



**Verband für die mittelständische  
Wirtschaftsprüfung**

**wp.net** | 81375 München | Stiftsbogen 102

Herr Dr. Volker Wissing  
Vorsitzender des Finanzausschusses  
Platz der Republik 1  
**11011 Berlin**

Stiftsbogen 102  
81375 München

**Fon** 089 – 700 21 25

**Fax** 089 – 700 21 26

**eMail** [info@wp-net.com](mailto:info@wp-net.com)

**Internet:** [www.wp-net.com](http://www.wp-net.com)

4.3.2010 Gs/mg

**Stellungnahme zum Anhörungsgegenstand am 24.3.2010**

Ausführungsgesetz zur Verordnung (EG) Nr. 1060/2009 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. September 2009 über Ratingagenturen (Ausführungsgesetz zur EU-Ratingverordnung) **Drucksache 17/716**

Sehr geehrter Herr Vorsitzender Dr. Wissing,

nachfolgend erhalten Sie unsere Stellungnahme zum „Ausführungsgesetz zur EU-Ratingverordnung“.

Vorbemerkung:

Positiv ist anzumerken, dass das Handeln des Staates im Rahmen seiner ihm übertragenen Fürsorgepflicht nach den Vorfällen im Vorfeld der Finanzkrise unbedingt erforderlich geworden ist.

Negativ ist dazu anzumerken, dass nicht Aktionismus weiter hilft, sondern vernünftige Gesetze, die den Zielen und der Realität Rechnung tragen. Wir schlagen deswegen zur Prüfung einige Ergänzungen vor:

**Verbesserungspotenziale im Gesetz**

- 1. Die Zuständigkeit der BaFin für die Überwachung der Ratingagenturen ist zu präzisieren.**

**Begründung:**

Aus der Beobachtung der Praxis wissen wir, dass bislang die BaFin im Rahmen ihrer Finanzaufsicht häufig nur bei „kleinen“ Finanzdienstleistern und ihren Prüfern aktiv und effektiv vorstellig geworden ist.

Die Arbeit der BaFin wurde von Mitgliedern des HRE Untersuchungsausschusses kritisch beurteilt, teilweise wurde ihr sogar Versagen vorgeworfen. Wahrscheinlich nicht zu unrecht!

Die Prüferauswahl entscheidet über das Ergebnis der Prüfung und die Art und Weise der Berichterstattung somit auch über die Qualität der Aufsicht, hier Ratingaufsicht. Wir haben aus der Beobachtung der Praxis den Eindruck gewonnen, dass die BaFin an kritischen Berichten wenig Interesse hat.

### **Beispiele aus der Vergangenheit:**

- a) Ein für die BaFin bis 2004 tätiger Einzelwirtschaftsprüfer hatte bei vier Prüfungen 2004 nach § 44 KWG bei zwei Prüfungen Feststellungen, die zu Änderungen der Jahresabschlüsse führten. Konsequenz für diesen Berufskollegen: Dieser Wirtschaftsprüfer wurde seit 2004 nie mehr von der BaFin zur Abgabe eines Angebots für eine § 44 KWG-Prüfung aufgefordert.
- b) Bei der SachsenLB hat die KPMG in Absprache mit der BaFin den existenzgefährdenden und später tödlichen Conduit „Ormond Quay“ nicht in die Stichprobe einbezogen (Spiegel, 28/2008, S. 86). Mit dieser Vorgehensweise bei der Stichprobenauswahl kommt man zu keinen oder nur unbedeutenden Feststellungen, dafür hat man als Aufsicht erstmal auch keinen Stress mit den großen Banken. Stressauslösende, unangenehme Maßnahmen, wie Maßnahmen gegen den Vorstand wegen Unzuverlässigkeit werden vermieden.

Die Auswertung des Auftragsvergabeverfahrens bei der BaFin offenbarte uns eine starke Big4-Neigung, insbesondere für die zwei Platzhirsche unter den deutschen Bankenprüfern: KPMG und PwC. Diese dominieren inzwischen auch die Sonderprüfungen der BaFin.

Feststellung: Wenn Wettbewerb für Qualität sorgen soll, dann wird man sich schwer tun, bei den bisherigen BaFin-Prüfungen von Qualität zu sprechen. Wettbewerb ist etwas anderes. Beispiele aus der Auswertung der Auftragsvergaben:

Im Jahr 2005 hat die PwC 80 BaFin Aufträge (mit 4,653 Mio. € Erlöse) erhalten, die Deloitte 58 (mit € 2,791 Mio. € Erlöse), der dritte im Bunde noch 13 Aufträge mit einem Volumen von 0,927 Mio. €.

Für die Jahre 2006 und 2007 zeigt sich ein ähnliches Bild. Nur wurde die Deloitte gegen die KPMG ausgetauscht. Außerdem scheint die KPMG immer die dicken Fische an Land zu ziehen (2007: WestLB an die KPMG mit rd 2,1 Mio. EUR Einnahmen). Insgesamt hatte die BaFin ihre Überprüfungen auf Drängen der Finanzwirtschaft zurückgefahren. 2006 wurden nur noch 136 Aufträge und 2007 nur noch 90 Aufträge an WPs vergeben.

Von den 136 Aufträgen 2006 gingen 113 an die Großen Gesellschaften, 2007 gingen von 90 Aufträgen 80 Aufträge an die Großen. Nicht mitgeteilt hat die BaFin, wie stark sie die Big4 bzw. Big2 wieder beauftragte. Aus unseren Recherchen geht aber hervor, dass allein das Sonderprüfungsmandat „WestLB“ der KPMG 2007 rd 2,1 Mio. EUR Einnahmen bescherte. Unsere logischen Schlussfolgerungen hieraus:

### **Die Prüferauswahl soll nicht der BaFin obliegen.**

Wir halten das Prüferauswahlverfahren bei der BaFin wegen der defensiven Berichterstattung über ihre Auftragsvergaben für intransparent. Wenn die BaFin schon im Vorfeld der Auftragsvergaben wegen mancher Geheimhaltung die ausgewählten Prüfer nicht nennen darf, umsomehr sollte die Aufsicht Interesse daran haben, durch die nachträgliche Berichterstattung darüber für Transparenz zu sorgen. Auch die Prüfer der Jahresabschlussprüfungen werden im Unternehmensregister genannt. Die Offenlegung lehnt die BaFin seit Jahren ab und wir müssen deswegen vermuten, dass die BaFin über die Bevorzugung der Big4/2 den Mantel des Schweigens legen möchte. An der Qualität der Big4-Prüfungen im Vergleich zu den übrigen Prüfern kann es nicht liegen, wie die Analyse der Testate der Bankenabschlüsse seit IFRS 2005 zeigt.

Die Auswahl der Prüfer hat deswegen über eine andere Stelle zu erfolgen, die auch organisatorisch von dem Berichtsempfänger unabhängig ist. Wir schlagen deswegen die unabhängige **Bundesbank als Auswahlstelle für den Ratingprüfer** vor.

### **2. Die Einschaltung der Wirtschaftsprüfer als ausführendes Prüfungsorgan ist zu präzisieren.**

#### **Begründung:**

Bereits nach den aktuellen fachlichen Regeln (IDW PS 322: Verwertung der Arbeit von Sachverständigen, IDW HFA 6.5.2002) sind die Wirtschaftsprüfer verpflichtet, das Urteil der Ratingagenturen vor der Übernahme deren Bewertungsgrundlagen und –ergebnisse zu überprüfen. Der Abschlussprüfer muss ein eigenes Prüfungsurteil über die Bilanzposten und deren Inhalt abgeben. Ohne seine eigenverantwortliche Beurteilung hat der Abschlussprüfer ein Prüfungshemmnis und müsste sein Testat einschränken. Trotz der intransparenten Ratingbewertung wurden deren „falsche“ Urteile von den Bankenprüfer übernommen und das WP-Siegel darauf gesetzt.

#### **Prüfung muss zur Vermeidung der Erwartungslücke präzisiert werden!**

Wenn Wirtschaftsprüfer von Prüfung sprechen, muss dies nicht bedeuten, dass damit auch die Prüfung gemeint ist, die der Gesetzgeber in § 17 Abs. 5 E-WpHG unterstellt.

Die Wirtschaftsprüfer sprechen bei solchen Sprachkonstellationen von einer Erwartungslücke. Denn Prüfung kann schon eine reine Datenerhebung sein, Prüfung kann auch eine Aufbauprüfung sein, bei der der Prüfer seine Datenerhebung auf Plausibilität überprüft. Prüfung kann auch eine Einzelfallprüfung sein, Prüfung kann auch eine IKS-

Prüfung sein, bei der der Prüfer sich bei seinem Urteil auf das System des Prüflings abstützt, usw...

Wenn der Gesetzgeber seinen Begriff „Prüfung“ im Gesetz nicht präzisiert, wird die Aufsicht auch keine präzise Antwort erhalten und die Ratingprüfung könnte reiner Formalismus werden.

Deswegen schlagen wir vor, dass die Art und Weise der Prüfung und Berichterstattung darüber genauer im Gesetz beschrieben werden.

Wegen der Qualität und Folgen der Prüfung für den Kapitalmarkt sollte die Prüfung nur von einem Wirtschaftsprüfer ausgeführt werden dürfen, also nicht auf Gehilfen delegiert werden können. **Begründung:** Der Einsatz von Gehilfen führt zur Verwendung von Checklisten, die das komplexe Umfeld der Ratingtätigkeit - systembedingt - nicht abbilden können. Die Checklisten hinken der Realität hinterher. Der Prüfungsgehilfe kann die Erwartung der Öffentlichkeit aber nicht erfüllen. Das Beantworten der Checklistenfragen führt zu keiner angemessenen Ratingprüfung, Fehlrteile sind damit vorprogrammiert.

Wir schlagen deswegen folgende Modifizierung des § 17 Abs. 5 E-WpHG vor:

*Unbeschadet des Absatzes 4 haben die Ratingagenturen die Einhaltung der in der Verordnung (EG) Nr. 1060/2009 geregelten Pflichten einmal jährlich durch einen von der Bundesanstalt Bundesbank beauftragten Prüfer prüfen zu lassen. Die Prüfung ist eine Funktionsprüfung und hat auch das System des Ratingsverfahrens zu umfassen.*

*Die Bundesbank Bundesanstalt beauftragt als Prüfer Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die hinsichtlich des Prüfungsgegenstandes über ausreichende Kenntnisse verfügen. Es können nur Wirtschaftsprüfer persönlich die Prüfung durchführen. Die Bundesanstalt legt das Datum des Prüfungsbeginns und den Berichtszeitraum fest. Die Bundesanstalt kann auf Antrag von der jährlichen Prüfung ganz oder teilweise absehen, soweit dies aus besonderen Gründen, insbesondere wegen der Art und des Umfangs der betriebenen Geschäfte, angezeigt ist. Die Bundesanstalt kann an der Prüfung teilnehmen. Die Bundesanstalt kann gegenüber den Ratingagenturen Bestimmungen über den Inhalt der Prüfung treffen und Schwerpunkte für die Prüfung festlegen, die vom Prüfer zu berücksichtigen sind. Der Prüfer hat der Bundesanstalt unverzüglich nach Beendigung der Prüfung einen Prüfungsbericht einzureichen. Der Bericht hat über jede die in der Verordnung (EG) Nr. 1060/2009 geregelten Pflicht einzeln zu berichten (und nicht nur ein Gesamturteil abgeben). Über schwerwiegende Verstöße gegen die in der Verordnung (EG) Nr. 1060/2009 geregelten Pflichten hat der Prüfer die Bundesanstalt unverzüglich zu unterrichten.*

Für Rückfragen und auch als Sachverständige stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen



Michael Gschrei  
WP/StB

Anlage: IDW PS 322

## **IDW Prüfungsstandard: Verwertung der Arbeit von Sachverständigen (IDW PS 322)**

(Stand: 6. 5. 2002)<sup>1</sup>

1. Vorbemerkungen
2. Allgemeine Anforderungen an die Verwertung der Arbeit von Sachverständigen
3. Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers bei der Verwertung der Arbeit von Sachverständigen
  - 3.1. Beurteilung der beruflichen Qualifikation und der fachlichen Kompetenz sowie der Unparteilichkeit und Unbefangenheit
  - 3.2. Beurteilung von Art und Umfang der Tätigkeit
  - 3.3. Beurteilung der Arbeitsergebnisse
4. Dokumentation der Verwertung der Arbeit von Sachverständigen
5. Auswirkungen der Verwertung der Arbeit von Sachverständigen für den Prüfungsbericht und den Bestätigungsvermerk
6. Übereinstimmung mit ISA

### 1. Vorbemerkungen

- (1) Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) legt in diesem IDW Prüfungsstandard die Berufsauffassung

---

<sup>1</sup> Verabschiedet vom Hauptfachausschuss (HFA) am 6. 5. 2002.

dar, nach der Wirtschaftsprüfer unbeschadet ihrer Eigenverantwortlichkeit die Arbeit von Sachverständigen bei der Abschlussprüfung als Prüfungsnachweis verwerten.

- (2) Sachverständige i.S.d. IDW Prüfungsstandards sind Personen, Unternehmen oder sonstige Einrichtungen, soweit sie in Bereichen außerhalb der Rechnungslegung oder Abschlussprüfung über spezielle Fähigkeiten, Kenntnisse und Erfahrungen verfügen und in dieser Eigenschaft tätig werden<sup>2</sup>. Dabei kann es sich um externe Sachverständige handeln, die vom zu prüfenden Unternehmen oder vom Abschlussprüfer beauftragt wurden. Ferner kommt auch in Betracht, dass der Sachverständige bei dem zu prüfenden Unternehmen oder bei einem mit diesem verbundenen Unternehmen angestellt ist.

Nicht in den Anwendungsbereich dieses IDW Prüfungsstandards fällt die Verwertung der Arbeit eines im Prüfungsteam des Abschlussprüfers beschäftigten Sachverständigen.

- (3) Der IDW Prüfungsstandard betrifft Abschlussprüfungen, d.h. Prüfungen von Jahres-, Konzern- und Zwischenabschlüssen i.S.d. IDW Prüfungsstandards: Ziele und allgemeine Grundsätze der Durchführung von Abschlussprüfungen (IDW PS 200)<sup>3</sup>, Tz. 5.
- (4) Nicht Gegenstand dieses IDW Prüfungsstandards ist die Übernahme und Verwertung von Prüfungsergebnissen eines anderen externen Prüfers (vgl. IDW Prüfungsstandard: Verwendung der Arbeit eines anderen externen Prüfers [IDW PS 320])<sup>4</sup> sowie die Berücksichtigung der Arbeiten der Internen Revision (vgl. IDW Prüfungsstandard: Interne Revision und Abschlussprüfung [IDW PS 321])<sup>5</sup>. Darüber hinaus gilt dieser IDW Prüfungsstandard entsprechend, wenn ein Wirtschaftsprüfer im Rahmen von Beauftragungen außerhalb der Abschlussprüfung die Arbeit eines Sachverständigen verwertet (z.B. im Rahmen einer Due-Diligence-Prüfung oder Unternehmensbewertung).
- (5) Der IDW Prüfungsstandard entspricht dem International Standard on Auditing (ISA)

620 „Using the Work of an Expert“<sup>6</sup>, soweit nicht nationale gesetzliche und berufsübliche Besonderheiten Abweichungen oder ergänzende Anforderungen begründen, die in Abschn. 6 dargestellt sind.

- (6) Dieser IDW Prüfungsstandard ersetzt zusammen mit dem IDW PS 320 den Abschn. D.II.7. des Fachgutachtens 1/1988: Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlussprüfungen<sup>7</sup>.

2. Allgemeine Anforderungen an die Verwertung der Arbeit von Sachverständigen

- (7) Der Abschlussprüfer muss sich zur ordnungsgemäßen Durchführung der Abschlussprüfung grundlegende Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit sowie das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld des zu prüfenden Unternehmens verschaffen (vgl. IDW Prüfungsstandard: Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit sowie das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld des zu prüfenden Unternehmens im Rahmen der Abschlussprüfung [IDW PS 230]<sup>8</sup>, Tz. 5). Gleichwohl kann es im Rahmen der Abschlussprüfung erforderlich sein, Arbeitsergebnisse oder Untersuchungen Sachverständiger in die eigenverantwortliche Bildung des Prüfungsurteils einzubeziehen, da der Abschlussprüfer nicht die besondere Sachkenntnis haben kann, die für bestimmte Bereiche speziell qualifizierte Personen, z.B. Versicherungsmathematiker, Ingenieure oder EDV-Spezialisten besitzen.
- (8) Daher kann es im Verlauf der Abschlussprüfung erforderlich sein, dass der Abschlussprüfer, entweder im Zusammenwirken mit dem zu prüfenden Unternehmen oder unabhängig von diesem, Prüfungsnachweise in Form von Berichten, Gutachten, Bewertungen oder Feststellungen von Sachverständigen einholt. Dies steht nicht in Widerspruch zur Verpflichtung des Abschlussprüfers, sich ein eigenverantwortliches Urteil zu bilden.

