

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING [DE] 210 VEREINBARUNG DER AUFTRAGSBEDINGUNGEN FÜR PRÜFUNGSaufTRÄGE (ISA [DE] 210)

(Gilt für die Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume, die am oder nach dem 15.12.2016 enden)

[ISA [DE] 210 gilt erstmals für die Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume, die am oder nach dem 15.12.2021 beginnen, mit der Ausnahme von Rumpfgeschäftsjahren, die vor dem 31.12.2022 enden. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist für die Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume zulässig, die am oder nach dem 15.12.2019 beginnen, mit der Ausnahme von Rumpfgeschäftsjahren, die vor dem 31.12.2020 enden, wenn sämtliche in der Anlage D.1 des ISA [DE] 200 genannten Standards angewendet werden. Die Entscheidung für eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist in der Auftragsdokumentation bzw. an zentraler Stelle in der WP-Praxis festzuhalten.]

1 Einleitung

1.1 Anwendungsbereich

1.2 Anwendungszeitpunkt

2 Ziel

3 Definitionen

4 Anforderungen

4.1 Vorbedingungen für eine Abschlussprüfung

4.1.1 Prüfungshemmnis vor Annahme des Prüfungsauftrags

4.1.2 Andere Faktoren, welche die Annahme des Prüfungsauftrags beeinflussen

4.2 Vereinbarung der Auftragsbedingungen für Prüfungsaufträge

4.3 Folgeprüfungen

4.4 Zustimmung zu einer Änderung der Auftragsbedingungen für den Prüfungsauftrag

4.5 Zusätzliche Überlegungen bei der Auftragsannahme

4.5.1 Durch Gesetze oder andere Rechtsvorschriften ergänzte Rechnungslegungsstandards

Durch Gesetze oder andere Rechtsvorschriften vorgeschriebene

4.5.2 Rechnungslegungsgrundsätze – Andere die Auftragsannahme beeinflussende Sachverhalte

4.5.3 Durch Gesetze oder andere Rechtsvorschriften vorgeschriebener Vermerk des Abschlussprüfers

5 Anwendungshinweise und sonstige Erläuterungen

5.1 Anwendungsbereich (Vgl. Tz. 1)

5.2 Vorbedingungen für eine Abschlussprüfung

5.2.1 Die Rechnungslegungsgrundsätze (Vgl. Tz. 6(a))

5.2.2 Vereinbarung der Verantwortlichkeiten des Managements (Vgl. Tz.6(b))

5.3 Vereinbarung der Auftragsbedingungen für Prüfungsaufträge

5.3.1 Vereinbarung der Bedingungen des Prüfungsauftrags (Vgl. Tz. 9[-D.9.1])

Auftragsbestätigungsschreiben oder andere Form schriftlicher Vereinbarung¹⁶ In den nachfolgenden Tz. ist der Begriff „Auftragsbestätigungsschreiben“ als

5.3.2 Auftragsbestätigungsschreiben oder eine andere geeignete Form von schriftlicher Vereinbarung zu verstehen. (Vgl. Tz. 10-11)

5.4 Folgeprüfungen (Vgl. Tz. 13[-D.13.1])

5.5 Zustimmung zu einer Änderung der Auftragsbedingungen für den Prüfungsauftrag

5.5.1 Aufforderung zur Änderung der Bedingungen für den Prüfungsauftrag (Vgl. Tz. 14)

5.6 Zusätzliche Überlegungen bei der Auftragsannahme

5.6.1 Durch Gesetze oder andere Rechtsvorschriften ergänzte Rechnungslegungsstandards (Vgl. Tz. 18)

Durch Gesetze oder andere Rechtsvorschriften vorgeschriebene

5.6.2 Rechnungslegungsgrundsätze – Andere die Auftragsannahme beeinflussende Sachverhalte (Vgl. Tz. 19)

5.6.3 Durch Gesetze oder andere Rechtsvorschriften vorgeschriebener Vermerk des Abschlussprüfers (Vgl. Tz. 21)

Anlage 1(Vgl. Tz. A24-A26)

Beispiel für ein Auftragsbestätigungsschreiben

Anlage 2(Vgl. Tz. A10)

Feststellung der Vertretbarkeit von Rechnungslegungsgrundsätze für allgemeine Zwecke

International Standard on Auditing [DE] (ISA [DE]) 210 „Vereinbarung der Auftragsbedingungen für Prüfungsaufträge“ ist im Zusammenhang mit ISA [DE] 200 „Übergeordnete Ziele des unabhängigen Prüfers und Grundsätze einer Prüfung in Übereinstimmung mit den International Standards on Auditing“ zu lesen.

1 Einleitung

1.1 Anwendungsbereich

1 Dieser International Standard on Auditing [DE] (ISA [DE]) behandelt die Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers bei der Vereinbarung der Bedingungen des

Prüfungsauftrags mit dem Management und – sofern einschlägig – mit den für die Überwachung Verantwortlichen. Dazu gehört die Feststellung, dass bestimmte Vorbedingungen für eine Abschlussprüfung gegeben sind, die in der Verantwortlichkeit des Managements und – sofern einschlägig – der für die Überwachung Verantwortlichen liegen. [IDW QS 1 bzw.] ISA [DE] 220¹ behandelt die Aspekte der Auftragsannahme, die in der Kontrolle des Abschlussprüfers liegen. (Vgl. Tz. A1)

[IDW Verlautbarungen](#) ▶ [ISA \[DE\]](#) ▶

IDW Verlautbarungen

1.2 Anwendungszeitpunkt

2 Dieser ISA gilt für die Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume, die am oder nach dem 15.12.2016 enden.

D.2.1 ISA [DE] 210 gilt abweichend von Tz. 2 erstmals für die Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume, die am oder nach dem 15.12.2021 beginnen, mit der Ausnahme von Rumpfgeschäftsjahren, die vor dem 31.12.2022 enden.

D.2.2 Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist für die Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume zulässig, die am oder nach dem 15.12.2019 beginnen, mit der Ausnahme von Rumpfgeschäftsjahren, die vor dem 31.12.2020 enden, wenn sämtliche in der Anlage D.1 des ISA [DE] 200 genannten Standards angewendet werden. Die Entscheidung für eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist in der Auftragsdokumentation bzw. an zentraler Stelle in der WP-Praxis festzuhalten (vgl. *IDW QS 1*, Tz. 186).

[IDW Verlautbarungen](#) ▶ [ISA \[DE\]](#) ▶

IDW Verlautbarungen

2 Ziel

3 Das Ziel des Abschlussprüfers besteht darin, einen Prüfungsauftrag nur dann anzunehmen oder fortzuführen, wenn die Grundlagen für dessen Durchführung vereinbart wurden durch

- (a) die Feststellung, ob die Vorbedingungen für eine Abschlussprüfung gegeben sind, und
 - (b) die Bestätigung, dass der Abschlussprüfer und das Management sowie – sofern einschlägig – die für die Überwachung Verantwortlichen ein gemeinsames Verständnis über die Bedingungen des Prüfungsauftrags haben.
-

[IDW Verlautbarungen](#) ▶ [ISA \[DE\]](#) ▶

IDW Verlautbarungen

3 Definitionen

4 Für die Zwecke der [IDW Prüfungsstandards (IDW PS) und] ISA [DE] gilt die nachstehende Begriffsbestimmung:

Vorbedingungen für eine Abschlussprüfung – Die Anwendung vertretbarer Rechnungslegungsgrundsätze durch das Management bei der Aufstellung des Abschlusses [und – soweit einschlägig – des Lageberichts] sowie das Einverständnis des Managements und – sofern einschlägig – der für die Überwachung Verantwortlichen mit der Voraussetzung², unter der eine Abschlussprüfung durchgeführt wird.

5 Für die Zwecke dieses ISA [DE] ist der Begriff „Management“ nachfolgend im Sinne von „Management und – sofern einschlägig – die für die Überwachung Verantwortlichen“ zu verstehen.

D.5.1 Die für die Überwachung Verantwortlichen sind für Zwecke dieses ISA [DE] einschlägig i.S. der Tz. 5, sofern ihnen eine Verantwortlichkeit im Zusammenhang mit der Auftragsvereinbarung zukommt.

IDW Verlautbarungen ▶ ISA [DE] ▶

IDW Verlautbarungen

4 Anforderungen

4.1 Vorbedingungen für eine Abschlussprüfung

6 Bei der Feststellung, ob die Vorbedingungen für eine Abschlussprüfung gegeben sind, hat der Abschlussprüfer

- (a) festzustellen, ob die bei der Aufstellung des Abschlusses anzuwendenden Rechnungslegungsgrundsätze vertretbar sind, und (Vgl. Tz. A2-[D.]A10[.1])
- (b) Einvernehmen mit dem Management zu erzielen, dass das Management seine Verantwortlichkeit anerkennt und versteht (Vgl. Tz. A11-A14, A21)
 - (i) für die Aufstellung des Abschlusses in Übereinstimmung mit den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen, einschließlich – sofern einschlägig – einer sachgerechten Gesamtdarstellung des Abschlusses (Vgl. Tz. A15)
 - (ii) für ein internes Kontrollsystem (IKS), wie es das Management als notwendig erachtet, um die Aufstellung eines Abschlusses zu ermöglichen, der frei von wesentlichen falschen Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern ist, und (Vgl. Tz. A16-[D.]A19[.1])
 - (iii) dafür, dem Abschlussprüfer Folgendes zu verschaffen:
 - a. Zugang zu allen Informationen, die dem Management bekannt sind und die für die Aufstellung des Abschlusses relevant sind, z.B. Aufzeichnungen, Dokumentationen und Sonstiges,

- b. weitere Informationen, die der Abschlussprüfer zum Zwecke der Abschlussprüfung vom Management anfordern kann und
- c. unbeschränkten Zugang zu Personen innerhalb der Einheit, von denen der Abschlussprüfer es für notwendig hält, Prüfungsnachweise zu erlangen.

D.6.1 Wenn sich die Abschlussprüfung auch auf einen Lagebericht erstreckt, hat der Abschlussprüfer bei der Feststellung, ob die Vorbedingungen für eine Abschlussprüfung gegeben sind, zudem

- (a) in die Feststellung nach Tz. 6(a) den Lagebericht einzubeziehen, und
- (b) Einvernehmen mit dem Management zu erzielen, dass das Management seine Verantwortlichkeit anerkennt und versteht
 - (i) für die Aufstellung eines Lageberichts, der insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage der Einheit vermittelt sowie in allen wesentlichen Belangen mit dem Abschluss in Einklang steht, den deutschen gesetzlichen Vorschriften entspricht und die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend darstellt, und
 - (ii) für die Vorkehrungen und Maßnahmen (Systeme), die es als notwendig erachtet hat, um die Aufstellung eines Lageberichts in Übereinstimmung mit den anzuwendenden deutschen gesetzlichen Vorschriften zu ermöglichen, und um ausreichende geeignete Nachweise für die Aussagen im Lagebericht erbringen zu können,
 - (iii) dem Abschlussprüfer Zugang zu allen Informationen, die dem Management bekannt sind und die für die Aufstellung des Lageberichts relevant sind, zu verschaffen.

