

Prof. Dr. Hansrudi Lenz ist seit 1996 Inhaber des Lehrstuhls für Wirtschaftsprüfungs- und Beratungswesen an der Julius-Maximilians-Universität Würzburg. Zuvor war er für die Treuhandanstalt sowie für eine Management-Holding im Teilnehmungscontrolling tätig. Seine Schwerpunkte in der Forschung liegen in der betriebswirtschaftlichen Theorie der Prüfung sowie den damit verbundenen wissenschaftstheoretischen und ethischen Fragestellungen.



Neuer Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers – Beispiel für den deutschen Irrweg in der ISA-Umsetzung

Rechtsgrundlage für den Bestätigungsvermerk des unabhängigen Abschlussprüfers ist § 322 HGB, zuletzt geändert durch das Abschlussprüfungsreformgesetz vom 10.5.2016. Er gilt für alle gesetzlichen Pflichtprüfungen und ist in der Neufassung auf Jahres- und Konzernabschlüsse für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 16.6.2016 begannen. Im Bestätigungsvermerk über die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Public Interest Entities – PIE; § 319a Abs. 1 S. 1 HGB) sind zusätzliche Angaben nach Art. 10 EU-VO Nr. 537/2014 vom 16.4.2014 zu machen. Von erheblicher Tragweite ist hierbei eine Beschreibung der bedeutsamsten beurteilten Risiken wesentlicher Falschdarstellungen (Key Audit Matters – besonders wichtige Prüfungssachverhalte), eine Zusammenfassung der Reaktion des Abschlussprüfers auf diese Risiken und ggf. wichtige Feststellungen, die sich in Bezug auf diese Risiken ergeben. Die bislang genannten Rechtsvorschriften sind knapp gefasst und überschaubar.

Kompliziert wird die Sachlage durch eine Reihe neuer und umfangreicher internationaler Prüfungsstandards (International Standards of Auditing – ISA), z.B. ISA 700, ISA 701, ISA 705 und ISA 706, die den Bestätigungsvermerk betreffen. Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW) hat Entwürfe für die entsprechenden analogen *deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung* vorgelegt.

Nach den ISA ersetzt die Berichterstattung über besonders wichtige Prüfungssachverhalte nicht Einschränkungen oder Versagungen des Bestätigungsvermerks und gesonderte Hinweise auf Risiken, die den Fortbestand des Unternehmens oder eines Konzernunternehmens gefährden (§ 322 Abs. 2 S. 3 HGB). Weiter kann es der Abschlussprüfer als notwendig erachten, den Abschlussadressaten Hinweise auf Umstände zu geben, auf die er in besonderer Weise aufmerksam machen möchte, ohne den Bestätigungsvermerk einzuschränken (§ 322 Abs. 3 S. 2 HGB); nach ISA 706 sind dies z.B. Hinweise zur Hervorhebung eines Sachverhalts im Abschluss, Lagebericht oder in einem sonstigen Prüfungsgegenstand, die nach Einschätzung des Abschlussprüfers von grundlegender Bedeutung für das Verständnis der Abschlussadressaten sind. Welches Verhältnis besteht nun zwischen besonders wichtigen Prüfungssachverhalten und Hinweisen zur Hervorhebung eines Sachverhalts im Bestätigungsvermerk bei PIE- und Non-PIE-Abschlussprüfungen?

ISA sollten als rechtlich verbindliche Normen in das deutsche Recht übernommen werden.

Klar ist, dass besonders wichtige Prüfungssachverhalte nach Einschätzung des Abschlussprüfers zugleich auch von grundlegender Bedeutung für das Verständnis der Abschlussadressaten sein können (ISA 706.A2). In diesem Fall muss der Abschlussprüfer die Bedeutung für den Abschlussadressaten in seiner Darstellung des Sachverhalts als besonders wichtigen Prüfungssachverhalt entsprechend hervorheben. Was aber gilt bei Non-PIE-Abschlussprüfungen, bei denen Art. 10 EU-VO Nr. 537/2014 nicht anzu-

wenden ist? Würden in Deutschland die ISA uneingeschränkt als Rechtsnormen gelten, wäre das kein Problem. Der Prüfer könnte in diesem Fall unter Berufung auf ISA 700.31 entscheiden, besonders wichtige Prüfungssachverhalte ggf. in den Be-

stätigungsvermerk eines Non-PIE-Unternehmens aufzunehmen. Das IDW sieht darin aber gegenwärtig eine Verletzung der Verschwiegenheitspflichten (IDW EPS 401.6, A9). Folgt man der IDW-Argumentation, könnte der Abschlussprüfer m.E. jedoch immer noch entscheiden, einen Hinweis nach § 322 Abs. 3 S. 2 bzw. Abs. 4 S. 3 HGB zu geben, weil solche Hinweise „Hervorhebungen von Sachverhalten“ oder „weitergehende Erläuterungen zum Inhalt der Rechnungslegung oder zur Tragweite des Prüfungsergebnisses beinhalten“ (WP Handbuch, 15. Aufl., 2017, M906).

Das Beispiel lehrt, dass das Zusammenspiel von Normen des HGB, der EU-VO Nr. 537/2014 sowie den ISA zum Bestätigungsvermerk komplex ist. Ist man der Auffassung, die ISA seien State-of-the-Art für die Durchführung der Abschlussprüfung und der Berichterstattung hierüber, und will man ihnen rechtliche Geltung vor einer zukünftigen Übernahme in europäisches Recht verschaffen (§§ 317 Abs. 5, 322 Abs. 1a HGB), dann müssen sie in deutsches Recht übernommen werden. Man kann es drehen oder wenden, wie man will: Das privatrechtlich organisierte IDW (e.V.) kann keine Rechtsnormen schaffen. „Die Prüfungsstandards des IDW werden nicht kontrolliert, obwohl die Abschlussprüferrichtlinie eine Letztverantwortung der Abschlussprüferaufsicht auch für die Prüfungsstandards vorsieht“ (Schülke, IDW Standards und Unternehmensrecht, 2014, S. 333).

Das Beispiel Bestätigungsvermerk belegt: Der vom IDW eingeschlagene deutsche Sonderweg bei der Umsetzung der ISA ist ein Irrweg. Die Wirtschaftsprüferkammer unter der Aufsicht der Abschlussprüferaufsichtsstelle sollte dies korrigieren und die ISA als rechtlich verbindliche Normen in das deutsche Recht übernehmen. Diesen Weg gehen überwiegend die anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union.