Eine Hinzuziehung von Sachverständigen kann z.B. geboten sein im Zusammenhang mit

- der Bewertung bestimmter Arten von Vermögensgegenständen, wie Grund und Boden, Maschinen und maschinelle Anlagen, Kunstwerke oder Edelsteine,

<sup>2</sup> Dieser Sachverständigenbegriff geht über den des öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen i.S.d. § 36 GewO hinaus.

<sup>3</sup> FN-IDW 2000 S. 280.

<sup>4</sup> S. 326 in diesem Heft.

<sup>5</sup> S. 333 in diesem Heft.

<sup>6</sup> IFAC Handbook 2000, Technical Pronouncements, New York 2000, 343 ff.

<sup>7</sup> FN-IDW 1989 S. 1.

<sup>8</sup> FN-IDW 2000 S. 460.

- der Bestimmung des Umfangs und der physikalischen Beschaffenheit von Vermögenswerten wie z.B. Erdölreserven oder sonstige Bodenschätze sowie der Restnutzungsdauer von Maschinen,
- der Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden auf der Grundlage von finanzwirtschaftlichen Bewertungsmodellen oder versicherungsmathematischen Methoden (z.B. Pensionsrückstellungen),
- der Bestimmung des Fertigstellungsgrades von unfertigen Arbeiten und
- der rechtlichen Würdigung komplexer Sachverhalte.

Einschätzungen von Sachverständigen können auch für die Beurteilung, ob in einem bestimmten Unternehmensbereich getroffene Maßnahmen nach § 91 Absatz 2 AktG geeignet sind, die gesetzlichen Anforderungen an die Einrichtung eines Risikofrüherkennungssystems zu erfüllen, notwendig sein. Beispielsweise können im Bereich der Umweltrisiken gegebenenfalls die Ergebnisse eines Validierungsverfahrens durch einen Umweltgutachter von Bedeutung sein (vgl. *IDW Prüfungsstandard: Die Prüfung des Risikofrüherkennungssystems nach § 317 Abs. 4 HGB [IDW PS 340]*<sup>9</sup>).

- (9) Die Notwendigkeit zur Heranziehung von Sachverständigen hat der Abschlussprüfer bereits im Rahmen der Prüfungsplanung zu beurteilen (vgl. *IDW Prüfungsstandard: Grundsätze der Planung von Abschlussprüfungen [IDW PS 240]*<sup>10</sup>, Tz. 8 und 17). Dabei sind folgende Aspekte besonders zu berücksichtigen:
- die Bedeutung des zu beurteilenden Sachverhaltes für das Gesamturteil des Abschlussprüfers
  - das von der Art und der Komplexität des zu beurteilenden Sachverhaltes abhängige Risiko einer unrichtigen Angabe oder Aussage in der Rechnungslegung
  - den Umfang und die Qualität verfügbarer alternativer Prüfungsnachweise.
- (10) Der Abschlussprüfer hat durch geeignete Prüfungshandlungen angemessene und ausreichende Prüfungsnachweise darüber zu erlangen, ob die Arbeit des Sachverständigen den Zwecken der Abschlussprüfung genügt.

### 3. Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers bei der Verwertung der Arbeit von Sachverständigen

- (11) Art und Umfang der Verwertung der Arbeit eines Sachverständigen hängen davon ab, inwieweit diese vom Abschlussprüfer nachvollziehbar ist. Soweit der Abschlussprüfer nicht zumindest in den wesentlichen Schritten beurteilen kann, ob die Arbeit des Sachverständigen sachgerecht und schlüssig ist, kommt eine Verwertung nicht in Betracht.

#### 3.1. Beurteilung der beruflichen Qualifikation und der fachlichen Kompetenz sowie der Unparteilichkeit und Unbefangenheit

- (12) In welchem Ausmaß und mit welcher Gewichtung Tätigkeiten bzw. Feststellungen Sachverständiger verwertet werden können, hängt von der fachlichen Kompetenz und der beruflichen Qualifikation des Sachverständigen sowie von dessen Unparteilichkeit, Unbefangenheit und Eigenverantwortlichkeit ab.

- (13) Hinweise auf die berufliche Qualifikation und fachliche Kompetenz des Sachverständigen können beispielsweise aus der Feststellung einer Berufszulassung bzw. der Mitgliedschaft in einer entsprechenden Berufsorganisation (z. B. im Institut der versicherungsmathematischen Sachverständigen für Altersversorgung e.V. (IVS), das für seine Mitglieder berufsethische und fachliche Grundsätze vorgibt) sowie der Beurteilung der Erfahrung und des Ansehens des Sachverständigen (z. B. öffentliche Bestellung und Vereidigung als Sachverständiger durch die Industrie- und Handelskammern – IHK) in dem für die Erlangung eines Prüfungsnachweises bedeutsamen Sachgebiet gewonnen werden.

- (14) Der Abschlussprüfer muss auch die persönliche und wirtschaftliche Unabhängigkeit sowie die Unparteilichkeit und Unbefangenheit des Sachverständigen gegenüber dem zu prüfenden Unternehmen beurteilen. Das Risiko einer Beeinträchtigung der Unparteilichkeit und Unbefangenheit des Sachverständigen steigt, wenn dieser bei dem zu prüfenden Unternehmen beschäftigt ist oder mit dem zu prüfenden Unternehmen in anderer Form verbunden ist (z. B. durch finanzielle Abhängigkeit oder durch das Halten einer Beteiligung).

- (15) Der Abschlussprüfer hat weiter zu beurteilen, ob ausreichende, angemessene und für

<sup>9</sup> FN-IDW 1999 S. 350.

<sup>10</sup> FN-IDW 2000 S. 464.

den Abschlussprüfer verwertbare Prüfungsnachweise aus der Arbeit des Sachverständigen zu erlangen sind. Zweifel an der fachlichen Kompetenz oder der Unparteilichkeit und Unbefangenheit eines vom Unternehmen beauftragten oder von diesem angestellten bzw. mit diesem verbundenen Sachverständigen sollten mit der Unternehmensleitung erörtert werden. Sofern erforderlich, hat der Abschlussprüfer zusätzliche Prüfungshandlungen oder entsprechende Nachweise von einem anderen Sachverständigen einzuholen.

### 3.2. Beurteilung von Art und Umfang der Tätigkeit

(16) Der Abschlussprüfer hat ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise darüber zu erlangen, ob Art und Umfang der Tätigkeit des Sachverständigen den Zwecken der Abschlussprüfung genügen. Von Bedeutung sind hierbei gegebenenfalls in schriftlichen Anweisungen des Unternehmens enthaltene Vorgaben für die Tätigkeit des Sachverständigen, die z. B. folgende Sachverhalte betreffen können:

- Zielsetzung und Umfang der Arbeit des Sachverständigen
- eine Beschreibung der Sachverhalte, deren Darstellung der Abschlussprüfer im Gutachten des Sachverständigen erwartet
- beabsichtigter Verwendungszweck der Arbeit des Sachverständigen durch den Abschlussprüfer
- Zugang des Sachverständigen zu den erforderlichen Aufzeichnungen und Unterlagen
- Offenlegung eventuell bestehender Verbindungen des Sachverständigen zu dem Unternehmen
- Anweisung, dem Abschlussprüfer bestimmte Unternehmensdaten nicht zur Verfügung zu stellen
- Informationen zu den vom Sachverständigen zu treffenden Annahmen und anzuwendenden Verfahren sowie zu deren konsistenter Anwendung im Zeitablauf.

Liegen keine schriftlichen Anweisungen des Unternehmens vor, sollte der Abschlussprüfer Art und Umfang der Tätigkeit unmittelbar mit dem Sachverständigen abstimmen.

### 3.3. Beurteilung der Arbeitsergebnisse

(17) Der Abschlussprüfer hat zu prüfen, ob die Arbeiten des Sachverständigen als Prü-

fungsnachweis zur Beurteilung der Aussagen in der Rechnungslegung des Unternehmens verwertbar sind. Dies schließt die Beurteilung ein, ob die Aussagen in der Rechnungslegung mit den wesentlichen Feststellungen des Sachverständigen im Einklang stehen bzw. die in der Rechnungslegung enthaltenen Aussagen des Unternehmens stützen. Im Einzelnen hat der Abschlussprüfer zu beurteilen:

- die der Arbeit des Sachverständigen zugrunde liegenden Ausgangsdaten
- die getroffenen bzw. verwendeten Annahmen und Methoden sowie deren Stegtigkeit im Verhältnis zu Vorperioden
- die Feststellungen des Sachverständigen vor dem Hintergrund der Gesamtkennnisse des Abschlussprüfers über die Geschäftstätigkeit und das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld des Unternehmens sowie der Ergebnisse anderer Prüfungshandlungen.

(18) Um zu beurteilen, ob der Sachverständige die den Umständen nach angemessenen Ausgangsdaten verwendet hat, wird der Abschlussprüfer in Erwägung ziehen,

- Befragungen zu den Maßnahmen des Sachverständigen durchzuführen, um festzustellen, ob die Ausgangsdaten ausreichend, relevant und verlässlich sind sowie
- selbst die Ausgangsdaten kritisch durchzusehen oder einer Prüfung in Stichproben zu unterziehen.

(19) Der Sachverständige ist dafür verantwortlich, dass die zugrunde gelegten Annahmen und die angewandten Verfahren sachgerecht und schlüssig sind. Ohne das Fachwissen des Sachverständigen zu besitzen, kann der Abschlussprüfer nicht alle Annahmen und Verfahren des Sachverständigen hinterfragen. Allerdings muss sich der Abschlussprüfer – ggf. unter Hinzuziehung des Sachverständigen – ein ausreichendes Verständnis von diesen Annahmen und Verfahren verschaffen, um auf der Grundlage der Kenntnisse über das Unternehmen (vgl. IDW PS 230) und den Ergebnissen aus den anderen Prüfungshandlungen abschätzen zu können, ob diese sachgerecht und schlüssig sind.

(20) Soweit der Abschlussprüfer die Verwertung von Schätzungen eines Sachverständigen beabsichtigt, kann auch ein Vergleich



der für vorhergehende Geschäftsjahre ermittelten geschätzten Werte mit den tatsächlichen Ergebnissen des jeweiligen Geschäftsjahres Hinweise auf die Angemessenheit und Vertrauenswürdigkeit der Schätzungen ergeben (vgl. *IDW Prüfungsstandard: Die Prüfung von geschätzten Werten in der Rechnungslegung [IDW PS 314]*<sup>11</sup>, Tz. 23).

- (21) Sofern die Arbeitsergebnisse des Sachverständigen keine ausreichenden und angemessenen Prüfungsnachweise erbringen oder in Widerspruch zu anderen Prüfungsnachweisen stehen, hat der Abschlussprüfer weitere Maßnahmen zu ergreifen, um zu einem hinreichend sicheren Prüfungsurteil zu gelangen. Hierfür können beispielsweise Besprechungen mit dem Unternehmen bzw. dem Sachverständigen oder die Vornahme weiterer Prüfungshandlungen, ggf. unter Einbeziehung eines anderen Sachverständigen, in Frage kommen.

#### 4. Dokumentation der Verwertung der Arbeit von Sachverständigen

- (22) Die Verwertung von Arbeitsergebnissen eines Sachverständigen hat der Abschlussprüfer in den Arbeitspapieren durch Aufzeichnungen zur Person des Sachverständigen sowie zu Gegenstand und Umfang der Verwertung einschließlich der Würdigung der Arbeitsergebnisse zu dokumentieren, soweit nicht bereits der Prüfungsbericht entsprechende Feststellungen enthält (vgl. *IDW Prüfungsstandard: Arbeitspapiere des Abschlussprüfers [IDW PS 460]*<sup>12</sup>, Tz. 9).

#### 5. Auswirkungen der Verwertung der Arbeit von Sachverständigen für den Prüfungsbericht und den Bestätigungsvermerk

- (23) Im Prüfungsbericht sind Ausführungen zur Verwertung und Einschätzung von Arbeiten Sachverständiger zu machen, die für die Beurteilung des Abschlussprüfers wesentlich waren. Die Ausführungen müssen deutlich machen, inwieweit sich die Beurteilungen des Abschlussprüfers auf die Arbeit von Sachverständigen stützen und wie der Abschlussprüfer diese Arbeit einschätzt (vgl. *IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen [IDW PS 450]*<sup>13</sup>, Tz. 14 und 53).

- (24) Hat sich der Abschlussprüfer bei der Prüfung nach pflichtgemäßem Ermessen auf die Arbeitsergebnisse eines Sachverständigen gestützt, so sind hierauf verweisende Angaben im Bestätigungsvermerk nicht zulässig, da die Gesamtverantwortung für die Abschlussprüfung beim Abschlussprüfer verbleibt (vgl. *IDW Prüfungsstandard: Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen [IDW PS 400]*<sup>14</sup>, Tz. 34). Dies gilt auch dann, wenn der Abschlussprüfer den Bestätigungsvermerk aufgrund eines Sachverhaltes, bei dem das Prüfungsurteil auf die Arbeit eines Sachverständigen gestützt wird, einschränkt oder versagt.

- (25) Die fehlende Verwertbarkeit der Arbeitsergebnisse Sachverständiger (vgl. Tz. 23) kann ein Prüfungshemmnis darstellen, wenn der Abschlussprüfer nicht durch alternative Prüfungshandlungen zu ausreichenden Prüfungsnachweisen für ein mit hinreichender Sicherheit zu treffendes Prüfungsurteil gelangen kann. Je nach Bedeutung des Prüfungshemmnisses ist der Bestätigungsvermerk ggf. einzuschränken oder zu versagen.

#### 6. Übereinstimmung mit ISA

- (26) Dieser *IDW Prüfungsstandard* entspricht dem International Standard on Auditing (ISA) 620 „Using the Work of an Expert“, soweit nicht nationale gesetzliche oder berufsübliche Besonderheiten die folgende Abweichung erfordern:

- Abweichend von ISA 620.17, der dem Abschlussprüfer die Möglichkeit einräumt, sich bei der Erläuterung der Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks auf die Arbeit des Sachverständigen zu beziehen oder sie zu beschreiben (einschließlich der Person des Sachverständigen und des Umfangs der Einbeziehung), ist nach deutschem Recht aufgrund der ungeteilten Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers nach § 323 HGB ein Hinweis auf vom Abschlussprüfer verwertete Arbeiten eines Sachverständigen nicht zulässig.

- (27) Gegenüber ISA 620 enthält dieser *IDW Prüfungsstandard* die folgenden ergänzenden Regelungen:

<sup>11</sup> FN-IDW 2001 S. 347.  
<sup>12</sup> FN-IDW 2000 S. 470.  
<sup>13</sup> FN-IDW 1999 S. 241.

<sup>14</sup> FN-IDW 1999 S. 325.

Nationale Facharbeit

- Ergänzend zu ISA 620.6 wird in diesem *IDW Prüfungsstandard* darauf hingewiesen, dass der Abschlussprüfer bei der Beurteilung der durch das Unternehmen getroffenen Maßnahmen zur Einrichtung eines Risikofrüherkennungssystems ggf. die Einschätzungen anderer Sachverständiger einzuholen hat.
- Ergänzend zu ISA 620.14 weist dieser *IDW Prüfungsstandard* darauf hin, dass es ggf. angemessen sein kann, wenn der Abschlussprüfer im Falle der Verwertung von Schätzungen eines Sachverständigen einen Vergleich der von dem Sachverständigen für vorhergehende Geschäftsjahre ermittelten geschätzten Werte mit den tatsächlichen Ergebnissen des jeweiligen Geschäftsjahres vornimmt, um Hinweise auf die Angemessenheit und Vertrauenswürdigkeit der Schätzungen zu erlangen.
- Ergänzend zu ISA 620 wurden in den *IDW Prüfungsstandard* Ausführungen zur Berichterstattung über die Verwertung von für die Beurteilung wesentlichen Arbeitsergebnissen Sachverständiger in den Prüfungsbericht und die Arbeitspapiere aufgenommen.