

Die Anwendung der International Standards on Auditing (ISA) im Rahmen der handelsrechtlichen Konzernabschlussprüfung und deren Berücksichtigung im Bestätigungsvermerk

Von Prof. Dr. Hans-Joachim Böcking, Dipl.-Kfm. Christian Orth und Dipl.-Kfm. Ralph Brinkmann,
alle Universität Mannheim

1 Problemstellung

Die Globalisierung der Kapitalmärkte hat eine intensive Diskussion hinsichtlich der Harmonisierung der Rechnungslegung ausgelöst. Dagegen führt die Diskussion um die Harmonisierung der Grundsätze, nach denen diese Rechnungslegung zu prüfen ist, bislang ein Schattendasein.¹ Die durch das Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz

¹ Zu den wenigen im deutschen Schrifttum vorzufindenden Beiträgen zählen insbesondere: *Baetge/Sell*, *StuB* 1999, S. 517 ff.; *Niehus* in FS Havermann, Hrsg.: *Lanfermann*, Düsseldorf 1995, S. 537 ff.; *Niehus* in FS Sieben, Hrsg.: *Matschke/Schildbach*, Stuttgart 1998, S. 483 ff.; *Ruhnke*, *DB* 1995, S. 940 ff.; *Ruhnke*, *WPK-Mitt.* 1997, S. 78 ff.; *Ruhnke*, *DB* 1999, S. 237 ff.; *Schindler* in *Theorie und Praxis der Wirtschaftsprüfung*, Hrsg.: *Richter*, Berlin 1997, S. 137 ff.; *Sell*, *Die Aufdeckung von Bilanzdelikten bei der Abschlußprüfung*, Düsseldorf 1999; v. *Wysocki* in FS Sieben, Hrsg.: *Matschke/Schildbach*, Stuttgart 1998, S. 534 ff.; *Wiedmann* in *Bilanzrecht unter dem Einfluß internationaler Reformzwänge*, Hrsg.: *Schruff*, Düsseldorf 1996, S. 149 ff.

(KapAEG)² eingeführte Öffnungsklausel des § 292a HGB ermöglicht seit 1998 deutschen börsennotierten Mutterunternehmen den Konzernabschluss nach international anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen aufzustellen. Den Geschäftsberichten 1998 der DAX 100 Unternehmen ist zu entnehmen, dass 18 Unternehmen diese Vorschrift in Anspruch nahmen, von denen 17 ihren Konzernabschluss nach International Accounting Standards (IAS) aufgestellt haben.³ Lediglich ein Unternehmen hat die Befreiungsvorschrift zur Anwendung der US-Generally Accepted Accounting Principles (US-GAAP) genutzt.⁴ Infolge des Kapitalgesellschaften- und Co-Richtlinie-Gesetzes (KapCoRiLiG)⁵ ist eine Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 292a HGB auf nicht börsennotierte Mutterunternehmen vorgesehen, sofern sie selbst oder zumindest eines ihrer Tochterunternehmen Wertpapiere an einem organisierten Markt i. S. d. § 2 Abs. 5 Wertpapierhandelsgesetz ausgegeben haben,⁶ so dass künftig mit einer stärkeren Inanspruchnahme der Öffnungsklausel gerechnet werden kann. Die Erwartungen der Kapitalmarktteilnehmer sind – auch aus Sicht des Gesetzgebers – das ausschlaggebende Moment für die Öffnung des deutschen Konzernbilanzrechts für internationale Rechnungslegungsgrundsätze.⁷ Zu den Erwartungen der Kapitalmarktteilnehmer sowie der geprüften Unternehmen zählt jedoch ebenfalls, dass die Abschlussprüfung der nach international anerkannten – und sofern die IAS zur Anwendung gelangen, auch harmonisierten – Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellten Konzernabschlüsse auch nach international einheitlichen Prüfungsgrundsätzen erfolgt;⁸ insbesondere soll das Urteil über die Prüfungsergebnisse den Adressaten in international vereinheitlichter Form mittels des sog. „*Auditor's Report*“ dargelegt werden.⁹ Als solche gelten die International Standards on Auditing (ISA), auf die im Rahmen der Prüfung der 17 befreienden IAS-Konzernabschlüsse der DAX 100 Unternehmen in 13 Fällen¹⁰ im Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers hingewiesen wurde.¹¹

Von größter praktischer Relevanz ist die Frage, ob deutsche Wirtschaftsprüfer die Abschlussprüfung nach deutschen Prüfungsgrundsätzen vornehmen und gleichzeitig auf die Anwendung der ISA im Bestätigungsvermerk hinweisen oder gar ausschließlich auf die Beachtung der ISA verweisen dürfen. Nach den Ergebnissen einer Vergleichsstudie des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) entsprechen die deutschen Prüfungsgrundsätze „in allen wesentlichen Punkten den ISA“¹². Um dies insbesondere gegenüber den ausländischen Adressaten der Abschlussprüfung zu verdeutlichen, wird mit der derzeitigen Reform der IDW-Verlautbarungen eine weitere Annäherung angestrebt. Der vorliegende

Beitrag nimmt eine kritische Würdigung dieses Reformprozesses auch unter Berücksichtigung der Auswirkungen des Gesetzes zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG)¹³ vor. Nach einem strukturellen Vergleich der deutschen

2 Gesetz zur Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit deutscher Konzerne an Kapitalmärkten und zur Erleichterung der Aufnahme von Gesellschafterdarlehen (Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz – KapAEG). Vgl. BGBl. I 1998, S. 707 ff.

3 Zudem ist festzustellen, dass zwei weitere Unternehmen einen dualen HGB und IAS Abschluss aufgestellt haben.

4 Weitere sieben Unternehmen haben einen dualen HGB und US-GAAP Abschluss erstellt. Lediglich ein Unternehmen erstellt noch einen parallelen Abschluss und zwar nach HGB und US-GAAP, so dass insgesamt 28 der DAX 100 Unternehmen nach international anerkannten Vorschriften Rechnung gelegt haben. Ein weiteres Unternehmen hat nach § 291 Abs. 2 HGB einen US-GAAP-Konzernabschluss veröffentlicht. Nach § 292a Abs. 2 Nr. 2 a HGB können neben IAS und US-GAAP grundsätzlich auch andere international anerkannte Rechnungslegungsvorschriften zur Anwendung kommen. Seitens der DAX 100 Unternehmen wurde von dieser Möglichkeit jedoch kein Gebrauch gemacht.

5 „Gesetz zur Durchführung der Richtlinie des Rates der Europäischen Union zur Änderung der Bilanz- und der Konzernbilanzrichtlinie hinsichtlich ihres Anwendungsbereichs (90/605/EWG), zur Verbesserung der Offenlegung von Jahresabschlüssen und zur Änderung anderer handelsrechtlicher Bestimmungen (Kapitalgesellschaften- und Co-Richtlinie-Gesetz – KapCoRiLiG)“. Vgl. zum Regierungsentwurf BT-Drucksache 14/1806 vom 15. 10. 1999. Der Regierungsentwurf ist am 16. 12. 1999 in dritter Lesung vom Bundestag in geänderter Form beschlossen und am 4. 2. 2000 vom Bundesrat angenommen worden. Vgl. BT-Drucksache 14/2353 vom 14. 12. 1999.

6 Vgl. BT-Drucksache 14/1806 vom 15. 10. 1999, S. 7. Die vom Bundestag am 16. 12. 1999 beschlossene Vorschrift des § 292a HGB hat gegenüber dem Regierungsentwurf keine Änderung erfahren.

7 In der Gesetzesbegründung des Regierungsentwurfs zum KapCoRiLiG heißt es diesbezüglich: „Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass – wie betroffene Unternehmen mehrfach geltend gemacht haben – insbesondere institutionelle Anleger von einem die organisierten Kapitalmärkte beanspruchenden Unternehmen zunehmend einen Konzernabschluss nach international anerkannten Rechnungslegungsstandards erwarten. Für im Freiverkehr gehandelte Unternehmen und sonstige konzernabschlusspflichtige Unternehmen besteht nach derzeitigen Kenntnissen keine entsprechende Investorenerwartung und infolgedessen auch kein sachlich rechtfertigender Grund für eine Befreiung von nationalen Bilanzrechtsvorschriften.“ BT-Drucksache 14/1806 vom 15. 10. 1999, S. 23.

8 Vgl. Böcking/Orth, DB 1998, S. 1241; Dörner/Schwegler, DB 1997, S. 285; Fliess, WPK-Mitt. Sonderheft Juni 1997, S. 131; Roussey, The CPA Journal, Oktober 1999, S. 14 ff.; Ruhnke (a.a.O. FN 1), S. 237; Thiele/Tschesche, DB 1997, S. 2497.

9 Vgl. Ruhnke (a.a.O. FN 1), S. 237; Wiedmann in Bilanzrecht (a.a.O. FN 1), S. 153 f.

10 Vgl. adidas-Salomon, Geschäftsbericht 1998, S. 65; Bayer AG, Geschäftsbericht 1998, S. 69; Bayerische Hypo- und Vereinsbank AG, Geschäftsbericht 1998, S. 83; Commerzbank AG, Geschäftsbericht 1998, S. 87; Deutsche Bank AG, Geschäftsbericht 1998, S. 126; Dresdner Bank AG, Geschäftsbericht 1998, S. 47; Heidelberger Druckmaschinen AG, Geschäftsbericht 1998, S. 105; Heidelberger Zement AG, Geschäftsbericht 1998, S. 81; Hoechst AG, Geschäftsbericht 1998, S. 21; Deutsche Lufthansa AG, Geschäftsbericht 1998, S. 121; Merck KGaA, Geschäftsbericht 1998, S. 119; Puma AG, Geschäftsbericht 1998, S. 49; Tarkett Sommer AG, Geschäftsbericht 1998, S. 72.

11 Bei den beiden dualen Konzernabschlüssen, welche die Vorschriften des HGB und die IAS berücksichtigen, findet sich jeweils ein Verweis auf die Beachtung der ISA. Vgl. Henkel KGaA, Geschäftsbericht 1998, S. 72; Schering AG, Geschäftsbericht 1998, S. 75.

12 Abschlussprüfung nach International Standards on Auditing (ISA), Hrsg.: IDW, Düsseldorf 1998, S. 768.

13 Vgl. BGBl. I 1998, S. 786 ff.

Prüfungsgrundsätze mit dem internationalen Regelwerk der ISA soll anhand einer Untersuchung der konkreten Transformation von zwei ausgewählten Prüfungsgrundsätzen festgestellt werden, inwieweit sich die deutschen Grundsätze materiell von den ISA unterscheiden. Hierauf aufbauend werden Verbesserungsvorschläge für den Harmonisierungsprozess der Prüfungsgrundsätze auf internationaler Ebene im Allgemeinen und des Reformprozesses der deutschen Prüfungsgrundsätze im Besonderen dargelegt. Ziel ist es, mit diesem Beitrag die Diskussion über den Harmonisierungsprozess der beiden Prüfungsgrundsatzsysteme anzuregen.

2 Internationale Harmonisierung der Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze

Auf internationaler Ebene fungiert das International Accounting Standards Committee (IASC) als Standard Setter der Rechnungslegungsvorschriften. Um die weltweite Anerkennung der IAS zu erreichen, strebt das IASC ein „*Endorsement*“, d.h. deren Empfehlung durch die internationale Vereinigung der Börsenaufsichtsbehörden, die International Organization of Securities Commissions (IOSCO), an. Für die Berufsgrundsätze der Accountancy Profession und Fragen der Prüfung fungiert auf internationaler Ebene die International Federation of Accountants (IFAC) als Standard Setter. Für die Abschlussprüfung von besonderer Bedeutung sind dabei die von einem der IFAC-Ausschüsse, dem International Auditing Practice Committee (IAPC), erarbeiteten ISA. Für den deutschen Berufsstand erlangen die ISA Bedeutung durch die Umsetzungsverpflichtung in deutsche Prüfungsgrundsätze, die das IDW und die Wirtschaftsprüferkammer (WPK) durch ihre Mitgliedschaft in der IFAC übernommen haben. Zur Vermeidung einer internationalen Erwartungslücke¹⁴ aufgrund von Missverständnissen über Art, Umfang und Zielsetzung einer auf Basis nationaler Prüfungsgrundsätze durchgeführten, aber für Zwecke der internationalen Kapitalmärkte bestimmten Abschlussprüfung, besteht das Bedürfnis nach weltweit einheitlichen Prüfungsstandards. Damit greifen die Zielsetzungen des IASC und der IFAC eng ineinander, wobei der vom Kapitalmarkt geforderte Harmonisierungsprozess von Rechnungslegung und Prüfung arbeitsteilig vollzogen wird.

Mit der ursprünglich angestrebten gleichzeitigen Empfehlung eines Gesamtpaketes von IAS und ISA durch die IOSCO kann jedoch nicht mehr gerechnet werden.¹⁵ Nach Abschluss des sog. „*Core Set of Standards*“ durch das IASC im Dezember 1998 widmet sich die „*Working Party No. 1 on Multinational Disclosure*“ der IOSCO der Frage, ob in der überarbeiteten Version der IAS die von der IOSCO geforderten Sachverhalte („*essential issues*“) ange-

messungen berücksichtigt worden sind. Mit einer Entscheidung wird nicht mehr vor der Annual Conference der IOSCO in Sydney im Mai 2000 gerechnet.¹⁶ Für die ISA kann der Zeitpunkt eines „*Endorsement*“ derzeit überhaupt nicht mehr abgeschätzt werden: „*There is currently no timetable set up with IOSCO. They are totally involved in reviewing the IASC standards. Once they have finished that work, we hope to set a timetable for audit standards.*“¹⁷ Der deutsche Berufsstand sollte daher verstärkt auf die Entwicklung der ISA Einfluss nehmen und bewährte deutsche Prüfungsgrundsätze, denen keine entsprechenden Normen im internationalen Regelwerk gegenüberstehen, auf internationaler Ebene etablieren. Zu verweisen ist hier z.B. auf die umfangreichen berufsständischen Regelungen bezüglich des deutschen Prüfungsberichts, der Prüfung des Lageberichts sowie der deutschen Grundsätze zur Prüfung von Konzernen. Es besteht hinreichend Anlass, sich sowohl auf internationaler Ebene als auch hinsichtlich der Umsetzung der ISA in deutsche Prüfungsgrundsätze kritisch mit diesem Harmonisierungsprozess auseinanderzusetzen.

3 Struktureller Vergleich der ISA mit den deutschen Prüfungsgrundsätzen

3.1 Aufbau und Inhalt der internationalen Prüfungsstandards des IAPC

Die derzeit gültige Grundstruktur der Verlautbarungen des IAPC zeichnet sich durch eine Dreiteilung der Prüfungsstandards aus. Als allgemeiner Teil können die „*Introductory Matters*“ mit ISA 100 „*Preface to International Standards on Auditing and Related Services*“, ISA 110 „*Glossary of Terms*“ und ISA 120 „*Framework of International Standards on Auditing*“ klassifiziert werden.¹⁸ Als besonderer Teil können die ISA bezeichnet werden, in denen die jeweiligen Standards zur Abschlussprüfung dargelegt werden, sowie die Standards zu den „*Specialized Areas*“ und zu den prüfungsnahen „*Related Services*“. Diese Standards sind nach Sachgebieten geordnet, die thematisch zu Sachgebieten („*subject matters*“) zusammengefasst werden.¹⁹ Der die Inter-

14 Zum Begriff der Erwartungslücke vgl. z.B. *Forster*, WPg 1994, S. 789 ff.

15 Eine gemeinsame Empfehlung prognostizierte noch im Juni 1996 der deutsche Vertreter im Council der IFAC. Vgl. *Fliess* (a.a.O. FN 8), S. 129. Ebenso *Hayn*, Internationale Rechnungslegung, Stuttgart 1997, S. 194.

16 Vgl. *Barckow*, DB 1999, S. 1179.

17 So äußerte sich auf Anfrage der Verfasser der First Technical Director der IFAC, *Jim Sylph*, am 31. Oktober 1999.

18 Nachfolgende Hinweise auf einzelne ISA beziehen sich auf deren Verlautbarung im IFAC Handbook 1999 Technical Pronouncements, Hrsg.: IFAC, New York 1999.

19 Vgl. *Jacob* in Weltweite Rechnungslegung und Prüfung, Hrsg.: IDW, Düsseldorf 1998, S. 164.

national Auditing Practice Statements (IAPS) umfassende ergänzende Teil hat weitgehend eigenständigen Charakter. Da eine unmittelbare Zuordnung zu den Sachgebietsgruppen der ISA grundsätzlich nicht erfolgt, sind die einzelnen IAPS als eigene Sachgebietsgruppen aufzufassen.²⁰ Durch Querverweise wird jedoch mehrfach eine Verbindung zu den ISA hergestellt, damit die IAPS ihre im „Preface“ dargelegte Aufgabe, den Prüfer bei der Anwendung der ISA zu unterstützen, erfüllen können. Obwohl die ISA Einzelverlautbarungen sind, können die Zusammenhänge zwischen den einzelnen Standards durch ihre Anordnung innerhalb eines dekadischen Systems, durch die erläuternden Ausführungen im „Preface“ und im „Framework“ sowie durch zahlreiche Querverweise nachvollzogen werden.²¹

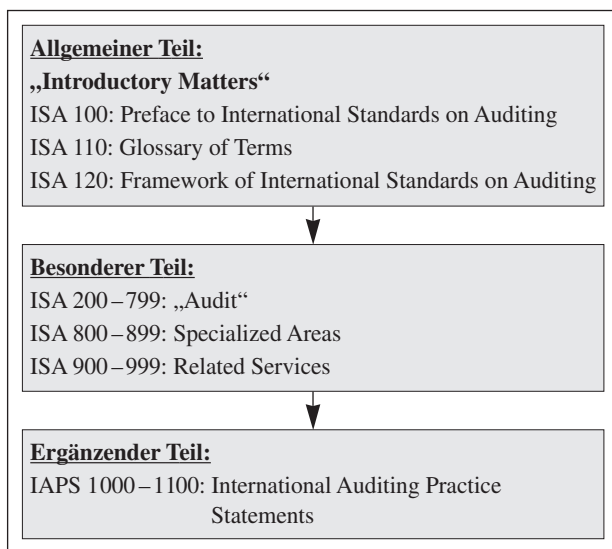


Abbildung 1: Grundstruktur der vom IAPC verlautbarten ISA und IAPS²²

Die im allgemeinen Teil getroffenen Feststellungen sind grundlegend für die Interpretation der ISA des besonderen Teils und der IAPS des ergänzenden Teils, in denen die Grundsätze für die eigentliche Facharbeit des Prüfers niedergelegt sind. Die Verlautbarungen des IAPC weisen insgesamt einen hohen Detaillierungsgrad auf.²³ Sie enthalten zahlreiche beschreibende und erklärende Formulierungen,²⁴ Beispiele und umfangreiche Anhänge; sie haben ausgesprochenen Checklistencharakter.

Im „Preface“, welches Ziele und Ansprüche der ISA und IAPS sowie die Arbeitsweise des IAPC beschreibt, wird insbesondere klargestellt, dass bei der Erarbeitung der IAPC-Verlautbarungen die Existenz nationaler Regelungen und eventuell bestehender formeller oder inhaltlicher Unterschiede berücksichtigt werden.²⁵ Eine Transformation contra legem wird nicht gefordert. Dadurch können die ISA leichter adaptiert werden. Im Abschnitt „Authority Attaching to International Standards on Auditing“ des

ISA 100 werden deren Anwendungsbereich und Handhabung beschrieben:

- Die ISA sind sowohl im Rahmen von Abschlussprüfungen („audits of financial statements“) und Prüfungen anderer Sachverhalte („audit of other information“) als auch – falls notwendig in angepasster Form – auf prüfungsnahen Dienstleistungen („related services“) anzuwenden.²⁶
- Die ISA beinhalten zum einen Grundprinzipien („basic principles“) und wesentliche Prüfungshandlungen („essential procedures“), die durch schwarzen Fettdruck („identified in bold type black lettering“) gekennzeichnet sind, sowie zum anderen damit zusammenhängende erklärende und beschreibende Hinweise („related guidance in the form of explanatory and other materials“).²⁷ Diese beiden Kategorien stehen in einem engen Sinnzusammenhang. Für das richtige Verständnis und die richtige Anwendung der Grundprinzipien und wesentlichen Prüfungshandlungen ist der gesamte Text der ISA, also nicht nur die fettgedruckten Passagen, heranzuziehen.²⁸

Die herausragende Bedeutung der Feststellungen dieses Abschnitts wird dadurch unterstrichen, dass sie jedem ISA des besonderen Teils nochmals gesondert vorangestellt werden. Zudem werden, um Missverständnissen bei der Auslegung und Anwendung der ISA vorzubeugen, Einschränkungen bzgl. des Anwendungsbereichs des jeweiligen ISA in einem sich anschließenden „Introductory Paragraph“ klargestellt. Ferner verdeutlicht ISA 100 im Abschnitt „The Authority Attaching to International Auditing Practices Statements“, dass die IAPS bzgl. ihrer Verbindlichkeit für den Prüfer nicht den Anspruch eines Standards erheben. Vielmehr sollen sie den Prüfer in Form von praktischen Hinweisen bei der Anwendung der ISA und der Ausübung einer guten Berufspraxis unterstützen.²⁹ Abschließend ent-

20 Vgl. Ruhnke in Theorie und Praxis der Wirtschaftsprüfung, Hrsg.: Richter, Berlin 1997, S. 135.

21 Vgl. v. Wysocki in FS Sieben (a.a.O. FN 1), S. 546 und S. 548.

22 Vgl. Handbook 1999, Hrsg.: IFAC (a.a.O. FN 18), S. 33 ff.

23 Vgl. Abschlussprüfung nach ISA, Hrsg.: IDW (a.a.O. FN 12), S. 765.

24 Vgl. Fliess (a.a.O. FN 8), S. 127.

25 Vgl. ISA 100.7-8.

26 Vgl. ISA 100.9. Hierbei müssen die ISA nur auf wesentliche Sachverhalte angewendet werden. Vgl. ISA 100.13.

27 Vgl. ISA 100.10; Ruhnke (a.a.O. FN 1), S. 80 f.; Wiedmann in Bilanzrecht (a.a.O. FN 1), S. 159. Diese erst im sog. „Codification Project“ geschaffene Differenzierung stellt den Hauptstreitpunkt zwischen IAPC und IOSCO dar und verhindert bisher das angestrebte „Endorsement“ der ISA durch die IOSCO.

28 Bei Vorliegen außergewöhnlicher Umstände sind Abweichungen von den ISA durch den Prüfer zulässig, wenn dadurch das Ziel der Prüfung wirksamer erreicht werden kann. Der Prüfer wird jedoch dazu angehalten, das Abweichen zu begründen. Vgl. ISA 100.11-12.

29 Vgl. ISA 100.9-17. Vgl. auch Ruhnke, Theorie und Praxis (a.a.O. FN 20), S. 117.

hält das „Preface“ als Anlage einen Formulierungsvorschlag eines „Preface to National Standards on Auditing and Related Services“ für die Länder, die sich entschieden haben, die ISA als nationale Standards zu übernehmen.

Die offizielle Sprache der von der IFAC herausgegebenen Verlautbarungen ist Englisch.³⁰ Die IFAC hat daher einen „Glossary of Terms“ erarbeitet, um den Standards in der Terminologie und der sprachlichen Darstellung eine größere Einheitlichkeit zu geben und das bestehende Sprachrisiko durch ausführliche Erläuterungen zentraler Begriffe zu vermindern.³¹ Mit dem Ziel, das Verständnis und die Anwendung der internationalen Verlautbarungen auch in den nicht englischsprachigen Ländern zu fördern, unterstützt die IFAC ausdrücklich autorisierte Übersetzungen durch die nationalen Mitgliedsorganisationen.³²

Das „Framework of International Standards on Auditing“ dient als Bezugsrahmen, der die konzeptionellen Grundlagen für die Ausarbeitung der ISA festlegt.³³ In Hinblick auf die Abschlussprüfung definiert ISA 120 den Prüfungsgegenstand, also das zugrunde liegende Financial Reporting Framework, und betont die erhöhte Glaubwürdigkeit geprüfter Abschlüsse. Es wird jedoch klargestellt, dass auch die Abschlussprüfung nur mit hoher, nicht aber mit absoluter Sicherheit gewährleisten kann, dass die geprüften Abschlüsse in allen wesentlichen Aspekten in Übereinstimmung mit den ihnen zugrunde liegenden Rechnungslegungsregelwerken aufgestellt worden sind.

3.2 Umsetzungsverpflichtung der ISA durch das IDW und die WPK unter Berücksichtigung nationaler Besonderheiten

Die Verlautbarungen der IFAC richten sich an die nationalen Mitgliedsorganisationen, die mit ihrem Beitritt zur IFAC die Verpflichtung übernommen haben, die ISA in nationale Prüfungsgrundsätze zu transformieren.³⁴ Nach der Satzung der IFAC haben die Mitgliedsorganisationen die Arbeit und Zielsetzung der IFAC dadurch zu unterstützen, dass sie die Berufsangehörigen über die einzelnen Verlautbarungen der IFAC unterrichten³⁵ und darüber hinaus nach besten Kräften („by using their best endeavors“)³⁶ darauf hinwirken, dass diese in nationale Vorschriften oder Grundsätze transformiert werden, wenn und soweit dies unter nationalen Gegebenheiten möglich ist. Speziell auf die ISA bezogen regelt die Satzung, dass die Mitgliedsorganisationen „the principles on which are based International Standards on Auditing“ in ihre nationalen Prüfungsgrundsätze aufzunehmen haben.³⁷ Für den deutschen Berufsstand erhebt das IDW den Anspruch, dieser Verpflichtung nachzukommen.³⁸ Nationale Besonderheiten schrän-

ken jedoch die Möglichkeit einer vollumfänglichen Umsetzung oftmals ein. In diesen Fällen haben das IDW und die WPK die zuständigen Instanzen zur Schaffung der Voraussetzungen für die Transformation zu veranlassen.³⁹ In Deutschland ist die zuständige Instanz der Gesetzgeber, so dass die gesetzlichen Rahmenbedingungen letztlich als einzige Nebenbedingung einer vollumfänglichen Umsetzung bezeichnet werden können.⁴⁰ Stehen gesetzliche Vorschriften einer Transformation der ISA entgegen, so gilt: „ISAs do not override the local regulations ... governing the audit of financial or other information in a particular country.“⁴¹

Der „Zweiteilung des Regelwerkes“⁴² in Deutschland, in Gesetze auf der einen und berufsständische Verlautbarungen auf der anderen Seite, steht mit den ISA ein einheitliches Regelwerk eines privaten Standard Setters gegenüber. Dieser Umstand steht einer Harmonisierung dennoch nicht entgegen, da beide Seiten – Gesetzgeber und Berufsstand – an der internationalen Akzeptanz der deutschen Prüfung interessiert sind. So wird auch mit dem KonTraG eine Annäherung an internationale Prüfungsstandards verfolgt.⁴³ Hinzu kommt das große Interesse der in Deutschland ansässigen, international agierenden

30 Vgl. ISA 100.22.

31 Vgl. *Fliess* (a.a.O. FN 8), S. 127.

32 Für den deutschen Berufsstand hat die WPK eine autorisierte Übersetzung erstellt. Vgl. International Standards on Auditing (ISAs) – Internationale Prüfungsgrundsätze: Autorisierte Übersetzung der Verlautbarungen der IFAC (Stand: April 1998), Hrsg.: WPK, Stuttgart 1999.

33 Vgl. *Kaminski/Marks* in FS Havermann, Hrsg.: *Lanfermann*, Düsseldorf 1995, S. 250; *Ruhnke* (a.a.O. FN 1), S. 943. Dieses Framework wird derzeit überarbeitet. Vgl. dazu *IDW-Ausschuß für internationale Zusammenarbeit*, FN-IDW 1997, S. 300; *Roussey* in *Weltweite Rechnungslegung und Prüfung*, Hrsg.: IDW, Düsseldorf 1998, S. 152 ff. sowie den Exposure Draft „Reporting on the Credibility of Information“, Hrsg.: IFAC, New York 1997.

34 Vgl. Abschlussprüfung nach ISA, Hrsg.: IDW (a.a.O. FN 12), S. 1; *Rückle/Klatte*, WISU 1994, S. 140; *Ruhnke* (a.a.O. FN 1), S. 81.

35 Vgl. z. B. die Zusammenstellung der Veröffentlichungen der IFAC in *IDW*, FN-IDW 1998, S. 86c ff. Außerdem unterrichtet das IDW seine Mitglieder in den Fachnachrichten unter der Rubrik „Internationale Facharbeit“ über die Sitzungen des IAPC der IFAC.

36 Dieser Passus der Satzung ist im „Preface to International Standards on Auditing and Related Services“ als Fußnote zu ISA 100.16 abgedruckt. Vgl. auch *Kütting/Hayn* in HdR, Rn. 127.

37 Aufgrund dieser Formulierung ist eine Adaption der ISA in identischer Form als nationale Prüfungsgrundsätze nicht zwingend erforderlich. In der Struktur kann von den ISA abgewichen werden. *Fliess* geht dabei davon aus, dass nur fettgedruckte ISA-Passagen zwingend zu transformieren seien und eine Umsetzung der nicht fettgedruckten Passagen eine Einzelfallentscheidung darstelle. Vgl. *Fliess* (a.a.O. FN 8), S. 130.

38 Die WPK beschäftigt sich primär mit den berufsrechtlichen Aspekten und überlässt daher diese Facharbeit dem IDW. Vgl. *WPK*, WPK-Mitt. 1997, S. 39; *WPK*, WPK-Mitt. 1997, S. 217; *Taupitz*, BB 1990, S. 2367.

39 Vgl. WP-Handbuch 1996 Bd. 1, B Tz. 61.

40 In diesem Sinne auch *Jacob*, *Weltweite Prüfung* (a.a.O. FN 19), S. 160.

41 ISA 100.16.

42 *Jacob*, *Weltweite Prüfung* (a.a.O. FN 19), S. 158.

43 Vgl. *Böcking/Orth*, WPK 1998, S. 351; *Ernst*, WPK 1998, S. 1025.

Unternehmen an einer Prüfung nach internationalen Standards.⁴⁴ Vor dem Hintergrund dieser Übereinstimmung aller beteiligten Kreise, die deutschen Prüfungsgrundsätze an den internationalen Standards auszurichten, ist nachfolgend zu untersuchen, welche Initiativen bisher ergriffen wurden und welche weiteren Reformüberlegungen angestrengt werden.

3.3 Transformationsprozess der ISA in Prüfungsgrundsätze des IDW vor dem Hintergrund der Neustrukturierung der bisherigen berufsständischen Verlautbarungen

3.3.1 Erarbeitung neuer Prüfungsstandards und Prüfungshinweise unter Beachtung der ISA

Grundsätzlich besteht für den deutschen Berufsstand die Möglichkeit, die ISA direkt zu übernehmen und an die Stelle der bisherigen Verlautbarungen treten zu lassen, mit der Einschränkung, dass einzelne ISA, denen zwingende gesetzliche Vorschriften entgegenstehen, außer Kraft gesetzt werden müssten. Dieser, beispielsweise in den Niederlanden⁴⁵ nachgegangenen Vorgehensweise ist der deutsche Berufsstand jedoch nicht gefolgt. Statt dessen hat das mit der Facharbeit betraute IDW – auch aufgrund der durch das KonTraG reformierten bzw. neu eingeführten gesetzlichen Vorschriften zur Abschlussprüfung in den §§ 316–324 HGB⁴⁶ – begonnen, die bisherigen Fachgutachten 1–3/1988 sowie die bestehenden Stellungnahmen⁴⁷ formell und materiell zu überarbeiten. Konkret verfolgt diese Reform auch das Ziel, mit der Anwendung der nationalen Grundsätze ohne einschränkende Zusätze die Anwendung der ISA bestätigen zu können, damit deutsche Testate weltweit uneingeschränkt von den Kapitalmärkten und Börsenaufsichtsbehörden anerkannt werden.⁴⁸ Drei grundlegende Änderungen kennzeichnen diese Reform:⁴⁹

1. Die Bezeichnungen der Verlautbarungen wurden geändert, d.h. anstelle der Bezeichnungen „Fachgutachten“ und „Stellungnahmen“ sind die Bezeichnungen „IDW Prüfungsstandards (IDW PS)“ sowie „IDW Prüfungshinweise (IDW PH)“ getreten; in der Entwurfsphase der IDW PS werden diese mit dem Zusatz „Entwurf“ (IDW EPS) versehen,⁵⁰
2. die Verlautbarungen weisen einen höheren Detaillierungsgrad auf und
3. die Lesbarkeit der Verlautbarungen wird durch eine einheitliche Struktur, die durch die Einführung einer systematischen Nummerierung nach Sachgebietsgruppen erreicht werden soll, sowie durch die Einführung von Textziffern verbessert.

Bis zum Abschluss des Reformprozesses besteht die Übergangsproblematik, dass einige der bisherigen

Verlautbarungen weder den neuen gesetzlichen Vorschriften zur Abschlussprüfung noch den aktuellen ISA angepasst sind. Inhalte alter Verlautbarungen müssen aus ihrem ursprünglichen Konzept herausgelöst und in das neue Gliederungskonzept überführt werden. Dies ist insbesondere für die Fachgutachten 1–3/1988 festzustellen. So bleiben nach derzeitigem Stand durch die noch anstehende Verabschiedung der IDW EPS 200 „Ziele und Allgemeine Grundsätze der Durchführung von Abschlußprüfungen“, IDW EPS 201 „Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlußprüfung“ und IDW EPS 240 „Grundsätze der Planung von Abschlussprüfungen“ die Abschnitte „D. Grundsätze für die Prüfungsdurchführung“ (Unterabschnitte II. bis IV.) und „E. Besonderheiten der Konzernabschlußprüfung“ des Fachgutachtens 1/1988 „Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen“ weiterhin gültig. Gleichwohl soll der künftige IDW PS 200 die Grundlage für diese beiden Abschnitte bilden, ohne sie zu ersetzen. Auch das in den IDW PS 450 „Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlußprüfungen“ überführte gleichlautende Fachgutachten 2/1988 gilt für die Prüfung von Jahres- bzw. Konzernabschlüssen in eingeschränktem Umfang oder von Teilen des Abschlusses bis zur Verabschiedung eines hierfür eigens vorgesehenen Prüfungsstandards in einzelnen Passagen fort.⁵¹ Das Fachgutachten 2/1988 ist gleichwohl aufgehoben, da durch einen Fußnotenverweis diese Sachverhalte substantiell als in IDW PS 450 geregelt gelten. Das Fachgutachten 3/1988 „Grundsätze für die Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlußprüfungen“, das Fachgutachten 1/1953 i.d.F. 1990 „Offenlegung der geprüften Jahresabschlüsse und Lageberichte“ sowie der in der HFA-Verlautbarung „Bestätigungsvermerk zu einem befreienden Konzernabschluss nach § 292a HGB“ enthaltene Formulierungsvorschlag für einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk zu

44 Vgl. Böcking/Orth, DB 1998, S. 1878; Ruhnke (a.a.O. FN 1), S. 237.

45 Vgl. Schilder in Act of the Conference on the Role, the Position and the Liability of the Statutory Auditor within the European Union, Hrsg.: Europäische Kommission, Brüssel 1997, S. 127. Nach einer 1998 durchgeführten Studie der IFAC haben insgesamt 18 der 65 antwortenden Organisationen bestätigt, dass die ISA vollständig als nationale Prüfungsstandards adaptiert wurden. Vgl. Roussey (a.a.O. FN 8), S. 16.

46 Vgl. Böcking/Orth (a.a.O. FN 8), S. 1241 ff.

47 Vgl. Fachgutachten und Stellungnahmen, Loseblattsammlung, Hrsg.: IDW, Düsseldorf 1999.

48 Vgl. Fliess (a.a.O. FN 8), S. 131; Jacob, Weltweite Prüfung (a.a.O. FN 19), S. 165.

49 Vgl. IDW, WPg 1998, S. 652.

50 Nachfolgende Hinweise auf einzelne IDW PS bzw. IDW EPS beziehen sich auf deren Verlautbarung in IDW Prüfungsstandards (IDW PS), IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung (IDW RS), IDW Standards (IDW S), Loseblattsammlung, Hrsg.: IDW, Düsseldorf 1999.

51 Vgl. IDW PS 450.5, dort Fußnote 2.

einem nach den IAS aufgestellten Konzernabschluss sind durch IDW PS 400 „Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlußprüfungen“ und Abschnitt F. der HFA-Stellungnahme 4/1996 „Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen durch Wirtschaftsprüfer“ ersetzt worden. Analog zur Vorgehensweise bei dem Fachgutachten 2/1988 gelten die im Fachgutachten 3/1988 enthaltenen Grundsätze zur Erteilung von Bescheinigungen aufgrund von Prüfungen des Jahresabschlusses in eingeschränktem Umfang oder von Teilen des Jahresabschlusses fort, bis diese Grundsätze in einem IDW Prüfungsstandard explizit – also nicht durch den formellen Verweis auf ein nicht mehr gültiges Fachgutachten – geregelt werden.

Aus den vorstehenden Erläuterungen wird deutlich, welche Schwierigkeiten sich bei der Überführung heterogener, historisch gewachsener Verlautbarungen in ein neu entwickeltes homogenes Gliederungsprinzip ergeben. Dies stellt für die berufsständische Praxis und interessierte Öffentlichkeit eine unbefriedigende Situation dar. Zwar sieht der „*due process*“, also die Vorgehensweise zur Verabschiedung der neuen Verlautbarungen und der damit verbundene Transformationsprozess der ISA, neben einer Abstimmung mit dem gesamten Prüferberuf auch die Beteiligung der interessierten Öffentlichkeit vor, jedoch besteht u.E. diesbezüglich ein Verbesserungsbedarf.⁵²

Zum einen ist eine mangelnde Transparenz des Reformprozesses festzustellen, da das IDW bislang das weitere Vorgehen hinsichtlich der noch zu transformierenden ISA gegenüber der Öffentlichkeit nicht dargelegt hat. Hieraus ergibt sich die Forderung, zumindest einen Zeitplan für die Überführung alter Verlautbarungen in das neue Gliederungssystem bzw. die vorgesehene Erstellung neuer Standards offenzulegen. Ein solcher Zeitplan würde auch die Dauer des Dilemmas des IDW, einerseits schnellstmöglich den Reformprozess zu vollziehen und andererseits einen angemessenen Zeitrahmen für die Mitwirkung an der Entwicklung von Prüfungsgrundsätzen einzuräumen, verdeutlichen und die Möglichkeit zur Mitwirkung fördern. Überlegenswert wäre ebenfalls, auch die IDW Prüfungshinweise als Entwurfsform zu veröffentlichen, bevor sie endgültig verabschiedet werden. Zum anderen sieht dieser „*due process*“ keine einheitlichen Fristen zur Stellungnahme vor. Es wäre u.E. überlegenswert, einen für alle Verlautbarungen verbindlichen Mindestzeitraum zwischen der Veröffentlichung der Entwürfe und der eingeräumten Möglichkeit zur schriftlichen Stellungnahme vorzusehen, um eine ausreichende Einbindung der Mitglieder des Berufsstands und der interessierten Öffentlichkeit zu ermöglichen. Insbesondere sollte nicht das

Datum der Verabschiedung maßgebend sein, sondern vielmehr der Tag der erstmaligen Veröffentlichung. Beispielsweise wurde der IDW EPS 201 am 25. 6. 1999 verabschiedet, jedoch erst am 8. 9. 1999 den Berufsangehörigen durch Veröffentlichung in den IDW-Fachnachrichten zugänglich gemacht; Fristablauf zur Stellungnahme war bereits der 29. 10. 1999.

Dieses Beispiel einer anderthalb monatigen Äußerungsfrist ist insoweit unbefriedigend, als der IDW EPS 201 die Auffassung des IDW zur Bedeutung der ISA darlegt: „Die von internationalen Berufsorganisationen (z.B. IFAC) herausgegebenen Verlautbarungen zu den Prüfungsgrundsätzen haben **keine – auch keine ergänzende – Bedeutung** für die deutschen Prüfungsgrundsätze.“⁵³ Ferner heißt es dort: „Die Durchführung von Abschlußprüfungen hat nach den deutschen Prüfungsgrundsätzen zu erfolgen. Dies gilt auch, wenn ein der Prüfung zugrunde liegender Abschluß nicht nach deutschen Rechnungslegungsgrundsätzen erstellt wurde (z.B. Konzernabschlüsse nach § 292a HGB).“⁵⁴ Im Rahmen der Beschreibung des Prüfungsumfanges im Bestätigungsvermerk gemäß IDW PS 400 vom 24. 6. 1999 „sind die Grundsätze zu nennen, nach denen die Prüfungsplanung und Prüfungsdurchführung erfolgen. Hierzu ist auf die vom IDW festgestellten Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung (GoA) Bezug zu nehmen. **Ergänzend kann auf die International Standards on Auditing (ISA)** oder andere nach Urteil des Abschlussprüfers mit den vom IDW festgestellten Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlußprüfung vereinbare Prüfungsgrundsätze **verwiesen werden**“⁵⁵, während die Verlautbarung „Bestätigungsvermerk zu einem befreienden Konzernabschluß nach § 292a HGB“ vom 8. 5. 98 sowie der Entwurf des IDW PS 400 vom 26. 6. 98 diese Möglichkeit des Hinweises auf die ISA nicht vorsahen.

Einen ausschließlichen Verweis auf die ISA lässt das IDW gemäß IDW EPS 201.22 nur im Falle freiwilliger Abschlussprüfungen zu und stellt dabei explizit klar, dass eine entsprechende gesonderte

52 Zu den einzelnen Prozessschritten vgl. IDW, WPg 1999, S. 652. Vgl. auch IDW EPS 201.27, demzufolge „die IDW Prüfungsstandards ... vom Hauptfachausschuss des IDW oder in Abstimmung mit diesem von den Fachausschüssen des IDW in einem Verfahren verabschiedet [werden], in dem den Berufsangehörigen und der interessierten Öffentlichkeit durch die Veröffentlichung von Entwürfen die Möglichkeit eingeräumt wird, Anregungen in die abschließenden Beratungen einfließen zu lassen.“

53 IDW EPS 201.30 (Hervorhebung durch die Verfasser).

54 IDW EPS 201.20.

55 IDW PS 400.30 (Hervorhebung durch die Verfasser). Ebenso der Formulierungsvorschlag Nr. 4 Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk bei einem nach den IAS aufgestellten befreienden Konzernabschluß nach § 292a HGB: „sowie unter ergänzender Beachtung der International Standards on Auditing (ISA)“.

Beauftragung mit dem Verzicht auf die Anwendung weitergehender deutscher Prüfungsgrundsätze einhergeht. Das IDW unterstellt offenbar, dass die Unterschiede zwischen den von ihm verabschiedeten Prüfungsgrundsätzen einerseits und den ISA andererseits sich beschränken auf

1. Unterschiede aufgrund weitergehender deutscher Prüfungsgrundsätze und
2. Unterschiede aufgrund zwingender gesetzlicher Vorschriften.

Folglich negiert das IDW offenbar die mögliche Existenz von

3. Unterschieden aufgrund weitergehender Anforderungen der ISA, die nicht in Widerspruch zu gesetzlichen Vorschriften stehen (z.B. ISA 540: Prüfung von Schätzungen bei der Abschlusserstellung), und
4. Unterschieden, die sich nicht auf zwingende gesetzliche Vorschriften zurückführen lassen, sondern lediglich auf einer abweichenden Berufsauffassung des IDW gegenüber den ISA beruhen (z.B. ISA 700.38 „*disclaimer of opinion*“, also der „Verweigerung des Prüfungsurteils“⁵⁶).

