

Richtlinie

des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer zur

Anwesenheit des Abschlussprüfers bei der körperlichen Bestandsaufnahme von Vorräten

(verabschiedet in der Sitzung des Vorstandes vom September 1990 als Richtlinie AP2/R4 (nunmehr IWP/PE 2), redaktionell überarbeitet im Juli 2010)*

Inhaltsverzeichnis	Seite
1. Allgemeines.....	2
2. Planung.....	2
3. Prüfungshandlungen.....	3
Anlage: Organisation der Inventuraufnahme	4

**) Zur Anpassung der Richtlinie an Änderungen in den Rechtsvorschriften und anderen fachlichen Regelungen seit deren Verabschiedung.*

1. Allgemeines

- (1) Kapitel 11.5.3. des Fachgutachtens KFS/PG1 führt folgendes aus: „Folgende Arten von Prüfungshandlungen kommen bei der Abschlussprüfung in Betracht: ... Besichtigung von körperlichen Vermögensgegenständen“.
- (2) Daraus ergibt sich, dass, wenn die Vorräte für die Aufstellung des Jahresabschlusses von wesentlicher Bedeutung sind, sich der Abschlussprüfer hinsichtlich ihres Vorhandenseins und ihrer Beschaffenheit durch Anwesenheit bei der körperlichen Bestandsaufnahme ein ausreichendes Bild verschaffen sollte.
- (3) § 192 Abs 1 UGB sieht vor, dass die Vermögensgegenstände im Regelfall im Wege einer körperlichen Bestandsaufnahme zu erfassen sind.
- (4) § 192 Abs 2 UGB regelt die Voraussetzungen für die Anwendung des permanenten Inventurverfahrens und Abs 3 die vorverlegte und nachverlagerte Stichtagsinventur.
- (5) In all diesen Fällen ist, wenn auch zu verschiedenen Zeitpunkten, eine körperliche Bestandsaufnahme für den Gesamtbestand der Vorräte vorgesehen. Vorliegende Richtlinie bezieht sich vor allem auf diese Fälle, ist jedoch sinngemäß auch auf die Stichprobeninventur im Sinne des § 192 Abs 4 UGB anzuwenden.
- (6) Es gehört zur Verantwortung der Geschäftsführung sicherzustellen, dass die Vorräte im Jahresabschluss des Unternehmens richtig ausgewiesen sind und entsprechend den gesetzlichen Vorschriften (§ 192 UGB) nachgewiesen werden. Dies erfordert in der Regel die Ausarbeitung entsprechender Anweisungen für die Durchführung der körperlichen Bestandsaufnahme (**Inventurrichtlinien**).
- (7) Die Anwesenheit gibt dem Prüfer die Möglichkeit,
 - die Vorräte in Augenschein zu nehmen,
 - die Einhaltung der von der Geschäftsführung ausgearbeiteten Inventurrichtlinien zu beobachten und
 - sich dabei von der Zuverlässigkeit und Zweckmäßigkeit des Aufnahmeverfahrens zu überzeugen.

2. Planung

- (8) Bei der Planung der Anwesenheit bei der körperlichen Bestandsaufnahme werden im wesentlichen folgende Gesichtspunkte zu berücksichtigen sein:
 - die Art der buchmäßigen Erfassung der Vorräte,
 - die Qualität der von der Geschäftsführung aufgestellten (Inventurrichtlinien),
 - der zeitliche Ablauf der körperlichen Erfassung der Vorräte (zB Stichtagsinventur, permanente Inventur); bei Anwendung des permanenten Inventurverfahrens ist festzustellen, ob die Voraussetzungen für seine Anwendung gegeben sind,
 - die Standorte, an denen sich Vorräte von wesentlicher Bedeutung befinden,
 - ob im Einzelfall bei der körperlichen Bestandsaufnahme besondere Sachkenntnisse erforderlich sind und gegebenenfalls Sachverständige zur Unterstützung beizuziehen sind.

