

RUHR-UNIVERSITÄT BOCHUM

Spezialfälle der Wirtschaftsprüfung

Einführung und Grundlagen der Abschlussprüfung

Sommersemester 2012

Agenda

- **Einführung**
 - Ziele des Moduls
 - Organisatorisches
- **Grundlagen der Abschlussprüfung**
 - Ziele der Veranstaltung
 - Zulassung zum Wirtschaftsprüfer
 - Dienstleistungen des Wirtschaftsprüfers
 - Wichtige Berufsorganisationen und -grundsätze

Agenda

- **Grundlagen der Abschlussprüfung** (Fortsetzung)
 - Konzept der risikoorientierten Prüfung
 - Ermittlung des inhärenten Risikos
 - Prüfung des internen Kontrollsystems
 - Analytische Prüfungshandlungen
 - Einzelfallprüfungen
 - Urteilsbildung und -mitteilung
 - Prüfungsdokumentation
 - Kritik und künftige Entwicklungen

Agenda

■ Einführung

- Ziele des Moduls

- Organisatorisches

■ Grundlagen der Abschlussprüfung

- Ziele der Veranstaltung

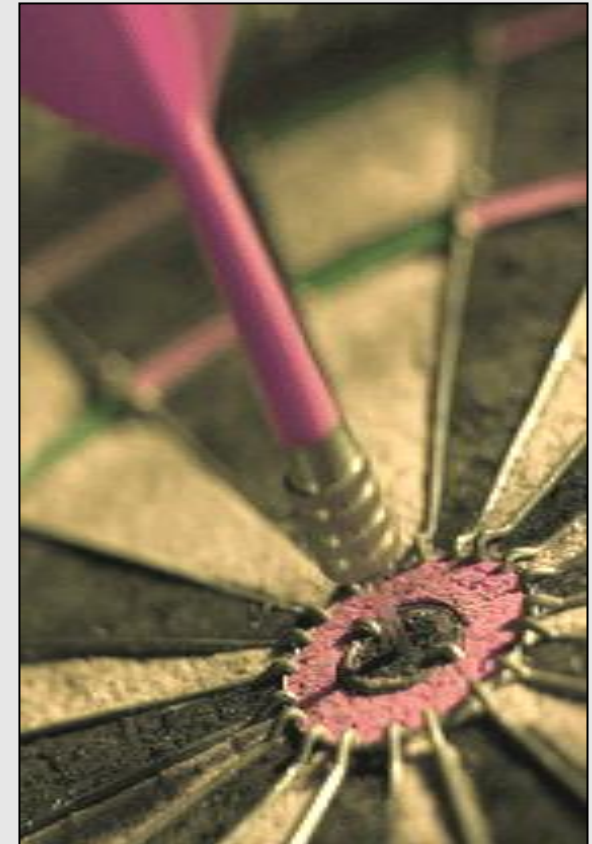
- Zulassung zum Wirtschaftsprüfer

- Dienstleistungen des Wirtschaftsprüfers

- Wichtige Berufsorganisationen und -grundsätze

Ziele des Moduls

- **Ziele dieser Einführungsveranstaltung**
 - Sie wissen, wie das Modul „Spezialfälle der Wirtschaftsprüfung“ aufgebaut ist.
 - Sie kennen einige institutionelle Grundlagen der Wirtschaftsprüfung in Deutschland.
 - Sie kennen den Grob Ablauf einer risikoorientierten Prüfung der Rechnungslegung.
 - Sie kennen einige Prüfungsmethoden.



Ziele des Moduls

...später WP
werden möchte.

... ein entsprechendes
Basiswissen für die
Master-/Diplomarbeit
brauche.

**Ich belege das
Modul, weil ich ...**

... verzweifelt
bin.

... die ECTSs
bzw. CPs
brauche.

Agenda

■ Einführung

- Ziele des Moduls

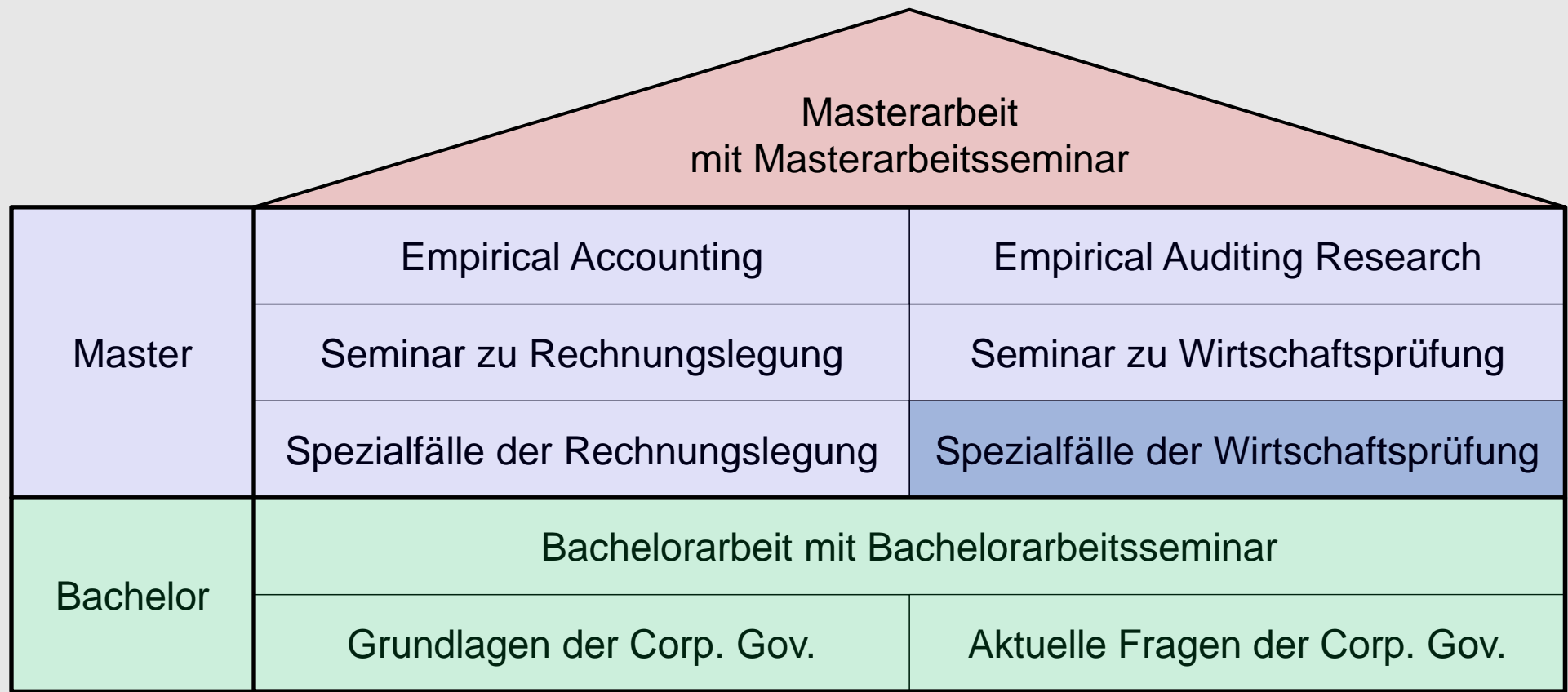
- Organisatorisches

■ Grundlagen der Abschlussprüfung

- Ziele der Veranstaltung
- Zulassung zum Wirtschaftsprüfer
- Dienstleistungen des Wirtschaftsprüfers
- Wichtige Berufsorganisationen und -grundsätze

Modul „Spezialfälle der Wirtschaftsprüfung“

- Lehrangebot des Lehrstuhls für Accounting, insb. Auditing



Modul „Spezialfälle der Wirtschaftsprüfung“

■ Bestandteile des Moduls

- Vorlesung mit Fallstudien und Übungsaufgaben
- Vorlesungstermine: Montag, 16.15-19.45 Uhr in GBCF 04 / 614
16. April 2012 bis 18. Juni 2012
- Arbeitsgemeinschaften bei Bedarf (freiwillig)

■ Teilnahmevoraussetzungen

- Kenntnisse in der Rechnungslegung nach **IFRS** (**unbedingt notwendig** und werden grundsätzlich als bekannt vorausgesetzt)
- Kenntnisse der Grundlagen der Wirtschaftsprüfung und Corporate Governance

Modul „Spezialfälle der Wirtschaftsprüfung“

■ Prüfungsleistungen des Moduls

- Abschlussklausur (90 Minuten)
- Durch die aktive Beteiligung an der Lösung der Fallstudien können bis zu **15 Bonuspunkte** (max. 3 Punkte pro Veranstaltung) für die Abschlussklausur erworben werden (die erreichten Bonuspunkte werden bei der Note des Moduls berücksichtigt, falls die Abschlussklausur mit mindestens 4,0 bestanden wurde).
- Klausurtermin (voraussichtlich): 18. Juni 2012, 16.00-18.00 Uhr, Raum wird noch bekannt gegeben

Modul „Spezialfälle der Wirtschaftsprüfung“

■ Veranstaltungen des Moduls

- 16. April: Einführung und Grundlagen der Abschlussprüfung
- 23. April: Prüfungen im Kontext von IAS 2 und IAS 11
- 30. April: Prüfungen im Kontext von IFRS 3 (unter Beachtung von IAS 38 und IFRS 13)
- 07. Mai: Erstes Repetitorium
- 14. Mai: Prüfungen im Kontext von IAS 32 / IAS 39 (mit Ausblick auf IFRS 7 und IFRS 9)
- 21. Mai: Prüfungen im Kontext von IAS 37
- 06. Juni: Enforcement – Die Prüfungsarbeit der DPR
- 11. Juni: Zweites Repetitorium
- 18. Juni: Klausur

