

WPH EDITION

WP Handbuch

Wirtschaftsprüfung und
Rechnungslegung

IDW (Hrsg.) / 17., vollständig überarbeitete Auflage

WP Handbuch

Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung

bearbeitet von

RA Dr. Christian Feldmüller
WP StB RA Dr. Jochen Haußer
Prof. Dr. Joachim Hennrichs
WP StB RA Dr. Thorsten Kuhn
WP StB Dipl.-Kfm. Jens Löffler
WP StB Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann
WP StB Dr. Christian Orth
WP StB RA Dr. Eckhard Ott
WP StB Prof. Dr. Martin Plendl
WP StB Dipl.-Kfm. Ronald Rulfs
WP StB Dipl.-Kffr. Melanie Sack
WP Christian Sailer
WP StB Dr. Stefan Schmidt
WP StB Dipl.-Kfm. Hermann-Josef Schulze Osthoff
WP StB Dr. Ulrich Störk
WP StB Prof. Dr. Peter Wollmert

herausgegeben vom
Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e.V.

Gesamtverantwortung: WP StB Dipl.-Kffr. Melanie Sack

Gesamtredaktion: Dipl.-Ök. Annette Preuß

17. Auflage
Hauptband der WPH Edition

Düsseldorf 2021



Zitervorschlag:

IDW, WPH Edition, WP Handbuch, Wirtschaftsprüfung & Rechnungslegung¹⁷, Kap. B Tz. 9.

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 11907

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 978-3-8021-2493-8

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

Liebe Leserinnen und Leser,

das WP Handbuch, *das* Standardwerk für Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung, liegt nun bereits in der 17. Auflage vor. Seit Erscheinen der Voraufgabe vor etwa zwei Jahren hat sich vieles bewegt und verändert, was in dieser aktualisierten Fassung aufgegriffen wird.

Besonders hinweisen möchten wir auf das hochaktuelle – ohne alphabetische Kapitelbezeichnung vorangestellte – Sonderkapitel „Auswirkungen der Coronavirus-Pandemie auf Unternehmen und Wirtschaftsprüfung“.

Wichtige Bestandteile der Neuauflage 2021 sind zudem:

- die Integration der ISA [DE] in die deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA)
- Folgeänderungen aus ISA [DE] 720 (Revised) im Zusammenhang mit den „sonstigen Informationen“ im Bestätigungsvermerk
- die Berücksichtigung des European Single Electronic Format (ESEF) für Jahresfinanzberichte bei bestimmten Inlandsemittenten im Rahmen der Jahresabschlussprüfung
- die Berücksichtigung des DCGK 2020 u.v.m.

Bitte beachten Sie: Der Hauptfachausschuss (HFA) hat am 26.03.2020 entschieden, den Berufsstand während der Corona-Pandemie von Umstellungsmaßnahmen zu entlasten, und die verpflichtende Erstanwendung der ISA [DE] um ein Jahr nach hinten verschoben. Die verpflichtende erstmalige Anwendung gilt somit für die Prüfung von Abschlüssen für Berichtszeiträume, die am oder nach dem 15.12.2021 beginnen, mit der Ausnahme von Rumpfgeschäftsjahren, die vor dem 31.12.2022 enden.

Darüber hinaus sind selbstverständlich alle Kapitel mit Blick auf die aktuelle Gesetzgebung und Rechtsprechung, neue und überarbeitete *IDW Verlautbarungen* sowie das diesbezügliche Fachschrifttum überarbeitet worden.

Die Darstellungen im WP Handbuch berücksichtigen den Stand der Gesetzgebung, Rechtsprechung und Literatur bis mindestens 01.07.2020.

An dieser Stelle bedanken wir uns bei allen Verfasserinnen und Verfassern sowie deren Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern, die mit höchster Qualität zum Gelingen dieses WP Handbuchs beigetragen haben. Für die fachliche Begleitung durch das IDW bedanken wir uns bei den Fachreferentinnen und Fachreferenten WP StB Daniel Groove, Dr. Janine Harrison, StB Kerstin Klinner, Syndikus-RA Dr. Sebastian Kuck, WP StB Katja Lewalter-Düssel, WP Dr. Torsten Moser, WP StB Nicola Penkwitt, WP StB Andreas Pöhlmann, WP StB Beatrix Reisch, WP Dr. Anja Schmitz-Herkendell, WP StB Ulrich Schneiß, WP StB Dr. Daniel Siegel, WP StB Felix Weiser, WP Florian Winterer (LL.M.). Unser Dank gilt zudem WP StB Melanie Sack, die die Gesamtverantwortung für die WPH Edition trägt, und Annette Preuß, die für das Projektmanagement verantwortlich ist und Ihnen für Feedback jeder Art unter der Mailadresse preuss@idw.de zur Verfügung steht.

Ein Hinweis in eigener Sache: Außer den Ausführungen zu Rechnungslegung, Prüfung und Berufsrecht in diesem Hauptband stehen Ihnen innerhalb unserer WPH Edition inzwischen sieben Themenbände zu spezialisierten Leistungsangeboten der Wirtschaftsprüfer zur Verfügung:

- Assurance – Vertrauensleistungen außerhalb der Abschlussprüfung
- 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

Wir wünschen Ihnen eine gewinnbringende Lektüre.

Düsseldorf, im November 2020

Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann

Vorstandssprecher des IDW

Auswirkungen der Coronavirus-Pandemie auf Unternehmen und Wirtschaftsprüfung

Verfasser:

WP StB Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann, Düsseldorf
WP StB Dipl.-Kffr. Melanie Sack, Düsseldorf

Mitarbeit:

WP Dr. Torsten Moser, Düsseldorf
WP StB Prof. Dr. Bernd Stibi, Düsseldorf
WP StB Dipl.-Kfm. M. Felix Weiser, Düsseldorf

Inhalt	Tz.
1. Einleitung	1
2. Auswirkungen auf die Geschäftsmodelle von Wirtschaftsprüferpraxen	10
3. Auswirkungen auf die Unternehmensberichterstattung nach HGB und IFRS	20
3.1 Vorbemerkungen	20
3.2 Zeitpunkt der Berücksichtigung der Auswirkungen	21
3.3 Berücksichtigung öffentlicher Stützungsmaßnahmen	23
3.4 Konsequenzen für die Berichterstattung zum 31.12.2019	24
3.4.1 Nachtragsberichterstattung und Lagebericht	24
3.4.2 Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss	31
3.5 Konsequenzen für die Berichterstattung für nach dem 31.12.2019 liegende Stichtage	32
3.5.1 Rechnungslegung nach HGB	32
3.5.1.1 Postenübergreifende Sachverhalte	32
3.5.1.2 Wesentlich betroffene Bilanzposten	37
3.5.1.3 Anhangangaben	44
3.5.1.4 Lagebericht	48
3.5.1.5 Besonderheiten im Konzernabschluss	49
3.5.1.6 Bilanzierungshilfen	52
3.5.2 Rechnungslegung nach IFRS	54
3.6 Aufstellungs- und Offenlegungsfristen	57
3.7 Besonderheiten bei unterjähriger Berichterstattung	61
3.8 Auswirkungen auf die Fortentwicklung der Unternehmensbericht- erstattung unter der Maxime der Nachhaltigkeit	65
4. Auswirkungen auf die vertrauensbildenden Dienstleistungen des Wirtschaftsprüfers	68
4.1 Auswirkungen auf die Abschlussprüfung	68
4.1.1 Prüfung von Abschlüssen und (Konzern-)Lageberichten über die am 31.12.2019 endenden Berichtsperioden	69
4.1.1.1 Risikobeurteilung	70
4.1.1.2 Reaktion auf beurteilte Risiken	72
4.1.1.3 Berichterstattung	87
4.1.2 Prüfung von Abschlüssen und (Konzern-)Lageberichten über die nach dem 31.12.2019 endenden Berichtsperioden	91
4.1.2.1 Bestellung des Abschlussprüfers	91
4.1.2.2 Risikobeurteilung	96
4.1.2.3 Reaktion auf beurteilte Risiken	101
4.1.2.4 Berichterstattung	109
4.1.3 Beurteilung der Angemessenheit der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit	116
4.1.4 Pflichten nach Erteilung des Bestätigungsvermerks	126
4.2 Auswirkungen auf weitere Dienstleistungen	128
4.2.1 Beantragung staatlicher Finanzhilfen	128
4.2.2 Aussetzen der Insolvenzantragspflicht	136
4.2.3 Bewertung von Unternehmen und Unternehmensanteilen	143

1. Einleitung

Die Auswirkungen der durch die Coronavirus-Pandemie entstandenen **globalen Krise** 1 sind auch Monate nach dem Ausbruch der Krankheit kaum verlässlich abzusehen. Es ist immer noch nicht möglich, abschließend zu beurteilen, wie Wirtschaft, Arbeit und Gesellschaft nach COVID-19 aussehen werden.

Weltweit haben wir es seit Monaten mit Ausgangsbeschränkungen, Ladenschließungen, 2 Produktionsstillständen und Unterbrechungen von Lieferketten zu tun. Die Tragweite dieser Krise zeigt sich auch darin, dass ganze Wirtschaftssektoren weltweit zum **Stillstand** gekommen sind. Selbst Unternehmen, die einen vergleichsweise hohen Automatisierungsgrad aufweisen können, sind stark betroffen, wenn ihnen Absatzmärkte weggebrochen sind. Bedeutende Unternehmen wie die Deutsche Lufthansa AG müssen durch staatliche Finanzprogramme in Milliardenhöhe gestützt werden. Es besteht die Gefahr, dass ganze Branchen, wie z.B. der Einzelhandel, die Gastronomie oder der Tourismus, nachhaltig geschädigt werden. Bundeskanzlerin Angela Merkel, wie auch andere Regierungschefs der Welt, haben die gegenwärtige Krise als die größte Herausforderung seit dem Zweiten Weltkrieg eingestuft.

Während Supermärkte, Drogerien und Online-Anbieter an ihrer Kapazitätsgrenze gearbeitet haben und ihre Umsätze steigern konnten, musste bei vielen anderen Händlern das Geschäft ruhen. Die Abwanderung zahlreicher Kunden zum Online-Geschäft ist für viele Unternehmen wie Modehändler oder Elektronikketten eine Herausforderung. Die von vielen erhofften Auf-/Nachholeffekte nach der Krise dürften nicht allen **Branchen** zugutekommen. Der Kauf von Gütern kann zwar später nachgeholt werden. Aber Reisen, Veranstaltungen und Tagungen, wie auch ein Restaurantbesuch werden nicht eins zu eins nachgeholt werden können. 3

Auch **weitere wirtschaftliche Folgen der Krise** werden nicht zu übersehen sein: Die 4 Arbeitslosigkeit wird steigen, Kreditausfälle könnten ab Herbst 2020 zunehmen. Volkswirte haben unterschiedliche Szenarien entwickelt: sog. V-Szenarien, die eine schnelle Erholung postulieren, aber auch sog. U-Szenarien mit einer Rezession, die lange andauern wird. Fehlende Nachfrage wird weiter zu Kurzarbeit führen. Einige Branchen werden von diesen Auswirkungen stärker betroffen sein. Die Vermittlung und Überlassung von Arbeitskräften werden bspw. weniger gefragt sein. Die Filmbranche ist von den Einschränkungen im öffentlichen Leben betroffen: Kinos sind geschlossen, Dreharbeiten oder Filmpremierer mussten verschoben werden. Wegen geringer Gewinnmargen in der Gastronomie befinden sich viele Unternehmen an der Liquiditätsgrenze. Mit der Modebranche trifft es auch einen Sektor, der stark vom Saisongeschäft abhängig ist: Die Frühjahrskollektion wird nicht im Herbst verkauft werden können. Für die gesamte Serviceindustrie gilt: Die fehlenden Umsätze sind nicht mehr aufzuholen.

Die Krise und ihre Auswirkungen sind noch lange nicht vorbei. Sie wird allen Akteuren 5 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.

- 6** 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.
- 7** 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 Gesellschaften 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.
- 8** Die Coronavirus-Pandemie wird auch in den kommenden Monaten die Unsicherheit bei einer Vielzahl von prognostischen Angaben im Abschluss und LB, z.B. bei der Bewertung von Beteiligungen oder der Beurteilung der Werthaltigkeit von GoF, erhöhen. Das IDW hat als Hilfestellung eine erste Systematisierung der Auswirkungen der Pandemie auf die Unternehmen entwickelt. Danach können die Unternehmen – in Abhängigkeit vom Grad der jeweiligen Betroffenheit – in fünf unterschiedliche Kategorien einsortiert werden:
- Kategorie 1: Unternehmen, die weder positiv noch negativ von der Coronavirus-Pandemie betroffen sind.
 - Kategorie 2: Unternehmen, die während oder nach Beendigung der COVID-19-Krise als Profiteure aus der Pandemie hervorgehen, z.B. weil sich ein geändertes Nachfrageverhalten oder geänderte Marktstrukturen positiv für sie auswirken.
 - Kategorie 3: Unternehmen, die während der Krise Umsatzeinbußen hinnehmen müssen, diese nach der Krise aber wieder vollständig kompensieren können.
 - Kategorie 4: Unternehmen, die negative Auswirkungen der Pandemie auf ihr Geschäft nur teilw. kompensieren werden.
 - Kategorie 5: Unternehmen, bei denen sich die COVID-19-Krise voraussichtlich dauerhaft negativ auswirken wird. Solche Unternehmen werden mit dem bisherigen Geschäftsmodell voraussichtlich nicht dauerhaft überlebensfähig sein.

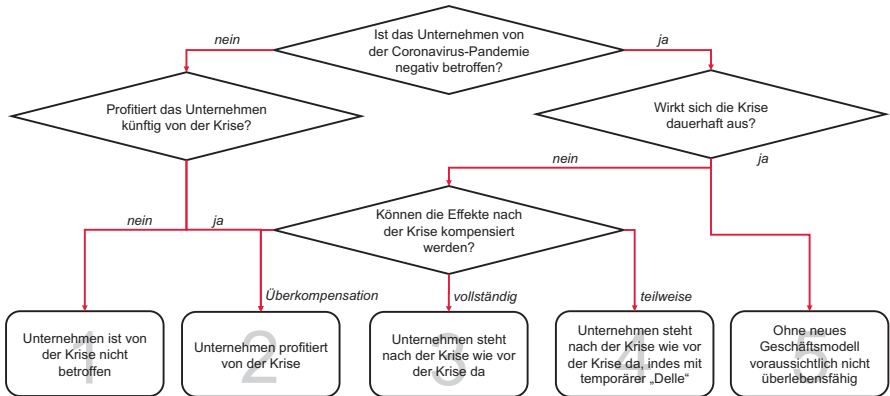


Abb. 1: Kategorien von Unternehmen in der Corona-Krise

In den kommenden Monaten wird es entscheidend sein, eine Aufbruchstimmung zu erzeugen, um gestärkt aus dieser Krise herauszukommen. Dabei wird der Politik eine zentrale Funktion zukommen. Aber es ist unvorstellbar, dass WP keine zentrale Rolle spielen werden. 9

2. Auswirkungen auf die Geschäftsmodelle von Wirtschaftsprüferpraxen

Der weltweite Ausbruch des SARS-CoV-2-Virus im ersten Quartal 2020 zieht weitreichende wirtschaftliche Folgen nach sich. WP trifft die Coronavirus-Pandemie ähnlich wie die Wirtschaft selbst. Ihre Rolle in der Wirtschaft, durch die Bestätigung von Informationen Vertrauen zu erzeugen und Transparenz zu schaffen, hat aufgrund der wachsenden Unsicherheiten an **Bedeutung** gewonnen. Diese Rolle als **Vertrauensdienstleister** führt dazu, dass der Berufsstand überwiegend davon ausgeht, dass er gestärkt aus der Krise hervorgehen wird. Trotz dieser grds. positiven Einschätzung werden in vielen Bereichen Umsatzrückgänge erwartet und letztlich bleibt eine Ungewissheit über die mittelfristige Geschäftsentwicklung. Wie die einzelne WP-Praxis in der Krise aufgestellt ist, hängt selbstverständlich von vielen Faktoren, bspw. den Branchenschwerpunkten oder dem Grad der Digitalisierung, ab. 10

Das **Projektgeschäft, also primär Beratungsaufträge**, ist anfangs aufgrund der Unsicherheit bei den Mandanten in vielen Fällen rückläufig. Dies betrifft sowohl bereits bestehende Auftragsvereinbarungen, die storniert wurden, aber auch angebahnte Aufträge, die nicht zwingend erforderlich scheinen, wurden zurückgezogen. Allerdings ergeben sich neue Anforderungen bei den Unternehmen i.Z.m. der Coronavirus-Pandemie, auf die der Berufsstand reagieren muss. Hierzu gehören kurzfristig bspw. Hilfestellungen bei der Beantragung staatlicher Finanzhilfen (vgl. Kap. Cov. Tz. 128), der Steuerberatung im Allgemeinen sowie der Prüfung von Sanierungskonzepten. Mittel- bis langfristig ist anzunehmen, dass IT-Beratungsaufträge oder die Unterstützung bei der Einrichtung von Risikomanagementsystemen zunehmen werden. 11

- 12** Das **Prüfungsgeschäft** ist zunächst weniger stark betroffen, da die Aufträge zu Beginn des Shutdowns größtenteils bereits begonnen waren und sowohl der Berufsstand als auch die Mehrheit der Mandanten die Arbeit im Remote-Modus gut bewältigen können. Mit fortschreitendem Kalenderjahr werden tendenziell die zu prüfenden Unternehmen kleiner, sodass ggf. der Grad der Digitalisierung sinkt und damit die Prüfbarkeit erschwert wird. Gegenläufig wirken weitere Lockerungen der Hygienevorschriften, sodass zum Redaktionsschluss (01.07.2020) keine valide Einschätzung möglich ist.
- 13** Der Berufsstand hat gezeigt, dass er in kürzester Zeit in der Lage war, seine Arbeit größtenteils ins **Homeoffice** zu verlegen, sodass er grds. prüf- und arbeitsfähig war. Dies bedarf neben einer guten IT-Struktur auch eine gute Organisationskultur. Im Bereich der Abschlussprüfung ergaben sich durch Reise- und Zugriffsbeschränkungen besondere Herausforderungen. Dies macht es erforderlich, dass Prüfungshandlungen durch Fernprüfungen vorgenommen werden. Dabei kommen bspw. folgende **Fernprüfungshandlungen** (Prüfungshandlungen nach *IDW PS 303 n.F.*) in Betracht¹:
- Für erforderliche Befragungen: Durchführung von Telefonaten oder Webmeetings mit Mitgliedern des Managements, dem AR-Vorsitzenden, der Internen Revision, sonstigen Mitarbeitern des Mandanten.
 - Analytische Prüfungshandlungen können per Datenanalysen unter Zugriff auf Mandantendaten erfolgen.
 - Die Einholung schriftlicher Erklärungen mit eigenhändiger Unterschrift der gesetzlichen Vertreter kann durch die qualifizierte elektronische Signatur vorgenommen werden.
 - Für die Einsichtnahme oder Beobachtung von Prozessen oder Verfahren kommen Rundgänge mit Bildübertragung oder die Einsichtnahme in eingescannte Unterlagen in Betracht.
 - Nachvollziehen, d.h. unabhängige Durchführung von Verfahren oder Kontrollen durch den APr., die ursprünglich als Teil des IKS durchgeführt wurden, kann durch das Nachvollziehen von Kontrollen per Daten-/System-Fernzugriff oder sofern möglich als Nachvollziehen von Kontrollen mithilfe von Datenanalysen erfolgen.
 - Externe Bestätigungen können mittels elektronischen Versands unter der Kontrolle des APr. (Festlegung der einzuholenden Informationen, Auswahl des Dritten, Ausgestaltung der Bestätigungsanfrage, Versand) angefordert werden.
- 14** Bei den Folgen der Pandemie für die jeweilige **Praxisorganisation** ist zwischen kurzfristigen Maßnahmen und solchen zu unterscheiden, die i.Z.m. der Einstellung auf das „New Normal“ zu treffen sind. So ist davon auszugehen, dass kurz- bis mittelfristig die Kosten reduziert werden, wenn Umsatzeinbrüche eintreten oder erwartet werden. Davon wird der Personalbereich vermutlich vornehmlich durch die (zeitweilige) Reduktion von Neueinstellungen und ggf. durch Rückgriff auf Kurzarbeit betroffen sein. Durch neue Dienstleistungen und langfristige Anpassungen der bestehenden Dienstleistungen sowie die Zunahme des Einsatzes digitaler Werkzeuge und Services werden sich die erforderlichen Kenntnisse und Fähigkeiten, bspw. spezifischere Technologiekenntnisse, verändern. Dies wird bei Neueinstellungen und der Fortbildung des bestehenden Personalstamms zu berücksichtigen sein.

¹ Vgl. *IDW*, *IDW Life* 2020, S. 451 f.

Kapitel A

Beruf und Dienstleistungen des Wirtschaftsprüfers

Verfasser:

WP StB Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann, Düsseldorf

Mitarbeit:

RA Dr. Daniela Kelm, LL.M., Düsseldorf

RA StB Dipl.-Finw. Marita Rindermann, Düsseldorf

WP StB Dipl.-Kffr. Melanie Sack, Düsseldorf

Inhalt	Tz.
1. Einleitung	1
2. Leistungsangebot des Wirtschaftsprüfers	7
2.1 Allgemeines	7
2.2 Abschlussprüfungen – das Kerngeschäft	13
2.3 Assurance-Leistungen und ähnliche Tätigkeiten	20
2.3.1 Kategorisierungsmöglichkeiten für Assurance-Leistungen	20
2.3.2 Finanzinformationen als Beurteilungsgegenstand	23
2.3.3 Andere Beurteilungsgegenstände	26
2.3.3.1 Prüfung von Corporate-Governance-Systemen	26
2.3.3.2 Prüfungen im Zusammenhang mit dem IT-Einsatz im Unternehmen	34
2.3.3.3 Gesellschaftsrechtliche Sonderprüfungen	39
2.3.3.4 Bestätigungs- bzw. bestätigungsähnliche Leistungen bei Kapitalmarkttransaktionen	41
2.3.3.5 Nichtfinanzielle Erklärung und die Prüfung von nichtfinanziellen Informationen	43
2.4 Outsourcing-Dienstleistungen	44
2.5 Consulting/Advisory/Beratung	46
2.5.1 Überblick	46
2.5.2 IT-Beratung	47
2.5.3 Transaktionsberatung	49
2.5.4 Unternehmensbewertung	52
2.5.5 Restrukturierungs- und Sanierungsberatung	54
2.5.6 Forensic-/Fraud-Untersuchungen	61
2.5.7 Nachhaltigkeit und Klimarisiken	62
2.5.8 Steuerberatung und Rechtsdienstleistungen	63
2.6 Branchen und Märkte	67
3. Rechte und Pflichten des Wirtschaftsprüfers	68
3.1 Vereinbare und unvereinbare Tätigkeiten	68
3.1.1 Vereinbare Tätigkeiten	69
3.1.1.1 Ausübung eines anderen freien Berufs	70
3.1.1.2 Lehr- und Vortragstätigkeit	74
3.1.1.3 Angestellter bei bestimmten Organisationen	76
3.1.1.4 Schriftstellerische/künstlerische Tätigkeit	78
3.1.1.5 Exkurs: Mitgliedschaft/Tätigkeit in Kontrollorganen	79
3.1.2 Unvereinbare Tätigkeiten	81
3.1.2.1 Gewerbliche Tätigkeiten	82
3.1.2.2 Unzulässige Anstellungsverhältnisse	84
3.1.2.3 Öffentlich-rechtliche Dienst- oder Amtsverhältnisse	88
3.2 Berufspflichten	90
3.2.1 Allgemeines	90
3.2.2 Berufspflichten und Bilanzrecht	93
3.2.3 Unabhängigkeit	96
3.2.3.1 Besorgnis der Befangenheit	98
3.2.3.1.1 Eigeninteresse	101
3.2.3.1.2 Selbstprüfung	106

3.2.3.1.3	Verhältnis der absoluten Ausschlussgründe zur allgemeinen Besorgnis der Befangenheit	118
3.2.3.1.4	Interessenvertretung	119
3.2.3.1.5	Persönliche Vertrautheit	124
3.2.3.2	Besondere Ausschlussgründe bei Unternehmen von öffentlichem Interesse	126
3.2.3.2.1	Nichtprüfungsleistungen	127
3.2.3.2.2	Honorargrenze	137
3.2.3.2.3	Rotation	139
3.2.3.3	Personenkreis, der Besorgnis der Befangenheit auslösen kann	147
3.2.3.4	Schutzmaßnahmen	151
3.2.3.5	Sonstige Prüfungen	155
3.2.3.6	Auswirkungen bei gemeinsamer Berufsausübung oder Kooperationen	156
3.2.3.7	Auswirkungen der Zugehörigkeit zu einem Netzwerk	158
3.2.3.8	Rechtsfolgen bei Verstößen gegen Unabhängigkeitsan- forderungen	163
3.2.4	Unparteilichkeit	168
3.2.5	Wechsel zu einem Prüfungsmandanten	170
3.2.6	Verschwiegenheit	171
3.2.6.1	Allgemeines	171
3.2.6.2	Betroffener Personenkreis	172
3.2.6.3	Inhalt und Umfang	179
3.2.6.4	Ausnahmen von der Verschwiegenheitspflicht	189
3.2.7	Gewissenhaftigkeit	210
3.2.8	Eigenverantwortlichkeit	221
3.2.9	Berufswürdiges Verhalten	229
3.2.9.1	Unterrichtung des Auftraggebers über Gesetzesverstöße	230
3.2.9.2	Verbot eines Erfolgshonorars	231
3.2.9.3	Verbote bei der Honorargestaltung für gesetzliche Abschlussprüfungen	234
3.2.9.4	Verbot der Provisionszahlung für die Auftragsvermittlung	236
3.2.9.5	Mandantenschutzklauseln	237
3.2.9.6	Pflicht zur Veröffentlichung eines Transparenzberichts	245
3.2.10	Werbung	250
4.	Abwicklung beruflicher Aufträge, Vergütung und Haftung	273
4.1	Abwicklung beruflicher Aufträge	273
4.1.1	Entstehung des Vertragsverhältnisses	273
4.1.2	Beauftragung von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften	280
4.1.3	Beauftragung von Sozietäten	281
4.1.4	Beendigung des Vertragsverhältnisses	284
4.1.4.1	Erfüllung oder Kündigung	284
4.1.4.2	Besonderheiten bei der gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfung	288
4.1.5	Herausgabepflicht und Zurückbehaltungsrecht	291
4.1.5.1	Herausgabepflicht	291

4.1.5.2	Zurückbehaltungsrecht	292
4.2	Vergütungsregelungen	295
4.2.1	Vertragliche Vereinbarung	295
4.2.2	Erfolgs- und Pauschalhonorar	297
4.2.3	Tätigkeit als Sachverständiger für Gerichte und Behörden	299
4.2.4	Verjährung von Vergütungsansprüchen	303
4.2.5	Gerichtsstand für Honorarklagen	304
4.3	Haftung	307
4.3.1	Haftung gegenüber dem Auftraggeber	307
4.3.1.1	Haftung aus Vertrag	307
4.3.1.2	Haftung aus § 323 HGB bei gesetzlicher Abschlussprüfung	309
4.3.1.2.1	Pflichtverletzung	309
4.3.1.2.2	Verschulden	313
4.3.1.2.3	Schaden und Kausalität	317
4.3.1.2.4	Ersatzberechtigte	322
4.3.1.2.5	Ersatzverpflichtete	323
4.3.1.2.6	Mitverschulden	324
4.3.1.2.7	Haftungsbegrenzung	325
4.3.1.3	Haftung bei freiwilliger Prüfung	327
4.3.1.4	Schadensersatz wegen verspäteter Auftragsablehnung	328
4.3.1.5	Haftung aus unerlaubter Handlung gemäß §§ 823 ff. BGB	330
4.3.2	Haftung gegenüber Dritten	334
4.3.2.1	Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter	334
4.3.2.2	Drittchadensliquidation	344
4.3.2.3	Auskunftsvertrag	345
4.3.2.4	Prospekthaftung	349
4.3.2.5	Ansprüche aus rechtsgeschäftlichen oder rechtsgeschäftsähnlichen Schuldverhältnissen	353
4.3.2.6	Dritthaftung aus unerlaubter Handlung gemäß §§ 823 ff. BGB	355
4.3.3	Haftung des Wirtschaftsprüfers als gerichtlicher Sachverständiger	359
4.3.4	Möglichkeiten einer vertraglichen Haftungsbeschränkung	360
4.3.5	Anrechnung von Mitverschulden des Vertragspartners	367
4.3.6	Verjährung	368
4.3.6.1	Fristen und Voraussetzungen	368
4.3.6.2	Sekundärhaftung	372
5.	Rahmenbedingungen für Berufszugang und -ausübung	376
5.1	Zugang zum Beruf	376
5.1.1	Wirtschaftsprüferexamen	377
5.1.1.1	Zulassungsverfahren	377
5.1.1.2	Zulassungsvoraussetzungen	378
5.1.1.2.1	Vorbildung	379
5.1.1.2.2	Praktische Tätigkeiten	381
5.1.1.2.3	Reihenfolge	392
5.1.1.2.4	Befreiung vom Nachweis der Prüfungstätigkeit	393

5.1.1.3	Nachweis der Zulassungsvoraussetzung – verbindliche Auskunft	394
5.1.1.4	Prüfungsverfahren	396
5.1.1.5	Verkürzung des Wirtschaftsprüferexamens	404
5.1.1.5.1	Verkürzte Prüfung für Steuerberater	405
5.1.1.5.2	Verkürzte Prüfung für vereidigte Buchprüfer	406
5.1.1.5.3	Ausblick	407
5.1.2	Zugang zum Wirtschaftsprüferberuf in Sonderfällen	408
5.1.2.1	Eignungsprüfung nach dem Neunten Teil der Wirtschaftsprüferordnung	409
5.1.2.2	Berücksichtigung von Studienleistungen	412
5.2	Bestellung als Wirtschaftsprüfer	417
5.3	Erlöschen, Rücknahme und Widerruf der Bestellung	422
5.3.1	Erlöschen	422
5.3.2	Rücknahme und Widerruf	425
5.3.2.1	Rücknahme	426
5.3.2.2	Widerruf	427
5.3.3	Wiederbestellung	429
5.3.4	Gebühren	431
5.4	Wirtschaftsprüfungsgesellschaften	432
5.4.1	Errichtung einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft	433
5.4.1.1	Zulässige Rechtsformen	435
5.4.1.2	Gesetzliche Vertretung	440
5.4.1.2.1	Berufung von vereidigten Buchprüfern, Steuerberatern, Rechtsanwälten und europäischen Abschlussprüfern als gesetzliche Vertreter	442
5.4.1.2.2	Ausnahmen für besonders befähigte Personen	443
5.4.1.2.3	Ausnahmen für Angehörige von Prüferberufen aus Drittstaaten	444
5.4.1.2.4	Zahlenmäßige Beschränkung der Nicht-WP, WPK-Mitgliedschaft	445
5.4.1.2.5	Versagung der Ausnahmegenehmigung	446
5.4.1.2.6	Umfang der Befugnisse von Nicht-WP	447
5.4.1.3	Gesellschafter/Kapitalbindung	450
5.4.1.3.1	Beschränkter Gesellschafterkreis	450
5.4.1.3.2	Mehrheitserfordernisse	452
5.4.1.3.3	Vinkulierung der Anteile	458
5.4.1.3.4	Mindestkapital und Kapitaleinzahlung	459
5.4.1.4	Firma	460
5.4.1.4.1	Orts- und Regionalangaben	462
5.4.1.4.2	Hinweise auf Wirtschaftsgruppen und Branchen	464
5.4.1.4.3	Verwendung von Personennamen	465
5.4.1.4.4	Verwendung der Firma bei Neugründung	468
5.4.2	Erlöschen, Rücknahme und Widerruf der Anerkennung	469
5.4.2.1	Erlöschen	469

5.4.2.2	Verzicht	470
5.4.2.3	Auflösung	472
5.4.2.4	Insolvenz der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft	474
5.4.2.5	Umwandlung	475
5.4.2.5.1	Verschmelzung	476
5.4.2.5.2	Spaltung	478
5.4.2.5.3	Vermögensübertragung	479
5.4.2.5.4	Formwechsel	480
5.4.2.6	Rücknahme und Widerruf	481
5.4.2.7	Fortfall von Anerkennungsvoraussetzungen	482
5.4.2.8	Vermögensverfall	488
5.4.2.9	Verstoß gegen Publizitätspflichten	489
5.4.3	Gebühren	490
5.5	Anforderungen an die Berufsausübung	491
5.5.1	Berufssitz	491
5.5.2	Zweigniederlassungen	495
5.5.3	Sonstige Fragen zur Art der Berufsausübung	501
5.5.3.1	Allgemeines	501
5.5.3.2	Einzelpraxis	503
5.5.3.3	Gemeinschaftliche Berufsausübung (Sozietät)	504
5.5.3.4	Partnerschaftsgesellschaft	512
5.5.3.5	Bürogemeinschaften	517
5.5.3.6	Kooperation	518
5.5.3.7	Anstellungsverhältnis	520
5.5.3.8	Freie Mitarbeit	525
5.5.4	Berufssiegel	527
5.5.5	Berufsbezeichnung	536
5.5.6	Berufshaftpflichtversicherung	542
5.5.7	Auftragsdatei	552
5.5.8	Handakten	553
5.5.9	Berufsregister	560
5.5.10	Datenschutz	564
5.5.11	Beurlaubung	567
6.	Berufsaufsicht und Berufsgerichtsbarkeit	569
6.1	Berufsaufsicht	569
6.1.1	Vorbemerkung	569
6.1.2	Betroffener Personenkreis	570
6.1.3	Zuständigkeiten	574
6.1.4	Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS)	575
6.1.4.1	Organisation	575
6.1.4.2	Aufgaben	579
6.1.5	Verfahrensgrundsätze	580
6.1.5.1	Ermittlungen von Amts wegen	581
6.1.5.2	Mitwirkungspflichten	582
6.1.5.3	Rechtliches Gehör	590
6.1.6	Berufsaufsichtliche Maßnahmen, Rechtsmittel und öffentliche Bekanntgabe	591

6.1.6.1	Berufsaufsichtliche Maßnahmen	591
6.1.6.2	Rechtsmittel	596
6.1.6.3	Öffentliche Bekanntgabe von Berufsaufsichtsmaßnahmen	597
6.1.7	Untersagungsverfügung	600
6.1.8	Zivilrechtliche Unterlassungsklage	601
6.1.9	Verjährung	602
6.2	Berufsggerichtsbarkeit	603
6.2.1	Zuständigkeit	603
6.2.2	Berufsggerichtliches Verfahren	604
6.2.3	Berufsggerichtliche Entscheidung	607
6.2.4	Rechtsmittel	608
6.2.4.1	Berufung	608
6.2.4.2	Revision	609
6.2.5	Sicherung von Beweisen, vorläufiges Berufsverbot	610
7.	Organisation des Berufsstands	612
7.1	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW)	612
7.1.1	Einleitung	612
7.1.2	Aufgaben des Instituts der Wirtschaftsprüfer	617
7.1.3	Mitgliedschaft im Institut der Wirtschaftsprüfer	622
7.1.4	Organe des Instituts der Wirtschaftsprüfer	625
7.1.5	Facharbeit	629
7.1.5.1	Verlautbarungen des Instituts der Wirtschaftsprüfer	630
7.1.5.2	Fachgremien des Instituts der Wirtschaftsprüfer	639
7.1.6	Angebote des Instituts der Wirtschaftsprüfer	642
7.1.6.1	Aus- und Fortbildung und weitere Veranstaltungen	642
7.1.6.2	Kommunikation und Medien	645
7.2	Wirtschaftsprüferkammer (WPK)	647
7.3	Weitere nationale und internationale berufsständische Organisationen und Institutionen	651
7.3.1	Versorgungswerk der Wirtschaftsprüfer (WPV)	651
7.3.2	Deutscher Buchprüferverband e.V. (DBV)	652
7.3.3	International Federation of Accountants (IFAC)	653
7.3.4	Accountancy Europe (AE)	662
7.3.5	Forum of Firms (FoF)	666
7.3.6	Global Accounting Alliance (GAA)	667
7.4	Nationale und internationale Rechnungslegungsorganisationen	670
7.4.1	International Financial Reporting Standards Foundation (IFRS Foundation) / International Accounting Standards Board (IASB)	670
7.4.2	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC)	673
7.4.3	Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR/FREP)	679

1. Einleitung

- 1 Wirtschaftsprüfer sind vom Gesetzgeber mit der Aufgabe betraut, die JA und die konsolidierten Abschlüsse zu prüfen. Mit diesen ihnen vorbehaltenen Prüfungen, insb. bei Unternehmen von öffentlichem Interesse, stärken sie das **Vertrauen der Öffentlichkeit** in diese Abschlüsse und leisten damit einen bedeutenden Beitrag zum ordnungsgemäßen Funktionieren der Kapitalmärkte. Wirtschaftsprüfer erfüllen als APr. damit eine besonders wichtige gesellschaftliche Funktion¹.
- 2 Die zur Gewährleistung der erforderlichen Qualität hohen Anforderungen an die Durchführung einer Abschlussprüfung verlangen von den Berufsangehörigen eine entspr. ausgeprägte **fachliche Qualifikation**. Der Zugang zum Beruf des WP erfolgt daher nach entspr. Vorbildung und praktischer Tätigkeit durch das Ablegen eines Exams, mit dem die fachliche und persönliche Eignung für diesen Beruf nachzuweisen ist².
- 3 Wirtschaftsprüfer haben bei ihrer Berufsausübung grds. gesetzlich **normierte Pflichten** wie Unabhängigkeit, Unbefangtheit, Verschwiegenheit und Gewissenhaftigkeit einzuhalten, was die Glaubwürdigkeit der Ergebnisse ihrer Dienstleistungen zusätzlich erhöht.
- 4 Die verantwortungsvolle Tätigkeit als APr. und das Vertrauen der Marktteilnehmer in die Ordnungsmäßigkeit von Abschluss und LB hat zu umfangreichen Regulierungen und Eingriffen in die Berufsausübung geführt. **Europäische Rechtsakte** setzen dabei den Rahmen. Insbesondere zu nennen sind die RL 2014/56/EU³ zur Änderung der Abschlussprüferrichtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von JA und konsolidierten Abschlüssen. Ergänzend hierzu ist die VO (EU) Nr. 537/2014⁴ über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (sog. Public Interest Entities – PIE) unmittelbar anzuwenden⁵.
- 5 § 2 WPO beschreibt den grds. **gesetzlichen Rahmen für die Tätigkeit** der WP: die Durchführung betriebswirtschaftlicher Prüfungen, die Beratung und Vertretung in steuerlichen Angelegenheiten sowie auf den Gebieten der wirtschaftlichen Betriebsführung als Sachverständige aufzutreten, in wirtschaftlichen Angelegenheiten zu beraten und fremde Interessen zu wahren, sowie die treuhänderische Verwaltung. Zwei Kernelemente seien hier hervorgehoben: die Kompetenz in wirtschaftlichen Angelegenheiten sowie das zugrundeliegende Vertrauen.
- 6 Das Dienstleistungsspektrum von WP bzw. WPG ist weit gespannt. Durch neue (technologische) Möglichkeiten und sich verändernde Anforderungen des Marktes entwickelt es sich stetig weiter.

1 VO (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16.04.2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission (im Folgenden: VO (EU) Nr. 537/2014), Abl.EU Nr. L 158 v. 27.05.2014, S. 77 ff., Erwägungsgrund 1.

2 Vgl. Kap. A Tz. 380 ff.

3 RL 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16.04.2014 zur Änderung der RL 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von JA und konsolidierten Abschlüssen (im Folgenden: RL 2014/56/EU), Abl.EU Nr. L 158 v. 27.05.2014, S. 196 ff.

4 Vgl. VO (EU) Nr. 537/2014; Berichtigung der VO (EU) Nr. 537/2014, Abl.EU Nr. L 170/66 v. 11.06.2014.

5 Konkret wurden die europarechtlichen Vorgaben und Mitgliedstaatenwahlrechte in Deutschland durch das Abschlussprüfungsreformgesetz (AReG) und das Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz (APAReG) umgesetzt.

2. Leistungsangebot des Wirtschaftsprüfers

2.1 Allgemeines

Wirtschaftsprüfer üben einen **freien Beruf** aus⁶. Als WP darf nur tätig sein, wer gem. § 15 WPO als solcher öffentlich bestellt ist. Voraussetzung für die Bestellung ist der Nachweis der persönlichen und fachlichen Eignung, die im Zulassungsverfahren und durch ein Examen festgestellt wird⁷. Nur WP bzw. WPG sind befugt, gesetzliche Abschlussprüfungen durchzuführen; eine Ausnahme gilt für mittelgroße GmbH und Pers-Ges. i.S.d. § 264a Abs. 1 HGB, deren JA auch von vBP bzw. BPG geprüft werden können (§ 319 Abs. 1 S. 2 HGB). Die Fähigkeiten und Kenntnisse, über die der WP für diese **Vorbehaltspflicht** verfügt, prädestinieren ihn zugleich, zahlreiche weitere Prüfungstätigkeiten und Beratungsaufgaben wahrzunehmen.

Das **Leistungsangebot** des WP zeichnet sich durch eine dynamische Weiterentwicklung sowie durch eine zunehmende Differenzierung und Erweiterung aus. Aufgrund ihrer Ausgestaltung als Vorbehaltspflicht 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. Der Gesetzgeber hat dem BS aufgrund der besonderen Stellung weitere Vorbehaltspflichten zugewiesen⁸. Die Abschlussprüfung ist indes Grundlage und Ausgangspunkt für die Gestaltung neuartiger und für die Weiterentwicklung bestehender Dienstleistungen, seien sie prüferischer oder beratender Art. Diese profitieren insb. 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.

Die Erbringung von IT-Leistungen in Form der Zurverfügungstellung von Tools ist als Beratung in wirtschaftlichen Angelegenheiten gem. § 2 Abs. 3 Nr. 2 WPO zulässig, wenn bei der Entwicklung von Softwareprogrammen für einen Mandanten steuerrechtliche und betriebswirtschaftliche Kenntnisse prägend waren. In diesem Fall wird der Verkauf dieses Programms an den Mandanten nicht als gewerblich zu qualifizieren sein, da es das Produkt einer steuerlichen und/oder wirtschaftlichen Tätigkeit ist⁹.

Der gesellschaftliche und wirtschaftliche Wandel ist sowohl in seinem Ausmaß als auch in seiner Geschwindigkeit bemerkenswert. Maßgebliche – und sich gegenseitig verstärkende – Treiber des Wandels sind **Digitalisierung und Globalisierung**. Immer neue

6 Zur Definition „Freier Berufe“ s. § 1 Abs. 2 S. 1 PartGG.

7 Vgl. Kap. A Tz. 377 ff.

8 Abrufbar unter wpk.de.

9 Vgl. IDW Life 07/2020, S. 600 ff.; WPK Magazin 3/2020, S. 14.

(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.

- 11 Unternehmen nahezu aller Branchen und Größenklassen stehen vor grundlegenden Herausforderungen. Häufig sind Anpassungsmaßnahmen von erheblicher Tragweite und hoher Geschwindigkeit erforderlich, um die Chancen der 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 internem und externem Unternehmensgeschehen signifikant ausweitet und damit den Fokus auf ein angemessenes Management der direkten und indirekten Schnittstellenrisiken in ihren unterschiedlichen Facetten lenkt. Nur beispielhaft seien Faktoren genannt wie die Anonymität neu hinzutretender Transaktionspartner (Beurteilbarkeit der Leistungsfähigkeit, laufende Überwachung der Arbeitsqualität, Gewährleistung ausreichender Einflussmöglichkeiten, Durchsetzung von Ansprüchen) oder die 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).
- 12 Unsichere Entscheidungssituationen prägen zunehmend die Agenda der jeweils für 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 potenziellen 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.

2.2 Abschlussprüfungen – das Kerngeschäft

Die Wahrnehmung des WP und seiner Kompetenzen wird maßgeblich durch die **Vorbehaltspflicht**, die gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen bestimmter Abschlüsse, geprägt. Die gesetzliche Prüfungspflicht betrifft Unternehmen unterschiedlicher Rechtsformen, Größe und Branchen. **13**

Die zu prüfenden Abschlüsse sind nach nationalen oder internationalen Rechnungslegungsvorschriften aufgestellt. Zu den Letzteren gehören v.a. KA kapitalmarktorientierter MU, die aufgrund europarechtlicher Vorgaben nach IFRS aufgestellt werden müssen. **Ziel der Abschlussprüfung** ist es in beiden Fällen, gem. § 317 Abs. 1 S. 2 HGB festzustellen, „ob die gesetzlichen Vorschriften und sie ergänzende Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung beachtet worden sind“. **Zweck** der Abschlussprüfung ist es, das Vertrauen der Nutzer zu erhöhen. Der APr. gibt ein Urteil dazu ab, ob der Abschluss in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellt wurde. Das Prüfungsurteil wird mit **hinreichender Sicherheit** getroffen¹⁰. **14**

Art, Umfang und Dokumentation der Prüfungsdurchführung werden von Größe, Komplexität und Risiko des Prüfungsgegenstands bestimmt. **Gegenstand** gesetzlicher Abschlussprüfungen sind gem. § 316 Abs. 1 und 2 i.V.m. § 317 HGB neben dem **Jahresabschluss bzw. Konzernabschluss** auch der **Lagebericht bzw. Konzernlagebericht**. Aufgrund des gestiegenen Interesses der Adressaten an zukunftsorientierten Informationen über das Unternehmen – v.a. über seine voraussichtliche Entwicklung und die insoweit maßgeblichen Chancen und Risiken – kommt dem LB bzw. KLB eine große Bedeutung zu, gerade in einem volatileren und sich ständig schneller wandelnden wirtschaftlichen Umfeld. Nach § 317 Abs. 2 HGB erstreckt sich die Prüfung darauf, ob der LB bzw. KLB mit dem Abschluss und den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen des APr. in Einklang steht und ob der LB insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage des Unternehmens bzw. des Konzerns vermittelt. Dabei ist auch zu prüfen, ob die Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung zutreffend dargestellt und die gesetzlichen Vorschriften zur Aufstellung des LB oder KLB beachtet worden sind. **15**

