
IDW (Hrsg.)

Prüfungspraxis

Leitfaden für Prüfungsmitarbeiter

2., aktualisierte Auflage



Einleitung

Zu den beruflichen Aufgaben eines Wirtschaftsprüfers gehört es, betriebswirtschaftliche Prüfungen – insbesondere solche von Jahresabschlüssen und Lageberichten wirtschaftlicher Unternehmen – durchzuführen und Bestätigungsvermerke über die Vornahme und das Ergebnis solcher Prüfungen zu erteilen. Durch die Abschlussprüfung soll die Verlässlichkeit einschließlich der Ordnungsmäßigkeit der in Jahresabschluss und Lagebericht enthaltenen Informationen bestätigt und insoweit deren Glaubhaftigkeit erhöht werden. Gegenstand und Umfang der Abschlussprüfung leiten sich aus den gesetzlichen Vorschriften ab. Sie enthalten jedoch keine Bestimmungen über die Durchführung der Prüfung; somit liegt es im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers, im Einzelfall Art und Umfang der Prüfungsdurchführung zu bestimmen.

Der Wirtschaftsprüfer führt die Abschlussprüfung mit dem Ziel durch, hinreichende Sicherheit darüber zu erlangen, ob der Jahresabschluss und der Lagebericht frei von wesentlichen falschen Darstellungen sind. Hinreichende Sicherheit ist ein hohes Maß an Sicherheit, aber keine Garantie dafür, dass eine ordnungsmäßig durchgeführte Abschlussprüfung wesentliche falsche Darstellungen stets aufdeckt. Die Prüfung ist nicht darauf ausgerichtet, unwesentliche Fehler festzustellen, die für die wirtschaftliche Entscheidungen der Adressaten unerheblich sind.

Im Rahmen der Abschlussprüfung werden Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Jahresabschluss und im Lagebericht identifiziert und beurteilt, um Prüfungshandlungen als Reaktion auf diese Risiken planen und durchführen zu können und die notwendigen Prüfungsnachweise als Grundlage für die Erteilung der Prüfungsurteile zu erlangen. Der Risikoidentifikation und -beurteilung kommt insofern eine weichenstellende Bedeutung zu. Die Prüfungshandlungen werden i.d.R. in Form von Auswahlverfahren bzw. Stichproben durchgeführt.

Bei der Durchführung der Abschlussprüfung ist der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit zu beachten. Dieser fordert, dass die angestrebte hinreichende Prüfungssicherheit mit einem den Verhältnissen des zu prüfenden Unternehmens entsprechenden Aufwand erreicht wird. So wird der Abschlussprüfer beispielsweise bei seiner Reaktion auf die beurteilten Fehlerrisiken Art und Umfang von Funktionsprüfungen und aussagebezogenen Prüfungshandlungen so festlegen, dass er möglichst effizient ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen.

Während der Planung und Durchführung einer Abschlussprüfung muss der Wirtschaftsprüfer eine kritische Grundhaltung bewahren. Das bedeutet, er muss sich stets im Klaren darüber sein, dass Umstände (Fehler, Täuschungen, Vermögensschädigungen oder sonstige Gesetzesverstöße) existieren können, aufgrund derer der Abschluss und der Lagebericht wesentliche falsche Aussagen enthalten. Er kann daher nicht ohne weiteres im Vertrauen auf die Glaubwürdigkeit der gesetzlichen Vertreter beispielsweise von der Richtigkeit ihrer Auskünfte ausgehen, sondern muss sich diese belegen lassen und die Überzeugungskraft dieser Nachweise würdigen. Bei Anhaltspunkten für Verstöße durch die gesetzlichen Vertreter oder die Mitarbeiter des geprüften Unternehmens hat er ergänzende Prüfungshandlungen vorzunehmen und die Prüfungsnachweise im Hinblick auf den Verdacht gezielt zu würdigen. Ein über diese kritische Grundhaltung hinausgehendes besonderes Misstrauen des Abschlussprüfers ist im Rahmen der Jahresabschlussprüfung in der Regel nicht erforderlich.

Der Abschlussprüfer berichtet über die Prüfung schriftlich im Prüfungsbericht und ggf. mündlich an die Aufsichtsgremien der zu prüfenden Gesellschaft. Der Bestätigungsvermerk enthält

jeweils ein Prüfungsurteil zum Jahresabschluss und Lagebericht und informiert die Öffentlichkeit über das Ergebnis der Abschlussprüfung. Die Adressaten des Bestätigungsvermerks und des Prüfungsberichts können die Ergebnisse der Abschlussprüfung bei ihren Entscheidungen berücksichtigen, wobei sie sich der Grenzen der Aussagefähigkeit eines Jahresabschlusses und Lageberichts sowie der Erkenntnismöglichkeiten einer Abschlussprüfung bewusst sein müssen.

Die Ausführungen in diesem Leitfaden basieren auf einem in sich geschlossenen Konzept für eine risikoorientierte Prüfung, dem Meilensteinkonzept. Die Anforderungen an die Abschlussprüfung nach den IDW Prüfungsstandards werden in eine Prozessreihenfolge gebracht und übersichtlich in neun Teilprozessen (Meilensteine) – zusammengefasst in den folgenden vier Phasen – dargestellt. Es ist jedoch zu beachten, dass die IDW Prüfungsstandards bei Abschlussprüfungen immer insgesamt zu berücksichtigen sind; das dargestellte Prüfungsvorgehen nach dem Meilensteinkonzept ersetzt daher nicht die Arbeit mit den IDW Prüfungsstandards.

ÜBERBLICK ÜBER DIE PHASEN DER ABSCHLUSSPRÜFUNG

PHASE 1

AUFTRAGSANNAHME UND -FORTFÜHRUNG

In dieser Phase wird die Entscheidung darüber getroffen, ob die Voraussetzungen für die Annahme bzw. Fortführung des Prüfungsauftrags vorliegen. Auf Basis erster Informationen zur Geschäftstätigkeit sowie zum wirtschaftlichen und rechtlichen Umfeld des Mandanten wird eine Analyse der mit dem Auftrag verbundenen Risiken durchgeführt. Dies ist erforderlich, damit nur Mandate angenommen werden, die in sachlicher, personeller und zeitlicher Hinsicht ordnungsgemäß abgewickelt werden können. Es ist darauf zu achten, dass die berufsrechtlichen Unabhängigkeitsanforderungen seitens der Praxis und der Mitglieder des Prüfungsteams (einschließlich Spezialisten) eingehalten werden. Entscheidet sich der Wirtschaftsprüfer, die Abschlussprüfung durchzuführen, ist eine ordnungsgemäße Wahl und Bestellung des Abschlussprüfers sicherzustellen sowie Umfang und Bedingungen des Auftrags in einem Auftragsbestätigungsschreiben festzuhalten.

PHASE 2

INFORMATIONSBESCHAFFUNG UND RISIKOBEURTEILUNG

In dieser Phase werden Fehlerrisiken identifiziert und dokumentiert, um ein risikoorientiertes, d.h. an die Verhältnisse des jeweiligen Mandanten angepasstes, Prüfungsvorgehen zu ermöglichen. Dazu ist zunächst ein Verständnis über die Geschäftstätigkeit und das wirtschaftliche sowie rechtliche Umfeld von dem zu prüfenden Unternehmen zu gewinnen. Dies bildet die Grundlage für eine erste Risikobeurteilung, die Identifikation möglicher Problemfelder und kritischer Sachverhalte sowie eine sachgerechte Prüfungsplanung und -durchführung.

Die gewonnenen Erkenntnisse werden genutzt, um Wesentlichkeitsgrenzen festzulegen und damit eine Konzentration auf entscheidungserhebliche Sachverhalte zu ermöglichen. Anhand der Wesentlichkeitsgrenzen ist zu entscheiden, welche Prüffelder in welchem Umfang zu prüfen sind.

