



Wirtschaftliches Prüfungswesen

Band III:
Prüfungsgrundsätze und Prüfungsverfahren
nach den nationalen und internationalen
Prüfungsstandards

Materialien zur Vorbereitung auf die Berufsexamina
wirtschaftsprüfender und -beratender Berufe

Von
WP/StB Prof. Dr. Dr. h. c. Klaus v. Wysocki

R. Oldenbourg Verlag München Wien

Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek

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

© 2003 Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH
Rosenheimer Straße 145, D-81671 München
Telefon: (089) 45051-0
www.oldenbourg-verlag.de

Das Werk einschließlich aller Abbildungen ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Bearbeitung in elektronischen Systemen.

Gedruckt auf säure- und chlorfreiem Papier
Gesamtherstellung: Druckhaus „Thomas Müntzer“ GmbH, Bad Langensalza

ISBN 3-486-23152-9

Vorwort

Die Materialien zur Vorbereitung auf die Berufsexamina wirtschaftsprüfender und -beratender Berufe sind auf der Grundlage jahrelanger Erfahrungen nicht nur in der Hochschullehre sondern auch in der Berufsvorbereitung von Angehörigen prüfender Berufe in Deutschland entstanden. Sie konzentrieren sich auf die wesentlichen Grundlagen des Fachgebiets „Wirtschaftliches Prüfungswesen“ deren Kenntnis von den Examenskandidaten sowohl in der schriftlichen wie auch in der mündlichen Prüfung verlangt wird.

Der vorliegende Band III enthält die Materialien zum Bereich

„Prüfungsgrundsätze und Prüfungsverfahren nach den nationalen und internationalen Prüfungsstandards“

Bei der Abfassung des Textes wurden die internationalen Prüfungsgrundsätze, die „International Standards on Auditing“ (ISA) der „International Federation of Accountants“ (IFAC) sowie die entsprechenden neuen Prüfungsstandards (PS) des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) zugrundegelegt. Im Interesse des möglichst frühzeitigen Erscheinens musste in wenigen Fällen anstelle der Bezugnahme auf die endgültig verabschiedeten Standards des Instituts der Wirtschaftsprüfer auf die entsprechenden Entwürfe zurückgegriffen werden.

Wie in den Bänden I (Einzelabschluss) und II (Konzernabschluss) wird das Stoffgebiet zunächst in sachlicher Gliederung vorgestellt; den einzelnen Abschnitten sind jeweils eine Übersicht und ein knappes Quellenverzeichnis vorangestellt. Die einzelnen Themenbereiche werden daran anschließend am Schluss des Bandes in der Form von Gliederungsvorschlägen zu ausgewählten Themenstellungen aufbereitet. Diese Gliederungsvorschläge zu Einzelthemen decken das Stoffgebiet vollständig ab. Sie sind dazu bestimmt, sowohl die im Rahmen der Berufsexamina anzufertigenden Aufsichtsarbeiten als auch die „Kurzvorträge“ im Rahmen der mündlichen Prüfung unter sachlichen Gesichtspunkten zu strukturieren. Den einzelnen Gliederungsvorschlägen ist stets ein Hinweis auf die Fundstelle im Textteil des Buches vorangestellt. Dadurch ist der Zugriff auf den zum jeweiligen Thema gehörenden Volltext möglich.

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Inhaltsverzeichnis	VII
Verzeichnis der berücksichtigten neuen Prüfungsstandards des Instituts der Wirtschaftsprüfer	XI
Abkürzungsverzeichnis	XIII
Teil I Grundlagen der Abschlussprüfung	1
§ 1 Wesen der Prüfung – Regeln zur Abschlussprüfung	1
Ziff. 1 Wesen der Prüfung	1
Ziff. 2 Rechtsgrundlagen und Prüfungsgrundsätze	5
§ 2 Prüfungsobjekte und zeitliche Abgrenzung der Abschlussprüfung	14
Ziff. 1 Handelsrechtliche Grundlagen	14
Ziff. 2 Teilbereiche der Abschlussprüfung	15
Ziff. 3 Der Lagebericht als Prüfungsgegenstand	16
Ziff. 4 Das Risikofrüherkennungssystem als Prüfungsgegenstand	17
Ziff. 5 Die Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung	18
Ziff. 6 Prüfung der zusammen mit dem Abschluss und dem Lagebericht veröffentlichten Informationen	26
Ziff. 7 Zeitliche Abgrenzung der Abschlussprüfung	28
§ 3 Die Bestimmung von Prüfungsnormen bei der Abschlussprüfung	31
Ziff. 1 Normen mit unmittelbarer Auswirkung auf Form und Inhalt der zu prüfenden Abschlüsse	31
Ziff. 2 Normen mit mittelbarer Auswirkung auf die zu prüfenden Abschlüsse	36
§ 4 Ziele und allgemeine Grundsätze der Durchführung von Abschlussprüfungen	37
Ziff. 1 Prüfungsgrundsätze der IFAC und des IDW	37
Ziff. 2 Ziele der Abschlussprüfung und Prüfungsaussagen	39
Ziff. 3 Grundsätze für die Durchführung von Abschlussprüfungen	41
Ziff. 4 Verantwortlichkeit von Abschlussprüfer, Aufsichtsrat und gesetzlichen Vertretern	46
§ 5 Der Prüfungsauftrag	48
Ziff. 1 Der Prüfungsauftrag bei Einzelprüfungen	48
Ziff. 2 Der Prüfungsauftrag bei Gemeinschaftsprüfungen	54
Teil II Prüfungsnachweise	58
§ 6 Prüfungsnachweise, Begriff, Arten und Anforderungen	58
Ziff. 1 Übersicht	58
Ziff. 2 Begriff, Arten und Anforderungen an Prüfungsnachweise	59
Ziff. 3 Die Suche nach hinreichenden und angemessenen Prüfungsnachweisen	61
§ 7 Prüfungsnachweise aus bestimmten Quellen	68
Ziff. 1 Übersicht	69
Ziff. 2 Erklärungen der gesetzlichen Vertreter als Prüfungsnachweise	69
Ziff. 3 Berücksichtigung der Ergebnisse der Internen Revision	71
Ziff. 4 Verwendung der Ergebnisse eines anderen externen Prüfers	73
Ziff. 5 Verwertung der Arbeit von Sachverständigen	78
Ziff. 6 Bestätigungen Dritter als Prüfungsnachweise	80
§ 8 Prüfungsnachweise in bestimmten Unternehmenssituationen	88
Ziff. 1 Prüfung von Eröffnungsbilanzwerten im Rahmen von Erstprüfungen	89
Ziff. 2 Prüfung von Vergleichsangaben über Vorjahre	93

Ziff. 3 Die Fortführung der Unternehmenstätigkeit	96
Ziff. 4 Empfehlungen zur Überschuldungsprüfung	103
Ziff. 5 Empfehlungen zur Prüfung eingetretener oder drohender Zahlungsunfähigkeit	107
§ 9 Nachweise bei der Prüfung bestimmter Posten	114
Ziff. 1 Vorbemerkungen	114
Ziff. 2 Nachweise bei der Prüfung von Vorräten	115
Ziff. 3 Nachweise bei der Prüfung von Forderungen und Verbindlichkeiten	121
Ziff. 4 Gewinnung von Prüfungsnachweisen bei der Prüfung anderer Posten	122
Ziff. 5 Gewinnung von Nachweisen über Schätzgrößen	124
Ziff. 6 Beziehungen zu nahe stehenden Personen und Unternehmen	127
Teil III Prüfungsdurchführung	133
§ 10 Der risikoorientierte Prüfungsansatz	133
Ziff. 1 Vorbemerkungen	133
Ziff. 2 Risiken bei der Abschlussprüfung	134
Ziff. 3 Erfassung inhärenter Risiken – Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit sowie das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld des zu prüfenden Unternehmens	135
Ziff. 4 Die Ermittlung von Kontrollrisiken durch Analyse des internen Kontrollsystems	138
Ziff. 5 Festlegung von Art, Umfang und zeitlichem Ablauf aussagebezogener Prüfungshandlungen als Ergebnis der Beurteilung des internen Kontrollsystems	139
Ziff. 6 Ausgestaltung und Grenzen des risikoorientierten Prüfungsansatzes	140
§ 11 Grundzüge der Prüfungsplanung	142
Ziff. 1 Aufgaben der Prüfungsplanung	142
Ziff. 2 Art und Umfang der Prüfungsplanung	143
Ziff. 3 Dokumentation der Prüfungsplanung	149
§ 12 Systemprüfungen	151
Ziff. 1 Grundlegung	151
Ziff. 2 Begriff und Regelungsbereiche des internen Kontrollsystems	152
Ziff. 3 Prüfung des Aufbaus des internen Kontrollsystems	156
Ziff. 4 Prüfung der Funktion des internen Kontrollsystems	159
Ziff. 5 Abschließende Beurteilung des internen Kontrollsystems	161
Ziff. 6 Dokumentation der Prüfung des internen Kontrollsystems	162
§ 13 Abschlussprüfung bei Einsatz von Informationstechnologie	163
Ziff. 1 Vorbemerkung	163
Ziff. 2 Ziele und Umfang von IT-Systemprüfungen	164
Ziff. 3 Durchführung von IT-Systemprüfungen	168
Ziff. 4 IT-gestützte Prüfungstechniken	176
Ziff. 5 Dokumentation und Berichterstattung	180
§ 14 Abschlussprüfung bei Auslagerung der Rechnungslegung auf Dienstleistungsunternehmen	181
Ziff. 1 Arten der Auslagerung von Teilen der Rechnungslegung	181
Ziff. 2 Einschätzung der Bedeutung der Tätigkeit des Dienstleistungsunternehmens für die Abschlussprüfung	182
Ziff. 3 Beurteilung des Kontrollrisikos	183
Ziff. 4 Dokumentation	184
Ziff. 5 Anforderungen an die Berichterstattung des externen Prüfers	184
§ 15 Analytische Prüfungshandlungen	186
Ziff. 1 Grundlegung	186

Ziff. 2 Beispiele für analytische Prüfungshandlungen	187
Ziff. 3 Anwendungsbereiche analytischer Prüfungshandlungen	189
Ziff. 4 Zur Effizienz und Verlässlichkeit analytischer Prüfungshandlungen	190
Ziff. 5 Auswertung analytischer Prüfungshandlungen	192
§ 16 Einzelfallprüfungen und Auswahlprüfungen	193
Ziff. 1 Grundlegung	193
Ziff. 2 Auswahlprüfung mit bewusster Auswahl der Stichprobenelemente	196
Ziff. 3 Auswahlprüfung mit Zufallsauswahl der Stichprobenelemente	197
Ziff. 4 Vor- und Nachteile der bewussten Auswahl und der Zufallsauswahl aus der Sicht des Prüfungswesens	208
Teil IV Ergänzende Prüfungen zum Jahres- und Konzernabschluss	209
§ 17 Die Prüfung des Lageberichts im Rahmen der Abschlussprüfung	209
Ziff. 1 Prüfungsgegenstand	209
Ziff. 2 Prüfungsumfang	211
Ziff. 3 Prüfungsablauf	212
Ziff. 4 Prüfungshandlungen	213
Ziff. 5 Berichterstattung über die Prüfung und Bestätigungsvermerk	216
Ziff. 6 Besonderheiten bei der Prüfung des Konzernlageberichts	217
§ 18 Die Prüfung des Risikofrüherkennungssystems nach § 91 Abs. 2 AktG	218
Ziff. 1 Vorbemerkung	218
Ziff. 2 Die Abgrenzung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG vom gesamten Risikomanagementsystem	219
Ziff. 3 Die Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG als Prüfungsgegenstand	220
Ziff. 4 Die Prüfung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG	223
§ 19 Abschlussprüfung und Deutscher Corporate Governance Kodex	226
Ziff. 1 Vorbemerkung	226
Ziff. 2 Pflichten des Abschlussprüfers im Zusammenhang der nach § 161 AktG abzugebenden Entsprechungserklärung	227
Ziff. 3 Abgabe der Unabhängigkeitserklärung nach Ziff. 7.2.1. des Deutschen Corporate Governance Kodex	229
Ziff. 4 Sonstige Erklärungen	233
Teil V Prüfungsergebnis, Prüfungsmittelungen	234
§ 20 Arbeitspapiere, Schlussbesprechung, mündliche Berichterstattung an den Aufsichtsrat	234
Ziff. 1 Arbeitspapiere	235
Ziff. 2 Die Schlussbesprechung	240
Ziff. 3 Mündliche Berichterstattung an den Aufsichtsrat	242
§ 21 Der Prüfungsbericht	247
Ziff. 1 Einführung: Jüngere Entwicklungen	248
Ziff. 2. Allgemeine Grundsätze für die Erstellung eines Prüfungsberichts	250
Ziff. 3 Prüfungsbericht zur Jahresabschlussprüfung	254
Ziff. 4 Unterzeichnung und Vorlage des Prüfungsberichts	267
Ziff. 5 Prüfungsbericht zur Konzernabschlussprüfung	268
Ziff. 6 Sonderfälle der Berichterstattung bei Abschlussprüfungen	273
§ 22 Der Bestätigungsvermerk	275
Ziff. 1 Einführung	276
Ziff. 2 Allgemeine Grundsätze für die Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Jahresabschlussprüfungen	277
Ziff. 3 Inhalt und Bestandteile des Bestätigungsvermerks bei Jahresabschlussprüfungen	280

