



WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER

Körperschaft des
öffentlichen Rechts

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

**Stellungnahme
der Wirtschaftsprüferkammer
zum Entwurf eines IDW Prüfungsstandards:
Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte
im Bestätigungsvermerk
(IDW EPS 401)**

Berlin, den 28. 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

- Der vorliegende IDW EPS 401 ist insgesamt zu begrüßen. Der Standardentwurf setzt die Anforderungen von ISA 701 unter Berücksichtigung von Artikel 10 Abs. 2 (c) Abschlussprüferverordnung (AP-VO) im Wesentlichen sachgerecht um.
- Eine abschließende Würdigung des IDW EPS 401 ist uns jedoch erst nach Veröffentlichung und Sichtung der weiteren für den Bestätigungsvermerk relevanten Prüfungsstandards (bspw. IDW EPS 405, IDW EPS 406, IDW EPS 270 n.F., IDW EPS 350 n.F.) möglich.
- Abgesehen von Tz. 9 *„Eine nach den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen zulässige Verlagerung von Angaben vom Abschluss in den Lagebericht berührt nicht die Qualifizierung eines Sachverhalts als besonders wichtigen Prüfungssachverhalt“* enthält der Standardentwurf keine Ausführungen, inwieweit die Berücksichtigung von besonders wichtigen Sachverhalten im Rahmen der Prüfung des Lagebericht zu erfolgen hat. Vielmehr beziehen sich die entsprechenden Ausführungen des vorliegenden Standardentwurfs lediglich auf die „Prüfung des Abschlusses“.¹

So wäre denkbar, dass der Abschlussprüfer die Identifikation und Abgrenzung von (nicht zu prüfenden) lageberichts-fremden Angaben als besonders wichtigen Prüfungssachverhalt bestimmt. Nach diesseitigem Verständnis umfasst die Auswahl von und die Berichterstattung über besonders wichtige Prüfungssachverhalte auch den Lagebericht. Diesbezügliche klarstellende Ausführungen sowie ein Hinweis, dass lageberichtsbezogene besonders wichtige Prüfungssachverhalte auch im gesonderten Abschnitt „Besonders wichtige Prüfungssachverhalte“ im „Vermerk über die Prüfung des Abschlusses“ darzustellen sind, wird empfohlen.²

- Der Standardentwurf enthält vielfach wortwörtliche Übersetzungen der ISA 701-Regelungen, so beispielsweise auch von mehrfach geschachtelten Sätzen. Dies führt oftmals zu einer Er-

¹ Vgl. bspw. IDS EPS 401, Tz. 12: Der Abschlussprüfer hat von den mit dem Aufsichtsorgan erörterten Sachverhalten diejenigen zu bestimmen, die bei der Durchführung der **Prüfung des Abschlusses** vom Abschlussprüfer besondere Befassung erforderten.

² Wir verweisen zudem auf unsere diesbezüglichen Ausführungen zu IDW EPS 400 n.F.

höhung der Komplexität und Minderung der Verständlichkeit der Regelungen. Wir verweisen diesbezüglich auf unsere entsprechende Anmerkung im Abschnitt *B. Anmerkungen im Einzelnen* auf Seite 8 und möchten eine sprachliche Überarbeitung anregen.

B. Anmerkungen im Einzelnen

Gesamter Standardentwurfstext

Die Schreibweise von Verweisen auf ISA-Textstellen ist mit Blick auf IDW EPS 400 n.F. uneinheitlich. So wird die Schreibweise „ISA 700 (Revised).xx“ (vgl. IDW EPS 401 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. 5

„IDW EPS 405 verbietet dem Abschlussprüfer die Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Bestätigungsvermerk, wenn er die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum Abschluss erklärt.“

Kann es nach deutschem Rechtsverständnis die „Nichtabgabe“ geben?

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

Absatz 3, 1. Satz (i.V.m. A10)

„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 Überprüfung wird 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 IS-Anwendung aus ISA 700 im Falle einer listed entity³ ergeben, die nicht bereits von der AP-VO und § 322 HGB (und ggf. IDW 400) abgedeckt sind?

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

Abschnitt 6. Bestimmung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte, Tz. 12 a) (i.V.m. A21)

„...Bei der Bestimmung dieser Sachverhalte muss der Abschlussprüfer Folgendes berücksichtigen (vgl. Tz. A12– A20):

- a) Bereiche mit **höher beurteiltem Risiko** wesentlicher falscher Angaben oder in Übereinstimmung mit IDW PS 261 n.F. 13 identifizierte bedeutsame Risiken (vgl. Tz. A21– A23),*
- b) ...“*

Zusätzlich zur Terminologie „bedeutsame Risiken“ i.S.d. IDW PS 261, Tz. 64 ff. wird hier von „Bereichen mit höher beurteiltem Risiko“ gesprochen. Unklar ist, ob hier eine weitere Risikoklasse eingeführt werden soll und wie diese gegenüber „bedeutsamen Risiken“ abzugrenzen wäre.