Als Teil der Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung verschafft sich der Prüfer auch ein Verständnis vom internen Kontrollsystem des Unternehmens. Er nimmt auf, welche Kontrollen für die Abschlussprüfung relevant sind und identifiziert Risiken wesentlicher falscher Angaben aus nicht vorhandenen oder nicht angemessenen Kontrollen. Die Ergebnisse der Aufbauprüfung stellen zudem die Grundlage für die Entscheidung dar, wie im weiteren Prüfungsverlauf auf die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Angaben reagiert wird und ob die vorhandenen Kontrollen des Unternehmens genutzt werden können, um möglichst effizient auf die festgestellten Risiken zu reagieren.

PHASE 3

REAKTION AUF BEURTEILTE RISIKEN

Auf Basis der beurteilten Risiken wesentlicher falscher Angaben wird die Prüfungsstrategie festgelegt und daraus das Prüfungsprogramm abgeleitet. Dabei wird festgelegt, in welchen Bereichen aufgrund einer erhöhten Risikoeinschätzung besondere und umfangreichere Prüfungshandlungen erforderlich sind bzw. wo aufgrund eines geringeren Risikos eine Prüfung im verminderten Umfang möglich erscheint.

Wenn aufgrund der Ergebnisse der Aufbauprüfung von der Wirksamkeit bestimmter Kontrollen ausgegangen werden kann, können Funktionsprüfungen zur Validierung dieser Annahmen durchgeführt werden, um Prüfungsnachweise zu erlangen. Abhängig von der Risikobeurteilung und den Ergebnissen aus den Funktionsprüfungen und dem Grad der noch erforderlichen Prüfungssicherheit für die jeweiligen Prüfungsziele werden weitere aussagebezogene Prüfungshandlungen (analytische Prüfungshandlungen, Einzelfallprüfungen) durchgeführt.

PHASE 4

ABSCHLIESSENDE BEURTEILUNG UND BERICHTERSTATTUNG

In der Schlussphase der Prüfung sind alle noch offenen Punkte zu klären und Schlussfolgerungen hinsichtlich der Ordnungsmäßigkeit der einzelnen Posten sowie des Jahresabschlusses sowie des Lageberichts insgesamt zu ziehen. Diese Phase umfasst auch eine Schlussbesprechung mit der Unternehmensleitung und ggf. die Teilnahme an der Bilanzsitzung des Aufsichtsrats.

Im Prüfungsbericht werden Gegenstand, Art und Umfang, wesentliche Feststellungen und Ergebnisse der Prüfung dargestellt. Die gebildeten Prüfungsurteile zum Abschluss und zum Lagebericht werden im Bestätigungsvermerk erteilt. Schließlich werden die elektronischen und physischen Arbeitspapiere finalisiert und archiviert.

ÜBERBLICK ÜBER DIE MEILENSTEINE M1 – M9

Phase 1	<p>M1: Auftrags- bzw. Mandats- management</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Beurteilung der Auftrags- und Mandatsrisiken sowie der Unabhängigkeitsanforderungen / Vorhandensein ausreichender Kenntnisse und Ressourcen • Bestellung des Abschlussprüfers und Auftragsannahme • Festlegung von Prüfungsschwerpunkten / Erweiterungen sowie Ergänzungen des Prüfungsauftrags • Benennung der zuständigen Personen / Überprüfung auf Notwendigkeit der Rotation • Prüfungsvorbereitung
Phase 2	<p>M2: Informations- beschaffung und vorläufige Risiko- einschätzung</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Besprechungen mit der Unternehmensleitung • Gewinnung eines Verständnisses von dem Unternehmen sowie von dessen rechtlichem und wirtschaftlichem Umfeld • Durchführung vorbereitender analytischer Prüfungshandlungen • Identifikation von Fehlerrisiken im Zusammenhang mit nahe stehenden Personen • Vorläufige Beurteilung der Fähigkeit zur Unternehmensfortführung • Beurteilung des Risikos von Unrichtigkeiten und Verstößen • Beurteilung der Angemessenheit von Zeit- und Schätzwerten • Vorläufige Beurteilung von Konsultationen und Zusammenarbeit mit Sachverständigen • Vorläufige Prüfung der Rechtsstreitigkeiten des Mandanten • Auslagerungen rechnungslegungsrelevanter Bereiche auf Dienstleistungsunternehmen
	<p>M3: Vorläufige Festlegung der Wesent- lichkeit und Beurteilung der Fehler- risiken</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Vorläufige Festlegung von Wesentlichkeitsgrenzen • Festlegung der wesentlichen Prüffelder • Vorläufige Beurteilung der Fehlerrisiken • Abstimmung des Prüfungsvorgehens der an der Prüfung beteiligten Personen
	<p>M4: Auswertung der rechnungs- legungs- relevanten Prozesse und internen Kontrollen</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Aufnahme und Beurteilung der Komponenten des IKS auf Unternehmensebene sowie der Angemessenheit des IKS wesentlicher Geschäftsprozesse (Aufbauprüfung) • Aufnahme und Beurteilung des (IT-gestützten) Buchführungssystems

<ul style="list-style-type: none"> • Erstellung eines Prüfungsplanungsmemorandums • Zusammenfassung der vom Management eingerichteten Maßnahmen zur Steuerung und Bewältigung der Risiken • Festlegung von Prüfungshandlungen als Reaktion auf Risiken wesentlicher falscher Angaben (einschließlich der bedeutsamen Risiken) 	<p>M5: Festlegung der Prüfungsstrategie und des Prüfungsprogramms</p>	Phase 3
<ul style="list-style-type: none"> • Durchführung von Funktionsprüfungen und Nachweis über die Gültigkeit von Kontrollen für den gesamten Prüfungszeitraum 	<p>M6: Validierung der internen Kontrollen (Funktionsprüfungen)</p>	
<ul style="list-style-type: none"> • Prüfung der Eröffnungsbilanzwerte • Prüfung der Eröffnungsbilanzwerte im Rahmen von Erstprüfungen • Durchführung weiterer aussagebezogener Prüfungshandlungen • Einholung von Bestätigungen Dritter • Inventurprüfung 	<p>M7: Aussagebezogene Prüfungshandlungen</p>	
<ul style="list-style-type: none"> • Prüfung des Anhangs und des Lageberichts • Abschließende Abstimmungsarbeiten und analytische Durchsicht • Abschließende Beurteilung der Fähigkeit zur Unternehmensfortführung • Abschließende Durchsicht der Protokolle von Versammlungen • Abschließende Prüfung der Rechtsstreitigkeiten des Mandanten • Einholung schriftlicher Erklärungen der gesetzlichen Vertreter • Beurteilung der Auswirkungen von Ereignissen nach dem Abschlussstichtag und zusätzlicher mit dem Jahresabschluss veröffentlichter Informationen • Abschließende Erstellung der Zusammenstellung • „Berichtigungen“ und Beurteilung der Wesentlichkeit nicht korrigierter Fehler • Klärung der kritischen Sachverhalte • Abschließende Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Angaben in der Rechnungslegung und abschließende Würdigung der Prüfungsnachweise und der Gesamtdarstellung des Abschlusses • Einholung der Vollständigkeitserklärung sowie des unterschriebenen Jahres- bzw. Konzernabschlusses 	<p>M8: Abschließende Prüfungshandlungen</p>	Phase 4
<ul style="list-style-type: none"> • Erstellung des Prüfungsberichts • Erteilung des Bestätigungsvermerks • Kommunikation mit dem Mandanten und dem Aufsichtsrat / Teilnahme an der Sitzung des Aufsichtsrats sowie Fertigstellung der Arbeitspapiere • Prüfung der Offenlegung 	<p>M9: Berichterstattung und Archivierung</p>	

AUFTRAGSANNAHME UND -FORTFÜHRUNG

M1 Auftrags- und Mandatsmanagement



KERNDOKUMENTATIONSANFORDERUNGEN

- Schlussfolgerungen über die Einhaltung der Berufspflichten, die Unabhängigkeit gefährdende Umstände und ergriffene Schutzmaßnahmen¹
- Schlussfolgerungen zur Zulässigkeit der Annahme/Fortführung der Mandatsbeziehung/des Auftrags²
- Vereinbarte Bedingungen des Prüfungsauftrags (im Auftragsbestätigungsschreiben)³
- Verantwortliche Prüfungspartner und deren Funktion⁴
- Schlussfolgerung, ob das Prüfungsteam über die Zeit, das Personal und die sonstigen Mittel verfügt, die nach § 43 Abs. 5 WPO zur angemessenen Durchführung der Abschlussprüfung erforderlich sind⁵



KERNAKTIVITÄTEN

1. **Beurteilung von Auftrags- und Mandatsrisiken, Unabhängigkeitsanforderungen und Vorhandensein ausreichender Kenntnisse und Ressourcen**
2. **Bestellung des Abschlussprüfers und Auftragsannahme**
3. **Festlegung von Prüfungsschwerpunkten/Erweiterungen oder Ergänzungen des Prüfungsauftrags sowie Kommunikation mit dem Aufsichtsorgan**
4. **Benennung der zuständigen Personen/Überprüfung auf Notwendigkeit der Rotation**
5. **Prüfungsvorbereitung**

1. Beurteilung von Auftrags- und Mandatsrisiken, Unabhängigkeitsanforderungen und Vorhandensein ausreichender Kenntnisse und Ressourcen

Bereiten Sie die Entscheidung über die Annahme des Auftrags vor, indem Sie folgende Teilaspekte berücksichtigen:

- Beschaffen Sie Informationen über die gesetzlichen Vertreter und die Mitglieder des Aufsichtsorgans sowie die Geschäftstätigkeit und das Unternehmensumfeld, um eine erste Einschätzung der Auftrags- und Mandatsrisiken vornehmen zu können. Bestimmen Sie auf dieser Basis, ob besondere Anforderungen an die Qualitätssicherung zu stellen sind. So darf bei Auftragsrisiken, die so bedeutend sind, dass die wirtschaftliche Lage oder der Ruf der Praxis gefährdet ist, der Auftrag nicht angenommen bzw. fortgeführt werden, sofern keine ausreichenden Maßnahmen zur Risikobegrenzung (z.B. Durchführung einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherung, Einbeziehung von Spezialisten) ergriffen werden.⁶
- Stellen Sie sicher, dass die insbesondere bei Begründung neuer Geschäftsbeziehungen einschlägigen Identifizierungspflichten nach dem Geldwäschegesetz erfüllt werden.⁷

- Prüfen Sie, ob Sie die allgemeinen Berufspflichten, einschl. Unabhängigkeitsanforderungen erfüllen und dokumentieren Sie dies, einschließlich möglicher Unabhängigkeitsgefährdungen und der ergriffenen Schutzmaßnahmen.⁸

PIE

Beachten Sie die zusätzlichen Regelungen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und seines Netzwerks für Unternehmen von öffentlichem Interesse, z.B. zur Erbringung und Genehmigung von Nichtprüfungsleistungen.⁹

Mögliche Unabhängigkeitsrisiken sind:	Risiko, dass der Wirtschaftsprüfer ...
Eigeninteressen	... kein objektives Urteil trifft, weil er ein eigenes finanzielles oder sonstiges Interesse hat
Selbstprüfung	... einen Sachverhalt zu beurteilen hat, an dessen Entstehung er selbst unmittelbar beteiligt und diese Beteiligung nicht nur von untergeordneter Bedeutung war
Interessenvertretung	... den Eindruck der Befangenheit vermittelt, weil er auch in anderer Angelegenheit beauftragt war, Interessen für oder gegen das zu prüfende, das zu begutachtende oder das den Auftrag erteilende Unternehmen zu vertreten
Persönliche Vertrautheit	... den Eindruck der Befangenheit vermittelt, weil er Beziehungen persönlicher Art zum Mandanten hat
Einschüchterung	... kein sachgerechtes Urteil zu bilden, weil er vermeintlichem oder tatsächlichem Druck einschließlich Versuchen einer unangemessenen Einflussnahme ausgesetzt

- Stellen Sie sicher, dass bei gesetzlichen Abschlussprüfungen nach § 316 HGB eine entsprechende Eintragung im Berufsregister vorgenommen worden ist.¹⁰
- Prüfen Sie vor dem Hintergrund der Gesamtplanung aller Aufträge Ihrer Praxis, ob ausreichend personelle und zeitliche Ressourcen zur Abwicklung des Auftrags vorhanden sind.¹¹
- Müssen Sie den Auftrag ablehnen, zeigen Sie dies unverzüglich an.¹²



- Der **Umfang der Informationsbeschaffung** und Dokumentation richtet sich nach Größe, Komplexität und Risiko des Unternehmens.
- **Informationsvorteile**, die aufgrund langjähriger Mandantenbeziehung oder durch zulässige Beratungstätigkeit bekannt geworden sind, können genutzt werden.
- Die **Gründe für die Unabhängigkeit** können, auch ohne Verwendung von Checklisten, kurz dargestellt werden. Dabei kann eine Konzentration auf relevante Unabhängigkeitssachverhalte erfolgen.

2. Bestellung des Abschlussprüfers und Auftragsannahme

- Prüfen Sie die Ordnungsmäßigkeit der Wahl des Abschlussprüfers (Beauftragung allein ist nicht ausreichend) anhand von Organprotokollen und anderer Unterlagen.¹³

PIE

Der Wahl und der Bestellung des Abschlussprüfers gehen ein Ausschreibungsprozess und ein Auswahlverfahren voraus, die unter der Schirmherrschaft des Prüfungsausschusses der zu prüfenden Gesellschaft durchgeführt werden.¹⁴

- Stellen Sie sicher, dass ein aktuelles und vom Mandanten unterschriebenes Auftragsbestätigungsschreiben vorliegt.¹⁵ In den WP-Praxen stehen i.d.R. standardisierte Schreiben zur Verfügung.

Rechtsform:	Beauftragung der gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfung durch:
AG	Aufsichtsrat
GmbH	Geschäftsführung (wenn nicht ein Aufsichts- oder Beirat zuständig ist) [bei mitbestimmter GmbH: immer der Aufsichtsrat]
PersHG i.S.d. § 264a HGB	i.d.R. Geschäftsführung der vertretungsberechtigten Gesellschaften (soweit Gesellschaftsvertrag nicht etwas anderes bestimmt)

- Vereinbaren Sie mit dem Mandanten in diesem Rahmen auch den Umgang mit etwaigen lageberichts-fremden Angaben.¹⁶ Lageberichts-fremde Angaben sind Angaben, die weder nach §§ 289, 289a bis 289f sowie §§ 315, 315a bis 315d HGB vorgeschrieben, noch von DRS 20 gefordert sind. Sie sind nicht inhaltlich zu prüfen, wenn das Unternehmen die lageberichts-fremden Angaben eindeutig von den inhaltlich geprüften Angaben abgrenzt (sog. „*-Lösung“) oder sich der Abschlussprüfer dazu entscheidet, nicht eindeutig abgegrenzte Angaben nicht zu prüfen und im Bestätigungsvermerk hierauf hinzuweisen.¹⁷
- Vereinbaren Sie den Umfang und die zeitliche Verfügbarkeit etwaiger sonstiger Informationen, die im Rahmen der Abschlussprüfung zu lesen und zu würdigen sind. Unter sonstigen Informationen sind im Geschäftsbericht enthaltene Finanzinformationen oder nichtfinanzielle Informationen außer dem Jahresabschluss, dem Lagebericht und dem Bestätigungsvermerk zu verstehen.¹⁸
- Legen Sie bei Annahme des Auftrags ein Auftragsstammbblatt an. In den WP-Praxen stehen i.d.R. standardisierte Formulare zur Verfügung.

M2

M3

M4

M5

M6

M7

M8

M9