

Grundsätze zur Durchführung von gesetzlichen Abschlussprüfungen nach § 316 ff. HGB auf Basis der International Standards on Auditing (ISA) im Nicht-PIE-Segment.

(Beschlissen in der Sitzung des wp.net-Fachbeirats für Rechnungslegung und Prüfung am 01.08.2018 als wp.net-Fachgutachten 2018.01 Abschlussprüfung nach ISA)

Inhalt

1	Grundlagen der International Standards on Auditing (ISA)	3
1.1	Anwendung und Anwendungszeitpunkt der ISA in Deutschland	3
1.2	Anwendungsumfang, Auftragserweiterungen und ISA-Stand	3
2	Zusätzliche Anforderungen durch deutsche Rechtsvorschriften	4
2.1	Vorbemerkungen	4
2.2	ISA 210 Vereinbarung der Auftragsbedingungen für Prüfungsaufträge	4
2.3	ISA 250 Berücksichtigung der Auswirkungen von Gesetzen und anderen oder zusätzlichen Rechtsvorschriften für den Abschluss und die Abschlussprüfung	5
3	Anpassungen und Ergänzungen einzelner ISA	5
3.1	ISA 200 – Übergreifende Zielsetzungen des Abschlussprüfers	5
3.1.1	ISA 200 – Regelwerk zur sachgerechten Gesamtdarstellung	5
3.1.2	ISQC 1, ISA 200 – Anwendung der Grundsätze für eine verhältnismäßige Durchführung von Abschlussprüfungen nach den ISA	5
3.2.	Anwendung der Grundsätze des risikoorientierten Prüfungsansatzes und die Verhältnismäßigkeit	6
3.2.1	ISA 320 – Die Wesentlichkeit im Rahmen der Beurteilung der Risiken	6
3.2.2	Planung , Beurteilung der Risiken	7
3.2.3	ISA 330 – Reaktion auf die Risiken, Festlegung der Prüfungsstrategie mit Abwicklung der restlichen Prüfungshandlungen zur Einholung von finalen Prüfungsnachweisen	7
3.2.4	Prüfungsstrategie bei IT-gestützten Abläufen	9
3.2.5	Finalisierung der Prüfung	9
3.2.6	ISA 560 – Ereignisse nach dem Abschlussstichtag	9
3.2.7	Prüfung des Lageberichts	9
3.2.8	ISA 580 – Aufstellung des Abschlusses, schriftliche Erklärungen und Vollständigkeitserklärung	10
4.	Berichterstattung über die Abschlussprüfung nach § 321 HGB und ISA	11
4.1	ISA 260 ist für den Prüfungsbericht relevant	11
4.2	Mindestbestandteile und Ergänzungen des Prüfungsberichts nach § 321 HGB	11
5	ISA 700 (revised) – Erteilung eines Bestätigungsvermerks nach § 322 HGB	11

5.1	Adressat des Bestätigungsvermerks	11
5.2	Grundlagen des Bestätigungsvermerks nach ISA 700 (revised)	11
5.3	Anpassungen des Bestätigungsvermerks nach ISA 700 an Vorgaben des HGB	12
5.4	ISA 560 – Nachtragsprüfung und Bestätigungsvermerk	12
5.5	Bestätigungsvermerk mit einer Bedingung	13
5.6	Ergänzungen und Hinweise im Bestätigungsvermerk	13
5.7	Widerruf des Bestätigungsvermerks	14
6	Abschlussprüfung und Qualitätssicherung nach WPO und ISA	14
6.1	Qualitätssicherung bei der Auftragsdurchführung (ISA 220.15 ff.)	14
6.2	Gültigkeit und Anwendungsbereich	15

Stand 11.08.2018

1 Grundlagen der International Standards on Auditing (ISA)

1.1 Anwendung und Anwendungszeitpunkt der ISA in Deutschland

- (1) Die vom EU-Gesetzgeber am 26.4.2016 verabschiedete Richtlinie 2014/56 und Verordnung 537/2014 zur Abschlussprüfung basieren im Bereich der Abschlussprüfung auf der Anwendung der International Standards on Auditing (ISA) des International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) der International Federation of Accountants (IFAC).
- (2) Die Anwendung der ISA gewährleistet nach Aussage des europäischen Gesetzgebers eine hohe Prüfungsqualität, weil damit u. a. die internationale Vergleichbarkeit und eine einheitliche Urteilsqualität der in den EU-Mitgliedsstaaten durchgeführten Abschlussprüfungen verbunden sind. Alle Abschlussprüfungen sollten deshalb nach den von der Kommission vorgesehenen internationalen Prüfungsstandards durchgeführt werden. Die sachgerechte Anwendung der ISA in Abhängigkeit von der Größe und Komplexität der zu prüfenden Einheiten sichert eine verhältnismäßige Abschlussprüfung.
- (3) Da gemäß § 317 Abs. 5 HGB die Anwendung der ISA erst nach der Annahme durch die EU-Kommission verpflichtend sind, können in Deutschland bis zur Annahme der ISA noch die nationalen Prüfungsstandards angewendet werden.
- (4) Der Fachbeirat des wp.net e.V. hat beschlossen, die International Standards on Auditing (ISA) des International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) der International Federation of Accountants (IFAC), ISA 200 bis ISA 810 einschließlich der jeweiligen Anwendungshinweise und sonstigen Erläuterungen, als jene Grundsätze anzusehen, nach denen Abschlussprüfer Abschlussprüfungen nach § 317 ff. HGB durchführen. Mit Internationalen Prüfungsstandards sind nach § 317 Abs. 5 HGB die Standards im Volume I des IFAC gemeint (IAASB: „Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements 2016-2017 Edition, Volume I“). Das FG ISA 2018.01 wird bei Erscheinen eines geänderten IAASB Handbuchs an neue und geänderte Regelungen angepasst.
- (5) Das vorliegende Fachgutachten berücksichtigt notwendige Ergänzungen und Anpassungen der ISA aufgrund nationaler Vorschriften insbesondere dem HGB und der WPO.
- (6) Dieses Fachgutachten ist auf Prüfungen von Jahresabschlüssen (Einzel- und Konzernabschlüsse) sowie deren Lageberichten im Nicht-PIE-Bereich (nachfolgend Abschluss genannt) für Geschäftsjahre, die nach dem 15.12.2018 enden, anzuwenden.

1.2 Anwendungsumfang, Auftragserweiterungen und ISA-Stand

- (7) Das vorliegende Fachgutachten zur Abschlussprüfung nach ISA kann für alle nach § 316 HGB vorgeschriebenen und auch bei freiwilligen Abschlussprüfungen, die auf den Grundlagen von § 316 HGB beruhen und bei denen ein Bestätigungsvermerk nach ISA 700 erteilt wird, ohne Rücksicht auf Größe, Rechtsform und wirtschaftliche Zielsetzung der geprüften Einheit, angewendet werden. Das Fachgutachten richtet sich nicht an die Abschlussprüfer von Unternehmen von öffentlichem Interesse im Sinne von § 319a HGB. (Prüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse, auch PIE-Prüfungen genannt). Die zusätzlichen Anforderungen an PIE-Prüfungen ergeben sich aus der EU-Verordnung Nr. 537/2014 vom 16. April 2014.
- (8) Das Fachgutachten kann auch sinngemäß angewendet werden auf Prüfungen nach ISA 800 (Prüfungen von Abschlüssen für einen bestimmten Zweck), ISA 805 (Prüfungen von Finanzaufstellungen, Konten oder Posten einer Finanzaufstellung) und ISA 810 (Auftrag zur Erteilung eines Vermerks über einen verdichteten Abschluss). Dabei sind die zusätzlichen Anforderungen nach deutschen Gesetzen und die Klarstellungen dieses Fachgutachtens zu einzelnen ISA zu beachten.

- (9) Dieses Fachgutachten berührt nicht andere gesetzliche und freiwillige Auftragserweiterungen, wie zum Beispiel die Auftragserweiterungen von Abschlussprüfungen nach § 53 Haushaltsgrundsätze-gesetz, nach § 6b Energiewirtschaftsgesetz oder die Prüfung des Risikofrüherkennungssystems nach § 91 Abs. 2 AktG, welches nach § 317 Abs. 4 HGB im Rahmen der Abschlussprüfung zu prüfen und zu beurteilen ist. Bei diesen Auftragserweiterungen handelt es sich um Systemprüfungen, die auf der Grundlage von ISA 315 (Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aus dem Verstehen der Einheit und ihres Umfelds) und in Verbindung mit ISA 330 geprüft werden können. Für die Prüfung nach dem Haushaltsgrundsätze-gesetz steht ein Fragekatalog, der mit Vertretern aus Bundesbehörden erstellt wurde, zur Verfügung. wp.net wird zu gegebener Zeit in Hinweisen solche und ähnliche Auftragserweiterungen behandeln. Für solche Prüfungen sollen nach Möglichkeit, sofern anwendbar, die Prüfungsstandards des IAASB Handbuchs Vol. II Anwendung finden. Die Anwendung dieser ISA Standards aus Vol. II ist gesetzlich nicht verpflichtend. Es wird empfohlen, im Rahmen der Beauftragung die Anwendung der ISA-Standards mit dem Auftraggeber zu vereinbaren.
- (10) Die anzuwendenden Internationalen Prüfungsstandards ergeben sich aus der jeweils gültigen Fassung der vom International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) der International Federation of Accountants (IFAC) verfassten ISA 200 bis ISA 810 einschließlich der jeweiligen Anwendungshinweise und sonstigen Erläuterungen sowie der ISQC 1. Die vom deutschen Übersetzer vorgenommenen Übersetzungen entsprechen teilweise nicht dem aktuellen Stand der englischen Originalfassungen. Wir empfehlen die Originale aus dem aktuellen Handbuch herunterzuladen. Die ISA-Zitate dieses Fachgutachtens beziehen sich auf die jeweils gültige offizielle Ausgabe des IAASB Handbuchs. Die zitierten Textstellen können in der deutschen Übersetzung abweichen, sofern die deutsche Übersetzung noch nicht dem aktualisierten ISA-Standard angepasst wurde.
- (11) Die Anwendung der ISA im Rahmen einer Abschlussprüfung macht die Abstimmung und Ergänzung mit zusätzlichen Anforderungen, die sich aus dem HGB, der WPO und weiteren gesetzlichen Vorschriften ergeben, erforderlich.

2 Zusätzliche Anforderungen durch deutsche Rechtsvorschriften

2.1 Vorbemerkungen

- (12) Zur Erleichterung der Anwendungen der ISA im Kontext mit den deutschen Rechtsvorschriften wird in der Folge auf zusätzliche Anforderungen ergänzend zu den ISA eingegangen, die sich aus den zu beachtenden deutschen gesetzlichen Vorschriften ergeben. Die zusätzlichen deutschen Anforderungen beim Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk wurden gesondert in jeweils einem eigenen Gliederungspunkt behandelt.

2.2 ISA 210 Vereinbarung der Auftragsbedingungen für Prüfungsaufträge

- (13) Bei der Wahl des Abschlussprüfers und beim Abschluss des Prüfungsauftrags sind zur Klarstellung zusätzlich zu ISA 210 folgende Anforderungen zu beachten:
- (a) Im Auftragsbestätigungsschreiben ist zu vereinbaren, dass die Jahresabschlussprüfung nach ISA durchgeführt wird. Die bisherigen handelsüblichen Allgemeinen Auftragsbedingungen können weiter verwendet werden, weil diese regelmäßig keine spezifischen Prüfungsstandards vorsehen.
 - (b) Wirtschaftsprüfungsgesellschaften haben gemäß § 319a Abs. 1 HGB für jeden von ihnen übernommenen Auftrag einen verantwortlichen Prüfungspartner zu bestimmen, welcher die für die Erledigung entsprechende Berufsberechtigung besitzt, und dessen Namen dem zu prüfenden Unternehmen schriftlich mitzuteilen.

- (c) Die Vorschriften zur Bestellung des Abschlussprüfers gemäß § 318 HGB sowie zur Auswahl der Abschlussprüfer und Ausschlussgründe gemäß § 319 HGB sind zu beachten. Weiter sind die Vorschriften zur Kündigung eines Prüfungsauftrags nach § 318 HGB sowie die Informations- und Meldepflichten zu beachten.
- (d) Der Abschlussprüfer hat binnen sechs Wochen nach der Bestellung seine Registrierung als Abschlussprüfer nachzuweisen. Spätestens mit Annahme des Prüfungsauftrags ist die Auftragsdatei anzulegen. Spätestens zwei Wochen nach Annahme des Prüfungsauftrags muss die Anzeige als Abschlussprüfer erfolgen. Dieses Verfahren wird durch die Anwendung von ISA nicht berührt.

2.3 ISA 250 Berücksichtigung der Auswirkungen von Gesetzen und anderen oder zusätzlichen Rechtsvorschriften für den Abschluss und die Abschlussprüfung

- (14) Zusätzlich zu den Anforderungen nach ISA 250 sind entsprechend den deutschen gesetzlichen Bestimmungen folgende Punkte zu beachten:
 - a) Gemäß § 317 Abs. 1 HGB hat der Abschlussprüfer neben den gesetzlichen Vorschriften auch die ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung zu beachten.
 - b) Es sind alle Vorgaben des § 321 HGB zum Prüfungsbericht zu beachten. Dies betrifft auch die in § 321 Abs. 1 HGB normierte Berichtspflicht bei festgestellten Tatsachen, die schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter oder von Arbeitnehmern gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung erkennen lassen. Wegen Einzelheiten zu dieser Berichtspflicht des Abschlussprüfers gemäß § 321 HGB wird auf den entsprechenden Abschnitt in diesem Fachgutachten verwiesen.
 - c) Gemäß § 317 Abs. 1 HGB ist in die Prüfung des Abschlusses die Buchführung einzubeziehen. Diese gesetzliche Forderung deckt sich mit ISA 315.18 (revised). Danach hat der Abschlussprüfer ein Verständnis vom „rechnungslegungsbezogenen Informationssystem“ einschließlich der damit verbundenen Geschäftsprozesse zu gewinnen.

