

1. Inhalt des Wirtschaftsprüferexamens, Modularisierung, CSRD-Richtlinie

Die **Inhalte des Wirtschaftsprüfungsexamens** sind in § 4 WiPrPrüfV festgelegt. Prüfungsgebiete sind:

- A. Wirtschaftliches Prüfungswesen, Unternehmensbewertung und Berufsrecht,
- B. Angewandte Betriebswirtschaftslehre, Volkswirtschaftslehre,
- C. Wirtschaftsrecht,
- D. Steuerrecht.

Der Zielsetzung eines Berufsexamens folgend werden die Examensinhalte aus der Berufsarbeit abgeleitet. Nach § 2 Abs. 1 Wirtschaftsprüferordnung (WPO) haben Wirtschaftsprüfer (WP) die berufliche Aufgabe, betriebswirtschaftliche Prüfungen, insbesondere solche von Jahresabschlüssen wirtschaftlicher Unternehmen, durchzuführen. Zu den Kernkompetenzen der Wirtschaftsprüfer zählen neben der Prüfungstätigkeit vorrangig die steuerliche Beratung und Vertretung sowie die Tätigkeit als Gutachter oder Sachverständiger in allen Bereichen der wirtschaftlichen Betriebsführung.

Mit der 5. WPO-Novelle erfolgte eine stärkere Fokussierung der inhaltlichen Anforderungen des § 4 WiPrPrüfV auf die Kernkompetenzen. Insbesondere in dem Prüfungsgebiet **Angewandte Betriebswirtschaftslehre, Volkswirtschaftslehre** wurde eine Eingrenzung vorgenommen, verbunden mit der Streichung des Gebietes **Allgemeine Betriebswirtschaftslehre**. Fundierte Kenntnisse der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre sind zum Verständnis der Spezialgebiete zweifellos unerlässlich, diese ist aber kein eigenständiges Prüfungsgebiet. Eine größere Bedeutung haben weiterhin Themen aus der Informationstechnologie sowie Themen wie Nachhaltigkeit und Compliance bekommen.

Für die Konkretisierung der Prüfungsinhalte sind die Verordnung zur Konkretisierung der Prüfungsgebiete im Wirtschaftsprüferexamen des IDW/WPK-Arbeitskreises, insbesondere § 4 WiPrPrüfV, und die von der Prüfungsstelle für das Wirtschaftsprüferexamen bei der WPK erlassenen Hinweise für die Mitglieder der Prüfungskommission zu beachten.¹ Dort werden die Prüfungsgebiete gem. § 4 WiPrPrüfV genannt und weiter aufgliedert.

Steuerberater und Bewerber, die die Prüfung als Steuerberater bestanden haben, können die Prüfung in verkürzter Form ablegen; dann entfallen die schriftliche und die mündliche Prüfung im Steuerrecht. Weitere Möglichkeiten der Verkürzung des Wirtschaftsprüfungsexamens sehen § 8a und § 13b WPO vor. Nach erfolgreichem Abschluss eines nach § 8a WPO akkreditierten Masterstudiums entfallen im Wirtschaftsprüfungsexamen die schriftlichen und mündlichen Prüfungen in den Gebieten „Angewandte Betriebswirtschaftslehre, Volkswirtschaftslehre“ und „Wirtschaftsrecht“. Sind in anderen Studiengängen in diesen Prüfungsgebieten Prüfungsleistungen erbracht worden, die denen im Wirtschaftsprüfungsexamen nach Inhalt, Form und Umfang gleichwertig sind, können diese nach § 13b WPO auf das Wirtschaftsprüfungsexamen angerechnet werden; die schriftliche und die mündliche Prüfung in dem jeweiligen Gebiet entfallen dann.

Durch die 2. VO zur Änderung der WiPrPrüfV wurde die **Modularisierung des Wirtschaftsprüfungsexamens** eingeführt. Damit gliedert sich die abzulegende Prüfung entsprechend der vier Prüfungsgebiete in vier Module. In jedem Modul muss eine Modulprüfung abgelegt werden. Jede Modulprüfung besteht aus einer schriftlichen und einer mündlichen Prüfung.

Die **schriftliche Modulprüfung** besteht in den Prüfungsgebieten „Wirtschaftliches Prüfungswesen, Unternehmensbewertung und Berufsrecht“, „Angewandte Betriebswirtschaftslehre, Volkswirtschaftslehre“ und „Steuerrecht“ aus jeweils zwei unter Aufsicht anzufertigenden Arbeiten (Aufsichtsarbeiten); in „Wirtschaftsrecht“ ist eine Aufsichtsarbeit anzufertigen. Steuerberater und Bewerber, die die Prüfung als Steuerberater bestanden haben, und Kandidaten, die die Prüfung nach § 8a oder § 13b WPO in verkürzter Form ablegen, haben eine geringere Zahl von Aufsichtsarbeiten anzufertigen.

¹ Siehe dazu den Anhang in diesem Buch und die Konkretisierung des § 4 Wirtschaftsprüferprüfungsverordnung (WiPrPrüfV) (Stand 1. Juni 2021).

Die **mündliche Modulprüfung** wird vor einer Fachprüfungskommission abgelegt. Die mündliche Modulprüfung besteht in dem Prüfungsgebiet „Wirtschaftliches Prüfungswesen, Unternehmensbewertung und Berufsrecht“ aus einem **Vortrag** und zwei **Prüfungsabschnitten**. Für den Vortrag erhält der Bewerber drei Themen zur Wahl – es steht ihm eine halbe Stunde Vorbereitungszeit zur Verfügung. Der Vortrag soll die Dauer von zehn Minuten nicht überschreiten. Die mündlichen Modulprüfungen in den übrigen Prüfungsgebieten bestehen aus jeweils einem Prüfungsabschnitt. Die Dauer eines Prüfungsabschnitts soll für den einzelnen Kandidaten 15 Minuten nicht überschreiten. Bei verkürzten Prüfungen nach § 8a oder § 13b WPO dauert die Prüfung im Einzelfall nach den geltenden Bestimmungen der Wirtschaftsprüfungsexamens-Anrechnungsverordnung länger (§ 6 Abs. 3 Satz 4 und § 9 Abs. 4 Satz 1 WPAnrV).

Hilfsmittel werden bei der mündlichen Prüfung nicht zur Verfügung gestellt. Es dürfen aber die Hilfsmittel (ohne Taschenrechner) mitgebracht und in der Prüfung genutzt werden, die zur schriftlichen Modulprüfung zugelassen waren; das gilt in den Modulprüfungen im Prüfungsgebiet „Wirtschaftliches Prüfungswesen, Unternehmensbewertung und Berufsrecht“ auch für die Vorbereitung des kurzen Vortrages.

Die Richtlinie (EU) 2022/2464 (**Corporate Sustainability Reporting Directive, CSRD**) verpflichtet die Mitgliedstaaten bis zum 6. Juli 2024 zur Einführung einer Nachhaltigkeitsberichterstattung für nach dem Bilanzrecht als große sowie als kleine oder mittelgroße kapitalmarktorientierte definierte Unternehmen und einer Prüfung der entsprechenden Nachhaltigkeitsberichterstattung. Die Europäische Union hat in der Richtlinie die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung mit der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) den Abschlussprüfern übertragen.

Zukünftig sollen neu bestellte Wirtschaftsprüfer gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten durchführen dürfen, die zusätzlich zum Wirtschaftsprüferexamen eine **zusätzliche (freiwillige) Prüfung** zum Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte abgelegt haben. Diese zusätzliche Prüfung soll sich ebenfalls in eine schriftliche und eine mündliche Prüfung gliedern. Befreit sind:

- alle vor dem 1. Januar 2024 bestellten WP/vBP (Art. 14a Abs. 1 Richtlinie 2006/43/EG – Abschlussprüferrichtlinie – AP-RL),
- alle Personen, die am 1. Januar 2024 das in der AP-RL vorgesehene Zulassungsverfahren durchlaufen (Art. 14a Abs. 2 AP-RL) und dieses Verfahren bis zum 1. Januar 2026 abschließen. An die Stelle des Nachweises im Wirtschaftsprüfungsexamen tritt in diesen Fällen ein Fortbildungsnachweis (Art. 14a Abs. 3 AP-RL).

Durch die **Nichtumsetzung CSRD-Richtlinie in nationales Recht zum 31.12.2024** gilt vorerst die alte Rechtslage weiter fort. Damit entfällt auch die vorgesehene Prüfungspflicht der Nachhaltigkeitsberichterstattung. Wie der deutsche Gesetzgeber die Vorgaben der CSRD-Richtlinie in nationales Recht umsetzen wird, ist noch nicht bekannt und wird sich voraussichtlich erst nach einer Regierungsbildung im Jahr 2025 ergeben. Große Spielräume bei der Umsetzung werden durch die Richtlinie nicht gewährt. Von der Einführung einer **zusätzlichen Prüfung außerhalb des Wirtschaftsprüferexamens** für zukünftige Examenskandidaten ist derzeit auszugehen.

2. Anmeldung, Prüfungszeitraum

Für die **Durchführung und Organisation der Zulassungs- und Prüfungsverfahren** ist die Prüfungsstelle bei der Wirtschaftsprüferkammer zuständig. Die Prüfungsstelle bezieht in die Durchführung ihrer Aufgaben die sechs Landesgeschäftsstellen der Wirtschaftsprüferkammer (Berlin, Düsseldorf, Frankfurt, Hamburg, München, Stuttgart) mit ein.

Die Prüfung im Rahmen des Wirtschaftsprüferexamens wird **zweimal jährlich durchgeführt**. Die schriftlichen und mündlichen Prüfungen finden in der Regel am Sitz der Landesgeschäftsstellen der Wirtschaftsprüferkammer statt. An die Landesgeschäftsstellen sind auch die Anträge auf Zulassung zu der Prüfung zu richten.

Die **schriftlichen Prüfungen** für alle Module finden jährlich im Februar und August statt. Eine zusätzliche Prüfung für die Module Angewandte Betriebswirtschaftslehre, Volkswirtschaftslehre sowie Wirtschaftsrecht gibt es im Mai. Die **mündlichen Prüfungen** sind jeweils im nachfolgenden Mai/Juni bzw. Oktober/November/Dezember abzulegen.

Im Jahr 2025 ist die schriftliche Prüfung **ausnahmsweise** jeweils in allen vier Prüfungsgebieten sowohl im Juni als auch im August vorgesehen.

Der **Antrag auf Zulassung zur Prüfung** ist:

- für den 1. Prüfungstermin bis zum 31. August des Vorjahres
- für den 2. Prüfungstermin bis zum 28. Februar bzw. 29. Februar desselben Jahres

zu stellen. Entscheidend ist der fristgemäße Eingang bei einer Landesgeschäftsstelle oder der Prüfungsstelle. Das gilt auch für Anträge auf erneute Zulassung zur Prüfung, die Zulassung zur Wiederholung der Prüfung.

Für die Ablegung aller Module (der vier Prüfungsgebiete) stehen **sechs Jahre** zur Verfügung. Der Zeitraum beginnt mit der Zulassung zur Prüfung. Mit dem Zulassungsantrag muss die Anmeldung zu mindestens einer Modulprüfung erfolgen. Die Anmeldung zu weiteren Modulprüfungen ist möglich, solange seit der Zulassung noch keine sechs Jahre vergangen sind.

Die Prüfung kann – außer in den Fällen der vorgezogenen Zulassung – in einem Prüfungstermin abgelegt werden. Die abzulegenden Modulprüfungen können auf **mehrere Prüfungstermine innerhalb des 6-Jahreszeitraums** verteilt werden. Die Reihenfolge der Module ist dabei frei wählbar.

3. Prüfungsentscheidung, Ablauf der Prüfung

Die **Prüfung ist bestanden**, wenn alle abzulegenden Module bestanden sind.

In jedem Modul ist die Teilnahme an der mündlichen Modulprüfung nur möglich, wenn in der schriftlichen Modulprüfung mindestens die Note 5,0 erreicht wurde. Ist die Note der schriftlichen Prüfung schlechter als 5,0, ist die Modulprüfung nicht bestanden. Die schriftlichen Arbeiten werden von Fachprüfern des Prüfungsausschusses bewertet. Bei abweichender Beurteilung ergibt sich die Note aus dem Durchschnitt der Einzelnoten der beiden Gutachter.

Die mündlichen Modulprüfungen in den Prüfungsgebieten „Angewandte Betriebswirtschaftslehre“, „Wirtschaftsrecht“ und Steuerrecht“ bestehen aus jeweils nur einem Prüfungsabschnitt. Diese werden von der Fachprüfungskommission benotet. Bei der Modulprüfung im Prüfungsgebiet „Wirtschaftliches Prüfungswesen, Unternehmensbewertung und Berufsrecht“ werden für den Vortrag und für die beiden nachfolgenden Prüfungsabschnitte werden **gesonderte Noten** vergeben. Der Vortrag zählt ebenso viel wie die Note eines der weiteren Prüfungsabschnitte, sodass sich die mündliche Note aus drei Teilnoten zusammensetzt.

Aus der Gesamtnote (in den Prüfungsgebieten „Wirtschaftliches Prüfungswesen, Unternehmensbewertung und Berufsrecht“, „Angewandte Betriebswirtschaftslehre, Volkswirtschaftslehre“ und „Steuerrecht“) oder der Note (im Prüfungsgebiet „Wirtschaftsrecht“) der schriftlichen Modulprüfung und der Gesamtnote (im Prüfungsgebiet „Wirtschaftliches Prüfungswesen, Unternehmensbewertung und Berufsrecht“) oder der Note (in den Prüfungsgebieten „Angewandte Betriebswirtschaftslehre, Volkswirtschaftslehre“, „Steuerrecht“ und „Wirtschaftsrecht“) der mündlichen Modulprüfung wird eine **Modulgesamtnote** gebildet. Sie wird errechnet, indem die Gesamtnote oder Note der schriftlichen Modulprüfung mit 6 und die Gesamtnote oder Note der mündlichen Modulprüfung mit 4 vervielfältigt werden und sodann die Summe durch 10 geteilt wird. Die **Durchschnittsnoten des schriftlichen und mündlichen Prüfungsabschnitts** werden somit im Verhältnis 60:40 gewichtet.

Eine Modulprüfung ist bestanden, wenn **mindestens die Note 4,00** erreicht wurde. Jedes Modul kann innerhalb des 6-Jahres-Prüfungszeitraums zweimal wiederholt werden. Ein bereits beständenes Modul verfällt innerhalb dieses Zeitraumes nicht. Wird ein Modul auch im dritten Versuch nicht bestanden oder endet der Prüfungszeitraum, ohne dass alle Module bestanden wurden, ist die Prüfung **nicht bestanden** und bereits bestandene Module verfallen.

Bei Nicht-Bestehen des Moduls „Wirtschaftliches Prüfungswesen, Unternehmensbewertung und Berufsrecht“ kann in einem nachfolgenden Prüfungstermin in folgenden Fällen eine **Nachprüfung** (sogenannte **Ergänzungsprüfung**) abgelegt werden:

- Eine **mündliche Ergänzungsprüfung** kann abgelegt werden, wenn in der zweiten Wiederholungsprüfung eine Modulgesamtnote von mindestens 4,15 erzielt und in allen weiteren Prüfungsgebieten die Modulprüfung bestanden wurde.

- Eine aus einer **schriftlichen und mündlichen Modulprüfung** bestehende Ergänzungsprüfung kann abgelegt werden, wenn in der zweiten Wiederholungsprüfung eine Modulgesamtnote von mindestens 4,30 erzielt und in allen weiteren Prüfungsgebieten die Modulprüfung bestanden wurde. Das gilt jedoch nicht, wenn keine der Aufsichtsarbeiten im Prüfungsgebiet „Wirtschaftliches Prüfungswesen, Unternehmensbewertung und Berufsrecht“ mindestens mit der Note 4,00 bewertet worden ist.
- Eine Ergänzungsprüfung kann nicht abgelegt werden, wenn eine verkürzte Prüfung nur das Prüfungsgebiet „Wirtschaftliches Prüfungswesen, Unternehmensbewertung und Berufsrecht“ umfasst.

4. Hinweise zur Vorbereitung auf das Wirtschaftsprüferexamen

Überzeugend auftreten beim Kurzvortrag

Durch die Modularisierung des WP-Examens hat auch die mündliche Prüfung einige Änderungen erfahren. Die schriftliche und mündliche Prüfung in einem Modul finden wie bisher in zeitlichem Zusammenhang in demselben Prüfungstermin statt. Die wesentliche Änderung betrifft die Form der mündlichen Prüfung: Nach der Neufassung der Wirtschaftsprüferprüfungsverordnung (WiPrPrüfV) durch Artikel 1 Zweite Verordnung zur Änderung der Wirtschaftsprüferprüfungsverordnung vom 06.02.2019, BGBl. I S. 78 wird nach § 15 WiprPrüfVO nur noch in der mündlichen Modulprüfung im Prüfungsgebiet Wirtschaftliches Prüfungswesen, Unternehmensbewertung und Berufsrecht ein kurzer Vortrag abgelegt (plus zwei zusätzliche Prüfungsabschnitte mit Frage-Antwort-Prüfung). Die mündlichen Modulprüfungen in den übrigen Prüfungsgebieten bestehen aus jeweils einem Prüfungsabschnitt in Form einer Frage-Antwort-Prüfung (also ohne Vortrag).

