

## **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<sup>1</sup>

*Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat den nachfolgenden Entwurf der Neufassung eines IDW Prüfungsstandards: Grundsätze für die Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen (IDW EPS 470 n.F. (04.2021)) verabschiedet.*

*Gegenüber dem bisherigen IDW Prüfungsstandard ergeben sich insb. folgende Änderungen:*

- *Anpassungen in den Tz. 23 b, A38 und A54 an Folgeänderungen von ISA 260 (Revised) aufgrund des IESBA Code (Revised) 2018*
- *Anpassung in Tz. A19 an Folgeänderungen von ISA 260 aufgrund von ISA 720 (Revised)*
- *Anpassung in Tz. A25 an Folgeänderungen von ISA 260 aufgrund von ISA 540 (Revised)*
- *Anpassung in Tz. A36 an die geänderte Fassung des Deutschen Corporate Governance Kodex.*

*Ferner wurde der IDW Prüfungsstandard redaktionell an das Disclosures Project des International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) und an 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], die Aufnahme von Verweisen auf die ISA [DE] sowie Anpassungen in den Anlagen mit entsprechender Aufnahme der ISA [DE].*

*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](mailto:stellungnahmen@idw.de)) bis zum*

---

<sup>1</sup> Verabschiedet vom Hauptfachausschuss (HFA) am 08.05.2003. Änderungen infolge des Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) durch den HFA am 09.09.2009 in Tz. 1, 3, 15, 15a und 26. Änderungen durch den HFA zur Anpassung an die im Rahmen des Clarity-Projekts des IAASB überarbeiteten International Standards on Auditing (ISA) am 09.09.2010 in Tz. 1, 1a, 1b, 3, 4, 5, 7, 7a – 7e. Folgeänderungen im Rahmen der Umsetzung der Anforderungen des ISA 265 „Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management“ im *IDW Prüfungsstandard: Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken und Reaktionen des Abschlussprüfers auf die beurteilten Fehlerrisiken (IDW PS 261 n.F.)* (Stand: 01.03.2012) durch den HFA am 01.03.2012 in den Tz. 1a und 26. Neufassung aufgrund der Transformation des ISA 260 (Revised) „Communication with Those Charged with Governance“; vorbereitet vom Arbeitskreis „ISA-Transformation“, verabschiedet vom HFA am 10.10.2017. Redaktionelle Änderungen aufgrund der Anpassung an die neuen, vom IDW festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (vgl. ISA [DE] 200, Anlage D.1). Folgeänderungen aus dem IESBA Code (Revised) 2018 in den Tz. 23 b, A38 und A54, aus ISA 720 (Revised) in Tz. A19, aus ISA 540 (Revised) in Tz. A25 sowie inhaltliche Anpassung aufgrund der Änderungen im Zusammenhang mit dem Deutschen Corporate Governance Kodex in Tz. A36; vorbereitet vom Arbeitskreis „ISA-DE“, verabschiedet vom HFA am 29.04.2021.

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](http://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.	Die Funktion der Kommunikation .....	4
1.3.	Anwendungszeitpunkt .....	5
1.4.	Ziele .....	5
1.5.	Definitionen .....	6
2.	Anforderungen .....	7
2.1.	Die für die Überwachung Verantwortlichen.....	7
2.1.1.	Kommunikation mit einer Untergruppe der für die Überwachung Verantwortlichen .....	7
2.1.2.	Fälle, in denen alle für die Überwachung Verantwortlichen in das Management des Unternehmens eingebunden sind .....	7
2.2.	Zu kommunizierende Sachverhalte .....	7
2.2.1.	Verantwortung des Abschlussprüfers.....	7
2.2.2.	Geplanter Umfang und geplanter zeitlicher Ablauf der Abschlussprüfung .....	8
2.2.3.	Bedeutsame Feststellungen aus der Abschlussprüfung .....	8
2.2.4.	Mündliche Berichterstattung an den Aufsichtsrat oder den Prüfungsausschuss gemäß § 171 Abs. 1 Satz 2 und 3 AktG .....	8
2.2.5.	Unabhängigkeit des Abschlussprüfers .....	9
2.3.	Der Kommunikationsprozess.....	10
2.3.1.	Festlegung des Kommunikationsprozesses .....	10
2.3.2.	Formen der Kommunikation.....	10
2.3.3.	Zeitpunkte der Kommunikation .....	10
2.3.4.	Angemessenheit des Kommunikationsprozesses .....	10
2.4.	Prüfungsbericht.....	10
2.5.	Dokumentation.....	11
3.	Anwendungshinweise und sonstige Erläuterungen.....	11
Anlage 1 .....		30
Besondere Anforderungen an die Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen in anderen IDW Prüfungsstandards .....		30
Anlage 2.....		32
Qualitative Aspekte der Rechnungslegungspraktiken des Unternehmens .....		32

## 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 mit den für die Überwachung Verantwortlichen kommunizieren.  
  
Dieser *IDW Prüfungsstandard* behandelt die Verantwortung des Abschlussprüfers zur Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen im Rahmen einer Abschlussprüfung. Obwohl dieser *IDW Prüfungsstandard* unabhängig von der Führungs- und Überwachungsstruktur oder der Größe eines Unternehmens gilt, gelten besondere Überlegungen für die Fälle, in denen alle für die Überwachung Verantwortlichen in das Management des Unternehmens eingebunden sind, sowie für Unternehmen von öffentlichem Interesse i.S. des § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB (im Folgenden: PIE). In diesem *IDW Prüfungsstandard* werden keine Anforderungen an die Kommunikation des Abschlussprüfers mit dem Management oder den Eigentümern eines Unternehmens festgelegt, es sei denn, sie sind auch für eine Überwachungsfunktion verantwortlich.
- 2 Dieser *IDW Prüfungsstandard* behandelt die schriftliche und mündliche Kommunikation des Abschlussprüfers mit den für die Überwachung Verantwortlichen über den Prüfungsbericht hinaus. Die Anforderungen an Aufgaben und Inhalte des Prüfungsberichts ergeben sich aus *IDW PS 450 n.F.*<sup>2</sup> und sind nicht Gegenstand dieses *IDW Prüfungsstandards*. Jedoch enthält dieser *IDW Prüfungsstandard* auch Hinweise auf Sachverhalte, die sowohl Teil der Kommunikation nach diesem *IDW Prüfungsstandard* als auch Bestandteile des Prüfungsberichts sind.
- 3 Dieser *IDW Prüfungsstandard* betrifft Abschlussprüfungen, d.h. Prüfungen von Abschlüssen i.S. des ISA [DE] 200<sup>3</sup>. Er kann jedoch – sofern erforderlich unter Anpassung an die jeweiligen Umstände – auch bei Prüfungen anderer vergangenheitsorientierter Finanzinformationen anzuwenden sein, wenn die für die Überwachung Verantwortlichen für die Aufsicht über die Aufstellung dieser vergangenheitsorientierten Finanzinformationen verantwortlich sind.<sup>4</sup>
- 4 Wirtschaftszweigspezifische, z.B. bei der mündlichen Berichterstattung über die Prüfung von Kreditinstituten oder Versicherungsunternehmen zu beachtende und sonstige Besonderheiten, die im Einzelfall zusätzlich zu berücksichtigen sind, bleiben in diesem *IDW Prüfungsstandard* außer Betracht. Dieser *IDW Prüfungsstandard* findet für die genossenschaftlichen Prüfungsverbände und die Prüfungsstellen der Sparkassen und Giroverbände entsprechende Anwendung.
- 5 Angesichts der Bedeutung einer wirksamen wechselseitigen Kommunikation während einer Abschlussprüfung stellt dieser *IDW Prüfungsstandard* ein übergreifendes Regelwerk für die Kommunikation des Abschlussprüfers mit den für die Überwachung Verantwortlichen dar und identifiziert einige bestimmte Sachverhalte, über die zu kommunizieren ist. Zusätzliche zu kommunizierende Sachverhalte, welche die Anforderungen dieses *IDW Prüfungsstandards*

---

<sup>2</sup> Vgl. hierzu *IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen (IDW PS 450 n.F.)* (Stand: 15.09.2017).

<sup>3</sup> ISA [DE] 200 „Übergeordnete Ziele des unabhängigen Prüfers und Grundsätze einer Prüfung in Übereinstimmung mit den International Standards on Auditing“, Tz. 13.

<sup>4</sup> Vgl. hierzu *IDW Prüfungsstandard: Prüfung von Finanzaufstellungen oder deren Bestandteilen (IDW PS 490)* (Stand: 28.11.2014), Tz. 17, A17.

ergänzen, werden in anderen *IDW Prüfungsstandards* identifiziert (siehe Anlage 1). Hierzu zählen auch besondere Anforderungen des *IDW PS 475*<sup>5</sup> für die Mitteilung an die für die Überwachung Verantwortlichen über bedeutsame Mängel im internen Kontrollsystem (IKS), die der Abschlussprüfer im Rahmen der Abschlussprüfung identifiziert hat.

- 6 Für weitere Sachverhalte, zu denen nach diesem oder anderen *IDW Prüfungsstandards* keine Kommunikation erforderlich ist, kann sich eine solche Verpflichtung aufgrund von Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften oder einer Vereinbarung mit dem Unternehmen ergeben. Der Abschlussprüfer wird durch keine Anforderung in diesem *IDW Prüfungsstandard* daran gehindert, sich mit den für die Überwachung Verantwortlichen über sonstige Sachverhalte auszutauschen (vgl. Tz. A40 – A44).
- 7 Dieser *IDW Prüfungsstandard* setzt ISA 260 (Revised)<sup>6</sup> unter ergänzender Berücksichtigung der deutschen gesetzlichen Besonderheiten sowie der Regelungen der EU-Abschlussprüferverordnung<sup>7</sup> (im Folgenden EU-APrVO) um.

In Abweichung von ISA 260 (Revised), Tz. 17 sieht dieser *IDW Prüfungsstandard* folgende Pflichten zur Kommunikation im Zusammenhang mit der Unabhängigkeit nicht für Abschlussprüfer kapitalmarktnotierter Unternehmen i.S. von ISA [DE] 200.D.13.1 vor, sondern für Abschlussprüfer von kapitalmarktorientierten Unternehmen (vgl. Tz. A1):

- Die Pflicht, die Erklärung über die Unabhängigkeit, sofern einschlägig, auf die Mitglieder eines Netzwerks auszudehnen, dem der Abschlussprüfer angehört.
- Sofern einschlägig, in Bezug auf Unabhängigkeitsgefährdungen, die ein vertretbares Maß übersteigen: eine schriftliche Mitteilung über die zur Begegnung von Gefährdungen vorgenommenen Handlungen, einschließlich der vorgenommenen Maßnahmen zur Beseitigung der Umstände, welche zu den Gefährdungen führen, oder über die Schutzmaßnahmen, die ergriffen wurden, um identifizierte Unabhängigkeitsgefährdungen auf ein vertretbares Maß zu verringern.

Bei ergänzender Anwendung der ISA ist darüber hinaus die Definition eines kapitalmarktnotierten Unternehmens i.S. von ISA [DE] 200.D.13.1 anzuwenden.

## 1.2. Die Funktion der Kommunikation

- 8 Der Schwerpunkt dieses *IDW Prüfungsstandards* betrifft Mitteilungen des Abschlussprüfers an die für die Überwachung Verantwortlichen. Allerdings ist eine wirksame wechselseitige Kommunikation wichtig zur Unterstützung

---

<sup>5</sup> *IDW Prüfungsstandard: Mitteilung von Mängeln im internen Kontrollsystem an die für die Überwachung Verantwortlichen und das Management (IDW PS 475)* (Stand: 26.03.2020).

<sup>6</sup> ISA 260 (Revised) „Communications with Those Charged with Governance“.

<sup>7</sup> 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.