3 Anpassungen und Ergänzungen einzelner ISA

3.1 ISA 200 – Übergreifende Zielsetzungen des Abschlussprüfers

3.1.1 ISA 200 – Regelwerk zur sachgerechten Gesamtdarstellung

- (15) ISA 200.13 unterscheidet zwischen einem „Fair Presentation Framework“ und einem „Compliance Framework“. Die Formulierungen in verschiedenen ISA, z.B. ISA 700 zum Bestätigungsvermerk, orientieren sich an einem „Compliance Framework“ und sind bei Vorliegen eines „Fair Presentation Framework“ entsprechend anzupassen.
- (16) Entsprechend der Generalnorm des § 264 Abs. 2 HGB haben die nach den Vorschriften des HGB aufgestellten Jahresabschlüsse von Kapitalgesellschaften unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft zu vermitteln. Führen besondere Umstände dazu, dass der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild im Sinne von Satz 1 nicht vermittelt, so sind im Anhang zusätzliche Angaben zu machen. Dieses als „True and Fair View-Prinzip“ umgesetzte Konzept in Art. 4 Abs. 3 der EU-Richtlinie 2013/34 ist ein „Fair Presentation Framework“. Die daraus folgenden Anpassungen im Bereich des Bestätigungsvermerks nach ISA 700 wurden in diesem Fachgutachten vorgenommen.

3.1.2 ISQC 1, ISA 200 – Anwendung der Grundsätze für eine verhältnismäßige Durchführung von Abschlussprüfungen nach den ISA

- (17) Die Abschlussprüfung ist verhältnismäßig abzuwickeln. Dies wird von den ISA umfassend in den Fokus einer jeden Prüfung gestellt. Verhältnismäßige Prüfungsdurchführung bedeutet nicht, einschlä-

gige ISA-Regelungen nicht zu beachten mit der Begründung, dass diese für einzelne Prüfungshandlungen beim Unternehmen zu aufwendig seien. Die Anwendungshinweise in den Standards weisen auch darauf hin, dass der Abschlussprüfer nach pflichtgemäßem Ermessen die Prüfungshandlungen verhältnismäßig festzulegen hat.

- (18) Die ISA enthalten zwei grundsätzliche Konzepte, die eine Anpassung bzw. Skalierung der Abschlussprüfung erlauben. Das erste Konzept betrifft nach ISA 200.A66 ff. die Prüfung „kleinerer Einheiten“. Der Begriff ist als „kleine organisatorische Einheit“ zu verstehen. Liegen die Voraussetzungen beim zu prüfenden Unternehmen vor, können entsprechende Anpassungen in der Prüfungsplanung und Prüfungsdurchführung vorgenommen werden. Im Rahmen der Prüfungsplanung ist festzustellen, ob eine kleine organisatorische Einheit vorliegt. Es liegt im Ermessen des verantwortlichen Abschlussprüfers, ob er bei kleinen organisatorischen Einheiten die jeweils in den ISA genannten Erleichterungen anwendet oder nicht. In der Anlage 2 sind die Fundstellen innerhalb der ISA aufgeführt, die bei Vorliegen der Voraussetzungen angewendet werden können.
- (19) Das zweite Konzept betrifft die Durchführung der Prüfung mit einem kleinen Prüfungsteam, bei der der verantwortliche Abschlussprüfer direkt in alle wesentlichen Prüfungshandlungen involviert ist (ISA 300.A11 und A17) oder die Prüfung selbst durchführt.
- (20) Die Überlegungen zur verhältnismäßigen Durchführung einer Abschlussprüfung können unabhängig von der Rechtsform und Größe des zu prüfenden Unternehmens ausgeübt werden. Nach ISA 200.A65 gilt dies auch für Prüfungen von PIE-Unternehmen.

3.2. Anwendung der Grundsätze des risikoorientierten Prüfungsansatzes und die Verhältnismäßigkeit

3.2.1 ISA 320 – Die Wesentlichkeit im Rahmen der Beurteilung der Risiken

- (21) Der Jahresabschluss und der Lagebericht werden unter Berücksichtigung der Wesentlichkeit geprüft. Mit der Festlegung der Wesentlichkeit wird der Umfang der noch zu planenden Prüfungshandlungen beeinflusst. Bei der Bemessung der Wesentlichkeit sind solche Fehler als wesentlich zu beurteilen, die allein oder zusammen mit anderen Fehlern die Entscheidungen von Adressaten des Jahresabschlusses beeinflussen können. Das Prüfungsrisiko leitet sich aus dem Risiko ab, in Summe mit anderen Fehlern, wesentliche Fehler nicht zu entdecken. Das Prüfungsrisiko und damit die Toleranzwesentlichkeit (ISA 320.11) werden durch die Möglichkeit, entdeckte Fehler im Abschluss noch zu korrigieren, beeinflusst.
- (22) In aller Regel sind bei der Prüfung von Nicht-PIE-Unternehmen die Zeitabläufe für die Abschlusserstellung so gestaltet, dass bei der Prüfung festgestellte Fehler im Jahresabschluss noch korrigiert werden können. Diese Möglichkeit besteht bei kapitalmarktorientierten Unternehmen aufgrund enger Zeitvorgaben für Aufstellung und Prüfung meist nicht. Die Jahresabschlüsse der Nicht-PIE-Unternehmen enthalten daher zwangsläufig deutlich weniger Schätzungen und Unsicherheiten.
- (23) Hinzu kommt, dass die Prüfung von Nicht-PIE-Unternehmen in aller Regel zeitlich deutlich nach dem Jahresabschlussstichtag durchgeführt wird. Damit liegen als Datenbasis bereits die Ist-Zahlen des folgenden Geschäftsjahres vor und im Jahresabschluss sind viel weniger Schätzzahlen zu prüfen und zu beurteilen.
- (24) Für die Bemessung der Wesentlichkeit kann es nach ISA 320.A9 angebracht sein, im Falle des Gewinns aus laufender Tätigkeit als Bezugsgröße diese um die Gesellschafter-Geschäftsführervergütung und Steuern zu korrigieren (erhöhen).
- (25) Die vorstehend genannten Aspekte sind bei der Beurteilung der Wesentlichkeit und des Prüfungsrisikos zu berücksichtigen (ISA 320.43ff enthält Hinweise zum Einsatz von Benchmarks und Bezugsgrößen bei der Beurteilung der Wesentlichkeit).

3.2.2 Planung , Beurteilung der Risiken

- (26) Art, Umfang und Intensität der verhältnismäßigen Planungsaktivitäten nach ISA 300 hängen ab von der Größe, von der Komplexität der festgestellten Risiken der Einheit und von den bisherigen Erfahrungen mit dem Mandanten. Die Kompetenz der Teammitglieder nimmt Einfluss auf die Dokumentations-tiefe. Zur Planung der Abschlussprüfung gehören neben der Entwicklung der Prüfungsstrategie auch die daraus abgeleiteten Prüfungshandlungen je Prüffeld.
- (27) Der in ISA 315 (revised) erläuterte risikoorientierte Prüfungsansatz verpflichtet den Abschlussprüfer, die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Abschluss und Lagebericht aus seinem Verstehen der Einheit und ihres Umfelds, einschließlich der internen Kontrollen, zu identifizieren und zu beurteilen. Damit legt der Prüfer die Grundlage für seine sachgerechte Reaktion auf die von ihm beurteilten Risiken der Einheit (ISA 330). Der risikoorientierte Prüfungsansatz kann je nach Unternehmenssituation rechnungslegungsbezogen, funktions- und prozessorientiert umgesetzt werden. Bei Abschlussprüfungen im KMU-Segment wird der rechnungslegungsbezogene Prüfungsansatz in der Regel zum Einsatz kommen.
- (28) Gemäß § 317 Abs. 1 HGB ist in die Prüfung des Jahresabschlusses die Buchführung einzubeziehen. Nach ISA 315.18 (revised) hat der Abschlussprüfer ein Verständnis vom „rechnungslegungsbezogenen Informationssystem“ einschließlich der damit verbundenen Geschäftsprozesse sowie der Aufzeichnungsprozesse zu gewinnen.
- (29) Klarstellend wird festgehalten, dass das Buchführungssystem Bestandteil des rechnungslegungsbezogenen Informationssystems ist.
- (30) Der Abschlussprüfer muss sich im Vorfeld der Prüfung einen Überblick über das vorhandene Interne Kontrollsystem verschaffen. Anlage 1 zum ISA 315 enthält einen Katalog von Komponenten eines Internen Kontrollsystems unterteilt nach Kontrollumfeld, Risikobeurteilung durch das Unternehmen, Informationsprozesse, Kontrollaktivitäten und Überwachung von Kontrollen. Es wird empfohlen, anhand dieser Anlage das Interne Kontrollsystem zu erfassen. Ob sich der Abschlussprüfer auf diese Kontrollen im Rahmen der Auswahl von Prüfungshandlungen verlassen möchte ist in der Prüfungsstrategie sowie bei der Auswahl der Prüfungshandlungen festzulegen. Eine Prüfung des Internen Kontrollsystems auf Wirksamkeit ist durch das Verschaffen eines Überblicks nicht erforderlich.

3.2.3 ISA 330 – Reaktion auf die Risiken, Festlegung der Prüfungsstrategie mit Abwicklung der restlichen Prüfungshandlungen zur Einholung von finalen Prüfungsnachweisen

- (31) Eine Kombination aus aussagebezogenen Prüfungshandlungen und Funktionsprüfungen des internen Kontrollsystems wird nach ISA 330.A20ff. als effektiver Ansatz angesehen, wobei unabhängig vom gewählten Prüfungsansatz für alle wesentlichen Posten und Arten von Transaktionen aussagebezogene Prüfungshandlungen durchzuführen sind. Dies gilt selbst dann, wenn sich der Prüfer auf das Funktionieren der internen Kontrollen verlassen will.
- (32) ISA verwenden in der Originalfassung die Begriffe „Substantive Procedures“ sowie „Compliance Testing“. In der deutschen Übersetzung wird dieses Begriffspaar mit „aussagebezogenen Prüfungshandlungen“ sowie „Funktionsprüfungen“ übersetzt.
- (33) Zu den aussagebezogenen Prüfungshandlungen zählen nicht nur Belegprüfungen, sondern auch analytische Prüfungshandlungen (ISA 330.4). Ein Beispiel für analytische Prüfungshandlungen ist die Bestimmung von Benchmarks nach ISA 320.A4 zur Beurteilung der Wesentlichkeit. Analytische Prüfungshandlungen beinhalten neben den Methoden der klassischen Jahresabschlussanalyse auch automatisierte (IT-gestützte) Auswertungen des Datenbestands mit Hilfe von Prüfprogrammen. Während die klassische Bilanzanalyse an aggregierten Zahlen ansetzt, erlaubt die IT-gestützte Methode die Analyse des gesamten Datenbestands eines Prüfungsgebiets, setzt also an der Einzelbuchung an. Weitere typische analytische Prüfungshandlungen sind Margenanalysen, Verhältniszahl-

len, wie die Personalkostenquoten, Lagerbestandsanalysen, Auslastungsquoten, Vorjahresvergleiche, Abweichungsanalysen durch Soll-Ist-Vergleiche, etc. Die Festlegung der Prüfungsschritte erfolgt als Ergebnis der Risikoanalyse für die jeweiligen Prüffelder.

- (34) Grundsätzlich sind für alle wesentlichen Risiken, die zu einer falschen Darstellung im Jahresabschluss führen können, nach ISA 330.21 aussagebezogene Prüfungshandlungen vorzunehmen. Dies gilt auch für alle wesentlichen Prüffelder.
- (35) Prüfungsnachweise werden nach ISA 330.8 mittels Funktionsprüfungen nur dann eingeholt, wenn diese relevant sind und
- (a) der Abschlussprüfer beabsichtigt, sich bei der Festlegung weiterer Prüfungshandlungen auf die Wirksamkeit der dokumentierten Kontrollen zu verlassen und erwartet werden kann, dass diese Kontrollen effektiv funktionieren werden.
 - (b) aussagebezogene Prüfungshandlungen allein keine ausreichenden und geeigneten Prüfungsnachweise auf Aussageebene erbringen können, weil diese praktisch nicht durchführbar sind, zum Beispiel bei automatisierten Massenverarbeitungsprozessen.
- (36) Der Anwender der ISA darf sich nach ISA 315.A54(revised) nicht allein auf die Wirksamkeit der Kontrollen verlassen, da das interne Kontrollsystem, unabhängig von seiner Effektivität, grundsätzlichen konzeptionellen Einschränkungen unterliegt.
- (37) Sofern die Voraussetzungen vorliegen, kann eine Abschlussprüfung ohne Funktionsprüfung durchgeführt werden, wenn alle notwendigen Prüfungsnachweise mittels aussagebezogener Prüfungshandlungen eingeholt werden können und ein Bestätigungsvermerk nach ISA 700 abgegeben werden kann (ISA 330.A4(b)). In jedem Fall sind die Voraussetzungen von ISA 500 zu beachten. Die Prüfungsnachweise müssen generell eine zuverlässige Aussage über das jeweilige Prüfungsgebiet erlauben.
- (38) Um diese Prüfungsstrategie umzusetzen, bedarf es einer Planung der Abschlussprüfung nach ISA 300 und ISA 315 (revised). Die Prüfungsplanung nimmt im Rahmen einer ISA Prüfung eine deutlich größere Rolle ein als nach nationalen Prüfungsstandards.
- (39) Die entwickelte Prüfungsstrategie sollte in einem Arbeitspapier „Prüfungsstrategie“ und falls erforderlich ergänzend in einem Planungsprotokoll festgehalten werden. Im Planungsprotokoll können die Kernpunkte der Prüfungsstrategie erläutert werden. Die Anlage zu ISA 300 (Überlegungen bei der Entwicklung der Prüfungsstrategie) enthält eine Aufzählung von Punkten, die im Rahmen eines Planungsprotokolls berücksichtigt werden sollten.
- (40) Anlage 2 zu ISA 315 (Umstände und Ereignisse, die auf Risiken wesentlicher falscher Darstellungen hindeuten können) enthält einen Katalog von Ereignissen und Umfeldbedingungen, die auf ein erhöhtes Risiko einer wesentlich falschen Darstellung im Jahresabschluss hinweisen. Es wird empfohlen, diese Anlage im Rahmen der Prüfungsplanung durchzusehen und, sofern einzelne oder mehrere Punkte zutreffen, dies bei der Auswahl der Prüfungshandlungen zu berücksichtigen.
- (41) Im Rahmen der Erstellung von Prüfungsanweisungen und deren Umsetzung sind der spezifische Prüfeinsatz und die Anforderung an die Kenntnisse und Erfahrung des Prüfungsteams festzulegen und in der Prüfungsstrategieübersicht zu dokumentieren. Der Abschlussprüfer bzw. der verantwortliche Prüfungspartner hat die Umsetzung und die Dokumentation auf der Basis der Qualifikation des Prüfungsteams zu dokumentieren.
- (42) Die Planungsdokumentation, die Risikobeurteilung mit den jeweiligen Risiko- und Kontroll-Checklisten sowie die Prüfungsprogramme können in einer Folgeprüfung erneut verwendet werden, wenn sich die Bedingungen und Risikoeinschätzungen nicht wesentlich verändert haben. Dies kann in Form einer Übernahme der Vorjahresdokumentation oder in anderer geeigneter Form geschehen.

Aktualisierungen und Anpassungen einzelner Risikobeurteilungen und Prüfungshandlungen, Veränderungen oder Ergänzungen einzelner Prüfungsschritte sind entsprechend zu kennzeichnen oder zu ändern.

3.2.4 Prüfungsstrategie bei IT-gestützten Abläufen

- (43) Die Wirksamkeitsprüfung des rechnungslegungsbezogenen IT-Systems ist nicht Pflichtbestandteil einer Abschlussprüfung auf der Grundlage der ISA. Die Beurteilung der relevanten Aspekte der IT-Systeme ist in den normalen Ablauf einer Abschlussprüfung (IKS-Risikobeurteilungsprozess) eingebettet. Nach ISA 330.A29 ist beim Vorhandensein von automatisierten Prozessen eine Ausdehnung auf Funktionstests nicht notwendig. Der Prüfer kann grundsätzlich davon ausgehen, dass der automatisierte Prozess auch so wie vorgesehen funktioniert, solange das IT-Programm nicht verändert wird.
- (44) Es wird empfohlen, die IT-gestützten automatisierten Prozessabläufe (z. B. Umsatzverbuchung, Wareneinkaufsverbuchung, Verbuchung der Personalkosten) aufzunehmen und mit den in der Software installierten automatischen Kontrollen, die als Prüfungsnachweise dienen sollen, zu dokumentieren. ISA 315.A61ff. enthält zahlreiche Hinweise.
- (45) Zur Feststellung der Funktionsfähigkeit IT-gestützter Systemabläufe stehen grundsätzlich alle Methoden nach ISA 500.A10ff zur Verfügung. Im Rahmen der Prüfungsplanung sollte festgehalten werden, welche Prüfungsmethode für das jeweilige IT-Programm als angemessen angesehen wird.

3.2.5 Finalisierung der Prüfung

- (46) Die abschließenden Prüfungshandlungen, insbesondere die analytischen Prüfungshandlungen, die zur Bildung einer Gesamtbeurteilung durchgeführt werden müssen, können denjenigen gleichen, die auch als Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung eingesetzt wurden.

Zu den wesentlichen finalen Tätigkeiten gehören:

- Beurteilung der festgestellten, aber noch nicht korrigierten falschen Darstellungen (ISA 450)
- Prüfungshandlungen, um die Abschlussprüfung zu beenden (ISA 220; ISA 520.6)
- Beurteilung von Ereignissen nach Abschlussstichtag (ISA 560)
- Prüfung des Lageberichts
- Einholen von schriftlichen Erklärungen, dazu rechnet insbesondere die Vollständigkeitserklärung (ISA 580)
- Bildung eines Gesamturteils und Erteilung des Bestätigungsvermerks (ISA 700)
- Erstellung eines Prüfungsberichts nach § 321 HGB

3.2.6 ISA 560 – Ereignisse nach dem Abschlussstichtag

- (47) Nach ISA 560.4 endet die Verpflichtung des Abschlussprüfers zur Berücksichtigung von Ereignissen nach dem Abschlussstichtag mit dem Datum des Bestätigungsvermerks und nicht mit dem Datum der Feststellung des Abschlusses durch das zuständige Organ.
- (48) Liegen nach der Aufstellung von Jahresabschlüssen Vorgänge einer Wertaufhellung und einer Wertbegründung vor, sind diese Ereignisse in erster Linie an die für die Aufstellung und die Feststellung des Abschlusses zuständigen gesetzlichen Vertreter zu richten. Es entstehen somit für den Abschlussprüfer keine über die Regelungen von ISA 560.6 hinausgehenden Verpflichtungen. Der Abschlussprüfer muss keine zusätzlichen, nachforschenden Prüfungshandlungen durchführen.

3.2.7 Prüfung des Lageberichts

- (49) Die ISA enthalten keine spezifischen Regelungen zur Lageberichtsprüfung. Die entsprechenden Prüfungsanforderungen sind unter Beachtung des § 317 Abs. 2 HGB aus den allgemeinen ISA-Regelungen abzuleiten.
- (50) Der Lagebericht nach § 264 HGB ist nicht Teil des Jahresabschlusses. Seine Aufstellung ist für große und mittelgroße Unternehmen verpflichtend und nach § 316 HGB prüfungspflichtig, wobei gem. § 322 Abs. 6 HGB im Bestätigungsvermerk auf den Lagebericht einzugehen ist.
- (51) Damit liegt im Hinblick auf den Lagebericht eine zusätzliche nationale Anforderung nach ISA 700.43 vor. Nach ISA 700.A60 (revised) ist dieser Anforderung durch eine eigene Überschrift Rechnung zu tragen.
- (52) Der Inhalt des Lageberichts ist in § 289 HGB vorgegeben. Damit stehen Prüfungsgegenstand sowie Umfang fest, die durch die Formulierung nach § 322 Abs. 6 HGB abgedeckt ist. Der zusätzliche Abschnitt im Bestätigungsvermerk bezieht sich inhaltlich auf diese gesetzlichen Anforderungen nach § 289 HGB. Damit sind Informationen im Lagebericht keine "other information" nach ISA 720. Das ergibt sich unmittelbar aus ISA 720.22c, wonach der Abschlussprüfer ausdrücklich erklärt, dass der Bestätigungsvermerk nicht die "other information" umfasst.
- (53) In die Prüfung des Lageberichts sind alle Angaben einzubeziehen, unabhängig davon ob es sich um obligatorische oder freiwillige Angaben handelt. Sofern freiwillige Angaben dazu dienen, die Berichtspflichten nach § 289 HGB zu erfüllen, werden diese Gegenstand des Bestätigungsvermerk.
- (54) Sofern Pflichtangaben im Lagebericht nicht prüfungspflichtig sind, etwa die Angaben nach §§ 289b bis 289f HGB und §§ 315a bis 315d HGB, ist im Bestätigungsvermerk im Abschnitt "Prüfungsurteil" unter gesonderter Überschrift unter Nennung der nicht prüfungspflichtigen Pflichtangaben darauf hinzuweisen. Die genannten Vorschriften gelten für die PIE-Unternehmen und sind nicht Gegenstand dieses Fachgutachtens.
- (55) Für die Prüfung des Lageberichts gelten die Aussagen zum risikoorientierten Prüfungsansatz analog, insbesondere die Gewichtung zwischen Funktionsprüfungen und aussagebezogenen Prüfungshandlungen. Hinzu kommt, dass der Lagebericht verbale Erläuterungen beinhaltet. Der Abschlussprüfer muss durch geeignete Prüfungsnachweise nach ISA 500 sicherstellen, dass der Lagebericht im Einklang mit dem Jahresabschluss steht. Abzustellen ist auf den tatsächlichen Inhalt des Lageberichts. Eine Funktionsprüfung ist für diese Einschätzung des Abschlussprüfers nicht notwendig. ISA 540 (revised) enthält zahlreiche Hinweise zur Prüfung von Schätzungen und stellt auf das Konzept "Reasonable" und "Professional Skepticism" im Sinne einer neutralen Stellung des Abschlussprüfers ab. Dieses Konzept ist grundsätzlich für die Prüfung des Lageberichts anwendbar. Weitere Prüfungsmethoden zu zukunftsbezogenen Angaben enthält ISA 3400 (ehemals ISA 810).