4.1.1 Prüfungshemmnis vor Annahme des Prüfungsauftrags

7 Falls das Management oder die für die Überwachung Verantwortlichen durch die Bedingungen eines vorgeschlagenen Prüfungsauftrags den Umfang der Tätigkeit des Abschlussprüfers derart einschränken, dass die Einschränkung nach Ansicht des Abschlussprüfers dazu führen wird, dass die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zu dem Abschluss [oder – soweit einschlägig – zum Lagebericht] zu erklären ist, darf der Abschlussprüfer einen mit einer solchen Beschränkung versehenen Auftrag nicht als Prüfungsauftrag annehmen, sofern dies nicht aufgrund von Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften geboten ist.

D.7.1 Nach § 51 Satz 1 WPO hat der Wirtschaftsprüfer die Ablehnung des Prüfungsauftrags unverzüglich zu erklären.

4.1.2 Andere Faktoren, welche die Annahme des Prüfungsauftrags beeinflussen

8 Falls die Vorbedingungen für eine Abschlussprüfung nicht gegeben sind, hat der Abschlussprüfer den Sachverhalt mit dem Management zu diskutieren. Sofern es nicht aufgrund von Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften geboten ist, darf der Abschlussprüfer den vorgeschlagenen Prüfungsauftrag nicht annehmen,

(a) wenn der Abschlussprüfer festgestellt hat, dass die bei der Aufstellung des Abschlusses [und – soweit einschlägig – des Lageberichts] anzuwendenden Rechnungslegungsgrundsätze nicht vertretbar sind (es sei denn, die in Tz. 19 beschriebenen Umstände liegen vor) oder

(b) wenn das in Tz. 6(b) [oder – soweit einschlägig – Tz. D.6.1(b)] genannte Einvernehmen nicht erzielt wurde.

D.8.1 Bei gesetzlichen Abschlussprüfungen hat sich der Abschlussprüfer zu vergewissern, dass die Bestellung ordnungsgemäß erfolgt ist. Werden Mängel bei der Bestellung identifiziert, sind diese spätestens bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks zu beseitigen, da andernfalls ein Jahresabschluss gemäß (bzw. in entsprechender Anwendung von) § 256 Abs. 1 Nr. 3 AktG nichtig sein kann.

D.8.2 Wenn die Annahme des Prüfungsauftrags abzulehnen ist, gilt Tz. D.7.1.

4.2 Vereinbarung der Auftragsbedingungen für Prüfungsaufträge

9 Der Abschlussprüfer hat die Bedingungen des Prüfungsauftrags mit dem Management oder – sofern einschlägig – mit den für die Überwachung Verantwortlichen zu vereinbaren. (Vgl. Tz. A22)

D.9.1 Im Falle der Nachtragsprüfung (§ 316 Abs. 3 HGB) hat der Abschlussprüfer ergänzende Vereinbarungen mit dem Management oder – sofern einschlägig – mit den für die Überwachung Verantwortlichen zu treffen, soweit dies wegen veränderter Umstände erforderlich ist. (Vgl. Tz. D.A22.1)

10 Vorbehaltlich der Tz. 11 müssen die vereinbarten Bedingungen des Prüfungsauftrags in einem Auftragsbestätigungsschreiben oder in einer anderen geeigneten Form von schriftlicher Vereinbarung festgehalten werden und Folgendes umfassen: (Vgl. Tz. A23-A27)

- (a) Ziel und Umfang der Abschlussprüfung,
- (b) die Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers,
- (c) die Verantwortlichkeiten des Managements,

- (d) Angabe der für die Aufstellung des Abschlusses [und – soweit einschlägig – des Lageberichts] maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze und
- (e) Hinweis auf die voraussichtliche Form und den voraussichtlichen Inhalt der Berichterstattungen, die vom Abschlussprüfer vorzunehmen sind, sowie (Vgl. Tz. A24)
- (f) eine Erklärung, dass Gegebenheiten vorliegen können, unter denen ein Vermerk von der voraussichtlichen Form und dem voraussichtlichen Inhalt abweichen kann.

D.10.1 Festlegungen zu Prüfungsschwerpunkten, die insb. von den für die Überwachung Verantwortlichen getroffen worden sind, und Erweiterungen des Prüfungsauftrags hat der Abschlussprüfer im Prüfungsauftrag zu vereinbaren.

11 Schreiben Gesetze oder andere Rechtsvorschriften die in Tz. 10 genannten Bedingungen des Prüfungsauftrags ausreichend detailliert vor, ist es nicht notwendig, dass der Abschlussprüfer diese in einer schriftlichen Vereinbarung festhält, mit Ausnahme der Tatsache, dass diese Gesetze oder anderen Rechtsvorschriften Anwendung finden und dass das Management seine in Tz. 6(b) [und – soweit einschlägig – in Tz. D.6.1(b)] genannten Verantwortlichkeiten anerkennt und versteht. (Vgl. Tz. A23, A28-A29)

12 Wenn Gesetze oder andere Rechtsvorschriften ähnliche Verantwortlichkeiten des Managements vorschreiben wie die in Tz. 6(b) [und – soweit einschlägig – in Tz. D.6.1(b)] beschriebenen, kann der Abschlussprüfer feststellen, dass diese Gesetze oder anderen Rechtsvorschriften Verantwortlichkeiten enthalten, die nach Beurteilung des Abschlussprüfers in ihrer Wirkung den in dieser Tz. genannten Verantwortlichkeiten entsprechen. Für solche gleichbedeutenden Verantwortlichkeiten kann der Abschlussprüfer den Wortlaut der Gesetze oder anderen Rechtsvorschriften verwenden, um diese in der schriftlichen Vereinbarung zu beschreiben. Für Verantwortlichkeiten, die durch Gesetze oder andere Rechtsvorschriften nicht so vorgeschrieben sind, dass sie in ihrer Wirkung gleichbedeutend sind, ist in der schriftlichen Vereinbarung die in Tz. 6(b) [und – soweit einschlägig – in Tz. D.6.1(b)] enthaltene Beschreibung zu verwenden. (Vgl. Tz. A28)

4.3 Folgeprüfungen

13 Bei Folgeprüfungen hat der Abschlussprüfer zu beurteilen, ob die Umstände es erforderlich machen, die Bedingungen des Prüfungsauftrags anzupassen, und ob es notwendig ist, die Einheit an die bestehenden Bedingungen des Prüfungsauftrags zu erinnern. (Vgl. Tz. A30)

D.13.1 Da bei gesetzlichen Abschlussprüfungen die Bestellung zum Abschlussprüfer für jedes Geschäftsjahr neu zu erfolgen hat, hat der Abschlussprüfer sich stets erneut zu vergewissern, ob der Prüfungsauftrag angenommen werden darf. Ferner hat der Abschlussprüfer die Bedingungen des Prüfungsauftrags stets erneut zu vereinbaren. (Vgl. Tz. D.A30.1)

4.4 Zustimmung zu einer Änderung der Auftragsbedingungen für den Prüfungsauftrag

14 Der Abschlussprüfer darf einer Änderung der Bedingungen des Prüfungsauftrags nicht zustimmen, wenn es dafür keine nachvollziehbare Begründung gibt. (Vgl. Tz. A31-A33)

15 Wenn der Abschlussprüfer vor dem Abschluss des Prüfungsauftrags aufgefordert wird, den Prüfungsauftrag in einen Auftrag zu ändern, der einen geringeren Grad an Prüfungssicherheit liefert, hat der Abschlussprüfer festzustellen, ob es dafür eine nachvollziehbare Begründung gibt. (Vgl. Tz. A34-A35)

16 Wenn die Bedingungen des Prüfungsauftrags geändert werden, haben sich der Abschlussprüfer und das Management auf die neuen Auftragsbedingungen zu einigen und diese in einem Auftragsbestätigungsschreiben oder in einer anderen geeigneten Form schriftlicher Vereinbarung festzuhalten.

17 Wenn der Abschlussprüfer einer Änderung der Bedingungen des Prüfungsauftrags nicht zustimmen kann und das Management dem Abschlussprüfer die Fortführung des ursprünglichen Prüfungsauftrags nicht gestattet, hat der Abschlussprüfer

- (a) den Prüfungsauftrag niederzulegen, wenn dies nach den einschlägigen Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften möglich ist, und
- (b) festzustellen, ob vertragliche oder anderweitige Verpflichtungen bestehen, die Umstände Dritten zu berichten (z.B. den für die Überwachung Verantwortlichen, Eigentümern oder Aufsichtsbehörden).

D.17.1 Bei einer gesetzlichen Abschlussprüfung nach § 317 HGB ist eine Auftragsniederlegung grundsätzlich nicht zulässig. Nach § 318 Abs. 6 HGB kann ein vom Abschlussprüfer angenommener Prüfungsauftrag nur aus wichtigem Grund gekündigt werden.

4.5 Zusätzliche Überlegungen bei der Auftragsannahme

4.5.1 Durch Gesetze oder andere Rechtsvorschriften ergänzte Rechnungslegungsstandards

18 Wenn Rechnungslegungsstandards, die von einer autorisierten oder anerkannten standardsetzenden Organisation festgelegt wurden, durch Gesetze oder andere Rechtsvorschriften ergänzt werden, hat der Abschlussprüfer festzustellen, ob zwischen den Rechnungslegungsstandards und den zusätzlichen Anforderungen Konflikte bestehen. Wenn dies der Fall ist, hat der Abschlussprüfer mit dem Management die Art der zusätzlichen Anforderungen zu diskutieren und sich darüber zu einigen, ob

- (a) den zusätzlichen Anforderungen durch zusätzliche Angaben im Abschluss entsprochen werden kann oder
- (b) die Beschreibung der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze im Abschluss entsprechend geändert werden kann.

Wenn keine der vorstehenden Maßnahmen möglich ist, hat der Abschlussprüfer festzustellen, ob es erforderlich ist, das Prüfungsurteil in Übereinstimmung mit [IDW PS 405 bzw.] ISA 705³ zu modifizieren. (Vgl. Tz. A36)

4.5.2 Durch Gesetze oder andere Rechtsvorschriften vorgeschriebene Rechnungslegungsgrundsätze – Andere die Auftragsannahme beeinflussende Sachverhalte

19 Wenn der Abschlussprüfer festgestellt hat, dass die durch Gesetz oder andere Rechtsvorschriften vorgeschriebenen Rechnungslegungsgrundsätze nicht vertretbar wären, wenn sie nicht durch Gesetz oder andere Rechtsvorschriften vorgeschrieben wären, darf der Abschlussprüfer den Prüfungsauftrag nur annehmen, wenn die folgenden Voraussetzungen vorliegen: (Vgl. Tz. A37)

- (a) Das Management erklärt sich damit einverstanden, zusätzliche Angaben im Abschluss vorzunehmen, die erforderlich sind, um zu vermeiden, dass der Abschluss irreführend ist, und
- (b) in den Bedingungen des Prüfungsauftrags wird anerkannt, dass
 - (i) der Vermerk des Abschlussprüfers zum Abschluss in Übereinstimmung mit [IDW PS 406 bzw.] ISA 706 (Revised)⁴ einen Absatz zur Hervorhebung eines Sachverhalts enthalten wird, der die Aufmerksamkeit der Nutzer auf die zusätzlichen Abschlussangaben lenkt, und
 - (ii) das Prüfungsurteil zum Abschluss nicht die Formulierungen enthält, dass der Abschluss in Übereinstimmung mit den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen „in allen wesentlichen Belangen insgesamt sachgerecht dargestellt ist“ oder „ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt“, sofern der Abschlussprüfer nicht aufgrund von Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften das

Prüfungsurteil zum Abschluss unter Verwendung dieser Formulierungen abzugeben hat.

