

RHEIN - EMSCHER
REVISIONSGESELLSCHAFT MBH
WIRTSCHAFTSPRÜFUNGSGESELLSCHAFT

RHEIN - EMSCHER REVISIONS-GMBH - KUHLENWALL 8 - D-47051 DUISBURG - GERMANY

IDW Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
Geschäftsstelle
Postfach 320580
40420 Düsseldorf

KUHLENWALL 8
D-47051 DUISBURG - GERMANY

TELEFON +49 (0)203 29506-70
TELEFAX +49 (0)203 29506-11
E-MAIL: REVISION@RHEIN-EMSCHER.DE
WWW.RHEIN-EMSCHER.DE

24. April 2009
12177 / Abschluß

**Entwurf einer Neufassung des IDW Prüfungsstandard „Ereignisse nach dem Abschluss-Stichtag“ IDW EPS 203 n.F.
Stellungnahme / Änderungsvorschlag**

Sehr geehrte Damen und Herren,

der unter dem 02.09.2008 vom HFA verabschiedete EPS 203 n.F. berücksichtigt m.E. zumindest sprachlich (möglicherweise auch konzeptionell) nicht zureichend die Aufgabenverteilung zwischen Aufsteller und Abschlussprüfer. Folge ist, dass Handlungsoptionen für den Abschlussprüfer aufgezeigt werden, die sich nach meinem klaren Dafürhalten gar nicht stellen.

1. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB bestimmt, dass „alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlußstichtag entstanden sind,“ zu berücksichtigen seien, „selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlußstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekanntgeworden sind“ (Wertaufhellung).

Eine Änderung dieser Vorschrift dahin, dass auch wertaufhellende Ereignisse, die *nach* dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses (insbesondere zwischen dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses und dem Tag der Erteilung des Bestätigungsvermerks) bekannt werden, im Jahresabschluss zu berücksichtigen sind, ist gegenwärtig nicht intendiert.

Meine gesetzliche Aufgabe als Abschlussprüfer und meine zivilrechtliche Pflicht aus meiner Vertragsbeziehung mit dem zu prüfenden Unternehmen ist es nicht, dessen Jahresabschluss ein zweites Mal *aufzustellen*, sondern eine *Prüfung*, ob der Mandant den mir zur Prüfung vorlegten Jahresabschluss in Übereinstimmung mit den Rechnungslegungsvorschriften des HGB und ggfls. rechtsform- und/oder branchenspezifischen Sondervorschriften aufgestellt hat.

Geschäftsführer: WP/StB Dipl.-Ök. Dr. Heinz D. Müller
RA/StB Joachim Krüger
WP/StB/CPA/FB/StR Dipl.-Kfm. Hubert H. Storms
RA/WP/StB Dipl.-Kfm. Jochen König
WP/StB Dipl.-Fw. Herbert Klein
StB Dipl.-Kfm. Bernhard Luyken
WP/StB Dipl.-Kfm. Dr. Alexander Wolff
WP/StB Dipl.-Ök. Martina Eckhardt
WP/StB/CPA/FB/StR Dipl.-Kfm. Carol Haßelmanns
StB Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Axel Beranek

Sitz der Gesellschaft: Duisburg
Reg.-Ger.: Amtsgericht Duisburg Nr. B 4401

Bankverbindung:
National-Bank AG (BLZ 360 200 30) 5659167
Deutsche Bank AG (BLZ 350 700 30) 3645850
Dresdner Bank AG (BLZ 350 800 70) 2040025
Commerzbank AG (BLZ 350 400 38) 5604582

USI-Id.-Nr.: DE 811548057

Denklogisch folgt hieraus, *dass die Prüfung stets der Aufstellung nachfolgt* und deshalb der Tag der Erteilung meines Bestätigungsvermerkes iSd § 322 HGB dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses iSd § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB nachfolgt (Hieran ändern auch nichts in der Literatur zu beobachtende Versuche, den Tag der Aufstellung begrifflich herauszuzögern, teilweise bis zum Tage der Feststellung; ich schulde dem zu prüfenden Unternehmen die Einhaltung der Gesetze, nicht die Berücksichtigung schwerlich mit dem Gesetzeswortlaut in Einklang zu bringender Meinungen).