3.2.8 ISA 580 – Aufstellung des Abschlusses, schriftliche Erklärungen und Vollständigkeitserklärung

- (56) Gemäß ISA 580.9 ist der Abschlussprüfer verpflichtet, schriftliche Erklärungen von den Mitgliedern des Managements anzufordern, welche die Verantwortung für die Aufstellung des Abschlusses und die Kenntnisse der betreffenden Sachverhalte haben.
- (57) In Analogie zu § 245 HGB, der verlangt, dass der Jahresabschluss von sämtlichen gesetzlichen Vertretern aufzustellen ist, folgt, dass der Jahresabschluss auch von sämtlichen Vertretern der Einheit zu unterzeichnen ist.
- (58) Die Vollständigkeitserklärung nach ISA 580 gegenüber dem Abschlussprüfer ist zumindest von allen Organmitgliedern zu unterzeichnen, die für die Aufstellung des Jahresabschlusses verantwortlich sind.

4. Berichterstattung über die Abschlussprüfung nach § 321 HGB und ISA

4.1 ISA 260 ist für den Prüfungsbericht relevant

(59) Es wird klargestellt, dass ISA 260 der relevante ISA für die Kommunikation des Abschlussprüfers mit den für die Überwachung Verantwortlichen im Rahmen der Berichterstattung über die Abschlussprüfung ist. ISA 260.A46 sieht auch schriftliche Berichte als eine Form der Kommunikation mit den Personen der Überwachung vor. Durch die Zusendung eines Entwurfs des Prüfungsberichts an die Gesellschaft mit der Bitte um Stellungnahme, tritt der Abschlussprüfer in eine Kommunikation mit dem Überwachungsorgan ein. Der Bericht nach § 321 HGB ist als eine finale schriftliche Berichterstattung über die Prüfung gegenüber dem Aufsichtsorgan anzusehen.

4.2 Mindestbestandteile und Ergänzungen des Prüfungsberichts nach § 321 HGB

(60) Die Berichterstattung nach § 321 HGB ist eine gesetzlich standardisierte Kommunikation des Abschlussprüfers im Sinne von ISA 260 mit dem für die Überwachung zuständigen Personen. Die mindestens zu kommunizierenden Sachverhalte sind in § 321 HGB festgelegt. Für die Form gelten die allgemeinen Berichtspflichten nach HGB, WPO und ISA. Darunter fallen auch die Berufspflichten der Unparteilichkeit, der Gewissenhaftigkeit, der Klarheit, der Wahrheit und der Verschwiegenheit. Auf die Einhaltung dieser berufsrechtlichen Anforderungen wird in § 321 HGB und in der WPO besonders hingewiesen.

(61) Die handelsrechtlichen Vorgaben zum Prüfungsbericht nach § 321 HGB bleiben durch eine Abschlussprüfung nach ISA unberührt. Es ergeben sich keine Besonderheiten hinsichtlich Gliederung und Inhalt eines gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungsberichts. Aufgrund der Vielfalt der Aufsichtsstrukturen verzichtet ISA 260 auf konkrete Vorgaben. Es bleibt somit inhaltlich beim Prüfungsbericht nach § 321 HGB.

(62) Die Inhalte des Prüfungsberichts werden abschließend in § 321 HGB aufgezählt, dazu zählen u. a. auch die wesentlichen ISA-Standards. § 321 Abs. 2 Satz 4 HGB verlangt Ausführungen zu den Auswirkungen von Wahlrechten und sachverhaltsgestaltenden Maßnahmen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage. Nur wenn die Voraussetzungen für solche Ausführungen vorliegen und diese Angaben nicht im Anhang enthalten sind, verlangt das HGB vom Abschlussprüfer eine Erläuterung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden im Prüfungsbericht. Die Wiedergabe des Bestätigungsvermerks ist aufzunehmen (§ 322 Abs. 7 HGB). Der Prüfungsbericht ist mit Ort und Datum zu versehen und vom Abschlussprüfer bzw. verantwortlichen Prüfungspartner zu unterzeichnen (§ 321 Abs. 8 HGB).

(63) Im Prüfungsbericht ist in einem gesonderten Abschnitt auf die Durchführung einer Prüfung nach ISA hinzuweisen. In den Anlagen zum Fachgutachten ist ein Formulierungsvorschlag enthalten.

5 ISA 700 (revised) – Erteilung eines Bestätigungsvermerks nach § 322 HGB

(64) Der Abschlussprüfer muss einen Bestätigungsvermerk nach ISA 700 erteilen, der die zusätzlichen deutschen Anforderungen nach § 322 HGB erfüllen muss.

5.1 Adressat des Bestätigungsvermerks

(65) § 322 HGB verlangt bei gesetzlichen Jahresabschlussprüfungen keine Adressierung. Nach ISA 700.22 ist der Bestätigungsvermerk nur insoweit zu adressieren, als es nach den Umständen des Auftrags angebracht ist.

5.2 Grundlagen des Bestätigungsvermerks nach ISA 700 (revised)

(66) Der aktuell gültige ISA 700 (revised) (Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements) wurde 2015 überarbeitet und ergänzt. Ebenfalls überarbeitet wurden ISA 705 (revised) (Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report) und ISA 706 (revised) (Emphasis of Matter

Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report). Stellen sich Fragen zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit, ist ISA 570 (revised) (Going Concern) anzuwenden (siehe dazu: Ergänzungen zum Bestätigungsvermerk).

- (67) Die geänderten und neuen ISA-Standards zum Bestätigungsvermerk sind auf Abschlussprüfungen für Jahresabschlüsse anzuwenden, die nach dem 15.12.2016 enden. Sie betreffen damit alle Abschlussprüfungen mit Stichtag 31.12.2016.