- 20** Wenn die in Tz. 19 dargelegten Voraussetzungen nicht vorliegen und der Abschlussprüfer den Prüfungsauftrag aufgrund von Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften durchzuführen hat, hat der Abschlussprüfer
- (a) die Auswirkungen der irreführenden Beschaffenheit des Abschlusses auf den Vermerk des Abschlussprüfers zu beurteilen und
 - (b) in den Bedingungen des Prüfungsauftrags in angemessener Weise auf diesen Sachverhalt hinzuweisen.

IDW Verlautbarungen ▶ ISA [DE] ▶

IDW Verlautbarungen

4.5.3 Durch Gesetze oder andere Rechtsvorschriften vorgeschriebener Vermerk des Abschlussprüfers

- 21** In manchen Fällen schreiben Gesetze oder andere Rechtsvorschriften des relevanten Rechtsraums den Aufbau oder Wortlaut des Vermerks des Abschlussprüfers in einer Form oder in Formulierungen vor, die sich erheblich von den Anforderungen der [IDW PS bzw.] ISA [DE] unterscheidet. In diesen Fällen hat der Abschlussprüfer zu beurteilen,
- (a) ob Nutzer die aus der Abschlussprüfung erlangte Sicherheit missverstehen könnten, und, wenn dies der Fall ist,
 - (b) ob ein mögliches Missverständnis durch eine zusätzliche Erläuterung im Vermerk des Abschlussprüfers abgemildert werden kann.⁵

Wenn der Abschlussprüfer zu dem Schluss kommt, dass ein mögliches Missverständnis nicht durch eine zusätzliche Erläuterung im Vermerk des Abschlussprüfers abgemildert werden kann, darf der Abschlussprüfer den Prüfungsauftrag nicht annehmen, sofern dies nicht aufgrund von Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften verlangt ist. Eine Abschlussprüfung, die in Übereinstimmung mit solchen Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften durchgeführt wird, stimmt nicht mit den [IDW PS und] ISA [DE] überein. Folglich darf der Abschlussprüfer im Vermerk des Abschlussprüfers nicht darauf hinweisen, dass die Prüfung in Übereinstimmung mit den [vom IDW festgestellten deutschen Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlussprüfung, d.h. den IDW PS, IDW QS 1 und] ISA [DE] durchgeführt wurde.⁶ (Vgl. Tz. A38-A39)

IDW Verlautbarungen ▶ ISA [DE] ▶

IDW Verlautbarungen

5 Anwendungshinweise und sonstige Erläuterungen

5.1 Anwendungsbereich (Vgl. Tz. 1)

A1 Betriebswirtschaftliche Prüfungsaufträge – zu denen auch Abschlussprüfungen zählen – dürfen nur angenommen werden, wenn der Berufsangehörige der Ansicht ist, dass die relevanten beruflichen Verhaltensanforderungen, wie Unabhängigkeit und berufliche Kompetenz, erfüllt werden, und wenn der Auftrag bestimmte Merkmale aufweist.⁷ Die Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers im Hinblick auf berufliche Verhaltensanforderungen im Zusammenhang mit der Annahme eines Prüfungsauftrags, die in der Kontrolle des Abschlussprüfers liegen, werden in [IDW QS 1 bzw.] ISA 220 behandelt.⁸ Dieser ISA [DE] behandelt die Sachverhalte (oder Vorbedingungen), die in der Kontrolle der Einheit liegen und über die der Abschlussprüfer und das Management der Einheit Einigung erzielen müssen.

5.2 Vorbedingungen für eine Abschlussprüfung

5.2.1 Die Rechnungslegungsgrundsätze (Vgl. Tz. 6(a))

A2 Eine Bedingung für die Annahme eines betriebswirtschaftlichen Prüfungsauftrags besteht darin, dass die in der Definition eines solchen Auftrags genannten Kriterien geeignet und für die vorgesehenen Nutzer verfügbar sind.⁹ Kriterien sind die Richtwerte (benchmarks), die dazu dienen, den Prüfungsgegenstand zu beurteilen oder zu bewerten, einschließlich – sofern relevant – Richtwerte für die Darstellung und für Angaben. Geeignete Kriterien ermöglichen eine hinreichend konsistente Beurteilung oder Bewertung eines Prüfungsgegenstands im Rahmen des pflichtgemäßen Ermessens. Für Zwecke der [IDW PS und] ISA [DE] liefern die maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze die Kriterien, die der Abschlussprüfer zur Prüfung des Abschlusses [und – soweit einschlägig – des Lageberichts] nutzt, – sofern relevant – einschließlich dessen sachgerechter Gesamtdarstellung.

A3 Ohne vertretbare Rechnungslegungsgrundsätze besitzt das Management keine angemessene Grundlage für die Aufstellung des Abschlusses [und – soweit einschlägig – des Lageberichts], und der Abschlussprüfer verfügt nicht über geeignete Kriterien für die Prüfung des Abschlusses [und – soweit einschlägig – des Lageberichts]. In vielen Fällen kann der Abschlussprüfer voraussetzen, dass die maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze vertretbar sind, wie dies in den Tz. A8-A9 beschrieben wurde.

5.2.1.1 Feststellung der Vertretbarkeit der Rechnungslegungsgrundsätze

A4 Zu den Faktoren, die für die Feststellung der Vertretbarkeit des bei der Aufstellung des Abschlusses [und – soweit einschlägig – des Lageberichts] anzuwendenden Rechnungslegungsgrundsätze durch den Abschlussprüfer relevant sind, gehören

- die Art der Einheit (bspw. ob es sich um ein gewerbliches Unternehmen, eine Einheit des öffentlichen Sektors oder eine gemeinnützige Organisation handelt),
- der Zweck des Abschlusses [und – soweit einschlägig – des Lageberichts] (bspw. ob er aufgestellt wird, um den gemeinsamen Informationsbedürfnissen eines breiten Spektrums von Nutzern oder um den Informationsbedürfnissen von bestimmten Nutzern von Finanzinformationen gerecht zu werden),
- die Art der Finanzaufstellungen (bspw. ob es sich bei den Finanzaufstellungen um einen vollständigen Abschluss oder um eine einzelne Finanzaufstellung handelt) und
- ob Gesetze oder andere Rechtsvorschriften die maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze vorschreiben.

A5 Viele Nutzer von Abschlüssen [und Lageberichten] haben nicht die Möglichkeit, Abschlüsse [und Lageberichte] zu verlangen, die darauf zugeschnitten sind, ihre spezifischen Informationsbedürfnisse zu erfüllen. Es ist zwar nicht möglich, allen Informationsbedürfnissen von bestimmten Nutzern gerecht zu werden, jedoch gibt es Finanzinformationsbedürfnisse, die einem breiten Spektrum von Nutzern gemein sind. Ein Abschluss, der in Übereinstimmung mit Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellt wird, die darauf ausgerichtet sind, den gemeinsamen Informationsbedürfnissen eines breiten Spektrums von Nutzern von Finanzinformationen gerecht zu werden, wird als Abschluss für allgemeine Zwecke bezeichnet.

A6 In manchen Fällen wird der Abschluss in Übereinstimmung mit Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellt, die darauf ausgerichtet sind, den Informationsbedürfnissen von bestimmten Nutzern von Finanzinformationen gerecht zu werden. Ein solcher Abschluss wird als Abschluss für einen speziellen Zweck bezeichnet. In diesen Fällen werden die maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze durch die Informationsbedürfnisse der vorgesehenen Nutzer der Finanzinformationen festgelegt. In [IDW PS 480 bzw.] ISA 800 wird die Vertretbarkeit von Rechnungslegungsgrundsätzen erörtert, die darauf ausgerichtet sind, den Informationsbedürfnissen von bestimmten Nutzern von Finanzinformationen gerecht zu werden.¹⁰

A7 Unzulänglichkeiten in den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen, die darauf hindeuten, dass die Rechnungslegungsgrundsätze nicht vertretbar sind, können sich nach der Annahme des Prüfungsauftrags herausstellen. Wenn die Anwendung solcher Rechnungslegungsgrundsätze aufgrund von Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften vorgeschrieben ist, finden die unter den Tz. 19-20 aufgeführten Anforderungen Anwendung. Wenn die Anwendung solcher Rechnungslegungsgrundsätze nicht aufgrund von Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften vorgeschrieben ist, kann das Management sich dafür entscheiden, andere vertretbare Rechnungslegungsgrundsätze anzuwenden. Wie nach Tz. 16

erforderlich, werden in diesem Fall neue Bedingungen des Prüfungsauftrags vereinbart, um den Wechsel der Rechnungslegungsgrundsätze widerzuspiegeln, da die zuvor vereinbarten Bedingungen nicht mehr zutreffend sind.

5.2.1.2 Rechnungslegungsgrundsätze für allgemeine Zwecke

A8 Gegenwärtig gibt es keine weltweit allgemein anerkannte objektive und maßgebende Grundlage für die Beurteilung der Vertretbarkeit von Rechnungslegungsgrundsätzen für allgemeine Zwecke. Mangels einer solchen Grundlage gelten Rechnungslegungsstandards, die von Organisationen festgelegt wurden, die zur Veröffentlichung oder Verbreitung von Standards autorisiert oder anerkannt sind, die von bestimmten Arten von Einheiten anzuwenden sind, als vertretbar für die von diesen Einheiten aufgestellten Abschlüsse für allgemeine Zwecke. Dies gilt unter der Voraussetzung, dass die Organisationen ein eingeführtes und transparentes Verfahren befolgen, bei dem die Ansichten eines breiten Spektrums von Interessenten abgewogen und berücksichtigt werden. Beispiele für solche Rechnungslegungsstandards sind

- die vom International Accounting Standards Board veröffentlichten International Financial Reporting Standards (IFRS),
- die vom International Public Sector Accounting Standards Board veröffentlichten International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) und
- Rechnungslegungsprinzipien, die von einer autorisierten oder anerkannten standardsetzenden Organisation in einem bestimmten Rechtsraum veröffentlicht werden, vorausgesetzt, die Organisation befolgt ein eingeführtes und transparentes Verfahren, bei dem die Ansichten eines breiten Spektrums von Interessenten abgewogen und berücksichtigt werden.

Diese Rechnungslegungsstandards werden in Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften, welche die Aufstellung von Abschlüssen für allgemeine Zwecke regeln, häufig als die maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze bezeichnet.