Betreuer des Moduls

■ Betreuer des Moduls

- Dipl.-Ök. Janine Maniora

janine.maniora@rub.de

Raum: GC 2 / 55

Tel.: 0234 – 32 25645

- Benedikt Downar, M. Sc.

benedikt.downar@rub.de

Raum: GC 2 / 58

Tel.: 0234 – 32 22891

Modul „Spezialfälle der Wirtschaftsprüfung“

■ Dozenten des Moduls

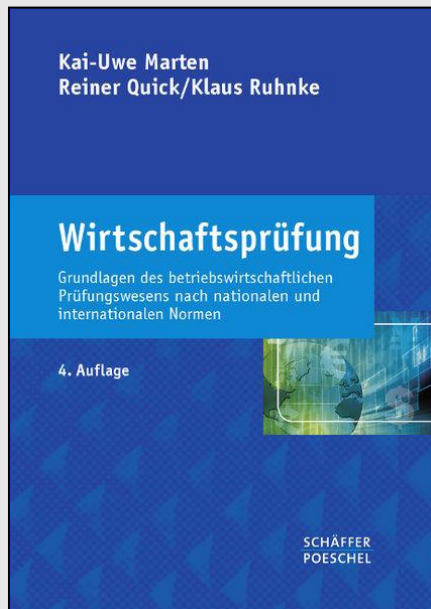
- Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Ernst & Young; sowie eine Veranstaltung in Kooperation mit der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft KPMG und der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung
- Betreuung und freiwillige Arbeitsgemeinschaften durch Dipl.-Ök. Janine Maniora und Benedikt Downar, M. Sc. auf Wunsch der Studentinnen und Studenten zu aktuellen Themen außerhalb der Vorlesung

■ Lehrkonzept

- aktivierende Elemente in den Vorlesungen (Übungen und Praxisfälle)
- ergänzende (längere) Fallstudien
- Diskussions- und Arbeitsgruppen bzw. kleinere Rollenspiele

Modul „Spezialfälle der Wirtschaftsprüfung“

- **Vorlesungsunterlagen und Literaturempfehlung**
 - Download der präsentierten Folien und Aufgabenstellungen im Blackboard
 - Marten, K.-U., Quick, R. und Ruhnke, K. (2011): Wirtschaftsprüfung, 4. Auflage, (Schäffer-Poeschel-Verlag), Stuttgart.



Agenda

■ Einführung

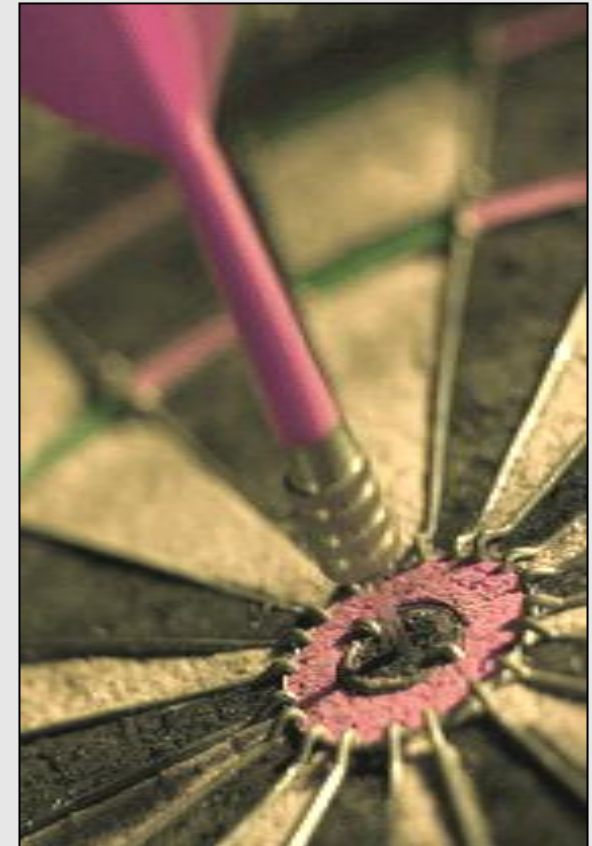
- Ziele des Moduls
- Organisatorisches

■ Grundlagen der Abschlussprüfung

- Ziele der Veranstaltung
- Zulassung zum Wirtschaftsprüfer
- Dienstleistungen des Wirtschaftsprüfers
- Wichtige Berufsorganisationen und -grundsätze

Ziele der Veranstaltung

- organisatorisches Basiswissen zur Notwendigkeit und zu den Rahmenbedingungen von Abschlussprüfungen
- konkrete Anwendung und Einschätzung des Nutzens von Methoden der Abschlussprüfungen
- Kennenlernen von einigen zentralen praktischen Herausforderungen in der Abschlussprüfung
- Eindruck vom Ablauf von Prüfungshandlungen



Ziele der Veranstaltung

- **Einführung**
 - **risikoorientierte** Prüfung der **Ordnungsmäßigkeit** der Rechnungslegung zur Gewährleistung deren **Verlässlichkeit**
 - Ergebnis der Prüfung
 - extern: **Bestätigungsvermerk**
 - intern: **Prüfungsbericht**



Agenda

- **Einführung**
 - Ziele des Moduls
 - Organisatorisches
- **Grundlagen der Abschlussprüfung**
 - Ziele der Veranstaltung
 - Zulassung zum Wirtschaftsprüfer
 - Dienstleistungen des Wirtschaftsprüfers
 - Wichtige Berufsorganisationen und -grundsätze

Zulassung zum WP

- **Grundsätzlich: akademische Vorbildung (§ 8 Abs. 1 WPO)**
 - **Hochschulstudium** der Wirtschafts- oder Rechtswissenschaften
 - ein anderes Studium (z.B. Mathematik oder Sozialwissenschaften) mit wirtschaftswissenschaftlicher Ausrichtung
 - **langjährige einschlägige, praktische Tätigkeiten** können einen Hochschulabschluss u.U. ersetzen (§ 8 Abs. 2 WPO)
 - ausländische Abschlüsse sind ausreichend, wenn sie vergleichbar sind: z.B. Master-Degree (§ 8 Abs. 3 WPO)

Zulassung zum WP

- **Schriftliche Prüfung mit sieben Aufsichtsarbeiten (§ 7 Abs. 2 WiPrPrüfV)**
 - Wirtschaftliches Prüfungswesen, Unternehmensbewertung und Berufsrecht (2 Prüfungen)
 - Angewandte Betriebs- und Volkswirtschaftslehre (2 Prüfungen)
 - Wirtschaftsrecht (1 Prüfung)
 - Steuerrecht (2 Prüfungen)
- **Mündliche Prüfung**
 - Kurzvortrag
 - Fragen zu den Prüfungsgebieten

Zulassung zum WP

■ Möglichkeiten einer verkürzten Prüfung

- Für Steuerberater entfallen die Prüfungen zum Steuerrecht
- **Anrechnung** von als gleichwertig anerkannten Studienleistungen in den Gebieten angewandte BWL/VWL und Wirtschaftsrecht (§ 13b WPO)
=> ab dem Sommersemester 2011 hier in Bochum möglich für BWL und VWL
- **Anrechnung** der Gebiete angewandte BWL/VWL sowie Wirtschaftsrecht und sofortige Ablegung des WP-Examens nach von als „besonders geeignet anerkannten“ Masterstudiengängen (§ 8a WPO)
=> voraussichtlich ab 2013 hier in Bochum möglich im Rahmen des Executive Master in Accounting and Auditing (in Kooperation mit der Uni Münster)

Agenda

- **Einführung**
 - Ziele des Moduls
 - Organisatorisches
- **Grundlagen der Abschlussprüfung**
 - Ziele der Veranstaltung
 - Zulassung zum Wirtschaftsprüfer
 - Dienstleistungen des Wirtschaftsprüfers
 - Wichtige Berufsorganisationen und -grundsätze

Dienstleistungen des WP

- **Dienstleistungen von Wirtschaftsprüfern**
 - gesetzliche Prüfungsleistungen (v.a. Abschlussprüfung)
 - freiwillige Prüfungsleistungen
 - Unternehmensberatung

Dienstleistungen des WP

■ Gesetzliche Prüfungsleistungen

- **Vorbehaltsprüfungen** (Prüfung gesetzlich nur durch WP/WPG möglich)
 - branchenspezifisch (z.B. Versicherungen und Kreditinstitute)
 - rechtsformspezifisch (z.B. Genossenschaften und Stiftungen)
 - Sonderprüfungen (z.B. Verschmelzungen und Squeeze-Outs)
- **Nicht-Vorbehaltsprüfungen** (Prüfung auch durch andere hinreichend qualifizierte Personen, z.B. TÜV oder Umweltorganisationen, möglich)
 - Gründungsprüfungen

Dienstleistungen des WP

- **Freiwillige Prüfungsleistungen mit eigenständiger Normierung**
 - unterjährige Berichte
 - umweltbezogene Sachverhalte (CSR)
 - Sicherheit von E-commerce
 - Sicherheit von IT-Systemen
 - Kreditwürdigkeitsprüfung

Dienstleistungen des WP

- **Freiwillige Prüfungsleistungen ohne eigenständige Normierung**
 - Ad-hoc-Publizität
 - Wertentwicklungskennzahlen
 - Unterschlagung
 - Sanierungskonzepte
 - *due diligence*

Agenda

- **Einführung**
 - Ziele des Moduls
 - Organisatorisches
- **Grundlagen der Abschlussprüfung**
 - Ziele der Veranstaltung
 - Zulassung zum Wirtschaftsprüfer
 - Dienstleistungen des Wirtschaftsprüfers
 - Wichtige Berufsorganisationen und -grundsätze

Wichtige Berufsorganisationen und -grundsätze

■ Wirtschaftsprüferkammer

- **Pflichtmitgliedschaft** für alle WP, WPG und vBP
- **Berufsaufsicht** und Abschlussdurchsicht
- berufliche Selbstverwaltung (§ 4 WPO), Interessenvertretung der Mitglieder
- Wirtschaftsprüferexamen
- Qualitätskontrolle
- Ausarbeitung von Normen für die Berufsausübung, v.a. **Berufssatzung**, die die Wirtschaftsprüferordnung (WPO) konkretisiert und damit gesetzesähnlich ist



Wichtige Berufsorganisationen und -grundsätze

■ Institut der Wirtschaftsprüfer e.V. (IDW)



- **freiwillige** Mitgliedschaft von WP und WPG
- Förderung der Aus- und Fortbildung der WP
- Entwicklung **fachlicher Regelungen** und Arbeitshilfen
 - Prüfungsstandards (**IDW PS**): verpflichtend für Mitglieder
 - Prüfungshinweise (**IDW PH**): Empfehlung für Mitglieder
- Sicherstellung der Einhaltung der Normen

Wichtige Berufsorganisationen und -grundsätze

- **Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK)**
 - 9 **berufsfremde**, ehrenamtliche Mitglieder
 - **öffentliche** und fachbezogene Aufsicht über die WPK und die dort vereinigten Abschlussprüfer
 - kann Entscheidungen der WPK nochmals prüfen lassen und hat **Letztentscheidungsbefugnis**



Dr. h.c. Wolfgang
Spindler
Vorsitzender
(Präsident des Bundes-
finanzhofs a.D.)



Prof. Dr. Kai-Uwe Marten
Stellv. Vorsitzender
(Direktor des Instituts für
Rechnungswesen und Wirtschafts-
prüfung an der Universität Ulm)

Wichtige Berufsorganisationen und -grundsätze

- **International Federation of Accountants (IFAC)**
 - Vereinigung von 167 WP-Organisationen weltweit
 - deutsche Mitglieder: IDW und WPK
 - Herausgabe der **International Standards of Auditing (ISA)**
 - oft schon in deutsches Recht übernommen
 - ansonsten direkte Anwendung falls in einem Genehmigungsverfahren der EU angenommen (§ 317 Abs. 5 HGB-E)

Wichtige Berufsorganisationen und -grundsätze

- **Berufsgrundsätze nach IDW PS 201 Tz. 25 ff.**
 - Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und Vermeidung der **Besorgnis der Befangenheit**
 - Gewissenhaftigkeit, berufliche Kompetenz, Sorgfalt und Verschwiegenheit
 - Eigenverantwortlichkeit
 - berufswürdiges Verhalten

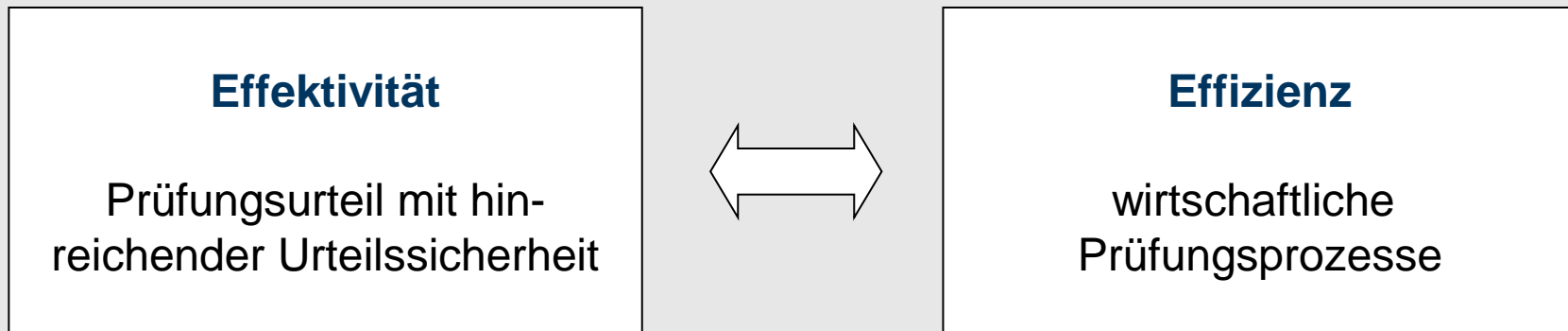
Agenda

■ Grundlagen der Abschlussprüfung (Fortsetzung)

- Konzept der risikoorientierten Prüfung
- Ermittlung des inhärenten Risikos
- Prüfung des internen Kontrollsystems
- Analytische Prüfungshandlungen
- Einzelfallprüfungen
- Urteilsbildung und -mitteilung
- Prüfungsdokumentation
- Kritik und künftige Entwicklungen

Konzept der risikoorientierten Prüfung

- **Umfang der Prüfungshandlungen**
 - Abgabe eines **hinreichend sicheren Prüfungsurteils** (Ordnungsmäßigkeit des Abschlusses) bei minimalen Prüfungskosten (Prüferzeiten)
 - **risikoorientierte Abschlussprüfung**



Konzept der risikoorientierten Prüfung

■ Definition des Prüfungsrisikos

- **ökonomische** Definition: Wahrscheinlichkeit, dass der Abschlussprüfer den Abschluss bzw. ein Prüffeld für normenkonform erachtet, obwohl **wesentliche Fehler** vorliegen
- **statistische** Interpretation: „ β -Fehler“ eines Hypothesentests (Risiko einer irrtümlichen Nicht-Ablehnung der Nullhypothese)

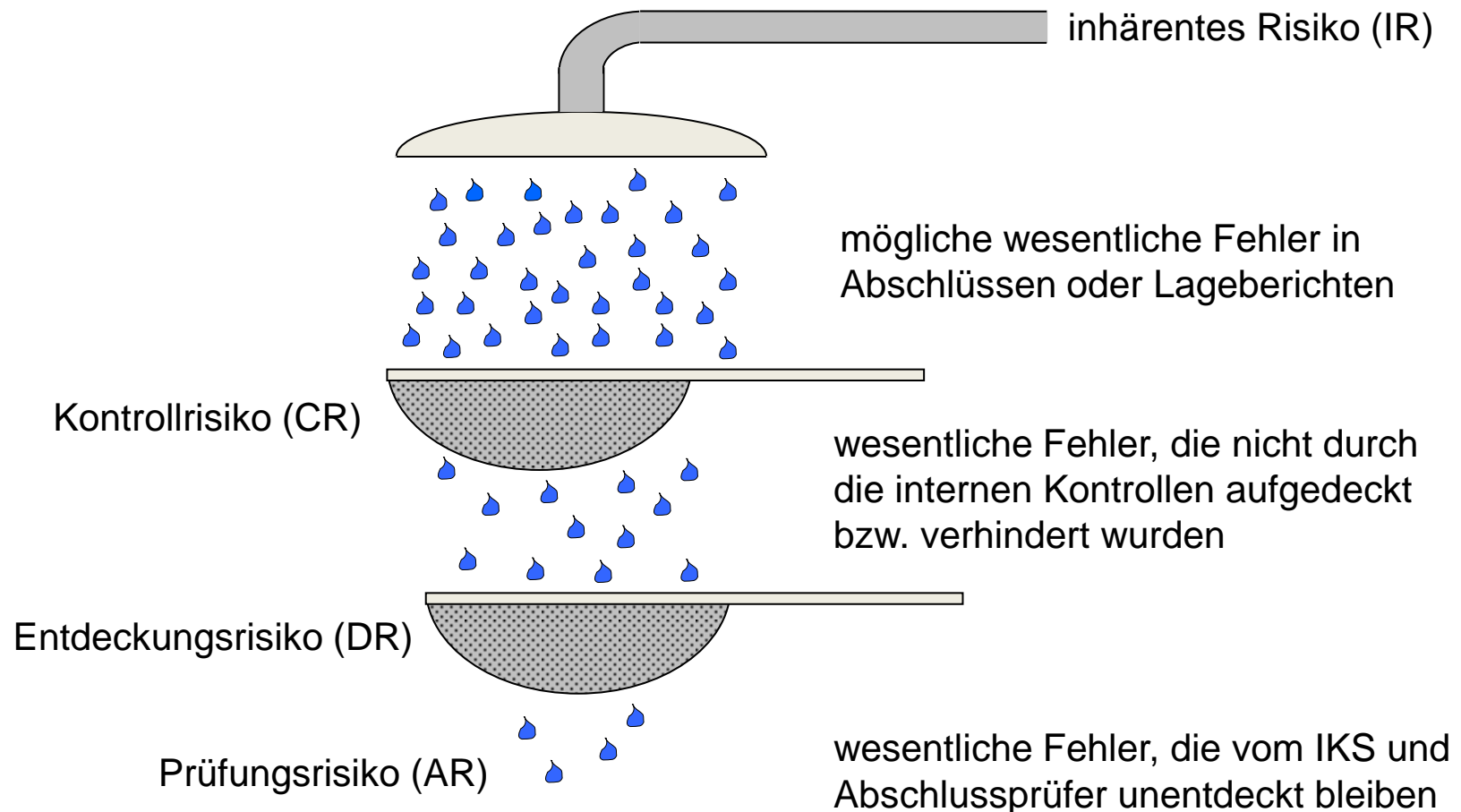
Konzept der risikoorientierten Prüfung

- **Berechnung des Prüfungsrisikos (AR)**
 - **IR = Inherent Risk (inhärentes Risiko)** = Wahrscheinlichkeit für das Auftreten wesentlicher Fehler falls es keinerlei Kontrollen (weder durch das Unternehmen noch durch einen Abschlussprüfer) gibt
 - **CR = Control Risk (Kontrollrisiko)** = Wahrscheinlichkeit, dass wesentliche Fehler nicht durch das interne Kontrollsystem des Unternehmens verhindert oder aufgedeckt werden
 - **DR = Detection Risk (Entdeckungsrisiko)** = Wahrscheinlichkeit, dass der Prüfer (noch enthaltene) wesentliche Fehler nicht aufdeckt

$$AR = IR \cdot CR \cdot DR$$

Konzept der risikoorientierten Prüfung

■ Klassisches Stufenmodell



Konzept der risikoorientierten Prüfung

■ Inhärentes Risiko (IR)

