



WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER

Körperschaft des
öffentlichen Rechts

www.wpk.de/oeffentlichkeit/stellungnahmen/
www.wpk.de/magazin/3-2017/

**Stellungnahme
der Wirtschaftsprüferkammer
zum Entwurf einer Neufassung des IDW Prüfungs-
standards:**

**Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Be-
stätigungsvermerks**

(IDW EPS 400 n.F.)

Berlin, den 26. April 2017

Ansprechpartner: WP Heiko Spang
Wirtschaftsprüferkammer
Rauchstraße 26, 10787 Berlin
Telefon: 0 30 - 72 61 61 - 112
Telefax: 0 30 - 72 61 61 - 287
E-Mail: heiko.spang@wpk.de
www.wpk.de

Geschäftsführer:	RA Peter Maxl	Telefon: 0 30 - 72 61 61-110	Telefax: 0 30 - 72 61 61-104	E-Mail: peter.maxl@wpk.de
	Dr. Reiner J. Veidt	Telefon: 0 30 - 72 61 61-100	Telefax: 0 30 - 72 61 61-107	E-Mail: reiner.veidt@wpk.de

Die Wirtschaftsprüferkammer (WPK) ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, deren Mitglieder alle Wirtschaftsprüfer, vereidigten Buchprüfer, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften in Deutschland sind. Die WPK hat ihren Sitz in Berlin und ist für ihre über 21.000 Mitglieder bundesweit zuständig. Die gesetzlich definierten Aufgaben sind unter www.wpk.de ausführlich beschrieben.

A. Allgemeine Anmerkungen

- Die Komplexität der Materie, der Umfang der Neuerungen und der vorgesehene enge Zeitraum bis zur verpflichtenden Anwendbarkeit dieses und der weiteren Standards zum Bestätigungsvermerk erfordert noch stärker als bislang die Unterstützung und die Bereitstellung von Hilfestellungen für den Berufsstand. Darüber hinaus erscheint auch es notwendig, dass der Berufsstand seine Mandanten für die Thematik frühzeitig sensibilisiert und informiert.
- Der vorliegende IDW EPS 400 n.F. ist insgesamt zu begrüßen. Der Standardentwurf vereinigt die komplexe Regelungsmaterie aus Abschlussprüferverordnung (AP-VO), HGB nach Abschlussprüfungsreformgesetz (AReG) und ISA zum Bestätigungsvermerk in vernünftiger und sachgerechter Weise.
- Die gewählte Vorgehensweise, sämtliche zugrundeliegenden Regelwerke – d.h. somit auch die ISA im Vorgriff auf das zu erwartende EU-Endorsement – in einem Überarbeitungsschritt zu berücksichtigen, ist zu befürworten und einer phasenweisen Überarbeitung vorzuziehen. Letzteres vollzieht sich bspw. gerade bei der Neustrukturierung des IESBA Code of Ethics und wurde von verschiedenen Seiten kritisiert.
- Die vorliegende Würdigung des IDW EPS 400 n.F. kann nur vorläufig erfolgen, da eine Reihe weiterer für den Bestätigungsvermerk relevanter Prüfungsstandards (bspw. IDW EPS 405, IDW EPS 406, IDW EPS 270 n.F., IDW EPS 350 n.F.) derzeit noch in Bearbeitung ist bzw. erst kürzlich im Entwurfsstadium veröffentlicht wurde. Eine Gesamtwürdigung sämtlicher Prüfungsstandards muss daher noch erfolgen.

In diesem Kontext sind auch noch eine Reihe von grundsätzlichen Fragen zu beantworten, so beispielsweise:

- Zur Darstellung ungeprüfter lageberichtsforemder Angaben im Bestätigungsvermerk,
- zum Zusammenspiel der einzelnen Prüfungsurteile (zum Abschluss, zum Lagebericht und ggf. zu sonstigen Prüfungsgegenständen), insbesondere wenn voneinander abwei-

chende Urteile erteilt werden. Wie wäre in einem solchen Fall bspw. der „Bestätigungsvermerk“ zu titulieren?

- zur Erteilung des Prüfungsurteils mit Blick auf die Einschätzung der Unternehmensfortführungsannahme (in welchem Vermerk, Gleichlauf der Urteile in verschiedenen Vermerken, etc.).
- Die Erteilung separater Prüfungsurteile in einem Bestätigungsvermerk ist für den deutschen Berufsstand gewöhnungsbedürftig. Eine Unvereinbarkeit dieser Vorgehensweise mit § 322 HGB können wir gegenwärtig jedoch nicht erkennen. Vielmehr scheint dies im Einklang mit Artikel 28 Abs. 2 EU AP-RL zu stehen, wonach der Bestätigungsvermerk gemäß Buchstabe c) *ein Prüfungsurteil zum Jahresabschluss* sowie gemäß Buchstabe e) *ein Prüfungsurteil gemäß Artikel 34 Abs. 1 Unterabsatz 2 Bilanzrichtlinie (RL 2013/34/EU) zum Lagebericht* zu enthalten hat.
- Da die ISA den Anspruch weltweiter Anwendbarkeit erheben, müssen sie zwangsläufig ein bestimmtes Maß an Abstraktheit aufweisen und auf unbestimmte Rechtsbegriffe zurückgreifen, um in vielen unterschiedlichen Jurisdiktionen einsetzbar zu sein.

Diese neuen und unbestimmten Rechtsbegriffe finden nun zwangsläufig Einzug in den IDW EPS 400 n.F. Die in diesem Zusammenhang vorgenommenen Definitionen in Tz. 9 des Standardentwurfs zur Erläuterung der Rechtsbegriffe sind nur bedingt hilfreich, da sie im Zweifelsfall wortgleich aus dem zugrundeliegenden ISA 700 übernommen und übersetzt wurden. Insgesamt erhöht sich dadurch die Komplexität. Lesbarkeit und Verständlichkeit der Regelungen nehmen ab. Teilweise wird dies noch durch zusätzliche Definitionen (bspw. „Finanzaufstellungen“) oder unzutreffende bzw. komplizierte Übersetzungen verstärkt.

In diesem Zusammenhang sollten sich mindestens die Anwendungshinweise stärker am deutschen Rechtsraum und Sprachgebrauch orientieren und unbestimmte Rechtsbegriffe dort dem Berufsstand besser erläutert werden. Darüber hinaus sollte die Übersetzung – zumindest mit Blick auf die Musterbestätigungsvermerke – nochmals sprachlich überarbeitet werden.

Formulierungen wie *„Bei der Aufstellung des Jahresabschlusses sind die gesetzlichen Vertreter dafür verantwortlich, die Fähigkeit der Gesellschaft zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit zu beurteilen. Des Weiteren haben sie die Verantwortung, sofern einschlägig, Sachverhalte in Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit anzugeben sowie dafür, auf der Grundlage des Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Unternehmenstätigkeit zu bilanzieren, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegeben-*

heiten entgegenstehen.“¹ mögen zwar mit den Musterbeispielen von ISA 700 wörtlich übereinstimmen, als Aushängeschild des Berufsstandes taugen sie jedoch nur bedingt.

B. Anmerkungen im Einzelnen

Gesamter Standardentwurfstext

Die Schreibweise von Verweisen auf ISA-Textstellen ist uneinheitlich. So wird die Schreibweise „ISA 700 (Revised).xx“ (vgl. IDW EPS 400 Tz. 6), als auch die Schreibweise „ISA 700.xx (Revised)“ (vgl. IDW EPS 400 Tz. A3) verwendet.

Eine Vereinheitlichung wird empfohlen.

Abschnitt 1. Anwendungsbereich

Tz. 3, letzter Satz

„Dieser IDW Prüfungsstandard gilt auch für Prüfungen, bei denen IDW PS 480 bzw. IDW PS 490 anzuwenden sind.“

Dieser Verweis wurde aus ISA 700.3 übernommen, der Anwendungsumfang ist jedoch unklar. IDW PS 480 / 490 enthalten eigene Muster-Prüfungsvermerke, die nicht zu den Vorgaben des IDW EPS 400 passen.

Fraglich ist zudem, ob die den IDW PS 480 und 490 zugrundeliegenden ISA 800 und 805 von der EU-Kommission übernommen werden. Art. 26 Abs. 2 AP-RL spezifiziert diesbezüglich: „...bezeichnet der Ausdruck ‚internationale Prüfungsstandards‘ die International Standards on Auditing (ISA), den International Standard on Quality Control 1 und andere damit zusammenhängende Standards, die vom Internationalen Wirtschaftsprüferverband (IFAC) über das International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) herausgegeben wurden, *soweit sie für die Abschlussprüfung [i.S.d. Artikel 2 a Nr. 1 AP-RL] relevant sind.*“

Eine Klarstellung wäre wünschenswert. Andernfalls wird die Streichung empfohlen.

Tz. 5

„Die Anforderungen des IDW PS 400 n.F. zielen darauf ab, ein angemessenes Gleichgewicht zwischen dem Bedürfnis nach Einheitlichkeit und Vergleichbarkeit von Bestätigungsvermerken

¹ Beispiel Musterbestätigungsvermerk 1.1., Auszug aus dem Abschnitt *Verantwortung der gesetzlichen Vertreter und des Aufsichtsorgans für den Jahresabschluss*

zu erreichen, und entsprechen dem Bedürfnis nach einer Erhöhung des Werts von Bestätigungsvermerken, indem die im Bestätigungsvermerk vermittelten Informationen für die Adressaten relevanter gemacht werden.“

In der obigen deutschen Übersetzung von ISA 700.4 wird nicht deutlich, dass das *Gleichgewicht* zwischen Einheitlichkeit und Vergleichbarkeit einerseits und Steigerung des Informationswertes andererseits hergestellt werden soll.

Eine Überarbeitung wird empfohlen.

Abschnitt 2. Übereinstimmung mit den International Standards on Auditing (ISA), Tz. 6

Absatz 2, 1. Satz

„Gemäß ISA 700 (Revised).31 muss der Abschlussprüfer das Recht haben, besonders wichtige Prüfungssachverhalte im Bestätigungsvermerk mitzuteilen, selbst wenn die Mitteilung von besonders wichtigen Prüfungssachverhalten weder von den ISA noch vom nationalen Recht gefordert wird.“

Die dargestellte Aussage, dass der Abschlussprüfer das Recht zur Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte haben muss, ist nicht in ISA 700.31 enthalten. Dort heißt es:

„31. When the auditor is otherwise required by law or regulation or decides to communicate key audit matters in the auditor's report, the auditor shall do so in accordance with ISA 701.“

Für den Fall, dass der Abschlussprüfer per Gesetz oder Vorschrift zur Angabe von *key audit matters* verpflichtet ist, oder sich freiwillig dafür entscheidet, hat er dies folglich in Übereinstimmung mit ISA 701 vorzunehmen.

Eine Überarbeitung wird empfohlen.

Absätze 2 und 3

Um die Lesbarkeit und Verständlichkeit der beiden Absätze zu erhöhen, wird eine sprachliche Überarbeitung empfohlen.

Absatz 4

„Bei ergänzender Anwendung der ISA ist darüber hinaus die Definition eines kapitalmarktnotierten Unternehmens („listed entity“ i.S.v. ISA 220) anzuwenden.“

Offen bleibt, welche zusätzlichen Anforderungen sich für Berufsangehörige bei ergänzender ISA-Anwendung aus ISA 700 im Falle einer listed entity² ergeben, die nicht bereits von der AP-VO und § 322 HGB (und ggf. IDW 400) abgedeckt sind.

Es wird empfohlen, in diesem Zusammenhang die sich ergebenden Anforderungen für den Abschlussprüfer darzustellen.

Abschnitt 6. Bildung eines Prüfungsurteils zum Abschluss, Tz. 18

„Wenn die gesetzlichen Vertreter ergänzend zu den von den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen geforderten Rechnungslegungsbestandteilen Angaben zu den Finanzaufstellungen, eine Kapitalflussrechnung, eine Eigenkapitalveränderungsrechnung oder eine Segmentberichterstattung als Bestandteil des Abschlusses freiwillig unter vollständiger Beachtung der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze aufgestellt haben und der Abschlussprüfer beauftragt wird, einen dieser zusätzlichen Rechnungslegungsbestandteile zu prüfen, hat sich der Bestätigungsvermerk auch darauf zu erstrecken.“

Über ISA 700 hinausgehend enthält IDW EPS 400 n.F. eine Definition von „Finanzaufstellung“. Darüber hinaus wird in Tz. 18 auch noch der Begriff „Rechnungslegungsbestandteil“ verwendet, ohne diesen zu definieren bzw. von „Finanzaufstellung“ abzugrenzen.

An dieser Stelle wären zudem klarstellende Ausführungen im IDW EPS 400 n.F. wünschenswert, in welcher Art und Weise sich der Bestätigungsvermerk auf die Prüfung der freiwilligen Rechnungslegungsbestandteile *zu erstrecken* hat. Erfolgt dies im „Vermerk über die Prüfung des Abschlusses“ und dort ggf. mittels eines expliziten Einbezugs in das Prüfungsurteil, greift ggf. A57 oder handelt es sich um eine kombinierte Darstellung in Anlehnung an A58? Ein sonstiger Prüfungsgegenstand i.S.d. Tz. 9 (g) liegt wohl nicht vor, da eben nicht durch gesetzliche Vorschriften ein Urteil im Bestätigungsvermerk vorgesehen ist.

Bestandteil der Rechnungslegung ist allerdings auch die Buchführung, die gemäß § 317 Abs. 1 Satz 1 HGB in die Prüfung des Jahresabschlusses einzubeziehen ist. Diesbezügliche Ausführungen

² Die Definition von „listed entity“ in ISA 220.7 (g) „Eine Einheit, deren Anteile, Aktien oder Schuldverschreibungen an einer anerkannten Wertpapierbörse (regulierter Markt) notiert sind oder nach den Vorschriften einer anerkannten Wertpapierbörse oder einer vergleichbaren Einrichtung gehandelt werden.“ sollte kapitalmarktorientierte Unternehmen i.S.d. § 264d HGB (ggf. i.V.m. § 6 Abs. 1 PubliG) umfassen. Sofern auch im Freiverkehr notierte Unternehmen von der Definition erfasst werden, sollte dies klargestellt werden.

rungen soll der Abschlussprüfer laut Einleitung zu IDW EPS 400 n.F. künftig jedoch ausschließlich im Prüfungsbericht treffen.

Eine Klarstellung wird empfohlen.

Abschnitt 10.3.1. Prüfungsurteil zum Lagebericht, Tz. 36

„Gemäß § 322 Abs. 3 Satz 1 zweiter Halbsatz HGB erklären wir, dass nach unserer Beurteilung aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse der beigefügte ... [Jahres- / Konzernabschluss] in allen wesentlichen Belangen den ... [maßgebende Rechnungslegungsgrundsätze] entspricht und unter Beachtung der [maßgebende Vorschriften] ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Finanzlage ... [der Gesellschaft / des Konzerns] zum ... [Datum] sowie ... [ihrer / seiner] Ertragslage für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] vermittelt“

Wir würden eine stärkere Orientierung des vorgeschlagenen Prüfungsurteils an den Anforderungen des § 322 Abs. 3 Satz 1 HGB begrüßen. So sollte – wie bislang auch – eingangs der Hinweis erfolgen, dass die Prüfung zu keinen Einwendungen geführt hat. Zudem sollte die Formulierung „...in allen wesentlichen Belangen...“ entfernt werden.

Abschnitt 10.3.5. Zusätzliche Informationen, Tz. 45

„Sofern einschlägig hat der Abschlussprüfer im Bestätigungsvermerk über zusätzliche Informationen, die im Zusammenhang mit dem Abschluss und Lagebericht weitergegeben werden in Übereinstimmung mit IDW EPS 202 n.F. i.V.m. IDW EPS 406 zu berichten.“

Es wird empfohlen, den Begriff „weitergegeben“ zu ersetzen. Hier bietet sich in Anlehnung an ISA 560 *Ereignisse nach dem Abschlussstichtag* eher der Begriff „herausgegeben“ an.

Abschnitt 10.3.7. Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Abschlusses

Tz. 51 und 52

„51 Der Abschlussprüfer muss in diesem Abschnitt des Vermerks über die Prüfung des Abschlusses (vgl. Tz. A47)

- a) erklären, dass die Zielsetzung des Abschlussprüfers ist,*
- i. hinreichende Sicherheit darüber zu erlangen, ob der Abschluss als Ganzes frei von wesentlichen – beabsichtigten oder unbeabsichtigten – falschen Angaben ist, und*
 - ii. einen Vermerk zu erteilen, der das Prüfungsurteil zum Abschluss beinhaltet.*

- b) erklären, dass hinreichende Sicherheit ein hohes Maß an Sicherheit ist, aber keine Garantie dafür, dass eine in Übereinstimmung mit § 317 HGB unter Beachtung der vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung [sowie unter ergänzender Beachtung der ISA] durchgeführte Abschlussprüfung eine wesentliche falsche Angabe stets aufdeckt, und
- c) erklären, dass falsche Angaben aus Verstößen oder Unrichtigkeiten resultieren können, und entweder
 - i. beschreiben, dass sie als wesentlich angesehen werden, wenn vernünftigerweise erwartet werden könnte, dass sie einzeln oder insgesamt die auf der Grundlage dieses Abschlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen von Adressaten beeinflussen, oder
 - ii. eine Definition oder Beschreibung der Wesentlichkeit gemäß den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen geben (vgl. Tz. A48).“

„52 Der Abschlussprüfer muss in diesem Abschnitt außerdem (vgl. Tz. A47):

- a) erklären, dass – als Teil einer Abschlussprüfung in Übereinstimmung mit § 317 HGB unter Beachtung der vom IDW festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung [sowie unter ergänzender Beachtung der ISA] – der Abschlussprüfer während der gesamten Abschlussprüfung pflichtgemäßes Ermessen ausübt und eine kritische Grundhaltung bewahrt, und
- b) eine Abschlussprüfung beschreiben, indem erklärt wird, dass die Verantwortung des Abschlussprüfers ist,
 - i. die Risiken wesentlicher – beabsichtigter oder unbeabsichtigter – falscher Angaben im Abschluss zu identifizieren und zu beurteilen, Prüfungshandlungen als Reaktion auf diese Risiken zu planen und durchzuführen sowie Prüfungsnachweise zu erlangen, die ausreichend und angemessen sind, um als Grundlage für das Prüfungsurteil zu dienen. Darüber hinaus ist anzugeben, dass das Risiko, dass wesentliche falsche Angaben nicht aufgedeckt werden, bei Verstößen höher ist als bei Unrichtigkeiten, da Verstöße betrügerisches Zusammenwirken, Fälschungen, beabsichtigte Unvollständigkeiten, irreführende Angaben bzw. das Außerkraftsetzen interner Kontrollen beinhalten können;
 - ii. ein Verständnis von dem für die Abschlussprüfung relevanten internen Kontrollsystem zu gewinnen, um Prüfungshandlungen zu planen, die unter den gegebenen Umständen angemessen sind, jedoch nicht mit dem Ziel, ein Prüfungsurteil zur Wirksamkeit des internen Kontrollsystems des Unternehmens abzugeben. In den Fällen, in denen der Abschlussprüfer über deutsches Recht hinausgehend auch die Pflicht hat, im Zusammenhang mit der Prüfung des Abschlusses ein Prüfungsurteil zur Wirksamkeit des internen Kontrollsystems abzugeben, entfällt der Satzteil, dass die Würdigung des internen Kontrollsystems

durch den Abschlussprüfer nicht das Ziel hat, ein Prüfungsurteil zur Wirksamkeit des internen Kontrollsystems des Unternehmens abzugeben;

- iii. die Angemessenheit der von den gesetzlichen Vertretern angewandten Rechnungslegungsmethoden sowie die Vertretbarkeit der von den gesetzlichen Vertretern dargestellten geschätzten Werte und damit zusammenhängenden Angaben zu beurteilen;
- iv. Schlussfolgerungen zu ziehen über die Angemessenheit der Anwendung des Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Unternehmenstätigkeit durch die gesetzlichen Vertreter sowie auf der Grundlage der erlangten Prüfungsnachweise, ob eine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten besteht, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können. Darüber hinaus ist anzugeben, dass falls der Abschlussprüfer zu dem Schluss kommt, dass eine wesentliche Unsicherheit besteht, er verpflichtet ist, im Bestätigungsvermerk auf die dazugehörigen Angaben im Abschluss bzw. oder im Lagebericht aufmerksam zu machen oder, falls diese Angaben unangemessen sind, das Prüfungsurteil zu modifizieren. Des Weiteren ist anzugeben, dass der Abschlussprüfer seine Schlussfolgerungen auf der Grundlage der bis zum Datum des Bestätigungsvermerks erlangten Prüfungsnachweise zieht.
Ferner ist anzugeben, dass zukünftige Ereignisse oder Gegebenheiten jedoch dazu führen können, dass ein Unternehmen seine Unternehmenstätigkeit nicht mehr fortführen kann;
- v. falls der Abschluss nach Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung aufgestellt ist: die Gesamtdarstellung, den Aufbau und den Inhalt des Abschlusses, einschließlich der Angaben, zu beurteilen, sowie zu beurteilen, ob der Abschluss die zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle und Ereignisse so darstellt, dass eine sachgerechte Gesamtdarstellung erreicht wird.

c) ...“

Artikel 10 Abs. 2 (d) AP-VO verlangt als Bestandteil des Bestätigungsvermerks bei Unternehmen von öffentlichem Interesse „eine Darlegung darüber, in welchem Maße die Abschlussprüfung als dazu geeignet angesehen wurde, Unregelmäßigkeiten, einschließlich Betrug, aufzudecken“.

Es erscheint fraglich, ob die im IDW EPS 400 n.F. vorgesehenen Ausführungen mit Blick auf die Anforderungen in Artikel 10 Abs. 2 (d) AP-VO ausreichen:

- Erfüllen allgemein gehaltene Ausführungen die Anforderung, wonach (???) „...die Abschlussprüfung als dazu geeignet angesehen wurde...“ oder sind vielmehr auf die konkrete Abschlussprüfung bezogene, spezifische Aussagen zu treffen?

- Sollten Ausführungen zu Maßnahmen des Abschlussprüfers bei Vermutung oder Aufdeckung aufgenommen werden?
- Zu überlegen wäre zudem die Aufnahme einer klaren Aussage im Sinne des IDW PS 210 Tz. 56: *„Die Aufdeckung von sonstigen Gesetzesverstößen, die nicht zu falschen Angaben im Abschluss und Lagebericht führen, ist nicht Gegenstand der Abschlussprüfung.“*

Tz. 53

„Falls die Anforderungen der EU-APrVO zu beachten sind, haben die Erklärungen nach Tz. 51 b) und 52 b) i)a) auch die EU-APrVO einzubeziehen.“

Der Regelungsgehalt dieser Textziffer ist unklar. Geht es hierbei lediglich um die Benennung der AP-VO als weitere Rechtsgrundlage oder sollen weitergehende Ausführungen getroffen werden?

Eine Klarstellung wird empfohlen werden.

Abschnitt 10.3.8. Ort der Beschreibung der Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Abschlusses, Tz. 55

„Die Beschreibung der Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Abschlusses, wie in Tz. 52 – 54 gefordert, muss enthalten sein (vgl. Tz. A52):

- a) innerhalb des Vermerks über die Prüfung des Abschlusses,*
- b) innerhalb einer Anlage zum Bestätigungsvermerk, wobei in diesem Fall der Vermerk über die Prüfung des Abschlusses einen Verweis auf die Stelle enthalten muss, an der die Anlage zu finden ist (vgl. Tz. A53), oder*
- c) innerhalb des Vermerks über die Prüfung des Abschlusses durch einen gesonderten Verweis auf die Stelle der Website des IDW, an der diese Beschreibung zu finden ist (vgl. Tz. A54 – A55).“*

In diesem Zusammenhang führt die Einleitung zum IDW EPS 400 n.F. aus, dass noch rechtlich zu klären sei, ob die Offenlegung des Bestätigungsvermerks nach § 325 HGB oder dessen Veröffentlichung in Prospekten einer Verweisung auf die IDW Webseite entgegensteht. Auch stehen haftungsrechtliche Überlegungen für den Abschlussprüfer im Raume, da er keine Kontrolle über die Inhalte auf einer externen Webseite hat.

Grundlegend sollte auch geklärt werden, ob die Auslagerung der Angaben nach IDW EPS 400 Tz. 51 und Tz. 52 sowohl in eine Anlage zum Bestätigungsvermerk, als auch auf eine IDW-

Webseite, im Falle eines Unternehmens von öffentlichem Interesse überhaupt mit den Anforderungen von Artikel 10 Abs. 2 (d) AP-VO³ vereinbar ist.

Abschnitt 10.4. Sonstige gesetzliche und andere rechtliche Anforderungen,

Tz. 57 iVm. A58

„57 Der Abschlussprüfer darf den Bestätigungsvermerk über die in den IDW Prüfungsstandards zum Bestätigungsvermerk geregelten Grundsätze hinaus um zusätzliche Aussagen nur dann erweitern, wenn gesetzliche Vorschriften eine solche Erweiterung ausdrücklich verlangen (vgl. Tz. A56 – A57). Wenn der Abschlussprüfer im Bestätigungsvermerk Angabepflichten zur Prüfung des Lageberichts, ergänzenden Angabepflichten gemäß EU-APrVO oder anderen Spezialgesetzen nachkommt, müssen diese sonstigen Pflichtangaben in einem gesonderten Abschnitt im Bestätigungsvermerk mit der Überschrift „Sonstige gesetzliche und andere rechtliche Anforderungen“ oder einer anderen, dem Inhalt des Abschnitts entsprechenden Überschrift aufgeführt werden. Falls die sonstigen Pflichtangaben auch die Prüfung des Abschlusses betreffen, müssen diese nicht in einem gesonderten Abschnitt gemacht werden (vgl. Tz. A58).“

„A58 Die Tz. 57 – 59 dieses IDW Prüfungsstandards lassen eine kombinierte Darstellung sonstiger Pflichtangaben und der nach diesem IDW Prüfungsstandard bestehenden Berichterstattungspflichten über die Prüfung des Abschlusses nur zu, wenn sie dieselben Themen behandeln und der Wortlaut des Vermerks über die Prüfung des Abschlusses deutlich zwischen den sonstigen Pflichtangaben und die den nach diesem IDW Prüfungsstandard bestehenden Pflichtangaben in Zusammenhang mit der Prüfung des Abschlusses unterscheidet. Bei einer solchen eindeutigen Unterscheidung kann es erforderlich sein, dass im Vermerk über die Prüfung des Abschlusses auf die Quelle der sonstigen Pflichtangaben hingewiesen wird.

Ein Beispiel hierfür ist die Erklärung des Abschlussprüfers gemäß Artikel 10 Abs. 2 Buchst. f) der EU-APrVO, dass er keine verbotenen Nichtprüfungsleistungen nach Artikel 5 Abs. 1 EU-APrVO erbracht hat und bei der Durchführung der Abschlussprüfung seine Unabhängigkeit von dem Unternehmen gewahrt hat, welche nach Tz. 41 im „Vermerk über die Prüfung des Abschlusses“ zu platzieren ist.

Ansonsten ist es erforderlich, dass sonstige Pflichtangaben in einem gesonderten Abschnitt im Bestätigungsvermerk unter der Überschrift „Sonstige gesetzliche und andere rechtliche Anforderungen“ oder einer anderweitigen dem Inhalt des Abschnitts angemessenen Überschrift behandelt werden. [...]“

³ Artikel 10 Abs. 2 AP-VO enthält die *Mindestinhalte des Bestätigungsvermerks* bei Unternehmen von öffentlichem Interesse. Buchstabe (d) bestimmt diesbezüglich eine Darlegung darüber, *„in welchem Maße die Abschlussprüfung als dazu geeignet angesehen wurde, Unregelmäßigkeiten, einschließlich Betrug, aufzudecken.“*

Nach Tz. 57 sind Erweiterungen des Bestätigungsvermerks um zusätzliche Aussagen nur dann zulässig, wenn dies von einer gesetzlichen Vorschrift verlangt wird („sonstige Pflichtangaben“). Diese Erweiterungen sind grundsätzlich in einem gesonderten Abschnitt des Bestätigungsvermerks „Sonstige gesetzliche und andere rechtliche Anforderungen“ zu treffen. Allerdings können diese sonstigen Pflichtangaben auch in den „Vermerk über die Prüfung des Abschlusses“ aufgenommen werden, falls sie „auch die Prüfung des Abschlusses betreffen“ bzw. „dieselben Themen behandeln“ (Anwendungshinweis A58).

Es erscheint fraglich, ob anhand der beiden Kriterien „auch die Prüfung des Abschlusses betreffen“ bzw. „dieselben Themen behandeln“ hinreichend klar wird, in welchen Fällen eine Darstellung von sonstigen Pflichtangaben im „Vermerk über die Prüfung des Abschlusses“ zulässig ist.

Der Standardentwurf besagt, dass die ergänzenden Pflichtangaben gemäß (Artikel 10 Abs. 2) AP-VO in dem gesonderten Abschnitt „Sonstige gesetzliche und andere rechtliche Anforderungen“ des Bestätigungsvermerks zu treffen sind. Hiervon wiederum ausgenommen ist die Pflichtangaben nach Artikel 10 Abs. 2 (f) AP-VO (Wahrung der Unabhängigkeit und keine Erbringung verbotener Nichtprüfungsleistungen). Warum diese Pflichtangabe nun „auch die Prüfung des Abschlusses“ betrifft, die weiteren Pflichtangaben nach Artikel 10 Abs. 2 AP-VO aber nicht, ist nicht hinreichend klar.

Eine deutlichere Klarstellung wird empfohlen.

Abschnitt 10.4.1. Vermerk über die Prüfung des Lageberichts

Während im Abschnitt 10.3. *Vermerk über die Prüfung des Abschlusses* der Standardentwurf verpflichtend Überschriften für die einzelnen Abschnitte vorsieht, erfolgt dies im Abschnitt 10.4.1. *Vermerk über die Prüfung des Lageberichts* nicht.

Eine verbindliche Vorgabe von Überschriften auch im Abschnitt 10.4.1. *Vermerk über die Prüfung des Lageberichts* wird empfohlen.

Abschnitt 10.4.1.1. Prüfungsurteil zum Lagebericht

Tz. 60

Weder IDW EPS 350 n.F. noch IDW EPS 400 n.F. veranschaulichen derzeit hinreichend, wie ungeprüfte lageberichtsfremde Angaben im Bestätigungsvermerk darzustellen sind. Die Aufnahme entsprechender Ausführungen wird empfohlen.

In diesem Zusammenhang möchten wir nochmals hinterfragen, ob sich der Berufsstand mit Blick auf seine Wahrnehmung durch die Öffentlichkeit einen Gefallen erweist, wenn ein Prüfungsurteil zu selektiven Lageberichtsinhalten erteilt wird und andere Lageberichtsinhalte ungeprüft bleiben oder ggf. mehrere Prüfungsurteile mit unterschiedlichen Sicherheitsgraden zu einem Lagebericht erteilt werden.

