



WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER

Körperschaft des
öffentlichen Rechts

**Stellungnahme
der Wirtschaftsprüferkammer
zum Entwurf eines IDW Prüfungsstandards:
Modifizierungen des Prüfungsurteils
im Bestätigungsvermerk
(IDW EPS 405)**

Berlin, den 28. Juni 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

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.

Der vorliegende IDW EPS 405 wird insgesamt begrüßt. Der Standardentwurf setzt zusammen mit den weiteren Standardentwürfen der „400er-Reihe“ die komplexe Regelungsmaterie aus Abschlussprüferverordnung (AP-VO), HGB nach Abschlussprüfungsreformgesetz (AReG) und International Standards on Auditing (ISA) in vernünftiger und sachgerechter Weise um.

Nachfolgend dürfen wir unsere Anmerkungen zum IDW EPS 405 *Modifizierungen des Prüfungsurteils im Bestätigungsvermerk* im Einzelnen darstellen.

Anmerkungen im Einzelnen

Abschnitt 6. Definitionen, Buchstabe b (Definition „falsche Angaben“), 2. Absatz

„Wenn der Abschlussprüfer ein Prüfungsurteil darüber abgibt, ob der Abschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt bzw. in allen wesentlichen Belangen insgesamt sachgerecht dargestellt ist, umfassen falsche Angaben auch solche Anpassungen von Beträgen, des Ausweises, von Darstellungen oder Angaben, die nach Beurteilung des Abschlussprüfers erforderlich sind, damit der Abschluss ein den tatsächlichen Wenn der Abschlussprüfer ein Prüfungsurteil darüber abgibt, ob der Abschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt bzw. in allen wesentlichen Belangen insgesamt sachgerecht dargestellt ist, umfassen falsche Angaben auch solche Anpassungen von Beträgen, des Ausweises, von Darstellungen oder Angaben, die nach Beurteilung des Abschlussprüfers erforderlich sind, damit der Abschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt bzw. in allen wesentlichen Belangen insgesamt sachgerecht dargestellt ist.“

Die oben unterstrichenen Ausführungen sind eine Wiederholung des zuvor Dargestellten und sollten gestrichen werden.

8.1. Eingeschränktes Prüfungsurteil, Tz. 10

Wird ein eingeschränktes Prüfungsurteil zu einem Abschluss erteilt, der nach Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung aufzustellen ist, hat der Abschlussprüfer zu würdigen, ob der dafür ursächliche Sachverhalt ausschließlich die Ordnungsmäßigkeit

des Abschlusses berührt oder auch das durch den Abschluss vermittelte Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (vgl. dazu Tz. 26 und 27).

Die Würdigung des der Einschränkung zugrunde liegenden Sachverhaltes mit Blick auf seine Auswirkungen auf Ordnungsmäßigkeit oder zusätzlich auch auf das vermittelte Bild der VFE-Lage des Abschlusses („sachgerechte Gesamtdarstellung“) bedingt laut IDW EPS 405 vielfältige – und über ISA 705 hinausgehende – Folgewirkungen. So hängt von dieser Differenzierung beispielsweise die Formulierung des eingeschränkten Prüfungsurteils ab (Tz. 25 und 26). Zudem ergeben sich Konsequenzen für die Quantifizierung der Auswirkungen wesentlicher falscher quantitativer Angaben im Abschnitt „Grundlage für das Prüfungsurteil“ (Tz. 43) und es resultieren Angabepflichten für den Abschlussprüfer bei Fehlen wesentlicher erforderlicher Angaben im Abschluss ebenfalls im Abschnitt „Grundlage für das Prüfungsurteil“ (Tz. 47 c) i)).

Vor dem Hintergrund der Bedeutung dieser Differenzierung der Sachverhaltsauswirkungen empfehlen wir die Aufnahme von Erläuterungen und Beispielen in die Anwendungshinweise, die dem Anwender Hilfestellung bei der Würdigung der Auswirkungen des Sachverhaltes an die Hand geben.

Abschnitt 8.4. Folge eines von den gesetzlichen Vertretern nach Auftragsannahme auferlegten Prüfungshemmnisses, Tz. 16 – 17

16 „Wenn der Abschlussprüfer nicht in der Lage ist, ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise zu erlangen, hat er zu entscheiden, ob er:

a) das Prüfungsurteil nach Tz. 9 b) modifiziert [einschränkt], oder

b) sofern rechtlich möglich, den Auftrag kündigt bzw. eine Auftragsaufhebung vereinbart (vgl. Tz. A15–A16).“

17 „Wenn der Abschlussprüfer den Auftrag aus Rechtsgründen nicht kündigen darf, ihm aber pflichtwidrig kein Abschluss, Lagebericht oder sonstiger Prüfungsgegenstand vorgelegt wird, hat der Abschlussprüfer diesbezüglich die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zu erklären.“

Tz. 16 in Verbindung mit Tz. 17 sieht lediglich für den Fall der pflichtwidrigen Nichtvorlage des Prüfungsgegenstandes durch den Mandanten einen Grund zur Nichtabgabe des Prüfungsurteils vor. Besagte Textziffern enthalten – in Abweichung von ISA 705.13 b (ii) – keine Ausführungen zur Nichtabgabe eines Prüfungsurteils aufgrund eines sonstigen wesentlichen und umfassenden Prüfungshemmnisses (d.h. eines Prüfungshemmnis abgesehen vom Fall der Nichtvorlage des Prüfungsgegenstandes im Sinne von Tz. 17).

Eine entsprechende Ergänzung im Sinne des ISA 705.13 b (ii) bzw. eine Bezugnahme auf Tz. 12 wird empfohlen.

Abschnitt 8.5. Sonstige Überlegungen in Bezug auf ein versagtes Prüfungsurteil oder eine Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils, Tz. 19

„Wenn der Abschlussprüfer es für notwendig hält, das Prüfungsurteil zu einem Abschluss, zu einem Lagebericht bzw. zu sonstigen Prüfungsgegenständen zu versagen oder dessen Nichtabgabe zu erklären, darf der Bestätigungsvermerk nicht mit Bezug auf dieselben Rechnungslegungsgrundsätze bzw. sonstigen gesetzlichen Vorschriften auch ein nicht modifiziertes Prüfungsurteil zu einer einzelnen Finanzaufstellung oder zu einzelnen oder mehreren bestimmten Bestandteilen, Konten oder Posten einer Finanzaufstellung oder Angaben in diesem Abschluss bzw. zu bestimmten Angaben, Gruppen von Angaben oder Informationskategorien in diesem Lagebericht bzw. zu abgrenzbaren Teilbereichen der sonstigen Prüfungsgegenstände enthalten (vgl. Tz. A17).“

Das Zusammenspiel von Abschluss, Lagebericht, sonstigen Prüfungsgegenständen, diesbezüglich versagtem(n) Prüfungsurteil(en) und weiteren nicht modifizierten Prüfungsurteilen über einzelne Komponenten wird aus obiger Regelung nicht hinreichend klar. Eine Überarbeitung wird empfohlen. Unter Umständen wäre es bereits ausreichend, die jeweiligen Anforderungen für Abschluss, Lagebericht und sonstigen Prüfungsgegenstand separat darzustellen.

Abschnitt 9.4.2. Versagtes Prüfungsurteil, Tz. 38

„Das versagte Prüfungsurteil zum Lagebericht hat außerdem stets folgende Aussage zu enthalten:

„Unsere Prüfung hat zu der genannten Einwendung gegen die Ordnungsmäßigkeit des ... [Lageberichts / Konzernlageberichts] geführt.““

Zur Förderung der Klarheit und Verständlichkeit des Prüfungsurteils zum Lagebericht würden wir es begrüßen, wenn auch das Prüfungsurteil zum Lagebericht – und nicht nur die Überschrift des Bestätigungsvermerks (Tz. 21) – deutlich die Versagung zum Ausdruck bringt.

Eine entsprechende Formulierung könnte bspw. lauten: „Unsere Prüfung hat zu der genannten Einwendung gegen die Ordnungsmäßigkeit des ... [Lageberichts / Konzernlageberichts] geführt. Daher versagen wir das Prüfungsurteil zum Lagebericht.“ Tz. 41 würde sich dann insoweit erübrigen.

Abschnitt 9.5. Grundlage für das Prüfungsurteil,

Tz. 43

„Wenn der Abschluss nach Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung aufzustellen ist und wesentliche falsche quantitative Angaben enthält, die die sachgerechte Gesamtdarstellung betreffen, hat der Abschlussprüfer im Abschnitt „Grundlage für das Prüfungsurteil“

a) eine Beschreibung der falschen Angaben im Abschluss und

b) eine Quantifizierung der Auswirkungen der falschen Angaben auf den Abschluss sofern dies erforderlich ist, um die Tragweite der Modifizierung im Bestätigungsvermerk zu verdeutlichen, und dies praktisch durchführbar ist,

aufzunehmen. Wenn eine Quantifizierung der Auswirkungen praktisch nicht durchführbar, aber nach dem Vorstehenden erforderlich ist, hat der Abschlussprüfer dies in diesem Abschnitt darzulegen (vgl. Tz. A22).