- a) des Abschlussprüfers und der für die Überwachung Verantwortlichen, um prüfungsbezogene Sachverhalte im Zusammenhang zu verstehen und eine konstruktive Arbeitsbeziehung zu entwickeln. Diese Beziehung entwickelt sich unter Beibehaltung der Unabhängigkeit und Objektivität des Abschlussprüfers;
  - b) des Abschlussprüfers, um prüfungsrelevante Informationen von den für die Überwachung Verantwortlichen zu erlangen. Beispielsweise können die für die Überwachung Verantwortlichen den Abschlussprüfer unterstützen beim Verstehen des Unternehmens und seines Umfelds, bei der Identifizierung von geeigneten Quellen für Prüfungsnachweise und durch die Bereitstellung von Informationen zu bestimmten Geschäftsvorfällen oder Ereignissen; sowie
  - c) der für die Überwachung Verantwortlichen, um ihrer Verantwortung für die Aufsicht über den Rechnungslegungsprozess gerecht zu werden. Auch hierdurch werden die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Abschluss verringert.
- 9 Unabhängig von der Verpflichtung des Abschlussprüfers zur Kommunikation nach diesem *IDW Prüfungsstandard* hat das Management eine Verantwortung, den für die Überwachung Verantwortlichen überwachungsrelevante Sachverhalte mitzuteilen. Durch die Kommunikation des Abschlussprüfers wird das Management nicht von dieser Verantwortung befreit. Ebenso wird der Abschlussprüfer durch die Kommunikation des Managements mit den für die Überwachung Verantwortlichen über Sachverhalte, die vom Abschlussprüfer zu kommunizieren sind, nicht von der Verantwortung befreit, diese ebenfalls zu kommunizieren. Die Kommunikation dieser Sachverhalte durch das Management kann sich jedoch auf die Form oder die Zeitpunkte der Kommunikation des Abschlussprüfers mit den für die Überwachung Verantwortlichen auswirken.
- 10 Eine klare Kommunikation über die nach den *IDW Prüfungsstandards* zu kommunizierenden Sachverhalte ist integraler Bestandteil jeder Abschlussprüfung. Nach den ISA [DE] und den *IDW Prüfungsstandards* ist es jedoch nicht erforderlich, dass der Abschlussprüfer gezielt Prüfungshandlungen durchführt, um Sachverhalte zur Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen zu identifizieren.
- 11 Die Kommunikationsverpflichtungen des Abschlussprüfers können im Einzelfall im Konflikt mit seiner Pflicht zur Verschwiegenheit stehen (vgl. Tz. A2). In solchen Fällen bietet es sich an, rechtlichen Rat einzuholen.

### **1.3. Anwendungszeitpunkt**

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

### **1.4. Ziele**

- 13 Die Ziele des Abschlussprüfers sind:

- a) eine klare Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen über die Verantwortung des Abschlussprüfers bei der Prüfung des Abschlusses sowie die Vermittlung eines Überblicks zu dem geplanten Umfang und dem geplanten zeitlichen Ablauf der Abschlussprüfung
- b) das Erlangen prüfungsrelevanter Informationen von den für die Überwachung Verantwortlichen
- c) eine zeitgerechte Information der für die Überwachung Verantwortlichen über Beobachtungen, die aus der Abschlussprüfung resultieren und die für dessen Verantwortung zur Aufsicht über den Rechnungslegungsprozess bedeutsam und relevant sind sowie
- d) die Förderung einer wirksamen wechselseitigen Kommunikation zwischen dem Abschlussprüfer und den für die Überwachung Verantwortlichen.

### 1.5. Definitionen

14 Die nachfolgenden Begriffe haben für Zwecke dieses *IDW Prüfungsstandards* die nachstehende Bedeutung:

- a) Die für die Überwachung Verantwortlichen: Die Person(en) oder Organisation(en) (z.B. eine als Treuhänder eingesetzte juristische Person), die verantwortlich ist/sind für die Aufsicht über die strategische Ausrichtung des Unternehmens und über die Verpflichtungen im Zusammenhang mit der Rechenschaft des Unternehmens. Dazu gehört die Aufsicht über den Rechnungslegungsprozess. Bei bestimmten Unternehmen können Mitglieder des Managements zu den für die Überwachung Verantwortlichen gehören (bspw. geschäftsführende Mitglieder eines gemeinsamen Führungs- oder Überwachungsgremiums eines Unternehmens im privaten oder öffentlichen Sektor oder ein geschäftsführender Eigentümer).<sup>8</sup>
- b) Management: Die Person(en) mit Führungsverantwortung für die Geschäftstätigkeit des Unternehmens. Bei bestimmten Unternehmen gehören einige oder alle für die Überwachung Verantwortlichen zum Management (bspw. geschäftsführende Mitglieder eines gemeinsamen Führungs- und -Überwachungsgremiums oder ein geschäftsführender Eigentümer).<sup>9</sup>

In den Tz. A4 – A13 wird die Vielfalt von Führungs- und Überwachungsstrukturen in Abhängigkeit von der Rechtsform eines Unternehmens behandelt.

15 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).

---

<sup>8</sup> Vgl. ISA [DE] 200, Tz. 13 (o).

<sup>9</sup> Vgl. ISA [DE] 200, Tz. 13 (h).

## **2. Anforderungen**

### **2.1. Die für die Überwachung Verantwortlichen**

- 16 Der Abschlussprüfer hat eine oder mehrere geeignete Personen innerhalb der Überwachungsstruktur des Unternehmens festzulegen, mit denen zu kommunizieren ist (vgl. Tz. A4 – A9).

#### **2.1.1. Kommunikation mit einer Untergruppe der für die Überwachung Verantwortlichen**

- 17 Falls der Abschlussprüfer mit einer Untergruppe der für die Überwachung Verantwortlichen kommuniziert (z.B. mit einem Prüfungsausschuss oder einer Einzelperson), hat der Abschlussprüfer festzustellen, ob es notwendig ist, dass er auch mit den für die Überwachung Verantwortlichen insgesamt kommuniziert (vgl. Tz. A10 – A12).

#### **2.1.2. Fälle, in denen alle für die Überwachung Verantwortlichen in das Management des Unternehmens eingebunden sind**

- 18 In manchen Fällen sind alle für die Überwachung Verantwortlichen in das Management des Unternehmens eingebunden (z.B. eine GmbH, bei der sämtliche Gesellschafter auch Geschäftsführer sind, oder ein kleiner Geschäftsbetrieb, in dem der Alleineigentümer die Geschäfte führt und niemand sonst eine Überwachungsfunktion ausübt). Wird in diesen Fällen über die nach Tz. 21 c) erforderlichen Sachverhalte mit einer oder mehreren Personen mit Managementverantwortung kommuniziert und haben diese Personen auch Überwachungsverantwortung, ist es nicht notwendig, die Sachverhalte erneut mit denselben Personen in ihrer Überwachungsfunktion zu kommunizieren. Dennoch hat sich der Abschlussprüfer davon zu überzeugen, dass durch die Kommunikation mit einer oder mehreren Personen mit Managementverantwortung alle diejenigen Personen angemessen informiert werden, mit denen der Abschlussprüfer sonst in ihrer Überwachungseigenschaft kommunizieren würde (vgl. Tz. A13).

## **2.2. Zu kommunizierende Sachverhalte**

### **2.2.1. Verantwortung des Abschlussprüfers**

- 19 Der Abschlussprüfer hat mit den für die Überwachung Verantwortlichen über die Verantwortung des Abschlussprüfers zu kommunizieren, einschließlich der Tatsache, dass
- a) der Abschlussprüfer für die Bildung und Abgabe eines Prüfungsurteils zum Abschluss und sofern einschlägig zum Lagebericht verantwortlich ist, der von den gesetzlichen Vertretern unter der Aufsicht der für die Überwachung Verantwortlichen aufgestellt wurde, und
  - b) die Prüfung des Abschlusses die gesetzlichen Vertreter oder die für die Überwachung Verantwortlichen nicht von ihrer Verantwortung befreit (vgl. Tz. A14 – A15).

### 2.2.2. Geplanter Umfang und geplanter zeitlicher Ablauf der Abschlussprüfung

- 20 Der Abschlussprüfer hat den für die Überwachung Verantwortlichen einen Überblick zu dem geplanten Umfang und dem geplanten zeitlichen Ablauf der Abschlussprüfung zu vermitteln. Der Abschlussprüfer hat auch auf die identifizierten bedeutsamen Risiken einzugehen (vgl. Tz. A16 – A20).

### 2.2.3. Bedeutsame Feststellungen aus der Abschlussprüfung

- 21 Der Abschlussprüfer hat mit den für die Überwachung Verantwortlichen zu kommunizieren über (vgl. Tz. A21 – A22):
- a) seine Ansichten zu bedeutsamen qualitativen Aspekten der Rechnungslegungspraktiken des Unternehmens. Dies schließt Rechnungslegungsmethoden, geschätzte Werte in der Rechnungslegung und Abschlussangaben ein. Gegebenenfalls hat der Abschlussprüfer den für die Überwachung Verantwortlichen zu erläutern, warum er eine bedeutsame und nach den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen<sup>10</sup> vertretbare Rechnungslegungspraktik unter den jeweiligen Gegebenheiten des Unternehmens nicht für die am besten geeignete hält (vgl. Tz. A23 – A25)
  - b) während der Abschlussprüfung aufgetretene bedeutsame Probleme (vgl. Tz. A26)
  - c) sofern nicht alle für die Überwachung Verantwortlichen in das Management des Unternehmens eingebunden sind:
    - i) bedeutsame während der Abschlussprüfung auftretende Sachverhalte, die mit dem Management besprochen wurden oder Gegenstand des Schriftverkehrs mit diesem waren (vgl. Tz. A27), und
    - ii) vom Abschlussprüfer angeforderte schriftliche Erklärungen
  - d) Umstände, die sich auf die Form und den Inhalt des Bestätigungsvermerks auswirken (vgl. Tz. A28), sowie
  - e) sonstige während der Abschlussprüfung aufgetretene bedeutsame Sachverhalte, die nach pflichtgemäßem Ermessen des Abschlussprüfers für die Aufsicht über den Rechnungslegungsprozess relevant sind (vgl. Tz. A30 – A31).

Bei PIE hat der Abschlussprüfer darüber hinaus die Berichterstattungspflichten nach der EU-APrVO zu beachten (vgl. Tz. A32).

### 2.2.4. Mündliche Berichterstattung an den Aufsichtsrat oder den Prüfungsausschuss gemäß § 171 Abs. 1 Satz 2 und 3 AktG

- 22 Gemäß § 171 Abs. 1 Satz 2 AktG hat der Abschlussprüfer an den Verhandlungen des Aufsichtsrats oder des Prüfungsausschusses über den Jahresabschluss und den Lagebericht sowie über den Konzernabschluss und den Konzernlagebericht (Bilanzsitzung) teilzunehmen und über die wesentlichen Ergebnisse seiner Prüfung, insb. wesentliche Schwächen (entspre-

---

<sup>10</sup> 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), Tz. 10 d).



chen den bedeutsamen Mängeln i.S. des *IDW PS 475*) des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems, bezogen auf den Rechnungslegungsprozess, zu berichten. Gemäß § 171 Abs. 1 Satz 3 AktG hat der Abschlussprüfer über Umstände zu informieren, die seine Befangenheit besorgen lassen und über Leistungen, die er zusätzlich zu den Abschlussprüfungsleistungen erbracht hat (vgl. Tz. A33).

### 2.2.5. Unabhängigkeit des Abschlussprüfers

23 Der Abschlussprüfer hat mit den für die Überwachung Verantwortlichen Folgendes zu kommunizieren:

- a) Bei der Prüfung von PIE: eine schriftliche Erklärung, dass das Prüfungsteam und andere Personen in der Praxis des Abschlussprüfers und die Praxis selbst die Unabhängigkeitsanforderungen eingehalten haben.

Bei der Prüfung von kapitalmarktorientierten Unternehmen i.S. des § 264d HGB, die PIE sind (kapitalmarktorientierte PIE), hat sich diese Erklärung zusätzlich, sofern einschlägig, auf die Mitglieder eines Netzwerks zu erstrecken, dem der Abschlussprüfer angehört (vgl. Tz. A34 – A36)

und

- b) Bei der Prüfung von kapitalmarktorientierten PIE: eine schriftliche Mitteilung (vgl. Tz. A37 – A38):

- i) über alle geschäftlichen, finanziellen, persönlichen oder sonstigen Beziehungen und Sachverhalte, die das Verhältnis der Praxis bzw. den Mitgliedern eines Netzwerks zu dem Unternehmen betreffen, und von denen nach pflichtgemäßem Ermessen des Abschlussprüfers vernünftigerweise angenommen werden kann, dass sie sich auf die Unabhängigkeit auswirken können. Dabei sind die gesamten Honorare einzubeziehen, die während des im Abschluss abgebildeten Zeitraums für abschlussprüfungsbezogene und andere Leistungen berechnet wurden, die von der Praxis und von Mitgliedern eines Netzwerks für das Unternehmen und für von diesem kontrollierte Teilbereiche erbracht wurden. Diese Honorare sind Kategorien zuzuordnen, die geeignet sind, die für die Überwachung Verantwortlichen bei der Beurteilung der Auswirkungen von Dienstleistungen auf die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zu unterstützen (vgl. Tz. A39) und
- ii) in Bezug auf Unabhängigkeitsgefährdungen, die ein vertretbares Maß übersteigen: über die zur Begegnung von Gefährdungen vorgenommenen Handlungen, einschließlich der vorgenommenen Maßnahmen zur Beseitigung der Umstände, welche zu den Gefährdungen führen, oder über die Schutzmaßnahmen, die ergriffen wurden, um identifizierte Unabhängigkeitsgefährdungen auf ein vertretbares Maß zu verringern.

