

**Lern-Skript zur Vorlesung  
Betriebliches Prüfungswesen  
SS 2001**

## Inhalt

<b>PRÜFUNGSSTANDARDS .....</b>	<b>3</b>
PS 200: Ziele und allgemeine Grundsätze der Durchführung von Abschlussprüfungen.....	3
PS 201: Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung .....	4
PS 230: Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit sowie das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld des zu prüfenden Unternehmens im Rahmen der Abschlussprüfung .....	4
PS 240: Grundsätze der Planung von Abschlussprüfungen.....	5
EPS 260: Das interne Kontrollsystem im Rahmen der Abschlussprüfung .....	6
PS 340: Die Prüfung des Risikofrüherkennungssystems nach §317(4) HGB .....	7
<b>PRÜFUNGSZIELE:.....</b>	<b>8</b>
<b>PLANUNGSPHASE.....</b>	<b>8</b>
1. Vorbereitung der Prüfung.....	8
2. Bestimmung des Planungsvorgehens .....	9
<b>DURCHFÜHRUNGSPHASE .....</b>	<b>11</b>
<b>ABSCHLUSSPHASE .....</b>	<b>11</b>
<b>PRÜFUNG BESTIMMTER POSTEN.....</b>	<b>12</b>
Anlagevermögen/ Abschreibungen ⇒ Bewertung, Vorhandensein .....	12
Vorräte/ Materialaufwendungen ⇒ Bewertung, Richtigk., Vorhandensein, Vollständigkeit .....	13
Forderungen/ Umsatzerlöse .....	14
Rückstellungen: Vollständigkeit, Bewertung, Richtigkeit ⇒ Einzelfallprüfungen.....	16
Lagebericht .....	17
<b>RISIKOFRÜHERKENNUNGSSYSTEM .....</b>	<b>18</b>
<b>BERICHTERSTATTUNG DURCH DEN APR .....</b>	<b>21</b>
Instrumente der Berichterstattung.....	21
Der Prüfungsbericht § 321(1) HGB.....	21
Der Bestätigungsvermerk §322 HGB.....	22

## PRÜFUNGSSTANDARDS

### **PS 200: Ziele und allgemeine Grundsätze der Durchführung von Abschlussprüfungen**

#### **Ziele und Gegenstand der Abschlussprüfung**

Abschlussprüfung zur **Bestätigung der Verlässlichkeit und Ordnungsmäßigkeit** der im Jahresabschluss und im Lagebericht enthaltenen Informationen

Ziel: Prüfungsaussagen unter **Beachtung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit** mit **hinreichender Sicherheit** treffen zu können

- Prüfungsaussagen im Prüfungsbericht → § 321 HGB
- Prüfungsaussagen im Bestätigungsvermerk → § 322 HGB

Gegenstand:

Buchführung	nachvollziehbar, unveränderlich, vollständig, richtig, zeitgerecht, geordnet
Jahresabschluss	klar, übersichtlich, vollständig, vorgeschriebene Form/Angaben, Ausweis, Bewertung (§264(2)HGB)
Lagebericht	Einklang mit JA, Zutreffende Darstellung der Lage und Risiken

#### **Grundsätze für die Durchführung von Abschlussprüfungen**

- berufliche und fachliche Grundsätze → PS 201
- **kritische Grundhaltung**, kein besonderes Misstrauen

#### **Art und Umfang der Prüfungshandlungen**

- nach pflichtgemäßem Ermessen
- **keine lückenlose Prüfung** → Stichproben
- Grundlagen: Kenntnisse über Geschäftstätigkeit, mögliche Fehler, IKS
- Sorgfalt unter **Grundsatz der Wesentlichkeit**

#### **Sicherheit der Prüfungsaussagen**

- Konzept der hinreichenden Sicherheit ≠ absolute Sicherheit
- Grenzen: Stichprobenprüfung, immanente Grenzen von IKS und RL-System

## **PS 201: Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung**

### **Rechnungslegungsgrundsätze**

1. deutsche Rechnungslegungsgrundsätze  
gesetzliche (HGB), wirtschaftszweigspezifische, rechtsformbezogene (AktG),  
Gesellschafterbezogene; nicht normierte GoB; Rechtsprechung; Empfehlungen DRSC
2. international anerkannte Rechnungslegungsgrundsätze  
§292a HGB IAS oder US-GAAP

### **Prüfungsgrundsätze**

= deutsche Prüfungsgrundsätze: gesetzliche, IDW-Prüfungshinweise, Stellungnahmen WPK/IDW

1. Berufliche Grundsätze
  - **Unabhängigkeit, Unparteilichkeit**
  - **Gewissenhaftigkeit + berufliche Kompetenz**
  - **Verschwiegenheit**
  - **Eigenverantwortlichkeit**
  - **Berufswürdiges Verhalten**
2. Fachliche Grundsätze
  - **§§ 316-317, 320-322 HGB**
  - IDW-Prüfungsstandards

## **PS 230: Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit sowie das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld des zu prüfenden Unternehmens im Rahmen der Abschlussprüfung**

- |                      |   |
|----------------------|---|
| Grundlegendes Wissen | <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Gesamtwirtschaftliche Rahmenbedingungen</b><br/>(Konjunktur, Wechselkurse, Zinsniveau )</li> <li>• <b>Branchenentwicklung mit Einfluss auf das Unternehmen</b><br/>(Wettbewerbs-/Marktverhältnisse, Produktionstechnologie, Produktlebenszyklus, bes. Branchenrisiken)</li> <li>• <b>Unternehmensspezifische Merkmale</b><br/>(Eigentümerstruktur, Führung und Überwachung; Geschäftsaktivitäten (Produkte, Märkte, Zulieferer, Aufwandsstruktur))</li> <li>• Unternehmensstrategie</li> <li>• Geschäftsrisiken + Einflussfaktoren</li> <li>• Umgang mit Risiken</li> <li>• Abläufe/ Prozesse im Unternehmen</li> </ul> |
| = Grundlage für      | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Risikobeurteilung</li> <li>• Sachgerechte Prüfungsplanung und -durchführung</li> </ul>   |

- 
- Würdigung von Prüfungsnachweisen
  - Verbesserte Dienstleistung gegenüber dem Mandanten
- 

= Bezugsrahmen für pflichtgemäße Ermessensausübung

#### Informationsbeschaffung:

- Wirtschaftsprüferpraxis, Gespräche mit anderen Prüfern
- Gespräche und Personen innerhalb des Unternehmens, Mitarbeitergespräche
- Sonstige sachkundige Personen außerhalb des Unternehmens
- Veröffentlichungen

## ***PS 240: Grundsätze der Planung von Abschlussprüfungen***

### **Aufgaben der Prüfungsplanung**

#### **Sachgerechte Prüfungsplanung:**

= Angemessene Planung      erkennen von Problemfeldern  
zeitgerechte Bearbeitung  
Mitarbeitereinsatz koordinieren  
Grundsatz der Wirtschaftlichkeit beachtet

### **Art und Umfang der Prüfungsplanung**

#### 1. Entwicklung der risikoorientierten Prüfungsstrategie

= Grundsatzentscheidungen über prinzipielle Richtung der Prüfung

##### **Identifikation von Risikofaktoren** anhand von:

- Kenntnissen über Unternehmen und seine Tätigkeit
- Rechnungslegungsbezogene IKS
- Risiko- und Wesentlichkeitseinschätzungen
- Art, Zeitlicher Ablauf und Ausmaß
- Koordination, Leitung, Überwachung, Nachschau
- Ist von Going-concern auszugehen?

#### 2. Erstellen eines Prüfungsprogramms

Umsetzen der Prüfungsstrategie in sachlicher, personeller und zeitlicher Hinsicht je Prüffeld

## ***EPS 260: Das interne Kontrollsystem im Rahmen der Abschlussprüfung***

**IKS** = die von der Unternehmensleitung im Unternehmen eingeführten Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen, die auf die organisatorische Umsetzung der Entscheidungen der Unternehmensleitung gerichtet sind

Aufgaben:

- **Sicherung der Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit** der Geschäftstätigkeit
- **Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit** der internen und externen **RL**
- Einhaltung der für das U. maßgeblichen **rechtlichen Vorschriften**

Ziele

- Fehler im JA verhindern oder entdecken
- Übereinstimmung mit gesetzlichen Vorschriften zu gewährleisten
- Vermögensgegenstände gegen Diebstahl, Betrug oder fehlerhafte Abbildung in der Buchführung zu sichern (z.B. Lagerbuchführung)
- Grundlage für Beurteilung der Einhaltung der Geschäftspolitik

Arten von Kontrollzielen

**Geschäftsvorfallbezogene:** Genehmigung, Vollständigkeit, Richtigkeit der Eingabe

**Bereichsbezogene:** Stammdaten-Zuverlässigkeit, Vollständigkeit u. Richtigkeit der Dateiinhalte

**Zugriffsbeschränkungen** auf Vermögensgegenstände und Konten

Kontrollarten

**Anwendungskontrollen:** Prozessintegriert zur Vermeidung von Fehlern, Falschdarstellungen, Vermögensverlusten

**Überwachungskontrollen:** Prozessunabhängig zur Sicherung der Einhaltung der Geschäftspolitik

⇒ **Über interne Kontrollen kann sichergestellt werden, dass Prüfungsziele erreicht werden (Vollständigkeit, Richtigkeit, Vorhandensein)**

### Prüfung des IKS

#### **1. Aneignung von Kenntnissen über IKS**

#### **2. Aufbauprüfung** → Ermittlung des Soll-Zustandes

- a) Kontrollumfeld    Einstellung, Problembewusstsein
- b) Risikobeurteilung    Identifikation, Bewertung
- c) Kontrollaktivitäten    Analyse von Sachverhalten und Entwicklungen, Sicherstellen von Richtigkeit, Vollständigkeit, Genehmigung der Eingaben, Sicherung von Vermögenswerten, Funktionstrennung
- d) Information und Kommunikation
- e) Überwachung des IKS

⇒ Ableiten einer vorläufigen Strategieoption bezüglich der Verlässlichkeit des IKS

#### **3. Funktionsprüfung** → Ermittlung des Ist-Zustandes zur abschließenden Beurteilung der Angemessenheit und Ordnungsmäßigkeit des IKS

## ***PS 340: Die Prüfung des Risikofrüherkennungssystems nach §317(4) HGB***

### **1. Bestandsaufnahme = Vorhandensein**

→ Erlangung eines Systemverständnisses: Risikopolitik, Umfang RFS, vorhandene Instrumentarien, Dokumentation

### **2. Prüfung der Eignung = Zweckmäßigkeit**

- **Vollständigkeit** der Risikoidentifikation
- **Nachvollziehbarkeit** der R-Bewertung
- **Frühzeitigkeit** der R-Berichterstattung
- Unterstützung durch **Organisationsstruktur**
- **Vorhandensein Überwachung**
- Ausreichende **Dokumentation**

Prüfungsunterlagen: Risikohandbuch, Konzernstruktur, RiskMaps, Organisationsstruktur

### **3. Prüfung der Wirksamkeit = Wird RFS tatsächlich „gelbebt“**

- **Systemprüfung** einschließlich **Kontrolltest** (z.B. Einsicht in Protokolle AR und Vorstand)
- Informationen sachverständiger Dritter

### **4. Abschließende Einschätzung**

**Prüfungsurteil und Berichterstattung** gem. §321/ §322 HGB

## PRÜFUNGSZIELE:

- **Vollständigkeit** → sämtliche Geschäftsvorfälle erfasst?
- **Richtigkeit** → rechnerische und sachliche
- **Vorhandensein** → was in Bilanz steht, muss auch existieren
- **Abgrenzung** → Periodisierungsgrundsatz ⇒ Cut-off-Testing
- **Bewertung** → weder Über- noch Unterbewertung
- **Rechte und Verpflichtungen** → Sicherungsübereignungen, Eventualverbindlichkeiten
- **Ausweis und Erläuterungen** → Anhangangaben

## PLANUNGSPHASE

### 1. Vorbereitung der Prüfung

#### Entscheidung über die Annahme/ Fortführung des Prüfungsauftrages

Gründe, die einer Annahme entgegenstehen würden:

- Kein ausreichendes Budget, um Prüfungsqualität zu gewährleisten; bzw. Honorar könnte nicht bezahlt werden
- Verletzung der Unabhängigkeitsanforderungen (§319 HGB)
- Besonders hohe Risiken, die zu unannehmbaren Haftungsrisiken führen könnten  
→ Überschuldung/ Insolvenz  
→ Vermutung, dass Informationen nicht stimmen (krumme Geschäfte)

#### Festlegung des Auftragsumfangs und der Auftragsbedingungen

Eventuell über gesetzliche Vorschriften der §§ 316 ff HGB hinaus

**§ 316(1)HGB:** **Pflicht zur Prüfung** für Jahresabschluss und Lagebericht von mittlere und großen Kapitalgesellschaften

**§ 317 HGB:** **Gegenstand und Umfang der Prüfung:**

- Buchführung → Verarbeitetes Zahlenmaterial, Buchführungssystem
- Jahresabschluss:
  - Bilanz → Ausweis-, Bestands-, Bewertungsprüfung
  - GuV
  - Anhang → Simultanprüfung mit Bilanz- u. GuV
- Lagebericht → Einklangsprüfung mit Jahresabschluss
- Risikofrüherkennungssystem → Prüfung auf Wirksamkeit

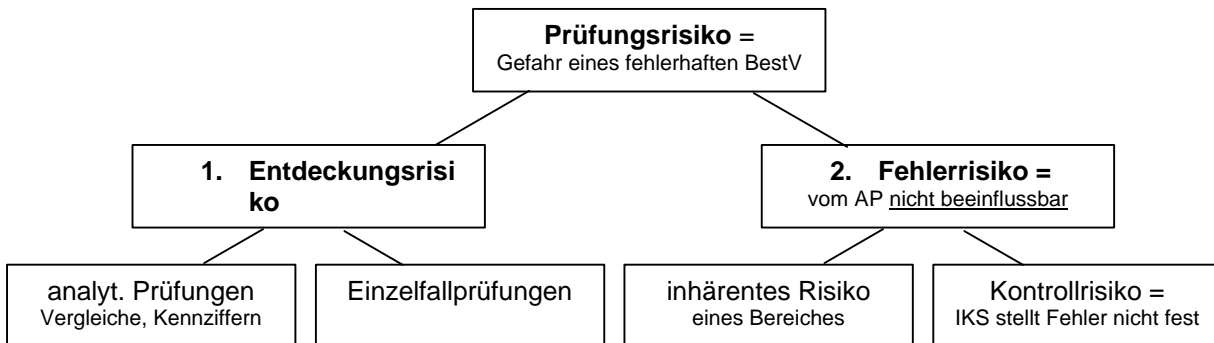
#### Zusammenstellung des Prüfungsteams

#### Kommunikation mit dem Mandanten



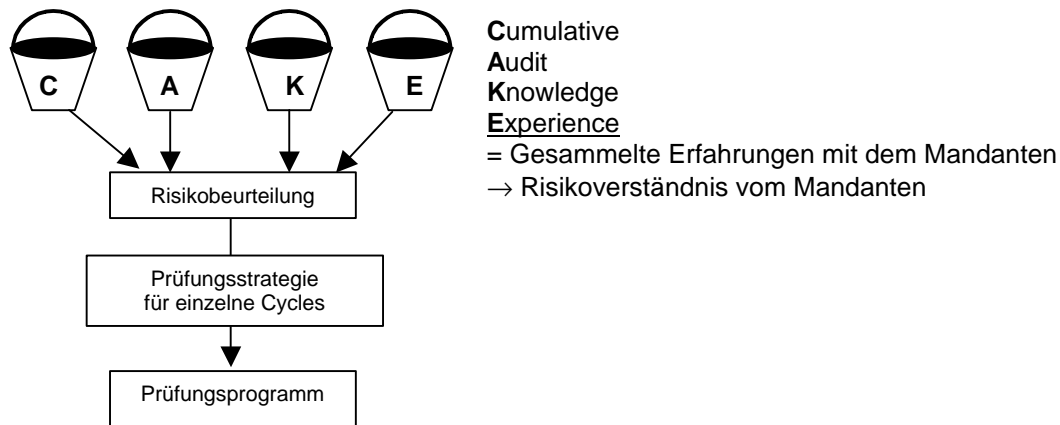
## 2. Bestimmung des Planungsvorgehens

### a) Bestimmen der risikoorientierten Prüfungsstrategie



**Je größer das Fehlerrisiko, desto geringer sollte das Entdeckungsrisiko gehalten werden, damit das gesamte Prüfungsrisiko möglichst gering ist.**

**Sachliche Planung** = Festlegung der Prüfungsstrategie und des -planes



- Risikostrukturen des Unternehmens:** Unternehmens-, Branchenspezifika, Geschäftstätigkeit
- Risikostrukturen des Kontrollumfeldes:** Organisation, Funktionen und Verantwortungsbereiche; Risikobeurteilung; Überwachung
- Risikostrukturen des Informations- und Systemumfeldes:** Managementinformationssystem; Hard- und Softwareumfeld
- Beurteilung des internen Kontrollsystems:** Anwendungskontrollen, Überwachungskontrollen

**Beispiele für inhärente Risiken und die Ableitung der Strategiefaktoren**

<b>Risiko</b>	<b>möglicher (!) Strategiefaktor</b>
Wechselkurse schwanken stark	Fehlerhafte Bewertung von Fremdwährungsforderungen/ -verbindlichkeiten
Änderungen in Steuergesetzgebung	Fehlerhafte Berechnung der Steuerrückstellungen
rückläufige Konjunktur	Nachfrage↓ ⇒ Umsätze u. Bruttogewinnspanne gehen zurück
instabile politische Lage	- Abschreibung der Anteile an Tochterunternehmen - Forderungen zweifelhaft - Vorhandensein dort gelagerter Ware zweifelhaft
<b>Branchenspezifische Risiken</b>	
Verschärfte Umwelanforderungen	Eventuell Rückstellung zu bilden
Veränderte gesetzl. Anforderungen an Produkte	Werthaltigkeit der Vorräte zweifelhaft
Kurze Produktzyklen	Werthaltigkeit der Vorräte zweifelhaft, Überbewertung von Beständen
Überkapazitäten in der Branche	HK könnten durch hohen Anteil an Leerkosten fehlerhaft sein
Starker Konkurrenzkampf	Risiken aus der Überbewertung von Beständen
Es findet z.Zt. eine Marktberreinigung statt	Risiko der Überbewertung von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen durch Zahlungsunfähigkeit von Abnehmern
<b>Unternehmensspezifische Risiken</b>	
Hohe Dividende gewünscht	Versuch Ertragslage möglichst gut darzustellen
Großabnehmer Konkurs angemeldet	Forderungen überbewertet Werthaltigkeit bestellter Vorräte zweifelhaft
Angespannte Finanzlage, Kontokorrent ausgeschöpft	Going Concer Prämisse fraglich
Mangel an qualifiziertem Personal im RW	- Falsche Darstellung von Geschäftsvorfällen
Mandant strebt kurzfristig Börsengang an	Risiko der Überbewertung der Aktiva bzw. Unterbewertung von Passiva mit dem Ziel der Darstellung einer möglichst günstigen Ergebnissituation
Hohe Konzentration bei den Abnehmern der Gesellschaft	Solvenz und damit going concern könnte im Falle des Verlustes eines Großkunden in Frage gestellt werden
Absatzstruktur hat sich verändert	Risiken aus der Überbewertung von Beständen möglich
Bedeutsame Umsatzsprünge am Jahresende	Risiko bei der Abgrenzung im Bereich der Forderungen aus LuL und der Umsatzerlöse
Unternehmen ist in zahlreiche aktive und passive Rechtsstreitigkeiten verwickelt	Risiko der unvollständigen Erfassung der Rückstellungen
Anlagenabgänge werden nicht gemeldet, Anlageninventur nicht vorhanden	Risiko des Nicht- Vorhandenseins ausgewiesener VG des AV
Zahlreiche unterjährige Inventuren, die nicht ordnungsgemäß waren	Risiko einer nicht den GoB entsprechenden Erfassung von Beständen
Einzelne Tochtergesellschaften verzeichnen anhaltende Jahresfehlbeträge	Risiko der Überbewertung von Finanzanlagen
Im Vorjahr waren Rückstellungen unvollständig und z.T. unrichtig bewertet	Risiko einer unvollständigen Erfassung und unrichtigen Bewertung von Rückstellungen
Preisverfall im Vorratsbereich aufgrund der Konkurrenzsituation im Markt	Risiko der Überbewertung der Vorräte
Absatz in Ländern mit sehr instabilen Währungen	Risiko der Überbewertung von Forderungen aus LuL
Kurze Produktzyklen	Risiko der Überbewertung der Vorräte
Unternehmen hat zahlreiche Langfristige Mietverträge zu ungünstigen Konditionen abgeschlossen	Prüfung auf das Vorliegen von Drohverlusten aus langfristigen Dauerschuldverhältnissen
Es wurden umfangreiche neue Leasingverträge abgeschlossen	Risiko hinsichtlich des Vorhandenseins des AV
Hohe Umsatzsprünge zum Jahresende	Risiken hinsichtlich der Abgrenzung von Forderungen aus LuL
Mandant verfüt über eine unzureichende Kostenrechnung (Gemeinkostenzuschlagsätze können nicht genau ermittelt werden)	Risiko der unrichtigen Ermittlung der HK von Vorräten
Im Vorjahr wurden sonstige Rückstellungen unrichtig bewertet	Erhöhtes Risiko der Unterbewertung der sonstigen Rückstellungen

**b) Ableitung des Prüfungsprogrammes**

**Prüfungsprogramm** = Gesamtheit der zur Erteilung des Bestätigungsvermerkes erforderlichen Maßnahmen, einschließlich Art, Umfang und Zeitpunkt dieser Maßnahmen von der Planung bis zum Abschluss

Elemente:

- Prüffelder: i.d.R. Jahresabschlussposten, in denen Arbeiten erforderlich sind
- Strategiefaktoren: beschreiben Risiken der Prüfung in den Prüffeldern
- Strategieoptionen: treffen Aussage über eingeschätzte Verlässlichkeit des IKS
- Prüfungshandlungen: beschreiben Art und Umfang der Prüfungsarbeit

**DURCHFÜHRUNGSPHASE**

Prüfung gemäß Verlässlichkeit der internen Kontrollen

<b>Controls reliance</b>	Analytische Prüfungshandlung	Einzelfallprüfung	Test der Überwachungskontrollen	Test der Anwendungskontrollen
None	<b>X</b>	<b>XXX</b>		
Some	<b>X</b>	<b>XX</b>	<b>XX</b>	<b>X</b>
High	<b>XXX</b>		<b>XX</b>	<b>XX</b>

**ABSCHLUSSPHASE**

- Auswertung
- Prüfungsgerichterstattung

## PRÜFUNG BESTIMMTER POSTEN

### **Anlagevermögen/ Abschreibungen D Bewertung, Vorhandensein**

#### Prüfung der Bewertung des AV

Risiken:

**Fehlerhafte AK/HK**

- Alle AK berücksichtigt?
- Alle aktivierungspflichtigen AK aktiviert?
- Dürfen FK-Zinsen einbezogen werden?
- Erhaltungsaufwendungen und HK richtig unterschieden?

**fehlerhafte**

- Abschreibungsverfahren ordnungsgemäß?

**Abschreibungsberechnung**

- Wie ist ND geschätzt?
- Eventuelle Änderung zulässig?
- Einzelfallprüfungen bei Zu- und Abgängen

**Überbewertung**

- Außerplanmäßige Abschr. Bei dauerhafter Wertminderung?

Elemente:

- Anschaffungskosten (Zugänge)
- Restbuchwerte (Abgänge)
- Abschreibungen
- Zuschreibungen

Prüfungsunterlagen

- Engangsrechnungen von Lieferanten
- Abschreibungspläne
- Marktpreise am Stichtag
- Unterlagen aus Kostenrechnung
- Lieferantenverträge

	Abnutzbares AV	Nichtabnutzbares AV
Ausgangswert/ Wertobergrenze	AK/ HK (§253(1) HGB)	
Abschreibungspflichten	Planm. Abschreibung (§253(2)S.1 HGB)	
	Voraussichtlich dauerhafte Wertminderung außerplanmäßige Abschreibung (gemildertes NWP gem. §253(2)S.3 HGB)	
Abschreibungswahlrechte		Außerplanmäßige Abschreibung bei voraussichtlich nicht dauerhafter Wertminderung nur bei Finanzanlagen zulässig (§253(2)S.3 i.V.m. §279(1)S.2 HGB)
Wertaufholung	Wertaufholungsgebot nach §280(1)HGB	

#### Prüfung des Vorhandenseins des AV

Risiken:

**Nichtvorhandensein von VG des AV**

- Inaugenscheinahme + Abgleich mit Bestandsdatei

**Fehlerhafte Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums**

- Durchsicht von Unterlagen (Grundbuchauszüge)

## **Vorräte/ Materialaufwendungen & Bewertung, Richtigk., Vorhandensein, Vollständigkeit**

### Analytische Prüfungshandlungen

Plausibilitätsbetrachtung:

$$\text{Bruttomarge} = \text{Umsatzerlöse} - \text{Materialaufwand}$$

$$\text{Rohmarge} = \frac{\text{Bruttomarge}}{\text{Umsatzerlöse}} \cdot 100$$

$$\text{Umschlagshäufigkeit} = \frac{\text{Nettoumsätze}}{\text{Vorräte}}$$

$$\text{Lagerdauer} = \frac{\text{Vorräte}}{\frac{\text{Wareneinsatz}}{365}}$$

$$\text{Vorratshaltung} = \frac{\text{Vorräte}}{\text{Umsatzerlöse}} \cdot 100$$

**Leerkosten:** Bei allgemein niedriger Nachfrage in einer Branche Überkapazitäten  
⇒ sind Materialaufwand!!

### Prüfung der Bewertung des Vorratsvermögens

Risiken:

- Überbewertung:**
- Abschreibung bei gesunkenem beizul. Wert?
  - Wertberichtigungen auf veraltete Produkte?
  - Drohverluste aus Beschaffungsverhältnissen?
- Unrichtige AK/HK:**
- Prüfung d. Ermittlung der AK
  - Prüfung Bewertungsvereinfachungsverfahren

### Prüfung der Vollständigkeit und des Vorhandenseins: Inventurbeobachtung

#### 1. Vorbereitung der Inventurbeobachtung

= Prüfung der Inventurrichtlinien

#### Prüfung des Inventurverfahrens

- Verlegte Inventur (-3; +2 Monate)
- Stichprobeninventur (Nur wenn von Teil- auf Gesamtmenge geschlossen werden kann)
- Permanente Inventur (nicht, wenn der Bestand sich so verändert hat, dass er in der Buchführung nicht nachvollzogen werden kann)
- Stichtagsinventur (+/- 10 Tage)

#### Prüfung der Organisations- und Ablaufplanung

- Zählteams?
- ausreichend Mitarbeiter?
- Ordnungsmäßige Aufnahme? (Ausreichende

Kennzeichnung, Trennung von Fremdbeständen)

- Reihenfolge Systematisch?
- Prinzip der Funktionstrennung?
- Kontrollzählungen eingeplant?

## 2. Durchführung der Inventurbeobachtung

- Prüfung der Übereinstimmung der Durchführung mit den Inventurrichtlinien
- Eigene Stichprobenlisten
- Prüfung der Abgrenzung (Fremdbestände, Zugänge vielleicht noch nicht in Lagerbuchhaltung)
- Prüfung der Vollständigkeit der Aufnahme (mal gucken)

## 3. Inventurauswertung

- Sind alle Inventurzählzettel in das Mengengerüst der Buchhaltung übertragen worden?
- Sind die Mengen richtig übernommen worden?

## **Forderungen/ Umsatzerlöse**

Immer 3 Schritte:

1. IKS Prüfen !
2. Saldenbestätigungsaktion (gem. PS 200)
3. Analytische Prüfungshandlungen

## **Risiko der Überbewertung**

**Überbewertung** Prüfung des Wertberichtigungsbedarfs

## **Risiko der unrichtigen Periodenabgrenzung**

**Periodenabgrenzung** Prüfung der Periodenabgrenzung

## **Prüfung IKS**

Planung: existiert wirksames IKS?

Vorprüfung: Identifikation und Testen der wesentlichen internen Kontrollen

**Strategieoption** (controls reliance high)

Hauptprüfung: Identifizierung und Dokumentation von Transaktionsfluss , Prozessen und Kontrollen im Cycle = **Mapping**

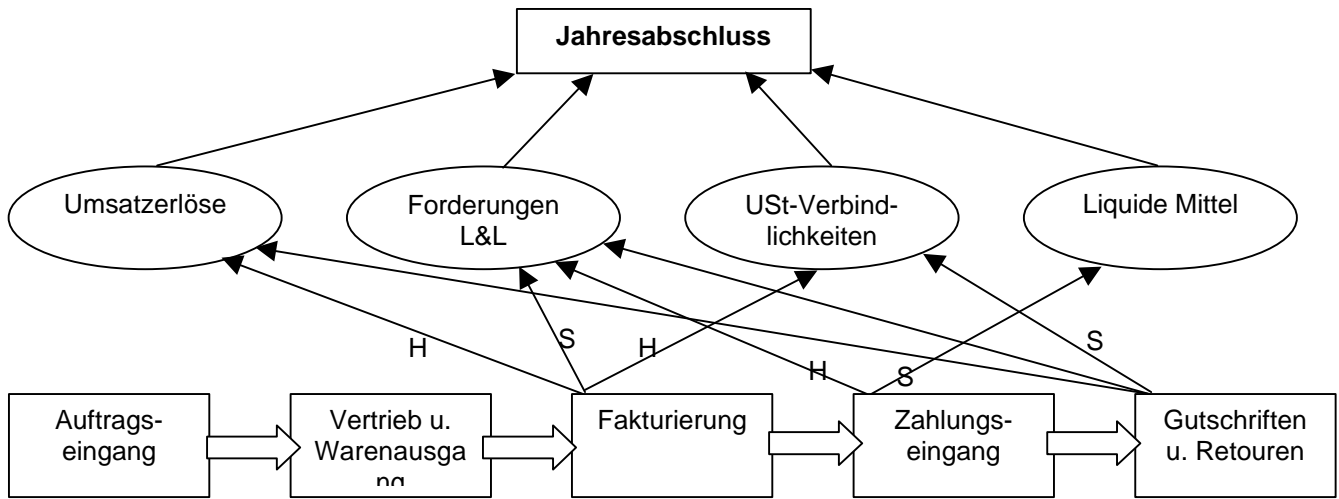
**Auswahl und Testen wesentlicher Anwendungs- und Überwachungskontrollen**

- Analysen der Verkaufszahlen und Margen je Produkt?
- Analysen der offenen Forderungsbestände?
- Analyse der eingegangenen, bearbeiteten und offenen Bestellungen?

Beurteilung: Bestätigung der Strategieoption?

**Mapping = Dokumentation, wie Prozesse ablaufen und wo Kontrollen sind**

**Beispiele für Mapping bei Forderungen**



„Bestandsveränderungen (bzw. Materialaufwand) an Lager“

„Forderungen an Umsatzerlöse; an USt-Verbindlichkeiten“

„Kasse an Forderungen“

## Rückstellungen: Vollständigkeit, Bewertung, Richtigkeit & Einzelfallprüfungen

### Prüfung der Bewertung der Rückstellungen

Handelsrecht: §§ 249, 253(1) HGB Abzinsung bei Pensionsrückstellungen

Steuerrecht: §6(1) Nr.3a e) EstG Abzinsen mit 5,5%

§5(4a) EstG Verbot der Drohverlustrückstellung

#### Risiken:

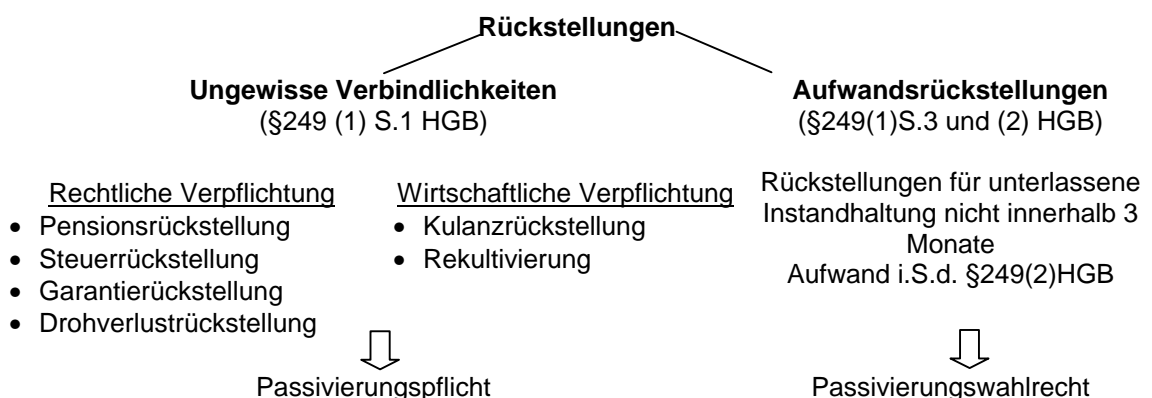
#### **Unrichtige Bewertung:**

- Pensionsverpflichtungen mit Barwert? Sterbetafeln berücksichtigt?
- Drohverlustrückstellungen auf Grundlage des Verpflichtungsüberschusses auf RLZ der Verträge bewertet (ggf. abgezinst)
- Liegen Rückstellungen für ausstehende Rechnungen Angebote zugrunde? Sind diese noch aktuell?
- Statistische Ausfallquoten bei Garantierückstellungen beachtet?

#### Prüfungsunterlagen:

Gutachten, Unterlagen aus Kostenrechnung, Kostenangebote, (periodenfremde) Aufwandskonten

### Prüfung der Vollständigkeit der Rückstellungen



#### Risiken:

#### **Unvollständige Erfassung:**

#### Zugänge von Rückstellungen:

- Existieren Pensionsverpflichtungen?
- Existieren wesentliche Rechtsstreitigkeiten?
- Gibt es Drohverluste? (aus Absatzverhältnissen, Mietverhältnissen)  
z.B. Büroräume: 25% selbst, 25% stehen leer ( Rst.), 50% untervermietet ( Rst.)
- Zulässigkeit von Passivierungswahlrechten prüfen

#### Abgänge von Rückstellungen

- Verpflichtung entfallen/ Inanspruchnahme erfolgt?

#### Prüfungsunterlagen:

Rückstellungsspiegel, Verträge (Arbeits-, Absatz-, Mietverträge), Reparatur- und Instandhaltungspläne, Sonstige Unterlagen



## **Lagebericht**

### **§317(2)HGB Prüfung des Lageberichtes**

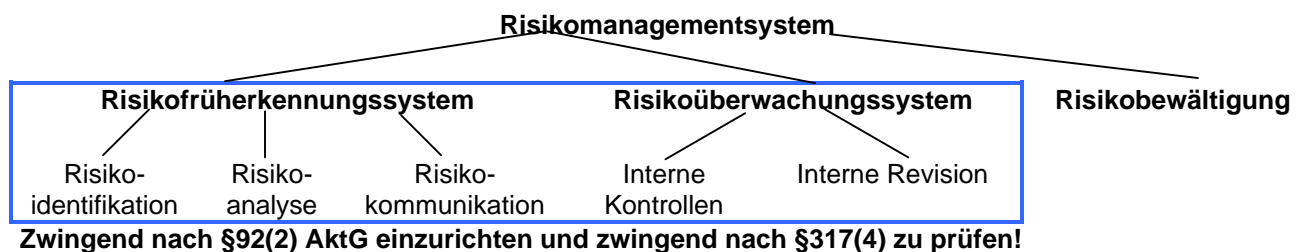
- Lagebericht in **Einklang** mit den bei der Jahresabschlussprüfung gewonnenen Erkenntnissen?  
*(z.B. bestimmte Produkte liegen nur am Lager, es wird aber so getan, als wär das das Produkt der Zukunft)*
- Vermittlung einer zutreffenden Vorstellung über die **Lage** des Unternehmens?  
*(z.B. Versuch die eigentlich schlechte Ertragslage schön zu rechnen („Werbemaßnahmen für künftige Projekte“))*
- **Risiken** der künftigen Entwicklung zutreffend dargestellt?

### **PS 350: Prüfungsgrundsätze**

1. **Vergangenheitsorientierte Prüfungshandlungen** zur Einschätzung der Lage des Unternehmens
  - Externe Erfolgsfaktoren (Markt, Konkurrenten, Volkswirtschaft)
  - Interne Erfolgsfaktoren (Management, Produkte, Personal, und Organisation)
  - Sondereinflüsse aufs Unternehmensergebnis
2. **Zukunftsorientierte Prüfung**
  - Plausibilität der Angaben hinsichtlich zukünftige Entwicklung und Erfolgs- und Finanzplanung
  - Existenz/ Zuverlässigkeit der internen Planungsrechnung + Planungstreue?
  - Vorhandensein funktionsfähiges RFSRisiken der zukünftigen Entwicklung vollständig/ zutreffend?
3. **Vorgänge nach Schluss des Geschäftsjahres**

## RISIKOFRÜHERKENNUNGSSYSTEM

<b>Risiko</b>	Möglichkeit ungünstiger zukünftiger Entwicklungen
<b>Risikomanagement</b>	Gesamtheit aller organisatorischen Regelungen und Maßnahmen zur Risikoerkennung und zum Umgang mit den Risiken unternehmerischer Betätigung
<b>Früherkennungssystem</b>	Früherkennung bestandsgefährdender Entwicklung
<b>i.S.d. §91(2)AktG</b>	= Teilaspekt des Risikomanagements
<b>i.V.m. §317(4) HGB</b>	≠ Bewältigung der Risiken



### Risikofrüherkennung = kontinuierlicher Prozess!

<b>Risikoidentifikation</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Risikoinventur</li> <li>• laufende Erhebung aller Risiken</li> </ul>	
<b>Risikobewertung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• mögliche Schadenshöhe</li> <li>• Eintrittswahrscheinlichkeit</li> </ul>	<p>→ Schadenshöhe &gt; EK ⇒ bestandsgefährdendes Risiko</p>
<b>Risikoberichterstattung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• bei Risiken mit Handlungsbedarf</li> <li>• mittleres bis Top-Management</li> <li>• Einbau von Filtern</li> </ul>	

### Risikoüberwachung

<b>Interne Kontrollen:</b>	Überwachung der Funktionsfähigkeit des RFS
<b>Interne Revision</b>	Überwachung der Einhaltung der Risikomanagementvorgaben

**Beispiel für Detailprüfprogramm**

Prüffelder	Vorläufige Strategieoption	Strategiefaktoren	Prüfung s-ziele	Prüfungsschritte
<b>Anlagevermögen</b>	Controls reliance some	Risiko hinsichtlich des <b>Vorhandenseins</b> des AV	VH	Prüfung der Zurechnung wirtschaftlichen Eigentums aus Leasingverträgen
	Controls reliance none	Risiko des nicht-Vorhandenseins ausgewiesener VG	VH	Abgleich Bestandsverzeichnis mit tatsächlich vorhandenem AV Prüfung wesentlicher Zu- und Abgänge
		Risiko einer <b>Überbewertung</b> von Finanzanlagen	B	Prüfung des Wertberichtigungsbedarfs auf Finanzanlagen
		Ohne speziellen Strategiefaktor	VH,B,R ,A, VS	Analytische Prüfungshandlungen hinsichtlich der Plausibilität der Abschreibungen (z.B. Abschreibungen in % von historischen AHK)
<b>Vorräte</b>	Controls reliance some	Erhöhtes Risiko der <b>Überbewertung</b> von Vorräten	B	<ul style="list-style-type: none"> <li>Prüfung der Abwertungen nach dem Niederstwertprinzip</li> <li>Prüfung der Bewertung von Überbestände</li> <li>Prüfung der Notwendigkeit der Bildung von Drohverlustrückstellung</li> </ul>
		Erhöhtes Risiko einer unrichtigen Ermittlung der HK von Vorräten	B, R	Prüfung der Ermittlung der HK von Vorräten
		Ohne speziellen Strategiefaktor	B	Prüfung der Bewertung von Zu- und Abgängen innerhalb der Vorratsbuchhaltung
			VH,B,R ,A,VS	Durchführung analytischer Prüfungshandlungen (z.B. Entwicklung Materialeinsatzquote)
<b>Forderungen aus LuL</b>	Controls reliance high	Überbewertung von Fremdwährungsforderungen	R, B	Prüfung der Bewertung der Fremdwährungsforderungen nach dem Niederstwertprinzip
		Risiko der <b>Überbewertung</b>	B	Prüfung des Wertberichtigungsbedarfes
		Risiko der unrichtigen Periodenabgrenzung	Ausweis	Prüfung der Periodenabgrenzung
		Ohne speziellen Strategiefaktor (Pflicht nach HFA 1/88)	VH, B, R,A,VS	Durchführung von Saldenbestätigungsaktionen
		Ohne speziellen Strategiefaktor	VH, B, R, A, VS	<ul style="list-style-type: none"> <li>Auswertung der Ergebnisse interner Überwachungskontrollen</li> <li>Feststellung der Änderungen im IKS zwischen Vor- und Hauptprüfung</li> <li>Durchführung analytischer Prüfungshandlungen (z.B. Analyse von Forderungsreichweiten)</li> </ul>
<b>Rückstellungen</b>	nicht anwendbar	Risiko der Unvollständigkeit der sonstigen Rückstellungen	VS (Vollständigkeit)	Prüfung der Einzelnachweise der sonstigen Rückstellungen Prüfung der Vollständigkeit der sonstigen Rückstellungen (einschließlich Rechtsanwaltsbestätigungen) Prüfung auf Vorliegen von Drohverlusten aus Mietverhältnissen
		Risiko der unrichtigen Bewertung der sonstigen Rückstellungen	R, B	Prüfung der Bewertung der sonstigen Rückstellungen
		ohne speziellen Strategiefaktor	VH, B, R, A, VS	<ul style="list-style-type: none"> <li>Analyse der Planungsrechnung bzgl. der Abhängigkeit von einzelnen Großkunden</li> <li>Analyse der wirtschaftlichen Situation der Abnehmer, ggf Betrachtung eines worst-case Szenarios</li> </ul>

**Risiken in Unternehmensbereichen**

<b>Strategie/ Unternehmens- führung</b>	<b>Einkauf/ Logistik</b>	<b>Produktion</b>	<b>Absatz</b>	<b>Finanzierung/ Beteiligung</b>	<b>Informations- technologie</b>	<b>Personal</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Strategieermittlung</li> <li>• Portfolio-Mix</li> <li>• Unternehmenssteuerung</li> <li>• Risikoüberwachung</li> <li>• Information/ Kommunikation/ Image</li> <li>• Kauf/ Verkauf/ Beteiligung</li> <li>• Behördliche Regelungen</li> <li>• Patente/ Lizenzen</li> <li>• Schwebende Verfahren</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Lieferanten:</b> Auswahl, Abhängigkeit</li> <li>• <b>Material/ Service:</b> Qualität, Verfügbarkeit</li> <li>• <b>Logistik:</b> Verlässlichkeit, Schäden</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Technologische Konkurrenzfähigkeit</li> <li>• Ausfall/ Stillstand</li> <li>• Notfallorganisation</li> <li>• Kapazität</li> <li>• Qualität</li> <li>• Produkthaftung</li> <li>• Umwelthaftung</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Auftragsrisiko</li> <li>• Drohverluste</li> <li>• Kundenbindung</li> <li>• Konjunktur</li> <li>• Konkurrenz</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Beteiligungen</li> <li>• Derivate</li> <li>• Treasury-Konzepte</li> <li>• Länderrisiken</li> <li>• Bonitätsrisiken</li> <li>• Erlössicherung</li> <li>• Ausgabenkontrolle</li> <li>• Verlässlichkeit der Berichterstattung</li> <li>• Vermögenssicherung</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Technologische Konkurrenzfähigkeit</li> <li>• Notfallorganisation</li> <li>• Jahr 2000/ Euro</li> <li>• Projektabwicklung</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mitarbeitermotivation</li> <li>• Personalführung</li> <li>• Kompetenz/ Weiterbildung</li> <li>• Kommunikation</li> <li>• Verantwortlichkeiten</li> <li>• Fluktuation</li> <li>• Kultur/ Ethik</li> <li>• Betrug/ Unterschlagung</li> <li>• Streik</li> <li>• Fehlzeiten</li> <li>• Verfügung</li> <li>• soziale Leistungen</li> </ul>

## BERICHTERSTATTUNG DURCH DEN APR

### Instrumente der Berichterstattung

	<u>Prüfungsbericht</u>	<u>Bestätigungsvermerk</u>	<u>Management Letter</u>
<b>Adressat</b>	Gesetzliche Vertreter/ AG: Aufsichtsrat	Externe Adressaten (Shareholder/ Stakeholder)	Gesetzliche Vertreter (Management)
<b>Gesetzliche Norm</b>	§ 321 HGB	§ 322 HGB	-
<b>Berufständische Norm</b>	IDW PS 450	IDW PS 400	-
	↓ intern	↓ öffentlich	↓ intern

+ **Teilnahme WP bei Bilanzsitzung** des AR (§109 AktG)

+ **Schlussbesprechung** = Darstellung und Erläuterung der Probleme und Hemmnisse

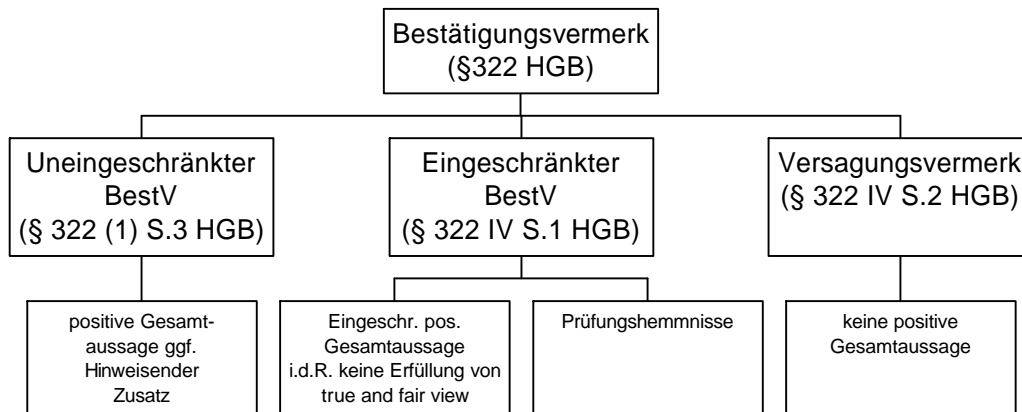
### Der Prüfungsbericht § 321(1) HGB

- A. Prüfungsauftrag
- B. Prüfungsergebnis und Bestätigungsvermerk = **Vorwegberichterstattung** (alles, was Aufsichtsrat interessiert)
  - I. Lage des Unternehmens
    - 1. Stellungnahme zur Lagebeurteilung des Vorstandes/ Geschäftsleitung
    - 2. Wesentliche Aussagen zum Jahresabschluss (zentrale Aspekte in aggregierter Form)
  - II. Feststellungen gem. §321(1)S.3 HGB = **Redepflicht**
  - III. Zusammenfassung der **übrigen Prüfungsergebnisse**
  - IV. **Bestätigungsvermerk**
- C. Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung = **Hauptbericht** (Darstellung von Schwerpunkten)
- D. Rechtliche und wirtschaftliche Verhältnisse
  - I. Grundlagen (gesellschaftsrechtl. Verhältnisse, wesentliche Verträge)
  - II. **Vermögens- und Finanzlage**
  - III. **Ertragslage**
- E. Feststellungen zur Rechnungslegung
  - I. Buchführung und weitere geprüfte Unterlagen
  - II. Jahresabschluss
  - III. Lagebericht
- F. Risikofrüherkennungssystem Pflicht oder freiwillig
- G. Feststellung gem. §53 Haushaltsgrundsätzegesetz
- H. Schlussbemerkung

§ 321(1) S.1 HGB	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Art und Umfang</li> <li>• schriftlich</li> <li>• Klarheit</li> </ul>
§ 321(1) S.2 HGB	<b>Vorwegberichterstattung</b> = Stellungnahme zum Lagebericht ≠ eigene Beurteilung
§ 321(1) S.3 HGB	<b>Redepflicht</b>
§ 321(2) S.1 HGB	Hauptbericht
§ 321(2) S.2 HGB	
§ 321(2) S.3 HGB	Aufgliederung und Erläuterung der einzelnen Posten
§ 321(3) HGB	Erläuterung von Gegenstand, Art und Umfang in gesondertem Abschnitt
§ 321(4) HGB	Auffälligkeiten gesondert darstellen

Zentrale Berichtsgrundsätze: Klarheit, Vollständigkeit, Richtigkeit, Unparteilichkeit, Sachlichkeit

## Der Bestätigungsvermerk §322 HGB



### Inhalt BestV

- Beschreibung von Art, Umfang und Gegenstand der Prüfung
- Verweis auf Verantwortlichkeit der gesetzlichen Vertreter
- Klare Formulierung des Prüfungsergebnisses
  - Negativaussage (keine Einwendungen)
  - Bestätigung der Einhaltung der GoB
  - Darstellung und Begründung etwaiger Einwendungen
- Gesondertes Eingehen auf Bestandsgefährdende Risiken
- Beurteilung des Lageberichts insbesondere der Risikoberichterstattung

### Uneingeschränkter BestV

Hinweis auf **Besonderheiten in Einzelfällen**:

- verbleibende wesentliche Unsicherheiten, die vom Ergebnis künftiger Vorgänge abhängen
- und die von der Gesellschaft nicht unmittelbar beeinflusst werden können

Hinweis bei **bestandsgefährdenden Risiken**

### Eingeschränkter BestV

- „**Einschränkung**“
- **Gründe**
- **Höhe** des Bilanzfehlers

Fälle:

- Abwertung nicht vorgenommen
- Rückstellung nicht gebildet
- Formaler Akt (z.B. Finanzierungsvertrag o. Feststellungsbeschluss vom Vorjahr fehlt noch)

### Versagungsvermerk

- Prüfungshemmnisse
- Wenn Aufzählung von Einschränkungen auch zu keinem sachgerechten Bild führt