Ziff. 4 Erteilung des Bestätigungsvermerks / Versagungsvermerks	294
Ziff. 5 Bestätigungsvermerke bei Konzernabschlussprüfungen	295
Ziff. 6 Sonderfälle von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen	297
Anhang zu IDW PS 400: Formulierung für Bestätigungsvermerke und Versagungsvermerke bei Abschlussprüfungen	301
Teil VI Prüfungsnahe Dienstleistungen (Related Services)	307
§ 23 Die prüferische Durchsicht von Abschlüssen (Review)	307
Ziff. 1 Vorbemerkungen	307
Ziff. 2 Grundlagen	308
Ziff. 3 Durchführung der Durchsicht	310
Ziff. 4 Schlussfolgerungen und Bescheinigung	312
Anhang: Formulierungen für Bescheinigungen über die prüferische Durchsicht von Jahresabschlüssen	314
§ 24 Die Erstellung von Abschlüssen durch Wirtschaftsprüfer nach HFA 4/1996	318
Ziff. 1 Auftragsabgrenzung (Grundfälle)	318
Ziff. 2 Auftragsannahme	320
Ziff. 3 Auftragsdurchführung	320
Ziff. 4 Berichterstattung	323
Ziff. 5 Bescheinigung	324
Anlage: Maßnahmenkatalog zur Plausibilitätsbeurteilung bei der Erstellung des Jahresabschlusses	326
Teil VII Qualitätskontrolle	331
§ 25 Maßnahmen zur Gewährleistung der Prüfungsqualität	331
Ziff. 1 Regelungen zur Qualitätssicherung von Prüfungsleistungen	331
Ziff. 2 Das Qualitätssicherungssystem nach der VO 1/1995	334
Ziff. 3 Einführung der Peer-Review in Deutschland	343
Anlage: Mustergliederungen	354
Stichwortverzeichnis	414

Verzeichnis der berücksichtigten neuen Prüfungsstandards des Instituts der Wirtschaftsprüfer

A. Verabschiedete Prüfungsstandards

- IDW PS 140: Die Durchführung von Qualitätskontrollen in der Wirtschaftsprüferpraxis
 IDW PS 200: Ziele und allgemeine Grundsätze der Durchführung von Abschlussprüfungen
 IDW PS 201: Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung
 IDW PS 202: Die Beurteilung von zusätzlichen Informationen, die von Unternehmen zusammen mit dem Jahresabschluss veröffentlicht werden
 IDW PS 203: Ereignisse nach dem Abschlussstichtag
 IDW PS 205: Prüfung von Eröffnungsbilanzwerten im Rahmen von Erstprüfungen
 IDW PS 208: Zur Durchführung von Gemeinschaftsprüfungen (Joint Audit)
 IDW PS 220: Beauftragung des Abschlussprüfers
 IDW PS 230: Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit sowie das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld des zu prüfenden Unternehmens im Rahmen der Abschlussprüfung
 IDW PS 240: Grundsätze der Planung von Abschlussprüfungen
 IDW PS 260: Das interne Kontrollsystem im Rahmen der Abschlussprüfung
 IDW PS 300: Prüfungsnachweise im Rahmen der Abschlussprüfung
 IDW PS 303: Erklärungen der gesetzlichen Vertreter gegenüber dem Abschlussprüfer
 IDW PS 312: Analytische Prüfungshandlungen
 IDW PS 314: Die Prüfung von geschätzten Werten in der Rechnungslegung
 IDW PS 318: Prüfung von Vergleichsangaben über Vorjahre
 IDW PS 320: Verwendung der Arbeit eines anderen externen Prüfers
 IDW PS 321: Interne Revision und Abschlussprüfung
 IDW PS 322: Verwertung der Arbeit von Sachverständigen
 IDW PS 330: Abschlussprüfung bei Einsatz von Informationstechnologie
 IDW PS 340: Die Prüfung des Risikofrüherkennungssystems nach § 317 Abs. 4 HGB
 IDW PS 350: Prüfung des Lageberichts
 IDW PS 400: Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen
 IDW PS 450: Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen
 IDW PS 460: Arbeitspapiere des Abschlussprüfers
 IDW PS 800: Empfehlung zur Prüfung eingetretener oder drohender Zahlungsunfähigkeit bei Unternehmen
 IDW PS 900: Grundsätze für die prüferische Durchsicht von Abschlüssen

B. Entwürfe

- IDW EPS 210: Zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung
 IDW EPS 250: Wesentlichkeit im Rahmen der Jahresabschlussprüfung
 IDW EPS 255: Beziehungen zu nahe stehenden Personen im Rahmen der Abschlussprüfung
 IDW EPS 270: Die Fortführung der Unternehmenstätigkeit
 IDW EPS 301: Prüfung der Vorratsinventur
 IDW EPS 302: Bestätigungen Dritter
 IDW EPS 331: Abschlussprüfung bei Auslagerung von Teilen der Rechnungslegung auf Dienstleistungsunternehmen
 IDW EPS 345: Auswirkungen des Deutschen Corporate Governance Kodex auf die Abschlussprüfung
 IDW EPS 450 n.F.: Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen
 IDW EPS 470: Grundsätze für die mündliche Berichterstattung des Abschlussprüfers an den Aufsichtsrat

C. Sonstige Verlautbarungen

- IDW HFA 1/1988: Zur Anwendung stichprobengestützter Prüfungsmethoden bei der Jahresabschlussprüfung
 IDW HFA 4/1996: Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen durch Wirtschaftsprüfer
 VO 1/1995: Zur Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis

Abkürzungsverzeichnis

A.	Auflage
Abb.	Abbildung
Abl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
ADS	Adler/Düring/Schmaltz, (Kommentar) 6.A., ab 1995
AG	Aktiengesellschaft
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AKEU	Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung
AktG	Aktiengesetz
ao.	Außerordentlich
APB	Accounting Principles Board
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
Az.	Aktenzeichen
Bd.	Band
BetrVerfG	Betriebsverfassungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BiRiLiG	Bilanzrichtlinien-Gesetz
BS WP/vBP	Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer
bzw.	beziehungsweise
d.V.	der Verfasser
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
Ders.	Derselbe
Dies.	Dieselbe(n)
DM	Deutsche Mark
DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standard Committee
ebd.	ebendort
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EG	Europäische Gemeinschaft
EGR	Richtlinie der Europäischen Gemeinschaft
Erl.	Erlass, auch Erläuterung
EU	Europäische Union
evtl.	eventuell -er, -en
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
f.	folgende(r)
FAMA	Fachausschuss für automatisierte Abrechnungssysteme im IDW
FAR	Fachausschuss Recht (IDW)
FAS	Financial Accounting Standard
FASB	Financial Accounting Standards Board
ff.	fortlaufend folgende(r)
FG	Fachgutachten
FN	Fachnachrichten, auch Fußnote
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards
gem.	gemäß
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz über die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GoA	Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GuV	Gewinn und Verlust
HdJ	Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen

HFA	Hauptfachausschuss
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
hrsg.	herausgegeben
HWRv	Handwörterbuch der Revision, hrsg. v. Coenberg / Wysocki v., Stuttgart 1992
HWRP	Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, hrsg. v. Ballwieser / Coenberg / Wysocki v., Stuttgart 2002
i.d.F.	in der Fassung
i.d.R.	in der Regel
i.S.d.	im Sinne des / der
i.V.m.	in Verbindung mit
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IDW EPS	Entwurf eines Prüfungsstandards des IDW
IDW PS	Prüfungsstandard des IDW
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standard
IKS	Internes Kontrollsystem
ISA	International Standard on Auditing
IT	Informationstechnologie
KapAEG	Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KonTraG	Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KWG	Kreditwesen Gesetz
Nr.	Nummer
PHG	Personen-Handelsgesellschaft
PublG	Publizitätsgesetz
Rn.	Randnummer
s.a.	siehe auch
SABI	Sonderausschuss Bilanzrichtlinien Gesetz
Sp.	Spalte
St.	Stellungnahme
TransPuG	Transparenz- und Publizitätsgesetz
Tz.	Textziffer
v.	von / vom
Verf.	Verfasser
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WPH	Wirtschaftsprüfer-Handbuch
WPK	Wirtschaftsprüferkammer, Körperschaft des öffentlichen Rechts
WPO	Wirtschaftsprüferordnung
WPOÄG	Wirtschaftsprüferordnungs-Änderungsgesetz
z.B.	zum Beispiel
Ziff.	Ziffer

Teil I Grundlagen der Abschlussprüfung

§ 1 Wesen der Prüfung – Regeln zur Abschlussprüfung

Übersicht

Ziff. 1 Wesen der Prüfung

- a) Einfache Prüfungen als Soll-Ist-Vergleiche mit anschließender Urteilsbildung
- b) Komplexe Prüfungen
- c) Direkte und indirekte Prüfverfahren
- d) Differenzierung von Prüfungshandlungen nach dem Grad der „Verlässlichkeit“ (Assurance) der Prüfungsaussage

Ziff. 2 Rechtsgrundlagen und Prüfungsgrundsätze

- a) Verpflichtung zur Prüfung nach dem HGB
- b) Prüfungsvorschriften im HGB
- c) Prüfungsregeln (Fachgutachten, Stellungnahmen und internationale Standards)

Lit.: ADS, 6.A., Kommentierung zu § 316 ff.; Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Abschlussprüfung nach International Standards on Auditing (ISA), Düsseldorf 1998; Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), WP-Handbuch 2000, Bd. I, Düsseldorf 2000, Abschn. R, S. 1695 ff.; International Federation of Accountants, IFAC-Handbook 2000, Technical Pronouncements, New York 2000; Intern. Standard ISA 100, Vorwort zu den International Standards on Auditing (Preface to International Standards on Auditing and Related Services); Intern. Standard ISA 120, Konzeptioneller Rahmen der International Standards on Auditing (Framework of International Standards on Auditing); Wirtschaftsprüferkammer/Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), International Standards on Auditing (ISAs) - Internationale Prüfungsgrundsätze, Autorisierte Übersetzung der Verlautbarungen der IFAC, Stand Jan. 2000, Stuttgart 2000; Wysocki, Klaus v., Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, 3.A., München 1988, S. 1 ff., S. 19 ff.

Ziff. 1 Wesen der Prüfung

a) Einfache Prüfungen als Soll-Ist-Vergleiche mit anschließender Urteilsbildung

Prüfungen können allgemein als Soll-Ist-Vergleiche mit anschließender Urteilsbildung definiert werden. Hierbei lässt sich das Prüfungsgeschehen als eine Phasenfolge begreifen, die mit der Ableitung eines Soll- und eines Ist-Objekts beginnt und mit der Mitteilung des Prüfungsergebnisses endet. Die Prozessstruktur der (einfachen) Prüfungen ist in der Abb. 1 schematisch dargestellt.

a1) Ableitung des Soll-Objekts aus einer Norm

Bei Prüfungen ist zunächst eine Soll-Gestaltung aus einer Norm abzuleiten. Eine Norm kann eine gesetzliche Vorschrift (für den Jahres- oder Konzernabschluss sein. Sie kann aus einer satzungsmäßigen oder gesellschaftsrechtlichen Vorgabe bestehen; sie kann eine Planvorgabe ein usf. Für die Jahresabschlussprüfung kommen als Normen im wesentlichen die handelsrechtlichen nationalen oder internationalen Rechnungslegungsgrundsätze in Betracht.

Das Soll-Objekt stellt somit einen gedachten Zustand oder eine gedachte Handlung dar, die einerseits normentsprechend ist und andererseits Maßstab für die Beurteilung eines

Prüfungsobjekts ist.

Die Ableitung des Soll-Objekts aus der jeweiligen Norm wird auch als Soll-Objekt-Ermittlungsprozess bezeichnet.

Die für Abschlussprüfungen maßgeblichen Normen werden unten in § 3, Die Bestimmung von Prüfungsnormen bei der Abschlussprüfung, behandelt.



Abb. 1: Prüfungsphasen

a2) Feststellung des Ist-Objekts

In einem weiteren Schritt ist das „Ist-Objekt“ zu ermitteln. Es handelt sich regelmäßig um die zu prüfende Merkmalsausprägung des Prüfungsgegenstandes.

Die Probleme des Istobjekt-Ermittlungsprozesses werden unten in § 6, Prüfungsnachweise, behandelt. Probleme entstehen insbesondere dadurch, dass die zu prüfenden Zustände/Vorgänge, sofern sie in der Vergangenheit liegen, vom Prüfer zum Zeitpunkt seiner Prüfung nicht mehr unmittelbar festgestellt werden können. Der Prüfer sieht sich in den meisten Fällen mit dem Problem konfrontiert, die Richtigkeit der ihm zur Verfügung stehenden Informationen überprüfen zu müssen, ohne die dazugehörige Realität selbst beobachtet zu haben bzw. sie nachträglich noch beobachten zu können. Er ist vielmehr auf Indizien angewiesen, die ihm die mehr oder weniger vorhandene Verlässlichkeit der zur Verfügung stehenden Informationen signalisieren könnten. Gelingt dieser Rückschluss auf die realen Ist-Objekte nicht oder nur unvollkommen, so kann ein verlässliches Prüfungsurteil entweder gar nicht oder nur mit Vorbehalten abgegeben werden.

a3) Vergleich der Merkmalsausprägungen des Soll- und des Ist-Objekts

Wenn das Soll- und das Ist-Objekt in vergleichbarer Weise ermittelt sind, schließt sich ein Vergleichsprozess an, durch den die Übereinstimmung /Nichtübereinstimmung zwischen Soll- und Ist-Objekt festgestellt werden soll.

a4) Feststellung eventueller Abweichungen

Das Ergebnis des Vergleichsprozesses ist die Feststellung der Übereinstimmung zwischen Soll- und Ist-Objekt bzw. die Nicht-Übereinstimmung nach Richtung und Umfang der Abweichung

a5) Beurteilung der Abweichungen: Fehlerfeststellung

Da nicht jede (festgestellte) Abweichung fehlerhaft sein muss, ist ein Beurteilungsprozess anzuschließen, durch den die Zulässigkeit / Nichtzulässigkeit und ggf. die "Schwere" der Abweichung durch den Prüfer festgestellt werden muss. Am Ende des Beurteilungsprozesses steht das Urteil.

a6) Urteilsmitteilung

Eine Prüfung kann nicht mit der bloßen Beurteilung des Ist-Objekts beendet werden, sondern es ist regelmäßig ein "Urteilsmitteilungsprozess" anzuschließen: Das Urteil ist dem Auftraggeber mündlich oder schriftlich mitzuteilen. Schlussbesprechungen, Bestätigungsvermerke, Prüfungsberichte, Bescheinigungen sind die Ausgestaltungsformen der Urteilsmitteilungen (vgl. unten, §§ 20-22).

b) Komplexe Prüfungen

Das vorstehende Phasenmodell der einfachen Prüfungen kann der handelsrechtlichen Jahresabschlussprüfung nicht ohne weiteres zugrundegelegt werden. Eine Jahresabschlussprüfung kann allenfalls in eine sehr große Vielzahl nebeneinander stehender einfacher Prüfungen aufgelöst werden. Das dabei zu lösende Problem besteht i.W. darin, die Vielzahl der gefällten Einzelurteile zu einem Gesamturteil über den gesamten Prüfungskomplex zusammenzufassen. Vgl. dazu unten, § 22, Der Bestätigungsvermerk.

c) Direkte und indirekte Prüfverfahren

Eine weitere Differenzierung der Prüfungshandlungen entsteht dadurch, dass entweder bestimmte zu prüfende Sachverhalte vom Prüfer direkt ermittelt werden oder nicht mehr direkt festgestellt werden können. In vielen Fällen können die zu prüfenden Sachverhalte nur aufgrund von „Indizien“ ermittelt werden. Ggf. müssen anstelle der direkten Beurteilung von Prüfungsobjekten bestimmte Ersatztatbestände untersucht werden, von denen angenommen werden kann, dass sie als stellvertretende Prüfungsobjekte herangezogen werden können, weil zwischen ihnen und den (eigentlichen) Prüfungsobjekten enge und plausible Beziehungen bestehen.

Gemeinsam ist allen indirekten Prüfverfahren, dass sich der Prüfer bei ihrer Anwendung typischer Schlussverfahren (Syllogismen) bedient, die aus der sog. Schlusslehre der Logik stammen. Hierbei werden aus bestimmten Prämissen Schlussfolgerungen ggf. als Prüfungsurteile hergeleitet. Im einfachsten Fall werden die Schlussfolgerungen aus mindestens zwei Prämissen abgeleitet, und zwar aus einer Majorprämisse und einer Minorprämisse.

Die **Majorprämisse** (der Obersatz) kann eine allgemeine Gesetzmäßigkeit aber ebenso auch eine auf Erfahrungen des Prüfers basierende Wahrscheinlichkeitshypothese über Zusammenhänge in der Realität sein.

Als **Minorprämissen** (Untersätze) können Feststellungen oder Erhebungen oder die Prüfungsinformationen dienen, die der Prüfer anlässlich seiner Prüfungshandlungen ermittelt hat.

Aus beiden Prämissen kann dann die **Schlussfolgerung** abgeleitet werden.

Ein solcher Syllogismus in einer allgemeinen Schreibweise ist in Abb. 2 dargestellt.

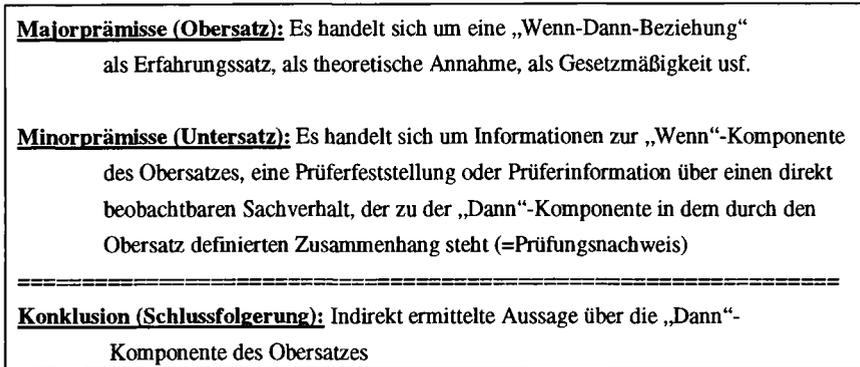


Abb. 2: Struktur von Schlussverfahren

Die Verlässlichkeit des Schlussergebnisses hängt in erster Linie von der Plausibilität der jeweils verwendeten Ausgangshypothesen ab. Herausragende Beispiele für die Verwendung von Schlussverfahren bei Prüfungen sind einmal die indirekte Ermittlung von direkt nicht mehr erfassbaren Ist-Objekten, dann aber auch die von den nationalen und internationalen Berufsorganisationen empfohlenen Prüfungen unter Bezugnahme auf das **Interne Kontrollsystem** (vgl. unten, § 12), die Plausibilitätsbeurteilungen mit Hilfe **analytischer Prüfungshandlungen** (vgl. unten, § 15) und die **statistischen Repräsentationsschlüsse** (vgl. unten, § 16).

d) Differenzierung von Prüfungshandlungen nach dem Grad der „Verlässlichkeit“ (Assurance) der Prüfungsaussage

Die International Standards on Auditing der International Federation of Accountants (IFAC) differenzieren Prüfungshandlungen zusätzlich nach dem Grad der Verlässlichkeit, mit dem der Prüfer zu Aussagen über Prüfungsgegenstände kommt bzw. kommen kann. In dem International Standard on Auditing Nr. 120 - Konzeptioneller Rahmen der International Standards on Auditing (Framework of International Standards on Auditing) - wird zwischen Abschlussprüfungen (Audits) und sog. prüfungsnahen Dienstleistungen (Related Services) unterschieden. Bei den prüfungsnahen Dienstleistungen werden ferner unterschieden die „Prüferische Durchsicht“ (Review), die „Aufträge zur Vornahme vereinbarter Prüfungshandlungen“ (Agreed-upon Procedures) und die „Erstellung von Abschlüssen“

(Compilation). In ISA 120.4 findet sich zur Abgrenzung die Übersicht in Abb. 3.

Die folgenden Ausführungen sind vornehmlich den Problemen der Abschlussprüfung gewidmet. Zur prüferischen Durchsicht (Review) und zur Abschlusserstellung (Compilation) gibt es besondere Stellungnahmen des IDW (vgl. unten, §§ 23 und 24).

Art der Dienstleistung (Nature of Service)	Abschlussprüfung (Auditing)	Prüfungsnaher Dienstleistungen (Related Services)		
	Abschlussprüfung (Audit)	Prüferische Durchsicht (Review)	Auftrag zur Vornahme vereinbarter Prüfungshandlungen (Agreed-upon Procedures)	Erstellung des Abschlusses (Compilation)
Vergleichbarer Grad der Zusage, die der Prüfer gibt (Comparative Level of Assurance provided by the Auditor)	Hohe, aber keine absolute Zusage (High, but not absolute Assurance)	Mittelhohe Zusage (Moderate Assurance)	Keine Zusage (No Assurance)	Keine Zusage (No Assurance)
Berichterstattung (Report provided)	Positive Zusage zu den Aussagen (Positive Assurance on Assertion(s))	Negative Zusage zu den Aussagen (Negative Assurance on Assertion(s))	Tatsächliche Ergebnisse der Verfahren (Factual Findings of Procedures)	Identifikation der zusammengestellten Information (Identification of Information Compiled)

Abb. 3: Abschlussprüfung und prüferische Dienstleistungen nach ISA 120.4

Ziff. 2 Rechtsgrundlagen und Prüfungsgrundsätze

Die Rechtsgrundlagen für die Jahresabschlussprüfung von Kapitalgesellschaften finden sich teilweise im HGB (§§ 316 ff. HGB); maßgeblich sind ferner die Prüfungsgrundsätze, wie sie in den Fachgutachten zur Prüfungsdurchführung, zur Berichterstattung und zum Bestätigungsvermerk formuliert sind, sowie die (nicht kodifizierten) Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung.

a) Verpflichtung zur Prüfung nach dem HGB

Die Verpflichtung zur Prüfung der Jahresabschlüsse von Kapitalgesellschaften (Konzernabschlüsse) ergibt sich in Deutschland aus § 316 HGB:

“(1) Der Jahresabschluss und der Lagebericht von Kapitalgesellschaften, die nicht kleine im Sinne von § 267 Abs. 1 sind, sind durch einen Abschlussprüfer zu prüfen. Hat keine Prüfung stattgefunden, so kann der Jahresabschluss nicht festgestellt werden.

(2) Der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht von Kapitalgesellschaften sind durch einen Abschlussprüfer zu prüfen. Hat keine Prüfung stattgefunden, so kann der Konzernabschluss nicht gebilligt werden.

(3) Werden der Jahresabschluss, der Konzernabschluss, der Lagebericht oder der Konzernlagebericht nach Vorlage des Prüfungsberichts geändert, so hat der Abschlussprüfer diese Unterlagen erneut zu prüfen, soweit es die Änderung erfordert. Über das Ergebnis der Prüfung ist zu berichten; der Bestätigungsvermerk ist entsprechend zu

ergänzen."

In die Prüfungspflicht sind nach § 264a HGB auch Offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften, an denen nicht wenigstens eine natürliche Person persönlich haftende Gesellschafterin ist, einbezogen. Weitere Verpflichtungen zur Prüfung ergeben sich aus Spezialgesetzen, z.B. KWG, VAG, Genossenschaftsgesetz Publizitätsgesetz usw.

b) Prüfungsvorschriften im HGB

Die einschlägigen Prüfungsvorschriften finden sich in den §§ 316-324 HGB:

- § 316 HGB: Pflicht zur Prüfung
- § 317 HGB: Gegenstand und Umfang der Prüfung
- § 318 HGB: Bestellung und Abberufung des Abschlussprüfers
- § 319 HGB: Auswahl der Abschlussprüfer
- § 320 HGB: Vorlagepflicht, Auskunftsrecht
- § 321 HGB: Prüfungsbericht
- § 322 HGB: Bestätigungsvermerk
- § 323 HGB: Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers
- § 324 HGB: Meinungsverschiedenheiten zwischen Kapitalgesellschaft und Abschlussprüfer

Auf die Neufassung der §§ 317, 321 und 322 HGB durch das KonTraG sowie durch das TransPuG und auf die Neufassung von § 319 durch das Wirtschaftsprüferordnungs-Änderungsgesetz wird hingewiesen.

c) Prüfungsregeln (Fachgutachten, Stellungnahmen und internationale Standards)

c1) Fachgutachten und Stellungnahmen des IDW

c11) Fachgutachten des IDW

Die wesentlichen Grundsätze für die Jahresabschlussprüfung, für die Berichterstattung und für die Erteilung von Bestätigungsvermerken waren bislang in den folgenden Fachgutachten des IDW enthalten:

- HFA: Fachgutachten 1/88: Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlussprüfungen
- HFA: Fachgutachten 2/88: Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen
- HFA: Fachgutachten 3/88: Grundsätze für die Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen

c12) Stellungnahmen der Fachausschüsse des IDW

Die Fachgutachten, die lediglich grundlegende Aussagen zur Jahresabschlussprüfung enthielten, wurden durch einen Kranz von Einzelstellungnahmen ergänzt. Diese Stellungnahmen zu Einzelfragen der Prüfung, der Berichterstattung und der Prüfungsbestätigung dienen der Konkretisierung, der Aktualisierung von Prüfungs- Berichterstattungs- und Bestätigungsregeln.

c2) Die Prüfungsgrundsätze (Standards on Auditing, ISA) der International Federation of Accountants (IFAC)

c21) Grundlagen

Im Zuge der Internationalisierung der Wirtschaftstätigkeit und in deren Folge der Diskussion um die Übernahme auch der international anerkannten bzw. anzuerkennenden Rechnungslegungsgrundsätze, die z.B. vom Financial Accounting Standards Board (FASB) und / oder vom International Accounting Standards Board (IASB) entwickelt worden sind, ist die Frage aufgeworfen worden, ob bei Übernahme solcher Rechnungslegungsgrundsätze auch die entsprechenden, in Deutschland entwickelten und angewandten Prüfungsgrundsätze, die i.W. in den Fachgutachten 1-3/1988 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland ihren Niederschlag gefunden haben, an die internationalen Entwicklungen angepasst werden müssen oder sollen.

Richtschnur für eine solche Anpassung sind nach der bisherigen Diskussion die durch die **International Federation of Accountants (IFAC)**, bei der auch das deutsche Institut der Wirtschaftsprüfer Mitglied ist, entwickelten **International Standards on Auditing (ISA)**.

In ISA 100, Vorwort zu den International Standards on Auditing (Preface to International Standards on Auditing and Related Services, ISA 100.7 und 19), wird festgestellt, dass die ISA evtl. vorhandene, durch die nationalen Berufsorganisationen festgestellte oder gesetzlich festgelegte Prüfungsgrundsätze nicht außer Kraft setzen können (do not override the local regulations). Es wird aber an die durch die Mitgliedsorganisationen der IFAC eingegangene Verpflichtung erinnert, die Durchsetzung der Verlautbarungen der IFAC nach Kräften im nationalen Bereich zu fördern.

c22) Klassifizierung der International Standards on Auditing (ISA)

Den Bereich der Prüfungsdurchführung betreffen die Standards der Ordnungsgruppen ISA 100 (Introductory Matters), ISA 200 (Responsibilities), ISA 300 (Planning), ISA 400 (Internal Control), ISA 500 (Audit Evidence) und ISA 600 (Using Work of Others). Die ISA 700 (Audit Conclusions and Reporting), ISA 800 (Specialized Areas) und ISA 900 (Related Services) decken die Bereiche der Berichterstattung, der Bestätigungen, der Sonderprüfungen und der prüfungsähnlichen Dienste ab.