24 Bei allen PIE sind gemäß Artikel 6 Abs. 2 Buchst. b) EU-APrVO Gefahren für die Unabhängigkeit sowie die für die Verminderung dieser Gefahren ergriffenen Schutzmaßnahmen mit dem Prüfungsausschuss zu erörtern. Dies gilt unabhängig davon, ob eine schriftliche Mitteilung i.S. von Tz. 23 b) erfolgt ist.

## **2.3. Der Kommunikationsprozess**

### **2.3.1. Festlegung des Kommunikationsprozesses**

- 25 Der Abschlussprüfer hat sich mit den für die Überwachung Verantwortlichen über die Form, die Zeitpunkte und die erwarteten Themenbereiche der Kommunikation auszutauschen (vgl. Tz. A45 – A50).

### **2.3.2. Formen der Kommunikation**

- 26 Der Abschlussprüfer hat über bedeutsame Feststellungen aus der Abschlussprüfung mit den für die Überwachung Verantwortlichen schriftlich zu kommunizieren, falls nach pflichtgemäßem Ermessen des Abschlussprüfers eine mündliche Kommunikation nicht angemessen ist. Es ist nicht notwendig, dass die schriftlichen Mitteilungen alle Sachverhalte enthalten, die sich im Laufe der Abschlussprüfung ergeben haben (vgl. Tz. A51 – A53).
- 27 Sofern nach Tz. 23 erforderlich, hat der Abschlussprüfer bezüglich seiner Unabhängigkeit schriftlich mit den für die Überwachung Verantwortlichen zu kommunizieren.

### **2.3.3. Zeitpunkte der Kommunikation**

- 28 Der Abschlussprüfer hat mit den für die Überwachung Verantwortlichen zeitgerecht zu kommunizieren (vgl. Tz. A54).

### **2.3.4. Angemessenheit des Kommunikationsprozesses**

- 29 Der Abschlussprüfer hat zu beurteilen, ob die wechselseitige Kommunikation zwischen ihm und den für die Überwachung Verantwortlichen für den Zweck der Abschlussprüfung angemessen verlaufen ist. Ist dies nicht der Fall, hat der Abschlussprüfer die Auswirkungen auf seine Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen und auf die Möglichkeit, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen, zu beurteilen und geeignete Maßnahmen zu ergreifen (vgl. Tz. A55 – A57).

## **2.4. Prüfungsbericht**

- 30 Die schriftliche und mündliche Kommunikation des Abschlussprüfers mit den für die Überwachung Verantwortlichen darf eine nach *IDW PS 450 n.F.* gebotene Berichterstattung im Prüfungsbericht nicht ersetzen. Die Berichterstattungen nach diesem *IDW Prüfungsstandard* und nach *IDW PS 450 n.F.* dürfen nicht im Widerspruch zueinander stehen (vgl. Tz. A58).
- 31 Der Abschlussprüfer von PIE hat gemäß Artikel 11 Abs. 2 Unterabs. 3 EU-APrVO auf Verlangen des Prüfungsausschusses mit diesem oder ggf. den für die Überwachung Verantwortlichen über die im Prüfungsbericht genannten wichtigsten sich aus der Abschlussprüfung ergebenden Sachverhalte – insb. bedeutsame Schwächen des IKS – zu beraten.

## 2.5. Dokumentation

- 32 Werden nach diesem *IDW Prüfungsstandard* zu kommunizierende Sachverhalte mündlich erörtert, hat der Abschlussprüfer diese in die Prüfungsdokumentation aufzunehmen sowie wann und mit wem sie erörtert wurden.<sup>11</sup> Wurden Sachverhalte schriftlich kommuniziert, hat der Abschlussprüfer eine Kopie der Kommunikation als Bestandteil der Arbeitspapiere aufzubewahren (vgl. Tz. A59).

## 3. Anwendungshinweise und sonstige Erläuterungen

### Anwendungsbereich [Tz. 1 – 7]

#### *Kapitalmarktorientierte Unternehmen (vgl. Tz. 7)*

- A1 Ein Unternehmen, dessen Wertpapiere (Eigen- oder Schuldtitel) im Freiverkehr i.S. des § 48 BörsG gehandelt werden, ist ein kapitalmarktnotiertes Unternehmen i.S. der ISA [DE], aber kein kapitalmarktorientiertes Unternehmen i.S. des § 264d HGB, da es keinen organisierten Markt i.S. des § 2 Abs. 5 WpHG in Anspruch nimmt.

### Die Funktion der Kommunikation [Tz. 8 – 11]

#### *Verschwiegenheitspflicht (vgl. Tz. 11)*

- A2 § 47 Abs. 1 GwG verbietet bspw. dem Abschlussprüfer, das geprüfte Unternehmen von einer beabsichtigten oder erstatteten Meldung von Verdachtsfällen nach § 43 Abs. 1 GwG oder von einem daraufhin eingeleiteten Ermittlungsverfahren in Kenntnis zu setzen.

### Definitionen [Tz. 14 – 15]

#### *Unternehmen (vgl. Tz. 15)*

- A3 Unternehmen i.S. dieses *IDW Prüfungsstandards* können neben Unternehmen im rechtlichen Sinne auch Gesellschaften bürgerlichen Rechts, Partnerschaftsgesellschaften, rechtsfähige oder nicht rechtsfähige Vereine, Stiftungen, Pensionsfonds, Gebietskörperschaften, Kommunen, sonstige Körperschaften, Eigenbetriebe, sonstige Anstalten öffentlichen Rechts, Gemeinschaften, Sondervermögen, natürliche Personen oder sonstige wirtschaftlich abgegrenzte Geschäftstätigkeiten (z.B. Standorte, selbstständige Teilbetriebe, Sparten) oder Gruppen dieser Einheiten sein.

---

<sup>11</sup> Vgl. ISA [DE] 230 „Prüfungsdokumentation“, Tz. 8-11 und A6.

## Die für die Überwachung Verantwortlichen [Tz. 16 – 18]

### *Festlegung der für die Überwachung Verantwortlichen (vgl. Tz. 16)*

- A4 Das gemäß ISA [DE] 315 (Revised)<sup>12</sup> gewonnene Verständnis des Abschlussprüfers von der Führungs- und Überwachungsstruktur sowie den entsprechenden Prozessen ist bei der Festlegung derjenigen, mit denen der Abschlussprüfer nach diesem *IDW Prüfungsstandard* zu kommunizieren hat, von Bedeutung. Überwachungsstrukturen können sich von Unternehmen zu Unternehmen unterscheiden und spiegeln dabei Einflüsse wie unterschiedliche gesellschaftsrechtliche Rahmenbedingungen sowie Größen und Eigentumsmerkmale wider. Beispiele hierfür sind:

#### *Trennung von Management und den für die Überwachung Verantwortlichen*

Bei einigen Unternehmen ist aufgrund der Rechtsform ein nicht an der Geschäftsführung beteiligtes Aufsichtsgremium vorgeschrieben (dualistisches System). Dies ist bspw. bei einer Aktiengesellschaft der Fall, bei der verpflichtend ein Aufsichtsrat zu bestellen ist (§§ 30, 95 ff. AktG). Bei anderen Unternehmen kann sich eine entsprechende Verpflichtung aus anderen Rechtsnormen ergeben (z.B. §§ 1, 6 MitbestG, § 1 DrittelbG). Darüber hinaus kann sich eine Verpflichtung zur Einrichtung eines vergleichbaren Aufsichtsgremiums auch aus gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen ergeben (z.B. eine nach ihrem Gesellschaftsvertrag zur Einrichtung eines Aufsichtsrats oder überwachenden Beirats verpflichtete GmbH).

In derartigen Fällen sind die eingerichteten Überwachungsgremien i.d.R. die für die Überwachung Verantwortlichen i.S. dieses *IDW Prüfungsstandards*.

#### *Einheitlichkeit von Management und den für die Überwachung Verantwortlichen*

In anderen Unternehmen liegen sowohl die Aufsichts- als auch die Geschäftsführungsfunktion in der rechtlichen Verantwortung eines einheitlichen Gremiums (monistisches System). Dies ist z.B. der Fall bei einer offenen Handelsgesellschaft (OHG), bei der alle Gesellschafter natürliche Personen und gleichzeitig geschäftsführend tätig sind, oder einer Ein-Mann-GmbH mit einem Gesellschafter-Geschäftsführer, mit der Folge, dass alle für die Überwachung Verantwortlichen zugleich in das Management des Unternehmens eingebunden sind.

In solchen Fällen entspricht die Geschäftsführung insgesamt i.d.R. den für die Überwachung Verantwortlichen i.S. dieses *IDW Prüfungsstandards*.

#### *Fälle, in denen eine Beurteilung des Einzelfalls erforderlich ist*

In vielen Fällen werden sich die geeigneten Ansprechpartner für eine Kommunikation nach diesem *IDW Prüfungsstandard* nur im Rahmen des pflichtgemäßen Ermessens unter Würdigung der Umstände des Einzelfalls festlegen lassen. Ein Beispiel hierfür ist eine GmbH ohne Aufsichtsrat. Hier kämen als für die Überwachung Verantwortliche grundsätzlich entweder die Geschäftsführung insgesamt oder die Gesellschafterversammlung infrage. Ob und in welchem Umfang die Gesellschafter Funktionen der für die Überwachung Verantwortlichen i.S. dieses *IDW Prüfungsstandards* wahrnehmen, ergibt sich im Einzelfall neben den Bestimmungen des GmbHG auch aus dem Gesellschaftsvertrag sowie der tatsächlichen Handhabung dieser Funktionen im Unternehmen.

---

<sup>12</sup> ISA [DE] 315 (Revised) „Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aus dem Verständnis von der Einheit und ihrem Umfeld“.

Ergibt sich für den Abschlussprüfer nach einer Befragung der Geschäftsführung und der Einsichtnahme in den Gesellschaftsvertrag und ggf. in Beschlussprotokolle, dass bspw. die Gesellschafter regelmäßig unterjährig Geschäftsvorfälle genehmigen, Controllingberichte erhalten, in strategische Entscheidungen einbezogen sind und eine Aufsicht über den Rechnungslegungsprozess ausüben, spricht dies dafür, dass die Gesellschafterversammlung oder ein Ausschuss derselben die für die Überwachung Verantwortlichen i.S. dieses *IDW Prüfungsstandards* sind.

Nehmen demgegenüber die Gesellschafter neben der jährlichen Feststellung des Abschlusses und der Wahl des Abschlussprüfers nach Vorschlag der Geschäftsführung keine weiteren Aufsichtsfunktionen wahr, spricht dies dafür, dass die Geschäftsführung insgesamt die für die Überwachung Verantwortlichen i.S. dieses *IDW Prüfungsstandards* sind. Zu beachten ist, dass die Gesellschafterversammlung i.d.R. berechtigt, aber nicht verpflichtet ist, die Überwachung i.S. dieses *IDW Prüfungsstandards* auszuüben.

In Fällen, in denen die für die Überwachung Verantwortlichen mittels einer Beurteilung des Einzelfalls im Rahmen des pflichtgemäßen Ermessens des Abschlussprüfers festzulegen sind, kann es insb. zur Vermeidung von Konflikten mit der Verschwiegenheitspflicht sinnvoll sein, dass der Abschlussprüfer mit dem Auftraggeber die relevanten Personen, mit denen nach diesem *IDW Prüfungsstandard* zu kommunizieren ist, vereinbart und dies bspw. im Auftragsbestätigungsschreiben dokumentiert.

- A5 Je nach den Umständen des Einzelfalls können bspw. auch ein Treuhänder, Insolvenzverwalter oder eine Gläubigerversammlung die für die Überwachung Verantwortlichen i.S. dieses *IDW Prüfungsstandards* sein.
- A6 Es kann erforderlich sein, die Bestimmung der für die Überwachung Verantwortlichen im Laufe der Prüfung aufgrund zusätzlicher Informationen anzupassen.
- A7 Wenn die Überwachung in gemeinsamer Verantwortung mehrerer Personen liegt, kann eine Untergruppe (z.B. ein Prüfungsausschuss) oder eine Einzelperson mit spezifischen Aufgaben betraut sein, um die für die Überwachung Verantwortlichen insgesamt bei der Erfüllung seiner Verantwortung zu unterstützen.
- A8 Aufgrund der großen Vielfalt der in der Praxis zu beobachtenden Unternehmensformen und -strukturen ist es nicht möglich, in diesem *IDW Prüfungsstandard* für alle Abschlussprüfungen die Personen zu benennen, mit denen der Abschlussprüfer zu kommunizieren hat. Die geeigneten Personen können zudem in Abhängigkeit vom jeweiligen Sachverhalt variieren.
- A9 ISA [DE] 600 benennt Sachverhalte, über die der Konzernabschlussprüfer mit den für die Überwachung Verantwortlichen des Konzerns zu kommunizieren hat.<sup>13</sup>

Wenn das Unternehmen ein Teilbereich eines Konzerns ist, richten sich die geeigneten Personen, mit denen der Teilbereichsprüfer kommuniziert, nach den Umständen des Auftrags und dem zu kommunizierenden Sachverhalt. Wenn die für die Überwachung Verantwortlichen für

---

<sup>13</sup> ISA [DE] 600 „Besondere Überlegungen zu Konzernabschlussprüfungen (einschließlich der Tätigkeit von Teilbereichsprüfern)“, Tz. 49.

mehrere Teilbereiche dieselben sind (z.B. die für die Überwachung Verantwortlichen des Konzerns), kann Doppelarbeit vermieden werden, indem diese Teilbereiche für die Zwecke der Kommunikation gleichzeitig behandelt werden.

**Kommunikation mit einer Untergruppe der für die Überwachung Verantwortlichen (vgl. Tz. 17)**

A10 Falls der Abschlussprüfer erwägt, mit einer Untergruppe der für die Überwachung Verantwortlichen, bspw. dem Vorsitzenden oder einem Ausschuss zu kommunizieren, kann er die folgenden Sachverhalte berücksichtigen:

- Die jeweilige Verantwortung der Untergruppe und der für die Überwachung Verantwortlichen insgesamt
- die Art des zu kommunizierenden Sachverhalts
- relevante gesetzliche oder andere rechtliche Anforderungen
- ob die Untergruppe befugt ist, Maßnahmen im Zusammenhang mit den kommunizierten Informationen zu ergreifen, und weitere Informationen und Erläuterungen erteilen kann, die der Abschlussprüfer möglicherweise benötigt.

A11 Bei der Entscheidung, ob es auch notwendig ist, Informationen vollständig oder in zusammengefasster Form anstatt mit einer Untergruppe mit den für die Überwachung Verantwortlichen insgesamt zu kommunizieren, kann der Abschlussprüfer in seine Überlegungen einbeziehen, wie wirksam und angemessen die Kommunikation der Untergruppe mit den für die Überwachung Verantwortlichen insgesamt ist. Bei der Vereinbarung der Auftragsbedingungen kann der Abschlussprüfer ausdrücklich darauf hinweisen, dass er sich das Recht vorbehält, mit den für die Überwachung Verantwortlichen insgesamt zu kommunizieren.

A12 Sofern ein Prüfungsausschuss eingerichtet ist (bspw. gemäß § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG; §§ 324 Abs. 1, 340k Abs. 5, 341k Abs. 3 HGB), ist die Kommunikation mit diesem ein besonders wichtiger Bestandteil der Kommunikation des Abschlussprüfers mit den für die Überwachung Verantwortlichen. Gemäß § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG befasst sich der Prüfungsausschuss mit der Überwachung des Rechnungslegungsprozesses, der Wirksamkeit des IKS, des Risikomanagementsystems und des internen Revisionssystems sowie der Abschlussprüfung, hier insb. der Auswahl und der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und der vom Abschlussprüfer zusätzlich erbrachten Leistungen sowie der Qualität der Abschlussprüfung. Der Prüfungsausschuss kann Empfehlungen oder Vorschläge zur Gewährleistung der Integrität des Rechnungslegungsprozesses unterbreiten (§ 107 Abs. 3 Satz 3 AktG).

Darüber hinaus kann bspw. vorgesehen werden, dass

- der Abschlussprüfer zur regelmäßigen Teilnahme an Sitzungen des Prüfungsausschusses eingeladen wird;
- der Vorsitzende und, sofern relevant, die anderen Mitglieder des Prüfungsausschusses in regelmäßiger Verbindung mit dem Abschlussprüfer stehen;
- der Prüfungsausschuss mindestens jährlich ohne Anwesenheit der gesetzlichen Vertreter mit dem Abschlussprüfer zusammenkommt.

**Fälle, in denen alle für die Überwachung Verantwortlichen in das Management des Unternehmens eingebunden sind (vgl. Tz. 18)**

- A13 In einem Unternehmen, in dem alle für die Überwachung Verantwortlichen in das Management des Unternehmens eingebunden sind, kann die Anwendung der Kommunikationsanforderungen in einer angepassten Form erfolgen, um diesem Umstand Rechnung zu tragen. Möglicherweise haben einige Mitglieder des Managements (z.B. ein für Technik oder Vertrieb zuständiger Geschäftsführer) keine Kenntnis von für die Rechnungslegung bedeutsamen Sachverhalten, die mit einem anderen Mitglied (z.B. dem kaufmännischen Geschäftsführer) diskutiert werden.

**Zu kommunizierende Sachverhalte [Tz. 19 – 24]**

**Verantwortung des Abschlussprüfers (vgl. Tz. 19)**

- A14 Die Verantwortung des Abschlussprüfers ist regelmäßig im Auftragsbestätigungsschreiben bzw. ergänzenden Vereinbarungen zum Prüfungsauftrag festgehalten.<sup>14</sup> Sofern die für die Überwachung Verantwortlichen den Prüfungsauftrag erteilt haben, wurden sie somit bereits bei der Auftragserteilung über die Verantwortung des Abschlussprüfers informiert.

Wurde der Prüfungsauftrag nicht von den für die Überwachung Verantwortlichen erteilt, kann der Abschlussprüfer ihnen diese Unterlagen zur Verfügung stellen oder ihnen auf anderem Wege folgende Sachverhalte mitteilen:

- Die Verantwortung des Abschlussprüfers zur Durchführung der Abschlussprüfung in Übereinstimmung mit den ISA [DE] und den *IDW Prüfungsstandards*, die auf die Abgabe eines Prüfungsurteils zum Abschluss ausgerichtet ist. Zu den Sachverhalten, die nach den ISA [DE] und den *IDW Prüfungsstandards* zu kommunizieren sind, gehören daher bedeutsame Sachverhalte, die sich während der Abschlussprüfung ergeben und für die für die Überwachung Verantwortlichen im Rahmen ihrer Aufsicht über den Rechnungslegungsprozess relevant sind
  - die Tatsache, dass die ISA [DE] und *IDW Prüfungsstandards* den Abschlussprüfer nicht dazu verpflichten, Prüfungshandlungen zu planen, um weitere mit den für die Überwachung Verantwortlichen zu kommunizierende Sachverhalte zu identifizieren
  - falls *IDW EPS 401 n.F. (04.2021)*<sup>15</sup> anzuwenden ist, die Verantwortung des Abschlussprüfers, besonders wichtige Prüfungssachverhalte zu bestimmen und im Bestätigungsvermerk mitzuteilen
  - sofern einschlägig, die Verantwortung des Abschlussprüfers zur Kommunikation bestimmter Sachverhalte, die aufgrund von Gesetzen (z.B. § 11 Abs. 1, 4 GwG), anderer Rechtsvorschriften oder einer Vereinbarung mit dem Unternehmen erforderlich sind.
- A15 Gesetze, andere Rechtsvorschriften oder eine Vereinbarung mit dem Unternehmen können eine umfangreichere Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen vorsehen. So kann bspw.

---

<sup>14</sup> Vgl. ISA [DE] 210 „Vereinbarung der Auftragsbedingungen für Prüfungsaufträge“, Tz. 10.

<sup>15</sup> *Entwurf einer Neufassung des IDW Prüfungsstandards: Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Bestätigungsvermerk (IDW EPS 401 n.F. (04.2021))* (Stand: 29.04.2021).

- a) eine Vereinbarung mit dem Unternehmen vorsehen, dass bestimmte Sachverhalte zu kommunizieren sind, wenn sie aus anderen Dienstleistungen als der Abschlussprüfung resultieren, die durch die Praxis oder ein Mitglied des Netzwerks erbracht werden, oder
- b) der Auftrag eines Abschlussprüfers im öffentlichen Sektor vorsehen, dass Sachverhalte zu kommunizieren sind, die dem Abschlussprüfer als Ergebnis anderer Tätigkeiten (z.B. der Erweiterung der Abschlussprüfung nach § 53 HGrG) bekannt werden.

**Geplanter Umfang und geplanter zeitlicher Ablauf der Abschlussprüfung (vgl. Tz. Tz. 20)**

- A16 Die Kommunikation über den geplanten Umfang und den geplanten zeitlichen Ablauf der Abschlussprüfung dient dazu,
- a) die für die Überwachung Verantwortlichen dabei zu unterstützen, die Auswirkungen der Tätigkeit des Abschlussprüfers besser zu verstehen, Risikoüberlegungen und das Konzept der Wesentlichkeit mit dem Abschlussprüfer zu erörtern und etwaige Themenfelder zu identifizieren, zu denen sie den Abschlussprüfer auffordern können, zusätzliche Prüfungshandlungen vorzunehmen, und
  - b) den Abschlussprüfer hierdurch zu unterstützen, das Unternehmen und sein Umfeld besser zu verstehen.
- A17 Die Kommunikation der vom Abschlussprüfer identifizierten bedeutsamen Risiken hilft den für die Überwachung Verantwortlichen, deren Bedeutung zu verstehen und nachzuvollziehen, warum diese eine besondere Berücksichtigung bei der Abschlussprüfung erfordern. Die Kommunikation über bedeutsame Risiken kann die für die Überwachung Verantwortlichen bei der Erfüllung ihrer eigenen Verantwortung zur Aufsicht über den Rechnungslegungsprozess unterstützen.
- A18 Der Abschlussprüfer kann bspw. folgende Sachverhalte kommunizieren:
- Wie er plant, bedeutsame oder erhöhte Risiken wesentlicher falscher Darstellungen, ob aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern, zu berücksichtigen
  - seine Vorgehensweise im Hinblick auf prüfungsrelevante interne Kontrollen
  - die Anwendung des Konzepts der Wesentlichkeit im Rahmen der Abschlussprüfung<sup>16</sup>
  - inwieweit der Einsatz von für den Abschlussprüfer tätigen Sachverständigen<sup>17</sup> oder Spezialisten geplant ist
  - falls *IDW EPS 401 n.F. (04.2021)* anzuwenden ist, welche Sachverhalte voraussichtlich als besonders wichtige Prüfungssachverhalte im Bestätigungsvermerk mitgeteilt werden
  - die geplante Vorgehensweise des Abschlussprüfers zur Behandlung der Auswirkungen etwaiger bedeutsamer Änderungen innerhalb der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze oder im Umfeld, in finanziellen Umständen oder in Tätigkeiten des Unternehmens auf die einzelnen Aufstellungen und die Angaben.
- A19 Zu weiteren Planungssachverhalten, deren Erörterung mit den für die Überwachung Verantwortlichen angemessen sein kann, gehören:

---

<sup>16</sup> ISA [DE] 320 „Wesentlichkeit bei der Planung und Durchführung einer Abschlussprüfung“.

<sup>17</sup> ISA [DE] 620 „Verwertung der Tätigkeit eines Sachverständigen des Abschlussprüfers“.



- wie der Abschlussprüfer mit der internen Revision konstruktiv zusammenarbeiten kann und ob bzw. wie er deren Arbeit nutzen wird<sup>18</sup>
- die Ansichten der für die Überwachung Verantwortlichen zu
  - den geeignetsten Ansprechpartnern in der Überwachungsstruktur des Unternehmens
  - der Zuordnung der Verantwortung zwischen den für die Überwachung Verantwortlichen und dem Management
  - den Zielen und Strategien des Unternehmens sowie den damit verbundenen Geschäftsrisiken, die wesentliche falsche Darstellungen zur Folge haben können
  - Sachverhalten, die nach Ansicht der für die Überwachung Verantwortlichen besonderer Aufmerksamkeit während der Abschlussprüfung bedürfen, oder von den für die Überwachung Verantwortlichen zusätzlich erwünschten Prüfungsschwerpunkten
  - der Kommunikation des Unternehmens mit den Aufsichtsbehörden über bedeutende Sachverhalte
  - anderen Sachverhalten, die nach Ansicht der für die Überwachung Verantwortlichen die Abschlussprüfung beeinflussen können
- wie die für die Überwachung Verantwortlichen
  - a) das rechnungslegungsbezogene IKS des Unternehmens und dessen Bedeutung im Unternehmen einschätzen,
  - b) die Wirksamkeit des IKS beaufsichtigen,
  - c) auf die Möglichkeit oder ggf. die Aufdeckung doloser Handlungen reagieren und welche Maßnahmen in diesem Zusammenhang getroffen wurden
- wie sich die für die Überwachung Verantwortlichen mit Neuerungen bei Rechnungslegungsgrundsätzen, bei Corporate Governance-Grundsätzen oder bei Börsenbestimmungen und damit in Verbindung stehenden Sachverhalten auseinandersetzen sowie die Auswirkung dieser Neuerungen z.B. auf die Gesamtdarstellung, den Aufbau und den Inhalt des Abschlusses, einschließlich:
  - Relevanz, Verlässlichkeit, Vergleichbarkeit und Verständlichkeit der im Abschluss dargestellten Informationen sowie
  - Würdigung, ob die Klarheit des Abschlusses durch die Aufnahme von Informationen, die nicht relevant sind oder ein richtiges Verständnis der angegebenen Sachverhalte verschleiern, beeinträchtigt wird
- welche Konsequenzen die für die Überwachung Verantwortlichen aus der Kommunikation mit dem Abschlussprüfer in Vorjahren gezogen haben
- die Dokumente, aus denen die (in ISA 720 [DE] (Revised) definierten) sonstigen Informationen bestehen, sowie die geplante Art und der zeitliche Ablauf der Herausgabe dieser Dokumente. Erwartet der Abschlussprüfer die Erlangung sonstiger Informationen nach dem Datum des Bestätigungsvermerks, können die Erörterungen mit den für die Überwachung Verantwortlichen auch die Maßnahmen einschließen, die angemessen o-

---

<sup>18</sup> ISA [DE] 610 (Revised 2013) „Nutzung der Tätigkeit interner Revisoren“.

der notwendig sein können, wenn der Abschlussprüfer den Schluss zieht, dass eine wesentliche falsche Darstellung der sonstigen Informationen, die nach dem Datum seines Bestätigungsvermerks erlangt werden, vorliegt.

Die vorstehende Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen ändert nichts an der alleinigen Verantwortung des Abschlussprüfers für die Festlegung der Prüfungsstrategie und des Prüfungsprogramms.

- A20 Bei der Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen über den geplanten Umfang und den geplanten zeitlichen Ablauf der Abschlussprüfung ist ein umsichtiges Vorgehen geboten, um die Wirksamkeit der Abschlussprüfung nicht zu beeinträchtigen. Dies gilt insb., wenn einige oder alle der für die Überwachung Verantwortlichen in das Management des Unternehmens eingebunden sind. Zum Beispiel kann die detaillierte Kommunikation von Art und Zeitpunkt von Prüfungshandlungen deren Wirksamkeit verringern, indem diese vorhersehbar werden.

### **Bedeutsame Feststellungen aus der Abschlussprüfung (vgl. Tz. 21)**

#### ***Kommunikation über bedeutsame Feststellungen (vgl. Tz. 21)***

- A21 Die Kommunikation von Feststellungen aus der Abschlussprüfung kann auch dazu dienen, von den für die Überwachung Verantwortlichen ergänzende Informationen zur Vervollständigung der Prüfungsnachweise zu erlangen. So kann sich der Abschlussprüfer z.B. vergewissern, dass die für die Überwachung Verantwortlichen ein mit ihm übereinstimmendes Verständnis von den Tatsachen und Umständen im Zusammenhang mit bestimmten Geschäftsvorfällen (bspw. eine Transaktion mit einer nahe stehenden Person) oder Ereignissen haben.
- A22 Falls *IDW EPS 401 n.F. (04.2021)* anzuwenden ist, kann die Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen über bedeutsame Feststellungen (vgl. Tz. 21) sowie identifizierte bedeutsame Risiken (vgl. Tz. 20) vom Abschlussprüfer insb. dazu genutzt werden, Sachverhalte zu bestimmen, die eine besondere Befassung erfordern und aus denen wiederum die besonders wichtigen Prüfungssachverhalte auszuwählen sind.<sup>19</sup>

#### ***Bedeutsame qualitative Aspekte der Rechnungslegungspraktiken des Unternehmens (vgl. Tz. 21 a))***

- A23 Anlage 2 nennt Sachverhalte, die in die Kommunikation über bedeutsame qualitative Aspekte der Rechnungslegungspraktiken des Unternehmens einbezogen werden können.
- A24 Rechnungslegungsgrundsätze ermöglichen dem Unternehmen üblicherweise, Schätzungen in der Rechnungslegung sowie Beurteilungen über Rechnungslegungsmethoden und Abschlussangaben vorzunehmen, z.B. bezüglich der Verwendung von Annahmen bei der Entwicklung geschätzter Werte in der Rechnungslegung. IAS 1.125 verlangt bspw., dass ein Unternehmen im Anhang die wichtigsten zukunftsbezogenen Annahmen anzugeben hat sowie Angaben über sonstige am Abschlussstichtag wesentliche Quellen von Schätzunsicherheiten machen muss, durch die ein beträchtliches Risiko entstehen kann, dass innerhalb des nächs-

---

<sup>19</sup> Vgl. *IDW EPS 401 n.F. (04.2021)*, Tz. 12 – 13.

ten Geschäftsjahres eine wesentliche Anpassung der Buchwerte der ausgewiesenen Vermögenswerte und Schulden erforderlich wird. Diese Angaben können bedeutsame qualitative Aspekte der Rechnungslegungspraktiken des Unternehmens darstellen.

- A25 Folglich kann die Auffassung des Abschlussprüfers zu subjektiven Aspekten des Abschlusses für die für die Überwachung Verantwortlichen bei der Erfüllung ihrer Verantwortung zur Aufsicht über den Rechnungslegungsprozess besonders relevant sein. Beispielsweise können die für die Überwachung Verantwortlichen bezüglich der in Tz. A24 beschriebenen Sachverhalte interessiert sein an den Ansichten des Abschlussprüfers dazu, inwieweit sich Komplexität, Subjektivität oder andere inhärente Risikofaktoren auf die Auswahl oder Anwendung der bei der Ermittlung eines bedeutsamen geschätzten Wertes genutzten Methoden, Annahmen und Daten auswirken, sowie an der Beurteilung des Abschlussprüfers, ob die Punktschätzung des Managements und damit zusammenhängende Angaben im Abschluss im Kontext der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze vertretbar sind. Eine offene und konstruktive Kommunikation über bedeutsame qualitative Aspekte der Rechnungslegungspraktiken des Unternehmens kann auch Anmerkungen zur Vertretbarkeit bedeutsamer Rechnungslegungspraktiken und zur Qualität der Angaben einschließen. Sofern einschlägig, kann dies einschließen, ob eine bedeutsame Rechnungslegungspraktik des Unternehmens in Zusammenhang mit geschätzten Werten vom Abschlussprüfer unter den bestimmten Umständen des Unternehmens als nicht die angemessenste gewürdigt wurde, z.B. wenn eine alternative annehmbare Methode zur Ermittlung eines geschätzten Wertes nach Beurteilung des Abschlussprüfers angemessener wäre.

*Bedeutsame während der Abschlussprüfung aufgetretene Probleme (vgl. Tz. 21 b))*

- A26 Bedeutsame während der Abschlussprüfung aufgetretene Probleme sind z.B.:
- erhebliche, seitens des Managements verursachte Verzögerungen, fehlende Ansprechpartner im Unternehmen oder die fehlende Bereitschaft des Managements Informationen bereitzustellen, die zur Durchführung der Prüfungshandlungen notwendig sind
  - ein unangemessen kurzer Zeitraum, in dem die Abschlussprüfung abzuschließen ist
  - umfangreicher unerwarteter Arbeitsaufwand, um ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen
  - Nichtverfügbarkeit von erwarteten Informationen
  - Beschränkungen, die dem Abschlussprüfer vom Management auferlegt werden
  - fehlende Bereitschaft der gesetzlichen Vertreter, auf entsprechende Aufforderung eine Einschätzung der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit vorzunehmen oder auszuweiten.

In manchen Fällen können solche Probleme ein Prüfungshemmnis darstellen, das zu einer Modifizierung des Prüfungsurteils führt.<sup>20</sup>

*Bedeutsame Sachverhalte, die mit dem Management besprochen wurden oder Gegenstand des Schriftverkehrs mit diesem waren (vgl. Tz. 21 c) i))*

---

<sup>20</sup> Entwurf einer Neufassung des IDW Prüfungsstandards: Modifizierungen des Prüfungsurteils im Bestätigungsvermerk (IDW EPS 405 n.F. (04.2021)) (Stand: 29.04.2021).

A27 Bedeutsame Sachverhalte, die mit dem Management besprochen wurden oder Gegenstand des Schriftverkehrs mit diesem waren, können z.B. sein:

- bedeutsame während des Geschäftsjahres eingetretene Ereignisse oder Geschäftsvorfälle
- die wirtschaftliche Lage sowie Geschäftspläne und -strategien, die sich auf die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auswirken können
- Bedenken gegen Stellungnahmen zu Rechnungslegungs- oder Prüfungsfragen, die das Management von anderen Berufsangehörigen eingeholt hat
- Besprechungen oder Schriftverkehr im Zusammenhang mit der Erst- oder Folgebestellung des Abschlussprüfers, über die Rechnungslegungspraktiken des Unternehmens, über einschlägige Prüfungsstandards oder die Honorare für Prüfungs- oder andere Dienstleistungen
- bedeutsame Sachverhalte, bei denen es Meinungsverschiedenheiten mit dem Management gab. Hierzu gehören nicht anfänglich unterschiedliche Auffassungen aufgrund unvollständiger oder vorläufiger Informationen, die später nach Erlangen zusätzlicher Informationen durch den Abschlussprüfer geklärt wurden.

*Umstände, die sich auf die Form und den Inhalt des Bestätigungsvermerks auswirken (vgl. Tz. 21 d))*

A28 Nach ISA [DE] 210 ist der Abschlussprüfer verpflichtet, die Bedingungen des Prüfungsauftrags mit dem Management oder – soweit einschlägig – mit den für die Überwachung Verantwortlichen zu vereinbaren.<sup>21</sup> Es ist vorgeschrieben, dass die vereinbarten Bedingungen des Prüfungsauftrags in einem Auftragsbestätigungsschreiben oder einer anderen geeigneten Form einer schriftlichen Vereinbarung festgehalten werden und unter anderem einen Hinweis auf die erwartete Form und den erwarteten Inhalt des Bestätigungsvermerks enthalten.<sup>22</sup> Wie in Tz. A14 erläutert, kann der Abschlussprüfer, wenn die Auftragsbedingungen nicht mit den für die Überwachung Verantwortlichen abgestimmt sind, den für die Überwachung Verantwortlichen eine Kopie des Auftragsbestätigungsschreibens zur Verfügung stellen, um über für die Abschlussprüfung relevante Sachverhalte zu kommunizieren. Es wird beabsichtigt, mit der nach Tz. 21 d) erforderlichen Kommunikation die für die Überwachung Verantwortlichen über Umstände zu informieren, unter denen der Bestätigungsvermerk von der erwarteten Form und dem erwarteten Inhalt abweichen oder zusätzliche Informationen über die durchgeführte Abschlussprüfung enthalten kann.

A29 Umstände, die sich auf die Form und den Inhalt des Bestätigungsvermerks auswirken, liegen bspw. vor, falls:

- der Abschlussprüfer erwartet, das Prüfungsurteil im Bestätigungsvermerk nach *IDW EPS 405 n.F. (04.2021)* zu modifizieren<sup>23</sup>

---

<sup>21</sup> Vgl. ISA [DE] 210, Tz. 9.

<sup>22</sup> Vgl. ISA [DE] 210, Tz. 10.

<sup>23</sup> Vgl. *IDW EPS 405 n.F. (04.2021)*, Tz. 57.

- im Bestätigungsvermerk auf eine wesentliche Unsicherheit bezüglich der Fortführung der Unternehmenstätigkeit nach *IDW EPS 270 n.F. (04.2021)* hingewiesen wird<sup>24</sup>
- besonders wichtige Prüfungssachverhalte nach *IDW EPS 401 n.F. (04.2021)* im Bestätigungsvermerk mitgeteilt werden<sup>25</sup>
- der Abschlussprüfer es für notwendig erachtet, in den Bestätigungsvermerk einen Absatz zur Hervorhebung eines Sachverhalts oder zu sonstigen Sachverhalten nach *IDW EPS 406 n.F. (04.2021)*<sup>26</sup> aufzunehmen
- der Abschlussprüfer den Schluss gezogen hat, dass eine nicht korrigierte wesentliche falsche Darstellung der sonstigen Informationen in Übereinstimmung mit ISA 720 (Revised) vorliegt<sup>27</sup>.

In diesen Fällen kann der Abschlussprüfer es als sinnvoll erachten, den für die Überwachung Verantwortlichen einen Entwurf des Bestätigungsvermerks zur Verfügung zu stellen. Dies erleichtert die Erörterung, wie diese Sachverhalte im Bestätigungsvermerk dargestellt sein werden.

*Andere bedeutsame Sachverhalte, die für die Aufsicht über den Rechnungslegungsprozess relevant sind (vgl. Tz. 21 e))*

A30 ISA [DE] 300 führt aus, dass es aufgrund von unerwarteten Ereignissen, veränderten Gegebenheiten oder Prüfungsnachweisen, die aus den Ergebnissen von Prüfungshandlungen erlangt wurden, sein kann, dass der Abschlussprüfer die Prüfungsstrategie und das Prüfungsprogramm und damit die sich daraus ergebende Planung von Art, zeitlicher Einteilung und Umfang weiterer Prüfungshandlungen auf der Grundlage einer Neueinschätzung von beurteilten Risiken zu ändern hat.<sup>28</sup> Der Abschlussprüfer kann mit den für die Überwachung Verantwortlichen über diese Sachverhalte kommunizieren, z.B. als Aktualisierung gegenüber vorherigen Erörterungen über den geplanten Umfang und den geplanten zeitlichen Ablauf der Abschlussprüfung.

A31 Ein weiteres Beispiel für einen anderen bedeutsamen Sachverhalt, der für die Aufsicht über den Rechnungslegungsprozess unmittelbar relevant ist, ist, wenn der Geschäftsbericht aufgrund wesentlicher falscher Tatsachen oder wesentlicher Unstimmigkeiten korrigiert wurde.

*Berichterstattungspflichten nach der EU-APrVO (vgl. Tz. 21)*

A32 Die EU-APrVO enthält für Prüfer von PIE in Artikel 11 Abs. 2 Buchst. p) Anforderungen an den Prüfungsbericht, die unabhängig von einer eventuell vorab erfolgten Kommunikation nach diesem *IDW Prüfungsstandard* zu beachten sind. Danach sind in den Prüfungsbericht aufzunehmen

- Angaben über etwaige bedeutsame Schwierigkeiten, die während der Abschlussprüfung aufgetreten sind,

---

<sup>24</sup> 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), Tz. 36 d).

<sup>25</sup> Vgl. *IDW EPS 401 n.F. (04.2021)*, Tz. 20.

<sup>26</sup> *Entwurf einer Neufassung des IDW Prüfungsstandards: Hinweise im Bestätigungsvermerk (IDW EPS 406 n.F. (04.2021))* (Stand: 29.04.2021), Tz. 15.

<sup>27</sup> ISA 720 [DE] (Revised) „Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit sonstigen Informationen“, Tz. 18(a).

<sup>28</sup> Vgl. ISA [DE] 300 „Planung einer Abschlussprüfung“, Tz. A15.

- Angaben über etwaige sich aus der Abschlussprüfung ergebende bedeutsame Sachverhalte, die besprochen wurden oder Gegenstand des Schriftverkehrs mit dem Management waren,
- Angaben über etwaige sonstige sich aus der Abschlussprüfung ergebende Sachverhalte, die nach dem fachkundigen Urteil des Prüfers für die Aufsicht über den Rechnungslegungsprozess bedeutsam sind.<sup>29</sup>

Diese Berichterstattungspflichten entsprechen den in Tz. 21 b), c) i) und e) dieses *IDW Prüfungsstandards* dargelegten Kommunikationsanforderungen.

**Mündliche Berichterstattung an den Aufsichtsrat oder den Prüfungsausschuss gemäß § 171 Abs. 1 Satz 2 und 3 AktG (vgl. Tz. 22)**

A33 Die Bilanzsitzung kann auch dazu genutzt werden, alle Sachverhalte, die nach diesem *IDW Prüfungsstandard* zu kommunizieren sind, erstmals oder ergänzend aufzugreifen.

**Unabhängigkeit des Abschlussprüfers (vgl. Tz. 23)**

*Unabhängigkeitserklärung (Tz. 23 a))*

A34 Es existieren verschiedene Quellen, in denen Erklärungen des Abschlussprüfers zur Unabhängigkeit vorgesehen sind:

Alle Unternehmen	PIE	Kapitalmarktorientierte PIE
Bestätigung der Unabhängigkeit im Prüfungsbericht (§ 321 Abs. 4a HGB) <sup>30</sup>		
/	Schriftliche Erklärung der Unabhängigkeit (Artikel 6 Abs. 2 Buchst. a) EU-APrVO) Aufnahme dieser Erklärung in den Prüfungsbericht (Artikel 11 Abs. 2 Buchst. a) EU-APrVO) (vgl. Tz. A36)	
	Erörterung der Gefahren für die Unabhängigkeit sowie der für die Verminderung dieser Gefahren angewendeten Schutzmaßnahmen mit dem Prüfungsausschuss (Artikel 6 Abs. 2 Buchst. b) EU-APrVO) (vgl. Tz. 24)	
	/	
/		Schriftliche Erklärung der Unabhängigkeit erstreckt sich zusätzlich, sofern einschlägig, auf die Mitglieder eines Netzwerks, dem der Abschlussprüfer angehört (vgl. Tz. A35)

<sup>29</sup> Vgl. zu den entsprechenden Berichterstattungspflichten im Prüfungsbericht *IDW PS 450 n.F.*, Tz. 58.

<sup>30</sup> Vgl. *IDW PS 450 n.F.*, Tz. 23a.

Alle Unternehmen	PIE	Kapitalmarktorientierte PIE
		Schriftliche Mitteilung über Beziehungen, sonstige Sachverhalte, Unabhängigkeitsgefährdungen und Schutzmaßnahmen (vgl. Tz. 23 b))

A35 Der Inhalt dieser Erklärungen sowie der Zeitpunkt ihrer Abgabe weichen teilweise voneinander ab. Darüber hinaus beziehen sich Teile der Anforderung der Tz. 23 auf Basis von ISA 260 (Revised), Tz. 17 für kapitalmarktorientierte PIE auf den Abschlussprüfer und sein Netzwerk, während die übrigen in Tz. A34 genannten Quellen nur Bezug auf den Abschlussprüfer selbst nehmen.

Es besteht keine Notwendigkeit, identische Sachverhalte mehrfach an die für die Überwachung Verantwortlichen zu kommunizieren. Um eine effektive Kommunikation zum Thema Unabhängigkeit herzustellen, bietet es sich an, sich mit den für die Überwachung Verantwortlichen über die Form, die Zeitpunkte und die vorgeschriebenen Erklärungen auszutauschen (vgl. Tz. 25).

A36 Artikel 6 Abs. 2 Buchst. a) EU-APrVO sieht vor, dass der Abschlussprüfer eines PIE gegenüber dem Prüfungsausschuss jährlich schriftlich erklärt, dass er bzw. die Gesellschaft, Prüfungspartner und Mitglieder der höheren Führungsebene und das Leitungspersonal, die die Abschlussprüfung durchführen, unabhängig vom geprüften Unternehmen sind. Dabei ist zu beachten, dass die Erklärung über die Unabhängigkeit nach Artikel 6 Abs. 2 Buchst. a) EU-APrVO in den Prüfungsbericht aufzunehmen ist (Artikel 11 Abs. 2 Buchst. a) EU-APrVO).<sup>31</sup> Dessen ungeachtet kann die Unabhängigkeit auch vorab gegenüber den für die Überwachung Verantwortlichen anderweitig schriftlich erklärt werden. Eine Formulierungsempfehlung für eine Unabhängigkeitserklärung zur Vorbereitung der Wahl als Abschlussprüfer enthält der entsprechende Fachliche Hinweis des HFA.<sup>32</sup>

*Mitteilung über Beziehungen, sonstige Sachverhalte, Unabhängigkeitsgefährdungen und Schutzmaßnahmen (vgl. Tz. 23 b))*

A37 Es ist keine Negativanzeige erforderlich, wenn keine Beziehungen oder Sachverhalte auftreten, die sich auf die Unabhängigkeit auswirken können.

A38 Die Kommunikation nach Tz. 23 b) über die Beziehungen, sonstigen Sachverhalte und wie Unabhängigkeitsgefährdungen, die ein vertretbares Maß übersteigen, begegnet wurde, variiert in Abhängigkeit von den Auftragsumständen und betrifft im Allgemeinen Unabhängigkeitsgefährdungen, Schutzmaßnahmen zur Verringerung der Gefährdungen und Maßnahmen zur Beseitigung der Umstände, die zu den Gefährdungen geführt haben.

A39 Bei der gebotenen Kategorisierung der Honorare kann sich der Abschlussprüfer an § 285 Nr. 17 HGB orientieren.

<sup>31</sup> Vgl. auch IDW PS 450 n.F., Tz. P23a/1.

<sup>32</sup> Vgl. <https://www.idw.de/blob/123404/a8fb2b419e9c50e497d483c59c83444b/down-fachhinweis-hfa-unabhaengigkeit-data.pdf> (Abruf: 29.04.2021).

**Zusätzliche, über die in Tz. 19 – 24 dargestellten hinausgehende Sachverhalte (vgl. Tz. 6)**

- A40 Zur Tätigkeit der für die Überwachung Verantwortlichen gehört es sicherzustellen, dass das Unternehmen ein angemessenes IKS konzipiert, umsetzt und aufrechterhält. Ein angemessenes IKS dient der Verlässlichkeit der Rechnungslegung, der Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftstätigkeit sowie der Einhaltung der maßgebenden gesetzlichen und anderen rechtlichen Vorschriften.
- A41 Dem Abschlussprüfer können zusätzliche Sachverhalte bekannt werden, die zwar nicht mit der Aufsicht über den Rechnungslegungsprozess zusammenhängen, jedoch voraussichtlich für die Verantwortung der für die Überwachung Verantwortlichen im Rahmen ihrer Aufsicht über die strategische Ausrichtung des Unternehmens oder für die Überwachung der Verpflichtungen des Unternehmens zur Rechenschaftslegung bedeutsam sind. Beispiele hierfür können bedeutsame Fragen im Zusammenhang mit Überwachungsstrukturen oder -prozessen sowie bedeutsame Entscheidungen oder Maßnahmen des oberen Managements ohne angemessene Autorisierung sein.
- A42 Um festzulegen, ob über diese Sachverhalte mit den für die Überwachung Verantwortlichen zu kommunizieren ist, kann der Abschlussprüfer derartige Sachverhalte mit der zuständigen Managementebene diskutieren, sofern dies unter den gegebenen Umständen nicht unangemessen ist.
- A43 Wenn der Abschlussprüfer einen derartigen Sachverhalt mitteilt, kann es angemessen sein, dass er die für die Überwachung Verantwortlichen darauf hinweist, dass
- a) die Identifizierung und Kommunikation derartiger Sachverhalte für die Bildung des Prüfungsurteils nicht entscheidungserheblich ist,
  - b) im Hinblick auf den Sachverhalt keine anderen Prüfungshandlungen durchgeführt wurden als diejenigen, die zur Bildung des Prüfungsurteils notwendig waren, und
  - c) keine Maßnahmen durchgeführt wurden, um festzustellen, ob andere derartige Sachverhalte vorliegen.
- A44 Weitere Feststellungen können sich aus mit dem Aufsichtsrat besonders vereinbarten Berichtspflichten ergeben.<sup>33</sup> In Betracht kommen z.B. im Rahmen der Abschlussprüfung festgestellte Unrichtigkeiten der nach § 161 AktG geforderten Entsprechenserklärung zum Deutschen Corporate Governance Kodex.<sup>34</sup> Berichtet werden kann ferner bspw. über sonstige für die Aufgaben des Aufsichtsrats wesentliche Feststellungen und Vorkommnisse, wie nicht rechnungslegungsrelevante Organisationsmängel im IKS.

**Der Kommunikationsprozess [Tz. 25 – 29]**

**Festlegung des Kommunikationsprozesses (vgl. Tz. 25)**

- A45 Eine klare Kommunikation der Verantwortung des Abschlussprüfers, des geplanten Umfangs und des geplanten zeitlichen Ablaufs der Abschlussprüfung sowie des erwarteten allgemeinen

---

<sup>33</sup> Vgl. *IDW Prüfungsstandard: Auswirkungen des Deutschen Corporate Governance Kodex auf die Abschlussprüfung (IDW PS 345 n.F.)* (Stand: 06.05.2021), Tz. 39 ff.

<sup>34</sup> Vgl. *IDW PS 345 n.F.*, Tz. 36 f.



Inhalts der Kommunikation kann dazu beitragen, eine Grundlage für eine wirksame wechselseitige Kommunikation zu schaffen.

A46 Hierzu gehört bspw. die Erörterung

- des Zwecks der Kommunikation. Wenn dieser Zweck bekannt ist, sind der Abschlussprüfer und die für die Überwachung Verantwortlichen besser in der Lage, zu einem gegenseitigen Verständnis von relevanten Fragen und den erwarteten Maßnahmen zu gelangen, die sich aus dem Kommunikationsprozess ergeben;
- der Form, in der die Kommunikation erfolgen wird;
- durch welche Person(en) im Prüfungsteam und bei den für die Überwachung Verantwortlichen die Kommunikation über bestimmte Sachverhalte erfolgen wird;
- der Erwartung des Abschlussprüfers, dass die Kommunikation wechselseitig sein wird und auch Sachverhalte umfassen wird, die nach Ansicht der für die Überwachung Verantwortlichen für die Abschlussprüfung relevant sind. Hierzu zählen z.B. strategische Entscheidungen, die sich erheblich auf Art, Zeitpunkt und Umfang von Prüfungshandlungen auswirken können, vermutete oder aufgedeckte Verstöße und Bedenken hinsichtlich der Integrität oder Kompetenz des oberen Managements;
- des Prozesses, wie seitens der für die Überwachung Verantwortlichen Maßnahmen für die vom Abschlussprüfer kommunizierten Sachverhalte ergriffen werden und hierüber an diesen berichtet wird;
- des Prozesses, wie seitens des Abschlussprüfers Maßnahmen für die von den für die Überwachung Verantwortlichen kommunizierten Sachverhalte ergriffen werden und hierüber an diese berichtet wird;
- dass gegen Ende der Abschlussprüfung ein Prüfungsbericht erstellt wird. Dessen Pflichtinhalte sind abschließend in *IDW PS 450 n.F.* geregelt. Es kann jedoch notwendig sein, Sachverhalte, die im Prüfungsbericht dargestellt werden, vorab mit den für die Überwachung Verantwortlichen nach den Grundsätzen dieses *IDW Prüfungsstandards* zu kommunizieren. Darüber hinaus kann es sinnvoll sein, dass Inhalte des Prüfungsberichts vertiefend mit den für die Überwachung Verantwortlichen erörtert werden.

A47 Der Kommunikationsprozess hängt u.a. ab von der Größe sowie der Überwachungsstruktur des Unternehmens, der Art und Weise, in der die für die Überwachung Verantwortlichen tätig sind, und der Auffassung des Abschlussprüfers über die Bedeutung von zu kommunizierenden Sachverhalten.

#### *Kommunikation mit dem Management*

A48 Bevor der Abschlussprüfer Sachverhalte mit den für die Überwachung Verantwortlichen kommuniziert, kann er diese mit dem Management diskutieren, es sei denn, dass dies nicht angebracht ist. Es ist z.B. nicht angebracht, Fragen der Kompetenz oder Integrität des Managements mit diesem zu diskutieren. Die Diskussion kann Tatsachen und Probleme verdeutlichen und dem Management die Gelegenheit geben, weitere Informationen und Erläuterungen zu liefern. In gleicher Weise kann der Abschlussprüfer vor der Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen Sachverhalte mit der internen Revision diskutieren.

#### *Kommunikation mit Dritten*

- A49 Falls absehbar ist, dass eine schriftliche Mitteilung an die für die Überwachung Verantwortlichen Dritten (z.B. Banken oder bestimmten Aufsichtsbehörden) zur Verfügung gestellt wird, kann es wichtig sein, dass diese Dritten darüber informiert sind, dass die Mitteilung nicht mit Blick auf sie erstellt wurde. Hierzu kann z.B. in der schriftlichen Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen festgehalten werden, dass
- die Mitteilung zur alleinigen Nutzung durch die für die Überwachung Verantwortlichen und, sofern einschlägig, durch das Konzernmanagement bzw. den Konzernabschlussprüfer erstellt wurde und sich Dritte nicht darauf stützen dürfen;
  - der Abschlussprüfer keine Verantwortung gegenüber Dritten übernimmt und
  - die Offenlegung gegenüber Dritten oder die Verteilung an diese Beschränkungen unterliegt.
- A50 Der Abschlussprüfer kann aufgrund von Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften z.B. dazu verpflichtet sein,
- einer Aufsichtsbehörde oder Überwachungsstelle bestimmte Sachverhalte mitzuteilen, über die er mit den für die Überwachung Verantwortlichen kommuniziert hat. Zum Beispiel ist der Abschlussprüfer eines PIE nach Artikel 7 EU-APrVO verpflichtet, Unregelmäßigkeiten den zuständigen Behörden, die für die Untersuchung solcher Unregelmäßigkeiten verantwortlich sind, zu melden, wenn das geprüfte Unternehmen die Angelegenheit nicht untersucht;
  - Kopien bestimmter Berichte, welche für die für die Überwachung Verantwortlichen erstellt wurden, den zuständigen Aufsichts- oder anderen Behörden vorzulegen, z.B. der BaFin.

**Formen der Kommunikation (vgl. Tz. 26 –27)**

- A51 Die Kommunikation nach diesem *IDW Prüfungsstandard* unterliegt grundsätzlich keinen Anforderungen bezüglich ihrer Form. Sie kann demnach bspw. strukturierte Darstellungen und schriftliche Berichte ebenso umfassen wie eine weniger formale Kommunikation, bspw. Besprechungen oder E-Mails. Der Abschlussprüfer kann Sachverhalte, für die die Tz. 26 oder 27 nicht einschlägig sind, entweder mündlich oder schriftlich kommunizieren.
- A52 Die Form der Kommunikation (z.B. ob diese mündlich oder schriftlich erfolgen soll sowie der Detaillierungsgrad der Kommunikation) kann neben der Bedeutung des Sachverhalts von folgenden Faktoren beeinflusst werden:
- Ob der Sachverhalt zufriedenstellend gelöst wurde
  - ob das Management den für die Überwachung Verantwortlichen den Sachverhalt bereits mitgeteilt hat
  - Größe, Organisation, Kontrollumfeld und rechtliche Struktur des Unternehmens
  - bestehende rechtliche Anforderungen, ob bspw. über denselben Sachverhalt im Prüfungsbericht schriftlich oder im Rahmen der Bilanzsitzung des Aufsichtsrats einer Aktiengesellschaft mündlich zu berichten ist
  - den Erwartungen der für die Überwachung Verantwortlichen, einschließlich getroffener Vorbereitungen für regelmäßige Sitzungen oder Kommunikation mit dem Abschlussprüfer

- dem Umfang und der Häufigkeit der Kommunikation zwischen dem Abschlussprüfer und den für die Überwachung Verantwortlichen
- ob bedeutsame Änderungen in der personellen Zusammensetzung der für die Überwachung Verantwortlichen stattgefunden haben
- ob der Sachverhalt im Bestätigungsvermerk behandelt wird. Wenn z.B. besonders wichtige Prüfungssachverhalte im Bestätigungsvermerk mitgeteilt werden, kann es der Abschlussprüfer für notwendig erachten, über diese vorab schriftlich zu kommunizieren
- bei der Prüfung eines Abschlusses für einen speziellen Zweck<sup>35</sup> davon, ob der Abschlussprüfer auch den Abschluss des Unternehmens für allgemeine Zwecke prüft.

A53 Wenn ein bedeutsamer Sachverhalt mit einem einzelnen Mitglied der für die Überwachung Verantwortlichen erörtert wird (z.B. mit dem Vorsitzenden eines Prüfungsausschusses), kann es angemessen sein, dass der Abschlussprüfer den Sachverhalt bei einer späteren Kommunikation zusammenfasst, sodass alle für die Überwachung Verantwortlichen über die erforderlichen Informationen verfügen.

#### **Zeitpunkte der Kommunikation (vgl. Tz. 28)**

A54 Eine zeitgerechte Kommunikation während der gesamten Abschlussprüfung trägt zu einer wirksamen wechselseitigen Kommunikation zwischen den für die Überwachung Verantwortlichen und dem Abschlussprüfer bei. Die angemessenen Zeitpunkte für die Kommunikation hängen von den Umständen des jeweiligen Prüfungsauftrags ab. Hierzu gehören die Bedeutung und Art des Sachverhalts sowie die Reaktionen, die von den für die Überwachung Verantwortlichen erwartet werden. Beispiele für den angemessenen Zeitpunkt der Kommunikation sind:

- Kommunikation über den geplanten Umfang und den geplanten zeitlichen Ablauf: zu Beginn der Prüfung
- Bei einer Erstprüfung kann es sich auch anbieten, bereits im Rahmen der Auftragsvereinbarung die Prüfungsplanung zu thematisieren
- Kommunikation von während der Abschlussprüfung aufgetretenen schwerwiegenden Problemen, bei deren Bewältigung die für die Überwachung Verantwortlichen den Abschlussprüfer unterstützen können, oder die wahrscheinlich zu einem modifizierten Prüfungsurteil führen: sobald dies praktisch durchführbar ist
- Kommunikation der vom Abschlussprüfer identifizierten bedeutsamen Mängel im IKS: sobald dies praktisch durchführbar ist. *IDW PS 475*<sup>36</sup> erfordert eine schriftliche Kommunikation. Eine mündliche Kommunikation vorab kann angemessen sein
- Falls *IDW EPS 401 n.F. (04.2021)* anzuwenden ist, Kommunikation der vorläufigen Sicht des Abschlussprüfers zu besonders wichtigen Prüfungssachverhalten: bei der Erörterung des geplanten Umfangs und des geplanten zeitlichen Ablaufs der Abschlussprüfung (vgl. Tz. 20). Der Abschlussprüfer kann diese Themen auch prüfungsbegleitend wiederholt ansprechen, um sie näher zu erörtern

---

<sup>35</sup> Vgl. *IDW PS 480*, Tz. 12 e).

<sup>36</sup> Vgl. *IDW PS 475*, Tz. 13.

- Kommunikation über die Unabhängigkeit: kann immer dann angemessen sein, wenn bedeutsame Beurteilungen über Unabhängigkeitsgefährdungen und darüber, wie Unabhängigkeitsgefährdungen, die ein vertretbares Maß übersteigen, begegnet wird, vorgenommen werden (z.B. bei der Annahme eines Auftrags zur Erbringung von nichtprüfungsbezogenen Dienstleistungen). Diese Kommunikation kann zusätzlich Teil der Schlussbesprechung sein
- Kommunikation über Feststellungen aus der Abschlussprüfung, einschließlich der Sicht des Abschlussprüfers zu den qualitativen Aspekten der Rechnungslegungspraktiken des Unternehmens (vgl. Anlage 2): kann Teil der Schlussbesprechung sein.

Wenn sowohl der Abschluss für allgemeine Zwecke<sup>37</sup> als auch ein Abschluss für einen speziellen Zweck durch denselben Wirtschaftsprüfer geprüft wird, bietet es sich an, die Zeitpunkte der Kommunikation zu koordinieren.

### **Angemessenheit des Kommunikationsprozesses (vgl. Tz. 29)**

A55 Für die Beurteilung der wechselseitigen Kommunikation zwischen dem Abschlussprüfer und den für die Überwachung Verantwortlichen ist es nicht erforderlich, dass der Abschlussprüfer zusätzliche Prüfungshandlungen plant. Diese Beurteilung kann vielmehr aus dem Eindruck von den Handlungen bzw. Reaktionen der für die Überwachung Verantwortlichen im Rahmen der Abschlussprüfung resultieren. Hierzu kann Folgendes gehören:

- Die Angemessenheit und Rechtzeitigkeit von Maßnahmen, die die für die Überwachung Verantwortlichen als Reaktion auf vom Abschlussprüfer mitgeteilte Sachverhalte ergriffen haben. Wenn die für die Überwachung Verantwortlichen auf bedeutsame Sachverhalte, die bei früherer Kommunikation mitgeteilt wurden, nicht wirksam reagiert haben, kann es angemessen sein, dass der Abschlussprüfer sie darüber befragt, warum keine geeigneten Maßnahmen ergriffen wurden. Weiterhin kann er den Punkt erneut thematisieren, um den Eindruck zu vermeiden, dass der Sachverhalt nicht mehr bedeutsam ist
- ob die für die Überwachung Verantwortlichen offen mit dem Abschlussprüfer kommunizieren
- die Fähigkeit der für die Überwachung Verantwortlichen, die vom Abschlussprüfer mitgeteilten Sachverhalte vollständig zu verstehen. Hierzu gehört auch der Umfang, in dem die für die Überwachung Verantwortlichen Sachverhalte untersuchen und ihnen gegebene Empfehlungen hinterfragen
- Schwierigkeiten, mit den für die Überwachung Verantwortlichen ein gegenseitiges Verständnis über die Form, den Zeitpunkt und den erwarteten allgemeinen Inhalt der Kommunikation zu schaffen
- ob die für die Überwachung Verantwortlichen bereit und in der Lage sind, Sitzungen mit dem Abschlussprüfer ohne Anwesenheit des Managements durchzuführen
- für den Fall, dass alle oder einige der für die Überwachung Verantwortlichen in das Management des Unternehmens eingebunden sind, inwieweit sich diese darüber bewusst sind, wie sich Sachverhalte, die mit dem Abschlussprüfer erörtert wurden, auf ihre weitere Überwachungsverantwortung sowie ihre Managementverantwortung auswirken

---

<sup>37</sup> Vgl. IDW EPS 400 n.F. (04.2021), Tz. 10 a).

- ob die wechselseitige Kommunikation zwischen dem Abschlussprüfer und den für die Überwachung Verantwortlichen die maßgebenden gesetzlichen und anderen rechtlichen Anforderungen erfüllt.

A56 Die Mitwirkung der für die Überwachung Verantwortlichen einschließlich ihrer Zusammenarbeit mit der ggf. vorhandenen internen Revision und dem Abschlussprüfer ist ein Element des Kontrollumfelds des Unternehmens.<sup>38</sup> Eine unzureichende wechselseitige Kommunikation kann auf ein unzulängliches Kontrollumfeld hindeuten und die Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen durch den Abschlussprüfer beeinflussen. Außerdem besteht das Risiko, dass der Abschlussprüfer keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise für die Bildung eines Prüfungsurteils über den Abschluss erlangt.

A57 Wenn die wechselseitige Kommunikation zwischen dem Abschlussprüfer und den für die Überwachung Verantwortlichen unzureichend ist und die Situation nicht behoben werden kann, kann der Abschlussprüfer bspw. zu folgenden Maßnahmen greifen, ggf. nach Einholung von rechtlichem Rat zu den jeweiligen Konsequenzen:

- Berichterstattung im Prüfungsbericht, sofern ein Mangel des rechnungslegungsbezogenen IKS vorliegt<sup>39</sup>
- Modifizierung des Prüfungsurteils auf der Grundlage eines Prüfungshemmnisses
- vorbehaltlich der Verschwiegenheitspflicht Kommunikation mit Dritten (z.B. einer Aufsichtsbehörde) oder einer höheren Hierarchiestufe in der Überwachungsstruktur außerhalb des Unternehmens wie etwa den Eigentümern eines Unternehmens
- Auftragsniederlegung, sofern eine Niederlegung bspw. nach § 318 Abs. 6 HGB zulässig ist.

#### **Prüfungsbericht (vgl. Tz. 30 – 31)**

A58 Es kann geboten (vgl. Tz. 28) oder sinnvoll sein, dass der Abschlussprüfer mit den für die Überwachung Verantwortlichen über im Prüfungsbericht gemäß *IDW PS 450 n.F.* zu berichtende Sachverhalte zeitlich vorgelagert mündlich oder schriftlich kommuniziert.<sup>40</sup> Des Weiteren kann der Abschlussprüfer im Rahmen der Erörterung des Inhalts des Prüfungsberichts mit den für die Überwachung Verantwortlichen die im Prüfungsbericht angesprochenen Sachverhalte vertiefen.

#### **Dokumentation (vgl. Tz. 32)**

A59 Die Dokumentation mündlicher Kommunikation kann Kopien der durch das Unternehmen erstellten Protokolle einschließen, die als Teil der Prüfungsdokumentation aufbewahrt werden, sofern diese Protokolle eine angemessene Aufzeichnung der Kommunikation darstellen.

---

<sup>38</sup> Vgl. ISA [DE] 315, Tz. A78.

<sup>39</sup> Vgl. *IDW PS 450 n.F.*, Tz. 47.

<sup>40</sup> Vgl. zur Vorabberichterstattung im Rahmen eines Teilberichts *IDW PS 450 n.F.*, Tz. 17 und 41.

## Anlage 1

(vgl. Tz. 5)

### **Besondere Anforderungen an die Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen in anderen IDW Prüfungsstandards**

Diese Anlage nennt Textziffern in den ISA [DE] und *IDW Prüfungsstandards*, die die Kommunikation bestimmter Sachverhalte mit den für die Überwachung Verantwortlichen verlangen. Die Liste ist kein Ersatz für die Berücksichtigung der Anforderungen und der damit zusammenhängenden Anwendungshinweise sowie sonstigen Erläuterungen in den ISA [DE] und *IDW Prüfungsstandards*.

- ISA [DE] 230 „Prüfungsdokumentation“, Tz. 10
- ISA [DE] 240 „Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers bei dolosen Handlungen“, Tz. 21, 39(c)(i) und 41-43
- ISA [DE] 250 (Revised) „Berücksichtigung von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften bei einer Abschlussprüfung“, Tz. 15, 20 und 23-25
- ISA [DE] 450 „Beurteilung der während der Abschlussprüfung identifizierten falschen Darstellungen“, Tz. 12-13
- ISA [DE] 505 „Externe Bestätigungen“, Tz. 9
- ISA [DE] 510 „Eröffnungsbilanzwerte bei Erstprüfungsaufträgen“, Tz. 7
- ISA [DE] 540 (Revised) „Prüfung geschätzter Werte in der Rechnungslegung und damit zusammenhängender Abschlussangaben“, Tz. 38
- ISA [DE] 550 „Nahe stehende Personen“, Tz. 27
- ISA [DE] 560 „Nachträgliche Ereignisse“, Tz. 7(b)-(c), 10(a), 13(b), 14(a) und 17
- ISA [DE] 600 „Besondere Überlegungen zu Konzernabschlussprüfungen (einschließlich der Tätigkeit von Teilbereichsprüfern)“, Tz. 49
- ISA [DE] 610 (Revised 2013) „Nutzung der Tätigkeit interner Revisoren“, Tz. 18, 20 und 31
- ISA [DE] 710 „Vergleichsinformationen – Vergleichszahlen und Vergleichsabschlüsse“, Tz. 18
- ISA [DE] 720 (Revised) „Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit sonstigen Informationen“, Tz. 17-19
- *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), Tz. 36
- *IDW Prüfungsstandard: Auswirkungen des Deutschen Corporate Governance Kodex auf die Abschlussprüfung (IDW PS 345 n.F.)* (Stand: 06.05.2021), Tz. 39-41.
- *IDW Prüfungsstandard: Prüfung des Lageberichts im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 350 n.F.)* (Stand: 12.12.2017), Tz. 107
- *Entwurf einer Neufassung des IDW Prüfungsstandards: Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Bestätigungsvermerk (IDW EPS 401 n.F. (04.2021))* (Stand: 29.04.2021), Tz. 12, 20

- *Entwurf einer Neufassung des IDW Prüfungsstandards: Modifizierungen des Prüfungsurteils im Bestätigungsvermerk (IDW EPS 405 n.F. (04.2021)) (Stand: 29.04.2021), Tz. 16, 19, 45 ff., 57*
- *Entwurf einer Neufassung des IDW Prüfungsstandards: Hinweise im Bestätigungsvermerk (IDW EPS 406 n.F. (04.2021)) (Stand: 29.04.2021), Tz. 15*
- *IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsmäßiger Erstellung von Prüfungsberichten (IDW PS 450 n.F.) (Stand: 15.09.2017)*
- *IDW Prüfungsstandard: Mitteilung von Mängeln im internen Kontrollsystem an die für die Überwachung Verantwortlichen und das Management (IDW PS 475) (Stand: 20.03.2020), Tz. 13*

## Anlage 2

(Vgl. Tz. 21 a) und A23 – A25)

### Qualitative Aspekte der Rechnungslegungspraktiken des Unternehmens

Die gemäß Tz. 21 a) erforderliche und in Tz. A23 – A25 behandelte Kommunikation kann folgende Themenbereiche einschließen:

#### *Rechnungslegungsmethoden*

- Ob die Rechnungslegungsmethoden für die Gegebenheiten des Unternehmens angemessen sind. Hierbei kann unter Wirtschaftlichkeitsaspekten berücksichtigt werden, ob die Kosten für die Bereitstellung von Informationen mit dem wahrscheinlichen Nutzen für die Abschlussadressaten in einem angemessenen Verhältnis stehen. Wenn es vertretbare alternative Rechnungslegungsmethoden gibt, kann der Abschlussprüfer darauf hinweisen, welche Abschlussposten hiervon betroffen sind und wie vergleichbare Unternehmen diese alternativen Rechnungslegungsmethoden nutzen.
- Die Auswahl und nachträgliche Änderungen bedeutsamer Rechnungslegungsmethoden sowie die erstmalige Anwendung von geänderten Rechnungslegungsgrundsätzen. Der Abschlussprüfer kann bspw. erläutern, wie sich die prospektive oder retrospektive Anwendung von Methodenänderungen auf die aktuellen oder zukünftigen Unternehmensergebnisse auswirkt. Gleiches gilt für alternative Erstanwendungszeitpunkte.
- Die Auswirkungen bedeutsamer Rechnungslegungsmethoden in strittigen oder neuen Aspekten der Rechnungslegung. Hierzu können auch branchenspezifische Fragen gehören, insb. solche, für die es weder verbindliche Vorgaben noch eine herrschende Meinung gibt.
- Die Bedeutung der zeitlichen Gestaltung von Geschäftsvorfällen für die Frage, in welchem Geschäftsjahr diese abgebildet werden.

#### *Geschätzte Werte in der Rechnungslegung und damit zusammenhängende Abschlussangaben*

- Anlage 2 von ISA 540 [DE] (Revised) enthält Sachverhalte, bei denen der Abschlussprüfer erwägen kann, in Bezug auf seine Ansichten zu bedeutsamen qualitativen Aspekten der Rechnungslegungspraktiken des Unternehmens bezüglich geschätzter Werte und damit zusammenhängender Abschlussangaben zu kommunizieren.

#### *Angaben im Abschluss und im Lagebericht*

- Die mit der Formulierung von besonders sensitiven Angaben im Abschluss und im Lagebericht verbundenen Fragen und damit zusammenhängenden Beurteilungen (z.B. Angaben zu dem Ansatz von Umsatzerlösen, zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit, zu Ereignissen nach dem Abschlussstichtag und zu Sachverhalten im Zusammenhang mit Eventualverbindlichkeiten)



- Neutralität, Konsistenz und Klarheit der Angaben im Abschluss insgesamt sowie im Lagebericht.

#### *Sonstige Sachverhalte*

- Die möglichen Auswirkungen von im Abschluss oder Lagebericht angegebenen bedeutsamen Geschäftsrisiken, Gefährdungen und Unsicherheiten (z.B. anhängigen Rechtsstreitigkeiten) auf den Abschluss
- bilanzielle Risiken, die sich durch bedeutsame Geschäftsvorfälle außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens ergeben oder die in anderer Hinsicht ungewöhnlich erscheinen. Hierzu kann der Abschlussprüfer bspw. hervorheben:
  - den Umfang, in dem solche Geschäftsvorfälle im Abschluss angegeben werden;
    - ob solche Geschäftsvorfälle möglicherweise darauf ausgerichtet sind, eine bestimmte bilanzielle oder steuerliche Behandlung oder die Einhaltung rechtlicher Vorgaben zu erreichen;
    - übermäßig komplex gestaltete Geschäftsvorfälle oder durch wen ggf. die Beratung hinsichtlich der Strukturierung des Geschäftsvorfalles erfolgte;
- die Faktoren, die sich auf den Wertansatz oder ggf. die Nutzungsdauer von Vermögensgegenständen oder -werten und Schulden auswirken. Im Rahmen der Kommunikation kann erläutert werden, wie Faktoren, die sich auf den Wertansatz auswirken, ausgewählt wurden und wie sich alternative Auswahlentscheidungen auf den Abschluss ausgewirkt hätten
- die selektive Korrektur falscher Darstellungen, z.B. nur die Korrektur falscher Darstellungen, die sich ergebniserhöhend auswirken.