Wenn die falschen quantitativen Angaben die sachgerechte Gesamtdarstellung nicht betreffen, hat der Abschlussprüfer in den Abschnitt „Grundlage für das Prüfungsurteil“ lediglich eine Beschreibung der falschen Angaben aufzunehmen.“

Obige Regelung erfordert unter b) eine Quantifizierung der Auswirkungen der wesentlichen falschen quantitativen Angaben grundsätzlich auch im Falle der Versagung des Prüfungsurteils zum Abschluss. Diese Regelung geht u.E. über die gesetzlichen Anforderungen in § 322 Abs. 4 Satz 3 HGB hinaus, wonach eine Versagung lediglich zu begründen ist.

Wir würden es begrüßen, wenn der Standardentwurf nicht über die gesetzlichen Anforderungen hinausginge. Zudem empfehlen wir in Anlehnung an die Ausführungen in A23 die Aufnahme von Erläuterungen, wann eine Quantifizierung *praktisch nicht durchführbar* ist.

Tz. 44 i.V.m. Tz. 46

44 „Wenn der Abschluss nach Rechnungslegungsgrundsätzen zur Ordnungsmäßigkeit aufzustellen ist und wesentliche falsche betragsmäßige Angaben enthält, hat der Abschlussprüfer in den Abschnitt „Grundlage für das Prüfungsurteil“ eine Beschreibung der Auswirkungen der falschen Angaben auf den Abschluss aufzunehmen und, soweit praktisch durchführbar, diese zu quantifizieren.“

46 „Die Tz. 44 und 45 gelten entsprechend auch für Modifizierungen des Prüfungsurteils zum Lagebericht bzw. zu sonstigen Prüfungsgegenständen.“

Aus dem Verweis in Tz. 46 auf Tz. 44 im Falle der Modifizierung des Prüfungsurteils zum Lagebericht (bzw. zu sonstigen Prüfungsgegenständen) resultieren unterschiedliche qualitative Anforderungen an die Quantifizierung wesentlicher falscher Angaben im Abschluss nach Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung (*Beschreibung der falschen Angaben und Quantifizierung der Auswirkungen soweit erforderlich und praktisch durchführbar*) und im Lagebericht (*Beschreibung der Auswirkungen der falschen Angaben auf den Lagebericht und Quantifizierung soweit praktisch durchführbar*).

Wir bitten zu prüfen, ob hier tatsächlich unterschiedliche qualitative Anforderungen an die Quantifizierung wesentlicher falscher Angaben in Abschluss und Lagebericht gefordert sind.

Tz. 47 in Verbindung mit A23

47 „Wenn ein Abschluss, der nach Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung aufzustellen ist, wesentliche erforderliche Angaben nicht enthält, hat der Abschlussprüfer

a) die Unterlassung mit dem Aufsichtsorgan zu erörtern,

b) im Abschnitt „Grundlage für das Prüfungsurteil“ des Vermerks zum Abschluss die Art der unterlassenen Informationen zu beschreiben und

c) soweit dem gesetzliche Vorschriften nicht entgegenstehen: die unterlassenen Angaben in den Abschnitt „Grundlage für das Prüfungsurteil“ aufzunehmen, sofern

i) diese die sachgerechte Gesamtdarstellung betreffen und ihre Angabe erforderlich ist, um die Tragweite der Modifizierung im Bestätigungsvermerk zu verdeutlichen,

ii) dies praktisch durchführbar ist und

iii) der Abschlussprüfer ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise zu den unterlassenen Informationen erlangt hat (vgl. Tz. A23).“

A23 „Die nach Tz. 47 c) ggf. erforderliche Aufnahme der unterlassenen Angaben in den Abschnitt „Grundlage für das Prüfungsurteil“ ist praktisch nicht durchführbar, wenn z.B.

a) die Abschlussangaben von den gesetzlichen Vertretern nicht ermittelt wurden oder anderweitig für den Abschlussprüfer nicht leicht verfügbar sind oder

b) die Abschlussangaben nach der Beurteilung des Abschlussprüfers im Verhältnis zum Vermerk über die Prüfung des Abschlusses zu umfangreich wären.“

Die Aufnahme von im Abschluss unterlassenen Angaben in den Bestätigungsvermerk durch den Abschlussprüfer halten wir mit Blick auf die umfassende Verschwiegenheitspflicht (§ 323 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 43 Abs. 1 i.V.m. § 9 BS WP/vBP) für äußerst bedenklich. Der Verschwiegenheitspflicht des Abschlussprüfers nach § 323 HGB unterliegen alle Tatsachen oder Umstände, die dem Willen der Gesellschaft Dritten nicht bekannt werden sollen. Entscheidend für die Reichweite der Verschwiegenheitspflicht ist der kundgegebene oder mutmaßliche Wille der Gesellschaft (vgl. ADS § 323 HGB, Tz. 31; Beck'scher Bilanzkommentar, 10. Auflage, § 323 HGB, Tz. 33). Im Falle einer bewussten Unterlassung von Angaben durch die Gesellschaft ist davon auszugehen, dass die fehlenden Informationen dem Willen der Gesellschaft Dritten nicht bekannt werden sollen.

Verantwortlich für die Aufstellung des Abschlusses und damit für die Ermittlung und Abgabe der erforderlichen Angaben sind die gesetzlichen Vertreter der zu prüfenden Gesellschaft. Bei einer Aufnahme von wesentlichen fehlenden Angaben in den Bestätigungsvermerk kommt es zur Vermischung der bislang klar abgegrenzten Verantwortungsbereiche der gesetzlichen Vertreter und des Abschlussprüfers und zu möglicherweise weitreichenden Haftungsproblematiken. Letzteres beispielsweise für den Fall, dass sich die vom Abschlussprüfer in den Bestätigungsvermerk aufgenommenen Angaben als fehlerhaft erweisen.

Mit Blick auf die Ausführungen in A23 „...oder anderweitig für den Abschlussprüfer nicht leicht verfügbar sind“ regen wir an zu erläutern, in welchen Fällen die Abschlussangaben für den Abschlussprüfer nicht leicht verfügbar sind. Bspw. stellt sich die Frage, ob dies zutrifft, wenn die erforderlichen Informationen „auf Knopfdruck“ aus den Berichtssystemen des Mandanten generiert werden können. Darf der Abschlussprüfer die Informationen aus dem Berichtssystem des Mandanten überhaupt generieren oder befindet er sich dann möglicherweise im Bereich der Selbstprüfung.

Zudem dürfen wir hier nochmals auf unsere obigen Anmerkungen zu Tz. 10 zur Würdigung des der Einschränkung zugrunde liegenden Sachverhaltes hinsichtlich seiner Auswirkungen auf Ordnungsmäßigkeit bzw. zusätzlich auf das Bild der VFE-Lage („sachgerechte Gesamtdarstellung“) verweisen. Ein häufiger Fall der Einschränkung des Bestätigungsvermerks (neu: des Prüfungsurteils zum Abschluss) aufgrund fehlender Angabe der Geschäftsführerbezüge (§ 289 Nr. 9 a) HGB) dürfte nicht zu einer Angabepflicht für den Abschlussprüfer gemäß Tz. 47 führen, da ein Fehlen dieser Anhangsangabe wohl nicht die sachgerechte Gesamtdarstellung des Abschlusses betrifft (vgl. Musterbestätigungsvermerk Nr. 1a, Anlage zu IDW EPS 405). Wir halten eine entsprechende Klarstellung für geboten.

Tz. 53

Wenn der Abschlussprüfer die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum Lagebericht oder zu einem sonstigen Prüfungsgegenstand erklärt, darf der Bestätigungsvermerk eine Erklärung, dass die erlangten Prüfungsnachweise ausreichend und angemessen sind, um als Grundlage für das Prüfungsurteil zu dienen, nicht enthalten.

Wir bitten zu prüfen, ob bei Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum Lagebericht oder zu einem sonstigen Prüfungsgegenstand tatsächlich im gesamten Bestätigungsvermerk keine Erklärung über ausreichend und angemessene Prüfungsnachweise enthalten sein darf, oder ob sich eine solche Anforderung nur auf den betroffenen *Vermerk über die Prüfung des Lageberichts* bzw. *Vermerk über die Prüfung von sonstigen Prüfungsgegenständen* bezieht.

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