Eine Klarstellung bzw. Vereinheitlichung der Terminologie wird empfohlen.

³ 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 PublG) umfassen. Sofern auch im Freiverkehr notierte Unternehmen von der Definition erfasst werden, sollte dies klargestellt werden.

Abschnitt 7.3. Beschreibung einzelner besonders wichtiger Prüfungssachverhalte, Tz.16b)

„...und muss auf Folgendes eingehen (vgl. Tz. A34–A39):

a) ...

b) wie der Sachverhalt in der Abschlussprüfung behandelt wurde, einschließlich einer Zusammenfassung der Reaktionen des Prüfers auf diese Sachverhalte und ggf. auch diesbezügliche wichtige Feststellungen („key observations“) (vgl. Tz. A44–A49).“

In Tz. 16b) sollte es heißen: *„...b) wie der Sachverhalt in der Abschlussprüfung behandelt wurde, einschließlich einer Zusammenfassung der Reaktionen des Prüfers auf diesen n Sachverhalte und...“*.

Abschnitt 7.4. Fälle, in denen ein Sachverhalt, der als ein besonders wichtiger Prüfungssachverhalt bestimmt wurde, nicht im Bestätigungsvermerk mitgeteilt wird, Tz. 17

„Der Abschlussprüfer muss jeden besonders wichtigen Prüfungssachverhalt im Bestätigungsvermerk beschreiben, es sei denn, Gesetze oder andere Rechtsvorschriften schließen die öffentliche Angabe des Sachverhalts aus oder beschränken diese (vgl. Tz. A50–A52).“

Wir begrüßen es, dass die in ISA 701.14 (b) enthaltene Ausnahmesituation der Nichtangabe von *key audit matters* nicht in den IDW EPS 401 aufgenommen wurde. Einerseits sieht die AP-VO in Artikel 10 ebenfalls keine Ausnahmesituation vor. Andererseits könnte eine solche Ausnahmeregelung zu Diskussionen zwischen Mandant und Prüfer und ggf. missbräuchlichen Sachverhaltsgestaltungen führen.

Abschnitt 7.6. Form und Inhalt des Abschnitts „Besonders wichtige Prüfungssachverhalte“ in sonstigen Fällen (Fehlanzeige bzw. Querverweisung), Tz. 19

„Bestimmt der Abschlussprüfer in Abhängigkeit von den Tatsachen und Umständen des Unternehmens und der Abschlussprüfung, dass es keine besonders wichtigen Prüfungssachverhalte mitzuteilen gibt oder dass es sich bei den mitzuteilenden besonders wichtigen Prüfungssachverhalten ausschließlich um Sachverhalte i.S.v. Tz. 18 handelt, muss der Abschlussprüfer eine dahingehende Erklärung in einen gesonderten Abschnitt des Vermerks über die Prüfung des Abschlusses unter der Überschrift „Besonders wichtige Prüfungssachverhalte“ aufnehmen (vgl. Tz. A53–A55).“

Artikel 10 Abs. 2 (c) AP-VO sieht an dieser Stelle keine Ausnahme von der „Darlegung der bedeutsamsten beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen“ vor. Ohne weitere Erläuterungen im EPS 401 könnte diese Regelung zu umfassenden Diskussionen zwischen Mandant und Abschlussprüfer führen.

Anwendungshinweise und sonstige Erläuterungen, Abschnitt Anwendungsbereich, A7

„Auch wenn der Abschlussprüfer ein eingeschränktes Prüfungsurteil oder ein (wegen Einwendungen) versagtes Prüfungsurteil zum Abschluss abgibt, gelten die Anforderungen zur Bestimmung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte, da auch in diesen Fällen das Verständnis der Adressaten über die Abschlussprüfung hierdurch verbessert wird. Für Fälle, in denen ein (wegen Einwendungen) versagtes Prüfungsurteil zum Abschluss abgegeben wird, weil falsche Angaben, einzeln oder insgesamt, sowohl wesentlich als auch umfassend für den Abschluss sind, gilt Folgendes:

- In Abhängigkeit von der Bedeutsamkeit der Versagungsgründe kann der Abschlussprüfer bestimmen, dass keine sonstigen Sachverhalte besonders wichtige Prüfungssachverhalte sind. In diesen Fällen gilt die Anforderung der Tz. 18 (vgl. Tz. A54).*
- Sofern Sachverhalte, die nicht Versagungsgründe sind, als besonders wichtige Prüfungssachverhalte bestimmt werden, darf deren Beschreibung nicht den Eindruck erwecken, dass der Abschluss als Ganzes hinsichtlich dieser Sachverhalte glaubwürdiger ist, als dies angesichts des versagten Prüfungsurteils zum Abschluss angebracht ist (vgl. Tz. A45).“*