Die Abschlussprüfung hat zum einen eine **Kontrollfunktion**. Dabei steht die präventive Wirkung im Vordergrund, d.h. aufgedeckte Fehler sollen vom Unternehmen vor Erteilung des BestV korrigiert werden können, wodurch vermieden werden kann, dass das Prüfungsurteil einzuschränken oder sogar zu versagen ist. Außerdem kommt der Abschlussprüfung eine **Informationsfunktion** ggü. den gesetzlichen Vertretern, den Aufsichtsorganen, den Anteilseignern sowie generell der interessierten Öffentlichkeit zu. Gegenüber den gesetzlichen Vertretern und den Aufsichtsorganen ist der PrB ein wichtiges Informationsinstrument. Mit der Erteilung oder Versagung eines **Bestätigungsvermerks** über die Vornahme und das Ergebnis der Prüfungen (§ 2 Abs. 1 WPO) hat der JA zudem eine **Beglaubigungsfunktion** ggü. externen Adressaten (vgl. Kap. I Tz. 1). **16**

Unterbleibt die gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfung, ist die **wirksame Feststellung** des Abschlusses nicht möglich, mit der Folge, dass auch der Gewinnverwen- **17**

¹⁰ Vgl. ISA [DE] 200, Tz. 3, 5.

dungsbeschluss nichtig ist¹¹. Weiterhin können zivil-, straf- und steuerrechtliche Auswirkungen einer unterlassenen Pflichtprüfung überaus schwerwiegend sein¹².

- 18** Die Abschlussprüfung folgt dem sog. **risikoorientierten Prüfungsansatz**, d.h. unter Berücksichtigung der nach den individuellen Verhältnissen des Unternehmens zu unterstellenden Anfälligkeit für wesentliche falsche Angaben in Abschluss oder LB. Ein maßgeblicher Einfluss auf die Ausgestaltung des risikoorientierten Prüfungsansatzes geht von der Prägung der Unternehmenstätigkeit durch IT aus. Die Abwicklung und Abbildung von Geschäftsprozessen erfolgen meist mittels ERP-Systemen mit der Folge, dass rechnungslegungsrelevante Informationen bereits in den VORSYSTEMEN generiert werden und dort auch entspr. Kontrollen zur Gewährleistung einer ordnungsgemäßen Rechnungslegung integriert sind. Die Eignung und Wirksamkeit des IKS des Unternehmens sowie die Art der Geschäftsprozesse beeinflussen damit den Prüfungsansatz. In der Abschlussprüfung werden zunehmend IT-gestützte Anwendungen, die bei der Beschaffung, Aufbereitung, Modellierung und Visualisierung von Daten unterstützen, verwendet. Insbesondere Datenanalysen werden mittlerweile in nahezu allen Phasen der Abschlussprüfung eingesetzt. Relevanz und Nutzen der Abschlussprüfung werden kontinuierlich verbessert, z.B. durch Erkenntnisse zur Soll-Ist-Effizienz von Geschäftsprozessen oder zu ihrer relativen Effizienz im unternehmensübergreifenden Vergleich (Benchmarking). Insoweit ist auch die Abschlussprüfung selbst in der Lage, Antworten auf die veränderten Fragen von Management und Aufsichtsorganen zu liefern (vgl. Kap. A Tz. 12).
- 19** In den Fällen, in denen eine Abschlussprüfung nicht gesetzl. vorgeschrieben ist, bietet sich häufig eine sog. **freiwillige Prüfung durch einen Wirtschaftsprüfer an**. Vielfach besteht bei Unternehmen aufgrund von Satzung/Gesellschaftsvertrag, entspr. Beschlussfassung der Gesellschafter oder kreditvertraglicher Abreden die Pflicht, eine Prüfung des Abschlusses durch WP vornehmen zu lassen, sodass die Bezeichnung als „freiwillige“ Prüfung mitunter irreführend ist¹³. Auch zur Entlastung des Managements oder zur Information der Stakeholder kann eine freiwillige Abschlussprüfung sinnvoll sein. Ein BestV darf bei einer freiwilligen Prüfung nur erteilt werden, wenn diese nach Art und Umfang einer Pflichtprüfung entspricht und ein PrB erstellt wird¹⁴.

2.3 Assurance-Leistungen und ähnliche Tätigkeiten

2.3.1 Kategorisierungsmöglichkeiten für Assurance-Leistungen

- 20** Außer der Abschlussprüfung gibt es zahlreiche weitere Prüfungsleistungen und damit verwandte Tätigkeiten, die WP durchführen. 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 der 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

11 Vgl. § 253 Abs. 1 S. 1 AktG.

12 Wegen der möglichen zivil- und steuerrechtlichen Folgen vgl. *Weilep*.

13 OLG München v. 10.07.1996, DB, S. 1666, BB, S. 1824.

14 *IDW PS 450 n.F.*, Tz. 20.

Das **WP Handbuch – Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung** erfasst alle wesentlichen Aspekte im Zusammenhang mit der Vorbehaltsaufgabe der Wirtschaftsprüfer – der Abschlussprüfung.

Umfassend werden die Grundlagen der Rechnungslegung nach HGB und PubLG für Unternehmen und Konzerne dargestellt. Korrespondierend dazu werden die Handlungserfordernisse für die Jahres- und Konzernabschlussprüfung aufgezeigt.

Wichtige Bestandteile der Neuauflage 2021 sind u.a.:

- die **Integration der ISA [DE]** in die deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA)
- Folgeänderungen aus **ISA [DE] 720 (Revised)** im Zusammenhang mit den „sonstigen Informationen“ im Bestätigungsvermerk

- die Berücksichtigung des European Single Electronic Format (ESEF) für Jahresfinanzberichte bei bestimmten Inlandsemittenten im Rahmen der Jahresabschlussprüfung
- die Berücksichtigung des DCGK 2020

Zudem ist der Publikation ein hochaktuelles Kapitel vorangestellt:

Auswirkungen der Coronavirus-Pandemie auf Unternehmen und Wirtschaftsprüfung.

Darüber hinaus sind alle Kapitel der Neuauflage mit Blick auf die aktuelle Gesetzgebung und Rechtsprechung überarbeitet worden, neue und aktualisierte IDW Verlautbarungen wurden eingepflegt.