

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING [DE] 250 (REVISED) BERÜCKSICHTIGUNG VON GESETZEN UND ANDEREN RECHTSVORSCHRIFTEN BEI EINER ABSCHLUSSPRÜFUNG (ISA [DE] 250 (Revised))

(Gilt für die Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume, die am oder nach dem 15.12.2017 beginnen)

[ISA [DE] 250 (Revised) 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 Auswirkungen von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften

1.3 Verantwortlichkeit für die Einhaltung von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften (Vgl. Tz. A1-A8)

1.3.1 Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers

1.4 Anwendungszeitpunkt

2 Ziele

3 Definition

4 Anforderungen

4.1 Erwägungen des Abschlussprüfers zur Einhaltung von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften

4.2 Prüfungshandlungen bei identifizierten oder vermuteten Verstößen

4.3 Kommunikation und Berichterstattung identifizierter oder vermuteter Verstöße

4.3.1 Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen über identifizierte oder vermutete Verstöße

4.3.2 Mögliche Auswirkungen identifizierter oder vermuteter Verstöße auf den Vermerk des Abschlussprüfers (Vgl. Tz. A26-A27)

4.3.3 Berichterstattung identifizierter oder vermuteter Verstöße an eine zuständige Behörde außerhalb der Einheit

4.4 Dokumentation

5 Anwendungshinweise und sonstige Erläuterungen

- 5.1 Verantwortlichkeit für die Einhaltung von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften (Vgl. Tz. 3-9)
 - 5.1.1 Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers
- 5.2 Definition (Vgl. Tz. 12)
- 5.3 Erwägungen des Abschlussprüfers zur Einhaltung von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften
 - 5.3.1 Erlangung eines Verständnisses von dem gesetzlichen und anderen regulatorischen Rahmen (Vgl. Tz. 13)

Gesetze und andere Rechtsvorschriften, denen im Allgemeinen eine unmittelbare
 - 5.3.2 Auswirkung auf die Festlegung wesentlicher Beträge und Angaben im Abschluss beigemessen wird (Vgl. Tz. 6, 14)
 - 5.3.3 Prüfungshandlungen zur Identifizierung von Fällen von Verstößen gegen sonstige Gesetze und andere Rechtsvorschriften (Vgl. Tz. 6, 15)
 - 5.3.4 Verstöße, auf die der Abschlussprüfer durch andere Prüfungshandlungen aufmerksam wird (Vgl. Tz. 16)
 - 5.3.5 Schriftliche Erklärungen (Vgl. Tz. 17)
- 5.4 Prüfungshandlungen bei identifizierten oder vermuteten Verstößen
 - 5.4.1 Anzeichen für Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften (Vgl. Tz. 19)
 - 5.4.2 Für die Beurteilung durch den Abschlussprüfer relevante Sachverhalte (Vgl. Tz. 19(b))

Prüfungshandlungen und Kommunikation mit dem Management und den für die
 - 5.4.3 Überwachung Verantwortlichen über identifizierte oder vermutete Verstöße (Vgl. Tz. 20)
 - 5.4.4 Beurteilung der Auswirkungen identifizierter oder vermuteter Verstöße (Vgl. Tz. 22)
- 5.5 Kommunikation und Berichterstattung identifizierter oder vermuteter Verstöße
 - 5.5.1 Mögliche Auswirkungen identifizierter oder vermuteter Verstöße auf den Vermerk des Abschlussprüfers (Vgl. Tz. 26-28)
 - 5.5.2 Berichterstattung identifizierter oder vermuteter Verstöße an eine zuständige Behörde außerhalb der Einheit (Vgl. Tz. 29)
- 5.6 Dokumentation (Vgl. Tz. 30)

International Standard on Auditing [DE] (ISA [DE]) 250 (Revised) „Berücksichtigung von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften bei einer Abschlussprüfung“ 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.

ISA 250 (Revised) wurde vom Public Interest Oversight Board (PIOB) genehmigt, das zu dem Schluss gelangt ist, dass bei der Entwicklung des Standards ein ordnungsmäßiger Prozess befolgt und das öffentliche Interesse ordnungsgemäß beachtet wurde.

1 Einleitung

1.1 Anwendungsbereich

1 Dieser International Standard on Auditing [DE] (ISA [DE]) behandelt die Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers, bei einer Abschlussprüfung Gesetze und andere Rechtsvorschriften zu berücksichtigen. Dieser ISA [DE] gilt nicht für andere betriebswirtschaftliche Prüfungsaufträge, bei denen der Prüfer gesondert mit einer eigenständigen Prüfung und Berichterstattung über die Einhaltung bestimmter Gesetze oder anderer Rechtsvorschriften beauftragt wird.

D.1.1 Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften, die sich weder unmittelbare noch mittelbar auf den Abschluss auswirken, liegen nicht im Anwendungsbereich dieses ISA [DE]. Unbeschadet dessen ist der Abschlussprüfer gemäß § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB verpflichtet, über bei Durchführung der Prüfung festgestellte Tatsachen, die schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter oder von Arbeitnehmern gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung erkennen lassen, im Prüfungsbericht zu berichten (vgl. *IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsmäßiger Erstellung von Prüfungsberichten (IDW PS 450 n.F.)*, Tz. 48-50a). Ferner sind Abschlussprüfer von Unternehmen von öffentlichem Interesse i.S. des § 319a Abs. 1 HGB („PIE“) nach Artikel 7 der EU-Abschlussprüferverordnung (Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014) dazu verpflichtet, vermutete Unregelmäßigkeiten, die sich nicht auf den Abschluss auswirken und die von dem geprüften Unternehmen nicht untersucht werden, einer Behörde mitzuteilen, die für die Untersuchung solcher Unregelmäßigkeiten verantwortlich ist. Mit der Ausnahme für Versicherungsunternehmen und Kreditinstitute kann es unklar sein, welche Behörde zu informieren ist. Solange dies nicht eindeutig ist, kann sich die Einholung rechtlichen Rats anbieten. In Zweifelsfällen kann es sich ferner anbieten, die WPK bzw. die APAS zu kontaktieren.

1.2 Auswirkungen von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften

2 Die Auswirkungen von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften auf den Abschluss sind sehr unterschiedlich. Die Gesetze und anderen Rechtsvorschriften, denen eine Einheit unterliegt, stellen den gesetzlichen und sonstigen regulatorischen Rechtsrahmen dar. Die

Bestimmungen mancher Gesetze oder anderer Rechtsvorschriften wirken sich unmittelbar auf den Abschluss aus, da sie die auszuweisenden Beträge und Angaben im Abschluss einer Einheit festlegen. Andere Gesetze oder andere Rechtsvorschriften sind zwar vom Management einzuhalten oder setzen die Bestimmungen, nach denen die Einheit ihre Geschäftstätigkeit ausüben darf, haben jedoch keine unmittelbaren Auswirkungen auf den Abschluss einer Einheit. Manche Einheiten sind in stark regulierten Branchen tätig (z.B. Banken und Chemieunternehmen), während andere nur den zahlreichen Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften unterliegen, die sich allgemein auf die betrieblichen Aspekte der Geschäftstätigkeit beziehen (z.B. diejenigen im Zusammenhang mit Sicherheit und Gesundheit am Arbeitsplatz sowie Gleichstellung bei der Einstellung). Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften können mit Geldbußen, Rechtsstreitigkeiten oder anderen Konsequenzen für die Einheit verbunden sein, die wesentliche Auswirkungen auf den Abschluss haben können.

1.3 Verantwortlichkeit für die Einhaltung von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften (Vgl. Tz. A1-A8)

3 Es liegt in der Verantwortlichkeit des Managements, unter Aufsicht der für die Überwachung Verantwortlichen sicherzustellen, dass die Geschäftstätigkeit der Einheit in Übereinstimmung mit den Bestimmungen der Gesetze und anderer Rechtsvorschriften ausgeübt wird. Dies schließt die Einhaltung der Bestimmungen in Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften ein, durch welche die auszuweisenden Beträge und Angaben im Abschluss einer Einheit festgelegt werden.

1.3.1 Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers

4 Die Anforderungen in diesem ISA [DE] sollen den Abschlussprüfer bei der Identifizierung wesentlicher falscher Darstellungen im Abschluss aufgrund von Verstößen gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften unterstützen. Der Abschlussprüfer ist jedoch weder dafür verantwortlich, Verstöße zu verhindern, noch kann vom Abschlussprüfer die Aufdeckung der Verstöße gegen sämtliche Gesetze und andere Rechtsvorschriften erwartet werden.

5 Der Abschlussprüfer ist verantwortlich für die Erlangung hinreichender Sicherheit darüber, dass der Abschluss als Ganzes frei von einer wesentlichen falschen Darstellung, ob aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern, ist.¹ Bei der Durchführung einer Abschlussprüfung berücksichtigt der Abschlussprüfer den einschlägigen gesetzlichen und

sonstigen regulatorischen Rechtsrahmen. Aufgrund der inhärenten Grenzen einer Abschlussprüfung besteht ein unvermeidbares Risiko, dass es sein kann, dass einige wesentliche falsche Darstellungen im Abschluss nicht aufgedeckt werden, obwohl die Abschlussprüfung in Übereinstimmung mit den [IDW Prüfungsstandards (IDW PS) und] ISA [DE] ordnungsgemäß geplant und durchgeführt worden ist.² Aus Gründen wie den folgenden sind im Zusammenhang mit Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften die möglichen Auswirkungen inhärenter Grenzen auf die Fähigkeit des Abschlussprüfers zur Aufdeckung wesentlicher falscher Darstellungen größer:

- Es gibt viele, hauptsächlich auf die betrieblichen Aspekte einer Einheit bezogene Gesetze und andere Rechtsvorschriften, die in der Regel keine Auswirkungen auf den Abschluss haben und von den rechnungslegungsbezogenen Informationssystemen der Einheit nicht erfasst werden.
- Verstöße können mit einem Verhalten zu deren Verschleierung einhergehen (z.B. kollusive Absprachen, Fälschungen, absichtliche Nichtaufzeichnung von Geschäftsvorfällen, Außerkraftsetzung von Kontrollen durch das Management oder absichtliche Falschdarstellungen gegenüber dem Abschlussprüfer).
- Ob eine Handlung einen Verstoß darstellt, ist letztlich eine durch ein Gericht oder eine andere zuständige rechtsprechende Institution zu entscheidende Frage.

In der Regel gilt, dass je weiter der Verstoß von den im Abschluss abgebildeten Ereignissen und Geschäftsvorfällen entfernt ist, desto geringer ist die Wahrscheinlichkeit, dass der Abschlussprüfer auf den Verstoß aufmerksam wird oder ihn erkennt.

6 Dieser ISA [DE] unterscheidet die Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit der Einhaltung von Vorschriften nach folgenden zwei verschiedenen Kategorien von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften: (Vgl. Tz. A6, A12-A13)

- (a) Bestimmungen in Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften, denen im Allgemeinen eine unmittelbare Auswirkung auf die Festlegung wesentlicher Beträge und Angaben im Abschluss beigemessen wird, z.B. Gesetze und andere Rechtsvorschriften zur Besteuerung und betrieblichen Altersvorsorge (siehe Tz. 14) (Vgl. Tz. A12), und
- (b) sonstige Gesetze und andere Rechtsvorschriften, die keine unmittelbare Auswirkung auf die Festlegung der Beträge und Angaben im Abschluss haben, deren Einhaltung jedoch grundlegend für die betrieblichen Aspekte der Geschäftstätigkeit, für die Fähigkeit einer Einheit zur Fortführung ihrer Geschäftstätigkeit oder zur Vermeidung wesentlicher Strafen ist (z.B. die Einhaltung der Bedingungen einer Betriebserlaubnis oder die Einhaltung von rechtlichen Solvenzanforderungen oder Umweltschutzvorschriften). Verstöße gegen solche Gesetze und andere Rechtsvorschriften können daher wesentliche Auswirkungen auf den Abschluss haben (siehe Tz. 15) (Vgl. Tz. A13).

7 In diesem ISA [DE] werden unterschiedliche Anforderungen für jede der vorstehenden Kategorien von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften festgelegt. Bei der in Tz. 6(a) genannten Kategorie besteht die Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers darin, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise über die Einhaltung der Bestimmungen der betreffenden Gesetze und anderen Rechtsvorschriften zu erlangen. Bei der in Tz. 6(b) genannten Kategorie

beschränkt sich die Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers auf die Vornahme bestimmter Prüfungshandlungen, die bei der Identifizierung von Verstößen gegen jene Gesetze und andere Rechtsvorschriften helfen, die eine wesentliche Auswirkung auf den Abschluss haben können.

8 Der Abschlussprüfer ist nach diesem ISA [DE] verpflichtet, für die Möglichkeit aufmerksam zu bleiben, dass andere zum Zweck der Bildung eines Prüfungsurteils zum Abschluss durchgeführte Prüfungshandlungen ihn auf Fälle von Verstößen aufmerksam machen können. Die nach ISA [DE] 200³ geforderte Beibehaltung einer kritischen Grundhaltung während der gesamten Abschlussprüfung ist in diesem Zusammenhang angesichts des Umfangs der die Einheit betreffenden Gesetze und anderen Rechtsvorschriften wichtig.

9 Der Abschlussprüfer kann nach Gesetzen, anderen Rechtsvorschriften oder relevanten beruflichen Verhaltensanforderungen zusätzliche Verantwortlichkeiten hinsichtlich Verstößen einer Einheit gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften haben, die sich von diesem ISA [DE] unterscheiden oder darüber hinaus gehen können, wie z.B.: (Vgl. Tz. A8)

- (a) Reaktion auf identifizierte oder vermutete Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften, einschließlich Anforderungen bezüglich spezifischer Kommunikation mit dem Management und den für die Überwachung Verantwortlichen, Beurteilung der Angemessenheit ihrer Reaktion auf Verstöße und Feststellung, ob weitere Maßnahmen notwendig sind
- (b) Kommunikation identifizierter oder vermuteter Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften an andere Abschlussprüfer (z.B. bei einer Konzernabschlussprüfung) und
- (c) Dokumentationsanforderungen hinsichtlich identifizierter oder vermuteter Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften.

Die Einhaltung zusätzlicher Verantwortlichkeiten kann weitere für die Tätigkeit des Abschlussprüfers in Übereinstimmung mit diesem und anderen ISA [DE sowie *IDW PS*] relevante Informationen liefern (z.B. hinsichtlich der Integrität des Managements oder, sofern einschlägig, der für die Überwachung Verantwortlichen).

1.4 Anwendungszeitpunkt

10 Dieser ISA gilt für die Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume, die am oder nach dem 15.12.2017 beginnen.

D.10.1 ISA [DE] 250 (Revised) gilt abweichend von Tz. 10 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.10.2 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 Qualitätssicherungsstandard: Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (IDW QS 1)*, Tz. 186).

2 Ziele

11 Die Ziele des Abschlussprüfers sind:

- (a) Erlangung ausreichender geeigneter Prüfungsnachweise hinsichtlich der Einhaltung der Bestimmungen derjenigen Gesetze und anderen Rechtsvorschriften, denen im Allgemeinen eine unmittelbare Auswirkung auf die Festlegung wesentlicher Beträge und Angaben im Abschluss beigemessen wird
 - (b) Durchführung bestimmter Prüfungshandlungen, die bei der Identifizierung von Fällen von Verstößen gegen sonstige Gesetze und andere Rechtsvorschriften helfen, die eine wesentliche Auswirkung auf den Abschluss haben können, und
 - (c) angemessene Reaktion auf identifizierte oder vermutete Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften, die während der Abschlussprüfung identifiziert werden.
-

3 Definition

12 Für die Zwecke dieses ISA [DE] gilt die nachstehende Begriffsbestimmung:

Verstoß – Absichtliches oder unabsichtliches Tun oder Unterlassen, begangen durch die Einheit, die für die Überwachung Verantwortlichen, das Management oder andere für die Einheit oder unter deren Leitung tätige Personen, das den geltenden Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften entgegensteht. Verstöße umfassen kein persönliches Fehlverhalten, das nicht mit den Geschäftstätigkeiten der Einheit im Zusammenhang steht. (Vgl. Tz. A9-A10)

4 Anforderungen

4.1 Erwägungen des Abschlussprüfers zur Einhaltung von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften

13 Als Bestandteil der Erlangung eines Verständnisses von der Einheit und ihrem Umfeld in Übereinstimmung mit ISA [DE] 315 (Revised)⁴ hat der Abschlussprüfer ein allgemeines Verständnis zu erlangen von

- (a) dem für die Einheit und die Branche oder den Bereich, in der/dem die Einheit tätig ist, einschlägigen gesetzlichen und sonstigen regulatorischen Rahmen sowie
- (b) der Art und Weise, in der die Einheit diesen Rechtsrahmen einhält. (Vgl. Tz. A11)

14 Der Abschlussprüfer hat ausreichende geeignete Prüfungsnachweise für die Einhaltung der Bestimmungen derjenigen Gesetze und anderen Rechtsvorschriften zu erlangen, denen im Allgemeinen eine unmittelbare Auswirkung auf die Festlegung wesentlicher Beträge und Angaben im Abschluss beigemessen wird. (Vgl. Tz. A12)

15 Zur Unterstützung der Identifizierung von Fällen von Verstößen gegen sonstige Gesetze und andere Rechtsvorschriften, die eine wesentliche Auswirkung auf den Abschluss haben können, hat der Abschlussprüfer die folgenden Prüfungshandlungen durchzuführen: (Vgl. Tz. A13-A14)

- (a) Befragung des Managements und – sofern sachgerecht – der für die Überwachung Verantwortlichen, ob die Einheit solche Gesetze und andere Rechtsvorschriften einhält, sowie
- (b) Einsichtnahme in ggf. vorhandenen Schriftverkehr mit den zuständigen Genehmigungs- oder Aufsichtsbehörden.

16 Während der Abschlussprüfung hat der Abschlussprüfer für die Möglichkeit aufmerksam zu bleiben, dass ihm durch andere durchgeführte Prüfungshandlungen Fälle tatsächlicher oder vermuteter Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften zur Kenntnis gelangen können. (Vgl. Tz. A15)

17 Der Abschlussprüfer hat das Management und – sofern sachgerecht – die für die Überwachung Verantwortlichen zur Abgabe schriftlicher Erklärungen aufzufordern, dass dem Abschlussprüfer alle bekannten Fälle tatsächlicher oder vermuteter Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften mitgeteilt wurden, deren Auswirkungen bei der Aufstellung des Abschlusses zu berücksichtigen sind. (Vgl. Tz. A16)

18 Bei Nichtvorliegen identifizierter oder vermuteter Verstöße ist der Abschlussprüfer nicht verpflichtet, im Hinblick auf die Einhaltung von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften durch die Einheit andere als die in den Tz. 13-17 aufgeführten Prüfungshandlungen durchzuführen.

4.2 Prüfungshandlungen bei identifizierten oder vermuteten Verstößen

19 Werden dem Abschlussprüfer Informationen zu einem Fall eines tatsächlichen oder vermuteten Verstoßes gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften bekannt, hat er zu erlangen: (Vgl. Tz. A17-A18)

(a) ein Verständnis von der Art der Handlung und den Umständen, unter denen sie vorgenommen wurde, und

(b) weitere Informationen, um die mögliche Auswirkung auf den Abschluss zu beurteilen. (Vgl. Tz. A19)

20 Vermutet der Abschlussprüfer, dass ein Verstoß vorliegen kann, hat er – sofern nicht nach Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften untersagt – den Sachverhalt mit der entsprechenden Managementebene und – sofern sachgerecht – den für die Überwachung Verantwortlichen zu erörtern. Liefern das Management oder – sofern sachgerecht – die für die Überwachung Verantwortlichen keine ausreichenden Informationen, die untermauern, dass die Einheit Gesetze und andere Rechtsvorschriften einhält, und kann die Auswirkung des vermuteten Verstoßes auf den Abschluss nach Beurteilung des Abschlussprüfers wesentlich sein, hat der Abschlussprüfer die Notwendigkeit der Erlangung rechtlichen Rats zu erwägen. (Vgl. Tz. A20-A22)

21 Können keine ausreichenden Informationen über einen vermuteten Verstoß erlangt werden, hat der Abschlussprüfer die Auswirkung des Fehlens ausreichender geeigneter Prüfungsnachweise auf das Prüfungsurteil zu beurteilen.

22 Der Abschlussprüfer hat die Auswirkungen identifizierter oder vermuteter Verstöße in Bezug auf andere Aspekte der Abschlussprüfung – einschließlich seiner Risikobeurteilung und der Verlässlichkeit schriftlicher Erklärungen – zu beurteilen und geeignete Maßnahmen zu ergreifen. (Vgl. Tz. A23-[D.]A25[.1])

4.3 Kommunikation und Berichterstattung identifizierter oder vermuteter Verstöße

4.3.1 Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen über identifizierte oder vermutete Verstöße

23 Sofern nicht alle der für die Überwachung Verantwortlichen in das Management der Einheit eingebunden sind und daher Kenntnis der vom Abschlussprüfer bereits mitgeteilten mit identifizierten oder vermuteten Verstößen zusammenhängenden Sachverhalte haben,⁵

hat der Abschlussprüfer – sofern nicht nach Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften untersagt – über mit Verstößen gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften zusammenhängende Sachverhalte, auf die er im Laufe der Abschlussprüfung aufmerksam wird, mit den für die Überwachung Verantwortlichen zu kommunizieren, sofern diese Sachverhalte nicht offensichtlich unbeachtlich sind.

24 Ist der Abschlussprüfer aufgrund seiner Beurteilung zu der Auffassung gelangt, dass die in Tz. 23 genannten Verstöße absichtlich und wesentlich sind, hat er – sobald praktisch durchführbar – mit den für die Überwachung Verantwortlichen über den Sachverhalt zu kommunizieren.

25 Vermutet der Abschlussprüfer eine Beteiligung des Managements oder der für die Überwachung Verantwortlichen an Verstößen, hat er – sofern vorhanden – der nächsthöheren Hierarchieebene der Einheit, wie einem Prüfungsausschuss oder Aufsichtsrat, den Sachverhalt mitzuteilen. Ist keine höhere Hierarchieebene vorhanden oder ist der Abschlussprüfer der Auffassung, dass es sein kann, dass auf die Mitteilung nicht reagiert wird, oder ist er unsicher, an welche Person zu berichten ist, hat der Abschlussprüfer die Notwendigkeit zur Erlangung rechtlichen Rats zu erwägen.

