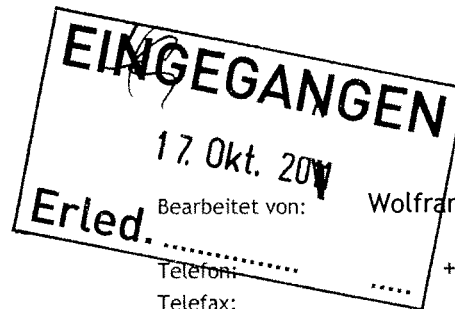


BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Postfach 10 14 60 · 20009 Hamburg

IDW Institut der Wirtschaftsprüfer e.V.
Postfach 32 05 80
40420 DüsseldorfBearbeitet von: Wolfram Meyer-Hollatz
Kirsten Davids
Telefon: +49 30 29 30-835
Telefax: +49 30 29 31 39
E-Mail: Kirsten.Davids@bdo.de

Datum: 13. Oktober 2011

Per Telefax vorab (0211 - 4541 097)

Stellungnahme zum Entwurf des IDW PS 320 n. F.

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Möglichkeit, zu dem vorliegenden Entwurf des IDW PS 320 n. F. Stellung nehmen zu können.

Zunächst möchten wir deutlich machen, dass wir die neue und erstmals in diesem Standardentwurf verwendete Struktur begrüßen, die im Aufbau den International Standards on Auditing (ISA) folgt. Die für einen deutschen Prüfungsstandard neue Struktur erleichtert unseres Erachtens die Verständlichkeit und Lesbarkeit des Standards. Dem Leser wird unmittelbar und zusammengefasst deutlich, welche Anforderungen der Konzernabschlussprüfer zu erfüllen hat und was ergänzende Anwendungshinweise und -beispiele sind.

Auch im Hinblick auf eine künftig mögliche unmittelbare Anwendung der ISA in Europa halten wir die den ISA angenäherte Struktur des neuen EPS 320 für einen guten Schritt auf dem Weg der Vorbereitung des deutschen Berufsstands auf eine unmittelbare Anwendung der ISA in Deutschland.

Darüber hinaus möchten wir auf folgende Punkte hinweisen:

1. Titel des IDW ESP 320 n. F.

Der derzeitige Titel des vorliegenden Standardentwurfs IDW EPS 320 n. F. „Grundsätze für die Durchführung von Konzernabschlussprüfungen (einschließlich der Tätigkeit von Teilbereichsprüfern)“ ist unseres Erachtens irreführend. Der Titel des entsprechenden internationalen Prüfungsstandards ISA 600: *Special Considerations - Audit of Group Financial Statements (including the Work of Component Auditors)* macht im Gegensatz zu dem vorliegenden deutschen Standardentwurf deutlich, dass es sich bei den in diesem Standard dargelegten Anforderungen an den Wirtschaftsprüfer um solche handelt, die speziell für den Sachverhalt einer Konzernabschlussprüfung und über die in den übrigen ISA festgelegten Anforderungen hinaus gelten.

Vorsitzender des Aufsichtsrats: Johann C. Lindenberg · Vorstand: WP StB RA Dr. Holger Otte (Vorsitzender) · WP StB RA Werner Jacob (stellv. Vorsitzender)
StB Frank Biermann · WP StB Christian Dyckerhoff · WP StB Klaus Eckmann · WP Dr. Christian Gorny · WP StB Dr. Arno Probst · WP StB Manuel Rauchfuss
WP StB Kai Niclas Rauscher · WP StB Michael Rohardt · WP StB Roland Schulz
Sitz der Gesellschaft: Hamburg Amtsgericht Hamburg HR B 1981

Berlin · Bielefeld · Bonn · Bremen · Bremerhaven · Dortmund · Dresden · Düsseldorf · Erfurt · Essen · Flensburg · Frankfurt am Main · Freiburg · Hamburg
Hannover · Kassel · Kiel · Koblenz · Köln · Leipzig · Lübeck · München · Rostock · Stuttgart/Leonberg · Troisdorf · Wiesbaden

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, ist Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehört zum internationalen BDO Netzwerk voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen.
BDO ist der Markenname für das BDO Netzwerk und für jede der BDO Mitgliedsfirmen

Der derzeitige Titel des deutschen Standardentwurfs kann demgegenüber insofern missverstanden werden, als dass der Leser zu der Annahme kommen könnte, dass der Standard die für die Konzernabschlussprüfung geltenden Anforderungen für den Wirtschaftsprüfer abschließend zusammenfasst, insbesondere da weder in dem Titel noch in dem Text des Standardentwurfs selbst darauf hingewiesen wird, dass es sich nur um die besonderen Überlegungen handelt, die der Abschlussprüfer bei der Durchführung von Konzernabschlussprüfungen zusätzlich zu den allgemeinen Anforderungen einer Abschlussprüfung zu berücksichtigen hat.

Daher würden wir es begrüßen, wenn der Titel des finalen IDW PS 320 n. F. entsprechend angepasst wird, z. B. in *Besondere Grundsätze für die Durchführung von Konzernabschlussprüfungen (einschließlich der Tätigkeit von Teilbereichsprüfern)*, um zu verdeutlichen, dass der vorliegende Entwurf die besonderen Überlegungen bei der Durchführung von Konzernabschlussprüfungen darlegt und nicht die Grundsätze der Durchführung von Konzernabschlussprüfungen abschließend und umfassend darstellt.

2. Anwendungsbereich der in IDW EPS 320 n. F. dargelegten Grundsätze

In Tz. 3 Satz 2 des vorliegenden Entwurfs wird dargelegt, dass die in diesem Standard dargestellten Grundsätze im Rahmen von Jahresabschlussprüfungen anzuwenden sein können, wenn

- in einem Unternehmen oder einer sonstigen organisatorischen Einheit **bedeutsame** Teilbereiche buchhalterisch getrennt geführt werden,
- die Rechnungslegungsinformationen solcher Teilbereiche von einem anderen Prüfungsteam geprüft werden und
- sich das Prüfungsteam bei der Jahresabschlussprüfung auf die Arbeiten des anderen Prüfungsteam stützt.

Dieser Satz könnte von Anwendern des Standards dahingehend interpretiert werden, dass eine Verpflichtung zur Anwendung der Grundsätze dieses EPS 320 n. F. immer besteht, wenn die in den Spiegelstrichen genannten Bedingungen kumulativ erfüllt sind („... anzuwenden sein, wenn...“).

ISA 600.2 stellt in den Aussagen zum Anwendungsbereich des Standards hingegen dar, dass der Abschlussprüfer diesen ISA, erforderlichenfalls unter Anpassung an die gegebenen Umstände, als hilfreich erachten kann, wenn der Abschlussprüfer andere Abschlussprüfer in die Prüfung eines Abschlusses einbezieht, bei dem es sich nicht um einen Konzernabschluss handelt, und nennt als ein Beispiel den Einbezug eines anderen Abschlussprüfers zur Durchführung der Inventurbeobachtung an einem entfernten Standort.

Dabei erlaubt ISA 600 zum einen die Anwendung des Standards in solchen Fällen, in denen andere Abschlussprüfer in die Abschlussprüfung, bei der es sich nicht um eine Konzernabschlussprüfung handelt, einbezogen werden („...kann als hilfreich erachten...“) und zum anderen beschränkt ISA 600 die freiwillige Anwendung der Grundsätze dieses Standards nicht nur auf die Fälle, bei denen es sich um **bedeutsame** Teilbereiche handelt, die von anderen Prüfern geprüft werden (siehe oben, 1. Spiegelstrich).

Der Anwendungsbereich des IDW EPS 320 n. F. sollte dem des ISA 600 entsprechen und nicht die Anwendungsvorschriften ohne zwingende Notwendigkeit abweichend festlegen.

3. Festlegung von Toleranzwesentlichkeiten

In Tz. 18a) legt IDW EPS 320 n. F. fest, dass der Konzernabschlussprüfer auf Konzernebene sowohl eine Wesentlichkeit für den Konzernabschluss als Ganzes als auch eine Toleranzwesentlichkeit festzulegen hat.

Die Toleranzwesentlichkeit dient der Berücksichtigung des Aggregationsrisikos. Bei einer Konzernabschlussprüfung dient jedoch ausdrücklich die Teilbereichswesentlichkeit bereits dem Zweck der Berücksichtigung des Aggregationsrisikos; siehe dazu auch ISA 600.21c) i. V. m. ISA 600.A43 1. Satz sowie EPS 320 n. F. Tz. 18c).

Die Anforderung zur Festlegung einer Toleranzwesentlichkeit auf Konzernebene geht über die Anforderungen des ISA 600 hinaus.

In Einzelfällen kann die Festlegung einer Toleranzwesentlichkeit auf Konzernebene sinnvoll sein, jedoch nicht in allen Fällen, insbesondere wenn berücksichtigt wird, dass das Aggregationsrisiko auf Konzernebene, was die Rechnungslegungsinformationen der Teilbereiche angeht, bereits durch die Teilbereichswesentlichkeit berücksichtigt wird und somit die Toleranzwesentlichkeit auf Konzernebene tatsächlich nur noch die durch das Konzernprüfungsteam durchzuführenden Tätigkeiten, insbesondere die Prüfung der Konsolidierung, betreffen würde.

Insofern ist die Anforderung zur Festlegung einer Toleranzwesentlichkeit auf Konzernebene, wie sie EPS 320 n. F. Tz. 18a) derzeit fordert, unseres Erachtens nicht sinnvoll. Wir schlagen daher vor, die Anforderung zur Festlegung einer Toleranzwesentlichkeit auf Konzernebene aus IDW EPS 320 n. F. Tz. 18a) zu streichen.

Als Alternative zur vollständigen Streichung der Toleranzwesentlichkeit auf Konzernebene aus IDW EPS 320 n. F. sehen wir die Aufnahme der Möglichkeit zur Festlegung einer entsprechenden Toleranzwesentlichkeit in die Anwendungshinweise und Erläuterungen. Dort sollten dann auch ergänzend Anwendungshinweise aufgenommen werden, die darlegen, unter welchen Umständen die Festlegung einer Toleranzwesentlichkeit auf Konzernebene sinnvoll sein kann. Um Missverständnisse bei der Auslegung zu vermeiden, sollte darüber hinaus in den Anwendungshinweisen dargelegt werden, dass sich diese

Toleranzwesentlichkeit dann nicht auf den Konzernabschluss als Ganzes, sondern auf die durch das Konzernprüfungsteam durchzuführenden Tätigkeiten, insbesondere die Prüfung der Konsolidierung, bezieht.

4. Ereignisse nach dem Konzernabschlussstichtag

Tz. 35 des EPS 320 n. F. stellt in den ersten beiden Sätzen klar, dass sich Ereignisse nach dem Konzernabschlussstichtag auf den zu prüfenden Konzernabschluss auswirken können und daher das Konzernprüfungsteam solche Ereignisse - allerdings nur, sofern sie sich auf Teilbereiche beziehen, die im Rahmen der Konzernabschlussprüfung einer Prüfung unterlegen haben - zu würdigen hat.

Es ist nicht ersichtlich, warum diese Würdigung von Ereignissen nach dem Konzernabschlussstichtag durch das Konzernprüfungsteam nicht auch zu erfolgen hat, wenn die Finanzinformationen eines Teilbereichs nur einer prüferischen Durchsicht unterlegen haben. Tz. 34 des vorliegenden Entwurfs verlangt in einem solchen Fall, dass das Konzernprüfungsteam den die prüferische Durchsicht durchführenden Teilbereichsprüfer aufzufordern hat, dem Konzernprüfungsteam solche relevanten Ereignisse nach dem Konzernabschlussstichtag, soweit sie dem Teilbereichsprüfer bekannt werden, mitzuteilen. Eine Würdigung dieser von dem Teilbereichsprüfer an das Konzernprüfungsteam gemeldeten Ereignisse nach dem Konzernabschlussstichtag durch das Konzernprüfungsteam wird hier im Gegensatz zu den Fällen, in denen eine Prüfung der Rechnungslegungsinformationen des Teilbereichs stattgefunden hat, jedoch nicht gefordert.

Daher schlagen wir vor, den zweiten Satz in Tz. 34 des EPS 320 n. F. wie folgt zu ergänzen (Ergänzung kursiv dargestellt):

„Werden Teilbereiche geprüft *oder einer prüferischen Durchsicht unterzogen*, muss das Konzernprüfungsteam die Auswirkungen solcher Ereignisse nach dem Abschlussstichtag auf die Konzernrechnungslegung und auf die Berichterstattung im Konzernprüfungsbericht und auf den Bestätigungsvermerk zum Konzernabschluss würdigen.“

5. Teilbereichsprüfer

In EPS 320 n. F., Tz. A9, ist in Konkretisierung der Definition „Teilbereichsprüfer“ in Tz. 9c) festgelegt, wer nach diesem Standard Teilbereichsprüfer sein kann. Hinsichtlich solcher Prüfer, die Abschlussprüfungen für den Teilbereich durchführen, umfasst die Definition danach Abschlussprüfer, die, soweit sie für Zwecke der Konzernabschlussprüfung tätig werden, eine

- gesetzliche Abschlussprüfung bei einem rechtlich selbständigen Teilbereich durchführen;

- freiwillige Abschlussprüfung bei einem rechtlich unselbständigen Teilbereich durchführen.

Nicht als mögliche Teilbereichsprüfer berücksichtigt werden in Tz. A9 solche Abschlussprüfer, die eine freiwillige Abschlussprüfung bei einem (nicht prüfungspflichtigen) selbständigen Teilbereich durchführen. Insofern sollte der Wortlaut des vorgenannten ersten Bulletpoints in der Tz. A9 wie folgt angepasst werden (Ergänzung kursiv dargestellt):

„Abschlussprüfer, die eine gesetzliche *oder freiwillige* Abschlussprüfung bei einem rechtlich selbständigen Teilbereich [...] durchführen...“

6. Sonstiges

Tz. A17 (letzter Bulletpoint) stellt dar, dass Informationen, anhand derer Risiken wesentlicher falscher Angaben aufgrund von Verstößen festgestellt werden können, auch Antworten des Aufsichtsorgans u. a. auf die Befragung durch das Konzernmanagement sein können. Die Befragung wird durch das Konzernprüfungsteam durchgeführt, nicht durch das Konzernmanagement, so dass hier das Wort „Konzernmanagement“ durch „Konzernprüfungsteam“ ersetzt werden muss.

Mit freundlichen Grüßen

BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft