

Entwurf eines IDW Prüfungsstandards für kleinere, weniger komplexe Unternehmen: Prüfungsurteil, Berichterstattung und Archivierung im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW EPS KMU 7)

Stand: 05.12.2021¹

Vor dem Hintergrund des Leitbilds der Prüfung von Abschlüssen kleiner und mittelgroßer Unternehmen (KMU) hat der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW nachfolgende Entwürfe von IDW Prüfungsstandards für kleinere, weniger komplexe Unternehmen verabschiedet:

- *Anwendung und Vorbemerkungen (IDW EPS KMU 1)*
- *Übergreifende Anforderungen an eine Abschlussprüfung (IDW EPS KMU 2)*
- *Auftragsannahme bei einer und vorbereitende Tätigkeiten für eine Abschlussprüfung (IDW EPS KMU 3)*
- *Risikoidentifizierung und -beurteilung (IDW EPS KMU 4)*
- *Reaktionen auf beurteilte Risiken (IDW EPS KMU 5)*
- *Abschließende Prüfungshandlungen, Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen und Erlangung schriftlicher Erklärungen (IDW EPS KMU 6)*
- *Prüfungsurteil, Berichterstattung und Archivierung im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW EPS KMU 7)*
- *Prüfung des Lageberichts bei kleineren, weniger komplexen Unternehmen (IDW EPS KMU 8).*

Die Standardentwürfe beinhalten eine noch nicht abschließend abgestimmte Berufsauffassung. Der HFA hat die Möglichkeit, eine Empfehlung zur Anwendung der IDW EPS KMU auszusprechen. Eine solche Empfehlung hat der HFA zu diesen IDW EPS KMU nicht ausgesprochen. Damit soll dem Berufsstand Zeit gegeben werden, sich auf die Änderungen einzustellen, und ein Gleichklang mit der anstehenden Anwendung der ISA [DE] erreicht werden.

Die Erarbeitung der IDW EPS KMU ist insb. aus folgenden Gründen erforderlich geworden:

- *Die International Standards on Auditing (ISA) sind künftig unmittelbar in ihrer deutschen Fassung (ISA [DE]) bei gesetzlichen Abschlussprüfungen anzuwenden. Dies gilt 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.*
- *Zumindest die bis 2015 vom International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) verabschiedeten ISA erheben den Anspruch, skalierbar zu sein, d.h. die Anforderungen sind situationsspezifisch im Kontext der individuellen Gegebenheiten der zu prüfenden Einheit auszulegen. Seit 2015 dient das Standard-Setting des IAASB zunehmend der Prüfung von Einheiten von öffentlichem Interesse („PIE“) als Leitbild. Im Ergebnis nimmt dadurch einerseits die Skalierbarkeit der ISA im Allgemeinen ab (insb.*

¹ Verabschiedet vom Hauptfachausschuss (HFA) am 05.12.2021.

ISA 315 (Revised 2019) und ISA 540 (Revised)). Andererseits ist der in den ISA angelegte top-down Ansatz für Abschlussprüfungen von Einheiten, die nicht in dieses Leitbild fallen, zunehmend schwerer wirtschaftlich abzubilden.

- Das IDW ist der Ansicht, dass das neuere Standard-Setting der ISA des IAASB bei Abschlussprüfungen von Einheiten, die nicht in dieses Leitbild fallen, nicht erforderlich ist, um ein Prüfungsurteil mit hinreichender Sicherheit abgeben zu können.

Das IDW hat hierauf mit der Entwicklung der IDW EPS KMU reagiert. Dabei kommt der Abgrenzung des Prüfungsgegenstands in IDW EPS KMU 1 eine besondere Bedeutung zu. Das Ziel der Abschlussprüfung, ein Prüfungsurteil mit hinreichender Sicherheit abgeben zu können, bleibt unverändert bestehen.

Gegenüber den derzeit schon verabschiedeten ISA [DE] ergeben sich folgende bedeutsame Unterschiede:

- Die Anforderungen an eine Abschlussprüfung sind prozessual aufgebaut. Dadurch können Komplexitätsreduktionen erreicht werden, indem Redundanzen in den Anforderungen vermieden und gleichartige Anforderungen zusammengefasst werden.
- Die Anforderungen an die Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene einerseits sowie der inhärenten Risiken (auf Aussageebene) andererseits aus ISA [DE] 315 (Revised 2019) sind zusammengefasst.
- Sofern aussagebezogene Prüfungshandlungen ausreichen, um den Risiken wesentlicher falscher Darstellungen zu begegnen, ist es nicht erforderlich, Kontrollen zu identifizieren und für diese eine Aufbauprüfung durchzuführen.
- Die einzelnen Komponenten des internen Kontrollsystems (IKS) sind zu würdigen und nicht zu beurteilen.
- Die Anforderungen an die Prüfung von geschätzten Werten sind insoweit angepasst, als dass sie auf bedeutsame Schätzunsicherheiten eingegrenzt werden und die Anforderungen an die Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung, sowie zur Beurteilung der Schätzmethoden, bedeutsamen Annahmen und Daten wurden für einfache Schätzwerte gekürzt und angepasst.
- Anwendungshinweise und Anlagen der ISA [DE] wurden lediglich in dem Umfang aufgenommen, wie sie für die typischen Umstände einer Abschlussprüfung eines KMU erforderlich sind.

Die in den IDW EPS KMU enthaltenen Verweise auf die ISA [DE] und IDW PS, die zusammen die vom IDW festgestellten Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA) bilden, dienen vor allem einem erleichterten Übergang auf die IDW PS KMU. In den verabschiedeten, finalen IDW PS KMU werden sie nicht mehr enthalten sein.

Dieser Entwurf eines IDW Prüfungsstandards für kleinere, weniger komplexe Unternehmen behandelt insb. die Bildung, Art und den Aufbau eines Prüfungsurteils, die Zusammenstellung der Prüfungsakte und deren Archivierung sowie die Berichterstattung im Prüfungsbericht.

Ergänzungs- oder Änderungsvorschläge zu dem Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW (Postfach 32 05 80, 40420 Düsseldorf oder stellungnahmen@idw.de) bis zum 31.05.2022 erbeten. Die Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge werden im Internet auf der IDW Website veröffentlicht, wenn dies nicht ausdrücklich vom Verfasser abgelehnt wird.

Die Entwürfe stehen bis zu ihrer endgültigen Verabschiedung als IDW Prüfungsstandards im Internet (www.idw.de) unter der Rubrik Verlautbarungen als Download-Angebot zur Verfügung.

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

1.	Bildung eines Prüfungsurteils zum Abschluss	4
2.	Bildung eines Prüfungsurteils zum Lagebericht	5
3.	Art des Prüfungsurteils zum Abschluss	6
4.	Art des Prüfungsurteils zum Lagebericht	6
5.	Aufbau und Bestandteile des Bestätigungsvermerks	7
5.1.	Abschnitt „Prüfungsurteil/e“	7
5.2.	Abschnitt „Grundlage für das/die Prüfungsurteil/e“	9
5.3.	Abschnitt „Verantwortung [...] für den Abschluss [und den Lagebericht]“ ...	9
5.4.	Abschnitt „Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Abschlusses [und des Lageberichts]“	11
6.	Ort, Datum, Unterschrift und Erteilung des Bestätigungsvermerks	14
7.	Fälle, in denen eine Modifizierung eines Prüfungsurteils erforderlich ist	15
7.1.	Identifizierte oder vermutete Verstöße	15
7.2.	Fähigkeit der Einheit zur Fortführung der Geschäftstätigkeit	15
7.3.	Kommunikation mit den externen Rechtsberatern der Einheit	16
7.4.	Bestätigungsanfragen	16
7.5.	Abschluss des vorhergehenden Zeitraums	17
8.	Eingeschränktes Prüfungsurteil	17
9.	Versagtes Prüfungsurteil	17
10.	Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils	18
11.	Folge eines vom Management nach Auftragsannahme auferlegten Prüfungshemmnisses	18
12.	Sonstige Überlegungen in Bezug auf ein versagtes Prüfungsurteil oder eine Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils	19
13.	Form und Inhalt des Bestätigungsvermerks bei modifiziertem Prüfungsurteil ..	19
14.	Anforderungen an den Abschlussprüfer nach Erteilung des Vermerks	27
15.	Prüfungsakte, Archivierung	28
16.	Berichterstattung im Prüfungsbericht	29
16.1.	Allgemeine Grundsätze für die Erstellung eines Prüfungsberichts	29
16.2.	Inhalt des Prüfungsberichts	30
16.2.1.	Prüfungsauftrag	30
16.2.2.	Grundsätzliche Feststellungen	31
16.2.3.	Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung	34
16.2.4.	Feststellungen und Erläuterungen zur Rechnungslegung	36

16.2.5. Bestätigungsvermerk und Anlagen zum Prüfungsbericht 40
16.3. Unterzeichnung und Vorlage des Prüfungsberichts 41

1. Bildung eines Prüfungsurteils zum Abschluss

- 1 Der Abschlussprüfer muss sich ein Prüfungsurteil zum Abschluss bilden. (*IDW PS 400 n.F., Tz. 13*)
- 2 Um dieses Prüfungsurteil zu bilden, muss der Abschlussprüfer zu dem Schluss kommen, ob hinreichende Sicherheit darüber erlangt wurde, ob der Abschluss als Ganzes frei von – beabsichtigten oder unbeabsichtigten – wesentlichen falschen Darstellungen ist. Dabei ist Folgendes zu berücksichtigen:
 - (a) die vom Abschlussprüfer in Übereinstimmung mit *IDW PS KMU 6*² gezogene Schlussfolgerung darüber, ob ausreichende geeignete Prüfungsnachweise erlangt wurden,
 - (b) die vom Abschlussprüfer in Übereinstimmung mit *IDW PS KMU 5*³ gezogene Schlussfolgerung darüber, ob nicht korrigierte falsche Darstellungen einzeln oder insgesamt wesentlich sind, und
 - (c) die nach den Tz. 3–6 erforderlichen Beurteilungen. (*IDW PS 400 n.F., Tz. 14*)
- 3 Der Abschlussprüfer muss beurteilen, ob der Abschluss in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit den Anforderungen der handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätze aufgestellt ist. Diese Beurteilung muss die qualitativen Aspekte der Anwendung der Rechnungslegungsmethoden der Einheit berücksichtigen, einschließlich Anzeichen für eine einseitige Ermessensausübung des Managements. (*IDW PS 400 n.F., Tz. 15*)
- 4 Insbesondere muss der Abschlussprüfer beurteilen, ob unter Berücksichtigung der Anforderungen der handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätze
 - (a) die ausgewählten und angewandten bedeutsamen Rechnungslegungsmethoden im Abschluss angemessen angegeben sind;
 - (b) die ausgewählten und angewandten Rechnungslegungsmethoden mit den handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätzen in Einklang stehen und angemessen sind;
 - (c) die vom Management ermittelten geschätzten Werte in der Rechnungslegung vertretbar sind;
 - (d) die im Abschluss dargestellten Informationen relevant, verlässlich, vergleichbar und verständlich sind;
 - (e) der Abschluss angemessene Angaben liefert, damit die vorgesehenen Adressaten die Auswirkungen von wesentlichen Geschäftsvorfällen und Ereignissen auf die im Abschluss vermittelten Informationen verstehen können, und
 - (f) die im Abschluss verwendete Terminologie, einschließlich der Bezeichnung der einzelnen Finanzaufstellungen, angemessen ist. (*IDW PS 400 n.F., Tz. 16*)

² Vgl. *IDW Prüfungsstandard für kleinere, weniger komplexe Unternehmen: Abschließende Prüfungshandlungen, Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen und Erlangung von schriftlichen Erklärungen (IDW PS KMU 6)* (Stand: 05.12.2021).

³ Vgl. *IDW Prüfungsstandard für kleinere, weniger komplexe Unternehmen: Reaktion auf beurteilte Risiken (IDW PS KMU 5)* (Stand: 05.12.2021).

- 5 Wenn der Abschluss in Übereinstimmung mit Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung aufgestellt ist, muss die nach den Tz. 3–4 erforderliche Beurteilung auch umfassen, ob der Abschluss eine sachgerechte Gesamtdarstellung erreicht. Die Beurteilung, ob mit dem Abschluss eine sachgerechte Gesamtdarstellung erreicht wird, erstreckt sich auf folgende Aspekte:
- (a) die Darstellung des Abschlusses insgesamt sowie Inhalt und Aufbau des Abschlusses, einschließlich der damit zusammenhängenden Angaben, und
 - (b) die sachgerechte Gesamtdarstellung der zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle und Ereignisse. (*IDW PS 400 n.F., Tz. 17*)
- 6 Der Abschlussprüfer muss beurteilen, ob der Abschluss die handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätze angemessen benennt oder beschreibt. (*IDW PS 400 n.F., Tz. 18*)
- 7 Bei der Bildung seines Prüfungsurteils über den Abschluss hat der Abschlussprüfer zu beurteilen,
- (a) ob die identifizierten Beziehungen zu und Transaktionen mit nahe stehenden Personen in Übereinstimmung mit den handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätzen zutreffend erfasst und angegeben wurden und
 - (b) ob die Auswirkungen der Beziehungen zu und Transaktionen mit nahe stehenden Personen
 - (i) verhindern, dass der Abschluss eine sachgerechte Gesamtdarstellung vermittelt (bei Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung) oder
 - (ii) dazu führen, dass der Abschluss irreführend ist (bei Rechnungslegungsgrundsätzen zur Normentsprechung). (*ISA [DE] 550, Tz. 25*)

2. Bildung eines Prüfungsurteils zum Lagebericht

- 8 In Bezug auf den Lagebericht muss sich der Abschlussprüfer unter Beachtung des *IDW PS KMU 8*⁴ ein Prüfungsurteil darüber bilden, ob dieser in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit den handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellt ist; das heißt, ob
- (a) der Lagebericht insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage der Einheit vermittelt, sowie
 - (b) der Lagebericht in allen wesentlichen Belangen:
 - (i) mit dem Abschluss in Einklang steht,
 - (ii) den gesetzlichen Vorschriften entspricht und
 - (iii) die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend darstellt. (*IDW PS 400 n.F., Tz. 19*)

⁴ Vgl. *IDW Prüfungsstandard für kleinere, weniger komplexe Unternehmen: Prüfung des Lageberichts bei kleineren, weniger komplexen Unternehmen (IDW PS KMU 8)* (Stand: 05.12.2021).

3. Art des Prüfungsurteils zum Abschluss

- 9 Der Abschlussprüfer muss ein nicht modifiziertes Prüfungsurteil zum Abschluss abgeben, wenn er zu dem Schluss gelangt, dass der Abschluss in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit den handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellt ist. (*IDW PS 400 n.F., Tz. 23*)
- 10 Wenn der Abschlussprüfer
- (a) auf der Grundlage der erhaltenen Prüfungsnachweise zu dem Schluss gelangt, dass der Abschluss als Ganzes nicht frei von wesentlichen falschen Darstellungen ist, oder
 - (b) nicht in der Lage ist, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erhalten, um zu der Schlussfolgerung zu gelangen, dass der Abschluss als Ganzes frei von wesentlichen falschen Darstellungen ist,
- muss er das Prüfungsurteil zum Abschluss im Bestätigungsvermerk in Übereinstimmung mit diesem *IDW PS KMU* modifizieren. (*IDW PS 400 n.F., Tz. 24*)
- 11 Können keine ausreichenden Informationen über einen vermuteten Verstoß erlangt werden, hat der Abschlussprüfer die Auswirkung des Fehlens ausreichender geeigneter Prüfungsnachweise auf das Prüfungsurteil zu beurteilen. (*ISA [DE] 250 (Revised), Tz. 21*)
- 12 Wenn ein Abschluss, der in Übereinstimmung mit den Anforderungen von Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung aufgestellt ist, gleichwohl keine sachgerechte Gesamtdarstellung erreicht, muss der Abschlussprüfer den Sachverhalt mit dem Management erörtern und je nach den Anforderungen der handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätze und je nachdem, wie der Sachverhalt geklärt wird, entscheiden, ob es erforderlich ist, das Prüfungsurteil zum Abschluss im Bestätigungsvermerk in Übereinstimmung mit diesem *IDW PS KMU* zu modifizieren. (*IDW PS 400 n.F., Tz. 25*)
- 13 Wenn der Abschluss in Übereinstimmung mit Rechnungslegungsgrundsätzen zur Normentsprechung aufgestellt ist, ist der Abschlussprüfer nicht zur Beurteilung verpflichtet, ob der Abschluss eine sachgerechte Gesamtdarstellung erreicht. Wenn der Abschlussprüfer zu dem Schluss gelangt, dass der Abschluss irreführend ist, muss der Abschlussprüfer den Sachverhalt mit dem Management erörtern und muss je nachdem, wie dieser geklärt wird, entscheiden, ob und wie dies im Bestätigungsvermerk mitzuteilen ist. (*IDW PS 400 n.F., Tz. 26*)

4. Art des Prüfungsurteils zum Lagebericht

- 14 Der Abschlussprüfer muss ein nicht modifiziertes Prüfungsurteil zum Lagebericht abgeben, wenn er zu dem Schluss gelangt, dass der Lagebericht in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit den handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätzen, wie in Tz. 8 beschrieben, aufgestellt ist. (*IDW PS 400 n.F., Tz. 27*)
- 15 Wenn der Abschlussprüfer
- (a) auf der Grundlage der erhaltenen Prüfungsnachweise zu dem Schluss gelangt, dass der Lagebericht nicht in allen wesentlichen Belangen den handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätzen, wie in Tz. 8 beschrieben, entspricht, oder
 - (b) nicht in der Lage ist, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erhalten, um zu der Schlussfolgerung zu gelangen, dass der Lagebericht in allen wesentlichen Belangen den

handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätzen, wie in Tz. 8 beschrieben, entspricht,

muss er das Prüfungsurteil zum Lagebericht im Bestätigungsvermerk in Übereinstimmung mit diesem *IDW PS KMU* modifizieren. (*IDW PS 400 n.F.*, Tz. 28)

5. Aufbau und Bestandteile des Bestätigungsvermerks

- 16 Der Bestätigungsvermerk bedarf der Schriftform. (*IDW PS 400 n.F.*, Tz. 30)
- 17 Der Bestätigungsvermerk muss die Überschrift „Bestätigungsvermerk des unabhängigen Abschlussprüfers“ tragen. (*IDW PS 400 n.F.*, Tz. 31)

5.1. Abschnitt „Prüfungsurteil/e“

- 18 Wenn sich die Abschlussprüfung nicht auf einen Lagebericht erstreckt, gelten die Anforderungen der Tz. 19–23. (*IDW PS 400 n.F.*, Tz. 34)
- 19 Der erste Abschnitt des Bestätigungsvermerks, bzw. – sofern einschlägig – des Vermerks über die Prüfung des Abschlusses, muss das Prüfungsurteil enthalten und mit der Überschrift „Prüfungsurteil“ versehen sein. (*IDW PS 400 n.F.*, Tz. 35)
- 20 Der Abschlussprüfer muss in dem Abschnitt „Prüfungsurteil“ außerdem
- (a) die Einheit nennen, dessen Abschluss geprüft wurde,
 - (b) erklären, dass der Abschluss geprüft wurde,
 - (c) die Bezeichnungen der einzelnen Finanzaufstellungen nennen, aus denen der Abschluss besteht,
 - (d) auf die Angaben zu den Finanzaufstellungen einschließlich der dort dargestellten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden hinweisen, und
 - (e) den Stichtag bzw. den Berichtszeitraum der einzelnen Finanzaufstellungen angeben, aus denen der Abschluss besteht. (*IDW PS 400 n.F.*, Tz. 36)
- 21 Wenn der Abschlussprüfer ein nicht modifiziertes Prüfungsurteil zu einem Abschluss abgibt, der in Übereinstimmung mit Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung aufgestellt ist, muss das Prüfungsurteil lauten:
- „Nach unserer Beurteilung aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse entspricht der beigefügte Jahresabschluss in allen wesentlichen Belangen den deutschen ... [*handelsrechtliche Rechnungslegungsgrundsätze*] und vermittelt unter Beachtung der deutschen ... [*maßgebende Vorschriften*] 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*].“ (*IDW PS 400 n.F.*, Tz. 37)
- 22 Wenn der Abschlussprüfer ein nicht modifiziertes Prüfungsurteil zu einem Abschluss abgibt, der in Übereinstimmung mit Rechnungslegungsgrundsätzen zur Normentsprechung aufgestellt ist, muss das Prüfungsurteil lauten:
- „Nach unserer Beurteilung aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse entspricht der beigefügte Jahresabschluss in allen wesentlichen Belangen den deutschen... [*handelsrechtliche Rechnungslegungsgrundsätze*].“ (*IDW PS 400 n.F.*, Tz. 38)

- 23 Wenn der Abschlussprüfer ein nicht modifiziertes Prüfungsurteil zum Abschluss abgibt und § 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 „Prüfungsurteil“ außerdem folgende weitere Aussage zu enthalten:

„Gemäß § 322 Abs. 3 Satz 1 HGB erklären wir, dass unsere Prüfung zu keinen Einwendungen gegen die Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses geführt hat.“ (IDW PS 400 n.F., Tz. 40)

- 24 Wenn sich die Abschlussprüfung auf einen Abschluss und einen Lagebericht erstreckt, gelten die Anforderungen der Tz. 19–23 unter Berücksichtigung der Anforderungen der Tz. 25–28. (IDW PS 400 n.F., Tz. 41)

- 25 Der erste Abschnitt des Bestätigungsvermerks muss auch das Prüfungsurteil zum Lagebericht enthalten und mit der Überschrift „Prüfungsurteile“ versehen sein.

Der Abschlussprüfer muss zusätzlich zu den Ausführungen gemäß Tz. 20 im Bestätigungsvermerk:

- (a) die Einheit nennen, dessen Lagebericht geprüft wurde,
- (b) erklären, dass der Lagebericht geprüft wurde, und
- (c) den Berichtszeitraum des Lageberichts angeben. (IDW PS 400 n.F., Tz. 42)

- 26 Wenn der Abschlussprüfer ein nicht modifiziertes Prüfungsurteil zu einem Abschluss, der in Übereinstimmung mit Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung aufzustellen ist, und ein nicht modifiziertes Prüfungsurteil zum Lagebericht abgibt, müssen diese Prüfungsurteile lauten:

„Nach unserer Beurteilung aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse

- entspricht der beigefügte Jahresabschluss in allen wesentlichen Belangen den deutschen ... [*handelsrechtliche Rechnungslegungsgrundsätze*] und vermittelt unter Beachtung der deutschen ... [*maßgebende Vorschriften*] 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 dem Jahresabschluss, entspricht den deutschen gesetzlichen Vorschriften und stellt die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend dar.“ (IDW PS 400 n.F., Tz. 43)

- 27 Wenn der Abschlussprüfer ein nicht modifiziertes Prüfungsurteil zum Abschluss und ein nicht modifiziertes Prüfungsurteil zum Lagebericht abgibt und § 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 „Prüfungsurteile“ außerdem folgende weitere Aussage zu enthalten:

„Gemäß § 322 Abs. 3 Satz 1 HGB erklären wir, dass unsere Prüfung zu keinen Einwendungen gegen die Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses und des Lageberichts geführt hat.“ (IDW PS 400 n.F., Tz. 44)

- 28 Wenn Vergleichsangaben ausgewiesen sind, darf sich das Prüfungsurteil nicht auf die Vergleichsangaben beziehen, es sei denn, es liegt einer der in den Tz. 64 und 65 beschriebenen Umstände vor. (ISA [DE] 710, Tz. 10)

5.2. Abschnitt „Grundlage für das/die Prüfungsurteil/e“

- 29 Wenn sich die Abschlussprüfung nicht auf einen Lagebericht erstreckt, muss der Bestätigungsvermerk, bzw. – sofern einschlägig – der Vermerk über die Prüfung des Abschlusses, unmittelbar nach dem Abschnitt „Prüfungsurteil“ einen Abschnitt mit der Überschrift „Grundlage für das Prüfungsurteil“ enthalten, in dem der Abschlussprüfer
- (a) erklärt, dass die Prüfung des Abschlusses in Übereinstimmung mit § 317 HGB unter Beachtung der vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA) für KMU durchgeführt wurde,
 - (b) auf den Abschnitt im Bestätigungsvermerk hinweist, der die Verantwortung des Abschlussprüfers nach diesen Vorschriften und Grundsätzen weiter beschreibt,
 - (c) erklärt, dass er in Übereinstimmung mit den deutschen handelsrechtlichen und berufsrechtlichen Vorschriften von der Einheit unabhängig ist und die sonstigen deutschen Berufspflichten in Übereinstimmung mit diesen Anforderungen erfüllt, und
 - (d) erklärt, dass er der Auffassung ist, dass die von ihm erlangten Prüfungsnachweise ausreichend und geeignet sind, um als Grundlage für das Prüfungsurteil zum Abschluss zu dienen. (IDW PS 400 n.F., Tz. 46)
- 30 Der Abschlussprüfer darf im Bestätigungsvermerk nicht auf die Beachtung der vom IDW festgestellten deutschen GoA für KMU hinweisen, wenn der Abschlussprüfer nicht die Anforderungen sämtlicher Standards eingehalten hat, die zusammen die vom IDW festgestellten deutschen GoA für KMU bilden. (ISA [DE] 200, Tz. D.20.1)
- 31 Wenn sich die Abschlussprüfung auf einen Abschluss und einen Lagebericht erstreckt, gelten die Anforderungen der Tz. 29 unter Berücksichtigung der Anforderungen der Tz. 33. (IDW PS 400 n.F., Tz. 47)
- 32 Tz. 29 gilt mit der Maßgabe, dass der Bestätigungsvermerk, bzw. – sofern einschlägig – der Vermerk über die Prüfung des Abschlusses und des Lageberichts, unmittelbar nach dem Abschnitt „Prüfungsurteile“ einen Abschnitt mit der Überschrift „Grundlage für die Prüfungsurteile“ enthalten muss. Der Abschlussprüfer hat die Erklärungen nach Tz. (a), (b) und (d) um Bezugnahmen auf die Prüfung des Lageberichts bzw. das Prüfungsurteil zum Lagebericht zu ergänzen. (IDW PS 400 n.F., Tz. 48)

5.3. Abschnitt „Verantwortung [...] für den Abschluss [und den Lagebericht]“

- 33 Wenn sich die Abschlussprüfung nicht auf einen Lagebericht erstreckt, muss der Bestätigungsvermerk, bzw. – sofern einschlägig – der Vermerk über die Prüfung des Abschlusses, einen Abschnitt mit der Überschrift „Verantwortung [...] für den Abschluss“ enthalten. (IDW PS 400 n.F., Tz. 53)
- 34 Dieser Abschnitt im Bestätigungsvermerk beschreibt die Verantwortung der gesetzlichen Vertreter für

- (a) die Aufstellung des Abschlusses, der den handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätzen in allen wesentlichen Belangen entspricht, und für solche internen Kontrollen, die die gesetzlichen Vertreter in Übereinstimmung mit den deutschen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung als notwendig bestimmt haben, um die Aufstellung eines Abschlusses zu ermöglichen, der frei von wesentlichen – beabsichtigten oder unbeabsichtigten – falschen Darstellungen ist, und
 - (b) die Beurteilung der Fähigkeit der Einheit zur Fortführung der Geschäftstätigkeit und, ob die Anwendung des Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Geschäftstätigkeit angemessen ist, sowie – sofern einschlägig – die Angabe von Sachverhalten in Zusammenhang mit der Fortführung der Geschäftstätigkeit. Die Erläuterung der Verantwortung der gesetzlichen Vertreter für diese Beurteilung muss eine Beschreibung enthalten, unter welchen Voraussetzungen die Anwendung des Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Geschäftstätigkeit angemessen ist. *(IDW PS 400 n.F., Tz. 54)*
- 35 Wenn der Abschluss in Übereinstimmung mit Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung aufgestellt ist, muss sich die im Bestätigungsvermerk, bzw. – sofern einschlägig – im Vermerk über die Prüfung des Abschlusses, enthaltene Beschreibung der Verantwortung für den Abschluss, in Abhängigkeit von den gegebenen Umständen, auf „die Aufstellung eines Abschlusses und dafür, dass dieser ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt“, beziehen. *(IDW PS 400 n.F., Tz. 56)*
- 36 Wenn sich die Abschlussprüfung auf einen Abschluss und einen Lagebericht erstreckt, gelten die Anforderungen der Tz. 33–35 unter ergänzender Berücksichtigung folgender Anforderungen:
- (a) Tz. 33 gilt mit der Maßgabe, dass der Bestätigungsvermerk einen Abschnitt mit der Überschrift „Verantwortung [...] für den Abschluss und den Lagebericht“ enthalten muss,
 - (b) Tz. 34 gilt unter Berücksichtigung dessen, dass in dem Abschnitt ergänzend zu beschreiben ist, dass die gesetzlichen Vertreter
 - (i) verantwortlich sind für die Aufstellung eines Lageberichts, der insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage der Einheit vermittelt sowie in allen wesentlichen Belangen mit dem Abschluss in Einklang steht, den deutschen gesetzlichen Vorschriften entspricht und die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend darstellt, und
 - (ii) ferner verantwortlich sind für die Vorkehrungen und Maßnahmen (Systeme), die sie als notwendig erachtet haben, um die Aufstellung eines Lageberichts in Übereinstimmung mit den anzuwendenden deutschen gesetzlichen Vorschriften zu ermöglichen, und um ausreichende geeignete Nachweise für die Aussagen im Lagebericht erbringen zu können,
 - (c) Tz. 35 gilt unter Berücksichtigung dessen, dass sich die Überwachung des Rechnungslegungsprozesses auch auf die Aufstellung des Lageberichts erstreckt. *(IDW PS 400 n.F., Tz. 57)*

5.4. Abschnitt „Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Abschlusses [und des Lageberichts]“

- 37 Wenn sich die Abschlussprüfung nicht auf einen Lagebericht erstreckt, muss der Bestätigungsvermerk, bzw. – sofern einschlägig – der Vermerk über die Prüfung des Abschlusses einen Abschnitt mit der Überschrift „Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Abschlusses“ enthalten. (*IDW PS 400 n.F., Tz. 58*)
- 38 Der Abschlussprüfer muss in diesem Abschnitt des Bestätigungsvermerks bzw. – sofern einschlägig – des Vermerks über die Prüfung des Abschlusses
- (a) erklären, dass die Zielsetzung des Abschlussprüfers ist,
 - (i) hinreichende Sicherheit darüber zu erlangen, ob der Abschluss als Ganzes frei von wesentlichen – beabsichtigten oder unbeabsichtigten – falschen Darstellungen ist, und
 - (ii) einen Bestätigungsvermerk zu erteilen, der das Prüfungsurteil zum Abschluss beinhaltet.
 - (b) erklären, dass hinreichende Sicherheit ein hohes Maß an Sicherheit ist, aber keine Garantie dafür, dass eine in Übereinstimmung mit § 317 HGB unter Beachtung der vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) festgestellten deutschen GoA für KMU durchgeführte Prüfung eine wesentliche falsche Darstellung stets aufdeckt, und
 - (c) erklären, dass falsche Darstellungen aus Verstößen oder Unrichtigkeiten resultieren können, und entweder
 - (i) beschreiben, dass sie als wesentlich angesehen werden, wenn vernünftigerweise erwartet werden könnte, dass sie einzeln oder insgesamt die auf der Grundlage dieses Abschlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen von Adressaten beeinflussen, oder
 - (ii) eine Definition oder Beschreibung der Wesentlichkeit gemäß den handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätzen geben. (*IDW PS 400 n.F., Tz. 59*)
- 39 Der Abschlussprüfer muss in diesem Abschnitt außerdem
- (a) erklären, dass der Abschlussprüfer während der Prüfung pflichtgemäßes Ermessen ausübt und eine kritische Grundhaltung bewahrt, und
 - (b) eine Abschlussprüfung beschreiben, indem erklärt wird, dass die Verantwortung des Abschlussprüfers ist,
 - (i) die Risiken wesentlicher – beabsichtigter oder unbeabsichtigter – falscher Darstellungen im Abschluss zu identifizieren und zu beurteilen, Prüfungshandlungen als Reaktion auf diese Risiken zu planen und durchzuführen sowie Prüfungsnachweise zu erlangen, die ausreichend und geeignet sind, um als Grundlage für das Prüfungsurteil zu dienen. Darüber hinaus ist anzugeben, dass das Risiko, dass wesentliche falsche Darstellungen nicht aufgedeckt werden, bei Verstößen höher ist als bei Unrichtigkeiten, da Verstöße betrügerisches Zusammenwirken, Fälschungen, beabsichtigte Unvollständigkeiten, irreführende Darstellungen bzw. das Außerkraftsetzen interner Kontrollen beinhalten können;
 - (ii) ein Verständnis von dem für die Prüfung des Abschlusses relevanten internen Kontrollsystem (IKS) zu gewinnen, um Prüfungshandlungen zu planen, die unter

den gegebenen Umständen angemessen sind, jedoch nicht mit dem Ziel, ein Prüfungsurteil zur Wirksamkeit dieses Systems abzugeben;

- (iii) die Angemessenheit der von den gesetzlichen Vertretern angewandten Rechnungslegungsmethoden sowie die Vertretbarkeit der von den gesetzlichen Vertretern dargestellten geschätzten Werte und damit zusammenhängenden Angaben zu beurteilen;
- (iv) Schlussfolgerungen zu ziehen über die Angemessenheit des vom Management angewandten Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Geschäftstätigkeit 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 Einheit zur Fortführung der Geschäftstätigkeit aufwerfen können. Des Weiteren ist anzugeben, dass der Abschlussprüfer seine Schlussfolgerungen auf der Grundlage der bis zum Datum des Bestätigungsvermerks erlangten Prüfungsnachweise zieht. Ferner ist anzugeben, dass zukünftige Ereignisse oder Gegebenheiten jedoch dazu führen können, dass eine Einheit ihre Geschäftstätigkeit nicht mehr fortführen kann;
- (v) falls der Abschluss nach Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung aufgestellt ist: die Gesamtdarstellung, den Aufbau und den Inhalt des Abschlusses, einschließlich der Angaben, zu beurteilen sowie zu beurteilen, ob der Abschluss die zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle und Ereignisse so darstellt, dass eine sachgerechte Gesamtdarstellung erreicht wird. (IDW PS 400 n.F., Tz. 60)

40 Der Abschlussprüfer muss in dem Abschnitt „Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Abschlusses“ im Bestätigungsvermerk bzw. – sofern einschlägig – im Vermerk über die Prüfung des Abschlusses, außerdem erklären, dass der Abschlussprüfer mit den für die Überwachung Verantwortlichen unter anderem den geplanten Umfang und die Zeitplanung der Prüfung sowie bedeutsame Prüfungsfeststellungen, einschließlich etwaiger Mängel im IKS, erörtert, die der Abschlussprüfer während der Prüfung feststellt. (IDW PS 400 n.F., Tz. 62)

41 Wenn sich die Abschlussprüfung auf einen Abschluss und einen Lagebericht erstreckt, gelten die Anforderungen der Tz. 37–40 unter ergänzender Berücksichtigung der folgenden Anforderungen:

- (a) Tz. 37 gilt mit der Maßgabe, dass der Bestätigungsvermerk einen Abschnitt mit der Überschrift „Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Abschlusses und des Lageberichts“ enthalten muss,
- (b) Tz. 38(a) gilt mit der Maßgabe, dass der Abschlussprüfer in diesem Abschnitt zu erklären hat, dass die Zielsetzung des Abschlussprüfers ist,
 - (i) hinreichende Sicherheit darüber zu erlangen, ob der Abschluss als Ganzes frei von wesentlichen – beabsichtigten oder unbeabsichtigten – falschen Darstellungen ist, und ob der Lagebericht insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage der Einheit vermittelt sowie in allen wesentlichen Belangen mit dem Abschluss sowie mit den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen in Einklang steht, den deutschen gesetzlichen Vorschriften entspricht und die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend darstellt, sowie

- (ii) einen Bestätigungsvermerk zu erteilen, der die Prüfungsurteile zum Abschluss und zum Lagebericht beinhaltet.
 - (c) Tz. 38(c)(i) gilt unter Berücksichtigung dessen, dass der Abschlussprüfer in diesem Abschnitt beschreiben muss, dass falsche Darstellungen als wesentlich angesehen werden, wenn vernünftigerweise erwartet werden könnte, dass sie einzeln oder insgesamt die auf der Grundlage dieses Abschlusses und Lageberichts getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen von Adressaten beeinflussen,
 - (d) Tz. 39(b) gilt unter Berücksichtigung dessen, dass sich die Erklärung auch darauf zu strecken hat, dass die Verantwortung des Abschlussprüfers ist:
 - (i) die Risiken wesentlicher – beabsichtigter oder unbeabsichtigter – falscher Darstellungen im Abschluss und im Lagebericht zu identifizieren und zu beurteilen, Prüfungshandlungen als Reaktion auf diese Risiken zu planen und durchzuführen sowie Prüfungsnachweise zu erlangen, die ausreichend und geeignet sind, um als Grundlage für die Prüfungsurteile zu dienen;
 - (ii) ein Verständnis von dem für die Prüfung des Abschlusses relevanten IKS und den für die Prüfung des Lageberichts relevanten Vorkehrungen und Maßnahmen zu gewinnen, um Prüfungshandlungen zu planen, die unter den gegebenen Umständen angemessen sind, jedoch nicht mit dem Ziel, ein Prüfungsurteil zur Wirksamkeit dieser Systeme abzugeben;
 - (iii) falls der Abschlussprüfer zu dem Schluss kommt, dass eine wesentliche Unsicherheit besteht, er verpflichtet ist, im Bestätigungsvermerk auf die dazugehörigen Angaben im Abschluss und im Lagebericht aufmerksam zu machen oder, falls diese Angaben unangemessen sind, das jeweilige Prüfungsurteil zu modifizieren;
 - (e) der Abschlussprüfer muss in diesem Abschnitt zusätzlich erklären, dass es seine Verantwortung ist,
 - (i) den Einklang des Lageberichts mit dem Abschluss, seine Gesetzesentsprechung und das von ihm vermittelte Bild von der Lage der Einheit zu beurteilen;
 - (ii) Prüfungshandlungen zu den von den gesetzlichen Vertretern dargestellten zukunftsorientierten Angaben im Lagebericht durchzuführen. Darüber hinaus ist anzugeben, dass auf Basis ausreichender geeigneter Prüfungsnachweise dabei insb. die den zukunftsorientierten Angaben von den gesetzlichen Vertretern zugrunde gelegten bedeutsamen Annahmen nachvollzogen und die sachgerechte Ableitung der zukunftsorientierten Angaben aus diesen Annahmen beurteilt wird. Ferner ist zu erklären, dass ein eigenständiges Prüfungsurteil zu den zukunftsorientierten Angaben sowie zu den zugrunde liegenden Annahmen nicht abgegeben wird. Darüber hinaus ist zu erklären, dass ein erhebliches unvermeidbares Risiko besteht, dass künftige Ereignisse wesentlich von den zukunftsorientierten Angaben abweichen. (*IDW PS 400 n.F., Tz. 63*)
- 42 Die Beschreibung der Verantwortung des Abschlussprüfers, wie in Tz. 39–41 gefordert, muss enthalten sein:
- (a) innerhalb des Bestätigungsvermerks,
 - (b) innerhalb einer Anlage zum Bestätigungsvermerk, wobei in diesem Fall der Bestätigungsvermerk einen Verweis auf die Stelle enthalten muss, an der die Anlage zu finden ist, oder

(c) innerhalb des Bestätigungsvermerks durch einen gesonderten Verweis auf die Stelle der Website des IDW, an der diese Beschreibung zu finden ist. (*IDW PS 400 n.F., Tz. 64*)

43 Wenn der Abschlussprüfer sich auf eine Beschreibung der Verantwortung des Abschlussprüfers auf der IDW Website bezieht, muss er sich vergewissern, dass diese Beschreibung die Anforderungen in den Tz. 40–42 dieses *IDW Prüfungsstandards* behandelt und zu diesen nicht in Widerspruch steht. (*IDW PS 400 n.F., Tz. 65*)

6. Ort, Datum, Unterschrift und Erteilung des Bestätigungsvermerks

44 Gemäß § 322 Abs. 7 Satz 1 HGB ist im Rahmen der Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks der Ort der Niederlassung des Abschlussprüfers bzw. der Prüfungsgesellschaft anzugeben. (*IDW PS 400 n.F., Tz. 71*)

45 Der Bestätigungsvermerk ist unabhängig vom Prüfungsbericht zu erteilen und im Prüfungsbericht wiederzugeben. Er ist mit dem Abschluss sowie ggf. mit dem Lagebericht fest zu verbinden. Der Abschlussprüfer hat den Prüfungsbericht nicht später als den Bestätigungsvermerk vorzulegen. (*IDW PS 400 n.F., Tz. 72*)

46 Der Abschlussprüfer hat nach § 322 Abs. 7 Satz 1 HGB den Bestätigungsvermerk unter Angabe des Tages der Unterzeichnung zu unterzeichnen. (*IDW PS 400 n.F., Tz. 73*)

47 Das Datum des Bestätigungsvermerks, und damit dessen Erteilung, darf nicht vor dem Datum liegen, zu dem der Abschlussprüfer ausreichende geeignete Prüfungsnachweise als Grundlage für das Prüfungsurteil zum Abschluss und – sofern einschlägig – zum Lagebericht erlangt hat, einschließlich

(a) einer umfassenden Versicherung des Managements über die Vollständigkeit der erteilten Aufklärungen und Nachweise (Vollständigkeitserklärung) und

(b) einer Erklärung des Managements, dass sie die Verantwortung für diesen Abschluss und – sofern einschlägig – für den Lagebericht übernommen haben. (*IDW PS 400 n.F., Tz. 74*)

48 Der Bestätigungsvermerk ist zumindest von dem für die Auftragsdurchführung verantwortlichen Wirtschaftsprüfer zu unterzeichnen. (*IDW PS 400 n.F., Tz. 75*)

49 Ihrer Unterschrift unter den Bestätigungsvermerk haben Wirtschaftsprüfer die Berufsbezeichnung „Wirtschaftsprüfer(in)“ hinzuzufügen. Dabei ist § 18 WPO zu beachten. (*IDW PS 400 n.F., Tz. 76*)

50 Wird der Bestätigungsvermerk über eine Prüfung erteilt, die den Berufsangehörigen gesetzlich vorbehalten ist, hat der Abschlussprüfer den Bestätigungsvermerk nach § 48 Abs. 1 WPO mit dem Berufssiegel zu versehen. (*IDW PS 400 n.F., Tz. 77*)

51 Die Erteilung eines Bestätigungsvermerks unter Bezugnahme auf die vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) festgestellten deutschen GoA für KMU ist nur zulässig, sofern auch die Anforderungen dieses *IDW Prüfungsstandards* vollumfänglich beachtet und die nach diesem *IDW Prüfungsstandard* geforderten Aussagen nicht relativiert werden. (*IDW PS 400 n.F., Tz. 78*)

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

- 52 Der Abschlussprüfer hat ein Prüfungsurteil im Bestätigungsvermerk zu modifizieren, wenn
- (a) eine Einwendung zu erheben ist oder
 - (b) ein Prüfungshemmnis vorliegt. (*IDW PS 405, Tz. 9*)

7.1. Identifizierte oder vermutete Verstöße

- 53 Zieht der Abschlussprüfer die Schlussfolgerung, dass die identifizierten oder vermuteten Verstöße eine wesentliche Auswirkung auf den Abschluss haben und nicht angemessen im Abschluss abgebildet wurden, hat der Abschlussprüfer in Übereinstimmung mit diesem *IDW PS KMU* ein eingeschränktes oder versagtes Prüfungsurteil zum Abschluss abzugeben. (*ISA [DE] 250 (Revised), Tz. 26*)
- 54 Verhindert das Management oder die für die Überwachung Verantwortlichen, dass der Abschlussprüfer ausreichende geeignete Prüfungsnachweise für die Beurteilung erlangt, ob ein Verstoß, der für den Abschluss wesentlich sein kann, tatsächlich oder wahrscheinlich begangen wurde, hat der Abschlussprüfer in Übereinstimmung mit diesem *IDW PS KMU* aufgrund eines Prüfungshemmnisses ein eingeschränktes Prüfungsurteil abzugeben oder die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum Abschluss zu erklären. (*ISA [DE] 250 (Revised), Tz. 27*)
- 55 Ist der Abschlussprüfer aufgrund der Umstände und nicht durch das Management oder die für die Überwachung Verantwortlichen bedingter Beschränkungen nicht in der Lage festzustellen, ob ein Verstoß stattgefunden hat, hat er in Übereinstimmung mit diesem *IDW PS KMU* die Auswirkung auf sein Prüfungsurteil zu beurteilen. (*ISA [DE] 250 (Revised), Tz. 28*)

7.2. Fähigkeit der Einheit zur Fortführung der Geschäftstätigkeit

- 56 Wenn der Abschluss unter Anwendung des Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Geschäftstätigkeit aufgestellt wurde, jedoch nach der Beurteilung des Abschlussprüfers die vom Management bei der Aufstellung des Abschlusses vorgenommene Anwendung des Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Geschäftstätigkeit unangemessen ist, hat der Abschlussprüfer sein Prüfungsurteil zum Abschluss in Übereinstimmung mit diesem *IDW PS KMU* zu versagen. (*IDW PS 270 n.F., Tz. 28*)
- 57 Ist die Anwendung des Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Geschäftstätigkeit angemessen und eine wesentliche Unsicherheit (bestandsgefährdendes Risiko) im Abschluss angemessen angegeben, hat der Abschlussprüfer diesbezüglich ein nicht modifiziertes Prüfungsurteil zum Abschluss abzugeben. In diesem Fall hat der Bestätigungsvermerk einen gesonderten Abschnitt mit der Überschrift „Wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführung der Geschäftstätigkeit“ zu enthalten, um
- (a) auf die Angabe im Abschluss aufmerksam zu machen, in der die in Tz. 5 in *IDW PS KMU 6* dargestellten Sachverhalte genannt sind, und
 - (b) darzulegen, dass diese Ereignisse oder Gegebenheiten auf das Bestehen einer wesentlichen Unsicherheit hindeuten, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit der Einheit zur Fortführung der Geschäftstätigkeit aufwerfen kann, dass das Prüfungsurteil des Ab-

schlussprüfers aufgrund des Sachverhalts nicht modifiziert ist und dass wesentliche Unsicherheiten bestandsgefährdenden Risiken gemäß § 322 Abs. 2 Satz 3 HGB entsprechen. (IDW PS 270 n.F., Tz. 29)

- 58 Haben die gesetzlichen Vertreter einen Lagebericht aufgestellt und wird dieser in die Prüfung einbezogen, so gilt die Anforderung der Tz. 57 entsprechend. (IDW PS 270 n.F., Tz. 30)
- 59 Wenn eine wesentliche Unsicherheit (bestandsgefährdendes Risiko) im Abschluss nicht angemessen angegeben ist, hat der Abschlussprüfer
- (a) ein eingeschränktes bzw. versagtes Prüfungsurteil zum Abschluss abzugeben und
 - (b) im Abschnitt „Grundlage für das eingeschränkte (versagte) Prüfungsurteil“ des Bestätigungsvermerks darzulegen, dass eine wesentliche Unsicherheit besteht, die bedeutungsvolle Zweifel an der Fähigkeit der Einheit zur Fortführung der Geschäftstätigkeit aufwerfen kann, dass dieser Sachverhalt im Abschluss nicht angemessen angegeben ist und dass wesentliche Unsicherheiten bestandsgefährdenden Risiken gemäß § 322 Abs. 2 Satz 3 HGB entsprechen. (IDW PS 270 n.F., Tz. 31)
- 60 Haben die gesetzlichen Vertreter einen Lagebericht aufgestellt und wird dieser in die Prüfung einbezogen, so gelten die Anforderungen der Tz. 59 entsprechend. (IDW PS 270 n.F., Tz. 32)
- 61 Wenn das Management nicht bereit ist, nach entsprechender Aufforderung durch den Abschlussprüfer seine Einschätzung der Fähigkeit der Einheit zur Fortführung der Geschäftstätigkeit vorzunehmen oder den seiner Einschätzung zugrunde liegenden Zeitraum auszudehnen, hat der Abschlussprüfer die Auswirkungen auf seinen Bestätigungsvermerk abzuwägen. (IDW PS 270 n.F., Tz. 33)

7.3. Kommunikation mit den externen Rechtsberatern der Einheit

- 62 Falls
- (a) das Management sich weigert, dem Abschlussprüfer zu gestatten, mit den externen Rechtsberatern der Einheit zu kommunizieren oder sich mit diesen zu treffen, oder die externen Rechtsberater der Einheit sich weigern, auf die Anfrage in angemessener Weise zu antworten oder ihnen die Antwort untersagt ist, und
 - (b) es dem Abschlussprüfer nicht möglich ist, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise aus der Durchführung alternativer Prüfungshandlungen zu erlangen,
- hat der Abschlussprüfer in Übereinstimmung mit diesem IDW PS KMU das Prüfungsurteil im Vermerk des Abschlussprüfers zu modifizieren. (ISA [DE] 501, Tz. 11)

7.4. Bestätigungsanfragen

- 63 Wenn der Abschlussprüfer festgelegt hat, dass die Beantwortung einer positiven Bestätigungsanfrage notwendig ist, um ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen, werden alternative Prüfungshandlungen nicht die vom Abschlussprüfer benötigten Prüfungsnachweise liefern. Wenn eine solche Bestätigung nicht erlangt wird, hat der Abschlussprüfer in Übereinstimmung mit diesem IDW PS KMU die Auswirkungen auf die Abschlussprüfung und das Prüfungsurteil festzustellen. (ISA [DE] 505, Tz. 13)

7.5. Abschluss des vorhergehenden Zeitraums

- 64 Wenn der Vermerk des Abschlussprüfers zum vorhergehenden Zeitraum, wie er zuvor erteilt wurde, ein eingeschränktes oder versagtes Prüfungsurteil oder eine Erklärung zur Nichtabgabe eines Prüfungsurteils enthielt und der Sachverhalt, der zu der Modifizierung führte, nicht gelöst ist, hat der Abschlussprüfer das Prüfungsurteil zum Abschluss des Berichtszeitraums zu modifizieren. Im Absatz über die Grundlage für die Modifizierung im Vermerk des Abschlussprüfers ist entweder
- (a) in der Beschreibung des Sachverhalts, der zu der Modifizierung geführt hat, sowohl auf die Angaben des Berichtszeitraums als auch auf die Vergleichsangaben Bezug zu nehmen, wenn die tatsächlichen oder möglichen Auswirkungen des Sachverhalts auf die Angaben des Berichtszeitraums wesentlich sind, oder
 - (b) in anderen Fällen zu erläutern, dass das Prüfungsurteil aufgrund der tatsächlichen oder möglichen Auswirkungen des nicht gelösten Sachverhalts auf die Vergleichbarkeit der Angaben des Berichtszeitraums und der Vergleichsangaben modifiziert wurde. (ISA [DE] 710, Tz. 11)
- 65 Wenn der Abschlussprüfer Prüfungsnachweise darüber erlangt, dass eine wesentliche falsche Darstellung im Abschluss des vorhergehenden Zeitraums besteht, zu dem zuvor ein nicht modifiziertes Prüfungsurteil erteilt wurde, und die Vergleichsangaben nicht sachgerecht angepasst wurden oder keine angemessenen Abschlussangaben gemacht wurden, hat der Abschlussprüfer im Vermerk zum Abschluss des Berichtszeitraums ein eingeschränktes oder versagtes Prüfungsurteil abzugeben, das aufgrund der in dem Abschluss enthaltenen Vergleichsangaben modifiziert ist. (ISA [DE] 710, Tz. 12)

8. Eingeschränktes Prüfungsurteil

- 66 Der Abschlussprüfer hat ein eingeschränktes Prüfungsurteil abzugeben, wenn
- (a) er nach Erlangung ausreichender geeigneter Prüfungsnachweise zu dem Schluss gelangt, dass Einwendungen gegen den Abschluss – und sofern einschlägig den Lagebericht – wesentlich, aber nicht umfassend sind, oder
 - (b) er im Fall von Prüfungshemmnissen zu dem Schluss gelangt, dass deren mögliche Auswirkungen auf den Abschluss – und sofern einschlägig den Lagebericht – wesentlich, aber nicht umfassend sind. (IDW PS 405, Tz. 10)
- 67 Wird ein eingeschränktes Prüfungsurteil zu einem Abschluss erteilt, der nach Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung aufzustellen ist, hat der Abschlussprüfer zu würdigen, ob der dafür ursächliche Sachverhalt ausschließlich die Normentsprechung des Abschlusses berührt oder auch das durch den Abschluss vermittelte Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage beeinflusst (vgl. dazu Tz. 84 und 85). (IDW PS 405, Tz. 11)

9. Versagtes Prüfungsurteil

- 68 Der Abschlussprüfer hat ein versagtes Prüfungsurteil abzugeben, wenn er nach Erlangung ausreichender geeigneter Prüfungsnachweise zu dem Schluss gelangt, dass Einwendungen gegen den Abschluss – und sofern einschlägig den Lagebericht – nicht nur wesentlich, sondern auch umfassend sind. (IDW PS 405, Tz. 12)

10. Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils

- 69 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. (*IDW PS 405, Tz. 13*)
- 70 Der Abschlussprüfer hat die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum Abschluss in Übereinstimmung mit diesem *IDW PS KMU* zu erklären, wenn
- (a) der Abschlussprüfer zu dem Schluss gelangt, dass ausreichend Zweifel an der Integrität des Managements bestehen, so dass die nach *IDW PS KMU 6* erforderlichen schriftlichen Erklärungen nicht verlässlich sind, oder
 - (b) das Management die nach *IDW PS KMU 6* erforderlichen schriftlichen Erklärungen nicht abgibt. (*ISA [DE] 580, Tz. 20*)
- 71 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 bzw. den Lagebericht nicht möglich ist, ein Prüfungsurteil zum Abschluss bzw. zum Lagebericht zu bilden. (*IDW PS 405, Tz. 14*)
- 72 Wenn der Abschlussprüfer den Auftrag aus Rechtsgründen nicht kündigen darf, ihm aber pflichtwidrig kein Abschluss – und sofern einschlägig Lagebericht – vorgelegt wird, hat der Abschlussprüfer diesbezüglich die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zu erklären. (*ISA [DE] 405, Tz. 18*)

11. Folge eines vom Management nach Auftragsannahme auferlegten Prüfungshemmnisses

- 73 Wenn der Abschlussprüfer nicht in der Lage ist, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen, hat er zu entscheiden, ob er das Prüfungsurteil nach Tz. 66(b) oder Tz. 69 modifiziert. (*IDW PS 405, Tz. 17*)
- 74 Falls der Abschlussprüfer als Folge einer aus dolosen Handlungen oder vermuteten dolosen Handlungen resultierenden falschen Darstellung auf außergewöhnliche Umstände stößt, durch die in Frage gestellt wird, ob die Prüfung fortgeführt werden kann, hat er
- (a) festzustellen, welche beruflichen und rechtlichen Verantwortlichkeiten unter den gegebenen Umständen zu beachten sind, einschließlich der Frage, ob eine Berichterstattung des Abschlussprüfers an die für seine Bestellung zuständige(n) Person(en) oder in bestimmten Fällen die Aufsichtsbehörden erforderlich ist,
 - (b) zu würdigen, ob eine Mandatsniederlegung angemessen ist, sofern eine solche Niederlegung nach den einschlägigen Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften zulässig ist sowie
 - (c) im Falle einer Mandatsniederlegung

- (i) mit der angemessenen Managementebene und den für die Überwachung Verantwortlichen Gespräche über die Niederlegung des Mandates und die Gründe dafür zu führen sowie
- (ii) festzustellen, ob eine berufliche oder rechtliche Verpflichtung besteht, die Niederlegung des Mandates und die Gründe dafür den für die Bestellung des Abschlussprüfers zuständige(n) Person(en) oder in manchen Fällen den Aufsichtsbehörden mitzuteilen. (ISA [DE] 240, Tz. 39)

75 Bei einer gesetzlichen Abschlussprüfung nach § 317 HGB ist eine Auftragsniederlegung grundsätzlich nicht zulässig. Nach § 318 Abs. 6 HGB kann ein vom Abschlussprüfer angenommener Prüfungsauftrag nur aus wichtigem Grund gekündigt werden. Unter anderem ist die Tatsache, keine hinreichende Prüfungssicherheit erlangen zu können, kein wichtiger Grund i.S. dieser Vorschrift. (ISA [DE] 200, Tz. D.24.1)

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

76 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 Angaben hinsichtlich abgrenzbarer Teilbereiche. (IDW PS 405, Tz. 21)

13. Form und Inhalt des Bestätigungsvermerks bei modifiziertem Prüfungsurteil

77 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. (IDW PS 405, Tz. 21)

78 Die Überschriften „Vermerk über die Prüfung des Jahresabschlusses“ bzw. „Vermerk über die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts“ bleiben von Modifizierungen unberührt. (IDW PS 405, Tz. 22)

79 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 Jahresabschluss“,

- (b) „Versagtes Prüfungsurteil zum Jahresabschluss“ bzw.
- (c) „Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum Jahresabschluss“
zu verwenden. (IDW PS 405, Tz. 23)

80 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 Jahresabschluss und Prüfungsurteil zum Lagebericht“, bzw.
- (b) „Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum Jahresabschluss und Prüfungsurteil zum Lagebericht“

zu verwenden. (IDW PS 405, Tz. 24)

81 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 Jahresabschluss und ... [*eingeschränktes / versagtes*] Prüfungsurteil zum Lagebericht“, bzw.
- (b) „Prüfungsurteil zum Jahresabschluss und Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum Lagebericht“

zu verwenden. (IDW PS 405, Tz. 25)

82 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 Jahresabschluss und ... [*versagtes / eingeschränktes*] Prüfungsurteil zum Lagebericht“, bzw.
 - (ii) „... [*Eingeschränktes / Versagtes*] Prüfungsurteil zum Jahresabschluss und Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum Lagebericht“, bzw.
 - (iii) „Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum Jahresabschluss und ... [*eingeschränktes / versagtes*] Prüfungsurteil zum Lagebericht“

zu verwenden. (IDW PS 405, Tz. 26)

83 Wenn der Abschlussprüfer aufgrund einer Einwendung ein eingeschränktes Prüfungsurteil zu einem Abschluss abgibt, der in Übereinstimmung mit deutschen Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung aufzustellen ist, und der für die Einschränkung ursächliche Sachverhalt lediglich die Normentsprechung des Abschlusses berührt, muss das Prüfungsurteil zum Abschluss lauten:

„Nach unserer Beurteilung aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse entspricht der beigefügte Jahresabschluss mit Ausnahme der Auswirkungen des im Abschnitt „Grundlage für ...“ [*Formulierung in Übereinstimmung mit Tz. 96(a)*] beschriebenen Sachverhalts in

allen wesentlichen Belangen den deutschen ... [*handelsrechtliche Rechnungslegungsgrundsätze*]. Der Jahresabschluss vermittelt unter Beachtung der deutschen ... [*maßgebende Vorschriften*] 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*].“ (IDW PS 405, Tz. 27)

- 84 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 Normentsprechung 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 Jahresabschluss mit Ausnahme der Auswirkungen des im Abschnitt „Grundlage für ...“ [*Formulierung in Übereinstimmung mit Tz. 96(a)*] beschriebenen Sachverhalts in allen wesentlichen Belangen den deutschen ... [*handelsrechtliche Rechnungslegungsgrundsätze*] und vermittelt mit Ausnahme dieser Auswirkungen unter Beachtung der deutschen ... [*maßgebende Vorschriften*] 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*].“ (IDW PS 405, Tz. 28)

- 85 Wenn der Abschlussprüfer aufgrund einer Einwendung ein eingeschränktes Prüfungsurteil zu einem Abschluss abgibt, der in Übereinstimmung mit Rechnungslegungsgrundsätzen zur Normentsprechung aufzustellen ist, muss das Prüfungsurteil zum Abschluss lauten:

„Nach unserer Beurteilung aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse entspricht der beigefügte Jahresabschluss mit Ausnahme der Auswirkungen des im Abschnitt „Grundlage für ...“ [*Formulierung in Übereinstimmung mit Tz. 96(a)*] beschriebenen Sachverhalts in allen wesentlichen Belangen den deutschen ... [*handelsrechtliche Rechnungslegungsgrundsätze*].“ (IDW PS 405, Tz. 29)

- 86 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 mit Ausnahme der Auswirkungen des im Abschnitt „Grundlage für ...“ [*Formulierung in Übereinstimmung mit Tz. 96(a)*] 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 dem Jahresabschluss, entspricht den deutschen gesetzlichen Vorschriften und stellt die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend dar.“ (IDW PS 405, Tz. 30)

- 87 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. (IDW PS 405, Tz. 31)

- 88 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)–(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 Jahresabschluss zu keinen Einwendungen gegen die Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses 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 Jahresabschluss zu keinen Einwendungen gegen die Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses und des Lageberichts 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 zu keinen Einwendungen gegen die Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses und des Lageberichts 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 Jahresabschluss und zum Lagebericht zu keinen Einwendungen gegen die Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses und des Lageberichts geführt hat.“

Die sonstigen Fälle mit der Einschränkung eines der Prüfungsurteile zum Abschluss oder Lagebericht sind entsprechend zu formulieren. (IDW PS 405, Tz. 32)

- 89 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 Jahresabschluss wegen der Bedeutung des im Abschnitt „Grundlage für ...“ [Formulierung in Übereinstimmung mit Tz. (a)] beschriebenen Sachverhalts nicht den ... [handelsrechtliche Rechnungslegungsgrundsätze] und vermittelt kein unter Beachtung der [maßgebende Vorschriften] den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Finanzlage der Gesellschaft zum ... [Datum] sowie ihrer Ertragslage für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum].“ (IDW PS 405, Tz. 33)

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

„Nach unserer Beurteilung aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse entspricht der beigefügte Jahresabschluss wegen der Bedeutung des im Abschnitt „Grundlage für ...“ [Formulierung in Übereinstimmung mit Tz. 96(a)] beschriebenen Sachverhalts nicht den ... [handelsrechtliche Rechnungslegungsgrundsätze].“ (IDW PS 405, Tz. 34)

- 91 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 wegen der Bedeutung des im Abschnitt „Grundlage für ...“ [Formulierung in Übereinstimmung mit Tz. 96(a)] beschriebenen Sachverhalts insgesamt kein zutreffendes Bild von der Lage der Gesellschaft, steht nicht in Einklang mit einem den gesetzlichen Vorschriften entsprechenden Jahresabschluss, entspricht nicht den gesetzlichen Vorschriften und stellt die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung nicht zutreffend dar.“ (IDW PS 405, Tz. 35)

- 92 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 Jahresabschlusses 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 Jahresabschlusses und des Lageberichts 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 Jahresabschlusses geführt hat. Ferner erklären wir, dass unsere Prüfung zu den genannten Einwendungen gegen die Ordnungsmäßigkeit des Lageberichts 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 Jahresabschluss zu keinen Einwendungen gegen die Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses geführt hat. Ferner erklären wir, dass unsere Prüfung zu den genannten Einwendungen gegen die Ordnungsmäßigkeit des Lageberichts geführt hat.“

Die sonstigen Fälle mit der Versagung eines der Prüfungsurteile zum Abschluss oder Lagebericht sind entsprechend zu formulieren. (IDW PS 405, Tz. 36)

- 93 Wenn der Abschlussprüfer aufgrund eines Prüfungshemmnisses die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum Abschluss erklärt, hat der Abschlussprüfer
- (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. 96(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 Tz. 20(b) geforderte Erklärung anzupassen und zu erklären, dass der Abschlussprüfer mit der Prüfung des Abschlusses beauftragt war. (IDW PS 405, Tz. 37)
- 94 Wenn der Abschlussprüfer aufgrund eines Prüfungshemmnisses die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum Lagebericht erklärt, hat der Abschlussprüfer
- (a) zu erklären, dass er kein Prüfungsurteil zum [sofern vorhanden: beigefügten] Lagebericht abgibt,
 - (b) zu erklären, dass er aufgrund der Bedeutung des im Abschnitt „Grundlage für ...“ [Formulierung in Übereinstimmung mit Tz. 96(a)] beschriebenen Sachverhalts nicht in der Lage gewesen ist, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise als Grundlage für ein Prüfungsurteil zum Lagebericht zu erlangen, und
 - (c) die in Tz. 25(b) geforderte Erklärung anzupassen und zu erklären, dass der Abschlussprüfer mit der Prüfung des Lageberichts beauftragt war. (IDW PS 405, Tz. 38)
- 95 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. (IDW PS 405, Tz. 39)
- 96 Wenn der Abschlussprüfer das Prüfungsurteil zum Abschluss oder ggf. zum Lagebericht modifiziert, hat er zusätzlich zu den in Abschn. 6. geforderten Bestandteilen
- (a) die in Tz. 29 bzw. Tz. 32 geforderte Überschrift „Grundlage für das Prüfungsurteil“ bzw. „Grundlage für die Prüfungsurteile“ in Einklang mit der nach Tz. 79–82 geforderten Überschrift anzupassen, und
 - (b) innerhalb dieses Abschnitts eine Beschreibung des Sachverhalts aufzunehmen, der Anlass zu der Modifizierung gegeben hat. (IDW PS 405, Tz. 40)
- 97 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
- (a) eine Beschreibung der falschen Darstellungen im Abschluss und
 - (b) 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.

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. (IDW PS 405, Tz. 41)

- 98 Wenn der Abschluss nach Rechnungslegungsgrundsätzen zur Normentsprechung 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. (IDW PS 405, Tz. 42)
- 99 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. (IDW PS 405, Tz. 43)
- 100 Die Tz. 98 und 99 gelten entsprechend auch für Modifizierungen des Prüfungsurteils zum Lagebericht aufgrund von Einwendungen. (IDW PS 405, Tz. 44)
- 101 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. (IDW PS 405, Tz. 45)
- 102 Wenn ein Abschluss, der nach Rechnungslegungsgrundsätzen zur Normentsprechung 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. (IDW PS 405, Tz. 46)

- 103 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. (IDW PS 405, Tz. 47)
- 104 Wenn die Modifizierung aus einem Prüfungshemmnis resultiert, hat der Abschlussprüfer die Gründe dafür in den Abschnitt „Grundlage für ...“ [Formulierung in Übereinstimmung mit Tz. 96(a)] aufzunehmen. (IDW PS 405, Tz. 48)
- 105 Wenn der Abschlussprüfer ein eingeschränktes oder versagtes Prüfungsurteil abgibt, hat er die in Tz. 29(d) bzw. Tz. 32 geforderte Erklärung, ob die erlangten 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. (IDW PS 405, Tz. 49)
- 106 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 Tz. 32 i.V.m. Tz. 29(b) und 29(d) 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. (IDW PS 405, Tz. 50)
- 107 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 Tz. 29(a) bis (d) und 31–32 geforderten Bestandteile keine Bezugnahme auf den Lagebericht enthalten. Im Fall der Einschränkung oder Versagung des Prüfungsurteils zum Abschluss gelten die Tz. 96–105 entsprechend.
- In dem seltenen Fall, dass der Abschlussprüfer die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils ausschließlich zum Abschluss erklärt, sind die Vorgaben dieser Tz. sinngemäß anzuwenden. (IDW PS 405, Tz. 51)
- 108 Wenn der Abschlussprüfer den Auftrag aus Rechtsgründen nicht kündigen darf, ihm aber pflichtwidrig kein Abschluss oder Lagebericht vorgelegt wird (vgl. Tz. 72), 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. (IDW PS 405, Tz. 52)
- 109 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. 96(a)] sämtliche anderen ihm bekannt gewordenen Sachverhalte, die andernfalls eine Modifizierung des Prüfungsurteils zum Abschluss

und – sofern einschlägig – zum Lagebericht erfordert hätten, zu beschreiben. (IDW PS 405, Tz. 53)

- 110 Wenn der Abschlussprüfer die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils sowohl zum Abschluss als auch zum Lagebericht erklärt, hat er die nach Tz. 37–41 geforderte Beschreibung der Verantwortung des Abschlussprüfers anzupassen, sodass ausschließlich Folgendes enthalten ist:
- (a) eine Erklärung, dass es in der Verantwortung des Abschlussprüfers liegt, eine Prüfung des Abschlusses und des Lageberichts in Übereinstimmung mit § 317 HGB unter Beachtung der vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung für KMU 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. 96(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 Tz. 29(c) geforderte Erklärung über die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und die sonstigen deutschen Berufspflichten. (IDW PS 405, Tz. 54)
- 111 Wenn der Abschlussprüfer die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils ausschließlich zum Lagebericht erklärt, hat er die nach Tz. 37–41 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 GoA für KMU 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. 96(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 Tz. 37–41 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. (IDW PS 405, Tz. 55)

14. Anforderungen an den Abschlussprüfer nach Erteilung des Vermerks

- 112 Der Abschlussprüfer ist nicht verpflichtet, nach dem Datum des Vermerks des Abschlussprüfers Prüfungshandlungen zu dem Abschluss durchzuführen. Falls ihm aber nach dem Datum des Vermerks des Abschlussprüfers, jedoch vor dem Datum der Herausgabe des Abschlusses

eine Tatsache bekannt wird, die ihn – wäre sie ihm zum Datum des Vermerks des Abschlussprüfers bekannt gewesen – hätte veranlasst haben können, diesen Vermerk zu ändern, so hat der Abschlussprüfer

- (a) den Sachverhalt mit dem Management und – sofern sachgerecht – mit den für die Überwachung Verantwortlichen zu diskutieren,
 - (b) festzustellen, ob der Abschluss geändert werden muss und, falls dies zutrifft,
 - (c) zu erfragen, wie das Management mit dem Sachverhalt im Abschluss umzugehen beabsichtigt. (ISA [DE] 560, Tz. 10)
- 113 Der Abschlussprüfer ist nicht verpflichtet, nach der Herausgabe des Abschlusses Prüfungshandlungen zu diesem Abschluss durchzuführen. Wird ihm jedoch nach Herausgabe des Abschlusses eine Tatsache bekannt, die ihn – wäre sie ihm zum Datum des Vermerks des Abschlussprüfers bekannt gewesen – hätte veranlasst haben können, den Vermerk des Abschlussprüfers zu ändern, so hat er
- (a) den Sachverhalt mit dem Management und – sofern sachgerecht – mit den für die Überwachung Verantwortlichen zu diskutieren,
 - (b) festzustellen, ob der Abschluss geändert werden muss und, falls dies zutrifft,
 - (c) zu erfragen, wie das Management mit dem Sachverhalt im Abschluss umzugehen beabsichtigt. (ISA [DE] 560, Tz. 14)
- 114 Der Abschlussprüfer ist nicht verpflichtet zu überprüfen, ob der Abschluss oder der Lagebericht und der Bestätigungsvermerk zutreffend offengelegt, veröffentlicht oder vervielfältigt werden. Wenn der Abschlussprüfer von einer mit dem Bestätigungsvermerk versehenen unvollständigen oder abweichenden Veröffentlichung erfährt, die nicht in Einklang mit den §§ 325 bis 328 HGB steht, ist der Auftraggeber (§ 318 Abs. 1 Satz 4 HGB) aufzufordern, eine Richtigstellung zu veranlassen. (IDW PS 400 n.F., Tz. 102)
- 115 Sofern ein für Offenlegungszwecke verkürzter Abschluss zusammen mit dem zum vollständigen Abschluss und gegebenenfalls Lagebericht erteilten Bestätigungsvermerk beim Betreiber des Bundesanzeigers eingereicht werden soll, hat der Abschlussprüfer die für die Einreichung Verantwortlichen aufzufordern, dass dem Bestätigungsvermerk bei der Offenlegung gemäß § 328 Abs. 1a Satz 2 HGB der Hinweis vorangestellt wird, dass dieser sich auf den vollständigen Abschluss und Lagebericht bezieht. (IDW PS 400 n.F., Tz. 103)

15. Prüfungsakte, Archivierung

- 116 Der Abschlussprüfer hat die Prüfungsdokumentation in einer Prüfungsakte zusammenzustellen und den administrativen Prozess der Zusammenstellung der endgültigen Prüfungsakte zeitgerecht nach dem Datum des Vermerks des Abschlussprüfers abzuschließen. (ISA [DE] 230, Tz. 14)
- 117 Nachdem der Abschlussprüfer die Zusammenstellung der endgültigen Prüfungsakte abgeschlossen hat, darf er jegliche Art von Prüfungsdokumentation nicht vor dem Ende des jeweiligen Aufbewahrungszeitraums löschen oder entfernen. (ISA [DE] 230, Tz. 15)
- 118 In anderen Fällen als den in IDW PS KMU 6, Tz. 13, vorgesehenen, in denen es der Abschlussprüfer als notwendig erachtet, nach Abschluss der Zusammenstellung der endgültigen

Prüfungsakte die bestehende Prüfungsdokumentation zu ändern oder eine neue Prüfungsdokumentation hinzuzufügen, hat er unabhängig von der Art der Änderungen oder Ergänzungen Folgendes zu dokumentieren

- (a) die spezifischen Gründe für deren Vornahme und
- (b) wann und von wem diese vorgenommen und durchgesehen wurden. (ISA [DE] 230, Tz. 16)

16. Berichterstattung im Prüfungsbericht

16.1. Allgemeine Grundsätze für die Erstellung eines Prüfungsberichts

- 119 Der Abschlussprüfer hat den Prüfungsbericht gewissenhaft und unparteiisch zu erstatten (§ 43 Abs. 1 WPO) und mit diesem die Adressaten des Prüfungsberichts über Art und Umfang sowie das Ergebnis der Prüfung schriftlich und mit der gebotenen Klarheit zu unterrichten (§ 321 Abs. 1 Satz 2 HGB). (IDW PS 450 n.F., Tz. 8)
- 120 Die gewissenhafte Berichterstattung muss wahrheitsgetreu sein. Der Inhalt des Prüfungsberichts hat nach der Überzeugung des Abschlussprüfers den tatsächlichen Gegebenheiten zu entsprechen. (IDW PS 450 n.F., Tz. 9)
- 121 Eine gewissenhafte Berichterstattung schließt ein, dass der Prüfungsbericht vollständig ist. Demnach sind alle in den jeweiligen gesetzlichen Vorschriften oder vertraglichen Vereinbarungen geforderten Feststellungen zu treffen und es ist darüber zu berichten, welche wesentlichen Feststellungen und Ergebnisse die Prüfung erbracht hat. In den Bericht aufzunehmen sind alle Feststellungen und Tatsachen, die für eine ausreichende Information der Adressaten und für die Vermittlung eines klaren Bildes über das Prüfungsergebnis von Bedeutung sind. (IDW PS 450 n.F., Tz. 10)
- 122 Die Berichterstattung im Prüfungsbericht darf eine nach den Grundsätzen für die Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen gebotene, über die Anforderungen dieses Standards hinausgehende schriftliche oder mündliche Kommunikation des Abschlussprüfers mit diesen nicht ersetzen. Die Berichterstattungen dürfen nicht in Widerspruch zueinanderstehen. (IDW PS 450 n.F., Tz. 10a)
- 123 Eine klare Berichterstattung schließt eine verständliche, eindeutige und problemorientierte Darlegung der berichtspflichtigen Sachverhalte sowie eine übersichtliche Gliederung des Prüfungsberichts ein. (IDW PS 450 n.F., Tz. 12)
- 124 Eine klare, problemorientierte Berichterstattung verlangt auch die Beschränkung der Berichterstattung auf das Wesentliche, d.h. auf solche Feststellungen und Sachverhalte, die geeignet sind, die Adressaten des Prüfungsberichts bei der Überwachung der Einheit zu unterstützen. (IDW PS 450 n.F., Tz. 13)
- 125 Die Gliederung sowie die Form der Berichterstattung im Prüfungsbericht und in dessen Anlagen sind im Zeitablauf beizubehalten, sofern nicht sachliche Gründe ein Abweichen gebieten. Wesentliche Abweichungen sind unter Angabe der Vorjahresbezugsstelle kenntlich zu machen, sofern diese nicht aus der erstmaligen Anwendung gesetzlicher Vorgaben resultieren. (IDW PS 450 n.F. Tz. 14)

- 126 Der Prüfungsbericht ist so abzufassen, dass er von den jeweiligen Adressaten des Prüfungsberichts verstanden werden kann. Dabei kann von einem Grundverständnis für die wirtschaftlichen Gegebenheiten der Einheit und für die Grundlagen der Rechnungslegung ausgegangen werden. (IDW PS 450 n.F., Tz. 15)
- 127 Die Ausführungen im Prüfungsbericht müssen deutlich machen, welche Angaben auf geprüften und welche auf ungeprüften Grundlagen beruhen sowie ob und inwieweit sich die Beurteilungen des Abschlussprüfers auf nicht selbst durchgeführte Prüfungshandlungen oder auf Gutachten von Sachverständigen stützen (vgl. Tz. 165). (IDW PS 450 n.F., Tz. 16)
- 128 Der Prüfungsbericht ist als ein einheitliches Ganzes anzusehen und muss ohne Heranziehung anderer Dokumente für sich lesbar und verständlich sein. Teilberichte sind zulässig, wenn ihre Erstattung zeitlich oder sachlich geboten ist. Teilberichte sind als solche zu kennzeichnen und müssen einen Hinweis auf den Prüfungsbericht enthalten. Bei Teilberichten in Form von Vorberichten ist auf den noch zu erstellenden Prüfungsbericht hinzuweisen. Im Prüfungsbericht ist stets auf erstattete Teilberichte hinzuweisen. Deren Gegenstand und wesentliche Ergebnisse sind im Prüfungsbericht darzustellen.
- Ein Management Letter enthält ergänzende Informationen an das Geschäftsführungsorgan bzw. die gesetzlichen Vertreter, mit denen der Abschlussprüfer getrennt vom Prüfungsbericht organisatorische oder sonstige Hinweise aus Anlass der Prüfung gibt. Angaben im Management Letter ersetzen jedoch keine notwendigen Angaben im Prüfungsbericht einschließlich solcher Angaben, die zum Verständnis der Prüfungsergebnisse notwendig sind. Da ein Management Letter kein Teilbericht des Prüfungsberichts ist, besteht insoweit für diesen keine Hinweispflicht im Prüfungsbericht. (IDW PS 450 n.F., Tz. 17)
- 129 Hat eine Feststellung des Abschlussprüfers erhebliche Bedeutung für die Überwachung der Einheit, so ist zu prüfen, ob und welchen Berichtsadressaten vorab zu berichten ist. In diesem Zusammenhang wird auch auf die Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers bei dolosen Handlungen verwiesen. (IDW PS 450 n.F., Tz. 18)
- 130 Sofern für freiwillige Abschlussprüfungen nach den vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) festgestellten GoA für KMU ein Bestätigungsvermerk erteilt wird, ist auch ein Prüfungsbericht nach den in diesem IDW PS KMU festgelegten Grundsätzen zu erstellen. In diesen Fällen darf mit dem Auftraggeber keine Berichterstattung mit einem geringeren Umfang („Kurzbericht“) vereinbart werden. (IDW PS 450 n.F., Tz. 20)

16.2. Inhalt des Prüfungsberichts

16.2.1. Prüfungsauftrag

- 131 Es ist grundsätzlich im Abschnitt „Prüfungsauftrag“ klarzustellen, dass der Prüfungsbericht an die geprüfte Einheit gerichtet ist. (IDW PS 450 n.F., Tz. 21)
- 132 Im Prüfungsbericht sind Angaben zum Prüfungsauftrag zu machen. Diese umfassen insb.:
- der Name der geprüften Einheit
 - den Abschlussstichtag
 - bei Rumpfgeschäftsjahren das geprüfte Geschäftsjahr

- einen Hinweis darauf, dass es sich um eine Abschlussprüfung handelt. (IDW PS 450 n.F., Tz. 22)
- 133 Darüber hinaus sind Angaben zur Wahl und zur Beauftragung des Abschlussprüfers zu machen. (IDW PS 450 n.F., Tz. 23)
- 134 Nach § 321 Abs. 4a HGB hat der Abschlussprüfer im Prüfungsbericht schriftlich seine Unabhängigkeit zu bestätigen. Für diese Bestätigung wird folgende Formulierung empfohlen:
„Wir bestätigen gemäß § 321 Abs. 4a HGB, dass wir bei unserer Abschlussprüfung die anwendbaren Vorschriften zur Unabhängigkeit beachtet haben.“ (IDW PS 450 n.F., Tz. 23a)
- 135 Es ist festzustellen, dass der Prüfungsbericht nach diesem IDW PS KMU erstellt wurde. (IDW PS 450 n.F., Tz. 24)
- 136 Sofern im Einzelfall die Angaben nach Tz. 132 in ein dem Prüfungsbericht vorangestelltes Deckblatt aufgenommen werden, sind die in den Tz. 133–135 geforderten Angaben in den Abschnitt zu Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung (vgl. Tz. 161 ff.) aufzunehmen. (IDW PS 450 n.F., Tz. 25)

16.2.2. Grundsätzliche Feststellungen

- 137 Um die Aufmerksamkeit der Berichtsadressaten auf wichtige Sachverhalte zu lenken, sind grundsätzliche Feststellungen entsprechend der gesetzlichen Forderung nach einer vorangestellten Berichterstattung i.S. von § 321 Abs. 1 Satz 2 und 3 HGB in Form einer in sich geschlossenen Darstellung unmittelbar an den Beginn des Prüfungsberichts zu stellen. Die Wiedergabe des Bestätigungsvermerks kann in diese Darstellung integriert werden. Im Interesse der gebotenen Klarheit der Berichterstattung stellt § 321 Abs. 1 Satz 2 und 3 HGB im Übrigen auch eine Begrenzung für die in diesen Abschnitt aufzunehmenden Feststellungen und Tatsachen dar. (IDW PS 450 n.F., Tz. 26)
- 138 Wird der Prüfungsbericht mit Ausführungen zum Prüfungsauftrag eröffnet, hat die vorangestellte Berichterstattung diesen Ausführungen unmittelbar zu folgen. (IDW PS 450 n.F., Tz. 27)
- 139 Der Abschlussprüfer hat in der vorangestellten Berichterstattung gemäß § 321 Abs. 1 Satz 2 HGB zur Beurteilung der Lage der Einheit im Jahresabschluss und im Lagebericht durch die gesetzlichen Vertreter Stellung zu nehmen. Dabei ist insb. auf die Annahme der Fortführung der Geschäftstätigkeit und auf die Beurteilung der künftigen Entwicklung der Einheit einzugehen, wie sie im Jahresabschluss und im Lagebericht ihren Ausdruck gefunden haben. (IDW PS 450 n.F., Tz. 28)
- 140 Im Prüfungsbericht sind diejenigen Angaben der gesetzlichen Vertreter im Jahresabschluss und ggf. Lagebericht hervorzuheben, die für die Berichtsadressaten zur Beurteilung der Lage der Einheit wesentlich sind. Der Abschlussprüfer hat zur Lagebeurteilung durch die gesetzlichen Vertreter Stellung zu nehmen, d.h. die Lagebeurteilung durch die gesetzlichen Vertreter zu beurteilen. Diese Stellungnahme ist aufgrund eigener Beurteilung der wirtschaftlichen Lage der Einheit abzugeben, die im Rahmen der Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts gewonnen wurde. Sie muss so abgefasst sein, dass sie den Berichtsadressaten als Grundlage für die eigene Einschätzung der Lagebeurteilung durch die gesetzlichen Vertreter dienen kann. (IDW PS 450 n.F., Tz. 29)

Wird zulässigerweise kein Lagebericht aufgestellt, ist es nicht Pflicht des Abschlussprüfers, zur Beurteilung der Lage des Unternehmens durch die gesetzlichen Vertreter, wie sie ansonsten im Lagebericht zum Ausdruck käme, nach § 321 Abs. 1 Satz 2 HGB Stellung zu nehmen.

- 141 Wesentliche Angaben der gesetzlichen Vertreter sind unabhängig davon hervorzuheben, ob die Angaben eine positive oder negative Entwicklung der Einheit betreffen. (IDW PS 450 n.F., Tz. 31)
- 142 Die Berichtspflicht besteht, soweit die geprüften Unterlagen eine Beurteilung durch den Abschlussprüfer erlauben. Die geprüften Unterlagen i.S. von § 321 Abs. 1 Satz 2 HGB umfassen jene Unterlagen, die unmittelbar Gegenstand der Abschlussprüfung sind, also, den Jahresabschluss, unter Einbeziehung der Buchführung, und ggf. den Lagebericht sowie alle Unterlagen, die der Abschlussprüfer im Rahmen der Prüfung herangezogen hat (z.B. Kostenrechnungsunterlagen, Planungsrechnungen, wichtige Verträge, Vorstands-, Aufsichtsrats- und ggf. Ausschussprotokolle und Berichterstattungen an die für die Überwachung Verantwortlichen). (IDW PS 450 n.F., Tz. 32)
- 143 Wird die Darstellung der Lage im Abschluss oder im Lagebericht durch die gesetzlichen Vertreter vom Abschlussprüfer als wesentlich falsch beurteilt, so ist dies im Prüfungsbericht zu erläutern und das Prüfungsurteil im Bestätigungsvermerk in Übereinstimmung mit diesem IDW PS KMU zu modifizieren. (IDW PS 450 n.F., Tz. 33)
- 144 Nach § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB hat der Abschlussprüfer über bei Durchführung der Abschlussprüfung festgestellte Tatsachen zu berichten, welche die Entwicklung der geprüften Einheit wesentlich beeinträchtigen oder ihren Bestand gefährden können. (IDW PS 450 n.F., Tz. 35)
- 145 Diese Tatsachen sind bereits dann zu nennen, wenn sie eine Entwicklungsbeeinträchtigung oder eine Gefährdung der Fortführung der Geschäftstätigkeit ernsthaft zur Folge haben können und nicht erst dann, wenn die Entwicklung der geprüften Einheit bereits wesentlich beeinträchtigt oder sein Bestand konkret gefährdet ist. (IDW PS 450 n.F., Tz. 36)
- 146 Die Berichtspflicht beschränkt sich auf Tatsachen, die der Abschlussprüfer bei ordnungsmäßiger Durchführung der Abschlussprüfung festgestellt hat. In die Berichterstattung sind ggf. auch fundierte Tatsachen einzubeziehen, die dem Abschlussprüfer auf andere, nicht der gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht unterliegenden Weise bekannt geworden sind (z.B. Hinweise durch Dritte auf Management-Fraud). (IDW PS 450 n.F., Tz. 37)
- 147 Die Berichtspflicht besteht unabhängig davon, ob die Tatsachen den Berichtsadressaten bekannt sind, auf sie im Lagebericht hingewiesen worden ist oder ob ihre nicht angemessene Berücksichtigung bzw. Darstellung im Jahresabschluss oder im Lagebericht zu einer Modifizierung der Prüfungsurteile im Bestätigungsvermerk geführt haben. Sie bezieht sich auch auf festgestellte Tatsachen, die nach dem Abschlussstichtag begründet wurden. (IDW PS 450 n.F., Tz. 38)
- 148 Eine Berichtspflicht besteht nur, wenn der Abschlussprüfer bei ordnungsmäßiger Durchführung der Abschlussprüfung nach § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB berichtspflichtige Tatsachen festgestellt hat. Hat der Abschlussprüfer keine berichtspflichtigen Tatsachen festgestellt, so ist dementsprechend eine Negativerklärung im Prüfungsbericht nicht erforderlich. Auch darf der Abschlussprüfer im Rahmen der Abschlussprüfung nicht positiv bestätigen, dass keine berichtspflichtigen Tatsachen vorliegen. (IDW PS 450 n.F., Tz. 39)

- 149 Der Abschlussprüfer genügt der Berichtspflicht, wenn bei festgestellten berichtspflichtigen Tatsachen die betreffenden Sachverhalte geschildert und die sich daraus möglicherweise ergebenden wesentlichen Konsequenzen aufgezeigt werden. Sofern die Berichterstattung zukünftige Ereignisse oder Entwicklungen betrifft, ist auf etwaige bestehende Beurteilungsrisiken einzugehen. Die Berichterstattung hat grundsätzlich in einem gesonderten Unterabschnitt des Prüfungsberichts zu erfolgen. *(IDW PS 450 n.F., Tz. 40)*
- 150 In Einzelfällen wird der Abschlussprüfer dem Auftraggeber aus Gründen der Eilbedürftigkeit erforderliche Gegenmaßnahmen vorab in einem gesonderten Teilbericht mitteilen. Aufgrund der Bedeutung der Kenntnis über Entwicklungsbeeinträchtigungen und Bestandsgefährdungen für die Beurteilung der Lage durch die Berichtsadressaten ist dieser Teilbericht – entgegen Tz. 128 – vollständig in den Prüfungsbericht aufzunehmen. *(IDW PS 450 n.F., Tz. 41)*
- 151 Der Abschlussprüfer hat gemäß § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB auch über bei Durchführung der Abschlussprüfung festgestellte Unrichtigkeiten (im Folgenden: falsche Darstellungen aufgrund von Irrtümern) oder Verstöße gegen gesetzliche Vorschriften (im Folgenden: falsche Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen) sowie Tatsachen zu berichten, die schwerwiegende Verstöße von gesetzlichen Vertretern oder von Arbeitnehmern gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung erkennen lassen (im Folgenden: sonstige Verstöße). *(IDW PS 450 n.F., Tz. 42)*
- 152 Eine Berichtspflicht besteht nur, wenn der Abschlussprüfer bei ordnungsmäßiger Durchführung der Abschlussprüfung nach § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB berichtspflichtige falsche Darstellungen oder sonstige Verstöße feststellt. Ergeben sich keine solche Feststellungen, wird dementsprechend eine Negativerklärung nicht abgegeben. *(IDW PS 450 n.F., Tz. 43)*
- 153 Festgestellte berichtspflichtige falsche Darstellungen und sonstige Verstöße sind getrennt im Prüfungsbericht darzustellen. Die sich daraus etwaig ergebenden Konsequenzen für den Bestätigungsvermerk sind zu erläutern. *(IDW PS 450 n.F., Tz. 44)*
- 154 Unter gesetzlichen Vorschriften i.S.d. § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB sind die für die Aufstellung des Jahresabschlusses oder Lageberichts geltenden Rechnungslegungsgrundsätze i.S.d. § 317 Abs. 1 Satz 2 HGB zu verstehen. Zu den Rechnungslegungsgrundsätzen gehören alle für die Rechnungslegung geltenden Vorschriften einschließlich der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. *(IDW PS 450 n.F., Tz. 45)*
- 155 Es ist über falsche Darstellungen zu berichten, soweit dies für die Überwachung der Geschäftsführung und der geprüften Einheit von Bedeutung ist.
- Falsche Darstellungen im Jahresabschluss und Lagebericht aufgrund von dolosen Handlungen und Irrtümern, die im Verlauf der Prüfung behoben wurden, sind grundsätzlich nicht berichtspflichtig. Gelangt der Abschlussprüfer zu der Erkenntnis, dass die Informationen über behobene falsche Darstellungen aufgrund von Irrtümern und dolosen Handlungen für die Wahrnehmung der Überwachungsfunktion der Aufsichtsgremien relevant sind, insb. wenn diese falschen Darstellungen auf bedeutsame Mängel im rechnungslegungsbezogenen IKS hindeuten, ist eine Berichterstattung im Prüfungsbericht geboten. *(IDW PS 450 n.F., Tz. 47)*
- 156 Sonstige Verstöße der gesetzlichen Vertreter oder der Arbeitnehmer gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung umfassen schwerwiegende Verstöße gegen solche gesetzlichen Vorschriften, die sich nicht unmittelbar auf die Rechnungslegung beziehen. Berichtspflichtig

sind bereits solche Tatsachen, die einen substantziellen Hinweis auf schwerwiegende Verstöße enthalten, ohne dass der Abschlussprüfer eine abschließende rechtliche Würdigung zu treffen hat. (IDW PS 450 n.F., Tz. 48)

- 157 Kriterien für schwerwiegende Verstöße sind vor allem
- das für die Gesellschaft damit verbundene Risiko,
 - die Bedeutung der verletzten Rechtsnorm sowie
 - der Grad des Vertrauensbruches, dessen Kenntnis Bedenken gegen die Eignung der gesetzlichen Vertreter oder der Arbeitnehmer begründen könnte. (IDW PS 450 n.F., Tz. 49)
- 158 Unter die sonstigen Verstöße der gesetzlichen Vertreter fallen auch wesentliche Verletzungen von Aufstellungs- und Publizitätspflichten im Zusammenhang mit Vorjahresabschlüssen. In der Regel werden dem Abschlussprüfer derartige Verstöße bekannt, sodass er darüber nach § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB zu berichten hat. (IDW PS 450 n.F., Tz. 50)
- 159 Der Abschlussprüfer hat daneben nach § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB auch über festgestellte bedeutsame Mängel in den nicht auf den Jahresabschluss oder Lagebericht bezogenen Bereichen des IKS zu berichten. In diesen Fällen empfiehlt es sich, darauf hinzuweisen, dass diese Mängel zwar als Ergebnis der Prüfungshandlungen festgestellt wurden, die Prüfung aber nicht darauf ausgerichtet ist, das IKS unbeschadet einer Erweiterung des Prüfungsauftrags weitergehend zu beurteilen, als dies für die Beurteilung von Jahresabschluss und Lagebericht erforderlich ist (vgl. Tz. 172). (IDW PS 450 n.F., Tz. 50a)