- kann nicht durch den WP beeinflusst werden
- **allgemeine** Einflussfaktoren:
 - **makroökonomische** Faktoren (z.B. konjunkturelle Lage)
 - **branchenspezifische** Faktoren (z.B. Lage des Wirtschaftszweiges)
 - **mandantenspezifische** Faktoren (z.B. wirtschaftliche Lage, Größe, Qualität des Managements bzw. Personals)
 - **prüffeldspezifische** Faktoren
 - Art und Verwertbarkeit des Postens
 - komplexe Berechnungen, Schätzgrößen, Ermessensspielräume

Konzept der risikoorientierten Prüfung

■ Kontrollrisiko (CR)

- kann nicht durch den WP beeinflusst werden
- abhängig von der Wirksamkeit **interner Kontrollen** des Mandanten (z.B. interne Dokumentationen, Kontrolle des Zugriffs auf fungible Gegenstände)
- Feststellung durch systemorientierte Prüfungshandlungen
- Probleme:
 - mangelnde Sorgfalt
 - Ablenkung
 - betrügerisches Zusammenwirken von Angestellten
 - Möglichkeit des Hinwegsetzens über Kontrollen

Konzept der risikoorientierten Prüfung

- **Prüfungsrisiko (AR)**
 - Vorgabe durch den Abschlussprüfer
 - häufig 5% (in Abhängigkeit vom zu prüfenden Unternehmen sind aber auch Vorgaben zwischen 1% und 10% üblich)

Konzept der risikoorientierten Prüfung

■ Berechnung des Entdeckungsrisikos (DR)

- Art und Umfang der Prüfungshandlungen des Prüfers ergibt sich aus dem DR
- Berechnung des DR aus dem unternehmensspezifischen IR und CR, sowie dem (maximal) akzeptierten AR \Rightarrow Anpassung der Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers an diese Vorgaben

$$AR = IR \cdot CR \cdot DR$$

- Weiterentwicklungen dieses Grundmodells (z.B. Unterteilung des DR in „DR aus analytischen Prüfungshandlungen“ und „DR von Einzelfalltests“)

Konzept der risikoorientierten Prüfung

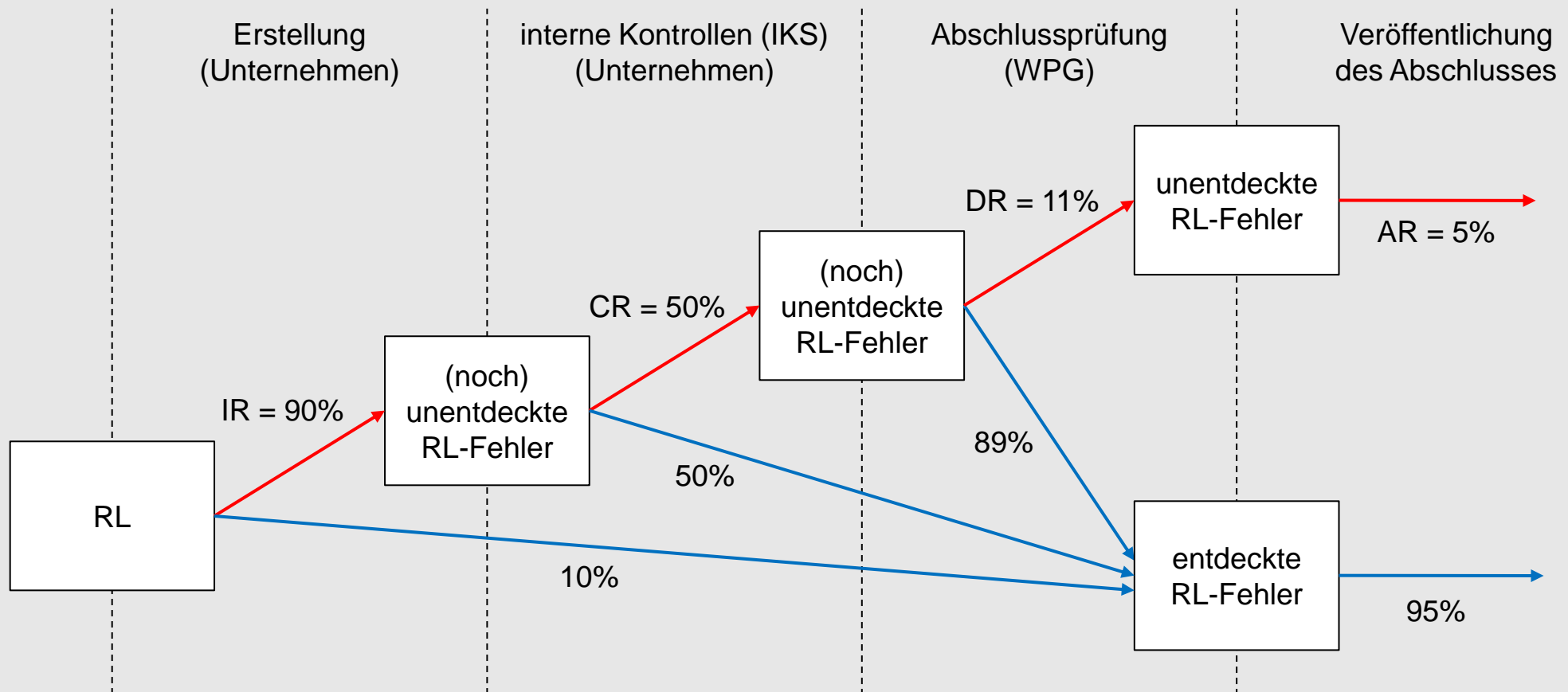
■ Aufgabe

- Ohne Kontrollen ist davon auszugehen, dass in der RL mit einer Wahrscheinlichkeit von 90% (noch) wesentliche Fehler enthalten sind.
- Das interne Kontrollsystem (IKS) ist in der Lage 50% der vorliegenden wesentlichen Fehler zu verhindern oder aufzudecken.
- Der veröffentlichte Abschluss soll mit einer Wahrscheinlichkeit von 95% keine wesentlichen Fehler mehr enthalten
- Berechnen Sie das Entdeckungsrisiko und diskutieren Sie Probleme beim Einsatz dieses Modells in der Praxis.

$$\mathbf{AR = IR \cdot CR \cdot DR}$$
$$5\% = 90\% \cdot 50\% \cdot DR \Leftrightarrow DR = 11,1\%$$

Konzept der risikoorientierten Prüfung

Illustration zur Aufgabe



Konzept der risikoorientierten Prüfung

- **Festlegung der Wesentlichkeitsgrenze (materiality-Kriterium)**
 - **Grenzwerte**, um festzulegen, welche Sachverhalte zu prüfen und welche Fehler zu berichten sind
 - Referenzpunkt: kann die **Entscheidung eines Adressaten** durch den Fehler beeinflusst werden (Eignung zur Beeinflussung)?
 - **Anforderungen** an Wesentlichkeits-Grenzwerte
 - relativ zu Bezugsgrößen
 - (degressiver) Anstieg mit der Unternehmensgröße
 - möglichst geringe Schwankungen im Zeitablauf
 - nicht beeinflussbar durch Abschlusspolitik

Konzept der risikoorientierten Prüfung

■ Beispiel für Grenzwerte

- (durchschnittlicher) Jahresüberschuss (der letzten 3-5 Jahre)

kritische Werte: 5-10%

- Umsatzerlöse

kritische Werte: 0,25%-3%

- Eigenkapital

kritischer Wert: 1%

- Bilanzsumme

kritischer Wert: 0,5%

- Kombinationen aus verschiedenen bedeutenden Bilanzkennzahlen

Konzept der risikoorientierten Prüfung

- **Aufgabe**
 - Diskutieren Sie die Vor- und Nachteile der Festlegung fester quantitativer Grenzwerte zu Bestimmung der materiality.

Agenda

- **Grundlagen der Abschlussprüfung** (Fortsetzung)
 - Konzept der risikoorientierten Prüfung
 - Ermittlung des inhärenten Risikos
 - Prüfung des internen Kontrollsystems
 - Analytische Prüfungshandlungen
 - Einzelfallprüfungen
 - Urteilsbildung und -mitteilung
 - Prüfungsdokumentation
 - Kritik und künftige Entwicklungen

Ermittlung des inhärenten Risikos

- **Makroökonomische Faktoren**
 - **Konjunkturelle Lage** (z.B. Einfluss auf Forderungsausfälle, Vorratserhöhung, schlechtere Liquidität, Insolvenzgefahr)
 - **Inflation** (z.B. Einfluss auf Zinszahlungen)
 - **Wechselkurse** (z.B. Einfluss auf Importe/Exporte)
 - **Arbeitsmarkt** (z.B. Einfluss auf Recruiting)
 - **Politische** und gesetzgeberische Rahmenbedingungen (z.B. politische Instabilität, neue Vorschriften zum Klimaschutz bzw. zur Atomkraft)

Ermittlung des inhärenten Risikos

■ Branchenspezifische Faktoren

- **Wettbewerbsintensität** (z.B. Einfluss auf Preisgestaltung, neue Konkurrenten, Druck der Kapitalgeber)
- **wirtschaftliche Lage** (z.B. Einfluss auf Insolvenzgefahr)
- **Kapitalintensität** (z.B. Einfluss auf Fixkosten)
- Stabilität/Saisonalität der **Nachfrage**, Lebenszyklus der Produkte (z.B. Einfluss auf Fehlerrisiko in bestimmten Zeiträumen)
- spezielle Rechnungslegungsvorschriften (z.B. Banken)

Ermittlung des inhärenten Risikos

- **Mandantenspezifische Faktoren**
 - **Wirtschaftliche Lage** des Unternehmens (u.a. Einfluss auf die Bilanzpolitik des Unternehmens und u.U. Anreiz für Manipulationen)
 - **Beschaffungsbereich** (z.B. Abhängigkeit von Lieferanten)
 - **Produktionsbereich** (z.B. hohe Komplexität, hohe Durchlaufzeiten)
 - **Absatzbereich** (z.B. enge Produktpalette, späte Lage des Produkts im Lebenszyklus, viele Reklamationen, rasche Ausdehnung des Kundenstamms, hohe Saisonalität, hohe Auslandsumsätze)

Ermittlung des inhärenten Risikos

■ Mandantenspezifische Faktoren

- Art des Unternehmens
 - **Rechtsform** und **Eigentümerstruktur** (z.B. keine Aufsichtsgremien, nur wenige Eigentümer)
 - **Wachstum** (hohes Wachstum)
 - **Komplexität** (hohe Dezentralisierung, hohe Diversifizierung, keine flache Hierarchie, unklare Aufgabenverteilung, viele weit verstreute Standorte)
 - **Alter** (junges Unternehmen)
 - **Größe** (größere Unternehmen: zunehmende Spezialisierung, neuartige Geschäftsvorfälle, mehrere Hierarchieebenen; kleinere Unternehmen: Kumulationen von mehreren Funktionen in einer Person, geringerer IT-Einsatz, höhere Qualifikation des Managements)

Ermittlung des inhärenten Risikos

- **Mandantenspezifische Faktoren**
 - **Qualität des Personals**
 - Leistungsbereitschaft (z.B. geringe Motivation, schlechtes Betriebsklima)
 - Leistungsfähigkeit (z.B. zu geringe Ausbildung, Erfahrung)
 - Fluktuation
 - **Prüfungserfahrung** mit dem Mandanten
 - Ergebnisse von Vorjahresprüfungen
 - Erstprüfung vs. Folgeprüfung
 - Prüferwechsel (z.B. aufgrund von Meinungsverschiedenheiten)

Ermittlung des inhärenten Risikos

- **Mandantenspezifische Faktoren**
 - sonstige Faktoren
 - künftige wesentliche Veränderungen (z.B. Verkauf, Kapitalaufnahme, Fusion)
 - Änderungen von Bilanzierungsmethoden

Ermittlung des inhärenten Risikos

- **Prüffeldspezifische Faktoren**
 - Art und **Verwertbarkeit** der Posten
 - **Wert**
 - Liquidität
 - Attraktivität
 - Größe und Mobilität
 - **Anfälligkeit für Verluste** (z.B. schnelle Alterung, unkontrollierbare Abgänge wie Verderb, Anfälligkeit für Währungsschwankungen und Spekulationen)
 - **Schutzeinrichtungen** (z.B. Zugangskontrollen, Verschluss, Kontrollen bei Verlassen des Werksgeländes)

Ermittlung des inhärenten Risikos

■ Prüffeldspezifische Faktoren

- **Komplexität** der Berechnungen (z.B. Zurechnung von Gemeinkosten)
- **Ermessensspielräume** und Schätzungen (z.B. bei Forderungsausfällen, Nutzungsdauern, Rückstellungen)
- **Art der Transaktionen**
 - komplexe Geschäftsvorfälle
 - ungewöhnliche Transaktionen (z.B. Unternehmenskauf, Kapitalerhöhung) bzw. nicht routinemäßige Verarbeitungsvorgänge (z.B. Währungsumrechnung, Leasing)
 - Transaktionen mit nahe stehenden Personen bzw. Transaktionen, an denen das Management in ungewöhnlichem Maße beteiligt ist

Ermittlung des inhärenten Risikos

- **Prüffeldspezifische Faktoren**
 - **Bedeutung des Prüffelds**
 - wertmäßige Höhe
 - Anzahl und Volumen der Transaktionen

Ermittlung des inhärenten Risikos

■ Fallstudie

Die A&B WPG übernimmt 2011 die Abschlussprüfung bei der Navi GmbH. Dabei handelt es sich um einen Automobilzulieferer, der vor 8 Jahren gegründet wurde und sich zu 80% im Besitz des Gründers befindet. Hauptprodukte der GmbH sind Navigationsgeräte, die ca. 90% des Umsatzes ausmachen. Das Unternehmen bezieht seine Vorräte vorrangig von einem der zwei Marktführer für solche Geräte in China und stellt einen kleinen Teil der Produkte selbst in Deutschland her. Aufgrund der hohen Automobilnachfrage in den letzten Jahren konnte der Umsatz jedes Jahr um 15% gesteigert werden und das Periodenergebnis jeweils um 10% pro Jahr. Letzteres ist auch eine Determinante für die Vergütung des Managements. Zunächst soll das Prüffeld „Vorräte“ geprüft werden.

Aufgabe: Nehmen Sie eine ausführliche Risikoanalyse zur Ermittlung des inhärenten Risikos für die Navi GmbH und speziell für das Prüffeld „Vorräte“ vor. Identifizieren Sie dabei insbesondere Faktoren, die auf ein erhöhtes inhärentes Risiko hindeuten.

Agenda

- **Grundlagen der Abschlussprüfung** (Fortsetzung)
 - Konzept der risikoorientierten Prüfung
 - Ermittlung des inhärenten Risikos
 - Prüfung des internen Kontrollsystems
 - Analytische Prüfungshandlungen
 - Einzelfallprüfungen
 - Urteilsbildung und -mitteilung
 - Prüfungsdokumentation
 - Kritik und künftige Entwicklungen

Prüfung des internen Kontrollsystems (IKS)

■ Begriff

- das interne Kontrollsystem (IKS) umfasst alle Grundsätze/ Maßnahmen zur Sicherstellung der
 - **Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit** der Geschäftstätigkeit
 - **Ordnungsmäßigkeit** der Rechnungslegung
 - Einhaltung aller rechtlichen Vorschriften (= **compliance**) (IDW PS 261.19)

Prüfung des internen Kontrollsystems

- **Ziele des internen Kontrollsystems (IKS)**
 - Geschäftsvorfälle in Übereinstimmung mit den Vorgaben des Managements
 - vollständige, richtige und zeitnahe Erfassung aller Geschäftsvorfälle und richtige Erstellung der Abschlüsse
 - vollständige und richtige Buchführungsunterlagen
 - regelmäßige Inventuren und entsprechende Maßnahmen bei Abweichungen
 - vollständige und zeitnahe Bereitstellung verlässlicher und relevanter Informationen (IDW PS 261.22)

Prüfung des internen Kontrollsystems

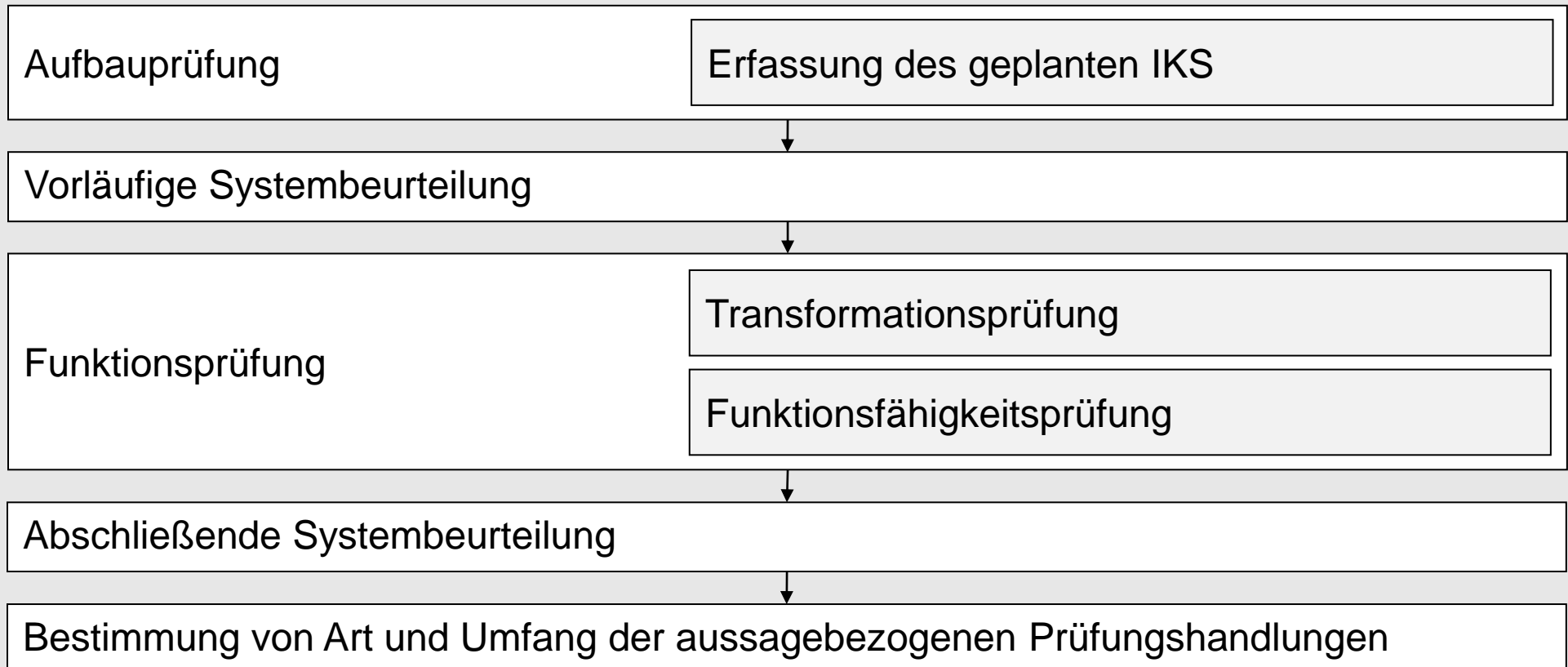
- **Bedeutung der Prüfung des internen Kontrollsystems**
 - Beurteilung der Eignung des IKS, inhärente Risiken aufzudecken
 - wichtige Informationen für die Festlegung von Art (z.B. Prüfungsschwerpunkte), Ablauf und Umfang aussagebezogener Prüfungshandlungen
 - aber: Ausschluss aller wesentlichen Fehler nicht möglich
 - ⇒ Sicherstellung der Wirtschaftlichkeit der Prüfung bei angemessener Sicherheit

Prüfung des internen Kontrollsystems (IKS)

- **Organisatorische Grundsätze des internen Kontrollsystems (IKS)**
 - **Funktionstrennung:** Trennung von dispositiven, ausführenden und überwachenden Funktionen
 - **Kompetenzbündelung:** mehrere Mitarbeiter zusammen haben nur gemeinsam Kompetenz für eine bestimmte Funktion
 - **Organisation des Arbeitsablaufs:** Verantwortlichkeiten in Dienstabweisungen schriftlich vorgegeben
 - **Kontrolle:** „keine Arbeit ohne Kontrolle“

Prüfung des internen Kontrollsystems (IKS)

■ Ablauf der Prüfung des internen Kontrollsystems (IKS)



Prüfung des internen Kontrollsystems

■ Systemerfassung

- Beobachtungen
- Befragungen des Managements und von Mitarbeitern
- Auswertung der Systemdokumentation (z.B. Organigramme)
 - ⇒ Abarbeiten von Checklisten (Standardfragebögen + spezifische Ergänzungen/Streichungen) und/oder Erstellung eines Ablaufdiagramms

Prüfung des internen Kontrollsystems

- **Vorläufige Systembeurteilung**
 - Feststellung von **Schwachstellen** (keine Kontrolle bzw. Kontrolle ist nicht in der Lage, systematische Fehler zu verhindern bzw. aufzudecken)
 - Einschätzung des **Einflusses der Schwachstellen** auf die Rechnungslegung
- **Vorläufige Prüfungsstrategie**
 - Beurteilung des Kontrollrisikos
 - Festlegung von Art, Umfang und Zeitpunkt von Prüfungshandlungen

Prüfung des internen Kontrollsystems

■ Funktionsprüfung

- **Transformationsprüfung:** Beurteilung, ob IKS von den Mitarbeitern kontinuierlich wie geplant umgesetzt wird
 - Beobachtungen, Befragungen
 - ⇒ Problem: evtl. anderes Verhalten bzw. Falschauskunft der Mitarbeiter
 - Prüfung des Vorhandenseins von Kontrollvermerken
 - ⇒ Problem: nicht möglich, wenn bei Prozessen keine Dokumentationen erfolgen, keine Beweise für tatsächliche Kontrollen
- **Funktionsfähigkeitsprüfung:** Beurteilung von Funktion und Wirksamkeit einzelner Kontrollen + Ableitung einer Gesamtaussage zum IKS (= Kontrollrisiko)

Prüfung des internen Kontrollsystems (IKS)

■ Beispiel zur Prüfung des IKS

Beurteilung der internen Kontrollen	Schätzung des Kontrollrisikos
ausgezeichnet	10%
gut	30%
befriedigend	50%
schwach	70%
unzuverlässig	100%

Agenda

- **Grundlagen der Abschlussprüfung** (Fortsetzung)
 - Konzept der risikoorientierten Prüfung
 - Ermittlung des inhärenten Risikos
 - Prüfung des internen Kontrollsystems
 - Analytische Prüfungshandlungen
 - Einzelfallprüfungen
 - Urteilsbildung und -mitteilung
 - Prüfungsdokumentation
 - Kritik und künftige Entwicklungen

Analytische Prüfungshandlungen

■ Vorgehensweise

- Beurteilung der Konsistenz und **Plausibilität** von Geschäftsvorfällen oder Bestandsgrößen
- Hinterfragung der **Zusammenhänge** zwischen Prüfungsobjekten und anderen Informationen z.B.
 - Zusammenhang zwischen Abschlussposten untereinander oder
 - Zusammenhang zwischen Abschlussposten und anderen betrieblichen Daten
- Analyse von festgestellten Abweichungen zwischen Prognosen, Vorjahreswerten und aktuellen Werten

Analytische Prüfungshandlungen

- **Ableitung von Erwartungswerten**
 - **Vorjahresvergleich**
 - **Kennzahlenanalyse** (z.B. Verschuldungsgrad, Kundenziel, Umschlagshäufigkeit der Forderungen, Umschlagsdauer der Vorräte, usw.)
 - **Trendanalyse** (z.B. Extrapolation, Regressionsanalysen, usw.)
 - **Benchmarking** (Vergleich des zu prüfenden Unternehmens mit möglichst ähnlichen Unternehmen)
 - **Planzahlen**
 - Andere Gesetzmäßigkeiten (z.B. **Benford's Law**)

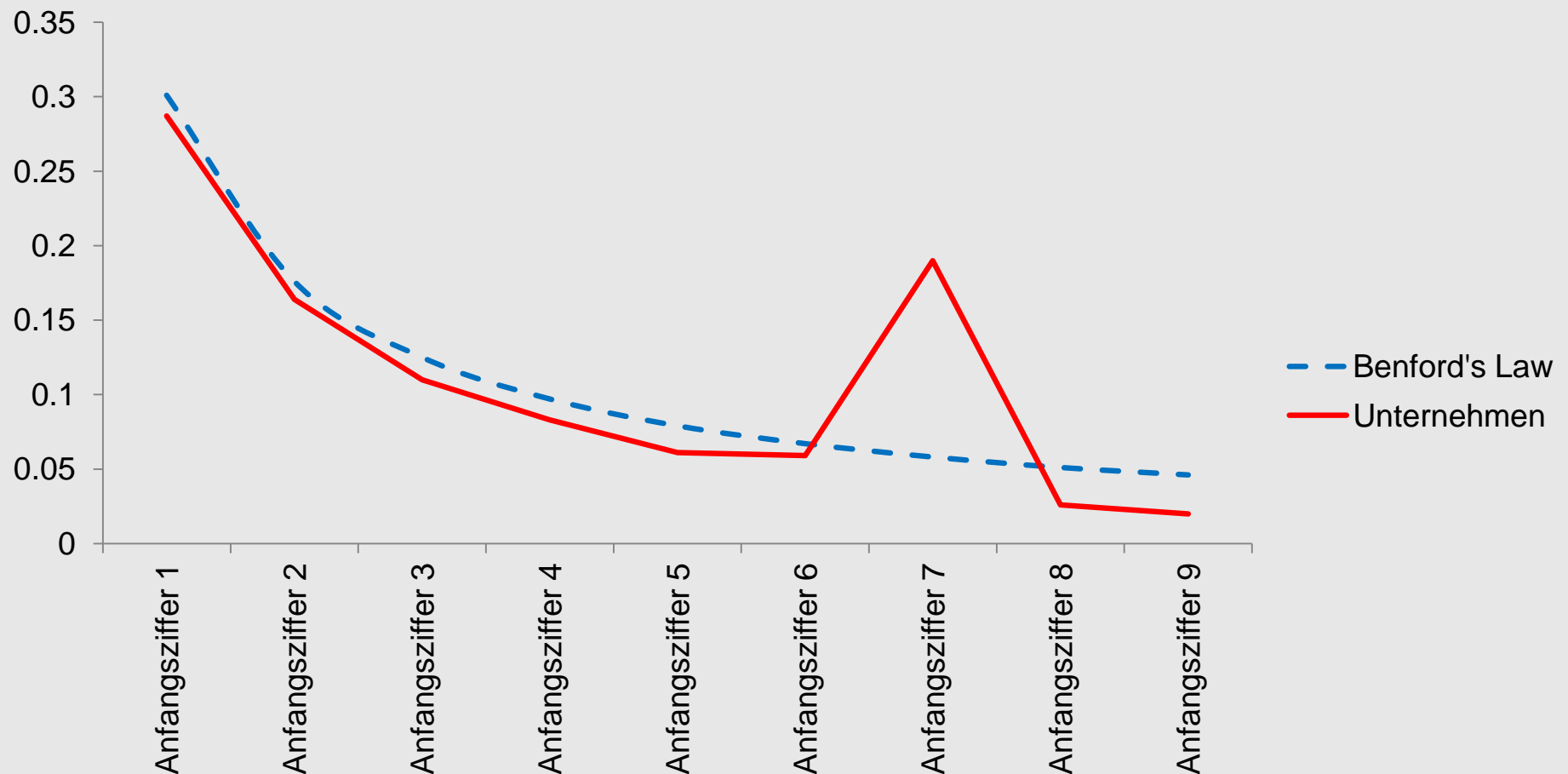
Analytische Prüfungshandlungen

■ Beispiel zu analytischen Prüfungshandlungen

		Einzahlung	Auszahlung
Lieferant A	So, 14.03.2010		874,73
Kunde B	Mo, 15.03.2010	985,00	
Lieferant C	Mi, 17.03.2010		779,47
Kunde D	Do, 18.03.2010	124,04	
Kunde E	Fr, 19.03.2010	93,73	
Lieferant A	Sa, 20.03.2010		37,75
Lieferant A	So, 21.03.2010		78,97
Lieferant F	Di, 23.03.2010	19,47	

Analytische Prüfungshandlungen

- Beispiel: Benford's Law (stat. Aussage über die Anfangsziffer)



Agenda

- **Grundlagen der Abschlussprüfung** (Fortsetzung)
 - Konzept der risikoorientierten Prüfung
 - Ermittlung des inhärenten Risikos
 - Prüfung des internen Kontrollsystems
 - Analytische Prüfungshandlungen
 - Einzelfallprüfungen
 - Urteilsbildung und -mitteilung
 - Prüfungsdokumentation
 - Kritik und künftige Entwicklungen

Einzelfallprüfungen

■ Vorgehensweise

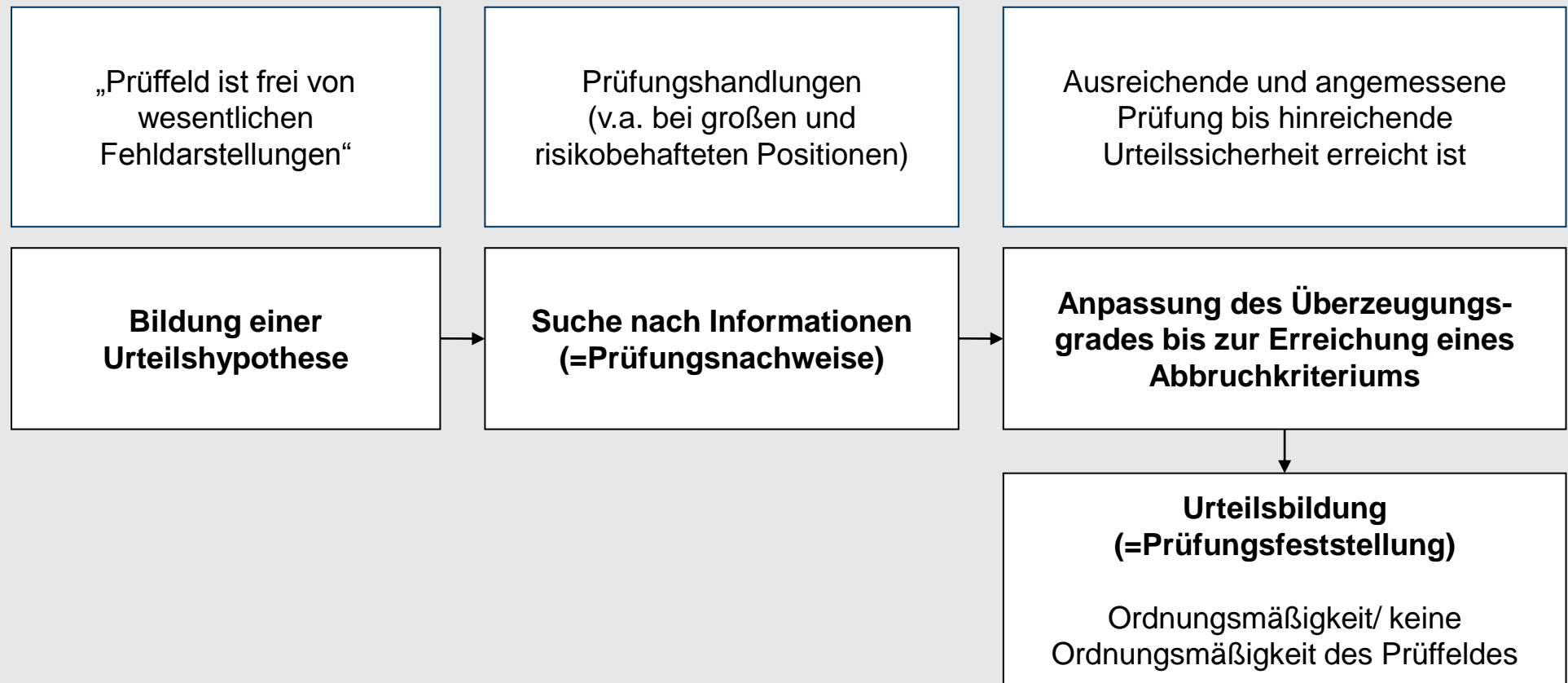
- **bewusste Auswahl** von Sachverhalten und Prüfungsobjekten (z.B. Auswahl von großen, typischen und erwartungsgemäß mit Fehlern behafteten Elementen)
- **Zufallsauswahl** (Stichprobenerhebung, jedes Element besitzt eine bestimmbare Wahrscheinlichkeit, in die Stichprobe zu gelangen)
 - **einfache** Zufallsauswahl: jedes Element hat die gleiche Wahrscheinlichkeit
 - **komplexe** Zufallsauswahl: geschichtete oder größenproportionale Auswahl
- eine willkürliche Auswahl ist nicht zulässig

Agenda

- **Grundlagen der Abschlussprüfung** (Fortsetzung)
 - Konzept der risikoorientierten Prüfung
 - Ermittlung des inhärenten Risikos
 - Prüfung des internen Kontrollsystems
 - Analytische Prüfungshandlungen
 - Einzelfallprüfungen
 - Urteilsbildung und -mitteilung
 - Prüfungsdokumentation
 - Kritik und künftige Entwicklungen

Urteilsbildung und -mitteilung

■ Allgemeine Vorgehensweise bei der Urteilsbildung



Urteilsbildung und -mitteilung

- **Abgabe des externen Prüfungsurteils (Bestätigungsvermerk)**
 - Abgabe nach der Prüfung des Abschlussprüfers unter Angabe des Orts und des Datums (§ 322 Abs. 7 S. 1 HGB)
 - eigenhändige Unterschrift und Berufssiegel
 - Übernahme in den Prüfungsbericht (§ 322 Abs. 7 S. 2 HGB)

Urteilsbildung und -mitteilung

- **Bestandteile des externen Prüfungsurteils (Bestätigungsvermerk)**
 - **Überschrift** („Bestätigungsvermerk“ bzw. „Versagungsvermerk“)
 - **Adressat** (nur nach ISA)
 - **einleitender Abschnitt**: Gegenstand der Prüfung, Unternehmen, Geschäftsjahr, Rechnungslegungsvorschriften, Hinweis zur Verantwortlichkeiten der gesetzlichen Vertreter, Aufgabe des Abschlussprüfers
 - **beschreibender Abschnitt**: Art der Prüfung (z.B. „Jahresabschlussprüfung“) und Umfang der Prüfungshandlungen („risikoorientiert“), Prüfungsnormen

Urteilsbildung und -mitteilung

- **Bestandteile des externen Prüfungsurteils (Bestätigungsvermerk)**
 - **Urteil** des Abschlussprüfers über die Beachtung der anzuwendenden Rechnungslegungsnormen (ggf. über weitere Prüfungsgegenstände)
 - ggf. **Hinweis zur Beurteilung des Prüfungsergebnisses** v.a. bei wesentlichen Unsicherheiten bzgl. künftiger Ereignisse („ohne diese Beurteilung einzuschränken, weisen wir darauf hin, dass ...“)
 - ggf. **Hinweis auf Bestandsgefährdung**, die im Lagebericht erläutert ist („ohne diese Beurteilung einzuschränken, weisen wir auf die Ausführungen im Lagebericht hin. Dort ist im Abschnitt ... ausgeführt, dass der Fortbestand der Gesellschaft aufgrund ... bedroht ist.“)

Urteilsbildung und -mitteilung

- **Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk (unqualified audit opinion)**
 - „Vermittlung eines den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens im Abschluss und zutreffende Darstellung der Lage sowie der künftigen Chancen und Risiken im Lagebericht.“

Urteilsbildung und -mitteilung

- **Eingeschränkter Bestätigungsvermerk (qualified audit opinion)**
 - „Der Abschluss und der Lagebericht lassen eine im Wesentlichen den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechende positive Gesamtaussage zu, jedoch ...“
 - **wesentliche Beanstandungen** bei eindeutig abgrenzbaren, wesentlichen Teilen (z.B. falsche Bewertung bei einem Posten)
 - **Prüfungshemmnisse**, sodass eindeutig abgrenzbare, wesentliche Teile nicht mit hinreichender Sicherheit beurteilt werden können (z.B. keine Angabe der Kreditoren, sodass keine Saldenbestätigungen eingeholt werden konnten)
 - Begründung und ggf. Erläuterung der Auswirkungen (inkl. Werte)

Urteilsbildung und -mitteilung

- **Versagungsvermerk (adverse opinion / disclaimer of opinion)**
 - „Die Prüfung des Abschlusses und des Lageberichts hat zu folgenden Einwendungen geführt ...“ bzw. „nach Ausschöpfung aller angemessenen Möglichkeiten zur Klärung von Sachverhalten sieht sich der WP nicht in Lage ein Prüfungsurteil abzugeben“
 - nicht eindeutig abgrenzbare und/oder zahlreiche wesentlichen Beanstandungen
 - gravierende Prüfungshemmnisse (z.B. nicht behebbare Mängel in der Buchführung)
 - Begründung und Erläuterung

Urteilsbildung und -mitteilung

- **Abgabe des internen Prüfungsurteils (Prüfungsbericht)**
 - ausführlicher (qualitativer und quantitativer) Bericht über Gegenstand, Art, Umfang, wesentliche Prüfungsfeststellungen und -ergebnisse an die Aufsichtsorgane des Unternehmens
 - Gestaltung: **problemorientiert**, Hilfestellung zur Wahrnehmung der Überwachungsfunktion

Urteilsbildung und -mitteilung

- **Weitere Formen der Berichterstattung über die Prüfung**
 - **Bilanzsitzung:** Teilnahme des Abschlussprüfers bei Verhandlungen des Aufsichtsrats über den Abschluss (§ 171 Abs. 1 S. 2 AktG)
 - **Management Letter:** organisatorische, rechtliche oder wirtschaftliche Verbesserungsvorschläge, die nicht Gegenstand des Prüfungsauftrags waren oder unwesentlich sind
 - **Schlussbesprechung:** zwischen Vertretern der WPG und Vertretern der geprüften Gesellschaft vor Abgabe des Bestätigungsvermerks/ Prüfungsberichts

Agenda

- **Grundlagen der Abschlussprüfung** (Fortsetzung)
 - Konzept der risikoorientierten Prüfung
 - Ermittlung des inhärenten Risikos
 - Prüfung des internen Kontrollsystems
 - Analytische Prüfungshandlungen
 - Einzelfallprüfungen
 - Urteilsbildung und -mitteilung
 - Prüfungsdokumentation
 - Kritik und künftige Entwicklungen

Prüfungsdokumentation

■ Arbeitspapiere

- **Umfang:** Prüfungsplanung, Art, Zeit, Umfang, Ergebnisse der Prüfungshandlungen und Schlussfolgerungen
- **Zweck:** Nachvollziehbarkeit des Prüfungsergebnisses, Unterstützung bei Rückfragen, Nachweise bei Regressfällen und Vorbereitung von Folgeprüfungen
- **Anforderungen:** klar, übersichtlich, sorgfältig, kontinuierliche Aktualisierung, festgelegte Struktur und eindeutige Referenzen
- **Vorgehensweise:** standardisierte Arbeitspapiere mit Modifikationen
- **Gliederung: Dauerakte** (z.B. allgemeine Unternehmensinformationen, Rechtsverhältnisse, Geschäftsführung/Aufsichtsorgane, Organisation, Prüfungsdurchführung) und **laufende Arbeitspapiere**

Agenda

- **Grundlagen der Abschlussprüfung** (Fortsetzung)
 - Konzept der risikoorientierten Prüfung
 - Ermittlung des inhärenten Risikos
 - Prüfung des internen Kontrollsystems
 - Analytische Prüfungshandlungen
 - Einzelfallprüfungen
 - Urteilsbildung und -mitteilung
 - Prüfungsdokumentation
- Kritik und künftige Entwicklungen

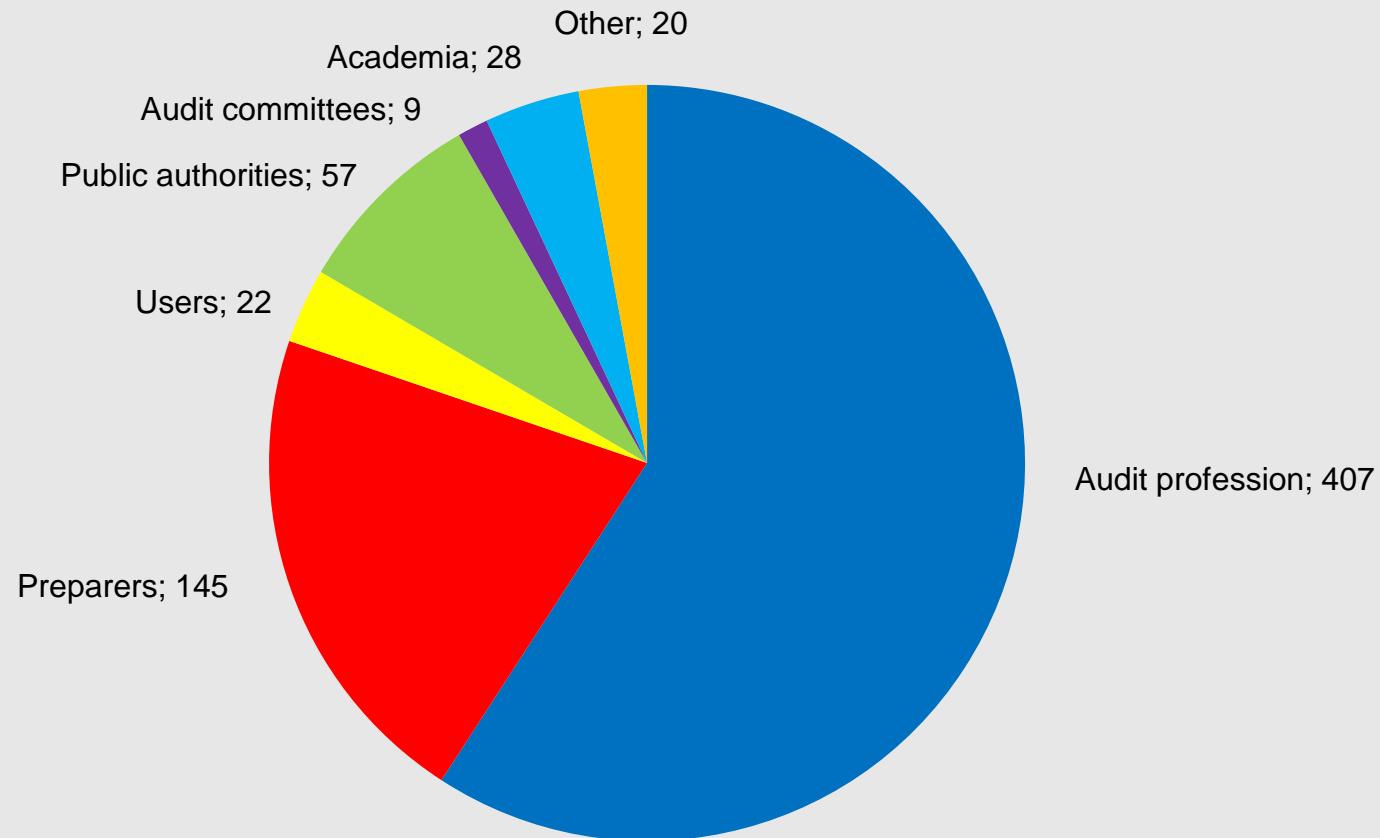
Kritik und künftige Entwicklungen

■ **Grünbuch der Europäischen Kommission (1)**

- Reaktion der Europäische Kommission auf das Versagen von Abschlussprüfern vor und während der internationalen Finanzkrise
- Sammlung von „diskussionwürdigen Aspekten“ im Kontext der Abschlussprüfung
- Publikation am 13. Oktober 2010; Möglichkeit zur kritischen Kommentierung bis zum 08. Dezember 2010
- sehr kontroverse Diskussion der Vorschläge Wissenschaft, Presse und Öffentlichkeit
- Download des Grünbuchs und aktueller Stand der Konsultationen:
http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/2010/green_paper_audit_en.htm
- weitere Initiativen der Europäischen Kommission z.B. bzgl. der Corporate Governance in Finanzinstituten und Vergütungspolitik

Kritik und künftige Entwicklungen

- **Grünbuch der Europäischen Kommission (2)**
 - Kommentare zum Grünbuch (insgesamt 688 Stellungnahmen)



Kritik und künftige Entwicklungen

- **Grünbuch der Europäischen Kommission (3)**
 - Gliederung des Grünbuchs (38 Einzelfragen)
 - Rolle des Abschlussprüfers
 - Informationen des Abschlussprüfers an die Interessengruppen
 - International Standards on Auditing (ISA)
 - Governance und Unabhängigkeit von Prüfungsgesellschaften
 - Beaufsichtigung der Abschlussprüfer
 - Konzentration und Marktstruktur
 - Schaffung eines europäischen Marktes
 - Vereinfachung: kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften (KMP)
 - Internationale Zusammenarbeit

Kritik und künftige Entwicklungen

■ **Grünbuch der Europäischen Kommission (4)**

■ **Bedeutende Aspekte (1)**

■ **Bestellung des Abschlussprüfers**

- bislang: Unternehmen wählen den jeweiligen Abschlussprüfer selbst aus und verhandeln mit diesem die zu entrichtenden Honorare
- Vorschlag: Bestellung der Abschlussprüfer durch eine Regulierungsbehörde, die auch die Honorare (mit-)bestimmt


■ **Nichtprüfungsleistungen**

- bislang: Wirtschaftsprüfungsgesellschaften erbringen (im Rahmen der gesetzlichen Grenzen) sowohl Prüfungs- als auch Beratungsdienstleistungen
- Vorschlag: weitergehende Verbote zur Erbringung von Beratungsdienstleistungen für die prüfende Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Kritik und künftige Entwicklungen

- **Grünbuch der Europäischen Kommission (5)**
 - **Bedeutende Aspekte (2)**
 - **Wechsel bzw. Rotation des Abschlussprüfers**
 - bislang: zeitliche Begrenzung des Prüfungsmandats und bestimmte Vorschriften zur Rotation des Abschlussprüfers
 - Vorschlag: verpflichtende Rotation des Abschlussprüfers und der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, sowie Joint-Audits durch zwei unabhängige Abschlussprüfer
 - **Vereinfachung der Abschlussprüfung für KMUs**
 - bislang: sehr ähnliche Prüfungsvorschriften für alle kapitalmarktorientierte Unternehmen
 - Vorschlag: geringere Prüfungsaufgaben (und auch geringere Prüfungssicherheit) für KMUs

Fazit

- 
1. Abschlussprüfer beurteilen, ob die RL des Unternehmens den vorgegebenen Normen entspricht – mehr nicht
 2. Abschlussprüfer analysieren die Erstellung und Aufstellung des Abschlusses und des Lageberichts
 3. Die Abschlussprüfung unterliegt einer Vielzahl von Regelungen und WPs werden ihrerseits stetig kontrolliert
 4. Derzeit gibt es eine Reihe von politischen Initiativen den Berufsstand und das Aufgabenspektrum der Abschlussprüfer zu reformieren.