

Entwurf zur Änderung von IDW Prüfungsstandards: Anpassung an die im Rahmen des Clarity-Projekts überarbeiteten ISA

(Stand: 24.02.2010)¹

Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat Änderungen von IDW Prüfungsstandards zur Anpassung an die im Rahmen des Clarity-Projekts des IAASB überarbeiteten International Standards on Auditing (ISA) vorgenommen und beschlossen, die Anpassungen in dem nachfolgenden, zusammenfassenden Entwurf zu veröffentlichen. Mit der Umsetzung der Clarified ISA zur Erteilung und Formulierung von Bestätigungsvermerken (ISA 700, ISA 705 und ISA 706) wird sich der HFA gesondert befassen.

Die vorgesehenen Änderungen beziehen sich auf Prüfungen von Abschlüssen für am oder nach dem 15.12.2009 beginnende Geschäftsjahre.

Eventuelle Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zu dem Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW, Postfach 32 05 80, 40420 Düsseldorf, bis zum 30.06.2010 erbeten. Die Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge werden im Internet auf der IDW Homepage veröffentlicht, wenn dies nicht ausdrücklich vom Verfasser abgelehnt wird.

Der Entwurf steht bis zu der endgültigen Verabschiedung und Veröffentlichung der geänderten IDW Prüfungsstandards im Internet (www.idw.de) unter der Rubrik Verlautbarungen als Download-Angebot zur Verfügung.

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf.

1.	IDW Prüfungsstandard: Die Beurteilung von zusätzlichen Informationen, die von Unternehmen zusammen mit dem Jahresabschluss veröffentlicht werden (IDW PS 202) (Stand: 09.09.2009)	2
2.	IDW Prüfungsstandard: Prüfung von Eröffnungsbilanzwerten im Rahmen von Erstprüfungen (IDW PS 205) (Stand: 17.11.2000).....	3
3.	IDW Prüfungsstandard: Zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 210) (Stand: 06.09.2006)	4
4.	IDW Prüfungsstandard: Wesentlichkeit im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 250) (Stand: 08.03.2005)	6
5.	IDW Prüfungsstandard: Beziehungen zu nahe stehenden Personen im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 255) (Stand: 01.07.2003)	8
6.	IDW Prüfungsstandard: Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 270) (Stand: 08.03.2006)	15
7.	IDW Prüfungsstandard: Interne Revision und Abschlussprüfung (IDW PS 321) (Stand: 06.05.2002)	16
8.	IDW Prüfungsstandard: Abschlussprüfung bei teilweiser Auslagerung der Rechnungslegung auf Dienstleistungsunternehmen (IDW PS 331) (Stand: 01.07.2003)	17

¹ Verabschiedet vom Hauptfachausschuss (HFA) am 24.02.2010.

9. IDW Prüfungsstandard: Grundsätze für die Kommunikation des Abschlussprüfers mit dem Aufsichtsorgan (IDW PS 470) (Stand: 09.09.2009) 18
10. IDW Prüfungsstandard: Die Prüfung des internen Kontrollsystems beim Dienstleistungsunternehmen für auf das Dienstleistungsunternehmen ausgelagerte Funktionen (IDW PS 951) (Stand: 19.09.2007)..... 20
- 1. IDW Prüfungsstandard: Die Beurteilung von zusätzlichen Informationen, die von Unternehmen zusammen mit dem Jahresabschluss veröffentlicht werden (IDW PS 202) (Stand: 09.09.2009)**

Im Rahmen der Überarbeitung des ISA 260 „Communication with Those Charged with Governance“ wurden die Kommunikationspflichten des Abschlussprüfers mit dem Aufsichtsorgan des Unternehmens umfassend neu geregelt (vgl. Abschn. 9 dieses Entwurfs). Daraus resultieren Folgeänderungen für den ISA 720 „The Auditor’s Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements“: Falls der Abschlussprüfer beim kritischen Lesen der zusätzlichen Informationen, die zusammen mit dem Jahresabschluss veröffentlicht werden, wesentliche Unstimmigkeiten zwischen dem geprüften Jahresabschluss und den zusätzlichen Informationen oder wesentliche falsche Angaben in den zusätzlichen Informationen feststellt, hat er besondere Mitteilungspflichten gegenüber dem Aufsichtsorgan zu beachten. Dieser Anforderung tragen die Ergänzungen im IDW PS 202 in Tz. 15 Abs. 1 Satz 2, in Tz. 18 Abs. 2 und in Tz. 20 Rechnung:

4. Maßnahmen bei wesentlichen Unstimmigkeiten

4.1. Maßnahmen vor dem Datum des Bestätigungsvermerks

Tz. 15 Abs. 1 Satz 2:

Der Änderungsbedarf kann auch die zusätzlichen Informationen betreffen. Verweigern die gesetzlichen Vertreter die entsprechende Anpassung, hat der Abschlussprüfer diesen Sachverhalt dem Aufsichtsorgan mitzuteilen und festzustellen, ob die unvollständige oder falsche Information einen schwerwiegenden Verstoß gegen gesetzliche Berichterstattungspflichten der gesetzlichen Vertreter darstellt, über den nach § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB zu berichten ist. Auch in anderen Fällen kann eine Berichterstattung im Prüfungsbericht in Betracht kommen.

4.2. Maßnahmen nach dem Datum des Bestätigungsvermerks

Tz. 18 Abs. 2 Satz 2:

... (unverändert)

Im Falle unvollständiger oder falscher zusätzlicher Informationen ist nach Maßgabe von Tz. 15 zu prüfen, ob und welche Maßnahmen des Abschlussprüfers erforderlich sind. Verweigern die gesetzlichen Vertreter die entsprechende Korrektur, hat der Abschlussprüfer diesen Sachverhalt dem Aufsichtsorgan mitzuteilen.

5. Aufdeckung sonstiger falscher Angaben

Tz. 20:

Ist der Abschlussprüfer nach diesem Gespräch überzeugt, dass die zusätzlichen Informationen wesentliche falsche Angaben enthalten, die durch die gesetzlichen Vertreter nicht

beseitigt werden, hat der Abschlussprüfer durch geeignete Maßnahmen auf eine Änderung dieser Haltung der gesetzlichen Vertreter hinzuwirken (z.B. Hinweis an die gesetzlichen Vertreter auf eine Beratung durch den Firmenanwalt oder andere qualifizierte Dritte; Rücksprache mit Aufsichtsorganen) und diese Maßnahmen schriftlich zu dokumentieren. Außerdem hat der Abschlussprüfer diesen Sachverhalt dem Aufsichtsorgan mitzuteilen.