5.3 Anpassungen des Bestätigungsvermerks nach ISA 700 an Vorgaben des HGB

- (68) Nach ISA 700 ist für den Bereich der Prüfung von Nicht PIE auf die Vorlage "Illustration 3" im Anhang zu ISA 700 abzustellen. Diese Vorlage nach ISA 700 bezieht sich auf "Fair Presentation Framework".
- (69) Die notwendigen Anpassungen nach HGB betreffen die Einbeziehung der Buchführung sowie die Beachtung ergänzender Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung sowie Aussagen zum Lagebericht. Ebenfalls zu berücksichtigen sind die in § 322 HGB genannten Erklärungen, die ausdrücklich im Bestätigungsvermerk aufzuführen sind.
- (70) Die Anlagen zu diesem Fachgutachten enthalten Musterformulierungen eines Bestätigungsvermerks bei vorhandenem Lagebericht (Version 1). Version 2 enthält eine Anpassung im einleitenden Abschnitt zum Prüfungsurteil, sofern kein Lagebericht vorhanden ist. Version 3 enthält eine Anpassung des Bestätigungsvermerks für die Prüfung eines Konzernabschlusses.

5.4 ISA 560 – Nachtragsprüfung und Bestätigungsvermerk

- (71) Finden nach Vorlage des Prüfungsberichts Änderungen eines bereits geprüften Jahresabschlusses, eines IFRS-Einzelabschlusses nach § 325 Abs. 2a HGB respektive Lageberichts statt, hat eine erneute Prüfung durch den gleichen Abschlussprüfer stattzufinden. Die Prüfung umfasst jedoch nur jene Punkte, als es die Änderungen erfordern (§ 316 Abs. 3 Satz 1 HGB).
- (72) Für die Umsetzung der Änderungen gelten ISA 560.11ff. und 560.15f. Danach umfasst die Nachtragsprüfung nur die nachträglichen Änderungen des Jahresabschlusses und/oder des Lageberichts und die Auswirkungen dieser Änderungen.
- (73) Über das Ergebnis der Nachtragsprüfung ist gemäß § 316 Abs. 3 Satz 2 HGB zu berichten. Im Nachtragsbericht ist der Gegenstand der Änderung(en) im geänderten Abschluss oder Lagebericht zu bezeichnen.
- (74) Der Bestätigungsvermerk ist gemäß § 322 HGB, ISA 560.11/560.15 entsprechend zu ergänzen und erforderlichenfalls zu ändern. Wenn der bisherige Bestätigungsvermerk bestehen bleiben kann, dann ist nur noch eine Ergänzung des Prüfungsurteils erforderlich, um sicherzustellen, dass sich der Prüfungsvermerk auf den geänderten Abschluss bezieht. Wenn neue wesentliche Nichtübereinstimmungen vorliegen, hat der Abschlussprüfer den Bestätigungsvermerk entsprechend neu zu formulieren.
- (75) Der neue Bestätigungsvermerk trägt ein Doppeldatum. Beim zweiten Datum muss dargestellt werden, auf welchen Änderungen des ursprünglichen Abschlusses und Lageberichts sich das Datum bezieht.
- (76) Vor dem Prüfungsurteil ist ein Absatz einzufügen, der die Überschrift „Änderungen des Jahresabschlusses“ trägt. Dieser Text könnte folgendermaßen lauten: „Der Jahresabschluss zum xx.xx.xxxx und der Lagebericht für das Geschäftsjahr xxxx wurden nach Erteilung des Bestätigungsvermerks am xx.xx.xxxx geändert. Die Änderungen betrafen den oder die Bilanzposten ..., den oder die Posten der Gewinn- und Verlustrechnung sowie die damit einhergehenden Änderungen im Anhang und den Lagebericht. Die gesetzlichen Vertreter haben die Änderungen im Anhang/Lagebericht erläutert.“

- (77) Der Absatz mit dem Prüfungsurteil ist ebenfalls zu modifizieren. Die Überschrift „Ergänzendes Prüfungsurteil“ und das Prüfungsurteil könnte wie folgt lauten: „Ich habe / wir haben die Änderungen des Jahresabschlusses zum xx.xx.xxxx und (falls zutreffend) des Lageberichts xxxx geprüft. Nach meiner/unserer Beurteilung entsprechen die Änderungen des Jahresabschlusses (und des Lageberichts) den gesetzlichen Vorschriften. Der geänderte Jahresabschluss vermittelt ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Finanzlage der Gesellschaft zum [Datum des Abschlussstichtags] sowie der Ertragslage der Gesellschaft für das zum [Datum des Abschlussstichtags] endende Geschäftsjahr in Übereinstimmung mit den deutschen Vorschriften [und den sondergesetzlichen Bestimmungen]. Bei den Änderungen des Lageberichts sind nach meiner/unserer Beurteilung die gesetzlichen Vorschriften beachtet worden und diese stehen in Einklang mit dem geänderten Jahresabschluss.“

5.5 Bestätigungsvermerk mit einer Bedingung

- (78) Wenn als Prüfungsnachweis die formale Erfüllung einer Bedingung noch aussteht, wie zum Beispiel die Beschlussfassung durch die Gesellschafterversammlung oder ein sonstiger formaler Vorgang, und der Eintritt dieser Bedingung mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartet werden kann, dann darf der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk auch unter dieser konkreten Bedingung erteilt werden. Ist diese hohe Wahrscheinlichkeit nicht gegeben, dann ist eine Einschränkung in Betracht zu ziehen. Der Bestätigungsvermerk wird erst wirksam, wenn die betreffende Bedingung eintritt.
- (79) Die gegenständliche Bedingung ist unmittelbar vor dem Bestätigungsvermerk zu nennen. Zum Beispiel: „Unter der Bedingung, dass die Bilanzvorträge, die dem Jahresabschluss zum 31.12.201X zugrunde liegen, von der Gesellschafterversammlung am XX.XX.XXXX festgestellt werden, erteile/n ich / erteilen wir den nachstehenden Bestätigungsvermerk.“
- (80) Mit der EU-Richtlinie 2014/56 wurde § 317 Abs. 4a HGB neu eingeführt und damit klarstellt, dass sich die Prüfung nicht auf die Zusicherung des Fortbestands der geprüften Einheit oder die Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftsführung erstreckt. Jedoch unterliegt der Abschlussprüfer der Verpflichtung, im Bestätigungsvermerk durch einen Hinweis von seiner Redepflicht Gebrauch zu machen, wenn er Tatsachen feststellt, die den Bestand des Unternehmens gefährden oder seine Entwicklung wesentlich beeinträchtigen. Die sog. Redepflicht des Abschlussprüfers gem. §§ 321 Abs. 1, 322 Abs. 2 HGB wird ergänzt durch eine angemessene Berichterstattung des Unternehmens im Prognoseteil des Lageberichts gem. § 317 Abs. 2 HGB.
- (81) Der Bestätigungsvermerk nach ISA 700 (revised) erfüllt die Anforderungen von § 317 Abs. 4a HGB, da er keine entsprechenden Aussagen des Abschlussprüfers zur Fortführung des Unternehmens sowie zur Art der Unternehmensführung enthält. Aussagen zur Unternehmensfortführung sind im Abschnitt zu den Verantwortlichkeiten der Geschäftsführung aufzunehmen.