2. Hieraus folgt, dass ich als Abschlussprüfer einem Jahresabschluss, der alle bis zum Tage *seiner Aufstellung* bekanntgewordenen Ereignisse und Erkenntnisse zutreffend verarbeitet, den Bestätigungsvermerk weder versagen noch diesen einschränken kann. Folglich kann ich einen erteilten uneingeschränkten Bestätigungsvermerk auch nicht widerrufen, wenn ich nach Auslieferung des Prüfungsberichts erfahre, dass ein entsprechendes Ereignis nach Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt wurde. Vielmehr ist der Widerruf - hier ist meines Erachtens der EPS 203 zu ändern - nur zulässig, wenn das fragliche Ereignis bereits vor der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden, mir dieser Umstand aber von dem zu prüfenden Unternehmen resp. seinen gesetzlichen Vertretern verheimlicht wurde.

Zur Vermeidung von Missverständnissen sei darauf hingewiesen, dass aus der Auffassung, erst nach Beendigung der Aufstellung bekanntwerdende wertaufhellende Ereignisse, rechtfertigten weder eine Einschränkung oder Versagung noch einen Widerruf des Testats nicht folgt, dass in meinem Bestätigungsvermerk das fragliche nachträgliche Ereignis unberücksichtigt bleiben muss. Vielmehr steht mir für einen solchen Fall die Möglichkeit offen, nach meinem pflichtgemäßen Ermessen, einen solchen (uneingeschränkten) Bestätigungsvermerk um einen Hinweis iSd § 322 Abs. 3 Satz 2 HGB und ggffls. -bei einer Bestandgefährdung- iSd § 322 Abs. 2 Satz 3 HGB zu ergänzen.

Demgegenüber würde ich mit einer Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerkes wegen eines erst nach Beendigung der Aufstellung des Jahresabschlusses bekanntgewordenen wertaufhellenden Ereignisses gegen die mich aus meinem Vertrag mit dem zu prüfenden Unternehmen treffenden Pflichten verstoßen und wegen Schlechterfüllung sowohl meinen Honoraranspruch gefährden als auch mich Regressansprüchen aussetzen. Denn in einem derartigen Fall hat der Mandant einen vollständig mit allen Rechnungslegungsvorschriften, insbesondere § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB übereinstimmenden Jahresabschluss aufgestellt und dementsprechend einen Rechtsanspruch auf einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk. Dies gilt umso mehr als ein eingeschränkter oder Versagungsvermerk von Dritten als Unwerturteil angesehen wird, in einem solchen Fall (Bekanntwerden des wertaufhellenden Ereignisses erst nach Beendigung der Aufstellung des JA) der Mandant sich jedoch völlig korrekt verhalten hat.

Ein derartiger Hinweis könnte z.B. lauten:

„... Ohne diese Beurteilung einzuschränken, weise ich//weisen wir daraufhin, dass nach dem Tage der Aufstellung des Jahresabschlusses Ereignisse bekanntgeworden sind, die den Fortbestand der Gesellschaft aufgrund ... gefährden/die eine Wertminderung der

Vorräte/der Forderung gegen den Kunden um € zum Abschlussstichtag begründen.“

3. Unberührt bleiben darüber hinaus

- a. die faktische Möglichkeit als Abschlussprüfer, auf eine Änderung des aufgestellten Jahresabschlusses durch den Mandanten zu drängen,
- b. meine Rechtspflicht, den Bestätigungsvermerk einzuschränken, zu versagen bzw. zu widerrufen, wenn die entsprechenden Ereignisse nach meinen eigenverantwortlich getroffenen Feststellungen gerade nicht erst *nach* dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind, sondern der Mandant bereits *vor* der Aufstellung bekanntgewordene Ereignisse und Erkenntnisse vorsätzlich, bedingt vorsätzlich oder fahrlässig (ggfls. im Rahmen eines Organisationsverschuldens) in dem Jahresabschluss nicht verarbeitet hat,
- c. meine Rechtspflicht, als Abschlussprüfer zu prüfen, ob und *wann* sich einzelne Indikatoren, die auf den Eintritt wertbeeinflussender Ereignisse hindeuten, soweit verdichtet haben, dass nach meiner eigenverantwortlich zu treffenden Entscheidung ein in der Rechnungslegung abzubildender Umstand eingetreten ist bzw. bessere Erkenntnisse über einen Sachverhalt vorliegen. Soweit der Mandant meine Würdigung, zum Tage der Aufstellung des Jahresabschlusses sei bereits eine Wertaufhellung eingetreten, nicht mittragen kann, muss ggfls. das Verfahren nach § 324 HGB durchgeführt werden.

4. Conclusio:

- a. Ich habe als Abschlussprüfer zu prüfen, ob bis zum Tage der Aufstellung des Jahresabschlusses (ein Datum, das ich zu diesem Zwecke festzustellen habe) wertaufhellende Tatsachen/Erkenntnisse bekanntgeworden sind. In diesem Zusammenhang habe ich eigenverantwortlich zu prüfen, ob (schon zuvor bekanntgewordene) Indizien sich bereits soweit verdichtet haben, dass ein vor dem Tage der Aufstellung „bekanntgewordenes“ wertbeeinflussendes Ereignis iSd § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB anzunehmen ist.
- b. Bis zum Tage der Aufstellung bekanntgewordene/sich hinreichend verdichtet habende Indizien sind im Jahresabschluss zu berücksichtigen. Ihre Nichtberücksichtigung führt bei quantitativer oder qualitativer Wesentlichkeit zur Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks, werden sie mir nachträglich bekannt zu seinem Widerruf.
- c. Nach dem Tage der Aufstellung des Jahresabschlusses erstmalig bekanntwerdende wertbeeinflussende Ereignisse/Erkenntnisse führen zu keiner Einschränkung/Versagung bzw. einem Widerruf des Bestätigungsvermerks, sondern allenfalls zu einem Hinweis nach § 322 Abs. 2 Satz 3 bzw. Abs. 3 Satz 2 HGB.
- d. Mit Blick auf diese unterschiedlichen Rechtsfolgen für meine Arbeit als Abschlussprüfer ist die Zweiteilung des EPS 203 in Ereignisse vor dem BSV und nach dem BSV zu einer Dreiteilung zu erweitern, nämlich (i) Ereignisse bis zum Tag der Aufstellung, (ii) erstmalig zwischen dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses und des Bestätigungsvermerkes eingetretene Ereignisse und (iii) Ereignisse nach dem Tag der Erteilung des Bestätigungsvermerks. Jeder

dieser drei Abschnitte ist alsdann mit der adäquaten Reaktion des Abschlussprüfers zu belegen, nämlich (i) Einschränkung/Versagung des Bestätigungsvermerks, bei nachträglichem Bekanntwerden Widerruf, (ii) Bestätigungsvermerk mit Hinweis, (iii) nachträgliche Ergänzung des Bestätigungsvermerks um einen Hinweis.

Zu dieser Stellungnahme hat mich veranlasst, dass in Diskussionen mit Kollegen immer wieder zu hören ist, der IDW PS 203/EPS 203 verpflichte auch dann zu einem Widerruf, wenn der Mandant den Jahresabschluss nach bestem Wissen und Gewissen erstellt hat, nach Aufstellung, insbesondere nach Erteilung des Bestätigungsvermerks jedoch erstmals neue Erkenntnisse bekannt werden.

In der Praxis relativiert sich das Thema naturgemäß dadurch, dass das wertaufhellende Ereignis häufig kein zeitlich scharf definierter Zeitpunkt ist, sondern sich in der Regel - wie eine Insolvenz- über einen gewissen Zeitraum entwickelt und es zu den Aufgaben des Aufstellers wie des Abschlussprüfers gehört, festzustellen, inwieweit sich Indizien zum Stichtag bereits zu einem „Bekanntwerden/Bekanntsein“ iSd § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB verdichtet haben.

Mit freundlichen Grüßen