Die ISA sind Einzelverlautbarungen. Die Zusammenhänge zwischen den einzelnen ISA sollen durch ein „Framework“ (ISA 120) dargestellt und durch die Einordnung in das dekadische System sowie durch Querverweise aufgezeigt werden. Hierbei zeigt sich, dass das Framework nur sehr allgemein formuliert ist und dass die Einordnung der einzelnen ISA in das recht grobe dekadische Raster die systematischen Zusammenhänge zwischen den ISA nicht immer leicht erkennen lässt.

c23) Klassifizierung der an die International Standards on Auditing (ISA) angepassten neuen Prüfungsstandards des IDW

Die neuen, an die ISA angepassten Prüfungsstandards (IDW PS) werden – ähnlich wie die ISA – nach einem dekadischen Raster gegliedert. Bedauerlicherweise weicht aber das Gliederungsschema der IDW PS von dem der ISA ab. Es gilt die folgende Zuordnung:

- IDW PS 100: Zusammenfassender Standard
- IDW PS 120-199: Qualitätssicherung
- IDW PS 200-249: Prüfungsgegenstand und Prüfungsauftrag
- IDW PS 250-299: Prüfungsansatz
- IDW PS 300-399: Prüfungsdurchführung
- IDW PS 400-499: Bestätigungsvermerk, Prüfungsbericht und Bescheinigungen
- IDW PS 500-799: Abschlussprüfung von Unternehmen bestimmter Branchen
- IDW PS 800-999: Review- und andere Reporting-Aufträge

c3) Übersicht über die International Standards on Auditing (ISA), deren Inhalte und deren Transformation in die Prüfungsstandards des IDW.

Nachfolgend werden die einzelnen ISA einschließlich der Kapitelüberschriften wiedergegeben; die entsprechenden neuen IDW PS werden – sofern eine Transformation bereits stattgefunden hat – vermerkt.

c31) Verantwortlichkeiten (Responsibilities, ISA 200-299)

ISA 200: Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung (Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements)

ISA 200 ist durch IDW PS 200 „Ziele und allgemeine Grundsätze der Durchführung von Abschlussprüfungen“ und durch IDW PS 201 „Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung“ umgesetzt worden.

ISA 210: Bedingungen des Prüfungsauftrages (Terms of Audit Engagements)

ISA 210 ist durch IDW PS 220 „Beauftragung des Abschlussprüfers“ umgesetzt worden.

ISA 220: Gewährleistung der Prüfungsqualität (Quality Control for Audit Work)

ISA 220 entspricht der VO 1/1995 „Zur Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis“ und dem IDW Prüfungsstandard PS 140, „Die Durchführung von Qualitätskontrollen in der Wirtschaftsprüferpraxis“.

ISA 230: Dokumentation (Documentation)

ISA 230 ist durch IDW PS 460 „*Arbeitspapiere des Abschlussprüfers*“ umgesetzt worden.

ISA 240: Betrügerische Handlungen und Fehler (Fraud and Error)

ISA 250: Die Beachtung von Gesetzen und sonstigen Vorschriften bei der Abschlussprüfung (Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements)

ISA 240 und ISA 250 sollen durch IDW EPS 210 „*Zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung*“ umgesetzt werden. Der Entwurf liegt z.Zt (Dezember 2002) als IDW EPS 210 vor.

ISA 260: Berichterstattung über Prüfungsangelegenheiten an die Geschäftsleitung (Communication of Audit Matters with Those Charged with Governance)

ISA 260 ist durch den IDW Prüfungsstandard IDW PS 450, *Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen*, umgesetzt worden. IDW PS 450 soll auf der Grundlage von Änderungen der Prüfungsvorschriften im HGB durch eine Neufassung, die als Entwurf vorliegt (IDW EPS 450 n.F.) ersetzt werden.

c32) Planung (Planning, ISA 300-399)

ISA 300: Planung (Planning)

ISA 300 ist durch IDW PS 240 „*Grundsätze der Planung von Abschlussprüfungen*“ umgesetzt worden.

ISA 310: Kenntnis der Geschäftstätigkeit und des wirtschaftlichen Umfeldes des Mandanten (Knowledge of the Business)

ISA 310 ist durch IDW PS 230 „*Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit sowie das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld des zu prüfenden Unternehmens im Rahmen der Abschlussprüfung*“ umgesetzt worden.

ISA 320: Wesentlichkeit im Rahmen der Abschlussprüfung (Audit Materiality)

ISA 320 soll (Dezember 2002) durch IDW EPS 250 „*Wesentlichkeit im Rahmen der Jahresabschlussprüfung*“ (Entwurf) umgesetzt werden.

c33) Interne Kontrolle (Internal Control, ISA400-499)

ISA 400: Risikobeurteilung und interne Kontrolle (Risk Assessments and Internal Control)

ISA 400 ist durch IDW PS 260 „*Das interne Kontrollsystem im Rahmen der Abschlussprüfung*“ umgesetzt worden.

ISA 401: Prüfung in einem EDV-Umfeld (Auditing in a Computer Information Systems Environment)

ISA 401 ist durch IDW PS 330 „*Abschlussprüfung bei Einsatz von*

Informationstechnologie“ umgesetzt worden.

ISA 402: Besonderheiten bei der Prüfung von Unternehmen, die Dienstleistungsorganisationen in Anspruch nehmen (Audit Considerations Relating to Entities using Server Organizations)

ISA 402 soll durch IDW EPS 331, „*Abschlussprüfung bei teilweiser Auslagerung der Rechnungslegung auf Dienstleistungsunternehmen*“, umgesetzt werden (Dezember 2002).

c34) Prüfungsnachweise (Audit Evidence, ISA 500-599)

ISA 500: Prüfungsnachweise (Audit Evidence)

ISA 500 ist durch *IDW PS 300 „Prüfungsnachweise im Rahmen der Abschlussprüfung“* umgesetzt worden.

ISA 501: Prüfungsnachweise - zusätzliche Überlegungen bei bestimmten Posten (Audit Evidence - Additional Consideration for Specific Items)

Teil A: Anwesenheit bei der körperlichen Bestandsaufnahme von Vorräten (Attendance at Physical Inventory Counting) 4-18

Teil B: Saldenbestätigungen für Forderungen (Confirmation of Accounts Receivable) 19-30

Teil C: Einholung von Auskünften über Rechtsstreitigkeiten und Klagen (Inquiry Regarding Litigation and Claims) 31-37

Teil D: Bewertung und Ausweis langfristiger Finanzanlagen (Valuation and Disclosure of Long Term Investments) 38-41

Teil E: Segmentinformationen (Segment Information) 42-45

ISA 501 ist mit Ausnahme der Regelungen zur Prüfung von Inventurwerten und Bestätigungen Dritter durch IDW PS 300: „*Prüfungsnachweise im Rahmen der Abschlussprüfung*“ umgesetzt worden. Regeln zur Prüfung der Vorratsinventur sind in dem *IDW Prüfungsstandard EPS 301 „Prüfung der Vorratsinventur“* (Entwurf) enthalten.

ISA 505: (External Confirmations)

ISA 505 soll durch *IDW EPS 302 „Bestätigungen Dritter“* umgesetzt werden (Dezember. 2002).

ISA 510: Erstprüfungen, Eröffnungssalden (Initial Engagements – Opening Balances)

ISA 510 ist durch *IDW PS 205 „Prüfung von Eröffnungsbilanzwerten im Rahmen von Erstprüfungen“* umgesetzt worden

ISA 520: Analytische Prüfungshandlungen (Analytical Procedures)

ISA 520 ist durch *IDW PS 312 „Analytische Prüfungshandlungen“* umgesetzt worden

ISA 530: Repräsentative Stichproben- und andere Auswahlverfahren (Audit Sampling and other Selective Testing Procedures)

ISA 530 ist noch nicht umgesetzt worden; inhaltlich entspricht ISA 530 der

Stellungnahme HFA 1/1988, „Zur Anwendung stichprobengestützter Prüfungsmethoden bei der Jahresabschlussprüfung“.

ISA 540: Prüfung von Schätzungen bei der Abschlusserstellung (Audit of Accounting Estimates)

ISA 540 ist durch *IDW PS 314 „Die Prüfung von geschätzten Werten in der Rechnungslegung“* umgesetzt worden

ISA 550: Prüfung des Einflusses von Geschäften zwischen verbundenen Parteien auf den Abschluss (Related Parties)

ISA 550 soll durch *IDW EPS 255 „Beziehungen zu nahe stehenden Personen und Unternehmen im Rahmen der Abschlussprüfung“* umgesetzt worden (Dezember 2002).

ISA 560: Ereignisse nach dem Abschlussstichtag (Subsequent Events)

ISA 560 ist durch *IDW PS 203 „Ereignisse nach dem Abschlussstichtag“* umgesetzt worden.

ISA 570: Unternehmensfortführung (Going Concern)

ISA 570 soll durch *IDW EPS 270 „Die Fortführung der Unternehmenstätigkeit“* (Entwurf) umgesetzt werden (Dezember 2002).

ISA 580: Erklärungen der Unternehmensleitung (Management Representations)

ISA 580 ist durch *IDW PS 303 „Erklärungen der gesetzlichen Vertreter gegenüber dem Abschlussprüfer“* umgesetzt worden

c35) Verwendung der Arbeiten Dritter (Using Work of Others, ISA 600-699)

ISA 600: Verwendung der Arbeit eines anderen Abschlussprüfers (Using the Work of Another Auditor)

ISA 600 ist durch *IDW PS 320 „Verwendung der Arbeit eines anderen externen Prüfers“* umgesetzt worden. Mit hiermit eng zusammenhängenden Fragestellungen beschäftigt sich *IDW PS 208 „Zur Durchführung von Gemeinschaftsprüfungen (Joint Audit)“*

ISA 610: Berücksichtigung der Arbeit der internen Revision (Considering the Work of Internal Auditing)

ISA 610 ist durch *IDW PS 321 „Interne Revision und Abschlussprüfung“* umgesetzt worden.

ISA 620: Verwendung der Arbeit eines Sachverständigen (Using the Work of an Expert)

ISA 620 ist durch *IDW PS 322 „Verwertung der Arbeit von Sachverständigen“* umgesetzt worden.

c36) Prüfungsfeststellungen und Berichterstattung (Audit Conclusions and Reporting, ISA 700-799)

ISA 700: Der Bestätigungsbericht des Abschlussprüfers (The Auditor's Report on Financial Statements)

ISA 700 ist durch *IDW PS 400 „Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen“* umgesetzt worden.

ISA 710: Vergleichende Darstellungen (Comparatives)

ISA 710 ist, soweit es die „Corresponding Figures“ betrifft, durch *IDW PS 318 „Prüfung von Vergleichsangaben über Vorjahre“* umgesetzt worden.

ISA 720: Andere Informationen in Dokumenten, die den geprüften Abschluss enthalten (Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements)

ISA 720 ist durch *IDW PS 202 „Die Beurteilung von zusätzlichen Informationen, die von Unternehmen zusammen mit dem Jahresabschluss veröffentlicht werden“* umgesetzt worden.

c37) Spezielle Bereiche (Specialized Areas, ISA 800-899)

ISA 800: Bericht des Prüfers über Sonderprüfungen (The Auditor's Report on Special Purpose Audit Engagements)

ISA 800 ist durch das IDW noch nicht umgesetzt worden (Oktober 2002)

ISA 810: Die Prüfung zukunftsorientierter Informationen (The Examination of Prospective Financial Information)

ISA 810 ist durch *IDW PS 314 „Die Prüfung von geschätzten Werten in der Rechnungslegung“* umgesetzt worden.

c38) Prüfungsnahe Dienstleistungen (Related Services, ISA 900-999)

ISA 910: Aufträge zur prüferischen Durchsicht von Abschlüssen (Engagements to Review Financial Statements)

ISA 910 ist durch *IDW PS 900 „Grundsätze für die prüferische Durchsicht von Abschlüssen“* umgesetzt worden.

ISA 920: Aufträge zur Durchführung vereinbarter Prüfungshandlungen bei finanziellen Informationen (Engagements to Perform Agreed-Upon Procedures Regarding Financial Information)

ISA 920 ist vom IDW (noch) nicht umgesetzt worden (Dezember 2002).

ISA 930: Aufträge zur Erstellung finanzieller Informationen (Engagements to Compile Financial Information)

Die Stellungnahme des Hauptfachausschusses *HFA 4/1996 „Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen durch Wirtschaftsprüfer“* entspricht dem Prüfungsstandard ISA 930

c4) Prüfungsstandards des Instituts der Wirtschaftsprüfer ohne Entsprechung mit den ISAs

Das Institut der Wirtschaftsprüfer hat über die vorgenannten Prüfungsstandards hinaus einige weitere Prüfungsstandards vorgelegt, durch die bestimmten Besonderheiten des Prüfungswesens in Deutschland Rechnung getragen werden soll, und zwar:

- IDW PS 340: „Die Prüfung des Risikofrüherkennungssystems nach § 317 Abs. 4 HGB“
- IDW PS 350: „Die Prüfung des Lageberichts“
- IDW PS 450: „Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen“. IDW 450 ist auf der Grundlage des KonTraG und des TransPuG neu gefasst worden. Der Standard liegt z.Zt. (Dezember 2002) als Entwurf IDW EPS 450 nF. vor.
- IDW EPS 245 „Auswirkungen des Deutschen Corporate Governance Kodex auf die Abschlussprüfung“
- IDW PS 800: „Empfehlungen zur Prüfung eingetretener oder drohender Zahlungsunfähigkeit“.

§ 2 Prüfungsobjekte und zeitliche Abgrenzung der Abschlussprüfung

Übersicht

Ziff. 1 Handelsrechtliche Grundlagen

Ziff. 2 Teilbereiche der Abschlussprüfung

a) Jahresabschluss

b) Buchführung

Ziff. 3 Der Lagebericht als Prüfungsgegenstand

Ziff. 4 Das Risikofrüherkennungssystem als Prüfungsgegenstand

Ziff. 5 Die Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung

a) Zum Begriff der "Unregelmäßigkeiten"

b) Abgrenzung der Verantwortlichkeiten und Ausrichtung der Abschlussprüfung

c) Risikobeurteilung

d) Maßnahmen bei Vermutung oder Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten

Ziff. 6 Prüfung der zusammen mit dem Abschluss und dem Lagebericht veröffentlichten Informationen

a) Problemstellung

b) Beschaffung und „kritisches Lesen“ der zusätzlichen Informationen durch den Prüfer

c) Maßnahmen bei wesentlichen Unstimmigkeiten

d) Maßnahmen bei der Aufdeckung falscher Angaben

Ziff. 7 Zeitliche Abgrenzung der Abschlussprüfung

a) Die Beachtung des Stichtagsprinzips bei der Rechnungslegung

b) Informationen nach Aufstellung des Abschlusses

Lit.: ADS, 6.A., Kommentierung zu § 317; IDW Prüfungsstandard PS 201, Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung; IDW Prüfungsstandard PS 202, Die Beurteilung von zusätzlichen Informationen, die von Unternehmen zusammen mit dem Jahresabschluss veröffentlicht werden; IDW Prüfungsstandard PS 203, Ereignisse nach dem Abschlussstichtag; IDW Prüfungsstandard EPS 210, Zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung; IDW Prüfungsstandard PS 340, Die Prüfung des Risikofrüherkennungssystems nach § 317 Abs. 4 HGB; IDW Prüfungsstandard PS 350, Prüfung des Lageberichts; IDW Stellungnahme HFA 7/1997, Zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung; International Federation of Accountants, IFAC-Handbook 2000, Technical Pronouncements, New York 2000; Prüfungsstandard ISA 240, Betrügerische Handlungen und Fehler (Fraud and Error); Prüfungsstandard ISA 250, Die Beachtung von Gesetzen und sonstigen Vorschriften bei der Abschlussprüfung (Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements); Prüfungsstandard ISA 560, Ereignisse nach dem Abschlussstichtag (Subsequent Events); Prüfungsstandard ISA 720, Andere Informationen in Dokumenten, die den geprüften Abschluss enthalten (Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements); Wirtschaftsprüferkammer/Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), International Standards on Auditing (ISAs) - Internationale Prüfungsgrundsätze, Autorisierte Übersetzung der Verlautbarungen der IFAC, Stand Jan. 2000, Stuttgart 2000; Wysocki, Klaus v., Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, 3.A., München 1988, S. 27 ff.

Ziff. 1 Handelsrechtliche Grundlagen

In § 317 HGB werden der Gegenstandsbereich der handelsrechtlichen Jahresabschlussprüfung (Prüfung des Konzernabschlusses) sowie die bei der Prüfung anzuwendenden Normen wie folgt umschrieben:

„(1) In die Prüfung des Jahresabschlusses ist die Buchführung einzubeziehen. Die Prüfung des Jahresabschlusses und des Konzernabschlusses hat sich darauf zu erstrecken, ob die gesetzlichen Vorschriften und sie ergänzende Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung beachtet worden sind. Die Prüfung ist so anzulegen, dass Unrichtigkeiten und Verstöße gegen die in Satz 2 aufgeführten Bestimmungen, die sich auf die Darstellung des

sich nach § 264 Abs. 2 ergebenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens wesentlich auswirken, bei gewissenhafter Berufsausübung erkannt werden.

(2) Der Lagebericht und der Konzernlagebericht sind darauf zu prüfen, ob der Lagebericht mit dem Jahresabschluss und der Konzernlagebericht mit dem Konzernabschluss sowie mit den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen des Abschlussprüfers in Einklang stehen und ob der Lagebericht insgesamt eine zutreffende Vorstellung von der Lage des Unternehmens und der Konzernlagebericht insgesamt eine zutreffende Vorstellung von der Lage des Konzerns vermittelt. Dabei ist auch zu prüfen, ob die Risiken der künftigen Entwicklung zutreffend dargestellt sind.

(3) Der Abschlussprüfer des Konzernabschlusses hat auch die im Konzernabschluss zusammengefassten Jahresabschlüsse, insbesondere die konsolidierungsbedingten Anpassungen, in entsprechender Anwendung des Absatzes 1 zu prüfen. Dies gilt nicht für Jahresabschlüsse, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften nach diesem Unterabschnitt oder die ohne gesetzliche Verpflichtungen nach den Grundsätzen dieses Unterabschnitts geprüft worden sind. Satz 2 ist entsprechend auf die Jahresabschlüsse von in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen mit Sitz im Ausland anzuwenden; sind diese Jahresabschlüsse nicht von einem in Übereinstimmung mit den Vorschriften der Richtlinie 84/253/EWG zugelassenen Abschlussprüfer geprüft worden, so gilt dies jedoch nur, wenn der Abschlussprüfer eine den Anforderungen dieser Richtlinie gleichwertige Befähigung hat und der Jahresabschluss in einer den Anforderungen dieses Unterabschnitts entsprechenden Weise geprüft worden ist.

(4) Bei einer börsennotierten Aktiengesellschaft ist außerdem im Rahmen der Prüfung zu beurteilen, ob der Vorstand die ihm nach § 91 Abs. 2 des Aktiengesetzes¹ obliegenden Maßnahmen in einer geeigneten Form getroffen hat und ob das danach einzurichtende Überwachungssystem seine Aufgaben erfüllen kann."

Ziff. 2 Teilbereiche der Abschlussprüfung

Die einzelnen Gegenstände der Abschlussprüfung werden in § 317 HGB aufgeführt.

a) Jahresabschluss

Da der Jahresabschluss bei Kapitalgesellschaften nach § 264 HGB aus der **Bilanz**, der **GuV-Rechnung** und dem **Anhang** besteht, sind nach dem Gesetzeswortlaut alle drei Teile des Jahresabschlusses mit der gleichen Intensität zu prüfen.

Es ist darauf hinzuweisen, dass nach internationalen Grundsätzen "Financial Statements" in Ergänzung zu Bilanz, GuV und Anhang zusätzlich auch **Kapitalflussrechnungen** ("Cash Flow Statements" nach IAS 7), **Segmentrechnungen** („Segment Reporting“ nach IAS 14) und als Darstellung der Eigenkapitalbewegungen auch einen sog. **Eigenkapitalspiegel** („Changes in Equity“ nach IAS 1.86 bis 89) umfassen, die als Teile des Jahresabschlusses in gleicher Weise

¹ § 91 Abs. 2 AktG lautet: "(2) Der Vorstand hat geeignete Maßnahmen zu treffen, insbesondere ein Überwachungssystem einzurichten, damit den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen früh erkannt werden."

zu prüfen sind wie die übrigen Teile des Jahresabschlusses. Durch das TransPuG sind diese Regelungen für "börsennotierte Mutterunternehmen" in das HGB übernommen worden. § 297 Abs. 1 HGB in der neuen Fassung lautet:

"Nimmt ein Mutterunternehmen einen organisierten Markt im Sinne des § 2 Abs. 5 des Wertpapierhandelsgesetzes durch von ihm oder einem seiner Tochterunternehmen ausgegebene Wertpapiere im Sinne von § 2 Abs. 1 Satz 1 des Wertpapierhandelsgesetzes in Anspruch oder ist die Zulassung solcher Wertpapiere zum Handel an einem organisierten Markt beantragt worden, so besteht der Konzernabschluss außerdem aus einer Kapitalflussrechnung, einer Segmentberichterstattung sowie einem Eigenkapitalpiegel."

b) Buchführung

In § 317 HGB wird festgestellt, dass auch die dem Jahresabschluss zugrundeliegende Buchführung Prüfungsgegenstand ist. Zu beachten ist, dass im Rahmen der Konzernabschlussprüfung die Buchführung der einzelnen Konzernunternehmen nicht Prüfungsgegenstand ist. Wohl aber sind die im Rahmen der Konsolidierung notwendigen Überleitungen von den Einzelabschlüssen der einbezogenen Unternehmen zum Konzernabschluss Prüfungsgegenstand.

Ziff. 3 Der Lagebericht als Prüfungsgegenstand

Der Lagebericht nach § 289 HGB und der Konzernlagebericht nach § 315 HGB sind, obwohl sie nicht Teil des Jahres- bzw. Konzernabschlusses sind, nach § 317 Abs. 2 HGB im Rahmen des Jahres- bzw. Konzernabschlusses prüfungspflichtig.

Der Hauptfachausschuss des IDW hat eine Stellungnahme zur Aufstellung des Lageberichts (IDW RS HFA 1) und einen Standard zur Prüfung des Lageberichts (IDW PS 350) veröffentlicht. Der Stellungnahme RS HFA 1 ist als Anlage ein umfangreicher Katalog von Angaben im Lagebericht (Konzernlagebericht) beigelegt. Dieser Katalog enthält eine (nicht abschließende) Aufgliederung von Sachverhalten und Berichtsgegenständen, für die nach Würdigung des jeweiligen Einzelfalls eine Berichtspflicht oder eine freiwillige Angabe im Lagebericht (und deren Prüfung) in Betracht kommen kann.

In dem Prüfungsstandard IDW PS 350.2 wird festgestellt, dass sich Gegenstand und Umfang der Prüfung des Lageberichts nicht abschließend aus § 317 Abs. 2 HGB (s.o.) ableiten lassen, sondern dass zur Abgrenzung des Gegenstandsbereichs der Lageberichtsprüfung auch die Vorschriften über den Prüfungsbericht (§ 321 HGB) und über den Bestätigungsvermerk (§ 322 HGB) heranzuziehen sind. Es heißt hierzu in IDW PS 350.3:

„(3) Gemäß § 317 Abs. 2 Satz 1 HGB hat der Abschlussprüfer zu prüfen, ob der Lagebericht mit dem Jahresabschluss sowie mit den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen des Abschlussprüfers in Einklang steht und ob der Lagebericht insgesamt eine zutreffende Vorstellung von der Lage des Unternehmens vermittelt. Ferner ist zu prüfen, ob die Risiken der künftigen Entwicklung im Lagebericht zutreffend dargestellt sind (§ 317 Abs. 2 Satz 2 HGB). Die Notwendigkeit einer intensiven Auseinandersetzung des Abschlussprüfers mit den Risiken der künftigen Entwicklung ergibt sich auch aus der Verpflichtung, im Prüfungsbericht

vorweg auf Grundlage der geprüften Unterlagen und des Lageberichts zu der Beurteilung der Lage des Unternehmens durch die gesetzlichen Vertreter Stellung zu nehmen, wobei insbesondere auf deren Beurteilung des Fortbestandes und der künftigen Entwicklung des Unternehmens einzugehen ist (§ 321 Abs. 1 Satz 2 HGB), sowie im Bestätigungsvermerk auf im Rahmen der Prüfung festgestellte fortbestandsgefährdende Risiken gesondert einzugehen und die zutreffende Darstellung der Risiken der künftigen Entwicklung zu beurteilen (§ 322 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 3 Satz 2 HGB). Des Weiteren werden Aussagen des Abschlussprüfers darüber verlangt, ob der Lagebericht nach der Beurteilung des Abschlussprüfers insgesamt eine zutreffende Vorstellung von der Lage des Unternehmens vermittelt (§ 322 Abs. 3 Satz 1 HGB) und den gesetzlichen sowie den ergänzenden gesellschaftsvertraglichen bzw. satzungsmäßigen Vorschriften entspricht (§ 321 Abs. 2 Satz 1 HGB). Hiernach hat der Abschlussprüfer auch zu beurteilen, ob der Lagebericht die in dem IDW RS HFA 1 aufgeführten Pflichtangaben vollständig enthält.“

Zur Prüfungsintensität bei der Lageberichtsprüfung wird in IDW PS 350.6 klargestellt, dass der Lagebericht / Konzernlagebericht **nach den gleichen Grundsätzen und vor allem mit der gleichen Intensität** zu prüfen ist wie der Jahres- bzw. Konzernabschluss. Zusätzlich wird verlangt, dass bei jeder Abschlussprüfung durch den Prüfer eine Gesamtwürdigung des mit dem Lagebericht im Sinne einer Rechenschaftslegung der Unternehmensleitung vermittelten Bildes der Lage des Unternehmens und seiner Entwicklung vorzunehmen ist. Zur Prüfung des Lageberichts vgl. ausführlich unten, § 17.

Ziff. 4 Das Risikofrüherkennungssystem als Prüfungsgegenstand

Nach § 91 Abs. 2 AktG sind die Vorstände von Aktiengesellschaften verpflichtet, geeignete Maßnahmen zu treffen, um zu gewährleisten, dass den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen, insbesondere risikobehaftete Geschäfte, Unrichtigkeiten der Rechnungslegung und Verstöße gegen gesetzliche Vorschriften, die sich auf die Finanz-, Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft oder des Konzerns wesentlich auswirken, frühzeitig erkannt werden. Dazu soll die Einrichtung eines entsprechenden Überwachungssystems gehören. Folgerichtig ist der Abschlussprüfer einer Aktiengesellschaft über § 317 Abs. 4 HGB verpflichtet worden, die Funktionsfähigkeit eines solchen Überwachungs- und Früherkennungssystems zu beurteilen.

Das Institut der Wirtschaftsprüfer hat sich in dem Prüfungsstandard IDW PS 340 „Die Prüfung des Risikofrüherkennungssystems nach § 317 Abs. 4 HGB“ ausführlich mit dieser Prüfung auseinandergesetzt. Als Prüfungsgegenstände der Prüfung nach § 317 Abs. 4 HGB werden dort die folgenden vom Vorstand durchzuführenden bzw. zu veranlassenden Maßnahmen genannt:

- Festlegung der Risikofelder, die zu bestandsgefährdenden Entwicklungen führen können (IDW PS 340.7-8);
- Risikoerkennung und Risikoanalyse (IDW PS 340.9-10);
- Risikokommunikation (IDW PS 340.11-12);
- Zuordnung von Verantwortlichkeiten und Aufgaben (IDW PS 340.13-14);

- Einrichtung eines Überwachungssystems (IDW PS 340.15-16);
- Dokumentation der getroffenen Maßnahmen (IDW PS 340.17-18).

Der Abschlussprüfer hat im Rahmen seiner Prüfungshandlungen festzustellen, ob die vorstehend umschriebenen Maßnahmen getroffen worden sind (IDW PS 340.24-25); diese Maßnahmen sind daraufhin zu beurteilen, ob sie geeignet sind, Risiken so rechtzeitig zu erkennen, dass die Unternehmensleitung in geeigneter Weise reagieren kann (IDW PS 340.26-30). Schließlich soll i.S. einer Systemprüfung stichprobenweise festgestellt werden, ob und in wie weit die vorgesehenen Maßnahmen wirksam waren und kontinuierlich durchgeführt worden sind (IDW PS 340.31).

Die Prüfung gem. § 317 Abs. 4 HGB wird in IDW PS 340.19 als Systemprüfung und nicht als Geschäftsführungsprüfung charakterisiert. D.h., die Reaktionen des Vorstands auf erfasste und kommunizierte Risiken selbst sind nach IDW PS 340.6 nicht Gegenstand der Maßnahmen i.S.d. § 91 Abs. 2 AktG und damit auch nicht Gegenstand der Prüfung nach § 317 Abs. 4 HGB.

Das IDW vertritt unter Bezugnahme auf die Begründung zum Regierungsentwurf des § 91 AktG die Auffassung, dass die aktienrechtliche Regelung auch für den Pflichtenrahmen der Geschäftsführer von Gesellschaften anderer Rechtsformen (insbesondere GmbH) je nach Größe und Komplexität der Unternehmensstruktur eine **Ausstrahlungswirkung** hat (IDW PS 340.1).

Zur Prüfung des Risikofrüherkennungssystems vgl. unten, § 18.

Ziff. 5 Die Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung

Die Frage, ob im Rahmen der Jahresabschlussprüfung neben der Ordnungsmäßigkeit und Richtigkeit der Rechnungslegung auch außerhalb der Rechnungslegung existierende Unregelmäßigkeiten Gegenstand der Abschlussprüfung sein können, war insbesondere in Deutschland strittig. Der Hauptfachausschuss des IDW hatte durch die Stellungnahme HFA 7/1997 „Zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung“ eine Anpassung an die internationalen Prüfungsstandards vorgenommen, und zwar an ISA 240 „Fraud and Error“ und an ISA 250 „Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements“. Die Stellungnahme HFA 7/1997 soll durch den IDW Prüfungsstandard, „Zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung“ ersetzt werden (Dezember 2002). Der Entwurf dieses Standards, IDW EPS 210, liegt den nachfolgenden Darstellungen zugrunde.

a) Zum Begriff der "Unregelmäßigkeiten"

IDW EPS 210.6 geht von den folgenden Begriffen aus:

- „**Unrichtigkeiten**“ sind Unregelmäßigkeiten, die auf **unbeabsichtigt falschen Angaben** im Abschluss und Lagebericht beruhen („Errors“) und die nach IDW EPS 210.6 z.B.
 - *„auf Schreib- oder Rechenfehlern in der Buchführung oder in deren Grundlagen*
 - *auf einer nicht bewusst falschen Anwendung von Rechnungslegungsgrundsätzen*

- *auf einem Übersehen oder einer unzutreffenden Einschätzung von Sachverhalten zurückgehen.*“
- Zu diesen Sachverhalten gehören nach IDW EPS 210.6 auch Auswirkungen einer unbeabsichtigten Nichteinhaltung sonstiger, nicht rechnungslegungsbezogener Gesetze, soweit diese die Rechnungslegung berühren.
- **„Verstöße“** sind falsche Angaben im Abschluss und Lagebericht, die auf einem **beabsichtigten Verstoß** gegen gesetzliche Vorschriften oder Rechnungslegungsgrundsätze beruhen. Sie können als „Täuschungen“ oder als „Vermögensschädigungen“ auftreten (IDW EPS 210.6):
 - *„Täuschungen“ sind bewusst falsche Angaben im Abschluss und ggf. Lagebericht sowie Fälschungen in der Buchführung oder deren Grundlagen, Manipulationen (Buchungen ohne tatsächliches Vorliegen von Geschäftsvorfällen, Unterdrückung von Buchungsbelegen, unterlassene Buchungen u.ä.), unerlaubte Änderungen der Buchführung und deren Grundlagen sowie die bewusst falsche Anwendung von Rechnungslegungsgrundsätzen. Täuschungen können durch die gesetzlichen Vertreter oder Mitarbeiter ggf. unter Mitwirkung von Dritten begangen werden.*
 - *„Vermögensschädigungen“ sind alle auf die widerrechtliche Aneignung oder Verminderung von Gesellschaftsvermögen sowie auf Erhöhung von Verpflichtungen für das Gesellschaftsvermögen gerichtete Straftaten von gesetzlichen Vertretern, Mitarbeitern oder Dritten. Hierzu zählen insbesondere Unterschlagungen und Diebstahl. Vermögensschädigungen stellen Verstöße i.S.d. IDW Prüfungsstandards dar, sofern sie nicht zutreffend in der Rechnungslegung abgebildet werden, anderenfalls sind sie den sonstigen Gesetzesverstößen zuzuordnen. Verstöße liegen auch dann vor, wenn die Auswirkungen von Gesetzesverstößen (z. B. Geldstrafen oder Schadensersatzverpflichtungen), die keine Vermögensschädigungen darstellen, in der Rechnungslegung bewusst nicht zutreffend berücksichtigt sind.*
- **„Sonstige Gesetzesverstöße“** sind alle **beabsichtigten und unbeabsichtigten** Handlungen und Unterlassungen, die von den gesetzlichen Vertretern oder Mitarbeitern des geprüften Unternehmens begangen werden und **nicht zu falschen Angaben in der Rechnungslegung** führen. Persönliches Fehlverhalten der gesetzlichen Vertreter oder der Mitarbeiter, sofern es nicht in Bezug zur Geschäftstätigkeit des Unternehmens steht, wird hierdurch nicht erfasst.

Die begrifflichen Zusammenhänge werden in IDW EPS 210.6, wie in Abb. 4 dargestellt, zusammengefasst

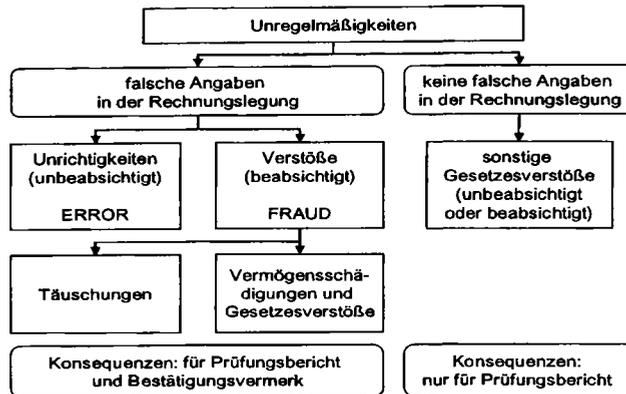


Abb. 4 Unregelmäßigkeiten nach IDW EPS 210.6

b) Abgrenzung der Verantwortlichkeiten und Ausrichtung der Abschlussprüfung

b1) Verantwortlichkeiten

Die Verantwortung für die Vermeidung und die Aufdeckung von Unrichtigkeiten und Verstößen liegt nach IDW EPS 210.7 f. bei den gesetzlichen Vertretern des Unternehmens, die hierzu organisatorische Maßnahmen einzuführen und zu unterhalten haben. Dazu gehört insbesondere ein geeignetes internes Kontrollsystem. Ein solches internes Kontrollsystem kann das Risiko für das Auftreten von Unrichtigkeiten und Verstößen zwar verringern, aber nicht völlig ausschließen.

Nach IDW EPS 210.9 tragen auch die nach der jeweiligen Unternehmensverfassung maßgeblichen Aufsichtsgremien (z.B. Aufsichtsrat, Gesellschafterversammlung) Verantwortung für eine wirksame Unternehmensüberwachung. Sie haben die Geschäftsführung zu überwachen und damit sicherzustellen, dass die von den gesetzlichen Vertretern eingerichteten Maßnahmen zur Verhinderung bzw. Aufdeckung von Unrichtigkeiten und Verstößen wirksam sind.

Zur Abgrenzung der Verantwortlichkeiten zwischen den gesetzlichen Vertretern, den Aufsichtsgremien und dem Abschlussprüfer wird in IDW EPS 210.10 eindeutig festgestellt (Hervorhebungen vom Verf.):

„(10) Auch wenn die Abschlussprüfung eine vorbeugende Wirkung hinsichtlich der Verhinderung von Unrichtigkeiten und Verstößen hat, ist der Abschlussprüfer nicht verantwortlich für die Verhinderung von Unrichtigkeiten und Verstößen.“

b2) Ausrichtung der Abschlussprüfung

Nach § 317 Abs. 1 Satz 3 HGB ist die Abschlussprüfung so anzulegen, dass Unrichtigkeiten und Verstöße gegen gesetzliche Vorschriften und sie ergänzende Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages oder der Satzung, die auf die Darstellung des sich nach § 264 Abs. 2 HGB ergebenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens wesentlich aus-

wirken, bei gewissenhafter Berufsausübung erkannt werden. Über erkannte wesentliche Unrichtigkeiten und Verstöße ist im Bestätigungsvermerk und im Prüfungsbericht zu berichten. Außerdem hat der Abschlussprüfer nach § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB über bei der Prüfung festgestellte Tatsachen zu berichten, die schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter oder von Arbeitnehmern gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung erkennen lassen. Diese Berichterstattung über sonstige Gesetzesverstöße, die nicht zu falschen Angaben in der Rechnungslegung geführt haben, ist im Prüfungsbericht vorzunehmen.

Nach IDW EPS 210.13 hat der Prüfer zur Feststellung, ob der Abschluss den vorstehenden Anforderungen entspricht, im Rahmen eines risikoorientierten Prüfungsansatzes eigenverantwortlich mit berufüblicher Sorgfalt **Systemprüfungen und aussagebezogene Prüfungshandlungen** durchzuführen, um mit hinreichender Sicherheit zu beurteilen, ob der Abschluss keine wesentlichen falschen Angaben enthält.

Die gezielte Aufdeckung von Vermögensschädigungen erfordert dagegen nach IDW EPS 210.14 einen abweichenden Prüfungsansatz. Die gezielte Aufdeckung von Vermögensschädigungen (Unterschlagungsprüfung) geht, wie in IDW EPS 210.14 unter Bezugnahme auf das IDW Fachgutachten 1/1937, Pflichtprüfung und Unterschlagungsprüfung, festgestellt wird, von einem über die kritische Grundhaltung des Abschlussprüfers hinausgehenden, besonderen Misstrauen des Unterschlagungsprüfers aus und umfasst in vielen Fällen eine vollständige Prüfung der zu dem Prüfungsgebiet gehörenden Geschäftsvorfälle und Bestände und eine detektivische Beurteilung der vorgelegten Prüfungsunterlagen. Ein derartiger Prüfungsansatz entspricht nach IDW EPS 210 nicht der Vorgehensweise bei einer pflichtgemäßen Abschlussprüfung. In Konsequenz wird deshalb in IDW EPS 210.16 f. festgestellt:

„Soweit die nach den berufüblichen Grundsätzen zur Planung und Durchführung von Abschlussprüfungen mit der gebotenen kritischen Grundhaltung durchgeführte Abschlussprüfung keine Hinweise auf wesentliche Unrichtigkeiten und Verstöße ergibt, kann der Abschlussprüfer die Buchführung und den Abschluss sowie ggf. den Lagebericht als ordnungsgemäß akzeptieren und bestätigen.“

und:

„Die nachträgliche Aufdeckung von wesentlichen falschen Angaben im Abschluss ist deshalb für sich genommen kein Anzeichen dafür, dass der Abschlussprüfer die Grundsätze ordnungsgemäßer Abschlussprüfung nicht eingehalten hat, insbesondere keine hinreichende Sicherheit über die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung erlangt, die Prüfung unzureichend geplant oder durchgeführt oder bei der Abschlussprüfung die berufübliche Sorgfalt nicht angewendet hat. Dies gilt vor allem für bewusst falsche Angaben in der Rechnungslegung, soweit ein oder mehrere Mitglieder der Unternehmensleitung bzw. des Aufsichtsrats, der Mitarbeiter des Unternehmens oder Dritte an der Verschleierung dieser falschen Angaben zusammenwirken bzw. wenn dem Abschlussprüfer gefälschte Prüfungsnachweise vorgelegt werden. In solchen Fällen können die Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers erfolglos bleiben.“

c) Risikobeurteilung

Anlässlich der Prüfungsplanung muss der Prüfer nach IDW EPS 210.29 Anhaltspunkten für erhöhte Risiken falscher Angaben aufgrund von Unrichtigkeiten und Verstößen nachgehen. Solche Anhaltspunkte können sich aus Befragungen der gesetzlichen Vertreter oder von Mitgliedern des Aufsichtsorgans sowie aus festgestellten Schwächen in Gestaltung und Wirksamkeit des internen Kontrollsystems ergeben. Nach IDW EPS 210.30 können folgende Sachverhalte Indizien für solche Risiken sein:

- *„Zweifel an der Integrität oder Kompetenz der Unternehmensleitung (gesetzliche Vertreter und leitende Angestellte). Hinweise hierfür können z.B. sein:*
 - *die Beherrschung des Geschäftsführungsgremiums durch eine oder wenige Personen, ohne dass ein wirksames Überwachungsorgan vorhanden ist,*
 - *undurchsichtige Organisationsstrukturen,*
 - *fehlende Bereitschaft zur Verbesserung des internen Kontrollsystems,*
 - *häufiger Personalwechsel in Führungspositionen,*
 - *dauerhafte personelle Unterbesetzung der Buchhaltungsabteilung,*
 - *häufiger Wechsel des Abschlussprüfers;*
- *kritische Unternehmenssituationen, wie z.B.:*
 - *schrumpfende, stagnierende oder auch zu stark expandierende Geschäftstätigkeit,*
 - *unzureichende Kapitalausstattung sowie Abhängigkeit von einzelnen Kreditgebern,*
 - *ungünstige Ergebnisentwicklung,*
 - *risikoreiche Ertragsquellen oder steigender Anteil der nicht betrieblichen Erträge,*
 - *die Notwendigkeit, Gewinnminderungen im operativen Geschäft durch Sondermaßnahmen zu kompensieren,*
 - *die Abhängigkeit von wenigen Lieferanten oder Kunden;*
- *ungewöhnliche Geschäfte, wie z.B.:*
 - *Geschäfte mit wesentlichen Gewinnauswirkungen (besonders gegen Jahresende) ,*
 - *komplizierte Geschäfte oder ungewöhnliche Bilanzierung von Geschäften,*
 - *Geschäfte mit nahestehenden Personen und Unternehmen,*
 - *im Verhältnis zur erhaltenen Leistung überhöhte Ausgaben für Vermittlungsprovisionen und für Rechts- oder Unternehmensberatung;*
- *Schwierigkeiten mit der Erlangung von Prüfungsnachweisen, wie z.B.:*
 - *mangelhafte Buchung oder Dokumentation von Geschäftsvorfällen,*
 - *hohe Zahl von Differenzen zwischen den Ergebnissen der Buchführung und den Bestätigungen Dritter,*
 - *schwer prüfbar Buchführungssysteme,*

- *ausweichende oder schwer nachvollziehbare Auskünfte der gesetzlichen Vertreter zu Anfragen des Abschlussprüfers;*
- *sonstige Umstände, wie z.B.:*
 - *hohe ergebnisabhängige Vergütungen für Mitarbeiter in leitender Funktion,*
 - *eine ungewöhnlich kurze Zeit zur Erstellung des Abschlusses,*
 - *die Unternehmensleitung steht unter einem starken Druck, die eigenen (ggf. bereits veröffentlichten) Ergebniserwartungen oder die Erwartungen Dritter zu erfüllen (z.B. Ergebniserwartungen von Analysten oder institutionellen Investoren).*
- *Bei computergestützten Informationssystemen sind folgende Risikofaktoren besonders zu beachten (vgl. Entwurf IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Einsatz von Informationstechnologie (IDW ERS FAIT 1), Tz. 23) und Entwurf IDW Prüfungsstandard: Abschlussprüfung bei Einsatz von Informationstechnologie (IDW EPS 330), Tz. 15 ff.):*
 - *fehlende oder veraltete Dokumentation des Aufbaus der Dateien oder der Programme,*
 - *zahlreiche Programmänderungen, die nicht dokumentiert, genehmigt oder getestet sind.*

Bei der Durchführung der Abschlussprüfung können dem Abschlussprüfer darüber hinaus weitere Umstände zur Kenntnis gelangen, die auf ein Risiko für das Vorliegen von Verstößen hindeuten. Solche Anhaltspunkte können nach IDW EPS 210.32 sein:

- *„behördliche Untersuchungen sowie Straf- oder Bußgeldbescheide,*
- *Zahlungen für nicht spezifizierte Dienstleistungen oder Darlehen an Berater, nahestehende Personen sowie Mitarbeiter des Unternehmens oder Behörden sowie an Personen, die dem benannten Personenkreis nahe stehen,*
- *außergewöhnliche Einkaufs- oder Verkaufspreise, hohe Provisionen,*
- *ungewöhnliche Zahlungen in bar, durch Inhaberschecks oder auf Nummernkonten oder Zahlungen ohne angemessenen Nachweis des Zahlungsgrundes,*
- *außergewöhnliche Geschäfte mit Unternehmen in Niedrigsteuerrändern,*
- *Zahlungen an einen Empfänger in einem anderen Land als dem Ursprungsland von bezogenen Waren- und Dienstleistungen,*
- *nicht autorisierte oder ungenügend dokumentierte Geschäfte, nachteilige Presseberichterstattungen.“*

d) Maßnahmen bei Vermutung oder Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten

d1) Unrichtigkeiten und Verstöße

d11) Erweiterte Prüfungshandlungen

Bei der Vermutung bzw. Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten empfiehlt IDW EPS 210.49 die Vornahme erweiterter Prüfungshandlungen. Es heißt dort:

„Sofern keine gegenteiligen Anhaltspunkte dafür vorliegen, ist davon auszugehen, dass die vermutete Unregelmäßigkeit kein einmaliger Vorgang ist. Soweit ein möglicher Einfluss auf die Ordnungsmäßigkeit des Abschlusses vermutet werden muss, hat sich der Abschlussprüfer zusätzliche Erkenntnisse zu verschaffen. Dabei sind auch mögliche Konsequenzen der Feststellungen oder Vermutungen für andere Gebiete der Abschlussprüfung (z.B. Glaubhaftigkeit der von der gesetzlichen Vertretern erteilten Auskünfte und Erklärungen, Risikobeurteilungen) zu berücksichtigen.“

d12) Mitteilungspflichten

IDW EPS 210 setzt sich ausführlich mit den Mitteilungspflichten auseinander, die bei aufgedeckten oder vermuteten Unrichtigkeiten bestehen. Es wird festgestellt:

- Deckt der Abschlussprüfer wesentliche falsche Angaben in der Rechnungslegung auf, so ist der zuständige gesetzliche Vertreter so bald wie möglich davon in Kenntnis zu setzen (IDW EPS 210.50).
- Bei aufgedeckten oder vermuteten Unregelmäßigkeiten hat der Abschlussprüfer zeitnah nach pflichtgemäßem Ermessen zu beurteilen, welche Ebene der Unternehmensleitung zu informieren ist (IDW EPS 210.51).
- Nach den Umständen des Einzelfalles hat der Abschlussprüfer abzuwägen, ob auch das Aufsichtsorgan über solche Feststellungen informiert werden muss (IDW EPS 210.52).
- In jedem Fall ist das Aufsichtsorgan über die nicht korrigierten falschen Angaben zu informieren, die der Abschlussprüfer im Verlauf der Prüfung aufgedeckt hat, die auch aus Sicht der gesetzlichen Vertreter einzeln und in ihrer Summe als unwesentlich beurteilt wurden und die nicht zur Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks geführt haben (IDW EPS 210.53).
- Deckt der Abschlussprüfer einen Verstoß oder einen Nachweis dafür auf, dass ein Verstoß möglicherweise besteht, so ist - auch dann, wenn dieser möglicherweise keinen wesentlichen Einfluss auf die Ordnungsmäßigkeit des Abschlusses oder Lageberichts hat - dies der zuständigen Ebene der Unternehmensleitung sowie erforderlichenfalls dem Aufsichtsorgan mitzuteilen (IDW EPS 210.54).
- Die Beurteilung, welche der genannten Sachverhalte dem Aufsichtsorgan mitzuteilen sind, hängt vom pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers ab. Dies kann nach IDW EPS 210.55 beispielsweise der Fall sein bei:
 - *„Fragen, die die Kompetenz und Integrität der gesetzlichen Vertreter betreffen*

- *Verstößen unter Mitwirkung der gesetzlichen Vertreter*
 - *Unrichtigkeiten und Verstößen, die den Jahresabschluss wesentlich verfälschen*
 - *falschen Angaben, die auf wesentliche Schwächen im internen Kontrollsystem einschließlich dem Rechnungslegungssystem hinweisen*
 - *falschen Angaben, die eine wesentliche Verfälschung künftiger Abschlüsse zur Konsequenz haben.“*
- Die Mitteilungspflichten sind unverzüglich zu erfüllen, falls nach Einschätzung des Abschlussprüfers Wesentlichkeit und damit Eilbedürftigkeit vorliegt (IDW EPS 210.56).

d13) Schriftliche Erklärung

Zusätzlich hat der Prüfer von dem geprüften Unternehmen eine schriftliche Erklärung einzuholen, dass dem Prüfer alle der Unternehmensleitung bekannten oder von ihr vermuteten Gesetzesverstöße mitgeteilt wurden, die für den Abschluss von Bedeutung sind (IDW EPS 210.57).

d14) Berichterstattung im Prüfungsbericht

Über wesentliche Unrichtigkeiten und Verstöße im Abschluss oder im Lagebericht und ihre Auswirkungen auf die Rechnungslegung ist im Prüfungsbericht im Rahmen der Feststellungen zur Gesetzmäßigkeit von Buchführung, Jahresabschluss/Konzernabschluss und Lagebericht/Konzernlagebericht zu berichten (IDW EPS 210.59). Ferner ist nach IDW EPS 210.60 eine Berichterstattung im Prüfungsbericht geboten,

- *„wenn Beanstandungen zwar nicht zur Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks geführt haben, aber für eine angemessene Information der Berichtsempfänger, insbesondere für die Überwachung der Unternehmensführung und des geprüften Unternehmens, von Bedeutung sind,*
- *soweit diese Tatsachen auch bei inzwischen behobenen Fehlern auf Schwächen im internen Kontrollsystem hindeuten,*
- *falls der Abschlussprüfer trotz der Auskunftsbereitschaft des geprüften Unternehmens aufgrund der gegebenen Umstände nicht abschließend feststellen kann, ob eine Täuschung, Vermögensschädigung oder ein Gesetzesverstoß vorliegt.“*

d15) Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk

Eine Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks kommt nur in Betracht, wenn sich die Unrichtigkeit oder der Verstoß wesentlich auf den Abschluss auswirkt und der Mangel im Zeitpunkt des Abschlusses der Prüfung noch vorliegt und nicht zutreffend im Abschluss dargestellt ist (IDW EPS 210.61) oder auch dann, wenn das Unternehmen den Abschlussprüfer daran hindert, Untersuchungen zur Aufdeckung von möglicherweise für den Abschluss wesentlichen Unrichtigkeiten und Verstößen anzustellen (IDW EPS 210.62).

d2) Sonstige Gesetzesverstöße

Nach IDW EPS 210.63 muss der Prüfer die gesetzlichen Vertreter zeitnah über sonstige Gesetzesverstöße informieren oder sich vergewissern, dass diese in angemessener Weise informiert wurden. Bei Verdacht einer Mitwirkung der gesetzlichen Vertreter, ist der Abschlussprüfer auch

bei sonstigen Gesetzesverstößen verpflichtet, das Aufsichtsorgan des geprüften Unternehmens zu unterrichten; für den Prüfungsbericht ist die Redepflicht nach § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB zu beachten (IDW EPS 210.64).

Ziff. 6 Prüfung der zusammen mit dem Abschluss und dem Lagebericht veröffentlichten Informationen

a) Problemstellung

Häufig werden Jahresabschlüsse und Lageberichte zusammen mit sog. zusätzlichen Informationen als Druck- oder Geschäftsberichte einem unbestimmten Personenkreis zur Verfügung gestellt. Diese „Zusätzlichen Informationen“ sind im Gegensatz zu Jahresabschluss und Lagebericht grundsätzlich nicht prüfungspflichtig. Beziehen sich die zusätzlichen Informationen auf den geprüften Abschluss oder den geprüften Lagebericht, so kann, wenn Unstimmigkeiten zwischen den geprüften und den nicht geprüften Informationen bestehen, die Glaubwürdigkeit der geprüften Informationen beeinträchtigt werden.

Der International Standard on Auditing, ISA 720 „Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements“, enthält die in solchen Fällen vom Prüfer zu beobachtenden Verhaltensregeln. Zusätzlich wird zu Fragen Stellung genommen, die sich ergeben, wenn die zusätzlichen Informationen sich zwar nicht auf den Abschluss und den Lagebericht beziehen aber offensichtlich falsch sind. Der Prüfungsstandard IDW PS 202 „Die Beurteilung von zusätzlichen Informationen, die von Unternehmen zusammen mit dem Jahresabschluss veröffentlicht werden“ entspricht dem International Standard on Auditing ISA 720.

b) Beschaffung und „kritisches Lesen“ der zusätzlichen Informationen durch den Prüfer

Damit der Prüfer die zusätzlichen Informationen rechtzeitig würdigen kann, empfehlen die Standards, dass der Prüfer bereits anlässlich der Auftragsannahme vereinbart, dass ihm, falls zusätzliche Informationen zusammen mit dem Abschluss, dem Lagebericht und dem Bestätigungsvermerk veröffentlicht werden sollen, diese Informationen rechtzeitig - vor Erteilung des Bestätigungsvermerks - zugänglich gemacht werden. Einer solchen Vereinbarung bedarf es selbstverständlich nicht, wenn die zusätzlichen Informationen als Prüfungsnachweise ohnehin der Vorlagepflicht nach § 320 Abs. 2 HGB unterliegen (IDW PS 202.11 und 12).

Eine Verpflichtung zur Prüfung der zusätzlichen Informationen kann weder aus § 317 HGB noch aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Prüfung abgeleitet werden (IDW PS 202.6). Dennoch verlangen die Standards, dass der Prüfer die zusätzlichen Informationen zur Kenntnis nimmt, um wesentliche Unstimmigkeiten zu erkennen (ISA 720.2). IDW PS 202.7 spricht in diesem Zusammenhang von „kritischem Lesen“.

c) Maßnahmen bei wesentlichen Unstimmigkeiten

Erkennt der Prüfer, dass zwischen den geprüften Informationen und den zusätzlichen Informationen wesentliche Unstimmigkeiten bestehen, wird er zunächst zu beurteilen haben, ob der geprüfte Jahresabschluss bzw. Lagebericht oder ob die zusätzliche Information geändert werden muss, um die Unstimmigkeit zu beseitigen.

Betrifft der Änderungsbedarf den geprüften Abschluss oder den geprüften Lagebericht, so sind dort die entsprechenden Änderungen vorzunehmen. Falls die Unternehmensleitung diese Änderungen ablehnt, so liegt hierin bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen nach IDW PS 202.14 (ISA 720.12) ein Grund für die Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks. Werden die Unstimmigkeiten erst nach Erteilung des Bestätigungsvermerks erkannt und werden Änderungen durch das Unternehmen vorgenommen, sind die Änderungen ggf. einer Nachtragsprüfung nach § 316 Abs. 3 HGB zu unterziehen (IDW PS 202.18).

Betrifft der Änderungsbedarf die zusätzlichen Informationen und weigert sich die Unternehmensleitung entsprechende Anpassungen vorzunehmen, so kann darin ein schwerwiegender Verstoß gegen gesetzliche Berichterstattungspflichten liegen über den nach § 321 Abs. 1 S. 3 ggf. im Prüfungsbericht zu berichten ist (IDW PS 202.15).

Zu dem Grenzfall, dass eine wesentliche Unstimmigkeit weder auf Mängel im Abschluss / Lagebericht noch auf die zusätzlichen Informationen zurückführbar ist, heißt es in IDW PS 202.16:

„(16) Ist der Abschlussprüfer bei wesentlichen Unstimmigkeiten auch durch erweiterte Prüfungshandlungen nicht in der Lage festzustellen, ob der Jahresabschluss bzw. Lagebericht oder die zusätzlichen Informationen zutreffend sind, liegt hierin ein Prüfungshemmnis, aufgrund dessen der Bestätigungsvermerk einzuschränken oder zu versagen ist (vgl. IDW PS 400 Tz 50 und Tz 66).“

d) Maßnahmen bei der Aufdeckung falscher Angaben

Wesentlich moderater werden durch die Standards schließlich jene Fälle behandelt, in denen bei dem „kritischen Lesen“ zusätzliche Informationen festgestellt werden, die in keinem Zusammenhang mit dem geprüften Abschluss oder Lagebericht stehen, aber nach Auffassung des Abschlussprüfers unzutreffend sind. Die Standards empfehlen hier ein Gespräch mit der Unternehmensleitung und stellen dann fest (IDW PS 202.20, ähnlich ISA 720.17 u. 18):

„Ist der Abschlussprüfer nach diesem Gespräch überzeugt, dass die zusätzlichen Informationen wesentliche falsche Angaben enthalten, die durch die gesetzlichen Vertreter nicht beseitigt werden, hat der Abschlussprüfer durch geeignete Maßnahmen auf eine Änderung dieser Haltung der gesetzlichen Vertreter hinzuwirken (z B Hinweis an die gesetzlichen Vertreter auf eine Beratung durch den Firmenanwalt oder andere qualifizierte Dritte, Rücksprache mit Aufsichtsorganen) und diese Maßnahmen schriftlich zu dokumentieren.“

Ziff. 7 Zeitliche Abgrenzung der Abschlussprüfung

a) Die Beachtung des Stichtagsprinzips bei der Rechnungslegung

Der Jahresabschluss ist eine Zeitraumrechnung. Der Abschlusszeitraum endet mit dem Bilanzstichtag. Im Abschluss sind somit nur solche abschlusswirksamen Ereignisse zu berücksichtigen, die innerhalb des Abschlusszeitraums entstanden (verursacht) worden sind (Stichtagsprinzip). Ereignisse, die erst nach dem Bilanzstichtag des abgelaufenen Abschlusszeitraums entstanden sind, können deshalb erst im folgenden Abschlusszeitraum berücksichtigt werden. Abgrenzungs- und damit Prüfungsprobleme entstehen unter dem Stichtagsprinzip dann, wenn nach dem Bilanzstichtag Tatbestände bekannt werden, die nicht den folgenden sondern noch den vorhergehenden Abrechnungszeitraum betreffen (sog. aufhellende Informationen). Das HGB und die International Accounting Standards (IAS 10) setzen sich mit der Berücksichtigung von aufhellenden Informationen ebenso auseinander wie und die International Standards on Auditing (ISA 560, "Subsequent Events"). ISA 560 ist durch IDW PS 203, „Ereignisse nach dem Abschlussstichtag“ umgesetzt worden.

a1) Beachtung des Stichtagsprinzips für den Abschluss nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB

Das Stichtagsprinzip hat in das HGB nur als Bewertungsgrundsatz Eingang gefunden. Nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB sind Risiken und Verluste, die bis zum Bilanzstichtag entstanden (verursacht) sind, auch dann im Jahresabschluss zu berücksichtigen, wenn sie erst nach dem Abschlussstichtag, aber bis zur Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind, (wertaufhellende Ereignisse im Gegensatz zu wertbestimmenden Ereignissen).

Diese Regelung ist einseitig, weil sie nur "Risiken und Verluste" (nicht Chancen / Gewinne) und nur die "Wert"-Aufhellung, nicht aber Aufhellungen im Bereich des Bilanzansatzes berücksichtigt.

a2) Beachtung des Stichtagsprinzips für den Abschluss nach ISA 560 und IDW PS 203

ISA 560.3. (Subsequent Events) bezieht sich auf den International Accounting Standard IAS 10 (Contingencies and Events Occurring After the Balance Sheet Date) und behandelt sowohl positive als auch negative aufhellende Ereignisse nach dem Bilanzstichtag. Es werden in ISA 560 nicht nur aufhellende Informationen behandelt, die bis zum Aufstellungsstichtag verfügbar sind, sondern auch Informationen, die bis zur Bestätigung (ISA 560.4-7), bis zur Veröffentlichung (ISA 560.8-12) oder nach der Veröffentlichung (ISA 560.13-18) bekannt geworden sind. IDW PS 203 unterscheidet zwischen Ereignissen nach dem Abschlussstichtag, die bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks und solchen, die nach Erteilung des Bestätigungsvermerks eingetreten sind (IDW PS 203.2).

b) Informationen nach Aufstellung des Abschlusses

b1) Informationen zwischen Aufstellung und Bestätigung des Abschlusses

Es geht in dem Zeitraum zwischen Aufstellung und Bestätigung des Abschlusses i.W. um Feststellungen des Prüfers als Ergebnis seiner Prüfungshandlungen, die zu einer Modifikation des aufgestellten Abschlusses führen (vgl. dazu auch ISA 560.4-7). Soweit es sich um „aufhellende“ Informationen handelt, sind diese, wenn sie nachträglich bessere Erkenntnisse über die Verhältnisse zum Abschlussstichtag liefern, ebenso zu berücksichtigen wie Informationen über Ereignisse, die zwar bis zum Bilanzstichtag eingetreten sind, aber dem bilanzierenden Unternehmen bzw. dem Prüfer erst nach dem Bilanzstichtag bekannt geworden sind, und zwar „unbeschadet dessen, ob sie sich positiv oder negativ auswirken“. (IDW PS 203.8).

Informationen über Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, die neue „wertbegründende“ Verhältnisse schaffen, sind dagegen im Abschluss für das vergangene Geschäftsjahr nicht zu berücksichtigen. GgF. ist über solche Ereignisse nach §§ 289 Abs. 2 Nr. 1, 315 Abs. 2 Nr. 1 HGB im Lagebericht zu berichten, wenn es sich um Vorgänge von besonderer Bedeutung handelt.

IDW PS 203 bietet in Tz. 13 und 14 einen Katalog der Prüfungshandlungen zur Feststellung von Ereignissen zwischen dem Abschlussstichtag und der Erteilung des Bestätigungsvermerks an:

„(13) Zur Feststellung von Ereignissen zwischen dem Abschlussstichtag und der Erteilung des Bestätigungsvermerks kommen regelmäßig folgende Prüfungshandlungen in Betracht:

- *Untersuchung der Maßnahmen, die die Unternehmensleitung getroffen hat, um eine vollständige Erfassung der für den Jahresabschluss und Lagebericht relevanten Ereignisse nach dem Abschlussstichtag zu gewährleisten;*
- *kritisches Lesen von Protokollen über in diesem Zeitraum stattgefundenene Gesellschafterversammlungen und Sitzungen der Verwaltungsorgane bzw. in den Fällen, in denen entsprechende Protokolle noch nicht vorliegen, Befragung der Verwaltungsorgane zu relevanten Sachverhalten, die hier erörtert wurden;*
- *kritisches Lesen von aktuellen Zwischenabschlüssen und -berichten (z.B. Monats- oder Quartalsberichten) und ggf. von Planungsrechnungen, wie z.B. der Finanzplanung, und anderen unternehmensinternen Berichten, wie z.B. der Berichte des Vorstands an den Aufsichtsrat nach § 90 Absatz 1 und 3 AktG oder der Berichte der internen Revision;*
- *Aktualisierung der Befragung der Rechtsanwälte oder der Rechtsabteilung des Unternehmens zu anhängigen und drohenden Rechtsstreitigkeiten.*

(14) Daneben sind die Unternehmensleitung und andere - ggf. auch nicht mit der Rechnungslegung betraute - Auskunftspersonen zu Ereignissen nach dem Abschlussstichtag zu befragen, die sich auf den Jahresabschluss oder Lagebericht auswirken könnten. Die Befragungen können sich bspw. beziehen auf

- *den derzeitigen Stand solcher Sachverhalte, die bislang auf Grundlage von vorläufigen oder geschätzten Daten im Jahresabschluss berücksichtigt worden sind,*

- *den Stand der bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks abgewickelten Geschäfte, die zum Abschlussstichtag noch schwebend waren,*
- *den Abschluss von Darlehensverträgen, die Abgabe von Garantieerklärungen und das Eingehen sonstiger Verpflichtungen,*
- *durchgeführte oder geplante Verkäufe wesentlicher Vermögensgegenstände,*
- *durchgeführte oder geplante Kapitalzuführungen, Umstrukturierungen (z.B. Verschmelzungen) oder Liquidationen,*
- *die Enteignung oder den Untergang wesentlicher Vermögensgegenstände (z.B. durch Feuer oder Überschwemmung),*
- *neue Entwicklungen in einzelnen Risikobereichen auch im Zusammenhang mit Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und sonstigen finanziellen Verpflichtungen,*
- *vorgenommene bzw. in Betracht gezogene ungewöhnliche Berichtigungen in der laufenden Buchführung,*
- *eingetretene bzw. erwartete Ereignisse, die die Angemessenheit der angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden in Frage stellen, wenn z.B. solche Ereignisse die Annahme der Unternehmensfortführung in Frage stellen (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB).“*

b2) Informationen nach der Erteilung des Bestätigungsvermerks, die Nachtragsprüfung

In IDW PS 203.17 wird ausgeführt, dass der Abschlussprüfer nach der Erteilung des Bestätigungsvermerks grundsätzlich nicht verpflichtet ist, zu dem geprüften Jahresabschluss und Lagebericht weitere Prüfungshandlungen vorzunehmen bzw. weitere Nachforschungen anzustellen.

Zu dem gleichen Ergebnis kommt ISA 560.8 und 9:

"Der Prüfer hat keinerlei Verpflichtung, nach dem Datum des Bestätigungsberichtes zum Abschluss Prüfungshandlungen durchzuführen, oder Auskünfte einzuholen. Während der Zeit zwischen dem Datum des Bestätigungsberichtes und der Veröffentlichung des Abschlusses liegt die Verantwortung zur Information des Prüfers über Tatsachen, welche den Abschluss betreffen könnten, bei der Geschäftsführung."

Ändert die Geschäftsleitung den Abschluss oder den Lagebericht nach Vorlage des Prüfungsberichts, so hat der Abschlussprüfer nach § 316 Abs. 3 HGB den Abschluss oder den Lagebericht erneut zu prüfen, soweit es die Änderung erfordert; er hat über das Ergebnis der „Nachtragsprüfung“ zu beachten und den Bestätigungsvermerk entsprechend zu ergänzen (zu Einzelheiten der Nachtragsprüfung vgl. unten, § 21 Ziff. 6a).