5.6 Ergänzungen und Hinweise im Bestätigungsvermerk

- (82) Zeitgleich mit dem neuen ISA 700 (revised) wurde auch ISA 570 (revised) (Fortführung der Unternehmenstätigkeit) überarbeitet. Zur Frage des Going Concern sind für den Bestätigungsvermerk zwei Varianten zur Berichterstattung im Bestätigungsvermerk zu unterscheiden:

Fall: 1: Die Annahme der Fortführung des Unternehmens bei der Aufstellung des Jahresabschlusses ist angemessen, es bleiben aber wesentliche Unsicherheiten für die Fortführungsannahme. Für diesen Fall von Unsicherheiten zum Going Concern sehen die ISA zwei Untervarianten vor:

- (i) Fall 1.1: Die Unsicherheiten werden im Jahresabschluss oder im Lagebericht nach Auffassung des Abschlussprüfers ausreichend dargestellt: Nach ISA 570.22 (revised) verbleibt es bei einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk, der um einen weiteren Hinweis mit der gesonderten Überschrift „Wesentliche Unsicherheiten für den Fortbestand des Unternehmens“ zu ergänzen ist.

- (ii) Fall 1.2: Es fehlt nach der Feststellung des Abschlussprüfers im Jahresabschluss oder im Lagebericht an einer ausreichenden Darstellung der Unsicherheiten: Für diesen Fall ist nach ISA 570.23 (revised) der Bestätigungsvermerk einzuschränken oder zu versagen. In der Begründung zur Einschränkung oder Versagung ist auf die Unsicherheiten zu verweisen.

Treffen die vorstehend genannten Voraussetzungen zu, dann sind die Ergänzungen des Bestätigungsvermerks nach ISA 570 (revised) vorzunehmen. Damit werden die Verpflichtungen nach § 322 Abs. 2 HGB (Redepflicht des Abschlussprüfers durch einen Hinweis oder durch eine Einschränkung oder Versagung) erfüllt.

- (83) Fall 2: Die Annahme der Fortführung des Unternehmens für die Aufstellung des Jahresabschlusses ist nicht angemessen: Für diesen Fall ist der Bestätigungsvermerk nach ISA 570.21 (revised) zu versagen. Dies entspricht auch dem HGB.

5.7 Widerruf des Bestätigungsvermerks

- (84) Der Widerruf des Bestätigungsvermerks ist in deutschen Gesetzen nicht geregelt, stellt aber eine berufsbliche Maßnahme dar, wenn die erforderliche Nachtragsprüfung nicht beauftragt wird. ISA 560.17 i.V.m. ISA560.A16f. enthält Regelungen zum Widerruf des Bestätigungsvermerks, ohne den Begriff „Widerruf“ ausdrücklich anzuführen. Dieser ISA-Standard spricht davon, dass der Abschlussprüfer angemessene Maßnahmen ergreifen wird, Vertrauen in den Vermerk des Abschlussprüfers sicherzustellen. Dazu fordert der Abschlussprüfer die gesetzlichen Vertreter auf, die erforderlichen Schritte zu unternehmen. Die Maßnahmen des Abschlussprüfers hängen von den gesetzlichen Rechten und Pflichten ab (ISA 560. A16).
- (85) Werden die Schritte zu einer notwendigen Änderung des geprüften Abschlusses oder Lageberichts und zur Information derjenigen, die von dem geprüften Abschluss oder Lagebericht Kenntnis erlangt haben, nicht unternommen, ist der Abschlussprüfer zum Widerruf des erteilten Bestätigungsvermerks verpflichtet. Der Widerruf ist zu begründen und schriftlich an den Auftraggeber und an das geprüfte Unternehmen zu richten (§ 318 Abs. 1 Satz 4 HGB). Darüber hinaus hat der Abschlussprüfer geeignete Maßnahmen zu ergreifen, damit alle, die Kenntnis von dem ursprünglichen Bestätigungsvermerk erlangen konnten, auch von dem Widerruf Kenntnis erlangen können.
- (86) Bei bereits offengelegtem Jahresabschluss ist die Offenlegung des Widerrufs des Bestätigungsvermerks von der Einheit zu verlangen.
- (87) Bei Änderungen des Jahresabschlusses und/oder Lageberichts nach dem Widerruf des Bestätigungsvermerks gelten die Vorschriften und Maßnahmen einer Nachtragsprüfung im Sinne von § 316 Abs. 3 HGB.

6 Abschlussprüfung und Qualitätssicherung nach WPO und ISA

6.1 Qualitätssicherung bei der Auftragsdurchführung (ISA 220.15 ff.)

- (88) ISA 220 behandelt die besonderen Pflichten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit Qualitätssicherungsmaßnahmen bei einer Abschlussprüfung. Für die Dokumentation eines Qualitätssicherungssystems können Handbücher, bestimmte Abschnitte aus Handbüchern oder eigene Grundsätze aufgestellt werden. In jedem Fall sind die Anforderungen nach § 55b WPO zu erfüllen. In § 55b WPO werden die Vorgaben der EU-Richtlinie 2014/56 über Abschlussprüfungen und hier insbesondere Art. 24a und Art. 24b umgesetzt. Die Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer führt in § 48 weitere Punkte zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung auf.

- (89) Die Berichtskritik nach § 60 der WP/vBP-Berufssatzung ist eine der drei Maßnahmen und kann in kleinen Wirtschaftsprüferpraxen oder Einzelkanzleien auch vom verantwortlichen Abschlussprüfer vorgenommen werden. In diesem Fall hat der Abschlussprüfer seine Objektivität, z. B. einen gewissen zeitlichen Abstand zur Berichtserstellung, einzuhalten. Das in ISA enthaltene Skalierungskonzept der Abschlussprüfung durch den verantwortlichen Abschlussprüfer und die damit verbundenen Erleichterungen sind auch auf die Berichtskritik auszuweiten. Dies entspricht dem Sinn und Zweck dieser ISA-Skalierungsoption.
- (90) Gem. § 55b Abs. 3 WPO haben Berufsangehörige, die Abschlussprüfungen nach § 316 HGB durchführen, das interne Qualitätssicherungssystem einmal jährlich zu bewerten und im Fall von Mängeln haben sie die zu deren Behebung erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen. Grundsätzlich wird eine Delegation der Bewertung des internen Qualitätssicherungssystems für möglich gehalten. In jedem Fall bleibt der Berufsangehörige für die Durchführung, Dokumentation sowie Mängelbehebung verantwortlich.
- (91) Die Vorgabe in § 55b Abs. 3 WPO führt dazu, dass bei Durchführung von Abschlussprüfungen nach ISA bei WP/vBP-Einzelpraxen eine Selbstvergewisserung notwendig und möglich ist. Dies steht nicht im Widerspruch zu ISQC 1.A68.

6.2 Gültigkeit und Anwendungsbereich

- (92) Dieses Fachgutachten ist anzuwenden auf alle Abschlussprüfungen für Jahresabschlüsse, deren Geschäftsjahr nach dem 15.12.2018 endet.

München, 01.08.2018,
wp.net e.V.

Verband für die mittelständische Wirtschaftsprüfung
GF-Vorstand und Fachbeirat¹

¹ Die wp.net-Mitglieder im Beirat der WPK der Wahlperiode 2018-2022 haben in Ihrer Sitzung in Frankfurt am 11.08.2018 vom wp.net-Fachgutachten 2018.01 zustimmend Kenntnis genommen.