

Entwurf einer Neufassung des IDW Prüfungsstandards: Modifizierungen des Prüfungsurteils im Bestätigungsvermerk (IDW EPS 405 n.F. (04.2021))

(Stand: 29.04.2021)¹

Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat den nachfolgenden Entwurf einer Neufassung des IDW Prüfungsstandards: Modifizierungen des Prüfungsurteils im Bestätigungsvermerk (IDW EPS 405 n.F. (04.2021)) verabschiedet.

Der IDW Prüfungsstandard wurde redaktionell an das Disclosures Project des International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) und die neuen vom IDW festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA) angepasst. Dies betrifft insb. die Übernahme des Anwendungszeitpunkts und der Begrifflichkeiten aus den ISA [DE] sowie die Aufnahme von Verweisen auf die ISA [DE] sowie Anpassungen in der Anlage mit Beispielen für eingeschränkte Bestätigungsvermerke und Versagungsvermerke aufgrund der Entwürfe zur Neufassung der sog. IDW PS 400er-Reihe.

IDW PS 400 n.F., IDW PS 401, IDW PS 405, IDW PS 406, IDW PS 270 n.F. und IDW PS 470 n.F. werden parallel an die neuen GoA angepasst und gemeinsam als Entwürfe veröffentlicht.

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 31.08.2021 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 als IDW Prüfungsstandard im Internet (www.idw.de) unter der Rubrik Verlautbarungen als Download-Angebot zur Verfügung.

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

1.	Einleitung	3
1.1.	Anwendungsbereich.....	3
1.2.	Übereinstimmung mit den International Standards on Auditing (ISA)	3
1.3.	Arten von modifizierten Prüfungsurteilen	3
1.4.	Anwendungszeitpunkt	4
1.5.	Ziel.....	5
1.6.	Definitionen	5
2.	Anforderungen	7

¹ Vorbereitet vom Arbeitskreis „Bestätigungsvermerk“. Verabschiedet vom Hauptfachausschuss (HFA) am 30.11.2017. Redaktionelle Änderungen aufgrund des IAASB Disclosures Projects und der Anpassung an die neuen, vom IDW festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (vgl. ISA [DE] 200, Anlage D.1). Vorbereitet vom Arbeitskreis „Vermerke“, verabschiedet als Entwurf vom HFA am 29.04.2021.

2.1.	Fälle, in denen eine Modifizierung eines Prüfungsurteils erforderlich ist...	7
2.2.	Festlegung der Art der Modifizierung des Prüfungsurteils	7
2.2.1.	Eingeschränktes Prüfungsurteil	7
2.2.2.	Versagtes Prüfungsurteil.....	7
2.2.3.	Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils	8
2.2.4.	Folge eines von den gesetzlichen Vertretern nach Auftragsannahme auferlegten Prüfungshemmnisses	8
2.2.5.	Sonstige Überlegungen in Bezug auf ein versagtes Prüfungsurteil oder eine Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils.....	9
2.3.	Form und Inhalt des Bestätigungsvermerks bei modifiziertem Prüfungsurteil.....	9
2.3.1.	Überschrift des Bestätigungsvermerks.....	9
2.3.2.	Überschriften zum Vermerk über die Prüfung des Abschlusses und ggf. des Lageberichts und zu sonstigen gesetzlichen und anderen rechtlichen Anforderungen	9
2.3.3.	Überschrift zum Abschnitt „Prüfungsurteil“	10
2.3.4.	Formulierung des modifizierten Prüfungsurteils	11
2.3.5.	Grundlage für das Prüfungsurteil	15
2.3.6.	Beschreibung der Verantwortung des Abschlussprüfers, wenn der Abschlussprüfer die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils erklärt... 17	
2.3.7.	Folgen, wenn der Abschlussprüfer die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum Abschluss erklärt	18
2.4.	Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen	19
3.	Anwendungshinweise und sonstige Erläuterungen.....	19
Anlage: Beispiele für eingeschränkte Bestätigungsvermerke und Versagungsvermerke		26
1.	Eingeschränkter Bestätigungsvermerk mit eingeschränktem Prüfungsurteil zum Jahresabschluss aufgrund wesentlicher falscher Darstellungen im Jahresabschluss, ohne Auswirkungen auf die sachgerechte Gesamtdarstellung	26
2.	Eingeschränkter Bestätigungsvermerk mit eingeschränktem Prüfungsurteil zum Jahresabschluss und mit eingeschränktem Prüfungsurteil zum Lagebericht aufgrund wesentlicher falscher Darstellungen im Jahresabschluss mit Auswirkungen auf die sachgerechte Gesamtdarstellung	30
3.	Eingeschränkter Bestätigungsvermerk mit eingeschränktem Prüfungsurteil zum Lagebericht aufgrund wesentlicher falscher Darstellungen im Lagebericht.....	34
4.	Eingeschränkter Bestätigungsvermerk mit Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum Lagebericht	37
5.	Eingeschränkter Bestätigungsvermerk mit eingeschränktem Prüfungsurteil zum Jahresabschluss und mit eingeschränktem Prüfungsurteil zum Lagebericht aufgrund von Prüfungshemmnissen	41
6.	Versagungsvermerk aufgrund einer gesetzlichen Abschlussprüfung, die ggf. unter ergänzender Beachtung der ISA durchgeführt wurde, im Falle von Einwendungen i.S. von Tz. 7 a).....	45
7.	Versagungsvermerk aufgrund einer gesetzlichen Abschlussprüfung, die ggf. unter ergänzender Beachtung der ISA durchgeführt wurde, im Falle eines Prüfungshemmnisses.....	50

1. Einleitung

1.1. Anwendungsbereich

- 1 Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) legt in diesem *IDW Prüfungsstandard* die Berufsauffassung dar, nach der Wirtschaftsprüfer als Abschlussprüfer unbeschadet ihrer Eigenverantwortlichkeit einen Bestätigungsvermerk erteilen, wenn eine Modifizierung des Prüfungsurteils zu einem oder mehreren Prüfungsgegenständen erforderlich ist. Für diese Fälle behandelt dieser *IDW Prüfungsstandard* die Auswirkungen auf Form und Inhalt des Bestätigungsvermerks. Im Übrigen gelten die Anforderungen an den Bestätigungsvermerk des *IDW EPS 400 n.F. (04.2021)*.² Neben Ziel (Abschn. 1.5.), Definitionen (Abschn. 1.6.) und Anforderungen (Abschn. 2.1. – 2.4.) enthält dieser *IDW Prüfungsstandard* Anwendungshinweise und sonstige Erläuterungen (Tz. A1 ff.) sowie als Anlage beigefügte Formulierungsbeispiele für Bestätigungs- bzw. Versagungsvermerke.³

1.2. Übereinstimmung mit den International Standards on Auditing (ISA)

- 2 Dieser *IDW Prüfungsstandard* setzt ISA 705 (Revised)⁴ unter Berücksichtigung der deutschen gesetzlichen Besonderheiten sowie der Regelungen der EU-Abschlussprüferverordnung⁵ (im Folgenden EU-APrVO) um.
- 3 In Übereinstimmung mit § 322 Abs. 4 Satz 2 HGB darf ein Vermerk mit einem versagten Prüfungsurteil zum Abschluss bzw. mit der Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum Abschluss nicht mehr als „Bestätigungsvermerk“ bezeichnet werden. Für einen solchen Vermerk ist der Begriff „Versagungsvermerk“ zu verwenden. Die ISA sehen anstelle dessen in allen Fällen einen einheitlichen, neutralen Begriff „Vermerk des unabhängigen Abschlussprüfers“ vor.

1.3. Arten von modifizierten Prüfungsurteilen

- 4 Dieser *IDW Prüfungsstandard* sieht drei Arten von modifizierten Prüfungsurteilen vor: das eingeschränkte Prüfungsurteil, das versagte Prüfungsurteil und die Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils. Die Entscheidung, welche Art von modifiziertem Prüfungsurteil angemessen ist, ist abhängig von
- a) der Art des Sachverhalts, der zu der Modifizierung führt, d.h.

² Vgl. *Entwurf einer Neufassung des IDW Prüfungsstandards: Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Bestätigungsvermerks (IDW EPS 400 n.F. (04.2021))* (Stand: 29.04.2021).

³ Die Anwendungshinweise und sonstigen Erläuterungen (einschließlich Anlage) enthalten weiterführende Hinweise zu den Anforderungen dieses Standards sowie zu deren Umsetzung. Insbesondere können sie a) genauer erläutern, was eine Anforderung bedeuten oder abdecken soll, b) Beispiele für Prüfungshandlungen enthalten, die unter den gegebenen Umständen geeignet sein können. Obwohl solche erläuternden Hinweise keine Anforderung darstellen, sind sie für die richtige Anwendung der Anforderungen dieses *IDW Prüfungsstandards* relevant.

⁴ ISA 705 (Revised) „Modifications to the Opinion in the Independent Auditor’s Report“.

⁵ Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission, ABl. EU Nr. L 158 vom 27.05.2014, S. 77; L 170 vom 11.06.2014, S. 66.

- i. ob der Abschluss wesentliche falsche Darstellungen enthält, oder – bei fehlender Möglichkeit, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen – wesentliche falsche Darstellungen enthalten kann,
bzw.
 - ii. ob der Lagebericht insgesamt nicht bzw. nur mit Ausnahmen in allen wesentlichen Belangen den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen entspricht, d.h. ob der Lagebericht
 - a. insgesamt kein zutreffendes bzw. nur mit Ausnahmen ein zutreffendes Bild von der Lage der Gesellschaft vermittelt sowie
 - b. insgesamt nicht bzw. nur mit Ausnahmen in allen wesentlichen Belangen
 - ba. in Einklang mit dem Abschluss steht,
 - bb. den deutschen gesetzlichen Vorschriften entspricht und
 - bc. die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend darstellt,
 - c. oder – bei fehlender Möglichkeit, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen – möglicherweise insgesamt nicht bzw. nur mit Ausnahmen in allen wesentlichen Belangen den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen entsprichtbzw.
 - iii. ob ein sonstiger Prüfungsgegenstand, über den im Bestätigungsvermerk ein gesondertes Prüfungsurteil abzugeben ist⁶, insgesamt nicht bzw. nur mit Ausnahmen in allen wesentlichen Belangen den maßgebenden gesetzlichen Vorschriften entspricht, oder – bei fehlender Möglichkeit, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen – möglicherweise insgesamt nicht bzw. nur mit Ausnahmen in allen wesentlichen Belangen entspricht,
- und
- b) der vom Abschlussprüfer vorgenommenen Beurteilung, ob die Auswirkungen oder möglichen Auswirkungen des Sachverhalts, der zu der Modifizierung führt, auf den Abschluss bzw. den Lagebericht bzw. den sonstigen Prüfungsgegenstand umfassend sind (vgl. Tz. A1).

1.4. Anwendungszeitpunkt

- 5 Der *IDW Prüfungsstandard* gilt erstmals für die Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume, die am oder nach dem 15.12.2021 beginnen, mit Ausnahme von Rumpfgeschäftsjahren, die vor dem 31.12.2022 enden.

⁶ Vgl. *IDW EPS 400 n.F. (04.2021)*, Tz. 22.

1.5. Ziel

- 6 Das Ziel des Abschlussprüfers ist es, ein sachgerecht modifiziertes und klar formuliertes Prüfungsurteil zum Abschluss und – sofern einschlägig – zum Lagebericht bzw. zu den sonstigen Prüfungsgegenständen abzugeben, wenn er
- a) auf der Grundlage der erlangten Prüfungsnachweise zu dem Schluss gelangt, dass
 - i. der Abschluss als Ganzes wesentliche falsche Darstellungen enthält bzw.
 - ii. der Lagebericht insgesamt nicht bzw. nur mit Ausnahmen in allen wesentlichen Belangen den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen entspricht (vgl. Tz. 4 a) ii.) bzw.
 - iii. ein sonstiger Prüfungsgegenstand nicht bzw. nur mit Ausnahmen in allen wesentlichen Belangen den maßgebenden gesetzlichen Vorschriften entspricht,oder
 - b) nicht in der Lage ist, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen, um das unter a) Beschriebene festzustellen.

1.6. Definitionen

- 7 Die folgenden Begriffe haben für Zwecke dieses *IDW Prüfungsstandards* die nachstehende Bedeutung:
- a) *Einwendung*: Schlussfolgerung des Abschlussprüfers auf der Grundlage der erlangten Prüfungsnachweise, dass
 - i. der Abschluss als Ganzes falsche Darstellungen enthält, die einzeln oder kumuliert wesentlich sind, bzw.
 - ii. der Lagebericht insgesamt nicht bzw. nur mit Ausnahmen in allen wesentlichen Belangen den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen entspricht (vgl. Tz. 4 a) ii.) bzw.
 - iii. ein sonstiger Prüfungsgegenstand nicht bzw. nur mit Ausnahmen in allen wesentlichen Belangen den maßgebenden gesetzlichen Vorschriften entspricht.
 - b) *Falsche Darstellung im Abschluss*: Eine Abweichung zwischen dem/der im Abschluss abgebildeten Betrag, Ausweis, Darstellung oder Angabe eines/einer Abschlusspostens/-angabe und dem/der für den/die Abschlussposten/-angabe zur Übereinstimmung mit den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen erforderlichen Betrag, Ausweis, Darstellung oder Angabe. Falsche Darstellungen können aus Irrtümern oder aus dolosen Handlungen resultieren (vgl. Tz. A2).

Wenn der Abschlussprüfer ein Prüfungsurteil darüber abgibt, ob der Abschluss in allen wesentlichen Belangen insgesamt sachgerecht dargestellt ist oder ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt, umfassen falsche Darstellungen auch solche Anpassungen von Beträgen, Ausweis, Darstellungen oder Angaben, die nach der

Beurteilung des Abschlussprüfers notwendig sind, damit der Abschluss in allen wesentlichen Belangen insgesamt sachgerecht dargestellt ist oder ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt.⁷

- c) *Falsche Darstellung im Lagebericht*: Abweichung zwischen dem Betrag, der Darstellung oder der Angabe eines im Lagebericht abgebildeten Sachverhalts und dem Betrag, der Darstellung oder der Angabe, der/die in Übereinstimmung mit den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen für den Sachverhalt erforderlich ist. Zu den falschen Darstellungen gehören auch unterlassene Angaben. Falsche Darstellungen können aus Irrtümern oder aus dolosen Handlungen resultieren.⁸
- d) *Falsche Darstellung in einem sonstigen Prüfungsgegenstand*: Abweichung zwischen dem Betrag, der Darstellung oder der Angabe eines in einem sonstigen Prüfungsgegenstand abgebildeten Sachverhalts und dem Betrag, der Darstellung oder der Angabe, der/die in Übereinstimmung mit den maßgebenden gesetzlichen Vorschriften, sowie, sofern einschlägig, mit diese ergänzenden Grundsätzen, für den Sachverhalt erforderlich ist. Zu den falschen Darstellungen gehören auch unterlassene Angaben. Falsche Darstellungen können aus Irrtümern oder aus dolosen Handlungen resultieren.
- e) *Lagebericht*: Lagebericht nach §§ 289 bis 289f HGB bzw. Konzernlagebericht nach §§ 315 bis 315d HGB.
- f) *Modifiziertes Prüfungsurteil*: Ein eingeschränktes Prüfungsurteil, ein versagtes Prüfungsurteil oder eine Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zu einem Abschluss, zu einem Lagebericht bzw. zu einem sonstigen Prüfungsgegenstand.
- g) *Prüfungshemmnis*: Schlussfolgerung des Abschlussprüfers, dass er nach Ausschöpfung aller angemessenen Möglichkeiten zur Klärung des Sachverhalts nicht in der Lage ist, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen, um festzustellen, ob eine Einwendung zu erheben ist.
- h) *Sonstige Prüfungsgegenstände*: Informationen bzw. Sachverhalte (über die im Abschluss und Lagebericht enthaltenen hinaus), zu denen nach gesetzlichen Vorschriften im Bestätigungsvermerk ein gesondertes Prüfungsurteil abzugeben oder über die im Prüfungsbericht zu berichten ist.
- i) *Umfassend*: Ein Begriff, der im Zusammenhang mit falschen Darstellungen bzw. mit der Nichtentsprechung mit den maßgebenden gesetzlichen Vorschriften verwendet wird. Dieser Begriff dient der Beschreibung der Auswirkung oder der möglichen Auswirkung auf den Abschluss, den Lagebericht bzw. die sonstigen Prüfungsgegenstände.
Umfassende Auswirkungen auf den Abschluss, den Lagebericht bzw. die sonstigen Prüfungsgegenstände sind solche, die nach der Beurteilung des Abschlussprüfers
 - i. nicht auf bestimmte Bestandteile, Konten oder Posten der Finanzaufstellungen⁹ bzw. nicht auf bestimmte Informationskategorien, ggf. Angabegruppen oder

⁷ Vgl. ISA [DE] 450 „Beurteilung der während der Abschlussprüfung identifizierten falschen Darstellungen“, Tz. 4 (a).

⁸ Vgl. hierzu *IDW Prüfungsstandard: Prüfung des Lageberichts im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 350 n.F.)* (Stand: 12.12.2017), Tz. 20 h).

⁹ Vgl. ISA [DE] 200 „Übergeordnete Ziele des unabhängigen Prüfers und Grundsätze einer Prüfung in Übereinstimmung mit den International Standards on Auditing“, Tz. 13 (f).

- ggf. Angaben des Lageberichts bzw. Teilbereiche der sonstigen Prüfungsgegenstände abgrenzbar sind,
- ii. auch wenn sie abgrenzbar sind, einen erheblichen Teil des Abschlusses, des Lageberichts bzw. der sonstigen Prüfungsgegenstände betreffen oder betreffen könnten, oder
 - iii. in Bezug auf Angaben grundlegend für das Verständnis des Abschlusses, des Lageberichts bzw. der sonstigen Prüfungsgegenstände durch die Adressaten sind, sodass eine Einschränkung des jeweiligen Prüfungsurteils nicht ausreichend ist.
- 8 Für die Zwecke dieses *IDW Prüfungsstandards* umfasst der Begriff „Unternehmen“ nicht nur Unternehmen im rechtlichen Sinne, sondern auch Konzerne und andere Einheiten (vgl. Tz. A3).

2. Anforderungen

2.1. Fälle, in denen eine Modifizierung eines Prüfungsurteils erforderlich ist

- 9 Der Abschlussprüfer hat ein Prüfungsurteil im Bestätigungsvermerk zu modifizieren, wenn
- a) eine Einwendung zu erheben ist (vgl. Tz. A4–A11) oder
 - b) ein Prüfungshemmnis vorliegt (vgl. Tz. A12–A17).