2. IDW Prüfungsstandard: Prüfung von Eröffnungsbilanzwerten im Rahmen von Erstprüfungen (IDW PS 205) (Stand: 17.11.2000)

Eröffnungsbilanzwerte i.S.d. ISA 510 „Initial Audit Engagements – Opening Balances“ beziehen sich nicht nur auf die Posten der Schlussbilanz des vorhergehenden Geschäftsjahres, sondern umfassen auch andere Angaben zu Sachverhalten, die zu Beginn des Geschäftsjahres vorlagen, die aber nicht zwingend in der Bilanz ausgewiesen sein müssen. Dieser Aspekt wurde im Rahmen des Clarity-Projekts im ISA 510 klargestellt und wird in Tz. 7 des *IDW PS 205* wie folgt übernommen:

2. Allgemeine Anforderungen

Tz. 7 Satz 2:

Eröffnungsbilanzwerte sind die Beträge, die sich aus den Posten der Schlussbilanz des vorhergehenden Geschäftsjahres ergeben (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB). ~~Bilanzposten in diesem Sinne sind auch die Posten, die nicht in der Bilanz, sondern aufgrund eines gesetzlichen Wahlrechts in den Anhang aufgenommen worden sind.~~ Eröffnungsbilanzwerte in diesem Sinne umfassen auch andere nach den Rechnungslegungsgrundsätzen erforderliche Angaben zu Sachverhalten, die zu Beginn des Geschäftsjahres vorlagen (z.B. Eventualverbindlichkeiten). ... (unverändert)

Art und Umfang der Prüfungshandlungen zur zutreffenden Erfassung der Eröffnungsbilanzwerte hängen u.a. davon ab, ob der Vorjahresabschluss geprüft wurde oder ungeprüft ist. Bei einem Wechsel des Abschlussprüfers werden die Angaben im Vorjahres-Prüfungsbericht ggf. keine ausreichenden Prüfungsnachweise zur Beurteilung der Eröffnungsbilanzwerte liefern. ISA 510 sieht bestimmte Prüfungshandlungen zur Gewinnung ausreichender Prüfungsnachweise im Hinblick auf die Eröffnungsbilanzwerte vor, zu denen auch die Durchsicht von Arbeitspapieren des Vorjahresprüfers gehören kann. *IDW PS 205*, Tz. 12, wird entsprechend an ISA 510 angepasst:

3. Prüfungshandlungen

Tz. 12:

Ist der Vorjahresabschluss von einem anderen Abschlussprüfer (Vorjahresprüfer) geprüft worden, können ~~ausreichende~~ Prüfungsnachweise zur Beurteilung der Eröffnungsbilanzwerte grundsätzlich ~~gewonnen werden, indem der Abschlussprüfer den aus der Durchsicht des Prüfungsberichts des Vorjahresprüfers~~ durchsichtgewonnen werden. ~~Bleiben Unklarheiten über einzelne Sachverhalte bestehen, empfiehlt es sich, in Abstimmung mit dem Auftraggeber Kontakt mit dem Vorjahresprüfer aufzunehmen. Lediglich in Ausnahmefällen wird der Vorjahresprüfer um Einblick in die Arbeitspapiere zu bitten sein.~~ Falls hierdurch

nicht ausreichende Prüfungsnachweise erlangt werden können, sind eine oder mehrere der folgenden Maßnahmen durchzuführen:

- Beurteilung, inwieweit sich durch Prüfungshandlungen zu der zu beurteilenden Rechnungslegungsperiode Nachweise auch für die Eröffnungsbilanzwerte gewinnen lassen
- Durchführung spezieller Prüfungshandlungen, die auf die Eröffnungsbilanzwerte gerichtet sind
- Durchsicht der Arbeitspapiere des Vorjahresprüfers, um Prüfungsnachweise für die Eröffnungsbilanzwerte zu erlangen.

In welchem Ausmaß und mit welcher Gewichtung Feststellungen des Vorjahresprüfers verwertet werden können, hängt von der Bedeutung des Sachverhalts für das Gesamturteil des Abschlussprüfers sowie von der fachlichen Kompetenz und beruflichen Qualifikation des Vorjahresprüfers nach Maßgabe der für den Abschlussprüfer geltenden Erfordernisse der Unabhängigkeit, Gewissenhaftigkeit, Unparteilichkeit, Unbefangenheit und Eigenverantwortlichkeit ab.

Im Rahmen des Clarity-Projekts wurden in ISA 510.7 die Handlungspflichten des Abschlussprüfers klarer gefasst, wenn dieser wesentliche falsche Angaben in den Eröffnungsbilanzwerten feststellt. In diesem Fall muss er zunächst durch ergänzende Prüfungshandlungen die Auswirkungen auf den zu prüfenden Abschluss bestimmen und – wenn solche Auswirkungen gegeben sind – mit der Unternehmensleitung und dem Aufsichtsorgan sprechen. Tz. 13 des IDW PS 205 wird entsprechend wie folgt geändert:

3. Prüfungshandlungen

Tz. 13 Abs. 1 Satz 1 und 2:

~~Über falsche Eröffnungsbilanzwerte~~Erlangt der Abschlussprüfer Prüfungsnachweise, nach denen die Eröffnungsbilanzwerte falsche Angaben enthalten, die den zu prüfenden Abschluss wesentlich beeinflussen können, ~~wird~~hat der Abschlussprüfer angemessene ergänzende Prüfungshandlungen durchzuführen, um die Auswirkung auf den zu prüfenden Abschluss zu bestimmen. Sofern der Abschlussprüfer zu der Auffassung gelangt, dass diese falschen Angaben auch im zu prüfenden Abschluss enthalten sind, ist dies mit der Unternehmensleitung und dem Aufsichtsorgan zu erörtern~~ggf. in Abstimmung mit dieser auch den Vorjahresprüfer informieren.~~ ... (unverändert)

3. IDW Prüfungsstandard: Zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 210) (Stand: 06.09.2006)

Nach ISA 250 „Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements“ muss der Abschlussprüfer – wenn er vermutet, dass das Management oder das Aufsichtsorgan an Verstößen beteiligt ist – den Sachverhalt der nächsthöheren Hierarchieebene mitteilen, sofern eine solche vorhanden ist. Der im Rahmen des Clarity-Projekts überarbeitete Standard enthält auch die Anforderung, dass der Abschlussprüfer die Notwendigkeit zur Einholung von rechtlichem Rat erwägen muss, wenn keine höhere

Hierarchieebene vorhanden ist oder wenn er der Meinung ist, dass aus der Mitteilung möglicherweise keine Konsequenzen gezogen werden oder wenn er im Zweifel darüber ist, wem gegenüber zu berichten ist. *IDW PS 210* wird daher entsprechend um die folgende neue Tz. 60a ergänzt:

8.1.2. Mitteilungspflichten

Tz. 60a:

Der Abschlussprüfer muss abwägen, ob rechtlicher Rat einzuholen ist,

- wenn keine höhere Hierarchieebene vorhanden ist,
- wenn nach Auffassung des Abschlussprüfers aus der Mitteilung beim Management oder beim Aufsichtsorgan möglicherweise keine Konsequenzen gezogen werden oder
- wenn der Abschlussprüfer im Zweifel darüber ist, wem gegenüber zu berichten ist (bspw. weil das Aufsichtsorgan an den Verstößen beteiligt war).

Da ISA 250.16 vorsieht, dass der Abschlussprüfer es für erforderlich halten kann, auch schriftliche Erklärungen vom Aufsichtsorgan einzuholen, wird *IDW PS 210* in Tz. 67 um folgenden Absatz ergänzt und auf die *Neufassung des IDW Prüfungsstandards: Erklärungen der gesetzlichen Vertreter gegenüber dem Abschlussprüfer (IDW PS 303 n.F.)* verwiesen:

8.1.2. Mitteilungspflichten

Tz. 67 Abs. 2:

Da das Aufsichtsorgan ggf. über Kenntnisse zu einzelnen prüfungsrelevanten Sachverhalten verfügt, kann der Abschlussprüfer es für erforderlich halten, auch schriftliche Erklärungen vom Aufsichtsorgan zu verlangen.²

Zur Anpassung an die Dokumentationsanforderungen des ISA 250 wird in *IDW PS 210* in Tz. 68 der zweite Absatz wie folgt umformuliert:

8.1.3. Dokumentationspflichten

Tz. 68 Abs. 2:

Der Abschlussprüfer hat außerdem ~~die Berichterstattung über~~ festgestellte oder vermutete Verstöße sowie Ergebnisse aus Gesprächen hierüber mit dem Management, ~~an~~ dem Aufsichtsorgan, ~~an~~ Aufsichtsbehörden und ~~ansonstigen~~ Dritten zu dokumentieren.

² Vgl. die Neufassung des IDW Prüfungsstandards: Erklärungen der gesetzlichen Vertreter gegenüber dem Abschlussprüfer (IDW PS 303 n.F.) (Stand: 09.09.2009), Tz. 22.

4. IDW Prüfungsstandard: Wesentlichkeit im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 250) (Stand: 08.03.2005)

Im Rahmen einer umfassenden Überarbeitung des ISA 320 „Materiality in Planning and Performing an Audit“ wurde der Begriff „performance materiality“ eingeführt. Der Begriff bezeichnet den Betrag, der vom Abschlussprüfer unterhalb der Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes festgelegt wird, um die Wahrscheinlichkeit auf ein angemessen niedriges Maß zu reduzieren, dass die Summe aus den nicht korrigierten und den nicht aufgedeckten falschen Angaben die Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes überschreitet. Bestimmt der Abschlussprüfer Wesentlichkeitsgrenzen für einzelne Prüffelder, bezieht sich der Begriff „performance materiality“ auch auf den Betrag, der vom Abschlussprüfer für Zwecke der Risikobeurteilung sowie der Festlegung von Art, zeitlichem Ablauf und Umfang der Prüfungshandlungen unterhalb der für einzelne Prüffelder bestimmten Wesentlichkeitsgrenze(n) festgelegt wird. Die „performance materiality“ ist sowohl bei der Planung und Durchführung der Prüfung, als auch i.S. eines „tolerierbaren Fehlers“ bei der Beurteilung der Prüfungsergebnisse von Bedeutung. In der deutschen ISA-Übersetzung wird „performance materiality“ mit „Toleranzwesentlichkeit“ übersetzt.

Um die Konzeption der Toleranzwesentlichkeit in dem *IDW PS 250* umzusetzen, ergeben sich Änderungen in den Tz. 12, 16 und 17 des *IDW Prüfungsstandards*; die neuen Tz. 12a und 18a werden eingefügt; die bisherige Tz. 19 wird gestrichen:

3. Anwendung des Grundsatzes der Wesentlichkeit in der Abschlussprüfung

Tz. 12:

Der Grundsatz der Wesentlichkeit ist sowohl bei der Prüfung des Abschlusses und ggf. des dazugehörigen Lageberichts insgesamt als auch bei der Prüfung einzelner Prüffelder (wie z.B. Kontensalden, Arten von Geschäftsvorfällen und Angaben in Anhang und Lagebericht) zu beachten. Dies gilt für:

- die Risikobeurteilung sowie die Festlegung von Art, zeitlichem Ablauf und Umfang der Prüfungshandlungen und
- die Beurteilung der Auswirkungen von Unrichtigkeiten und Verstößen.

Tz. 12a:

Die Wesentlichkeit der Auswirkungen von Unrichtigkeiten und Verstößen ergibt sich aus der Entscheidungserheblichkeit für den Abschlussadressaten. Im Unterschied dazu dient die Toleranzwesentlichkeit der Risikobeurteilung sowie der Festlegung von Art, zeitlichem Ablauf und Umfang der Prüfungshandlungen. Die Toleranzwesentlichkeit ist der Betrag, der vom Abschlussprüfer unterhalb der Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes festgelegt wird, um die Wahrscheinlichkeit auf ein angemessen niedriges Maß zu reduzieren, dass die Summe aus den nicht korrigierten und den nicht aufgedeckten falschen Angaben die Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes überschreitet. Bestimmt der Abschlussprüfer Wesentlichkeitsgrenzen für einzelne Prüffelder, bezieht sich der Begriff „Toleranzwesentlichkeit“ auch auf den Betrag, der vom Abschlussprüfer für Zwecke der Risikobeurteilung sowie der Festlegung von Art, zeitlichem Ablauf und Umfang der Prüfungshandlungen unterhalb der für einzelne Prüffelder bestimmten Wesentlichkeitsgrenze(n) festgelegt wird.

3.2. Wesentlichkeit und Prüfungsplanung

Tz. 16:

Bei der Erarbeitung des Prüfungsplans ~~legt~~hat der Abschlussprüfer die für die Aufdeckung der Unrichtigkeiten und Verstöße im Rahmen der Abschlussprüfung angemessene Wesentlichkeits~~grenze~~festzulegen, wobei neben dem Betrag der Auswirkungen (Quantität) auch die Art der Unrichtigkeiten und Verstöße (Qualität) zu beachten ist.

Tz. 17:

Der Abschlussprüfer ~~berücksichtigt~~hat bei der Planung der Prüfung zu berücksichtigen, ab welcher Grenze das Ausmaß von Unrichtigkeiten und Verstößen im Abschluss und Lagebericht wesentlich ist. ~~Die Festlegung von Wesentlichkeitsgrenzen für einzelne Prüffelder hilft dem Abschlussprüfer bei der Entscheidung über die Auswahl der zu untersuchenden Posten und anzuwendenden Prüfungshandlungen (z.B. Stichprobenprüfungen und analytische Prüfungshandlungen), die in ihrem Zusammenwirken das Prüfungsrisiko auf ein vertretbares Niveau reduzieren. Dabei hat der Abschlussprüfer Wesentlichkeitsgrenzen für einzelne Prüffelder zu bestimmen, wenn zu erwarten ist, dass Fehler im Prüffeld, die unterhalb der Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes liegen, die wirtschaftlichen Entscheidungen der Bilanzleser beeinflussen. Werden hiernach Wesentlichkeitsgrenzen für einzelne Prüffelder festgelegt, sind für diese auch Toleranzwesentlichkeiten zu bestimmen.~~

Tz. 18a:

Die Wesentlichkeit und erforderlichenfalls die Toleranzwesentlichkeit sind im Verlauf der Prüfung anzupassen, wenn sich erweist, dass der Abschlussprüfer diese bei Kenntnis der neuen Informationen abweichend festgelegt hätte.

Tz. 19:

~~Der Abschlussprüfer kann auch für Zwecke der Prüfungsplanung die Wesentlichkeitsgrenze bewusst niedriger ansetzen als beabsichtigt ist, sie für die abschließende Beurteilung der Prüfungsergebnisse zugrunde zu legen, um beispielsweise die Wahrscheinlichkeit zu verringern, Unrichtigkeiten und Verstöße nicht zu entdecken. Damit erhält der Abschlussprüfer eine höhere Aussagesicherheit bei der Beurteilung von Auswirkungen der bei der Prüfung entdeckten Unrichtigkeiten und Verstöße auf die Prüfungsaussagen.~~

Um die erweiterten Kommunikationspflichten des Abschlussprüfers mit dem Aufsichtsorgan über die festgestellten und vom Management nicht bereinigten Unrichtigkeiten und Verstöße zu berücksichtigen, die auf den ebenfalls überarbeiteten ISA 450 „Evaluation of Misstatements Identified during the Audit“ zurückzuführen sind, wird IDW PS 250 um die nachfolgende Tz. 22b ergänzt. Die Form dieser Kommunikation (mündlich oder schriftlich) liegt dabei im Ermessen des Abschlussprüfers. Darüber hinaus muss der Abschlussprüfer die Korrektur aller festgestellten und nicht bereinigten Unrichtigkeiten und Verstöße verlangen (vgl. Tz. 22a):

4. Einfluss der Wesentlichkeit auf die Prüfungsaussagen

Tz. 22a:

Der Abschlussprüfer muss die Korrektur aller festgestellten und nicht bereinigten Unrichtigkeiten und Verstöße verlangen.

Tz. 22b:

Der Abschlussprüfer muss mit dem Aufsichtsorgan über die nicht bereinigten Unrichtigkeiten und Verstöße sowie die Auswirkungen kommunizieren, die diese einzeln oder insgesamt auf das Prüfungsurteil im Bestätigungsvermerk haben können. Wesentliche nicht bereinigte Unrichtigkeiten und Verstöße sind einzeln zu bezeichnen.

Zur Berücksichtigung der bei der Überarbeitung von ISA 320 und ISA 450 neu eingeführten Dokumentationsanforderungen wird *IDW PS 250* um die nachfolgenden Tz. 24a und Tz. 24b ergänzt:

Tz. 24a:

In den Arbeitspapieren hat der Abschlussprüfer zudem festzuhalten:

- die Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes
- die Wesentlichkeitsgrenzen für einzelne Prüffelder, sofern solche festgelegt sind
- die Toleranzwesentlichkeit(en)
- im Verlauf der Abschlussprüfung vorgenommene Anpassungen dieser Größen.

Tz. 24b:

Des Weiteren sind in den Arbeitspapieren zu dokumentieren:

- die Grenze, unterhalb derer Beträge als so unbedeutend eingeschätzt werden, dass sie nicht in der Aufstellung nicht korrigierter Prüfungsdifferenzen gemäß der *Neufassung des IDW Prüfungsstandards: Erklärungen der gesetzlichen Vertreter gegenüber dem Abschlussprüfer (IDW PS 303 n.F.)*, Tz. 28, festgehalten werden
- sämtliche im Verlauf der Abschlussprüfung festgestellte Unrichtigkeiten sowie Verstöße und ob sie bereinigt wurden
- die Schlussfolgerung des Abschlussprüfers darüber, ob nicht bereinigte Unrichtigkeiten und Verstöße einzeln oder insgesamt wesentlich sind und die Gründe dafür.

5. IDW Prüfungsstandard: Beziehungen zu nahe stehenden Personen im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 255) (Stand: 01.07.2003)

Der ISA 550 „Related Parties“ wurde im Rahmen des Clarity-Projekts umfassend überarbeitet, da Beziehungen zu nahe stehenden Personen aufgrund ihrer Art besondere Risiken wesentlicher falscher Angaben in der Rechnungslegung bergen, einschließlich des Risikos beabsichtigter falscher Angaben. Ziel war es, die Aufmerksamkeit des Prüfers stärker auf die dem geprüften Unternehmen nahe stehenden Personen und Geschäftsvorfälle mit diesen zu lenken. Die Anpassung an das Prüfungsrisikomodell der ISA 315, ISA 330 und ISA 240 führ-

te dazu, dass in den ISA 550 neue Prüfungspflichten zur Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Angaben im Zusammenhang mit Beziehungen zu und Geschäftsvorfällen mit nahe stehenden Personen sowie zur Reaktion auf diese Risiken aufgenommen wurden. ISA 550 enthält insb. folgende wesentliche Neuerungen:

- Anforderung zur Berücksichtigung möglicher Anfälligkeiten für wesentliche falsche Angaben im Zusammenhang mit nahe stehenden Personen bei der Prüfungsplanung
- Konkretisierung der Anforderungen zur Befragung der gesetzlichen Vertreter und anderer Personen innerhalb des Unternehmens zu nahe stehenden Personen
- Verpflichtung, sich mit den anderen Mitgliedern des Prüfungsteams über relevante Informationen auszutauschen, die zu nahe stehenden Personen erlangt wurden
- Konkretisierung der Anforderungen an die Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung, insb. zur Gewinnung eines Verständnisses über das interne Kontrollsystem im Zusammenhang mit nahe stehenden Personen.

Diese Neuerungen des ISA 550 führen in *IDW PS 255* zu Anpassungen der Tz. 15, 18 und 20, zur Einfügung der neuen Tz. 10a und 16a sowie zur Streichung des letzten Absatzes in Tz. 16:

5. Planung und Durchführung der Abschlussprüfung

Tz. 10a:

Bereits bei der Prüfungsplanung sind mit dem Prüfungsteam mögliche Anfälligkeiten für wesentliche beabsichtigte oder unbeabsichtigte falsche Angaben in der Rechnungslegung zu erörtern, die aus Beziehungen zu und Geschäftsvorfällen mit nahe stehenden Personen resultieren können.

5.1. Feststellung von Beziehungen zu nahe stehenden Personen

Tz. 15:

~~Es empfiehlt sich, dass d~~Der Abschlussprüfer ~~von den~~hat die gesetzlichen Vertretern ~~Informationen über Beziehungen zu und Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Personen einholt zu befragen über:~~

- die Identität der nahe stehenden Personen einschließlich Änderungen gegenüber der Vorperiode
- die Art der Beziehungen zwischen dem Unternehmen und diesen nahe stehenden Personen
- ob das Unternehmen während des Berichtszeitraums Geschäftsvorfälle mit diesen nahe stehenden Personen eingegangen ist und, wenn dies der Fall ist, zu Art und Zweck dieser Geschäftsvorfälle.

Tz. 16 letzter Absatz:

~~Besteht nach pflichtgemäßem Ermessen des Abschlussprüfers nur ein geringes Risiko, dass bedeutsame nahe stehende Personen sowie Geschäftsvorfälle mit diesen nicht festgestellt werden, können diese Prüfungshandlungen in geeigneter Weise eingeschränkt werden.~~

Tz. 16a:

Die Mitglieder des Prüfungsteams haben sich über die relevanten Informationen auszutauschen, die zu den nahe stehenden Personen des Unternehmens erlangt wurden.

5.2. Feststellung der Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Personen

Tz. 18:

~~Bei der vorläufigen Beurteilung des Kontrollrisikos auf der Grundlage des gewonnenen Verständnisses über das interne Kontrollsystem des Unternehmens hat der Abschlussprüfer die Angemessenheit der Kontrollaktivitäten im Zusammenhang mit der Genehmigung und der Dokumentation von Geschäftsvorfällen mit nahe stehenden Personen zu beurteilen. Der Abschlussprüfer muss die gesetzlichen Vertreter und andere Personen innerhalb des Unternehmens befragen sowie andere Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung durchführen, die als geeignet erachtet werden, um ein Verständnis von den Kontrollen zu gewinnen, die eingerichtet wurden, um~~

- Beziehungen zu und Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Personen in Übereinstimmung mit den Rechnungslegungsgrundsätzen zu identifizieren, auszuweisen oder anzugeben,
- bedeutsame Geschäftsvorfälle und Vereinbarungen mit nahe stehenden Personen zu genehmigen sowie
- bedeutsame Geschäftsvorfälle und Vereinbarungen außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zu genehmigen.

Tz. 20:

Im Rahmen der Abschlussprüfung führt der Abschlussprüfer Prüfungshandlungen durch, die Hinweise auf Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Personen geben können. Dazu gehören:

- ... (unverändert)
- Würdigung eingeholter Bank- und Rechtsanwaltsbestätigungen und von Bestätigungen Dritter über gewährte oder aufgenommene Darlehen
- ... (unverändert)

Darüber hinaus sieht der überarbeitete ISA 550 besondere Mitteilungs- und Prüfungspflichten vor, wenn der Abschlussprüfer nahe stehende Personen oder bedeutsame Geschäftsvorfälle mit solchen identifiziert, die die gesetzlichen Vertreter zuvor nicht festgestellt oder ihm nicht mitgeteilt haben. Diese Anforderungen werden in *IDW PS 255* in folgender neuer Tz. 23a umgesetzt:

5.3. Prüfung der festgestellten Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Personen

Tz. 23a:

Identifiziert der Abschlussprüfer nahe stehende Personen oder bedeutsame Geschäftsvorfälle mit solchen, die die gesetzlichen Vertreter zuvor nicht festgestellt oder ihm nicht mitgeteilt haben, hat er

- diese Informationen unverzüglich den Mitgliedern des Prüfungsteams mitzuteilen,
- geeignete aussagebezogene Prüfungshandlungen zu diesen neu identifizierten Beziehungen oder Geschäftsvorfällen durchzuführen,
- das Risiko solcher unentdeckten Beziehungen und Geschäftsvorfälle erneut einzuschätzen und erforderlichenfalls zusätzliche Prüfungshandlungen durchzuführen und
- falls die gesetzlichen Vertreter diese Beziehungen oder Geschäftsvorfälle offensichtlich bewusst verschwiegen haben, die Auswirkungen auf die Abschlussprüfung abzuwägen.

Sofern die anzuwendenden Rechnungslegungsgrundsätze Anforderungen zu nahe stehenden Personen enthalten, hat der Abschlussprüfer

- die gesetzlichen Vertreter aufzufordern, sämtliche Geschäftsvorfälle mit den neu identifizierten nahe stehenden Personen festzustellen und
- zu erfragen, warum das Interne Kontrollsystem die Feststellung dieser Beziehungen oder Geschäftsvorfälle nicht ermöglicht hat.

Außerdem sieht ISA 550 besondere Prüfungshandlungen für den Fall vor, dass der Abschlussprüfer bedeutsame Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Personen außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit feststellt. Diese neuen Anforderungen werden in IDW PS 255 in den neuen Tz. 20a und 23b umgesetzt:

5.2. Feststellung der Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Personen

Tz. 20a:

Stellt der Abschlussprüfer hierbei bedeutsame Geschäftsvorfälle außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit fest, hat er die gesetzlichen Vertreter zur Art dieser Geschäftsvorfälle und darüber zu befragen, ob nahe stehende Personen daran beteiligt sein könnten.

5.3. Prüfung der festgestellten Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Personen

Tz. 23b:

Zu den identifizierten bedeutsamen Geschäftsvorfällen mit nahe stehenden Personen außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit hat der Abschlussprüfer

- Einsicht in die zugrundeliegenden Verträge zu nehmen und einzuschätzen, ob
 - der wirtschaftliche Hintergrund der Geschäftsvorfälle bzw. das Fehlen desselben darauf hindeuten, dass die Geschäftsvorfälle zur Fälschung der Rechnungslegung oder zur Unterschlagung von Vermögenswerten vorgenommen worden sein könnten³
 - die Bedingungen der Geschäftsvorfälle mit den Erklärungen der gesetzlichen Vertreter in Einklang stehen

³ Vgl. IDW Prüfungsstandard: Zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 210) (Stand: 06.09.2006), Tz. 43.

- die Geschäftsvorfälle ordnungsgemäß in der Rechnungslegung erfasst und offen gelegt sind sowie

- Prüfungsnachweise über die Genehmigung der Geschäftsvorfälle zu erlangen.

Nach dem geltenden *IDW PS 255* ist die Angemessenheit der Konditionen von Geschäftsvorfällen mit nahe stehenden Personen – außerhalb des Anwendungsbereichs der §§ 311 ff. AktG – grundsätzlich nicht durch den Abschlussprüfer zu beurteilen. Lediglich bei erkennbaren Anhaltspunkten für nicht angemessene Konditionen ist zu prüfen, ob eventuelle Rückforderungsansprüche oder Steuerrisiken im Abschluss zu berücksichtigen sind (vgl. *IDW PS 255*, Tz. 9).

Etwas anderes gilt aufgrund der neuen Angabepflichten der §§ 285 Nr. 21 und 314 Abs. 1 Nr. 13 HGB i.d.F. nach Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz. Danach sind im Anhang bzw. im Konzernanhang zumindest die nicht zu marktüblichen Bedingungen zustande gekommenen Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen anzugeben, soweit sie wesentlich sind, einschließlich Angaben zur Art der Beziehung, zum Wert der Geschäfte sowie weiterer Angaben, die für die Beurteilung der Finanzlage notwendig sind.

Sofern nur die marktüblichen Geschäfte angegeben werden, ist dies mit der (impliziten) Aussage der aufstellenden Personen verbunden, dass in dem jeweiligen Geschäftsjahr keine (weiteren) wesentlichen marktüblichen Geschäfte stattgefunden haben und alle übrigen Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen bzw. Personen zu marktüblichen Bedingungen durchgeführt wurden.

ISA 550 hebt die Möglichkeit impliziter Aussagen zur Marktüblichkeit von Transaktionen mit nahe stehenden Personen ausdrücklich hervor. Wenn das aufstellende Unternehmen Aussagen im Abschluss dahingehend getroffen hat, dass Transaktionen mit nahe stehenden Personen unter marktüblichen Bedingungen durchgeführt wurden, muss der Abschlussprüfer hiernach ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu diesen Aussagen erlangen.

Zur Umsetzung dieser Anforderungen wird *IDW PS 255* um die nachfolgenden neuen Tz. 9a und 23c ergänzt. Tz. 5 zur Definition „nahe stehender Personen“ wird angepasst aufgrund der Außerkraftsetzung von DRS 11 durch DRÄS 4; Tz. 6 wird gestrichen.

2. Nahe stehende Personen

Tz. 5:

~~Der Deutsche Rechnungslegungs-Standard Nr. 11 (DRS 11) – Berichterstattung über Beziehungen zu nahe stehenden Personen – vom 13.03.2002 definiert in Anlehnung an den International Accounting Standard (IAS) 24 nahe stehende Personen wie folgt:~~

~~„Nahe stehende Personen: Natürliche Personen sowie juristische Personen und Unternehmen, die das berichtende Unternehmen [das zu prüfende Unternehmen] oder eines seiner Tochterunternehmen beherrschen können [d.h. die rechtliche Möglichkeit haben, die Geschäftspolitik eines anderen Unternehmens mittelbar oder unmittelbar zu bestimmen] oder die auf das berichtende Unternehmen oder auf seine Tochterunternehmen unmittelbar oder mittelbar wesentlich einwirken können, sowie diejenigen natürlichen sowie~~

~~juristischen Personen und Unternehmen, die das berichtende Unternehmen beherrschen kann oder auf die es wesentlich einwirken kann.~~

~~Kann eine Person anderen Personen nahe stehende Personen beherrschen, gelten diese untereinander ebenfalls als nahe stehend.“~~

~~Zur Bestimmung des Begriffs „nahe stehende Personen“ vgl. den Entwurf einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Anhangangaben nach §§ 285 Nr. 21, 314 Abs. 1 Nr. 13 HGB zu Geschäften mit nahe stehenden Unternehmen und Personen (IDW ERS HFA 33), Tz. 8 ff.~~

Tz. 6:

~~Danach gehören zu den nahe stehenden Personen~~

- ~~– Unternehmen, die unmittelbar oder mittelbar das Unternehmen, dessen Rechnungslegung durch den Abschlussprüfer geprüft wird, oder seine Tochterunternehmen beherrschen oder von diesem beherrscht werden können;~~
- ~~– Unternehmen, die von derselben dritten Person beherrscht werden wie das zu prüfende Unternehmen;~~
- ~~– Unternehmen, die nahe stehende Personen beherrschen oder auf diese wesentlich einwirken;~~
- ~~– Eigentümer oder Gesellschafter des zu prüfenden Unternehmens sowie die gesetzlichen Vertreter und die Mitglieder des Aufsichtsgremiums dieses Unternehmens sowie dessen leitende Angestellte, die direkt an die gesetzlichen Vertreter berichten und für die Planung, Leitung oder Kontrolle des Unternehmens zuständig und verantwortlich sind;~~
- ~~– nahe Angehörige einer nahe stehenden natürlichen Person, von denen angenommen werden kann, dass sie in Bezug auf Geschäftsvorfälle mit dem Unternehmen auf diese Person Einfluss ausüben oder von ihr beeinflusst werden können;~~
- ~~– Behörden und öffentliche Institutionen, soweit sie mit dem zu prüfenden Unternehmen eine gesellschaftsrechtliche Verbindung haben und nicht im Rahmen ihrer hoheitlichen Aufgaben oder gewöhnlichen Geschäftsbeziehungen mit diesem Unternehmen tätig werden.~~

~~Diese Definition der nahe stehenden Personen und Unternehmen geht über die in § 271 HGB enthaltene Definition der verbundenen Unternehmen hinaus.~~

4. Verantwortung des Abschlussprüfers

Tz. 9a:

~~Etwas anderes gilt (vgl. Tz. 23c), wenn das Unternehmen gemäß §§ 285 Nr. 21 und 314 Abs. 1 Nr. 13 HGB im Anhang bzw. im Konzernanhang nur die wesentlichen marktunüblichen Geschäfte, d.h. ggf. überhaupt keine Geschäfte, angibt. Dies ist mit der (impliziten) Aussage der aufstellenden Personen verbunden, dass in dem jeweiligen Geschäftsjahr keine (weiteren) wesentlichen marktunüblichen Geschäfte stattgefunden haben und alle übrigen Geschäfte mit nahe stehenden Personen zu marktüblichen Bedingungen durchgeführt wurden. Eine Überprüfung der Marktüblichkeit der vereinbarten Konditionen kann lediglich dann unterbleiben, wenn~~

- keine erkennbaren Anhaltspunkte für nicht angemessene Konditionen vorliegen (Tz. 9) und
- das aufstellende Unternehmen das Wahlrecht in Anspruch nimmt, sämtliche wesentlichen Geschäfte mit nahe stehenden Personen in den Anhang aufzunehmen, da in diesen Fällen eine Untergliederung in zu marktüblichen und zu marktunüblichen Bedingungen zustande gekommene Geschäfte nicht erforderlich ist.⁴

5.3. Prüfung der festgestellten Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Personen

Tz. 23c:

Falls das Management im Abschluss eine Aussage (ggf. implizit, vgl. Tz. 9a) dahingehend getroffen hat, dass Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Personen unter marktüblichen Bedingungen durchgeführt wurden, muss der Abschlussprüfer ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu dieser Aussage erlangen.

Zur Berücksichtigung der Anforderung des ISA 550 zur Kommunikation des Abschlussprüfers mit dem Aufsichtsorgan über bedeutsame Sachverhalte im Zusammenhang mit nahe stehenden Personen wird in *IDW PS 255* eine neue Überschrift 5.3a. und die neue Tz. 23d eingefügt:

5.3a. Kommunikation mit dem Aufsichtsorgan

Tz. 23d:

Über sich während der Abschlussprüfung ergebende bedeutsame Sachverhalte im Zusammenhang mit nahe stehenden Personen hat sich der Abschlussprüfer mit dem Aufsichtsorgan auszutauschen.

Um die konkretisierten Anforderungen des ISA 550 zur Einholung schriftlicher Erklärungen von den gesetzlichen Vertretern und ggf. auch vom Aufsichtsorgan umzusetzen, wird in *IDW PS 255* die Tz. 24 folgendermaßen umformuliert und ergänzt:

5.4. Erklärungen der gesetzlichen Vertreter gegenüber dem Abschlussprüfer

Tz. 24:

Der Abschlussprüfer hat ~~eine~~ schriftliche Erklärungen der gesetzlichen Vertreter einzuholen

- zur Vollständigkeit der gegebenen Informationen über nahe stehende Personen und der Geschäftsvorfälle mit diesen, soweit sie den gesetzlichen Vertretern bekannt sind, sowie
- zur Angemessenheit der Angaben in der Rechnungslegung, die nahe stehende Personen betreffen.

⁴ Vgl. Regierungsentwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, Begründung zu § 285 Nr. 21 HGB.

Da das Aufsichtsorgan ggf. über Kenntnisse zu einzelnen prüfungsrelevanten Sachverhalten verfügt, kann der Abschlussprüfer es für erforderlich halten, auch schriftliche Erklärungen vom Aufsichtsorgan zu verlangen.⁵

Zur Berücksichtigung der besonderen Dokumentationsanforderungen des ISA 550 werden in *IDW PS 255* die nachfolgende neue Tz. 25a und die dazugehörige Überschrift ergänzt:

5.6. Arbeitspapiere

Tz. 25a:

In den Arbeitspapieren hat der Abschlussprüfer die identifizierten nahe stehenden Personen zu benennen und die Art der Beziehungen zu ihnen festzuhalten.

6. IDW Prüfungsstandard: Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 270) (Stand: 08.03.2006)

Als Bezugsperiode bei der Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit ist nach *IDW PS 270* der Zeitraum zugrunde zu legen, den die gesetzlichen Vertreter für ihre Einschätzung verwendet haben, jedoch mindestens ein Zeitraum von zwölf Monaten, gerechnet vom Abschlussstichtag des Geschäftsjahres. Nach ISA 570 „Going Concern“ muss der Abschlussprüfer – wenn die gesetzlichen Vertreter für ihre Einschätzung einen Zeitraum von weniger als zwölf Monaten zugrunde gelegt haben – diese auch auffordern, den Beurteilungszeitraum auf mindestens zwölf Monate auszudehnen. In *IDW PS 270* wird dementsprechend die nachfolgende Tz. 20a ergänzt:

5.2. Beurteilung der Einschätzung der gesetzlichen Vertreter für deren Prognosezeitraum

Tz. 20a:

Haben die gesetzlichen Vertreter für ihre Einschätzung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit einen Zeitraum von weniger als zwölf Monaten (gerechnet vom Abschlussstichtag des Geschäftsjahres) zugrunde gelegt, hat der Abschlussprüfer diese aufzufordern, den Beurteilungszeitraum auf mindestens zwölf Monate auszudehnen.

Im Rahmen der Überarbeitung des ISA 260 „Communication with Those Charged with Governance“ wurden die Kommunikationspflichten des Abschlussprüfers mit dem Aufsichtsorgan des Unternehmens umfassend neu geregelt. Als Folgeänderung stellt der ISA 570 klar, dass der Abschlussprüfer mit dem Aufsichtsorgan festgestellte Ereignisse oder Umstände erörtern muss, die Anlass zu erheblichen Zweifeln an der Fähigkeit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit geben können. Daher wird der *IDW PS 270* um die nachfolgende Tz. 21a ergänzt:

⁵ Vgl. die Neufassung des IDW Prüfungsstandards: Erklärungen der gesetzlichen Vertreter gegenüber dem Abschlussprüfer (IDW PS 303 n.F.) (Stand: 09.09.2009), Tz. 22.

Tz. 21a:

Der Abschlussprüfer muss mit dem Aufsichtsorgan festgestellte Ereignisse oder Umstände erörtern, die Anlass zu erheblichen Zweifeln an der Fähigkeit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit geben können. Diese Erörterung muss beinhalten

- ob die Ereignisse oder Umstände Anlass für eine wesentliche Unsicherheit hinsichtlich der Unternehmensfortführung geben.
- ob die Annahme über die Fortführung der Unternehmenstätigkeit angemessen ist und
- die Angemessenheit der damit zusammenhängenden Angaben und Erläuterungen.

7. IDW Prüfungsstandard: Interne Revision und Abschlussprüfung (IDW PS 321) (Stand: 06.05.2002)

Zur Klarstellung der Anforderungen des im Rahmen des Clarity-Projekts überarbeiteten ISA 610 „Using the Work of Internal Auditors“ werden in *IDW PS 321* die Tz. 12 Satz 2 und die Tz. 23 1. Halbsatz wie folgt geändert:

3. Verwertbarkeit der Arbeit der Internen Revision durch den Abschlussprüfer

Tz. 12 Satz 2:

Obwohl sich Ziele und Aufgaben unterscheiden, ist die Art und Weise vielfach ähnlich, in der die Interne Revision und die Abschlussprüfung ihre Ziele erreichen. Die Arbeiten der Internen Revision haben insoweit Bedeutung für die Abschlussprüfung als

- ... (*unverändert*)
- der Abschlussprüfer unter gegebenen Voraussetzungen Feststellungen der Internen Revision aus Systemprüfungen und aus aussagebezogenen Prüfungshandlungen im Rahmen der Abschlussprüfung ~~als Feststellungen Dritter~~ verwerten kann. In dem Maße, in dem die Wesentlichkeit und das Fehlerrisiko steigen und sich die Subjektivität der Beurteilung für den zu beurteilenden Sachverhalt erhöht, wird der Abschlussprüfer verstärkt eigene Prüfungshandlungen durchführen müssen.

6. Überprüfung der Arbeit der Internen Revision

Tz. 23 1. Halbsatz:

Hierzu ~~kann u.a. ist~~ abzuschätzen ~~sein~~,

- ob die Arbeiten durch Personen mit ausreichender fachlicher Ausbildung und Fähigkeit durchgeführt und die Mitarbeiter angemessen angeleitet und überwacht sowie deren Arbeiten ausreichend dokumentiert wurden,
- ob angemessene und ausreichende Prüfungsnachweise vorliegen, die eine hinreichende Grundlage für die getroffenen Schlussfolgerungen bilden,

- ob diese Schlussfolgerungen den von der Internen Revision erfassten Sachverhalten entsprechen und ob die angefertigten Berichte in Übereinstimmung mit den durchgeführten Arbeiten sind,
- ob ungewöhnliche Sachverhalte, die der Internen Revision aufgefallen sind, ordnungsgemäß geklärt wurden und
- ob die Interne Revision die Umsetzung ihrer Empfehlungen überwacht.

8. IDW Prüfungsstandard: Abschlussprüfung bei teilweiser Auslagerung der Rechnungslegung auf Dienstleistungsunternehmen (IDW PS 331) (Stand: 01.07.2003)

Unternehmen, die Teile ihrer operativen Geschäftsprozesse auf Dienstleistungsunternehmen („Service Organizations“) ausgelagert haben, können von Schwächen in den internen Kontrollen dieser Dienstleistungsunternehmen betroffen werden. Deshalb muss der Abschlussprüfer die Art der Auslagerungen auf das Dienstleistungsunternehmen, das Dienstleistungsunternehmen selbst und dessen interne Kontrollen verstehen und die daraus für das zu prüfende Unternehmen entstehenden Risiken beurteilen. Aufgrund der steigenden Bedeutung und Komplexität der Auslagerung von Geschäftsprozessen auf Dienstleistungsunternehmen wurde der ISA 402: „Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization“ überarbeitet.

ISA 402 sieht vor, dass der Abschlussprüfer bei der Beurteilung der Qualität und Verwertbarkeit der Arbeit eines externen Prüfers des Dienstleistungsunternehmens dessen Unabhängigkeit von dem Dienstleistungsunternehmen und die von diesem verwendeten Prüfungsstandards zu beurteilen hat. Dementsprechend werden auch in dem *IDW PS 331* die Tz. 20 und die Tz. 21 ergänzt:

4.1. Verwertung des Berichts eines externen Prüfers des Dienstleistungsunternehmens

Tz. 20:

Bei Verwertung der Arbeit eines externen Prüfers des Dienstleistungsunternehmens hat der Abschlussprüfer die berufliche Qualifikation und fachliche Kompetenz dieses Prüfers sowie dessen Unabhängigkeit zu beurteilen.

Tz. 21:

Der Abschlussprüfer hat die Qualität der Arbeit des externen Prüfers des Dienstleistungsunternehmens einzuschätzen und die Verwertbarkeit und Angemessenheit der erteilten Berichte unter Berücksichtigung der verwendeten Prüfungsstandards zu beurteilen.

Der Abschlussprüfer hat nach ISA 402 außerdem das Management des zu prüfenden Unternehmens zu etwaig vom Dienstleistungsunternehmen mitgeteilten oder anderweitig bekannt gewordenen Verstößen und nicht korrigierten Fehlern zu befragen und die Auswirkungen auf das weitere Prüfungsvorgehen und die Berichterstattung einzuschätzen. Diese Anforderungen werden in dem *IDW PS 331* durch die folgende neue Tz. 26a umgesetzt:

4.2. Durchführung weiterer Prüfungshandlungen beim Dienstleistungsunternehmen

Tz. 26a:

Der Abschlussprüfer hat das Management des auslagernden Unternehmens zu befragen,

- ob vom Dienstleistungsunternehmen Verstöße oder nicht korrigierte Fehler mitgeteilt wurden, die sich auf den zu prüfenden Abschluss auswirken oder
- ob ihm solche anderweitig bekannt geworden sind.

Der Abschlussprüfer muss beurteilen, wie sich diese Sachverhalte auf Art, zeitliche Einteilung und Umfang seiner weiteren Prüfungshandlungen auswirken, einschließlich der Auswirkungen auf seine Prüfungsfeststellungen und den Bestätigungsvermerk.

9. IDW Prüfungsstandard: Grundsätze für die ~~mündliche Berichterstattung~~**Kommunikation** des Abschlussprüfers ~~an~~**denmit dem** Aufsichtsb**organrat** (IDW PS 470) (Stand: 09.09.2009)

Im Rahmen der Überarbeitung des ISA 260 „Communication with Those Charged with Governance“ wurden die Kommunikationspflichten des Abschlussprüfers mit dem Aufsichtsorgan des Unternehmens umfassend neu geregelt. Die Transformation des ISA 260 erfordert eine Umbenennung des *IDW PS 470* sowie eine Neudefinition des Anwendungsbereichs des *IDW Prüfungsstandards* (vgl. Tz. 1 neu). Danach regelt *IDW PS 470* zukünftig die Grundsätze für die Kommunikation des Abschlussprüfers mit dem Aufsichtsorgan insgesamt, nicht nur die mündliche Berichterstattung des Abschlussprüfers in der Bilanzsitzung des Aufsichtsorgans. Er gilt sowohl für die Kommunikation mit dem Aufsichtsrat als auch für die Kommunikation mit Beiräten oder anderen Aufsichtsgremien, deren Aufgabenstellung mit der eines Aufsichtsrats vergleichbar ist. Der überarbeitete ISA 260 hebt die Bedeutung einer effektiven wechselseitigen Kommunikation („two-way communication“) zwischen Abschlussprüfer und Aufsichtsorgan bereits während der Prüfung hervor und definiert bestimmte Sachverhalte, die zu kommunizieren sind. Weitere Kommunikationsanforderungen finden sich ergänzend in anderen ISA.

Die Neudefinition des Anwendungsbereichs des *IDW PS 470* und die Erläuterung der grundlegenden Zielsetzungen der wechselseitigen Kommunikation zwischen dem Abschlussprüfer und dem Aufsichtsorgan erfordert Ergänzungen der Tz. 1 (neu) und 2 (neu) sowie Anpassungen in den Tz. 3 und 5:

1. Vorbemerkungen

Tz. 1 neu:

Dieser IDW Prüfungsstandard regelt die Grundsätze für die Kommunikation des Abschlussprüfers mit dem Aufsichtsorgan. Er gilt sowohl für die Kommunikation mit dem Aufsichtsrat als auch für die Kommunikation mit Beiräten oder anderen Aufsichtsgremien, deren Aufgabenstellung mit der eines Aufsichtsrats vergleichbar ist (im Folgenden: Aufsichtsrat).

Tz. 2 neu:

Ziel ist eine wirksame wechselseitige Kommunikation zwischen dem Abschlussprüfer und dem Aufsichtsrat, indem

- der Abschlussprüfer mit dem Aufsichtsrat über seine Pflichten bei der Abschlussprüfung kommuniziert und diesem einen Überblick über den geplanten Umfang und die geplante zeitliche Einteilung der Prüfung gibt
- der Abschlussprüfer prüfungsrelevante Informationen vom Aufsichtsrat erlangt
- der Aufsichtsrat zeitgerecht über Beobachtungen informiert wird, die aus der Prüfung resultieren und die für die Überwachung des Rechnungslegungsprozesses relevant sind.

Tz. 3:

Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) legt in diesem *IDW Prüfungsstandard* die Berufsauffassung dar, nach der Wirtschaftsprüfer als Abschlussprüfer unbeschadet ihrer Eigenverantwortlichkeit mit dem Aufsichtsrat bzw. dem Prüfungsausschuss kommunizieren und in der Bilanzsitzung über die Abschlussprüfung berichten.

Tz. 5:

~~Dieser IDW Prüfungsstandard gilt auch für die mündliche Berichterstattung an Beiräte oder andere Aufsichtsgremien, deren Aufgabenstellung mit der eines Aufsichtsrats vergleichbar ist. Der Abschlussprüfer hat die geeigneten Personen innerhalb der Überwachungsstruktur des Unternehmens zu bestimmen, mit denen zu kommunizieren ist.~~

ISA 260 konkretisiert die Sachverhalte, über die der Abschlussprüfer mit dem Aufsichtsorgan zu kommunizieren hat und verlangt, dass die Kommunikation in angemessener Zeit erfolgt. Außerdem hat der Abschlussprüfer zu beurteilen, ob die wechselseitige Kommunikation für den Prüfungszweck angemessen war und – wenn dies nicht der Fall war – die Auswirkungen auf die Prüfung zu beurteilen und geeignete Maßnahmen zu ergreifen. Ferner enthält ISA 260 Anforderungen an die Dokumentation der Kommunikation mit dem Aufsichtsorgan in den Arbeitspapieren.

Zur Umsetzung dieser Anforderungen werden in dem *IDW PS 470* die Tz. 7a–e ergänzt und die Überschrift des Abschn. 2 entsprechend angepasst:

2. Allgemeine Grundsätze für die ~~mündliche Berichterstattung an den~~Kommunikation mit dem Aufsichtsrat

Tz. 7a:

Der Abschlussprüfer hat mit dem Aufsichtsrat zu kommunizieren über:

- während der Prüfung aufgetretene bedeutsame Probleme
- bedeutsame aus der Prüfung resultierende Sachverhalte, die mit dem Management besprochen wurden oder Gegenstand des Schriftverkehrs mit dem Management waren

- vom Abschlussprüfer angeforderte schriftliche Erklärungen
- sonstige aus der Prüfung resultierende Sachverhalte, die der Abschlussprüfer nach pflichtgemäßem Ermessen als bedeutsam für die Aufsicht über den Rechnungslegungsprozess erachtet.

Tz. 7b:

Der Abschlussprüfer hat sich mit dem Aufsichtsrat über Form, Zeitpunkt und erwarteten Inhalt der Kommunikation zu verständigen.

Tz. 7c:

Die Kommunikation zwischen dem Abschlussprüfer und dem Aufsichtsrat hat in angemessener Zeit zu erfolgen.

Tz. 7d:

Der Abschlussprüfer hat zu beurteilen, ob die wechselseitige Kommunikation zwischen ihm und dem Aufsichtsrat für den Zweck der Prüfung angemessen war. Ist dies nicht der Fall, hat der Abschlussprüfer mögliche Auswirkungen auf die Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Angaben und auf die Möglichkeit, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen, zu beurteilen und geeignete Maßnahmen zu ergreifen.

Tz. 7e:

Werden zu kommunizierende Sachverhalte mündlich ausgetauscht, hat der Abschlussprüfer diese und den Zeitpunkt sowie den Empfänger der Mitteilung in den Arbeitspapieren festzuhalten. Wurden Sachverhalte schriftlich ausgetauscht, hat der Abschlussprüfer eine Kopie der Mitteilung in den Arbeitspapieren aufzubewahren.

10. IDW Prüfungsstandard: Die Prüfung des internen Kontrollsystems beim Dienstleistungsunternehmen für auf das Dienstleistungsunternehmen ausgelagerte Funktionen (IDW PS 951) (Stand: 19.09.2007)

Nach ISA 402 „Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization“ hat der Abschlussprüfer bei der Beurteilung des Umfangs der vom Prüfer des Dienstleistungsunternehmens durchgeführten Arbeiten sowie der Verwertbarkeit und Angemessenheit von dessen Berichterstattung sog. „complementary user entity controls“, d.h. die von dem Dienstleistungsunternehmen identifizierten komplementären Kontrollen des auslagernden Unternehmens, zu berücksichtigen. Zur Umsetzung dieser Anforderung wird in dem *IDW PS 951*, Tz. 62 Abs. 1, wie folgt ergänzt:

5. Die Verwertung der Berichterstattung durch den Abschlussprüfer des auslagernden Unternehmens

Tz. 62 Abs. 1:

Der Abschlussprüfer hat den Umfang der vom Prüfer des Dienstleistungsunternehmens durchgeführten Arbeiten und die Verwertbarkeit und Angemessenheit der Berichterstattung unter Berücksichtigung der Kontrollen des auslagernden Unternehmens zu beurteilen.