaben an den Sachverständigen zu dessen Vorgehensweise macht. Hierdurch stellt der Abschlussprüfer sicher, dass er sich nach der Prüfung durch den Sachverständigen ein Urteil über den Sachverhalt bilden kann. Beispielsweise bei der Prüfung von Pensionsrückstellungen würde dies die Prüfung der Angemessenheit der einzelnen Annahmen (Anzahl Mitarbeiter, Zinssatz, Lebenserwartung etc.) und die Prüfung der Berechnung (z. B. durch Nachvollziehen der Berechnungen des Sachverständigen und dessen Beurteilung der Berechnung durch den Mandanten) umfassen.
- Der Abschlussprüfer hat sich von der Kompetenz, der Fähigkeit und der Objektivität des Sachverständigen zu überzeugen. Dies umfasst auch die Bestätigung des Sachverständigen, dass er unabhängig ist, also keine persönlichen oder finanziellen Beziehungen zu dem zu prüfenden Unternehmen bestehen. Im Beispiel der Pensionsrückstellungen sollte der Sachverständige zudem nicht nur Kenntnisse der Finanzmathematik vorweisen, sondern möglichst Erfahrung in der Berechnung von Pensionsrückstellungen.
- Ebenso benötigt der Abschlussprüfer ein ausreichendes Verständnis über das Fachgebiet, um zum einen die Vorgehensweise mit diesem abstimmen und zum anderen später die Arbeit des Sachverständigen beurteilen zu können. Der Abschlussprüfer muss also im Beispiel die Pensionsrückstellungen nicht selbst im Detail nachrechnen können, benötigt aber ein

Grundverständnis über die Berechnung und die Annahmen, um sich mit der Arbeit des Sachverständigen auseinandersetzen zu können, bevor er dessen Ergebnisse verwertet. Hierzu stellt der Abschlussprüfer sicher, dass die vom Sachverständigen verwendeten Annahmen und Ausgangsdaten zutreffend sind, sich also auf die konkrete Anzahl der Mitarbeiter des Unternehmens beziehen. Ferner bieten sich Gespräche mit dem Sachverständigen an, in denen dieser unter anderem seine Vorgehensweise erläutert.

Die Verwertung der Feststellungen eines Sachverständigen wird in den Arbeitspapieren dokumentiert. Aufgrund der Eigenverantwortlichkeit des Abschlussprüfers findet diese jedoch keine Erwähnung im Bestätigungsvermerk.

In vergleichbarer Art und Weise erfolgt auch die Verwertung von Arbeiten der **internen Revision** (IDW PS 321/ISA 610).

*Bei der Hermes Fahrräder GmbH hatte der Abschlussprüfer keine externen Sachverständigen außer einem Rechtsanwalt eingeplant, da er bzw. sein Prüfungsteam über die für die Prüfung der Hermes Fahrräder GmbH erforderlichen Kenntnisse einschließlich IT-Kennntnis und finanzmathematischem Wissen zur Prüfung des Swaps verfügen. Mit dem Rechtsanwalt arbeitet*

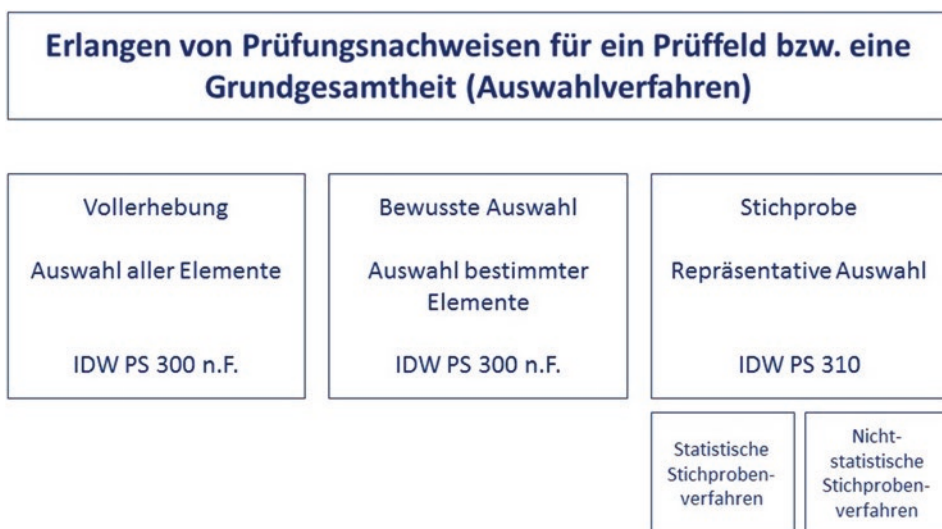
*der Abschlussprüfer schon viele Jahre zusammen, sodass er dessen Kompetenz und Objektivität beurteilen kann.*

*Mangels Vorhandensein entfällt eine Verwertung von Erkenntnissen der internen Revision bei der Hermes Fahrräder GmbH.*

### 3.3.2.3 Auswahlverfahren (Ziehung einer Stichprobe)

Bei der Prüfung eines Prüffelds legt der Abschlussprüfer fest, ob er alle Elemente der Grundgesamtheit prüft oder nur eine Auswahl an Elementen (IDW PS 300 n.F. und 310/ISA 530). Die möglichen Auswahlverfahren stellt Abb. 3.3 dar. Sofern der Abschlussprüfer für ein Prüfgebiet eine bewusste Auswahl getroffen hat oder in einer nichtrepräsentativen Stichprobe prüft, ist in der Regel keine Aussage über die Vollständigkeit der Grundgesamtheit möglich. Vielmehr können die Aussagen Bestehen, Genauigkeit und Bewertung getestet werden.

Eine **Vollerhebung** kommt in Betracht, sofern die Grundgesamtheit nur aus einer kleinen Anzahl an Elementen besteht, beispielsweise wenn das zu prüfende Unternehmen 3 Beteiligungen an anderen Unternehmen hält. Bei Vorliegen eines bedeutsamen Risikos kann es ebenfalls angebracht sein, dass der Abschlussprüfer alle Elemente untersucht. Eine Vollerhebung erfolgt zu-



**Abb. 3.3** Auswahlverfahren nach IDW PS 300 n.F. und IDW PS 310

dem, wenn der Abschlussprüfer eine IT-gestützte Auswertung des gesamten Datenbestands des Mandanten vornimmt (Stichwort Big Data).

Bei einer großen Grundgesamtheit kann der Abschlussprüfer auch eine Auswahl treffen. Hierbei wird die bewusste Auswahl von der repräsentativen Stichprobe unterschieden. Bei der **bewussten Auswahl** fließt die Erfahrung des Abschlussprüfers ein und er wählt nach bestimmten Risikogesichtspunkten aus, beispielsweise alle Beträge ab einer bestimmten Größenordnung oder auffallende Werte oder Werte um einen bestimmten Zeitpunkt. Der Abschlussprüfer trifft vor allem dann eine bewusste Auswahl, wenn er davon ausgeht, dass in dieser Auswahl das Risiko falscher Angaben größer ist als in den übrigen Bereichen der Grundgesamtheit. Daher prüft er beispielsweise alle Forderungen ab einer bestimmten Größenordnung oder alle (Fertigungs-)Aufträge ab einer bestimmten Größenordnung, insbesondere wenn es sich um die Einzelfertigung von großen oder wertvollen Objekten handelt. Falls der Abschlussprüfer das Risiko von Fehlern oder gar Fraud bei einem Mitarbeiter als besonders hoch einschätzt, kann er auch das Arbeitsgebiet dieses einen Mitarbeiters bzw. alle von ihm vorgenommenen Buchungen auswählen. Bei einer bewussten Auswahl kann der Abschlussprüfer allerdings nicht von der Auswahl auf die Grundgesamtheit bzw. die Fehlererwartung in der Grundgesamtheit schließen.

Eine Hochrechnung des Fehlers auf die Grundgesamt ist nur bei einer **repräsentativen Stichprobe** möglich. Hierbei erfolgt die Ziehung einer Stichprobe nach statistischen oder nichtstatistischen Auswahlverfahren, insbesondere den nachfolgend beschriebenen Verfahren (IDW PS 310):

- Zufallsauswahl bzw. zufallsgesteuerte Auswahl: Hierbei werden die Elemente, z. B. Forderungen, beispielsweise mit einem Zufallsgenerator ausgewählt und jedes Element hat die gleiche Wahrscheinlichkeit, in die Stichprobe gezogen zu werden.
- Systematische Auswahl (die auch als unechte Zufallsauswahl bezeichnet wird): Bei dieser Auswahl wird jedes n-te Element gezogen. Wenn aus einer Grundgesamtheit von 2000

Elementen, z. B. Forderungen, eine Stichprobe von 40 Elementen gezogen werden soll, dann ist hierfür ein Startwert innerhalb der ersten 50 Elemente auszuwählen (beispielsweise mit einem Zufallsgenerator) und anschließend jedes 50. Element herauszuziehen. (Das Stichprobenintervall von 50 ergibt sich aus der Division der Grundgesamtheit durch den Stichprobenumfang:  $2000/40 = 50$ ).

- Wertproportionale Auswahl nach Geldeinheiten („monetary unit sampling“): Durch die auf Geldeinheiten ausgerichtete Auswahl haben die einzelnen Elemente, z. B. Forderungen, nicht die gleiche Wahrscheinlichkeit, in die Stichprobe gezogen zu werden, vielmehr steigt die Wahrscheinlichkeit mit der wertmäßigen Höhe. Wenn beispielsweise der Gesamtbetrag der Forderungen 300.000 Geldeinheiten beträgt, dann wird dies als eine Grundgesamtheit von 300.000 Elementen betrachtet. Aus der Grundgesamtheit werden nun Elemente gezogen. Dabei ist die Wahrscheinlichkeit, dass eine Forderung in Höhe von 10.000 Geldeinheiten gezogen wird, höher als für eine Forderung über 200 Geldeinheiten.

In der Praxis kommt zudem oft eine Kombination der Verfahren in Verbindung mit einer **Schichtung der Grundgesamtheit** in Betracht. Hierbei erfolgt eine Schichtung nach Größe oder anderen Risikogesichtspunkten.

#### Beispiel

Wenn beispielsweise die *Bewertung* der Forderungen geprüft wird, können die Forderungen zunächst in verschiedene Schichten unterteilt werden:

- Forderungen ohne Einzelwertberichtigung ab einer bestimmten Größenordnung, z. B. ab 10.000 Euro: Diese werden aufgrund des relativ hohen Risikos vollumfänglich geprüft, d. h. alle Forderungen werden dahingehend betrachtet, ob auch aus Sicht des Abschlussprüfers keine Anzeichen für akutes Ausfallrisiko und damit für die Bildung einer Einzelwertberichtigung vorliegen.

- Forderungen ohne Einzelwertberichtigung innerhalb einer bestimmten Bandbreite, z. B. 1000 bis 10.000 Euro: Für diese wird eine Zufallsauswahl getroffen.
- Forderungen ohne Einzelwertberichtigung unterhalb einer bestimmten Größenordnung, z. B. unter 1000 Euro: Für diese wird ebenfalls eine Zufallsauswahl getroffen, allerdings ist dabei der Stichprobenumfang geringer als bei der vorhergehenden Schicht, da das Risiko bei einem Ausfall geringer ist.
- Forderungen mit einer Einzelwertberichtigung: Diese werden in Abhängigkeit von der Risikoeinschätzung gegebenenfalls auch nach Größe oder Höhe der Einzelwertberichtigung geschichtet. Der Umfang einer etwaigen Stichprobe ist von der Risikoeinschätzung abhängig.

Der **Stichprobenumfang** wird in den Prüfungsstandards nicht vorgegeben (nur für die Tests von Kontrollen im Rahmen der Funktionsprüfung gibt es konkrete Vorgaben in IDW F&A zu ISA 530 bzw. IDW EPS 310 oder ISA 500 bzw. IDW EPS 300 n.F., Frage 9.3). Dieser kann durch statistikbasierte Formeln oder im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers festgelegt werden und ist insbesondere vom erwarteten Risiko wesentlicher falscher Aussagen abhängig. Mit zunehmendem Risiko wesentlicher falscher Aussagen nehmen der Umfang der aussagebezogenen Prüfungshandlungen und damit der Stichprobenumfang zu. Bei statistischen Verfahren wird in der Regel ein Mindestumfang der Stichprobe von 30 gefordert. Der Stichprobenumfang steigt dann unterproportional zur Grundgesamtheit.

Für die gezogene Stichprobe erfolgt eine **Hochrechnung des Fehlers auf die Grundgesamtheit**, um eine Prüfungsaussage treffen zu können. Sofern der hochgerechnete Fehler (deutlich) unterhalb der Toleranzwesentlichkeit liegt, kann er grundsätzlich vom Abschlussprüfer akzeptiert werden. In der Praxis werden die aufgedeckten Fehler auch oft vom Mandanten korrigiert, sodass sie im Jahresabschluss nicht mehr enthalten sind. Kritisch ist es, wenn der Abschlussprüfer den Eindruck hat, dass die Fehler nicht auf Versehen zurückzuführen sind, sondern

möglicherweise auf Bilanzpolitik oder gar Bilanzmanipulation hinweisen, oder wenn der hochgerechnete Fehler über der (spezifischen) Wesentlichkeit für den betroffenen Jahresabschlussposten liegt. In diesem Fall sind weitere Prüfungshandlungen erforderlich, beispielsweise die Ausweitung des Stichprobenumfangs. Die abschließende Beurteilung des (hochgerechneten) Fehlers erfolgt am Ende der Prüfung und hat gegebenenfalls Auswirkungen auf die Form des Bestätigungsvermerks.

*Bei der Hermes Fahrräder GmbH kommt die Ziehung einer Stichprobe beispielsweise bei der Prüfung der insgesamt 1128 Forderungen mit einem Gesamtbetrag von 1.291.384 Euro in Betracht.*

*Zur Prüfung des Vorhandenseins der Forderungen (aus Lieferungen und Leistungen an Fahrradhändler) plant der Abschlussprüfer eine Saldenbestätigungsanfrage. Hierfür zieht er aus der Grundgesamtheit dieser 1128 Forderungen eine Stichprobe mittels Zufallsgenerator (in Excel) von 30 Forderungen. Die Durchführung der Saldenbestätigung und die Hochrechnung des Fehlers auf die Grundgesamtheit wird im nächsten Kapitel beschrieben.*

*Für die Prüfung der Bewertung der Forderungen (aus Lieferungen und Leistungen an Fahrradhändler) nimmt er zunächst eine Segmentierung in solche mit und ohne Einzelwertberichtigung vor und trifft dann aus den 43 Forderungen mit einer Einzelwertberichtigung eine bewusste Auswahl: Er wählt die 10 Forderungen mit dem höchsten ausstehenden Forderungsbetrag (Saldo) und die 10 Forderungen mit der höchsten Einzelwertberichtigungsquote aus. Die Prüfung der Bewertung der Forderungen ohne Einzelwertberichtigung erfolgt auf Basis der von der GmbH angeforderten Altersstrukturliste.*

### 3.3.2.4 Ausgewählte Prüfungsnachweise und -handlungen

#### Bestätigungen Dritter: Anforderungen und Ablauf einer Bestätigungsaktion

Bestätigungen Dritter sind Prüfungsnachweise, die der Abschlussprüfer unmittelbar als schriftliche Antwort eines Dritten in Papierform oder

mittels eines elektronischen oder anderen Mediums erhält (IDW PS 302 n.F./ISA 505). Aus Effizienzgründen ist eine elektronische Bestätigungsanfrage per E-Mail zulässig. Da die Bestätigungen von unternehmensexternen Personen oder Unternehmen erteilt werden, gelten sie grundsätzlich als verlässliche Quellen bzw. Prüfungsnachweise. Hierzu muss der Abschlussprüfer allerdings die Kontrolle über das gesamte Bestätigungsverfahren haben. Bei einer elektronischen Abfrage per E-Mail sind die besonderen Verlässlichkeitsrisiken zu beachten, d. h. es besteht das Risiko, dass die Herkunft der Antwort gefälscht wurde oder dass der Inhalt geändert wurde. Dieses Risiko kann beispielsweise durch (telefonische) Nachfragen oder Verwendung besonders sicherer (verschlüsselter) Verfahren reduziert werden.

► Der Abschlussprüfer erlangt nur dann verwendbare Prüfungsnachweise, wenn er die Kontrolle über das Bestätigungsverfahren bewahrt, was Folgendes umfasst:

- a. Auswahl der einzuholenden Informationen
- b. Auswahl eines geeigneten Dritten
- c. Ausgestaltung der Bestätigungsanfragen; dies umfasst auch die richtige Adressierung und die Aufforderung, die Antwort auf die Bestätigungsanfrage unmittelbar an den Abschlussprüfer zurückzusenden
- d. Versendung der Anfragen sowie eventueller Folgeanfragen
- e. Erfassung und Auswertung der Rückläufe.

Dadurch, dass der **Abschlussprüfer die Kontrolle** sowohl bei der Auswahl, der Versendung und beim Rücklauf hat, soll verhindert werden, dass das zu prüfende Unternehmen Einfluss nimmt. Die Kontrolle bei der Auswahl der anzuschreibenden Adressaten soll verhindern, dass Saldenbestätigungen beispielsweise nur von real existierenden Kunden eingefordert werden. Sofern also der Mandant bereits eine „Vorauswahl“ an Kunden getroffen hat, sollte der Abschlussprüfer diese mindestens um eine weitere Auswahl oder Stichprobe erweitern. Denn nur so kann der Abschlussprüfer gegebenenfalls real nicht existierende Kunden aufdecken, die nur für

Zwecke der Bilanzmanipulation (Buchung von nicht vorhandenen Umsatzerlösen und korrespondierenden Forderungen) angelegt wurden.

Die Versendung sollte unter Aufsicht des Abschlussprüfers erfolgen. In der Regel erfolgt das Anschreiben der Bestätigungsanfrage allerdings im Namen des Unternehmens. Im Schreiben ist dann die Aufforderung enthalten, die Antwort direkt an den Abschlussprüfer zu senden. Dies kann beispielsweise auf einem beigefügten Antwortformular mit bereits aufgedruckter Adresse des Abschlussprüfers oder bei einer elektronischen Bestätigungsanfrage durch die Hinterlegung der E-Mail-Adresse des Abschlussprüfers als „Antwortadresse“ erfolgen.

Der Abschlussprüfer muss den **Rücklauf der Bestätigungen von Dritten** würdigen und hierbei auch deren Verlässlichkeit prüfen. Zweifel an der Verlässlichkeit können beispielsweise auftreten, wenn die Antwort nicht direkt an den Abschlussprüfer, sondern an das zu prüfende Unternehmen geschickt wurde oder falls der Absender nicht deckungsgleich mit der angeschriebenen Person ist. In diesen Fällen kann der Abschlussprüfer nachfragen bzw. sich telefonisch rückversichern. Denn insbesondere bei Antworten, die an das Unternehmen geschickt wurden, besteht die Gefahr einer Fälschung. Zur Fälschung von Saldenbestätigungen gibt es einen spektakulären Bilanzskandal in Italien – 2003 wurden die Bilanzbetrügereien in Milliardenhöhe bei Parmalat SpA aufgedeckt. Zuvor hatte Parmalat nicht vorhandene Liquidität durch eine gefälschte Bankbestätigung der Bank of America vorgetäuscht. Diese Bestätigung kam als Fax in schlecht lesbarer Qualität und entsprach nicht den amerikanischen Anforderungen an Bankbestätigungen. Falls eine Bestätigung nur mündlich gegeben wurde, ist dies nicht ausreichend und stellt keine Bestätigung dar. Der Abschlussprüfer kann allerdings ein Gesprächsprotokoll anfertigen und sich dieses schriftlich bestätigen lassen.

Bei der **Nichtbeantwortung einer Bestätigungsanfrage** muss der Abschlussprüfer einschätzen, ob er nachfragt und auf einer Bestätigung eines Dritten besteht oder ob er alternative Prüfungshandlungen durchführen kann. Beispielsweise bei Forderungen kann er auf Basis

der zugrunde liegenden Unterlagen (Vertrag, Rechnung, Versandpapiere) und ergänzend des Zahlungseingangs nach dem Abschlussstichtag das Vorhandensein der Forderung am Abschlussstichtag prüfen. Ähnliches gilt für zugrunde liegende Unterlagen und Zahlungsausgänge, die Verbindlichkeiten belegen können. Bei von Dritten verwahrten Vorräten kann der Abschlussprüfer gegebenenfalls persönlich eine Inaugenscheinnahme vornehmen.

**Abweichungen in den Bestätigungen** gegenüber den Angaben in der Rechnungslegung des zu prüfenden Unternehmens muss der Abschlussprüfer untersuchen. Sofern sich die Abweichung z. B. bei einer Saldenbestätigung für Forderungen durch eine zeitliche Verzögerung bei der Erfassung der Zahlung, z. B. Zahlungseingang auf dem Konto des zu prüfenden Unternehmens am 1. Januar (nachgewiesen durch einen Kontoauszug), erklären lässt, stellt sie keinen Fehler dar. Falls sich herausstellt, dass das zu prüfende Unternehmen einen falschen Forderungssaldo in der Buchführung hat, ist dieser Fehler vom Abschlussprüfer zu vermerken. Falls es sich um einen Zahlendreher handelt, wird der Mandant diesen Fehler in der Regel korrigieren. Kritisch können Fehler aufgrund einer falschen Periodenabgrenzung sein. Sofern der Mandant Umsatzerlöse im Dezember erfasst, die Lieferung aber erst im Januar erfolgt, sind die Umsätze mit den korrespondierenden Forderungen erst im neuen Jahr zu erfassen. Bei solchen Fehlern muss der Abschlussprüfer würdigen, ob es beispielsweise unvorhergesehene Lieferverzögerungen beim Transportunternehmen gab oder ob eine bewusste Manipulation der Umsatzerlöse vorliegt (Stichwort Fraud).

### Bestätigungen Dritter: Arten von Bestätigungen Dritter

Bei den Bestätigungen Dritter werden die positive und negative Bestätigungsanfrage unterschieden, wie Abb. 3.4 zeigt.

**Negative Bestätigungsanfragen** liefern weniger überzeugende Prüfungsnachweise. In der Praxis werden diese daher selten und nur bei geringem Fehlerrisiko sowie einer großen Grundgesamtheit durchgeführt. Beispielsweise ist die Mitteilung des Kontensaldos zu jedem Quartalsende von Banken auf dem Kontoauszug mit dem Hinweis versehen, dass sich der Bankkunde bei der Bank melden soll, falls seines Erachtens Abweichungen vorliegen, was eine negative Bestätigungsabfrage darstellt.

Um verlässliche Prüfungsnachweise zu erlangen, wird daher zumeist die **positive Methode** angewandt. Die Rücklaufquote ist bei geschlossenen Anfragen, bei denen der Dritte zustimmt oder nur bei Abweichungen diese mitteilt, höher als bei offenen Anfragen, bei denen Informationen mitzuteilen sind.

Die Einholung von Bestätigungen Dritter erfolgt insbesondere in den nachfolgenden Fällen – dabei werden insbesondere folgende Aussagen der Rechnungslegung adressiert (IDW F&A zu ISA 505 bzw. IDW PS 302 n.F.):

- **Saldenbestätigungen für Forderungen und Verbindlichkeiten.** In der Regel wird in einer geschlossenen Saldenbestätigungsanfrage um die Bestätigung des Saldos der Forderungen an Kunden durch den Kunden oder des Saldos der Verbindlichkeit gegenüber Lieferanten durch den Lieferanten gebeten. Bei Forderungen wird das Vorhandensein und bei den korrespondierenden

**Abb. 3.4** Bestätigungen Dritter nach IDW PS 302 n.F.



Umsatzerlösen der Eintritt und die Periodengrenzung adressiert, nicht aber die Bewertung der Forderungen. Im Falle von Verbindlichkeiten wird mit Saldenbestätigungsanfragen spiegelbildlich die Vollständigkeit adressiert. Die Saldenbestätigungsaktionen werden insbesondere bei großen Unternehmen teilweise zu einem vorgezogenen Stichtag durchgeführt, beispielsweise zum 30. September. In diesem Fall muss der Abschlussprüfer allerdings weitere Prüfungshandlungen durchführen, um Prüfungsnachweise für die Aussagen zum Bilanzstichtag, im Beispiel zum 31. Dezember, zu erlangen.

- **Bestätigungen für von Dritten verwahrte Vorräte**, beispielsweise in Kommission gegebene Waren. Diese adressieren die Aussagen der Rechnungslegung Vorhandensein und Zurechnung (wirtschaftliches Eigentum).
- **Bankbestätigungen** über bestehende Konten einschließlich der Kontensalden, bestehende Kreditlinien, gestellte Sicherheiten (z. B. sicherungsübereignete Vorräte), Avale, Derivate etc., aber auch über bestehende Unterschriftenberechtigungen. Nur in Ausnahmefällen darf auf die Einholung von Bankbestätigungen verzichtet werden. Hierdurch werden Prüfungsnachweise über die Aussagen der Rechnungslegung Vorhandensein und Vollständigkeit erlangt.
- **Rechtsanwaltsbestätigungen** von den Rechtsanwälten des Unternehmens über aktuelle und potenzielle Rechtsstreitigkeiten. Diese adressieren die Aussagen der Rechnungslegung Vollständigkeit und gegebenenfalls Ausweis der Risiken aus Rechtsstreitigkeiten sowie Bewertung und sollten zum Bilanzstichtag erfolgen.
- Darüber hinaus können beispielsweise auch **Bestätigungen** von dem **Steuerberater** des Unternehmens, von den **Versicherungsgesellschaften** über wesentliche Versicherungsverträge des Unternehmens oder von **Leasinggesellschaften** über etwaige Leasingverträge mit dem Unternehmen angefragt werden.

### Bestätigungen Dritter: Saldenbestätigung für Forderungen

Saldenbestätigungen für Forderungen werden in der Regel als geschlossene Anfragen, d. h. mit

Angabe des Forderungssaldos aus den Buchführungsunterlagen des Mandanten, an die ausgewählten Kunden versandt. Eine Anfrage per E-Mail könnte wie folgt aussehen – in Anlehnung an den Formulierungsvorschlag des IDW, bei dem die Forderungssalden nicht in der E-Mail, sondern in einer Anlage zur E-Mail enthalten sind (IDW WPH 2017 Tz. L 860):

#### Beispiel

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir, die XY Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, sind Abschlussprüfer der YZ GmbH, Musterstraße 1 in Musterstadt.

Für Zwecke der Prüfung des Jahresabschlusses dieser Gesellschaft zum 31.12.x1 bitten wir Sie im Namen unseres Mandanten, uns eine Saldenbestätigung über die in der beigefügten Anlage aufgeführten Rechnungen zum Stichtag zuzusenden.

Das Verfahren zur Einholung der Saldenbestätigungen wird vollständig auf elektronischem Wege erfolgen, um Ihnen die Beantwortung der Anfrage zu erleichtern und eine Beschleunigung des Bestätigungsverfahrens zu erreichen.

Wir möchten Sie daher bitten, die beigefügte Bestätigungsanfrage zu prüfen und uns Ihre Antwort per E-Mail an folgende Adresse zu schicken: WPX@XYWPG.de

Falls Sie die angefragten Rechnungsbeträge bestätigen, reicht eine formlose Antwort.

Falls Sie Abweichungen feststellen, bitten wir Sie um weitere Erläuterungen.

Ferner bitten wir Sie, Ihrer Antwort eine vollständige Signatur beizufügen, um etwaige Rückfragen direkt klären zu können und um in zufällig ausgewählten Fällen die Authentizität der Saldenbestätigung telefonisch bestätigen zu lassen.

Für Ihre Rückfragen steht Ihnen der Absender dieser Nachricht gerne zur Verfügung.

Vielen Dank für Ihre Kooperation

Mit freundlichen Grüßen

WP X

*Bei der Hermes Fahrräder GmbH hat der Abschlussprüfer aus den Forderungen an Fahrrad-*

*händler eine Stichprobe von 30 Forderungen gezogen, für die er Saldenbestätigungen eingefordert hat.*

*Die Dokumentation des Rücklaufs und die weiteren Prüfungshandlungen dokumentiert er in Tab. 3.4:*

*Der Abschlussprüfer hat für 21 der 30 ausgewählten Forderungen Nachweise erhalten, die die Salden verlässlich bestätigen. Bei 2 Bestätigungen war die Verlässlichkeit zweifelhaft – der Kunde mit der Kundennummer 0451 hatte per Fax bestätigt und der Kunde mit Kundennummer 0251 mit einer abweichenden Firmierung. Beide Fälle hat der Abschlussprüfer geklärt und sich so*

*von der Verlässlichkeit überzeugt. Im zweiten Fall hat er zudem mit dem Buchhalter gesprochen; dieser hatte allerdings die Umfirmierung des Kunden bereits in den Stammdaten erfasst, sodass nun alles seine Richtigkeit hat.*

*Zwei Kunden haben nicht geantwortet, allerdings konnten die zugrunde liegenden Unterlagen und der Zahlungseingang zur Bestätigung der Forderung herangezogen werden. Ein Kunde hat mit „stimmt schon“ geantwortet. Hier hätte der Abschlussprüfer nachfragen können, allerdings konnte das Vorhandensein der Forderung auch durch die zugrunde liegenden Unterlagen sowie den Zahlungseingang nachgewiesen wer-*

**Tab. 3.4** Auswertung der Saldenbestätigungen (Rücklauf) der Forderungen an Fahrradhändler

Forderung #	Kundennummer	Betrag Anfrage	Betrag Bestätig.	Differenz/Fehler	Bemerkungen/weitere Prüfungshandlungen
005	0451	13.153	13.153	Nein	Bestätigung kam per Fax – in telefonischer Nachfrage bestätigt
017	0121	45.829	0	Nein	Zeitliche Buchungsdifferenz; Prüfung der zugrunde liegenden Unterlagen, zudem Zahlungseingang durch Kontoausweis nachgewiesen
019	0298	11.418	0	11.418	Lieferung erfolgte erst am 2.1.
030	0328	22.478	Nichtantwort	Nein	Prüfung der zugrunde liegenden Unterlagen, zudem Zahlungseingang durch Kontoausweis nachgewiesen
034	0276	5398	2298	3100	Der Kunde hatte einen Teil seiner Bestellung storniert. Die Lieferung erfolgte unter Berücksichtigung der Stornierung, die Rechnung wurde über die ursprüngliche Bestellung ausgestellt
044	0428	40.365	Nichtantwort	Nein	Prüfung der zugrunde liegenden Unterlagen, zudem Zahlungseingang durch Kontoausweis nachgewiesen
048	0523	31.885	0	Nein	Zeitliche Buchungsdifferenz; Prüfung der zugrunde liegenden Unterlagen, zudem Zahlungseingang durch Kontoausweis nachgewiesen
051	0251	24.819	24.819	Nein	Bestätigung durch anderes Unternehmen, da der Fahrradhändler übernommen wurde – durch Internetrecherche und telefonische Nachfrage geklärt
063	0498	5598	„stimmt schon“	Nein	Verzicht auf telefonische Nachfrage, da Zahlungseingang durch Kontoausweis nachgewiesen. Außerdem Abgleich Rechnung mit Bestellung und Lieferschein, um die Höhe der Forderung zu verifizieren; keine Beanstandungen
21 weitere	Diverse	685.017	185.017	Nein	Keine
<b>30</b>		<b>885.960</b>		<b>14.518</b>	<b>Gesamt</b>

den. Aufgrund der seltsamen Bestätigung geht der Abschlussprüfer allerdings der Frage nach der zutreffenden Bewertung der Forderung nach. Denn es könnte ja sein, dass der Mandant (versehentlich) einen falschen, in diesem Fall eher zu niedrigen Wert in der Buchhaltung erfasst hat. Dazu gleicht der Abschlussprüfer die Bestellung des Kunden mit dem Lieferschein und der Rechnung ab. Da er keine Abweichungen erkennen kann, vermerkt er, dass es keine Beanstandungen gibt, also kein Fehler vorliegt.

2 Kunden bestätigen abweichende Werte von jeweils 0 Euro, die sich auf zeitliche Buchungsdifferenzen zurückführen lassen, da die Kunden den Zahlungsausgang bei sich im abgelaufenen Geschäftsjahr erfasst haben, der zu prüfende Mandant den Zahlungseingang allerdings erst im neuen Geschäftsjahr. Aufgrund des Nachweises in Form von Kontoauszügen liegen hier keine Fehler vor.

In 2 Fällen liegen Fehler vor.

- Bei der Forderung des Kunden mit der Kundennummer 0276 liegt ein Fehler vor, da die Teilstornierung des Kunden nicht richtig im System erfasst wurde, sondern nur manuell. Bei der Klärung des Sachverhalts erfährt der Abschlussprüfer, dass dies der Tatsache geschuldet war, dass eine Vielzahl von Mitarbeitern einschließlich des Buchhalters von der Grippewelle erfasst waren und daher die Teilstornierung des Kunden zwar in der Werkstatt und bei der Auslieferung berücksichtigt wurde, aber die Rechnung aussagegemäß „durchge-rutscht“ ist und es dem Buchhalter erst beim zwischenzeitlichen Zahlungseingang aufgefallen ist, dass die Rechnung um 3100 Euro zu hoch ausgewiesen war. Der Buchhalter gibt zudem an, dass dies die einzige Abweichung zwischen Rechnungshöhe und Zahlungseingang wäre, die er im Januar festgestellt hat.
- Bei der Forderung des Kunden mit der Kundennummer 0298 hätte keine Umsatzrealisierung und damit keine Forderung im Dezember erfasst werden dürfen, da die Lieferung – und damit der für die Umsatzrealisierung notwendige Gefahrenübergang – vereinbarungsgemäß erst im Januar erfolgte. Der Grund für die verspätete Lieferung wird dem Transport-

unternehmen zugeschrieben, da die Fahrräder bereits am 23. Dezember an das Transportunternehmen übergeben worden sind. Daher wertet der Abschlussprüfer diesen Fehler als einen unbeabsichtigten Fehler und nicht als versuchte Bilanzmanipulation.

Für diese beiden Fehler nimmt der Abschlussprüfer eine Hochrechnung auf den Gesamtbestand der Forderungen vor:

$$\frac{\text{Hochgerechneter Fehler}}{\text{Gesamtbestand}} = \frac{\text{Fehler in Stichprobe}}{\text{Stichprobenumfang}}$$

$$\frac{\text{Hochgerechneter Fehler}}{1.291.384 \text{ Euro}} = \frac{14.518 \text{ Euro}}{885.960 \text{ Euro}}$$

Der hochgerechnete Fehler beträgt somit 21.162 Euro. Dieser liegt noch unter der Toleranzwesentlichkeit, sodass der Abschlussprüfer diesen zunächst (nur) in seiner Liste der festgestellten Fehler erfasst und auf weitere Prüfungshandlungen wie eine Ausweitung der Stichprobe verzichtet. (Die Toleranzwesentlichkeit wurde vom Abschlussprüfer in Höhe von 25.000 Euro angesetzt).

Sofern der Buchhalter der Hermes Fahrräder GmbH eine Korrektur der Fehler vornimmt, streicht der Abschlussprüfer diesen (hochgerechneten) Fehler von seiner Liste. Bei einer Korrektur ist zu beachten, dass nicht nur die Umsatzerlöse mit den dazugehörigen Forderungen storniert werden, sondern auch die korrespondierenden Aufwendungen und Veränderungen der Vorräte.

### Inaugenscheinnahme

Bei der Inaugenscheinnahme betrachtet der Abschlussprüfer Prüfungsgegenstände mit seinen eigenen Augen (IDW PS 300 n.F.). In Betracht kommt die Inaugenscheinnahme vor allem bei der Prüfung von Sachanlagen, d. h. materiellen Vermögensgegenständen mit einem gewissen Wert, wie beispielsweise Maschinen, aber auch Kunstgegenständen wie Gemälden oder Skulpturen, die als Betriebsvermögen bilanziert sind. Eine Inaugenscheinnahme kann bewusst für einzelne Sachanlagen ausgewählt und durchgeführt werden, sie kann allerdings auch im Rahmen einer Betriebsbesichtigung erfolgen.

Durch die Inaugenscheinnahme kann sich der Abschlussprüfer insbesondere vom Vorhandensein der Sachanlagen überzeugen. In einem der spektakulärsten Fälle von Bilanzmanipulation in Deutschland wurde der Abschlussprüfer jedoch getäuscht: Die Firma FlowTex GmbH & Co KG hat zwischen 1994 und 1999 Horizontalbohrmaschinen verkauft und zurückgeleast („sale and lease back“) – angeblich rund 3000 Stück, von denen real weniger als 300 existierten. Zur Täuschung der Kreditgeber und des Abschlussprüfers wurde teilweise die gleiche Maschine vorgezeigt – allerdings mit ausgetauschten Typenschildern, sodass vermeintlich mehrere Maschinen existierten. Dieser Fall erregte aufgrund der Schadenshöhe von fast 5 Mrd. D-Mark großes Aufsehen, ist aber ein extremer Ausnahmefall.

Gleichwohl muss der Abschlussprüfer stets berücksichtigen, dass die Inaugenscheinnahme zwar das Vorhandensein bestätigt, nicht aber das (wirtschaftliche) Eigentum (Zurechnung). Hierzu muss er sich das Eigentum durch Kaufverträge oder Leasingverträge bestätigen lassen.

Zudem kann der Abschlussprüfer bei der Inaugenscheinnahme einen Eindruck vom Zustand der Sachanlagen und anderen materiellen Vermögensgegenstände und dadurch Hinweise für die Bewertung erlangen. So kann beispielsweise bei verrosteten oder defekten Maschinen eine außerplanmäßige Abschreibung erforderlich sein. Gleiches gilt für den Zustand der Gebäude, und zwar sowohl für Verwaltungsgebäude als auch für Produktionsstätten.

*Der Abschlussprüfer der Hermes Fahrräder GmbH hat wie in den Vorjahren einen Rundgang durch die Werkstatt gemacht und sich dabei die wenigen Maschinen und das Werkzeug angesehen. Dabei hat er sich von deren guten Zustand überzeugt. Sein Rundgang umfasste auch die Besichtigung des alten sowie des neuen Hochregallagers der GmbH. Augenscheinlich sind die technischen Anlagen in sehr gutem Zustand, wie auch die (angemieteten) Gebäude.*

#### **Inventurbeobachtung: Vorgehensweise**

Die Inventurbeobachtung stellt genau genommen keine Einzelfallprüfungshandlung dar, sondern

umfasst vielmehr als Prüfung der Vorratsinventur den vollständigen Prüfungsprozess (IDW PS 301/ISA 501). Ferner ist zu beachten, dass die Prüfung der Vorratsinventur nicht mit der Prüfung der Vorräte gleichzusetzen ist. Denn bei der Inventur handelt es sich um die physische Bestandsaufnahme der Vorräte, wie sie nach § 240 HGB vorgeschrieben ist. Bei wesentlichen Vorräten muss der Abschlussprüfer die Inventurverfahren prüfen und sofern möglich bei der Inventur anwesend sein, um (angemessene und ausreichende) Prüfungsnachweise über die folgenden Aussagen der Rechnungslegung zu erhalten: Vorhandensein, Vollständigkeit und Genauigkeit (Beschaffenheit) der Vorräte. Die Prüfung der Vorräte ist umfassender, wenn sie auch nach einem vergleichbaren Schema erfolgt. Dabei umfasst die Prüfung der Vorräte die Prüfung sämtlicher Aussagen der Rechnungslegung, insbesondere auch die der Bewertung, die bei der Inventur nicht adressiert wird. Gleichwohl kann der Abschlussprüfer Hinweise auf den Wert bzw. die Werthaltigkeit der Vorräte erlangen, die er bei der Prüfung der Vorräte berücksichtigt.

Die einzelnen Prozessschritte des (risikoorientierten) Prüfungsansatzes werden auf die Inventurbeobachtung übertragen. Basis für die nachfolgende Prozessdarstellung ist IDW PS 261 n.F., der den nunmehr anzuwendenden Prüfungsansatz beschreibt. (Im IDW PS 301 wird der Prozess noch in leicht veränderter Form in Anlehnung an die alte Fassung des IDW PS 261 dargestellt, in der die Aufbauprüfung (nun Prozessschritt 2) zusammen mit der Funktionsprüfung (nun Prozessschritt 3.a) als „Prüfung des internen Kontrollsystems“ bzw. Systemprüfung bezeichnet wird. Dies ist aber nur eine Veränderung in der Darstellung, die einzelnen Prüfungsschritte sind unverändert durchzuführen):

1. Informationsbeschaffung über den Prozess der Vorratsinventur. Für die weitere Vorgehensweise sind insbesondere Kriterien wie die Wesentlichkeit der Vorräte, Art und Wert der Vorräte, Lagerorte, Inventurverfahren sowie der vorgesehene Zeitplan für die Inventur von Bedeutung. Denn in Abhängigkeit von der Risikobeurteilung plant der Abschlussprüfer

beispielsweise nur bei bestimmten Lagerorten eine Beobachtung der Inventur bzw. den Einsatz von Sachverständigen.

2. Risikobeurteilung einschließlich Aufbauprüfung zur Prüfung der Angemessenheit der angewandten Inventurverfahren. Hierzu wird das vorratsbezogene interne Kontrollsystem auf Basis der Inventurrichtlinien des Mandanten aufgenommen und beurteilt.
3. Festlegung von Prüfungshandlungen als Reaktion hierauf, d. h. Planung und Durchführung von:
  - a. Funktionsprüfung zur Prüfung der Wirksamkeit der angewandten Inventurverfahren (tatsächliche Umsetzung der Inventurrichtlinien)
  - b. Aussagebezogene Prüfungshandlungen bezogen auf die Inventur. Diese umfassen vor allem Einzelfallprüfungshandlungen wie die Inaugenscheinnahme der Vorräte und das Beobachten sowie gegebenenfalls nochmaliges Nachzählen und zwar unabhängig von der bereits durch Unternehmensmitarbeiter vorgenommenen Zählung. (Bei der Prüfung der Vorräte im Allgemeinen führt der Abschlussprüfer sowohl analytische Prüfungshandlungen bezogen auf die Vorräte als auch Einzelfallprüfungshandlungen durch.)
4. Dokumentation der Feststellungen als Basis für das Prüfungsurteil

### **Inventurbeobachtung: Anforderungen an die Inventur und deren Beobachtung durch den Abschlussprüfer**

Mit zunehmender Anzahl an Lagerorten steigt die Komplexität und der Abschlussprüfer muss gegebenenfalls bestimmte Lagerorte auswählen. Hierzu trifft er eine bewusste Auswahl insbesondere in Abhängigkeit der Größe des Lagers und der Art sowie dem Wert der gelagerten Vorräte. Sofern bei der Inventur Spezialkenntnisse erforderlich sind, bindet er Sachverständige ein. Dies kann beispielsweise bei der Bestandsaufnahme von Chemikalien angebracht sein.

Die Bestandsaufnahme muss sämtliche Vorräte des Unternehmens umfassen. Hierunter fallen auch Vorräte, die beispielsweise im Rahmen einer Kreditfinanzierung an die Bank sicherungsübereignet sind, da sie wirtschaftlich dem Unter-

nehmen und nicht der Bank zuzurechnen sind. Ferner umfasst dies auch Vorräte in Konsignations- und anderen Außenlagern, die ebenfalls dem Unternehmen zuzurechnen sind. Solche von Dritten verwahrte Vorräte sind entweder in der Inventur zu erheben oder ihr Vorhandensein ist durch Bestätigungen der Verwahrer nachzuweisen. In Abhängigkeit von der Risikobeurteilung plant der Abschlussprüfer für von Dritten verwahrte Vorräte Prüfungshandlungen wie Bestätigungen der Verwahrer oder eine eigene Inaugenscheinnahme.

Nicht in der Inventur erfasst werden dürfen solche Vorräte, die dem Unternehmen nicht zuzurechnen sind, dies betrifft insbesondere Kommissionsware. Hier prüft der Abschlussprüfer beispielsweise die erkennbare Separierung der Kommissionsware und die tatsächliche Nichtaufnahme in der Inventur.

Bei der tatsächlichen Beobachtung der Inventur betrachtet der Abschlussprüfer die Durchführung der Inventur, d. h. Bestandsaufnahme der Vorräte, durch die Mitarbeiter des zu prüfenden Unternehmens. Wichtig ist die Abgrenzung der Tätigkeiten: Die Mitarbeiter zählen oder messen die Vorräte und dokumentieren dies, der Abschlussprüfer beobachtet nur. Er kann zudem nachzählen, um eine Zählung der Unternehmensmitarbeiter zu prüfen.

Die Inventur muss nicht um den Stichtag durchgeführt werden (Stichtagsinventur), sondern kann auch vor- oder nachgelagert bzw. nach weiteren Verfahrensarten wie der permanenten Inventur erfolgen. Unabhängig vom Zeitpunkt der Inventur ist die Aufgabe des Abschlussprüfers stets, das Verfahren und die körperliche Bestandsaufnahme zu prüfen. Sofern die Inventur nicht um den Abschlussstichtag erfolgt, ist eine Vor- oder Zurückrechnung der Bestände auf den Abschlussstichtag unerlässlich, die beispielsweise durch Lieferscheine und Rechnungen zu belegen ist. Diese Vor- und Zurückrechnung muss der Abschlussprüfer ebenfalls prüfen, da diese die Aussage der Periodenabgrenzung betrifft. Eine fehlerhafte Periodenabgrenzung bei den Vorräten führt zu falschen Beständen an Vorräten und falschem Ausweis der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen in der Bilanz. Diese Prüfungshandlung kann bei der allgemei-

nen Prüfung der Vorräte geplant werden. Neben der dargestellten Belegprüfung (Lieferscheine und Rechnungen) kommt hierfür auch eine Saldenbestätigung von Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen in Betracht.

#### **Inventurbeobachtung: Reaktion des Abschlussprüfers auf Feststellungen von Abweichungen**

Auf Basis der durchgeführten Inventur erfolgt ein Abgleich der aufgenommenen Istbestände mit den Sollbeständen in der Buchführung. Abweichungen bestehen meistens in Form von tatsächlichen Minderbeständen, d. h. es sind tatsächlich weniger Vorräte vorhanden, als in der Buchführung vermerkt sind. Dies kann aus Bruch oder sonstigen Schäden resultieren, aber auch aus (unerlaubten) Entwendungen von einzelnen Vorräten. In vielen Unternehmen wird eine „Schwundquote“ bis zu einer bestimmten niedrigen Größenordnung akzeptiert. Sofern die Abweichungen nicht in der Buchführung korrigiert werden, erfasst der Abschlussprüfer diese in seiner Fehlerliste. Zudem beurteilt er, ob die Abweichungen vertretbar sind oder ob Hinweise auf eine systematische Entwendung von Vorratsvermögen vorliegen (Stichwort Fraud).

*Bei der Hermes Fahrräder GmbH hat der Abschlussprüfer die Prüfung der Inventur und damit die Anwesenheit sowohl bei der Inventur im alten als auch im neuen Lager geplant. Die Inventurrichtlinien der Hermes Fahrräder GmbH sind unverändert, und auf Basis seiner Aufbauprüfung in Vorjahren beurteilt er diese als angemessen. Daher führt er zu einer Funktionsprüfung der Kontrollen mit Prüfungsrelevanz durch, um deren Wirksamkeit zu testen. Zum anderen nimmt er im Rahmen der tatsächlichen Inventurbeobachtung aussagebezogene Prüfungshandlungen in Form von Beobachtungen und Nachzählungen vor. Hierbei ergeben sich keine gesonderten Feststellungen, d. h. seine Nachzählungen ergeben keine Abweichungen zu den Zählungen der Mitarbeiter der Hermes Fahrräder GmbH. Die durch die Zählung aufgedeckten Abweichungen zu den Daten in der Buchführung betreffen wie in den Vorjahren vor allem niedrige Mengen an kleineren Fahrradteilen, die mit einer Schwundquote von unter 0,5 % als vertretbar angesehen werden.*

*Der Buchhalter der GmbH nimmt eine Korrektur der Bestände in der Buchführung vor. Zudem sind 2 Fahrräder mit einem Wert von zusammen 4500 Euro unauffindbar. Der Buchhalter nimmt für diese keine Korrektur vor, da er sich selbst auf die Suche machen möchte. Daher vermerkt der Abschlussprüfer in Höhe des Werts der nicht auffindbaren Fahrräder einen Fehler in der Fehlerliste.*

### **3.4 Prüfungsdurchführung am Beispiel des Prüffelds Verkauf**

#### **Prüfungsvorgehen im Überblick**

Zur Prüfung eines Unternehmensprozesses wird der risikoorientierte Prüfungsansatz angewandt, und zwar stets bezogen auf den zu prüfenden Prozess. Dabei sind die Prüfungsschritte die gleichen wie für die Jahresabschlussprüfung im Allgemeinen. Bezogen auf den Verkaufsprozess sieht der Prüfungsansatz daher wie folgt aus:

1. Informationsbeschaffung über den Verkaufsprozess, vor allem den Ablauf des Prozesses mit Teilprozessen sowie den betroffenen Jahresabschlussposten
2. Risikobeurteilung einschließlich Aufbauprüfung des auf den Verkaufsprozess bezogenen internen Kontrollsystems
3. Festlegung von Prüfungshandlung als Reaktion hierauf, d. h. Planung und Durchführung von:
  - a. Funktionsprüfung von angemessenen Kontrollen
  - b. Analytische Prüfungshandlungen z. B. bezogen auf die Umsatzerlöse und Vorräte
  - c. Einzelfallprüfungshandlungen z. B. zur Prüfung des Vorhandenseins und der Bewertung der Forderungen
4. Dokumentation der Feststellungen als Basis für das Prüfungsurteil

#### **Darstellung des Prüfgebiets Verkauf bei der Hermes Fahrräder GmbH**

*Bei der Hermes Fahrräder GmbH liegen keine Organisationshandbücher mit dokumentierten Ablaufdiagrammen vor. Daher hat der Ab-*

schlussprüfer bereits im ersten Prüfungsjahr den Verkaufsprozess in Gesprächen erfragt und in seinen Unterlagen dokumentiert. Das Prüffeld Verkauf umfasst einerseits verschiedene Teilprozesse und andererseits verschiedene Bilanzposten bzw. Posten der Gewinn-und-Verlust-Rechnung. Nachfolgend wird beispielhaft der Prozess für den Verkauf von Standardfahrrädern an Fahrradhändler, die keine Großkunden sind, skizziert. Für ein speziell angefertigtes Fahrrad wäre der Prozess ähnlich, allerdings verlangt hier die Hermes Fahrräder GmbH eine vollständige Vorauszahlung, sodass die Reihenfolge der Prozessschritte entsprechend anzupassen ist; zudem wäre der Teilprozess der Auftragsverarbeitung um die Montage des Fahrrads zu erweitern.

1. Auftragsannahme durch einen Mitarbeiter in der Fahrradwerkstatt
  - d. Falls eine Bestellung durch einen Neukunden erfolgt, wird die Bestellung an den Buchhalter weitergeleitet, der zunächst ein Stammdatenblatt angelegt.
  - e. Der Mitarbeiter der Fahrradwerkstatt erfasst die Kundenbestellung im System, also die Anzahl und Art der Fahrräder mit etwaigem Fahrradzubehör und den entsprechenden Artikelnummern. Dabei kann er nur Bestellungen für bestehende Kunden vornehmen. Ebenso können nur im System hinterlegte Artikel für eine Kundenbestellung erfasst werden. (Die Pflege der Kunden- und Artikelstammdaten obliegt allein dem Buchhalter.)
  - f. Das System nimmt die Bewertung des Auftrags automatisch vor, indem es auf die für die Artikelnummern hinterlegten Preise zurückgreift.
  - g. Die Weitergabe geschieht wie folgt:
    - a. Bei Neukunden ist eine Freigabe der Bestellung durch den Buchhalter erforderlich. Hierzu erfolgt zunächst die Rechnungsstellung durch den Buchhalter und nach dem Zahlungseingang die Freigabe. Alternativ kann die Geschäftsführerin eine Freigabe erteilen.
    - b. Sofern noch offene Rechnungen an den Kunden bestehen, wird die Bestellung gesperrt und ebenfalls an die Geschäftsführerin sowie den Buchhalter weitergeleitet. Der Buchhalter gibt die Bestellung grundsätzlich erst nach vollständigem Zahlungseingang der offenen Forderungen frei. Die Geschäftsführerin kann bereits vorher eine Freigabe erteilen.
    - c. Bei nicht gesperrten Kunden bzw. nach einer Freigabe erfolgt die Weitergabe des Auftrags an die Fahrradwerkstatt.
2. Auftragsverarbeitung durch einen Mitarbeiter in der Fahrradwerkstatt
  - h. Die Fahrräder und etwaiges Zubehör werden physisch zusammengestellt (Kommissionierung).
  - i. Der Mitarbeiter erstellt im System einen Lieferschein mit allen Teilen und vermerkt den Auftrag als bearbeitet.
  - j. Im System werden die Bestände automatisch angepasst.
3. Rechnungsstellung (Fakturierung) durch den Buchhalter
  - k. Der Buchhalter gleicht in Stichproben die Daten der Bestellung im System mit dem Bestellzettel des Kunden ab. Bei Abweichungen korrigiert er die Bestellung und informiert die Fahrradwerkstatt, in der ein Austausch des falschen Artikels vorgenommen wird.
  - l. Der Buchhalter erstellt die Rechnung (bei Neukunden bereits erfolgt) und leitet sie an die Fahrradwerkstatt weiter.
4. Versand der Fahrräder durch einen Mitarbeiter in der Fahrradwerkstatt
  - m. Ein Mitarbeiter in der Fahrradwerkstatt gleicht die Rechnung mit dem Lieferschein ab. Bei Abweichungen informiert er den Buchhalter. Die Prüfung dokumentiert er auf einem Durchschlag des Lieferscheins, den er an den Buchhalter gibt.
  - n. Der Mitarbeiter übergibt die bestellten Fahrräder samt Zubehör und Rechnung an die Spedition.
  - o. Die Übergabe wird im System vermerkt. Das System nimmt die Erfassung der Umsatzerlöse sowie der entsprechenden Aufwandsposten vor.

### 5. Zahlungsüberwachung und Mahnwesen

- p. Der Buchhalter überwacht den Zahlungseingang auf dem Konto.
- q. Falls ein Kunde eine Rechnung nicht bezahlt, erstellt und verschickt der Buchhalter nach 4 Wochen eine Mahnung. Ferner wird der Kunde im System für Neubestellungen gesperrt.
- r. Falls ein Kunde auch nach der dritten Mahnung nicht zahlt, nimmt der Buchhalter eine Wertberichtigung der Forderung in Höhe von 50 % vor. Forderungen, die nach einem Jahr nicht bezahlt wurden, werden bis auf einen Euro ausgebucht. Bei einer hohen Rechnung würde die Geschäftsführerin entscheiden, ob ein Inkassobüro zu beauftragen oder gar Klage zu erheben wäre.
- s. Die Geschäftsführerin druckt monatlich die Liste der überfälligen Forderungen aus. Dabei prüft sie stichprobenartig, dass diese Kunden für neue Bestellungen gesperrt sind, ohne dies jedoch zu dokumentieren, da die Anzahl der nichtzahlenden Kunden sehr gering ist.

Durch den Verkaufsprozess sind bei Übergabe der Fahrräder an den Kunden (Gefahrenübergang zur Umsatzrealisierung) folgende Jahresabschlussposten betroffen:

- Umsatzrealisierung
  - Bank/Kasse oder Forderungen
  - Umsatzerlöse
- Ausbuchung Vorräte
  - Bestandsveränderung (im Gesamtkostenverfahren bzw. Umsatzkosten im Umsatzkostenverfahren)
  - Vorräte

Zur Erlangung eines Verständnisses bzw. zur Sicherstellung, dass es keine Änderungen im Verkaufsprozess gab, könnte der Abschlussprüfer den gesamten Prozess anhand einzelner Bestellungen nachvollziehen und dabei einen Abgleich einzelner Bestellungen mit den Lieferscheinen und Rechnungen sowie Zahlungseingängen auf Kontoauszügen vornehmen. Ein solcher „walk through“ dient zudem nicht nur dem Verständnis

des Prozesses, sondern gleichzeitig auch der Prüfung sowohl von Angemessenheit als auch Wirksamkeit des internen Kontrollsystems.

Die vom Abschlussprüfer erkannten und als prüfungsrelevant angesehenen Kontrollen dokumentiert er in einer sogenannten Kontrollmatrix, in der er auch die durchgeführte Funktionsprüfung, d. h. die einzelnen Kontrolltests und das jeweilige Prüfungsergebnis, erfasst (s. unten).

### Risikobeurteilung einschließlich

#### Aufbauprüfung des internen Kontrollsystems bezogen auf den Verkaufsprozess der Hermes Fahrräder GmbH

Für den zuvor skizzierten Prozess fragt der Abschlussprüfer jedes Jahr nach Änderungen, die es in dem zu prüfenden Jahr auskunftsgemäß nicht gab.

Das inhärente Risiko im Verkaufsprozess schätzt der Abschlussprüfer wie in Vorjahren als gering bis mittel ein. Die meisten Mitarbeiter in der Fahrradwerkstatt sind schon viele Jahre im Unternehmen und arbeiten gewissenhaft. Fehler passieren erfahrungsgemäß vor allem in den Sommermonaten, wenn sehr viele Bestellungen eingehen und die erfahrenen Mitarbeiter die Eingabe ins System an einen Auszubildenden delegieren. Häufigste Fehlerquelle sind Zahlendreher bei der Eingabe der Artikelnummern. Ein Betrugsrisiko, also beispielsweise die Gefahr, dass Mitarbeiter Fahrräder oder andere Artikel entwenden oder Scheinkunden anlegen, schätzt der Abschlussprüfer als gering ein. Sofern er einen ungewöhnlich großen Schwund bei den Vorräten oder eine steigende Anzahl an Zahlungsausfällen feststellen würde, würde er diese Einschätzung revidieren.

Zur Einschätzung des Kontrollrisikos beurteilt der Abschlussprüfer für den Verkaufsprozess, ob das vorhandene interne Kontrollsystem den allgemeinen Anforderungen auf Basis des COSO-Würfels entspricht und ob die vorhandenen Kontrollen angemessen sind. Bei der Hermes Fahrräder GmbH bestehen folgende Kontrollen:

- Durch das IT-System der Hermes Fahrräder GmbH bestehen 2 für den Verkaufsprozess relevante Kontrollen mit Prüfungsrelevanz:
  - Dadurch, dass die Mitarbeiter der Fahrradwerkstatt keine Kundensätze anlegen

können, sondern nur für bestehende Kunden Bestellungen erfassen können, wird das Vorhandensein der Kunden und damit das Vorhandensein der Forderungen und Umsatzerlöse sichergestellt.

- Darüber hinaus wird systemseitig kontrolliert, dass nur bereits angelegte Artikelnummern bei einer Bestellung erfasst werden. Diese Kontrolle adressiert die Aussage der Genauigkeit/Richtigkeit der Geschäftsvorfälle. Da der Abschlussprüfer beide Kontrollen als angemessen ansieht, plant er eine Funktionsprüfung, d. h. Funktionstests für beide.
- Sofern dennoch eine fehlerhafte Eingabe der Bestellung erfolgt, fällt diese meistens bei der Zusammenstellung der Fahrräder auf und wird sofort von einem Mitarbeiter der Fahrradwerkstatt korrigiert. Mittlerweile werden diese Korrekturen im System erfasst und sind für den Buchhalter, aber auch für den Abschlussprüfer nachvollziehbar. Allerdings stellt dies keine aus Sicht des Abschlussprüfers angemessene Kontrolle dar, da die Mitarbeiter die Bestellungen nicht aktiv nach Fehlern hin untersuchen, sondern eher aufgrund ihrer Erfahrungen Unstimmigkeiten entdecken.
- Ferner prüft auch der Buchhalter in Stichproben, ob die Bezeichnungen in der Kundenbestellung mit den Artikelbezeichnungen im System übereinstimmen. Falls nicht, nimmt er eine Korrektur vor und informiert die Fahrradwerkstatt. Diese Kontrolle dokumentiert der Buchhalter durch ein Handzeichen, sodass sie vom Abschlussprüfer geprüft werden kann. Da der Abschlussprüfer diese manuelle Kontrolle als angemessen ansieht, plant er auch für diese eine Funktionsprüfung.
- Vor der Auslieferung bzw. Übergabe der Fahrräder an die Spedition nimmt der Mitarbeiter in der Fahrradwerkstatt einen Abgleich des Lieferscheins mit der Rechnung vor. Diese Dokumentation erfolgt erst seit letztem Geschäftsjahr – nachdem der Abschlussprüfer die Dokumentation über mehrere Jahre eindringlich empfohlen hatte. Denn diese Kontrolle adressiert die Richtigkeit und Vollständigkeit der

Rechnungen und damit der Umsatzerlöse. Für diese als angemessen angesehene manuelle Kontrolle plant der Abschlussprüfer ebenfalls Kontrolltests.

- Die monatliche Kontrolle der Liste der überfälligen Forderungen durch die Geschäftsführerin und die Sperrung von Kunden für neue Bestellungen kann der Abschlussprüfer aufgrund der fehlenden Dokumentation nicht nachvollziehen. Die Geschäftsführerin ist in diesem Punkt sehr eigen und möchte keine Dokumentation, sondern lieber (nur) das Gespräch mit dem Buchhalter führen.

Der Abschlussprüfer empfiehlt wie in den Vorjahren, das IT-System um die Einrichtung einer Limitabfrage zu ergänzen. Dies würde bedeuten, dass im System für jeden Kunden ein maximales Bestelllimit hinterlegt wären und dadurch Kunden nur bis zu dieser Höhe Bestellungen tätigen könnten. Durch die Vergabe von Limits wird das Risiko des Ausfalls von hohen Kundenforderungen verringert. Die Geschäftsführerin beteuert, dass sie und ihr Buchhalter die Kunden ausreichend im Blick hätten, dass sie aber aufgrund der angestrebten Expansion eine Erweiterung des IT-Systems in Erwägung zieht. Darüber hinaus rät der Abschlussprüfer, nach der Zusammenstellung der Fahrräder eine weitere Kontrolle im Sinne des „Vier-Augen-Prinzips“ und damit verbunden eine Freigabe des Auftrags durchzuführen. Dadurch könnte verhindert werden, dass ein nicht autorisierter Warenausgang erfolgt. Generell kritisiert der Abschlussprüfer die fehlende Dokumentation mancher Kontrollen und betont, dass insbesondere bei der Unternehmensgröße und der angestrebten Expansion die Dokumentation bzw. das interne Kontrollsystem insgesamt immer wichtiger werden.

Insgesamt schätzt der Abschlussprüfer das Kontrollrisiko für den Verkaufsprozess auf Basis der durchgeführten Kontrollen und seiner Kritik als mittel ein. Für die von ihm als angemessen angesehenen Kontrollen führt er Kontrolltests im Rahmen der Funktionsprüfung durch, um die Wirksamkeit der Kontrollen zu prüfen.

### **Funktionsprüfung von angemessenen Kontrollen im Verkaufsprozess der Hermes Fahrräder GmbH**

Für angemessene Kontrollen nimmt der Abschlussprüfer eine Funktionsprüfung vor:

- Die beiden IT-Kontrollen prüft der Abschlussprüfer nur einmalig. Hierzu prüft er das „customising“ der IT-Kontrolle. Der Abschlussprüfer kann in der Fahrradwerkstatt mit einem Mitarbeiter versuchen, im System eine Bestellung für einen neuen Kunden sowie eine Bestellung mit neuen Artikelnummern einzugeben. Falls dies nicht möglich ist, sind die Kontrollen wirksam. Da solche Eingaben nicht funktionieren und vom System abgelehnt werden, ergibt der Kontrolltest, dass die Kontrolle wirksam ist.
- Die Kontrolle des Buchhalters prüft der Abschlussprüfer in einer angemessenen Anzahl. Da der Buchhalter einmal täglich diese Kontrolle durchführt, sollte der Abschlussprüfer für 15–20 Tage prüfen, ob die Kontrolle tatsächlich erfolgt ist. Dabei sind auch die Urlaubszeiten des Buchhalters in seine Stichprobe einzubeziehen, um sicherzustellen, dass es eine angemessene Vertreterregelung gibt und beispielsweise die Geschäftsführerin selbst die Kontrolle ausübt. Denn nur dann ist die Kontrolle wirksam. Aus der Auswertung seiner Stichprobe kann der Abschlussprüfer erkennen, dass die Kontrolle auch während der Urlaubszeiten des Buchhalters durchgeführt und dokumentiert wird, allerdings nicht von der Geschäftsführerin, sondern vom Leiter der Fahrradwerkstatt. Da dieser keine Erfassung der Aufträge vornimmt, besteht kein Interessenkonflikt und der Abschlussprüfer hat keine Beanstandungen.
- Die Kontrolle vor der Auslieferung bzw. Übergabe der Fahrräder an die Spedition, d. h. der Abgleich des Lieferscheins mit der Rechnung durch einen Mitarbeiter in der Fahrradwerkstatt, erfolgt bei jeder Bestellung und damit mehrmals täglich. Da der Abschlussprüfer diese Kontrolle als angemessen ansieht, sollte er aufgrund der mehrmals täglichen Durchführung eine Stichprobe von 25–60 ziehen.

Die Dokumentation der Aufbau- und Funktionsprüfung des verkaufsprozessbezogenen internen Kontrollsystems in einer Kontrollmatrix könnte wie auszugsweise in Tab. 3.5 dargestellt erfolgen.

### **Analytische Prüfungshandlungen bezogen auf den Verkaufsprozess der Hermes Fahrräder GmbH**

Als analytische Prüfungshandlungen im Verkaufsprozess nimmt der Abschlussprüfer unter anderem folgende Plausibilitätsprüfungen vor:

- Vergleich der Schwundquote im Lager im Zeitablauf: Wie in den Vorjahren war die Schwundquote der Vorräte insgesamt unter 0,5 % und betrifft vor allem kleinere Teile. Rahmen und wertvolle Teile wie Gangschaltungen sind in der Inventur nachgewiesen und vorhanden. Da es keine wesentliche Abweichung zur Erwartung (geringe Schwundquote wie im Vorjahr) gibt, vermerkt der Abschlussprüfer, dass die Schwundquote plausibel ist.
- Vergleich der monatlichen Umsatzerlöse zu den entsprechenden Vormonaten: Dies adressiert das Vorhandensein der Vorräte. In 2 Monaten liegen auffällige Abweichungen gegenüber den Vorjahren vor. Die Abweichungen liegen jeweils über der Toleranzwesentlichkeit von 25.000 Euro. Der Abschlussprüfer klärt die Abweichungen mit dem Buchhalter. Beide lassen sich durch das Wetter erklären: Im regneten Mai wurden deutlich weniger Fahrräder verkauft, im äußerst sonnigen und warmen Oktober dagegen ungewöhnlich viele. Die Erklärung ist nachvollziehbar und plausibel.
- Vergleich der Entwicklung der Umsatzerlöse in Relation zu den Aufwendungen (Umsatzkosten bzw. Gesamtaufwand zuzüglich Bestandsveränderung): Die Aufwendungen haben sich überproportional zu den Umsatzerlösen entwickelt. Dies war dem Abschlussprüfer schon im Rahmen seiner vorbereiteten analytischen Prüfungshandlungen für die Risikobeurteilung aufgefallen. Aus Gesprächen mit dem Buchhalter weiß er, dass die Preise für die Fahrradteile gestiegen sind. Aus

**Tab. 3.5** Kontrollmatrix Verkaufsprozess Hermes Fahrräder GmbH

Kontrolle	Beschreibung	Kontrollziele Unternehmen	Jahresabschlussposten	Aussagen Rechnungslegung	Art	Funktionsprüfung/Kontrolltest
Eingabe von Aufträgen nur für Kunden mit gültigem Stammsatz	Kontrolle ist geeignet, sicherzustellen, dass nur Aufträge von genehmigten Kunden angelegt werden können	Gültigkeit	Umsatzerlöse Forderungen LuL	Vorhandensein	A	Stichprobenumfang: 1, da automatische Kontrolle (A) Durchführung: Prüfung des „customising“ bzw. ob Auftragserfassung für fiktiven Kunden tatsächlich (un)möglich ist Ergebnis: keine Beanstandungen → wirksame Kontrolle
Systemseitige Kontrolle, dass Artikel mit richtigen Artikeldaten erfasst werden	Kontrolle ist geeignet, sicherzustellen, dass Artikel existieren und mit richtigen Eigenschaften (z. B. Preis) berücksichtigt werden	Richtigkeit	Umsatzerlöse Forderungen LuL	Genauigkeit, Vorhandensein	A	Stichprobenumfang: 1, da automatische Kontrolle (A) Durchführung: Prüfung des „customising“ bzw. ob Eingabe fiktiver Artikelnummern tatsächlich (un)möglich ist Ergebnis: keine Beanstandungen → wirksame Kontrolle
Kontrolle, dass im System erfasste Artikel mit Bestellung übereinstimmen	Kontrolle ist geeignet, sicherzustellen, dass die vom Kunden bestellten Artikel tatsächlich im System erfasst sind	Richtigkeit	Umsatzerlöse Forderungen LuL	Genauigkeit, Vorhandensein	M	Stichprobenumfang: 15, da manuelle Kontrolle (M), die der Buchhalter täglich in einer Stichprobe durchführt Durchführung: Prüfung, ob die Übereinstimmung bzw. Abweichungen und deren Kontrolle tatsächlich durchgeführt und richtig dokumentiert wurden Ergebnis: keine Beanstandungen → wirksame Kontrolle
Abgleich Rechnung mit Lieferschein	Kontrolle ist geeignet, sicherzustellen, dass die Rechnungen und damit die Umsatzerlöse richtig sind	Richtigkeit	Umsatzerlöse Forderungen LuL	Eintritt, Richtigkeit	M	Stichprobenumfang: 30, da manuelle Kontrolle (M), die die Mitarbeiter mehrmals täglich durchführen Durchführung: Prüfung, ob die Übereinstimmung bzw. Abweichungen und deren Kontrolle tatsächlich durchgeführt und richtig dokumentiert wurden Ergebnis: keine Beanstandungen → wirksame Kontrolle

den Eingangsrechnungen, die er im Rahmen der Prüfung des Einkaufsprozesses und damit der Vorräte geprüft hat, hat er auch die entsprechenden Nachweise in Form von Rechnungen geprüft. Diese Entwicklung ist somit auch plausibel.

- Berechnung und Analyse von Kennzahlen bezogen auf Forderungen, z. B. Umschlagshäufigkeit (Umsatzerlöse/Bestand der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen): Dabei erwartet der Abschlussprüfer eine konstante Umschlagshäufigkeit im Zeitablauf. Ein Rückgang der Umschlagshäufigkeit könnte durch längere Zahlungsziele bedingt sein. Allerdings könnte der Rückgang auch ein Anzeichen für eine Verschlechterung der Zahlungsbereitschaft der Kunden und damit drohende Ausfälle sein, die der Abschlussprüfer weiter untersuchen würde. Im Fall der Hermes Fahrräder GmbH ist die Entwicklung der Umschlagshäufigkeit der Forderungen plausibel.

#### **Ausgewählte Einzelfallprüfungshandlungen bezogen auf den Verkaufsprozess der Hermes Fahrräder GmbH**

Nachfolgend werden bezogen auf den Verkaufsprozess der Hermes Fahrräder GmbH mögliche Einzelfallprüfungshandlungen beispielhaft dargestellt. Die einzelnen Prüfungshandlungen sowie die Anzahl der Stichprobe legt der Abschlussprüfer dabei in seinem pflichtgemäßen Ermessen fest.

- Zurückverfolgung von einzelnen Bestellungen ausgehend vom Zahlungseingang, der auf den Kontoauszügen erfasst ist. Hierdurch prüft der Abschlussprüfer, dass keine Anzahlungen von Kunden als Umsatzerlöse erfasst wurden und dass eine korrekte Zuordnung der Zahlung zum Kundenkonto erfolgt. Adressierte Aussagen bezogen auf die Geschäftsvorfälle sind insbesondere Genauigkeit, Periodenabgrenzung und Kontenzuordnung.
- Abgleich einzelner Bestellungen mit den Lieferscheinen sowie der Veränderung der Bestände im System. Die Veränderung der Bestände spiegelt sich im Jahresabschluss in den

Vorräten wieder. Daher prüft der Abschlussprüfer die zutreffende Erfassung der Abgänge der Vorräte. Diese muss mit den korrespondierenden Aufwandsposten (Materialaufwand bzw. Bestandsveränderung im Gesamtkostenverfahren bzw. Umsatzkosten im Umsatzkostenverfahren) übereinstimmen, was der Abschlussprüfer ebenfalls für die Stichprobe prüft. Adressierte Aussagen bezogen auf die Geschäftsvorfälle sind insbesondere Genauigkeit, Periodenabgrenzung und Kontenzuordnung; bezogen auf die Kontensalden am Periodenende werden Vorhandensein und Zurechnung geprüft.

- Anforderung von Saldenbestätigungen bei Fahrradhändlern. Damit wird das Vorhandensein der Forderungen geprüft. Dies wurde bereits in Abschn. 3.3.2.4 beschrieben.
- Abgleich von Bestellungen und Lieferscheinen mit Rechnungen. Dabei kann der Abschlussprüfer sowohl zu den Lieferscheinen die zugehörigen Rechnungen herausuchen, um deren ordnungsgemäße Erfassung und (Konten-) Zuordnung sowie Vollständigkeit der Forderungen und auch der Umsatzerlöse zu prüfen. Ebenso kann er zu den Rechnungen die zugehörigen Lieferscheine suchen, um das Vorhandensein der Forderungen und Umsatzerlöse zu prüfen.
- Abgleich von Rechnungen mit Zahlungseingang auf Kontoauszügen bzw. mit Mahnliste, falls ein Kunde nicht zahlt. Die Zahlungseingänge belegen das Vorhandensein und die (zutreffende) Bewertung der Umsatzerlöse.
- Durchsicht der Mahnliste und Nachrechnen der Wertberichtigungen. Hierdurch prüft der Abschlussprüfer die (zutreffende) Bewertung der Forderungen.
- Analyse der Altersstrukturliste Forderungen und Nachvollziehen bzw. Nachrechnung von Wertberichtigungen und Abschreibungen, um die angemessene Bewertung der Forderungen zu beurteilen.
- Durchsicht der Stornobuchungen nach dem Stichtag mit dem Fokus auf Stornierungen von Umsatzerlösen im Januar/Februar. Solche Stornobuchungen können einen Hinweis auf Fraud liefern, da gegebenenfalls Umsatzer-

*löse im Geschäftsjahr erfasst wurden, die gar nicht auf tatsächlichen Umsätzen beruhen und deswegen im neuen Geschäftsjahr storniert werden. Dies adressiert das Vorhandensein der Umsatzerlöse am Stichtag.*

### 3.5 Zusammenfassung

Auf Basis der Beurteilung der festgestellten Risiken entwickelt der Abschlussprüfer seine Prüfungsstrategie weiter und legt im Prüfungsprogramm Prüfungshandlungen als Reaktion auf die festgestellten Risiken fest. Hierbei kommen Funktionsprüfungen und aussagebezogene Prüfungshandlungen in Frage. Funktionsprüfungen wählt der Abschlussprüfer grundsätzlich dann, wenn hierdurch die Wirtschaftlichkeit der Abschlussprüfung erhöht werden kann oder wenn durch aussagebezogene Prüfungshandlungen alleine keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise erlangt werden können. Im Rahmen von Funktionsprüfungen überprüft der Abschlussprüfer, ob Maßnahmen, die das Unternehmen eingerichtet hat, um die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung sicherzustellen, wirksam waren, mit dem Ziel, hierdurch Prüfungssicherheit zu gewinnen. Als Arten von aussagebezogenen Prüfungshandlungen stehen dem Abschlussprüfer analytische und Einzelfallprüfungshandlungen zur Verfügung. Aussagebezogene Prüfungshandlungen beziehen sich stets auf Fehlriskiken in Bezug auf einzelne Aussagen der Rechnungslegung. Im Rahmen von analytischen Prüfungshandlungen vergleicht der Abschlussprüfer seine vorab gebildeten Erwartungen mit den gebuchten Werten oder daraus ermittelten Kennzahlen. Er kann umso überzeugendere Prüfungsnachweise aus analytischen Prüfungshandlungen ziehen, je genauer er Erwartungen gebildet hat. Im Rahmen von Einzelfallprüfungshandlungen kann der Abschlussprüfer zwischen unterschiedlichen Arten wählen, die im Einzelfall unterschiedlich geeignet und wirksam sind. Ob und in welchem Umfang der Abschlussprüfer analytische Prüfungshandlungen und Einzelfallprüfungshandlungen in Bezug auf einzelne Fehlriskiken durchführt, hängt im

Einzelfall von der zu erwartenden Wirksamkeit (d. h. dem Zugewinn an Prüfungssicherheit) und Wirtschaftlichkeit der Prüfungshandlungen ab. Hierbei berücksichtigt der Abschlussprüfer, wie hoch das Risiko ist und wie viel Prüfungssicherheit er bereits (insbesondere durch Funktionsprüfungen) gewonnen hat.

### 3.6 Wiederholungsfragen

1. Mit welchen Arten von Prüfungshandlungen kann ein Abschlussprüfer auf beurteilte Fehlriskiken reagieren? Lösung Abschn. 3.1
2. Was ist der Zweck von Funktionsprüfungen? Lösung Abschn. 3.2.1
3. Wie sind Art, Umfang und zeitliche Einteilung von Funktionsprüfungen festzulegen? Lösung Abschn. 3.2.2
4. Wie geht ein Abschlussprüfer mit Kontrollabweichungen, die als Ergebnis von Funktionsprüfungen festgestellt werden, um? Lösung Abschn. 3.2.3
5. Wie kann der Begriff „Aussagebezogene Prüfungshandlungen“ erläutert werden? Lösung Abschn. 3.3
6. Worin unterscheiden sich vorbereitende von aussagebezogenen analytischen Prüfungshandlungen? Lösung Abschn. 3.3.1
7. Für die Überprüfung welcher Aussage der Rechnungslegung eignen sich aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen insbesondere? Lösung Abschn. 3.3.1
8. Wie geht man bei der Durchführung aussagebezogener analytischer Prüfungshandlungen vor? Lösung Abschn. 3.3.1
9. Wie können die Begriffe „Genauigkeit“, „Präzision“ und „Richtigkeit“ im Zusammenhang mit der Erwartungsbildung, die als Teil aussagebezogener analytischer Prüfungshandlungen durchgeführt wird, erläutert werden? Lösung Abschn. 3.3.1
10. Warum hängt der Umfang der Einzelfallprüfungshandlungen von der Aufbau- und Funktionsprüfung des internen Kontrollsystems sowie den analytischen Prüfungshandlungen und den hieraus gewonnenen Erkenntnissen ab? Lösung Abschn. 3.3.2.1

11. Was sind die Vor- und Nachteile einer bewussten Auswahl gegenüber der Ziehung einer Stichprobe nach repräsentativen Verfahren? Lösung Abschn. 3.3.2.3
12. Warum darf der Abschlussprüfer die Ergebnisse eines Sachverständigen nicht einfach übernehmen? Lösung Abschn. 3.3.2.2
13. Wozu dient eine Saldenbestätigung bei Forderungen? Lösung Abschn. 3.3.2.4
14. Muss der Abschlussprüfer immer bei der Inventur der Vorräte anwesend sein? Warum bzw. warum nicht? Lösung Abschn. 3.3.2.4

### 3.7 Aufgaben

#### Aufgabe 1 – Aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen

Egon Dynamisch ist Prüfungsleiter der Prüfung des Jahresabschlusses einer großen Kapitalgesellschaft für das Geschäftsjahr 20X2. Die Geschäftstätigkeit der Gesellschaft erstreckt sich auf Deutschland, Polen und UK. Während in Deutschland insbesondere die Unternehmensleitung und deren Stabsstellen, Marketing, Einkauf sowie Forschung und Entwicklung angesiedelt sind, befinden sich in Polen die Produktion sowie das Rechnungswesen und die Personalabrechnung. In UK ist der Vertrieb angesiedelt, da sich dort der wesentliche Absatzmarkt befindet. Die Anhangangaben zur durchschnittlichen Zahl der während des Geschäftsjahres beschäftigten Ar-

beitnehmer getrennt nach Gruppen wurden bereits geprüft und stellen sich wie in Tab. 3.6 aufgeführt dar.

Darüber hinaus wurden die Umsatzerlöse bereits geprüft (20X2: 169.147 TEUR; 20X1: 139.622 TEUR). Die Toleranzwesentlichkeit wurde auf 1,2 Mio. EUR festgelegt.

Aufgrund unterschiedlicher Vergütungsregimes in unterschiedlichen Ländern und zwischen den einzelnen Mitarbeitergruppen hat Herr Dynamisch die Genauigkeit des Personalaufwands als wesentliches Fehlriskiko identifiziert und sich daher unter anderem für die Durchführung aussagebezogener analytischer Prüfungshandlungen entschieden.

Über den von der Gesellschaft gebuchten Aufwand für Löhne und Gehälter (d. h. ohne soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung) erhält Herr Dynamisch die in Tab. 3.7 dargestellten Informationen.

Über eine Durchsicht von Presseartikeln sowie Branchenreports und über Gespräche mit der Unternehmensleitung hat Herr Dynamisch erfahren, dass in Deutschland im Vergleich zum Vorjahr eine Tarifsteigerung von 3 % ausgehandelt wurde. Die Gehälter der Tarifmitarbeiter in UK sind zu 30 % abhängig von ihrem Verkaufserfolg. Die Verkaufszahlen sind im Vergleich zum Vorjahr um 15 % gestiegen. Die außertariflich vergüteten Mitarbeiter erhalten zusätzlich zum fixen Grundgehalt eine Bonuszahlung, die sich am gesamten Unternehmenserfolg bemisst.

**Tab. 3.6** Durchschnittliche Zahl der während des Geschäftsjahres beschäftigten Arbeitnehmer

Land	Deutschland		Polen		UK		Summe	
Entlohnungsart	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
Außertariflich	30	29	2	3	5	5	<b>37</b>	<b>37</b>
Tariflich	295	278	356	250	45	50	<b>696</b>	<b>578</b>
Auszubildende	22	23	12	10	0	3	<b>34</b>	<b>36</b>
<b>Summe</b>	<b>347</b>	<b>330</b>	<b>370</b>	<b>263</b>	<b>50</b>	<b>58</b>	<b>767</b>	<b>651</b>

**Tab. 3.7** Gebuchter Aufwand für Löhne und Gehälter in TEUR

Land	Deutschland		Polen		UK		Summe	
Entlohnungsart	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
Außertariflich	3962	3777	211	315	704	698	<b>4877</b>	<b>4790</b>
Tariflich	23.368	21.040	15.698	10.562	3168	3448	<b>42.234</b>	<b>35.049</b>
Auszubildende	465	485	169	141	0	52	<b>634</b>	<b>677</b>
<b>Summe</b>	<b>27.794</b>	<b>25.301</b>	<b>16.079</b>	<b>11.018</b>	<b>3872</b>	<b>4197</b>	<b>47.745</b>	<b>40.516</b>

Führen Sie aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen durch und ziehen Sie dabei unterschiedliche Niveaus von Präzision und Richtigkeit der Erwartungsbildung in Betracht.

### Aufgabe 2 – Saldenbestätigung bei Verbindlichkeiten

Egon Dynamisch zieht zur Prüfung der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen in Höhe von insgesamt 423.467 Euro eine Stichprobe von 30 Verbindlichkeiten mit einem Zufallsgenerator und führt eine Saldenbestätigungsanfrage durch. 24 Lieferanten bestätigen die angefragten Werte uneingeschränkt in der vorgegebenen Form. Den Rücklauf der Saldenbestätigungen zeigt Tab. 3.8. Die Toleranzwesentlichkeit hat E. Dynamisch mit 14.800 Euro angesetzt. Wie sollte E. Dynamisch die (Nicht-)Antworten beurteilen und welche weiteren Prüfungshandlungen wären gegebenenfalls erforderlich?

### Aufgabe 3 – Einzelfallprüfungen bei Sachanlagen

Die Prüfung des sachanlagevermögensbezogenen internen Kontrollsystems hat ergeben, dass die Kontrollen angemessen und wirksam sind. Gleichwohl muss Egon Dynamisch zur Prüfung der Sachanlagen noch aussagebezogene Prüfungshandlungen durchführen. Welche Einzelfallprüfungshandlungen könnten bezogen auf Sachanlagen durchgeführt werden und welche Aussagen der Rechnungslegung adressieren diese?

## 3.8 Lösungshinweise

### Aufgabe 1 – Aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen

#### Variante 1

Egon Dynamisch entscheidet sich für eine schnelle und einfache Erwartungsbildung und setzt als zu erwartenden Wert für den gesamten Aufwand für Löhne und Gehälter den Vorjahreswert an.

1. Erwartungsbildung: Vorjahreswert = 40.516 TEUR
2. Festlegung von Schwellenwerten für wesentliche Abweichungen: Da der Personalaufwand ein wesentliches Prüffeld darstellt, geht Herr Dynamisch von der Toleranzwesentlichkeit in Höhe von 1,2 Mio. EUR aus und reduziert diese nach pflichtgemäßem Ermessen, da der Aufwand für soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung bei den analytischen Prüfungshandlungen nicht mitberücksichtigt wird, auf 1 Mio. EUR.
3. Berechnung der Abweichungen: 40.516 TEUR (erwarteter Wert) -47.745 TEUR (gebuchter Wert) = -7229 TEUR
4. Untersuchung wesentlicher Abweichungen: Die absolute Abweichung liegt deutlich über dem Schwellenwert von 1 Mio. EUR. Daher entscheidet sich Herr Dynamisch, die Genauigkeit der Erwartungsbildung zu erhöhen.

**Tab. 3.8** Rücklauf Saldenbestätigungen der Verbindlichkeiten aus LuL

Verbindlichkeit #	Lieferantennummer	Betrag Anfrage	Betrag Bestätig.	Bemerkungen
012	5209	4518	4518	Bestätigung durch den Auszubildenden H. Neu
015	5391	1982	Nichtantwort	
031	5372	1418	3987	Lieferung erfolgte am 31.12. kurz nach 14 Uhr („Feierabend“) und wurde daher nur angenommen und im Lager „auf Seite“ gestellt. Erfassung im System erfolgte am 2.1.
039	5482	4975	Nichtantwort	
045	5634	2378	3278	Handschriftliche Bestätigung mit dem Hinweis, dass der Buchhalter krank wäre und Fragen bitte mit ihm in einer Woche geklärt werden sollten
052	5432	0	4298	
24 weitere	Diverse	76.448	76.448	
<b>30</b>		<b>91.719</b>		<b>Gesamt</b>

Auch wenn die unter 3. berechnete Abweichung unter dem Schwellenwert von 1 Mio. EUR gelegen hätte, hätte Herr Dynamisch aus der analytischen Prüfungshandlung nur eine geringe Prüfungssicherheit ziehen können, da die Präzision der Erwartungsbildung zwar hoch ist, die Richtigkeit der Erwartungsbildung, gemessen am (hohen) Ausmaß der Abweichung des erwarteten Werts vom wahren Wert, sehr gering.

### Variante 2

Herr Dynamisch erwartet, dass das Verhältnis von Aufwand für Löhne und Gehälter zu den Umsatzerlösen dem Vorjahreswert entspricht.

1. Erwartungsbildung: Verhältniszahl Vorjahr =  $40.516 \text{ TEUR} / 139.622 \text{ TEUR} = 29,02 \%$ , daraus folgt für das Geschäftsjahr 20X2 ein erwarteter Aufwand für Löhne und Gehälter in Höhe von  $49.084 \text{ TEUR}$  ( $29,02 \% \cdot 169.147 \text{ TEUR}$ ).
2. Festlegung von Schwellenwerten für wesentliche Abweichungen: wie Variante 1: 1 Mio. EUR.
3. Berechnung der Abweichungen:  $49.084 \text{ TEUR} - 47.745 \text{ TEUR} = 1.339 \text{ TEUR}$ .
4. Untersuchung wesentlicher Abweichungen: Die Abweichung liegt über dem Schwellenwert von 1 Mio. EUR. Daher entscheidet sich Herr Dynamisch, die Genauigkeit der Erwartungsbildung weiter zu erhöhen. Auch wenn die unter 3. berechnete Abweichung unter dem Schwellenwert von 1 Mio. EUR gelegen hätte, hätte Herr Dynamisch auch in dieser Variante aus der analytischen Prüfungshandlung nur eine geringe Prüfungssicherheit ziehen können, da die Präzision der Erwartungsbildung zwar hoch ist, die Richtigkeit der Erwartungsbildung, gemessen am (hohen) Ausmaß der

Abweichung des erwarteten Werts vom wahren Wert, aber nach wie vor gering.

### Variante 3

Auf Grundlage der in Tab. 3.6 und 3.7 dargestellten Informationen berechnet Herr Dynamisch für die einzelnen Länder und Entlohnungsarten die durchschnittlichen Lohnkosten pro Geschäftsjahr pro Arbeitnehmer in EUR. Hierdurch kann Herr Dynamisch Preiseffekte (z. B. aufgrund von Tarifsteigerungen) und Mengeneffekte (z. B. aufgrund von zusätzlich eingestellten oder entlassenen Mitarbeitern) voneinander trennen und die Richtigkeit der Erwartungsbildung erhöhen. Das Ergebnis der Berechnung ist in Tab. 3.9 dargestellt.

Um die Richtigkeit der Erwartungsbildung zu erhöhen, führt er diese auf Basis disaggregierter Daten durch. Im **ersten Schritt** konzentriert er sich auf den Aufwand für Löhne und Gehälter für **Tarifmitarbeiter in Deutschland**, da dieser Bereich den größten Anteil am gesamten gebuchten Aufwand für Löhne und Gehälter ausmacht. Er erwartet, dass für diesen Teil die durchschnittlichen Lohnkosten pro Arbeitnehmer im Jahr 20X2 aufgrund der vereinbarten Tarifsteigerung um 3 % gestiegen sind.

1. Erwartungsbildung: durchschnittliche Lohnkosten pro Arbeitnehmer im Bereich der Tarifmitarbeiter in Deutschland im Jahr 20X2:  $75.682 \text{ EUR} \cdot (1 + 3 \%) = 77.952 \text{ EUR}$ , multipliziert mit der Anzahl an Mitarbeitern:  $77.952 \text{ EUR} \cdot 295 = 22.890 \text{ TEUR}$ .
2. Festlegung von Schwellenwerten für wesentliche Abweichungen: Herr Dynamisch geht von einem Schwellenwert von 1 Mio. EUR (wie Variante 1) aus. Da sich die analytische Prüfungshandlung jedoch nur auf einen Teil des gesamten Aufwands für Löhne

**Tab. 3.9** Durchschnittliche Lohnkosten pro Geschäftsjahr pro Arbeitnehmer in EUR

Land	Deutschland		Polen		UK	
Entlohnungsart	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
Außertariflich	132.058	130.245	105.623	105.025	140.803	139.654
Tariflich	79.212	75.682	44.096	42.247	70.399	68.952
Auszubildende	21.129	21.071	14.101	14.084	17.585	17.201

und Gehälter bezieht, legt er nach pflichtgemäßem Ermessen einen Schwellenwert von 700 TEUR fest.

3. Berechnung der Abweichungen: 22.890 TEUR - 23.368 TEUR = -478 TEUR
4. Untersuchung wesentlicher Abweichungen: Die absolute Abweichung liegt unter dem Schwellenwert von 700 TEUR. Hieraus kann Herr Dynamisch eine gewisse Prüfungssicherheit ziehen. Da die Präzision und die Richtigkeit der Erwartungsbildung recht hoch ist, befragt er zusätzlich die verantwortlichen Mitarbeiter des Personalbereichs und erfährt, dass für die Tarifmitarbeiter in Deutschland eine Gratifikation von 1.000 EUR pro Person ausgezahlt wurde. Dies lässt er sich durch Protokolle der Unternehmensleitung sowie durch eine unternehmensinterne Mitteilung an die Mitarbeiter belegen. Insgesamt zieht er aus der analytischen Prüfungshandlung die Schlussfolgerung, dass er (zusammen mit früher durchgeführten Prüfungshandlungen in Bezug auf das interne Kontrollsystem im Personalbereich) hinreichende Prüfungssicherheit in Bezug auf die Genauigkeit des Aufwands für Löhne und Gehälter im Bereich der Tarifmitarbeiter in Deutschland gewonnen hat.

Im **zweiten Schritt** beschäftigt sich Herr Dynamisch mit dem Aufwand für Löhne und Gehälter für **Tarifmitarbeiter in Polen**, da dieser Bereich den zweitgrößten Anteil am gesamten gebuchten Aufwand für Löhne und Gehälter ausmacht. Er erwartet, dass für diesen Teil die durchschnittlichen Lohnkosten pro Arbeitnehmer im Jahr 20X2 im Vergleich zum Vorjahr gleich geblieben sind.

1. Erwartungsbildung: durchschnittliche Lohnkosten pro Arbeitnehmer im Bereich der Tarifmitarbeiter in Polen im Jahr 20X2 wie im Vorjahr: 42.247 EUR, multipliziert mit der Anzahl an Mitarbeitern: 15.040 TEUR (42.247 EUR \* 356).
2. Festlegung von Schwellenwerten für wesentliche Abweichungen: Herr Dynamisch geht von einem Schwellenwert von 1 Mio. EUR (wie Variante 1) aus. Da sich die analytische

Prüfungshandlung jedoch nur auf einen Teil des gesamten Aufwands für Löhne und Gehälter bezieht, legt er nach pflichtgemäßem Ermessen einen Schwellenwert von 573 TEUR fest.

3. Berechnung der Abweichungen: 15.040 TEUR - 15.698 TEUR = -658 TEUR
4. Untersuchung wesentlicher Abweichungen: Die absolute Abweichung liegt über dem Schwellenwert von 573 TEUR. Daher befragt er die verantwortlichen Mitarbeiter des Personalbereichs und erfährt, dass für die Tarifmitarbeiter in Polen ebenfalls eine Gratifikation von 1.000 EUR pro Person ausgezahlt wurde. Dies lässt er sich durch Protokolle der Unternehmensleitung sowie durch eine unternehmensinterne Mitteilung an die Mitarbeiter belegen. Da die Abweichung durch diese Information nicht im gleichen Maße wie im Bereich der Tarifmitarbeiter in Deutschland erklärt werden konnte, entschließt sich Herr Dynamisch, weitere Einzelfallprüfungshandlungen durchzuführen.

Im **dritten Schritt** beschäftigt sich Herr Dynamisch mit dem Aufwand für Löhne und Gehälter für **Tarifmitarbeiter in UK**. Er erwartet, dass für diesen Bereich die **nicht verkaufserfolgsabhängigen** durchschnittlichen Lohnkosten pro Arbeitnehmer im Jahr 20X2 im Vergleich zum Vorjahr gleich geblieben sind. Beim **verkaufserfolgsabhängigen** Aufwand für Löhne und Gehälter geht Herr Dynamisch davon aus, dass dieser Teil im Vergleich zum Vorjahr aufgrund der Absatzsteigerungen um 15 % gestiegen ist.

1. Erwartungsbildung: gebuchter Aufwand für Löhne und Gehälter für Tarifmitarbeiter in UK im Jahr 20X1: 3448 TEUR; Anteil verkaufserfolgsabhängig 1034 TEUR (30 %), Rest nicht verkaufserfolgsabhängig: 2414 TEUR; nicht verkaufserfolgsabhängige Lohnkosten pro Arbeitnehmer im Jahr 20X1: 48.280 EUR (2414 TEUR/50). Erwarteter Wert für den nicht verkaufserfolgsabhängigen Teil des Aufwands für Löhne und Gehälter im Jahr 20X2: 2173 TEUR (48.280 EUR \* 45). Erwarteter

Wert für den verkaufserfolgsabhängigen Teil des Aufwands für Löhne und Gehälter: 1189 TEUR ( $1034 \text{ TEUR} \cdot (1 + 15 \%)$ ). Gesamter erwarteter Wert für den Aufwand für Löhne und Gehälter für Tarifmitarbeiter in UK: 3362 TEUR ( $2173 \text{ TEUR} + 1189 \text{ TEUR}$ ).

2. Festlegung von Schwellenwerten für wesentliche Abweichungen: Herr Dynamisch geht von einem Schwellenwert von 1 Mio. EUR (wie Variante 1) aus. Da sich die analytische Prüfungshandlung jedoch nur auf einen Teil des gesamten Aufwands für Löhne und Gehälter bezieht, legt er nach pflichtgemäßem Ermessen einen Schwellenwert von 258 TEUR fest.
3. Berechnung der Abweichungen:  $3362 \text{ TEUR} - 3168 \text{ TEUR} = -194 \text{ TEUR}$
4. Untersuchung wesentlicher Abweichungen: Die absolute Abweichung liegt unter dem Schwellenwert von 258 TEUR. Hieraus kann Herr Dynamisch eine gewisse Prüfungssicherheit ziehen. Da die Präzision und die Richtigkeit der Erwartungsbildung recht hoch ist, befragt er zusätzlich die verantwortlichen Mitarbeiter des Personalbereichs. Die Mitarbeiter des Personalbereichs können sich die Abweichung vorerst nicht erklären. Zwei Tage später erfährt Herr Dynamisch von dem Leiter der Personalabteilung, dass bei der Berechnung der Rückstellung, die für die verkaufserfolgsabhängige Vergütung gebildet wurde, ein Rechenfehler passiert ist und der Wert korrigiert wird. Herr Dynamisch beschließt, die Berechnung der Rückstellung im Rahmen einer Einzelfallprüfungshandlung zu prüfen.

Da die Anzahl der **außertariflich vergüteten** Mitarbeiter recht gering ist, entschließt sich Herr Dynamisch, den Aufwand für Löhne und Gehälter in diesem Bereich durch Einzelfallprüfungshandlungen (gegebenenfalls unter Einbeziehung eines Stichprobenverfahrens) zu prüfen. Da der gesamte gebuchte Aufwand für **Auszubildende** für das Geschäftsjahr 20X2 mit 634 TEUR im Vergleich zur Toleranzwesentlichkeit gering ist und keine Auffälligkeiten im Vergleich zum Vorjahr aufweist, entschließt sich Herr Dynamisch,

für diesen Bereich auf weitere Prüfungshandlungen zu verzichten.

### Aufgabe 2 – Saldenbestätigung bei Verbindlichkeiten

Egon Dynamisch sollte bei den Saldenbestätigungen, die nicht verlässlich erscheinen oder bei denen Abweichungen bestehen bzw. keine Antwort vorliegt, die in Tab. 3.10 angegebenen weiteren Prüfungshandlungen durchführen.

Das weitere Vorgehen hängt vom Ergebnis dieser Prüfungshandlungen ab. Sofern nur bei der Verbindlichkeit an den Lieferanten mit der Nummer 5372 ein Fehler vorliegt, beträgt der hochgerechnete Fehler 11.861 Euro. Dies liegt unterhalb der Toleranzwesentlichkeit von 14.800 Euro, sodass E. Dynamisch diesen Fehler in der Liste vermerken, aber keine weiteren Prüfungshandlungen durchführen würde. Falls auch bei der Verbindlichkeit an den Lieferanten mit der Nummer 5634 ein Fehler vorliegt, beträgt der Fehler in der Stichprobe 3469 Euro und der hochgerechnete Fehler 16.016 Euro. Da dies oberhalb der Toleranzwesentlichkeit von 14.800 Euro liegt, sollte E. Dynamisch über eine Ausweitung der Stichprobe oder alternative Prüfungshandlungen nachdenken.

### Aufgabe 3 – Einzelfallprüfungen bei Sachanlagen

Egon Dynamisch könnte beispielsweise die nachfolgenden Einzelfallprüfungshandlungen durchführen. Hinweise: In der Praxis würde der Abschlussprüfer nach der Aufbau- und Funktionsprüfung des sachanlagevermögensbezogenen internen Kontrollsystems außerdem bzw. gegebenenfalls anstelle der Einzelfallprüfungshandlungen (effiziente) analytische Prüfungshandlungen durchführen. Hinsichtlich der Einzelfallprüfungen stellen die nachfolgend genannten nur einen Auszug aus möglichen Prüfungshandlungen dar. Bei der Beschreibung sollte darauf geachtet werden, dass eine tatsächliche Handlungsanweisung gegeben wird. Eine Formulierung wie „... sollte geprüft werden“ stellt keine konkrete Prüfungshandlung dar. Wichtig ist zudem, dass neben der Beschreibung einer konkreten Prüfungshandlung eine Adressierung zu den Rechnungslegungsaussagen erfolgt.

**Tab. 3.10** Auswertung der Saldenbestätigungen (Rücklauf) der Verbindlichkeiten aus LuL

Verbindlichkeit #	Lieferanten-nummer	Betrag Anfrage	Betrag Bestätig.	Differenz/Fehler	Bemerkungen/weitere Prüfungshandlungen
012	5209	4518	4518	Zu klären (eher nein)	(Telefonische) Nachfrage, da die Bestätigung von einem Auszubildenden unterschrieben wurde, der keine Zeichnungsberechtigung hat
015	5391	1982	Nichtantwort	Zu klären (eher nein)	Zur weiteren Prüfung Einsicht in die zugrunde liegenden Unterlagen sowie Kontoauszüge hinsichtlich Zahlungsausgang; diese können die Verbindlichkeit nachweisen
031	5372	1418	3987	2569	Da die Lieferung am 31.12. erfolgte, hätte die Erfassung im Dezember erfolgen müssen. Somit liegt ein Fehler vor
039	5482	4975	Nichtantwort	Zu klären (eher nein)	Zur weiteren Prüfung Einsicht in die zugrunde liegenden Unterlagen sowie Kontoauszüge hinsichtlich Zahlungsausgang; diese können die Verbindlichkeit nachweisen
045	5634	2378	3278	Zu klären (unklar)	(Telefonische) Nachfrage. Sofern der Fehler auf einen Zahlendreher des Lieferanten zurückzuführen wäre, läge kein Fehler vor. Falls der Fehler im System des Mandanten liegt, ist der Fehler zu vermerken
052	5432	0	4298	Zu klären (unklar)	Klärung der Differenz. Diese könnte am Lieferdatum liegen: Falls die Teile noch im Dezember beim Mandanten angekommen sind, liegt ein Fehler vor, ähnlich wie bei Verbindlichkeit # 031. Bei einer Lieferung im Januar wäre der Ausweis der Verbindlichkeit in Höhe von 0 Euro zutreffend. Bei anderen Ursachen wäre entsprechend zu beurteilen, ob ein Fehler vorliegt
24 weitere	Diverse	76.448	76.448		
<b>30</b>		<b>91.719</b>			<b>Gesamt</b>

- Inaugenscheinnahme der Anlagen. Adressierte Aussagen der Rechnungslegung sind hierbei:
  - Vorhandensein der Sachanlagen, da der Abschlussprüfer sich ausgehend von der Anlagenbuchhaltung „mit eigenen Augen“ davon überzeugt, dass die dort erfassten Sachanlagen tatsächlich vorhanden sind bzw. existieren
  - Vollständigkeit der Anlagenbuchhaltung, da der Abschlussprüfer ausgehend von den angesehenen Sachanlagen prüfen kann, ob diese in der Anlagenbuchhaltung erfasst sind (Hinweis: Bei Abweichungen ist insbesondere das wirtschaftliche Eigentum zu prüfen, d. h. zu erfragen und anhand von Kauf- und Leasingverträgen nachzuvollziehen)
- Eventuell erhält der Abschlussprüfer auch Hinweise zur Bewertung, da er den Zustand der Maschinen sieht und hieraus gegebenenfalls Hinweise auf erforderliche außerplanmäßige Abschreiben erhalten kann
- Beurteilung der Nutzungsdauer, gegebenenfalls unter Hinzuziehung eines Sachverständigen, und als weitere Prüfungshandlung Nachvollziehen und Nachrechnung von Abschreibungen
  - Bewertung, d. h. erfolgte eine sachgerechte Ermittlung der planmäßigen Abschreibungen

- Einsicht in Rechnungen über Reparaturen und Buchführungsunterlagen
  - Bewertung, d. h. ist die Erfassung von Reparaturkosten als Erhaltungsaufwand erfolgt und keine unsachgerechte Erfassung als nachträgliche Anschaffungskosten
- Bei Anschaffung neuer Sachanlagen: Einsichtnahme in Kaufverträge und Rechnungen über den Kauf von Sachanlagen verbunden mit einem Abgleich mit Kontoauszügen über die Zahlung des Kaufpreises sowie Buchführungsunterlagen (Anlagenbuchhaltung). Dadurch werden mehrere Aussagen der Rechnungslegung adressiert:
  - Eintritt des Geschäftsvorfalles, d. h. tatsächlicher Kauf an einen Dritten
  - Genauigkeit/Richtigkeit, d. h. sind alle Angaben aus dem Vertrag richtig erfasst worden, dies umfasst unter anderem das konkrete Kaufdatum, den Kaufpreis, aber auch etwaige zusätzliche Vereinbarungen über Nachzahlungen unter bestimmten Bedingungen etc.
  - Kontenzuordnung des Geschäftsvorfalles, d. h. es erfolgte eine richtige Erfassung (auf dem richtigen Konto) in der Buchhaltung
  - Periodenabgrenzung, d. h. erfolgt eine richtige Zuordnung der Aufwendungen in Form von planmäßigen Abschreibungen im Geschäftsjahr und den nachfolgenden Geschäftsjahren
  - Zurechnung/Rechte, also hat das Unternehmen das rechtliche Eigentum erworben; bei Leasingverträgen ist zu bestimmen, wer als wirtschaftlicher Eigentümer die Sachanlage bilanziert
- Bewertung, d. h. wurden die richtigen Werte für den Kaufpreis in die Buchhaltung übernommen
- Ausweis, d. h. wird der Zugang im zutreffenden Bilanzposten (Unterposten) ausgewiesen und ist die Darstellung im Anlagespiegel zutreffend
- Bei Abgängen von Sachanlagen: Einsichtnahme in Verträge über den Verkauf von Sachanlagen verbunden mit einem Abgleich der Kontoauszüge über den Eingang des Kaufpreises sowie Buchführungsunterlagen (Anlagenbuchhaltung). Dadurch werden mehrere Aussagen der Rechnungslegung adressiert:
  - Eintritt des Geschäftsvorfalles, d. h. tatsächlicher Verkauf an einen Dritten
  - Genauigkeit/Richtigkeit, d. h. sind alle Angaben aus dem Vertrag richtig erfasst worden, dies umfasst unter anderem das konkrete Kaufdatum, den Verkaufspreis, aber auch etwaige Rückabwicklungsoptionen etc.
  - Kontenzuordnung des Geschäftsvorfalles, d. h. es erfolgte die vollständige Ausbuchung der Sachanlage in der Buchhaltung
  - Periodenabgrenzung, d. h. erfolgt insbesondere bei Veräußerungen um den Stichtag eine richtige Zuordnung des Veräußerungserlöses bzw. -verlusts in der Gewinn-und-Verlust-Rechnung
  - Bewertung, d. h. wurde der Veräußerungsgewinn bzw. -verlust richtig ermittelt
  - Ausweis, d. h. insbesondere eine zutreffende Darstellung im Anlagespiegel

## Lernziele dieses Kapitels

- Verstehen, dass der Lagebericht ein eigenständiger Prüfungsgegenstand mit eigenständigen Prüfungsurteilen ist
- Verstehen, dass die Prüfung des Lageberichts nach dem risikoorientierten Prüfungsvorgehen einschließlich des Aussagenkonzepts erfolgt
- Wesentliche Aspekte der Lageberichtsprüfung auf das Fallbeispiel anwenden

Deutsche Kapitalgesellschaften (außer kleine) haben einen Lagebericht aufzustellen. Der Lagebericht ist ein eigenständiges Instrument der Rechnungslegung und nicht Bestandteil des Jahresabschlusses. Auch das Prüfungsurteil zum Jahresabschluss umfasst nicht den Lagebericht, sondern es wird im Rahmen des Bestätigungsvermerks ein gesondertes Prüfungsurteil zum Lagebericht abgegeben (Abschn. 5.2.2). Da die Abschlussprüfung im Falle von (nicht kleinen) Kapitalgesellschaften in der Regel sowohl die Prüfung des Jahresabschlusses als auch die Prüfung des Lageberichts umfasst, haben wir uns für eine Behandlung beider Instrumente der Rechnungslegung in diesem Buch entschieden. Die in diesem Abschnitt dargestellten Anforderungen an die Prüfung des Lageberichts ergeben sich insbesondere aus § 317 Abs. 2 HGB und IDW PS 350 n.F. sowie IDW PS 202 und ISA 720 (Revised) (E-DE).

## 4.1 Der Lagebericht als Prüfungsgegenstand

Der Lagebericht einer (nicht kleinen) deutschen Kapitalgesellschaft muss ebenso wie der Jahresabschluss geprüft werden (§ 317 Abs. 2 HGB). Im Unterschied zum Jahresabschluss, der grundsätzlich vollständig geprüft werden muss, sind einige Bestandteile des Lageberichts allerdings gesetzlich von der inhaltlichen Prüfung ausgenommen. Bevor das Prüfungsvorgehen im Hinblick auf den Lagebericht in diesem Kapitel erläutert wird, soll in einem ersten Schritt ein kurzer Überblick über die Inhalte des Lageberichts gegeben werden.

### 4.1.1 Inhalte des Lageberichts

Die Aufgabe des Lageberichts ist es, den Geschäftsverlauf des Unternehmens einschließlich des Geschäftsergebnisses und die Lage der Kapitalgesellschaft so darzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird (§ 289 Abs. 1 HGB). Auch der Jahresabschluss einer Kapitalgesellschaft hat die Aufgabe, unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft zu vermitteln. Wo liegt nun der Unterschied zwischen beiden Rechnungsle-

gungsinstrumenten? Während im Falle des Jahresabschlusses primär vergangenheitsorientierte Finanzinformationen in strukturierter Form (Bilanz und Gewinn- und Verlust-Rechnung) ergänzt durch verbale Erläuterungen im Anhang dargestellt werden, erfolgt die Darstellung im Lagebericht primär in Form verbaler Erläuterungen, die sich sowohl auf (quantitative) vergangenheits- und zukunftsorientierte Finanzinformationen als auch auf qualitative Informationen (beispielsweise in Bezug auf das Geschäftsmodell des Unternehmens) beziehen. Auch kann der Seitenumfang von Lageberichten deutlich höher sein als der Seitenumfang des Jahresabschlusses.

Die Pflichtinhalte des Lageberichts ergeben sich aus §§ 289 ff HGB, im Falle von Konzernlageberichten aus §§ 315 ff HGB. Der Deutsche Rechnungslegungs Standard Nr. 20 (DRS 20) „Konzernlagebericht“ des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committees (DRSC) konkretisiert die handelsrechtlichen Vorschriften für Konzernlageberichte. Er empfiehlt eine entsprechende Anwendung auf den Lagebericht gemäß § 289 HGB.

Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) hat gemäß § 342 Abs. 1 HGB folgende Aufgaben:

1. Entwicklung von Empfehlungen zur Anwendung der Grundsätze über die Konzernrechnungslegung,
2. Beratung des Bundesministeriums der Justiz und für Verbraucherschutz bei Gesetzgebungsvorhaben zu Rechnungslegungsvorschriften,
3. Vertretung der Bundesrepublik Deutschland in internationalen Standardisierungsgremien und
4. Erarbeitung von Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinn des § 315e Absatz 1 HGB.

Die Empfehlungen nach § 342 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB werden vom DRSC insbesondere in Form von Deutschen Rechnungslegungs Standards (DRS) abgegeben. Beachten Unternehmen diese Standards bei der Konzernrechnungslegung, wird vermutet, dass damit die die Konzernrechnungslegung betreffenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beachtet wurden, soweit die Standards vom Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz bekanntgemacht wurden, d. h. die Standards des DRSC haben in diesem Fall GoB-Charakter.

Die Anforderungen des § 289 HGB sollten nach DRS 20 wie folgt kategorisiert werden:

- Grundlagen des Konzerns
- Wirtschaftsbericht

- Nachtragsbericht
- Prognose-, Chancen- und Risikobericht
- Risikoberichterstattung in Bezug auf die Verwendung von Finanzinstrumenten
- Weitere Informationskategorien für bestimmte Rechtsformen

#### 4.1.2 Abgrenzung des Prüfungsgegenstands

Der Festlegung des Prüfungsgegenstands kommt bei der Lageberichtsprüfung besondere Bedeutung zu. Zum einen sind bestimmte Bereiche von der **inhaltlichen** Prüfung ausgenommen:

- die nichtfinanzielle Berichterstattung (§ 317 Abs. 2 Sätze 4 und 5 HGB) und
- die Erklärung zur Unternehmensführung (§ 317 Abs. 2 Satz 6 HGB).

Zum anderen regelt der einschlägige deutsche Prüfungsstandard IDW PS 350 n.F. einen besonderen prüferischen Umgang mit bestimmten Angaben unter gewissen Voraussetzungen. Dabei handelt es sich um

- nicht prüfbare Angaben,
- lageberichtsfremde Angaben und
- Informationen außerhalb des Lageberichts, auf die im Lagebericht verwiesen wird (Querverweise).

Unter **nicht prüfbaren Angaben** versteht man Angaben, die aufgrund ihrer Art bzw. aufgrund nicht vorhandener geeigneter Kriterien nicht beurteilbar sind. Generell liegt in solchen Fällen ein Prüfungshemmnis vor, das im Bestätigungsvermerk zu berücksichtigen ist (Abschn. 5.1.1). Ein solches Prüfungshemmnis kann jedoch abgewendet werden, wenn die Angaben umformuliert und damit prüfbar werden. Nicht prüfbare Angaben betreffen oftmals selbstlobende, nicht belegbare Marketingaussagen (IDW PS 350 n.F. Tz. A22).

Unter **lageberichtsfremden Angaben** versteht man nach IDW PS 350 n.F. Angaben, die weder gesetzlich noch nach DRS 20 gefordert

werden. Solche Angaben sind unter bestimmten Voraussetzungen nicht prüfungspflichtig, insbesondere wenn diese **zulässigerweise als ungeprüft gekennzeichnet** sind. Angaben außerhalb des Lageberichts, auf die durch einen **Querverweis** im Lagebericht hingewiesen wird, sind ebenfalls nicht (inhaltlich) prüfungspflichtig.

- ▶ Nicht alle in einem Lagebericht enthaltenen Informationen sind prüfbar oder müssen geprüft werden. Daher kommt der Abgrenzung des Prüfungsgegenstands besondere Bedeutung zu.

### 4.1.3 Prüfungsurteile und Prüfungsumfang

Im Bestätigungsvermerk beurteilt der Abschlussprüfer im Hinblick auf den Lagebericht,

- ob der Lagebericht mit dem Jahresabschluss sowie mit den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen in Einklang steht und ob der Lagebericht/Konzernlagebericht insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage des Unternehmens vermittelt,
- ob die Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung zutreffend dargestellt sind und
- ob die gesetzlichen Vorschriften zur Aufstellung des Lageberichts beachtet worden sind.

Die Beachtung der gesetzlichen Vorschriften, d. h. der Rechnungslegungsregeln, ist für den Abschlussprüfer wie im Falle des Jahresabschlusses (Abschn. 1.1.2) das **primäre Prüfungsurteil**.

Als **Prüfungsumfang** werden die Tätigkeiten des Abschlussprüfers bezeichnet, die dieser nach den Gegebenheiten des Einzelfalls für notwendig erachtet, um die geforderten Prüfungsurteile mit der erforderlichen Sicherheit treffen zu können. Der Prüfungsumfang wird also durch die Prüfungsurteile bestimmt. Bei der Prüfung des Lageberichts ist der Prüfungsumfang im Hinblick auf bestimmte Angaben gesetzlich geregelt: Die nichtfinanzielle Berichterstattung sowie die Erklärung zur Unternehmensführung sind lediglich formal daraufhin zu überprüfen, ob sie mit ihren

Pflichtbestandteilen im Lagebericht vorhanden sind bzw. ob ein entsprechender Verweis auf eine Quelle außerhalb des Lageberichts vorhanden ist.

Die Sichtweise auf die Prüfung des Lageberichts hat sich in den letzten Jahrzehnten gewandelt. Während früher der Lagebericht eher als „Anhängsel“ zum Jahresabschluss angesehen wurde und sich dementsprechend das Prüfungsurteil insbesondere auf den **Einklang** des Lageberichts mit dem Jahresabschluss fokussierte, wird der Lagebericht, dessen Informationskategorien über die Jahre stark angewachsen sind, heute als eigenständiges Rechnungslegungsinstrument angesehen. Konsequenterweise sehen deutsche berufsständische Standards den Lagebericht ebenfalls als eigenständigen Prüfungsgegenstand an, für den grundsätzlich ein eigenes risikoorientiertes Prüfungsvorgehen zu wählen ist, das wie bei der Jahresabschlussprüfung die Kernelemente der **Feststellung und Beurteilung des Risikos wesentlicher falscher Darstellungen** sowie der **Reaktion auf beurteilte Risiken** umfasst.

Wie bei der Prüfung des Jahresabschlusses orientiert sich auch die risikoorientierte Prüfung des Lageberichts an den im Lagebericht enthaltenen (impliziten und expliziten) Aussagen. Überträgt man die für die Jahresabschlussprüfung relevanten Aussagen in Bezug auf Abschlussinformationen (Abschn. 1.2) auf die Prüfung des Lageberichts, sind folgende Aussagen zu beachten:

- Die im Lagebericht dargestellten Ereignisse, Geschäftsvorfälle und anderen Sachverhalte haben stattgefunden oder bestehen und sind dem zu prüfenden Unternehmen zuzurechnen (Eintritt und subjektive Zugehörigkeit/Zurechnung).
- Alle Angaben, die im Lagebericht enthalten sein müssen, sind enthalten (Vollständigkeit).
- Die Informationen im Lagebericht sind angemessen dargestellt und erläutert und die Angaben sind deutlich formuliert (Ausweis und Verständlichkeit).
- Die Informationen im Lagebericht sind angemessen und mit den richtigen Beträgen angegeben (Genauigkeit und Bewertung).

Ähnlich werden die Aussagenarten im relevanten Prüfungsstandard des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW PS 350 n.F.) formuliert.

- Wie bei der Jahresabschlussprüfung kommt dem Verständnis der Aussagen der Rechnungslegung bei der Lageberichtsprüfung höchste Bedeutung zu, da das risikoorientierte Prüfungsvorgehen an diese Aussagen anknüpft.

## 4.2 Feststellung und Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen

### 4.2.1 Feststellung von Risiken falscher Darstellungen

Bei der Feststellung von Risiken falscher Darstellungen in Bezug auf den Lagebericht hat sich der Abschlussprüfer wie im Falle der Prüfung des Jahresabschlusses an den abzugebenden Prüfungsurteilen (Einklang von Lagebericht mit Jahresabschluss, zutreffende Darstellung der Chancen und Risiken, Beachtung der gesetzlichen Vorschriften) zu orientieren.

Um Risiken falscher Darstellungen feststellen zu können, hat der Abschlussprüfer grundsätzlich ein Verständnis vom Unternehmen sowie von dessen rechtlichem und wirtschaftlichem Umfeld zu erlangen. Hierbei kann er jedoch auf das Verständnis, das er im Rahmen der Jahresabschlussprüfung erlangt hat, zurückgreifen. Gegebenenfalls hat er dieses Verständnis für Zwecke der Prüfung des Lageberichts zu ergänzen bzw. zu erweitern. Beispielsweise kann dies für die Beurteilung des Chancenberichts notwendig sein, da bei der Jahresabschlussprüfung aufgrund des Vorsichtsprinzips ein Fokus auf Geschäftsrisiken liegt.

Zur Erlangung eines Verständnisses vom Unternehmen gehört auch ein Verständnis von den Vorkehrungen und Maßnahmen (Systemen) zur Aufstellung des Lageberichts. Auch hier kann der Abschlussprüfer auf das Ergebnis von Prüfungshandlungen zum Jahresabschluss,

beispielsweise in Bezug auf prognostische Angaben, die für die Ermittlung von „fair values“ relevant sind, zurückgreifen. Allerdings werden in der Regel zusätzliche Maßnahmen notwendig sein, da sich die Art der Angaben im Lagebericht und die zugrunde liegenden Informations- und Kommunikationsprozesse von denen, die für Zwecke des Jahresabschlusses relevant sind, unterscheiden. Besondere Herausforderungen an die Aufstellung und Prüfung des Lageberichts können sich ergeben, wenn ein Unternehmen Betriebsstätten oder Tochterunternehmen in verschiedenen Ländern der Welt hat, da gerade die Kommunikationsanforderungen mit den dort tätigen Personen die Komplexität erhöhen.

Als Prüfungshandlungen zur Feststellung falscher Darstellungen bieten sich an:

- Befragungen der gesetzlichen Vertreter sowie von Personen innerhalb des Unternehmens, die Auskünfte über bestimmte Angaben im Lagebericht machen können. Dabei kann es sich um Personen handeln, die direkt für den Prozess der Lageberichtserstellung verantwortlich sind, als auch solche Personen, auf deren Kenntnisse im Rahmen dieses Prozesses zurückgegriffen wird (z. B. in operativen Einheiten wie Vertrieb oder Personalabteilung)
- Inaugenscheinnahmen oder Einsichtnahmen in Dokumente wie Verträge oder Dokumentationen
- Analytische Prüfungshandlungen beispielsweise in Bezug auf quantitative nichtfinanzielle Angaben wie Schadstoffemissionen
- Einbeziehung von Spezialisten beispielsweise für die Überprüfung des Energieverbrauchs

Um Risiken zu identifizieren, kann sich der Prüfer zum einen an den Informationskategorien des Lageberichts, zum anderen an den in den einzelnen Angaben enthaltenen Aussagen orientieren. Zur Strukturierung der Risikofeststellung kann er Tab. 4.1 verwenden. Die darin enthaltenen Informationskategorien orientieren sich an den Anforderungen, die typischerweise von mittelgroßen GmbH zu erfüllen sind.