Der Kurzvortrag ist nach wie vor ein wichtiger Teil des Wirtschaftsprüfungsexamens, denn neben dem Beweis des Fachwissens im gewählten Thema zeigt der/die Kandidat/in damit, dass er sich für den Beruf des Wirtschaftsprüfers eignet und den Berufsstand insgesamt würdig vertreten kann. Fest steht aber leider: Kaum jemand hält wirklich gern einen Vortrag. Die Angst, eine Rede halten zu müssen, gehört zu den sogenannten sozialen Ängsten. Etwa vierzig Prozent aller Menschen sollen Angst, ja sogar Panik haben, vor einer Gruppe zu sprechen. Man befürchtet sich zum Narren zu machen, den Faden zu verlieren, nicht die richtigen Worte zu finden oder auch nicht zu wissen, was man während des Vortrags eigentlich mit seinen Händen anstellen soll. Und leider ist gerade auch die **Vermittlung von Präsentationstechniken** häufig genug ein Stiefkind der betrieblichen Personalentwicklung, obwohl es sich hierbei eigentlich – ähnlich wie bei anderen Kommunikationstechniken – um eine Basisqualifikation insbesondere für Vertreter des Berufsstandes handeln sollte. Die folgenden Hinweise sollen Ihnen das Rüstzeug für Ihren überzeugenden Kurzvortrag liefern.

Vorbereitung

Es ist sehr zu empfehlen, die Vorbereitung so früh wie möglich zu beginnen. Auch wenn nach dem Abschluss der schriftlichen Prüfungen im jeweiligen Modul immer noch eine gewisse Unsicherheit bestehen wird, ob man diese tatsächlich bestanden hat, sollte man doch nicht bis zum Zugang des Eingangs der Einladung zur mündlichen Prüfung warten. Immerhin: nach Abschluss der schriftlichen Prüfung ist der Lernstoff noch „frisch“ und abrufbar. Dies sollte man nutzen und die weitere Vorbereitung auf dieser Wissensbasis aufbauen. Allerdings geht es eben nicht nur um die „Ablieferung von Wissen“: Für den Kurzvortrag müssen Sie neben den notwendigen Fachkenntnissen auch die Methodik beherrschen, wie Sie innerhalb von dreißig Minuten aus drei alternativen Themen Ihr Vortragsthema auswählen, hierzu ein Redemanuskript verfassen und anschließend in maximal zehn Minuten einen überzeugenden Vortrag halten. All dies will geübt sein.

Der Vorschlag: Schließen Sie sich gleich nach der schriftlichen Prüfung im Prüfungsgebiet Wirtschaftliches Prüfungswesen, Unternehmensbewertung und Berufsrecht mit drei bis fünf Gleichgesinnten zu einer **Vorbereitungsgruppe** zusammen und bereiten Sie sich gemeinsam auf die mündliche Prüfung vor. Bei den wöchentlichen Treffen sollten Sie sich reihum in Kurzvorträgen den Stoff vortragen. Dabei ist es sinnvoll, von Anfang an unter Echt-Bedingungen zu üben; d.h. jedes Gruppenmitglied erhält drei alternative Vortragsthemen, muss innerhalb von 30 Minuten hiervon ein Thema auswählen und hierzu ein Vortragsmanuskript erarbeiten. Anschließend werden die Vorträge in maximal zehn Minuten präsentiert. Die Zeit wird gestoppt und

in Verbindung mit anderen Standards wie dem PS 405, dem PS 470 oder den ISA [DE] 315 und 540 angewendet werden kann.

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit.

Vortragszeit: 1/10 Minuten

Vortrag 6 Auswirkungen der Digitalisierung auf die Wirtschaftsprüfung

Sehr geehrte/r Frau/Herr Vorsitzende/r, sehr geehrte Prüfungskommission,
aus den mir zur Auswahl gestellten Themen habe ich mich für das Thema „**Auswirkungen der Digitalisierung auf die Wirtschaftsprüfung**“ entschieden. Meinen Vortrag gliedere ich wie folgt:

I.	Einleitung
II.	Aufgaben und Berufspflichten des Wirtschaftsprüfers
III.	Auswirkungen der Digitalisierung auf die Abschlussprüfung
IV.	Chancen und Risiken für den Wirtschaftsprüfer
V.	Fazit

Vortragszeit: 0,5 Minuten

I. Einleitung

Ob Industrie 4.0, Big Data oder zuletzt der Megatrend der Künstlichen Intelligenz: In allen Bereichen des Wirtschaftslebens schreitet die Digitalisierung unaufhaltsam voran. Dies gilt auch für den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer: Neben direkten Folgen für die Arbeit des Wirtschaftsprüfers, wie **neuen Prüfungsmethoden** und gesteigener Bedeutung von Datenschutz und Datensicherheit, wirkt sich die Digitalisierung auch indirekt auf den Berufsstand aus: neue digitale Geschäftsmodelle und der gestiegene Einsatz von IT durch den Mandanten verändern die Abschlussprüfung; auch eröffnen sich neue Tätigkeitsfelder, etwa im Bereich der Sonderprüfungen.

Aufgrund der besonderen Stellung, die der Gesetzgeber dem Berufsstand einräumt, ist dabei neben dem technisch möglichen stets auch der **rechtliche Rahmen** zu berücksichtigen, in dem sich der Wirtschaftsprüfer bewegt.

Vortragszeit: 1/1,5 Minute

II. Aufgaben und Berufspflichten des Wirtschaftsprüfers

Die Aufgaben eines Wirtschaftsprüfers gehen aus § 2 Wirtschaftsprüferordnung (WPO) hervor:

Nach § 2 Abs. 1 WPO führt er betriebswirtschaftliche Prüfungen durch. Die Befähigung, einen Bestätigungsvermerk zu erteilen bzw. zu versagen, stellt gemäß § 319 Abs. 1 S 1, 2 eine Vorbehaltsaufgabe des Wirtschaftsprüfers dar. Neben der gesetzlichen Abschlussprüfung umfasst sein Aufgabengebiet auch sonstige gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen, wie zum Beispiel Sonderprüfungen nach dem Aktiengesetz. In § 2 Abs. 2 und 3 WPO sind sonstige Tätigkeiten des Wirtschaftsprüfers benannt. Neben der Steuerberatung sind dies aufgrund seiner besonderen Befähigung regelmäßig die Tätigkeit als Gutachter oder Sachverständiger, die Beratung in unternehmerischen und wirtschaftlichen Angelegenheiten sowie die Tätigkeit als Treuhänder.

Bei der Ausübung ihrer Tätigkeit haben Wirtschaftsprüfer nach §§ 43 ff. WPO umfassende Berufspflichten zu erfüllen. Zu diesen gehören die Unabhängigkeit, Unbefangenheit, Unparteilichkeit, Verschwiegenheit, Gewissenhaftigkeit, Eigenverantwortlichkeit und berufswürdiges Verhalten.

Vortragszeit: 1/2,5 Minuten

III. Auswirkungen der Digitalisierung auf die Abschlussprüfung

1. Prüfung von IT im Rahmen der Abschlussprüfung

Ab dem Prüfungszeitraum 2023 hat sich die Struktur der Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung bedeutsam geändert: viele IDW Prüfungsstandards wurden ersetzt durch ISA [DE], deutsche Übersetzungen der International Standards on Auditing. Da auch die bisherigen IDW PS schon weitgehend ISA-konform waren, kam es hierdurch nur zu wenigen inhaltlichen Neuerungen. Eine Ausnahme bildet die Berücksichtigung der IT-Landschaft des Mandanten im Rahmen der Abschlussprüfung. Die Mindestanforderungen hieran werden gegenüber dem zuvor anwendbaren IDW PS 330 im ISA [DE] 315 konkret und damit deutlich verbindlicher definiert. Sie lauten:

1. Gewinnung eines Verständnisses darüber, in welchem Umfang der Einsatz von IT in das Geschäftsmodell des zu prüfenden Unternehmens integriert ist.
2. Gewinnung eines Verständnisses über das abschlussrelevante Informationssystem.
3. Identifizierung **prüfungsrelevanter IT-Applikationskontrollen**. Prüfungsrelevant sind insbesondere Kontrollen, die bedeutsame Risiken behandeln, Kontrollen über Journalbuchungen sowie Kontrollen, für die der Abschlussprüfer die Durchführung von Funktionsprüfungen plant.
4. Identifizierung von IT-Anwendungen und anderen Aspekten der IT-Umgebung des Unternehmens, die sich aus dem IT-Einsatz ergebenden Risiken unterliegen.
5. Identifizierung dieser damit verbundenen, sich aus dem IT-Einsatz ergebenden Risiken. Beispiele hierfür sind etwa Datenverlust oder das Risiko nicht autorisierter Änderungen.
6. Identifizierung von **generellen IT-Kontrollen** der Einheit, die solche Risiken behandeln. Denkbare generelle IT-Kontrollen sind allgemeine Passworteinstellungen oder Vorgaben zur Benutzerberechtigungsverwaltung.
7. Beurteilung, ob die unter Punkt 3 identifizierten prüfungsrelevanten IT-Applikationskontrollen sowie die unter Punkt 6 identifizierten generellen IT-Kontrollen wirksam ausgestaltet und implementiert sind. Für diese Kontrollen ist somit eine Aufbauprüfung vorzunehmen.