Für die in den Geschäftsberichten 1998 der DAX 100 Unternehmen offengelegten Bestätigungsvermerke stellt sich folgende Situation dar: Von den 13 Bestätigungsvermerken zu befreienden IAS-Konzernabschlüssen nach § 292a HGB verweisen fünf, von den beiden dualen HGB-IAS-Konzernabschlüssen einer ausschließlich auf die ISA, ohne auf die deutschen Prüfungsgrundsätze Bezug zu nehmen. Die übrigen verweisen alleamt sowohl auf die deutschen Prüfungsvorschriften oder -grundsätze als auch auf die Anwendung oder Beachtung der ISA. Weder die HFA-Verlautbarung noch der IDW EPS 400 sahen zum Zeitpunkt der Testatserteilung einen ausschließlichen Verweis auf die ISA, sondern vielmehr einen zwingenden Verweis auf die „Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung“ vor.⁵⁷ Unter Hinzuziehung des IDW PS 201.22 würden nach heutigem Kenntnisstand diese sechs Bestätigungsvermerke den Anschein vermitteln, dass die Prüfungen nach den angeblich „weniger restriktiven“ ISA durchgeführt wurden. Da es sich bei den genannten Prüfungen um Pflichtprüfungen nach den §§ 316 ff. HGB handelt, kann unterstellt werden, dass die Abschlussprüfung unter vollständiger Be-

achtung deutscher Prüfungsgrundsätze erfolgt ist. Um dies den Adressaten des Bestätigungsvermerks zu verdeutlichen, müsste zumindest bei künftigen Prüfungen zwingend auf die Beachtung deutscher Prüfungsgrundsätze verwiesen werden. Um auch den Informationsinteressen der (ausländischen) Investoren zu entsprechen, ist zudem der Hinweis auf die Beachtung der ISA erforderlich. Fraglich ist jedoch, ob der Verweis auf die gleichzeitige Beachtung beider Regelwerke eine Deckungsgleichheit der deutschen und der internationalen Prüfungsgrundsätze impliziert, die in dieser Form offenbar nicht gegeben ist. Mit anderen Worten: Erfordert der Verweis auf die deutschen Prüfungsgrundsätze und die ISA eine „duale“ Prüfung?

3.3.2 Auswirkungen unterschiedlicher Gliederungsprinzipien

Festzustellen ist zunächst einmal, dass sich das IDW mit dem gewählten Gliederungsprinzip lediglich für eine „lose“ Annäherung an die ISA entschieden hat,⁵⁸ wie die nachfolgende Tabelle 1 veranschaulicht.

IDW-Gliederungsprinzip		ISA-Gliederungsprinzip	
<u>Prüfungsstandards</u>		<u>Prüfungsstandards</u>	
• IDW PS 100	Zusammenfassender Standard	• ISA 100–199	Einführung
• IDW PS 120–199	Qualitätssicherung	• ISA 200–299	Verantwortlichkeit
• IDW PS 200–249	Prüfungsgegenstand und Prüfungsauftrag	• ISA 300–399	Planung
• IDW PS 250–299	Prüfungsansatz	• ISA 400–499	Interne Kontrolle
• IDW PS 300–399	Prüfungsdurchführung	• ISA 500–599	Prüfungsnachweise
• IDW PS 400–499	Bestätigungsvermerk, Prüfungsbericht und Bescheinigungen	• ISA 600–699	Verwendung der Arbeiten Dritter
• IDW PS 500–799	Abschlussprüfung von Unternehmen bestimmter Branchen	• ISA 700–799	Prüfungsfeststellungen und Berichterstattung
• IDW PS 800–999	Review- und andere Reportingaufträge	• ISA 800–899	Spezielle Bereiche
		• ISA 900–999	Prüfungsnahe Dienstleistungen
<u>Prüfungshinweise</u>		<u>Prüfungshinweise</u>	
• IDW PH 9.120-9.999 (analog PS)		• IAPS 1000–1100 (nicht analog ISA)	

Tabelle 1: Gegenüberstellung der Gliederungsprinzipien der Prüfungsgrundsätze

Die gewählte lose Form der Anpassung kann u.E. zur Transparenz deutscher Prüfungsgrundsätze im Ausland nur bedingt beitragen; ein unmittelbarer Vergleich nach Sachgebietsgruppen ist nicht möglich, zumal derzeit noch unklar ist, welche Num-

56 Autorisierte Übersetzung, Hrsg.: WPK (a.a.O. FN 32), S. 439.

57 Vgl. IDW-Hauptfachausschuss, FN-IDW 1998, S. 178; IDW EPS 400.30.

58 Vgl. IDW (a.a.O. FN 49), S. 653.

mern den einzelnen, noch zu überarbeitenden Verlautbarungen des IDW zugeordnet werden. Insbesondere ausländische Adressaten können derzeit ihre Erwartungen an Art und Umfang einer nach deutschen Prüfungsgrundsätzen durchgeführten Abschlussprüfung nur bedingt überprüfen, da das neue Gerüst erst rudimentär aufgefüllt ist (siehe folgende Tabelle 2). Hierüber kann auch nicht der Sachverhalt hinwegtäuschen, dass die Prüfungsgrundsätze und -hinweise jeweils in einer englischen Übersetzung veröffentlicht werden sollen. Insofern wird die Forderung, zumindest einen Zeitplan für die Überführung alter Verlautbarungen in das neue Gliederungssystem bzw. die vorgesehene Erstellung neuer Standards offenzulegen, untermauert.

Innerhalb der neuen Verlautbarungen des IDW wird direkt auf Abweichungen von den ISA eingegangen. Im letzten Abschnitt jedes Prüfungsstandards werden Hinweise aufgenommen, inwieweit eine Übereinstimmung mit den ISA besteht und welche darüber hinausgehenden Anforderungen zu erfüllen sind. Auffallend ist dabei, dass keine ausdrückliche Differenzierung vorgenommen wird, wann die deutschen Verlautbarungen aufgrund zwingender gesetzlicher Regelungen von den ISA abweichen und wann Abweichungen lediglich aufgrund abweichender berufsständischer Auffassung (des IDW) bestehen. Auf verbliebene Unterschiede im Detaillierungsgrad wird – soweit feststellbar – überhaupt nicht hingewiesen. Im Ergebnis behält sich das IDW vor, die ISA nicht direkt zu adaptieren, sondern ihre Anwendung in Deutschland vom Umsetzungsvorbehalt abhängig zu machen. Fraglich ist jedoch, ob sich ein deutscher Abschlussprüfer auf die vom IDW propagierte vollständige Umsetzung der ISA durch das IDW verlassen kann oder nicht doch materielle Unterschiede bestehen,⁶⁰ aus denen bei einem Verweis auf die ISA im Bestätigungsvermerk neben einer Vergrößerung der Erwartungslücke auch Haftungsrisiken für den Abschlussprüfer entstehen können.

Prüfungsstandard Prüfungshinweis	verabschiedet am	Bezeichnung
IDW EPS 200	25. 6. 1999	Ziele und allgemeine Grundsätze von Abschlußprüfungen
IDW EPS 201	25. 6. 1999	Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlußprüfung
IDW EPS 202	22. 11. 1999	Die Beurteilung von zusätzlichen Informationen, die von Unternehmen mit dem Jahresabschluss veröffentlicht werden
IDW PS 208	25. 6. 1999	Zur Durchführung von Gemeinschaftsprüfungen (Joint-Audit)
IDW EPS 230	22. 11. 1999	Kenntnis über die Geschäftstätigkeit sowie das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld des zu prüfenden Unternehmens im Rahmen der Abschlussprüfung
IDW EPS 240	22. 11. 1999	Grundsätze der Planung von Abschlussprüfungen
IDW PS 340	25. 6. 1999	Die Prüfung des Risikofrüherkennungssystems nach § 317 Abs. 4 HGB
IDW PS 350	26. 6. 1998	Prüfung des Lageberichts
IDW PS 380	26. 6. 1998	Prüfung der EDV-Anpassung an den Jahrtausendwechsel
IDW PH 9.380	10. 7. 1998	Prüfungsscheckliste zur EDV-Anpassung an den Jahrtausendwechsel
IDW PS 400	24. 6. 1999	Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlußprüfungen
IDW PH 9.405	18. 5. 1999	Zur Erteilung des Bestätigungsvermerks bei Krankenhäusern
IDW PS 450	24. 6. 1999	Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlußprüfungen
IDW EPS 460	22. 11. 1999	Arbeitspapiere des Abschlussprüfers
IDW EPS 720	21. 5. 1999	Fragenkatalog zur Prüfung nach § 53 HGrG
IDW PS 800	22. 1. 1999	Empfehlungen zur Prüfung eingetretener oder drohender Zahlungsunfähigkeit bei Unternehmen
IDW PS 820	30. 9. 1999	Grundsätze ordnungsmäßiger Umweltberichtsprüfungen
IDW PS 880	18. 11. 1998	Erteilung und Verwendung von Softwarebescheinigungen

Tabelle 2: Verabschiedete Prüfungsstandards und Prüfungshinweise bzw. Entwürfe⁵⁹

4 Materielle Unterschiede zwischen nationalen und internationalen Prüfungsgrundsätzen

4 Materielle Unterschiede zwischen nationalen und internationalen Prüfungsgrundsätzen

4.1 Kategorisierung materieller Unterschiede

Bei Durchsicht der Geschäftsberichte 1998 der DAX 100 Unternehmen ist festzustellen, dass neun Aktiengesellschaften einen Bestätigungsvermerk erhalten haben, in dem bestätigt wurde, dass die Abschlussprüfung sowohl nach den deutschen Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlussprüfung bzw. den handelsrechtlichen Prüfungsvorschriften als auch nach den ISA vorgenommen wurde. Soll den Kapitalmarktteilnehmern als Adressaten des Bestätigungsvermerks vermittelt werden, dass die Prüfung deutscher Konzernabschlüs-

⁵⁹ Stand der veröffentlichten Entwürfe sowie verabschiedeten und veröffentlichten Prüfungsstandards und -hinweise: 17. 1. 2000 (mit Ausnahme von IDW EPS 202).

⁶⁰ Ebenso Baetge/Sell (a.a.O. FN 1), S. 524.

se – insbesondere der nach § 292a HGB befreienden IAS-Konzernabschlüsse – beiden Regelwerken gerecht wird, so gilt es in Hinblick auf bestehende Unterschiede folgendes zu beachten:

1. Wird in einem deutschen Testat die Durchführung der Abschlussprüfung unter Beachtung sowohl der deutschen Prüfungsgrundsätze als auch der ISA bestätigt und realisieren die Adressaten die Existenz der – in IDW EPS 201 hervorgehobenen – über die ISA hinausgehenden deutschen Anforderungen, so würde der Hinweis auf die deutschen Prüfungsgrundsätze Signalwirkung bezüglich der Akzeptanz der deutschen Abschlussprüfung besitzen. Realisieren die (ausländischen) Adressaten dies nicht, so gereicht es zumindest nicht zum Nachteil, da auch auf die ISA verwiesen wird. Die positive Signalwirkung könnte durch konkrete Nennung von Einzelsachverhalten materiell strengerer deutscher Prüfungsgrundsätze im Bestätigungsvermerk unterstrichen werden. Im Hinblick auf die Harmonisierung ist zudem erstrebenswert, dass „sinnvolle“ deutsche Regelungen durch die Einflussnahme der deutschen Vertreter im IAPC auch auf internationaler Ebene implementiert werden. Diese Vorgehensweise dient der Etablierung der „best practice“ bei den internationalen Prüfungsgrundsätzen.
2. Übersteigen die ISA in Einzelfällen materiell die Anforderungen deutscher Prüfungsgrundsätze, so könnte durch Nennung dieser Einzelsachverhalte im Bestätigungsvermerk die erhöhte Qualität der Abschlussprüfung mittels international „strengerer“ Standards kommuniziert werden. Dies würde zugleich einen Beitrag zur Harmonisierung der deutschen Abschlussprüfung darstellen.
3. In den Fällen, in denen konkrete Widersprüche zwischen den Prüfungsgrundsatzsystemen vorliegen, kann eine gleichzeitige Beachtung beider Regelwerke u.E. nicht kommentarlos bestätigt werden. Dem Testatempfänger würde ansonsten eine Prüfung hinsichtlich des Prüfungsumfangs und/oder der Prüfungsqualität bescheinigt, die in dieser Form nicht erbracht wurde. Solange diese Widersprüche Bestand haben, erfordert der Hinweis auf die Beachtung der ISA auch eine explizite Nennung der Sachverhalte, in denen die ISA nicht angewendet werden konnten (contra legem) bzw. nicht angewendet werden sollten (abweichende Berufsauffassung).

Die hier geforderte Nennung von Unterschieden bezieht sich ausschließlich auf die Sachverhalte, die im konkreten, bei der jeweiligen Abschlussprüfung relevanten Einzelfall aufgetreten sind.⁶¹ Bis zu einer vollständigen Harmonisierung trüge ihre Darlegung in dem gesonderten Abschnitt des Bestätigungsver-

merks zum Prüfungsumfang („scope paragraph“) zur Transparenz bei.

4.2 Ausgewählte Beispiele

4.2.1 Bestätigungsbericht des Abschlussprüfers

4.2.1.1 Art und Umfang sowie Zielsetzung der Berichterstattung

Die jeweiligen materiellen Differenzen lassen sich an der Berichterstattung des Abschlussprüfers über die Ergebnisse der Abschlussprüfung, die in ISA 700 „The Auditor’s Report on Financial Statements“ geregelt ist, verdeutlichen. Die nationalen und internationalen Standards zur Berichterstattung des Abschlussprüfers müssen sich daran messen lassen, ob die Adressaten über Art, Umfang und Grenzen der Abschlussprüfung durch die „Visitenkarte des Prüfers“⁶², den Bestätigungsbericht,⁶³ wirksam aufgeklärt werden. Zunächst müssen die Vergleichsobjekte klar definiert werden. Der abgestuften Berichterstattung durch Prüfungsbericht (§ 321 HGB) und Bestätigungsvermerk (§ 322 HGB) in Deutschland steht international der Bestätigungsbericht in der Form des „Auditor’s Report“ gegenüber.⁶⁴ Ein „Long Form Audit Report“ im Sinne des deutschen Prüfungsberichts ist international unüblich.⁶⁵ Der Prüfungsbericht hat zudem nur einen eingeschränkten Adressatenkreis.⁶⁶ Den nationalen und internationalen Adressaten des Bestätigungsberichts, die den Prüfungsbericht nicht einsehen können, ist zur Deckung ihres individuellen Informationsbedarfs der Hinweis auf einen in Deutschland zusätzlich existierenden Prüfungsbericht wenig hilfreich.⁶⁷ Die Begrenzung des Adressatenkreises schließt die Grundsätze zum Prüfungsbericht als Vergleichsmaß-

61 Die im Bestätigungsvermerk zum Konzernabschluss 1997 der Henkel KGaA gewählte Vorgehensweise, Unterschiede in den Rechnungslegungsnormen zwischen IAS und HGB explizit zu nennen, könnte auf die der Prüfung zugrunde gelegten Prüfungsgrundsätze übertragen werden. Vgl. Henkel KGaA, Geschäftsbericht 1997, S. 64.

62 Vgl. Ernst (a.a.O. FN 43), S. 1029.

63 In § 322 HGB wurde auch in der Fassung des KonTraG die Bezeichnung „Bestätigungsvermerk“ beibehalten. Das Formeltestat wurde jedoch aufgegeben, so dass die Berichterstattung zukünftig auch nach § 322 HGB in Form eines Bestätigungsberichts erfolgt, weshalb die Begriffe „Bestätigungsbericht“ und „Bestätigungsvermerk“ nachfolgend gleichgesetzt werden.

64 Der im Schrifttum gebräuchliche Begriff des „Short Form Report“ sollte vermieden werden, da dies im angelsächsischen Sprachgebrauch einen verkürzten „Auditor’s Report“ suggeriert. Zur bisherigen gebräuchlichen Unterscheidung zwischen „Short Form Report“ und „Long Form Report“ vgl. u.a. Schruoff, WPg 1986, S. 182; Weber in FS Baetge, Hrsg.: Fischer/Hömburg, Düsseldorf 1997, S. 796.

65 Vgl. Biener in FS Havermann, Hrsg.: Lanfermann, Düsseldorf 1995, S. 62; Weber in FS Baetge (a.a.O. FN 64), S. 796. Außer in Deutschland besteht nur in Österreich eine entsprechende Vorschrift. Vgl. Schülen, WPK-Mitt. 1997, S. 18.

66 Als wichtigster Adressat gilt nach h.M. der Aufsichtsrat. Vgl. u.a. Funke in Aktuelle Entwicklungen in Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung, Hrsg.: Baetge, Düsseldorf 1997, S. 174; Potthoff, WPK-Mitt. 1994, S. 80. Vgl. zu den weiteren Adressaten u.a. Hense in FS Budde, Hrsg.: Fürschle u.a., München 1995, S. 288 f.

67 In diesem Sinne auch Marks, WPg 1989, S. 166.

stab für ISA 700 damit aus.⁶⁸ Um die internationale Akzeptanz des deutschen Bestätigungsberichts zu gewährleisten, muss dieser den Anforderungen an Mindestinhalt und Mindestaussagegehalt des internationalen „*Auditor's Report*“ entsprechen.⁶⁹ Im Rahmen des KonTraG wurde der den Bestätigungsvermerk regelnde § 322 HGB auch unter dem Aspekt einer Annäherung an internationale Grundsätze geändert und als Bestätigungsbericht ausgestaltet.⁷⁰ Das IDW hat das auf § 322 HGB a.F. bezogene Fachgutachten 3/1988 überarbeitet und erhebt den Anspruch, mit dem IDW PS 400 der Verpflichtung zur Transformation von ISA 700 nachgekommen zu sein.⁷¹

Als Zielsetzung von ISA 700 wird einführend die Aufstellung von Grundsätzen über Form und Inhalt des Bestätigungsberichts des Abschlussprüfers genannt. Ferner wird betont, dass der Prüfer seine aus den Prüfungsnachweisen generierten Prüfungsergebnisse, die ihm als Grundlage für sein Urteil über die geprüfte Rechnungslegung dienen, kritisch durchzusehen und zu bewerten hat. Der Bestätigungsbericht muss ein klares schriftliches Gesamturteil über den geprüften Abschluss enthalten. Zudem wird abermals klargestellt, dass der Rahmen der Urteilsfindung durch das dem Abschluss zugrunde liegende Rechnungslegungsregelwerk („*acceptable financial reporting framework*“) abgesteckt wird. In ISA 700 werden ferner die Hauptbestandteile des „*Auditor's Report*“ aufgeführt und anschließend erläutert.⁷²

4.2.1.2 Vergleich einzelner Berichtsbestandteile des Bestätigungsberichts

ISA 700.6 schreibt vor, den „*Auditor's Report*“ mit einer geeigneten Überschrift zu versehen und empfiehlt, den Ausdruck „*Independent*“ voranzustellen, um ihn von anderen Berichten zu unterscheiden.⁷³ Mit IDW PS 400 ist eine sinngemäße Umsetzung des ISA erfolgt. So wird auch im IDW PS 400 empfohlen, die Überschrift „Bestätigungsvermerk“ um den Verweis „des Abschlussprüfers“ zu ergänzen. „Dies macht deutlich, daß der Bestätigungsvermerk durch einen unabhängigen, dem Berufseid verpflichteten Prüfer erteilt wurde...“⁷⁴. Um die „Unabhängigkeit als eine der wichtigsten Merkmale der externen Abschlussprüfung“⁷⁵ zu betonen, bedarf es aufgrund des Rechtsbegriffs „Abschlussprüfer“ nach Auffassung des IDW keines ergänzenden Hinweises. Ein entsprechender Hinweis käme einer Einschränkung der Berufspflichten gemäß §§ 43 ff. WPO auf den Grundsatz der Unabhängigkeit gleich. Die Überschrift „Bericht des unabhängigen Abschlussprüfers und Bestätigungsvermerk“, wie sie in vier Bestätigungsvermerken von DAX 100 Unternehmen zum Konzernabschluss 1998 verwendet wurde,⁷⁶ erscheint demzufolge nicht (mehr) sachgerecht. Die formalen Unterschiede zwischen ISA 700 und IDW PS 400

wären insofern auf einen gegenüber dem Begriff des „*Auditors*“ materiell weitreichenderen Rechtsbegriff des „Abschlussprüfers“ zurückzuführen. Zweifelhaft erscheint, ob auch ein internationaler Adressat mit den besonders hohen Anforderungen deutscher Berufsgrundsätze vertraut ist und er folglich mit dem Begriff „Abschlussprüfer“ stets einen „*Independent Auditor*“ verbindet. Es erscheint u.E. zwingend geboten, zumindest bei einer sprachlichen Übersetzung des deutschen Bestätigungsvermerks ergänzend auf die Unabhängigkeit zu verweisen.

Nach ISA 700.7 ist der „*Auditor's Report*“ entsprechend den Erfordernissen des Prüfungsauftrags und den nationalen Vorschriften zu adressieren. In IDW PS 400 wird dies als nicht sachgerecht abgelehnt, mit der Begründung, dass der Bestätigungsvermerk in Deutschland nicht nur an die Auftraggeber, sondern für einen größeren Personenkreis (interessierte Öffentlichkeit) bestimmt ist. Bei einer Adressierung an die Anteilseigner könnten hieraus Rechtsbeziehungen zwischen dem Prüfer und den Anteilseignern abgeleitet werden, welche wiederum haftungsrechtliche Folgen nach sich ziehen könnten.⁷⁷ Da eine Dritthaftung des Abschlussprüfers nicht abschließend geklärt ist,⁷⁸ erscheint die ablehnende Haltung des IDW hinsichtlich einer Adressierung insofern begründet. Außerdem widerspricht sie nicht ISA 700.7, da dieser ausdrücklich auf die Erfordernisse der nationalen Vorschriften Rücksicht nimmt. Eine abweichende Regelung entsprechend den nationalen Vorschriften er-

68 Vgl. auch Sell (a.a.O. FN 1), S. 277.

69 Vgl. Forster in FS Ludewig, Hrsg.: Baetge u.a., Düsseldorf 1996, S. 265 f. Würden Informationen, die international im „*Auditor's Report*“ vermittelt werden, national in den Prüfungsbericht verlagert, bestünde die Gefahr, dass ein deutscher Bestätigungsvermerk international nicht anerkannt wird. Dies kann dadurch vermieden werden, dass sich die deutschen Prüfungsgrundsätze für die Formulierung von Bestätigungsvermerken an den Grundsätzen für die Berichterstattung im Prüfungsbericht orientieren. Vgl. Böcking/Orth (a.a.O. FN 43), S. 356.

70 Vgl. BT-Drucksache 13/9712 vom 28. 1. 1998, S. 11. Vgl. auch Böcking/Orth (a.a.O. FN 43), S. 351; Forster, WPg 1998, S. 53; Jacob, WPg 1998, S. 1044.

71 Vgl. Jacob (a.a.O. FN 70), S. 1044; IDW PS 400.4.

72 Vgl. ISA 700.1-26.

73 Vgl. dazu bereits Marks, WPg 1982, S. 180.

74 IDW PS 400.20.

75 Vgl. Marks (a.a.O. FN 73), S. 180.

76 Vgl. Merck KGaA, Geschäftsbericht 1998, S. 119; SGL Carbon AG, Geschäftsbericht 1998, S. 63; Tarkett Sommer AG, Geschäftsbericht 1998, S. 72; VEBA AG, Geschäftsbericht 1998, S. 68.

77 Vgl. Forster (a.a.O. FN 70), S. 54. Deshalb schlägt Forster zur Annäherung an ISA 700 die Bezeichnung „An die X-AG“ vor. Ähnlich der Bestätigungsvermerk bei der adidas-Salomon AG, der an den Vorstand und den Aufsichtsrat adressiert ist. Vgl. adidas-Salomon AG, Geschäftsbericht 1998, S. 65. Bei der Merck KGaA sowie bei der Tarkett Sommer AG ist der Bestätigungsvermerk an die Gesellschafter bzw. Aktionäre adressiert. Vgl. Merck KGaA, Geschäftsbericht 1998, S. 119; Tarkett Sommer AG, Geschäftsbericht 1998, S. 72.

78 Vgl. BGH, Urteil vom 2. 4. 1998, III ZR 245/96, WM 1998, S. 1032 ff. Vgl. zu dieser Problematik u.a. Schülen (a.a.O. FN 65), S. 16; Pohl, WPK-Mitt. Sonderheft April 1996, S. 4; Ebke, WPK-Mitt. 1997, S. 108 ff.; Ebke, WPK-Mitt. 1997, S. 196 ff.; Fliess, WPK-Mitt. 1992, S. 53 ff.; Hopt, NJW 1987, S. 1745 f.

scheint deshalb zulässig.⁷⁹ Wird dieser Auslegung gefolgt, besteht in diesem Punkt Übereinstimmung mit den Anforderungen des internationalen Regelwerks.

Der zwingende Hinweis auf bestandsgefährdende Risiken im beurteilenden Abschnitt des Bestätigungsberichts nach ISA 700.31 stimmt mit den deutschen Grundsätzen überein; diese Vorschrift wurde im Rahmen des KonTraG in § 322 Abs. 2 Satz 2 HGB eingeführt. Darüber hinaus hat der Prüfer nach ISA 700.32 sorgfältig abzuwägen, ob bei Vorliegen anderer wesentlicher Unsicherheiten – gemeint sind Unsicherheiten, die von der Klärung zukünftiger Ereignisse abhängen, sich auf den Abschluss auswirken können und nicht die Going Concern-Prämisse betreffen – ein entsprechender Zusatz im Bestätigungsbericht erforderlich ist. Gegenüber IDW EPS 400 sieht IDW PS 400 nunmehr ebenfalls die Ergänzung derartiger Hinweise vor,⁸⁰ so dass in dem Bereich des beurteilenden Abschnitts des Bestätigungsvermerks offenbar eine vollumfängliche Umsetzung der ISA vorzuliegen scheint.

4.2.1.3 Fehlendes Pendant zum „disclaimer of opinion“

Ein gravierender Unterschied ergibt sich im Vergleich zu ISA 700.29. Dieser stellt die Fälle vor, bei denen kein uneingeschränktes Prüfungsurteil („unqualified opinion“) erteilt werden kann, sondern der „Auditor’s Report“ zu modifizieren ist. Die nachfolgende Abbildung 2 vermittelt einen Überblick über die einzelnen Kategorien des „Auditor’s Report“ nach ISA 700 bzw. des Bestätigungsvermerks nach IDW PS 400.

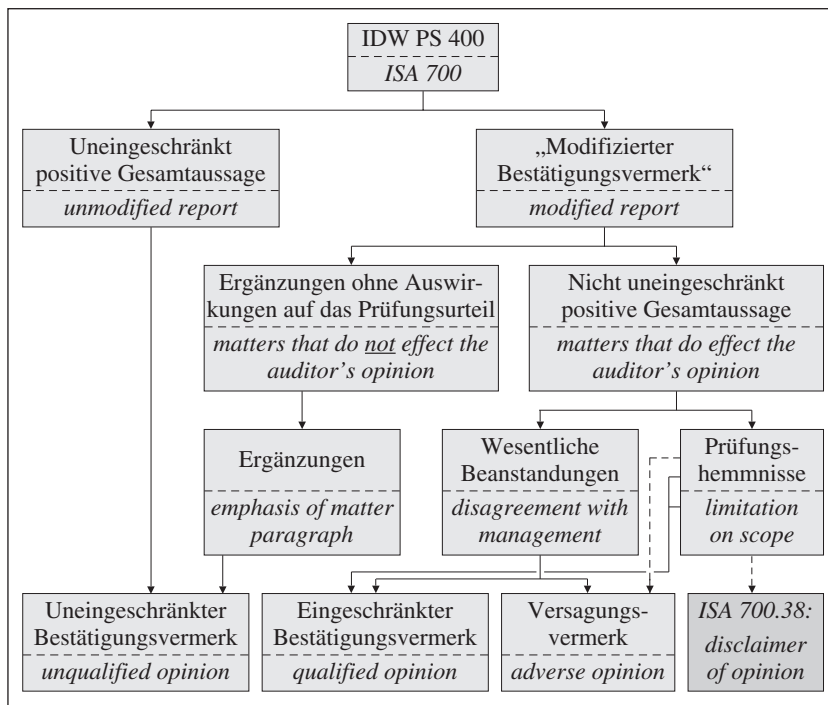


Abbildung 2: Formen der Testatserteilung nach IDW PS 400 und ISA 700

Die „unqualified opinion“ entspricht konzeptionell dem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk, der „emphasis of matter paragraph“ der Ergänzung,⁸¹ die „qualified opinion“ der Einschränkung und die „adverse opinion“ der Versagung des Bestätigungsvermerks nach deutschen Grundsätzen.⁸² ISA 700.36 differenziert die Umstände, die das Prüfungsurteil berühren können, in Meinungsverschiedenheiten mit der Unternehmensleitung („disagreement with management“) einerseits und in Prüfungshemmnisse („limitation on scope“) andererseits. Eine Verweigerung des Prüfungsurteils („disclaimer of opinion“) hat nach ISA 700.38 dann zu erfolgen, wenn sich der Prüfer aufgrund wesentlicher und umfassender Prüfungshemmnisse kein abschließendes Prüfungsurteil bilden kann. Auf einen dem „disclaimer of opinion“ entsprechenden Nichterteilungsvermerk wird in IDW PS 400 nicht (explizit) Bezug genommen.⁸³

Nach dem Ergebnis der IDW-Studie, demzufolge das „KonTraG einem Nichterteilungsvermerk nicht entgegen [steht]“⁸⁴, wurde im Vorentwurf zu IDW EPS 400 zur Transformation von ISA 700 zunächst ein Nichterteilungsvermerk explizit aufgenommen.⁸⁵ Diese Vorgehensweise wurde jedoch revidiert. Zur Begründung stellt Jacob fest:

„Ein solcher ‚Nichterteilungsvermerk‘ ist im deutschen Recht nicht vorgesehen. In Fällen bestehender Prüfungshemmnisse, in denen die Voraussetzungen zur Kündigung des Prüfungsauftrags aus wichtigem Grund nicht vorliegen, besteht eine ge-

79 Zu diesem Ergebnis kommt auch die IDW-Studie. Vgl. Abschlussprüfung nach ISA, Hrsg.: IDW (a.a.O. FN 12), S. 668.

80 Vgl. IDW PS 400.75.

81 Eine Ergänzung wie in § 322 Abs. 2 HGB a.F. ist in § 322 HGB i.d.F. des KonTraG nicht mehr vorgesehen. Hinweise, die den Charakter von Ergänzungen haben, sind aber wegen der Gestaltung des Bestätigungsberichts als Bestätigungsbericht auch in Zukunft zulässig bzw. geboten. Insofern ist die in der Abbildung gewählte Bezeichnung „Ergänzung“ im weiteren Sinne zu verstehen. In IDW PS 400.70-72 werden dagegen die Ergänzungen des Prüfungsurteils im engeren Sinne auf wenige abschließend genannte Anwendungsbereiche bezogen. Dennoch sind ISA 700 und IDW PS 400 diesbezüglich vergleichbar, da auch IDW PS 400 Ergänzungen im weiteren Sinne (z.B. Hinweise auf Bestandsgefährdungen) entsprechend ISA 700 vorsieht.

82 Vgl. Abschlussprüfung nach ISA, Hrsg.: IDW (a.a.O. FN 12), S. 687.

83 Vgl. jedoch IDW PS 400.66-69.

84 Abschlussprüfung nach ISA, Hrsg.: IDW (a.a.O. FN 12), S. 704. In diesem Sinne wohl auch Zitzelsberger, WPg 1998, S. 130, der davon ausgeht, dass ein „disclaimer of opinion“ in Deutschland derzeit nicht vorgesehen ist.

85 Vgl. Janssen, KonTraG und Internationale Prüfungsstandards, unveröffentlichtes Manuskript zum Vortrag am 16. 6. 1998 vor dem Münsteraner Gesprächskreis Rechnungslegung und Prüfung, S. 16.

setzliche Verpflichtung für den Abschlußprüfer, die Prüfung mit einem – positiven oder negativen – Gesamturteil abzuschließen. Nicht maßgeblich ist, ob der Abschlußprüfer überhaupt zu einem Gesamturteil gelangt ist, sondern ob ihm ein positives Gesamturteil möglich ist. Ist der Abschlußprüfer nicht in der Lage, zu einem positiven Gesamturteil zu gelangen, hat er den Bestätigungsvermerk zu versagen. Der deutsche Bestätigungsvermerk hat somit zum einen die Funktion der *adverse opinion* nach IAS [gemeint sind die ISA; Anm. d. Verf.], zum anderen – wenn der Prüfungsauftrag nicht gekündigt wird – die Funktion des *disclaimer of opinion*.⁸⁶

Bezüglich des „*disclaimer of opinion*“ werden im Schrifttum jedoch gegensätzliche Auffassungen vertreten. Im Mittelpunkt der Diskussion steht hierbei die Rechtsauslegung des § 322 Abs. 1 Satz 1 HGB, wonach der Abschlussprüfer „das Ergebnis der Prüfung in einem Bestätigungsvermerk zum Jahresabschluss und zum Konzernabschluss zusammenzufassen [hat].“ In diesem Zusammenhang ist die Erteilung eines Versagungsvermerks der Erteilung eines uneingeschränkten oder eingeschränkten Bestätigungsvermerks in dem Sinne gleichzusetzen, als dass ein abschließender Prüfungsvermerk erteilt wird.

Fraglich ist, ob es zulässig ist, einen Bestätigungs- oder Versagungsvermerk zu erteilen, wenn keine Prüfung stattgefunden hat.⁸⁷ Die Frage, ob eine Prüfung stattgefunden hat, kann nur danach beurteilt werden, ob sich der Abschlussprüfer aufgrund der erlangten Prüfungsnachweise ein abschließendes Urteil über den Prüfungsgegenstand bilden konnte.⁸⁸ Einer Urteilsbildung können jedoch Prüfungshemmnisse entgegenstehen, die derart gewichtig sind, dass weder eine eingeschränkt positive noch eine negative Gesamtaussage über die tatsächlichen Verhältnisse der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage möglich ist. Damit wäre jedoch dem Abschlussprüfer die Grundlage für ein abschließendes Prüfungsurteil entzogen, über das er nach § 322 Abs. 1 Satz 1 HGB zu berichten hätte: In einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk hat der Abschlussprüfer zu erklären, dass die von ihm nach § 317 HGB durchgeführte Prüfung zu keinen Einwendungen geführt hat (§ 322 Abs. 1 Satz 3 HGB) und auch aus § 322 Abs. 4 HGB ist ersichtlich, dass die Einwendungen, die zu einer Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks führen, auf Feststellungen im Rahmen der Prüfungsdurchführung basieren müssen.

Ferner ist fraglich, ob die Unmöglichkeit der Prüfungsdurchführung aufgrund wesentlicher und umfassender Prüfungshemmnisse, die den Abschluss als Ganzes betreffen, einer die Einschränkung oder

Versagung begründenden Einwendung gleichgesetzt werden kann. Da an die Verweigerung des Prüfungsurteils einerseits und die Erteilung eines Testats, insbesondere eines Versagungsvermerks, andererseits unterschiedlich weitreichende Rechtsfolgen geknüpft sind, ist vielmehr eine strenge Differenzierung notwendig.⁸⁹

Nach geltendem deutschen Recht ist die Verweigerung der Urteilsabgabe nur bei einer Kündigung aus wichtigem Grund gemäß § 318 Abs. 6 HGB zulässig.⁹⁰ Sofern der Prüfungsauftrag aus wichtigem Grund gekündigt wird, wäre jedoch anstelle eines Testats ein Bericht zu erstellen, der in seinem Informationsgehalt über einen Nichterteilungsvermerk bzw. einen „*disclaimer of opinion*“ hinausgehen würde. Es gilt jedoch zu erörtern, ob eine abschließende Urteilsabgabe verweigert werden kann, ohne dass der Prüfungsauftrag gekündigt wird. Eine Verweigerung des Prüfungsurteils hätte zur Folge, dass kein Prüfungsurteil abgegeben wird. Folglich hätte keine Prüfung stattgefunden, wodurch der Jahresabschluss gemäß § 316 Abs. 1 Satz 2 HGB nicht festgestellt werden könnte. Eine dennoch erfolgte Feststellung würde zur Nichtigkeit des Jahresabschlusses einer Aktiengesellschaft (§ 256 Abs. 1 Nr. 2 AktG) führen.⁹¹ Die Nichtigkeit würde gemäß § 253 Abs. 1 Satz 1 AktG auch auf die Ergebnisverwendungsbeschlüsse wirken.⁹² Eine Heilung der Nichtigkeit wäre in diesem Fall ausgeschlossen; lediglich die Beseitigung des Mangels durch die Durchführung einer ordnungsgemäßen Abschlussprüfung könnte hier Abhilfe schaffen.⁹³ Hierbei wäre im Hinblick auf die Ursache des Prüfungshemmnisses zwischen nicht erbrachten und nicht (mehr) er-

86 Jacob (a.a.O. FN 70), S. 1050. A.A. Kaminski/Marks in FS Havermann (a.a.O. FN 33), S. 269; Elkart/Naumann, WPg 1995, S. 358 (m.w.N.). Vgl. auch WP-Handbuch 1996 Bd. 1, O Tz. 273, in dem noch ausgeführt wird: „Der ‚*disclaimer of opinion*‘ ist nicht gleichzusetzen mit einem Versagungsvermerk.“

87 Vgl. Erle, Der Bestätigungsvermerk des Abschlußprüfers, Düsseldorf 1990, S. 32 ff.

88 In diesem Sinne auch Elkart/Naumann (a.a.O. FN 86), S. 358.

89 Vgl. Elkart/Naumann (a.a.O. FN 86), S. 359.

90 Jansen und Pfitzer weisen in diesem Zusammenhang darauf, dass sich aus § 322 HGB sowie aus dem Auftragsverhältnis ein rechtlicher Anspruch der Gesellschaft auf Erteilung eines Testat ableitet, welches im Rahmen eines Zivilstreits im Wege der Leistungsklage eingefordert werden kann. Nach deutschem Recht sei somit eine Verweigerung des Prüfungsurteils außerhalb des Rahmens der Kündigung des Prüfungsauftrags aus wichtigem Grund nicht denkbar. Vgl. Jansen/Pfitzer, Reform des Aktienrechts, der Rechnungslegung und Prüfung, Hrsg.: Dörner/Menold/Pfitzer, Stuttgart 1999, S. 695 f.

91 Die Geltendmachung der Nichtigkeit durch Feststellungsklage (§ 256 Abs. 7 AktG i.V.m. § 249 AktG) ist dabei gemäß § 256 Abs. 6 AktG nicht fristgebunden. Vgl. WP-Handbuch 1996 Bd. 1, S Tz. 135.

92 Dies stärkt die Stellung der Gläubiger gegenüber den Anteilseignern, da hiermit auch eine Ausschüttungssperre verbunden ist. Vgl. Elkart/Naumann (a.a.O. FN 86), S. 361.

93 Vgl. WP-Handbuch 1996 Bd. 1, S Tz. 139. Diese Regelungen werden nach h.M. auf die GmbH analog angewandt. Vgl. WP-Handbuch 1996 Bd. 1, O Tz. 290.

bringbaren Nachweisen zu unterscheiden. Im Falle nicht erbrachter, jedoch noch erbringbarer Nachweise könnte der Formmangel nur durch die Nachholung einer ordnungsgemäßen Abschlussprüfung geheilt werden, welches einer Verzögerung der Abgabe eines Prüfungsurteils gleich käme. Bei nicht mehr erbringbaren Nachweisen – aufgrund höherer Gewalt – bliebe die Nichtigkeit bestehen. Dagegen würde ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk oder ein Versagungsvermerk der Feststellung des Jahresabschlusses und der Ergebnisverwendung nicht entgegenstehen.⁹⁴

In diesem Zusammenhang ist u.E. auch der Standpunkt des IDW zu sehen, nach dem ein Nichterteilungsvermerk bzw. „*disclaimer of opinion*“ gesetzlich nicht zulässig ist, auch dann nicht, wenn die wesentlichen und umfassenden Prüfungshemmnisse den Prüfer nicht zu einer Kündigung des Prüfungsauftrags aus wichtigem Grund gemäß § 318 Abs. 6 HGB berechtigen.⁹⁵ Wie dargelegt, hätte die Möglichkeit der Erteilung eines „*disclaimer of opinion*“ zur Folge, dass das Verfahren von Erstellung, Prüfung, Feststellung – einschließlich Gewinnverwendung – und Offenlegung des Abschlusses nicht (zeitnah) durchgeführt werden könnte. Da für diesen Tatbestand jedoch weder das Bilanz- noch das Gesellschaftsrecht Vorschriften bereithalten, nach denen im Weiteren zu verfahren wäre, wird eine mangelnde Kompatibilität des Nichterteilungsvermerks mit dem deutschen Gesetz unterstellt. Ferner wird im Schrifttum angeführt, dass die Feststellung „nicht abschließend beurteilbarer Sachverhalte infolge von Prüfungshemmnissen“ letztlich ein Prüfungsergebnis darstellt, was eine Einschränkung oder Versagung des Prüfungsurteils rechtfertigt.⁹⁶

Es bleibt festzustellen, dass der Übernahme des „*disclaimer of opinion*“ nach ISA 700 keine zwingende gesetzliche Vorschrift entgegensteht. Vielmehr ermangelt es u.E. eines konkreten gesetzlichen Pendantes sowie entsprechender Rahmenbedingungen (planmäßige Gesetzeslücke), die der Gesetzgeber erst schaffen müsste. Folglich hat das IDW durch Rechtsauslegung die Sachverhalte eines Nichterteilungsvermerks in den deutschen Versagungsvermerk überführt, was nach der derzeitigen Rechtslage konsequent erscheint. Gleichwohl ist der „*disclaimer of opinion*“ im Sinne der ISA qualitativ zwischen einer Einschränkung und einer Versagung des Bestätigungsvermerks einzuordnen, da eine aus Prüfungshemmnissen resultierende Unmöglichkeit der Abgabe eines Gesamturteils noch nichts über die Normenkongruenz des Prüfungsgegenstands aussagt, ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk bzw. Versagungsvermerk dagegen diese Normenkongruenz aufgrund von – durch Nachprüfung erlangten – Einwendungen verneint.⁹⁷

Auch wenn das IDW eine Sachverhaltsregelung des „*disclaimer of opinion*“ im Rahmen des Versagungsvermerks erfasst, ist u.E. die Vorgehensweise, auf diese im Ergebnis bestehende Abweichung von ISA 700 im IDW PS 400 an keiner Stelle hinzuweisen, weder konsequent noch fördert sie die Transparenz der deutschen Grundsätze für ihre (internationalen) Adressaten.⁹⁸

4.2.2 Prüfung des freien Teils des Geschäftsberichts

4.2.2.1 Fragen der Prüfungspflicht und des Prüfungsgegenstands

Inwieweit der Prüfer die sonstigen Informationen in Dokumenten (insbesondere im Geschäftsbericht),⁹⁹ in denen der geprüfte Abschluss enthalten ist, im Rahmen seiner Prüfung zu würdigen hat, regelt ISA 720.¹⁰⁰ Der Prüfer wird ausdrücklich verpflichtet, die sonstigen Informationen zu lesen, um wesentliche Widersprüchlichkeiten („*material inconsistencies*“)¹⁰¹ zu dem geprüften Abschluss feststellen zu können. Dadurch soll verhindert werden, dass die Glaubwürdigkeit des geprüften Abschlusses beeinträchtigt wird. Die weiteren Regelungen in ISA 720 beziehen sich auf den rechtzeitigen Zugang zu sonstigen Informationen, auf die Differenzierung in wesentliche Widersprüchlichkeiten, welche eine Änderung des geprüften Abschlusses bzw. der sonstigen Informationen erfordern, auf die Vorgehensweise des Prüfers bei Feststellung wesentlich falscher Aussagen („*material misstatement of fact*“) und schließlich auf den Fall, dass die sonstigen Informationen dem Prüfer erst nach dem Datum des

94 Vgl. *Bolsenkötter* in HWRev, Sp. 217; WP-Handbuch 1996 Bd. 1, O Tz. 291; *Rückle*, ZfbF Sonderheft 36, 1996, S. 134.

95 Die Behinderung des Prüfers durch das Unternehmen bei der Durchführung des Prüfungsauftrags kann einen wichtigen Grund darstellen. Nach h.M. ist aber die Verletzung von Auskunftspflichten nach § 320 HGB gerade kein wichtiger Grund zur Kündigung, da das Unternehmen dann durch Nichterfüllung der Auskunftspflichten die Ablösung eines unangenehmen Prüfers versuchen könnte. Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers wäre beeinträchtigt. Vgl. *Elkart/Naumann* (a.a.O. FN 86), S. 360; WP-Handbuch 1996 Bd. 1, A Tz. 348; *Bühner* in HWRev, Sp. 1493.

96 Vgl. *ADS*⁶ § 322 Tz. 217 ff.

97 So auch *Erle* (a.a.O. FN 87), S. 33 f.; *Elkart/Naumann* (a.a.O. FN 86), S. 358. A.A. *ADS*⁶ § 322 Tz. 219.

98 Es ist ferner nicht systemgerecht, die Transformation von ISA 700 im Zusammenhang mit der Ablehnung des „*disclaimer of opinion*“ z.T. in die Verlautbarung zum Prüfungsbericht zu verlagern, der als Vergleichsmaßstab für ISA 700 aus den oben angeführten Gründen untauglich ist. Vgl. zu dieser Vorgehensweise *Jacob* (a.a.O. FN 70), S. 1055 f.

99 Nach ISA 720.1 und 4 sind damit andere finanzielle oder sonstige Informationen gemeint, die zusammen mit geprüften Abschlüssen (z.B. auch Börsenprospekte) veröffentlicht werden. Weitere Beispiele nennt ISA 720.5.

100 Vgl. *Ruhnke*, Theorie und Praxis (a.a.O. FN 20), S. 134. ISA 720 bezieht sich neben den Geschäftsberichten auch auf andere Dokumente, wie sie z.B. bei Wertpapieremissionen verwendet werden (ISA 720.1).

101 ISA 720.3 definiert diesen Begriff und stellt klar, dass wesentliche Widersprüchlichkeiten möglicherweise Zweifel über die Grundlage für das Prüfungsurteil selbst begründen können.

Bestätigungsberichts zur Verfügung stehen.¹⁰² Der Stellenwert von ISA 720 wird dadurch verdeutlicht, dass der Bestätigungsvermerk einzuschränken oder zu versagen ist, wenn sich bei der Durchsicht der sonstigen Informationen das Erfordernis zur Änderung des geprüften Abschlusses ergibt, diese aber von der Unternehmensleitung nicht vorgenommen wird.

In Deutschland ist der freie Teil des Geschäftsberichts nicht explizit Bestandteil des im Gesetz abschließend geregelten Prüfungsgegenstands.¹⁰³ Zu beachten ist jedoch, dass einige Informationen, deren Angabe in anderen Ländern im freien Teil des Geschäftsberichts erfolgt, in Deutschland zu den Pflichtangaben des Lageberichts gehören.¹⁰⁴ Da der Lagebericht der Prüfungspflicht gemäß § 316 HGB unterliegt, sind die deutschen Regelungen bzgl. dieser Informationen strenger als ISA 720, der nur eine Lese-, jedoch keine Prüfungspflicht begründet. Ob das IDW seiner Umsetzungsverpflichtung nachgekommen ist, kann also nur hinsichtlich der Angaben hinterfragt werden, die in Deutschland nicht ohnehin im Lagebericht zu machen sind. Welche gravierenden Änderungen sich durch die konkrete Umsetzung von ISA 720 bei dem nunmehr als Entwurf veröffentlichten Prüfungsstandard IDW EPS 202 „Die Beurteilung von zusätzlichen Informationen, die von Unternehmen zusammen mit dem Jahresabschluss veröffentlicht werden“^{104a} ergeben werden, lässt sich durch einen Vergleich der bisherigen allgemeinen Berufsgrundsätze zu den in IDW EPS 202 konkretisierten Grundsätzen zur Prüfung des freien Teils im Geschäftsbericht aufzeigen.

Das derzeit noch gültige Fachgutachten 1/1988 lässt keinen eindeutigen Schluss zu, ob der Prüfer zu einer Lektüre des freien Teils ausdrücklich verpflichtet ist.¹⁰⁵ Auch IDW PS 350 „Prüfung des Lageberichts“ stellt fest, dass die sonstigen Informationen im Geschäftsbericht nicht der Prüfungspflicht unterliegen. Dem gleichen Prüfungsstandard ist jedoch zu entnehmen: „Stellt der Prüfer bei Wahrnehmung seiner Aufgaben fest, daß diese sonstigen Informationen einen falschen Eindruck von der Situation des Unternehmens vermitteln, so hat er gleichwohl eine Richtigstellung zu veranlassen.“¹⁰⁶ Offen blieb bisher, was in diesem Zusammenhang unter „bei Wahrnehmung seiner Aufgaben“ konkret verstanden werden musste.¹⁰⁷ Somit ist ungewiss, ob die Aufdeckung von Widersprüchlichkeiten bislang auf eine (systematische) Lektüre des freien Teils des Geschäftsberichts zurückzuführen ist oder dies nur ein Zufallsergebnis darstellt. Festzustellen bleibt, dass die deutschen Prüfungsgrundsätze bis zur endgültigen Verabschiedung des IDW PS 202 keine eindeutigen oder gar gesonderten Regelungen enthalten.

4.2.2.2 Prüfungsfeststellungen und hieraus abzuleitende Konsequenzen

Der deutsche Berufsstand hat nunmehr durch die Verlautbarung des bereits im November 1999 verabschiedeten IDW EPS 202 eine überfällige Umsetzung des internationalen Regelwerks vorgenommen und die Pflichten deutscher Abschlussprüfer im Zusammenhang mit der Prüfung des freien Teils des Geschäftsberichts konkretisiert. IDW EPS 202.7 stellt in Übereinstimmung mit ISA 720.2 klar, dass der Abschlussprüfer die zusätzlichen Informationen, die zusammen mit dem (Jahres- bzw. Konzern-)Abschluss und dem (Konzern-)Lagebericht veröffentlicht werden, kritisch zu lesen hat.¹⁰⁸ Es besteht jedoch keine Prüfungspflicht in dem Sinne, wie sie den Bestandteilen der Rechnungslegung zugrunde liegt. Hiermit ist künftig eindeutig definiert, was unter der vagen Formulierung in IDW PS 350.5 „bei Wahrnehmung seiner Aufgaben“ zu verstehen ist. Dem Abschlussprüfer wird eine positive Leseverantwortung auferlegt mit dem Ziel, wesentliche Unstimmigkeiten zwischen den zusätzlichen Informationen und dem geprüften Jahresabschluss oder Lagebericht festzustellen, die geeignet sind, die Glaubwürdigkeit von Jahresabschluss und Lagebericht in Frage zu stellen. Das kritische Lesen kann sowohl nach internationalen als auch nach deutschen Grundsätzen als eine den substantiellen Prüfungshandlungen vorgeschaltete analytische Durchsicht eingeordnet werden. Erst wenn im Rahmen dieser

102 Vgl. ISA 720.1-23.

103 Sofern sich für die weiteren sonstigen Informationen keine – i.d.R. außerhalb der Abschlussprüfung nach §§ 316 ff. HGB – Prüfungspflicht begründet, sind die Ausführungen zum Geschäftsbericht auf diese entsprechend zu übertragen.

104 Vgl. Abschlussprüfung nach ISA, Hrsg.: IDW (a.a.O. FN 12), S. 755.

104a Vgl. WPg 2000, S. 196 ff.

105 Vgl. Fachgutachten 1/1988, B. I. Auch *Ruhnke* wertet diese allgemeinen Grundsätze nur als „vagen Hinweis“ auf ein mögliches prüferisches Vorgehen bzgl. des freien Teils des Geschäftsberichts. Vgl. *Ruhnke*, Theorie und Praxis (a.a.O. FN 20), S. 134. A.A. *Wenzler*, der bereits aus den allgemeinen Formulierungen in Fachgutachten 1/1988 die Prüfungspflicht ableitet. Vgl. *Wenzler*, Die Komponenten des Geschäftsberichts, Frankfurt a.M. u.a. 1994, S. 128.

106 IDW PS 350.5. Dies untermauert die Aussage in der Studie des IDW, wonach „nach den deutschen Regelungen keine generelle Verpflichtung des Abschlussprüfers [besteht], sonstige Informationen i.S.d. ISA durchzusehen“, Abschlussprüfung nach ISA, Hrsg.: IDW (a.a.O. FN 12), S. 755.

107 Diese Formulierung weist Parallelen zur zögerlichen Formulierung der in Fachgutachten 1/1988 C. I. Anm. 3 enthaltenen Verpflichtung des Abschlussprüfers bei der Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Jahresabschluss auf. In diesem Bereich erfolgte mit HFA 7/1997 eine Konkretisierung, die den internationalen Anforderungen gerecht wird. Vgl. Stellungnahme HFA 7/1997, Tz. 1-2.

108 Gemäß IDW EPS 202.4 gilt der Prüfungsstandard nicht nur für Jahresabschlüsse, sondern auch für Konzernabschlüsse, Zwischenabschlüsse und andere vom Wirtschaftsprüfer zu bestätigende Unterlagen (z.B. Angebote für Wertpapieremissionen), so dass im folgenden verallgemeinernd auf (Jahres- oder Konzern-)Abschlüsse Bezug genommen wird, auch wenn lediglich auf Jahresabschlüsse abgestellt wird.

analytischen Durchsicht wesentliche Unstimmigkeiten zwischen den zusätzlichen Informationen und dem geprüften Jahresabschluss sowie in Deutschland dem geprüften Lagebericht festgestellt werden, hat der Prüfer diese Unstimmigkeiten durch ergänzende Prüfungshandlungen zu untersuchen und zu beurteilen, ob der betreffende Jahresabschluss (und/oder Lagebericht) oder die zusätzlichen Informationen zu berichtigen sind.

Stellt der Prüfer im Rahmen seiner Lesepflicht Unstimmigkeiten fest, die keine Auswirkungen auf das Prüfungsurteil haben („*material misstatement of fact*“),¹⁰⁹ so besteht weder nach ISA 720.10 noch nach IDW EPS 202.6 eine Verpflichtung, die Richtigkeit der zusätzlichen Informationen durch Prüfungshandlungen sicherzustellen. Gleichwohl ergibt sich aus beiden Prüfungsstandards, dass die gesetzlichen Vertreter von den festgestellten Unstimmigkeiten in Kenntnis zu setzen sind.¹¹⁰ Bis zum endgültigen Inkrafttreten des IDW PS 202 kann eine entsprechende Verpflichtung aus der Treuepflicht, als Nebenpflicht des Prüfungsauftrags, abgeleitet werden, so dass u.E. bereits eine diesbezügliche Übereinstimmung der Prüfungsgrundsatzsysteme bestehen würde, wenn derzeit im Rahmen des Prüfungsauftrags der freie Teil des Geschäftsberichts kritisch zu lesen ist.

Wirken sich die festgestellten Unstimmigkeiten auf das Prüfungsurteil aus und weigern sich die gesetzlichen Vertreter diese durch entsprechende Maßnahmen zu beseitigen, so ergeben sich unterschiedliche Konsequenzen für das weitere Vorgehen des Abschlussprüfers, wobei es zwischen einer sachlichen und eine zeitlichen Komponente zu unterscheiden gilt.:

- Die **sachliche Differenzierung wesentlicher Unstimmigkeiten** führt sowohl nach ISA als auch nach deutschen Prüfungsstandards zu folgenden unterschiedlichen Auswirkungen auf den „*Auditor's Report*“ bzw. den Prüfungsbericht und den Bestätigungsvermerk:

1. In aller Regel wird sich ein festgestellter **Änderungsbedarf auf die zusätzlichen Informationen** beziehen, wobei wiederum je nach Art und Wichtigkeit der wesentlichen Unstimmigkeiten unterschiedliche Maßnahmen in Betracht kommen:

- a) Nach ISA 720.13 soll der Prüfer auf diese Unstimmigkeiten im „*Auditor's Report*“ durch einen Zusatz („*emphasis of matter paragraph*“) hinweisen. Die Formulierung „*the auditor should consider including in the auditor's report an emphasis of matter paragraph describing the material inconsistency*“¹¹¹ bedeutet u.E., dass der Prüfer bei einer erheblichen Unstimmigkeit nach pflichtgemäßem Ermessen

von diesem Informationsinstrument auch Gebrauch zu machen hat. Nach IDW EPS 202.15 und 21 wird dagegen der Bestätigungsvermerk nicht berührt.¹¹² Allenfalls kann eine Berichtspflicht im Prüfungsbericht geboten sein. Da die in dem Prüfungsbericht gegebenen Informationen nicht der breiten Öffentlichkeit zugänglich sind, gehen somit die Anforderungen von ISA 720 über IDW EPS 202 hinaus.

- b) Neben der dargestellten Berichterstattung besteht für den Abschlussprüfer die Möglichkeit, auf eine Verweigerung der erforderlichen Anpassung der zusätzlichen Information durch die gesetzlichen Vertreter mit einer Nichtherausgabe des Bestätigungsvermerks, einer Kündigung des Prüfungsauftrags oder der Einholung rechtlichen Rats zu reagieren. In diesem Punkt besteht weitestgehende Konformität der Regelwerke, wobei nach deutschen Grundsätzen eine Kündigung des Prüfungsauftrags in derartigen Fällen wegen der Einschränkung durch § 318 Abs. 6 HGB bei gesetzlichen Abschlussprüfungen nicht in Betracht kommt.¹¹³

2. Ist aufgrund der festgestellten Unstimmigkeiten der **zu prüfende Jahresabschluss (und/oder Lagebericht) zu berichtigen**, und weigert sich das geprüfte Unternehmen, die erforderlichen Anpassung vorzunehmen, so hat der Prüfer den Bestätigungsvermerk einzuschränken oder zu versagen und dies im Prüfungsurteil zu begründen. Durch diese Begründungspflicht werden den Adressaten der Abschlussprüfung die Unrichtigkeiten und Verstöße gegen die Rechnungslegungsvorschriften verdeutlicht. Die deutschen Prüfungsgrundsätze sehen darüber hinaus eine detaillierte Darstellung der Unrichtigkeiten und Verstöße gegen die Rechnungslegungsvorschriften und eine Erläuterung ihrer Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk im Prüfungsbericht vor.¹¹⁴ Eine entsprechend umfangreiche Darstellung und Erläuterung wird im „*Auditor's Report*“ in aller Regel nicht möglich sein. Insofern gehen die deutschen über die internationalen Anforderungen hinaus, wobei dies nur bezüglich des eingeschränkten Adressatenkreises des Prüfungsberichts gilt.

109 Vgl. im Einzelnen ISA 720.14-18.

110 Vgl. zu den einzelnen Maßnahmen IDW EPS 202.19-20 und ISA 720.14-18.

111 ISA 720.13.

112 In seiner Studie gelangte das IDW gar zu folgender Feststellung: „Weisen die sonstigen Informationen widersprüchliche Aussagen auf, ist im Unterschied zum ISA eine Ergänzung des Bestätigungsvermerks nicht zulässig.“ Abschlussprüfung nach International Standards on Auditing (ISA), Hrsg.: IDW (a.a.O. FN 12), S. 761.

113 Vgl. IDW EPS 202.15 und ISA 720.13.

114 Vgl. IDW EPS 202.14.

Gelingt dem Prüfer diese sachliche Differenzierung nicht, da er auch durch erweiterte Prüfungshandlungen nicht feststellen kann, ob der Jahresabschluss bzw. Lagebericht oder die zusätzlichen Informationen zutreffend sind, so liegen Prüfungshemmnisse vor, die eine Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks begründen.¹¹⁵ Der diesbezügliche Hinweis in IDW EPS 202.16 ist zu begrüßen. Gleichwohl begründet er keine strengeren Anforderungen als die ISA, da auch ISA 700.37-38 das Erfordernis einer „*qualified opinion*“ bzw. eines „*disclaimer of opinion*“ im Falle von Prüfungshemmnissen begründen und insofern mit ISA 720 übereinstimmen.¹¹⁶

- Als zweite Komponente enthalten ISA 720 und IDW EPS 202 eine **zeitliche Differenzierung**, welche die erforderlichen Maßnahmen des Abschlussprüfers in Abhängigkeit davon bestimmen, ob die zusätzlichen Informationen dem Prüfer vor Erteilung des Bestätigungsvermerks oder nach dessen Erteilung zugänglich gemacht worden sind.¹¹⁷

1. Verfügt der Prüfer **vor Erteilung des Bestätigungsvermerks** über die zusätzlichen Informationen, sind die o.g. Maßnahmen entsprechend der sachlichen Differenzierung einzuleiten.
2. Erhält der Prüfer erst **nach Erteilung des Bestätigungsvermerks** Kenntnis von den zusätzlichen Informationen, hat der Prüfer ebenfalls zu beurteilen, ob **wesentliche Unstimmigkeiten bestehen** und ob in diesem Fall der geprüfte Jahresabschluss (und/oder Lagebericht) oder die zusätzlichen Informationen unrichtig sind. Der weitere Verlauf offenbart eine Abweichung der beiden Regelwerke, die auf eine zwingende gesetzliche Vorschrift zurückzuführen ist und die Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen im Zusammenhang mit Änderungen von geprüften Jahresabschlüssen generell betrifft.¹¹⁸

- a) Nach IDW EPS 202.18 ist ein in wesentlichen Punkten **unrichtiger Jahresabschluss (und/oder Lagebericht)** entsprechend zu berichtigen. Die dann erforderliche Nachtragsprüfung nach § 316 Abs. 3 HGB ist auf diese Änderung beschränkt. Der zuvor erteilte Bestätigungsvermerk bleibt grundsätzlich wirksam, ist jedoch entsprechend zu ergänzen.¹¹⁹ Verweigert das Unternehmen die erforderlichen Anpassungen, hat der Abschlussprüfer den ursprünglich erteilten Bestätigungsvermerk grundsätzlich zu widerrufen.¹²⁰

Nach ISA 720.21 hat der Prüfer in solchen Fällen die Regelungen in ISA 560 „*Subsequent Events*“ zu beachten, wonach sicherzu-

stellen ist, dass auch alle anderen wesentlichen Ereignisse, die sich auf den nicht geänderten Bereich des Jahresabschlusses auswirken können, vom Abschlussstichtag bis zum Zeitpunkt der Abgabe eines neuen Bestätigungsberichts festgestellt werden.¹²¹ Der Prüfungsumfang nach ISA bezieht das Wertaufhellungsprinzip auf den gesamten Abschluss, während nach deutschen Grundsätzen infolge der Regelung des § 316 Abs. 3 HGB wertaufhellende Ereignisse nur im Hinblick auf die vorgenommenen Änderungen untersucht werden müssen. Der Aufstellungszeitraum im Sinne der ISA endet im Fall einer Änderung für den gesamten erteilten Abschluss folglich erst mit Erteilung des neuen Bestätigungsberichts, während nach deutschen Prüfungsgrundsätzen der Aufstellungszeitraum nur bezüglich der Änderung bis zur Erteilung der Ergänzung des Bestätigungsvermerks verlängert wird. Der ursprünglich erteilte Bestätigungsbericht wird nach ISA 560.10 bzw. ISA 560.15 unwirksam, so dass ein neuer Bestätigungsbericht unter Berücksichtigung der vorgenommenen Änderungen zu erteilen ist. Verweigert das Unternehmen die Änderungen, ist nach ISA 560.11 eine „*qualified opinion*“ bzw. eine „*adverse opinion*“ zu erteilen.¹²² Wurde der ursprüngliche Bestätigungsbericht bereits veröffentlicht, hat der Abschlussprüfer die erforderlichen Schritte einzuleiten, um zu verhindern, dass sich die Adressaten auf den ursprünglichen Bestätigungsbericht verlassen.¹²³

115 Vgl. IDW PS 400.10.

116 Zu den grundsätzlichen Unterschieden zwischen einem Versagungsvermerk und dem „*disclaimer of opinion*“, siehe oben Kapitel 4.2.1.3.

117 Grundsätzlich sollten die zusätzlichen Informationen dem Abschlussprüfer vor Erteilung des Bestätigungsvermerks zur kritischen Würdigung vorgelegt werden. Der Abschlussprüfer hat bereits bei der Auftragsannahme entsprechende Vereinbarungen mit dem zu prüfenden Unternehmen zu treffen. Vgl. IDW EPS 202.11 und ISA 720.9. Liegen die zusätzlichen Informationen dem Abschlussprüfer in Ausnahmefällen erst nach Erteilung des Bestätigungsvermerks vor, hat er diese zum frühestmöglichen Zeitpunkt kritisch durchzusehen. Vgl. IDW EPS 202.12 und ISA 720.9 i.V.m. 19.

118 Vgl. IDW PS 400 sowie Abschlussprüfung nach International Standards on Auditing (ISA), Hrsg.: IDW (a.a.O. FN 12), S. 766.

119 Vgl. dazu ausführlich IDW PS 400.105-110.

120 Vgl. zum Widerruf des Bestätigungsvermerks IDW PS 400.111-115. Nach erfolgtem Widerruf kann nach IDW PS 400.113 bei Vorliegen der Voraussetzungen ein davon abweichender Bestätigungsvermerk (Einschränkung oder Versagung) erteilt werden.

121 ISA 560 differenziert außerdem zeitlich zwischen Tatsachen, die nach dem Datum des Bestätigungsberichts, aber vor Veröffentlichung des Abschlusses aufgedeckt werden (vgl. ISA 560.8-12) und Tatsachen, die nach der Veröffentlichung des Abschlusses entdeckt werden (vgl. ISA 560.13-18).

122 Vgl. ISA 560.11.

123 Vgl. ISA 560.12 und 17. Diese Vorgehensweise ist mit einem Widerruf grundsätzlich vergleichbar.

b) Sind die **zusätzlichen Informationen zu berichtigen** und verweigert die Unternehmensleitung die erforderlichen Anpassungen, verbleibt dem Abschlussprüfer sowohl nach ISA 720.23 als auch nach IDW EPS 202.15 bzw. 18 im Ergebnis lediglich die Möglichkeit, rechtlichen Rat einzuholen, aufgrund dessen die weitere Vorgehensweise im Einzelfall zu bestimmen sein wird. Stimmt die Unternehmensleitung der Anpassung der sonstigen Informationen zu, hat sich der Prüfer nach ISA 720.22 durch entsprechende Prüfungshandlungen zu vergewissern, dass die Adressaten, die den bereits veröffentlichten Jahresabschluss mit dem Bestätigungsbericht und den ursprünglichen unzutreffenden Informationen erhalten haben, über die Änderungen dieser Informationen in Kenntnis gesetzt worden sind. Weder IDW EPS 202 noch IDW PS 400, die sich nur auf Änderungen des Jahresabschlusses und Lageberichts beziehen, stellen auf diesen Aspekt ab. Insofern gehen die Anforderungen der ISA über die deutschen Grundsätze hinaus, ohne dass auf diese Normabweichung in IDW EPS 202.21 hingewiesen wird.

Der deutsche Berufsstand ist – von den oben dargelegten Unterschieden abgesehen – seiner Verpflichtung zur Umsetzung von ISA 720 mit der Verlautbarung von IDW EPS 202 nachgekommen. Diese Harmonisierung mit den internationalen Grundsätzen war deshalb dringend erforderlich, da die in der IDW-Studie teilweise festgestellten Übereinstimmungen der allgemeinen deutschen Grundsätze mit ISA 720 aufgrund der materiell weitreichenderen Lesepflicht bislang ins Leere liefen.¹²⁴ IDW EPS 202 verpflichtet künftig deutsche Abschlussprüfer bei gesetzlichen und freiwilligen Abschlussprüfungen, den freien Teil des Geschäftsberichts kritisch zu würdigen. Auch wenn dieser IDW Prüfungsstandard zur Zeit nur als Entwurf vorliegt,¹²⁵ ist den deutschen Abschlussprüfern seine Beachtung bereits für die laufende Prüfungssaison dringend anzuraten. Insbesondere sollten die entsprechenden Vorkehrungen getroffen werden, dass die zusätzlichen Informationen dem Abschlussprüfer rechtzeitig vorgelegt werden. Es erscheint fraglich, ob ein deutscher Abschlussprüfer, der den freien Teil des Geschäftsberichts nicht kritisch gelesen hat und aus diesem Grund eine wesentliche Unstimmigkeit, die eine Änderung des geprüften Jahresabschlusses und/oder Lageberichts bzw. bei deren Verweigerung durch das Unternehmen eine Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks erfordert hätte, sich durch Berufung auf eine strenge Auslegung der §§ 316-324 HGB und den Entwurfstatus von IDW

EPS 202 exkulpieren und entsprechende Haftungskonsequenzen vermeiden kann. Abschlussprüfer, die im Bestätigungsvermerk eine Prüfung in Übereinstimmung mit den ISA bestätigen, sind ohnehin verpflichtet, ISA 720 zu beachten. Soll eine Prüfung in Übereinstimmung mit beiden Prüfungsgrundsatzsystemen bestätigt werden, besteht u.E. darüber hinaus die Verpflichtung, auf bestehende Abweichungen zu den deutschen Grundsätzen explizit im Bestätigungsvermerk hinzuweisen.¹²⁶

Eine Übereinstimmung der deutschen Prüfungsstandards mit ISA 720 ist u.E. dringend erforderlich, da dieser Standard eine gravierende praktische Bedeutung im Hinblick auf die Erwartungslücke besitzt. Die Gestaltung des freien Teils der Geschäftsberichte birgt die Gefahr, dass die dort aufgenommenen umfangreichen, z.T. werbenden Darstellungen, in denen die Chancen des Unternehmens betont, die Risiken aber häufig verschwiegen werden, den gesamten Geschäftsbericht dominieren und negative Aussagen zur wirtschaftlichen Lage in den Pflichtbestandteilen relativieren.¹²⁷ Dies gilt insbesondere für weniger fachkundige Adressaten, die keine eingehende Analyse der Zahlenwerke und der verwendeten Fachbegriffe in den Pflichtbestandteilen vornehmen.¹²⁸ Bestätigt nunmehr der Abschlussprüfer die Beachtung der ISA im Bestätigungsvermerk, ohne jedoch – wie derzeit nach den deutschen Grundsätzen üblich – den freien Teil des Geschäftsberichts auf Widersprüchlichkeiten zu lesen bzw. im Rahmen der Prüfung zu untersuchen, so käme es zu einer Diskrepanz in der Aussage über den Umfang der Abschlussprüfung. Es ist anzunehmen, dass die Adressaten die Aussagen im Bestätigungsbericht auf den gesamten Geschäftsbericht beziehen. Zumindest werden sie erwarten, dass der Geschäftsbericht frei von Widersprüchen ist.

Bis zur endgültigen Verlautbarung von IDW EPS 202 sollten die hier aufgezeigten Unterschiede zu ISA 720, die nicht auf zwingende gesetzliche Vorschriften zurückzuführen sind, beseitigt werden. Der Berufsstand könnte darüber hinaus sinnvolle Verbesserungsvorschläge einbringen, um die z.T. abstrakten Formulierungen in IDW EPS 202 der praktischen Anwendung zugänglicher zu machen.

124 Zu diesem Gesamtergebnis kommt offenbar auch das IDW. Vgl. Abschlussprüfung nach ISA, Hrsg.: IDW (a.a.O. FN 12), S. 768; Zitzelsberger (a.a.O. FN 84), S. 130.

125 Bis zur endgültigen Verlautbarung wird noch eine längere Zeitspanne vergehen, da das IDW in diesem Fall eine Frist zur Einreichung von Änderungs- und Ergänzungsvorschlägen bis zum 7. 7. 2000 eingeräumt hat.

126 Ist z.B. eine Nachtragsprüfung erforderlich, sollten die dargelegten unterschiedlichen Auswirkungen auf den Prüfungsumfang verdeutlicht werden.

127 Vgl. Wenzler, Geschäftsbericht (a.a.O. FN 105), S. 88.

128 „Die Diskrepanz von Prüfungsschein und Prüfungssein [ist] bei wirtschaftlichen Laien am größten“. Ballwieser, BFuP 1988, S. 327.

5 Thesenförmige Zusammenfassung

1. Im Zuge der Öffnungsklausel des § 292a HGB legen zahlreiche Unternehmen einen ausschließlich nach IAS oder US-GAAP erstellten Konzernabschluss offen. Diese Tendenz wird sich infolge des KapCoRiLiG künftig verstärken. Seitens der Kapitalmarktteilnehmer wird erwartet, dass die nach international anerkannten Grundsätzen erstellten Abschlüsse auch nach international einheitlichen Prüfungsgrundsätzen geprüft werden. Als solche gelten die International Standards on Auditing (ISA), auf deren Beachtung 1998 bereits in 13 Bestätigungsvermerken zu befreienden Konzernabschlüssen von DAX 100 Unternehmen verwiesen worden ist.
2. Ein ausschließlicher Testatshinweis auf die ISA ohne einen Verweis auf die Beachtung der deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung ist nach berufsständischer Auffassung bei handelsrechtlichen Pflichtprüfungen nicht (mehr) zulässig. Wird im Bestätigungsvermerk sowohl auf die Beachtung deutscher Prüfungsgrundsätze als auch auf die ISA verwiesen, erfordert dies eine „duale“ Prüfung, da sich die beiden Prüfungsgrundsatzsysteme – wie an den Beispielen des Bestätigungsvermerks und der Prüfung des freien Teils der Geschäftsberichte nachweisbar – nicht vollumfänglich abdecken. Ansonsten bedarf es zur Vermeidung einer Erwartungslücke hinsichtlich Art, Umfang und Inhalt der Abschlussprüfung, insbesondere ausländischer Testatsempfänger, der expliziten Erwähnung der im jeweiligen Einzelfall nicht beachteten ISA im Bestätigungsvermerk.
3. Der Berufsstand und die interessierte Öffentlichkeit sind aufgefordert, an der Weiterentwicklung der ISA sowie deren Umsetzung in deutsche Prüfungsstandards mitzuwirken. Zur Unterstützung dieses Prozesses sollte das IDW für die – auch als Folge des KonTraG – begonnene Überführung der bisherigen Verlautbarungen in ein dekadisches System von Prüfungsstandards und Prüfungshinweisen einen Zeitplan offenlegen, aus dem das weitere Reformvorgehen ersichtlich wird. Hierdurch könnte die Vorgehensweise der IDW-Fachausschüsse nachvollzogen und die Dauer parallel geltender, alter und neuer Verlautbarungen transparent werden. Insbesondere würde es den beteiligten Kreisen ermöglicht, sich zu einzelnen Standards eine fundierte Meinung zu bilden und diese in den Reformprozess einzubringen.