

WPH Edition

# Assurance

## Vertrauensleistungen außerhalb der Abschlussprüfung zu IKS, Umwandlungen, CSR-Reporting u.a.

bearbeitet von

WP StB CVA Dipl.-Kfm. Klaus Bertram  
WP StB Dipl.-Kfm. Daniel Döpfner  
WP StB Dipl.-Ök. Andreas Dörschell  
Dr. Martin Fröhlich  
WP Katja Hampe  
WP StB Dipl.-Kfm. Roger Hönig  
WP StB RA Friedrich Graf von Kanitz  
WP StB Dipl.-Kfm. Harald Kayser  
WP StB Dipl.-Ök. Steffen Kindler  
WP StB Dipl.-Betriebsw. Rainer Kroy  
WP CPA Dipl.-Kfm. Jens C. Laue  
WP StB Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann  
WP StB Prof. Dr. Peter Oser  
WP StB Dipl.-Kfm. Martin Pföhler  
WP StB Dr. Dirk Rabenhorst  
WP StB Ingmar Rega  
WP StB Dipl.-Betriebsw. (BA) Olaf Riedel  
WP StB Dipl.-Kffr. Melanie Sack  
WP StB Dipl.-Betriebsw. Christoph B. Schenk  
WP StB Dr. Stefan Schmidt  
WP StB Dipl.-Kfm. Ellen Simon-Heckroth  
WP StB Dipl.-Kfm. Marc Stauder  
WP StB Dipl.-Kfm. Folker Trepte  
WP StB CISA CMA Dr. Jonas Tritschler

herausgegeben vom  
Institut der Wirtschaftsprüfer  
in Deutschland e.V.



IDW VERLAG GMBH



Zitiervorschlag:

IDW, WPH Edition, Assurance<sup>2</sup>, Kap. C Tz. 331.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne vorherige schriftliche Einwilligung des Verlages unzulässig und strafbar. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verbreitung in elektronischen Systemen. Es wird darauf hingewiesen, dass im Werk verwendete Markennamen und Produktbezeichnungen dem marken-, kennzeichen- oder urheberrechtlichen Schutz unterliegen.

© 2021 IDW Verlag GmbH, Tersteegenstraße 14, 40474 Düsseldorf

Die IDW Verlag GmbH ist ein Unternehmen des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW).

Satz: Merlin Digital GmbH, Essen

Druck und Verarbeitung: Druckerei C.H.Beck, Nördlingen

Elektronische Fassung: doctronic GmbH & Co. KG, Bonn

KN 11929/0/0

Die Angaben in diesem Werk wurden sorgfältig erstellt und entsprechen dem Wissensstand bei Redaktionsschluss. Da Hinweise und Fakten jedoch dem Wandel der Rechtsprechung und der Gesetzgebung unterliegen, kann für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben in diesem Werk keine Haftung übernommen werden. Gleichfalls werden die in diesem Werk abgedruckten Texte und Abbildungen einer üblichen Kontrolle unterzogen; das Auftreten von Druckfehlern kann jedoch gleichwohl nicht völlig ausgeschlossen werden, so dass für aufgrund von Druckfehlern fehlerhafte Texte und Abbildungen ebenfalls keine Haftung übernommen werden kann.

ISBN 978-3-8021-2516-4

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

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

[www.idw-verlag.de](http://www.idw-verlag.de)

## Liebe Leserinnen und Leser,

die Publikation „Assurance“ aus der WPH Edition, liegt nun bereits in der 2. Auflage vor. Seit Erscheinen der Voraufgabe vor etwa drei Jahren hat sich vieles bewegt und verändert, was in dieser aktualisierten Fassung aufgegriffen wird.

In diesem Themenband werden Assurance-Leistungen und verwandte Leistungen außerhalb der Abschlussprüfung in einem Werk systematisiert und zusammengefasst dargestellt. Vom Gesetzgeber im HGB, AktG oder in spezialgesetzlichen bzw. Branchenregelungen festgeschriebene sowie in Satzungen oder Statuten verankerte Regeln sind Grund für die stetige Nachfrage nach derartigen Vertrauensleistungen.

Bei den Assurance-Leistungen gibt der Wirtschaftsprüfer auf Grundlage eines Soll-Ist-Vergleichs ein Urteil ab, um das Vertrauen der vorgesehenen Nutzer in Sachverhaltsinformationen wie bspw. eine Schlussbilanz nach § 17 Abs. 2 UmwG oder ein Compliance Management System zu erhöhen. Durch das Urteil einer sachverständigen und unabhängigen Partei soll mithin die Verlässlichkeit von Informationen bestätigt und damit Vertrauen Dritter in die Informationen gestärkt werden.

In diesem Themenband werden die folgenden Assurance-Leistungen näher betrachtet:

- Prüfung von Systemen und Funktionen im Bereich der Unternehmenssteuerung und -überwachung
- Prüfung im Zusammenhang mit dem IT-Einsatz im Unternehmen
- Gesellschaftsrechtliche Prüfungen
- Bestätigungs- bzw. bestätigungsähnliche Leistungen bei Kapitalmarkttransaktionen
- Prüfung von Abschlüssen für spezielle Zwecke
- Prüfung von Finanzaufstellungen oder deren Bestandteilen
- Prüfung von Umwandlungen
- Review (prüferische Durchsicht)

Zu den in diesem Themenband im Detail beschriebenen verwandten Leistungen, bei denen der Wirtschaftsprüfer kein prüferisches Urteil abgibt, zählen die Aufträge zur Erstellung von Abschlüssen und zur Durchführung von vereinbarten Untersuchungshandlungen sowie die Aufträge im Zusammenhang mit Finanzinformationen bei Wertpapierprospekten und Aufträge im Zusammenhang mit Prospektinformationen bei Verkaufsprospekten.

Die vorliegende zweite Auflage trägt der gestiegenen Bedeutung folgender Themen durch gesonderte, neu hinzugefügte Kapitel Rechnung:

- Prüfungspflichten von Aufsichtsrat, Abschlussprüfer und DPR
- Tätigkeit als Dienstleister für die Interne Revision
- IT-Prüfungen außerhalb der Abschlussprüfungen

Auch die Ausführungen zur nichtfinanziellen Berichterstattung wurden erweitert. Darüber hinaus wurden alle Kapitel aktualisiert und die aktuelle Gesetzgebung und Rechtsprechung, neuere IDW Verlautbarungen und neue Bescheinigungsaufträge berücksichtigt.

Die Darstellungen berücksichtigen den Stand der Gesetzgebung, Rechtsprechung und Literatur bis mindestens 01.09.2020.

An dieser Stelle bedanken wir uns bei allen Verfasserinnen und Verfassern sowie deren Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern, die mit höchster Qualität zum Gelingen dieses

Themenbandes der WPH Edition beigetragen haben. Unser Dank geht zudem an alle Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter des IDW und des IDW Verlags, die die Verfasserschaft tatkräftig unterstützt haben.

Wenn Sie Anregungen haben oder uns anderweitiges Feedback geben wollen, schreiben Sie eine Mail an [wph-edition@idw.de](mailto:wph-edition@idw.de).

Ein Hinweis in eigener Sache: Neben den Ausführungen zu den Vertrauensleistungen außerhalb der Abschlussprüfung in diesem Assurance-Handbuch stehen Ihnen mit unserer WPH Edition sechs weitere Themenbände zu spezialisierten Leistungsangeboten der Wirtschaftsprüfer zur Verfügung:

- Sanierung und Insolvenz
- Bewertung und Transaktionsberatung
- Wirtschaftsrecht in der Wirtschaftsprüfung
- Versicherungsunternehmen – Rechnungslegung und Prüfung in der Versicherungswirtschaft
- Kreditinstitute, Finanzdienstleister und Investmentvermögen
- Öffentliche Hand, besondere Branchen und Non-Profits

Darüber hinaus finden Sie in dem bewährten Standardwerk „WP Handbuch“ das gesammelte Wissen zu Rechnungslegung, Prüfung und Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer.

Wir wünschen Ihnen eine gewinnbringende Lektüre.