4.3.2 Mögliche Auswirkungen identifizierter oder vermuteter Verstöße auf den Vermerk des Abschlussprüfers (Vgl. Tz. A26-A27)

26 Zieht der Abschlussprüfer die Schlussfolgerung, dass die identifizierten oder vermuteten Verstöße eine wesentliche Auswirkung auf den Abschluss haben und nicht angemessen im Abschluss abgebildet wurden, hat der Abschlussprüfer in Übereinstimmung mit [IDW PS 405 bzw.] ISA 705 (Revised) ein eingeschränktes oder versagtes Prüfungsurteil zum Abschluss abzugeben.⁶

27 Verhindern das Management oder die für die Überwachung Verantwortlichen, dass der Abschlussprüfer ausreichende geeignete Prüfungsnachweise für die Beurteilung erlangt, ob ein Verstoß, der für den Abschluss wesentlich sein kann, tatsächlich oder wahrscheinlich begangen wurde, hat der Abschlussprüfer in Übereinstimmung mit [IDW PS 405 bzw.] ISA 705 (Revised)⁷ aufgrund eines Prüfungshemmnisses ein eingeschränktes Prüfungsurteil abzugeben oder die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum Abschluss zu erklären.

28 Ist der Abschlussprüfer aufgrund der Umstände und nicht durch das Management oder die für die Überwachung Verantwortlichen bedingter Beschränkungen nicht in der Lage festzustellen, ob ein Verstoß stattgefunden hat, hat er in Übereinstimmung mit [IDW PS 405 bzw.] ISA 705 (Revised) die Auswirkung auf sein Prüfungsurteil zu beurteilen.

4.3.3 Berichterstattung identifizierter oder vermuteter Verstöße an eine zuständige Behörde außerhalb der Einheit

29 Wenn der Abschlussprüfer Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften identifiziert hat oder vermutet, hat er festzustellen, ob Gesetze, andere Rechtsvorschriften oder relevante berufliche Verhaltensanforderungen: (Vgl. Tz. A28-A34)

- (a) ihn zur Berichterstattung an eine zuständige Behörde außerhalb der Einheit verpflichten
- (b) Verantwortlichkeiten festlegen, nach denen die Berichterstattung an eine zuständige Behörde außerhalb der Einheit unter den Umständen angemessen sein kann.

D.29.1 Aufgrund der Verschwiegenheitspflicht (§ 43 Abs. 1 WPO, § 323 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB) darf der Abschlussprüfer gegenüber Dritten (z.B. Staatsanwaltschaft) keine identifizierten oder vermuteten Verstöße gegen Gesetze oder andere Rechtsvorschriften offenbaren, sofern keine Ausnahmen aufgrund gesetzlicher Regelungen bestehen. (Vgl. Tz. D.A29.1)

4.4 Dokumentation

30 In die Prüfungsdokumentation⁸ hat der Abschlussprüfer identifizierte oder vermutete Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften aufzunehmen sowie: (Vgl. Tz. A35-A36)

- (a) die durchgeführten Prüfungshandlungen, die bedeutsamen Beurteilungen nach pflichtgemäßem Ermessen und die hieraus gezogenen Schlussfolgerungen sowie
- (b) die Diskussionen bedeutsamer Sachverhalte bezüglich der Verstöße mit dem Management, den für die Überwachung Verantwortlichen und Anderen, einschließlich, wie das Management und – sofern einschlägig – die für die Überwachung Verantwortlichen auf den Sachverhalt reagiert haben.

5 Anwendungshinweise und sonstige Erläuterungen

5.1 Verantwortlichkeit für die Einhaltung von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften (Vgl. Tz. 3-9)

A1 Es liegt in der Verantwortlichkeit des Managements, unter Aufsicht der für die Überwachung Verantwortlichen sicherzustellen, dass die Geschäftstätigkeit der Einheit in Übereinstimmung mit Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften ausgeübt wird. Gesetze und andere Rechtsvorschriften können sich auf unterschiedliche Weise auf den Abschluss einer Einheit auswirken. Beispielsweise können sie sich ganz unmittelbar auf bestimmte Angaben auswirken, welche die Einheit im Abschluss zu machen hat, oder sie können die maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze bestimmen. Sie können auch bestimmte gesetzliche Rechte und Pflichten der Einheit enthalten, von denen sich einige im Abschluss der Einheit niederschlagen werden. Darüber hinaus können durch Gesetze und andere Rechtsvorschriften in Fällen von Verstößen Strafen auferlegt werden.

A2 Im Folgenden sind Beispiele für die Arten von Regelungen und Verfahren aufgeführt, die eine Einheit einrichten kann und die dazu beitragen, Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften zu verhindern und aufzudecken:

- Verfolgung der rechtlichen Anforderungen und Sicherstellung, dass die betrieblichen Verfahren so ausgelegt sind, dass diese Anforderungen erfüllt werden
- Aufbau und Betrieb geeigneter interner Kontrollsysteme
- Entwicklung, Bekanntmachung und Befolgung eines Verhaltenskodex
- Sicherstellung, dass Mitarbeiter angemessen ausgebildet sind und den Verhaltenskodex verstehen
- Überwachung der Einhaltung des Verhaltenskodex und Ergreifen angemessener Disziplinarmaßnahmen gegenüber Mitarbeitern, die gegen den Kodex verstoßen
- Hinzuziehung von Rechtsberatern zur Unterstützung der Verfolgung rechtlicher Anforderungen
- Führen eines Verzeichnisses bedeutsamer Gesetze und anderer Rechtsvorschriften, welche die Einheit in der betreffenden Branche einzuhalten hat, sowie eines Beschwerdeverzeichnisses.

In größeren Einheiten können diese Regelungen und Maßnahmen durch Delegation angemessener Verantwortlichkeiten an die folgenden Stellen ergänzt werden:

- eine Interne Revision
- einen Prüfungsausschuss
- eine Compliance-Funktion.

5.1.1 Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers

A3 Verstöße der Einheit gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften können zu wesentlichen falschen Darstellungen im Abschluss führen. Die Aufdeckung von Verstößen kann sich unabhängig von deren Wesentlichkeit auf andere Aspekte der Abschlussprüfung

auswirken, z.B. auf die vom Abschlussprüfer vorgenommene Beurteilung der Integrität des Managements, der für die Überwachung Verantwortlichen oder von Mitarbeitern.

A4 Ob eine Handlung einen Verstoß gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften darstellt, ist eine durch ein Gericht oder eine andere zuständige rechtsprechende Instanz zu entscheidende Frage, die regelmäßig außerhalb der beruflichen Entscheidungskompetenz des Abschlussprüfers liegt. Gleichwohl können Ausbildung, Erfahrung und Verständnis des Abschlussprüfers von der Einheit und der Branche oder dem Bereich, in dem sie tätig ist, eine Grundlage dafür sein, erkennen zu können, dass einige Handlungen, auf die der Abschlussprüfer aufmerksam wird, möglicherweise Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften darstellen.

A5 In Übereinstimmung mit besonderen gesetzlichen Anforderungen kann der Abschlussprüfer ausdrücklich dazu verpflichtet sein, als Teil der Abschlussprüfung darüber zu berichten, ob die Einheit bestimmte Vorschriften in Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften einhält. In diesen Fällen regeln [IDW PS 400 n.F. bzw.] ISA 700 (Revised)⁹ oder [IDW PS 480 bzw.] ISA 800 (Revised)¹⁰, wie diese Prüfungsverantwortlichkeiten im Vermerk des Abschlussprüfers behandelt werden. Ferner kann es bei Vorliegen spezifischer gesetzlicher Berichterstattungsanforderungen notwendig sein, dass das Prüfungsprogramm geeignete Prüfungen der Einhaltung dieser Bestimmungen der Gesetze und anderen Rechtsvorschriften einschließt.

5.1.1.1 Kategorien von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften (Vgl. Tz. 6)

A6 Art und Umstände der Einheit können beeinflussen, ob relevante Gesetze und andere Rechtsvorschriften zu den in Tz. 6(a) oder 6(b) beschriebenen Kategorien von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften gehören. Beispiele für Gesetze und andere Rechtsvorschriften, die zu den in Tz. 6 beschriebenen Kategorien gehören können, schließen jene ein zu:

- dolosen Handlungen, Korruption und Bestechung
- Geldwäsche, Terrorismusfinanzierung und kriminellen Erträgen
- Wertpapiermärkten und -handel
- Bank- und anderen Finanzprodukten und -dienstleistungen
- Datenschutz
- Steuer- und Pensionsverpflichtungen und -zahlungen
- Umweltschutz
- öffentlicher Gesundheit und Sicherheit.