Tz. 61

„Wenn der Abschlussprüfer ein nicht modifiziertes Prüfungsurteil zum Lagebericht abgibt, muss dieses Prüfungsurteil lauten (vgl. Tz. A62):

„Nach unserer Beurteilung aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse vermittelt der beigefügte ... [(Konzern-)Lagebericht] insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage ... [der Gesellschaft / des Konzerns]. In allen wesentlichen Belangen steht der ... [(Konzern-)Lagebericht] in Einklang mit dem ... [Jahres- / Konzernabschluss] [und ggf. mit dem Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a HGB], entspricht den gesetzlichen Vorschriften und stellt die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend dar.“

Die Beurteilungen im „Vermerk über die Prüfung des Abschlusses“ (Tz. 36 und 39) beginnen stets mit der Angabe der zugrundeliegenden Rechtsnorm. Ein einheitliches Vorgehen wird empfohlen: „Gemäß § 322 Abs. 6 HGB erklären wir, dass nach unserer Beurteilung...“.

Im Übrigen dürfen wir auf unsere Ausführungen zu Tz. 36 verweisen.

Abschnitt 10.4.1.5. Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Lageberichts, Tz. 67 c) iii), letzter Satz

„...Darüber hinaus ist zu erklären, dass ein erhebliches unvermeidbares Risiko besteht, dass künftige Ereignisse wesentlich von den zukunftsorientierten Angaben abweichen werden, und...“

Das Wort „werden“ sollte durch „können“ ersetzt werden.

Abschnitt 10.4.2. Übrige Angaben gemäß Artikel 10 EU-APrVO, Tz. 69

„Gemäß Artikel 10 EU-APrVO hat der Bestätigungsvermerk über die gesetzliche Prüfung von Abschlüssen von PIE ferner innerhalb des Abschnitts „Sonstige gesetzliche und andere rechtliche Anforderungen“ (vgl. Tz. 57) einen gesonderten Abschnitt mit der Überschrift „Übrige Angaben gemäß Artikel 10 EU-APrVO“ mit folgenden Angaben zu enthalten (vgl. A64 – A67):

a) die Angabe, von wem oder von welchem Organ der oder die Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft(en) bestellt wurden (vgl. Tz. A64);

b) [...]“

IDW EPS 400 n.F. spricht grundsätzlich nur vom „Abschlussprüfer“. In Tz. 69 wird nun die AP-VO Formulierung „der oder die Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft(en)“ verwendet.

Es wird empfohlen, hier einheitlich lediglich vom „Abschlussprüfer“ zu sprechen.

Abschnitt 10.5. Name des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers, Tz. 70,

„Der Bestätigungsvermerk muss bei der gesetzlichen Prüfung eines Abschlusses für allgemeine Zwecke von PIE einen Abschnitt mit der Überschrift „Verantwortlicher Wirtschaftsprüfer“ enthalten. In diesem Abschnitt muss der Name des für die IDW EPS 400 n.F. Prüfung verantwortlichen Wirtschaftsprüfers i.S.d. IDW EQS 1 genannt werden.“

Die Verwendung einer neuen Begrifflichkeit „Verantwortlicher Wirtschaftsprüfer“ durch das IDW in Abweichung von den gesetzlichen Bezeichnungen „verantwortlicher Prüfungspartner“ (§ 319a Abs. 1 Satz 5, § 43 Abs. 6 WPO) und „als für die Durchführung einer Abschlussprüfung vorrangig verantwortlich bestimmt“ (§ 319a Abs. 1 Satz 5 HGB) sollte überdacht werden.

Für weitere diesbezügliche Ausführungen verweisen wir auf die WPK-Stellungnahme zum IDW EQS 1.

Abschnitt 10.7. Datum, Unterschrift und Erteilung des Bestätigungsvermerks

Tz. 72

„Der Bestätigungsvermerk ist unabhängig vom Prüfungsbericht zu erteilen und im Prüfungsbericht wiederzugeben. Er ist auf dem Jahresabschluss anzubringen oder mit diesem, ggf. mit dem Lagebericht sowie ggf. mit sonstigen Prüfungsgegenständen fest zu verbinden. Der Abschlussprüfer hat den Prüfungsbericht nicht später als den Bestätigungsvermerk vorzulegen.“

A15 und A16 der Anwendungshinweise gehen zwar auf die Möglichkeit einer elektronischen Siegelführung ein. Fraglich ist dennoch, ob die in Tz. 69, Satz 2 getroffenen Aussagen damit im Einklang stehen.

Tz. 76

„Ihrer Unterschrift unter den Bestätigungsvermerk haben Wirtschaftsprüfer nach § 18 WPO die Berufsbezeichnung „Wirtschaftsprüfer(in)“ ohne Verwendung anderer Berufsbezeichnungen hinzuzufügen.“

Neben der Berufsbezeichnung „Wirtschaftsprüfer(in)“ gestattet § 18 WPO auch die zusätzliche Verwendung „amtlich verliehener ausländischer Prüfertitel“.

Eine entsprechende Erweiterung der Tz. 76 sollte überdacht werden.

Tz. 78, Satz 2

„...Im Übrigen darf der Wirtschaftsprüfer einen Bestätigungsvermerk nur erteilen, wenn dies von Gesetzen oder anderen rechtlichen Vorschriften ausdrücklich vorgeschrieben ist. Ansonsten darf kein Bestätigungsvermerk erteilt werden...“

Diese Ausführung steht u.E. im Widerspruch zu Tz. 3, Satz 1 („Dieser IDW Prüfungsstandard gilt für die Prüfung eines (vollständigen) Abschlusses für allgemeine Zwecke (gesetzliche Abschlussprüfungen nach §§ 316 ff. HGB sowie andere gesetzliche und freiwillige Abschlussprüfungen, die diesen Prüfungen nach Art und Umfang entsprechen).“) und schließt freiwillige Abschlussprüfungen (Prüfungen mit einem nachgebildeten Bestätigungsvermerk) vom Anwendungsbereich des IDW EPS 400 n.F. aus.

Abschnitt 11. In Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften vorgeschriebener Bestätigungsvermerk, Tz. 79 d)

„...eine Benennung der Finanzaufstellungen des Unternehmens, die geprüft wurden...“

ISA 700.40 (d) spricht an dieser Stelle von „Abschluss“, nicht von Finanzaufstellungen.

Abschnitt 13.1. Kündigung des Prüfungsauftrags, Tz. 81

„Wird ein Prüfungsauftrag vorzeitig beendet, so darf weder ein Bestätigungsvermerk noch ein Prüfungsvermerk erteilt werden (vgl. Tz. A74).“

Die Verwendung des Begriffs „Prüfungsvermerk“ ist irreführend. Spielt das auf IDW PS 480 bzw. 490 an oder ist damit der „Vermerk über die Prüfung des Abschlusses“ i.S.v. Abschnitt 10.3 gemeint?

Eine Klarstellung wird empfohlen.

**Anwendungshinweise und sonstige Erläuterungen,
Abschnitt Art des Prüfungsurteils zum Abschluss, A13**

„Es kann Fälle geben, in denen der Abschluss keine sachgerechte Gesamtdarstellung vermittelt, obwohl er in Übereinstimmung mit den Anforderungen von Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung aufgestellt wurde. In diesem Fall kann es den gesetzlichen Vertretern möglich sein, durch Aufnahme zusätzlicher Abschlussangaben, die über die nach den Rechnungslegungsgrundsätzen ausdrücklich erforderlichen hinausgehen, oder in äußerst seltenen Fällen von einer Anforderung in den Rechnungslegungsgrundsätzen abzuweichen um eine sachgerechte Gesamtdarstellung des Abschlusses zu erreichen.“

Um die Lesbarkeit und Verständlichkeit der Ausführungen zu erhöhen, wird eine sprachliche Überarbeitung insbesondere von Satz 2 empfohlen. Dabei sollte auch die fehlerhafte Kommasetzung korrigiert und der unvollständige Halbsatz „...durch Aufnahme zusätzlicher Abschlussangaben...“ beendet werden.

**Anwendungshinweise und sonstige Erläuterungen,
Abschnitt Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Abschlusses, A49**

„Die Erklärungen nach Tz. 52c) können auch im Rahmen der Prüfung eines Jahresabschlusses sinnvoll sein, wenn der Abschlussprüfer hierbei die Anforderungen des IDW PS 320 n.F. sinngemäß beachtet.“

Der Regelungsgehalt der Aussage erschließt sich nicht. Eine Überarbeitung wird empfohlen.

**Anwendungshinweise und sonstige Erläuterungen,
Abschnitt Sonstige gesetzliche und andere rechtliche Anforderungen, A58, letzter Satz**

„...Dies betrifft beispielsweise die nach Landeskrankenhausgesetzen im Bestätigungsvermerk aufzunehmende Erklärung, dass die Prüfung der zweckentsprechenden, sparsamen und wirtschaftlichen Verwendung der Fördermittel zu keinen Einwendungen geführt hat, nicht die im Abschnitt „Grundlage für das Prüfungsurteil“ behandelten Pflichten und deren Beachtung durch den Abschlussprüfer und ist daher in dem gesonderten Abschnitt „Sonstige gesetzliche und andere rechtliche Anforderungen“ zu platzieren.“

Die Ausführungen sind missverständlich. Eine Überarbeitung wird empfohlen.

**Anwendungshinweise und sonstige Erläuterungen,
Abschnitt *Widerruf des Bestätigungsvermerks*, A77**

„Der Anwendung der Grundsätze für eine Nachtragsprüfung, wenn nach dem Widerruf der Jahresabschluss oder der Lagebericht geändert wird, steht nicht entgegen, dass mit dem Widerruf der ursprünglich erteilte Bestätigungsvermerk entfallen ist.“

Um die Lesbarkeit und Verständlichkeit der Ausführungen zu erhöhen, wird eine sprachliche Überarbeitung empfohlen.

**Anwendungshinweise und sonstige Erläuterungen,
Abschnitt *Aufschiebende Bedingung*, A85**

„Die Erteilung eines Bestätigungsvermerks unter aufschiebender Bedingung, wenn der Vorjahresabschluss in der im geprüften Abschluss berücksichtigten Fassung noch nicht festgestellt wurde, ist dann nicht erforderlich, wenn mit hinreichender Sicherheit davon ausgegangen werden kann, dass der noch nicht festgestellte Vorjahresabschluss ohne Feststellung beibehalten werden soll.“

Um die Lesbarkeit und Verständlichkeit der Ausführungen zu erhöhen, wird eine sprachliche Überarbeitung empfohlen.

Wir würden es begrüßen, wenn unsere Anregungen im weiteren Verlauf Berücksichtigung finden. Für Rückfragen stehen wir gerne zur Verfügung.