3. Prüfungshandlungen

- (9) Der Prüfer sollte sich vergewissern, dass die **Inventurrichtlinien** besonders in Bezug auf folgende Tatbestände angemessen sind:
- die Anwendung von Kontrollverfahren (wie zB im Falle der körperlichen Bestandsaufnahme die Einsammlung der ausgefüllten Inventuraufnahmeblätter, die Verrechnung von nichtverwendeten Aufnahmeblättern und die Durchführung von Kontrollzählungen),
 - die genaue Erfassung von Posten mit geringer Umschlagshäufigkeit, veralteten und beschädigten Posten oder Beständen, die nicht im Eigentum des Unternehmens stehen, und
 - ob in angemessener Weise dafür gesorgt wurde, dass die Bewegung von Beständen zwischen verschiedenen Standorten und der Versand und der Eingang von Vorräten vor, am und nach dem maßgebenden Stichtag erfasst werden,
 - ob die ordnungsmäßige Abgrenzung bei laufender Produktion gewährleistet ist.
 - Im Falle der Anwendung des permanenten Inventurverfahrens sind insbesondere die Anweisungen der Geschäftsführung über die Behandlung von Differenzen zwischen dem Ergebnis der körperlichen Bestandsaufnahme und den bücherlichen Aufzeichnungen zu beachten (Anpassung des Sollbestandes an den Istbestand, Aufklärung der Ursachen für wesentliche Differenzen).
- (10) Bei der **körperlichen Bestandsaufnahme** der Vorräte wird der Prüfer in der Regel folgende Prüfungshandlungen durchführen:
- Beobachtung der Aufnahmeverfahren der Mitarbeiter des Unternehmens,
 - anlässlich der Beobachtung der Bestandsaufnahme sollte er selbst stichprobenweise Kontrollaufnahmen durchführen,
 - Prüfungshandlungen für die Vollständigkeit und die Genauigkeit der bücherlichen Aufzeichnungen, indem ausgewählte Posten von den Aufzeichnungen zum Ergebnis der körperlichen Bestandsaufnahme und umgekehrt vom Ergebnis der körperlichen Bestandsaufnahme zu den Aufzeichnungen abgestimmt werden,
 - Festhalten von Details der Bestandsbewegungen kurz vor und nach dem Zeitpunkt der körperlichen Bestandsaufnahme, damit die korrekte Erfassung solcher Bewegungen in einem späteren Zeitpunkt überprüft werden kann. Wenn im Einzelfall (außerhalb des permanenten Inventurverfahrens) körperliche Bestandsaufnahmen zu einem anderen Stichtag durchgeführt werden als dem Bilanzstichtag, sollte der Abschlussprüfer die von der Geschäftsführung vorgesehenen Verfahren, durch welche die richtige Erfassung der Änderungen der Bestände zwischen diesen Stichtagen sichergestellt werden soll, feststellen und ihre Angemessenheit überprüfen.
- (11) Wenn sich **Vorräte bei dritten Personen**, zB in einem Lagerhaus befinden und keine körperliche Bestandsaufnahme durch das Unternehmen selbst erfolgt, ist vom Prüfer eine direkte Bestätigung hinsichtlich der Mengen und der Arten der Bestände, die für das Unternehmen gelagert sind, einzuholen.
- (12) Wenn eine solche Bestätigung nicht erteilt wird oder Zweifel hinsichtlich der Zuverlässigkeit solcher Bestätigungen bestehen, sind alternative Prüfungsverfahren anzuwenden, wie zB die Beobachtung der körperlichen Bestandsaufnahme oder Veranlassung, dass ein anderer unabhängiger Prüfer zweckdienliche Prüfungshandlungen durchführt.

Anlage: Organisation der Inventuraufnahme

(Der Anhang ist nicht Teil der Richtlinie. Die angeführten Beispiele sollen den Abschlussprüfer bei seiner Beurteilung der körperlichen Bestandsaufnahme der Vorräte unterstützen.)

Die Geschäftsleitung trägt die alleinige Verantwortung für Überwachung und Aufnahme des Vorratsvermögens. Um eine zuverlässige Bestandsaufnahme der Vorräte zu gewährleisten, sollen sich die Maßnahmen der Geschäftsleitung auf folgende Punkte erstrecken:

1. Die Vorbereitung und Durchführung der Bestandsaufnahme soll durch leitende Mitarbeiter überwacht werden, unter Einschluss solcher Mitarbeiter, die für die Bestände nicht unmittelbar verantwortlich sind;
2. Sorgfältige Formulgestaltung, Vornummerierung und Überwachung von Ausgabe und Rückgabe der Aufnahmeprotokolle sowie ihre anschließende sichere Aufbewahrung, damit sie gegen irrtümliche oder betrügerische Veränderungen gesichert sind;
3. Zusammensetzung der Aufnahmeteams, die vorzugsweise aus einem Lagermitarbeiter, welcher über die Vorräte Kenntnis hat, und einem vom Lagerpersonal unabhängigen Mitglied bestehen soll, sowie deren Beaufsichtigung;
4. Aufräumen und Kennzeichnen der Vorräte, damit ihre Aufnahme erleichtert und das Risiko von Auslassungen oder Doppelerfassungen so gering wie möglich wird;
5. Die Aufnahmeprotokolle sollen in dauerhafter Schrift ausgefüllt und von den Personen unterzeichnet werden, welche die Aufnahme vorgenommen haben;
6. Systematische Durchführung der Inventuraufnahme, damit das gesamte Vorratsvermögen erfasst wird;
7. Die Wahl zutreffender statistischer Grundlagen für die gezogenen Stichproben, falls das gesamte Vorratsvermögen nicht im Einzelnen überprüft wird;
8. Aufnahme von Vorräten, die sich außerhalb der Hauptlager und Geschäftsräume befinden;
9. Behandlung von Vorratsbewegungen, die während der Aufnahmearbeiten stattfinden;
10. Feststellung, Aufnahme und Aufzeichnung von Vorräten unter schwierigen Gegebenheiten (beispielsweise gemischte Vorräte, Massengüter, verschlossene Behälter, gefährliche oder mit besonderen Sicherheitsvorkehrungen versehene Güter);
11. Feststellung beschädigter, überalterter und sich langsam umschlagender Vorräte sowie der Vorräte von Kunden und Lieferanten, zurückzuliefernde Behälter, zum Anlagevermögen gehörige Gegenstände, Retourwaren;
12. Fertigstellungsgrad der unfertigen Erzeugnisse, damit diese ordnungsgemäß erfasst werden können;
13. Nachträgliche Überprüfung der Aufnahme, beispielsweise durch speziell zusammengestellte Prüfgruppen;
14. Verknüpfung der Aufnahmearbeiten mit den Verfahren zur periodengerechten Abgrenzung, damit die Aufzeichnungen über die Vorratsbewegungen mit den Aufzeichnungen des Rechnungswesens in Einklang gebracht werden können, um beispielsweise zu gewährleisten, dass
 - die als Vorräte aufgenommenen Güter auch als Wareneingang verbucht werden;
 - die als Verkäufe verbuchten Güter nicht als Vorräte aufgenommen werden.
15. Abstimmung mit den Aufzeichnungen der Lagerbuchführung und Feststellung der Abweichungen.