5.1.1.2 Spezifische Überlegungen zu Einheiten des öffentlichen Sektors

A7 Im öffentlichen Sektor können im Hinblick auf die Berücksichtigung von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften zusätzliche Prüfungsverantwortlichkeiten bestehen, die sich auf die Abschlussprüfung beziehen oder auf andere Aspekte der Geschäftstätigkeit der Einheit erstrecken können.

IDW Verlautbarungen ▶ ISA [DE] ▶

IDW Verlautbarungen

5.1.1.3 Zusätzliche in Gesetzen, anderen Rechtsvorschriften oder relevanten beruflichen Verhaltensanforderungen festgelegte Verantwortlichkeiten (Vgl. Tz. 9)

A8 Gesetze, andere Rechtsvorschriften oder relevante berufliche Verhaltensanforderungen können den Abschlussprüfer dazu verpflichten, zusätzliche Handlungen durchzuführen und weitere Maßnahmen zu ergreifen. Zum Beispiel verpflichtet der vom International Ethics Standards Board for Accountants herausgegebene *Code of Ethics for Professional Accountants* (IESBA Kodex) den Abschlussprüfer, Schritte zur Reaktion auf identifizierte oder vermutete Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften zu ergreifen sowie festzustellen, ob weitere Maßnahmen notwendig sind. Solche Schritte können die Kommunikation identifizierter oder vermuteter Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften an andere Prüfer innerhalb eines Konzerns – einschließlich eines für den Konzernprüfungsauftrag Verantwortlichen, Teilbereichsprüfern oder anderer Prüfer, die bei Teilbereichen eines Konzerns Tätigkeiten für andere Zwecke als die Konzernabschlussprüfung durchführen – einschließen.¹¹

IDW Verlautbarungen ▶ ISA [DE] ▶

IDW Verlautbarungen

5.2 Definition (Vgl. Tz. 12)

A9 Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften schließen von oder im Namen der Einheit oder in deren Vertretung durch die für die Überwachung Verantwortlichen, das Management oder andere für die Einheit oder unter Leitung der Einheit tätige Personen begangene Transaktionen ein.

A10 Verstöße schließen auch persönliches Fehlverhalten im Zusammenhang mit den Geschäftstätigkeiten der Einheit ein, z.B. in Fällen, in denen ein Mitglied des Managements in

Schlüsselposition als Privatperson von einem Lieferanten der Einheit ein Bestechungsgeld angenommen hat und im Gegenzug die Beauftragung des Lieferanten zur Erbringung von Dienstleistungen oder Aufträge an die Einheit sicherstellt.

5.3 Erwägungen des Abschlussprüfers zur Einhaltung von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften

5.3.1 Erlangung eines Verständnisses von dem gesetzlichen und anderen regulatorischen Rahmen (Vgl. Tz. 13)

A11 Um ein allgemeines Verständnis von dem gesetzlichen und anderen regulatorischen Rahmen sowie davon zu erlangen, wie die Einheit diesen Rahmen einhält, kann der Abschlussprüfer bspw.:

- das vorhandene Verständnis von den die Einheit betreffenden branchenbezogenen, rechtlichen und anderen externen Faktoren nutzen,
- das Verständnis von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften, durch welche die auszuweisenden Beträge und Angaben im Abschluss unmittelbar festgelegt werden, aktualisieren,
- Befragungen des Managements zu sonstigen Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften, von denen erwartet werden kann, dass sie grundlegende Auswirkungen auf die Geschäftstätigkeit der Einheit haben, durchführen,
- Befragungen des Managements zu den die Einhaltung von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften betreffenden Regelungen und Verfahren der Einheit durchführen sowie
- Befragungen des Managements zu den Regelungen oder Verfahren, die zur Identifizierung, Beurteilung und Abbildung von Rechtsstreitigkeiten im Abschluss eingesetzt werden, durchführen.

5.3.2 Gesetze und andere Rechtsvorschriften, denen im Allgemeinen eine unmittelbare Auswirkung auf die Festlegung wesentlicher Beträge und Angaben im Abschluss beigemessen wird (Vgl. Tz. 6, 14)

A12 Bestimmte Gesetze und andere Rechtsvorschriften sind gängig, in der Einheit sowie in deren Branche oder Bereich bekannt und für den Abschluss der Einheit maßgeblich (wie in Tz. 6(a) beschrieben). Dazu können diejenigen gehören, die bspw. bezogen sind auf

- die Form und den Inhalt des Abschlusses,
- branchenspezifische Fragen der Finanzberichterstattung,
- die Bilanzierung von Geschäftsvorfällen im Zusammenhang mit öffentlichen Aufträgen oder
- die Abgrenzung oder den Ansatz von Aufwendungen für Ertragsteuern oder Pensionsverpflichtungen.

Einige Regelungen in diesen Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften können für bestimmte Aussagen im Abschluss unmittelbar relevant sein (bspw. für die Vollständigkeit der Ertragsteuerrückstellungen), während andere für den Abschluss als Ganzes unmittelbar relevant sein können (bspw. die erforderlichen Bestandteile, aus denen ein vollständiger Abschluss besteht). Das Ziel der Anforderung in Tz. 14 fordert vom Abschlussprüfer, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zur Festlegung von Beträgen und Angaben im Abschluss unter Beachtung der einschlägigen Regelungen dieser Gesetze und anderen Rechtsvorschriften zu erlangen.

Verstöße gegen andere Regelungen dieser Gesetze und anderen Rechtsvorschriften sowie gegen sonstige Gesetze und andere Rechtsvorschriften können Geldbußen, Rechtsstreitigkeiten oder andere Konsequenzen für die Einheit nach sich ziehen, deren Aufwendungen im Abschluss zu berücksichtigen sein können, ohne dass ihnen – wie in Tz. 6(a) beschrieben – unmittelbare Auswirkungen auf den Abschluss beigemessen werden.

5.3.3 Prüfungshandlungen zur Identifizierung von Fällen von Verstößen gegen sonstige Gesetze und andere Rechtsvorschriften (Vgl. Tz. 6, 15)

A13 Bestimmte sonstige Gesetze und andere Rechtsvorschriften können die besondere Aufmerksamkeit des Abschlussprüfers erfordern, da sie grundlegende Auswirkungen auf die Geschäftstätigkeit der Einheit haben (wie in Tz. 6(b) beschrieben). Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften, die grundlegende Auswirkungen auf die Geschäftstätigkeit der Einheit haben, können dazu führen, dass die Einheit den Geschäftsbetrieb einstellen oder die Fortführung ihrer Geschäftstätigkeit in Frage stellen muss.¹² Beispielsweise könnten Verstöße gegen die Anforderungen der Betriebserlaubnis der Einheit oder gegen eine andere Genehmigung zur Ausübung ihrer Geschäftstätigkeit eine solche Auswirkung haben (bspw. bei einer Bank Verstöße gegen Eigenkapital- oder Anlageanforderungen). Darüber hinaus gibt es viele, hauptsächlich auf die betrieblichen Aspekte der Einheit bezogene Gesetze und andere

Rechtsvorschriften, die typischerweise keine Auswirkungen auf den Abschluss haben und nicht von den rechnungslegungsbezogenen Informationssystemen der Einheit erfasst werden.

A14 Da sich die Konsequenzen sonstiger Gesetze und anderer Rechtsvorschriften für die Rechnungslegung je nach der Geschäftstätigkeit der Einheit unterscheiden können, sind die nach Tz. 15 erforderlichen Prüfungshandlungen darauf ausgerichtet, die Aufmerksamkeit des Abschlussprüfers auf Fälle von Verstößen gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften zu lenken, bei denen es sein kann, dass sie wesentliche Auswirkungen auf den Abschluss haben.

5.3.4 Verstöße, auf die der Abschlussprüfer durch andere Prüfungshandlungen aufmerksam wird (Vgl. Tz. 16)

A15 Der Abschlussprüfer kann durch Prüfungshandlungen, die zur Bildung eines Urteils zum Abschluss durchgeführt wurden, auf Fälle tatsächlicher oder vermuteter Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften aufmerksam werden. Zu solchen Prüfungshandlungen können bspw. gehören:

- Lesen von Protokollen
- Befragungen des Managements der Einheit sowie der hausinternen Rechtsberater der Einheit oder der externen Rechtsberater zu Rechtstreitigkeiten, Ansprüchen und Bescheiden
- Durchführung von aussagebezogenen Einzelfallprüfungen zu Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben.

5.3.5 Schriftliche Erklärungen (Vgl. Tz. 17)

A16 Da sich die Auswirkungen von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften auf den Abschluss erheblich unterscheiden können, liefern schriftliche Erklärungen notwendige Prüfungsnachweise über die Kenntnis des Managements von identifizierten oder vermuteten Verstößen gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften, bei denen es sein kann, dass sich deren Folgen wesentlich auf den Abschluss auswirken. Schriftliche Erklärungen stellen jedoch für sich alleine keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise dar und wirken sich folglich nicht auf Art und Umfang anderer vom Abschlussprüfer zu erlangender Prüfungsnachweise aus.¹³

5.4 Prüfungshandlungen bei identifizierten oder vermuteten Verstößen

5.4.1 Anzeichen für Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften (Vgl. Tz. 19)

A17 Es kann sein, dass dem Abschlussprüfer Informationen bezüglich eines Verstoßes gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften bekannt werden, die nicht aus der Durchführung der Prüfungshandlungen nach Tz. 13-17 resultieren (z.B. wenn der Abschlussprüfer von einem Whistleblower auf den Verstoß aufmerksam gemacht wird).

A18 Die folgenden Sachverhalte können Anzeichen für Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften sein:

- Untersuchungen durch Aufsichtsorganisationen und Regierungsstellen oder Zahlung von Geldbußen oder -strafen
- Zahlungen für nicht näher angegebene Dienstleistungen oder Darlehen an Berater, nahe stehende Personen, Mitarbeiter oder staatliche Bedienstete
- Verkaufsprovisionen oder Vertreterhonorare, die im Vergleich zu den üblicherweise von der Einheit oder in der betreffenden Branche gezahlten oder im Vergleich zu den tatsächlich erhaltenen Dienstleistungen überhöht erscheinen
- Einkäufe zu Preisen, die erheblich über oder unter dem Marktpreis liegen
- unübliche Barzahlungen, per Barscheck bezahlte Einkäufe oder Überweisungen auf Nummernkonten
- unübliche Transaktionen mit in Niedrigsteuermändern ansässigen Unternehmen
- Zahlungen für Waren oder Dienstleistungen in Länder, aus denen die Waren oder Dienstleistungen nicht bezogen wurden
- Zahlungen ohne angemessene Dokumentation über Devisenkontrollen
- Informationssystem, das aufgrund seiner Konzeption oder zufällig keine angemessene Prüfspur oder keine ausreichenden Nachweise liefert
- nicht autorisierte oder nicht korrekt aufgezeichnete Geschäftsvorfälle
- negative Medienberichte.

5.4.2 Für die Beurteilung durch den Abschlussprüfer relevante Sachverhalte (Vgl. Tz. 19(b))

A19 Sachverhalte, die für die vom Abschlussprüfer vorgenommene Beurteilung der möglichen Auswirkungen auf den Abschluss relevant sind, schließen ein:

- die möglichen finanziellen Konsequenzen identifizierter oder vermuteter Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften für den Abschluss (z.B. Auferlegung von Geldbußen, Geldstrafen oder Schadenersatz, drohende Enteignung von Vermögenswerten, erzwungene Einstellung des Geschäftsbetriebs sowie Rechtsstreitigkeiten)
- die Frage, ob die möglichen finanziellen Konsequenzen im Abschluss anzugeben sind
- die Frage, ob die möglichen finanziellen Konsequenzen so schwerwiegend sind, dass sie die sachgerechte Gesamtdarstellung des Abschlusses in Frage stellen oder anderweitig dazu führen, dass der Abschluss irreführend ist.

5.4.3 Prüfungshandlungen und Kommunikation mit dem Management und den für die Überwachung Verantwortlichen über identifizierte oder vermutete Verstöße (Vgl. Tz. 20)

A20 Der Abschlussprüfer ist verpflichtet, mit der entsprechenden Managementebene und – sofern sachgerecht – den für die Überwachung Verantwortlichen über vermutete Verstöße zu diskutieren, da diese in der Lage sein können, zusätzliche Prüfungsnachweise zu liefern. Beispielsweise kann sich der Abschlussprüfer bestätigen lassen, dass das Management und – sofern sachgerecht – die für die Überwachung Verantwortlichen dasselbe Verständnis von den für Geschäftsvorfälle oder Ereignisse relevanten Tatsachen und Umständen besitzen, die zu den vermuteten Verstößen gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften geführt haben.

A21 In manchen Rechtsräumen kann es jedoch sein, dass Gesetze oder andere Rechtsvorschriften die Kommunikation des Abschlussprüfers mit dem Management und den für die Überwachung Verantwortlichen über bestimmte Sachverhalte beschränken. Gesetze oder andere Rechtsvorschriften können eine Kommunikation oder andere Maßnahme, die eine Untersuchung einer tatsächlichen oder vermuteten illegalen Handlung durch eine zuständige Behörde beeinträchtigen könnte, ausdrücklich verbieten, einschließlich einer Warnung der Einheit, z.B. wenn der Abschlussprüfer nach dem Gesetz zur Geldwäschebekämpfung zur Berichterstattung identifizierter oder vermuteter Verstöße an eine zuständige Behörde verpflichtet ist. Unter diesen Umständen können die vom Abschlussprüfer gewürdigten Themen komplex sein, und er kann die Erlangung rechtlichen Rats als sachgerecht erachten.

A22 Liefern das Management oder – soweit sachgerecht – die für die Überwachung Verantwortlichen dem Abschlussprüfer keine ausreichenden Informationen darüber, dass die Einheit Gesetze und andere Rechtsvorschriften tatsächlich einhält, kann der Abschlussprüfer es als angemessen erachten, sich mit dem hausinternen oder externen Rechtsberater der Einheit über die Anwendung der Gesetze und anderen Rechtsvorschriften in den Umständen –

einschließlich der Möglichkeit doloser Handlungen und der möglichen Auswirkungen auf den Abschluss – zu beraten. Wird die Beratung mit dem Rechtsberater der Einheit nicht als angemessen erachtet oder stellt dessen Beurteilung den Abschlussprüfer nicht zufrieden, kann der Abschlussprüfer es als angemessen erachten, sich auf vertraulicher Basis mit Anderen innerhalb der Praxis, einer Praxis des Netzwerks oder einer Berufsorganisation oder mit seinem Rechtsberater zu konsultieren, ob ein Verstoß gegen Gesetze oder andere Rechtsvorschriften vorliegt, einschließlich der Möglichkeit doloser Handlungen und der möglichen rechtlichen Konsequenzen sowie welche etwaigen weiteren Maßnahmen der Abschlussprüfer ergreifen würde.

5.4.4 Beurteilung der Auswirkungen identifizierter oder vermuteter Verstöße (Vgl. Tz. 22)

A23 Wie nach Tz. 22 erforderlich, beurteilt der Abschlussprüfer die Auswirkungen identifizierter oder vermuteter Verstöße im Verhältnis zu anderen Aspekten der Abschlussprüfung, einschließlich seiner Risikobeurteilung und der Verlässlichkeit schriftlicher Erklärungen. Die Auswirkungen bestimmter identifizierter oder vermuteter Verstöße werden vom Zusammenhang des Vergehens und seiner etwaigen Verschleierung mit bestimmten Kontrollaktivitäten sowie mit der beteiligten Ebene des Managements oder der für die Einheit oder unter deren Leitung tätigen Personen abhängen, insbesondere aus einer Beteiligung der höchsten Hierarchieebene innerhalb der Einheit resultierende Auswirkungen. Wie in Tz. 9 dargestellt, kann die Einhaltung von Gesetzen, anderen Rechtsvorschriften oder relevanten beruflichen Verhaltensanforderungen durch den Abschlussprüfer weitere für seine Verantwortlichkeiten in Übereinstimmung mit Tz. 22 relevante Informationen liefern.

A24 Beispiele für Umstände, die den Abschlussprüfer zur Beurteilung der Auswirkungen identifizierter oder vermuteter Verstöße auf die Verlässlichkeit vom Management und – sofern einschlägig – von den für die Überwachung Verantwortlichen erhaltener schriftlicher Erklärungen veranlassen können, schließen ein, wenn:

- der Abschlussprüfer eine Mitwirkung oder beabsichtigte Mitwirkung des Managements und – sofern einschlägig – der für die Überwachung Verantwortlichen an etwaigen identifizierten oder vermuteten Verstößen vermutet oder Nachweise dafür hat
- der Abschlussprüfer davon erfährt, dass das Management und – sofern einschlägig – die für die Überwachung Verantwortlichen Kenntnis von solchen Verstößen haben und entgegen gesetzlichen oder anderen rechtlichen Anforderungen nicht innerhalb eines vernünftigen Zeitraums die Berichterstattung des Sachverhalts an eine zuständige Behörde vorgenommen oder genehmigt haben.

A25 Unter bestimmten Umständen kann der Abschlussprüfer eine Niederlegung des Auftrags erwägen, sofern dies nach Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften zulässig ist,

bspw. wenn das Management oder die für die Überwachung Verantwortlichen nicht die Abhilfemaßnahmen ergreifen, die der Abschlussprüfer unter den Umständen als angemessen erachtet, oder der identifizierte oder vermutete Verstoß Fragen hinsichtlich der Integrität des Managements oder der für die Überwachung Verantwortlichen aufwirft, auch wenn der Verstoß nicht wesentlich für den Abschluss ist. Der Abschlussprüfer kann die Erlangung rechtlichen Rats als sachgerecht erachten, um festzustellen, ob eine Niederlegung des Auftrags angemessen ist. Stellt der Abschlussprüfer fest, dass eine Niederlegung des Auftrags angemessen wäre, wäre diese kein Ersatz für die Einhaltung sonstiger Verantwortlichkeiten nach Gesetzen, anderen Rechtsvorschriften oder relevanten beruflichen Verhaltensanforderungen als Reaktion auf identifizierte oder vermutete Verstöße. Außerdem weist Tz. 9 des ISA 220¹⁴ darauf hin, dass manche berufliche Verhaltensanforderungen den bisherigen Abschlussprüfer verpflichten können, dem nachfolgenden Abschlussprüfer auf dessen Anforderung Informationen hinsichtlich Verstößen gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften zu geben.

D.A25.1 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.

5.5 Kommunikation und Berichterstattung identifizierter oder vermuteter Verstöße

5.5.1 Mögliche Auswirkungen identifizierter oder vermuteter Verstöße auf den Vermerk des Abschlussprüfers (Vgl. Tz. 26-28)

A26 Identifizierte oder vermutete Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften werden im Vermerk des Abschlussprüfers kommuniziert, wenn der Abschlussprüfer das Prüfungsurteil in Übereinstimmung mit Tz. 26-28 modifiziert. Unter bestimmten anderen Umständen kann der Abschlussprüfer identifizierte oder vermutete Verstöße im Vermerk des Abschlussprüfers kommunizieren, z.B.:

- wenn der Abschlussprüfer – wie in [Tz. 66 des *IDW PS 400 n.F.* bzw.] Tz. 43 des ISA 700 (Revised) vorgesehen – sonstige Berichterstattungsverantwortlichkeiten über die Verantwortlichkeiten nach den [*IDW PS* und] ISA [DE] hinaus hat
- wenn der Abschlussprüfer festlegt, dass der identifizierte oder vermutete Verstoß ein besonders wichtiger Prüfungssachverhalt ist und dementsprechend den Sachverhalt – sofern nicht [Tz. 17 des *IDW PS 401* bzw.] Tz. 14 des ISA 701¹⁵ einschlägig ist – in Übereinstimmung mit [*IDW PS 401* bzw.] ISA 701 kommuniziert, oder

- wenn in Ausnahmefällen das Management oder die für die Überwachung Verantwortlichen nicht die Abhilfemaßnahme ergreifen, die der Abschlussprüfer unter den Umständen als sachgerecht erachtet, und eine Niederlegung des Auftrags nicht möglich ist (siehe Tz. A25 [und D.A25.1]), kann der Abschlussprüfer erwägen, den identifizierten oder vermuteten Verstoß in Übereinstimmung mit [IDW PS 406 bzw.] ISA 706 (Revised)¹⁶ in einem Absatz zu sonstigen Sachverhalten zu beschreiben.

A27 Gesetze oder andere Rechtsvorschriften können die öffentliche Angabe eines spezifischen Sachverhalts durch entweder das Management, die für die Überwachung Verantwortlichen oder den Abschlussprüfer ausschließen. Beispielsweise können Gesetze oder andere Rechtsvorschriften eine Kommunikation oder andere Maßnahme, die eine Untersuchung einer tatsächlichen oder vermuteten illegalen Handlung durch eine zuständige Behörde beeinträchtigen könnte, ausdrücklich verbieten, einschließlich eines Verbots zur Warnung der Einheit. Beabsichtigt der Abschlussprüfer unter den in Tz. A26 ausgeführten Umständen oder anderweitig, identifizierte oder vermutete Verstöße im Vermerk des Abschlussprüfers zu kommunizieren, können solche Gesetze oder andere Rechtsvorschriften Auswirkungen auf die Möglichkeit des Abschlussprüfers zur Beschreibung des Sachverhalts im Vermerk des Abschlussprüfers oder unter manchen Umständen zur Herausgabe des Vermerks des Abschlussprüfers haben. In solchen Fällen kann der Abschlussprüfer die Erlangung rechtlichen Rats erwägen, um die angemessene Vorgehensweise festzulegen.

5.5.2 Berichterstattung identifizierter oder vermuteter Verstöße an eine zuständige Behörde außerhalb der Einheit (Vgl. Tz. 29[-D.29.1])

A28 Die Berichterstattung identifizierter oder vermuteter Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften an eine zuständige Behörde außerhalb der Einheit kann erforderlich oder unter den Umständen angemessen sein, weil:

- (a) Gesetze, andere Rechtsvorschriften oder relevante berufliche Verhaltensanforderungen den Abschlussprüfer zur Berichterstattung verpflichten (siehe Tz. A29)
- (b) der Abschlussprüfer festgestellt hat, dass in Übereinstimmung mit den relevanten beruflichen Verhaltensanforderungen die Berichterstattung eine angemessene Maßnahme zur Reaktion auf identifizierte oder vermutete Verstöße ist (siehe Tz. A30) oder
- (c) Gesetze, andere Rechtsvorschriften oder relevante berufliche Verhaltensanforderungen dem Abschlussprüfer das Recht einräumen, dies zu tun (siehe Tz. A31).

A29 In manchen Rechtsräumen kann der Abschlussprüfer nach Gesetzen, anderen Rechtsvorschriften oder relevanten beruflichen Verhaltensanforderungen verpflichtet sein, identifizierte oder vermutete Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften an eine

zuständige Behörde außerhalb der Einheit zu berichten. Beispielsweise existieren in manchen Rechtsräumen gesetzliche Anforderungen für den Abschlussprüfer eines Finanzinstituts, das Vorliegen oder vermutete Vorliegen eines Verstoßes gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften an eine Aufsichtsbehörde zu berichten. Außerdem können aus Verstößen gegen Gesetze oder andere Rechtsvorschriften falsche Darstellungen entstehen, und in manchen Rechtsräumen kann der Abschlussprüfer verpflichtet sein, falsche Darstellungen in Fällen, in denen das Management oder die für die Überwachung Verantwortlichen keine Korrekturmaßnahmen ergreifen, an eine zuständige Behörde zu berichten.

D.A29.1 Für bestimmte Prüfungen (z.B. gesetzliche Abschlussprüfungen von PIE nach Artikel 7 der EU-Abschlussprüferverordnung (vgl. Tz. D.1.1), Abschlussprüfungen nach § 29 Abs. 3 KWG) und für bestimmte Bereiche (z.B. Meldepflicht bei Verdacht auf Geldwäsche gemäß § 43 GwG) bestehen gesetzliche Ausnahmen von der Verschwiegenheitspflicht.

A30 In anderen Fällen können die relevanten beruflichen Verhaltensanforderungen den Abschlussprüfer verpflichten, festzustellen, ob die Berichterstattung identifizierter oder vermuteter Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften an eine zuständige Behörde außerhalb der Einheit unter den Umständen eine angemessene Maßnahme ist. Beispielsweise verpflichtet der IESBA Kodex den Abschlussprüfer, Schritte als Reaktion auf identifizierte oder vermutete Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften zu unternehmen sowie festzustellen, ob weitere Maßnahmen notwendig sind, welche die Berichterstattung an eine zuständige Behörde außerhalb der Einheit einschließen können.¹⁷ Der IESBA Kodex erläutert, dass eine solche Berichterstattung nach dem IESBA Kodex nicht als Verletzung der Verschwiegenheitspflicht betrachtet werden würde.¹⁸

A31 Selbst wenn Gesetze, andere Rechtsvorschriften oder relevante berufliche Verhaltensanforderungen keine Anforderungen zur Berichterstattung identifizierter oder vermuteter Verstöße enthalten, können sie dem Abschlussprüfer das Recht einräumen, identifizierte oder vermutete Verstöße an eine zuständige Behörde außerhalb der Einheit zu berichten. Beispielsweise kann der Abschlussprüfer bei der Prüfung des Abschlusses von Finanzinstituten nach Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften das Recht haben, Sachverhalte wie identifizierte oder vermutete Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften mit einer Aufsichtsbehörde zu diskutieren.

A32 Unter anderen Umständen kann die Berichterstattung identifizierter oder vermuteter Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften an eine zuständige Behörde außerhalb der Einheit durch die Verschwiegenheitspflicht des Abschlussprüfers nach Gesetzen, anderen Rechtsvorschriften oder relevanten beruflichen Verhaltensanforderungen ausgeschlossen sein.

A33 Die nach Tz. 29 geforderte Feststellung kann mit komplexen Würdigungen und pflichtgemäßem Ermessen verbunden sein. Dementsprechend kann der Abschlussprüfer erwägen, sich intern zu konsultieren (z.B. innerhalb der Praxis oder einer Praxis des Netzwerks) oder auf vertraulicher Basis mit einer regulierenden Behörde oder Berufsorganisation zu beraten (sofern dies nicht nach Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften untersagt ist oder die Verschwiegenheitspflicht verletzen würde). Der Abschlussprüfer kann auch die Erlangung rechtlichen Rats erwägen, um seine Optionen und

die beruflichen oder rechtlichen Auswirkungen der Vornahme bestimmter Maßnahmen zu verstehen.

5.5.2.1 Spezifische Überlegungen zu Einheiten des öffentlichen Sektors

A34 Ein Abschlussprüfer im öffentlichen Sektor kann verpflichtet sein, über identifizierte oder vermutete Verstöße an die Legislative oder sonstige Regierungsbehörde oder im Vermerk des Abschlussprüfers zu berichten.

5.6 Dokumentation (Vgl. Tz. 30)

A35 Die Dokumentation des Abschlussprüfers zu den Feststellungen hinsichtlich identifizierter oder vermuteter Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften kann bspw. einschließen:

- Kopien von Aufzeichnungen oder Dokumenten
- Protokolle geführter Diskussionen mit dem Management, den für die Überwachung Verantwortlichen oder Personen außerhalb der Einheit.

A36 Gesetze, andere Rechtsvorschriften oder relevante berufliche Verhaltensanforderungen können auch zusätzliche Dokumentationsanforderungen hinsichtlich identifizierter oder vermuteter Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften festlegen.¹⁹

¹ ISA [DE] 200 „Übergeordnete Ziele des unabhängigen Prüfers und Grundsätze einer Prüfung in Übereinstimmung mit den International Standards on Auditing“, Tz. 5.

² ISA [DE] 200, Tz. A53-A54.

³ ISA [DE] 200, Tz. 15.

⁴ ISA [DE] 315 (Revised) „Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aus dem Verständnis von der Einheit und ihrem Umfeld“, Tz. 11.

⁵ [IDW Prüfungsstandard: Grundsätze für die Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen (IDW PS 470 n.F.), Tz. 18, bzw.] ISA 260 (Revised) „Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen“, Tz. 13.

⁶ [IDW Prüfungsstandard: Modifizierungen des Prüfungsurteils im Bestätigungsvermerk (IDW PS 405), Tz. 10-12, bzw.] ISA 705 (Revised) „Modifizierungen des Prüfungsurteils im Vermerk des unabhängigen Abschlussprüfers“, Tz. 7-8.

⁷ [IDW PS 405, Tz. 10 und 13, bzw.] ISA 705 (Revised), Tz. 7 und 9.

⁸ ISA [DE] 230 „Prüfungsdokumentation“, Tz. 8-11 und A6.

⁹ [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.

- ¹⁰ [IDW Prüfungsstandard: Prüfung von Abschlüssen, die nach Rechnungslegungsgrundsätzen für einen speziellen Zweck aufgestellt wurden (IDW PS 480), Tz. 19, bzw.] ISA 800 (Revised) „Besondere Überlegungen bei Prüfungen von Abschlüssen, die aufgestellt sind in Übereinstimmung mit einem Regelwerk für einen speziellen Zweck“, Tz. 11.
- ¹¹ Siehe z.B. Abschn. 225.21-225.22 des IESBA Kodex.
- ¹² Siehe [IDW Prüfungsstandard: Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 270 n.F.) bzw.] ISA 570 (Revised) „Fortführung der Geschäftstätigkeit“.
- ¹³ ISA [DE] 580 „Schriftliche Erklärungen“, Tz. 4.
- ¹⁴ ISA 220 „Qualitätssicherung bei einer Abschlussprüfung“.
- ¹⁵ [IDW Prüfungsstandard: Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Bestätigungsvermerk (IDW PS 401) bzw.] ISA 701 „Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Vermerk des unabhängigen Abschlussprüfers“.
- ¹⁶ [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“.
- ¹⁷ Siehe z.B. Abschn. 225.29 und 225.33-225.36 des IESBA Kodex.
- ¹⁸ Siehe z.B. Abschn. 140.7 und 225.35 des IESBA Kodex.
- ¹⁹ Siehe z.B. Abschn. 225.37 des IESBA Kodex.