



SAUERMANN · EPPL E · JUROWSKY
Wirtschaftsprüfer · Steuerberater

Sauer mann · Epple · Jurowsky, Neusser Straße 93, 50670 Köln

Institut der Wirtschaftsprüfer
Geschäftsstelle
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

Dr. Kai Sauer mann
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

Dipl.-Kfm. Matthias Epple
Steuerberater

Prof. Dr. Rainer Jurowsky
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

Dipl.-Kffr. Martina Hennes
Steuerberaterin

Dipl.-Volksw. Achim Müller
Steuerberater

Dipl.-Kfm. Sascha Simon
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

Dipl.-Bw. Stefan Beines
Steuerberater

Ihre Zeichen/Nachricht vom	Unser Zeichen	Telefon, Name	
	me	+49 (221) 955 601-0 Prof. Dr. Rainer Jurowsky	31. Juli 2009

**Ergänzungsvorschlag zum
Entwurf einer Neufassung des IDW Prüfungsstandards: Erklärungen der gesetzlichen Vertreter gegenüber dem Abschlussprüfer (IDW EPS 303 n.F.)**

Sehr geehrte Damen, sehr geehrte Herren,

für die Gelegenheit, zum oben genannten Entwurf des Prüfungsstandards EPS 303 n.F. Stellung zu nehmen, danke ich Ihnen. Aus meiner Sicht sollten die Ausführungen zu Pkt. 2.1. (Nachweise der Gesamtverantwortung für die Rechnungslegung) klarstellend ergänzt werden, da diese in der momentanen Form – wie schon im bisher gültigen Prüfungsstandard – missverständlich sind. Im Kern sollte danach unterschieden werden, auf welcher Rechtsgrundlage und gegenüber wem die gesetzlichen Vertreter mit dem Jahresabschluss (bzw. mit der Unterschrift unter dem Jahresabschluss) Erklärungen abgeben.

Zu Tz. 11

- **Unterschrift gem. § 245 HGB**
- **Erklärungen gegenüber allen Jahresabschlussadressaten**

Zutreffend ist aus meiner Sicht zunächst die Darstellung, dass die Unterschrift des Kaufmanns gem. § 245 HGB unter dem *festgestellten Jahresabschluss* zu erfolgen hat (Tz. 12. 1. Satz, besser wäre es allerdings, diese Aussage unter Tz. 11 zu fassen). Dies gilt zumindest für den Fall, dass der Jahresabschluss des Unternehmens auch feststellungspflichtig ist, also für den Bereich der Kapitalgesellschaften. Erst mit dem Feststellungsbeschluss erhält dieser Jahresabschluss im Außenverhältnis rechtliche Relevanz, so dass auf seiner Grundlage Ansprüche gestellt werden können. Ohne einen Feststellungsbeschluss kann zudem der Jahresabschluss auch keine Nichtigkeits-

folge haben. Wenn die gesetzlichen Vertreter daher mit ihrer Unterschrift gem. § 245 HGB die Gesamtverantwortung für die Rechnungslegung *gegenüber allen Jahresabschlussadressaten* dokumentieren sollen, kann sich die Übernahme dieser Verantwortung nur auf einen Jahresabschluss beziehen, der überhaupt rechtliche Relevanz entfaltet. Dies ist grds. der festgestellte Jahresabschluss. Hilfreich wäre aus meiner Sicht in diesem Zusammenhang noch der Hinweis auf § 328 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 HGB: Hiernach muss sich aus den veröffentlichten Unterlagen das Datum der Feststellung erkennen lassen (eine Vorschrift, die im Übrigen in der Praxis so gut wie nie beachtet wird). Für den Abschlussprüfer kann diese Unterschrift im Berichtszeitraum nicht Gegenstand seiner Beurteilung sein, da der geprüfte Jahresabschluss zum Zeitpunkt der Beendigung seiner Prüfungshandlungen noch nicht festgestellt sein kann. Er kann diesbezügliche Prüfungsfeststellungen nur hinsichtlich des Vorjahresabschlusses stellen. Sollte er aber zu dem Ergebnis kommen, dass der festgestellte Vorjahresabschluss entgegen § 245 HGB nicht unterschrieben worden ist, liegt aus meiner Sicht ein (schwerer) Verstoß gegen die Vorschriften zur Rechnungslegung vor, über den gem. § 321 Abs. 1 S. 3 HGB zu berichten ist. In der Praxis stellt sich in diesem Zusammenhang regelmäßig die Frage, ob auch die Unterschrift unter einem aufgestellten Jahresabschluss als Unterschrift gem. § 245 HGB gewertet werden kann, so dass auf eine entsprechende Berichtspflicht verzichtet werden kann. Aus meiner Sicht ist dies nicht möglich, da – wie dargestellt – der lediglich aufgestellte Jahresabschluss eines feststellungspflichtigen Unternehmens keine rechtliche Relevanz im Außenverhältnis hat und somit für diesen Jahresabschluss im Außenverhältnis keine Verantwortung übernommen werden kann. Entscheidend ist in diesem Zusammenhang zudem, dass die Unterschrift gem. § 245 HGB unter Angabe des Datums zu erfolgen hat. Wenn sich daher die Unterschrift nach § 245 HGB auf den festgestellten Jahresabschluss bezieht, muss diese Unterschrift mit einem Datum versehen werden, das mit dem Feststellungsdatum entweder identisch ist oder zeitlich nach dem Feststellungsdatum liegt. Selbst für den Regelfall der Praxis, dass der aufgestellte Jahresabschluss im Feststellungsprozess nicht mehr verändert wird, kann m.E. eine Unterschrift unter dem aufgestellten Jahresabschluss mit einem Datum vor dem Datum der Feststellung nicht als Unterschrift iSv. § 245 HGB gewertet werden.

Für den Bereich der Personenhandelsgesellschaften besteht dagegen keine gesetzliche, sondern allenfalls eine gesellschaftsvertragliche Feststellungsverpflichtung. Daher wäre aus meiner Sicht der Hinweis hilfreich, dass in diesen Fällen (fehlende gesetzliche Feststellungsverpflichtung) die Unterschrift der Kaufmanns gem. § 245 HGB unter dem aufgestellten Jahresabschluss zu erfolgen hat, denn der aufgestellte Jahresabschluss hat bei einem nicht feststellungspflichtigen Unternehmen die gleiche rechtliche Relevanz wie der festgestellte Jahresabschluss bei einem feststellungspflichtigen Unternehmen.

Zu Tz. 12

- **Unterschrift als Dokumentation der Erfüllung der Auskunftspflicht gem. § 320 HGB**
- **Erklärungen gegenüber dem Abschlussprüfer**

Von der unter Tz. 11 (siehe zuvor) dargestellten Verantwortungsübernahme gegenüber allen Jahresabschlussadressaten – dokumentiert durch die Unterschrift des festgestellten Jahresabschlusses gem. § 245 HGB – zu trennen sind die Erklärungen, die die gesetzlichen Vertreter ausschließlich im Rahmen des Prüfungsprozesses gegenüber dem Abschlussprüfer abgeben. Eine derartige Erklärung speziell gegenüber dem Abschlussprüfer stellt die Vorlage des aufgestellten Jahresabschlusses zu Beginn der Prüfungshandlungen und ggf. die Umsetzung von Korrekturen als Ergebnis der Prüfungsfeststellungen des Abschlussprüfers dar. Um die Verantwortung der gesetzlichen Vertreter für den aufgestellten Jahresabschluss zu dokumentieren und gleichzeitig eine Abgrenzung zwischen der Tätigkeit des gesetzlichen Vertreters (Erstellung) und des Abschlussprüfers (Prüfung) zu erreichen, ist der geprüfte Jahresabschluss zu unterschreiben. Diese Unterschrift erfolgt aber nicht auf der Grundlage des § 245 HGB, sondern dokumentiert ausschließlich die Erfüllung der Auskunftspflicht der gesetzlichen Vertreter gegenüber dem Abschlussprüfer gem. § 320 HGB. Diese Abgrenzung zu der zuvor dargestellten Verantwortungsübernahme gegenüber allen Jahresabschlussadressaten sollte m.E. deutlicher (insbesondere auch durch eine eindeutige Trennung zwischen den Tz. 11 und Tz. 12) zum Ausdruck gebracht werden. Zudem wäre ein Hinweis hilfreich, dass die Unterschrift idR. in der Weise erfolgt, dass der in den Anlagen zum Prüfungsbericht enthaltene Jahresabschluss von den gesetzlichen Vertretern zu unterschreiben ist. Somit ist sichergestellt, dass die gesetzlichen Vertreter dann für sämtliche im Jahresabschluss enthaltenen Informationen (auch sofern diese während des Prüfungsprozesses aufgenommen worden sind) gegenüber dem Abschlussprüfer die Verantwortung übernehmen.

Auf der Grundlage dieser Zusammenhänge rege ich an, die Tz. 11 und 12 des Prüfungsstandards wie folgt zu fassen:

- 11 *Der Kaufmann hat die Verantwortung für die Buchführung, die Aufstellung von Jahresabschluss und ggf. Lagebericht (§§ 238, 242, 264 HGB). Diese Verantwortung wird gegenüber allen Jahresabschlussadressaten idR. mit Unterzeichnung des festgestellten Jahresabschlusses unter dem Datum der Feststellung durch die gesetzlichen Vertreter dokumentiert (§ 245 HGB). Bei einem nicht feststellungspflichtigen Jahresabschluss (z.B. Personengesellschaft ohne gesellschaftsvertraglich festgelegte Feststellungsnotwendigkeit) ist der aufgestellte Jahresabschluss in Erfüllung der Verpflichtung aus § 254 HGB zu unterzeichnen. Entsprechendes gilt für die gesetzlichen Vertreter eines Mutterunternehmens, die einen Konzernabschluss aufzustellen und zu unterzeichnen haben (§ 298 Abs. 1 HGB). Gegenüber der Öffentlichkeit ist die Verantwortungsübernahme durch die Offenlegung des nach vorstehenden Grundsätzen unterzeichneten Jahresabschlusses zu erklären (§ 325 HGB, § 328 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 HGB). Stellt der Abschlussprüfer im Rahmen seiner Prüfungshandlungen fest, dass für eine oder mehrere vorhergehende Rechnungslegungsperioden die Unterschriften der festgestellten Jahresabschlüsse gem. § 245 HGB nach vorstehenden Grundsätzen nicht vorliegen, so liegt ein Verstoß gegen die Vorschriften zur Rechnungslegung vor, über die im Prüfungsbericht zu berichten ist (§ 321 Abs. 1 S. 3 HGB).*

- 12 *Von der zuvor dargestellten Erklärung der gesetzlichen Vertreter gegenüber allen Jahresabschlussadressaten (Dokumentation durch die Unterschrift gem. § 245 HGB unter dem festgestellten Jahresabschluss) zu trennen sind die schriftlichen Nachweise, die der Abschlussprüfer im Rahmen seines Prüfungsprozesses von den gesetzlichen Vertretern einholen muss. Mit diesen Nachweisen übernehmen die gesetzlichen Vertreter gegenüber dem Abschlussprüfer die Verantwortung für die Aufstellung des Abschlusses und des Lageberichtes in Übereinstimmung mit den maßgeblichen Rechnungslegungsgrundsätzen einschließlich der während der Abschlussprüfung noch vorzunehmenden Veränderungen. Diese Verantwortung der gesetzlichen Vertreter soll idR. durch eine Unterschrift des aufgestellten Jahresabschlusses in den Anlagen zum Prüfungsbericht dokumentiert werden, um sicherzustellen, dass auch die ggf. während des Prüfungsprozesses vorgenommenen Veränderungen in die Übernahme der Verantwortung durch die gesetzlichen Vertreter einbezogen werden.*

Aus meiner langjährigen Erfahrung im Rahmen der Aus- und Fortbildung von Wirtschaftsprüfern und Steuerberatern habe ich die Kenntnis gewonnen, dass die Bedeutung der Unterschrift gem. § 245 HGB oftmals auch bei Berufsangehörigen nur eingeschränkt vorhanden ist. Solange der festgestellte Jahresabschluss, auf dessen Grundlage rechtliche Ansprüche gestellt werden können, nicht unterschrieben und diese Unterschrift im Außenverhältnis (durch Offenlegung gem. § 325 HGB) nicht erkennbar ist, können sich die gesetzlichen Vertreter im Zweifelsfall darauf berufen, dass sie für die im festgestellten (und damit rechtlich relevanten) Jahresabschluss enthaltenen Informationen keine Verantwortung übernommen haben. Zudem ist der Zusammenhang zum regulären Ende des sog. „Werterhellungszeitraum“ iSv. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB zu bedenken, denn dieser endet idR. mit der Feststellung des Jahresabschlusses (vgl. hierzu IDW RS 6). Mit der Unterschrift gem. § 254 HGB unter Angabe des Datums der Feststellung erklären die gesetzlichen Vertreter zudem, dass sie alle bis zum diesem Feststellungsdatum vorliegenden oder verfügbaren (auch werterhellenden Informationen) im Rahmen ihrer Erstellungsarbeiten berücksichtigt haben.

Ich hoffe, Ihnen mit diesen Darstellungen einige Anregungen zur Ergänzung des Prüfungsstandards liefern können. Sollten Sie hierzu oder darüber hinaus Fragen haben, stehe ich Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Prof. Dr. Rainer Jurowsky
Wirtschaftsprüfer - Steuerberater