Düsseldorf, im Januar 2021

Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann  
Vorstandssprecher des IDW

## **Kapitel A**

### **Assurance Services: Einordnung und Bedeutung für den Berufsstand**

Verfasser:

WP StB Dipl.-Kffr. Melanie Sack, Düsseldorf

Mitarbeit:

WP StB Dipl. Kfm. (FH) Andreas Pöhlmann, Düsseldorf

Inhalt	Tz.
1. Einleitung .....	1
2. Einordnung von Assurance-Leistungen in das Leistungsangebot des Wirtschaftsprüfers .....	8
2.1 Kompetenzen aus der Abschlussprüfung als Basis für Assurance- Leistungen .....	8
2.2 Kategorisierung von Assurance-Leistungen .....	12
2.2.1 Überblick .....	12
2.2.2 Finanzinformationen als Beurteilungsgegenstand .....	17
2.2.3 Andere Beurteilungsgegenstände .....	20
2.2.3.1 Prüfung von Corporate-Governance-Systemen .....	21
2.2.3.2 Prüfungen im Zusammenhang mit dem IT-Einsatz im Unternehmen .....	28
2.2.3.3 Gesellschaftsrechtliche Sonderprüfungen .....	33
2.2.3.4 Bestätigungs- bzw. bestätigungsähnliche Leistungen bei Kapitalmarkttransaktionen .....	35
2.2.3.5 Nichtfinanzielle Erklärung und die Prüfung von nichtfinanziellen Informationen .....	37
2.3 Abgrenzung und Synergien zur klassischen Abschlussprüfung .....	38
2.4 Verhältnis von Assurance-Leistungen, verwandten Leistungen und Beratungsleistungen .....	43

## **1. Einleitung**

- 1** Der gesellschaftliche und wirtschaftliche Wandel ist sowohl in seinem Ausmaß als auch seiner Geschwindigkeit bemerkenswert. Maßgebliche – und sich gegenseitig verstärkende – Treiber des Wandels sind **Digitalisierung** und **Globalisierung**. Immer neue (technologische) Möglichkeiten, resultierend aus dem exponentiellen Wachstum strukturierter und unstrukturierter Informationen (Big Data), Echtzeitverfügbarkeit von Informationen, Konnektivität und abnehmender Bedeutung von Raum-/Zeitgrenzen fördern neue Formen der Wertschöpfung (Arbeitsteilung, Automatisierung, Standardisierung, Auslagerung) ebenso wie die Herausbildung neuer, bisher unbekannter Geschäftsmodelle (z.B. basierend auf Daten als „Ressource“) oder das Verschwimmen tradierter Branchengrenzen durch das Auftreten neuer, bis dato als „branchenfremd“ angesehener Anbieter.
- 2** Unternehmen nahezu aller Branchen und Größenklassen stehen vor grundlegenden Herausforderungen. Häufig sind Anpassungsmaßnahmen von erheblicher Tragweite und hoher Geschwindigkeit erforderlich, um die Chancen aus Digitalisierung und Globalisierung zu nutzen bzw. deren Risiken zu bewältigen. Wirtschaftsprüfer können diese Anpassung wirksam unterstützen und begleiten. Gefragt sind dabei insb. die **vertrauensbildenden Dienstleistungen**, die diese Funktion im spezifischen Sachverhaltszusammenhang ausfüllen. Generell gilt, dass die fortschreitende Arbeitsteilung (wie sie aus der Automatisierung von Tätigkeiten, der Verlagerung in Shared Service Center im In- oder Ausland oder aus dem Outsourcing in sämtlichen Erscheinungsformen einschl. Inanspruchnahme von Cloud-Angeboten resultiert) die Schnittstellen zwischen inter-

nem und externem Unternehmensgeschehen signifikant ausweitet und damit den Fokus auf ein angemessenes Management der direkten und indirekten Schnittstellenrisiken in ihren unterschiedlichsten Facetten lenkt.



### Beispiel 1:

Solche Risikofaktoren resultieren bspw. aus

- der Anonymität neu hinzutretender Transaktionspartner
  - Beurteilbarkeit der Leistungsfähigkeit
  - laufende Überwachung der Arbeitsqualität
  - Gewährleistung ausreichender Einflussmöglichkeiten
  - Durchsetzung von Ansprüchen
- der Nutzung neuer Medien zur Kommunikation zwischen Unternehmensinnen- und -außenwelt
  - Verfügbarkeit der Leistung
  - Wahrung der Vertraulichkeit
  - Anfälligkeit gegen Hackerattacken und andere Spielarten von Cyberkriminalität
  - Einhaltung von Datenschutz- und weiteren rechtlichen Anforderungen.

Unsichere Entscheidungssituationen prägen zunehmend die Agenda der jeweils für **3** Unternehmensführung und -überwachung Verantwortlichen und damit derjenigen Personengruppen, die zu den unmittelbaren Stakeholdern der Arbeit des WP gehören. Dies gilt auch und gerade für die Funktionen des Finanzvorstands auf Managementebene und des AR bzw. PrA auf Überwachungsebene. Beide sind unter den geänderten Rahmenbedingungen deutlich stärker als früher mit Aspekten der Unternehmensperformance, des Risikomanagements sowie der System- und Prozesseffizienz befasst, während die Rechnungslegung i.S. vergangenheitsorientierter Finanzinformationen relativ an Bedeutung eingebüßt hat. Die **Relevanz des Wirtschaftsprüfers** für diese Stakeholder wird daher verstärkt durch den Beitrag definiert, den die Dienstleistungen des WP zur Lösung der vorstehenden Fragen zu erbringen vermögen. Gleichzeitig ist auf Management- und Aufsichtsebene ein wachsendes Bewusstsein für die potentiellen Reputations- und Haftungsrisiken zu beobachten, die aus einer unzureichenden Corporate Governance erwachsen können. Assurance- und andere Leistungen von WP können insoweit auch den Nachweis der angemessenen Beachtung der Sorgfaltspflichten durch die Unternehmensorgane erleichtern.

Hinzu kommt, dass die Auswirkungen der durch die **Coronavirus-Pandemie** **4** entstandenen globalen Krise auch Monate nach dem Ausbruch der Krankheit kaum verlässlich abzusehen sind. Es ist immer noch nicht möglich, abschließend zu beurteilen, wie Wirtschaft, Arbeit und Ges. nach COVID-19 aussehen werden. Die Krise und ihre Auswirkungen sind noch lange nicht vorbei. Sie wird allen Akteuren noch viel abverlangen – und das über einen längeren Zeitraum. Die Dauer der Krise ist abhängig von der **Pandemiedauer**, und die wiederum hängt von ihrer Kontrollierbarkeit, bspw. durch die Entwicklung und großflächige Zurverfügungstellung eines Impfstoffs, ab. Volkswirtschaftlich betrachtet ist die Krise hochkomplex und beinhaltet unterschiedliche Schocks, die sich gegenseitig verstärken: **Angebots-, Unsicherheits- und Nachfrageschock** sind Teil dieser Krise.

- 5 Die gegenwärtige Krise hat auch die Fragilität vieler Systeme offenbart, obgleich es selbstverständlich auch Gewinner der Krise gibt: Der Gesundheitssektor wird bspw. eher gestärkt aus der Krise hervorgehen. Die disruptive Kraft dieser Krise sollte genutzt werden, um auch die eigene Wettbewerbs- und Zukunftsfähigkeit zu sichern. Genauso wie die Notfallversorgung der Bevölkerung für eine künftige Krise sichergestellt werden muss, sollte es für Unternehmen selbstverständlich sein, die eigenen Aktivitäten jetzt noch krisensicherer zu gestalten.
- 6 Die meisten Experten sind sich einig: Digitalisierte Organisationen werden als Gewinner aus der Krise hervorgehen. Unternehmen mit einem hohen **Digitalisierungsgrad** haben in den letzten Monaten erfolgreich weiterarbeiten können und standen für Mandanten und Kunden als kompetenter und zuverlässiger Partner zur Verfügung. Die Digitalisierung wird in den kommenden Jahren eine Schlüsselrolle spielen. Wegen seiner strategischen Bedeutung wird der Digitalisierungsgrad in vielen Ges. erhöht werden. Die erfolgreich getestete virtuelle und mobile Arbeit wird weiter an Bedeutung gewinnen; damit scheint eine vollständige Rückkehr zur Präsenzkultur und zu einer traditionellen Arbeitsweise unwahrscheinlich.
- 7 Mit diesen Entwicklungen gehen umfangreiche juristische und betriebswirtschaftliche Fragestellungen, prozessuale Veränderungen, Überlegungen zu Shared Servicecentern sowie auch komplexe Geschäftsvorfälle mit zahlreichen Schnittstellen einher, die in der Rechnungslegung abzubilden sind. Es entstehen vielfältige neuen Chancen und Risiken, die eines angemessenen Managements bedürfen. Für die Unternehmen wird es daher umso wichtiger, einen **kompetenten Ansprechpartner** an ihrer Seite zu haben, der sie sowohl beratend als auch prüfend unterstützen kann. Diesen können die Unternehmen und deren Organe durch div. Dienstleistungen wirksam unterstützen und begleiten. Die Relevanz des WP wird dabei verstärkt durch den Wertbeitrag definiert, den seine Dienstleistungen für die Lösung der Herausforderungen, vor denen die Unternehmen stehen, zu erbringen vermögen. Gefragt sind insb. vertrauensbildende Dienstleistungen für diejenigen Personengruppen, die zu den unmittelbaren Stakeholdern der Arbeit des WP gehören. Assurance- und andere Leistungen von WP können zugleich auch den Nachweis der angemessenen Beachtung der Sorgfaltspflichten durch die Unternehmensorgane erleichtern. Das Markenzeichen „Wirtschaftsprüfer“ wird in der Außenwirkung auch für Assurance- und Beratungsleistungen als Signal für eine hohe Qualität und Belastbarkeit der Leistungen wahrgenommen, die dazu beiträgt, das Vertrauen zwischen den Marktteilnehmern zu stärken.

## 2. Einordnung von Assurance-Leistungen in das Leistungsangebot des Wirtschaftsprüfers

### 2.1 Kompetenzen aus der Abschlussprüfung als Basis für Assurance-Leistungen

- 8 Aufgrund ihrer Ausgestaltung als Vorbehaltsaufgabe für den Wirtschaftsprüferberuf und ihrer expliziten Verankerung im Kern des Berufsbilds (§ 2 Abs. 1 WPO) steht die (gesetzliche) Abschlussprüfung nach wie vor in dessen Zentrum.
- 9 Vor allem die i.R.d. Abschlussprüfung erforderlichen Fähigkeiten und aufgebauten Kenntnisse des WP sind bei prüfungsnahen Dienstleistungen und Beratungsaufträgen



ein besonderes Qualitätsmerkmal. Sie sind eine Grundlage und Ausgangspunkt für die Gestaltung neuartiger und die für die Weiterentwicklung bestehender Dienstleistungen, seien sie prüferischer oder beratender Art<sup>1</sup>. Diese profitieren wiederum von

- der für die Abschlussprüfung erforderlichen Vielfalt methodischer und fachlicher Kenntnisse,
- den aus der Umsetzung des risikoorientierten Prüfungsansatzes im Einzelfall und allgemein folgenden Einblicken in unterschiedlichste Unternehmen, Geschäftsmodelle und Branchen,
- der Vertrautheit mit (IT-gestützten) internen Kontroll- und anderen Systemen für Risikomanagement und -steuerung sowie Geschäftsprozessen,
- dem Einsatz innovativer, die Analyse- und Erkenntnismöglichkeiten erweiternder Technologien sowie nicht zuletzt
- vom besonderen öffentlichen Vertrauen, das der Abschlussprüfung entgegengebracht wird und das auf die Tätigkeit des WP insgesamt abstrahlt<sup>2</sup>.

Durch die Erfahrungen aus der Abschlussprüfung kann der WP erweiterte Dienstleistungen erbringen, da der Markt dem Berufsstand einen Kompetenzvorsprung und ein Alleinstellungsmerkmal zubilligt. **10**

- Durch seine Kenntnisse aus der Prüfung verfügt der WP über eine hohe Analysekompetenz, die er insb. bei Beratungsleistungen einsetzen kann.
- Bei der Durchführung von Abschlussprüfungen erhält der WP tiefe Einblicke in unterschiedliche Branchen und Unternehmen, um damit ein gezieltes Benchmarking für einzelne Unternehmen oder Prozesse anbieten zu können.
- Der WP erfüllt durch sein Ausbildungsniveau und die Pflicht zur regelmäßigen Fortbildung einen sehr hohen Qualitätsanspruch, welcher durch die Berufspflichten, eine Qualitätssicherung und -kontrolle sowie durch die Berufsaufsicht fortlaufend gesichert wird<sup>3</sup>.

Die genannten Kompetenzen ergänzen sich gegenseitig. Kenntnisse und Fähigkeiten aus der Abschlussprüfung, den Assurance- und den Beratungsleistungen profitieren voneinander und üben positive Effekte auf die jeweils andere Tätigkeit aus. **11**

## 2.2 Kategorisierung von Assurance-Leistungen

### 2.2.1 Überblick

Das **Leistungsangebot** des WP entwickelt sich aufgrund der Veränderung der Marktbedürfnisse dynamisch weiter und ist geprägt durch zunehmende Differenzierung und Erweiterung. **12**

Wirtschaftsprüfer müssen ihre Fähigkeiten, Kenntnisse und Strukturen an die neuen Herausforderungen anpassen. Neben den etablierten Dienstleistungen ergeben sich so für die WP auch neue Betätigungsfelder, die von den Unternehmen nachgefragt und vom Berufsstand als neue Dienstleistungen angeboten werden. Dabei wird – entspr. den Erfahrungen aus div. Regulierungsdiskussionen, in denen immer wieder das Verhältnis zwischen Prüfungs- und Beratungstätigkeit hinterfragt wurde – der Schwerpunkt auf **13**

1 Klein/Naumann, WPg 2015, S. 561 (563).

2 S.a. ISAE 3000.12 (b) (Rev.), A9.

3 Klein/Naumann, WPg 2015, S. 561 (562).

solchen Dienstleistungen liegen, für deren Erbringung durch den Berufsstand die gesellschaftliche Akzeptanz erwartet werden kann. Das sind insb. Dienstleistungen, mit denen der WP aufgrund seines hohen Ausbildungsniveaus und seiner hohen fachlichen Qualität dazu beiträgt, bei den Marktteilnehmern Vertrauen zu schaffen (**vertrauensbildende Dienstleistungen**). Ein Großteil des heutigen (und künftigen) Leistungsspektrums des Berufsstands wird sich an diesem Kriterium messen lassen müssen.



### Beispiel 2:

Zu den vertrauensbildenden Dienstleistungen gehören z.B.

- die Unterstützung des AR im Bereich „Governance, Risk und Compliance“ (GRC),
- Prüfungen von nichtfinanziellen Informationen,
- Assurance-Leistungen bei Outsourcing und Cloud-Computing,
- Prozessverbesserungen durch Benchmarking oder Best-Practice-Analysen sowie
- Datenanalysen im Big-Data-Umfeld<sup>4</sup>.