2. Prüfung mit IT im Rahmen der Abschlussprüfung

Der Grad der digitalisierten Prüfung hängt in großen Teilen vom Grad der Digitalisierung des Mandanten ab. Viele Unternehmen haben ihren Rechnungslegungsprozess und speziell die Buchhaltung weitgehend digitalisiert. Existieren jedoch kaum automatisierte Buchungen und werden beim Mandanten v.a. manuelle Prozesse getätigt, muss auch in der Jahresabschlussprüfung auf einfache Hauptbuchanalysen und eine manuelle Prüfung des internen Kontrollsystems (IKS) zurückgegriffen werden.

Dennoch sind digitale Prüfungsansätze sind inzwischen fester Bestandteil der Abschlussprüfung. Das IDW als nationaler Standardsetzer des Berufsstands subsumiert diese unter dem Begriff der **Automatisierten Tools und Techniken (ATT)**. Hierbei handelt es sich um IT-gestützte Anwendungen zur Unterstützung bei der Beschaffung, Aufbereitung, Analyse und Visualisierung von Daten.

Wichtigster Anwendungsbereich der ATT sind **Datenanalysen**. Diese Prüfungstechnik definiert der IDW PH 9.330.3 als zielgerichtete und IT-gestützte Selektion, Aufbereitung und Auswertung von Daten zur Festlegung von Stichprobenumfängen und zur Einholung ausreichender und angemessener Prüfungsnachweise. Datenanalysen können sowohl für aussagebezogene Prüfungshandlungen als auch im Rahmen der vorgelagerten Risikobeurteilung angewendet werden.

Eine im Prüfungsalltag immer häufiger anzutreffende Form der Datenanalyse ist das **Journal Entry Testing (JET)**. Dabei wird der gesamte oder Teile des Buchungsbestands auf Auffälligkeiten untersucht, wie zum Beispiel ungewöhnliche Buchungszeitpunkte, ungewöhnliche Buchungstexte oder statistisch relevante Häufungen bestimmter Zahlen.

Auch bei der Digitalisierung von Saldenbestätigungsaktionen kommen ATT inzwischen regelmäßig zum Einsatz – von der Auswahl der zu prüfenden Elemente über den Versand der Bestätigungsanfragen bis hin zur Auswertung der Rückläufer erleichtern sie die Prüfungsdokumentation und können den Prozess der Bestätigungsaktion deutlich beschleunigen.

Darüber hinaus ist spätestens durch die zunehmende Verbreitung von Chatbots auch die **Künstliche Intelligenz** (KI) im Arbeitsalltag vieler WP-Praxen angekommen. Denkbare Einsatzgebiete insbesondere der generativen KI sind die Durchführung von Recherchearbeiten oder die Verarbeitung von Informationen aus unstrukturierten Daten.

Vortragszeit: 4,5/7 Minuten

IV. Chancen und Risiken für den Wirtschaftsprüfer

In Zeiten von **Fachkräftemangel** auf der einen und steigender regulatorischer Anforderungen auf der anderen Seite, stellt die Digitalisierung eine große Chance für die Wirtschaftsprüfung dar. Der Einsatz digitaler Prüfungsmethoden im Rahmen der Abschlussprüfung kann sowohl die Prüfungssicherheit erhöhen als auch den Zeitaufwand zur Generierung von Prüfungsnachweisen reduzieren.

Aller Effizienzsteigerung zum Trotz steht jedoch nicht zu befürchten, dass dem Berufsstand die Arbeit ausgeht: weil in erster Linie repetitive, intellektuell wenig herausfordernde Tätigkeiten wegfallen, aber auch, da die Digitalisierung gänzlich **neue Tätigkeitsfelder** eröffnet. Denkbare Anlässe für IT-Prüfungen außerhalb der gesetzlichen Abschlussprüfung sind:

- Projektbegleitende Prüfung bei Einsatz von Informationstechnologie (IDW PS 850),
- IT-Prüfung außerhalb der Abschlussprüfung (IDW PS 860),
- Prüfung von KI-Systemen (IDW PS 861) und
- Prüfung von Softwareprodukten (IDW PS 880).

Ein Risiko ergibt sich insbesondere aus dem Spannungsfeld zwischen dem speziell für Wirtschaftsprüfer geltenden regulatorischen Umfeld und den Anforderungen an den **Datenschutz**. So verhindert das Bundesdatenschutzgesetz grundsätzlich die Speicherung personenbezogener Daten. Nach § 320 Abs. 1 und 2 HGB ist der Abschlussprüfer jedoch ermächtigt, vom gesetzlichen Vertreter alle für die Prüfung erforderlichen Daten anzufordern und diese nach § 51b Abs. 1 und 2 WPO im Rahmen der gesetzlichen Aufbewahrungspflichten zu speichern. Auch ist die seit 2018 geltende Datenschutzgrundverordnung, die die Verarbeitung personenbezogener Daten in der EU regelt, zu beachten. Bei einer Verletzung der Regelungen zum Datenschutz können empfindliche Bußgelder verhängt werden.

Eine weitere Herausforderung der Digitalisierung stellt zudem der Umgang mit **Cyber-Risiken** dar: Begriffe wie Datendiebstahl, Malware und Phishing-Angriffe sind auch in mittelständischen Kanzleien hinlänglich bekannt und erfordern eine von der Geschäftsleitung verantwortete und in der Praxis gelebte Cyber-Strategie.

Vortragszeit: 2/9 Minuten

V. Fazit

Die Welt ist im Wandel und die digitale Transformation ist unaufhaltbar. Dabei ist das Berufsbild des Wirtschaftsprüfers geradezu prädestiniert für die Gestaltung von Veränderungsprozessen. Allerdings bedarf es entsprechender Anstrengungen, den Wirtschaftsprüfer in das digitale Ökosystem einzubetten. Hierzu werden Wirtschaftsprüfer benötigt, die die Digitalisierung sowohl des Berufsstandes als auch ihrer Mandanten fachlich begleiten und bestehendes Wissen über das Funktionieren traditioneller Geschäftsmodelle transformieren. Nur über eine sinnvolle Kombination beider Welten – Wirtschaftsprüfung und Informationstechnologie – lässt sich ein Mehrwert bieten, den die Mandanten und andere Stakeholder in Zukunft einfordern werden und der dazu beiträgt, dass das Berufsbild des Wirtschaftsprüfers für den Nachwuchs auch langfristig attraktiv bleibt.

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit.

Vortragszeit: 1/10 Minuten

Vortrag 38

Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung

Sehr geehrte/r Frau/Herr Vorsitzende/r, sehr geehrte Prüfungskommission,
aus den mir zur Auswahl gestellten Themen habe ich mich für die „**Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung**“ entschieden. Meinen Vortrag gliedere ich wie folgt:

I.	Grundlagen
II.	Prüfungsansatz zur Berücksichtigung von Unregelmäßigkeiten
III.	Maßnahmen bei Vermutung oder Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten
IV.	Fazit

Vortragszeit: 0,5 Minuten

I. Grundlagen

Unregelmäßigkeiten werden danach unterschieden, inwieweit sie zu falschen Angaben in der Rechnungslegung führen (**Unrichtigkeiten** und **Verstöße**) oder nicht (**sonstige Gesetzesverstöße**).

Während unter **Unrichtigkeiten** unbeabsichtigte falsche Angaben im Jahresabschluss und Lagebericht, wie beispielsweise bloße Schreib- oder Rechenfehler oder eine unbewusst falsche Anwendung von Rechnungslegungsgrundsätzen verstanden werden, handelt es sich bei **Verstößen** um bewusste Täuschungen, Vermögensschädigungen und Gesetzesverstöße, die zu falschen Angaben in der Rechnungslegung führen.

Verantwortung für die Vermeidung und Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten und Verstößen tragen zunächst die gesetzlichen Vertreter eines Unternehmens. Ihnen obliegt es bereits im Rahmen ihrer kaufmännischen Sorgfaltspflichten (§ 93 Abs. 1 Satz 1 AktG, § 43 Abs. 1 GmbHG), angemessene organisatorische Maßnahmen – Stichwort: **Internes Kontrollsystem** – zur Einhaltung von gesetzlichen Vorschriften und der Satzung einzuführen (sog. Legalitätspflicht) und laufend zu unterhalten.

Dem **Deutschen Corporate Governance Kodex** entsprechend hat der Vorstand einer börsennotierten Gesellschaft und einer Gesellschaft mit Kapitalmarktbezug im Sinne des § 161 Abs. 1 Satz 2 AktG für die Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen und der unternehmensinternen Richtlinien zu sorgen und auf die Beachtung durch Konzernunternehmen hinzuwirken (Stichwort: **Compliance**). Für eine wirksame Unternehmensüberwachung trägt wiederum der Aufsichtsrat die Verantwortung (§ 107 Abs. 3 AktG).

Inwieweit Wirtschaftsprüfer Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung aufzudecken und über diese zu berichten haben, hatte das IDW vor der Anwendung der „neuen“ Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA) in seinem Prüfungsstandard „Zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung“ (IDW PS 210) dargelegt. Eine Verantwortung für die Verhinderung von Unrichtigkeiten und Verstößen trägt der Abschlussprüfer nach Auffassung des IDW nicht (vgl. IDW Prüfungsstandard: Zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 210) (Stand: 12.12.2012) Tz. 11). Nach der Auffassung des IDW erfüllt eine Prüfung nach dem IDW PS 210 die Anforderungen des International Standards on Auditing (ISA) 240 „The Auditor’s Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements“ und ISA 250 „Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements“ (vgl. IDW PS 201, Tz. 77). Innerhalb der „neuen“ GoA kommen nunmehr ISA [DE] 240 („Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers bei dolosen Handlungen“) und ISA [DE] 250 („Berücksichtigung von Gesetzen und anderen Vorschriften bei einer Abschlussprüfung“) zur Anwendung. Das IDW setzt **Irrtümer** mit **Unrichtigkeiten** i.S.v. § 317 Abs. 1 S. 3 HGB und **dolose Handlungen** mit **Verstößen** i.S.v. § 317 Abs. 1 S. 3 HGB gleich (vgl. ISA [DE] 240, Tz. D.3.1).

Vortragszeit: 2/2,5 Minuten

II. Prüfungsansatz zur Berücksichtigung von Unregelmäßigkeiten

Nach § 317 Abs. 1 S. 3 HGB ist die gesetzliche Abschlussprüfung so anzulegen, dass **Unrichtigkeiten** und **Verstöße** gegen gesetzliche Vorschriften und sie ergänzende Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung, die sich auf die Darstellung des sich nach § 264 Abs. 2 HGB ergebenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft wesentlich auswirken, bei gewissenhafter Berufsausübung erkannt werden.

Des Weiteren hat der Abschlussprüfer über bei der Prüfung festgestellte Tatsachen zu berichten, die schwerwiegende (sonstige) Verstöße der gesetzlichen Vertreter oder von Arbeitnehmern gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung erkennen lassen.

Zunächst ist die Abschlussprüfung ganz allgemein mit einer kritischen Grundhaltung gegenüber dem geprüften Unternehmen, dessen gesetzlichen Vertretern, Mitarbeitern und Mitgliedern des Aufsichtsorgans zu planen und durchzuführen, wobei sich der Abschlussprüfer der Möglichkeit bewusst sein muss, dass ungeachtet seiner bisherigen Erfahrung mit der Ehrlichkeit und Integrität des Managements der Einheit und der für die Überwachung Verantwortlichen wesentliche falsche Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen vorliegen können (vgl. ISA [DE] 240, Tz. 13).

Der Abschlussprüfer darf von der Echtheit der Aufzeichnungen und Dokumente ausgehen, es sei denn, es besteht Grund zur gegenteiligen Auffassung (vgl. ISA [DE] 240, Tz. 14). Sind beispielsweise Antworten des Managements auf Befragungen inkonsistent, so hat der Abschlussprüfer die Inkonsistenzen zu untersuchen (vgl. ISA [DE] 240, Tz. 15).

Im Rahmen der Anwendung des **risikoorientierten Prüfungsansatzes** hat der Abschlussprüfer Prüfungshandlungen durchzuführen, um die bestehenden Risiken falscher Darstellung – sei es aufgrund von **Unrichtigkeiten** (IDW: Irrtümer) oder **Verstößen** (IDW: Dolose Handlungen) – festzustellen. Anschließend sind die festgestellten Risiken falscher Darstellung zu beurteilen. Auf der Grundlage dieser Beurteilung hat der Prüfer Nachweise zur Funktion relevanter Teile des internen Kontrollsystems (Funktionsprüfungen) und zu den einzelnen Aussagen in der Rechnungslegung (aussagebezogene Prüfungshandlungen) einzuholen (vgl. ISA [DE] 315, Tzn. 11, 26 ff.).

Abschlussprüfer müssen bei der Planung und Durchführung ihrer Prüfung auch das Risiko berücksichtigen, dass interne Kontrollmaßnahmen durch das für deren Einrichtung selbst verantwortliche Management und/oder durch instrumentalisierte unterstellte Mitarbeiter außer Kraft gesetzt worden sein könnten (neudeutsch: „**Management Override**“; vgl. dazu bspw. ISA [DE] 240, Tzn. 32 ff., A22).

In jedem Fall muss der Abschlussprüfer ggfs. vorliegenden Anhaltspunkten bzw. **Warnzeichen** für erhöhte Risiken falscher Angaben aufgrund von Unrichtigkeiten und Verstößen (neudeutsch: „Red Flags“) im Sinne von ISA [DE] 240 bzw. ISA [DE] 250 nachgehen (vgl. ISA [DE] 240, Tzn. 15, A1). Dieses können beispielsweise **Zweifel an der Integrität oder der Kompetenz des Managements** (bspw. grenzwertige Bilanzpolitik, Beherrschung des Geschäftsführungsgremiums durch eine Person ohne wirksame prozessunabhängige Kontrolle), **kritische Unternehmenssituationen** (z.B. ungünstige Ergebnisentwicklung, fehlende Liquidität), **ungewöhnliche Geschäfte** (z.B. sog. „Off-balance-sheet-Gestaltungen“), **Schwierigkeiten bei der Erlangung von Prüfungsnachweisen** (bspw. schwer nachvollziehbare Auskünfte des Managements) oder auch **sonstige Umstände** (bspw. hohe ergebnisabhängige Vergütungen für leitende Mitarbeiter oder „fast-close“) sein (vgl. Peemöller/Krehl/Hofmann/Lack: Bilanzskandale, 3. Aufl., Berlin 2020). Das Vorhandensein der genannten Warnzeichen geht jedoch nicht zwangsläufig mit der Existenz von Bilanzdelikten im Sinne der §§ 331 ff. HGB einher. Dabei greift ISA [DE] 240 das sog. „Fraud Triangle“ zur Motivlage von Wirtschaftsstraftätern (nach Donald R. Cressey, 1950) gedanklich auf, dass die drei Faktoren, die zu kriminellen Handlungen führen können (Anreiz/Druck, Gelegenheit, innere Rechtfertigung), als Eckpunkte zu einem Dreieck zusammenfügt.

Weil wesentliche falsche Angaben aufgrund von Täuschungen häufig auf einen fehlerhaften Umsatzausweis zurückzuführen sind, muss der Abschlussprüfer stets annehmen, dass hinsichtlich der **Umsatzrealisation** **Verstoßrisiken** vorliegen können. Sollte er zu dem Ergebnis kommen, diese Frage ausnahmsweise nicht als bedeutsames Risiko einzuschätzen, so muss er die Gründe hierfür dokumentieren (vgl. ISA [DE] 240, Tz. 27).

Bei der Auswahl von Art, Umfang und Zeitpunkt seiner Prüfungshandlungen muss der Abschlussprüfer u.a. auch ein Überraschungselement (bspw. unangekündigte Inaugenscheinnahmen bei unangemeldeten Standort-

besuchen oder überraschende Zählung von Barmitteln zu einem Zeitpunkt) vorsehen, um dem Risiko bewusster Täuschungen entgegenwirken zu können (vgl. Anlage 2 zu ISA [DE] 240, Tz. 30 c), A41).

Darüber hinaus muss der Prüfer beispielsweise auch Befragungen von Mitarbeitern vornehmen, die in den Rechnungslegungsprozess eingebunden sind, um falsche Angaben im Abschluss aufgrund von Verstößen durch Manipulationen innerhalb dieses Prozesses erkennen zu können (vgl. ISA [DE] 240, Tz. 18 ff.).

Hingegen kann der Abschlussprüfer – sofern keine gegenteiligen Anhaltspunkte vorliegen – grundsätzlich durchaus von der Echtheit der ihm vorgelegten Dokumente und Buchungsunterlagen sowie von der Korrektheit der ihm übergebenen Informationen ausgehen (vgl. ISA [DE] 240, Tz. 14).

Vortragszeit: 3/5,5 Minuten

III. Maßnahmen bei Vermutung oder Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten

Liegen Anzeichen für Unrichtigkeiten und Verstöße vor, muss der Abschlussprüfer im Rahmen einer **erweiterten Prüfungspflicht** möglichen Ursachen und Auswirkungen auf den Grund gehen (vgl. ISA [DE] 240, Tz. 31). Im Zweifel ist davon auszugehen, dass die vermutete Unrichtigkeit nicht bloßen Einzelfallcharakter hat. Häufig ist in solchen Situationen auch die Einholung rechtlichen Rates geboten.

Sofern der Abschlussprüfer von der Annahme ausgeht, falsche Angaben im Jahresabschluss oder im Lagebericht könnten auf Verstöße zurückzuführen sein, an denen das Management mitgewirkt hat, so muss er die daraus resultierenden Risiken wesentlicher Falschangaben und deren Auswirkungen auf Art, Umfang und Zeitpunkt der entsprechenden Prüfungshandlungen erneut beurteilen. Auch ist dabei nach Auffassung des IAASB die Möglichkeit eines **kollusiven Verhaltens** – also einer gemeinschaftlichen Tatbegehung – womit regelmäßig eine intensivere Tatverschleierung sowie ein deutlich erhöhtes Entdeckungsrisiko einhergeht, zu berücksichtigen (vgl. ISA [DE] 240, Tz. 37).

Werden Unregelmäßigkeiten vermutet oder sogar aufgedeckt, treffen den Abschlussprüfer weitreichende **Mitteilungspflichten** (vgl. ISA [DE] 240, Tz. 41 ff.). In diesem Fall hat er zeitnah nach pflichtgemäßem Ermessen zu beurteilen, welche Managementebene zu informieren ist. Grundsätzlich ist dieses die nächst höhere Hierarchieebene über derjenigen, welcher die verdächtige Person angehört. Deckt der Abschlussprüfer beispielsweise wesentliche Verstöße auf, in welche die gesetzlichen Vertreter verwickelt sind, muss er darüber unverzüglich das Aufsichtsorgan informieren. In Zweifelsfällen – falls beispielsweise keine nächst höhere Ebene vorhanden ist oder das Aufsichtsorgan an den Verstößen beteiligt ist – muss der Abschlussprüfer abwägen, ob diesbezüglich rechtlicher Rat einzuholen geboten ist. Vor dem Hintergrund seiner **Verschwiegenheitspflicht** (§ 43 Abs. 1 WPO, § 323 HGB, § 203 StGB) darf der Abschlussprüfer – von wenigen Ausnahmen aufgrund gesetzlicher Regelungen im Falle bestimmter Prüfungen (beispielsweise nach § 29 Abs. 3 KWG) abgesehen – Dritten seine Erkenntnisse über Unrichtigkeiten und Verstöße nicht mitteilen (vgl. ISA [DE] 250, Tz. D.29.1).

Von den gesetzlichen Vertretern hat der Abschlussprüfer eine schriftliche Erklärung (regelmäßig im Rahmen der Vollständigkeitserklärung) darüber einzuholen, dass diese ihn über die Ergebnisse von Risikobeurteilungen im Hinblick auf wesentliche Falschangaben in Jahresabschluss und/oder Lagebericht in Kenntnis gesetzt und über alle ihnen bekannten oder vermuteten Verstöße sowie von außen zugezogener Behauptungen begangener oder vermuteter Verstöße informiert haben.

Neben den allgemeinen **Dokumentationspflichten** muss der Abschlussprüfer auch die Ergebnisse derjenigen Prüfungshandlungen festhalten, welche er mit Blick auf das „**Management-Override-Risiko**“ durchgeführt hat. Des Weiteren hat er insbesondere festgestellte Verstöße und Ergebnisse aus geführten Gesprächen mit den gesetzlichen Vertretern, dem Aufsichtsorgan und Aufsichtsbehörden zu dokumentieren.

Während der Abschlussprüfer im Falle erkannter wesentlicher Unrichtigkeiten und Verstöße im Bestätigungsvermerk **und** im Prüfungsbericht zu berichten hat, muss er über sonstige Gesetzesverstöße, die zu keinen falschen Angaben in der Rechnungslegung geführt haben, im Prüfungsbericht berichten.

Der **Bestätigungsvermerk ist jedoch nur dann einzuschränken oder zu versagen**, wenn sich festgestellte Unrichtigkeiten und Verstöße wesentlich auf den Abschluss auswirken und die Falschangabe innerhalb der Rechnungslegung im Zeitpunkt der Beendigung der Prüfung noch vorliegt und keine zutreffende Darstellung im Abschluss erfolgt ist.

Vortragszeit: 3,5/9 Minuten

IV. Fazit

Nicht zuletzt unter dem Eindruck zahlreicher internationaler (bspw. Lehman Brothers, Enron, WorldCom, AOL Time Warner, Parmalat, etc.) und nationaler Bilanzskandale (bspw. Herstatt-Bank, FlowTex, MLP, Bankgesellschaft Berlin, etc.) sowie unter dem Einfluss des US-amerikanischen „Sarbanes-Oxley-Acts“ und der International Standards on Auditing (ISA) hat sich das in Deutschland vorherrschende Leitbild der Abschlussprüfung von einer reinen Ordnungsmäßigkeitsprüfung hin zu einer Prüfung gewandelt, die mittlerweile durchaus auch auf die Aufdeckung möglicher deliktischer Handlungen ausgerichtet sein muss.

Zwar bedeutet dieses ausdrücklich keine Gleichsetzung einer gesetzlichen Pflichtprüfung, die sich methodisch zwar risikoorientiert aber gleichwohl auch auf Stichproben stützt, mit einer Unterschlagungsprüfung, bei der ganze Teilbereiche – gegebenenfalls auch periodenübergreifend – untersucht werden müssen. Denn forensische Prüfungen dienen – bspw. unter Rekonstruktion durchgeführter krimineller Handlungen, Identifikation ausgenutzter organisatorischer Schwachstellen, Erbringung entsprechender Beweise, Ermittlung der verursachten Schadenshöhe und/oder Erbringung von vor Gericht verwertbaren Gutachten – vorrangig der Aufklärung von (bis dato behaupteten und/oder vermuteten) Tatbeständen. Dabei kommen in der Regel Prüfer mit forensischen Spezialkenntnissen zum Einsatz (vgl. Peemöller/Krehl/Hofmann/Lack: Bilanzskandale, 3. Aufl., Berlin 2020, S. 397 f.).

In dem Bewusstsein, dass die (gesetzliche oder freiwillige) Abschlussprüfung keine absolute Sicherheit erreichen und somit auch keine Gewähr dafür bieten kann, dass wesentliche falsche Angaben aufgrund von Unrichtigkeiten und Verstößen durch den Abschlussprüfer zwangsläufig aufgedeckt werden, kommt der Berücksichtigung der dargestellten Grundsätze – wie jüngere Fälle sowohl im Inland (Wirecard, Greensill Bank, Steinhoff, Beluga Shipping, Sunburst, etc.) als auch im Ausland (Lehman Brothers, Satyam, Toshiba, Olympus, etc.) zeigen – in der Praxis eine hohe Bedeutung zu. Der Abschlussprüfer hat gleichwohl dem „Fraud-Risiko“ während des gesamten Prüfungsprozesses – von Prüfungsplanung bis hin zur Dokumentation – mit einer kritischen Grundhaltung Rechnung zu tragen. Das Konzept des „risikoorientierten Prüfungsansatzes“ basiert auf der Annahme eines vorhandenen internen Kontrollsystems (IKS), welches – jedenfalls im Falle von „Management Override“ – gerade bewusst außer Kraft gesetzt wird (vgl. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA): Management Override of Internal Controls – The Achilles’ Heel of Fraud Prevention, New York 2005). Grenzen erfährt die Abschlussprüfung regelmäßig dann, wenn bewusste Verstöße auf erheblicher krimineller Energie (wie bspw. bei Belegfälschungen) der Täter beruhen.

Das IDW setzt **Irrtümer** mit dem vom Gesetzgeber verwendeten Begriff **Unrichtigkeiten** i.S.v. § 317 Abs. 1 S. 3 HGB und **dolose Handlungen** mit dem vom Gesetzgeber verwendeten Begriff **Verstößen** i.S.v. § 317 Abs. 1 S. 3 HGB gleich (vgl. ISA [DE] 240, Tz. D.3.1). Warum es dann nicht auch in dem **an die Öffentlichkeit** gerichteten Bestätigungsvermerk mit den vom Gesetzgeber in § 317 HGB verwendeten Begriffen operiert (denn dieser legt die gesetzlichen Anforderungen fest), ist m.E. – im Sinne der Klarheit und Transparenz der von dem Berufsstand abgegebenen Bestätigungsvermerke – nicht so recht nachvollziehbar.

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit.

Vortragszeit: 1/10 Minuten

Vortrag 39

Genussrechte und deren Bilanzierung

Sehr geehrte/r Frau/Herr Vorsitzende/r, sehr geehrte Prüfungskommission,
aus den mir zur Auswahl gestellten Themen habe ich mich für das Thema „**Genussrechte und deren Bilanzierung**“ entschieden. Meinen Vortrag gliedere ich wie folgt:

ermitteln. Zum anderen wird dieser durch die Abzinsungsverpflichtung wieder verringert. Wie die Auswirkungen im Ergebnis sind, muss im Einzelfall beurteilt werden.

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit.

Vortragszeit: 0,5/10 Minuten

Vortrag 56

Die Bilanzierung von Anteilen an Personenhandelsgesellschaften

Sehr geehrte/r Frau/Herr Vorsitzende/r, sehr geehrte Prüfungskommission, aus den mir zur Auswahl gestellten Themen habe ich mich für das Thema „**Die Bilanzierung von Anteilen an Personenhandelsgesellschaften**“ entschieden. Meinen Vortrag gliedere ich wie folgt:

I.	Einführung
II.	Ausweis
III.	Zugangs- und Folgebewertung
IV.	Vereinnahmung von Gewinnanteilen
V.	Kapitalrückzahlungen und andere ergebnisneutrale Ausschüttung der Gesellschaft
VI.	Fazit

Vortragszeit: 0,5 Minuten

I. Einführung

Die **bilanzielle Abbildung von Anteilen an Personengesellschaften in der Handels- und Steuerbilanz der Gesellschafter** ist mit schwierigen bilanzrechtlichen Fragen verbunden. Das IDW legt in einer Stellungnahme zur Rechnungslegung die Berufsauffassung dar, wie Anteile an Personenhandelsgesellschaften im handelsrechtlichen Jahresabschluss zu bilanzieren sind (IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Bilanzierung von Anteilen an Personenhandelsgesellschaften im handelsrechtlichen Jahresabschluss (IDW RS HFA 18 (Stand: 04.06.2014))). Dabei gelten die gegebenen Hinweise für alle Gesellschafter, grundsätzlich unabhängig von deren Rechtsform.

Vortragszeit: 0,5/1 Minute

II. Ausweis

Anteile an Personenhandelsgesellschaften sind im handelsrechtlichen Jahresabschluss, im Gegensatz zur Steuerbilanz, als einheitlicher Vermögensgegenstand als Beteiligung im Finanzanlagevermögen auszuweisen. Der Ausweis im Finanzanlagevermögen bedingt, dass die Anteile dazu bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb dauerhaft zu dienen (vgl. § 271 Abs. 1 Satz 1 HGB). Dies ist bei Anteilen an Personenhandelsgesellschaften unabhängig von der Höhe der Beteiligung regelmäßig der Fall. Sind die Voraussetzungen für Anteile an verbundenen Unternehmen erfüllt, erfolgt der Ausweis entsprechend (vgl. § 271 Abs. 2 HGB). Für den **Ausweis als Beteiligung** kommt es nicht darauf an, ob es sich um die Beteiligung als Gesellschafter einer OHG, als persönlich haftender Gesellschafter an einer KG oder als Kommanditist handelt. Aus der unbeschränkten Haftung können sich jedoch passivierungspflichtige Verbindlichkeiten oder Angabepflichten ergeben, auf die im Rahmen dieses Kurzvortrags nicht weiter eingegangen werden soll.

Vortragszeit: 1/2 Minuten

III. Zugangs- und Folgebewertung

Bei einem Erwerb von Dritten ergeben sich die Anschaffungskosten handels- wie steuerrechtlich aus dem vereinbarten Kaufpreis unter Berücksichtigung etwaiger Anschaffungsnebenkosten oder Anschaffungskostenminderungen (vgl. IDW ERS FAB 18 (Stand: 22.11.2024) Tz. 6 f.). Als **Anschaffungsnebenkosten** kommen Kosten der Eintragung ins Handelsregister, Vermittlungs- und Maklerprovisionen, Beratungs- und Gutachterkosten sowie gegebenenfalls Notarkosten in Betracht.

Werden **Anteile an einer Personenhandelsgesellschaft im Tausch gegen Hingabe eigener Vermögensgegenstände erworben**, besteht handelsrechtlich in Bezug auf die zu aktivierenden Anschaffungskosten ein Wahlrecht entweder zum Ansatz zum Buchwert des hingegebenen Vermögensgegenstands oder zum Zeitwert, höchstens jedoch den vorsichtig geschätzten Zeitwert der erworbenen Beteiligung (vgl. IDW ERS FAB 18, Tz. 9).

Während Anteile an Personenhandelsgesellschaften handelsrechtlich einen einheitlichen Vermögensgegenstand darstellen, erfolgt die Bilanzierung in der **Steuerbilanz** bei einer transparent besteuerten, d.h. nicht nach § 1a KStG optierten Personengesellschaft nach der sogenannten **Spiegelbildmethode** (vgl. IDW ERS FAB 18, Tz. 43). Maßgeblich für den Beteiligungsansatz ist das Kapitalkonto des Gesellschafters bei der Personenhandelsgesellschaft, das bei einem davon abweichenden Kaufpreis durch eine Ergänzungsbilanz korrigiert wird. Während der Beteiligungsansatz in der Handelsbilanz dem Kaufpreis entspricht, wird der Buchwert in der Steuerbilanz um alle Entnahmen, Einlagen und die steuerlichen Jahresergebnisse aus Gesamthands-, Ergänzungs- und Sonderbilanzen fortgeführt. Die Jahresergebnisse werden phasengleich vereinnahmt. Da der Anteil an einer Personenhandelsgesellschaft steuerlich nicht selbständig bewertbar ist, kann keine Teilwertabschreibung vorgenommen werden.

Handelsbilanziell ist die Beteiligung einem **Niederstwerttest** zu unterziehen. Ist einer Beteiligung am Abschlussstichtag dauerhaft ein niedrigerer Wert beizulegen, muss eine außerplanmäßige Abschreibung auf diesen Wert vorgenommen werden (vgl. § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB). Für den Fall einer nur vorübergehenden Wertminderung besteht ein Abschreibungswahlrecht (vgl. § 253 Abs. 3 Satz 6 HGB). Der beizulegende Zeitwert ist dabei nach den allgemeinen Grundsätzen zur Bewertung von Beteiligungen (vgl. IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Anwendung der Grundsätze des IDW S 1 bei der Bewertung von Beteiligungen und sonstigen Unternehmensanteilen für die Zwecke eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses (IDW RS HFA 10)) vorzunehmen. Entfallen die Gründe für die vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung, ist eine Wertaufholung bis zur Höhe der um Kapitalrückzahlungen und Abgänge geminderten Anschaffungskosten zwingend.

Im Hinblick auf etwaige zu bildende **latente Steuern** gilt grundsätzlich Folgendes: Bei Gründung oder Erwerb einer Beteiligung besteht in aller Regel kein Unterschied zwischen steuerlichem Kapitalkonto und handelsrechtlichem Buchwert. Temporäre Differenzen entstehen im Zeitablauf, beispielsweise, wenn in der Ergänzungsbilanz aufgedeckte stille Reserven bei unverändertem Beteiligungsbuchwert in der Handelsbilanz abgeschrieben werden oder wenn Entnahmen getätigt werden, die nicht zu einer Verringerung des Beteiligungsbuchwerts führen und damit latente Steuern auf Gesellschafterebene auslösen. **Passive latente Steuern** sind beispielsweise zu berücksichtigen, wenn Verluste der Personenhandelsgesellschaft das steuerliche Kapitalkonto mindern, handelsrechtlich aber keine Abschreibung des Beteiligungsbuchwerts vorgenommen wurde. Dies gilt nicht, soweit es sich um verrechenbare Verluste i.S.d. § 15a EStG handelt, da diese im Abbau keine Steuerwirkung entfalten. Für eine nach § 1a KStG zur Körperschaftsbesteuerung optierten Personengesellschaft gelten die Vorschriften für Anteile an Kapitalgesellschaften entsprechend.

Vortragszeit: 3/5 Minuten

IV. Vereinnahmung von Gewinnanteilen

Steuerlich erfolgt stets eine **phasengleiche Gewinnvereinnahmung**. Dem Gesellschafter einer transparent besteuerten Personenhandelsgesellschaft wird der Gewinnanteil mit Ablauf des Wirtschaftsjahres der Personenhandelsgesellschaft zugerechnet. Auf Ebene der Personenhandelsgesellschaft erhöht der Gewinnanteil das Kapitalkonto, weshalb der Gewinnanteil auf Ebene des Gesellschafters den steuerlichen Beteiligungsansatz erhöht.

In der Handelsbilanz ist der einem Gesellschafter zustehende Gewinnanteil als Forderung bilanzierungspflichtig, wenn der Gesellschafter einen Anspruch auf die Gewinnausschüttung hat. Im Rahmen der für die

Bilanzierung maßgebenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist eine phasengleiche Vereinnahmung zulässig, wenn das künftige Entstehen des Rechtsanspruchs hinreichend gesichert ist (vgl. IDW ERS FAB 18, Tz. 12). Ist der Gewinnanteil im Entstehungszeitpunkt aufgrund gesetzlicher Vorschriften der Verfügungsgewalt des Gesellschafters entzogen, z.B. durch eine Ausschüttungssperre, darf keine Forderung aktiviert werden (vgl. IDW ERS FAB 18, Tz. 19).

Nach der **gesetzlichen Regelung** steht dem Gesellschafter der Personenhandelsgesellschaft der Gewinnanteil am Abschlussstichtag ohne weiteren Gesellschafterbeschluss zu. Erforderlich ist aber, dass das Geschäftsjahr der Personenhandelsgesellschaft spätestens mit dem Geschäftsjahr des (bilanzierenden) Gesellschafters endet. Außerdem muss die auszuweisende Forderung innerhalb des Wertaufhellungszeitraums der Höhe nach durch das Festliegen aller wesentlichen Bilanzierungs- und Bewertungsentscheidungen hinreichend konkretisiert sein (vgl. IDW ERS FAB 18, Tz. 14), d.h. sämtliche Bilanzierungs- und Bewertungsentscheidungen müssen getroffen sein, die auf die Höhe des Gewinnanteils wesentlichen Einfluss haben können. Dies ist der Fall, wenn der Jahresabschluss der Personenhandelsgesellschaft innerhalb des maßgeblichen Werterhellungszeitraums festgestellt worden ist. Steht die Feststellung noch aus, genügt es, dass der aufgestellte Jahresabschluss aus Sicht des persönlich haftenden Gesellschafters verbindlichen Charakter erlangt hat, was durch eine entsprechende Unterschrift unter dem Jahresabschluss zu dokumentieren ist. Unterliegt der Jahresabschluss der Personenhandelsgesellschaft allerdings der Prüfung durch einen Abschlussprüfer, steht die verbindliche Fassung erst nach Beendigung der Prüfungshandlungen fest (vgl. IDW ERS FAB 18, Tz. 15). Das IDW (vgl. IDW ERS FAB 18, Tz. 16) geht davon aus, dass es bei der Änderung von Bilanzierungsentscheidungen bei einem noch nicht festgestellten Jahresabschluss allenfalls zu einer Erhöhung des verteilungsfähigen Gewinns kommt und der sich aus dem aufgestellten Jahresabschluss ergebende Gewinnanteil als ein Mindestgewinnanteil anzusehen ist, der als Beteiligungsertrag vor Feststellung vereinnahmt werden darf. Ein darüberhinausgehender, sich aus einer abweichenden Feststellung ergebender Gewinn, darf erst berücksichtigt werden, wenn die Feststellung bis zum Ende des Wertaufhellungszeitraums beschlossen worden ist.

Eine **Erhöhung der Anschaffungskosten der Anteile an der Personenhandelsgesellschaft** liegt vor, wenn ein aktivierter Gewinnauszahlungsanspruch durch Gesellschaftervereinbarung in voller Höhe oder teilweise zur Erhöhung der Kapitaleinlage verwendet wird.

Abweichend von der gesetzlichen Regelung kann die Gewinnverwendung der Beschlussfassung der Gesellschafter obliegen. Außerdem können durch Gesellschaftsvertrag oder Gesellschafterbeschluss Teile des Jahresüberschusses den Rücklagen zuzuführen sein. In diesem Fall kann der Gesellschafter zum Abschlussstichtag der Personenhandelsgesellschaft nicht über seinen Gewinnanteil verfügen, so dass ihm zu diesem Zeitpunkt noch kein aktivierbarer Anspruch zusteht. Obliegt die Gewinnverwendung dem Beschluss der Gesellschafterversammlung, entsteht eine aktivierungsfähige Forderung erst im Zeitpunkt der Beschlussfassung. Wenn ein Gesellschafter über die notwendige Stimmrechtsmehrheit für die Beschlussfassung verfügt, kann sein Anteil am Gewinn unter entsprechender Anwendung der BGH-Rechtsprechung (BGH-Urteil vom 12.01.1998, II ZR 82/93, DB 1998, 567 zur Aktivierungspflicht von Gewinnansprüchen, wenn der Jahresabschluss der Tochtergesellschaft noch vor Abschluss der Prüfung der Muttergesellschaft festgestellt ist) – ggf. vor Beschlussfassung – phasengleich vereinbart werden.

Im Hinblick auf etwaige **Steuerlatenzen** sei Folgendes anzumerken: Kommt es in Handels- und Steuerbilanz zu einer phasengleichen Gewinnvereinnahmung, kommt ein Ansatz latenter Steuern lediglich in Betracht, wenn sich die Gewinnanteile zum Beispiel aufgrund unterschiedlicher Ansatz- und Bewertungsfragen in Handels- und Steuerbilanz nicht entsprechen. Bei einer phasenverschobenen Gewinnvereinnahmung sind latente Steuern bei Gesellschaftern dann zu bilden, wenn das steuerbilanzielle Aktivum den handelsrechtlichen Wertansatz übersteigt. Die Auflösung der aktiven latenten Steuern erfolgt, wenn der Gewinnanspruch in der Handelsbilanz aktiviert wird (vgl. IDW ERS FAB 18, Tz. 45 ff.).

Vortragszeit: 3/8 Minuten

V. Kapitalrückzahlungen und andere ergebnisneutrale Ausschüttung der Gesellschaft

Aus Sicht des Gesellschafters können (Vermögens-)Auskehrungen der Personengesellschaft entweder erfolgswirksame Beteiligungserträge, erfolgsneutrale Minderungen des Beteiligungsbuchwertes oder eine Kombina-

tion beider Varianten sein. Wenn zwischen dem Erwerb der Beteiligung und der Beschlussfassung über die Vermögensauskehrung nachweislich Gewinne thesauriert wurden, ist die Auskehrung der Rücklagen oder Entnahme beim Gesellschafter als Beteiligungsertrag zu erfassen. Kann der Nachweis über die Gewinnthesaurierung nicht erbracht werden, wird angenommen, dass die Vermögensauskehrung mit den Anschaffungskosten der Beteiligung zusammenhängt. Dies gilt insbesondere, wenn Rücklagen beim Erwerb bereits bestanden oder durch Gesellschaftermittelzuführungen gebildet wurden, die den Beteiligungsbuchwert erhöhten oder wenn zum Erwerbszeitpunkt ausgewiesene Gewinnvorträge oder stille Reserven ausgekehrt werden. Kapitalrückzahlungen sind als ergebnisneutrale Minderungen des Beteiligungsbuchwerts zu behandeln und als Beteiligungsabgang im Anlagenspiegel auszuweisen.

Kapitalrückzahlungen sind auch dann erfolgsneutral, wenn eine Personenhandelsgesellschaft in zulässiger Weise freie Liquidität an ihre Gesellschafter auszahlt, ohne dass es sich um eine Ausschüttung von Gewinnen oder eine Rücklagenauflösung handelt (sog. Liquiditätsausschüttungen). Überschreiten Liquiditätsausschüttungen den Buchwert der Beteiligung oder erfolgen weitere Ausschüttungen nach dessen Minderung auf null, ist der übersteigende Betrag als Verbindlichkeit zu passivieren, die als Vorschuss auf zukünftige Gewinnanteile gilt. Diese sollte entsprechend bezeichnet oder im Anhang angegeben werden. Entstehen bei der Personenhandelsgesellschaft Gewinne, die nicht zur Auszahlung gelangen und zum Ausgleich der entnahmebedingt geminderten Kapitalkonten verwendet werden, ist die passivierte Verbindlichkeit in entsprechender Höhe ertragswirksam aufzulösen.

Vortragszeit: 1/9 Minuten

VI. Fazit

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass die Bilanzierung von Anteilen an Personenhandelsgesellschaften insbesondere aufgrund der unterschiedlichen Behandlung in Handels- und Steuerbilanz nicht trivial ist. Zur Bestimmung des Zeitpunktes der Gewinnvereinnahmung sind die gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen genau zu prüfen, denn in Abhängigkeit der bestehenden Regelungen kommt es handelsrechtlich zu einer phasengleichen oder phasenverschobenen Gewinnvereinnahmung. Steuerlich kommt stets die Spiegelbildmethode zur Anwendung und damit erfolgt stets eine phasengleiche Gewinnvereinnahmung. Bei Ausschüttungen einer Personenhandelsgesellschaft ist zu prüfen, ob es sich um Gewinnausschüttungen oder Kapitalrückzahlungen handelt. In Abhängigkeit davon, hat eine unterschiedliche Abbildung in der Handelsbilanz des Gesellschafters zu erfolgen. Auch die Beteiligungsbewertung von Anteilen an Personenhandelsgesellschaften folgt unterschiedlichen Grundsätzen. Während bei der Folgebewertung steuerrechtlich die Spiegelbildmethode Anwendung findet, erfolgt die handelsrechtliche Folgebewertung unter Beachtung der allgemeinen Grundsätze zur Bewertung von Beteiligungen. Die unterschiedliche handelsrechtliche und steuerrechtliche Beteiligungsbewertung führt regelmäßig zur Abgrenzung latenter Steuern.

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit.

Vortragszeit: 1/10 Minuten

Vortrag 57

Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung

Sehr geehrte/r Frau/Herr Vorsitzende/r, sehr geehrte Prüfungskommission,
aus den mir zur Auswahl gestellten Themen habe ich mich für das Thema „**Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung**“ entschieden. Meinen Vortrag gliedere ich wie folgt: