

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Postfach 10 14 60 · 20009 Hamburg

An die
Geschäftsstelle des IDW
Postfach 32 05 80
40420 DüsseldorfAnsprechpartner/-in: Yvonne Meyer
Telefon: +49 40 30293-205
Telefax: +49 40 30293-139
yvonne.meyer@bdo.de

Datum: 22. November 2013

Stellungnahme zu IDW EPS 490

Sehr geehrte Damen und Herren,

der Hauptfachausschuss hat am 23. Januar 2013 den Entwurf des IDW Prüfungsstandards: „Prüfung von Finanzaufstellungen oder deren Bestandteilen (IDW EPS 490)“ verabschiedet und ggf. um Ergänzungs- oder Änderungsvorschläge gebeten. Diesem Wunsch kommen wir sehr gerne nach. Im Einzelnen möchten wir folgende Ergänzungs- oder Änderungsvorschläge im Hinblick auf die endgültige Verabschiedung des IDW EPS 490 unterbreiten, wobei wir ergänzend auf die Ausführungen in unserer Stellungnahme zu dem Entwurf des IDW Prüfungsstandards: Prüfung von Abschlüssen für einen speziellen Zweck (IDW EPS 480) vom 22. November 2013 verweisen.

Die Transformation des ISA 800 und ISA 805 in die künftigen nationalen IDW Prüfungsstandards IDW PS 480 und IDW PS 490 unterstützen wir uneingeschränkt. Wir teilen die geäußerte Einschätzung von Gewehr/Böhm/Herkendell im Aufsatz zur Einführung in IDW EPS 480 und IDW EPS 490, in „Die Wirtschaftsprüfung“ (Heft 8/2013), dass der Bedarf an Prüfungen von vergangenheitsorientierten Finanzinformationen, die keine (freiwillige) Abschlussprüfung nach §§ 317 ff. HGB darstellen, bereits hoch ist und weiter zunehmen wird. Wir begrüßen es sehr, dass mit der Standardisierung eine einheitliche Urteilsqualität bei (freiwilligen) Abschlussprüfungen nach §§ 317 ff. HGB und Prüfungen von vergangenheitsorientierten Finanzinformationen zur Erlangung einer hinreichenden Sicherheit gewährleistet wird.

1. Zusätzliche Anforderungen bei Prüfung einer Finanzaufstellungen oder deren Bestandteilen als zusätzlicher Bestandteil der Beauftragung des Abschlussprüfers

Oft werden solche speziellen Prüfungsleistungen als zusätzlicher Bestandteil der Abschlussprüfung beauftragt. Nach unserem Verständnis handelt es sich um eine Ergänzungen des Prüfungsauftrages durch zusätzliche Auftragsinhalte, die über den Rahmen des gesetzlichen Prüfungsauftrages hinausgehen (vgl. IDW PS 220, Tz. 20). Daher ist im Auftragsbestätigungsschreiben diesbezüglich eine ausdrückliche (Haftungs-)Vereinbarung zu schließen.

Unter dieser Voraussetzung ist es u. E. sachgerecht, im Rahmen der Abschlussprüfung eine spezifische Wesentlichkeit für die Prüfung der Finanzaufstellungen oder deren Bestandteile festzulegen. Die Dokumentation von Art, Zeitpunkt und Umfang der Prüfungshandlungen erfolgt dann im Rahmen (sprich in den Arbeitspapieren) der Abschlussprüfung und nicht gesondert. Es ist auch nicht erforderlich für diesen Sachverhalt eine gesonderte Vollständigkeitserklärung einzuholen, im Einzelfall ist die Vollständigkeitserklärung entsprechend zu ergänzen.

Diesbezüglich empfehlen wir eine erläuternde Angabe, dass in den Fällen, in denen die Prüfungsleistung als zusätzlicher Bestandteil der Abschlussprüfung beauftragt und im Rahmen der Abschlussprüfung wie zuvor beschrieben berücksichtigt wurde, eine Dokumentation im Rahmen der Abschlussprüfung als ausreichend betrachtet werden kann.

2. Abgrenzung zu einer reinen Bestätigungsleistung

Oftmals stehen bei einer nachträglichen Beauftragung des Abschlussprüfers für die Erteilung eines Prüfungsvermerks die notwendigen (zusätzlichen) Prüfungshandlungen aufgrund der i. d. R. geringeren Wesentlichkeit und z. B. Einholung einer entsprechenden Vollständigkeitserklärung, nicht in einem angemessenen Kosten-/Nutzenverhältnis für den Mandanten.

Es ist festzustellen, dass auch beispielsweise zur Vorlage des Prüfungsvermerks bei Drittempfängern, von diesen keine gesonderten Prüfungshandlungen erwartet werden. Oftmals beschränkt sich die Erwartung der Drittempfänger auf die Übereinstimmung der (Ausgangs-)Zahlen mit den entsprechenden Beträgen im geprüften Jahresabschluss bzw. der zugrunde liegenden Buchführung. Es wird also de facto erwartet, dass z. B. Kennzahlen mit der Buchführung zum Abschlussstichtag übereinstimmen. In diesen Fällen wäre daher eine Berichterstattung nach dem International Standard on Related Services (ISRS) 4400 („Agreed-upon Procedures“) ausreichend. Wir möchten daher den Wunsch nach einer Transformation des ISRS 4400 in einen nationalen IDW Prüfungsstandard äußern, um auch hier eine Vereinheitlichung der Berichterstattung innerhalb des Berufsstands zu gewährleisten.

Bei dieser Transformation sollte allerdings keine wortwörtliche Übersetzung der Formulierungsempfehlung des ISRS 4400 in Erwägung gezogen werden, da insbesondere der folgende Hinweis im Rahmen der Berichterstattung auf Unverständnis bei den Adressaten stößt. (Formulierung entsprechend ISRS 4400, vgl. auch Aufsatz „Aufträge zur Durchführung vereinbarter Untersuchungshandlungen nach dem International Standard on Related Services (ISRS) 4400“ von Martin Pföhler und Ralf Kamping in der WPg 11/2010, S. 591):

„Da die oben genannten Untersuchungshandlungen weder eine Abschlussprüfung noch eine prüferische Durchsicht in Übereinstimmung mit den International Standards on Auditing (ISA) bzw. International Standards on Review Engagements (ISRS) darstellen, geben wir keine gesonderte Zusicherung hinsichtlich der Richtigkeit der Angaben.“

3. Abgrenzung zu einer prüferischen Durchsicht

In den Fällen, in denen eine hinreichende Sicherheit nicht in einem angemessenen Kosten-/Nutzenverhältnis für den Mandanten steht, aber eine reinen Bestätigungsleistung für die Vorlage

bei einem Drittempfänger nicht ausreicht ist, halten wir die Erzielung einer gewissen Prüfungssicherheit analog des IDW Prüfungsstandards: Grundsätze für die prüferische Durchsicht von Abschlüssen (IDW PS 900) für sachgerecht. Damit die entsprechende Bescheinigung mit einem negativen Prüfungsurteil einem Prüfungsvermerk so ähnelt, wie die Bescheinigung nach prüferischer Durchsicht nach IDW PS 900 einem Bestätigungsvermerk nach IDW PS 400, möchten wir auch den Wunsch nach einer Transformation des International Standard on Review Engagements 2410 (ISRE 2410) in einen nationalen Prüfungsstandard äußern.

Zur Klarstellung der Abgrenzung von Prüfung, prüferische Durchsicht und reinen Bestätigungsleistung schlagen wir daher folgende Ergänzung im IDW EPS 490 vor:

Prüfungsgegenstand	Aussagesicherheit	Zusammenfassung des Prüfungsergebnisses
Finanzaufstellungen oder deren Bestandteile in Übereinstimmung mit speziellen Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung	hinreichende Sicherheit	Prüfungsvermerk nach IDW EPS 490 mit Bestätigung, ob die Anforderung an eine sachgerechte Gesamtdarstellung („fair presentation“) erfüllt wurde
Finanzaufstellungen oder deren Bestandteile in Übereinstimmung mit Rechnungslegungsgrundsätzen zur Ordnungsmäßigkeit (z. B. nach §§ 238-263 HGB)	hinreichende Sicherheit	Prüfungsvermerk nach IDW EPS 490 mit Bestätigung der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung
Finanzaufstellungen oder deren Bestandteile	prüferische Durchsicht	Bescheinigung nach International Standard on Review Engagements (ISRS) 2410 mit einer negativ formulierten Aussage
Finanzaufstellungen oder deren Bestandteile	keine	Berichterstattung über tatsächliche Feststellungen im Rahmen von Aufträgen zur Durchführung vereinbarter Untersuchungshandlungen (Agreed-upon Procedures) nach den International Standards on Related Services (ISRS) 4400

4. Weitergehende Berichterstattung

Wir begrüßen es sehr, dass entsprechend den internationalen Gepflogenheiten keine Anforderung an die Abfassung eines Prüfungsberichts besteht. Wir empfehlen zur Klarstellung, unter Berücksichtigung des Hinweises in IDW PS 400, Fußnote 3, („Wird ein Bericht abgegeben, so ist darin und in einer auf den Bericht verweisenden Bescheinigung festzustellen, dass dieser Bericht auftragsgemäß keinen Prüfungsbericht i.S.d. § 321 HGB darstellt.“) dass ein ggf. freiwilliger

Bericht keinen Prüfungsbericht i. S. d. § 321 HGB darstellen muss und die Bescheinigung integraler Bestandteil des Berichts sein muss.

5. Formulierung im Prüfungsvermerk

Im Bestätigungsvermerk nach IDW PS 400 lautet der erste Satz des Prüfungsurteils „Meine/ Unsere Prüfung hat zu keinen Einwendungen geführt.“

In EPS 480 und EPS 490 ist dieser Satz als Bestandteil des Prüfungsurteils bislang nicht vorgesehen. Es ist aber festzustellen, dass bei den Adressaten der Vermerke eine unterschiedliche Handhabung im Vergleich zum Bestätigungsvermerk Unverständnis hervorruft bis hin zu dem Eindruck, dass ein Prüfungsvermerk weniger bedeutet als ein Bestätigungsvermerk.

Ziel des IDW EPS 490 ist, mit der Standardisierung eine einheitliche Urteilsqualität bei Prüfung vergangenheitsorientierter Finanzinformationen zu gewährleisten. Da die im Entwurf dargestellten Grundsätze der Prüfung zur Erzielung einer hinreichenden Aussagesicherheit sich in Art und Umfang der Prüfungshandlungen nicht von Abschlussprüfungen in entsprechender Anwendung von §§ 317 ff. HGB unter Beachtung der vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung unterscheiden, plädieren wir daher für eine Übernahme dieses Satzes in den Prüfungsvermerk.

Für eine vertiefende Erörterung unserer Anmerkungen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Bruckner
Wirtschaftsprüferin

Meyer
Wirtschaftsprüferin