- 14 Abweichend von dem in § 2 Abs. 1 WPO verwendeten Terminus der „betriebswirtschaftlichen Prüfungen“ hat sich im praktischen Sprachgebrauch mittlerweile der Begriff „**Assurance**“ auch in Deutschland durchgesetzt. Unter Assurance-Leistungen werden Leistungen verstanden, bei denen WP auf Grundlage eines Soll-Ist-Vergleichs ein Urteil (bspw. in Form einer Bescheinigung oder einer anderen schriftlichen Erklärung) abgeben, um das Vertrauen der vorgesehenen Nutzer in eine vom Unternehmen gegebene Sachverhaltsinformation zu erhöhen. Durch das Urteil einer sachverständigen und unabhängigen Partei soll die Verlässlichkeit von Informationen bestätigt und damit Vertrauen Dritter in die Informationen geschaffen werden.
- 15 Assurance-Leistungen können zum einen wie bei der Abschlussprüfung die externe Rechnungslegung des Unternehmens zum Gegenstand haben. Sie münden aber in einem Urteil, das ggf. mit einem **anderen Sicherheitsgrad** als bei der Abschlussprüfung getroffen wird. Beispiele hierfür sind die prüferische Durchsicht bzw. der Review von Quartals- oder Halbjahresabschlüssen<sup>5</sup>. Weiter existieren – sei es im Einzelfall auf gesetzlicher Grundlage oder aufgrund freiwilliger Vereinbarung – Assurance-Leistungen zu anderen (historischen oder prospektiven) Finanzinformationen als der nach Ges.- oder Kapitalmarktrecht vorgeschriebenen periodischen Rechnungslegung (z.B. zu sog. Pro-Forma-Abschlüssen i.Z.m. Börsentransaktionen). Schließlich kann der Gegenstand von Assurance-Leistungen von Finanzinformationen **wesensverschieden** sein, so etwa bei der Prüfung von sog. Compliance-Management-Systemen (CMS), einer eigenständigen Beurteilung des rechnungslegungsbezogenen IKS außerhalb der Abschlussprüfung, der Beurteilung des IKS eines Outsourcing-Dienstleisters zugunsten des auslagernden Unternehmens und dessen APR. oder die Prüfung von Software auf die Einhaltung bestimmter funktionaler und technischer Anforderungen. Gemeinsam ist diesen Leistungen, dass sie in aller Regel Know-how erfordern, das auch für die Abschlussprüfung notwendig ist, und zwar in Gestalt fundierter Rechnungslegungsexpertise, Kenntnissen über die prüferische Methodologie und den Einsatz prüferischer

---

4 Vgl. Klein/Naumann, WPg 2015, S. 561 (564).

5 Vgl. Kap. A Tz. 20.

Werkzeuge, Kenntnissen über interne Kontroll- und andere Systeme sowie Geschäftsprozesse oder der Kombination dieser Kompetenzbereiche.

Hinzu kommt, dass WP aufgrund der unternehmensindividuellen Kenntnisse und Einblicke, die bei der Durchführung von Abschlussprüfungen und Assurance-Aufträgen unterschiedlicher Art gewonnen werden, auch **qualifizierte Beratungsleistungen** in einem breiten Spektrum von Sachgebieten anbieten können. Die Lösungen, die WP entwickeln, können dabei in besonderem Maß der unternehmensindividuellen Situation Rechnung tragen. Insoweit beeinflusst das jeweilige Assurance-Angebot zugleich das Beratungsspektrum und die Ausrichtung von Beratungsleistungen des einzelnen WP.

16

Assurance-Leistungen und ähnliche Tätigkeiten	
Finanzinformationen als Beurteilungsgegenstand	
Review (prüferische Durchsicht)	Prüfung von Finanzaufstellungen oder deren Bestandteilen
Prüfung von Abschlüssen für spezielle Zwecke	Prüfung von Umwandlungen
Andere Beurteilungsgegenstände	
Gesellschaftsrechtliche Sonderprüfungen	Prüfung von Systemen und Funktionen im Bereich der Unternehmenssteuerung und -überwachung
Prüfung im Zusammenhang mit dem IT-Einsatz im Unternehmen	Bestätigungs- bzw. bestätigungsähnliche Leistungen bei Kapitalmarkttransaktionen

Abb. 1: Überblick über wichtige Assurance-Leistungen (Beispiele)<sup>6</sup>

### 2.2.2 Finanzinformationen als Beurteilungsgegenstand

Abzugrenzen von der Abschlussprüfung ist die **prüferische Durchsicht** (Review) von Abschlüssen<sup>7</sup>. Hierbei handelt es sich um eine krit. Würdigung auf der Grundlage von Befragungen und Plausibilitätsüberlegungen. Ziel ist es, die Glaubhaftigkeit der in den Abschlüssen enthaltenen Informationen zu erhöhen; allerdings wird ein geringerer Sicherheitsgrad für die Aussage des Prüfers angestrebt als bei einem mit hinreichender Sicherheit zu treffenden Prüfungsurteil mit positiver Gesamtaussage, wie es bei der Abschlussprüfung der Fall ist<sup>8</sup>. Vielmehr muss beim Review der WP nach krit. Würdigung

17

<sup>6</sup> IDW, WPH Edition, Wirtschaftsprüfung & Rechnungslegung<sup>16</sup>, Kap. A Tz. 22.

<sup>7</sup> Ausführlich zur prüferischen Durchsicht s. IDW, WPH Edition, Wirtschaftsprüfung & Rechnungslegung<sup>16</sup>, Kap. P.

<sup>8</sup> IDW PS 900.

mit einer gewissen Sicherheit<sup>9</sup> ausschließen können, dass der Abschluss in wesentlichen Belangen nicht in Übereinstimmung mit den angewandten Rechnungslegungsgrundsätzen erstellt worden ist (negativ formulierte Aussage). Typische Anwendungsfälle eines Reviews sind der Zwischenabschluss oder ein Halbjahresfinanzbericht eines zum GJ-Ende geprüften Unternehmens oder der nicht prüfungspflichtige Abschluss oder das sog. Reporting Package für ein TU, die jeweils in den KA der Mutter einbezogen werden.

- 18** Aufträge für Prüfungen, die in die Kategorien „Prüfung von Abschlüssen, die nach Rechnungslegungsgrundsätzen für einen speziellen Zweck aufgestellt wurden“ (*IDW PS 480*) – z.B. nach steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften – oder „Prüfung von Finanzaufstellungen oder deren Bestandteilen“ (*IDW PS 490*) – z.B. stichtagsbezogene Vermögensaufstellung ohne korrespondierende periodenbezogene Erfolgsrechnung – eingeordnet werden, ermöglichen dem Auftraggeber weitgehende Freiheitsgrade bei der Festlegung des Prüfungsgegenstands und den darin abgebildeten Informationen<sup>10</sup>.

So können WP auch dann ein Urteil abgeben, wenn **Abschlüsse** nicht nach allgemein anerkannten, an typisierten Informationsinteressen ausgerichteten Rechnungslegungsgrundsätzen (HGB oder IFRS), sondern nach Normen **für einen speziellen Zweck** aufgestellt wurden, d.h. auf die spezifischen Informationsbedürfnisse ausgewählter Adressaten ausgerichtet sind. Gleiches gilt, wenn aufgrund der Umstände des Einzelfalls auf einen vollständigen Abschluss, der definitionsgemäß aus mehreren Finanzaufstellungen (z.B. Bilanz und GuV, Vermögensaufstellung und Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) besteht, verzichtet werden kann<sup>11</sup>.

Gegenstand eines Auftrags zur **Prüfung von Finanzaufstellungen oder deren Bestandteilen** können also bspw. ein bestimmtes Konto oder ein bestimmter Abschlussposten sein, aber auch in sich geschlossene, eigenständige Abschlussbestandteile (Bilanz, GuV, KFR, EK-Spiegel, Segmentberichterstattung). Sofern die Finanzaufstellungen zugleich nach speziellen Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellt wurden, ist neben *IDW PS 490* auch *IDW PS 480* einschlägig (z.B. Steuerbilanz nach Maßgabe spezieller steuerlicher Gewinnermittlungsvorschriften).

- 19** Auch **Umwandlungsprüfungen** gehören zu den Assurance-Leistungen<sup>12</sup>. Umwandlungen und deren Prüfung sind abschließend im UmwG und für die dort vorgesehenen Möglichkeiten der Umwandlung geregelt:

- Verschmelzung
- Spaltung
- Vermögensübertragung
- Formwechsel.

Im Sinne der Differenzierung von Assurance-Leistungen zwischen Finanzinformationen und anderen Informationen als Beurteilungsgegenstand handelt es sich bei den umwandlungsrechtlichen Prüfungen allerdings i.d.R. um hybride Aufträge, d.h. solche, die beide Auftragsypen in sich vereinigen. So schreibt das UmwG bspw. die Prüfung des

---

<sup>9</sup> Die im *IDW PS 900* verwendete Bezeichnung „gewisse Sicherheit“ wird mittlerweile als „begrenzte Sicherheit“ übersetzt.

<sup>10</sup> Ausführlich dazu Kap. E.

<sup>11</sup> Weitere Beispiele: *IDW PS 480*, Tz. A.2.

<sup>12</sup> Ausführlich dazu Kap. F.