2.2. Festlegung der Art der Modifizierung des Prüfungsurteils

2.2.1. Eingeschränktes Prüfungsurteil

- 10 Der Abschlussprüfer hat ein eingeschränktes Prüfungsurteil abzugeben, wenn
- a) er nach Erlangung ausreichender geeigneter Prüfungsnachweise zu dem Schluss gelangt, dass Einwendungen i.S. von Tz. 7 a) gegen den Abschluss, den Lagebericht bzw. einen sonstigen Prüfungsgegenstand wesentlich, aber nicht umfassend sind, oder
 - b) er im Fall von Prüfungshemmnissen zu dem Schluss gelangt, dass deren mögliche Auswirkungen auf den Abschluss, den Lagebericht bzw. einen sonstigen Prüfungsgegenstand wesentlich, aber nicht umfassend sind.
- 11 Wird ein eingeschränktes Prüfungsurteil zu einem Abschluss erteilt, der nach Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung¹⁰ aufzustellen ist, hat der Abschlussprüfer zu würdigen, ob der dafür ursächliche Sachverhalt ausschließlich die Ordnungsmäßigkeit des Abschlusses berührt oder auch das durch den Abschluss vermittelte Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (vgl. dazu Tz. 27 und 28).

2.2.2. Versagtes Prüfungsurteil

- 12 Der Abschlussprüfer hat ein versagtes Prüfungsurteil abzugeben, wenn er nach Erlangung ausreichender geeigneter Prüfungsnachweise zu dem Schluss gelangt, dass Einwendungen

¹⁰ Vgl. *IDW EPS 400 n.F. (04.2021)*, Tz. 10 d) a.

gegen den Abschluss, den Lagebericht bzw. einen sonstigen Prüfungsgegenstand nicht nur wesentlich, sondern auch umfassend sind.

2.2.3. Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils

- 13 Der Abschlussprüfer hat die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zu erklären, wenn er zu dem Schluss gelangt, dass die möglichen Auswirkungen von Prüfungshemmnissen nicht nur wesentlich, sondern auch umfassend sein könnten.
- 14 In sehr seltenen mit mehreren Unsicherheiten verbundenen Fällen hat der Abschlussprüfer die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zu erklären, wenn er zu dem Schluss gelangt, dass es ihm – obwohl ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu jeder einzelnen Unsicherheit erlangt wurden – aufgrund der möglichen Wechselwirkungen zwischen den Unsicherheiten und deren möglicher kumulativer Auswirkung auf den Abschluss, den Lagebericht bzw. die sonstigen Prüfungsgegenstände nicht möglich ist, ein Prüfungsurteil zum Abschluss, zum Lagebericht bzw. zu den sonstigen Prüfungsgegenständen zu bilden.

2.2.4. Folge eines von den gesetzlichen Vertretern nach Auftragsannahme auferlegten Prüfungshemmnisses

- 15 Wenn dem Abschlussprüfer von den gesetzlichen Vertretern nach der Auftragsannahme Aufklärungen und Nachweise verweigert werden, d.h. ein Prüfungshemmnis auferlegt wird, und dies nach Einschätzung des Abschlussprüfers wahrscheinlich zu einer Modifizierung eines Prüfungsurteils führt, hat der Abschlussprüfer die gesetzlichen Vertreter aufzufordern, dieses Prüfungshemmnis zu beseitigen.

Entsprechendes gilt für den Fall, dass dem Abschlussprüfer pflichtwidrig kein Abschluss, Lagebericht oder sonstiger Prüfungsgegenstand vorgelegt wird.

- 16 Wenn sich die gesetzlichen Vertreter weigern, das von ihnen auferlegte Prüfungshemmnis zu beseitigen, hat der Abschlussprüfer den Sachverhalt den für die Überwachung Verantwortlichen mitzuteilen – es sei denn, alle für die Überwachung Verantwortlichen sind in die Geschäftsführung des Unternehmens eingebunden¹¹ – und festzustellen, ob es möglich ist, alternative Prüfungshandlungen durchzuführen, um ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen.
- 17 Wenn der Abschlussprüfer nicht in der Lage ist, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen, hat er zu entscheiden, ob er:
 - a) das Prüfungsurteil nach Tz. 10 b) oder Tz. 13 modifiziert, oder
 - b) sofern rechtlich möglich, den Auftrag kündigt bzw. eine Auftragsaufhebung vereinbart (vgl. Tz. A18–A19).
- 18 Wenn der Abschlussprüfer den Auftrag aus Rechtsgründen nicht kündigen darf, ihm aber pflichtwidrig kein Abschluss, Lagebericht oder sonstiger Prüfungsgegenstand vorgelegt wird, hat der Abschlussprüfer diesbezüglich die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zu erklären.

¹¹ Vgl. Entwurf einer Neufassung des IDW Prüfungsstandards: Grundsätze für die Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen (IDW EPS 470 n.F. (04.2021)) (Stand: 29.04.2021), Tz. 18.

- 19 Wenn der Abschlussprüfer den Auftrag kündigt bzw. eine Auftragsaufhebung vereinbart (vgl. Tz. 17 b)), hat er – unbeschadet der gesetzlichen Berichterstattungs- und Informationspflichten gemäß § 318 Abs. 6 und Abs. 8 HGB¹² – zuvor den für die Überwachung Verantwortlichen die Gründe für die Kündigung oder die Aufhebung sowie sämtliche Sachverhalte mitzuteilen, die zu einer Modifizierung eines Prüfungsurteils aufgrund von Einwendungen geführt hätten.

2.2.5. Sonstige Überlegungen in Bezug auf ein versagtes Prüfungsurteil oder eine Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils

- 20 Wenn der Abschlussprüfer es für notwendig hält, das Prüfungsurteil zu einem Abschluss zu versagen oder dessen Nichtabgabe zu erklären, darf der Versagungsvermerk nicht mit Bezug auf dieselben Rechnungslegungsgrundsätze auch ein nicht modifiziertes Prüfungsurteil zu einer einzelnen Finanzaufstellung oder zu einzelnen oder mehreren bestimmten Bestandteilen, Konten oder Posten einer Finanzaufstellung oder Angaben in diesem Abschluss enthalten. Die Einbeziehung eines solchen nicht modifizierten Prüfungsurteils in denselben Versagungsvermerk unter diesen Umständen würde dem versagten Prüfungsurteil oder der Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum Abschluss als Ganzes widersprechen.

Ein entsprechendes Verbot zur Abgabe von Teilurteilen in demselben Bestätigungsvermerk gilt für den Lagebericht hinsichtlich bestimmter Informationskategorien, Angabegruppen oder Angaben¹³ sowie für sonstige Prüfungsgegenstände hinsichtlich abgrenzbarer Teilbereiche.

2.3. Form und Inhalt des Bestätigungsvermerks bei modifiziertem Prüfungsurteil

2.3.1. Überschrift des Bestätigungsvermerks

- 21 Wird zum Abschluss ein versagtes Prüfungsurteil oder eine Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils abgegeben, ist der Bestätigungsvermerk in Übereinstimmung mit § 322 Abs. 4 Satz 2 HGB nicht mehr als „Bestätigungsvermerk des unabhängigen Abschlussprüfers“, sondern als „Versagungsvermerk des unabhängigen Abschlussprüfers“ zu bezeichnen.

In allen anderen Fällen ist die Überschrift „Bestätigungsvermerk des unabhängigen Abschlussprüfers“ zu verwenden (vgl. Tz. A20).

2.3.2. Überschriften zum Vermerk über die Prüfung des Abschlusses und ggf. des Lageberichts und zu sonstigen gesetzlichen und anderen rechtlichen Anforderungen

- 22 Die Überschriften „Vermerk über die Prüfung des ... [Jahres- / Konzernabschlusses]“ bzw. „Vermerk über die Prüfung des ... [Jahres- / Konzernabschlusses] und des ... [Lageberichts / Konzernlageberichts]“ sowie „Sonstige gesetzliche und andere rechtliche Anforderungen“ bleiben von Modifizierungen unberührt.

¹² Siehe auch § 42 Abs. 3 Berufssatzung WP/vBP.

¹³ Vgl. IDW PS 350 n.F.

2.3.3. Überschrift zum Abschnitt „Prüfungsurteil“

2.3.3.1. Prüfungsurteil zum Abschluss ohne Lagebericht

- 23 Wenn sich die Abschlussprüfung auf einen Abschluss, aber nicht auf einen Lagebericht erstreckt und der Abschlussprüfer das Prüfungsurteil zum Abschluss modifiziert, hat er für den Abschnitt mit dem Prüfungsurteil die entsprechende Überschrift
- a) „Eingeschränktes Prüfungsurteil zum ... [Jahres- / Konzernabschluss]“,
 - b) „Versagtes Prüfungsurteil zum ... [Jahres- / Konzernabschluss]“ bzw.
 - c) „Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum ... [Jahres- / Konzernabschluss]“ zu verwenden (vgl. Tz. A21).

2.3.3.2. Prüfungsurteile zum Abschluss und zum Lagebericht

- 24 Wenn sich die Abschlussprüfung auf einen Abschluss und einen Lagebericht erstreckt und der Abschlussprüfer das Prüfungsurteil zum Abschluss modifiziert, aber nicht zum Lagebericht, hat er für den Abschnitt mit den Prüfungsurteilen die entsprechende Überschrift
- a) „... [Eingeschränktes / Versagtes] Prüfungsurteil zum ... [Jahres- / Konzernabschluss] und Prüfungsurteil zum ... [Lagebericht / Konzernlagebericht]“, bzw.
 - b) „Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum ... [Jahres- / Konzernabschluss] und Prüfungsurteil zum ... [Lagebericht / Konzernlagebericht]“ zu verwenden (vgl. Tz. A21).
- 25 Wenn der Abschlussprüfer das Prüfungsurteil zum Lagebericht, aber nicht das Prüfungsurteil zum Abschluss modifiziert, hat er für den Abschnitt mit den Prüfungsurteilen die entsprechende Überschrift
- a) „Prüfungsurteil zum ... [Jahres- / Konzernabschluss] und ... [eingeschränktes / versagtes] Prüfungsurteil zum ... [Lagebericht / Konzernlagebericht]“, bzw.
 - b) „Prüfungsurteil zum ... [Jahres- / Konzernabschluss] und Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum ... [Lagebericht / Konzernlagebericht]“ zu verwenden (vgl. Tz. A21).
- 26 Wenn sich die Abschlussprüfung auf einen Abschluss und einen Lagebericht erstreckt und der Abschlussprüfer beide Prüfungsurteile modifiziert
- a) in gleicher Weise, hat er für den Abschnitt mit den Prüfungsurteilen die entsprechende Überschrift „Eingeschränkte Prüfungsurteile“, „Versagte Prüfungsurteile“ bzw. „Erklärung der Nichtabgabe von Prüfungsurteilen“ zu verwenden;
 - b) in unterschiedlicher Weise, hat er für den Abschnitt mit den Prüfungsurteilen die entsprechende Überschrift
 - i. „... [Eingeschränktes / Versagtes] Prüfungsurteil zum ... [Jahres- / Konzernabschluss] und ... [versagtes / eingeschränktes] Prüfungsurteil zum ... [Lagebericht / Konzernlagebericht]“, bzw.

- ii. „... [Eingeschränktes / Versagtes] Prüfungsurteil zum ... [Jahres- / Konzernabschluss] und Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum ... [Lagebericht / Konzernlagebericht]“, bzw.
- iii. „Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum [Jahres- / Konzernabschluss] und ... [eingeschränktes / versagtes] Prüfungsurteil zum ... [Lagebericht / Konzernlagebericht]“ zu verwenden (vgl. Tz. A21).

2.3.4. Formulierung des modifizierten Prüfungsurteils

2.3.4.1. Eingeschränktes Prüfungsurteil

- 27 Wenn der Abschlussprüfer aufgrund einer Einwendung ein eingeschränktes Prüfungsurteil zu einem Abschluss abgibt, der in Übereinstimmung mit Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung aufzustellen ist, und der für die Einschränkung ursächliche Sachverhalt lediglich die Ordnungsmäßigkeit des Abschlusses berührt, muss das Prüfungsurteil zum Abschluss lauten:
- „Nach unserer Beurteilung aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse entspricht der beigefügte ... [Jahres- / Konzernabschluss] mit Ausnahme der Auswirkungen des im Abschnitt „Grundlage für ...“ [Formulierung in Übereinstimmung mit Tz. 40 a)] beschriebenen Sachverhalts in allen wesentlichen Belangen den ... [maßgebende Rechnungslegungsgrundsätze]. Der ... [Jahres- / Konzernabschluss] vermittelt unter Beachtung der ... [maßgebende Vorschriften] ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Finanzlage ... [der Gesellschaft / des Konzerns] zum ... [Datum] sowie ... [ihrer / seiner] Ertragslage für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum].“
- 28 Wenn der Abschlussprüfer aufgrund einer Einwendung ein eingeschränktes Prüfungsurteil zu einem Abschluss abgibt, der in Übereinstimmung mit Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung aufzustellen ist, und der für die Einschränkung ursächliche Sachverhalt neben der Ordnungsmäßigkeit auch das durch den Abschluss vermittelte Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage berührt, muss das Prüfungsurteil zum Abschluss lauten:
- „Nach unserer Beurteilung aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse entspricht der beigefügte ... [Jahres- / Konzernabschluss] mit Ausnahme der Auswirkungen des im Abschnitt „Grundlage für ...“ [Formulierung in Übereinstimmung mit Tz. 40 a)] beschriebenen Sachverhalts in allen wesentlichen Belangen den ... [maßgebende Rechnungslegungsgrundsätze] und vermittelt mit Ausnahme dieser Auswirkungen unter Beachtung der ... [maßgebende Vorschriften] ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Finanzlage ... [der Gesellschaft / des Konzerns] zum ... [Datum] sowie ... [ihrer / seiner] Ertragslage für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum].“
- 29 Wenn der Abschlussprüfer aufgrund einer Einwendung ein eingeschränktes Prüfungsurteil zu einem Abschluss abgibt, der in Übereinstimmung mit Rechnungslegungsgrundsätzen zur Ordnungsmäßigkeit¹⁴ aufzustellen ist, muss das Prüfungsurteil zum Abschluss lauten:

¹⁴ Vgl. IDW EPS 400 n.F. (04.2021), Tz. 10 d) b.

„Nach unserer Beurteilung aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse entspricht der beigefügte ... [Jahres- / Konzernabschluss] mit Ausnahme der Auswirkungen des im Abschnitt „Grundlage für ...“ [Formulierung in Übereinstimmung mit Tz. 40 a)] beschriebenen Sachverhalts in allen wesentlichen Belangen den ... [maßgebende Rechnungslegungsgrundsätze].“

- 30 Wenn der Abschlussprüfer aufgrund einer Einwendung ein eingeschränktes Prüfungsurteil zum Lagebericht abgibt, muss das Prüfungsurteil zum Lagebericht lauten:

„Nach unserer Beurteilung aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse vermittelt der beigefügte ... [Lagebericht / Konzernlagebericht] mit Ausnahme der Auswirkungen des im Abschnitt „Grundlage für ...“ [Formulierung in Übereinstimmung mit Tz. 40 a)] beschriebenen Sachverhalts insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage ... [der Gesellschaft / des Konzerns]. In allen wesentlichen Belangen, mit Ausnahme der Auswirkungen dieses Sachverhalts, steht ... [[der / dieser] Lagebericht / Konzernlagebericht]] in Einklang mit ... [dem / einem den gesetzlichen Vorschriften entsprechenden] ... [Jahres- / Konzernabschluss], entspricht den deutschen gesetzlichen Vorschriften und stellt die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend dar.“

- 31 Wenn die Einschränkung aus einem Prüfungshemmnis resultiert, muss der Abschlussprüfer für das eingeschränkte Prüfungsurteil zum Abschluss oder zum Lagebericht anstatt der Formulierung „mit Ausnahme der Auswirkungen“ die Formulierung „mit Ausnahme der möglichen Auswirkungen des im Abschnitt ‚Grundlage für ...‘ beschriebenen Sachverhalts“ bzw. „mit Ausnahme dieser möglichen Auswirkungen“ verwenden (vgl. Tz. A22).

- 32 Wenn § 322 Abs. 3 Satz 1 HGB für den Bestätigungsvermerk gesetzlich vorgeschrieben ist bzw. ein dem gesetzlichen Bestätigungsvermerk nachgebildeter Bestätigungsvermerk erteilt wird (d.h. die Prüfung nach §§ 317 ff. HGB durchgeführt wird), hat der Abschnitt zum Prüfungsurteil bzw. zu den Prüfungsurteilen in den unter a) bis d) genannten Fällen außerdem jeweils folgende weitere Aussage zu enthalten:

- a) Wird das Prüfungsurteil zum Abschluss eingeschränkt und erstreckt sich die Abschlussprüfung nicht auf einen Lagebericht:

„Gemäß § 322 Abs. 3 Satz 1 HGB erklären wir, dass unsere Prüfung mit Ausnahme der genannten Einschränkung(en) des Prüfungsurteils zum ... [Jahres- / Konzernabschluss] zu keinen Einwendungen gegen die Ordnungsmäßigkeit des ... [Jahres- / Konzernabschlusses] geführt hat.“

- b) Wird das Prüfungsurteil zum Abschluss eingeschränkt, aber das Prüfungsurteil zum Lagebericht nicht modifiziert:

„Gemäß § 322 Abs. 3 Satz 1 HGB erklären wir, dass unsere Prüfung mit Ausnahme der genannten Einschränkung(en) des Prüfungsurteils zum ... [Jahres- / Konzernabschluss] zu keinen Einwendungen gegen die Ordnungsmäßigkeit des ... [Jahres- / Konzernabschlusses] und des ... [Lageberichts / Konzernlageberichts] geführt hat.“

- c) Wird das Prüfungsurteil zum Lagebericht eingeschränkt, aber das Prüfungsurteil zum Abschluss nicht modifiziert:

„Gemäß § 322 Abs. 3 Satz 1 HGB erklären wir, dass unsere Prüfung mit Ausnahme der genannten Einschränkung(en) des Prüfungsurteils zum ... [Lagebericht / Konzernlagebericht] zu keinen Einwendungen gegen die Ordnungsmäßigkeit des ... [Jahres- / Konzernabschlusses] und des ... [Lageberichts / Konzernlageberichts] geführt hat.“

- d) Werden sowohl das Prüfungsurteil zum Abschluss als auch zum Lagebericht eingeschränkt:

„Gemäß § 322 Abs. 3 Satz 1 HGB erklären wir, dass unsere Prüfung mit Ausnahme der genannten Einschränkungen der Prüfungsurteile zum ... [Jahres- / Konzernabschluss] und zum ... [Lagebericht / Konzernlagebericht] zu keinen Einwendungen gegen die Ordnungsmäßigkeit des ... [Jahres- / Konzernabschlusses] und des ... [Lageberichts / Konzernlageberichts] geführt hat.“

Die sonstigen Fälle mit der Einschränkung eines der Prüfungsurteile zum Abschluss oder Lagebericht sind entsprechend zu formulieren.

2.3.4.2. Versagtes Prüfungsurteil

- 33 Wenn der Abschlussprüfer ein versagtes Prüfungsurteil zu einem Abschluss abgibt, der in Übereinstimmung mit Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung aufzustellen ist, muss das Prüfungsurteil zum Abschluss lauten:

„Nach unserer Beurteilung aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse entspricht der beigefügte ... [Jahres- / Konzernabschluss] wegen der Bedeutung des im Abschnitt „Grundlage für ...“ [*Formulierung in Übereinstimmung mit Tz. 40 a*)] beschriebenen Sachverhalts nicht den ... [*maßgebende Rechnungslegungsgrundsätze*] und vermittelt kein unter Beachtung der [*maßgebende Vorschriften*] den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Finanzlage ... [der Gesellschaft / des Konzerns] zum ... [Datum] sowie ... [ihrer / seiner] Ertragslage für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum].“

- 34 Wenn der Abschlussprüfer ein versagtes Prüfungsurteil zu einem Abschluss abgibt, der in Übereinstimmung mit Rechnungslegungsgrundsätzen zur Ordnungsmäßigkeit aufzustellen ist, muss das Prüfungsurteil zum Abschluss lauten:

„Nach unserer Beurteilung aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse entspricht der beigefügte ... [Jahres- / Konzernabschluss] wegen der Bedeutung des im Abschnitt „Grundlage für ...“ [*Formulierung in Übereinstimmung mit Tz. 40 a*)] beschriebenen Sachverhalts nicht den ... [*maßgebende Rechnungslegungsgrundsätze*].“

- 35 Wenn der Abschlussprüfer ein versagtes Prüfungsurteil zum Lagebericht abgibt, muss das Prüfungsurteil zum Lagebericht lauten:

„Nach unserer Beurteilung aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse vermittelt der beigefügte... [Lagebericht / Konzernlagebericht] wegen der Bedeutung des im Abschnitt „Grundlage für ...“ [*Formulierung in Übereinstimmung mit Tz. 40 a*)] beschriebenen Sachverhalts insgesamt kein zutreffendes Bild von der Lage ... [der Gesellschaft / des Konzerns], steht nicht in Einklang mit einem den gesetzlichen Vorschriften entsprechenden ... [Jahres- / Konzernabschluss], entspricht nicht den gesetzlichen Vorschriften und stellt die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung nicht zutreffend dar.“

- 36 Wenn § 322 Abs. 3 Satz 1 HGB für den Bestätigungsvermerk gesetzlich vorgeschrieben ist bzw. ein dem gesetzlichen Bestätigungsvermerk nachgebildeter Bestätigungsvermerk erteilt wird (d.h. die Prüfung nach §§ 317 ff. HGB durchgeführt wird), hat der Abschnitt zum Prüfungsurteil bzw. zu den Prüfungsurteilen außerdem folgende weitere Aussage zu enthalten:
- a) wird das Prüfungsurteil zum Abschluss versagt und erstreckt sich die Abschlussprüfung nicht auf einen Lagebericht:
„Gemäß § 322 Abs. 3 Satz 1 HGB erklären wir, dass unsere Prüfung zu den genannten Einwendungen gegen die Ordnungsmäßigkeit des ... [Jahres- / Konzernabschlusses] geführt hat, und versagen daher den Bestätigungsvermerk.“
 - b) werden sowohl das Prüfungsurteil zum Abschluss als auch zum Lagebericht versagt:
„Gemäß § 322 Abs. 3 Satz 1 HGB erklären wir, dass unsere Prüfung zu den genannten Einwendungen gegen die Ordnungsmäßigkeit des ... [Jahres- / Konzernabschlusses] und des ... [Lageberichts / Konzernlageberichts] geführt hat, und versagen daher den Bestätigungsvermerk.“
 - c) wird das Prüfungsurteil zum Abschluss nicht modifiziert und wird das Prüfungsurteil zum Lagebericht versagt:
„Gemäß § 322 Abs. 3 Satz 1 HGB erklären wir, dass unsere Prüfung zu keinen Einwendungen gegen die Ordnungsmäßigkeit des ... [Jahres- / Konzernabschlusses] geführt hat. Ferner erklären wir, dass unsere Prüfung zu den genannten Einwendungen gegen die Ordnungsmäßigkeit des ... [Lageberichts / Konzernlageberichts] geführt hat.“
 - d) wird das Prüfungsurteil zum Abschluss eingeschränkt und wird das Prüfungsurteil zum Lagebericht versagt:
„Gemäß § 322 Abs. 3 Satz 1 HGB erklären wir, dass unsere Prüfung mit Ausnahme der genannten Einschränkung(en) des Prüfungsurteils zum ... [Jahres- / Konzernabschluss] zu keinen Einwendungen gegen die Ordnungsmäßigkeit des ... [Jahres- / Konzernabschlusses] geführt hat. Ferner erklären wir, dass unsere Prüfung zu den genannten Einwendungen gegen die Ordnungsmäßigkeit des ... [Lageberichts / Konzernlageberichts] geführt hat.“

Die sonstigen Fälle mit der Versagung eines der Prüfungsurteile zum Abschluss oder Lagebericht sind entsprechend zu formulieren.

2.3.4.3. Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils

- 37 Wenn der Abschlussprüfer aufgrund eines Prüfungshemmnisses die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum Abschluss erklärt, hat der Abschlussprüfer (vgl. Tz. A23)
- a) zu erklären, dass er kein Prüfungsurteil zum [sofern vorhanden: beigefügten] Abschluss abgibt,
 - b) zu erklären, dass er aufgrund der Bedeutung des im Abschnitt „Grundlage für ...“ [Formulierung in Übereinstimmung mit Tz. 40 a)] beschriebenen Sachverhalts nicht in der Lage gewesen ist, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise als Grundlage für ein Prüfungsurteil zum Abschluss zu erlangen, und
 - c) die in IDW EPS 400 n.F. (04.2021), Tz. 36 b) geforderte Erklärung anzupassen und zu erklären, dass der Abschlussprüfer mit der Prüfung des Abschlusses beauftragt war.

- 38 Wenn der Abschlussprüfer aufgrund eines Prüfungshemmnisses die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum Lagebericht erklärt, hat der Abschlussprüfer
- zu erklären, dass er kein Prüfungsurteil zum [sofern vorhanden: beigefügten] Lagebericht abgibt,
 - zu erklären, dass er aufgrund der Bedeutung des im Abschnitt „Grundlage für ...“ [Formulierung in Übereinstimmung mit Tz. 40 a)] beschriebenen Sachverhalts nicht in der Lage gewesen ist, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise als Grundlage für ein Prüfungsurteil zum Lagebericht zu erlangen, und
 - die in IDW EPS 400 n.F. (04.2021), Tz. 42 b) geforderte Erklärung anzupassen und zu erklären, dass der Abschlussprüfer mit der Prüfung des Lageberichts beauftragt war.
- 39 In Fällen, in denen die Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum Abschluss oder zum Lagebericht mit einem eingeschränkten oder versagten bzw. nicht modifizierten Prüfungsurteil zum Abschluss oder zum Lagebericht kombiniert wird, richtet sich die Formulierung des eingeschränkten oder versagten bzw. nicht modifizierten Prüfungsurteils nach den Anforderungen dieses IDW Prüfungsstandards bzw. des IDW EPS 400 n.F. (04.2021).

2.3.5. Grundlage für das Prüfungsurteil

- 40 Wenn der Abschlussprüfer das Prüfungsurteil zum Abschluss oder ggf. zum Lagebericht modifiziert, hat er zusätzlich zu den in IDW EPS 400 n.F. (04.2021) geforderten Bestandteilen
- die in IDW EPS 400 n.F. (04.2021), Tz. 46 bzw. Tz. 48 geforderte Überschrift „Grundlage für das Prüfungsurteil“ bzw. „Grundlage für die Prüfungsurteile“ in Einklang mit der nach Tz. 23–26 geforderten Überschrift anzupassen, und
 - innerhalb dieses Abschnitts eine Beschreibung des Sachverhalts aufzunehmen, der Anlass zu der Modifizierung gegeben hat.
- 41 Wenn der Abschluss nach Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung aufzustellen ist und wesentliche falsche quantitative Darstellungen enthält, die die sachgerechte Gesamtdarstellung betreffen, hat der Abschlussprüfer in den Abschnitt mit der Beschreibung der Grundlage für das Prüfungsurteil
- eine Beschreibung der falschen Darstellungen im Abschluss und
 - eine Quantifizierung der Auswirkungen der falschen Darstellungen auf den Abschluss, sofern dies erforderlich ist, um die Tragweite der Modifizierung im Bestätigungsvermerk zu verdeutlichen, und dies praktisch durchführbar ist,

aufzunehmen. Wenn eine Quantifizierung der Auswirkungen praktisch nicht durchführbar, aber nach dem Vorstehenden erforderlich ist, hat der Abschlussprüfer dies in diesem Abschnitt darzulegen (vgl. Tz. A24).

Wenn die falschen quantitativen Darstellungen die sachgerechte Gesamtdarstellung nicht betreffen, hat der Abschlussprüfer in den Abschnitt mit der Beschreibung der Grundlage für das Prüfungsurteil lediglich eine Beschreibung der falschen Darstellungen aufzunehmen.

- 42 Wenn der Abschluss nach Rechnungslegungsgrundsätzen zur Ordnungsmäßigkeit aufzustellen ist und wesentliche falsche quantitative Darstellungen enthält, hat der Abschlussprüfer in den Abschnitt mit der Beschreibung der Grundlage für das Prüfungsurteil eine Beschreibung

- der Auswirkungen der falschen Darstellungen auf den Abschluss aufzunehmen und, soweit praktisch durchführbar, diese zu quantifizieren.
- 43 Wenn der Abschluss wesentliche falsche qualitative Darstellungen enthält, hat der Abschlussprüfer im Abschnitt mit der Beschreibung der Grundlage für das Prüfungsurteil deren Fehlerhaftigkeit zu erläutern.
- 44 Die Tz. 42 und 43 gelten entsprechend auch für Modifizierungen des Prüfungsurteils zum Lagebericht aufgrund von Einwendungen.
- 45 Wenn ein Abschluss, der nach Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung aufzustellen ist, wesentliche erforderliche Angaben nicht enthält, hat der Abschlussprüfer
- a) die Unterlassung mit den für die Überwachung Verantwortlichen zu erörtern,
 - b) im Abschnitt mit der Beschreibung der Grundlage für das Prüfungsurteil des Bestätigungsvermerks die Art der unterlassenen Informationen zu beschreiben und
 - c) die unterlassenen Angaben in den Abschnitt mit der Beschreibung der Grundlage für das Prüfungsurteil aufzunehmen, sofern
 - i. diese die sachgerechte Gesamtdarstellung betreffen und ihre Angabe erforderlich ist, um die Tragweite der Modifizierung im Bestätigungsvermerk zu verdeutlichen,
 - ii. dies praktisch durchführbar ist und
 - iii. der Abschlussprüfer ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu den unterlassenen Informationen erlangt hat (vgl. Tz. A25).
- 46 Wenn ein Abschluss, der nach Rechnungslegungsgrundsätzen zur Ordnungsmäßigkeit aufzustellen ist, wesentliche erforderliche Angaben nicht enthält, hat der Abschlussprüfer
- a) die Unterlassung mit den für die Überwachung Verantwortlichen zu erörtern,
 - b) im Abschnitt mit der Beschreibung der Grundlage für das Prüfungsurteil des Bestätigungsvermerks die Art der unterlassenen Informationen zu beschreiben und
 - c) soweit dem gesetzliche Vorschriften nicht entgegenstehen: die unterlassenen Angaben in den Abschnitt mit der Beschreibung der Grundlage für das Prüfungsurteil aufzunehmen, sofern
 - i. dies praktisch durchführbar ist und
 - ii. der Abschlussprüfer ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu den unterlassenen Informationen erlangt hat.
- 47 Wenn der Lagebericht wesentliche erforderliche Angaben nicht enthält, hat der Abschlussprüfer die Unterlassung mit den für die Überwachung Verantwortlichen zu erörtern sowie im Bestätigungsvermerk die Art der unterlassenen Informationen zu beschreiben.
- 48 Wenn die Modifizierung aus einem Prüfungshemmnis resultiert, hat der Abschlussprüfer die Gründe dafür in den Abschnitt „Grundlage für ...“ [*Formulierung in Übereinstimmung mit Tz. 40 a)*] aufzunehmen.
- 49 Wenn der Abschlussprüfer ein eingeschränktes oder versagtes Prüfungsurteil abgibt, hat er die in IDW EPS 400 n.F. (04.2021), Tz. 46 e) bzw. Tz. 48 geforderte Erklärung, ob die erlang-

ten Prüfungsnachweise ausreichend und geeignet sind, um als Grundlage für das Prüfungsurteil zu dienen, in Bezug auf das modifizierte Prüfungsurteil anzupassen und diesbezüglich das entsprechende Wort „eingeschränkt“ bzw. „versagt“ aufzunehmen.

- 50 Wenn der Abschlussprüfer die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils sowohl zum Abschluss als auch zum Lagebericht erklärt, darf der Bestätigungsvermerk, bzw. sofern einschlägig der Vermerk über die Prüfung des Abschlusses und des Lageberichts, die folgenden in *IDW EPS 400 n.F. (04.2021)*, Tz. 48 i.V.m. Tz. 46 b) und e) geforderten Bestandteile nicht enthalten:
- a) den Verweis auf den Abschnitt im Bestätigungsvermerk, bzw. sofern einschlägig im Vermerk über die Prüfung des Abschlusses und des Lageberichts, in dem die Verantwortung des Abschlussprüfers beschrieben ist, und
 - b) die Erklärung, dass die erlangten Prüfungsnachweise ausreichend und geeignet sind, um als Grundlage für das Prüfungsurteil zum Abschluss und zum Lagebericht zu dienen.

Wenn sich die Abschlussprüfung ausschließlich auf einen Abschluss, aber nicht auf einen Lagebericht erstreckt, gilt Entsprechendes.

- 51 Wenn sich die Abschlussprüfung auf einen Abschluss und einen Lagebericht erstreckt und der Abschlussprüfer die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils ausschließlich zum Lagebericht erklärt, dürfen die in dem Abschnitt „Grundlage für das [*sofern einschlägig*: eingeschränkte / versagte] Prüfungsurteil zum Abschluss und für die Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum Lagebericht“ nach *IDW EPS 400 n.F. (04.2021)*, Tz. 46 a) bis e) und 47–48 geforderten Bestandteile keine Bezugnahme auf den Lagebericht enthalten. Im Fall der Einschränkung oder Versagung des Prüfungsurteils zum Abschluss gelten die Tz. 40–49 entsprechend.

In dem seltenen Fall, dass der Abschlussprüfer die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils ausschließlich zum Abschluss erklärt, sind die Vorgaben dieser Tz. sinngemäß anzuwenden.

- 52 Wenn der Abschlussprüfer den Auftrag aus Rechtsgründen nicht kündigen darf, ihm aber pflichtwidrig kein Abschluss oder Lagebericht vorgelegt wird (vgl. Tz. 18), hat er zu erklären, dass er kein Prüfungsurteil zu einem Abschluss bzw. zu einem Lagebericht abgibt, da ihm ein solcher von den gesetzlichen Vertretern pflichtwidrig nicht zur Prüfung vorgelegt wurde.
- 53 Auch wenn der Abschlussprüfer das Prüfungsurteil zu dem Abschluss oder Lagebericht versagt oder dessen Nichtabgabe erklärt hat, hat der Abschlussprüfer im Abschnitt „Grundlage für ...“ [*Formulierung in Übereinstimmung mit Tz. 40 a)*] sämtliche anderen ihm bekannt gewordenen Sachverhalte, die andernfalls eine Modifizierung des Prüfungsurteils zum Abschluss und – sofern einschlägig – zum Lagebericht erfordert hätten, zu beschreiben (vgl. Tz. A26).

2.3.6. Beschreibung der Verantwortung des Abschlussprüfers, wenn der Abschlussprüfer die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils erklärt

- 54 Wenn der Abschlussprüfer die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils sowohl zum Abschluss als auch zum Lagebericht erklärt, hat er die nach *IDW EPS 400 n.F. (04.2021)*, Tz. 58–63 geforderte Beschreibung der Verantwortung des Abschlussprüfers anzupassen, sodass ausschließlich Folgendes enthalten ist (vgl. Tz. A27):

- a) eine Erklärung, dass es in der Verantwortung des Abschlussprüfers liegt, eine Prüfung des Abschlusses und des Lageberichts in Übereinstimmung mit § 317 HGB [und der EU-Abschlussprüferverordnung (Nr. 537/2014; im Folgenden „EU-APrVO“)] unter Beachtung der vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung durchzuführen. [Bei ergänzender Beachtung der ISA zusätzlich: Dass es ferner in der Verantwortung des Abschlussprüfers liegt, die Prüfung des Abschlusses unter ergänzender Beachtung der International Standards on Auditing (ISA) durchzuführen.] Es ist auch zu erklären, dass es des Weiteren in seiner Verantwortung liegt, einen Bestätigungsvermerk zu erteilen;
- b) eine Erklärung, dass der Abschlussprüfer aufgrund der im Abschnitt „Grundlage für ...“ [Formulierung in Übereinstimmung mit Tz. 40 a)] beschriebenen Sachverhalte nicht in der Lage gewesen ist, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise als Grundlage für ein Prüfungsurteil zum Abschluss und zum Lagebericht zu erlangen, und
- c) die in *IDW EPS 400 n.F. (04.2021)*, Tz. 46 c) geforderte Erklärung über die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und die sonstigen deutschen Berufspflichten und bei Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse i.S. des § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB (im Folgenden „PIE“) die Erklärung i.S. des *IDW EPS 400 n.F. (04.2021)*, Tz. 46 d).

55 Wenn der Abschlussprüfer die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils ausschließlich zum Lagebericht erklärt, hat er die nach *IDW EPS 400 n.F. (04.2021)*, Tz. 58–63 geforderte Beschreibung der Verantwortung des Abschlussprüfers dahingehend anzupassen, dass ein eigener Abschnitt mit der Beschreibung der Verantwortung des Abschlussprüfers in Bezug auf den Lagebericht ausschließlich Folgendes enthält:

- a) eine Erklärung, dass es in der Verantwortung des Abschlussprüfers liegt, eine Prüfung des Lageberichts in Übereinstimmung mit § 317 HGB unter Beachtung der vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung durchzuführen. Es ist auch zu erklären, dass es des Weiteren in seiner Verantwortung liegt, einen Bestätigungsvermerk zu erteilen, und
- b) eine Erklärung, dass der Abschlussprüfer aufgrund der im Abschnitt „Grundlage für ...“ [Formulierung in Übereinstimmung mit Tz. 40 a)] beschriebenen Sachverhalte nicht in der Lage gewesen ist, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise als Grundlage für ein Prüfungsurteil zum Lagebericht zu erlangen.

Der Abschnitt mit der Beschreibung der Verantwortung des Abschlussprüfers in Bezug auf den Abschluss ist entsprechend *IDW EPS 400 n.F. (04.2021)*, Tz. 58–62 zu formulieren.

In dem seltenen Fall, dass aufgrund eines Prüfungshemmnisses die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils ausschließlich zum Abschluss erklärt wird, sind die Vorgaben dieser Tz. sinngemäß anzuwenden.

2.3.7. Folgen, wenn der Abschlussprüfer die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum Abschluss erklärt

56 Der Bestätigungsvermerk darf – wenn der Abschlussprüfer die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum Abschluss erklärt – keinen Abschnitt „Besonders wichtige Prüfungssachverhalte in der Prüfung des ... [Jahres- / Konzernabschlusses]“ in Übereinstimmung mit

IDW EPS 401 n.F. (04.2021)¹⁵ und keinen Abschnitt „Sonstige Informationen“ in Übereinstimmung mit ISA [DE] 720 (Revised)¹⁶ enthalten (vgl. Tz. A28–A29).

2.4. Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen

- 57 Rechnet der Abschlussprüfer damit, ein Prüfungsurteil zu modifizieren, hat er mit den für die Überwachung Verantwortlichen die Umstände, die dazu geführt haben, und den Wortlaut der beabsichtigten Modifizierung zu erörtern (vgl. Tz. A30).

3. Anwendungshinweise und sonstige Erläuterungen

Arten von modifizierten Prüfungsurteilen [Tz. 4]

- A1 Die folgende Tabelle zeigt, wie die Beurteilung des Abschlussprüfers über die Art des Sachverhalts, der zu der Modifizierung führt, und den Umfang der Auswirkungen oder möglichen Auswirkungen auf den Abschluss, den Lagebericht oder den sonstigen Prüfungsgegenstand die Art des abzugebenden Prüfungsurteils beeinflusst.

Art des Sachverhalts, der zu der Modifizierung führt	Beurteilung des Abschlussprüfers über den Umfang der Auswirkungen oder möglichen Auswirkungen auf den Abschluss, den Lagebericht oder den sonstigen Prüfungsgegenstand	
	Wesentlich, jedoch nicht umfassend	Wesentlich und umfassend
Einwendung	Eingeschränktes Prüfungsurteil	Versagtes Prüfungsurteil
Prüfungshemmnis	Eingeschränktes Prüfungsurteil	Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils

Die in § 322 HGB verwendeten Begrifflichkeiten für den Bestätigungsvermerk bzw. Versagungsvermerk beziehen sich auf die Beurteilung des Prüfungsergebnisses und damit das Prüfungsurteil. Dementsprechend muss die Art des Urteils im Bestätigungsvermerk in der Überschrift zum Prüfungsurteil zum Ausdruck kommen (vgl. Tz. 23–26).

¹⁵ Vgl. Entwurf einer Neufassung des IDW Prüfungsstandards: Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Bestätigungsvermerk (IDW EPS 401 n.F. (04.2021)) (Stand: 29.04.2021), Tz. 14–16.

¹⁶ Vgl. ISA [DE] 720 (Revised) „Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit sonstigen Informationen“, Tz. A58 und DA58.1.

Definitionen [Tz. 7–8]

Falsche Darstellung im Abschluss (vgl. Tz. 7 b))

- A2 Falsche Darstellungen können u.a. entstehen aus dem Weglassen einer Betragsangabe oder sonstiger Abschlussangaben, einschließlich unangemessener oder unvollständiger Angaben.¹⁷

Unternehmen (vgl. Tz. 8)

- A3 „Andere Einheiten“ i.S. dieses *IDW Prüfungsstandards* können Gesellschaften bürgerlichen Rechts, Partnerschaftsgesellschaften, rechtsfähige oder nicht rechtsfähige Vereine, Stiftungen, Pensionsfonds, Gebietskörperschaften, sonstige Körperschaften, Eigenbetriebe, Anstalten des öffentlichen Rechts, Gemeinschaften, Sondervermögen, natürliche Personen oder sonstige wirtschaftlich abgegrenzte Geschäftstätigkeiten (z.B. Standorte, selbstständige Teilbetriebe, Sparten) oder Gruppen solcher Einheiten sein.

Fälle, in denen eine Modifizierung eines Prüfungsurteils erforderlich ist [Tz. 9]

Gründe für Einwendungen (vgl. Tz. 9 a))

- A4 Nach *IDW EPS 400 n.F. (04.2021)* hat der Abschlussprüfer zur Bildung eines Prüfungsurteils zum Abschluss festzustellen, ob hinreichende Sicherheit darüber erlangt wurde, ob der Abschluss als Ganzes frei von wesentlichen falschen Darstellungen ist.¹⁸ Diese Feststellung berücksichtigt die Beurteilung des Abschlussprüfers von etwaigen nicht korrigierten falschen Darstellungen im Abschluss in Übereinstimmung mit ISA [DE] 450¹⁹
- A5 Wesentliche falsche Darstellungen im Abschluss können sich ergeben in Bezug auf:
- die Eignung der ausgewählten Rechnungslegungsmethoden,
 - die Anwendung der ausgewählten Rechnungslegungsmethoden oder
 - die Eignung oder Angemessenheit von Angaben im Abschluss.
- A6 Im Zusammenhang mit der Eignung der von den gesetzlichen Vertretern ausgewählten Rechnungslegungsmethoden können sich wesentliche falsche Darstellungen im Abschluss ergeben, z.B. wenn
- die ausgewählten Rechnungslegungsmethoden nicht mit den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen in Einklang stehen,
 - der Abschluss eine Rechnungslegungsmethode im Zusammenhang mit einem bedeutsamen Posten in der Bilanz, der Gesamtergebnisrechnung, der Eigenkapitalveränderungsrechnung oder der Kapitalflussrechnung nicht korrekt beschreibt oder
 - der Abschluss die zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle und Ereignisse nicht in einer Weise angibt, dass eine sachgerechte Gesamtdarstellung erreicht wird.
- A7 Im Zusammenhang mit der Eignung oder Angemessenheit von Angaben im Abschluss können sich wesentliche falsche Darstellungen im Abschluss ergeben, wenn

¹⁷ Vgl. ISA [DE] 450, Tz. A1.

¹⁸ Vgl. *IDW EPS 400 n.F. (04.2021)*, Tz. 14.

¹⁹ Vgl. ISA [DE] 450, Tz. 11 und D.11.1.

- a) der Abschluss nicht alle Angaben enthält, die nach den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen erforderlich sind,
- b) die Angaben im Abschluss nicht in Übereinstimmung mit den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen dargestellt sind oder
- c) der Abschluss nicht die zusätzlichen Angaben enthält, die über die von den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen ausdrücklich geforderten Angaben hinaus notwendig sind, um eine sachgerechte Gesamtdarstellung zu erreichen.

Tz. A17 des ISA [DE] 450 gibt weitere Beispiele für wesentliche falsche Darstellungen, die in qualitativen Angaben auftreten können.

- A8 Eine Modifizierung des Prüfungsurteils kann ferner geboten sein bei falschen Darstellungen aufgrund von festgestellten Verstößen gegen Gesellschaftsvertrag, Satzung oder Gesellschafterbeschlüsse, soweit diese sich auf die Rechnungslegung beziehen. Solche falschen Darstellungen betreffen insb. die Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisvorschriften für den Abschluss einschließlich der Angaben und Erläuterungen im Anhang. Ferner kann bspw. die Verletzung von Gewinnverwendungsregeln, die im Rahmen der Aufstellung des Jahresabschlusses zu berücksichtigen sind, oder die fehlerhafte Aufstellung eines gesellschaftsvertraglich vorgeschriebenen Lageberichts, zu dessen Prüfung der Abschlussprüfer beauftragt worden ist, zu einer Modifizierung des Prüfungsurteils führen.
- A9 Wurde der Vorjahresabschluss nicht geprüft oder wurde zu dem Vorjahresabschluss ein modifiziertes Prüfungsurteil abgegeben, schließt dies die Abgabe eines nicht modifizierten Prüfungsurteils nicht aus, sofern ausreichende geeignete Prüfungsnachweise für die Ordnungsmäßigkeit des geprüften Abschlusses erlangt worden sind.
- A10 Falsche Darstellungen im Vorjahresabschluss führen im Folgejahr nur dann zu einer Modifizierung des Prüfungsurteils nach diesem *IDW Prüfungsstandard*, wenn die falschen Darstellungen im zu prüfenden Abschluss fortbestehen und wesentlich sind oder die Durchführung der Korrektur zu beanstanden ist oder dies durch den Abschlussprüfer nicht beurteilt werden kann.
- A11 Ein eingeschränktes Prüfungsurteil ist auch dann zulässig, wenn sich die Einschränkung auf falsche Darstellungen bezieht, die eine Nichtigkeit des Jahresabschlusses zur Folge haben können.

Prüfungshemmnis (vgl. Tz. 9 b))

- A12 Nach § 322 Abs. 5 HGB ist der Abschlussprüfer verpflichtet, alle angemessenen Möglichkeiten zur Klärung des Sachverhalts auszuschöpfen.
- A13 Prüfungshemmnisse können sich ergeben aus:
- a) Umständen, die außerhalb der Kontrolle des Unternehmens liegen;
 - b) Umständen im Zusammenhang mit der Art oder der zeitlichen Einteilung der Tätigkeit des Abschlussprüfers oder
 - c) von den gesetzlichen Vertretern dem Abschlussprüfer auferlegten Beschränkungen.

- A14 Die fehlende Möglichkeit, eine bestimmte Prüfungshandlung durchzuführen, stellt kein Prüfungshemmnis dar, wenn der Abschlussprüfer in der Lage ist, durch alternative Prüfungshandlungen ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen. Wenn dies nicht möglich ist, gelten die Anforderungen der Tz. 10 b) bzw. Tz. 13–14 entsprechend. Von den gesetzlichen Vertretern auferlegte Beschränkungen können auch andere Auswirkungen auf die Abschlussprüfung haben (bspw. auf die Beurteilung des Abschlussprüfers zu Risiken von dolosen Handlungen und für Überlegungen zur Auftragsfortführung).
- A15 Beispiele für Gegebenheiten, die außerhalb der Kontrolle des Unternehmens liegen, sind:
- wenn die Unterlagen des Rechnungswesens des Unternehmens zerstört wurden;
 - wenn die Unterlagen des Rechnungswesens eines bedeutsamen Teilbereichs durch staatliche Stellen beschlagnahmt wurden.
- A16 Beispiele für Gegebenheiten in Bezug auf die Art oder zeitliche Einteilung der Tätigkeit des Abschlussprüfers sind:
- wenn das Unternehmen auf Anteile an einem assoziierten Unternehmen die Equity-Methode anwenden muss und der Abschlussprüfer nicht in der Lage ist, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu dessen Finanzinformationen zu erlangen, um zu beurteilen, ob die Equity-Methode zutreffend angewandt wurde;
 - wenn die Bestellung des Abschlussprüfers zu einem Zeitpunkt erfolgt, sodass der Abschlussprüfer nicht in der Lage ist, die Inventur zu beobachten;
 - wenn der Abschlussprüfer feststellt, dass die Durchführung von ausschließlich aussagebezogenen Prüfungshandlungen nicht ausreicht, aber die Kontrollen des Unternehmens nicht wirksam sind.
- A17 Beispiele für Prüfungshemmnisse, die aus einer von den gesetzlichen Vertretern auferlegten Beschränkung resultieren, sind:
- die gesetzlichen Vertreter hindern den Abschlussprüfer daran, die Inventur zu beobachten;
 - die gesetzlichen Vertreter hindern den Abschlussprüfer daran, Bestätigungen Dritter einzuholen.

Festlegung der Art der Modifizierung des Prüfungsurteils [Tz. 10–20]

Folge eines Prüfungshemmnisses, aufgrund einer von den gesetzlichen Vertretern auferlegten Beschränkung, nachdem der Abschlussprüfer den Auftrag angenommen hat (vgl. Tz. 17 b))

- A18 Bei einer gesetzlichen Abschlussprüfung nach § 317 HGB ist eine Auftragsniederlegung grundsätzlich nicht möglich. Nach § 318 Abs. 6 HGB kann ein vom Abschlussprüfer angenommener Prüfungsauftrag nur aus wichtigem Grund gekündigt werden. Die Unmöglichkeit, ausreichende Prüfungsnachweise zu erlangen, ist kein wichtiger Grund im Sinne dieser Vorschrift.
- A19 Bei freiwilligen Abschlussprüfungen, bei denen eine Auftragsniederlegung grundsätzlich möglich ist, kann die praktische Anwendbarkeit einer Auftragsniederlegung von dem Stadium der Fertigstellung des Prüfungsauftrags zum Zeitpunkt der Auferlegung des Prüfungshemmnisses durch die gesetzlichen Vertreter abhängen. Abhängig vom Stand der Prüfung kann sich der

Abschlussprüfer bspw. dafür entscheiden, statt der Niederlegung die Abschlussprüfung so weit wie möglich abzuschließen, die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zu erklären und das Prüfungshemmnis innerhalb des Abschnitts, in dem die Grundlage für die Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils beschrieben wird, zu erläutern.

Form und Inhalt des Bestätigungsvermerks bei modifiziertem Prüfungsurteil [Tz. 21–56]

A20 In Abhängigkeit von den Arten der modifizierten Prüfungsurteile ergibt sich die Überschrift des Bestätigungs- bzw. Versagungsvermerks wie folgt:

Prüfungsurteil zu(m)			Überschrift
Abschluss	Lagebericht	sonstigen Prüfungsgegenständen	
uneingeschränkt / eingeschränkt	uneingeschränkt / eingeschränkt / versagt / Nichtabgabe erklärt	uneingeschränkt / eingeschränkt / versagt / Nichtabgabe erklärt	„Bestätigungsvermerk des unabhängigen Abschlussprüfers“
versagt / Nichtabgabe erklärt	uneingeschränkt / eingeschränkt / versagt / Nichtabgabe erklärt	uneingeschränkt / eingeschränkt / versagt / Nichtabgabe erklärt	„Versagungsvermerk des unabhängigen Abschlussprüfers“

Überschrift zum Abschnitt „Prüfungsurteil“ (vgl. Tz. 23–26)

A21 Die Änderung dieser Überschrift verdeutlicht dem Adressaten, dass das Prüfungsurteil modifiziert ist, und weist auf die Art der Modifizierung hin.

Formulierung des modifizierten Prüfungsurteils (vgl. Tz. 27–39)

Eingeschränktes Prüfungsurteil (vgl. Tz. 27–32)

A22 Wenn der Abschlussprüfer ein eingeschränktes Prüfungsurteil abgibt, ist dieses als eingeschränktes Prüfungsurteil zu bezeichnen. Es wäre nicht angemessen, im Abschnitt mit dem Prüfungsurteil Formulierungen wie „mit der vorstehenden Erläuterung“ oder „vorbehaltlich“ zu verwenden, da diese nicht ausreichend klar oder aussagekräftig sind.

Erklärung der Nichtabgabe des Prüfungsurteils (vgl. Tz. 37–39)

A23 In Übereinstimmung mit § 322 HGB entfällt im Falle der Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum Abschluss oder zum Lagebericht die entsprechende Erklärung zur Einwendungsfreiheit nach § 322 Abs. 3 Satz 1 HGB.

Grundlage für das Prüfungsurteil (vgl. Tz. 40–53)

Quantifizierung der finanziellen Auswirkungen (vgl. Tz. 41)

- A24 Ein Beispiel für die Auswirkungen wesentlicher falscher Darstellungen, die der Abschlussprüfer im Bestätigungsvermerk, bzw. sofern einschlägig im Vermerk über die Prüfung des Abschlusses und ggf. des Lageberichts, innerhalb des Abschnitts mit der Beschreibung der Grundlage für das Prüfungsurteil beschreiben kann, ist die Quantifizierung der Auswirkungen von überbewerteten Vorräten auf die Ertragsteuern, das Jahresergebnis und das Eigenkapital, sofern diese Auswirkungen wesentlich sind.

Unterlassene Informationen (vgl. Tz. 45)

- A25 Die nach Tz. 45 c) ggf. erforderliche Aufnahme der unterlassenen Angaben in den Abschnitt mit der Beschreibung der Grundlage für das Prüfungsurteil ist praktisch nicht durchführbar, wenn z.B.
- a) die Abschlussangaben von den gesetzlichen Vertretern nicht ermittelt wurden oder anderweitig für den Abschlussprüfer nicht leicht verfügbar sind oder
 - b) die Abschlussangaben nach der Beurteilung des Abschlussprüfers im Verhältnis zum Bestätigungsvermerk zu umfangreich wären.

Beschreibung anderer Sachverhalte (vgl. Tz. 53)

- A26 Eine Versagung des Prüfungsurteils oder eine Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils aufgrund eines bestimmten, innerhalb des Abschnitts mit den Grundlagen für das Prüfungsurteil beschriebenen Sachverhalts rechtfertigt nicht die Unterlassung der Beschreibung anderer ihm bekannt gewordener Sachverhalte, die andernfalls eine Modifizierung des Prüfungsurteils erfordert hätten. In solchen Fällen kann die Angabe solcher anderen Sachverhalte, die dem Abschlussprüfer bekannt sind, für die Adressaten relevant sein.

Beschreibung der Verantwortung des Abschlussprüfers, wenn der Abschlussprüfer die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils erklärt [Tz. 54–55]

- A27 Wenn der Abschlussprüfer die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils sowohl zum Abschluss als auch zum Lagebericht – bzw. bei der alleinigen Prüfung eines Abschlusses die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum Abschluss – erklärt, sind die folgenden Erklärungen besser innerhalb des Abschnitts „Verantwortung des Abschlussprüfers“ anstatt innerhalb des Abschnitts zu den Grundlagen für die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils platziert:
- die in Tz. 46 a) des *IDW EPS 400 n.F. (04.2021)* geforderte Erklärung, angepasst, um zu erklären, dass es in der Verantwortung des Abschlussprüfers liegt, eine Prüfung des Abschlusses und ggf. des Lageberichts in Übereinstimmung mit den *IDW Prüfungsstandards* durchzuführen,
 - die in Tz. 46 c) des *IDW EPS 400 n.F. (04.2021)* geforderte Erklärung über die Unabhängigkeit und sonstige Berufspflichten und
 - die in Tz. 46 d) des *IDW EPS 400 n.F. (04.2021)* bei der Abschlussprüfung von PIE geforderte Erklärung unter Bezugnahme auf Artikel 10 Abs. 2 Buchst. f) EU-APrVO.

Folgen, wenn der Abschlussprüfer die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum Abschluss erklärt (vgl. Tz. 56)

- A28 Die Mitteilung etwaiger besonders wichtiger Prüfungssachverhalte, die nicht zu den Sachverhalten gehören, die Anlass für die Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils waren, könnte nahelegen, dass der Abschluss als Ganzes in Bezug auf diese Sachverhalte verlässlicher ist, als unter den Umständen angemessen wäre, und stünde im Widerspruch zur Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum Abschluss als Ganzes. Gleichmaßen wäre die Aufnahme eines die vom Abschlussprüfer vorgenommene Würdigung der Stimmigkeit der sonstigen Informationen mit dem Abschluss behandelnden Abschnitts „Sonstige Informationen“ in Übereinstimmung mit ISA [DE] 720 (Revised) nicht angemessen. Dementsprechend untersagt Tz. 56 dieses *IDW Prüfungsstandards* die Aufnahme eines Abschnitts „Besonders wichtige Prüfungssachverhalte in der Prüfung des ... [Jahres- / Konzernabschlusses]“ oder eines Abschnitts „Sonstige Informationen“ in den Bestätigungsvermerk, wenn der Abschlussprüfer die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum Abschluss erklärt.
- A29 Aus der Tz. 56 ergibt sich, dass die Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum Lagebericht die Aufnahme eines Abschnitts „Sonstige Informationen“ nicht berührt.

Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen [Tz. 57]

- A30 Die von Tz. 57 geforderte Erörterung mit den für die Überwachung Verantwortlichen ermöglicht es
- a) dem Abschlussprüfer, den für die Überwachung Verantwortlichen die geplante(n) Modifizierung(en) und deren Gründe (oder Umstände) mitzuteilen,
 - b) dem Abschlussprüfer darauf hinzuwirken, mit den für die Überwachung Verantwortlichen Übereinstimmung über die Tatsachen zu erzielen, die dem Sachverhalt, der zu der erwarteten Modifizierung führt, zugrunde liegen, oder die Sachverhalte zu bestätigen, die zwischen den gesetzlichen Vertretern und dem Abschlussprüfer strittig sind, und
 - c) den für die Überwachung Verantwortlichen – wenn dies angebracht ist – dem Abschlussprüfer weitere Informationen und Erläuterungen zu dem Sachverhalt zu geben, der Anlass für die erwartete Modifizierung ist.

Anlage: Beispiele für eingeschränkte Bestätigungsvermerke und Versagungsvermerke

Den Beispielen ist eine vollständige Beschreibung der jeweils angenommenen Gegebenheiten vorangestellt. Zur besseren Unterscheidbarkeit der Fallvarianten ist in der anschließenden Beispielformulierung der Wortlaut der einzelnen Abschnitte des Bestätigungs- oder Versagungsvermerks vollständig ausformuliert, wenn sich Abweichungen gegenüber den beispielhaften Bestätigungsvermerken ergeben, die bereits in anderen *IDW Prüfungsstandards*, insb. in der Anlage zu *IDW EPS 400 n.F. (04.2021)*, enthalten sind. Bestehen keine Abweichungen, wird lediglich auf die Formulierung in den einschlägigen *IDW Prüfungsstandards* verwiesen.

1. Eingeschränkter Bestätigungsvermerk mit eingeschränktem Prüfungsurteil zum Jahresabschluss aufgrund wesentlicher falscher Darstellungen im Jahresabschluss, ohne Auswirkungen auf die sachgerechte Gesamtdarstellung

Für Zwecke dieses beispielhaften Bestätigungsvermerks werden folgende, dem Beispiel 1 in der Anlage des *IDW EPS 400 n.F. (04.2021)* entsprechende Gegebenheiten angenommen:

- Der Wirtschaftsprüfer wurde als gesetzlicher Abschlussprüfer des Jahresabschlusses und Lageberichts bestellt. Es handelt sich um die Prüfung eines Jahresabschlusses (bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Anhang) und Lageberichts eines Unternehmens, das **kein** Unternehmen von öffentlichem Interesse i.S. des § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB ist, unter Anwendung von Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung.
- Der Jahresabschluss ist von den gesetzlichen Vertretern in Übereinstimmung mit den für mittelgroße oder große Kapitalgesellschaften geltenden handelsrechtlichen Vorschriften (Rechnungslegungsgrundsätze für allgemeine Zwecke) aufzustellen.
- Der Lagebericht enthält gemäß § 289f Abs. 4 HGB in einem gesonderten Abschnitt eine Erklärung zur Unternehmensführung, die aus Angaben zur Frauenquote besteht. Diese nicht inhaltlich geprüften Lageberichtsangaben sind als „ungeprüft“ gekennzeichnet und eindeutig i.S. des *IDW PS 350 n.F.* von den inhaltlich geprüften Lageberichtsangaben abgegrenzt.

Der Abschlussprüfer erachtet es für notwendig, im Bestätigungsvermerk darzustellen, dass diese Angaben nicht inhaltlich geprüft wurden und sich daher das Prüfungsurteil zum Lagebericht nicht darauf erstreckt (vgl. *IDW PS 350 n.F.*, Tz. 121 i.V.m. A117).

- Der Lagebericht enthält keine lageberichtsfremden Angaben i.S. des *IDW PS 350 n.F.*
- Die deutschen handelsrechtlichen und berufsrechtlichen Vorschriften umfassen sämtliche relevanten deutschen Berufspflichten, die bei der Abschlussprüfung einschlägig sind.
- Auf der Grundlage der erlangten Prüfungsnachweise ist der Abschlussprüfer zu dem Schluss gekommen, dass keine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten besteht, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit in Übereinstimmung mit *IDW EPS 270 n.F. (04.2021)*²⁰ aufwerfen können.

²⁰ Vgl. Entwurf einer Neufassung des *IDW Prüfungsstandards: Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW EPS 270 n.F. (04.2021))* (Stand: 29.04.2021).

- Der Abschlussprüfer hat sämtliche sonstigen Informationen vor dem Datum des Bestätigungsvermerks erlangt und hat keine wesentliche falsche Darstellung dieser sonstigen Informationen identifiziert.
- Es handelt sich um eine GmbH mit einem gesetzlichen Aufsichtsrat nach DrittelbG.
- Die Beschreibung der Verantwortung des Abschlussprüfers erfolgt vollumfänglich direkt im entsprechenden Abschnitt des Bestätigungsvermerks, d.h. ohne Auslagerung eines Teils der Beschreibung in eine Anlage zum Bestätigungsvermerk bzw. auf die IDW Website.

Über die zuvor dargestellten Gegebenheiten hinaus wird folgender Sachverhalt unterstellt:

- Entgegen § 285 Nr. 9 Buchst. a) HGB wurden im Anhang die Gesamtbezüge der Geschäftsführer nicht angegeben. Diese Nichtangabe hat keine Auswirkung auf die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage.
- Besonders wichtige Prüfungssachverhalte werden aufgrund einer ausdrücklichen schriftlichen Vereinbarung mit dem Unternehmen in Übereinstimmung mit *IDW EPS 401 n.F. (04.2021)* mitgeteilt.

BESTÄTIGUNGSVERMERK DES UNABHÄNGIGEN ABSCHLUSSPRÜFERS

An die ... [*Gesellschaft*]

Eingeschränktes Prüfungsurteil zum Jahresabschluss und Prüfungsurteil zum Lagebericht

Wir haben den Jahresabschluss der ... [*Gesellschaft*] – bestehend aus der Bilanz zum ... [*Datum*] und der Gewinn- und Verlustrechnung für das Geschäftsjahr vom ... [*Datum*] bis zum ... [*Datum*] sowie dem Anhang, einschließlich der Darstellung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden – geprüft. Darüber hinaus haben wir den Lagebericht der ... [*Gesellschaft*] für das Geschäftsjahr vom ... [*Datum*] bis zum ... [*Datum*] geprüft. Die Erklärung zur Unternehmensführung nach § 289f Abs. 4 HGB (Angaben zur Frauenquote) haben wir in Einklang mit den deutschen gesetzlichen Vorschriften nicht inhaltlich geprüft.

Nach unserer Beurteilung aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse

- entspricht der beigefügte Jahresabschluss mit Ausnahme der Auswirkungen des im Abschnitt „Grundlage für das eingeschränkte Prüfungsurteil zum Jahresabschluss und für das Prüfungsurteil zum Lagebericht“ beschriebenen Sachverhalts in allen wesentlichen Belangen den deutschen, für Kapitalgesellschaften geltenden handelsrechtlichen Vorschriften. Der Jahresabschluss vermittelt unter Beachtung der deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Finanzlage der Gesellschaft zum ... [*Datum*] sowie ihrer Ertragslage für das Geschäftsjahr vom ... [*Datum*] bis zum ... [*Datum*] und
- vermittelt der beigefügte Lagebericht insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage der Gesellschaft. In allen wesentlichen Belangen steht dieser Lagebericht in Einklang mit einem den deutschen gesetzlichen Vorschriften entsprechenden Jahresabschluss, entspricht den deutschen gesetzlichen Vorschriften und stellt die Chancen und Risiken der

zukünftigen Entwicklung zutreffend dar. Unser Prüfungsurteil zum Lagebericht erstreckt sich nicht auf den Inhalt der oben genannten Erklärung zur Unternehmensführung.

Gemäß § 322 Abs. 3 Satz 1 HGB erklären wir, dass unsere Prüfung mit Ausnahme der genannten Einschränkung des Prüfungsurteils zum Jahresabschluss zu keinen Einwendungen gegen die Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses und des Lageberichts geführt hat.

Grundlage für das eingeschränkte Prüfungsurteil zum Jahresabschluss und für das Prüfungsurteil zum Lagebericht

Entgegen § 285 Nr. 9 Buchst. a) HGB wurden im Anhang die Gesamtbezüge der Geschäftsführer nicht angegeben.

Wir haben unsere Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts in Übereinstimmung mit § 317 HGB unter Beachtung der vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung durchgeführt. Unsere Verantwortung nach diesen Vorschriften und Grundsätzen ist im Abschnitt „Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts“ unseres Bestätigungsvermerks weitergehend beschrieben. Wir sind von dem Unternehmen unabhängig in Übereinstimmung mit den deutschen handelsrechtlichen und berufsrechtlichen Vorschriften und haben unsere sonstigen deutschen Berufspflichten in Übereinstimmung mit diesen Anforderungen erfüllt. Wir sind der Auffassung, dass die von uns erlangten Prüfungsnachweise ausreichend und geeignet sind, um als Grundlage für unser eingeschränktes Prüfungsurteil zum Jahresabschluss und unser Prüfungsurteil zum Lagebericht zu dienen.

Besonders wichtige Prüfungssachverhalte in der Prüfung des Jahresabschlusses

Besonders wichtige Prüfungssachverhalte sind solche Sachverhalte, die nach unserem pflichtgemäßen Ermessen am bedeutsamsten in unserer Prüfung des Jahresabschlusses für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] waren. Diese Sachverhalte wurden im Zusammenhang mit unserer Prüfung des Jahresabschlusses als Ganzem und bei der Bildung unseres Prüfungsurteils hierzu berücksichtigt; wir geben kein gesondertes Prüfungsurteil zu diesen Sachverhalten ab. Zusätzlich zu dem im Abschnitt „Grundlage für das eingeschränkte Prüfungsurteil zum Jahresabschluss und für das Prüfungsurteil zum Lagebericht“ beschriebenen Sachverhalt haben wir die unten beschriebenen Sachverhalte als die besonders wichtigen Prüfungssachverhalte bestimmt, die in unserem Bestätigungsvermerk mitzuteilen sind.

[Beschreibung jedes besonders wichtigen Prüfungssachverhalts in Übereinstimmung mit IDW EPS 401 n.F. (04.2021)]

Sonstige Informationen

[Berichterstattung in Übereinstimmung mit den Berichtsanforderungen des ISA [DE] 720 (Revised)]

Verantwortung der gesetzlichen Vertreter und des Aufsichtsrats für den Jahresabschluss und den Lagebericht

[Formulierung in Übereinstimmung mit Beispiel 1 in der Anlage zu IDW EPS 400 n.F. (04.2021)]

Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts

[Formulierung in Übereinstimmung mit Beispiel 1 in der Anlage zu IDW EPS 400 n.F. (04.2021)]

[Ort der Niederlassung des Abschlussprüfers]

[Datum]

[Unterschrift]

Wirtschaftsprüfer

2. Eingeschränkter Bestätigungsvermerk mit eingeschränktem Prüfungsurteil zum Jahresabschluss und mit eingeschränktem Prüfungsurteil zum Lagebericht aufgrund wesentlicher falscher Darstellungen im Jahresabschluss mit Auswirkungen auf die sachgerechte Gesamtdarstellung

Für Zwecke dieses beispielhaften Bestätigungsvermerks werden folgende, dem Beispiel 1 in der Anlage des *IDW EPS 400 n.F. (04.2021)* entsprechende Gegebenheiten angenommen:

- Der Wirtschaftsprüfer wurde als gesetzlicher Abschlussprüfer des Jahresabschlusses und Lageberichts bestellt. Es handelt sich um die Prüfung eines Jahresabschlusses (bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Anhang) und Lageberichts eines Unternehmens, das **kein** Unternehmen von öffentlichem Interesse i.S. des § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB ist, unter Anwendung von Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung.
- Der Jahresabschluss ist von den gesetzlichen Vertretern in Übereinstimmung mit den für mittelgroße oder große Kapitalgesellschaften geltenden handelsrechtlichen Vorschriften (Rechnungslegungsgrundsätze für allgemeine Zwecke) aufzustellen.
- Der Lagebericht enthält gemäß § 289f Abs. 4 HGB in einem gesonderten Abschnitt eine Erklärung zur Unternehmensführung, die aus Angaben zur Frauenquote besteht. Diese nicht inhaltlich geprüften Lageberichtsangaben sind als „ungeprüft“ gekennzeichnet und eindeutig i.S. des *IDW PS 350 n.F.* von den inhaltlich geprüften Lageberichtsangaben abgegrenzt.
Der Abschlussprüfer erachtet es für notwendig, im Bestätigungsvermerk darzustellen, dass diese Angaben nicht inhaltlich geprüft wurden und sich daher das Prüfungsurteil zum Lagebericht nicht darauf erstreckt (vgl. *IDW PS 350 n.F.*, Tz. 121 i.V.m. A117).
- Der Lagebericht enthält keine lageberichtsfremden Angaben i.S. des *IDW PS 350 n.F.*
- Die deutschen handelsrechtlichen und berufsrechtlichen Vorschriften umfassen sämtliche relevanten deutschen Berufspflichten, die bei der Abschlussprüfung einschlägig sind.
- Auf der Grundlage der erlangten Prüfungsnachweise ist der Abschlussprüfer zu dem Schluss gekommen, dass keine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten besteht, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit in Übereinstimmung mit *IDW EPS 270 n.F. (04.2021)* aufwerfen können.
- Eine Pflicht, besonders wichtige Prüfungssachverhalte in Übereinstimmung mit *IDW EPS 401 n.F. (04.2021)* mitzuteilen, besteht nicht.
- Der Abschlussprüfer hat sämtliche sonstigen Informationen vor dem Datum des Bestätigungsvermerks erlangt und hat keine wesentliche falsche Darstellung dieser sonstigen Informationen identifiziert.
- Es handelt sich um eine GmbH mit einem gesetzlichen Aufsichtsrat nach DrittelbG.
- Die Beschreibung der Verantwortung des Abschlussprüfers erfolgt vollumfänglich direkt im entsprechenden Abschnitt des Bestätigungsvermerks, d.h. ohne Auslagerung eines Teils der Beschreibung in eine Anlage zum Bestätigungsvermerk bzw. auf die IDW Website.

Über die zuvor dargestellten Gegebenheiten hinaus wird folgender Sachverhalt unterstellt:

- In einer Größenordnung von ... TEUR werden Umsatzerlöse ausgewiesen, obwohl sie am Abschlussstichtag nicht i.S. von § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB realisiert waren. Im vorliegenden Fall sind infolgedessen insb. das Jahresergebnis sowie in der Bilanz die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie das Eigenkapital zu hoch ausgewiesen. Dieser Fehler hat Auswirkungen auf die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage. Dieser Sachverhalt beeinträchtigt auch die im Lagebericht erfolgte Darstellung des Geschäftsverlaufs einschließlich des Geschäftsergebnisses und der Lage der Gesellschaft sowie die Darstellung der Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung.

BESTÄTIGUNGSVERMERK DES UNABHÄNGIGEN ABSCHLUSSPRÜFERS

An die ... [Gesellschaft]

Eingeschränkte Prüfungsurteile

Wir haben den Jahresabschluss der ... [Gesellschaft] – bestehend aus der Bilanz zum ... [Datum] und der Gewinn- und Verlustrechnung für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] sowie dem Anhang, einschließlich der Darstellung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden – geprüft. Darüber hinaus haben wir den Lagebericht der ... [Gesellschaft] für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] geprüft. Die Erklärung zur Unternehmensführung nach § 289f Abs. 4 HGB (Angaben zur Frauenquote) haben wir in Einklang mit den deutschen gesetzlichen Vorschriften nicht inhaltlich geprüft.

Nach unserer Beurteilung aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse

- entspricht der beigefügte Jahresabschluss mit Ausnahme der Auswirkungen des im Abschnitt „Grundlage für die eingeschränkten Prüfungsurteile“ beschriebenen Sachverhalts in allen wesentlichen Belangen den deutschen, für Kapitalgesellschaften geltenden handelsrechtlichen Vorschriften und vermittelt mit Ausnahme dieser Auswirkungen unter Beachtung der deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Finanzlage der Gesellschaft zum ... [Datum] sowie ihrer Ertragslage für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] und
- vermittelt der beigefügte Lagebericht mit Ausnahme der Auswirkungen des im Abschnitt „Grundlage für die eingeschränkten Prüfungsurteile“ beschriebenen Sachverhalts insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage der Gesellschaft. In allen wesentlichen Belangen, mit Ausnahme der Auswirkungen dieses Sachverhalts, steht dieser Lagebericht in Einklang mit einem den deutschen gesetzlichen Vorschriften entsprechenden Jahresabschluss, entspricht den deutschen gesetzlichen Vorschriften und stellt die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend dar. Unser Prüfungsurteil zum Lagebericht erstreckt sich nicht auf den Inhalt der oben genannten Erklärung zur Unternehmensführung.

Gemäß § 322 Abs. 3 Satz 1 HGB erklären wir, dass unsere Prüfung mit Ausnahme der genannten Einschränkungen der Prüfungsurteile zum Jahresabschluss und zum Lagebericht zu

keinen Einwendungen gegen die Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses und des Lageberichts geführt hat.

Grundlage für die eingeschränkten Prüfungsurteile

In einer Größenordnung von ... TEUR werden Umsatzerlöse ausgewiesen, obwohl sie am Abschlussstichtag nicht i.S. von § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB realisiert waren. Demzufolge sind insbesondere die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen um rund ... TEUR sowie das Eigenkapital und der Jahresüberschuss um ca. ... TEUR zu hoch ausgewiesen.

Dieser Sachverhalt beeinträchtigt auch die im Lagebericht erfolgte Darstellung des Geschäftsverlaufs einschließlich des Geschäftsergebnisses und der Lage der Gesellschaft sowie die Darstellung der Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung.

Wir haben unsere Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts in Übereinstimmung mit § 317 HGB unter Beachtung der vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung durchgeführt. Unsere Verantwortung nach diesen Vorschriften und Grundsätzen ist im Abschnitt „Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts“ unseres Bestätigungsvermerks weitergehend beschrieben. Wir sind von dem Unternehmen unabhängig in Übereinstimmung mit den deutschen handelsrechtlichen und berufsrechtlichen Vorschriften und haben unsere sonstigen deutschen Berufspflichten in Übereinstimmung mit diesen Anforderungen erfüllt. Wir sind der Auffassung, dass die von uns erlangten Prüfungsnachweise ausreichend und geeignet sind, um als Grundlage für unsere eingeschränkten Prüfungsurteile zum Jahresabschluss und zum Lagebericht zu dienen.

Sonstige Informationen

[Berichterstattung in Übereinstimmung mit den Berichtsanforderungen des ISA [DE] 720 (Revised)]

Verantwortung der gesetzlichen Vertreter und des Aufsichtsrats für den Jahresabschluss und den Lagebericht

[Formulierung in Übereinstimmung mit Beispiel 1 in der Anlage zu IDW EPS 400 n.F. (04.2021)]

Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts

[Formulierung in Übereinstimmung mit Beispiel 1 in der Anlage zu IDW EPS 400 n.F. (04.2021)]

[Ort der Niederlassung des Abschlussprüfers]

[Datum]

[Unterschrift]

Wirtschaftsprüfer

3. Eingeschränkter Bestätigungsvermerk mit eingeschränktem Prüfungsurteil zum Lagebericht aufgrund wesentlicher falscher Darstellungen im Lagebericht

Für Zwecke dieses beispielhaften Bestätigungsvermerks werden folgende, dem Beispiel 1 in der Anlage des *IDW EPS 400 n.F. (04.2021)* entsprechende Gegebenheiten angenommen:

- Der Wirtschaftsprüfer wurde als gesetzlicher Abschlussprüfer des Jahresabschlusses und Lageberichts bestellt. Es handelt sich um die Prüfung eines Jahresabschlusses (bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Anhang) und Lageberichts eines Unternehmens, das **kein** Unternehmen von öffentlichem Interesse i.S. des § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB ist, unter Anwendung von Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung.
- Der Jahresabschluss ist von den gesetzlichen Vertretern in Übereinstimmung mit den für mittelgroße oder große Kapitalgesellschaften geltenden handelsrechtlichen Vorschriften (Rechnungslegungsgrundsätze für allgemeine Zwecke) aufzustellen.
- Der Lagebericht enthält gemäß § 289f Abs. 4 HGB in einem gesonderten Abschnitt eine Erklärung zur Unternehmensführung, die aus Angaben zur Frauenquote besteht. Diese nicht inhaltlich geprüften Lageberichtsangaben sind als „ungeprüft“ gekennzeichnet und eindeutig i.S. des *IDW PS 350 n.F.* von den inhaltlich geprüften Lageberichtsangaben abgegrenzt.
Der Abschlussprüfer erachtet es für notwendig, im Bestätigungsvermerk darzustellen, dass diese Angaben nicht inhaltlich geprüft wurden und sich daher das Prüfungsurteil zum Lagebericht nicht darauf erstreckt (vgl. *IDW PS 350 n.F.*, Tz. 121 i.V.m. A117).
- Der Lagebericht enthält keine lageberichtsfremden Angaben i.S. des *IDW PS 350 n.F.*
- Die deutschen handelsrechtlichen und berufsrechtlichen Vorschriften umfassen sämtliche relevanten deutschen Berufspflichten, die bei der Abschlussprüfung einschlägig sind.
- Auf der Grundlage der erlangten Prüfungsnachweise ist der Abschlussprüfer zu dem Schluss gekommen, dass keine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten besteht, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit in Übereinstimmung mit *IDW EPS 270 n.F. (04.2021)* aufwerfen können.
- Eine Pflicht, besonders wichtige Prüfungssachverhalte in Übereinstimmung mit *IDW EPS 401 n.F. (04.2021)* mitzuteilen, besteht nicht.
- Der Abschlussprüfer hat sämtliche sonstigen Informationen vor dem Datum des Bestätigungsvermerks erlangt und hat keine wesentliche falsche Darstellung dieser sonstigen Informationen identifiziert.
- Es handelt sich um eine GmbH mit einem gesetzlichen Aufsichtsrat nach DrittelbG.
- Die Beschreibung der Verantwortung des Abschlussprüfers erfolgt vollumfänglich direkt im entsprechenden Abschnitt des Bestätigungsvermerks, d.h. ohne Auslagerung eines Teils der Beschreibung in eine Anlage zum Bestätigungsvermerk bzw. auf die IDW Website.

Über die zuvor dargestellten Gegebenheiten hinaus wird folgender Sachverhalt unterstellt:

- Im Lagebericht sind die Preisänderungsrisiken aus Devisentermingeschäften nicht dargestellt.

BESTÄTIGUNGSVERMERK DES UNABHÄNGIGEN ABSCHLUSSPRÜFERS

An die ... [Gesellschaft]

Prüfungsurteil zum Jahresabschluss und eingeschränktes Prüfungsurteil zum Lagebericht

Wir haben den Jahresabschluss der ... [Gesellschaft] – bestehend aus der Bilanz zum ... [Datum] und der Gewinn- und Verlustrechnung für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] sowie dem Anhang, einschließlich der Darstellung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden – geprüft. Darüber hinaus haben wir den Lagebericht der ... [Gesellschaft] für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] geprüft. Die Erklärung zur Unternehmensführung nach § 289f Abs. 4 HGB (Angaben zur Frauenquote) haben wir in Einklang mit den deutschen gesetzlichen Vorschriften nicht inhaltlich geprüft.

Nach unserer Beurteilung aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse

- entspricht der beigefügte Jahresabschluss in allen wesentlichen Belangen den deutschen, für Kapitalgesellschaften geltenden handelsrechtlichen Vorschriften und vermittelt unter Beachtung der deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Finanzlage der Gesellschaft zum ... [Datum] sowie ihrer Ertragslage für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] und
- vermittelt der beigefügte Lagebericht mit Ausnahme der Auswirkungen des im Abschnitt „Grundlage für das Prüfungsurteil zum Jahresabschluss und für das eingeschränkte Prüfungsurteil zum Lagebericht“ beschriebenen Sachverhalts insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage der Gesellschaft. In allen wesentlichen Belangen, mit Ausnahme der Auswirkungen dieses Sachverhalts, steht der Lagebericht in Einklang mit dem Jahresabschluss, entspricht den deutschen gesetzlichen Vorschriften und stellt die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend dar. Unser Prüfungsurteil zum Lagebericht erstreckt sich nicht auf den Inhalt der oben genannten Erklärung zur Unternehmensführung.

Gemäß § 322 Abs. 3 Satz 1 HGB erklären wir, dass unsere Prüfung mit Ausnahme der genannten Einschränkung des Prüfungsurteils zum Lagebericht zu keinen Einwendungen gegen die Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses und des Lageberichts geführt hat.

Grundlage für das Prüfungsurteil zum Jahresabschluss und für das eingeschränkte Prüfungsurteil zum Lagebericht

Entgegen § 289 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b) HGB sind die Preisänderungsrisiken aus Devisentermingeschäften im Lagebericht nicht dargestellt.

Wir haben unsere Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts in Übereinstimmung mit § 317 HGB unter Beachtung der vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung durchgeführt. Unsere Verantwortung nach diesen Vorschriften und Grundsätzen ist im Abschnitt „Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts“ unseres Bestätigungsvermerks weitergehend beschrieben. Wir sind von dem Unternehmen unabhängig in Übereinstimmung mit den deutschen handelsrechtlichen und berufsrechtlichen Vorschriften und haben unsere sonstigen deutschen Berufspflichten in Übereinstimmung mit diesen Anforderungen erfüllt. Wir sind der Auffassung, dass die von uns erlangten Prüfungsnachweise ausreichend und geeignet sind, um als Grundlage für unser Prüfungsurteil zum Jahresabschluss und unser eingeschränktes Prüfungsurteil zum Lagebericht zu dienen.

Sonstige Informationen

[Berichterstattung in Übereinstimmung mit den Berichtsanforderungen des ISA [DE] 720 (Revised)]

Verantwortung der gesetzlichen Vertreter und des Aufsichtsrats für den Jahresabschluss und den Lagebericht

[Formulierung in Übereinstimmung mit Beispiel 1 in der Anlage zu IDW EPS 400 n.F. (04.2021)]

Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts

[Formulierung in Übereinstimmung mit Beispiel 1 in der Anlage zu IDW EPS 400 n.F. (04.2021)]

[Ort der Niederlassung des Abschlussprüfers]

[Datum]

[Unterschrift]

Wirtschaftsprüfer

4. Eingeschränkter Bestätigungsvermerk mit Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum Lagebericht

Für Zwecke dieses beispielhaften Bestätigungsvermerks werden folgende, dem Beispiel 1 in der Anlage des *IDW EPS 400 n.F. (04.2021)* entsprechende Gegebenheiten angenommen:

- Der Wirtschaftsprüfer wurde als gesetzlicher Abschlussprüfer des Jahresabschlusses und Lageberichts bestellt. Es handelt sich um die Prüfung eines Jahresabschlusses (bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Anhang) und Lageberichts eines Unternehmens, das **kein** Unternehmen von öffentlichem Interesse i.S. des § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB ist, unter Anwendung von Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung.
- Der Jahresabschluss ist von den gesetzlichen Vertretern in Übereinstimmung mit den für mittelgroße oder große Kapitalgesellschaften geltenden handelsrechtlichen Vorschriften (Rechnungslegungsgrundsätze für allgemeine Zwecke) aufzustellen.
- Die deutschen handelsrechtlichen und berufsrechtlichen Vorschriften umfassen sämtliche relevanten deutschen Berufspflichten, die bei der Abschlussprüfung einschlägig sind.
- Auf der Grundlage der erlangten Prüfungsnachweise ist der Abschlussprüfer zu dem Schluss gekommen, dass keine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten besteht, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit in Übereinstimmung mit *IDW EPS 270 n.F. (04.2021)* aufwerfen können.
- Eine Pflicht, besonders wichtige Prüfungssachverhalte in Übereinstimmung mit *IDW EPS 401 n.F. (04.2021)* mitzuteilen, besteht nicht.
- Der Abschlussprüfer hat sämtliche sonstigen Informationen vor dem Datum des Bestätigungsvermerks erlangt und hat keine wesentliche falsche Darstellung dieser sonstigen Informationen identifiziert.
- Es handelt sich um eine GmbH mit einem gesetzlichen Aufsichtsrat nach DrittelbG.
- Die Beschreibung der Verantwortung des Abschlussprüfers erfolgt vollumfänglich direkt im entsprechenden Abschnitt des Bestätigungsvermerks, d. h. ohne Auslagerung eines Teils der Beschreibung in eine Anlage zum Bestätigungsvermerk bzw. auf die IDW Website.

Über die zuvor dargestellten Gegebenheiten hinaus wird folgender Sachverhalt unterstellt:

- Entgegen der gesetzlichen Verpflichtung ist dem Abschlussprüfer kein Lagebericht vorgelegt worden.
- Die Erklärung zur Unternehmensführung gemäß § 289f Abs. 4 HGB (Angaben zur Frauenquote) wurde vor dem Datum des Bestätigungsvermerks auf der Internetseite des Unternehmens veröffentlicht.

BESTÄTIGUNGSVERMERK DES UNABHÄNGIGEN ABSCHLUSSPRÜFERS

An die ... [Gesellschaft]

Prüfungsurteil zum Jahresabschluss und Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum Lagebericht

Wir haben den Jahresabschluss der ... [Gesellschaft] – bestehend aus der Bilanz zum ... [Datum] und der Gewinn- und Verlustrechnung für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] sowie dem Anhang, einschließlich der Darstellung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden – geprüft. Darüber hinaus waren wir beauftragt, den Lagebericht der ... [Gesellschaft] für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] zu prüfen.

Nach unserer Beurteilung aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse entspricht der beigefügte Jahresabschluss in allen wesentlichen Belangen den deutschen, für Kapitalgesellschaften geltenden handelsrechtlichen Vorschriften und vermittelt unter Beachtung der deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Finanzlage der Gesellschaft zum ... [Datum] sowie ihrer Ertragslage für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum].

Wir geben kein Prüfungsurteil zum Lagebericht ab. Aufgrund der Bedeutung des im Abschnitt „Grundlage für das Prüfungsurteil zum Jahresabschluss und für die Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum Lagebericht“ beschriebenen Sachverhalts sind wir nicht in der Lage gewesen, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise als Grundlage für ein Prüfungsurteil zum Lagebericht zu erlangen.

Gemäß § 322 Abs. 3 Satz 1 HGB erklären wir, dass unsere Prüfung zu keinen Einwendungen gegen die Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses geführt hat.

Grundlage für das Prüfungsurteil zum Jahresabschluss und für die Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum Lagebericht

Da uns von den gesetzlichen Vertretern pflichtwidrig kein Lagebericht zur Prüfung vorgelegt wurde, geben wir kein Prüfungsurteil zum Lagebericht ab.

Wir haben unsere Prüfung des Jahresabschlusses in Übereinstimmung mit § 317 HGB unter Beachtung der vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung durchgeführt. Unsere Verantwortung nach diesen Vorschriften und Grundsätzen ist im Abschnitt „Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Jahresabschlusses“ unseres Bestätigungsvermerks weitergehend beschrieben. Wir sind von dem Unternehmen unabhängig in Übereinstimmung mit den deutschen handelsrechtlichen und berufsrechtlichen Vorschriften und haben unsere sonstigen deutschen Berufspflichten in Übereinstimmung mit diesen Anforderungen erfüllt. Wir sind der Auffassung, dass die von uns erlangten Prüfungsnachweise ausreichend und geeignet sind, um als Grundlage für unser Prüfungsurteil zum Jahresabschluss zu dienen.

Sonstige Informationen

[Berichterstattung in Übereinstimmung mit den Berichtsanforderungen des ISA [DE] 720 (Revised)]

Verantwortung der gesetzlichen Vertreter und des Aufsichtsrats für den Jahresabschluss und den Lagebericht

[Formulierung in Übereinstimmung mit Beispiel 1 in der Anlage zu IDW EPS 400 n.F. (04.2021)]

Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Jahresabschlusses

Unsere Zielsetzung ist, hinreichende Sicherheit darüber zu erlangen, ob der Jahresabschluss als Ganzes frei von wesentlichen falschen Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern ist, sowie einen Bestätigungsvermerk zu erteilen, der unser Prüfungsurteil zum Jahresabschluss beinhaltet.

Hinreichende Sicherheit ist ein hohes Maß an Sicherheit, aber keine Garantie dafür, dass eine in Übereinstimmung mit § 317 HGB unter Beachtung der vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung durchgeführte Prüfung eine wesentliche falsche Darstellung stets aufdeckt. Falsche Darstellungen können aus dolosen Handlungen oder Irrtümern resultieren und werden als wesentlich angesehen, wenn vernünftigerweise erwartet werden könnte, dass sie einzeln oder insgesamt die auf der Grundlage dieses Jahresabschlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen von Adressaten beeinflussen.

Während der Prüfung üben wir pflichtgemäßes Ermessen aus und bewahren eine kritische Grundhaltung. Darüber hinaus

- identifizieren und beurteilen wir die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Jahresabschluss aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern, planen und führen Prüfungshandlungen als Reaktion auf diese Risiken durch sowie erlangen Prüfungsnachweise, die ausreichend und geeignet sind, um als Grundlage für unser Prüfungsurteil zum Jahresabschluss zu dienen. Das Risiko, dass aus dolosen Handlungen resultierende wesentliche falsche Darstellungen nicht aufgedeckt werden, ist höher als das Risiko, dass aus Irrtümern resultierende wesentliche falsche Darstellungen nicht aufgedeckt werden, da dolose Handlungen kollusives Zusammenwirken, Fälschungen, beabsichtigte Unvollständigkeiten, irreführende Darstellungen bzw. das Außerkraftsetzen interner Kontrollen beinhalten können.
- gewinnen wir ein Verständnis von dem für die Prüfung des Jahresabschlusses relevanten internen Kontrollsystem, um Prüfungshandlungen zu planen, die unter den gegebenen Umständen angemessen sind, jedoch nicht mit dem Ziel, ein Prüfungsurteil zur Wirksamkeit dieses Systems der Gesellschaft abzugeben.

- beurteilen wir die Angemessenheit der von den gesetzlichen Vertretern angewandten Rechnungslegungsmethoden sowie die Vertretbarkeit der von den gesetzlichen Vertretern dargestellten geschätzten Werte und damit zusammenhängenden Angaben.
- ziehen wir Schlussfolgerungen über die Angemessenheit des von den gesetzlichen Vertretern angewandten Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Unternehmenstätigkeit 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 Unternehmenstätigkeit aufwerfen können. Falls wir zu dem Schluss kommen, dass eine wesentliche Unsicherheit besteht, sind wir verpflichtet, im Bestätigungsvermerk auf die dazugehörigen Angaben im Jahresabschluss aufmerksam zu machen oder, falls diese Angaben unangemessen sind, unser Prüfungsurteil zum Jahresabschluss zu modifizieren. Wir ziehen unsere Schlussfolgerungen auf der Grundlage der bis zum Datum unseres Bestätigungsvermerks erlangten Prüfungsnachweise. Zukünftige Ereignisse oder Gegebenheiten können jedoch dazu führen, dass die Gesellschaft ihre Unternehmenstätigkeit nicht mehr fortführen kann.
- beurteilen wir Darstellung, Aufbau und Inhalt des Jahresabschlusses insgesamt einschließlich der Angaben sowie ob der Jahresabschluss die zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle und Ereignisse so darstellt, dass der Jahresabschluss unter Beachtung der deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft vermittelt.

Wir erörtern mit den für die Überwachung Verantwortlichen unter anderem den geplanten Umfang und die Zeitplanung der Prüfung sowie bedeutsame Prüfungsfeststellungen, einschließlich etwaiger bedeutsamer Mängel im internen Kontrollsystem, die wir während unserer Prüfung feststellen.

Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Lageberichts

Es liegt in unserer Verantwortung, eine Prüfung des Lageberichts in Übereinstimmung mit § 317 HGB unter Beachtung der vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung durchzuführen sowie einen Bestätigungsvermerk zu erteilen. Aufgrund des im Abschnitt „Grundlage für das Prüfungsurteil zum Jahresabschluss und für die Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum Lagebericht“ beschriebenen Sachverhalts sind wir nicht in der Lage gewesen, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise als Grundlage für ein Prüfungsurteil zum Lagebericht zu erlangen.

[Ort der Niederlassung des Abschlussprüfers]

[Datum]

[Unterschrift]

Wirtschaftsprüfer

5. Eingeschränkter Bestätigungsvermerk mit eingeschränktem Prüfungsurteil zum Jahresabschluss und mit eingeschränktem Prüfungsurteil zum Lagebericht aufgrund von Prüfungshemmnissen

Für Zwecke dieses beispielhaften Bestätigungsvermerks werden folgende, dem Beispiel 1 in der Anlage des *IDW EPS 400 n.F. (04.2021)* entsprechende Gegebenheiten angenommen:

- Der Wirtschaftsprüfer wurde als gesetzlicher Abschlussprüfer des Jahresabschlusses und Lageberichts bestellt. Es handelt sich um die Prüfung eines Jahresabschlusses (bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Anhang) und Lageberichts eines Unternehmens, das **kein** Unternehmen von öffentlichem Interesse i.S. des § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB ist, unter Anwendung von Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung.
- Der Jahresabschluss ist von den gesetzlichen Vertretern in Übereinstimmung mit den für mittelgroße oder große Kapitalgesellschaften geltenden handelsrechtlichen Vorschriften (Rechnungslegungsgrundsätze für allgemeine Zwecke) aufzustellen.
- Der Lagebericht enthält gemäß § 289f Abs. 4 HGB in einem gesonderten Abschnitt eine Erklärung zur Unternehmensführung, die aus Angaben zur Frauenquote besteht. Diese nicht inhaltlich geprüften Lageberichtsangaben sind als „ungeprüft“ gekennzeichnet und eindeutig i.S. des *IDW PS 350 n.F.* von den inhaltlich geprüften Lageberichtsangaben abgegrenzt.
Der Abschlussprüfer erachtet es für notwendig, im Bestätigungsvermerk darzustellen, dass diese Angaben nicht inhaltlich geprüft wurden und sich daher das Prüfungsurteil zum Lagebericht nicht darauf erstreckt (vgl. *IDW PS 350 n.F.*, Tz. 121 i.V.m. A117).
- Der Lagebericht enthält keine lageberichtsfremden Angaben i.S. des *IDW PS 350 n.F.*
- Die deutschen handelsrechtlichen und berufsrechtlichen Vorschriften umfassen sämtliche relevanten deutschen Berufspflichten, die bei der Abschlussprüfung einschlägig sind.
- Auf der Grundlage der erlangten Prüfungsnachweise ist der Abschlussprüfer zu dem Schluss gekommen, dass keine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten besteht, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit in Übereinstimmung mit *IDW EPS 270 n.F. (04.2021)* aufwerfen können.
- Eine Pflicht, besonders wichtige Prüfungssachverhalte in Übereinstimmung mit *IDW EPS 401 n.F. (04.2021)* mitzuteilen, besteht nicht.
- Der Abschlussprüfer hat sämtliche sonstigen Informationen vor dem Datum des Bestätigungsvermerks erlangt und hat keine wesentliche falsche Darstellung dieser sonstigen Informationen identifiziert.
- Es handelt sich um eine GmbH mit einem gesetzlichen Aufsichtsrat nach DrittelbG.
- Die Beschreibung der Verantwortung des Abschlussprüfers erfolgt vollumfänglich direkt im entsprechenden Abschnitt des Bestätigungsvermerks, d.h. ohne Auslagerung eines Teils der Beschreibung in eine Anlage zum Bestätigungsvermerk bzw. auf die IDW Website.

Über die zuvor dargestellten Gegebenheiten hinaus wird folgender Sachverhalt unterstellt:

- Das Vorhandensein der Vorräte in Höhe von TEUR ist nicht hinreichend nachgewiesen, weil der Abschlussprüfer die Inventur nicht beobachten und durch alternative Prüfungshandlungen keine hinreichende Sicherheit über den Bestand der Vorräte gewinnen konnte. Es ist daher nicht auszuschließen, dass Änderungen insb. am Ausweis der Vorräte, des Jahresergebnisses sowie des Eigenkapitals hätten vorgenommen werden müssen. Dieser Sachverhalt beeinträchtigt möglicherweise auch die Darstellung des Geschäftsverlaufs im Lagebericht einschließlich des Geschäftsergebnisses und der Lage der Gesellschaft sowie die Darstellung der Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung. Die Auswirkungen der möglichen falschen Darstellungen sind nach Einschätzung des Abschlussprüfers nicht umfassend.

BESTÄTIGUNGSVERMERK DES UNABHÄNGIGEN ABSCHLUSSPRÜFERS

An die ... [Gesellschaft]

Eingeschränkte Prüfungsurteile

Wir haben den Jahresabschluss der ... [Gesellschaft] – bestehend aus der Bilanz zum ... [Datum] und der Gewinn- und Verlustrechnung für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] sowie dem Anhang, einschließlich der Darstellung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden – geprüft. Darüber hinaus haben wir den Lagebericht der ... [Gesellschaft] für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] geprüft. Die Erklärung zur Unternehmensführung nach § 289f Abs. 4 HGB (Angaben zur Frauenquote) haben wir in Einklang mit den deutschen gesetzlichen Vorschriften nicht inhaltlich geprüft.

Nach unserer Beurteilung aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse

- entspricht der beigefügte Jahresabschluss mit Ausnahme der möglichen Auswirkungen des im Abschnitt „Grundlage für die eingeschränkten Prüfungsurteile“ beschriebenen Sachverhalts in allen wesentlichen Belangen den deutschen, für Kapitalgesellschaften geltenden handelsrechtlichen Vorschriften und vermittelt mit Ausnahme dieser möglichen Auswirkungen unter Beachtung der deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Finanzlage der Gesellschaft zum ... [Datum] sowie ihrer Ertragslage für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] und
- vermittelt der beigefügte Lagebericht mit Ausnahme der möglichen Auswirkungen des im Abschnitt „Grundlage für die eingeschränkten Prüfungsurteile“ beschriebenen Sachverhalts insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage der Gesellschaft. In allen wesentlichen Belangen, mit Ausnahme der möglichen Auswirkungen dieses Sachverhalts, steht der Lagebericht in Einklang mit einem den deutschen gesetzlichen Vorschriften entsprechenden Jahresabschluss, entspricht den deutschen gesetzlichen Vorschriften und stellt die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend dar. Unser Prüfungsurteil zum Lagebericht erstreckt sich nicht auf den Inhalt der oben genannten Erklärung zur Unternehmensführung.

Gemäß § 322 Abs. 3 Satz 1 HGB erklären wir, dass unsere Prüfung mit Ausnahme der genannten Einschränkungen der Prüfungsurteile zum Jahresabschluss und zum Lagebericht zu keinen Einwendungen gegen die Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses und des Lageberichts geführt hat.

Grundlage für die eingeschränkten Prüfungsurteile

Das Vorhandensein der Vorräte in Höhe von TEUR ist nicht hinreichend nachgewiesen, weil wir die Inventur nicht beobachten und durch alternative Prüfungshandlungen keine hinreichende Sicherheit über deren Bestand gewinnen konnten. Wir können daher nicht ausschließen, dass Änderungen insbesondere am Ausweis der Vorräte, des Jahresergebnisses sowie des Eigenkapitals hätten vorgenommen werden müssen. Dieser Sachverhalt beeinträchtigt möglicherweise auch die Darstellung des Geschäftsverlaufs im Lagebericht einschließlich des Geschäftsergebnisses und der Lage der Gesellschaft sowie die Darstellung der Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung.

Wir haben unsere Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts in Übereinstimmung mit § 317 HGB unter Beachtung der vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung durchgeführt. Unsere Verantwortung nach diesen Vorschriften und Grundsätzen ist im Abschnitt „Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts“ unseres Bestätigungsvermerks weitergehend beschrieben. Wir sind von dem Unternehmen unabhängig in Übereinstimmung mit den deutschen handelsrechtlichen und berufsrechtlichen Vorschriften und haben unsere sonstigen deutschen Berufspflichten in Übereinstimmung mit diesen Anforderungen erfüllt. Wir sind der Auffassung, dass die von uns erlangten Prüfungsnachweise ausreichend und geeignet sind, um als Grundlage für unsere eingeschränkten Prüfungsurteile zum Jahresabschluss und zum Lagebericht zu dienen.

Sonstige Informationen

[Berichterstattung in Übereinstimmung mit den Berichtsanforderungen des ISA [DE] 720 (Revised)]

Verantwortung der gesetzlichen Vertreter und des Aufsichtsrats für den Jahresabschluss und den Lagebericht

[Formulierung in Übereinstimmung mit Beispiel 1 in der Anlage zu IDW EPS 400 n.F. (04.2021)]

Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts

[Formulierung in Übereinstimmung mit Beispiel 1 in der Anlage zu IDW EPS 400 n.F. (04.2021)]

[Ort der Niederlassung des Abschlussprüfers]

[Datum]

[Unterschrift]

Wirtschaftsprüfer

6. Versagungsvermerk aufgrund einer gesetzlichen Abschlussprüfung, die ggf. unter ergänzender Beachtung der ISA durchgeführt wurde, im Falle von Einwendungen i.S. von Tz. 7 a)

Für Zwecke dieses beispielhaften Versagungsvermerks werden folgende, dem Beispiel 4 in der Anlage des *IDW EPS 400 n.F. (04.2021)* entsprechende Gegebenheiten angenommen:

- Der Wirtschaftsprüfer wurde als gesetzlicher Abschlussprüfer des Konzernabschlusses und Konzernlageberichts bestellt. Es handelt sich um die Prüfung eines Konzernabschlusses (bestehend aus Konzernbilanz, Konzerngesamtergebnisrechnung, Konzerneigenkapitalveränderungsrechnung, Konzernkapitalflussrechnung sowie Konzernanhang) und Konzernlageberichts eines Unternehmens von öffentlichem Interesse i.S. des § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB, unter Anwendung von Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung. Die Abschlussprüfung ist eine Konzernabschlussprüfung eines Konzerns mit Tochterunternehmen (d.h. ISA [DE] 600²¹ findet Anwendung).
- Der Konzernabschluss ist von den gesetzlichen Vertretern in Übereinstimmung mit den IFRS, wie sie in der EU anzuwenden sind, und den ergänzend nach § 315e Abs. 1 HGB anzuwendenden deutschen gesetzlichen Vorschriften (Rechnungslegungsgrundsätze für allgemeine Zwecke) aufzustellen.
- Der Konzernlagebericht wurde gemäß § 315b Abs. 1 HGB um eine nichtfinanzielle Konzernenerklärung erweitert, die einen besonderen Abschnitt des Konzernlageberichts bildet. Darüber hinaus enthält der Konzernlagebericht in einem gesonderten Abschnitt die Konzernenerklärung zur Unternehmensführung (§ 315d HGB). Die Konzernenerklärung zur Unternehmensführung enthält die Erklärung zum Deutschen Corporate Governance Kodex nach § 161 AktG des Mutterunternehmens.

Diese nicht inhaltlich geprüften Lageberichtsangaben sind als „ungeprüft“ gekennzeichnet und eindeutig i.S. des *IDW PS 350 n.F.* von den inhaltlich geprüften Lageberichtsangaben abgegrenzt.

Der Abschlussprüfer erachtet es für notwendig, im Bestätigungsvermerk darzustellen, dass diese Angaben nicht inhaltlich geprüft wurden und sich daher das Prüfungsurteil zum Konzernlagebericht nicht darauf erstreckt (vgl. *IDW PS 350 n.F.*, Tz. 121 i.V.m. A116–A117).

- Der Konzernlagebericht enthält nicht inhaltlich geprüfte lageberichts-fremde Angaben i.S. des *IDW PS 350 n.F.*, die ebenfalls als „ungeprüft“ gekennzeichnet und eindeutig i.S. des *IDW PS 350 n.F.* von den inhaltlich geprüften Lageberichtsangaben abgegrenzt sind.

Der Abschlussprüfer erachtet es für notwendig, im Bestätigungsvermerk darzustellen, dass diese Angaben nicht inhaltlich geprüft wurden und sich daher das Prüfungsurteil zum Konzernlagebericht nicht darauf erstreckt (vgl. *IDW PS 350 n.F.*, Tz. 120 i.V.m. A116–A117).

²¹ ISA [DE] 600 „Besondere Überlegungen zu Konzernabschlussprüfungen (einschließlich der Tätigkeit von Teilbereichsprüfern)“.

- Die deutschen handelsrechtlichen und berufsrechtlichen Vorschriften, ggf. unter ergänzender Beachtung der ISA, umfassen sämtliche relevanten deutschen Berufspflichten, die bei der Abschlussprüfung einschlägig sind.
- Auf der Grundlage der erlangten Prüfungsnachweise ist der Abschlussprüfer zu dem Schluss gekommen, dass keine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten besteht, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Konzerns zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit in Übereinstimmung mit IDW EPS 270 n.F. (04.2021) aufwerfen können.
- Besonders wichtige Prüfungssachverhalte wurden in Übereinstimmung mit IDW EPS 401 n.F. (04.2021) mitgeteilt.
- Der Abschlussprüfer hat sämtliche sonstigen Informationen vor dem Datum des Bestätigungsvermerks erlangt und hat keine wesentliche falsche Darstellung dieser sonstigen Informationen identifiziert.
- Es handelt sich um eine Aktiengesellschaft (Kapitalgesellschaft mit Aufsichtsrat).
- In Ergänzung zur Prüfung des Konzernabschlusses und Konzernlageberichts hat der Abschlussprüfer nach europäischem Recht erforderliche Pflichtangaben im Bestätigungsvermerk zu machen.
- Die Beschreibung der Verantwortung des Abschlussprüfers erfolgt vollumfänglich direkt im entsprechenden Abschnitt des Bestätigungsvermerks, d.h. ohne Auslagerung eines Teils der Beschreibung in eine Anlage zum Bestätigungsvermerk bzw. auf die IDW Website.

Über die zuvor dargestellten Gegebenheiten hinaus wird folgender Sachverhalt unterstellt:

- Auf der Grundlage der erlangten Prüfungsnachweise ist der Abschlussprüfer zu dem Schluss gekommen, dass die Auswirkungen der pflichtwidrigen Unterlassung der Konsolidierung einer Tochtergesellschaft wesentlich und umfassend sind und daher versagte Prüfungsurteile zum Konzernabschluss sowie zum Konzernlagebericht zu erteilen sind. Dieser Sachverhalt hat umfassende Bedeutung auch für die im Konzernlagebericht erfolgte Darstellung des Geschäftsverlaufs einschließlich des Geschäftsergebnisses und der Lage des Konzerns sowie die Darstellung der Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung.

VERSAGUNGSVERMERK DES UNABHÄNGIGEN ABSCHLUSSPRÜFERS

An die ... [Gesellschaft]

VERMERK ÜBER DIE PRÜFUNG DES KONZERNABSCHLUSSES UND DES KONZERNLAGEBERICHTS

Versagte Prüfungsurteile

Wir haben den Konzernabschluss der ... [Gesellschaft] und ihrer Tochtergesellschaften (der Konzern) – bestehend aus der Konzernbilanz zum ... [Datum], der Konzerngesamtergebnisrechnung²², der Konzerneigenkapitalveränderungsrechnung und der Konzernkapitalflussrechnung für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] sowie dem Konzernanhang, einschließlich einer Zusammenfassung bedeutsamer Rechnungslegungsmethoden – geprüft. Darüber hinaus haben wir den Konzernlagebericht der ... [Gesellschaft] für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] geprüft. Die in der Anlage genannten Bestandteile des Konzernlageberichts haben wir in Einklang mit den deutschen gesetzlichen Vorschriften nicht inhaltlich geprüft.

Nach unserer Beurteilung aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse

- entspricht der beigefügte Konzernabschluss wegen der Bedeutung des im Abschnitt „Grundlage für die versagten Prüfungsurteile“ beschriebenen Sachverhalts nicht den IFRS, wie sie in der EU anzuwenden sind, und den ergänzend nach § 315e Abs. 1 HGB anzuwendenden deutschen gesetzlichen Vorschriften und vermittelt kein unter Beachtung dieser Vorschriften den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Finanzlage des Konzerns zum ... [Datum] sowie seiner Ertragslage für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] und
- vermittelt der beigefügte Konzernlagebericht wegen der Bedeutung des im Abschnitt „Grundlage für die versagten Prüfungsurteile“ beschriebenen Sachverhalts insgesamt kein zutreffendes Bild von der Lage des Konzerns, steht nicht in Einklang mit einem den deutschen gesetzlichen Vorschriften entsprechenden Konzernabschluss, entspricht nicht den deutschen gesetzlichen Vorschriften und stellt die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung nicht zutreffend dar. Unser Prüfungsurteil zum Konzernlagebericht erstreckt sich nicht auf den Inhalt der in der Anlage genannten Bestandteile des Konzernlageberichts.

Gemäß § 322 Abs. 3 Satz 1 HGB erklären wir, dass unsere Prüfung zu den genannten Einwendungen gegen die Ordnungsmäßigkeit des Konzernabschlusses und des Konzernlageberichts geführt hat, und versagen daher den Bestätigungsvermerk.

Grundlage für die versagten Prüfungsurteile

Wie in Angabe X des Konzernanhangs dargelegt, hat die Gesellschaft den Abschluss der im Laufe des Jahres 20X1 von ihr erworbenen Tochtergesellschaft XYZ nicht konsolidiert, da die Zeitwerte bestimmter wesentlicher Vermögenswerte und Schulden der Tochtergesellschaft zum Erwerbszeitpunkt nicht ermittelt wurden. Daher wird diese Beteiligung zu Anschaffungskosten bilanziert. Nach den IFRS hätte die Tochtergesellschaft konsolidiert werden müssen, da sie von der Gesellschaft beherrscht wird. Wäre XYZ konsolidiert worden, hätte dies wesentliche Auswirkungen auf zahlreiche Posten und andere Angaben in dem beigefügten Konzernabschluss gehabt. Diese insgesamt umfassenden Auswirkungen der Nicht-Konsolidierung auf den Konzernabschluss wurden durch die gesetzlichen Vertreter nicht ermittelt.

²² Ggf. anzupassen, vgl. IAS 1.10 b) i.V.m. 1.81 A.

Dieser Sachverhalt hat umfassende Bedeutung auch für die im Konzernlagebericht erfolgte Darstellung des Geschäftsverlaufs einschließlich des Geschäftsergebnisses und der Lage des Konzerns sowie die Darstellung der Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung.

Wir haben unsere Prüfung des Konzernabschlusses und des Konzernlageberichts in Übereinstimmung mit § 317 HGB und der EU-Abschlussprüferverordnung (Nr. 537/2014; im Folgenden „EU-APrVO“) unter Beachtung der vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung durchgeführt. [*Bei ergänzender Beachtung der ISA zusätzlich:* Die Prüfung des Konzernabschlusses haben wir unter ergänzender Beachtung der International Standards on Auditing (ISA) durchgeführt.] Unsere Verantwortung nach diesen Vorschriften und Grundsätzen [*bzw. bei ergänzender Beachtung der ISA stattdessen: nach diesen Vorschriften, Grundsätzen und Standards*] ist im Abschnitt „Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Konzernabschlusses und des Konzernlageberichts“ unseres Versagungsvermerks weitergehend beschrieben. Wir sind von den Konzernunternehmen unabhängig in Übereinstimmung mit den europarechtlichen sowie den deutschen handelsrechtlichen und berufsrechtlichen Vorschriften und haben unsere sonstigen deutschen Berufspflichten in Übereinstimmung mit diesen Anforderungen erfüllt. Darüber hinaus erklären wir gemäß Artikel 10 Abs. 2 Buchst. f) EU-APrVO, dass wir keine verbotenen Nichtprüfungsleistungen nach Artikel 5 Abs. 1 EU-APrVO erbracht haben. Wir sind der Auffassung, dass die von uns erlangten Prüfungsnachweise ausreichend und geeignet sind, um als Grundlage für unsere versagten Prüfungsurteile zum Konzernabschluss und zum Konzernlagebericht zu dienen.

Besonders wichtige Prüfungssachverhalte in der Prüfung des Konzernabschlusses

Wir haben – mit Ausnahme des Sachverhalts, der im Abschnitt „Grundlage für die versagten Prüfungsurteile“ beschrieben ist – bestimmt, dass es keine weiteren besonders wichtigen Prüfungssachverhalte in unserer Prüfung des Konzernabschlusses gibt, die in unserem Versagungsvermerk mitzuteilen sind.

Sonstige Informationen

[Berichterstattung in Übereinstimmung mit den Berichtsanforderungen des ISA [DE] 720 (Revised)]

Verantwortung der gesetzlichen Vertreter und des Aufsichtsrats für den Konzernabschluss und den Konzernlagebericht

[Formulierung in Übereinstimmung mit Beispiel 4 in der Anlage zu IDW EPS 400 n.F. (04.2021)]

Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Konzernabschlusses und des Konzernlageberichts

[Formulierung in Übereinstimmung mit Beispiel 4 in der Anlage zu IDW EPS 400 n.F. (04.2021)]

SONSTIGE GESETZLICHE UND ANDERE RECHTLICHE ANFORDERUNGEN

Übrige Angaben gemäß Artikel 10 EU-APrVO

Wir wurden von der Hauptversammlung am ... [Datum] als Konzernabschlussprüfer gewählt. Wir wurden am ... [Datum] vom Aufsichtsrat²³ beauftragt. Wir sind ununterbrochen seit dem Geschäftsjahr ... als Konzernabschlussprüfer der ... [Gesellschaft] tätig.

Wir erklären, dass die in diesem Versagungsvermerk enthaltenen versagten Prüfungsurteile mit dem zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss nach Artikel 11 EU-APrVO (Prüfungsbericht) in Einklang stehen.

[Wir haben folgende Leistungen, die nicht im Konzernabschluss oder im Konzernlagebericht angegeben wurden, zusätzlich zur Abschlussprüfung für die Konzernunternehmen erbracht:

...

...]

VERANTWORTLICHER WIRTSCHAFTSPRÜFER

Der für die Prüfung verantwortliche Wirtschaftsprüfer ist ... [Name].

[Ort der Niederlassung des Abschlussprüfers]

[Datum]

[Unterschrift]

Wirtschaftsprüfer

ANLAGE ZUM VERSAGUNGSVERMERK: NICHT INHALTLICH GEPRÜFTE BESTANDTEILE DES KONZERNLAGEBERICHTS

[Formulierung in Übereinstimmung mit Beispiel 4 in der Anlage zu IDW EPS 400 n.F. (04.2021)]

²³ Genaue Bezeichnung des beauftragenden Organs.

7. Versagungsvermerk aufgrund einer gesetzlichen Abschlussprüfung, die ggf. unter ergänzender Beachtung der ISA durchgeführt wurde, im Falle eines Prüfungshemmnisses

Für Zwecke dieses beispielhaften Versagungsvermerks werden folgende, dem Beispiel 4 in der Anlage des *IDW EPS 400 n.F. (04.2021)* entsprechende Gegebenheiten angenommen:

- Der Wirtschaftsprüfer wurde als gesetzlicher Abschlussprüfer des Konzernabschlusses und Konzernlageberichts bestellt. Es handelt sich um die Prüfung eines Konzernabschlusses (bestehend aus Konzernbilanz, Konzerngesamtergebnisrechnung, Konzerneigenkapitalveränderungsrechnung, Konzernkapitalflussrechnung sowie Konzernanhang) und Konzernlageberichts eines Unternehmens von öffentlichem Interesse i.S. des § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB, unter Anwendung von Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung. Die Abschlussprüfung ist eine Konzernabschlussprüfung eines Konzerns mit Tochterunternehmen (d.h. ISA [DE] 600 findet Anwendung).
- Der Konzernabschluss ist von den gesetzlichen Vertretern in Übereinstimmung mit den IFRS, wie sie in der EU anzuwenden sind, und den ergänzend nach § 315e Abs. 1 HGB anzuwendenden deutschen gesetzlichen Vorschriften (Rechnungslegungsgrundsätze für allgemeine Zwecke) aufzustellen.
- Der Konzernlagebericht wurde gemäß § 315b Abs. 1 HGB um eine nichtfinanzielle Konzernklärung erweitert, die einen besonderen Abschnitt des Konzernlageberichts bildet. Darüber hinaus enthält der Konzernlagebericht in einem gesonderten Abschnitt die Konzernklärung zur Unternehmensführung (§ 315d HGB). Die Konzernklärung zur Unternehmensführung enthält die Erklärung zum Deutschen Corporate Governance Kodex nach § 161 AktG des Mutterunternehmens.
Diese nicht inhaltlich geprüften Lageberichtsangaben sind als „ungeprüft“ gekennzeichnet und eindeutig i.S. des *IDW PS 350 n.F.* von den inhaltlich geprüften Lageberichtsangaben abgegrenzt.
Der Abschlussprüfer erachtet es für notwendig, im Bestätigungsvermerk darzustellen, dass diese Angaben nicht inhaltlich geprüft wurden (vgl. *IDW PS 350 n.F.*, Tz. 121 i.V.m. A116–A117).
- Der Konzernlagebericht enthält nicht inhaltlich geprüfte lageberichtsfremde Angaben i.S. des *IDW PS 350 n.F.*, die ebenfalls als „ungeprüft“ gekennzeichnet und eindeutig i.S. des *IDW PS 350 n.F.* von den inhaltlich geprüften Lageberichtsangaben abgegrenzt sind.
Der Abschlussprüfer erachtet es für notwendig, im Bestätigungsvermerk darzustellen, dass diese Angaben nicht inhaltlich geprüft wurden (vgl. *IDW PS 350 n.F.*, Tz. 120 i.V.m. A116–A117).
- Die deutschen handelsrechtlichen und berufsrechtlichen Vorschriften, ggf. unter ergänzender Beachtung der ISA, umfassen sämtliche relevanten deutschen Berufspflichten, die bei der Abschlussprüfung einschlägig sind.
- Auf der Grundlage der erlangten Prüfungsnachweise ist der Abschlussprüfer zu dem Schluss gekommen, dass keine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit Ereignis-

nissen oder Gegebenheiten besteht, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Konzerns zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit in Übereinstimmung mit IDW EPS 270 n.F. (04.2021) aufwerfen können.

- Es handelt sich um eine Aktiengesellschaft (Kapitalgesellschaft mit Aufsichtsrat).
- In Ergänzung zur Prüfung des Konzernabschlusses und Konzernlageberichts hat der Abschlussprüfer nach europäischem Recht erforderliche Pflichtangaben im Bestätigungsvermerk zu machen.

Über die zuvor dargestellten Gegebenheiten hinaus wird folgender Sachverhalt unterstellt:

- Der Abschlussprüfer war nicht in der Lage, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise in Bezug auf die Bewertung einer at equity zu bilanzierenden Beteiligung zu erlangen, deren Buchwert mehr als 80 % der Bilanzsumme des Konzerns ausmacht. Auf der Grundlage der erlangten Prüfungsnachweise ist der Abschlussprüfer zu dem Schluss gekommen, dass die möglichen Auswirkungen dieses Prüfungshemmnisses, ausreichende und geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen, wesentlich und umfassend sind und daher die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum Konzernabschluss sowie auch zum Konzernlagebericht zu erklären ist. Dieser Sachverhalt hat umfassende Bedeutung auch für die Beurteilbarkeit der im Konzernlagebericht erfolgten Darstellung des Geschäftsverlaufs einschließlich des Geschäftsergebnisses und der Lage des Konzerns sowie der Darstellung der Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung.
- Wegen der Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum Konzernabschluss und zum Konzernlagebericht aufgrund von Prüfungshemmnissen gilt Folgendes:
 - Sachlogisch entfällt die Klarstellung, dass sich das Prüfungsurteil nicht auf die nicht inhaltlich geprüften Angaben erstreckt.
 - Der Abschlussprüfer darf gemäß Tz. 56 keine besonders wichtigen Prüfungssachverhalte in Übereinstimmung mit IDW EPS 401 n.F. (04.2021) im Versagungsvermerk mitteilen und keinen Abschnitt zu sonstigen Informationen in den Versagungsvermerk aufnehmen.

VERSAGUNGSVERMERK DES UNABHÄNGIGEN ABSCHLUSSPRÜFERS

An die ... [Gesellschaft]

VERMERK ÜBER DIE PRÜFUNG DES KONZERNABSCHLUSSES UND DES KONZERNLAGEBERICHTS

Erklärung der Nichtabgabe von Prüfungsurteilen

Wir waren beauftragt, den Konzernabschluss der ... [Gesellschaft] und ihrer Tochtergesellschaften (der Konzern) – bestehend aus der Konzernbilanz zum ... [Datum], der Konzerngesamtergebnisrechnung²⁴, der Konzerneigenkapitalveränderungsrechnung und der Konzernkapitalflussrechnung für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] sowie dem Kon-

²⁴ Ggf. anzupassen, vgl. IAS 1.10 b) i.V.m. 1.81 A.

zernanhang, einschließlich einer Zusammenfassung bedeutsamer Rechnungslegungsmethoden – zu prüfen. Darüber hinaus waren wir beauftragt, den Konzernlagebericht der ... [Gesellschaft] für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] zu prüfen. Die in der Anlage genannten Bestandteile des Konzernlageberichts haben wir in Einklang mit den deutschen gesetzlichen Vorschriften nicht inhaltlich geprüft.

Wir geben keine Prüfungsurteile zu dem beigefügten Konzernabschluss und dem beigefügten Konzernlagebericht ab. Aufgrund der Bedeutung des im Abschnitt „Grundlage für die Erklärung der Nichtabgabe von Prüfungsurteilen“ beschriebenen Sachverhalts sind wir nicht in der Lage gewesen, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise als Grundlage für Prüfungsurteile zum Konzernabschluss und zum Konzernlagebericht zu erlangen, und versagen daher den Bestätigungsvermerk.

Grundlage für die Erklärung der Nichtabgabe von Prüfungsurteilen

Die Beteiligung des Konzerns an der at equity bilanzierten XYZ Gesellschaft ist in der Konzernbilanz mit einem Betrag von ... TEUR erfasst, der mehr als 80 % der Bilanzsumme des Konzerns zum ... [Datum] ausmacht. Die gesetzlichen Vertreter haben entgegen § 320 HGB die für die Prüfung der Bewertung dieser Beteiligung erforderlichen Aufklärungen und Nachweise nicht erbracht. Daher waren wir nicht in der Lage zu beurteilen, ob Anpassungen notwendig waren in Bezug auf die Abbildung der XYZ Gesellschaft im Konzernabschluss, einschließlich der zugehörigen Angaben.

Dieser Sachverhalt hat umfassende Bedeutung auch für die Beurteilbarkeit der im Konzernlagebericht erfolgten Darstellung des Geschäftsverlaufs einschließlich des Geschäftsergebnisses und der Lage des Konzerns sowie der Darstellung der Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung.

Verantwortung der gesetzlichen Vertreter und des Aufsichtsrats für den Konzernabschluss und den Konzernlagebericht

[Formulierung in Übereinstimmung mit Beispiel 4 in der Anlage zu IDW EPS 400 n.F. (04.2021)]

Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Konzernabschlusses und des Konzernlageberichts

Es liegt in unserer Verantwortung, eine Prüfung des Konzernabschlusses und des Konzernlageberichts in Übereinstimmung mit § 317 HGB und der EU-Abschlussprüferverordnung (Nr. 537/2014; im Folgenden „EU-APrVO“) unter Beachtung der vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung durchzuführen. [Bei ergänzender Beachtung der ISA zusätzlich: Es liegt ferner in unserer Verantwortung, die Prüfung des Konzernabschlusses unter ergänzender Beachtung der International Standards on Auditing (ISA) durchzuführen.] Des Weiteren liegt es in unserer Verantwortung, einen Bestätigungsvermerk zu erteilen. Aufgrund des im Abschnitt „Grundlage für die Erklärung der Nichtabgabe von Prüfungsurteilen“ beschriebenen Sachverhalts sind wir nicht in der

Lage gewesen, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise als Grundlage für Prüfungsurteile zu diesem Konzernabschluss und diesem Konzernlagebericht zu erlangen.

Wir sind von den Konzernunternehmen unabhängig in Übereinstimmung mit den europarechtlichen sowie den deutschen handelsrechtlichen und berufsrechtlichen Vorschriften und haben unsere sonstigen deutschen Berufspflichten in Übereinstimmung mit diesen Anforderungen erfüllt. Darüber hinaus erklären wir gemäß Artikel 10 Abs. 2 Buchst. f) EU-APrVO, dass wir keine verbotenen Nichtprüfungsleistungen nach Artikel 5 Abs. 1 EU-APrVO erbracht haben.

SONSTIGE GESETZLICHE UND ANDERE RECHTLICHE ANFORDERUNGEN

Übrige Angaben gemäß Artikel 10 EU-APrVO

Wir wurden von der Hauptversammlung am ... [Datum] als Konzernabschlussprüfer gewählt. Wir wurden am ... [Datum] vom Aufsichtsrat²⁵ beauftragt. Wir sind ununterbrochen seit dem Geschäftsjahr ... als Konzernabschlussprüfer der ... [Gesellschaft] tätig.

Wir erklären, dass die in diesem Versagungsvermerk enthaltene Erklärung der Nichtabgabe der Prüfungsurteile mit dem zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss nach Artikel 11 EU-APrVO (Prüfungsbericht) in Einklang steht.

[Wir haben folgende Leistungen, die nicht im Konzernabschluss oder im Konzernlagebericht angegeben wurden, zusätzlich zur Abschlussprüfung für die Konzernunternehmen erbracht:

...

...]

VERANTWORTLICHER WIRTSCHAFTSPRÜFER

Der für die Prüfung verantwortliche Wirtschaftsprüfer ist ... [Name].

[Ort der Niederlassung des Abschlussprüfers]

[Datum]

[Unterschrift]

Wirtschaftsprüfer

²⁵ Genaue Bezeichnung des beauftragenden Organs.

**ANLAGE ZUM VERSAGUNGSVERMERK: NICHT INHALTLICH GEPRÜFTE BESTAND-
TEILE DES KONZERNLAGEBERICHTS**

[Formulierung in Übereinstimmung mit Beispiel 4 in der Anlage zu IDW EPS 400 n.F. (04.2021)]