

**INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING [ENTWURF-DE] 250
(REVISED)
BERÜCKSICHTIGUNG VON GESETZEN UND ANDEREN RECHTS-
VORSCHRIFTEN BEI EINER ABSCHLUSSPRÜFUNG
(ISA [E-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 15.12.2020 beginnen, mit der Ausnahme von Rumpfgeschäftsjahren, die vor dem 31.12.2021 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.]

[Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat den nachfolgenden Entwurf eines um nationale Besonderheiten modifizierten International Standard on Auditing (ISA) 250 (Revised) „Berücksichtigung von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften bei einer Abschlussprüfung“ (ISA [E-DE] 250 (Revised)) verabschiedet.

Der diesem ISA [E-DE] zu Grunde liegende ISA 250 (Revised) behandelt die Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers, bei einer Abschlussprüfung Gesetze und andere Rechtsvorschriften zu berücksichtigen. Dieser ISA gilt explizit 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. Ferner liegen Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften, die sich weder unmittelbare noch mittelbar auf den Abschluss auswirken, nicht im Anwendungsbereich dieses ISA.

Die bei gesetzlich vorgeschriebenen oder freiwillig unter Beachtung der vom IDW festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung durchgeführten Abschlussprüfungen zu beachtenden nationalen Besonderheiten sind entweder als sog. „D.-Textziffern“ oder in eckigen Klammern ergänzt.

ISA [DE] 250 (Revised) wird Teil der künftigen vom IDW festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung. Bislang ist die Berufsauffassung, inwieweit Wirtschaftsprüfer als Abschlussprüfer unbeschadet ihrer Eigenverantwortlichkeit Unregelmäßigkeiten aufzudecken und über diese berichten zu haben, im IDW Prüfungsstandard: Zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 210) dargelegt. Dieser behandelt die Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers bei dolosen Handlungen (ISA [DE] 240)

sowie seine Verantwortlichkeiten im Zusammenhang mit Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften (ISA [DE] 250 (Revised)).

Es wird klargestellt, dass ISA [DE] 250 (Revised) – anders als IDW PS 210 – hinsichtlich der Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit der Einhaltung von Vorschriften zwischen Bestimmungen in Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften, denen im Allgemeinen eine unmittelbare Auswirkung auf die Festlegung wesentlicher Beträge und Angaben im Abschluss beigemessen wird, und sonstigen Gesetzen und anderen 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, unterscheidet. Hieraus ergeben sich unterschiedliche Anforderungen für jede der vorstehenden Kategorien von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften.

Da IDW PS 210 bereits die Anforderungen von ISA 250 umsetzt, sind mit dem Übergang von IDW PS 210 auf ISA [DE] 250 (Revised) keine materiellen Auswirkungen auf die Abschlussprüfung verbunden.

ISA [DE] 250 (Revised) ist erstmals verpflichtend anzuwenden für die Prüfung von Abschlüssen für Berichtszeiträume, die am oder nach dem 15.12.2020 beginnen, mit der Ausnahme von Rumpfgeschäftsjahren, die vor dem 31.12.2012 enden. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist für die Prüfung von Abschlüssen für Berichtszeiträume 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.

Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zu dem Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW (Postfach 32 05 80, 40420 Düsseldorf oder stellungnahmen@idw.de) bis zum 10.07.2019 erbeten. Die Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge werden im Internet auf der IDW Website veröffentlicht, wenn dies nicht ausdrücklich vom Verfasser abgelehnt wird.

Der Entwurf steht bis zu seiner endgültigen Verabschiedung im Internet (www.idw.de) unter der Rubrik Verlautbarungen zur Verfügung.

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

1.	Einleitung	4
1.1.	Anwendungsbereich.....	4
1.2.	Auswirkungen von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften.....	4
1.3.	Verantwortlichkeit für die Einhaltung von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften (Vgl. Tz. A1-A8)	5
1.4.	Anwendungszeitpunkt	7
2.	Ziele	7
3.	Definition	8

4.	Anforderungen	8
4.1.	Erwägungen des Abschlussprüfers zur Einhaltung von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften.....	8
4.2.	Prüfungshandlungen bei identifizierten oder vermuteten Verstößen.....	9
4.3.	Kommunikation und Berichterstattung identifizierter oder vermuteter Verstöße	10
4.3.1.	Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen über identifizierte oder vermutete Verstöße	10
4.3.2.	Mögliche Auswirkungen identifizierter oder vermuteter Verstöße auf den Vermerk des Abschlussprüfers (Vgl. Tz. A26-A27).....	10
4.3.3.	Berichterstattung identifizierter oder vermuteter Verstöße an eine zuständige Behörde außerhalb der Einheit	11
4.4.	Dokumentation.....	11
5.	Anwendungshinweise und sonstige Erläuterungen.....	11
5.1.	Verantwortlichkeit für die Einhaltung von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften (Vgl. Tz. 3-9).....	11
5.2.	Definition (Vgl. Tz. 12).....	14
5.3.	Erwägungen des Abschlussprüfers zur Einhaltung von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften.....	14
5.3.1.	Erlangung eines Verständnisses von dem gesetzlichen und anderen regulatorischen Rahmen (Vgl. Tz. 13).....	14
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)	15
5.3.3.	Prüfungshandlungen zur Identifizierung von Fällen von Verstößen gegen sonstige Gesetze und andere Rechtsvorschriften (Vgl. Tz. 6, 15)	15
5.3.4.	Verstöße, auf die der Abschlussprüfer durch andere Prüfungshandlungen aufmerksam wird (Vgl. Tz. 16).....	16
5.3.5.	Schriftliche Erklärungen (Vgl. Tz. 17).....	16
5.4.	Prüfungshandlungen bei identifizierten oder vermuteten Verstößen.....	16
5.4.1.	Anzeichen für Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften (Vgl. Tz. 19).....	16
5.4.2.	Für die Beurteilung durch den Abschlussprüfer relevante Sachverhalte (Vgl. Tz. 19(b))	17
5.4.3.	Prüfungshandlungen und Kommunikation mit dem Management und den für die Überwachung Verantwortlichen über identifizierte oder vermutete Verstöße (Vgl. Tz. 20)	17
5.4.4.	Beurteilung der Auswirkungen identifizierter oder vermuteter Verstöße (Vgl. Tz. 22).....	18
5.5.	Kommunikation und Berichterstattung identifizierter oder vermuteter Verstöße	19
5.5.1.	Mögliche Auswirkungen identifizierter oder vermuteter Verstöße auf den Vermerk des Abschlussprüfers (Vgl. Tz. 26-28)	19
5.5.2.	Berichterstattung identifizierter oder vermuteter Verstöße an eine zuständige Behörde außerhalb der Einheit (Vgl. Tz. 29)	20
5.6.	Dokumentation (Vgl. Tz. 30).....	22

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 ...

D.1.1 Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften, die sich weder unmittelbar 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.

... ..

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 15.12.2020 beginnen, mit der Ausnahme von Rumpfgeschäftsjahren, die vor dem 31.12.2021 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.).

... ..

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)

... ..

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.

... ..

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.

... ..