

DIE ABSCHLUSSPRÜFUNG DEUTSCHER UNTERNEHMEN IM ZEICHEN DER WIRTSCHAFTSKRISE

Markus Häfele
Pforzheim University, Germany

ABSTRACT

In view of the current economic and financial crisis, auditing of German companies represents a set of specific challenges. A drop in orders, difficulties in obtaining credit, defaulting or insolvent debtors, unforeseeable value declines and rating declines all pose further uncertainties for annual auditing, which have to be taken into account in the planning and execution of an audit. In this context, this paper will discuss the relevant pronouncements of the IDW (Institute of Public Auditors in Germany), as adherence to these principles seems to be particularly advisable for auditors at this point in time, if they are to produce a well-founded audit report.

JEL classification: H83, M42,

Keywords: risk assessment, going-concern proposition, auditor

In Zeiten wirtschaftlicher Unsicherheit, die gekennzeichnet sind von schwerwiegenden Ein- und Umbrüchen in nahezu allen Teilen des Wirtschaftslebens, stellt die jährlich wiederkehrende Abschlussprüfung ein Kontinuum dar, an das sich hohe Erwartungen und Anforderungen gleichermaßen knüpfen.

Im Folgenden sollen besonders jene Themenbereiche der Jahresabschlussprüfung im Mittelpunkt stehen, die mit den veränderten wirtschaftlichen Rahmenbedingungen verbunden sind: Abschlussprüfer haben auch und gerade in einer wirtschaftlich ungewissen Situation die Aufgabe, die ihnen vom Unternehmen vorgelegten Jahresabschlüsse und Lageberichte zu prüfen und ihrem sachgerechten Prüfungsurteil zu unterwerfen¹. Die wirtschaftliche Situation vieler Mandanten vor

¹ Vgl. §§ 316, 317 HGB

allem im gewerblichen Bereich stellt sich für den Betrachter wesentlich prekärer dar, als es etwa die Stimmung der „Öffentlichkeit“ widerspiegelt. Die zukünftige Entwicklung der Unternehmen ist über weite Strecken trotz einer leichten Erholung immer noch fragil und eher instabil.

Ausgangspunkt der Prüfung ist der von dem Unternehmen erstellte Jahresabschluss. Dabei ist nicht zu übersehen, dass sich Unternehmen ihrerseits bei der Abschlusserstellung vor teilweise erhebliche Schwierigkeiten gestellt sehen: Wie die Krise überblicken und einordnen? Ihre Auswirkungen auf das Unternehmen individuell einschätzen, richtig gewichten – in einer von Unsicherheit geprägten Lage? „Wir erleben keine traditionelle Rezession, sondern eine Unsicherheitsrezession. Die Weltwirtschaft steht unter einem Unsicherheitsschock.“, so der Chefvolkswirt der Commerzbank, Jörg Krämer². In diesem Kontext ordnet Klaus-Peter Naumann, Vorstandssprecher des IDW, die Abschlussprüfung in ein Spannungsfeld ein: Zum einen dürfe nicht der öffentliche Eindruck entstehen, dass in der Rechnungslegung bestehende Risiken verschleiert würden. Andererseits sollte eine Berichterstattung, insbesondere der Lagebericht, keine Bestandsgefährdung herbeireden, die nicht besteht und auch nicht zu erwarten ist (Naumann, Klaus-Peter; 2009, 1).

Schwerpunktmäßig findet „die Wirtschaftskrise“ in sechs Themenbereichen des Jahresabschlusses ihren Niederschlag. Dies ist die (1) Risikobeurteilung durch den Abschlussprüfer angesichts der besonderen Erfordernisse der Rezessionsfolgen, sodann (2) die Going Concern Prämisse, sowie (3) die Prüfung geschätzter Werte in Krisenzeiten. Weiterhin ist die (4) angemessene Risikoberichterstattung im Lagebericht zu nennen, (5) die Formulierung der unterschiedlichen Prüfungsergebnisse im Bestätigungsvermerk und schließlich (6) die Anforderungen an die Dokumentation in den Prüfungsberichten.

1. DIE RISIKOBEURTEILUNG DURCH DEN ABSCHLUSSPRÜFER

Für die Risikobewertung geben § 317 Abs. 1 Satz 3 und IDW PS 261³ die Pflicht des Abschlussprüfers vor, die Abschlussprüfung so einzurichten, dass Prüfungsaussagen mit hinreichender Wahrscheinlichkeit getroffen werden können.

² <http://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/1462616/text/>.

³ IDW PS 261 „Feststellung und Bewertung von Fehlerrisiken und Reaktionen des Abschlussprüfers auf die beurteilten Fehlerrisiken“.

Der Prüfer hat das Prüfungsrisiko – seinerseits in Fehlerrisiko und Entdeckungsrisiko unterteilt⁴ – auf ein vertretbares Maß zu reduzieren. Eng mit dem Prüfungsrisiko verbunden die Wesentlichkeit, die der Abschlussprüfer nach den Regelungen des IDW PS 250⁵ ermittelt. Entscheidend für die richtige Identifizierung und Einschätzung von im Unternehmen existierenden Risiken sind die Kenntnisse des Prüfers über die Geschäftstätigkeit sowie über das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld des zu prüfenden Unternehmens, wie sie IDW PS 230⁶ normiert. Essentiell für die Beurteilung der unternehmensinternen Risiken ist die kontinuierliche Sammlung von relevanten Informationen, insbesondere in Zeiten wirtschaftlicher Unsicherheit⁷.

Im Rahmen der Finanzkrise etwa wird ein mögliches Risiko darin bestehen, dass in Kreditverträgen sogenannte „Covenants“ vereinbart wurden und eine Verfehlung der Kennzahlen mit hohen Kreditzinsen, im Extremfall mit einem außerordentlichen Kündigungsrecht verbunden ist. Im Fall einer durch die Wirtschaftskrise ausgelösten Kreditklemme bildet das Refinanzierungsrisiko für das Unternehmen unter Umständen ein existentielles Risiko. Komplexe Finanzinstrumente im Portfolio eines Unternehmens zählen ebenso zu den Faktoren, die ein erhöhtes Prüfungsrisiko mit sich zu bringen pflegen. Insbesondere ist hier bei der Prüfung im Auge zu behalten, dass die immanenten Gefahrenlagen von Unternehmen und Prüfer gleichermaßen verstanden werden⁸.

Als Folgen der Wirtschaftskrise seien in diesem Kontext genannt reduzierte Umsatzerlöse, Wechselkursverluste, Verluste aus Absicherungsgeschäften aufgrund gefallener Rohstoffpreise sowie reduzierte Ertragswerte aus Beteiligungen. Es ist nicht von der Hand zu weisen, dass durch diese Faktoren erheblicher Druck auf die Unternehmensleitung aufgebaut werden kann, der unter Umständen in Bilanzmanipulationen, also absichtlichen Verstößen, sein Ventil findet, sei es um von Missmanagement abzulenken oder sei es um Bonusansprüche zu „retten“ und Covenants einzuhalten⁹.

⁴ IDW PS 261, Tz. 6.

⁵ IDW PS 250 „Wesentlichkeit im Rahmen der Abschlussprüfung“.

⁶ IDW PS 230 „Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit sowie über das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld des zu prüfenden Unternehmens im Rahmen der Abschlussprüfung“.

⁷ WP Handbuch Band I 2006 Abt. R, Tz. 186 ff.

⁸ IDW Verlautbarung zur Finanzkrise Tz. 6.

⁹ IDW Verlautbarung zur Finanzkrise Tz. 8.

Der Abschlussprüfer seinerseits hat seine Abschlussprüfung gemäß § 317 Absatz 1 Satz 3 HGB so auszugestalten, dass Unrichtigkeiten und Verstöße gegen gesetzliche Vorschriften, die sich auf die Darstellung der Vermögens- Finanz- und Ertragslage auswirken, bei gewissenhafter Berufsausübung erkannt werden. Demzufolge sind im Rahmen der Prüfungsplanung angemessene (sei es geänderte oder vermehrte) Prüfungshandlungen einzuplanen, um ein erhöhtes Prüfungsrisiko zu minimieren, wenn und soweit der Prüfer aufgrund der angespannten Wirtschaftslage ein erhöhtes Risiko zu Verstößen feststellt. Dabei hebt IDW PS 21010 insbesondere die berufliche Skepsis und die Wichtigkeit von Überraschungselementen in der Abschlussprüfung hervor (Häfele & Schmeisky; 2009, 237).

Zugleich wird jedoch klargestellt, dass ein Prüfer grundsätzlich von der Echtheit von Dokumenten und Buchungsvorlagen sowie der Korrektheit übergebener Informationen ausgehen darf. Besonders hingewiesen sei noch auf die Tatsache, dass bei einer nachträglichen Aufdeckung von Verstößen nicht schon per se von einer Pflichtverletzung eines Abschlussprüfers ausgegangen werden kann¹¹.

2. DIE GOING-CONCERN-PRÄMISSE

Die handelsrechtliche Fortführungsprognose besteht neben der insolvenzrechtlichen Fortführungsprognose im Rahmen einer Überschuldungsprüfung (Groß; 2010,119). Letztere soll allerdings nicht den Gegenstand der weiteren Erörterung bilden. Der Gesetzgeber ermöglicht es Unternehmen durch die Regelung in § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB grundsätzlich eine Fortführung der Unternehmenstätigkeit anzunehmen, es sei denn, dieser Annahme stünden tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegen. IDW PS 270¹² nimmt diese Regelung auf, indem er festlegt, dass das Unternehmen grundsätzlich von einer Unternehmensfortführung ausgehen kann, wenn in der Vergangenheit nachhaltig Gewinne erzielt wurden, leicht auf finanzielle Mittel zurückgegriffen werden kann und keine bilanzielle Überschuldung droht¹³. Im Bereich der IAS bestimmen IAS 1.23 und IAS 1.24 die Going-Concern-Prämisse in ähnlicher Weise.

¹⁰ IDW PS 210 „Zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung“.

¹¹ IDW PS 250 Tz. 50.

¹² IDW PS 270 „Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmender Jahresabschlussprüfung“.

¹³ IDW PS 270 Tz. 9.

Angesicht der Finanzkrise gilt das gerade ausgeführte jedoch nicht uneingeschränkt: Das IDW legt in seiner Verlautbarung zur Finanzkrise dar, dass in der derzeitigen gesamtwirtschaftlichen Situation nicht mehr uneingeschränkt von der oben genannten Annahme ausgegangen werden kann. Trotz positiver Unternehmensvergangenheit sind die Auswirkungen vor allem der momentan nur eingeschränkt funktionierenden Kreditmärkte kritisch zu beurteilen. IDW PS 270 hebt hervor, dass erstens die Fortführungsprognose bis zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses substantiiert bestehen muss und zweitens auch keine fundierten Anhaltspunkte feststellbar sein dürfen, die dazu führen, dass die Annahme der Fortführung zu einem nach der Aufstellung des Abschlusses liegenden Zeitpunkt hinfällig wird¹⁴.

Der Abschlussprüfer seinerseits überprüft die Angemessenheit der vom Unternehmen getroffenen Annahmen. Er stellt dabei auch sicher, dass Unsicherheiten und Risiken hinsichtlich der Unternehmensfortführung in Jahresabschluss und Lagebericht angemessen zum Ausdruck kommen. Der Abschlussprüfer kann und darf sich im Rahmen der Wesentlichkeit auf die Einschätzungen der gesetzlichen Vertreter des Unternehmens stützen. Diesen kommt insoweit eine Einschätzungsprärogative zu, die erst dann nicht mehr greift, wenn und soweit dem Prüfer stichhaltige gegenteilige Einschätzungen bekannt sind beziehungsweise im Prüfungsverlauf bekannt werden. Auf vom Abschlussprüfer identifizierte bestandsgefährdende Risiken ist gemäß § 322 Abs. 2 Satz 3 HGB im Bestätigungsvermerk gesondert einzugehen. In diesem Zusammenhang macht allerdings IDW PS 270 deutlich, das einzig aus der Tatsache, dass im Bestätigungsvermerk nicht auf bestandsgefährdende Risiken eingegangen wurde, der Adressat nicht berechtigt ist, den Schluss zu ziehen, es bestehe eine Garantie für die Fortführung der Unternehmenstätigkeit. Hier sei ein Ausspruch von Klaus-Peter Naumann zitiert. „Wirtschaftsprüfer sind keine Hellseher. Es können nur solche Risiken in den Abschlüssen verarbeitet werden, die bis zum Ende der Aufstellung bekannt geworden sind“¹⁵.

Für den Abschlussprüfer hilfreich können sich in diesem Zusammenhang auch IDW Standard 6, der die Anforderungen an die Erstellung von Sanierungskonzepten behandelt und IDW PS 800, der sich mit der Beurteilung eingetretener oder drohender Zahlungsunfähigkeit befasst, erweisen. Der Zustand des Unternehmens muss sich für den Prüfer anhand nachvollziehbarer Fakten realitätsgerecht erkennen

¹⁴ IDW PS 270 Tz. 8.

¹⁵ IDW Presseinformation 2/2009.

bar sein¹⁶. Einen wesentlichen Baustein bildet im dieser Betrachtung die Zahlungsfähigkeit des Unternehmens, so dass die Fortführungsprognose auch und gerade durch die Zahlungsfähigkeitsprognose bestimmt wird¹⁷.

Einen Prognosezeitraum von zwölf Monaten ab Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks ist nach IDW PS 270¹⁸ im Bereich der handelsrechtlichen Fortführungsprognose als angemessen zu betrachten, wobei die betriebswirtschaftlich überblickbare Zeitspanne von Branche zu Branche und Unternehmen zu Unternehmen durchaus auch unterschiedlich beschaffen sein kann¹⁹. Allerdings dürfen bis zum Abschluss der Aufstellung des Jahresabschlusses keine fundierten Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Going-Concern-Prämisse zu einem nach diesem Zeitraum liegenden Zeitpunkt nicht mehr aufrecht erhalten werden kann²⁰.

3. PRÜFUNG GESCHÄTZTER WERTE IN KRISENZEITEN

Die Schwierigkeit der Unternehmen, Zeitwerte von Papieren wie Verbriefungstiteln, etwa Asset Backed Securities, Mortgage Backed Securities oder Collateralized Debt Obligations zutreffend zu bewerten, besteht unter anderem in der Tatsache, dass der Handel in der Subprime-Krise insoweit fast gänzlich zum Erliegen kam. Der Abschlussprüfer ist nun seinerseits vor die Aufgabe gestellt, die erfolgte Bewertung auf ihre Unbedenklichkeit hin zu prüfen. Im Dezember 2007 hat das IDW den Abschlussprüfern ein Positionspapier zu Bilanzierungs- und Bewertungsfragen im Kontext der Subprime-Krise, die den Ausgangspunkt für die nun existente Rezession bildete, an die Hand gegeben²¹. Für die Prüfung der vom Unternehmen ermittelten Zeitwerte kann der Abschlussprüfer desweiteren auf IDW PS 315 „Die Prüfung von Zeitwerten“ zurückgreifen. Es sei kurz darauf hingewiesen, dass IDW PS 315 durch den seit dem 9. September 2009 vorliegenden IDW PS 314 n. F. „Die Prüfung von geschätzten Werten in der Rechnungslegung einschließlich von Zeitwerten“ abgelöst wurde.

¹⁶ Groß, Paul; WPg 3/3010 S. 119 (123).

¹⁷ Groß, Paul; WPg 3/2010 S. 119 (123).

¹⁸ IDW PS 270 Tz. 11.

¹⁹ Groß, Paul, WPg 3/2010 S. 119 (123).

²⁰ IDW Verlautbarung zur Finanzkrise 2009 S.3 Tz. 11.

²¹ IDW Positionspapier zur Subprime-Krise, S.1.

Anknüpfend an das oben gesagte hat das Unternehmen bei Vorliegen inaktiver Märkte die Zeitwerte aus aktuellen Transaktionen zu ermitteln. Sollte dies dem Unternehmen aufgrund komplexer und individueller Produktgestaltung nicht möglich sein, hat es eigene Bewertungsmodelle anzuwenden²². Diese unternehmenseigenen Bewertungsmodelle zeitigen häufig einen höheren Grad an Schätzunsicherheit, da das Unternehmen selbst die zugrundeliegenden Wertungsmerkmale wie Zahlungsströme, Bonitätsrisiken und Kapitalisierungszins gewichtet. Mit dem Grad der Schätzunsicherheit erhöht sich selbstverständlich auch das Risiko wesentlicher Fehler im Jahresabschluss²³.

Für den Abschlussprüfer bedeutet dies eine vertiefte kritische Auseinandersetzung mit den vom Unternehmen getroffenen Annahmen. Ziel der Auseinandersetzung ist es, die vom Unternehmen getroffenen Annahmen auf ihre Stimmigkeit im Hinblick auf die Unternehmensplanung zu beurteilen. Der Abschlussprüfer wird oftmals nicht umhinkommen, die Bewertung von Zeitwerten gemäß IDW PS 261 TZ 65 als bedeutsames Risiko zu gewichten. Zum einen spricht für diese Annahme der Zeitdruck unter dem die unternehmenseigenen Bewertungsmodelle entstanden sind, zum anderen der oft nicht von der Hand zu weisende Ergebnisdruck, der vielerorts auf den gesetzlichen Vertretern lastet. Insbesondere hat der Abschlussprüfer von den gesetzlichen Vertretern des Unternehmens eine schriftliche Bestätigung über die bedeutenden Annahmen und deren Vertretbarkeit einzuholen. Darüber hinaus besteht die Möglichkeit, Erklärungen über Angemessenheit und Stetigkeit der Bewertungsmethoden einzufordern²⁴.

Ergänzend sei noch in diesem Zusammenhang auf die Möglichkeit des Abschlussprüfers hingewiesen, Sachverständige beziehungsweise externe Bewertungsdienste hinzuzuziehen, um komplexen Schätzprozessen fachlich gerecht zu werden. Deren Ergebnisse sind gemäß den Vorgaben in IDW PS 322²⁵ kritisch zu würdigen. Im Kontext der Finanzkrise weist das IDW ausdrücklich darauf hin, dass bei der Verwertung der Ergebnisse von Ratingagenturen die Tatsache in die Überlegungen einzufließen hat, dass die Ratingagenturen eher Teil des Problems, sprich der Krise, sind, als deren Lösung. Die Finanzkrise hat gerade

²² IDW Positionspapier zur Subprime-Krise, S.6.

²³ IDW Positionspapier zur Subprime-Krise, S.1.

²⁴ IDW Verlautbarung zur Finanzkrise Tz. 29.

²⁵ IDW PS 322 „Verwertung der Arbeit von Sachverständigen“.

die Schwächen der von den Agenturen verwendeten Methoden und Modelle offengelegt²⁶.

4. ANGEMESSENE RISIKOBERICHTERSTATTUNG IM LAGEBERICHT

Der Lagebericht soll dem Leser gemäß § 289 HGB ein zutreffendes Bild über den Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses sowie die Lage der Gesellschaft vermitteln. Auf die Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung ist einzugehen, zugrunde liegende Annahmen sind zu erläutern²⁷. Dies bedeutet selbstverständlich auch eine Berichtspflicht darüber, ob und wie das Unternehmen von der Finanzkrise betroffen wird. Dazu gehören etwaige Unwägbarkeiten bei der Bewertung von derivativen Finanzinstrumenten, die aus der Finanzkrise resultieren, ebenso wie drastische Nachfragerückgänge oder Probleme bei der Beschaffung liquider Mittel aufgrund der Krise²⁸.

IDW PS 350 bildet für den Abschlussprüfer den Leitfaden zur Prüfung des Lageberichts. Die im Lagebericht enthaltenen Prognosen und wertenden Angaben sind bei den Prüfungshandlungen einer besonders kritischen Würdigung zu unterziehen. Zum einen müssen Prognosen und Wertungen für den Adressaten des Lageberichts deutlich als solche erkennbar sein. Sie dürfen zum anderen auch nicht von den internen Erwartungen des Unternehmens abweichen. Der Abschlussprüfer hat auf Basis des Jahresabschlusses die Plausibilität der Angaben im Lagebericht sowie deren Übereinstimmung mit den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen zu beurteilen.

Was aber, wenn sich die Unternehmen aufgrund der Unübersichtlichkeit der Krise nicht in der Lage sehen, eine konkrete Prognose über die zukünftige Entwicklung abzugeben? Eine Berichterstattung hat dennoch zu erfolgen. Allerdings ist es denkbar, die Aussagen aufgrund der besonderen Rahmenbedingungen allgemeiner und weniger konkret auszugestalten, wie das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) in einem Hinweis zur Anwendung des DRS 15 vom 27. März 2009 erläutert. Ebenso denkbar sind mehrdimensionale Trendaussagen unter Angabe der wesentlichen Einflussfaktoren²⁹.

²⁶ IDW Verlautbarung zur Finanzkrise Tz. 32.

²⁷ Vgl. §§ 289 Absatz 1 Satz 4, 315 Absatz 1 Satz 5 HGB.

²⁸ IDW Verlautbarung zur Finanzkrise Tz. 40.

²⁹ IDW PS 314 Tz. 77 ff.

5. BESTÄTIGUNGSVERMERK

Ausgangspunkt für die Abfassung des Bestätigungsvermerks bildet § 322 HGB, wonach das Ergebnis der Prüfung in eben jenem Vermerk zusammenzufassen ist. In Zeiten der Krise hat der Abschlussprüfer auch und gerade darauf zu achten, ob etwaige Unsicherheiten über die Fortführung der Unternehmenstätigkeit (ausgelöst durch die wirtschaftliche Schieflage und die entsprechend schwere Prognostizierbarkeit der zukünftigen Entwicklung) auch zutreffend und angemessen in Jahresabschluss und Lagebericht Niederschlag fanden. Sollten bestandsgefährdende Tatsachen zu Tage getreten sein, sind diese ebenfalls angemessen im Lagebericht zu erfassen, gegebenenfalls zusammen mit Plänen, wie das Unternehmen gedenkt, diesen Risiken zu begegnen.

Erweist sich die Berichterstattung des Unternehmens in diesen Punkten als sachlich richtig und vollständig, steht der Erteilung eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks insoweit nichts im Wege. Allerdings hat der Abschlussprüfer gemäß § 322 Abs. 2 HGB auf die Risiken, die den Fortbestand des Unternehmens betreffen, gesondert im Bestätigungsvermerk hinzuweisen. Dieser Hinweis ändert nichts an der Uneingeschränktheit des Bestätigungsvermerks selbst. Solange und soweit das Unternehmen ein zutreffendes (und unter Umständen auch negatives) Bild der eigenen wirtschaftlichen Lage zeichnet, wird der Abschlussprüfer ein uneingeschränktes Testat jedenfalls aus diesem Grund nicht verweigern können. Entgegen einer in der Öffentlichkeit durchaus anzutreffenden Meinung (sog. „Erwartungslücke“) bedeutet ein uneingeschränktes Testat daher nicht, dass der Fortbestand des Unternehmens zweifelsfrei gesichert ist³⁰. IDW PS 400³¹ eröffnet dem Abschlussprüfer die Möglichkeit, in einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk zusätzlich auf verbleibende wesentliche Unsicherheiten explizit hinzuweisen³².

Enthält der Lagebericht nach Ansicht des Abschlussprüfers keine angemessene Berichterstattung über eine tatsächlich gegebene Unsicherheit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit, ist der Bestätigungsvermerk einzuschränken. Eine Versagung des Bestätigungsvermerks steht im Raum, wenn der Jahresabschluss unter der Annahme der Fortführung aufgestellt wird, diese aber nach Prüfung der Sachlage nicht gerechtfertigt werden kann.

³⁰ WP Handbuch Band I 2006 Abt. Q, Tz. 410 ff.

³¹ IDW PS 400 „Grundsätze über die ordnungsgemäße Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen“.

³² IDW PS 400 Tz. 75.

Ein Prüfungshemmnis kann vorliegen, wenn und soweit es an einer angemessenen Dokumentation des Nachweises der Unternehmensfortführung mangelt oder aber eine Weigerung der gesetzlichen Vertreter, eine solche Prognose abzugeben, vorliegt³³.

6. PRÜFUNGSBERICHT

Maßgebliches für die Erstellung des Prüfungsberichts findet sich in IDW PS 450³⁴. So sind im Prüfungsbericht die wesentlichen Angaben der gesetzlichen Vertreter im Lagebericht darzustellen, wobei der Prüfer zur Angemessenheit der Aussagen Stellung zu beziehen hat. Einen Schwerpunkt bilden dabei die Themenkomplexe „Annahme der Unternehmensfortführung“ und „Prognose zukünftiger Entwicklung“. Ein expliziter Hinweis sollte bei erheblichen Unsicherheiten in der Einschätzung erfolgen. In einem gesonderten Unterabschnitt weist der Prüfer zweckmäßigerweise auf die Identifizierung bestandsgefährdender oder wesentlicher die Entwicklung beeinträchtigender Sachverhalte hin³⁵.

Der Abschlussprüfer ist gehalten, sich ein eigenes Urteil über die im Unternehmen vorhandenen Risiken zu bilden, will er seinen Pflichten genügen, die in §§ 321, 321a HGB ihren Niederschlag gefunden haben. Ergeben sich unterschiedliche Beurteilungen hinsichtlich der tatsächlichen Lage des Unternehmens, wird der Abschlussprüfer nicht umhinkommen, Konsequenzen für den Bestätigungsvermerk zu ziehen. Tritt für das zu prüfende Unternehmen der Insolvenzfall ein, können gemäß § 312a HGB Gläubiger und Gesellschafter des betroffenen Unternehmens Einblick in die Prüfungsberichte der vergangenen drei Jahre erhalten, so dass auch für Dritte nachvollziehbar wird, ob und wie der Abschlussprüfer seine gesetzlich vorgeschriebenen Berichtspflichten erfüllt hat. Nun ist auch für einen Abschlussprüfer nicht im einzelnen absehbar, wie lange ein Unternehmen von einer Rezession betroffen wird oder wie sich (Groß-)Kunden und Gläubiger in der Krise verhalten werden, so dass sich für den Prüfer ebenfalls die Frage stellt, welche wirtschaftlichen Szenarien bei Prüfung und Berichterstattung zu Grunde zu legen sind. Um diesen Umständen gerecht zu werden, hat der Prüfer auch diese Unsicherheiten und die darauf basierenden Annahmen im Prüfungsbericht festzuhalten³⁶.

³³ IDW PS 270 Tz. 42.

³⁴ IDW PS 450 „Grundsätze ordnungsgemäßer Berichterstattung bei Abschlussprüfungen“.

³⁵ IDW PS 450 Tz. 40.

³⁶ IDW PS 450 Tz. 33.

Betroffen von diesen Unsicherheiten beziehungsweise Unwägbarkeiten kann etwa im Prüfungsbericht der Bereich „Wesentliche Bewertungsgrundlagen“ sein. Die Erläuterung der wesentlichen Faktoren für die Bewertung sowie der Ausübung von Ermessensspielräumen kommen in Zeiten der Finanzkrise besondere Bedeutung zu. So sind etwa im Abschnitt „Änderung der Bewertungsgrundlagen“ diejenigen Faktoren zu schildern, die einen wesentlichen Einfluss auf die Gesamtaussage des Jahresabschlusses haben. Denkbar könnten der Wegfall eines aktiven Marktes oder das Austrocknen von für das Unternehmen relevanten Kapitalmärkten und die damit einhergehende Änderung der Bewertungsgrundlagen für Finanzanlagen sein.

7. ZUSAMMENFASSUNG

Die Abschlussprüfung sieht sich im Zuge der wirtschaftlichen Krise vor besondere Herausforderungen gestellt. Die auf Unternehmensseite bestehenden Unsicherheiten, wie stornierte Aufträge, schwierige Kreditbeschaffung, säumige oder insolvente Schuldner, nicht planbare Wertminderungen und Ratingherabstufungen machen die Prüfung komplexer und unübersichtlicher. Bei Prüfungsplanung und –durchführung sowie der Bildung eines Prüfungsurteils hat der Prüfer die Finanzkrise und ihre Auswirkungen genauso im Blick zu haben wie bei der abschließenden Berichterstattung. Die vorliegende Erörterung sollte dabei diejenigen berufsständischen Verlautbarungen des IDW besonders ins Blickfeld rücken, deren Anwendung für den Wirtschaftsprüfer in wirtschaftlich schweren Zeiten sachlich und fachlich geboten erscheinen, um zu einem fundierten Prüfungsurteil zu kommen³⁷.

LITERATURVERZEICHNIS:

1. Groß, Paul J. (2010.) Zur Beurteilung der „handelsrechtlichen Fortführungsprognose“ durch den Abschlussprüfer, Quelle WPg 3/2010 pp. 119
2. Häfele, Markus; Schmeisky, Jan (2009.) Dolose Handlungen in der Rechnungslegung, Quelle: ZIR 5/2009, pp. 237 ff. (238)
3. IDW PS 201 Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung, Quelle: WPg Supplement 2/2008, S. 21 ff., FN-IDW 4/2008,

³⁷ IDW PS 201 Tz. 29.