Gemäß dem ersten Bulletpoint in A7 soll bei Erteilung eines Versagungsvermerks auf die Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte verzichtet werden können. Unklar ist allerdings, was unter der Aussage „...in Abhängigkeit von der Bedeutsamkeit der Versagungsgründe...“ zu verstehen ist. Eine Differenzierung zwischen bedeutsamen und nicht bedeutsamen Versagungsgründen wäre nicht sachgerecht.

Zudem ist das Zusammenspiel zwischen erstem und zweitem Bulletpoint nicht hinreichend klar. So ist fraglich, ob die Ausführungen des zweiten Bulletpoints nur für den Fall gelten, dass der Abschlussprüfer bei Erteilung eines Versagungsvermerks dennoch, d.h. entgegen Bulletpoint eins, auf (weitere) *key audit matters* hinweisen will?

Eine Klarstellung wird empfohlen.

Anwendungshinweise und sonstige Erläuterungen, Abschnitt Anwendungsbereich, A10, Absatz 1

„Bei gesetzlichen Prüfungen von Abschlüssen für allgemeine Zwecke von PIE und in den Fällen, in denen die Mitteilung von besonders wichtigen Prüfungssachverhalten im Bestätigungsvermerk mit dem Unternehmen ausdrücklich schriftlich vereinbart wurde, hat der Abschlussprü-

fer die Verpflichtung, besonders wichtige Prüfungssachverhalte im Bestätigungsvermerk mitzuteilen. In diesen Fällen läuft das nach ISA 700 (Revised).31 vorgesehene Recht des Abschlussprüfers ins Leere.

ISA 700.31 sieht kein derartiges Recht des Abschlussprüfers vor. Siehe obige Anmerkungen zu Tz. 6.

Anwendungshinweise und sonstige Erläuterungen, Abschnitt *Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte*, A34 - 39

Nachfolgend finden sich beispielhaft einige Formulierungen aus den Anwendungshinweisen, deren sprachliche Überarbeitung wir hier anregen möchten. Die Ausführungen stammen zwar „wortgleich“ aus dem ISA 701. Die verwendeten Übersetzungsformulierungen erschweren jedoch die Lesbarkeit und Verständlichkeit der Anwendungshinweise.

A34, Satz 2

„...Durch die prägnante und ausgewogene Beschreibung eines besonders wichtigen Prüfungssachverhalts ist es beabsichtigt, die vorgesehenen Adressaten in die Lage zu versetzen, zu verstehen, warum der Sachverhalt einer der bedeutsamsten war und wie der Sachverhalt in der Abschlussprüfung behandelt wurde....“

A35, Satz 3

„...Der Abschlussprüfer kann es jedoch für notwendig erachten, zusätzliche Informationen aufzunehmen, um zu erläutern, warum der Sachverhalt als einer der bedeutsamsten betrachtet und daher als ein besonders wichtiger Prüfungssachverhalt bestimmt wurde und wie der Sachverhalt in der Abschlussprüfung behandelt wurde, sofern die Angabe dieser Informationen nicht durch Gesetze oder andere Rechtsvorschriften ausgeschlossen ist...“

A39 Satz 3

„...Wenn ein Unternehmen ausführliche Angaben über geschätzte Werte im Abschluss aufnimmt, kann der Abschlussprüfer mit seinen Erläuterungen, warum der Sachverhalt einer der bedeutsamsten in der Abschlussprüfung war und wie der Sachverhalt in der Abschlussprüfung behandelt wurde, auf die Angabe besonders wichtiger Annahmen, die Angabe der Bandbreite möglicher Ergebnisse und andere qualitative und quantitative Angaben in Bezug auf besonders wichtige Ursachen von Schätzunsicherheit oder kritische geschätzte Werte im Abschluss aufmerksam machen...“

Anwendungshinweise und sonstige Erläuterungen,

Abschnitt *Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte*, A48, letzter Satz

...*“Dies [die Beschreibung der Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers] kann üblicherweise in einer Beschreibung allgemeiner Natur erfolgen, statt eine detaillierte Beschreibung von Prüfungshandlungen zu enthalten.“*

Die Beschreibung der Prüfungshandlungen in allgemeiner Natur scheint der Intention der *Key Audit Matters*, namentlich dem Adressaten des Bestätigungsvermerks individuelle Informationen zur Verfügung zu stellen, entgegen zu stehen.

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