5.2.1.3 Durch Gesetze oder andere Rechtsvorschriften vorgeschriebene Rechnungslegungsgrundsätze

A9 In Übereinstimmung mit Tz. 6(a) [und – soweit einschlägig – Tz. D.6.1(a)] ist der Abschlussprüfer verpflichtet, festzustellen, ob die bei der Aufstellung des Abschlusses [und – soweit einschlägig – des Lageberichts] anzuwendenden Rechnungslegungsgrundsätze

vertretbar sind. In manchen Rechtsräumen können Gesetze oder andere Rechtsvorschriften die Rechnungslegungsgrundsätze vorschreiben, die von bestimmten Arten von Einheiten bei der Aufstellung eines Abschlusses für allgemeine Zwecke anzuwenden sind. Wenn keine gegenteiligen Anzeichen vorliegen, gelten solche Rechnungslegungsgrundsätze als vertretbar für die von solchen Einheiten aufgestellten Abschlüsse für allgemeine Zwecke. Wenn die Rechnungslegungsgrundsätze nicht als vertretbar erachtet werden, finden die Tz. 19-20 Anwendung.

D.A9.1 Die deutschen handelsrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung sowie die von der EU übernommenen IFRS gelten stets als vertretbare Rechnungslegungsgrundsätze.

5.2.1.4 Rechtsräume ohne standardsetzende Organisationen oder vorgeschriebene Rechnungslegungsgrundsätze

A10 Wenn eine Einheit in einem Rechtsraum registriert oder tätig ist, in dem es keine autorisierte oder anerkannte standardsetzende Organisation gibt oder in dem die Anwendung der Rechnungslegungsgrundsätze nicht durch Gesetze oder andere Rechtsvorschriften vorgeschrieben ist, bestimmt das Management die Rechnungslegungsgrundsätze, die bei der Aufstellung des Abschlusses anzuwenden sind. Anlage 2 enthält erläuternde Hinweise zur Feststellung der Vertretbarkeit von Rechnungslegungsgrundsätzen in solchen Fällen.

D.A10.1 Da die deutschen handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften sowie die von der EU übernommenen IFRS gesetzlich vorgeschrieben sind, erübrigt sich in diesen Fällen die Feststellung der Vertretbarkeit dieser Rechnungslegungsgrundsätze.

5.2.2 Vereinbarung der Verantwortlichkeiten des Managements (Vgl. Tz.6(b))

A11 Eine Abschlussprüfung in Übereinstimmung mit den [IDW PS und] ISA [DE] wird unter der Voraussetzung durchgeführt, dass das Management anerkannt hat und versteht, dass es die in Tz. 6(b) [und – soweit einschlägig – die in Tz. D.6.1(b)] genannten Verantwortlichkeiten hat.¹¹ In bestimmten Rechtsräumen können diese Verantwortlichkeiten in Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften festgelegt sein. In anderen Rechtsräumen kann es sein, dass diese Verantwortlichkeiten nur in geringem Umfang oder gar nicht in Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften definiert sind. Gesetze oder andere Rechtsvorschriften zu solchen Aspekten werden durch die [IDW PS und] ISA [DE] nicht aufgehoben. Nach dem Konzept einer unabhängigen Abschlussprüfung ist es jedoch zwingend, dass die Funktion des

Abschlussprüfers nicht die Übernahme der Verantwortlichkeit für die Aufstellung des Abschlusses [und – soweit einschlägig – des Lageberichts] oder für das damit verbundene IKS [bzw. die für die Prüfung des Lageberichts relevanten Vorkehrungen und Maßnahmen] der Einheit einschließt und dass der Abschlussprüfer die begründete Erwartung hat, die für die Abschlussprüfung notwendigen Informationen (einschließlich außerhalb des Haupt- und der Nebenbücher erlangter Informationen) zu erlangen, soweit das Management in der Lage ist, diese beizubringen oder zu beschaffen. Dementsprechend ist diese Voraussetzung grundlegend für die Durchführung einer unabhängigen Abschlussprüfung. Um Missverständnisse zu vermeiden, wird mit dem Management als Teil der Vereinbarung und der schriftlich festgehaltenen Auftragsbedingungen eine Vereinbarung getroffen, dass es anerkennt und versteht, dass es solche Verantwortlichkeiten hat, wie diese in den Tz. 9-12 festgelegt sind.

A12 Die Weise, in der die Verantwortlichkeiten für die Rechnungslegung zwischen dem Management und den für die Überwachung Verantwortlichen aufgeteilt werden, unterscheidet sich je nach den Ressourcen und der Struktur der Einheit sowie den relevanten Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften und den jeweiligen Funktionen des Managements und der für die Überwachung Verantwortlichen innerhalb der Einheit. In den meisten Fällen ist das Management für die Ausführung verantwortlich, während die für die Überwachung Verantwortlichen das Management beaufsichtigen. In manchen Fällen besitzen oder übernehmen die für die Überwachung Verantwortlichen die Verantwortlichkeit für die Genehmigung des Abschlusses [und – soweit einschlägig – des Lageberichts] oder für die Überwachung des rechnungslegungsbezogenen IKS [bzw. der für die Prüfung des Lageberichts relevanten Vorkehrungen und Maßnahmen] der Einheit. In größeren oder öffentlichen Einheiten kann eine Untergruppe der für die Überwachung Verantwortlichen (z.B. ein Prüfungsausschuss) mit bestimmten Aufsichtsverantwortlichkeiten betraut sein.

A13 Nach ISA [DE] 580 ist der Abschlussprüfer verpflichtet, das Management aufzufordern, schriftliche Erklärungen darüber abzugeben, dass es bestimmte seiner Verantwortlichkeiten erfüllt hat.¹² Daher kann es angemessen sein, das Management darauf hinzuweisen, dass der Erhalt dieser schriftlichen Erklärungen zusammen mit den schriftlichen Erklärungen, die nach anderen [IDW PS bzw.] ISA [DE] erforderlich sind, sowie erforderlichenfalls schriftliche Erklärungen zur Abstützung anderer Prüfungsnachweise für den Abschluss [und – soweit einschlägig – für den Lagebericht] oder für eine oder mehrere spezifische Aussagen im Abschluss [oder – soweit einschlägig – im Lagebericht] eingehen, erwartet wird.

A14 Wenn das Management seine Verantwortlichkeiten nicht anerkennt oder sich nicht damit einverstanden erklärt, die schriftlichen Erklärungen abzugeben, wird der Abschlussprüfer nicht in der Lage sein, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen.¹³ In solchen Fällen wäre es nicht angemessen, dass der Abschlussprüfer den Prüfungsauftrag annimmt, sofern nicht Gesetze oder andere Rechtsvorschriften dies vom Abschlussprüfer verlangen. In Fällen, in denen der Abschlussprüfer verpflichtet ist, den Prüfungsauftrag anzunehmen, kann es notwendig sein, dass der Abschlussprüfer dem

Management die Bedeutung dieser Sachverhalte und die Auswirkungen auf den Vermerk des Abschlussprüfers erläutert.

5.2.2.1 Aufstellung des Abschlusses (Vgl. Tz. 6(b)(i))

A15 Die meisten Rechnungslegungsgrundsätze enthalten Anforderungen zur Darstellung des Abschlusses. Bei diesen Rechnungslegungsgrundsätzen schließt die *Aufstellung* des Abschlusses in Übereinstimmung mit den Rechnungslegungsgrundsätzen die *Darstellung* ein. Bei Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung bedingt die Bedeutung des Rechnungslegungsziels einer sachgerechten Gesamtdarstellung, dass die mit dem Management vereinbarte Voraussetzung eine besondere Bezugnahme auf die sachgerechte Gesamtdarstellung bzw. auf die Verantwortlichkeit beinhaltet, sicherzustellen, dass der Abschluss in Übereinstimmung mit den Rechnungslegungsgrundsätzen ein „den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt“.

5.2.2.2 Internes Kontrollsystem [bzw. – soweit einschlägig – Vorkehrungen und Maßnahmen (Systeme)] (Vgl. Tz. 6(b)(ii) [und Tz. D.6.1(b)(ii)])

A16 Das Management hält ein solches internes Kontrollsystem (IKS) aufrecht, das es für notwendig erachtet, um sich in die Lage zu versetzen, einen Abschluss aufzustellen, der frei von wesentlichen falschen Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern ist. Aufgrund seiner inhärenten Grenzen kann das IKS unabhängig von seiner Wirksamkeit einer Einheit nur mit hinreichender Sicherheit das Erreichen ihrer Rechnungslegungsziele ermöglichen.¹⁴

A17 Eine in Übereinstimmung mit den [IDW PS und] ISA [DE] durchgeführte unabhängige Abschlussprüfung dient nicht als Ersatz für die Aufrechterhaltung eines IKS, das für die Aufstellung des Abschlusses durch das Management notwendig ist. Dementsprechend ist der Abschlussprüfer verpflichtet, das Einverständnis des Managements darüber einzuholen, dass es seine Verantwortlichkeit für ein IKS anerkennt und versteht. Das nach Tz. 6(b)(ii) [und – soweit einschlägig – nach Tz. D.6.1(b)(ii)] erforderliche Einverständnis bedeutet jedoch nicht, dass der Abschlussprüfer feststellen wird, dass das vom Management aufrechterhaltene IKS seinen Zweck erfüllt hat oder frei von Mängeln ist.

A18 Es ist vom Management festzulegen, welches IKS notwendig ist, um die Aufstellung des Abschlusses zu ermöglichen. Der Begriff „internes Kontrollsystem“ umfasst ein breites

Spektrum von Aktivitäten innerhalb von Teilbereichen, die beschrieben werden können als das Kontrollumfeld, der Risikobeurteilungsprozess der Einheit, das Informationssystem, einschließlich der damit verbundenen rechnungslegungsbezogenen Geschäftsprozesse, sowie Kommunikation, Kontrollaktivitäten und Überwachung von Kontrollen. Diese Unterteilung spiegelt jedoch nicht notwendigerweise wider, wie eine bestimmte Einheit ihr IKS konzipiert, einrichtet und aufrechterhält oder wie sie einzelne Komponenten möglicherweise klassifiziert.¹⁵ Das IKS einer Einheit (insb. ihre Bücher und Aufzeichnungen des Rechnungswesens oder ihre Rechnungswesenssysteme) spiegelt die Bedürfnisse des Managements, die Komplexität des Geschäfts, die Art der Risiken, denen die Einheit unterliegt, sowie relevante Gesetze oder andere Rechtsvorschriften wider.

A19 In manchen Rechtsräumen können sich Gesetze oder andere Rechtsvorschriften auf die Verantwortlichkeit des Managements für die Angemessenheit der Bücher und Aufzeichnungen des Rechnungswesens oder der Rechnungswesenssysteme beziehen. In manchen Fällen kann man in der allgemeinen Praxis eine Unterscheidung zwischen Büchern und Aufzeichnungen des Rechnungswesens oder Rechnungswesenssystemen einerseits und dem IKS oder Kontrollen andererseits annehmen. Da Bücher und Aufzeichnungen des Rechnungswesens oder Rechnungswesenssysteme ein integraler Bestandteil des IKS sind (wie in Tz. A18 erwähnt), wird in Tz. 6(b)(ii) [und in Tz. D.6.1(b)(ii)] für die Beschreibung der Verantwortlichkeit des Managements nicht ausdrücklich auf diese Bezug genommen. Zur Vermeidung von Missverständnissen kann es angemessen sein, dass der Abschlussprüfer dem Management den Umfang dieser Verantwortlichkeit erläutert.

D.A19.1 Wenn sich die Abschlussprüfung auch auf einen Lagebericht erstreckt, gelten die Tz. A16-A19 entsprechend für die Vorkehrungen und Maßnahmen (Systeme), die das Management für notwendig erachtet, um die Aufstellung eines Lageberichts in Übereinstimmung mit den deutschen gesetzlichen Vorschriften zu ermöglichen.

5.2.2.3 Weitere Informationen (Vgl. Tz. 6(b)(iii)b)

A20 Weitere Informationen, die der Abschlussprüfer zum Zwecke der Abschlussprüfung vom Management anfordern kann, können – sofern einschlägig – in Übereinstimmung mit ISA [DE] 720 (Revised) Sachverhalte im Zusammenhang mit sonstigen Informationen enthalten. Erwartet der Abschlussprüfer die Erlangung sonstiger Informationen nach dem Datum seines Vermerks, können die Bedingungen des Prüfungsauftrags auch die Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit diesen sonstigen Informationen anerkennen – falls einschlägig, einschließlich der Maßnahmen, die angemessen oder notwendig sein können, falls der Abschlussprüfer zu dem Schluss kommt, dass eine wesentliche falsche Darstellung der sonstigen Informationen, die nach dem Datum seines Vermerks erlangt wurden, vorliegt.

5.2.2.4 Für kleinere Einheiten relevante Überlegungen (Vgl. Tz. 6(b))

A21 Einer der Zwecke der Vereinbarung der Bedingungen des Prüfungsauftrags besteht darin, Missverständnisse über die jeweiligen Verantwortlichkeiten des Managements und des Abschlussprüfers zu vermeiden. Wenn bspw. ein Dritter bei der Aufstellung des Abschlusses [und – soweit einschlägig – des Lageberichts] mitgewirkt hat, kann es nützlich sein, das Management daran zu erinnern, dass es für die Aufstellung des Abschlusses [und – soweit einschlägig – des Lageberichts] in Übereinstimmung mit den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen verantwortlich bleibt.

IDW Verlautbarungen > ISA [DE] >

IDW Verlautbarungen

5.3 Vereinbarung der Auftragsbedingungen für Prüfungsaufträge

5.3.1 Vereinbarung der Bedingungen des Prüfungsauftrags (Vgl. Tz. 9[-D.9.1])

A22 Die Funktionen des Managements und der für die Überwachung Verantwortlichen bei der Vereinbarung der Bedingungen des Prüfungsauftrags für die Einheit hängen von der Überwachungsstruktur der Einheit und von relevanten Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften ab.

D.A22.1 Im Falle der Nachtragsprüfung bedarf es keiner erneuten Bestellung des Abschlussprüfers, weil sich der ursprüngliche Prüfungsauftrag dem Grunde nach auch hierauf erstreckt. Ergänzende Vereinbarungen können z.B. erforderlich sein für Einzelheiten der Prüfungsdurchführung oder bezüglich der Anpassung der Vergütung.

IDW Verlautbarungen > ISA [DE] >

IDW Verlautbarungen

5.3.2 Auftragsbestätigungsschreiben oder andere Form schriftlicher Vereinbarung¹⁶ (Vgl. Tz. 10-11)

A23 Es liegt im Interesse sowohl der Einheit als auch des Abschlussprüfers, dass der Abschlussprüfer vor Beginn der Abschlussprüfung ein Auftragsbestätigungsschreiben

versendet, um dazu beizutragen, Missverständnisse über die Abschlussprüfung zu vermeiden. In manchen Ländern können jedoch Ziel und Umfang einer Abschlussprüfung sowie die Verantwortlichkeiten des Managements und des Abschlussprüfers in ausreichendem Maße durch Gesetze festgelegt sein, d.h. die Gesetze schreiben die in Tz. 10 beschriebenen Sachverhalte vor. Obwohl es dem Abschlussprüfer in diesen Fällen nach Tz. 11 gestattet ist, in dem Auftragsbestätigungsschreiben nur auf die Tatsache hinzuweisen, dass relevante Gesetze oder andere Rechtsvorschriften Anwendung finden und dass das Management seine in Tz. 6(b) genannten Verantwortlichkeiten anerkennt und versteht, kann der Abschlussprüfer es gleichwohl für angemessen erachten, die in Tz. 10 beschriebenen Sachverhalte zur Information des Managements in ein Auftragsbestätigungsschreiben einzubeziehen.

D.A23.1 Die in das Auftragsbestätigungsschreiben aufzunehmenden Vereinbarungen können unter ergänzender Zuhilfenahme von berufüblichen Allgemeinen Auftragsbedingungen oder vorformulierten Sondervereinbarungen abgefasst werden.

D.A23.2 Werden mehrere selbständige Auftragsverhältnisse vereinbart, können die Auftragsbestätigungen in einem Schreiben erfolgen (z.B. wenn der Abschlussprüfer des Mutterunternehmens gleichzeitig auch die Abschlüsse von Tochterunternehmen prüft und Personenidentität der für die Vereinbarungen Zuständigen bei den zu prüfenden Einheiten besteht).

5.3.2.1 Form und Inhalt des Auftragsbestätigungsschreibens

A24 Form und Inhalt des Auftragsbestätigungsschreibens können für jede Einheit unterschiedlich sein. Im Auftragsbestätigungsschreiben enthaltene Informationen zu den Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers können auf ISA [DE] 200 basieren.¹⁷ In den Tz. 6(b) [, D.6.1(b)] und 12 des vorliegenden ISA [DE] werden die Verantwortlichkeiten des Managements behandelt. Neben den nach Tz. 10[-D.10.1] erforderlichen Sachverhalten kann in einem Auftragsbestätigungsschreiben bspw. auf Folgendes Bezug genommen werden:

- ausführliche Darstellung des Umfangs der Abschlussprüfung, einschließlich Bezugnahme auf maßgebende Gesetze und andere Rechtsvorschriften, [IDW PS und] ISA [DE] sowie berufliche und andere Verlautbarungen von Berufsorganisationen, die der Abschlussprüfer befolgt
- die Form jeglicher anderer Kommunikation von Ergebnissen des Prüfungsauftrags
- die Anforderung an den Abschlussprüfer, besonders wichtige Prüfungssachverhalte im Vermerk des Abschlussprüfers in Übereinstimmung mit [IDW PS 401 bzw.] ISA 701¹⁸ mitzuteilen
- die Tatsache, dass aufgrund der inhärenten Grenzen einer Abschlussprüfung zusammen mit den inhärenten Grenzen des IKS ein unvermeidbares Risiko besteht, dass einige wesentliche falsche Darstellungen möglicherweise nicht aufgedeckt werden, obwohl die

Prüfung in Übereinstimmung mit den [IDW PS und] ISA [DE] ordnungsgemäß geplant und durchgeführt wird

- Vereinbarungen über die Planung und Durchführung der Abschlussprüfung, einschließlich der Zusammensetzung des Prüfungsteams
- die Erwartung, dass das Management schriftliche Erklärungen abgibt (siehe auch Tz. A13)
- die Erwartung, dass das Management Zugang zu sämtlichen ihm bekannten Informationen, die für die Aufstellung des Abschlusses relevant sind, gewähren wird, einschließlich der Erwartung, dass das Management Zugang zu den für die Angaben relevanten Informationen gewähren wird
- die Einwilligung des Managements, dem Abschlussprüfer rechtzeitig einen Entwurf des Abschlusses [und – soweit einschlägig – des Lageberichts] – einschließlich sämtlicher für dessen [bzw. deren] Aufstellung relevanter Informationen, ob inner- oder außerhalb des Hauptbuchs und der Nebenbücher erlangt (einschließlich sämtlicher für die Erstellung der Angaben relevanter Informationen), und etwaiger sonstiger Informationen¹⁹ – zur Verfügung zu stellen, um es dem Abschlussprüfer zu ermöglichen, die Abschlussprüfung in Übereinstimmung mit dem beabsichtigten Zeitplan abzuschließen
- die Einwilligung des Managements, den Abschlussprüfer über Tatsachen, die sich auf den Abschluss [und – soweit einschlägig – auf den Lagebericht] auswirken können, zu informieren, von denen das Management möglicherweise in dem Zeitraum vom Datum des Vermerks des Abschlussprüfers bis zum Datum der Herausgabe des Abschlusses [bzw. des Lageberichts] Kenntnis erlangt
- die Berechnungsgrundlage des Honorars und Vereinbarungen zur Rechnungsstellung
- die Aufforderung, dass das Management den Empfang des Auftragsbestätigungsschreibens bestätigt und mit den darin dargelegten Auftragsbedingungen einverstanden ist.

A25 Ist der Abschlussprüfer nicht zur Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte verpflichtet, kann es für ihn hilfreich sein, in den Bedingungen des Prüfungsauftrags auf die Möglichkeit der Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Vermerk des Abschlussprüfers hinzuweisen, und in bestimmten Rechtsräumen kann es für den Abschlussprüfer notwendig sein, auf eine solche Möglichkeit hinzuweisen, um sich diese Möglichkeit zu sichern.

D.A25.1 Nach § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO und § 323 Abs. 1 Satz 1 HGB unterliegt der Abschlussprüfer der Verschwiegenheitspflicht. Daher ist die Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Bestätigungsvermerk nur zulässig, wenn dies gesetzlich vorgeschrieben ist oder wenn eine schriftliche Vereinbarung mit dem Unternehmen getroffen wurde, in der die Bedeutung und Tragweite dieser Mitteilung dargelegt wird (vgl. *IDW Prüfungsstandard: Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Bestätigungsvermerk (IDW PS 401)*, Tz. A9).

A26 Sofern relevant, könnten die folgenden Punkte ebenfalls in dem Auftragsbestätigungsschreiben festgehalten werden:

- Vereinbarungen über die Einbindung von anderen Abschlussprüfern und von Sachverständigen bei einigen Aspekten der Abschlussprüfung

- Vereinbarungen über die Einbindung interner Revisoren und anderer Mitarbeiter der Einheit
- mit einem eventuell bisherigen Abschlussprüfer zu treffende Vereinbarungen im Falle einer Erstprüfung
- ein Verweis auf die und eine Beschreibung der Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers nach dem Gesetz, anderen Rechtsvorschriften oder relevanten beruflichen Verhaltensanforderungen, welche die Berichterstattung festgestellter oder vermuteter Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften an eine zuständige Behörde außerhalb der Einheit zum Gegenstand haben
- eine Beschränkung der Haftung des Abschlussprüfers, wenn dies möglich ist
- eine Bezugnahme auf weitere Vereinbarungen zwischen dem Abschlussprüfer und der Einheit
- Verpflichtungen zur Weitergabe von Arbeitspapieren zu der Abschlussprüfung an Dritte.

Ein Beispiel für ein Auftragsbestätigungsschreiben [für Abschlussprüfungen ausschließlich nach den ISA] ist in Anlage 1 enthalten.

D.A26.1 Nach ISA [DE] 720 (Revised), Tz. D.22.2, darf der Abschlussprüfer der in ISA [DE] 720 (Revised), Tz. 22(e), enthaltenen Verpflichtung entweder eine Erklärung abzugeben, dass der Abschlussprüfer nichts zu berichten hat, oder eine die nicht korrigierte wesentliche falsche Darstellung der sonstigen Informationen beschreibende Erklärung abzugeben, nur entsprechen, wenn der Abschlussprüfer von seiner Verschwiegenheitspflicht (§ 43 Abs. 1 WPO, § 323 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB) wirksam entbunden ist. Eine Erklärung der gesetzlichen Vertreter, wonach der Abschlussprüfer im Zusammenhang mit sonstigen Informationen von seiner Verschwiegenheitspflicht entbunden wird, kann ebenfalls in dem Auftragsbestätigungsschreiben aufgenommen werden.

D.A26.2 Das in Anlage 1 enthaltene Beispiel darf bei Abschlussprüfungen, die nach den vom IDW festgestellten Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlussprüfung durchgeführt werden, nicht unangepasst verwendet werden.

5.3.2.2 Abschlussprüfungen von Teilbereichen

A27 Wenn der Abschlussprüfer einer Muttereinheit auch der Abschlussprüfer eines Teilbereichs ist, können folgende Faktoren die Entscheidung beeinflussen, ob ein gesondertes Auftragsbestätigungsschreiben an den Teilbereich zu senden ist:

- wer den Teilbereichsprüfer bestellt,
- ob ein gesonderter Vermerk des Abschlussprüfers für den Teilbereich zu erteilen ist,
- rechtliche Anforderungen zur Bestellung der Abschlussprüfer,
- Eigentumsanteil der Mutter und

- Grad der Unabhängigkeit des Teilbereichsmanagements von der Muttereinheit.

5.3.2.3 Durch Gesetze oder andere Rechtsvorschriften vorgeschriebene Verantwortlichkeiten des Managements (Vgl. Tz. 11-12)

A28 Wenn der Abschlussprüfer unter den in den Tz. A23 und A29 beschriebenen Umständen zu dem Schluss kommt, dass es nicht notwendig ist, bestimmte Bedingungen des Prüfungsauftrags in einem Auftragsbestätigungsschreiben festzuhalten, ist der Abschlussprüfer verpflichtet, sich nach Tz. 11 dennoch um das schriftliche Einverständnis des Managements zu bemühen, dass es seine in Tz. 6(b) genannten Verantwortlichkeiten anerkennt und versteht. In Übereinstimmung mit Tz. 12 kann jedoch in einer solchen schriftlichen Vereinbarung der Wortlaut der betreffenden Gesetze oder anderen Rechtsvorschriften verwendet werden, wenn in diesen Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften Verantwortlichkeiten des Managements festgelegt sind, die in ihrer Wirkung den in Tz. 6(b) [und in Tz. D.6.1(b)] beschriebenen Verantwortlichkeiten entsprechen. Es kann sein, dass der Berufsstand, die Prüfungsstandards setzende Organisation oder die Aufsichtsbehörde für Abschlussprüfungen in einem Rechtsraum erläuternde Hinweise dazu bereitstellt, ob die Beschreibung in Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften gleichbedeutend ist.

5.3.2.4 Spezifische Überlegungen zu Einheiten des öffentlichen Sektors

A29 Im Allgemeinen schreiben Gesetze oder andere Rechtsvorschriften, welche den Ablauf von Abschlussprüfungen im öffentlichen Sektor regeln, die Bestellung eines Abschlussprüfers im öffentlichen Sektor vor und legen üblicherweise die Verantwortlichkeiten und Befugnisse des Abschlussprüfers im öffentlichen Sektor fest. Hierzu gehört auch die Befugnis, auf die Aufzeichnungen und sonstigen Informationen einer Einheit zuzugreifen. Wenn Gesetze oder andere Rechtsvorschriften die Bedingungen des Prüfungsauftrags ausreichend detailliert vorschreiben, kann es der Abschlussprüfer im öffentlichen Sektor dennoch als vorteilhaft erachten, ein umfangreicheres Auftragsbestätigungsschreiben zu erstellen, als nach Tz. 11 vorgesehen.

5.4 Folgeprüfungen (Vgl. Tz. 13[-D.13.1])

A30 Der Abschlussprüfer kann sich dafür entscheiden, nicht für jeden Zeitraum ein neues Auftragsbestätigungsschreiben oder eine andere schriftliche Vereinbarung zu versenden. Aufgrund der folgenden Faktoren kann es jedoch angemessen sein, die Auftragsbedingungen anzupassen oder die Einheit an die bestehenden Bedingungen zu erinnern:

- Hinweise darauf, dass die Einheit Ziel und Umfang der Abschlussprüfung missversteht
- angepasste oder besondere Bedingungen des Prüfungsauftrags
- ein vor kurzem erfolgter Wechsel im oberen Management
- eine bedeutende Änderung der Eigentumsverhältnisse
- eine bedeutende Änderung in Art oder Umfang der Geschäftstätigkeit der Einheit
- eine Änderung gesetzlicher oder anderer rechtlicher Anforderungen
- eine Änderung der bei der Aufstellung des Abschlusses [und – soweit einschlägig – des Lageberichts] angewendeten Rechnungslegungsgrundsätze
- eine Änderung sonstiger Berichtspflichten.

D.A30.1 Der Abschlussprüfer ist gemäß Tz. D.13.1 verpflichtet, bei gesetzlichen Abschlussprüfungen jedes Jahr die Bedingungen des Prüfungsauftrags erneut zu vereinbaren.

5.5 Zustimmung zu einer Änderung der Auftragsbedingungen für den Prüfungsauftrag

5.5.1 Aufforderung zur Änderung der Bedingungen für den Prüfungsauftrag (Vgl. Tz. 14)

A31 Eine Aufforderung der Einheit an den Abschlussprüfer, die Bedingungen für den Prüfungsauftrag zu ändern, kann aus einer Änderung der Umstände resultieren, die sich auf die Notwendigkeit der Dienstleistung auswirken, aus einem Missverständnis über die ursprünglich gewünschte Art einer Abschlussprüfung oder aus einer Beschränkung des Umfangs des Prüfungsauftrags, ob diese nun durch das Management auferlegt oder durch andere Umstände hervorgerufen wurde. Wie nach Tz. 14 erforderlich, würdigt der Abschlussprüfer die Begründung für die Aufforderung (insb. die Auswirkungen einer Beschränkung des Umfangs des Prüfungsauftrags).

A32 Eine Änderung der Umstände, die sich auf die Anforderungen der Einheit auswirkt, oder ein Missverständnis über die Art der ursprünglich gewünschten Dienstleistung kann eine

nachvollziehbare Grundlage dafür sein, eine Änderung des Prüfungsauftrags zu fordern.

A33 Dagegen kann eine Änderung als nicht nachvollziehbar erachtet werden, wenn es den Anschein hat, dass die Änderung in Beziehung zu Informationen steht, die unrichtig, unvollständig oder anderweitig nicht zufriedenstellend sind. Ein Beispiel könnte sein, dass der Abschlussprüfer nicht in der Lage ist, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu den Forderungen zu erlangen und die Einheit verlangt, den Prüfungsauftrag in einen Auftrag zur prüferischen Durchsicht zu ändern, um ein eingeschränktes Prüfungsurteil oder die Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zu vermeiden.

5.5.1.1 Aufforderung zur Änderung in eine prüferische Durchsicht oder eine verwandte Dienstleistung (Vgl. Tz. 15)

A34 Vor der Zustimmung zur Änderung eines Prüfungsauftrags in eine prüferische Durchsicht oder eine verwandte Dienstleistung kann ein Abschlussprüfer, der mit der Durchführung einer Abschlussprüfung in Übereinstimmung mit den [IDW PS und] ISA [DE] beauftragt wurde, zusätzlich zu den in den Tz. A31-A33 genannten Sachverhalten rechtliche oder vertragliche Auswirkungen der Änderung beurteilen müssen.

A35 Wenn der Abschlussprüfer zu dem Schluss kommt, dass es eine nachvollziehbare Begründung dafür gibt, den Prüfungsauftrag in eine prüferische Durchsicht oder eine verwandte Dienstleistung zu ändern, kann die bis zum Datum der Änderung durchgeführte Prüfungstätigkeit für den geänderten Auftrag relevant sein. Die durchzuführende Tätigkeit und der zu erteilende Vermerk sind dann jedoch diejenigen, die zu dem geänderten Auftrag passen. Um eine Verwirrung des Lesers zu vermeiden, würde der Vermerk zu der entsprechenden Dienstleistung keine Bezugnahme enthalten auf

(a) den ursprünglichen Prüfungsauftrag oder

(b) Prüfungshandlungen, bei denen es sein kann, dass sie bei dem ursprünglichen Prüfungsauftrag durchgeführt wurden, außer wenn der Prüfungsauftrag in einen Auftrag zur Durchführung vereinbarter Untersuchungshandlungen geändert wird und somit eine Bezugnahme auf die durchgeführten Prüfungshandlungen ein üblicher Teil des Vermerks ist.

5.6 Zusätzliche Überlegungen bei der Auftragsannahme

5.6.1 Durch Gesetze oder andere Rechtsvorschriften ergänzte Rechnungslegungsstandards (Vgl. Tz. 18)

A36 In manchen Rechtsräumen können Gesetze oder andere Rechtsvorschriften die von einer autorisierten oder anerkannten standardsetzenden Organisation festgelegten Rechnungslegungsstandards um zusätzliche Anforderungen für die Aufstellung des Abschlusses ergänzen. In diesen Rechtsräumen umfassen die maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze für die Zwecke der Anwendung der [IDW PS und] ISA [DE] sowohl die festgelegten Rechnungslegungsgrundsätze als auch diese zusätzlichen Anforderungen, vorausgesetzt, dass diese nicht im Widerspruch zu den festgelegten Rechnungslegungsgrundsätzen stehen. Dies kann bspw. der Fall sein, wenn Gesetze oder andere Rechtsvorschriften Abschlussangaben zusätzlich zu den nach den Rechnungslegungsstandards erforderlichen Angaben vorschreiben oder den Bereich der vertetbaren Wahlmöglichkeiten innerhalb der Rechnungslegungsstandards einschränken.²⁰

IDW Verlautbarungen ▶ ISA [DE] ▶

IDW Verlautbarungen

5.6.2 Durch Gesetze oder andere Rechtsvorschriften vorgeschriebene Rechnungslegungsgrundsätze – Andere die Auftragsannahme beeinflussende Sachverhalte (Vgl. Tz. 19)

A37 Gesetze oder andere Rechtsvorschriften können vorschreiben, dass der Wortlaut des Prüfungsurteils die Formulierungen „vermittelt in allen wesentlichen Belangen eine sachgerechte Gesamtdarstellung“ oder „ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild“ enthält, in einem Fall, in dem der Abschlussprüfer zu dem Schluss kommt, dass die durch Gesetze oder andere Rechtsvorschriften vorgeschriebenen maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze andernfalls nicht vertretbar gewesen wären. In diesem Fall unterscheidet sich die Formulierung des vorgeschriebenen Wortlauts des Vermerks des Abschlussprüfers erheblich von den Anforderungen der [IDW PS und] ISA [DE] (siehe Tz. 21).

IDW Verlautbarungen ▶ ISA [DE] ▶

IDW Verlautbarungen

5.6.3 Durch Gesetze oder andere Rechtsvorschriften vorgeschriebener Vermerk des Abschlussprüfers (Vgl. Tz. 21)

A38 Nach den [IDW PS und] ISA [DE] darf der Abschlussprüfer nicht auf die Einhaltung der [IDW PS und] ISA [DE] hinweisen, wenn der Abschlussprüfer nicht sämtliche für die Prüfung relevanten [IDW PS und] ISA [DE] eingehalten hat.²¹ Wenn Gesetze oder andere

Rechtsvorschriften den Aufbau oder Wortlaut des Vermerks des Abschlussprüfers in einer Form oder Hinsicht vorschreiben, die sich deutlich von den Anforderungen der [IDW PS und] ISA [DE] unterscheidet, und der Abschlussprüfer zu dem Schluss kommt, dass ein mögliches Missverständnis nicht durch zusätzliche Erläuterungen im Vermerk des Abschlussprüfers abgemildert werden kann, kann der Abschlussprüfer erwägen, in den Vermerk des Abschlussprüfers eine Erklärung darüber einzubeziehen, dass die Abschlussprüfung nicht in Übereinstimmung mit den [IDW PS und] ISA [DE] durchgeführt wurde. Der Abschlussprüfer ist jedoch aufgefordert, die [IDW PS und] ISA [DE], einschließlich derjenigen, die den Vermerk des Abschlussprüfers behandeln, anzuwenden, soweit dies praktisch durchführbar ist, auch wenn der Abschlussprüfer nicht darauf hinweisen darf, dass die Abschlussprüfung in Übereinstimmung mit den [IDW PS und] ISA [DE] durchgeführt wurde.

[IDW Verlautbarungen](#) ▶ [ISA \[DE\]](#) ▶

IDW Verlautbarungen

5.6.3.1 Spezifische Überlegungen zu Einheiten des öffentlichen Sektors

A39 Im öffentlichen Sektor können die den Prüfungsauftrag regelnden Gesetze spezifische Anforderungen enthalten; bspw. kann der Abschlussprüfer verpflichtet sein, unmittelbar einem Ministerium, der gesetzgebenden Körperschaft oder der Öffentlichkeit zu berichten, falls die Einheit versucht, den Prüfungsumfang zu beschränken.

[IDW Verlautbarungen](#) ▶ [ISA \[DE\]](#) ▶

IDW Verlautbarungen

Anlage 1 (Vgl. Tz. A24-A26)

[Das folgende Beispiel bezieht sich auf ein Auftragsbestätigungsschreiben, das bei Prüfungen, die ausschließlich nach den ISA durchgeführt werden, verwendet werden kann. Es darf bei Abschlussprüfungen, die nach den vom IDW festgestellten Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung durchgeführt werden, nicht unangepasst verwendet werden.]

[IDW Verlautbarungen](#) ▶ [ISA \[DE\]](#) ▶

IDW Verlautbarungen

Beispiel für ein Auftragsbestätigungsschreiben

Nachfolgend ist ein Beispiel für ein Auftragsbestätigungsschreiben für die Prüfung eines Abschlusses für allgemeine Zwecke aufgeführt, der in Übereinstimmung mit den International Financial Reporting Standards aufgestellt wurde. Dieses Schreiben ist nicht verpflichtend, sondern dient lediglich als Orientierungshilfe, die in Verbindung mit den in diesem ISA [DE] dargelegten Überlegungen genutzt werden kann. Sie muss entsprechend den einzelnen Anforderungen und Umständen geändert werden. Das Schreiben ist in Bezug auf die Prüfung des Abschlusses für einen einzelnen Berichtszeitraum verfasst und wäre anzupassen, falls eine Anwendung auf Folgeprüfungen beabsichtigt oder zu erwarten ist (siehe Tz. 13 dieses ISA [DE]). Es kann angemessen sein, rechtlichen Rat zu der Eignung eines geplanten Schreibens einzuholen.

An den zuständigen Vertreter des Managements oder der für die Überwachung Verantwortlichen der ABC Gesellschaft:¹

{Ziel und Umfang der Abschlussprüfung}

Sie² haben uns gebeten, den Abschluss der ABC Gesellschaft – bestehend aus der Bilanz zum 31.12.20X1, der Gesamtergebnisrechnung, Eigenkapitalveränderungsrechnung und Kapitalflussrechnung für das dann endende Jahr sowie Angaben zu den Finanzaufstellungen, einschließlich einer Zusammenfassung bedeutsamer Rechnungslegungsmethoden – zu prüfen. Gerne bestätigen wir mit diesem Schreiben die Annahme und unser Verständnis des Prüfungsauftrags.

Die Ziele unserer Abschlussprüfung sind, hinreichende Sicherheit darüber zu erlangen, ob der Abschluss als Ganzes frei von wesentlichen falschen Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern ist, und einen Vermerk des Abschlussprüfers zu erteilen, der unser Prüfungsurteil beinhaltet. Hinreichende Sicherheit ist ein hohes Maß an Sicherheit, aber keine Garantie dafür, dass eine in Übereinstimmung mit den International Standards on Auditing [DE] (ISA [DE]) [und den *IDW Prüfungsstandards (IDW PS)*] durchgeführte Abschlussprüfung eine wesentliche falsche Darstellung, falls eine solche vorliegt, stets aufdeckt. Falsche Darstellungen können aus dolosen Handlungen oder Irrtümern resultieren und werden als wesentlich angesehen, wenn von ihnen einzeln oder insgesamt vernünftigerweise erwartet werden könnte, dass sie die auf der Grundlage dieses Abschlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen von Nutzern beeinflussen.

{Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers}

Wir werden unsere Abschlussprüfung in Übereinstimmung mit den [*IDW PS* und] ISA [DE] durchführen. Nach diesen Standards haben wir die beruflichen Verhaltensanforderungen einzuhalten. Als Teil einer Abschlussprüfung in Übereinstimmung mit den [*IDW PS* und] ISA [DE] üben wir während der gesamten Abschlussprüfung pflichtgemäßes Ermessen aus und bewahren eine kritische Grundhaltung. Darüber hinaus:

- identifizieren und beurteilen wir die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern im Abschluss, planen und führen Prüfungshandlungen als Reaktion auf diese Risiken durch sowie erlangen Prüfungsnachweise, die ausreichend und geeignet sind, um als Grundlage für unser Prüfungsurteil zu dienen. Das Risiko, dass aus dolosen Handlungen resultierende

wesentliche falsche Darstellungen nicht aufgedeckt werden, ist höher als ein aus Irrtümern resultierendes, da dolose Handlungen kollusives Zusammenwirken, Fälschungen, beabsichtigte Unvollständigkeiten, irreführende Darstellungen oder das Außerkraftsetzen interner Kontrollen beinhalten können.

- erlangen wir ein Verständnis von dem für die Abschlussprüfung relevanten internen Kontrollsystem, um Prüfungshandlungen zu planen, die unter den gegebenen Umständen angemessen sind, jedoch nicht mit dem Ziel, ein Prüfungsurteil zur Wirksamkeit des internen Kontrollsystems der Einheit abzugeben.³ Wir werden Ihnen jedoch etwaige für die Prüfung des Abschlusses relevanten bedeutsamen Mängel im internen Kontrollsystem, die wir während der Abschlussprüfung identifiziert haben, schriftlich mitteilen.
- beurteilen wir die Angemessenheit der vom Management angewandten Rechnungslegungsmethoden sowie die Vertretbarkeit der vom Management dargestellten geschätzten Werte in der Rechnungslegung und damit zusammenhängenden Angaben.
- schlussfolgern wir über die Angemessenheit der vom Management vorgenommenen Anwendung des Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Geschäftstätigkeit sowie auf der Grundlage der erlangten Prüfungsnachweise, ob eine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten besteht, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit der Gesellschaft zur Fortführung der Geschäftstätigkeit aufwerfen können. Falls wir die Schlussfolgerung treffen, dass eine wesentliche Unsicherheit besteht, sind wir verpflichtet, in unserem Vermerk des Abschlussprüfers auf die dazugehörigen Angaben im Abschluss aufmerksam zu machen oder, falls diese Angaben unangemessen sind, unser Prüfungsurteil zu modifizieren. Wir ziehen unsere Schlussfolgerungen auf der Grundlage der bis zum Datum unseres Vermerks des Abschlussprüfers erlangten Prüfungsnachweise. Zukünftige Ereignisse oder Gegebenheiten können jedoch die Abkehr der Gesellschaft von der Fortführung der Geschäftstätigkeit zur Folge haben.
- beurteilen wir die Gesamtdarstellung, den Aufbau und den Inhalt des Abschlusses einschließlich der Angaben sowie, ob der Abschluss die zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle und Ereignisse in einer Weise wiedergibt, dass eine sachgerechte Gesamtdarstellung erreicht wird.

Aufgrund der inhärenten Grenzen einer Abschlussprüfung, zusammen mit den inhärenten Grenzen des internen Kontrollsystems, besteht ein unvermeidbares Risiko, dass einige wesentliche falsche Darstellungen möglicherweise nicht aufgedeckt werden, obwohl die Prüfung in Übereinstimmung mit den [IDW PS und] ISA [DE] ordnungsgemäß geplant und durchgeführt wird.

{Die Verantwortlichkeiten des Managements und die Bestimmung der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze (für Zwecke dieses Beispiels wird vorausgesetzt, dass der Abschlussprüfer nicht festgestellt hat, dass Gesetze oder andere Rechtsvorschriften diese Verantwortlichkeiten in angemessener Form vorschreiben; daher werden die in Tz. 6(b) dieses ISA [DE] enthaltenen Beschreibungen verwendet).}

Unsere Abschlussprüfung wird auf der Grundlage durchgeführt, dass {das Management und – sofern einschlägig – die für die Überwachung Verantwortlichen}⁴ anerkennen und verstehen, dass sie verantwortlich sind

- (a) für die Aufstellung und sachgerechte Gesamtdarstellung des Abschlusses in Übereinstimmung mit den International Financial Reporting Standards,⁵
- (b) für ein internes Kontrollsystem, wie es {das Management} als notwendig erachtet, um die Aufstellung eines Abschlusses zu ermöglichen, der frei von wesentlichen falschen Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern ist, sowie
- (c) dafür, uns Folgendes zu verschaffen:⁶
 - (i) Zugang zu allen dem {Management} bekannten Informationen, die für die Aufstellung des Abschlusses relevant sind (z.B. Aufzeichnungen, Dokumentationen und Sonstiges)
 - (ii) zusätzliche Informationen, die wir zum Zwecke der Abschlussprüfung vom {Management} anfordern können, und
 - (iii) uneingeschränkten Zugang zu Personen innerhalb der Einheit, von denen wir es für notwendig halten, Prüfungsnachweise zu erlangen.

Teil unseres Prüfungsprozesses werden wir vom {Management und – sofern relevant – von Als den für die Überwachung Verantwortlichen} schriftliche Bestätigungen zu Erklärungen anfordern, die uns gegenüber im Zusammenhang mit der Abschlussprüfung abgegeben wurden.

Wir freuen uns auf die umfassende Mitwirkung ihrer Mitarbeiter während unserer Prüfung.

{Sonstige relevante Informationen}

{Sofern zutreffend, sonstige Informationen einfügen (z.B. Honorarvereinbarungen, Bedingungen für die Rechnungsstellung und andere spezifische Bedingungen).}

{Erteilung des Vermerks}

{Zutreffenden Verweis auf die erwartete Form und den erwarteten Inhalt des Vermerks des Abschlussprüfers einfügen – falls einschlägig, einschließlich der Berichterstattung zu sonstigen Informationen in Übereinstimmung mit ISA [DE] 720 (Revised)}

Vor dem Hintergrund unserer Prüfungsfeststellungen kann es notwendig sein, dass Form und Inhalt unseres Vermerks geändert werden müssen.

Bitte senden Sie die beigefügte Ausfertigung dieses Schreibens unterschrieben zurück, wodurch Sie die Vereinbarungen für unsere Abschlussprüfung einschließlich unserer jeweiligen Verantwortlichkeiten anerkennen und sich damit einverstanden erklären.

XYZ & Co.

Anerkannt und zugestimmt im Namen der ABC Gesellschaft durch

(Unterschrift)

.....

Name und Titel

Anlage 2 **(Vgl. Tz. A10)**

Feststellung der Vertretbarkeit von Rechnungslegungsgrundsätze für allgemeine Zwecke

Rechtsräume ohne autorisierte oder anerkannte standardsetzende Organisationen oder durch Gesetze oder andere Rechtsvorschriften vorgeschriebene Rechnungslegungsgrundsätze

1. Wie in Tz. A10 dieses ISA [DE] erläutert, bestimmt das Management maßgebende Rechnungslegungsgrundsätze, wenn eine Einheit in einem Rechtsraum registriert oder tätig ist, in dem es keine autorisierte oder anerkannte standardsetzende Organisation gibt oder in dem die Anwendung der Rechnungslegungsgrundsätze nicht durch Gesetze oder andere Rechtsvorschriften vorgeschrieben ist. In solchen Rechtsräumen ist es häufig Praxis, die Rechnungslegungsstandards anzuwenden, die durch eine der in Tz. A8 dieses ISA [DE] beschriebenen Organisationen festgelegt wurden.
2. Alternativ können in einem bestimmten Rechtsraum etablierte Rechnungslegungskonventionen bestehen, die allgemein als die Rechnungslegungsgrundsätze für Abschlüsse für allgemeine Zwecke anerkannt sind, die von bestimmten in diesem Rechtsraum tätigen Einheiten aufgestellt werden. Werden solche Rechnungslegungsgrundsätze angewandt, ist der Abschlussprüfer nach Tz. 6(a) dieses ISA [DE] verpflichtet, festzustellen, ob die Rechnungslegungskonventionen insgesamt als vertretbare Rechnungslegungsgrundsätze für Abschlüsse für allgemeine Zwecke angesehen werden können. Finden die Rechnungslegungskonventionen in einem bestimmten Rechtsraum breite Anwendung, kann der Berufsstand in diesem Rechtsraum die Vertretbarkeit der Rechnungslegungsgrundsätze im Interesse der Abschlussprüfer gewürdigt haben. Alternativ kann der Abschlussprüfer diese Feststellung treffen, indem gewürdigt wird, ob die Rechnungslegungskonventionen Eigenschaften aufweisen, die vertretbare Rechnungslegungsgrundsätze normalerweise aufweisen (siehe Tz. 3 unten), oder indem die Rechnungslegungskonventionen mit den Anforderungen bestehender, für vertretbar gehaltener Rechnungslegungsgrundsätze verglichen werden (siehe Tz. 4 unten).
3. Vertretbare Rechnungslegungsgrundsätze weisen normalerweise die folgenden Eigenschaften auf, die zu Informationen im Abschluss führen, die für die vorgesehenen Nutzer nützlich sind:

- (a) Relevanz insofern, als die im Abschluss enthaltenen Informationen für die Art der Einheit und für den Zweck des Abschlusses relevant sind. Beispielsweise wird die Relevanz bei einem gewerblichen Unternehmen, das einen Abschluss für allgemeine Zwecke aufstellt, gemessen an den Informationen, die notwendig sind, um den gemeinsamen Informationsbedürfnissen eines breiten Spektrums von Nutzern von Finanzinformationen bei wirtschaftlichen Entscheidungen gerecht zu werden. Diese Bedürfnisse werden regelmäßig dadurch erfüllt, dass die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie die Cashflows des gewerblichen Unternehmens dargestellt werden.
 - (b) Vollständigkeit insofern, als dass Geschäftsvorfälle und Ereignisse, Kontensalden und Abschlussangaben, die auf dem Abschluss basierende Schlussfolgerungen beeinflussen könnten, nicht weggelassen werden.
 - (c) Verlässlichkeit insofern, als dass die im Abschluss enthaltenen Informationen
 - (i) sofern angebracht – die wirtschaftliche Substanz von Ereignissen und Geschäftsvorfällen und nicht nur deren rechtlichen Gehalt widerspiegeln und
 - (ii) bei Nutzung unter ähnlichen Umständen zu einer hinreichend konsistenten Beurteilung, Bemessung, Darstellung und Angabe führen.
 - (d) Neutralität insofern, als dass das Regelwerk zu Informationen im Abschluss beiträgt, die frei von einseitiger Ausrichtung sind.
 - (e) Verständlichkeit insofern, als dass die Informationen im Abschluss klar und umfassend sind und nicht zu erheblichen Auslegungsunterschieden führen.
4. Der Abschlussprüfer kann sich dafür entscheiden, die Rechnungslegungskonventionen mit den Anforderungen bestehender, für vertretbar gehaltener Rechnungslegungsgrundsätze zu vergleichen. Beispielsweise kann der Abschlussprüfer die Rechnungslegungskonventionen mit den IFRS vergleichen. Für die Prüfung einer kleinen Einheit kann der Abschlussprüfer sich dafür entscheiden, die Rechnungslegungskonventionen mit Rechnungslegungsgrundsätzen zu vergleichen, die von einer autorisierten oder anerkannten standardsetzenden Organisationen speziell für solche Einheiten entwickelt wurden. Wenn der Abschlussprüfer einen solchen Vergleich anstellt und Unterschiede identifiziert, sind bei der Entscheidung darüber, ob die bei der Aufstellung des Abschlusses angewendeten Rechnungslegungskonventionen vertretbare Rechnungslegungsgrundsätze darstellen, die Gründe für die Unterschiede sowie die Frage zu berücksichtigen, ob die Anwendung der Rechnungslegungskonventionen oder die Beschreibung der Rechnungslegungsgrundsätze im Abschluss dazu führen könnten, dass der Abschluss irreführend ist.
5. Eine Ansammlung von Rechnungslegungskonventionen, die entwickelt wurde, um einzelnen Präferenzen dienlich zu sein, sind keine vertretbaren Rechnungslegungsgrundsätze für Abschlüsse für allgemeine Zwecke. Entsprechend sind Rechnungslegungsgrundsätze zur Normentsprechung keine vertretbaren Rechnungslegungsgrundsätze, es sei denn, sie sind in den betreffenden Rechtsräumen unter den Aufstellern und Nutzern allgemein anerkannt.

[IDW Qualitätssicherungsstandard: Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (IDW QS 1) bzw.] ISA 220 „Qualitätssicherung bei einer Abschlussprüfung“.

- 2 ISA [DE] 200 „Übergeordnete Ziele des unabhängigen Prüfers und Grundsätze einer Prüfung in Übereinstimmung mit den International Standards on Auditing“, Tz. 13.
 - 3 [IDW Prüfungsstandard: Modifizierungen des Prüfungsurteils im Bestätigungsvermerk (IDW PS 405) bzw.] ISA 705 „Modifizierungen des Prüfungsurteils im Vermerk des unabhängigen Abschlussprüfers“.
 - 4 [IDW Prüfungsstandard: Hinweise im Bestätigungsvermerk (IDW PS 406) bzw.] ISA 706 (Revised) „Absätze im Vermerk des unabhängigen Abschlussprüfers zur Hervorhebung eines Sachverhalts und zu sonstigen Sachverhalten“.
 - 5 [IDW PS 406 bzw.] ISA 706 (Revised).
 - 6 Siehe auch [IDW Prüfungsstandard: Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Bestätigungsvermerks (IDW PS 400 n.F.), Tz. 66, bzw.] ISA 700 (Revised) „Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Vermerks zum Abschluss“, Tz. 43.
 - 7 „International Framework for Assurance Engagements“, Tz. 17.
 - 8 [IDW QS 1, Tz. 70-77, bzw.] ISA 220, Tz. 9-11.
 - 9 „International Framework for Assurance Engagements“, Tz. 17(b)(ii).
 - 10 [IDW Prüfungsstandard: Prüfung von Abschlüssen, die nach Rechnungslegungsgrundsätzen für einen speziellen Zweck aufgestellt wurden (IDW PS 480), Tz. 15, bzw.] ISA 800 (Revised) „Besondere Überlegungen bei Prüfungen von Abschlüssen, die aufgestellt sind in Übereinstimmung mit einem Regelwerk für einen speziellen Zweck“, Tz. 8.
 - 11 ISA [DE] 200, Tz. A4.
 - 12 ISA [DE] 580 „Schriftliche Erklärungen“, Tz. 10-11.
 - 13 ISA [DE] 580, Tz. A26.
 - 14 ISA [DE] 315 (Revised) „Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aus dem Verständnis von der Einheit und ihrem Umfeld“, Tz. A54.
 - 15 ISA [DE] 315 (Revised), Tz. A59 und Anlage 1.
 - 16 In den nachfolgenden Tz. ist der Begriff „Auftragsbestätigungsschreiben“ als Auftragsbestätigungsschreiben oder eine andere geeignete Form von schriftlicher Vereinbarung zu verstehen.
 - 17 ISA [DE] 200, Tz. 3-9.
 - 18 [IDW Prüfungsstandard: Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Bestätigungsvermerk (IDW PS 401) bzw.] ISA 701 „Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Vermerk des unabhängigen Abschlussprüfers“.
 - 19 Wie in ISA [DE] 720 (Revised) „Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit sonstigen Informationen“ definiert.
 - 20 [IDW PS 400 n.F., Tz. 18, bzw.] ISA 700 (Revised), Tz. 15, enthält eine Anforderung zu der Beurteilung, ob der Abschluss in angemessener Weise auf die maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze Bezug nimmt oder diese beschreibt.
 - 21 ISA [DE] 200, Tz. 20.
- 1 Die Empfänger und Bezugnahmen wären in dem Schreiben diejenigen, die unter den gegebenen Umständen des Auftrags, einschließlich des relevanten Rechtsraums, zutreffend sind. Es ist wichtig, sich an die zuständigen Personen zu wenden (siehe Tz. A22).
 - 2 Bezugnahmen auf „Sie“, „wir“, „uns“, „Management“, „die für die Überwachung Verantwortlichen“ und „Abschlussprüfer“ sind im gesamten Schreiben den Umständen entsprechend zu verwenden bzw. zu ändern.
 - 3 Dieser Satz wäre entsprechend anzupassen, wenn der Abschlussprüfer auch die Verantwortlichkeit hat, ein Prüfungsurteil zur Wirksamkeit des internen Kontrollsystems im Zusammenhang mit der Prüfung des Abschlusses zu erteilen.
 - 4 Den unter den gegebenen Umständen zutreffenden Begriff verwenden.
 - 5 Oder ggf. „die Aufstellung eines Abschlusses, der in Übereinstimmung mit den International Financial Reporting Standards ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt“.
 - 6 Zu Beispielen für sonstige Sachverhalte bezüglich der Verantwortlichkeiten des Managements, die enthalten sein können, siehe Tz. A24.