- S. 172 ff., WPg Supplement 4/2009, S. 1 ff., FN-IDW 11/2009, S. 533 ff.) vom 09.09.2009 (Stand)
4. IDW PS 210 Zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung, Quelle: WPg 22/2006, S. 1422 ff., FN-IDW 11/2006, S. 694 ff.) vom 06.09.2006 (Stand)
 5. IDW PS 230 Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit sowie das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld des zu prüfenden Unternehmens im Rahmen der Abschlussprüfung, (Quelle: WPg 17/2000, S. 842 ff., FN-IDW 9/2000, S. 460 ff., WPg 4/2006, S. 218, FN-IDW 1-2/2006, S. 1) vom 08.12.2005 (Stand)
 6. IDW PS 250 Wesentlichkeit im Rahmen der Abschlussprüfung (Quelle: WPg 17/2003, S. 944 ff., FN-IDW 9/2003, S. 441 ff.) vom 08.05.2003 (Stand)
 7. IDW PS 261 Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken und Reaktionen des Abschlussprüfers auf die beurteilten Fehlerrisiken (Quelle: WPg 22/2006, S. 1433 ff., FN-IDW 11/2006, S. 710 ff., WPg Supplement 4/2009, S. 1 ff., FN-IDW 11/2009, S. 533 ff.) vom 09.09.2009 (Stand)
 8. IDW PS 270 Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung (Quelle: WPg 14/2003, S. 775 ff., FN-IDW 7/2003, S. 315 ff.) vom 08.03.2006 (Stand)
 9. IDW PS 314 n.F. Die Prüfung von geschätzten Werten in der Rechnungslegung einschließlich von Zeitwerten (Quelle: WPg Supplement 4/2009, S. 23 ff., FN-IDW 9/2009, S. 415 ff.) vom 09.09.2009 (Stand)
 10. IDW PS 322 Verwertung der Arbeit von Sachverständigen (Quelle: WPg 13/2002, S. 689 ff., FN-IDW 7/2002, S. 337 ff.) vom 06.05.2002 (Stand)
 11. IDW PS 350 Prüfung des Lageberichts (Quelle: WPg 20/2006, S. 1293 ff., FN-IDW 10/2006, S. 610 ff., WPg Supplement 4/2009, S. 1 ff., FN-IDW 11/2009, S. 533 ff.) vom 09.09.2009 (Stand)
 12. IDW PS 400 Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen (Quelle: WPg 24/2005, S. 1382 ff., FN-IDW 12/2005, S. 784 ff., WPg Supplement 4/2009, S. 1 ff., FN-IDW 11/2009, S. 533 ff.) vom 09.09.2009 (Stand)
 13. IDW PS 450 Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen (Quelle: WPg 3/2006, S. 113 ff., FN-IDW 1-2/2006, S. 44 ff., WPg

- Supplement 4/2009, S. 1 ff., FN-IDW 11/2009, S. 533 ff.) vom 09.09.2009 (Stand)
14. IDW Positionspapier zur Subprime-Krise,
 15. Besondere Prüfungsfragen in der aktuellen Wirtschafts- und Finanzmarktkrise vom 19.12.2008
 16. (Quelle: <http://www.idw.de/idw/portal/d587882/index.jsp>)
 17. IDW Verlautbarung zur Finanzkrise
 18. Ergänzung zu den besonderen Prüfungsfragen in der Finanzmarktkrise vom 27.01.2009
 19. (Quelle: <http://www.idw.de/idw/portal/d587882/index.jsp>)
 20. IDW Presseinformation 2/2009
 21. Erkenntnisse aus der Finanzmarktkrise - ein Blick nach vorn vom 12.02.2009
 22. (Quelle: <http://www.idw.de/idw/portal/d587882/index.jsp>)
 23. IDW WP Handbuch Band I 2006,
 24. Auflage, IDW Verlag GmbH, Düsseldorf
 25. Naumann, Klaus-Peter; Abschlüsse 2008 als Spiegelbild der Wirtschafts- und Finanzmarktkrise – Abschlussprüfer sind auf eine anspruchsvolle Aufgabe vorbereitet, Quelle: WPg 4/2009, pp. I