**Tab. 4.1** Für mittelgroße Kapitalgesellschaften zu erwartende Informationskategorien und Aussagen

		Eintritt/ Bestehen	Zurechnung	Vollständigkeit	Ausweis und Verständlichkeit	Genauigkeit und Bewertung
Grundlagen des Unternehmens	Geschäftsmodell					
	Zweigniederlassungen					
	Ziele und Strategien					
	Steuerungssystem					
	Forschung und Entwicklung					
Wirtschaftsbericht	Gesamtw. und branchenbez. Rahmenbed.					
	Geschäftsverlauf					
	Lage					
	Finanz. und nichtfinanz. Leistungsindikatoren					
Nachtragsbericht						
Prognose-, Chancen- und Risikobericht	Prognosebericht					
	Risikobericht					
	Chancenbericht					
Risikoberichterstattung in Bezug auf die Verwendung von Finanzinstrumenten						

Festgestellte Risiken sollte der Abschlussprüfer präzise formulieren und dabei einen Bezug zur Informationskategorie und zur Aussage in der Rechnungslegung herstellen. Eine besondere Herausforderung stellt bei der Lageberichtsprüfung die Aussage der Vollständigkeit dar, da sich der Abschlussprüfer hier nicht auf berichtete Angaben beziehen kann, sondern auf Grundlage seines Verständnisses vom Unternehmen und der anzuwendenden Rechnungslegungsregeln ein eigenes Bild des Lageberichts entwickeln und dieses mit dem vom Unternehmen aufgestellten Lagebericht vergleichen muss.

#### 4.2.2 Beurteilung von Risiken falscher Darstellungen

Wie bei der Prüfung des Jahresabschlusses ist bei der Prüfung des Lageberichts das Konzept der Wesentlichkeit zu beachten. Falsche Darstellungen, einschließlich fehlender Angaben, sind als wesentlich anzusehen, wenn vernünftigerweise

davon ausgegangen werden kann, dass sie auf Grundlage des Lageberichts getroffene Entscheidungen von Adressaten beeinflussen können. Hierbei muss berücksichtigt werden, dass der Lagebericht eine reine Informationsfunktion hat, also nicht – wie im Falle des Jahresabschlusses – eine Zahlungsbemessungsfunktion. Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass der Lagebericht stärker als der Jahresabschluss zukunftsbezogene Informationen enthält. Daher können sich Entscheidungen, die auf Grundlage des Lageberichts getroffen werden, von denen, die auf Grundlage des Jahresabschlusses getroffen werden, unterscheiden. Dies hat Auswirkungen auf die Wesentlichkeitsüberlegungen.

IDW PS 350 n.F. sieht vor, dass im Falle von **vergangenheitsorientierten Finanzinformationen** zur Vermögens-, Finanz- und Ertragslage die Wesentlichkeiten für den Jahresabschluss als Ganzes zugrunde zu legen sind (Abschn. 2.3). Für die Festlegung quantitativer Wesentlichkeitsgrenzen für **quantitative nichtfinanzielle** Angaben im Lagebericht kann grundsätzlich wie bei

der Festlegung von Wesentlichkeitsgrenzen von vergangenheitsorientierten Finanzinformationen vorgegangen werden. Da die Arten von quantitativen nichtfinanziellen Angaben je nach Informationskategorie und Unternehmen sehr unterschiedlich sein können, ist eine zentrale Empfehlung von konkreten Werten für Prozentsatz und Bemessungsgrundlage nicht möglich. Diese müssen durch den Abschlussprüfer grundsätzlich für jedes Mandat individuell festgelegt werden. Beispiele für quantitative nichtfinanzielle Angaben im Lagebericht sind:

- Absatzzahlen
- Emissionswerte (Kohlendioxid, Stickoxid, Lärm)
- Häufigkeit und Schwere von Betriebsunfällen
- Mitarbeiterfluktuation
- Anzahl angemeldeter Patente

**Zukunftsorientierte**, quantitative (einschließlich finanzielle) Angaben – diese können auch als Prognosen bezeichnet werden – beurteilt der Abschlussprüfer nicht als solche, sondern er überprüft, ob diese aus den zugrunde liegenden Annahmen sachgerecht abgeleitet wurden. Nach IDW PS 350 n.F. ist dies der Fall, wenn die Ableitung sachlogisch und rechnerisch nachvollziehbar ist sowie die Annahmen und die aus ihnen abgeleiteten Prognose widerspruchsfrei sind. Im Fokus der Beurteilung steht somit der Ableitungsprozess. Beispiele für zukunftsorientierte, quantitative Angaben sind:

- Gewinnprognosen und -schätzungen
- Prognosen im Hinblick auf Absatz- und Umsatzentwicklungen und den Umfang von Produkteinführungen
- Prognosen zu Entwicklung der Mitarbeiterzahlen und Personalkosten
- Prognosen im Hinblick auf die Reduzierung von Emissionen

Die Wesentlichkeitsüberlegungen des Abschlussprüfers in Bezug auf zukunftsorientierte, quantitative Angaben knüpfen daran an, ob bedeutsame Mängel im Ableitungsprozess enthalten sind, beispielsweise, dass sich Annahmen

deutlich widersprechen, wesentliche Faktoren unberücksichtigt geblieben sind oder dass rechnerische Verfahren mathematische Mängel mit bedeutsamen Auswirkungen auf den prognostizierten Wert aufweisen.

Auch für **qualitative Angaben** im Lagebericht sind Wesentlichkeitsüberlegungen anzustellen. Die Art und der Ort qualitativer Angaben im Lagebericht sind noch deutlich heterogener als im Falle quantitativer nichtfinanzieller Angaben. Beispiele für qualitative Angaben im Lagebericht sind:

- Erläuterungen zum Geschäftsmodell sowie zu Zielen und Strategien des Unternehmens
- Aussagen zu unternehmensinternen Systemen (Steuerungssystem, Kontrollsystem, Risikomanagementsystem, Compliancemanagementsystem)
- Erläuterungen zu Unternehmenschancen und -risiken
- Aussagen zu Planungen des Unternehmens

Beim Anstellen von Wesentlichkeitsüberlegungen, einschließlich der Festlegung der Wesentlichkeitsgrenzen, ist zu bestimmen, welche Adressaten der Rechnungslegung (Anspruchsgruppen des Unternehmens) wirtschaftliche Entscheidungen auf Basis welcher Angaben treffen. Ein Ansatzpunkt hierbei ist die Überlegung, ob das Fehlen einer bestimmten Information für die relevanten Anspruchsgruppen vermutlich bedeutsam wäre. Nach IDW PS 350 n.F. Tz. A30 wird es für vertretbar angesehen anzunehmen, dass die Adressaten

- hinreichende Kenntnisse von geschäftlichen und wirtschaftlichen Aktivitäten sowie der Rechnungslegung haben und bereit sind, sich mit den Informationen im Lagebericht mit dem erforderlichen Maß an Sorgfalt zu befassen,
- verstehen, dass der Lagebericht unter Berücksichtigung von Wesentlichkeitsgrenzen aufgestellt, dargestellt und geprüft wird,
- die Unsicherheiten anerkennen, die der Bemessung von Beträgen auf der Grundlage von Schätzungen, Prognosen, Beurteilungen und der Einschätzung zukünftiger Ereignisse eigen sind, und

- auf der Grundlage der Informationen im Lagebericht vertretbare wirtschaftliche Entscheidungen treffen.

Wie bei der Prüfung des Jahresabschlusses (Abschn. 2.4) ist es notwendig, die einzelnen festgestellten Risiken auf Aussageebene unter Berücksichtigung der Wesentlichkeitsüberlegungen daraufhin zu beurteilen, wie bedeutsam eine falsche Darstellung maximal sein kann und wie hoch die Eintrittswahrscheinlichkeit ist. Es bietet sich die Darstellung in einer Risikomatrix („heat map“) an, um wirtschaftliche und wirksame Reaktionen auf die beurteilten Risiken planen zu können (Abschn. 3.1).

### 4.3 Reaktionen auf beurteilte Risiken

Die Reaktionen auf beurteilte Risiken erfolgen wie bei der Jahresabschlussprüfung auf Ebene des Lageberichts als Ganzes sowie auf Aussageebene. Bei Letzterem orientiert sich der Abschlussprüfer zumindest an den im Lagebericht enthaltenen Informationskategorien. Aus Wirtschaftlichkeitsgründen kann es darüber hinaus sinnvoll sein, zusätzlich die in den einzelnen Informationskategorien enthaltenen Informationsarten zu berücksichtigen, da sich das prüferische Vorgehen im Hinblick auf diese Informationsarten unabhängig von der Zugehörigkeit zu einer Informationskategorie unterscheidet. Beispielsweise können zukunftsbezogene Finanzinformationen (Informationsart), die mithilfe desselben Systems des Unternehmens generiert werden, in unterschiedlichen Informationskategorien (Geschäftsverlauf, Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, finanzielle Leistungsindikatoren, Prognosebericht) enthalten sein. In einem solchen Fall könnte die Prüfung bei Orientierung an der Informationsart wirtschaftlicher durchgeführt werden als bei einer ausschließlichen Orientierung an Informationskategorien. Ein anderes Beispiel, bei dem die Orientierung an Informationsarten sinnvoll sein kann, sind Angaben im Lagebericht zur Angemessenheit bzw. Wirksamkeit von Systemen, wenn über das gleiche System (z. B. das Risikomanagementsystem) Aussagen in verschiedenen

Informationskategorien getroffen werden (z. B. Steuerungssystem, Risikobericht, internes Kontroll- und Risikomanagementsystem bezogen auf den Konzernrechnungslegungsprozess).

IDW PS 350 n.F. regelt für ausgewählte Informationskategorien des Lageberichts besondere Reaktionen auf Aussageebene, von denen im Folgenden solche vorgestellt werden sollen, die auf eine Vielzahl von Unternehmen zutreffen:

- **Ziele und Strategien:** Als Prüfungshandlungen sieht der Standard das Nachvollziehen anhand geeigneter Unterlagen (z. B. interne Berichterstattungen, Protokolle und Gremienbeschlüsse, gesetzliche und gesellschaftsvertragliche Regelungen) und die Beurteilung der angemessenen Darstellung der Berichterstattung über Ausmaß, Zeitbezug und Umsetzung von Zielen und Strategien vor.
- **Steuerungssystem:** Als Prüfungshandlungen unterstellt der Standard die Einsichtnahme in interne Unterlagen zur Steuerung des Unternehmens und den Vergleich der zur Steuerung verwendeten Kennzahlen mit den Darstellungen im Lagebericht. Weiterhin sieht der Standard die Beurteilung vor, ob die Berechnungsweise der Kennzahlen angemessen dargestellt wurde und ob die Darstellung des Steuerungssystems mit den Darstellungen im Wirtschaftsbericht und im Prognosebericht konsistent ist.
- **Gesamtwirtschaftliche und branchenbezogene Rahmenbedingungen:** Als Prüfungshandlungen sieht der Standard die Würdigung vor, ob die Angaben erforderlich sind, sowie den Nachvollzug, ob die Quellen der Angaben einschlägig und verlässlich sind.
- **Geschäftsverlauf:** Als Prüfungshandlungen sieht der Standard die Beurteilung vor, ob die Darstellung mit der im Abschluss dargestellten Finanz- und Ertragslage in Einklang steht (insbesondere über Vergleichen und Nachrechnen) sowie ob die Darstellungen ausgewogen und umfassend sind und der Komplexität der Geschäftstätigkeit entsprechen. Hierbei ist darauf zu achten, dass die Darstellungen zum einen nicht zu allgemein bzw. aggregiert, zum anderen nicht zu detailliert sind und damit den Blick auf die Gesamtlage behindern.

- Vermögens-, Finanz- und Ertragslage mit finanziellen und nichtfinanziellen Leistungsindikatoren: Wie im Fall des Steuerungssystems sieht der Standard in Bezug auf finanzielle und nichtfinanzielle Leistungsindikatoren die Einsichtnahme in interne Unterlagen vor und den Vergleich mit den Darstellungen im Lagebericht. Als weitere Prüfungshandlungen in Bezug auf die Angaben zur Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sieht der Standard das Nachvollziehen und die Beurteilung vor, ob
  - die Quellen der Angaben einschlägig und verlässlich sind,
  - die Darstellung mit der im Abschluss dargestellten Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in Einklang steht (insbesondere über Vergleichen und Nachrechnen) und
  - die Darstellungen ausgewogen und umfassend sind und der Komplexität der Geschäftstätigkeit entsprechen.
- Prognosebericht: In Bezug auf prognostische Angaben zu den für die Steuerung des Unternehmens bedeutsamsten finanziellen und nichtfinanziellen Leistungsindikatoren unterstellt der Standard als Prüfungshandlungen Befragungen und Einsichtnahmen in Bezug auf die den Prognosen zugrunde liegenden Annahmen. Der Standard sieht auch die Beurteilung vor, welche Annahmen bedeutsam sind und ob die Annahmen angemessen dargestellt wurden. Weiterhin sieht der Standard den Nachvollzug und die Beurteilung der Annahmen im Hinblick auf deren Vertretbarkeit und den Einklang mit den während der Abschlussprüfung gewonnenen Erkenntnissen vor. Gegebenenfalls sind Sachverständige hinzuzuziehen. Darüber hinaus muss beurteilt werden, ob die prognostischen Angaben aus den ihnen zugrunde liegenden Annahmen sachgerecht abgeleitet wurden, in Einklang mit internen Erwartungen des Unternehmens stehen und angemessen dargestellt wurden.
- Chancen- und Risikobericht: Als Prüfungshandlungen sieht der Standard eine Beurteilung der Systeme zur Erfassung und Bewertung der wesentlichen Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung vor, sofern durch aussagebezogene Prüfungshandlungen alleine keine ausreichenden Prüfungsnachweise erlangt werden können

oder der Abschlussprüfer sich auf die Wirksamkeit der Systeme verlassen will. Hierbei kann ein Abschlussprüfer einer börsennotierten Aktiengesellschaft auch auf die Ergebnisse der Prüfung des Risikofrüherkennungssystems nach § 317 Abs. 4 HGB zurückgreifen. Als weitere Prüfungshandlungen sieht der Standard die Beurteilung vor, ob die dargestellten Chancen und Risiken mit anderen ihm zur Kenntnis gelangten Informationen in Einklang stehen, sowie den Nachvollzug der Tragweite (des Schweregrads) der Chancen und Risiken, die sich aus Eintrittswahrscheinlichkeit und potenzieller Auswirkung zusammensetzt, sowie der zutreffenden (und angemessenen) sowie vollständigen Darstellung. Bei der Beurteilung des Chancen- und Risikoberichts ist besonderes Augenmerk auf bestandsgefährdende Risiken (Abschn. 2.2.2) zu legen. Weitere Prüfungshandlungen beziehen sich auf Maßnahmen zur Wahrnehmung von Chancen bzw. zur Bewältigung von Risiken der künftigen Entwicklung, sofern solche Angaben im Lagebericht gemacht werden. Insgesamt hat der Abschlussprüfer die Ausgewogenheit der Darstellungen zu würdigen.

---

## 4.4 Fallbeispiel

Im Folgenden wird das Fallbeispiel der Hermes Fahrräder GmbH in Bezug auf die Lageberichtsangaben in der Struktur des DRS 20 erweitert und es werden wesentliche, oben dargestellte Aspekte des Prüfungsvorgehens darauf übertragen. Einzelne Angaben zur Hermes Fahrräder GmbH sind bereits in Abschn. 1.3 enthalten und werden an dieser Stelle aus Gründen der geschlossenen Darstellung und der besseren Lesbarkeit wiederholt.

### 4.4.1 Erweiterung des Fallbeispiels

#### Lagebericht der Hermes Fahrräder GmbH für das Geschäftsjahr 20X2 (Abb. 14.1)

##### Grundlagen des Unternehmens

Der Geschäftszweck der Hermes Fahrräder GmbH ist der Großhandel mit Fahrrädern und



**Abb. 14.1** Logo Hermes Fahrräder GmbH (eigene Darstellung)

Fahrradzubehör. Neben Standardfahrrädern vertreibt die Gesellschaft hochwertige, individuell montierte Fahrräder und Laufräder. Darüber hinaus handeln wir mit Fahrradteilen. Durch den großen Bestand an Teilen sind wir auch in der Lage, Fahrräder in einer so großen Vielfalt auftragsbezogen anzubieten, wie es sonst in der Branche kaum vorkommt. Bundesweit beliefern wir über 1250 Fahrrad Einzelhändler unterschiedlicher Größe.

Zweigniederlassungen unterhält die Gesellschaft nicht.

### **Forschung und Entwicklung**

Forschung und Entwicklung betreiben wir als Handelsunternehmen nicht.

### **Wirtschaftsbericht**

#### **Gesamtwirtschaftliche und branchenbezogene Rahmenbedingungen**

Im Jahr 20X2 war die Gesamtkonjunktur in Deutschland durch ein solides Wachstum geprägt. Nach den Berechnungen des Statistischen Bundesamtes lag das preisbereinigte Bruttoinlandsprodukt um 1,9 % über dem Vorjahresniveau. Ausschlaggebend für die positive Entwicklung der deutschen Wirtschaft waren gestiegene inländische Konsumausgaben sowohl im privaten als auch im staatlichen Bereich. Insgesamt legten die Konsumausgaben um 2,5 % zu und waren auch im Jahr 20X2 die größte Stütze des deutschen Wirtschaftsraumes.

Die Einstellungen und Verhaltensweisen der Deutschen im Bereich Mobilität ändern sich stark, besonders im städtischen Raum. Die Zukunft der Mobilität wird durch das Fahrrad bestimmt. Dabei werden Innovationen im technologischen Bereich sicherstellen, den Kunden auch weiterhin attraktive, bedarfsorientierte Angebote machen zu können. Im Jahr 20X2 standen Fahrradhersteller vor der Herausforderung, dass im ersten Halbjahr wetterbedingt die Nachfrage nach Fahrrädern eher moderat war. Dies änderte sich zwar im zweiten Halbjahr. Die schwache erste Jahreshälfte konnte durch die erhöhte Nachfrage in der zweiten Jahreshälfte aber nicht kompensiert werden.

In Deutschland lag im Jahr 20X2 der Gesamtumsatz an Fahrrädern und E-Bikes mit 4,05 Mio. Einheiten um 6,9 % unter dem Vorjahresniveau. Der Gesamtumsatz der Branche konnte auf 2,6 Mrd. Euro und damit um rund 7 % gesteigert werden. Diese Steigerung war insbesondere durch einen weiteren Zuwachs im Bereich der E-Bikes sowie durch den Trend zu hochwertigeren Fahrrädern begründet. Die durchschnittlichen Verkaufspreise pro Fahrrad lagen über alle Vertriebswege hinweg mit EUR 643 um 15 % über dem Vorjahreswert. Die Gesamtzahl in Deutschland in Nutzung befindlicher Fahrräder ist in 20X2 mit 73 Mio. Stück auf einem sehr hohen Niveau. Der Absatz von E-Bikes stieg im Jahr 20X2 in Deutschland um 13 % auf 605.000 Einheiten. Der Zweirad-Industrie-Verband (ZIV) schätzt, dass der Anteil von E-Bikes mittelfristig auf einen Anteil von 18–20 % wachsen wird. Langfristig rechnet der Verband mit einem Marktanteil von 30 %. Die Nachfrage nach E-Bikes bleibt damit auf einem hohen Niveau. Der Bestand an E-Bikes in Deutschland wird auf 3 Mio. Stück geschätzt. Der Anstieg der Durchschnittspreise pro Fahrrad ist maßgeblich durch den erhöhten Anteil an E-Bikes begründet. Ansonsten steht die Branche in einem harten Wettbewerb, was zu durchschnittlichen Margenverlusten führt.

An der Bedeutung des Fachhandels als Vertriebsweg hat sich im Vergleich zum Vorjahr mit einem Anteil von 69 % in Deutschland nichts geändert. Allerdings nimmt die Bedeutung des In-

ternethandels sowohl im Teile- als auch im Fahrradbereich weiter zu und liegt in 20X2 auf einem Niveau von 16 %. Auch Einzelhändler gehen vermehrt dazu über, das Internet als Vertriebskanal zu nutzen. Die restlichen Verkäufe entfallen auf Selbstbedienungsmärkte.

### **Geschäftsverlauf**

Die Hermes Fahrräder GmbH konnte im Berichtsjahr 20X2 ihren Umsatz weiter steigern. Der Anstieg um 8,9 % entfiel primär auf den Bereich der Standardfahrräder und der individuell montierten, hochwertigen Fahrräder. Der Umsatzanstieg im Bereich der Standardfahrräder lag bei 12,2 %, im Bereich der individuell montierten, hochwertigen Fahrräder lag er bei 14,1 % und war insbesondere durch eine Gebietsausweitung im Norden Deutschlands begründet. Im Teilebereich konnte durch unseren Onlineshop für Fachhändler der Umsatz geringfügig um ca. 2,2 % erhöht werden.

Investitionen in das Anlagevermögen fielen im Jahr 20X2 nicht an.

Die Hermes Fahrräder GmbH beschäftigte im Jahresdurchschnitt 123 Mitarbeiter und 8 Auszubildende. Die durchschnittliche Dauer der Betriebszugehörigkeit der Mitarbeiter ist hoch, die Fluktuationsrate gering. Wir nehmen als Ausbildungsbetrieb unsere gesellschaftliche Verantwortung wahr und führen dem Personal regelmäßig junge Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter zu.

Die im Vorjahr für das Jahr 20X2 getätigte Umsatzprognose konnten wir aufgrund von höheren Umsätzen im Bereich der Standardfahrräder und der individuell montierten, hochwertigen Fahrräder übertreffen. Durch erhöhte Kosten liegt der Jahresüberschuss wie erwartet unter dem Niveau des Vorjahres.

### **Lage**

Die Eigenkapitalquote sank im Geschäftsjahr von 50,1 % auf 48,5 %, liegt jedoch nach wie vor auf einem hohen Niveau. Die Abnahme ist durch die Ausschüttung in Höhe von TEUR 525 begründet. Zwar ist der Personalaufwand um 7,1 % gestiegen, der Umsatz pro Mitarbeiter konnte aber mit TEUR 176,8 nahezu konstant gehalten werden. Die Bilanzsumme stieg im Berichtsjahr um 2,6 % auf TEUR 7765,7. Aufgrund des starken Absatzes im vierten Quartal stieg der Wert

der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen im Vergleich zum Vorjahr um 8,1 % auf TEUR 1291,4. Der Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit war wieder positiv und stieg insbesondere aufgrund der Verringerung von Lagerbeständen auf TEUR 738,9. In den sonstigen betrieblichen Aufwendungen sind Kosten für die Miete von Lägern enthalten. Die Steigerung der Mietkosten in Höhe von TEUR 10 entfiel anteilig auf das neue 1350 qm große Hochregallager sowie weitere 600 qm Lager vor Ort. Insbesondere aufgrund der Gebietsausweitung im Norden Deutschlands stiegen die Vertriebskosten um TEUR 140,5 (+17,1 %). Die Steigerung der Verwaltungskosten um 9,7 % auf TEUR 313,5 war zu einem großen Teil durch Rechts- und Beratungskosten (TEUR 71,8) begründet. Die Hilfs- und Betriebsstoffkosten konnten um TEUR 24,8 gesenkt werden.

Die Reduzierung des Ergebnisses aus gewöhnlicher Geschäftstätigkeit um 17 % auf TEUR 700,7 ist trotz der Steigerung der Umsatzerlöse um 8,9 % insbesondere auf den erhöhten Materialaufwand (12,8 %) zurückzuführen. Der in 20X2 erreichte Jahresüberschuss in Höhe von TEUR 496,8 nach Steuern bestätigt die in den Vorjahren getätigten Investitionen und die nachhaltige Geschäftspolitik.

### **Finanzielle Leistungsindikatoren**

Für die interne operative Steuerung wird insbesondere die Deckungsbeitragsrechnung verwendet. Durch diese wird eine Kostenkontrolle auf Kostenstellenebene sowie eine verursachungsgerechte Kalkulation der Verkaufspreise sichergestellt. Darüber hinaus erfolgt die Steuerung regelmäßig über interne Berichte, in denen die Entwicklung wichtiger Kennzahlen wie Umsatzrendite und Eigenkapitalquote dargestellt wird. Die Kennzahlen sind auch für die Kommunikation mit Banken als Kreditgeber wichtig.

### **Prognose-, Chancen- und Risikobericht Prognosebericht**

Auf die künftige Absatzsituation in Deutschland werden sich der allgemeine Trend zu mehr Umweltbewusstsein und die verkehrspolitische Lage in den Großstädten positiv auswirken – so

wohl im Bereich der Fahrräder als auch im Bereich der E-Bikes. Darüber hinaus wird die Nachfrage positiv durch den Fitnessstrend beeinflusst werden. Dies erfolgt auf der Basis einer stabilen Konjunktur und einer hohen Konsumneigung insbesondere im Bereich hochwertiger Güter. Wir nehmen diese Trends durch unser Produktprogramm auf, sodass auch wir für die Zukunft positiv gestimmt sind. Wir gehen von einem Umsatzwachstum von 4–5 % aus. Dabei unterstellen wir eine steigende Nachfrage insbesondere in den neuen nördlichen Verkaufsgebieten und durch neu gewonnene Fachhändler. Auf der anderen Seite rechnen wir aufgrund eines weiterhin hohen Margendruckes und zu erwartender Kostensteigerungen für 20X3 mit einem Geschäftsergebnis unter dem Niveau des Jahres 20X2.

#### **Risikobericht**

Als Fahrradgroßhandel sind wir von der Entwicklung dieser Branche und dem entsprechenden Konsumverhalten in Deutschland stark abhängig. Momentan ist das Konsumverhalten in Deutschland positiv einzuschätzen, sodass mit Umsatzsteigerungen gerechnet werden kann. Änderungen des Konsumverhaltens sowie technische Neuerungen insbesondere im E-Bike-Bereich stellen ein Risiko dar. Vorjahresmodelle sind zum Teil nur mit erheblichen Preisabschlägen verkäuflich. Wir begegnen diesem Risiko, indem wir den Markt genau beobachten und frühzeitige Verkaufsaktionen initiieren, um die Lagerbestände gering zu halten.

Weiterhin ist die Nachfrage in unserer Branche von den klimatischen Bedingungen abhängig. Regenwetter und Kälte wirken sich negativ auf die Umsätze aus. Darüber hinaus bestehen Risiken im Bereich der Erhöhung von Kraftstoffpreisen, die sich erhöhend auf die Transportkosten auswirken.

Ein wesentliches operatives Risiko ist der steigende Margendruck, der ergebnisbelastend wirkt, wenn gestiegene Einkaufspreise nicht vollständig an Kunden weitergegeben werden können. Das Zinsniveau in Deutschland ist nach wie vor sehr niedrig und es ist auch für 20X3 nicht mit einer nennenswerten Steigerung zu rechnen. Zur Absicherung des Zinsänderungsrisikos wurde ein

Zinssatzswap über EUR 0,9 Mio. abgeschlossen. Die Liquidität ist durch ausreichende Kreditlinien bei verschiedenen Geschäftsbanken gesichert.

#### **Chancenbericht**

Durch unser hohes Maß an Mitarbeitermotivation und die Qualität unserer Prozesse und Produkte sind wir für den weiterhin harten Wettbewerb gewappnet. Dabei kommt uns unsere Größe zugute. Ein wichtiger Erfolgsfaktor ist unsere Fähigkeit, flexibel auf Änderungen der Nachfrage reagieren zu können. Dies gilt insbesondere für den hochpreisigen Bereich individuell montierter Fahrräder. Dies wird uns durch externe Qualitätsaudits bestätigt. Unsere Kunden sind uns daher seit mehreren Jahren treu und wir setzen auch in Zukunft auf vertrauensvolle, stabile Geschäftsbeziehungen.

#### **Gesamtaussage**

Die Hermes Fahrräder GmbH kann mutig und hoffnungsvoll in die Zukunft blicken. Mit unserem soliden Umsatzniveau und nur begrenzt zu erwartenden Nachfrageschwankungen ist die Ertragssituation auch für die Zukunft positiv einzuschätzen. Risiken, die den Fortbestand des Unternehmens gefährden könnten, sind derzeit nicht erkennbar.

#### **Risikoberichterstattung in Bezug auf die Verwendung von Finanzinstrumenten**

Die wesentlichen Finanzinstrumente sind Forderungen und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowie Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten. Die Liquiditätssituation wird durch die Unternehmensleitung regelmäßig im Rahmen einer kurz- und mittelfristigen Finanzplanung überprüft. Hierdurch können etwaige Liquiditätsprobleme frühzeitig erkannt und geeignete Maßnahmen ergriffen werden.

Im Rahmen unseres Working Capital Management legen wir einen Fokus auf die Einbringlichkeit von Kundenforderungen, um Ausfallrisiken zu minimieren. Risiken werden durch Wertberichtigungen am Bilanzstichtag berücksichtigt. Durch die hohe Anzahl von Kunden sind wir nicht von einzelnen Auftraggebern abhängig. Kein Kunde hat einen Umsatzanteil von über 2 %.

#### 4.4.2 Aspekte des Prüfungsvorgehens

Im Folgenden werden bestimmte oben dargestellte Aspekte des Prüfungsvorgehens, soweit möglich und sinnvoll darstellbar, auf das Fallbeispiel der Hermes Fahrräder GmbH übertragen.

##### Gesetzliche Vorschriften

Da sich das primäre Prüfungsurteil zum Lagebericht auf die Beachtung der gesetzlichen Vorschriften bezieht, muss zuerst geklärt werden, welche gesetzlichen Vorschriften durch die Hermes Fahrräder GmbH zu beachten sind. Da die Hermes Fahrräder GmbH eine mittelgroße Kapitalgesellschaft i. S. d. § 267 Abs. 2 HGB ist (Abschn. 1.3.1), sind insbesondere die Vorschriften der § 264 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 289 HGB einschlägig. IDW PS 350 n.F. nimmt Bezug auf die Informationskategorien nach DRS 20 und geht damit davon aus, dass die Regelungen des DRS 20 grundsätzlich auch für den Lagebericht von Kapitalgesellschaften gelten.

Da die Hermes Fahrräder GmbH **keine kapitalmarktorientierte** Kapitalgesellschaft i. S. d. § 264 Abs. 2 Satz 3 HGB bzw. § 264d HGB ist, muss ihr Lagebericht die Versicherung der gesetzlichen Vertreter gemäß § 289 Abs. 1 Satz 5 HGB und die wesentlichen Merkmale des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess gemäß § 289 Abs. 4 nicht enthalten. Da die Hermes Fahrräder GmbH **keine große** Kapitalgesellschaft i. S. d. § 267 Abs. 3 HGB ist, muss sie keine Angaben zu nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, wie Informationen über Umwelt- und Arbeitnehmerbelange, gemäß § 289 Abs. 3 HGB machen. Die Vorschriften der §§ 289a ff HGB – diese beziehen sich insbesondere auf übernahmerechtliche Angaben, das Vergütungssystem der Gesellschaft und die nichtfinanzielle Berichterstattung – gelten nur für **bestimmte Aktiengesellschaften** und sind somit für die Hermes Fahrräder GmbH nicht relevant. Da die Hermes Fahrräder GmbH **kein Mutterunternehmen** nach § 290 Abs. 1 Satz 1 HGB ist, sind auch die Regelungen der §§ 315 ff HGB zum Konzernlagebericht für sie nicht relevant.

##### Prüfungsgegenstand

Zur Abgrenzung und Festlegung des Prüfungsgegenstands hat der Abschlussprüfer die Angaben daraufhin durchzusehen, ob

- nicht prüfbare Angaben,
- lageberichtsfremde Angaben oder
- Querverweise enthalten sind.

Als **nicht prüfbare Angabe** kommt beispielsweise die Aussage in Abschnitt „Grundlagen des Unternehmens“, dass eine „so großen Vielfalt [...] sonst in der Branche kaum vorkommt“ in Frage. Lageberichtsfremde Angaben sowie Querverweise sind nicht erkennbar.

##### Feststellung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen

Bei der Feststellung von Risiken berücksichtigt der Prüfer die Informationskategorien des Lageberichts sowie die in den einzelnen Angaben enthaltenen Aussagen. Wie im Falle der Jahresabschlussprüfung leitet der Abschlussprüfer aus den Geschäftsrisiken, die er im Rahmen der Erlangung des Verständnisses der Geschäftstätigkeit und des rechtlichen und wirtschaftlichen Umfelds festgestellt hat, inhärente Risiken ab. Die Dokumentation, welche Geschäftsrisiken und damit verbundene (inhärente) Risiken falscher Darstellungen existieren und auf welche Informationskategorien, Einzelinformationen im Lagebericht und Aussagen der Rechnungslegung sie sich beziehen, kann, wie in Abschn. 2.2.1 erläutert, in einer Tabelle aufgeführt werden. Eine auszugsweise Tabelle für die Hermes Fahrräder GmbH könnte wie in Tab. 4.2 dargestellt aussehen.

Auf Ebene des Lageberichts als Ganzes ist unter anderem zu prüfen, ob alle einschlägigen Informationskategorien des DRS 20 als einzelne Abschnitte im Lagebericht enthalten sind. Hierbei fällt auf, dass die in DRS 20 geregelte Unterteilung des Bereichs Grundlagen des Unternehmens in die Informationskategorien „Geschäftsmodell“, „Zweigniederlassungen“, „Ziele und Strategien“, „Steuerungssystem“, „Forschung und Entwicklung“ nicht vollständig in einzelnen Abschnitten des Lageberichts abgebildet ist. Inhaltlich ist im Abschnitt „Grundlagen des Un-

**Tab. 4.2** Inhärente Risiken und deren Bezug zum Lagebericht

Geschäftsrisiko	Inhärentes Risiko	Informationskategorie des Lageberichts	Information/Angabe Lagebericht – Aussage Rechnungslegung
Markteintritt von neuen Wettbewerbern, z. B. Discountern	Kein oder zu spätes Gegensteuern gegen rückläufigen Absatz und daher z. B. keine ordnungsgemäße Darstellung im Prognose-, Chancen- und Risikobericht	Prognose-, Chancen- und Risikobericht	Angabe zu einzelnen Risiken – Vollständigkeit, Genauigkeit und Verständlichkeit
Änderung Kundenbedarfe, z. B. leichtere, klappbare Fahrräder mit Elektromotor	Aussagen über wesentliche Absatzmärkte und Aussagen darüber, wie im Rahmen des Geschäftsmodells mit Änderungen von Kundenbedarfen umgegangen wird, unzutreffend	Grundlagen des Konzerns – Geschäftsmodell des Konzerns	Aussagen über wesentliche Absatzmärkte – Vollständigkeit, Genauigkeit und Verständlichkeit Aussagen, wie im Rahmen des Geschäftsmodells mit Änderungen von Kundenbedarfen umgegangen wird – Genauigkeit
Aufgrund steigender Personalkosten Verlagerung von Teilen der Produktion ins benachbarte Ausland	Neu eingerichtete Zweigniederlassungen im Ausland werden nicht dargestellt	Grundlagen des Konzerns – Zweigniederlassungen	Aussagen über Zweigniederlassungen – Vollständigkeit
Erweiterung des Verkaufsgebiets nach Süddeutschland bleibt hinter Erwartungen zurück	Rahmenvereinbarungen mit Großkunden, über die bereits in einer Pressemitteilung informiert wurde, sind noch nicht unterschrieben	Prognose-, Chancen- und Risikobericht – Chancenbericht	Aussagen über abgeschlossene Neukundenverträge – Eintritt

ternehmens“ auf die Informationskategorien „Zweigniederlassungen“ und „Forschung und Entwicklung“ durch eine „Nullmeldung“ Bezug genommen worden. Die Ausführungen zu den Informationskategorien „Geschäftsmodell“, „Ziele und Strategie“, „Steuerungssystem“ erscheinen sowohl vom Umfang her als auch inhaltlich sehr knapp. Die nicht vollständige Darstellung der diesbezüglichen Angaben kann ein Risiko wesentlicher falscher Darstellungen sein. Die übrigen für mittelgroße GmbH zu erwartenden Informationskategorien (Abschn. 4.2.1) sind als einzelne Abschnitte des Lageberichts vorhanden.

In Bezug auf prognostische Angaben sind insbesondere die Vollständigkeit und Vertretbarkeit der zugrunde liegenden bedeutsamen Annahmen und deren angemessene Darstellung sowie die sachgerechte Ableitung der Prognosen von Bedeutung. Als prognostische Angaben im Lagebericht der Hermes Fahrräder GmbH kommen

beispielsweise im Abschnitt „Prognosebericht“ folgende Aussagen in Betracht:

1. „[...] sodass auch wir für die Zukunft positiv gestimmt sind.“
2. „Wir gehen von einem Umsatzwachstum von 4–5 % aus.“
3. „Auf der anderen Seite rechnen wir aufgrund eines weiterhin hohen Margendrucks und zu erwartender Kostensteigerungen für 20X3 mit einem Geschäftsergebnis unter dem Niveau des Jahres 20X2.“

Als Annahmen in Bezug auf folgende Faktoren wären für die oben dargestellten prognostischen Angaben zu erwarten:

- Umsatzentwicklungen unterteilt in einzelne Verkaufsgebiete und Produktbereiche getrennt nach Preisen und Mengen

- Entwicklung der Einkaufspreise unterteilt in einzelne Produktbereiche
- Aus den beiden oben dargestellten Faktoren abgeleitete Margen nach Verkaufsgebiet und Produktbereich
- Entwicklung der Kosten unterteilt nach Kostenarten (insbesondere Materialkosten, soweit noch nicht oben berücksichtigt, Personalkosten und Miete und gegebenenfalls übrige sonstige Aufwendungen)

Risiken können daraus resultieren, dass die Annahmen in Bezug auf diese Faktoren nicht vertretbar, z. B. zu pauschal getroffen wurden oder wesentliche Faktoren unberücksichtigt geblieben sind.

Darüber hinaus könnten folgende Aussagen in Abschnitt „Risikoberichterstattung in Bezug auf die Verwendung von Finanzinstrumenten“ Risiken falscher Darstellungen beinhalten: „Die Liquiditätssituation wird durch die Unternehmensleitung regelmäßig im Rahmen einer kurz- und mittelfristigen Finanzplanung überprüft. Hierdurch können etwaige Liquiditätsprobleme frühzeitig erkannt und geeignete Maßnahmen ergriffen werden.“ Dies kann als Aussage zur Eignung eines Risikofrüherkennungssystems interpretiert werden, was durch den Abschlussprüfer überprüft werden müsste.

Weitere Risiken wesentlicher falscher Darstellungen der im Lagebericht enthaltenen Angaben scheinen nicht zu existieren, da beispielsweise keine weiteren weitreichenden Aussagen zu Systemen oder nichtfinanziellen Kennzahlen enthalten sind. Allerdings können Risiken im Zusammenhang mit der Vollständigkeit und Ausgewogenheit der Darstellungen vorhanden sein. Beispielsweise werden im Abschnitt „Risikoberichterstattung in Bezug auf die Verwendung von Finanzinstrumenten“ keine Angaben zu dem von der Gesellschaft abgeschlossenen Zinsswap gemacht.

## 4.5 Zusammenfassung

Der Lagebericht ist neben dem Jahresabschluss ein wesentliches Element der Pflichtpublizität von Kapitalgesellschaften in Deutschland. Im Lagebericht erläutert die Unternehmensleitung nicht nur

die Entwicklungen in der Vergangenheit, sondern gibt einen Ausblick auf die weitere Entwicklung der Gesellschaft in der Zukunft, wobei sie einen besonderen Fokus auf Risiken und Chancen legt. Im Gegensatz zum Jahresabschluss enthält der Lagebericht auch in wesentlichem Maße verbale Erläuterungen (qualitative Informationen) und nicht-finanzielle, quantitative Informationen. Obwohl sich der Lagebericht auch auf Informationen im Jahresabschluss bezieht und die Prüfung des Lageberichts zeitlich und organisatorisch zusammen mit der Prüfung des Jahresabschlusses durchgeführt wird, stellt der Lagebericht einen eigenständigen Prüfungsgegenstand mit eigenständigen Prüfungsurteilen dar. Die Grundstruktur des Prüfungsvorgehens in Bezug auf einen Lagebericht mit den wesentlichen Schritten der Feststellung und Beurteilung von Fehlrissen (falschen Darstellungen) und der Reaktion auf beurteilte Risiken gleicht der einer Jahresabschlussprüfung. Wie bei einer Jahresabschlussprüfung müssen bei der Lageberichtsprüfung Wesentlichkeitsüberlegungen angestellt werden, die sich allerdings aufgrund der unterschiedlichen Arten von Informationen von jenen unterscheiden können, die im Rahmen der Jahresabschlussprüfung anzustellen sind. Wie bei der Jahresabschlussprüfung beziehen sich Fehlrissen (Risiken falscher Darstellungen) auf Aussagen in der Rechnungslegung. Besonderheiten ergeben sich bei der Lageberichtsprüfung bei der Festlegung von Prüfungsgegenstand und -umfang, da nicht alle Informationen im Lagebericht geprüft werden müssen oder können.

## 4.6 Wiederholungsfragen

1. Welche Inhalte des Lageberichts sind inhaltlich nicht prüfungspflichtig? Lösung Abschn. 4.1.2
2. Wie hat ein Abschlussprüfer mit nicht prüfbareren Angaben, lageberichtsfremden Angaben sowie Querverweisen im Lagebericht umzugehen? Lösung Abschn. 4.1.2
3. Welche Prüfungsurteile trifft ein Abschlussprüfer in Bezug auf den Lagebericht? Lösung Abschn. 4.1.3
4. Welche Aussagen der Rechnungslegung sind für die Lageberichtsprüfung relevant? Lösung Abschn. 4.1.3

5. Welche Informationskategorien gemäß DRS 20 sind in einem Lagebericht einer mittelgroßen GmbH typischerweise zu erwarten? Lösung Abschn. 4.2.1
6. Welche Prüfungshandlungen zur Feststellung falscher Darstellungen im Lagebericht bieten sich insbesondere an? Lösung Abschn. 4.2.1
7. Auf welche Weise werden Wesentlichkeitsüberlegungen in Bezug auf den Lagebericht angestellt? Lösung Abschn. 4.2.2
8. Welche Prüfungshandlungen als Reaktion auf beurteilte Risiken in Bezug auf den Lagebericht bieten sich insbesondere an? Lösung Abschn. 4.3

## 4.7 Aufgaben

### Aufgabe 1 – Inhalt des Lageberichts

Das Inhaltsverzeichnis des Zusammengefassten Lageberichts der Deutsche Telekom AG, Bonn, für das Geschäftsjahr 2018 sieht wie folgt aus (vorangestellt sind jeweils die Seitenzahlen):

- |  |  |
|--|--|
| 24 DIE DEUTSCHE TELEKOM AUF EINEN BLICK                              | 62 USA   |
| 26 Wichtige Ereignisse im Geschäftsjahr 2018                         | 64 Europa  |
| 31 KONZERNSTRUKTUR   | 68 Systemgeschäft  |
| 31 Geschäftstätigkeit und Organisation                               | 70 Group Development   |
| 34 Leitung und Kontrolle   | 71 Group Headquarters & Group Services   |
| 35 KONZERNSTRATEGIE  | 72 GESCHÄFTSENTWICKLUNG DER DEUTSCHEN TELEKOM AG                               |
| 38 KONZERNSTEUERUNG  | 72 Ertragslage der Deutschen Telekom AG  |
| 39 Finanzstrategie   | 74 Vermögens- und Finanzlage der Deutschen Telekom AG                          |
| 40 Steuerungssystem  | 75 Risiko-Management bei der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften             |
| 43 WIRTSCHAFTLICHES UMFELD   | 76 CORPORATE RESPONSIBILITY UND NICHTFINANZIELLE ERKLÄRUNG                     |
| 43 Gesamtwirtschaftliche Entwicklung                                 | 76 Erläuterung des Geschäftsmodells  |
| 44 Telekommunikationsmarkt   | 76 Strategischer und organisatorischer Nachhaltigkeitsansatz                   |
| 47 Wesentliche Regulierungsentscheidungen                            | 77 Prozess zur Ermittlung wesentlicher Themen                                  |
| 49 GESCHÄFTSENTWICKLUNG DES KONZERNES                                | 78 Aspekt 1: Umweltbelange   |
| 49 Gesamtaussage des Vorstands zur Geschäftsentwicklung im Jahr 2018 | 80 Aspekt 2: Arbeitnehmerbelange   |
| 49 Soll-Ist-Vergleich der Konzernenerwartungen                       | 82 Aspekt 3: Sozialbelange   |
| 51 Ertragslage des Konzerns  | 87 Aspekt 4: Achtung von Menschenrechten                                       |
| 55 Vermögens- und Finanzlage des Konzerns                            | 88 Aspekt 5: Bekämpfung von Korruption   |
| 60 GESCHÄFTSENTWICKLUNG DER OPERATIVEN SEGMENTE                      | 89 INNOVATION UND PRODUKTENTWICKLUNG   |
| 60 Deutschland   | 89 Unser Fokus für Innovation – Explore. Develop. Deliver.                     |
|  | 91 Innovationssteuerung  |
|  | 92 Innovationsprioritäten  |
|  | 93 Innovation als Dreiklang  |
|  | 97 MITARBEITER   |
|  | 97 Chancen und Herausforderungen der Digitalisierung                           |
|  | 97 Unsere Personalarbeit entlang der HR-Prioritäten                            |
|  | 100 Entwicklung des Personalbestands   |
|  | 102 PROGNOSE   |
|  | 102 Gesamtaussage des Vorstands zur voraussichtlichen Entwicklung des Konzerns |
|  | 102 Konjunkturerwartungen  |
|  | 103 Markterwartungen   |
|  | 104 Erwartungen des Konzerns   |
|  | 108 Erwartungen der operativen Segmente  |
|  | 113 RISIKO- UND CHANCEN-MANAGEMENT   |
|  | 113 Einschätzung des Vorstands zur Gesamtrisiko- und Chancensituation          |
|  | 113 Risiko- und Chancen-Management-System                                      |
|  | 115 Risikobewertung und Risikobegrenzung                                       |
|  | 116 Risiken und Chancen  |

## 129 SONSTIGE ANGABEN

- 129 Besondere Ereignisse nach Schluss des Geschäftsjahres
- 129 Rechnungslegungsbezogenes internes Kontrollsystem
- 130 Erklärung zur Unternehmensführung gemäß §§ 289 f, 315d HGB
- 130 Rechtliche Konzernstruktur
- 132 Vergütungsbericht

Teilaufgabe a) Welche dieser Teile des Lageberichts würden Sie nicht in einem Lagebericht einer mittelgroßen GmbH erwarten und warum nicht?

Teilaufgabe b) Welche dieser Teile des Lageberichts sind inhaltlich nicht prüfungspflichtig?

### Aufgabe 2 – Nicht prüfbare Angaben und lageberichtsfremde Angaben im Lagebericht

Egon Dynamisch ist Prüfungsleiter bei einer großen Aktiengesellschaft. Diese macht in ihrem Lagebericht gemäß § 289 Abs. 3 HGB folgende Angaben zu Umweltbelangen:

„Die Gesellschaft hat im Berichtszeitraum insbesondere durch ihren Fuhrpark 31.581 Tonnen CO<sub>2</sub> emittiert. Im Vorjahr waren es 8 % mehr.“

Beurteilen Sie, ob diese Angaben prüfbar und lageberichtstypisch sind. Welche Konsequenzen ergeben sich aus Ihrer Beurteilung?

## 4.8 Lösungshinweise

### Aufgabe 1 – Inhalt des Lageberichts

Teilaufgabe a)

**Leitung und Kontrolle:** Das Themengebiet „Leitung und Kontrolle“ (d. h. Corporate Governance) als eigenes Kapitel ist eher bei kapitalmarktorientierten Unternehmen zu erwarten. Die Darstellung der organisatorischen Struktur (Segmente, Standorte) eines Unternehmens ist allerdings grundsätzlich auch für mittelgroße GmbH relevant (DRS 20.37 b)).

**Wesentliche Regulierungsentscheidungen:** Regulierungsentscheidungen sind für stark regulierte Branchen relevant. Dies kann allerdings

auch auf mittelgroße GmbH (z. B. Banken) zutreffen.

**Geschäftsentwicklung der operativen Segmente:** Eine Segmentberichterstattung ist für IFRS- (bzw. HGB-) **Konzernabschlüsse** vorgesehen. Im Konzernlagebericht müssen entsprechende segmentbezogene Angaben gemacht werden, die mit der Segmentberichterstattung in Einklang stehen müssen (DRS 20.27, .77, .91, .151). Der Lagebericht einer mittelgroßen GmbH bezieht sich auf den Jahresabschluss, der in der Regel keine formale Segmentberichterstattung umfasst. Daher ist mit Angaben zu Segmenten im Lagebericht einer mittelgroßen GmbH in dieser Art und diesem Ausmaß nicht zu rechnen.

**Corporate Responsibility und nichtfinanzielle Erklärung:** Die Vorschriften der §§ 289a ff HGB in Bezug auf die nichtfinanzielle Berichterstattung gelten nur für bestimmte Aktiengesellschaften und entsprechende Kapitel sind somit für mittelgroße GmbH nicht zu erwarten.

**Innovation und Produktentwicklung sowie Mitarbeiter:** Angaben zu nichtfinanziellen Leistungsindikatoren gemäß § 289 Abs. 3 HGB sind nur für große Kapitalgesellschaften i. S. d. § 267 Abs. 3 HGB verpflichtend und daher für mittelgroße GmbH nicht zu erwarten, jedoch auch nicht auszuschließen.

**Rechnungslegungsbezogenes internes Kontrollsystem:** Da eine mittelgroße GmbH in der Regel keine kapitalmarktorientierte Gesellschaft ist, ist eine Darstellung der wesentlichen Merkmale des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess gemäß § 289 Abs. 4 HGB nicht zu erwarten.

**Erklärung zur Unternehmensführung gemäß §§ 289 f, 315d HGB:** Die Erklärung zur Unternehmensführung ist nur für börsennotierte Aktiengesellschaften vorgesehen und daher für mittelgroße GmbH nicht zu erwarten.

**Vergütungsbericht:** Die Vorschriften der §§ 289a ff HGB in Bezug auf das Vergütungssystem der Gesellschaft gelten nur für bestimmte Aktiengesellschaften und entsprechende Kapitel sind somit für mittelgroße GmbH nicht zu erwarten.

Teilaufgabe b)

Nicht inhaltlich prüfungspflichtig sind die Kapitel

- Corporate Responsibility und nichtfinanzielle Erklärung: siehe § 317 Abs. 2 Sätze 4 und 5 HGB und
- Erklärung zur Unternehmensführung gemäß §§ 289 f, 315d HGB: siehe § 317 Abs. 2 Satz 6 HGB.

### **Aufgabe 2 – Nicht prüfbare Angaben und lageberichtsfremde Angaben im Lagebericht**

Gemäß IDW PS 350 n.F. Tz. 20 m) sind nicht prüfbare Angaben solche Angaben, die aufgrund der Art der Angaben bzw. aufgrund nicht vorhandener geeigneter Kriterien nicht beurteilbar sind. Da die Gesellschaft keine Kriterien nennt, anhand derer sie die CO<sub>2</sub>-Emissionen bewertet hat, sind die Angaben als nicht prüfbar anzusehen.

Gemäß IDW PS 350 n.F. Tz. 20 l) sind lageberichtstypische Angaben solche Angaben, die entweder nach §§ 289 bis 289 f, 315 bis 315d HGB vorgeschrieben oder von DRS 20 gefordert sind, unbeschadet dessen, ob das Gesetz oder

DRS 20 diese Angaben nur für Unternehmen bestimmter Größenklassen oder nur für kapitalmarktorientierte Unternehmen vorsehen. Für große Kapitalgesellschaften sind gemäß § 289 Abs. 3 HGB Angaben zu Umweltbelangen vorgesehen. Daher sind diese Angaben lageberichtstypisch.

Insgesamt handelt es sich bei den Angaben zu Umweltbelangen um nicht prüfbare, lageberichtstypische Angaben.

Gemäß IDW PS 350 n.F. Tz. 123 hat der Abschlussprüfer das Prüfungsurteil zum Lagebericht aufgrund eines Prüfungshemmnisses einzuschränken oder zu versagen, wenn der Lagebericht wesentliche nicht prüfbare Angaben enthält, die lageberichtstypisch (und inhaltlich zu prüfen) sind. Für eine Entscheidung, ob der Bestätigungsvermerk einzuschränken (oder gar zu versagen) ist, muss die nicht prüfbare Angabe noch daraufhin beurteilt werden, ob diese wesentlich ist. In der Praxis wird der Abschlussprüfer diesen Sachverhalt mit dem Mandanten diskutieren, um ihm die Gelegenheit zu geben, die Angaben prüfbar zu machen, d. h. die Bewertungskriterien zu ergänzen.

# Abschließende Beurteilung und Berichterstattung

# 5

## Lernziele dieses Kapitels

- Verständnis der Prüfungshandlungen, die im Rahmen der abschließenden Beurteilung des Abschlusses durchgeführt werden
- Unterscheidung der Prüfungsurteile, die als Ergebnis der Abschlussprüfung abgegeben werden
- Verständnis der unterschiedlichen Arten der Berichterstattung über die Abschlussprüfung und ihrer Adressaten
- Kenntnis über den Aufbau und Inhalt des Bestätigungsvermerks und des Prüfungsberichts
- Verständnis der Berichterstattung gegenüber dem Aufsichtsgremium in verschiedenen Phasen der Abschlussprüfung
- Anwenden der Kenntnisse zur abschließenden Beurteilung und Berichterstattung auf Beispiele

Zur Beendigung der Abschlussprüfung erfolgen die Durchführung der sogenannten abschließenden Prüfungshandlungen und die Berichterstattung über die durchgeführte Abschlussprüfung.

Im Rahmen der abschließenden Prüfungshandlungen beurteilt der Abschlussprüfer, ob er ausreichende angemessene Prüfungsnachweise eingeholt hat, um die Ordnungsmäßigkeit von

Abschluss und Lagebericht beurteilen zu können. Dabei überprüft er auch, ob der vorliegende Abschluss und Lagebericht mit den Erkenntnissen aus seiner Prüfung und seinen Erwartungen übereinstimmen. Sollten noch kritische Sachverhalte offen sein, sind diese vor Beendigung der Prüfung abschließend zu klären. Vor Erteilung des Bestätigungsvermerks vergewissert sich der Abschlussprüfer auch noch einmal davon, dass alle Ereignisse nach dem Abschlussstichtag bis zum Datum des Bestätigungsvermerks, je nachdem, ob sie werterhellend oder wertbegründend sind, sachgerecht in Abschluss und Lagebericht berücksichtigt wurden. Sollte geplant sein, zusätzlich mit dem geprüften Abschluss noch sonstige Informationen zu veröffentlichen (z. B. in einem Geschäftsbericht), liest der Abschlussprüfer diese sonstigen Informationen, um zu würdigen, ob diese Informationen im Einklang mit dem von ihm geprüften Abschluss und Lagebericht und seinen Erkenntnissen aus der Abschlussprüfung stehen. Sollten in der Abschlussprüfung Fehler aufgedeckt worden sein, vollzieht der Abschlussprüfer nach, ob diese in der Zwischenzeit korrigiert worden sind oder, falls eine Korrektur nicht erfolgt ist, welche Auswirkungen sich auf sein Prüfungsurteil ergeben. Durch das Einholen einer Vollständigkeitserklärung lässt sich der Abschlussprüfer von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft unter anderem schriftlich bestätigen, dass ihm alle erforderlichen Aufklärungen und Nachweise erbracht und alle Auskünfte erteilt worden sind.

Schließlich vergewissert sich der Abschlussprüfer abschließend davon, dass die Prüfung ordnungsgemäß durchgeführt wurde und er den Abschluss und Lagebericht mit einer hinreichenden Sicherheit beurteilen kann. Kann er dies bejahen, bildet er sich ein Gesamturteil zum Abschluss und Lagebericht und erteilt einen Bestätigungsvermerk mit einer zusammengefassten Berichterstattung über die von ihm durchgeführte Abschlussprüfung. Ergänzend dazu erstellt er einen ausführlichen Prüfungsbericht, der an das Aufsichtsorgan der geprüften Gesellschaft gerichtet ist und dieses bei seiner Überwachungsfunktion unterstützen soll. Zudem berichtet er dem Aufsichtsorgan auch persönlich über die von ihm durchgeführte Abschlussprüfung.

---

## **5.1 Abschließende Prüfungshandlungen**

### **5.1.1 Abschließende Abstimmungsarbeiten und analytische Durchsicht sowie Aktualisierung getroffener Einschätzungen**

Im Rahmen der abschließenden Prüfungshandlungen vergewissert sich der Abschlussprüfer davon, dass der final von der Gesellschaft aufgestellte Jahresabschluss mit den bei der Abschlussprüfung gewonnenen Erkenntnisse übereinstimmt und seine Prüfungshandlungen und die dabei erlangten Prüfungsnachweise ausreichen, um die Ordnungsmäßigkeit des Abschlusses beurteilen zu können.

Dabei stellt der Abschlussprüfer zunächst sicher, dass der ihm von der Gesellschaft vorgelegte finale Abschluss mit den Prüfungsfeststellungen abstimmbare ist, die er in seinen Arbeitspapieren dokumentiert hat. Zu diesem Zweck vergleicht der Abschlussprüfer die einzelnen in der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Posten (einschließlich der „davon-Vermerke“) sowie die Angaben im Anhang mit den Werten, die er geprüft und als ordnungsgemäß beurteilt hat.

Nach der Abstimmung der Werte, die im Abschluss ausgewiesen sind, mit den entsprechenden Werten, die er im Rahmen der Abschlussprüfung beurteilt hat, führt der Abschlussprüfer eine abschließende analytische Durchsicht des Abschlusses durch (zu den vorbereitenden analytischen Prüfungshandlungen im Rahmen der Planungsphase Abschn. 2.2.1). Durch diese abschließende analytische Durchsicht stellt der Abschlussprüfer sicher, dass alle in dem Abschluss enthaltenen Angaben für ihn nachvollziehbar und erklärbar sind und dementsprechend ausreichend durch ihn geprüft worden sind. Zu diesem Zweck greift der Abschlussprüfer zunächst auf die von ihm während der Planungsphase gebildeten und während der Prüfung gegebenenfalls aktualisierten Erwartungen hinsichtlich der einzelnen Abschlussposten zurück und beurteilt, ob alle wesentlichen Abweichungen der tatsächlichen Werte im Abschluss von den von ihm erwarteten Werten durch ihn erklärt werden können. Zudem vergewissert sich der Abschlussprüfer davon, dass er ein umfassendes Verständnis von dem Abschluss hat und der Abschluss vor dem Hintergrund der vorliegenden Prüfungsergebnisse sowie der Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit und das Umfeld des Mandanten insgesamt plausibel ist.

Während dieser Phase der Prüfung würdigt der Abschlussprüfer abschließend auch noch einmal, ob die von ihm bei der Planung vorgenommenen und während der Prüfungsdurchführung aktualisierten Einschätzungen nach wie vor angemessen sind oder doch noch einmal angepasst werden müssen. Dies betrifft zum einen die Festlegung der Wesentlichkeitsgrenze, d. h. der Gesamtwesentlichkeit sowie der Toleranzwesentlichkeit (zur vorläufigen Festlegung der Wesentlichkeitsgrenzen Abschn. 2.3). Bei der Gesamtwesentlichkeit beurteilt der Abschlussprüfer anhand des nun final vorliegenden Abschlusses abschließend noch einmal, ob er seine ursprüngliche Festlegung der Gesamtwesentlichkeit, die er anhand von vorläufigen Zahlen im geprüften Entwurf des Abschlusses vorgenommen hat, weiterhin aufrechterhalten kann. So können z. B. Nachbuchungen aufgrund von Feststellun-

gen des Abschlussprüfers dazu geführt haben, dass sich die Zahlen im Abschluss noch einmal signifikant geändert haben. Zudem kann der Abschlussprüfer nun zum Ende der Prüfung zusätzliche Erkenntnisse hinsichtlich der Erwartungen der Abschlussadressaten haben, die dazu führen können, dass auch Fehler im Abschluss, die unter der vorläufig festgelegten Gesamtwesentlichkeitsgrenze liegen, für die Abschlussadressaten entscheidungsrelevant sein können.

#### Beispiel

Im Laufe der Abschlussprüfung erhält der Abschlussprüfer die Information, dass in einer Kreditvereinbarung zwischen der Gesellschaft und der diese finanzierenden Bank Finanzkennzahlen (Financial Covenants) vereinbart worden sind. Bei einem Verfehlen der Finanzkennzahlen kann sich der Zinssatz verändern oder die Kreditvereinbarung sogar außerordentlich gekündigt werden. Eine Kündigung der Kreditvereinbarung kann sich negativ auf den Rechnungslegungsgrundsatz der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auswirken.

Der Abschlussprüfer stellt fest, dass auch Fehler im Abschluss, die unter der ursprünglich festgelegten Wesentlichkeitsgrenze liegen, zu einem Verfehlen der Finanzkennzahlen führen können. Der Abschlussprüfer passt daraufhin die Gesamtwesentlichkeit an, um auch Fehler im Abschluss aufzudecken, die zu einem Verfehlen der Finanzkennzahlen führen können.

Auch hinsichtlich der Toleranzwesentlichkeit überprüft der Abschlussprüfer noch einmal seine bisherige Festlegung. So kann eine Anpassung der Toleranzwesentlichkeit z. B. erforderlich sein, wenn der Abschlussprüfer eine höhere Anzahl an Fehlern in unterschiedlichen Prüffeldern festgestellt hat, als er ursprünglich erwartet hatte. Aufgrund des daraus resultierenden erhöhten Aggregationsrisikos (d. h. das Risiko, dass mehrere unwesentliche Fehler in unterschiedlichen Prüffeldern aggregiert wesentlich sein können) kann eine Senkung der Toleranzwesentlichkeit erforderlich werden.

Zum anderen beurteilt der Abschlussprüfer auch noch einmal die bislang bei der Abschlussprüfung zugrunde gelegte Einschätzung des Fehlersrisikos. Dazu überprüft er anhand der von ihm bei der Durchführung der Abschlussprüfung erlangten Erkenntnisse, ob das inhärente Risiko der einzelnen Prüffelder und das Kontrollrisiko nach wie vor seinen ursprünglichen Erwartungen entsprechen. Eine Neueinschätzung des inhärenten Risikos kann z. B. erforderlich sein, wenn der Abschlussprüfer Fehler in einzelnen Prüffeldern aufgedeckt hat oder wenn im Laufe der Prüfung Sachverhalte bekannt geworden sind, die mit einem erhöhten inhärenten Risiko verbunden sind. Das Kontrollrisiko könnte neu zu beurteilen sein, wenn Mängel im internen Kontrollsystem identifiziert worden sind, die bislang nicht bekannt waren (z. B. bei der Ausgestaltung des internen Kontrollsystems in einem Geschäftsprozess oder bei der Wirksamkeit einzelner bedeutsamer Kontrollaktivitäten).

Sowohl eine Anpassung der Wesentlichkeitsgrenzen als auch eine Neueinschätzung des Fehlersrisikos können dazu führen, dass die bisher festgelegte Prüfungsstrategie angepasst werden muss und zusätzliche Prüfungshandlungen durchgeführt werden müssen.

Bei der abschließenden Kontrolle des Anhangs sind die Anhangangaben mit den entsprechenden Jahresabschlussposten sowie den in den Arbeitspapieren dokumentierten Ergebnissen der Abschlussprüfung abzustimmen. Zudem ist, in der Regel unter Anwendung einer Anhangcheckliste, die Vollständigkeit der Darstellungen und Erläuterungen im Anhang sicherzustellen.

Kommt der Abschlussprüfer bei seiner abschließenden Beurteilung zu dem Ergebnis, dass er für einzelne Prüffelder bzw. Aussagen der Rechnungslegung keine ausreichenden und/oder angemessenen Prüfungsnachweise erlangt hat, um sein Prüfungsurteil mit einer hinreichenden Sicherheit abgeben zu können, kann ein Prüfungshemmnis vorliegen.

► Ein Prüfungshemmnis liegt vor, wenn der Abschlussprüfer zu der Schlussfolgerung gelangt, dass er nach Ausschöpfung aller angemessenen Möglichkeiten zur Klärung des Sachverhalts nicht

in der Lage ist, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen, um festzustellen, ob eine Einwendung zu erheben ist (IDW PS 405 Tz. 7e)).

Der Abschlussprüfer hat also bei noch fehlenden Prüfungsnachweisen zunächst zu beurteilen, ob er durch weitere Prüfungshandlungen die noch erforderlichen Prüfungsnachweise erlangen kann. Ist dies der Fall, führt er die erforderlichen Prüfungshandlungen durch, um auf Basis der dadurch erlangten Prüfungsnachweise im Ergebnis sein Prüfungsurteil abgeben zu können. Sollte der Abschlussprüfer jedoch nicht in der Lage sein, durch weitere Prüfungshandlungen die entsprechenden Prüfungsnachweise zu erlangen, liegt ein Prüfungshemmnis vor.

#### Beispiel

Ein Abschlussprüfer wurde im Januar 20X3 damit beauftragt, den Jahresabschluss einer Gesellschaft zum 31. Dezember 20X2 zu prüfen. Im Jahresabschluss der Gesellschaft werden Vorräte mit einem wesentlichen Betrag ausgewiesen. Die Gesellschaft hat eine Stichtagsinventur zum 31. Dezember 20X2 durchgeführt und den Bestand der Vorräte durch eine Zählung kontrolliert. Dabei sind Inventurdifferenzen, also Abweichungen zwischen den bilanzierten Werten und den bei der Zählung ermittelten Istwerten, aufgetreten, die von der Gesellschaft in der Folge nachgebucht worden sind.

Der Abschlussprüfer hatte aufgrund seiner späten Beauftragung keine Möglichkeit, die Durchführung der Inventur zu beobachten. Aufgrund von Mängeln im Bestandsführungssystem, aus denen sich auch die Inventurdifferenzen ergeben haben, konnte der Abschlussprüfer durch alternative Prüfungshandlungen (z. B. in Form von Kontrolltests verbunden mit Einzelfallprüfungen des Bestands der Vorräte einschließlich Zu- und Abgängen) keine hinreichende Sicherheit über den Bestand der Vorräte zum 31. Dezember 20X2 erlangen, so dass bezüglich des Bilanzpostens „Vorräte“ ein Prüfungshemmnis (insbesondere hinsichtlich der Aussagen „Vorhandensein“ und „Vollständigkeit“) vorliegt.

### 5.1.2 Klärung der kritischen Sachverhalte

Vor Beendigung der Prüfung führt der Abschlussprüfer noch eine abschließende Prüfung und Beurteilung besonderer Sachverhalte durch. Dazu gehört unter anderem, dass der Abschlussprüfer die Rechtsstreitigkeiten der Gesellschaft auf Basis aller vorliegenden Erkenntnisse würdigt und nachvollzieht, ob die gebildeten Rückstellungen für Rechtsstreitigkeiten angemessen sind. Zudem befasst er sich mit den aktuellen Protokollen von Sitzungen der gesetzlichen Vertreter und des Aufsichtsorgans, um gegebenenfalls erforderliche Anpassungen des Jahresabschlusses insbesondere aufgrund wertaufhellender Ereignisse zu beurteilen. Ferner sind auch Art und Umfang der von bei der Abschlussprüfung eingesetzten internen Spezialisten durchgeführten Arbeiten sowie mögliche Auswirkungen der Ergebnisse dieser Arbeiten auf den Abschluss zu würdigen. Schließlich ist vor allem bei Unternehmen, die sich in einer Krise befinden, abschließend zu beurteilen, ob die Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit zutreffend bei der Aufstellung des Abschlusses beachtet wurde.

### 5.1.3 Identifikation und Beurteilung der Auswirkungen von Ereignissen nach dem Abschlussstichtag

Bei der Aufstellung eines Abschlusses sind auch Ereignisse nach dem Abschlussstichtag zu berücksichtigen, die bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks eintreten, und Tatsachen, die bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks bekannt werden. Tatsachen, die bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks bekannt werden (sogenannte wertaufhellende Tatsachen) bringen neue Erkenntnisse hinsichtlich der im Abschluss ausgewiesenen Werte von Vermögensgegenständen und Schulden mit sich. Wertbegründende Ereignisse führen zu neuen, wertverändernden Verhältnissen nach dem Abschlussstichtag, die aufgrund des Stichtagsprinzips in den Bilanz- und GuV-Posten

nicht wertverändernd berücksichtigt werden dürfen, jedoch zu Angabepflichten im Anhang des Abschlusses (Nachtragsbericht) führen können.

Der Abschlussprüfer hat sich bis zur Beendigung seiner Abschlussprüfung und Erteilung des Bestätigungsvermerks Kenntnis von solchen nachträglichen Ereignissen zu verschaffen und zu würdigen, ob und inwieweit sie sich auf den Abschluss auswirken (IDW PS 203 n.F./ISA 560). Zu diesem Zweck führt er unter anderem Befragungen der gesetzlichen Vertreter und Mitarbeiter der Gesellschaft zu Ereignissen nach dem Abschlussstichtag durch und sieht aktuelle mandantenspezifische Informationen durch (z. B. Zwischenabschlüsse, Sitzungsprotokolle).

#### Beispiel

Ein Abschlussprüfer führt seine Prüfung des Jahresabschlusses einer mittelständischen GmbH zum 31. Dezember 20X2 in den Monaten April bis Mai 20X3 in den Geschäftsräumen des Mandanten durch. Der Abschlussprüfer hat seine Prüfungshandlungen vor Ort weitgehend abgeschlossen. Allerdings stehen noch einzelne Prüfungsnachweise aus, so fehlen z. B. noch Rückläufer einer Saldenbestätigungsaktion für Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und eine angeforderte Steuerberaterbestätigung. Der Abschlussprüfer kann den Bestätigungsvermerk erst erteilen, wenn die ausstehenden Unterlagen vorliegen bzw. wenn alternative Prüfungshandlungen durchgeführt wurden. Der Abschluss der Prüfung zieht sich entsprechend bis August 20X3 hin.

Der Abschlussprüfer führt vor Erteilung des Bestätigungsvermerks Ende August 20X3 weitere Prüfungshandlungen zur Identifikation von Ereignissen nach dem Abschlussstichtag durch. Unter anderem befragt er in diesem Zusammenhang den Geschäftsführer und den Leiter Rechnungswesen der Gesellschaft nach wertaufhellenden Ereignissen, sieht die Buchführung auf periodenfremde Aufwendungen und Erträge durch und holt die Vollständigkeitserklärung inklusive einer Abfrage nach relevanten Ereignissen nach dem Abschlussstichtag zum Datum der Erteilung des Bestätigungsvermerks ein.

Sollten Ereignisse mit Relevanz für den Abschluss, die nach dem Abschlussstichtag, aber vor der Erteilung des Bestätigungsvermerks eingetreten sind, erst nach Beendigung der Aufstellung und Prüfung des Abschlusses bekannt werden, beurteilt der Abschlussprüfer, ob der Abschluss gegebenenfalls noch geändert werden muss. Eine Änderung eines bereits geprüften Abschlusses führt zu einer Nachtragsprüfung nach § 316 Abs. 3 HGB, d. h. der Abschlussprüfer hat die vorgenommenen Änderungen zu prüfen.

#### 5.1.4 Lesen und Würdigen von mit dem geprüften Abschluss veröffentlichten sonstigen Informationen

Wenn eine Gesellschaft finanzielle oder nichtfinanzielle Informationen zusammen mit dem geprüften Abschluss und dem Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers veröffentlicht, liegen „sonstige Informationen“ vor. Die Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit sonstigen Informationen sind in ISA 720 (Revised) (E-DE) geregelt.

► Sonstige Informationen sind Finanzinformationen oder nichtfinanzielle Informationen, die im Geschäftsbericht einer Einheit enthalten sind (außer dem Abschluss und dem dazugehörigen Vermerk des Abschlussprüfers) (ISA 720 (Revised) (E-DE), Tz. 12c)).

Die Bereitstellung sonstiger Informationen erfolgt häufig in einem Geschäftsbericht auf der Website der Gesellschaft. Der Geschäftsbericht ist ein typischerweise jährlich von den gesetzlichen Vertretern freiwillig aufgestelltes Dokument (oder eine Kombination von Dokumenten), das neben Informationen über die Geschäftstätigkeit, die Ergebnisse und die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft auch den geprüften Abschluss, den geprüften Lagebericht und den zugehörigen Bestätigungsvermerk enthält.

Sonstige Informationen können auch in einem Lagebericht enthalten sein, wenn dort Angaben aufgenommen werden, die durch den Abschlussprüfer

nicht geprüft werden. Eine Prüfung findet in dem Zusammenhang entweder aufgrund gesetzlicher Vorschriften nicht statt oder weil es sich um freiwillig in den Lagebericht aufgenommene Angaben handelt, die nach handelsrechtlichen Vorschriften für die Lageberichterstattung nicht gefordert sind (sogenannte „lageberichtsfremde Angaben“) und durch den Abschlussprüfer nicht geprüft werden.

In der Praxis stellen häufig die folgenden (aufgrund gesetzlicher Vorschriften) nicht prüfungspflichtigen Bestandteile des Lageberichts „sonstige Informationen“ dar:

- Erklärung zur Unternehmensführung nach § 289f HGB bzw. § 289f Abs. 4 HGB (Angabe zur Frauenquote) sowie Konzernklärung zur Unternehmensführung nach § 315d HGB
- Corporate-Governance-Bericht nach Ziff. 3.10. des DCGK
- Nichtfinanzielle Erklärung (§§ 289b; 315b HGB) oder gesonderter nichtfinanzieller Bericht (wenn aus dem Lagebericht hierauf verwiesen wird, § 289b Abs. 3 Nr. 2b HGB)

Grundsätzlich nicht als sonstige Informationen werden in der Praxis z. B. angesehen:

- Entgeltbericht nach § 21 EntgTranspG
- Auf der Homepage der Gesellschaft veröffentlichte Analystenpräsentationen oder Pressemitteilungen
- Nachhaltigkeitsberichte und Berichte über Corporate Social Responsibility
- Separate Branchenberichte oder Berichte an Aufsichtsbehörden

Sollten mit dem geprüften Abschluss und dem Bestätigungsvermerk veröffentlichte sonstige Informationen fehlerhaft sein oder Unstimmigkeiten zwischen den sonstigen Informationen und dem Abschluss bestehen, könnte dies die Glaubwürdigkeit des Abschlusses und der durchgeführten Abschlussprüfung beeinträchtigen. Zudem können Unstimmigkeiten zwischen den sonstigen Informationen und dem Abschluss auf ein erhöhtes Fehlerrisiko im Abschluss hinweisen, das der Abschlussprüfer durch zielgerichtete Prüfungshandlungen adressieren muss.

Der Abschlussprüfer liest daher die sonstigen Informationen möglichst vor Beendigung der Abschlussprüfung und würdigt dabei, ob wesentliche Unstimmigkeiten zwischen den sonstigen Informationen und dem geprüften Abschluss

bzw. seinen bei der Abschlussprüfung erlangten Kenntnissen vorliegen. Bestehen solche Unstimmigkeiten, ergreift der Abschlussprüfer Maßnahmen, um zu beurteilen, ob die sonstigen Informationen oder die Informationen im geprüften Abschluss wesentliche Fehler enthalten.

### 5.1.5 Zusammenstellung nicht korrigierter Prüfungsdifferenzen und Auswirkungen auf das Prüfungsurteil

Gegen Ende der Abschlussprüfung macht der Abschlussprüfer eine Bestandsaufnahme aller Fehler, die er bei Durchführung seiner Prüfung aufgedeckt hat. Diese festgestellten Fehler werden in einer Liste dokumentiert, wobei festgehalten wird, welche Jahresabschlussposten durch den Fehler in welcher Höhe betroffen sind. Fehler, die unterhalb der vom Abschlussprüfer festgelegten Nichtaufgriffsgrenze (Abschn. 2.3) liegen, werden dabei nicht berücksichtigt.

In einem ersten Schritt informiert der Abschlussprüfer die gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft über die identifizierten Fehler im Abschluss und fordert sie auf, die Fehler durch entsprechende Nachbuchungen zu korrigieren. Werden diese Korrekturen vorgenommen, vergewissert sich der Abschlussprüfer davon, dass die Nachbuchungen zutreffend erfolgt sind und der Abschluss jetzt ordnungsgemäß ist.

Werden die erforderlichen Korrekturen nicht vorgenommen, analysiert der Abschlussprüfer die zusammengestellten Fehler und beurteilt, ob sich aus einzelnen Fehlern oder insgesamt aufgrund der aggregierten Fehler wesentliche Auswirkungen auf den Abschluss ergeben. Bei dieser Beurteilung legt der Abschlussprüfer die von ihm festgelegte Gesamtwesentlichkeit oder gegebenenfalls eine spezielle Wesentlichkeitsgrenze für bestimmte Jahresabschlussposten zugrunde. Zudem beachtet der Abschlussprüfer qualitative Faktoren, die einen festgestellten Fehler aus Sicht der Abschlussadressaten wesentlich werden lassen

können (z. B. wenn Prognosen der Gesellschaft oder Analystenerwartungen verfehlt wurden).

Liegen nach Einschätzung des Abschlussprüfers wesentliche Fehler im Abschluss vor, die von der Gesellschaft nicht korrigiert wurden, sind die Auswirkungen auf die Berichterstattung zu beurteilen und es ist zu entscheiden, ob das Prüfungsurteil zu modifizieren ist. Gleiches gilt, wenn der Abschlussprüfer aufgrund eines oder mehrerer Prüfungshemmnisse nicht in der Lage ist, wesentliche Posten des Abschlusses mit hinreichender Sicherheit zu beurteilen. Es gibt 3 Arten der Modifizierung des Prüfungsurteils:

- Einschränkung des Prüfungsurteils
- Versagung des Prüfungsurteils
- Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils

Der Abschlussprüfer erteilt ein eingeschränktes Prüfungsurteil, wenn ein wesentlicher Fehler im Abschluss vorliegt, der sich aber nicht umfassend auf die Ordnungsmäßigkeit des Abschlusses bzw. das durch den Abschluss vermittelte Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage auswirkt.

Umfassende Auswirkungen auf den Abschluss liegen vor, wenn sich die festgestellten Fehler nicht auf bestimmte Posten im Abschluss eingrenzen lassen bzw. erhebliche Teile des Abschlusses betroffen sind oder wenn Angaben im Abschluss betroffen sind, die grundlegend für das Verständnis des Abschlusses durch die Abschlussadressaten sind. Gleiches gilt beim Vorliegen eines Prüfungshemmnisses, d. h. das Prüfungsurteil ist einzuschränken, wenn abgrenzbare Teile des Abschlusses bzw. einzelne relevante Angaben nicht mit hinreichender Sicherheit beurteilt werden können.

#### Beispiel

Ein Abschlussprüfer stellt im Rahmen seiner Prüfung fest, dass in der Gewinn-und-Verlust-Rechnung Umsatzerlöse ausgewiesen werden, die zum Abschlussstichtag noch nicht realisiert waren. Der Betrag der fehlerhaft ausge-

wiesenen Umsatzerlöse liegt oberhalb der Gesamtwesentlichkeit. In dem Zusammenhang sind in der Bilanz auch die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen in derselben Höhe zu hoch ausgewiesen. Zudem wurde der entsprechende Materialeinsatz falsch gebucht.

Da es sich um einen wesentlichen Fehler handelt, der sich auf die Posten Umsatzerlöse, Materialaufwand, Vorräte und Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (sowie daraus resultierend den Jahresüberschuss und das Eigenkapital) eingrenzen lässt, schränkt der Abschlussprüfer das Prüfungsurteil zum Jahresabschluss ein.

Wenn sich ein wesentlicher Fehler umfassend auf den Abschluss auswirkt, ist eine Einschränkung des Prüfungsurteils nicht ausreichend, so dass das Prüfungsurteil zu versagen ist.

#### Beispiel

Ein Abschlussprüfer prüft ein Unternehmen, das sich in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befindet. Das Unternehmen hat in der Vergangenheit regelmäßig Verluste gemacht und ist überschuldet. Im kommenden Jahr laufen Finanzierungsvereinbarungen mit Banken aus. Eine Anschlussfinanzierung konnte nicht vereinbart werden. Auch alternative Finanzierungsmöglichkeiten stehen nicht zur Verfügung, sodass der Gesellschaft die Zahlungsunfähigkeit droht.

Der Abschlussprüfer kommt in seiner Beurteilung, ob die Annahme der Unternehmensfortführung angemessen ist, zu dem Ergebnis, dass die Gesellschaft bei der Aufstellung des Abschlusses unzutreffenderweise den Rechnungslegungsgrundsatz der Fortführung der Unternehmenstätigkeit zugrunde gelegt hat. Bei Abkehr vom Rechnungslegungsgrundsatz der Fortführung der Unternehmenstätigkeit würden sich umfassende wesentliche Auswirkungen auf den Abschluss ergeben, z. B. aufgrund von außerordentlichen Abschreibungen auf das Anlagevermögen und die Vorräte so-

wie der Bildung zusätzlicher Rückstellungen. Vor diesem Hintergrund versagt der Abschlussprüfer sein Prüfungsurteil.

Die **Nichtabgabe eines Prüfungsurteils** wird erklärt, wenn Prüfungshemmnisse vorliegen, die dazu führen, dass der Abschlussprüfer umfassende Teile des Abschlusses nicht mit hinreichender Sicherheit beurteilen kann.

#### Beispiel

Aufgrund eines Brandes in der Hauptverwaltung eines Unternehmens wurden wesentliche Teile der Buchhaltung und des Rechenzentrums schwer beschädigt. Dies führt dazu, dass eine Vielzahl von Belegen und ein großer Teil der der Buchführung zugrunde liegenden Dokumentation vernichtet wurden.

Da dem Abschlussprüfer dadurch für den überwiegenden Teil der Abschlussposten keine Prüfungsnachweise vorgelegt werden können und der Abschlussprüfer dadurch die Ordnungsmäßigkeit umfassender Teile des Abschlusses nicht abschließend beurteilen kann, erfolgt durch ihn die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils aufgrund von Prüfungshemmnissen.

### 5.1.6 Einholung der Vollständigkeitserklärung sowie des unterschriebenen Abschlusses

Während der Abschlussprüfung geben die gesetzlichen Vertreter dem Abschlussprüfer gegenüber Erklärungen über die in dem Jahresabschluss enthaltenen Finanzinformationen und die diesen zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle und Sachverhalte ab. Die gesetzlichen Vertreter sind dabei nach § 320 HGB verpflichtet, dem Abschlussprüfer alle für seine Abschlussprüfung erforderlichen Aufklärungen und Nachweise zu geben.

Der Abschlussprüfer hat insbesondere eine schriftliche Erklärung von den gesetzlichen Vertretern einzuholen, dass diese ihrer Verantwortung zur Aufstellung eines ordnungsgemäßen Abschlusses nachgekommen sind. Eine solche

Erklärung kann in Form eines durch die gesetzlichen Vertreter unterschriebenen Abschlusses erfolgen. Durch den unterschriebenen Abschluss hat der Abschlussprüfer zudem den Nachweis, dass dieser Abschluss die letzte und finale von den gesetzlichen Vertretern aufgestellte Fassung darstellt, die aus Sicht der gesetzlichen Vertreter ordnungsgemäß in Übereinstimmung mit den anzuwendenden Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellt wurde.

Der Abschlussprüfer hat von den gesetzlichen Vertretern zudem eine unterschriebene Vollständigkeitserklärung einzuholen (IDW PS 303 n.F./ISA 580 (Revised)). Zu beachten ist dabei, dass diese Vollständigkeitserklärung kein Ersatz für Prüfungshandlungen ist, die der Abschlussprüfer durchführen muss, um sein Prüfungsurteil zum Abschluss mit einer hinreichenden Sicherheit abgeben zu können. In der Vollständigkeitserklärung bestätigen die gesetzlichen Vertreter die Vollständigkeit der dem Abschlussprüfer erteilten Aufklärungen und Nachweise. Zudem erklären sie darin, dass sie dem Abschlussprüfer alle relevanten Informationen zur Verfügung gestellt haben und dass alle Geschäftsvorfälle erfasst und im Abschluss wiedergegeben sind. Im Hinblick auf Ereignisse nach dem Abschlussstichtag wird erklärt, dass alle erforderlichen Anpassungen oder Angaben im Abschluss vorgenommen wurden.

Mit der Vollständigkeitserklärung ist auch eine Erklärung der gesetzlichen Vertreter einzuholen, dass nach ihrer Auffassung die Auswirkungen der nicht korrigierten Fehler, die im Rahmen der Abschlussprüfung aufgedeckt worden sind, sowohl einzeln als auch insgesamt für den Abschluss unwesentlich sind.

In der Praxis werden üblicherweise die vom IDW erarbeiteten Muster für Vollständigkeitserklärungen verwendet. Die Vollständigkeitserklärung wird zeitnah zum Datum des Bestätigungsvermerks eingeholt und datiert. Die Einholung der Vollständigkeitserklärung ist die letzte Prüfungshandlung des Abschlussprüfers und markiert das Ende der materiellen Prüfungshandlungen. Das Datum der Vollständigkeitserklärung darf daher auch nicht nach dem Datum des Bestätigungsvermerks liegen.

### 5.1.7 Abschließender Review und Durchsicht aller Prüffelder

Im Rahmen der Qualitätssicherung erfolgt ein abschließender Review der Dokumentation der durchgeführten Prüfungshandlungen in den Arbeitspapieren. Zur Wahrung des Vier-Augen-Prinzips erfolgt der Review durch ein Mitglied des Prüfungsteams, das nicht mit der tatsächlichen Durchführung der Prüfungshandlungen befasst war (in der Regel der Prüfungsleiter, bei Durchführung der Prüfungshandlungen durch den Prüfungsleiter der Prüfungspartner).

Bei dem Review der Arbeitspapiere wird zunächst kontrolliert, ob die Prüfungsstrategie und das Prüfungsprogramm eingehalten worden sind. Voraussetzung dafür ist, dass die durchgeführten Prüfungshandlungen und die Prüfungsergebnisse kontinuierlich und zeitnah dokumentiert worden sind. Bei Durchführung des Reviews führt der Reviewer je nach Komplexität des betrachteten Prüfungsfelds auch Gespräche mit den Teammitgliedern, die die Prüfungshandlungen durchgeführt und dokumentiert haben.

Durch den Review wird unter anderem sichergestellt, dass alle kritischen Sachverhalte geklärt wurden, dass alle Prüfungsziele erreicht wurden und dass alle Schlussfolgerungen bei der Prüfung im Einklang mit den durchgeführten Prüfungshandlungen und den erlangten Prüfungsnachweisen stehen. Insgesamt steht am Ende des Reviews die Beurteilung, ob die Abschlussprüfung in Übereinstimmung mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlussprüfung durchgeführt wurde, ob die anwendbaren Prüfungsstandards eingehalten wurden und ob die Qualität der Prüfung damit im Ergebnis insgesamt zufriedenstellend ist.

Die Durchführung und das Ergebnis des Reviews sind ebenfalls nachvollziehbar in den Arbeitspapieren zu dokumentieren.

Nach Beendigung der Abschlussprüfung sind die Arbeitspapiere zu archivieren. Dabei ist auch sicherzustellen, dass die Arbeitspapiere nachträglich nicht mehr angepasst werden können bzw. Ergänzungen nur nachvollziehbar und dokumentiert erfolgen.

## 5.2 Berichterstattung

### 5.2.1 Einleitung

Mit Beendigung der Abschlussprüfung erfolgt eine schriftliche Berichterstattung über Art, Umfang und Ergebnisse der Abschlussprüfung in Form eines Bestätigungsvermerks und eines Prüfungsberichts. Dazu werden zunächst innerhalb des Prüfungsteams jeweils ein Entwurf des Bestätigungsvermerks und des Prüfungsberichts erstellt. Üblicherweise erfolgt vor Versand der Entwürfe an den Mandanten noch eine interne Berichtskritik. Die Entwürfe werden vor Finalisierung der geprüften Gesellschaft zur Verfügung gestellt und im Rahmen einer Schlussbesprechung abgestimmt. Dabei hat die Gesellschaft unter anderem die Gelegenheit, Anmerkungen zur Richtigkeit dargestellter Sachverhalten zu machen und auf gegebenenfalls erforderliche Änderungen hinzuweisen.

Die schriftliche Berichterstattung wird ergänzt durch eine (häufig mündliche) laufende Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen (z. B. Aufsichtsrat).

### 5.2.2 Bestätigungsvermerk

Der Bestätigungsvermerk enthält eine zusammenfassende Darstellung von Art, Umfang und Ergebnis der durchgeführten Abschlussprüfung. Der Umfang des Bestätigungsvermerks ist deutlich geringer als der des Prüfungsberichts. Der Bestätigungsvermerk ist bei gesetzlichen Abschlussprüfungen an die Öffentlichkeit gerichtet und dient der Information der externen Abschlussadressaten, wie z. B. Investoren, Fremdkapitalgeber oder Arbeitnehmer, über die Abschlussprüfung. Er wird bei gesetzlichen Abschlussprüfungen zusammen mit dem geprüften Abschluss und gegebenenfalls Lagebericht im Bundesanzeiger offengelegt.

Die Mindestinhalte des Bestätigungsvermerks ergeben sich aus den handelsrechtlichen Vorschriften (insbesondere § 322 HGB) und aus der EU-Abschlussprüferverordnung (EU-APrVO).

Das IDW hat Prüfungsstandards herausgegeben, die den Aufbau und den Inhalt von Bestätigungsvermerken weiter konkretisieren und die Musterbestätigungsvermerke für unterschiedliche Anwendungsbereiche beinhalten. Im Jahr 2017 wurden überarbeitete und zum Teil neue Prüfungsstandards mit Relevanz für den Bestätigungsvermerk herausgegeben. Der bisher weitgehend standardisierte Bestätigungsvermerk wird seitdem unternehmensindividueller formuliert.

Ziel dieser Änderung der berufsrechtlichen Standards war es, die Aussagekraft des Bestätigungsvermerks zu erhöhen und die Kommunikation zwischen dem Abschlussprüfer und den Abschlussadressaten zu verbessern. Neben einer Veränderung der Struktur des Bestätigungsvermerks (das Prüfungsurteil steht im Vergleich zu den bisherigen Regelungen zu Beginn des Bestätigungsvermerks) werden auch detailliertere Ausführungen (beispielsweise zur Verantwortung der gesetzlichen Vertreter, des Aufsichtsorgans und des Abschlussprüfers) aufgenommen. Bei Unternehmen von öffentlichem Interesse („Public Interest Entities“, PIEs, d. h. vor allem kapitalmarkt-orientierte Unternehmen im Sinne des § 264d HGB sowie Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen) führte darüber hinaus die unternehmensspezifische Darstellung über sogenannte

besonders wichtige Prüfungssachverhalte („Key Audit Matters“, KAMs) zu erheblichen Änderungen.

Tab. 5.1 gibt eine Übersicht der für den Bestätigungsvermerk relevanten International Standards on Auditing und IDW Prüfungsstandards.

Nachfolgend werden die einzelnen Bestandteile des Bestätigungsvermerks für PIEs und andere Unternehmen (Non-PIEs) kurz dargestellt. Eine Übersicht der Struktur der Bestätigungsvermerke findet sich in Abb. 5.1.

### Bestätigungsvermerk des unabhängigen Abschlussprüfers

Der Bestätigungsvermerk ist bei einem uneingeschränkten oder eingeschränkten Prüfungsurteil mit „Bestätigungsvermerk des unabhängigen Abschlussprüfers“ zu überschreiben. Sollte der Abschlussprüfer zu einem versagten Prüfungsurteil gelangen, ist die Überschrift „Versagungsvermerk des unabhängigen Abschlussprüfers“ zu verwenden.

### Adressierung

Der Bestätigungsvermerk ist zu adressieren. In der Regel erfolgt die Adressierung an das geprüfte Unternehmen als Auftraggeber der Abschlussprüfung. Eine entsprechende Adressierung wird unabhängig davon vorgenommen, dass

**Tab. 5.1** Übersicht der für den Bestätigungsvermerk relevanten Prüfungsstandards

International Standards on Auditing (ISA)		IDW Prüfungsstandards (IDW PS)	
ISA 570 (Revised)	Going Concern	IDW PS 270 n.F.	Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung
ISA 700 (Revised)	Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements	IDW PS 400 n.F.	Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Bestätigungsvermerks
ISA 701	Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report	IDW PS 401	Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Bestätigungsvermerk
ISA 705 (Revised)	Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report	IDW PS 405	Modifizierungen des Prüfungsurteils im Bestätigungsvermerk
ISA 706 (Revised)	Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report	IDW PS 406	Hinweise im Bestätigungsvermerk
ISA 260 (Revised)	Communication with Those Charged with Governance	IDW PS 470 n.F.	Grundsätze für die Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen
ISA 720 (Revised)	The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information	ISA 720 (Revised) (E-DE)	Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers in Zusammenhang mit sonstigen Informationen

<i>Bestandteile des Bestätigungsvermerks</i>	<i>EU-PIEs</i>	<i>Non-PIEs</i>
<b>BESTÄTIGUNGSVERMERK DES UANBHÄNGIGEN ABSCHLUSSPRÜFERS</b>		
<b>VERMERK ÜBER DIE PRÜFUNG DES ABSCHLUSSES [UND DES LAGEBERICHTS]</b>		
Adressierung	✓	✓
Prüfungsurteil[e]	✓	✓
Grundlage für [das Prüfungsurteil / die Prüfungsurteile]		
• Erklärung zur <b>Unabhängigkeit</b> des Abschlussprüfers	✓	✓
• Erklärung bezüglich verbotener <b>Nichtprüfungsleistungen</b> des Abschlussprüfers	✓	–
Besonders wichtige Prüfungssachverhalte ( <b>Key Audit Matters</b> )	✓	–
Sonstige Informationen	✓	✓
Verantwortung der gesetzlichen Vertreter [und des Aufsichtsorgans] für den Jahresabschluss [und den Lagebericht]	✓	✓
Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Jahresabschlusses [und des Lageberichts] (inkl. Erläuterung des Prüfungsansatzes)	✓	✓
<b>SONSTIGE GESETZLICHE UND ANDERE RECHTLICHE ANFORDERUNGEN</b>		
Übrige Angaben gemäß <b>Artikel 10 EU-APrVO</b>	✓	–
• Angabe zur Bestellung und Mandatsdauer	✓	–
• Aussage zum Prüfungsbericht	✓	–
• Ggf. Angabe zusätzlicher Leistungen (sofern nicht im Anhang enthalten)	✓	–
VERANTWORTLICHER WIRTSCHAFTSPRÜFER	✓	–

**Abb. 5.1** Übersicht der Struktur der Bestätigungsvermerke

der Bestätigungsvermerk bei einer gesetzlichen Abschlussprüfung zur Berichterstattung an die Öffentlichkeit gerichtet ist.

- Obwohl der Bestätigungsvermerk in der Regel an das geprüfte Unternehmen als Auftraggeber der Abschlussprüfung adressiert ist, muss er vom Unternehmen nach § 325 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB veröffentlicht werden und richtet sich damit an die Öffentlichkeit.

### **Vermerk über die Prüfung des Abschlusses und gegebenenfalls des Lageberichts**

Der Bestätigungsvermerk umfasst zunächst die Berichterstattung über die Prüfung des Abschlusses und, sofern vorhanden, des Lageberichts. Die Überschrift „Vermerk über die Prüfung des Abschlusses (sofern vorhanden: und des Lageberichts)“ ist explizit nur dann aufzunehmen, wenn in dem Bestätigungsvermerk auch über sonstige

gesetzliche und andere rechtliche Anforderungen zu berichten ist (siehe unten). Ist dies nicht der Fall, entfällt die Überschrift.

### **Prüfungsurteil bzw. Prüfungsurteile**

In diesem Abschnitt gibt der Abschlussprüfer sein Prüfungsurteil zum Jahresabschluss und, sofern vorhanden, sein Prüfungsurteil zum Lagebericht ab. Zunächst nennt der Abschlussprüfer das geprüfte Unternehmen und stellt den von ihm beurteilten Prüfungsgegenstand dar. Dabei zählt er die Bestandteile des von ihm geprüften Abschlusses auf (bei einem Jahresabschluss in der Regel Bilanz, Gewinn-und-Verlust-Rechnung und Anhang) und gibt an, für welches Geschäftsjahr der Abschluss aufgestellt wurde. Wurde neben dem Jahresabschluss auch ein Lagebericht aufgestellt und geprüft, wird dies ebenfalls in diesem Abschnitt beschrieben.

Sollte der Lagebericht Bestandteile enthalten, die nicht der Abschlussprüfung unterlegen haben,

werden diese zur Klarstellung hier aufgezählt. Bei solchen ungeprüften Bestandteilen handelt es sich z. B. um die Erklärung zur Unternehmensführung nach § 289f HGB bzw. § 289f Abs. 4 HGB (Angabe zur Frauenquote) oder die nichtfinanzielle Erklärung nach § 289b bzw. § 315b HGB, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften nichtprüfungspflichtige Bestandteile des Lageberichts sind.

Nach der Beschreibung des Prüfungsgegenstands folgen die Prüfungsurteile zum Jahresabschluss und Lagebericht. Hierin stellt der Abschlussprüfer dar, zu welchen Erkenntnissen er bei seiner Prüfung gekommen ist. Hinsichtlich des Jahresabschlusses erklärt er bei einem uneingeschränkten Prüfungsurteil, dass der Abschluss den anwendbaren Rechnungslegungsvorschriften (in der Regel die handelsrechtlichen Vorschriften) entspricht und, sofern diese Rechnungslegungsvorschriften entsprechende Regelungen enthalten (z. B. die für Kapitalgesellschaften geltenden handelsrechtlichen Vorschriften), der Abschluss unter Beachtung dieser Vorschriften ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt.

Hinsichtlich des Lageberichts erklärt der Abschlussprüfer, dass dieser ein zutreffendes Bild von der Lage der Gesellschaft vermittelt, dass er in Einklang mit dem Jahresabschluss steht, den deutschen gesetzlichen Vorschriften entspricht und die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend darstellt. Zusammenfassend erklärt der Abschlussprüfer ergänzend, dass seine Prüfung zu keinen Einwendungen gegen die Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses und des Lageberichts geführt hat.

Kommt der Abschlussprüfer zu dem Ergebnis, dass er aufgrund wesentlicher Fehler im Abschluss und/oder Lagebericht ein eingeschränktes Prüfungsurteil erteilen muss, berücksichtigt er dies bei der Formulierung seiner Prüfungsurteile, d. h. er trifft die oben dargestellten Erklärungen nur mit einer entsprechenden Einschränkung. Bei einem versagten Prüfungsurteil erklärt der Abschlussprüfer eindeutig, dass aufgrund der umfassenden Auswirkungen seiner Beanstandungen die Ordnungsmäßigkeit von Abschluss und/oder Lagebericht nicht gegeben ist. Bei einer Einschränkung oder Versagung wird die Bezeich-

nung des Abschnitts entsprechend angepasst (z. B. „Eingeschränkte Prüfungsurteile“).

#### Einschränkung des Bestätigungsvermerks

Bei dem in Abschn. 5.1.5 dargestellten Beispiel schränkt der Abschlussprüfer den Bestätigungsvermerk ein, weil die Umsatzerlöse, und damit verbunden weitere Abschlussposten, in einer wesentlichen Höhe fehlerhaft angesetzt bzw. ausgewiesen werden. Das eingeschränkte Prüfungsurteil wird vom Abschlussprüfer wie folgt formuliert:

#### *Eingeschränkte Prüfungsurteile*

(...)

Nach unserer Beurteilung aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse

- entspricht der beigefügte Jahresabschluss **mit Ausnahme der Auswirkungen des im Abschnitt „Grundlage für die eingeschränkten Prüfungsurteile“ beschriebenen Sachverhalts** in allen wesentlichen Belangen den deutschen, für Kapitalgesellschaften geltenden handelsrechtlichen Vorschriften und vermittelt **mit Ausnahme dieser Auswirkungen** unter Beachtung der deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Finanzlage der Gesellschaft zum 31. Dezember 20X2 sowie ihrer Ertragslage für das Geschäftsjahr vom 1. Januar bis zum 31. Dezember 20X2 und
- vermittelt der beigefügte Lagebericht **mit Ausnahme der Auswirkungen des im Abschnitt „Grundlage für die eingeschränkten Prüfungsurteile“ beschriebenen Sachverhalts** insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage der Gesellschaft. In allen wesentlichen Belangen, **mit Ausnahme der Auswirkungen dieses Sachverhalts**, steht dieser Lagebericht in Einklang mit **einem den deutschen gesetzlichen Vorschriften entsprechenden** 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 **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.

#### Versagung des Bestätigungsvermerks

Bei dem in Abschn. 5.1.5 dargestellten Beispiel versagt der Abschlussprüfer sein Prüfungsurteil, weil die Gesellschaft bei der Aufstellung ihres Abschlusses unzutreffenderweise den Rechnungslegungsgrundsatz der Fortführung der Unternehmenstätigkeit zugrunde gelegt hat. Der Abschlussprüfer formuliert sein versagtes Prüfungsurteil wie folgt:

#### *Versagte Prüfungsurteile* (...)

Nach unserer Beurteilung aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse

- entspricht der beigefügte Jahresabschluss **wegen der Bedeutung des im Abschnitt „Grundlage für die versagten Prüfungsurteile“ beschriebenen Sachverhalts nicht** den deutschen, für Kapitalgesellschaften geltenden handelsrechtlichen Vorschriften und vermittelt **kein** unter Beachtung der deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Finanzlage der Gesellschaft zum 31. Dezember 20X2 sowie ihrer Ertragslage für das Geschäftsjahr vom 1. Januar bis zum 31. Dezember 20X2 und
- vermittelt der beigefügte Lagebericht **wegen der Bedeutung des im Abschnitt „Grundlage für die versagten Prüfungsurteile“ beschriebenen Sachverhalts insgesamt kein** zutreffendes Bild von der Lage der Gesellschaft, **steht nicht in Einklang mit einem den deutschen gesetzlichen Vorschriften entsprechenden** Jahresabschluss, entspricht **nicht** den deutschen gesetzlichen Vorschriften und stellt die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung **nicht** zutreffend dar.

Gemäß § 322 Abs. 3 Satz 1 HGB erklären wir, dass unsere Prüfung **zu den genannten Einwendungen gegen die Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses und des Lageberichts** geführt hat, und **versagen daher den Bestätigungsvermerk**.

#### Grundlage für das Prüfungsurteil bzw. die Prüfungsurteile

In diesem Abschnitt des Bestätigungsvermerks gibt der Abschlussprüfer an, dass er seine Prüfung in Übereinstimmung mit den einschlägigen handelsrechtlichen Vorschriften (§ 317 HGB) und unter Beachtung der vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung, d. h. insbesondere den IDW Prüfungsstandards, durchgeführt hat. Sofern zutreffend, und entsprechend bei der Auftragserteilung mit der geprüften Gesellschaft vereinbart, erfolgt zudem die Erklärung, dass ergänzend die International Standards on Auditing (ISAs) beachtet worden sind.

Zu weiteren Details zu Art und Umfang der durchgeführten Prüfung wird an dieser Stelle in der Regel auf die zusätzlichen Ausführungen in dem gesonderten Abschnitt zur Verantwortung des Abschlussprüfers bei der Prüfung des Jahresabschlusses und Lageberichts verwiesen. Es folgt eine Erklärung des Abschlussprüfers zur Einhaltung der Unabhängigkeitsvorschriften und sonstiger Berufspflichten und dass er bei seiner Prüfung ausreichende und geeignete Prüfungsnachweise erlangt hat, um seine Prüfungsurteile zum Jahresabschluss und zum Lagebericht abgeben zu können.

Sollte der Abschlussprüfer sein Prüfungsurteil modifizieren, also z. B. einschränken oder versagen, hat er in diesem Abschnitt die Gründe für die Modifikation und die resultierenden Auswirkungen auf den Abschluss und Lagebericht darzustellen.

#### Einschränkung des Bestätigungsvermerks

Bei der oben beschriebenen Einschränkung aufgrund der fehlerhaften Umsatzerlöse und weiterer Abschlussposten kann der Abschlussprüfer die Gründe für seine Einschränkung z.B. wie folgt formulieren:

### *Grundlage für die eingeschränkten Prüfungsurteile*

In einer Größenordnung von EUR 2,3 Mio. werden Umsatzerlöse angesetzt, obwohl sie am Abschlussstichtag nicht i. S. v. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB realisiert waren. Demzufolge sind insbesondere die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen um EUR 2,7 Mio., der Materialaufwand um EUR 1,3 Mio. sowie das Eigenkapital und der Jahresüberschuss um ca. EUR 1,0 Mio. zu hoch sowie die Vorräte um EUR 1,3 Mio. zu niedrig angesetzt.

Dieser Sachverhalt beeinträchtigt auch die im Lagebericht erfolgte Darstellung des Geschäftsverlaufs einschließlich des Geschäftsergebnisses und der Lage der Gesellschaft sowie die Darstellung der Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung.

### **Versagung des Bestätigungsvermerks**

Bei dem in Abschn. 5.1 dargestellten Beispiel versagt der Abschlussprüfer sein Prüfungsurteil, weil die Gesellschaft bei der Aufstellung ihres Abschlusses unzutreffenderweise den Rechnungslegungsgrundsatz der Fortführung der Unternehmenstätigkeit zugrunde gelegt hat. Der Abschlussprüfer kann die Gründe für sein versagtes Prüfungsurteil z. B. wie folgt formulieren:

### *Grundlage für die versagten Prüfungsurteile*

Wie in Angabe „Sonstige Angaben“ des Anhangs und in Angabe „Liquiditätsrisiken“ des Lageberichts dargelegt, sind die Finanzierungsvereinbarungen der Gesellschaft ausgelaufen und war der ausstehende Betrag am 30. November 20X2 fällig. Das Unternehmen war bislang nicht in der Lage, eine Prolongation zu erzielen oder eine alternative Finanzierung zu erhalten. Dementsprechend ist die Anwendung des Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Unternehmenstätigkeit nicht angemessen.

Dieser Sachverhalt hat umfassende Bedeutung auch für die im Lagebericht erfolgte Darstellung der Lage der Gesellschaft sowie die

Darstellung der Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung.

### **Besonders wichtige Prüfungssachverhalte**

Über „besonders wichtige Prüfungssachverhalte“ (Key Audit Matters; KAMs) wird nur in Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen von Unternehmen im öffentlichen Interesse (PIEs) berichtet.

► Besonders wichtige Prüfungssachverhalte sind Sachverhalte, die nach pflichtgemäßem Ermessen des Abschlussprüfers am bedeutsamsten in der Prüfung des Abschlusses für den aktuellen Berichtszeitraum waren. Besonders wichtige Prüfungssachverhalte sind aus Sachverhalten ausgewählt, die mit den für die Überwachung Verantwortlichen erörtert wurden. Hierunter fallen die „bedeutsamsten beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen“, die in Übereinstimmung mit Artikel 10 Abs. 2 Buchst. c) EU-APrVO zur Untermauerung des Prüfungsurteils im Bestätigungsvermerk beschrieben werden müssen (IDW PS 401, Tz. 9).

Die Berichterstattung über KAMs soll die Aussagekraft des Bestätigungsvermerks steigern, indem mehr Transparenz über die durchgeführte Abschlussprüfung geschaffen wird. Die KAMs sind aus den Sachverhalten auszuwählen, die mit dem Aufsichtsorgan erörtert wurden. KAMs sollen die Abschlussadressaten beim Verständnis von dem Unternehmen und von Bereichen, die im geprüften Abschluss bedeutsamen Beurteilungen der gesetzlichen Vertreter unterlagen, unterstützen.

Dabei ist aber zu beachten, dass dies vor dem Hintergrund erfolgt, dass sich der Abschlussprüfer ein Prüfungsurteil zum Abschluss als Ganzes gebildet hat. Ein KAM ist nicht als ein gesonderter Prüfungsurteil zu einem einzelnen Sachverhalt zu verstehen. KAMs sind kein Ersatz für fehlende oder unvollständige Angaben im Abschluss. Weiterhin ersetzen sie auch keinen ergänzenden Hinweis auf bestandsgefährdende Risiken oder eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks.

KAMs können sich für Bereiche mit einem höher beurteilten Risiko wesentlicher falscher

Angaben oder identifizierter bedeutsamer Risiken (Abschn. 2.4) ergeben. Hierzu zählen Fehlerrisiken, die aufgrund ihrer Art oder des verbundenen Umfangs möglicher falscher Angaben bei der Prüfung eine besondere Aufmerksamkeit des Abschlussprüfers erfordern. Häufig sind dies Bereiche, die dem wesentlichen Ermessen der gesetzlichen Vertreter unterliegen und/oder bedeutsame ungewöhnliche Geschäftsvorfälle darstellen.

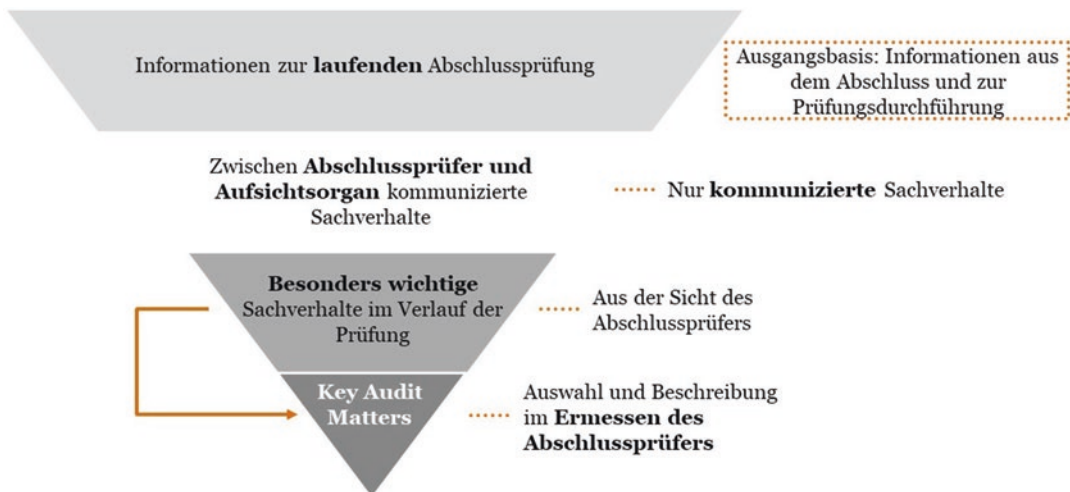
Auch besondere qualitative Aspekte von angewendeten Rechnungslegungsmethoden und geschätzten Werten im Abschluss sind hierbei zu betrachten. In vielen Fällen betrifft dies kritische Werte, die mit einer hohen Schätzunsicherheit behaftet sind und daher stark abhängig von der Einschätzung der gesetzlichen Vertreter sind.

Ergeben sich durch bedeutsame Ereignisse oder Geschäftsvorfälle wesentliche Auswirkungen auf die Durchführung der Abschlussprüfung, können auch diese Themen potenziell ein KAM darstellen. Sind aufgrund neuer Erkenntnisse im Verlauf der Prüfung die Risikobeurteilung des Abschlussprüfers und die Einschätzung der geplanten Prüfungshandlungen anzupassen, kann dies dazu führen, dass ein Bereich vom Abschlussprüfer zu einem solchen bestimmt wird, der von ihm eine besondere Befassung erfordert. Dies betrifft auch Bereiche, in denen der Abschlussprüfer Schwierigkeiten hatte, ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise zu erlangen.

Die Ausgangsbasis zur Bestimmung der KAMs sind die Informationen aus dem Abschluss und zur Prüfungsdurchführung für den aktuellen Berichtszeitraum. Die Grundgesamtheit möglicher KAMs ergibt sich aus den zwischen dem Aufsichtsorgan und dem Abschlussprüfer kommunizierten Sachverhalten (z. B. die Erörterung mit dem Prüfungsausschuss des Aufsichtsrats). Aus diesen Sachverhalten bestimmt der Abschlussprüfer zunächst diejenigen, die bei der Prüfungsdurchführung eine besondere Befassung erforderten. Auf Basis seiner Einschätzungen wählt er sodann die Sachverhalte aus, die am bedeutsamsten waren und daher als KAMs in den Bestätigungsvermerk aufgenommen werden. Zum Ablauf der Auswahl der KAMs siehe Abb. 5.2.

Welche und wie viele der Sachverhalte, die eine besondere Befassung durch den Abschlussprüfer erforderten, schlussendlich am bedeutsamsten für die Prüfung waren, unterliegt dem pflichtgemäßen prüferischen Ermessen. Eine umfangreiche Auflistung (beispielsweise sämtlicher identifizierter Risiken) kann daher in Widerspruch zu dem Konzept der Darstellung der bedeutsamsten Sachverhalte stehen.

Der Abschlussprüfer kann die KAMs unter anderem anhand der Prüfungsschwerpunkte aus Sicht des Prüfungsausschusses/Aufsichtsrats, der wesentlichen Geschäftsvorfälle, der bilanzpolitischen Maßnahmen und der signifikanten Risiken im Rah-



**Abb. 5.2** Ablauf der Auswahl der KAMs

men der laufenden Abschlussprüfung identifizieren. Auch Konsultationen und die Einbindung von Spezialisten in die Prüfung sind hierbei zu berücksichtigen. Zudem können bei der Bestimmung auch bedeutsame Einflüsse auf die Durchführung der Abschlussprüfung (z. B. Schwierigkeiten bei der Erlangung von Prüfungsnachweisen oder Überarbeitung der Risikobeurteilung) zu berücksichtigen sein. Hieraus ergibt sich allerdings keine abschließende Benennung möglicher Quellen zur Identifizierung der Key Audit Matters. Die Quellen für mögliche KAMs und die Identifikation von KAMs sind in Abb. 5.3 dargestellt.

In der Praxis zeigt sich, dass bei Konzernabschlussprüfungen großer deutscher Konzerne über durchschnittlich 3 KAMs und in deren Jahresabschlussprüfungen über durchschnittlich 2 KAMs berichtet wird. Bei Konzernabschlüssen betreffen die KAMs häufig die Themenbereiche Werthaltigkeit von Geschäfts- oder Firmenwerten, Werthaltigkeit von Anlagevermögen, Unternehmenstransaktionen, Umsatzerlöse und Bilanzierung von latenten Steuern. Bei Jahresabschlüssen ist das Thema Beteiligungsbewertung am häufigsten vertreten, wobei die weiteren Themengebiete ähnlich wie bei Konzernabschlussprüfungen, jedoch weiter gestreut sind.

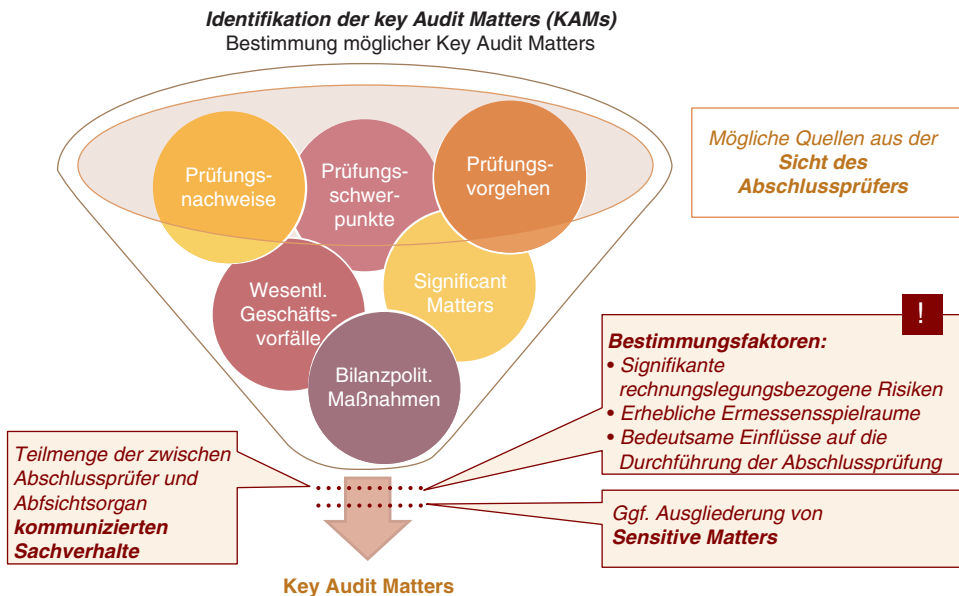
Die Berichterstattung über die einzelnen KAMs im Bestätigungsvermerk unterliegt dem pflichtge-

mäßen Ermessen des Abschlussprüfers, soll aber grundsätzlich folgende Angaben enthalten:

1. Darlegung der Gründe, warum ein Sachverhalt als KAM identifiziert wurde.
2. Beschreibung spezifischer Aspekte des prüferischen Vorgehens im Rahmen der Abschlussprüfung hinsichtlich des Sachverhalts und gegebenenfalls der gewonnenen Erkenntnisse des Abschlussprüfers.
3. Verweis auf weitere Angaben zu dem Sachverhalt im Abschluss des Unternehmens (i. d. R. zugehörige Anhangangaben). Sind weitergehende Ausführungen der gesetzlichen Vertreter im Lagebericht enthalten, kann auf diese gegebenenfalls ergänzend verwiesen werden.

### Sonstige Informationen

Im Abschnitt „Sonstige Informationen“ werden die sonstigen Informationen genannt, die vor der Erteilung des Bestätigungsvermerks vom Abschlussprüfer erlangt wurden. Zudem werden hier die Pflichten des Abschlussprüfers bezogen auf die sonstigen Informationen beschrieben. Sonstige Informationen sind vom Abschlussprüfer zu lesen und daraufhin zu würdigen, ob we-



**Abb. 5.3** Identifikation von KAMs

sentliche Unstimmigkeiten zwischen sonstigen Informationen und dem geprüften Abschluss bzw. Lagebericht und/oder zwischen sonstigen Informationen und den bei der Abschlussprüfung erlangten Kenntnissen bestehen.

Bei kapitalmarktnotierten Unternehmen („listed entities“ i. S. v. ISA 700 (Revised), also vor allem Unternehmen, deren Aktien oder Schuldverschreibungen an einer Wertpapierbörse notiert sind) sind zusätzlich zu den allgemeinen Anforderungen auch solche sonstigen Informationen anzugeben, deren Erlangung erst nach Erteilung des Bestätigungsvermerks erwartet wird.

#### Beispiel

Eine börsennotierte Aktiengesellschaft plant einen Geschäftsbericht zu erstellen und auf seiner Website zu veröffentlichen. Zudem erstellt das Unternehmen einen gesonderten nichtfinanziellen Bericht, den es im Bundesanzeiger offenlegen wird. Weder der Geschäftsbericht noch der gesonderte nichtfinanzielle Bericht wurden bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks erstellt bzw. dem Abschlussprüfer zur Verfügung gestellt. Der Abschlussprüfer hat mit dem Unternehmen vereinbart, dass ihm beide Unterlagen vorgelegt werden, sobald sie fertiggestellt sind, damit er diese nach ISA 720 (Revised) (E-DE) lesen und würdigen kann.

Vor diesem Hintergrund berichtet der Abschlussprüfer in seinem Bestätigungsvermerk in Abschnitt „Sonstige Informationen“ darüber, dass ihm der Geschäftsbericht und der gesonderte nichtfinanzielle Bericht als sonstige Informationen voraussichtlich nach Erteilung des Bestätigungsvermerks zur Verfügung gestellt werden.

Zusätzlich zur Nennung der sonstigen Informationen im Bestätigungsvermerk nimmt der Abschlussprüfer einen Absatz zu seinen Schlussfolgerungen bezüglich der identifizierten sonstigen Informationen auf. Darin erklärt er, dass er zu einer Berichterstattung verpflichtet ist, falls er auf Grundlage der von ihm durchgeführten Arbeiten den Schluss zieht, dass eine wesentliche

falsche Darstellung dieser sonstigen Informationen vorliegt. Zudem erklärt er, sofern zutreffend, dass er in diesem Zusammenhang nichts zu berichten hat. Zu beachten ist hierbei allerdings, dass der Abschlussprüfer vor einer solchen Berichterstattung wirksam von seiner Verpflichtung zur Verschwiegenheit entbunden sein muss. Andernfalls entfällt dieser Absatz zur Schlussfolgerung des Abschlussprüfers ersatzlos.

#### Verantwortung der gesetzlichen Vertreter und des Aufsichtsorgans für den Jahresabschluss und den Lagebericht

In diesem Abschnitt wird zunächst dargestellt, dass die gesetzlichen Vertreter für die Aufstellung und damit auch für die Ordnungsmäßigkeit des Abschlusses und des Lageberichts verantwortlich sind. Zudem wird konkretisiert, dass diese Verantwortung auch umfasst, dass die gesetzlichen Vertreter dafür Sorge tragen, die erforderlichen internen Kontrollen einzurichten, um die Ordnungsmäßigkeit von Jahresabschluss und Lagebericht sicherzustellen. Hervorgehoben wird an dieser Stelle zudem, dass die gesetzlichen Vertreter die Fähigkeit der Gesellschaft, ihre Unternehmenstätigkeit fortzuführen zu können, beurteilen müssen und damit die Grundlage schaffen, um den Abschluss unter Annahme des Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufzustellen und bei Bedarf auch über bestandsgefährdende Risiken berichten zu können.

Sofern ein Aufsichtsorgan bei einem Unternehmen eingerichtet ist, das für die Überwachung des Rechnungslegungsprozesses der Gesellschaft zur Aufstellung des Jahresabschlusses und des Lageberichts verantwortlich ist, ist dieser Umstand ebenfalls in einem separaten Absatz dieses Abschnitts darzustellen.

Die rechtliche Verpflichtung zur Überwachung des Rechnungslegungsprozesses kann sich aus Gesetz oder aus Satzung bzw. Gesellschaftsvertrag ergeben. Eine gesetzliche Verpflichtung ergibt sich z. B. für eine Aktiengesellschaft unmittelbar aus den Anforderungen des § 107 Abs. 3 AktG, für den Aufsichtsrat einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung kann sich eine entsprechende Verpflichtung insbesondere aus

§ 52 Abs. 1 GmbHG i. V. m. § 107 Abs. 3 AktG (sofern nicht anders im Gesellschaftsvertrag bestimmt ist, d. h. § 52 GmbHG nicht ausdrücklich abgedungen wird) ergeben.

### **Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts**

In diesem Abschnitt erläutert der Abschlussprüfer Art und Umfang seiner Prüfung und die damit verbundene Zielsetzung, eine Beurteilung des Abschlusses und des Lageberichts abzugeben. Er stellt dabei klar, dass seine Beurteilung mit einer hinreichenden Sicherheit, nicht aber einer absoluten Sicherheit erfolgt und dass dementsprechend keine Garantie dafür besteht, dass er bei seiner Prüfung alle möglicherweise bestehenden wesentlichen Fehler aufgedeckt hat. Die weiteren Ausführungen zu Art und Umfang der Prüfung dienen vor allem dazu, Transparenz über die durchgeführte Prüfung zu schaffen und einer möglichen Erwartungslücke entgegenzuwirken. So stellt der Abschlussprüfer unter anderem klar,

- dass er einen risikoorientierten Prüfungsansatz verfolgt hat und dabei auch eine Risiko-beurteilung durchgeführt hat, gleichzeitig geht er aber auch darauf ein, dass mit betrügerischen Handlungen (Fraud) ein erhöhtes Risiko verbunden ist, dass Fehler nicht aufgedeckt werden,
- dass er sich zwar mit dem internen Kontrollsystem auseinandergesetzt hat, um seine Prüfungshandlungen zur Beurteilung des Abschlusses und des Lageberichts zu planen, nicht aber um ein eigenständiges Urteil zur Wirksamkeit des internen Kontrollsystems abzugeben,
- dass er die Angemessenheit des von den gesetzlichen Vertretern angewandten Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Unternehmenstätigkeit bis zum Zeitpunkt der Erteilung des Bestätigungsvermerks beurteilt hat, zukünftige Ereignisse oder Gegebenheiten jedoch dazu führen können, dass die Gesellschaft ihre Unternehmenstätigkeit nicht mehr fortführen kann,

- dass er Prüfungshandlungen zu den zukunftsorientierten Angaben im Lagebericht durchführt, er jedoch kein eigenständiges Prüfungsurteil dazu abgibt, und dass ein erhebliches Risiko besteht, dass künftige Ereignisse wesentlich von den zukunftsorientierten Angaben abweichen können.

### **Sonstige gesetzliche und andere rechtliche Anforderungen**

Der Bestätigungsvermerk für die Abschlussprüfung bei einem PIE enthält einen gesonderten Abschnitt zu den gemäß Artikel 10 EU-APrVO geforderten Angaben, die nicht bereits im übrigen Teil des Bestätigungsvermerks (z. B. zur Grundlage für die Prüfungsurteile oder den besonders wichtigen Prüfungssachverhalten) enthalten sind.

Dieser Abschnitt enthält Angaben zur Bestellung des Abschlussprüfers, zur ununterbrochenen Mandatsdauer des Abschlussprüfers bei dem geprüften Unternehmen, eine Bestätigung zum Einklang der Prüfungsurteile im Bestätigungsvermerk mit dem in Artikel 11 EU-APrVO genannten zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss (Prüfungsbericht) und gegebenenfalls die Angabe zusätzlich zur Abschlussprüfung erbrachter Leistungen des Abschlussprüfers für das geprüfte Unternehmen (einschließlich von diesem beherrschter Unternehmen).

### **Verantwortlicher Wirtschaftsprüfer**

In diesem Abschnitt, der nur bei der Abschlussprüfung eines PIE relevant ist, sind der Vor- und Nachname des Wirtschaftsprüfers anzugeben, der für die Durchführung der Prüfung verantwortlich ist.

### **Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks**

Der Bestätigungsvermerk wird vom Abschlussprüfer mit Angabe des Orts der Niederlassung und des Datums unterzeichnet. Das Datum des Bestätigungsvermerks dokumentiert dabei die Beendigung der Abschlussprüfung und das Ende des Wertaufhellungszeitraums. Bei gesetzlichen Abschlussprüfungen wird der Bestätigungsvermerk zudem zwingend mit dem Berufssiegel versehen (§ 48 Abs. 1 WPO).

### Hinweise im Bestätigungsvermerk

Zusätzlich zu den bisher dargestellten Inhalten des Bestätigungsvermerks kann der Abschlussprüfer es für notwendig erachten, dem Abschlussadressaten weitere Informationen zu berichten. Dazu kann er in dem Bestätigungsvermerk einen Hinweis zur Hervorhebung eines Sachverhalts oder einen Hinweis auf einen sonstigen Sachverhalt aufnehmen. Dabei ist zu beachten, dass solche Hinweise nicht bedeuten, dass der Abschlussprüfer sein Prüfungsurteil modifiziert, also z. B. einschränkt oder versagt. Auch bei einem Hinweis im Bestätigungsvermerk kann der Abschlussprüfer grundsätzlich ein uneingeschränktes Prüfungsurteil abgeben.

Bei einem **Hinweis zur Hervorhebung eines Sachverhalts** bezieht sich der Abschlussprüfer auf einen bereits im Jahresabschluss (vor allem Anhang) oder im Lagebericht dargestellten Sachverhalt, auf den er noch einmal gesondert aufmerksam machen möchte, da er nach seiner Beurteilung von grundsätzlicher Bedeutung für das Verständnis des Abschlusses und/oder Lageberichts durch die Abschlussadressaten ist. Beispiele für solche Sachverhalte sind z. B. eine Unsicherheit hinsichtlich des Ausgangs außergerichtlicher Rechtsstreitigkeiten, ein bedeutsames Ereignis, dass nach dem Abschlussstichtag eingetreten ist, oder ein katastrophales Ereignis, das bedeutsame Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage des geprüften Unternehmens haben kann.

#### Beispiel

Eine Gesellschaft befindet sich in Liquidation und hat daher Ihren Abschluss unter Abkehr vom Rechnungslegungsgrundsatz der Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufgestellt. Daraus ergeben sich erhebliche Auswirkungen auf den Ansatz und die Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden (z. B. Abwertung des Anlagevermögens und der Vorräte, Ansatz einer Rückstellung für Personalfreistellungen). Aufgrund der grundsätzlichen Bedeutung der Bilanzierung unter Abkehr vom Rechnungslegungsgrundsatz der Fortführung der Unternehmenstätigkeit für

das Verständnis des Abschlusses nimmt der Abschlussprüfer folgenden Hinweis in den Bestätigungsvermerk auf:

#### **Hinweis zur Hervorhebung eines Sachverhalts – Liquidation der Gesellschaft und Abkehr vom Rechnungslegungsgrundsatz der Fortführung der Unternehmenstätigkeit**

Wir verweisen auf die Ausführungen der gesetzlichen Vertreter in Abschnitt „Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden“ des Anhangs und die Angaben in Abschnitt „Liquidation der Gesellschaft“ des Lageberichts, welche den Beschluss zur Liquidation der Gesellschaft und die darauf basierende Bilanzierung zu Liquidationswerten aufgrund der Abkehr vom Rechnungslegungsgrundsatz der Fortführung der Unternehmenstätigkeit beschreiben. Unsere Prüfungsurteile zum Jahresabschluss und zum Lagebericht sind diesbezüglich nicht modifiziert.

Mit einem **Hinweis auf einen sonstigen Sachverhalt** kann der Abschlussprüfer im Bestätigungsvermerk über einen Sachverhalt berichten, der nach seiner Beurteilung für das Verständnis der durchgeführten Abschlussprüfung, der Verantwortung des Abschlussprüfers oder des Bestätigungsvermerks relevant ist, der aber nicht bereits im Abschluss oder Lagebericht des geprüften Unternehmens dargestellt ist.

#### Beispiel

Die Gesellschaft ist ein Tochterunternehmen und wird in den Konzernabschluss des Mutterunternehmens einbezogen. Bei der Aufstellung des Jahresabschlusses nimmt die Gesellschaft die Erleichterungen nach § 264 Abs. 3 HGB in Anspruch und verzichtet auf die Aufstellung eines Anhangs und eines Lageberichts.

Der Abschlussprüfer beurteilt im Rahmen seiner Prüfung, ob die gesetzlichen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Erleichterungen vorliegen. Zum Zeitpunkt der Beendigung seiner Prüfung war der Konzernabschluss noch nicht aufgestellt, da die geprüften Jahresabschlüsse der Tochterunternehmen noch nicht vorlagen. Daher kann

final noch nicht beurteilt werden, ob das Tochterunternehmen tatsächlich in den Konzernabschluss einbezogen wird, der Konzernabschluss ordnungsgemäß aufgestellt wurde, die Befreiung des Tochterunternehmens im Konzernanhang angegeben wurde und alle erforderlichen Unterlagen einschließlich Konzernabschluss offengelegt wurden.

Aufgrund seiner Erfahrungen in der Vergangenheit und des Entwurfs des Konzernabschlusses hält der Abschlussprüfer es für ausreichend wahrscheinlich, dass die Voraussetzungen für die Befreiung erfüllt werden. Um auf die Situation hinzuweisen, nimmt der Abschlussprüfer folgenden Hinweis in den Bestätigungsvermerk auf:

#### **Hinweis auf einen sonstigen Sachverhalt**

Unter Inanspruchnahme der Erleichterungsvorschrift des § 264 Abs. 3 HGB wurden kein Anhang und kein Lagebericht aufgestellt. Im Zeitpunkt der Beendigung unserer Abschlussprüfung konnte nicht abschließend beurteilt werden, ob die Befreiungsvorschrift des § 264 Abs. 3 HGB zu Recht in Anspruch genommen worden ist, weil die Voraussetzungen nach § 264 Abs. 1 Satz 1 HGB und § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3, Nr. 4 und Nr. 5 Buchst. c) bis e) HGB ihrer Art nach erst zu einem späteren Zeitpunkt erfüllt werden können. Unser Prüfungsurteil zum Jahresabschluss ist diesbezüglich nicht modifiziert.

Das Gesetz sieht vor, dass ein Hinweis auf Bestandsgefährdung verpflichtend in den Bestätigungsvermerk aufzunehmen ist, wenn Risiken bestehen, die den Fortbestand des geprüften Unternehmens gefährden können (§ 322 Abs. 2 Satz 3 HGB). Ein bestandsgefährdendes Risiko liegt dann vor, wenn eine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten besteht, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können. Ereignisse oder Gegebenheiten, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können, können z. B. sein:

- Finanzwirtschaftliche Gegebenheiten (z. B. die kurzfristigen Schulden übersteigen das Umlaufvermögen, auslaufende Darlehensverträge, operative Verluste, negative Cashflows)
- Betriebliche Gegebenheiten (z. B. sinkende Umsätze aufgrund neuer Konkurrenten, Wegfall eines Großkunden, Ausscheiden von wichtigen Führungskräften, mögliche Liquidation der Gesellschaft)
- Sonstige Gegebenheiten (z. B. bedeutsame Rechtsstreitigkeiten, Verstoß gegen aufsichtsrechtliche Vorschriften, unzureichender Versicherungsschutz)

#### **Beispiel**

Eine Gesellschaft befindet sich aufgrund operativer Verluste in finanziellen Schwierigkeiten. Sowohl die Gesellschaft als auch der Abschlussprüfer kommen in ihrer Beurteilung der Situation zu dem Ergebnis, dass ein bestandsgefährdendes Risiko vorliegt. Nachdem die Gesellschaft die Situation im Anhang und im Lagebericht dargestellt hat, nimmt der Abschlussprüfer den folgenden Hinweis auf Bestandsgefährdung in den Bestätigungsvermerk auf:

#### **Wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit**

Wir verweisen auf die Angaben im Abschnitt „Sonstige Angaben“ im Anhang sowie die Angaben in Abschnitt „Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung“ des Lageberichts, in denen die gesetzlichen Vertreter beschreiben, dass sich die Gesellschaft in einer angespannten Liquiditätssituation befindet. Wie im Abschnitt „Sonstige Angaben“ und in Abschnitt „Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung“ dargelegt, deuten diese Ereignisse und Gegebenheiten auf das Bestehen einer wesentlichen Unsicherheit hin, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit der Gesellschaft zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen kann und die ein bestandsgefährdendes Risiko im Sinne des § 322 Abs. 2 Satz 3 HGB darstellt. Unsere Prüfungsurteile sind bezüglich dieses Sachverhalts nicht modifiziert.

*Nach Durchführung der abschließenden Prüfungshandlungen im Rahmen der Abschlussprüfung bei der Hermes Fahrräder GmbH und Würdigung der Prüfungsfeststellungen kommt der Abschlussprüfer der Gesellschaft zu der Auffassung, dass ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk zu erteilen ist. Bei der Hermes Fahrräder GmbH handelt es sich nicht um ein Unternehmen von öffentlichem Interesse (nicht kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d HGB, kein Finanzdienstleistungsunternehmen, kein Versicherungsunternehmen). Sonstige Informationen im Sinne des ISA 720 (Revised) (E-DE) wurden nicht identifiziert. Die Gesellschaft hat kein Aufsichtsgremium, das zur Überwachung des Rechnungslegungsprozesses rechtlich verpflichtet ist. Vor diesem Hintergrund wird der Bestätigungsvermerk wie folgt erteilt:*

#### **BESTÄTIGUNGSVERMERK DES UNABHÄNGIGEN ABSCHLUSSPRÜFERS**

An die Hermes Fahrräder GmbH, Karben

##### **Prüfungsurteile**

Wir haben den Jahresabschluss der Hermes Fahrräder GmbH, Karben – bestehend aus der Bilanz zum 31. Dezember 20X2 und der Gewinn- und Verlust-Rechnung für das Geschäftsjahr vom 1. Januar bis zum 31. Dezember 20X2 sowie dem Anhang, einschließlich der Darstellung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden – geprüft. Darüber hinaus haben wir den Lagebericht der Hermes Fahrräder GmbH für das Geschäftsjahr vom 1. Januar bis zum 31. Dezember 20X2 geprüft.

Nach unserer Beurteilung aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse

- entspricht der beigefügte Jahresabschluss in allen wesentlichen Belangen den deutschen, für Kapitalgesellschaften geltenden 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. Dezember 20X2 sowie ihrer Ertrags-

lage für das Geschäftsjahr vom 1. Januar bis zum 31. Dezember 20X2 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.

##### **Grundlage für die Prüfungsurteile**

Wir haben unsere Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts in Übereinstimmung mit § 317 HGB unter Beachtung der vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung durchgeführt. Unsere Verantwortung nach diesen Vorschriften und Grundsätzen ist im Abschnitt „Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts“ unseres Bestätigungsvermerks weitergehend beschrieben. Wir sind von dem Unternehmen unabhängig in Übereinstimmung mit den deutschen handelsrechtlichen und berufsrechtlichen Vorschriften und haben unsere sonstigen deutschen Berufspflichten in Übereinstimmung mit diesen Anforderungen erfüllt. Wir sind der Auffassung, dass die von uns erlangten Prüfungsnachweise ausreichend und geeignet sind, um als Grundlage für unsere Prüfungsurteile zum Jahresabschluss und zum Lagebericht zu dienen.

##### **Verantwortung der gesetzlichen Vertreter für den Jahresabschluss und den Lagebericht**

Die gesetzlichen Vertreter sind verantwortlich für die Aufstellung des Jahresabschlusses, der den deutschen, für Kapitalgesellschaften geltenden handelsrechtlichen Vorschriften in allen wesentlichen Belangen entspricht, und dafür, dass der Jahresabschluss unter Beachtung der deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und

Ertragslage der Gesellschaft vermittelt. Ferner sind die gesetzlichen Vertreter verantwortlich für die internen Kontrollen, die sie in Übereinstimmung mit den deutschen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung als notwendig bestimmt haben, um die Aufstellung eines Jahresabschlusses zu ermöglichen, der frei von wesentlichen – beabsichtigten oder unbeabsichtigten – falschen Darstellungen ist.

Bei der Aufstellung des Jahresabschlusses sind die gesetzlichen Vertreter dafür verantwortlich, die Fähigkeit der Gesellschaft zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit zu beurteilen. Des Weiteren haben sie die Verantwortung, Sachverhalte in Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit, sofern einschlägig, anzugeben. Darüber hinaus sind sie dafür verantwortlich, auf der Grundlage des Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Unternehmenstätigkeit zu bilanzieren, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen.

Außerdem sind die gesetzlichen Vertreter verantwortlich für die Aufstellung des Lageberichts, der insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage der Gesellschaft vermittelt sowie in allen wesentlichen Belangen mit dem Jahresabschluss in Einklang steht, den deutschen gesetzlichen Vorschriften entspricht und die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend darstellt. Ferner sind die gesetzlichen Vertreter verantwortlich für die Vorkehrungen und Maßnahmen (Systeme), die sie als notwendig erachtet haben, um die Aufstellung eines Lageberichts in Übereinstimmung mit den anzuwendenden deutschen gesetzlichen Vorschriften zu ermöglichen und um ausreichende geeignete Nachweise für die Aussagen im Lagebericht erbringen zu können.

#### **Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts**

Unsere Zielsetzung ist, hinreichende Sicherheit darüber zu erlangen, ob der Jahresabschluss als Ganzes frei von wesentlichen – beabsichtigten oder unbeabsichtigten – falschen Darstellungen ist und ob der Lagebericht insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage der Gesellschaft vermittelt sowie in allen wesentlichen Belangen

mit dem Jahresabschluss sowie mit den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen in Einklang steht, den deutschen gesetzlichen Vorschriften entspricht und die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend darstellt, sowie einen Bestätigungsvermerk zu erteilen, der unsere Prüfungsurteile zum Jahresabschluss und zum Lagebericht beinhaltet.

Hinreichende Sicherheit ist ein hohes Maß an Sicherheit, aber keine Garantie dafür, dass eine in Übereinstimmung mit § 317 HGB unter Beachtung der vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung durchgeführte Prüfung eine wesentliche falsche Darstellung stets aufdeckt. Falsche Darstellungen können aus Verstößen oder Unrichtigkeiten resultieren und werden als wesentlich angesehen, wenn vernünftigerweise erwartet werden könnte, dass sie einzeln oder insgesamt die auf der Grundlage dieses Jahresabschlusses und Lageberichts getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen von Adressaten beeinflussen.

Während der Prüfung üben wir pflichtgemäßes Ermessen aus und bewahren eine kritische Grundhaltung. Darüber hinaus

- identifizieren und beurteilen wir die Risiken wesentlicher – beabsichtigter oder unbeabsichtigter – falscher Darstellungen im Jahresabschluss und im Lagebericht, planen und führen Prüfungshandlungen als Reaktion auf diese Risiken durch sowie erlangen Prüfungsnachweise, die ausreichend und geeignet sind, um als Grundlage für unsere Prüfungsurteile zu dienen. Das Risiko, dass wesentliche falsche Darstellungen nicht aufgedeckt werden, ist bei Verstößen höher als bei Unrichtigkeiten, da Verstöße betrügerisches Zusammenwirken, Fälschungen, beabsichtigte Unvollständigkeiten, irreführende Darstellungen bzw. das Außerkraftsetzen interner Kontrollen beinhalten können.
- gewinnen wir ein Verständnis von dem für die Prüfung des Jahresabschlusses relevanten internen Kontrollsystem und den für die Prüfung des Lageberichts relevanten Vorkehrungen und Maßnahmen, um Prüfungshandlungen

zu planen, die unter den gegebenen Umständen angemessen sind, jedoch nicht mit dem Ziel, ein Prüfungsurteil zur Wirksamkeit dieser Systeme der Gesellschaft abzugeben.

- beurteilen wir die Angemessenheit der von den gesetzlichen Vertretern angewandten Rechnungslegungsmethoden sowie die Vertretbarkeit der von den gesetzlichen Vertretern dargestellten geschätzten Werte und damit zusammenhängenden Angaben.
- ziehen wir Schlussfolgerungen über die Angemessenheit des von den gesetzlichen Vertretern angewandten Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Unternehmenstätigkeit sowie, auf der Grundlage der erlangten Prüfungsnachweise, ob eine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten besteht, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit der Gesellschaft zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können. Falls wir zu dem Schluss kommen, dass eine wesentliche Unsicherheit besteht, sind wir verpflichtet, im Bestätigungsvermerk auf die dazugehörigen Angaben im Jahresabschluss und im Lagebericht aufmerksam zu machen oder, falls diese Angaben unangemessen sind, unser jeweiliges Prüfungsurteil zu modifizieren. Wir ziehen unsere Schlussfolgerungen auf der Grundlage der bis zum Datum unseres Bestätigungsvermerks erlangten Prüfungsnachweise. Zukünftige Ereignisse oder Gegebenheiten können jedoch dazu führen, dass die Gesellschaft ihre Unternehmenstätigkeit nicht mehr fortführen kann.
- beurteilen wir die Gesamtdarstellung, den Aufbau und den Inhalt des Jahresabschlusses einschließlich der Angaben sowie ob der Jahresabschluss die zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle und Ereignisse so darstellt, dass der Jahresabschluss unter Beachtung der deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft vermittelt.
- beurteilen wir den Einklang des Lageberichts mit dem Jahresabschluss, seine Gesetzesentsprechung und das von ihm vermittelte Bild von der Lage der Gesellschaft.

- führen wir Prüfungshandlungen zu den von den gesetzlichen Vertretern dargestellten zukunftsorientierten Angaben im Lagebericht durch. Auf Basis ausreichender geeigneter Prüfungsnachweise vollziehen wir dabei insbesondere die den zukunftsorientierten Angaben von den gesetzlichen Vertretern zugrunde gelegten bedeutsamen Annahmen nach und beurteilen die sachgerechte Ableitung der zukunftsorientierten Angaben aus diesen Annahmen. Ein eigenständiges Prüfungsurteil zu den zukunftsorientierten Angaben sowie zu den zugrunde liegenden Annahmen geben wir nicht ab. Es besteht ein erhebliches unvermeidbares Risiko, dass künftige Ereignisse wesentlich von den zukunftsorientierten Angaben abweichen.

Wir erörtern mit den für die Überwachung Verantwortlichen unter anderem den geplanten Umfang und die Zeitplanung der Prüfung sowie bedeutsame Prüfungsfeststellungen, einschließlich etwaiger Mängel im internen Kontrollsystem, die wir während unserer Prüfung feststellen.

### 5.2.3 Prüfungsbericht

Der Prüfungsbericht ist primär an das Aufsichtsorgan, aber auch an die gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft gerichtet und fasst Gegenstand, Art und Umfang sowie die Feststellungen und Ergebnisse der Abschlussprüfung wesentlich umfangreicher und detaillierter zusammen, als das im Bestätigungsvermerk der Fall ist. Der Prüfungsbericht hat dabei insbesondere die Aufgabe, die Überwachung des Unternehmens zu unterstützen.

- Anders als der Bestätigungsvermerk dient der Prüfungsbericht ausschließlich dem Aufsichtsorgan und den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft und nicht der Öffentlichkeit. Das HGB schreibt dementsprechend keine Veröffentlichung des Prüfungsberichts vor.

Die Anforderungen an den Prüfungsbericht ergeben sich aus § 321 HGB und IDW PS

450 n.F. „Grundsätze ordnungsmäßiger Erstellung von Prüfungsberichten“. Ein vergleichbarer ISA existiert nicht, da in den ISA die Erstellung eines schriftlichen Prüfungsberichts nicht verpflichtend vorgesehen ist.

Bei der Verfassung des Prüfungsberichts sind die folgenden allgemeinen Berichtsgrundsätze zu beachten:

- Grundsatz der Klarheit
  - Grundsatz der Wahrheit
  - Grundsatz der Vollständigkeit
  - Grundsatz der Unparteilichkeit
- Nach dem Grundsatz der Klarheit hat die Berichterstattung im Prüfungsbericht verständlich, eindeutig und problemorientiert zu erfolgen. Dabei hat sie sich vor allem an den Informationsbedürfnissen der Hauptadressaten des Prüfungsberichts, also Aufsichtsorgan und gesetzliche Vertreter, auszurichten. Hier kann davon ausgegangen werden, dass bei den Empfängern des Prüfungsberichts ein Grundverständnis der wirtschaftlichen Gegebenheiten des Unternehmens und für die Grundlagen der Rechnungslegung besteht.
- Dem Grundsatz der Wahrheit folgend müssen die Inhalte des Prüfungsberichts nach Überzeugung des Abschlussprüfers den tatsächlichen Gegebenheiten und den von ihm im Rahmen der Abschlussprüfung festgestellten Sachverhalten entsprechen.
- Aus dem Grundsatz der Vollständigkeit ergibt sich, dass der Prüfungsbericht alle wesentlichen Ergebnisse der Abschlussprüfung und alle rechtlich geforderten Feststellungen enthalten muss. Das bedeutet auch, dass der Prüfungsbericht für sich genommen verständlich sein muss, ohne dass ergänzende Unterlagen oder Berichte herangezogen werden müssen.
- Nach dem Grundsatz der Unparteilichkeit hat der Abschlussprüfer seine Feststellungen sachlich und unvoreingenommen darzustellen, d. h. eine einseitige Darstellung von Sachverhalten ist zu vermeiden.
- Der Prüfungsbericht ist übersichtlich zu gliedern. Die Gliederung des Prüfungsberichts kann z. B. wie folgt aussehen:
- Prüfungsauftrag
  - Grundsätzliche Feststellungen
    - Stellungnahme zur Lagebeurteilung der gesetzlichen Vertreter
    - Bestandsgefährdende oder entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen
    - Beanstandungen zur Rechnungslegung und sonstige Verstöße gegen Gesetz oder Gesellschaftsvertrag
    - Wesentliche Geschäftsvorfälle und bilanzpolitische Maßnahmen
    - Wiedergabe des Bestätigungsvermerks
  - Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung
  - Feststellungen zur Rechnungslegung
    - Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung
    - Gesamtaussage des Jahresabschlusses
    - Weitere Erläuterungen zur Vermögens-, Finanz- und Ertragslage
  - Schlussbemerkung
  - Anlagen zum Prüfungsbericht

Nachfolgend werden die Inhalte der einzelnen Gliederungspunkte kurz dargestellt:

### Prüfungsauftrag

Im Prüfungsbericht wird zunächst der Prüfungsauftrag beschrieben, also unter anderem die geprüfte Gesellschaft, der Prüfungsgegenstand und das Geschäftsjahr. Zudem bestätigt der Abschlussprüfer in diesem Abschnitt, dass er von der Gesellschaft unabhängig ist. Der Prüfungsauftrag kann im Prüfungsbericht wie folgt dargestellt werden:

#### Beispiel

Aufgrund unserer Wahl zum Abschlussprüfer in der ordentlichen Gesellschafterversammlung vom 25. April 20X2 erteilte uns die Geschäftsführung der Hermes Fahrräder GmbH, Karben, den Auftrag, den Jahresabschluss der Gesellschaft für das Geschäftsjahr vom 1. Januar bis 31. Dezember 20X2 unter Einbeziehung der Buchführung und den Lagebericht für dieses Geschäftsjahr gemäß §§ 316 ff. HGB zu prüfen.

Wir bestätigen gemäß § 321 Abs. 4a HGB, dass wir bei unserer Abschlussprüfung die an-

wendbaren Vorschriften zur Unabhängigkeit beachtet haben.

### Grundsätzliche Feststellungen

In diesem Abschnitt ist die sogenannte Vorabberichterstattung enthalten. Hier werden in verständlicher Form die Sachverhalte dargestellt, die für die Adressaten des Prüfungsberichts und insbesondere auch für die Überwachung der Gesellschaft von besonderer Bedeutung sind.

Dazu gehört zunächst die Stellungnahme des Abschlussprüfers zur Lagebeurteilung der gesetzlichen Vertreter (insbesondere hinsichtlich des Fortbestands und der künftigen Entwicklung der Gesellschaft), die im Lagebericht der Gesellschaft enthalten ist. Wird kein Lagebericht durch die Gesellschaft erstellt, entfällt dieser Berichtsabschnitt. Die Berichterstattung enthält eine Zusammenfassung derjenigen Ausführungen, die nach Einschätzung des Abschlussprüfers relevant für die Adressaten des Prüfungsberichts sind, um eine eigene Beurteilung der Lage der Gesellschaft vornehmen zu können. Zudem gibt der Abschlussprüfer auf der Basis seiner bei der Durchführung der Abschlussprüfung gewonnenen Erkenntnisse über die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft eine Gesamtaussage über die Darstellung und Beurteilung der Lage durch die gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft ab.

Darüber hinaus hat der Abschlussprüfer an dieser Stelle auch über bestehende bestandsgefährdende oder entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen zu berichten. Es handelt sich hierbei um einen Bestandteil der sogenannten Redepflicht des Abschlussprüfers, durch die die Berichtsadressaten möglichst frühzeitig über besondere Risiken informiert werden sollen, damit sie die erforderlichen Gegenmaßnahmen einleiten können. Die bestandsgefährdenden Tatsachen stehen dabei in unmittelbarem Zusammenhang mit wesentlichen Unsicherheiten, die den Fortbestand der Gesellschaft infrage stellen können (bestandsgefährdende Risiken) und die zu einem Hinweis auf Bestandsgefährdung im Bestätigungsvermerk führen. Entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen haben sich dagegen noch nicht zu einer Bestandsgefährdung konkretisiert und

liegen somit zeitlich vor bestandsgefährdenden Risiken. Hierunter fallen auch bereits Tatsachen, die die wirtschaftliche Entwicklung eines Unternehmens negativ beeinflussen, wie z. B. stark rückläufige Auftragseingänge, Verlust wesentlicher Marktanteile oder verlustbringende Fehlinvestitionen.

#### Beispiel

Eine Berichterstattung über entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen im Prüfungsbericht kann wie folgt formuliert sein:

#### **Entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen**

Die Gesellschaft hat im vergangenen Jahr aufgrund sinkender Marktanteile operative Verluste erzielt. Es wurden Maßnahmen eingeleitet, um neue Kunden zu gewinnen und Kosten im administrativen und operativen Bereich zu reduzieren. Zur Aufrechterhaltung der Zahlungsfähigkeit der Gesellschaft hat die Muttergesellschaft eine unbegrenzte Finanzierungszusage abgegeben. Wir verweisen ergänzend auf die Darstellungen der gesetzlichen Vertreter im Lagebericht.

Ein weiterer Bestandteil der Redepflicht ist die Berichterstattung über Beanstandungen zur Rechnungslegung und sonstige Verstöße gegen Gesetz oder Gesellschaftsvertrag.

Beanstandungen des Abschlussprüfers zur Rechnungslegung sind Fehler bzw. falsche Angaben im Abschluss und Lagebericht. Sie umfassen sowohl unbewusste Fehler bzw. Unrichtigkeiten im Abschluss und Lagebericht als auch solche Fehler bzw. Verstöße, die durch bewusste Handlungen oder Unterlassungen verursacht worden sind. Liegen wesentliche Fehler vor, die von der Gesellschaft nicht korrigiert werden, führt dies regelmäßig auch zu einer Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks. In diesem Fall umfasst die Berichterstattung des Abschlussprüfers neben einer Darstellung des Fehlers auch eine Beschreibung der Auswirkungen des Fehlers auf die Aussagen des Abschlusses. Auch unwesentliche Fehler können zu berichten sein, wenn dies dem Informationsbedürfnis der Berichtsadressaten ent-

spricht. In diesem Fall stellt der Abschlussprüfer klar, dass unter dem Gesichtspunkt der Wesentlichkeit keine Einschränkung des Bestätigungsvermerks erforderlich war.

Sonstige Verstöße gegen Gesetz oder Gesellschaftsvertrag umfassen schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter oder Arbeitnehmer, die sich nicht unmittelbar auf die Rechnungslegung beziehen. In Betracht kommen z. B. Verstöße gegen das AktG, GmbHG, Geldwäschegesetz oder die Insolvenzordnung. Aber auch über wesentliche Verletzungen von Aufstellungs- und Publizitätspflichten im Zusammenhang mit Konzern- bzw. Vorjahresabschlüssen ist zu berichten.

#### Beispiel

Verstöße gegen gesetzliche Vorschriften können zu folgenden Formulierungen im Prüfungsbericht führen:

#### **Sonstige Verstöße gegen Gesetz oder Gesellschaftsvertrag**

Wir weisen darauf hin, dass die Geschäftsführung bisher kein Risikofrüherkennungssystem im Sinne des § 91 Abs. 2 AktG eingerichtet hat, welches gewährleistet, dass den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen früh erkannt werden.

Wir weisen zudem darauf hin, dass die Gesellschaft ihrer Verpflichtung zur Offenlegung des Vorjahresabschlusses gemäß § 325 HGB nicht nachgekommen ist.

Die Darstellung der wesentlichen Geschäftsvorfälle und bilanzpolitischen Maßnahmen unterstützt die Berichtsadressaten dabei, sich schnell über die bedeutenden wirtschaftlichen Aktivitäten der Gesellschaft im Geschäftsjahr zu informieren und Auswirkungen auf den Abschluss zu erkennen, die sich aus sachverhaltsgestaltenden Maßnahmen und Bewertungsentscheidungen ergeben haben.

Der Bestätigungsvermerk wird als separates Dokument erteilt und an die Gesellschaft ausgeliefert (sogenanntes Testatsexemplar). Allerdings ist der erteilte Bestätigungsvermerk in seinem Wortlaut im Prüfungsbericht wiederzugeben.

Dies kann im Anschluss an die Vorabberichterstattung erfolgen und markiert so den Übergang auf die weitere, ausführlichere Berichterstattung des Abschlussprüfers über Art, Gegenstand und Umfang der Prüfung.

#### **Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung**

In diesem Abschnitt beschreibt der Abschlussprüfer Gegenstand, Art und Umfang der Abschlussprüfung. Ziel der Berichterstattung ist es, dass die Berichtsadressaten die Prüfungstätigkeit besser beurteilen können und die Relevanz der Prüfung für die eigene Überwachungstätigkeit besser einschätzen können. In diesem Zusammenhang sind neben den bei der Aufstellung von Abschluss und Lagebericht angewandten Rechnungslegungsgrundsätzen auch die von dem Abschlussprüfer beachteten Prüfungsgrundsätze sowie die bei der Prüfung festgelegten Prüfungsschwerpunkte anzugeben. Üblicherweise stellt der Abschlussprüfer an dieser Stelle auch die unterschiedlichen Verantwortlichkeiten der gesetzlichen Vertreter und des Abschlussprüfers klar:

- Verantwortung der gesetzlichen Vertreter für: Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, des Abschlusses und des Lageberichts, die dazu eingerichteten Kontrollen und die dem Abschlussprüfer gemachten Angaben
- Verantwortung des Abschlussprüfers für: Beurteilung des Jahresabschlusses und des Lageberichts unter Einbeziehung der Buchführung und der gemachten Angaben im Rahmen einer pflichtgemäßen Prüfung

Die Rechnungslegungsgrundsätze sind bei Jahresabschlüssen in der Regel die deutschen handelsrechtlichen Vorschriften (und gegebenenfalls ergänzende Bestimmungen aus Gesellschaftsvertrag oder Satzung), bei einer Prüfung eines Konzernabschlusses kommen auch die International Financial Reporting Standards (IFRS) in Betracht.

Bei den Prüfungsgrundsätzen wird auf die Vorschriften der §§ 316 ff HGB und die in den Prüfungsstandards des IDW niedergelegten Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung

sowie, sofern dies entsprechend vereinbart wurde, ergänzend auf die International Standards on Auditing (ISA) verwiesen.

Als Gegenstand der Abschlussprüfung sind die Buchführung, der Jahresabschluss und der Lagebericht zu nennen (sowie gegebenenfalls Auftragererweiterungen wie die Prüfung des Risikofrüherkennungssystems gemäß § 317 Abs. 4 HGB). Üblicherweise werden an dieser Stelle auch Negativabgrenzungen vorgenommen, d. h. dargestellt, was nicht Gegenstand der Prüfung war (z. B. Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftsführung oder Angemessenheit des Versicherungsschutzes der Gesellschaft).

Hinsichtlich Art und Umfang der Prüfung ist die bei der Prüfung angewandte risikoorientierte Prüfungsstrategie darzustellen. Darauf aufbauend sind das Prüfungsvorgehen in Form der Beurteilung des rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystems und der sich daraus ergebenden Auswirkungen auf die Durchführung von aussagebezogenen Prüfungshandlungen (analytische Prüfungshandlungen und Einzelfallprüfungen) sowie unter anderem die Prüfungsschwerpunkte, die Zielsetzung und Verwendung von Auswahlverfahren (Vollerhebung, bewusste Auswahl und Stichprobe) und die Verwertung der Arbeiten anderer Prüfer oder der internen Revision zu beschreiben.

In diesem Zusammenhang wird auch angegeben, ob die gesetzlichen Vertreter alle verlangten Aufklärungen und Nachweise erbracht haben, die der Abschlussprüfer zur ordnungsmäßigen Durchführung der Prüfung als erforderlich erachtet hat. Zudem wird in der Regel auf die Einholung der Vollständigkeitserklärung hingewiesen.

### **Feststellungen zur Rechnungslegung**

Im Rahmen der Feststellungen zur Rechnungslegung berichtet der Abschlussprüfer über die Ergebnisse der Abschlussprüfung hinsichtlich der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, des Jahresabschlusses und des Lageberichts sowie der Gesamtaussage des Jahresabschlusses. Zudem gibt er hier weitere Erläuterungen zur Vermögens-, Finanz- und Ertragslage.

Der Abschlussprüfer bestätigt in diesem Abschnitt auf der Grundlage der bei seiner Prüfung

getroffenen Feststellungen, dass, sofern zutreffend, die Buchführung und das Belegwesen der Gesellschaft ordnungsgemäß sind und den gesetzlichen Vorschriften entsprechen. Sollten Mängel in der Buchführung vorliegen, ist über diese ebenfalls zu berichten. Bei der Berichterstattung sind auch Bereiche der Buchführung mit einzubeziehen, die von der Gesellschaft auf externe Dienstleistungsunternehmen ausgelagert worden sind.

Hinsichtlich des Jahresabschlusses wird bestätigt, sofern dies dem Ergebnis der Prüfung entspricht, dass dieser für das beurteilte Geschäftsjahr den gesetzlichen Vorschriften einschließlich anzuwendender rechtsform- und branchenspezifischer Vorschriften, den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und, falls zutreffend, den ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages entspricht. Ergänzend wird an dieser Stelle regelmäßig auch erklärt, dass die Bilanz und die Gewinn- und Verlust-Rechnung ordnungsgemäß aus der Buchführung und den weiteren geprüften Unterlagen abgeleitet und dabei die handelsrechtlichen Ansatz-, Ausweis- und Bewertungsvorschriften eingehalten wurden. In einer weiteren Stellungnahme wird üblicherweise auch erklärt, dass die Angaben im Anhang vollständig und zutreffend gemacht worden sind.

Sofern die Prüfung zu keinen Einwendungen geführt hat, wird zudem explizit erklärt, dass der Lagebericht den gesetzlichen Vorschriften entspricht.

Bei der Berichterstattung über die Gesamtaussage erklärt der Abschlussprüfer bei einem uneingeschränkten Prüfungsurteil, dass der Jahresabschluss in allen wesentlichen Belangen den gesetzlichen Vorschriften entspricht und insgesamt unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft vermittelt. Zum besseren Verständnis der Gesamtaussage des Jahresabschlusses geht der Abschlussprüfer in diesem Zusammenhang auch auf die wesentlichen Bewertungsgrundlagen und den Einfluss, den Änderungen in den Bewertungsgrundlagen und sachverhaltsgestaltende Maßnahmen insgesamt auf die Gesamtaussage des Jahresabschlusses haben, ein.

### Beispiel

Zu berichtende sachverhaltsgestaltende Maßnahmen können z. B. sein:

- Forderungsverkäufe im Rahmen von „asset-backed-securities“-Transaktionen
- „Sale-and-lease-back“-Transaktionen (z. B. Verkauf und anschließende Miete eines Bürogebäudes)
- Geschäftsvorfälle um den Jahresabschlussstichtag mit dem Ziel des Windowdressing (z. B. Verkauf von Aktien vor und Rückkauf nach dem Stichtag)
- Einsatz von „special purpose entities“ (z. B. Leasingobjektgesellschaften)

Ergänzend kann der Abschlussprüfer weitergehende Aufgliederungen und Erläuterungen zum Jahresabschluss und zum durch den Jahresabschluss vermittelten Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in den Prüfungsbericht aufnehmen. Eine Übersicht zur Vermögens-, Finanz- und Ertragslage kann dabei z. B. über grafische Darstellungen oder in Form von Tabellen mit betriebswirtschaftlich sinnvollen Zusammenfassungen der Bilanz- und GuV-Posten erfolgen. Ergänzend können Mehrjahresübersichten, Vergleiche mit dem Vorjahr oder der Unternehmensplanung der Gesellschaft sowie Kapitalflussrechnungen aufgenommen werden.

### Schlussbemerkung

In einer Schlussbemerkung kann der Abschlussprüfer feststellen, dass er den Prüfungsbericht in Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorschriften und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Erstellung von Prüfungsberichten (IDW PS 450 n.F.) erstellt hat. Zudem kann er hier noch einmal auf den im Prüfungsbericht wiedergegeben Bestätigungsvermerk hinweisen.

Im Anschluss an die Schlussbemerkung wird der Prüfungsbericht unter Angabe von Ort und Datum von dem oder den Wirtschaftsprüfern unterzeichnet, die die Abschlussprüfung durchgeführt haben.

### Anlagen zum Prüfungsbericht

Dem Prüfungsbericht werden der geprüfte Jahresabschluss und Lagebericht als Anlagen beige-

fügt. Zudem werden üblicherweise auch die im Rahmen der Beauftragung vereinbarten Auftragsbedingungen (in der Regel vor allem die Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften) mit eingeleftet. Zudem können, sofern mit dem Auftraggeber vereinbart, weitere Anlagen aufgenommen werden, z. B. eine Darstellung der rechtlichen und steuerlichen Verhältnisse, Aufgliederungen und Erläuterungen der Posten des Jahresabschlusses oder eine weitergehende Analyse der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft auf der Grundlage der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse.

### 5.2.4 Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen

Bei der Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen sind IDW PS 470 n.F. und ISA 260 (Revised) zu beachten.

Die Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen geht über das Verfassen des schriftlichen Prüfungsberichts hinaus. Im Sinne einer guten Corporate Governance ist es zielführend, wenn eine offene wechselseitige Kommunikation zwischen dem Abschlussprüfer und den für die Überwachung verantwortlichen Gremien oder Personen erfolgt, die auf diesem Weg für die Wahrnehmung ihrer Aufgaben relevante Informationen nicht nur vom Management der von ihnen überwachten Gesellschaft erhalten.

► Die für die Überwachung Verantwortlichen sind die Personen oder Organe, die zumindest verantwortlich sind für die Aufsicht über die strategische Ausrichtung des Unternehmens und die Überwachung der Einhaltung der Verpflichtungen im Zusammenhang mit der Rechenschaftslegung des Unternehmens. Dazu gehört die Aufsicht über den Rechnungslegungsprozess (IDW PS 470 n.F. Tz. 14 a)).

Im deutschen Rechtsraum zählt zu den „für die Überwachung Verantwortlichen“ in der Regel der Aufsichtsrat oder ein vergleichbares

Gremium. Daher wird in der Folge die griffigere Bezeichnung „Aufsichtsgremium“ (anstelle von „für die Überwachung Verantwortlichen“) verwendet.

Mit der wechselseitigen Kommunikation zwischen Abschlussprüfer und Aufsichtsgremium sollen zur gegenseitigen Unterstützung vor allem die folgenden Ziele erreicht werden:

- Verständnis von prüfungsbezogenen Sachverhalten und Aufbau einer konstruktiven Arbeitsbeziehung
- Erlangung prüfungsrelevanter Informationen vom Aufsichtsgremium durch den Abschlussprüfer
- Unterstützung des Aufsichtsgremiums bei der Aufsicht über den Rechnungslegungsprozess und dadurch auch Verringerung des Risikos wesentlicher Fehler im Abschluss

Die Kommunikation mit dem Aufsichtsgremium soll grundsätzlich zeitgerecht und kontinuierlich erfolgen. Es bietet sich an, die Kommunikation zumindest zu den folgenden Zeitpunkten vorzunehmen:

- Vor Beginn der Prüfung
- Im Verlauf der Prüfung
- Nach Abschluss der Prüfung

### **Kommunikation vor Beginn der Prüfung**

Vor Beginn der Prüfung erfolgt zunächst eine Kommunikation zwischen Abschlussprüfer und Aufsichtsgremium im Zusammenhang mit der Bestellung als Abschlussprüfer. Nach der Bestellung als Abschlussprüfer sollte mit dem Aufsichtsgremium ein Kommunikationsplan vereinbart werden, wie, wann und was im Laufe der Prüfung mit dem Aufsichtsgremium kommuniziert werden soll. Die Inhalte des Kommunikationsplans lassen sich im Wesentlichen in die Kategorien Prüfungsansatz, Geschäftsrisiken und interne Kontrollen sowie Finanzberichterstattung einordnen.

Im Zusammenhang mit der Bestellung des Abschlussprüfers wird dem Aufsichtsgremium regelmäßig dargestellt, welche beruflichen Grundlagen durch den Abschlussprüfer zu beachten

sind und dass der Abschlussprüfer von dem Unternehmen unabhängig ist. Dabei wird auch dargestellt, welche organisatorischen Maßnahmen zur Sicherung der Einhaltung der Berufsgrundsätze (z. B. Unabhängigkeit, Verschwiegenheit, fachliche Kompetenz) getroffen wurden.

Zudem wird dem Aufsichtsgremium das geplante Prüfungsvorgehen erläutert, insbesondere auch hinsichtlich der folgenden Aspekte:

- Prüfungsziele
- Vorgehen zur Feststellung und Analyse der Geschäftsrisiken mit Auswirkungen auf die Rechnungslegung
- Beurteilung des internen Kontrollsystems im Rahmen der Abschlussprüfung
- Festlegung des Prüfungsvorgehens auf Grundlage der Risikobeurteilung
- Ausrichtung des Prüfungsvorgehens an der Unternehmensorganisation
- Zeitlicher Ablauf der Prüfungshandlungen

In diesem Zusammenhang werden auch Risiken erläutert, die bereits vor Beginn der Prüfung im Zusammenhang mit der Abschlussprüfung identifiziert worden sind, und welche Auswirkungen die identifizierten Risikofaktoren auf Art und Umfang der Prüfungshandlungen haben. Dabei wird insbesondere auch auf Fraud-Risiken eingegangen.

Mit den Mitgliedern des Aufsichtsgremiums werden auch Prüfungsumfang und Prüfungsschwerpunkte erörtert. Dies gilt auch für gesetzliche Erweiterungen der Abschlussprüfung (z. B. Prüfung des Risikofrüherkennungssystems). Ferner sind organisatorische Themen Bestandteil der Kommunikation, wie z. B. die Nennung der zentralen Ansprechpartner im Team und Termine sowie Frequenz der weiteren Kommunikation.

### **Kommunikation im Verlauf der Prüfung**

Der Abschlussprüfer erläutert dem Aufsichtsgremium seine durchgeführte Risikobeurteilung und die dabei festgestellten Geschäftsrisiken und Fehlerisiken in Bezug auf die Rechnungslegung. Die Mitglieder des Aufsichtsgremiums können dabei auch ihre Sichtweise in Bezug auf die Risi-

kobereiche darlegen. Zudem berichtet der Abschlussprüfer über seine Feststellungen zur Angemessenheit und Wirksamkeit des internen Kontrollsystems.

Im Verlauf der Prüfung berichtet der Abschlussprüfer den Mitgliedern des Aufsichtsgremiums außerdem über wesentliche Geschäftsvorfälle, Fragen der Bilanzpolitik und andere wesentliche Rechnungslegungs- und Prüfungsfragen sowie über Auswirkungen von Änderungen in den Rechnungslegungsgrundsätzen auf das durch den Abschluss vermittelte Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage. Zudem erläutert er seine Ansichten zu bedeutsamen qualitativen Aspekten der Rechnungslegungspraxis des Unternehmens (einschließlich der Rechnungslegungsmethoden, geschätzter Werte in der Rechnungslegung und Abschlussangaben).

Je nach berichteten Sachverhalten stellt der Abschlussprüfer in dieser Phase auch das weitere Prüfungsvorgehen als Reaktion auf die festgestellten signifikanten Risiken, Mängel im internen Kontrollsystem und die wesentlichen Rechnungslegungs- und Prüfungsfragen dar.

### **Kommunikation nach Abschluss der Prüfung**

Zum Abschluss der Prüfung wird ein Bestätigungsvermerk erteilt und dem Aufsichtsgremium der Prüfungsbericht vorgelegt. In der zusätzlichen mündlichen Berichterstattung an das Aufsichtsgremium geht der Abschlussprüfer auf die wesentlichen Ergebnisse der Prüfung ein und erläutert vertiefend einzelne Prüfungsfeststellungen. Dabei wird das Aufsichtsgremium auch über gegebenenfalls vorliegende wesentliche Fehler informiert, die zu einer Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks führen, sowie über nicht korrigierte falsche Angaben in der Rechnungslegung, die im Laufe der Prüfung aufgedeckt und als unwesentlich eingestuft wurden. Zudem wird unter anderem auch über folgende Themenkomplexe berichtet:

- Rechtliche und wirtschaftliche Besonderheiten des Geschäftsjahres
- Wirtschaftliche Lage der Gesellschaft (einschließlich besonders bedeutsamer Geschäftsvorfälle und bilanzpolitischer Maßnahmen

und deren Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage)

- Ergebnisse im Hinblick auf identifizierte signifikante Risiken und kritische Rechnungslegungs- und Prüfungsfragen
- Während der Abschlussprüfung aufgetretene bedeutsame Probleme
- Ergebnisse aus Erweiterungen des Prüfungsauftrags und den Prüfungsschwerpunkten

Nach aktienrechtlichen Vorschriften (§ 171 Abs. 1 S. 2 AktG) hat der Abschlussprüfer zudem an den Verhandlungen des Aufsichtsgremiums über den Abschluss und den Lagebericht (sogenannte Bilanzsitzung) teilzunehmen und über die wesentlichen Ergebnisse seiner Prüfung, insbesondere wesentliche Schwächen des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems, zu berichten.

## **5.3 Zusammenfassung**

Vor Beendigung der Abschlussprüfung führt der Abschlussprüfer abschließende Abstimmungsarbeiten und eine analytische Durchsicht des von ihm geprüften Abschlusses durch. Zudem aktualisiert er die bei der Prüfungsplanung und Prüfungsdurchführung getroffenen Einschätzungen. Ziel ist es, zu beurteilen, ob er für alle im Abschluss getroffenen Aussagen ausreichende Prüfungsnachweise erlangt hat.

Sollten bei Beendigung der Abschlussprüfung noch offene kritische Sachverhalte bestehen, sind diese zu klären, bevor ein Bestätigungsvermerk erteilt werden kann. Zudem muss auch noch einmal abschließend beurteilt werden, ob bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks (wertauffhellende) Ereignisse eingetreten sind, die noch im Abschluss berücksichtigt werden müssen.

Sollte der Abschlussprüfer Fehler im Abschluss aufgedeckt haben, die von den gesetzlichen Vertretern nicht korrigiert worden sind, hat er diese Fehler dahingehend zu analysieren, ob sie einzeln oder aggregiert zu einer wesentlichen falschen Darstellung im Abschluss führen. Sollten eine oder mehrere wesentliche falsche Angaben bestehen, ist der Bestätigungsvermerk einzuschränken

oder zu versagen. Eine Modifizierung des Bestätigungsvermerks ist zudem erforderlich, wenn Prüfungshemmnisse bestehen, d. h. der Abschlussprüfer nicht in der Lage war, ausreichende Prüfungsnachweise zu erlangen, um ein uneingeschränktes Prüfungsurteil abzugeben. Die Einholung einer Vollständigkeitserklärung von den gesetzlichen Vertretern markiert die Beendigung der materiellen Prüfungshandlungen.

Über die Abschlussprüfung wird in einem Bestätigungsvermerk, dem Prüfungsbericht und im Rahmen sonstiger Kommunikation mit dem Aufsichtsgremium berichtet. Der Bestätigungsvermerk ist primär an die Öffentlichkeit gerichtet und enthält zusammengefasste Ausführungen zu Art, Gegenstand und Umfang der Prüfung sowie das Gesamturteil des Abschlussprüfers zu Abschluss und Lagebericht. Das Gesamturteil kann uneingeschränkt oder eingeschränkt sein, gegebenenfalls ist auch ein Negativurteil zu treffen oder die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zu erklären. Neben einer Darstellung der Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers, der gesetzlichen Vertreter und des Aufsichtsgremiums der Gesellschaft enthält der Bestätigungsvermerk Angaben zu sonstigen Informationen. Zudem kann der Abschlussprüfer es für erforderlich erachten, zusätzliche Hinweise in den Bestätigungsvermerk aufzunehmen. Bei bestandsgefährdenden Risiken ist ein solcher Hinweis verpflichtend. Bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (PIEs) wird zudem über „besonders wichtige Prüfungssachverhalte“ (Key Audit Matters) und weitere Aspekte, die sich aus der EU-Abschlussprüferverordnung ergeben, berichtet.

Der Prüfungsbericht ist primär an das Aufsichtsgremium der Gesellschaft gerichtet. Dieser enthält detailliertere Ausführungen als der Bestätigungsvermerk, die das Aufsichtsgremium in ihrer Überwachungsfunktion unterstützen sollen. In der Vorabberichterstattung berichtet der Abschlussprüfer vor allem über entwicklungsbeeinträchtigende oder bestandsgefährdende Tatsachen, Gesetzesverstöße oder Sachverhalte, die die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft wesentlich beeinflusst haben.

In der weiteren Kommunikation mit dem Aufsichtsgremium vor, während und nach Beendi-

gung der Abschlussprüfung ergänzt der Abschlussprüfer seine Berichterstattung im Prüfungsbericht. Durch die vor allem mündliche und persönliche Kommunikation mit den Mitgliedern des Aufsichtsgremiums hat der Abschlussprüfer dabei die Möglichkeit, im Sinne einer guten Corporate Governance weitere Informationen für die Überwachung der Gesellschaft bereitzustellen.

---

## 5.4 Wiederholungsfragen

1. Welche Prüfungshandlungen werden im Rahmen der abschließenden Beurteilung des Abschlusses durchgeführt? Lösung Abschn. [5.1](#)
2. Welche Auswirkungen können sich auf das Prüfungsurteil ergeben, wenn der Abschlussprüfer wesentliche Fehler in der Rechnungslegung identifiziert hat oder nicht in der Lage war, ausreichende Prüfungsnachweise einzuholen? Lösung Abschn. [5.1](#)
3. Welche Inhalte umfasst der Bestätigungsvermerk? Lösung Abschn. [5.2.2](#)
4. Was sind „besonders wichtige Prüfungssachverhalte“ (Key Audit Matters) und wie werden sie durch den Abschlussprüfer identifiziert? Lösung Abschn. [5.2.2](#)
5. Welche Angaben sollten grundsätzlich bei einer Berichterstattung über Key Audit Matters im Bestätigungsvermerk enthalten sein? Lösung Abschn. [5.2.2](#)
6. Was sind „sonstige Informationen“ und in welcher Form ist über sie im Bestätigungsvermerk zu berichten? Lösung Abschn. [5.2.2](#)
7. Welche Sachverhalte können zu einer Aufnahme eines Hinweises in den Bestätigungsvermerk führen? Lösung Abschn. [5.2.2](#)
8. An wen ist der Prüfungsbericht gerichtet und wie unterscheidet er sich vom Bestätigungsvermerk? Lösung Abschn. [5.2.3](#)
9. Über welche Sachverhalte ist in der „Vorabberichterstattung“ des Prüfungsberichts zu berichten? Lösung Abschn. [5.2.3](#)
10. In welchen Phasen der Abschlussprüfung erfolgt die Kommunikation mit dem Aufsichtsgremium und über was ist in diesem Zusam-

menhang ergänzend zum Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk zu berichten? Lösung Abschn. 5.2.3

## 5.5 Aufgaben

### Aufgabe 1 – Berichterstattung über bestandsgefährdende Risiken

Eine Gesellschaft hat mehrere Jahre in Folge Verluste gemacht und ist bilanziell überschuldet (d. h. die Verbindlichkeiten übersteigen das Vermögen der Gesellschaft). Die Gesellschaft hat daher zusammen mit einem externen Berater ein Sanierungskonzept entwickelt und setzt Maßnahmen zur Steigerung der Profitabilität um. Die Maßnahmen zeigen erste Erfolge. So konnten bereits neue Kunden gewonnen und Kosteneinsparungen realisiert werden.

Derzeit befindet sich die Gesellschaft mit Banken in Verhandlungen, um eine auslaufende Kreditvereinbarung zu verlängern bzw. eine Folgefinanzierung abzuschließen. Die Verhandlungen laufen gut und die Gesellschaft geht mit einer überwiegenden Wahrscheinlichkeit davon aus, dass eine entsprechende Finanzierungsvereinbarung abgeschlossen werden kann. Der Abschlussprüfer lässt sich die Gründe für diese Einschätzung erläutern und kann deren Angemessenheit anhand von vorgelegten Nachweisen (z. B. Schriftverkehr über den Stand der Verhandlungen mit den Banken, Vorhandensein von Sicherheiten für neue Kredite) nachvollziehen. Dennoch besteht eine wesentliche Unsicherheit, dass die in dem Sanierungskonzept geplanten Maßnahmen nicht erfolgreich umgesetzt werden und die Banken einer Finanzierungsvereinbarung nicht zustimmen.

Wie ist im Bestätigungsvermerk und im Prüfungsbericht über diese Situation zu berichten?

### Aufgabe 2 – Berichterstattung über besonders wichtige Prüfungssachverhalte

Eine börsennotierte Gesellschaft, die im DAX vertreten ist, hält Beteiligungen an einer Vielzahl von Unternehmen. Die Gesellschaft überprüft jährlich die Werthaltigkeit dieser Beteiligungen. Dazu untersucht die Gesellschaft, ob Anhalts-

punkte für eine Wertminderung einzelner Beteiligungen vorliegen, und führt Unternehmensbewertungen für die Beteiligungen durch. Im Geschäftsjahr wurde ein relativ hoher Wertminderungsbedarf festgestellt und es wurden entsprechende Abschreibungen vorgenommen. Der Abschlussprüfer hat dem Aufsichtsgremium die Wertberichtigungen erläutert und eine entsprechende Berichterstattung in den Prüfungsbericht aufgenommen.

Wie ist über diesen Sachverhalt im Bestätigungsvermerk zu berichten?

### Aufgabe 3 – Modifizierung des Bestätigungsvermerks

Eine kleine Kapitalgesellschaft erstellt einen Jahresabschluss bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlust-Rechnung und Anhang. Der Jahresabschluss wird nach handelsrechtlichen Vorschriften aufgestellt und aufgrund einer Vereinbarung in einem Kreditvertrag geprüft. Entgegen § 285 Nr. 9 Buchst. a) HGB wurden im Anhang die Gesamtbezüge des Vorstands nicht angegeben. Auch nachdem der Abschlussprüfer darauf hingewiesen hat, werden die erforderlichen Angaben nicht in den Anhang aufgenommen.

Welche Auswirkungen hat dieser Sachverhalt auf den Bestätigungsvermerk?

## 5.6 Lösungshinweise

### Aufgabe 1 – Berichterstattung über bestandsgefährdende Risiken

Nach der Einschätzung der gesetzlichen Vertreter und deren Würdigung durch den Abschlussprüfer besteht eine überwiegende Wahrscheinlichkeit dafür, dass die Sanierungsmaßnahmen wie geplant umgesetzt werden können und eine Folgefinanzierung abgeschlossen werden kann. Vor diesem Hintergrund ist eine Bilanzierung unter Annahme des Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Unternehmenstätigkeit sachgerecht.

Dennoch verbleibt eine wesentliche Unsicherheit bezüglich der Unternehmensfortführung, da die Finanzierungsvereinbarung noch nicht verbindlich vereinbart worden ist und sich die Sanierungsmaßnahmen noch in der Umsetzung befin-

den. Aufgrund dieser wesentlichen Unsicherheit besteht ein bestandsgefährdendes Risiko, über das die gesetzlichen Vertreter im Abschluss und vor allem im Lagebericht berichten müssen.

Der Abschlussprüfer teilt die Einschätzung der gesetzlichen Vertreter und hat sich zudem von einer angemessenen Darstellung im Abschluss und Lagebericht überzeugt. Daher kann der Abschlussprüfer einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilen. Allerdings ist über die bestandsgefährdenden Risiken in einem Hinweis im Bestätigungsvermerk und in der Vorabberichterstattung des Prüfungsberichts (Kapitel „Bestandsgefährdende Tatsachen“) zu berichten. Der Hinweis im Bestätigungsvermerk kann wie folgt formuliert werden:

**Wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmens-tätigkeit**

Wir verweisen auf die Angaben in Abschnitt „Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden“ im Anhang sowie die Angaben in Abschnitt „Risikobericht“ des Lageberichts, in denen die gesetzlichen Vertreter beschreiben, dass der Fortbestand der Gesellschaft von der erfolgreichen Umsetzung der geplanten Sanierungsmaßnahmen und der Vereinbarung einer Folgefinanzierung abhängig ist. Wie in Abschnitt „Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden“ und in Abschnitt „Risikobericht“ dargelegt, deuten diese Ereignisse und Gegebenheiten auf das Bestehen einer wesentlichen Unsicherheit hin, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit der Gesellschaft zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen kann und die ein bestandsgefährdendes Risiko im Sinne des § 322 Abs. 2 Satz 3 HGB darstellt. Unsere Prüfungsurteile sind bezüglich dieses Sachverhalts nicht modifiziert.

**Aufgabe 2 – Berichterstattung über besonders wichtige Prüfungssachverhalte**

Da der Sachverhalt mit dem Aufsichtsgremium kommuniziert wurde, kommt grundsätzlich eine Berichterstattung als „besonders wichtiger Prüfungssachverhalt“ (Key Audit Matter) im Bestätigungsvermerk in Betracht. Durch die Abschreibung wurde die Vermögens- und Er-

tragslage der Gesellschaft wesentlich beeinflusst. Zudem handelt es sich um ein komplexes Bilanzierungsthema, da bei der Ermittlung des Unternehmenswerts Bewertungsmodelle (z. B. Discounted-Cashflow-Verfahren) zum Einsatz kommen. Außerdem erfordern die Bewertungsmodelle Schätzungen von Bewertungsparametern (z. B. Diskontierungszinssatz) und Annahmen unter anderem hinsichtlich der wirtschaftlichen Entwicklung, um zukünftige Cashflows bzw. Erträge zu ermitteln. Vor diesem Hintergrund kann der Abschlussprüfer eine Berichterstattung über diesen Sachverhalt im Bestätigungsvermerk als Key Audit Matter für sachgerecht halten. Die Berichterstattung könnte wie folgt formuliert werden:

**Beispiel**

*Besonders wichtige Prüfungssachverhalte in der Prüfung des Jahresabschlusses*

**Bewertung von Anteilen an verbundenen Unternehmen**

1) Sachverhalt und Problemstellung

Im Jahresabschluss der Gesellschaft werden unter dem Bilanzposten „Finanzanlagen“ Anteile an verbundenen Unternehmen in Höhe von EUR 95,3 Mio. (78 % der Bilanzsumme) ausgewiesen. Die handelsrechtliche Bewertung von Anteilen an verbundenen Unternehmen richtet sich nach den Anschaffungskosten und dem niedrigeren beizulegenden Wert. Die beizulegenden Werte der wesentlichen Beteiligungen werden als Barwerte der erwarteten künftigen Zahlungsströme, die sich aus den von den gesetzlichen Vertretern erstellten Planungsrechnungen ergeben, mittels Discounted-Cashflow-Modellen ermittelt. Hierbei werden auch Erwartungen über die zukünftige Marktentwicklung und Annahmen über die Entwicklung makroökonomischer Einflussfaktoren berücksichtigt. Die Diskontierung erfolgt mittels der individuell ermittelten Kapitalkosten der jeweiligen Finanzanlage. Auf Basis der ermittelten Werte sowie weiterer Dokumentationen ergab sich für das Geschäftsjahr ein Abwertungsbedarf in Höhe

von EUR 25,4 Mio. für die Beteiligungen der Gesellschaft. Das Ergebnis dieser Bewertung ist in hohem Maße abhängig davon, wie die gesetzlichen Vertreter die künftigen Zahlungsströme einschätzen, sowie von den jeweils verwendeten Diskontierungszinssätzen und Wachstumsraten. Die Bewertung ist daher mit wesentlichen Unsicherheiten behaftet.

Vor diesem Hintergrund und aufgrund der hohen Komplexität der Bewertung und der wesentlichen Bedeutung für die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft war dieser Sachverhalt im Rahmen unserer Prüfung von besonderer Bedeutung.

## 2) Prüferisches Vorgehen und Erkenntnisse

Im Rahmen unserer Prüfung haben wir unter anderem das methodische Vorgehen zur Bewertung nachvollzogen. Wir haben insbesondere beurteilt, ob die beizulegenden Werte der wesentlichen Beteiligungen, bei denen es Anzeichen für eine Wertminderung oder eine Wertaufholung gab, sachgerecht mittels Discounted-Cashflow-Modellen unter Beachtung der relevanten Bewertungsstandards ermittelt wurden. Dabei haben wir uns unter anderem auf einen Abgleich mit allgemeinen und branchenspezifischen Markterwartungen sowie auf umfangreiche Erläuterungen der gesetzlichen Vertreter zu den wesentlichen Werttreibern gestützt, die den erwarteten Zahlungsströmen zugrunde liegen. Mit der Kenntnis, dass bereits relativ geringe Veränderungen des verwendeten Diskontierungszinssatzes wesentliche Auswirkungen auf die Höhe des auf diese Weise ermittelten beizulegenden Werts haben können, haben wir uns intensiv mit den bei der Bestimmung des verwendeten Diskontierungszinssatzes herangezogenen Parametern beschäftigt und das Berechnungsschema nachvollzogen.

Die von den gesetzlichen Vertretern angewandten Bewertungsparameter und zugrunde gelegten Bewertungsannahmen sind unter Berücksichtigung der verfügbaren Informationen aus unserer Sicht insgesamt geeignet, um die

Bewertung der Anteile an verbundenen Unternehmen sachgerecht vorzunehmen.

## 3) Verweis auf weitergehende Informationen

Die Angaben der Gesellschaft zu den Finanzanlagen sind im Abschnitt „Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden“ sowie in Textziffer 5 des Anhangs enthalten.

## Aufgabe 3 – Modifizierung des Bestätigungsvermerks

Bei der Nichtangabe der Gesamtbezüge des Vorstands im Anhang handelt es sich um einen Verstoß gegen die handelsrechtlichen Vorschriften. Der Verstoß ist als wesentlich einzustufen, sodass der Bestätigungsvermerk diesbezüglich einschränken ist. Bei der Formulierung der Einschränkung ist zu berücksichtigen, dass die Nichtangabe keine Auswirkung auf die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft hat. Die relevanten Passagen im Bestätigungsvermerk können wie folgt formuliert werden:

### Eingeschränktes Prüfungsurteil zum Jahresabschluss

Wir haben den Jahresabschluss der XYZ AG – bestehend aus der Bilanz zum 31. Dezember 20X2 und der Gewinn-und-Verlust-Rechnung für das Geschäftsjahr vom 1. Januar bis zum 31. Dezember 20X2 sowie dem Anhang, einschließlich der Darstellung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden – geprüft.

Nach unserer Beurteilung aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse entspricht der beigefügte Jahresabschluss mit Ausnahme der Auswirkungen des im Abschnitt „Grundlage für das eingeschränkte Prüfungsurteil zum Jahresabschluss“ beschriebenen Sachverhalts in allen wesentlichen Belangen den deutschen handelsrechtlichen Vorschriften. Der Jahresabschluss vermittelt unter Beachtung der deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Finanzlage der Gesellschaft

zum 31. Dezember 20X2 sowie ihrer Ertragslage für das Geschäftsjahr vom 1. Januar bis zum 31. Dezember 20X2.

Gemäß § 322 Abs. 3 Satz 1 HGB erklären wir, dass unsere Prüfung mit Ausnahme der genannten Einschränkung des Prüfungsurteils zum Jahresabschluss zu keinen Einwendungen gegen die

Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses geführt hat.

**Grundlage für das eingeschränkte Prüfungsurteil zum Jahresabschluss**

Entgegen § 285 Nr. 9 Buchst. a) HGB wurden im Anhang die Gesamtbezüge der Geschäftsführer nicht angegeben.

---

# Literatur

- Almeling (2016): Die Prüfung von Systemen durch Wirtschaftsprüfer und die Interne Revision, in: Zeitschrift für Interne Revision, 51. Jg., Heft 2/2016, S. 60–75.
- Almeling/Böhm (2017): Betriebswirtschaftliche Prüfung nach ISAE 3000 (Revised) – Standardsetting, Zielsetzung, Umsetzung, Zweifelsfragen, Düsseldorf.
- Almeling/Scharr (2018): Wer prüft die Corporate Governance?, in: Die Wirtschaftsprüfung, 71. Jg., Heft 23, S. 1472–1479.
- Almeling/Schmidt (2020): § 317, in: Grottel/Schmidt/Schubert/Störk (Hrsg.): Beck'scher Bilanz-Kommentar – Handels- und Steuerbilanz, §§ 238 bis 339, 342 bis 342e HGB, 12. Aufl., München.
- Beasley/Buckless/Glover/Prawitt (2015): Auditing Cases, 6th ed., Boston.
- Brösel/Freichel/Toll/Buchner (2015): Wirtschaftliches Prüfungswesen, 3. Aufl., München.
- Fédération des Experts Comptables Européens (2003): FEE Issues Paper – Principles of Assurance: Fundamental Theoretical Issues with Respect to Assurance in Assurance Engagements; abrufbar unter: [https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/IP\\_Principles\\_of\\_Assurance\\_Engagements\\_0304\\_Full2112005181116.pdf](https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/IP_Principles_of_Assurance_Engagements_0304_Full2112005181116.pdf) [Stand: 24.01.2020].
- Graumann (2017): Wirtschaftliches Prüfungswesen, 5. Aufl., Herne.
- IDW (Hrsg.) (2017): Praxishandbuch zur Qualitätssicherung 2017/2018, 11. Aufl., Düsseldorf.
- IDW (Hrsg.) (2018): WP Handbuch – Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung, 16. Aufl., Düsseldorf.
- Koch/Wüstemann (2017): Wirtschaftsprüfung *case by case* – Lösungen nach HGB mit Hinweisen auf ISA und US-GAAS, 5. Aufl., Frankfurt am Main.
- Krommes (2015): Handbuch Jahresabschlussprüfung, 4. Aufl., Wiesbaden.
- Marten/Quick/Ruhnke (2015): Wirtschaftsprüfung: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens nach nationalen und internationalen Normen, 5. Aufl., Stuttgart.
- Schmidt (2008): Handbuch Risikoorientierte Abschlussprüfung, Fachliche Regeln für Auftragsabwicklung und Qualitätssicherung, Düsseldorf.
- Wiese (2013): Aussagebezogene Abschlussprüfung, Düsseldorf.

---

## Zitierte Gesetze

- AktG: Aktiengesetz vom 6. September 1965 (BGBl. I S. 1089), das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2637) geändert worden ist.
- EntgTransG: Entgelttransparenzgesetz vom 30. Juni 2017 (BGBl. I S. 2152).
- EU-APrVO: Verordnung (EU) 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/ EG der Kommission vom 16. April 2014, Amtsblatt der EU, L 158/77.
- GmbHG: Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4123-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 10 des Gesetzes vom 17. Juli 2017 (BGBl. I S. 2446) geändert worden ist.
- HGB: Handelsgesetzbuch in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2637) geändert worden ist.
- HGrG: Haushaltsgrundsätzegesetz vom 19. August 1969 (BGBl. I S. 1273), das zuletzt durch Artikel 10 des Gesetzes vom 14. August 2017 (BGBl. I S. 3122) geändert worden ist.
- InsO: Insolvenzordnung vom 5. Oktober 1994 (BGBl. I S. 2866), die zuletzt durch Artikel 24 Absatz 3 des Gesetzes vom 23. Juni 2017 (BGBl. I S. 1693) geändert worden ist.
- KWG: Kreditwesengesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. September 1998 (BGBl. I S. 2776), das zuletzt durch Artikel 10 des Gesetzes vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2637) geändert worden ist.
- PublG: Publizitätsgesetz vom 15. August 1969 (BGBl. I S. 1189), das zuletzt durch Artikel 15 des Gesetzes vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2637) geändert worden ist.
- WPO: Wirtschaftsprüferordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 5. November 1975 (BGBl. I

S. 2803), das zuletzt durch Artikel 79 des Gesetzes vom 20. November 2019 (BGBl. I S. 1626) geändert worden ist.

## Zitierte IDW Prüfungsstandards

Die IDW Prüfungsstandards werden in der Zeitschrift IDW Fachnachrichten bzw. IDW Life veröffentlicht. Die Angaben am Ende der Quellenangabe beziehen sich auf das Jahr der Veröffentlichung und die Seite in der Zeitschrift.

IDW PS 200, Ziele und allgemeine Grundsätze der Durchführung von Abschlußprüfungen (Stand: 3.6.2015), 2000, 280 und 2015, 438.

IDW PS 201, Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung (Stand: 5.3.2015), 2015, 300.

IDW PS 202, Die Beurteilung von zusätzlichen Informationen, die von Unternehmen zusammen mit dem Jahresabschluss veröffentlicht werden (Stand: 9.9.2010), 2000, 643 und 2009, 533 und 2010, 423.

IDW PS 203 n.F., Ereignisse nach dem Abschlussstichtag (Stand: 9.9.2009), 2009, 440.

IDW PS 205, Prüfung von Eröffnungsbilanzwerten im Rahmen von Erstprüfungen (Stand: 9.9.2010), 2001, 1 und 2010, 423.

IDW PS 210, Zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung (Stand: 12.12.2012), 2006, 694 und 2010, 423 und 2013, 11.

IDW PS 220, Beauftragung des Abschlussprüfers (Stand: 9.9.2009), 2001, 316 und 2009, 533.

IDW PS 230, Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit sowie das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld des zu prüfenden Unternehmens im Rahmen der Abschlussprüfung (Stand: 8.12.2005), 2000, 460 und 2006, 1.

IDW PS 240, Grundsätze der Planung von Abschlussprüfungen (Stand: 9.9.2010), 2000, 464 und 2006, 1 und 2011, 113.

IDW PS 250 n.F., Wesentlichkeit im Rahmen der Abschlussprüfung (Stand: 12.12.2012), 2013, 4.

IDW PS 255, Beziehungen zu nahe stehenden Personen im Rahmen der Abschlussprüfung (Stand: 24.11.2010), 2003, 476 und 2007, 137 und 2010, 423 und 2011, 364.

IDW PS 261 n.F., Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken und Reaktionen des Abschlussprüfers auf die beurteilten Fehlerrisiken (Stand: 15.9.2017), 2012, 239 und 2013, 402 und 2016, 635 und 2018, 172.

IDW PS 270 n.F., Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung (Stand: 11.7.2018), 2018, 752.

IDW PS 300 n.F., Prüfungsnachweise im Rahmen der Abschlussprüfung (Stand: 14.6.2016), 2016, 624.

IDW PS 301, Prüfung der Vorratsinventur (Stand: 24.11.2010), 2003, 323 und 2011, 113.

IDW PS 302 n.F., Bestätigungen Dritter (Stand: 10.7.2014), 2014, 504.

IDW PS 303 n.F., Erklärungen der gesetzlichen Vertreter gegenüber dem Abschlussprüfer (Stand: 9.9.2009), 2009, 445.

IDW PS 310, Repräsentative Auswahlverfahren (Stichproben) in der Abschlussprüfung (Stand: 14.6.2016), 2016, 636.

IDW PS 312, Analytische Prüfungshandlungen (Stand: 13.3.2013), 2001, 343 und 2013, 270 und 2013, 402.

IDW PS 314 n.F., Die Prüfung von geschätzten Werten in der Rechnungslegung einschließlich von Zeitwerten (Stand: 9.9.2009), 2009, 415.

IDW PS 318, Prüfung von Vergleichsangaben über Vorjahre (Stand: 24.11.2010), 2001, 351 und 2011, 113.

IDW PS 321, Interne Revision und Abschlussprüfung (Stand: 9.9.2010), 2002, 333 und 2010, 423.

IDW PS 322 n.F., Verwertung der Arbeit eines für den Abschlussprüfer tätigen Sachverständigen (Stand: 15.9.2017), 2013, 331 und 2018, 173.

IDW PS 331 n.F., Abschlussprüfung bei teilweiser Auslagerung der Rechnungslegung auf Dienstleistungsunternehmen (Stand: 11.9.2015), 2015, 522.

IDW PS 350 n.F., Prüfung des Lageberichts im Rahmen der Abschlussprüfung (Stand: 12.12.2017), 2018, 225.

IDW PS 400 n.F., Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Bestätigungsvermerks (Stand: 30.11.2017), 2018, 29.

IDW PS 401, Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Bestätigungsvermerk (Stand: 30.11.2017), 2018, 87.

IDW PS 405, Modifizierung des Prüfungsurteils im Bestätigungsvermerk (Stand: 30.11.2017), 2018, 101.

IDW PS 406, Hinweise im Bestätigungsvermerk (Stand: 30.11.2017), 2018, 130.

IDW PS 450 n.F., Grundsätze ordnungsmäßiger Erstellung von Prüfungsberichten (Stand: 15.9.2017), 2018, 145.

IDW PS 470 n.F., Grundsätze für die Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen (Stand: 10.10.2017), 2018, 173.

## Sonstige zitierte Standards

DRS 20: Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 20 (DRS 20): Konzernlagebericht, bekanntgemacht im Bundesanzeiger am 4.12.2017, abrufbar unter <https://www.bundesanzeiger.de> [Stand: 24.01.2020].

ISA: International Standards on Auditing des International Auditing and Assurance Standards Boards (IAASB), in: Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements – 2018 Edition Volume I, online verfügbar unter: <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-1.pdf> [Stand: 24.01.2020].

---

# Stichwortverzeichnis

## A

- Abschließende analytische Durchsicht 118
- Abschließende Prüfungshandlungen 118
  - abschließende analytische Durchsicht 118
  - abschließender Review 125
- Einholung der Vollständigkeitserklärung 124
- Identifikation und Beurteilung der Auswirkungen von Ereignissen nach dem Abschlussstichtag 120
- Klärung der kritischen Sachverhalte 120
- Lesen und Würdigen 121
- Zusammenstellung nicht korrigierter Prüfungsdifferenzen 122
- Abschließender Review 125
- Abschlussebene 27
- Analytische Prüfungshandlung 23
  - abschließende analytische Durchsicht 118
  - aussagebezogene 65
  - vorbereitende 23
- Auftragsbestätigungsschreiben 20
- Aussagebezogene analytische Prüfungshandlung 65
- Aussagebezogene Prüfungshandlung 65
  - analytische 65
  - Einzelfallprüfungshandlung 68
- Aussageebene 28
- Aussagen der Rechnungslegung 10, 37
  - Jahresabschluss 10
  - Lagebericht 101
- Auswirkungen von Ereignissen nach dem Abschlussstichtag 120

## B

- Bedeutsames Risiko 48
- Berichterstattung 125
  - Bestätigungsvermerk 125
  - Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen 144
  - Prüfungsbericht 139
- Besonders wichtige Prüfungssachverhalte 130
- Bestätigung eines Dritten 75
- Bestätigungsvermerk 125
- Bestellung des Abschlussprüfers 19

## E

- Eingeschränktes Prüfungsurteil 123, 128
- Einzelfallprüfungshandlung 68
  - Arten 69
  - Bestätigung eines Dritten 75
  - Inaugenscheinnahme 80
  - Inventurbeobachtung 81

## F

- Fehlerrisiko 7
  - inhärentes Risiko 7
  - Kontrollrisiko 7, 37
- Fraud 33
- Funktionsprüfung 58
  - Art, Umfang und zeitliche Einteilung 62
  - Kontrollabweichung 64
  - Zweck 58

## G

- Geschäftsrisiko 22, 102
- Geschätzter Wert 26

## H

- Hinreichende Sicherheit 8

## I

- IKS 37. *Siehe auch* Internes Kontrollsystem
- Informationsbeschaffung 21
- Inhärentes Risiko 7, 27
- Internes Kontrollsystem 7
- Inventurbeobachtung 81

## K

- KAM 130. *Siehe auch* Key Audit Matters
- Key Audit Matters 130. *Siehe auch* Besonders wichtige Prüfungssachverhalte
- Klärung der kritischen Sachverhalte 120

Kommunikation mit den für die Überwachung  
Verantwortlichen 144  
Kontrollrisiko 7, 37

**L**

Lagebericht  
Aussagen der Rechnungslegung 101  
Feststellung von Risiken falscher  
Darstellungen 102  
Inhalt 99  
lageberichts fremde Angaben 100  
nicht prüfbare Angaben 100  
Prüfungsgegenstand 99, 100  
Prüfungsumfang 101  
Prüfungsurteil 101  
Querverweis 101  
Reaktion auf beurteilte Risiken 105  
Verständnis vom Unternehmen 102  
Wesentlichkeit 103  
Lesen und Würdigen 121

**N**

Nahestehende Person 25  
Nicht korrigierte  
Prüfungsdifferenzen 122

**P**

Prüfen 4  
Prüfungsbericht 139  
Prüfungshemmnis 100, 119  
Prüfungsnachweis 69  
Prüfungsprogramm 58  
Prüfungsrisiko 6  
Entdeckungsrisiko 46  
Fehlerrisiko 7  
Prüfungsstrategie 58  
Prüfungsumfang 18  
Lagebericht 101

Prüfungsurteil 3  
eingeschränktes 123, 128  
hinreichende Sicherheit 8  
Lagebericht 101  
versagtes 124

**R**

Reaktion auf beurteilte Risiken 57  
Lagebericht 105  
Risikoklassifizierung 47  
Risikoorientierter Prüfungsansatz 4  
Begriff Prüfen 4  
hinreichende Sicherheit 8  
Prüfungsrisiko 6  
Wesentlichkeit 7  
Wirtschaftlichkeit 9

**S**

Sachverständiger 72  
Saldenbestätigung 78  
Stichprobe 73

**U**

Unabhängigkeit 19  
Unregelmäßigkeit 33  
Unternehmensfortführung 30

**V**

Versagtes Prüfungsurteil 124  
Vollständigkeitserklärung 124  
Vorbereitende analytische Prüfungshandlung 23

**W**

Wesentlichkeit 7, 44  
Lagebericht 103  
Wirtschaftlichkeit 9