16.2.3. Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung

- 160 Gemäß § 321 Abs. 3 HGB hat der Abschlussprüfer im Prüfungsbericht Gegenstand, Art und Umfang der Abschlussprüfung zu erläutern, damit die Prüfungstätigkeit von den Berichtsadressaten besser beurteilt werden kann. Dabei sind auch die angewandten Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze anzugeben. Die Ausführungen dienen nicht als Nachweis der durchgeführten Prüfungshandlungen, der grundsätzlich durch die Arbeitspapiere zu erbringen ist. (IDW PS 450 n.F., Tz. 51)
- 161 Als Gegenstand der Abschlussprüfung sind der Jahresabschluss, unter Einbeziehung der Buchführung und der Lagebericht anzugeben. (IDW PS 450 n.F., Tz. 52)
- 162 Der Abschlussprüfer hat zur Erläuterung von Art und Umfang der Prüfung die Grundsätze zu nennen, nach denen die Prüfung durchgeführt wurde.
- Hierzu ist auf die §§ 316 ff. HGB und auf die vom IDW festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung für KMU Bezug zu nehmen.
- Weicht der Abschlussprüfer in sachlich begründeten Einzelfällen von den vom IDW festgestellten deutschen Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlussprüfung für KMU ab, sind die entsprechenden Gründe im Prüfungsbericht anzugeben. (IDW PS 450 n.F., Tz. 55)
- 163 Die Beschreibung des Prüfungsumfangs muss so ausführlich sein, dass es dem Aufsichtsgremium möglich ist, Konsequenzen für die eigene Überwachungsaufgabe zu ziehen. Daher hat der Abschlussprüfer die Grundzüge seines jeweiligen Prüfungsvorgehens darzustellen.

Soweit nichts anderes bestimmt ist, hat die Prüfung sich nicht darauf zu erstrecken, ob der Fortbestand der geprüften Einheit oder die Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftsführung zugesichert werden kann (§ 317 Abs. 4a HGB). Hierauf soll im Prüfungsbericht hingewiesen werden. (*IDW PS 450 n.F., Tz. 56*)

164 Zu den berichtspflichtigen Prüfungsinhalten gehören die zugrunde gelegte Prüfungsstrategie sowie je nach den Verhältnissen der im Einzelnen durchgeführten Prüfung z.B.

- die für die Abschlussprüfung festgelegten Prüfungsschwerpunkte,
- die Prüfung des rechnungslegungsbezogenen IKS und deren Auswirkungen auf Art und Umfang der aussagebezogenen Prüfungshandlungen,
- die Zielsetzung und Verwendung von Auswahlverfahren (Vollerhebung, bewusste Auswahl und Stichprobe),⁵
- die Prüfung der Angaben im Lagebericht,⁶ insb. prognostischer Angaben,
- die Darstellung zusätzlicher Prüfungshandlungen, die aufgrund festgestellter Anhaltspunkte für Täuschungen und Vermögensschädigungen erforderlich geworden sind,
- Auswirkungen aus dem Vorjahresabschluss auf die Prüfungsdurchführung; z.B. wenn der Vorjahresabschluss nicht geprüft oder festgestellt oder das Prüfungsurteil zum Abschluss im Bestätigungsvermerk des Vorjahres modifiziert wurde,
- die Vorgehensweise und Kriterien, nach denen externe Bestätigungen eingeholt wurden,⁷
- die Verwendung der Arbeiten von Sachverständigen des Managements als Prüfungsnachweis,⁸
- Besonderheiten der Prüfung des Inventars,
- die Prüfung der rechnungslegungsbezogenen organisatorischen Umstellungen.

Eine Begründung des Prüfungsvorgehens im Einzelnen ist nicht erforderlich. (*IDW PS 450 n.F., Tz. 57*)

165 Zur Beschreibung der durchgeführten Prüfung sind etwaige ergänzende Angaben erforderlich, wenn der Abschlussprüfer aufgrund besonderer Umstände geplante Prüfungshandlungen nicht durchführen konnte und sich die Nachweise zur Erreichung der notwendigen Urteilssicherheit durch alternative Prüfungshandlungen verschaffen musste.

Ist (ggf. trotz alternativer Prüfungshandlungen) eine Beurteilung wesentlicher Sachverhalte nicht oder nicht mit hinreichender Sicherheit möglich, ist dies im Prüfungsbericht darzulegen. (*IDW PS 450 n.F., Tz. 58*)

166 In die Darstellung der Prüfungsdurchführung gehört auch die Angabe nach § 321 Abs. 2 Satz 6 HGB, ob die gesetzlichen Vertreter die verlangten Aufklärungen und Nachweise (§ 320 HGB) erbracht haben, die der Abschlussprüfer nach seinem pflichtgemäßen Ermessen zur ordnungsmäßigen Durchführung der Prüfung benötigt.

⁵ Vgl. *IDW PS KMU 5, Tz. 7–17*.

⁶ Vgl. *IDW PS KMU 8*.

⁷ *IDW PS KMU 5, Tz. 33–41*.

⁸ Vgl. *IDW Prüfungsstandard für kleinere, weniger komplexe Unternehmen: Übergreifende Anforderungen an eine Abschlussprüfung (IDW PS KMU 2) (Stand: 05.12.2021), Tz. 39*.

Kommen die gesetzlichen Vertreter diesen Pflichten nach, genügt die Feststellung, dass alle erbetenen Aufklärungen und Nachweise erbracht worden sind. Auf die Einholung der Vollständigkeitserklärung(en) soll hingewiesen werden.

Wurden Auskünfte nicht, nicht ausreichend oder nicht rechtzeitig erteilt oder Unterlagen nicht vorgelegt, ist dies mit den Auswirkungen dieser Unterlassungen oder Verzögerungen auf das Prüfungsergebnis darzustellen. Verbleiben ernsthafte Zweifel des Abschlussprüfers an der Richtigkeit der Auskünfte und Nachweise, so ist auch hierauf hinzuweisen. (IDW PS 450 n.F., Tz. 59)

- 167 Um sicherzustellen, dass den Berichtsadressaten sämtliche für sie bestimmte Informationen zur Kenntnis gelangen, hat der Abschlussprüfer in diesem Abschnitt des Prüfungsberichts eine geschlossene Übersicht über alle erstatteten Teilberichte und deren Gegenstand zu geben. (IDW PS 450 n.F., Tz. 60)

16.2.4. Feststellungen und Erläuterungen zur Rechnungslegung

- 168 Im Prüfungsbericht ist festzustellen, ob die Buchführung und die weiteren geprüften Unterlagen, der Jahresabschluss sowie der Lagebericht in allen wesentlichen Belangen den gesetzlichen Vorschriften einschließlich der ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung entsprechen (vgl. auch § 321 Abs. 2 Satz 1 HGB). Dabei hat sich der Abschlussprüfer grundsätzlich auf solche Feststellungen zu beschränken, die zur Überwachung der Geschäftsführung geeignet sind. (IDW PS 450 n.F., Tz. 61)

- 169 In diesem Rahmen ist auch über Beanstandungen zu berichten, die zwar nicht zur Modifizierung eines Prüfungsurteils im Bestätigungsvermerk geführt haben, aber für die Überwachung der Geschäftsführung und der geprüften Einheit von Bedeutung sind (vgl. auch § 321 Abs. 2 Satz 2 HGB). (IDW PS 450 n.F., Tz. 62)

- 170 Neben der Feststellung zur Ordnungsmäßigkeit der Buchführung sind die weiteren geprüften Unterlagen im Prüfungsbericht danach zu beurteilen, ob die aus ihnen entnommenen Informationen in allen wesentlichen Belangen ordnungsgemäß in Buchführung, Jahresabschluss oder Lagebericht abgebildet worden sind. In Zweifelsfällen sind die Beurteilungsgrundlagen zu erörtern. (IDW PS 450 n.F., Tz. 63)

- 171 Auf bestehende bedeutsame Mängel in der Buchführung und den weiteren geprüften Unterlagen und auf ihre Auswirkungen auf die Rechnungslegung sowie ihren Einfluss auf das Prüfungsergebnis ist hinzuweisen (vgl. Tz. 168 f.).

Die Feststellung der Gesetzesentsprechung der Buchführung nach § 321 Abs. 2 Satz 1 HGB im Prüfungsbericht beinhaltet auch die Aussage zur Ordnungsmäßigkeit der Buchführung während des gesamten Geschäftsjahres. Im Prüfungsbericht ist deshalb auch auf wesentliche zwischenzeitlich behobene bedeutsame Mängel in der Buchführung einzugehen. (IDW PS 450 n.F., Tz. 65)

- 172 Im Rahmen der Berichterstattung zur Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses hat der Abschlussprüfer festzustellen, ob im Jahresabschluss in allen wesentlichen Belangen alle für die Rechnungslegung geltenden gesetzlichen Vorschriften einschließlich der Grundsätze ord-

nungsmäßiger Buchführung und aller größenabhängigen, rechtsformgebundenen oder wirtschaftszweigspezifischen Regelungen sowie der Bestimmungen der Satzung oder des Gesellschaftsvertrags beachtet worden sind. (IDW PS 450 n.F., Tz. 67)

- 173 Die Ausführungen im Prüfungsbericht zur Ordnungsmäßigkeit von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung beinhalten insb. die Feststellung, ob diese ordnungsmäßig aus der Buchführung und den weiteren geprüften Unterlagen abgeleitet und ob die Ansatz-, Ausweis- und Bewertungsvorschriften in allen wesentlichen Belangen beachtet worden sind. (IDW PS 450 n.F., Tz. 68)
- 174 Zur Ordnungsmäßigkeit der im Anhang gemachten Angaben, über die nicht an anderer Stelle berichtet worden ist, ist, sofern sachgerecht, gesondert Stellung zu nehmen. Haben die gesetzlichen Vertreter die Berichterstattung im Anhang unter Bezugnahme auf § 286 HGB eingeschränkt, so ist anzugeben, ob die Inanspruchnahme der Schutzklausel zu Recht erfolgt ist. (IDW PS 450 n.F., Tz. 69)
- 175 Verzichtet eine Kleinstkapitalgesellschaft nach § 264 Abs. 1 Satz 5 HGB auf die Erstellung eines Anhangs, ist im Prüfungsbericht darzustellen, ob alle erforderlichen Angaben unter der Bilanz gemacht sind, um der gesetzlichen Vermutung des § 264 Abs. 2 Satz 5 HGB in Bezug auf die Erfüllung der Generalnorm zu genügen. (IDW PS 450 n.F., Tz. 69a)
- 176 Bei Nichtkapitalgesellschaften, die nicht § 264a HGB unterliegen, ist darauf einzugehen, inwieweit die Einheit – freiwillig oder aufgrund gesellschaftsvertraglicher Vorgaben – im Grundsatz die für Kapitalgesellschaften vergleichbarer Größe (§ 267 HGB) entsprechenden Anforderungen an den Jahresabschluss erfüllt und damit auch im Anhang jene Angaben macht, die unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zur Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage notwendig sind. (IDW PS 450 n.F., Tz. 70)
- 177 Im Rahmen der Berichterstattung zur Gesetzeskonformität des Lageberichts ist gemäß § 321 Abs. 2 Satz 1 HGB festzustellen, ob der Lagebericht in allen wesentlichen Belangen den gesetzlichen Vorschriften entspricht. (IDW PS 450 n.F., Tz. 71)
- 178 Nach § 321 Abs. 2 Satz 3 HGB hat der Abschlussprüfer darauf einzugehen, ob der Jahresabschluss insgesamt unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft vermittelt (vgl. § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB). Dabei ist auf das Bild abzustellen, wie es sich aus einer Gesamtschau der einzelnen Bestandteile (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Anhang) ergibt (Gesamtaussage des Jahresabschlusses).

Durch die Verknüpfung der Sätze 4 und 5 mit Satz 3 in § 321 Abs. 2 HGB wird erkennbar, dass in diesem Berichtsabschnitt darauf einzugehen ist, ob und inwieweit der Jahresabschluss insgesamt aufgrund der gewählten Bewertungsannahmen und -methoden sowie der sachverhaltsgestaltenden Maßnahmen der Vorgabe des § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB entspricht. Es ist nicht Gegenstand der geforderten Feststellungen zur „Gesamtaussage des Jahresabschlusses“, die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Einheit darzustellen.

Der Lagebericht ist in diese Gesamtschau der durch die Rechnungslegungsgrundsätze bestimmten Darstellung der wirtschaftlichen Lage nicht einzubeziehen; die von diesen Grundsätzen unabhängigen Darstellungen im Lagebericht dürfen daher die erforderlichen Aussagen

im Jahresabschluss nicht ersetzen. Feststellungen zur Prüfung des Lageberichts sind gesondert zu treffen. (IDW PS 450 n.F., Tz. 72)

- 179 Über das Ergebnis der Beurteilung, ob und inwieweit die durch den Jahresabschluss vermittelte Gesamtaussage den Anforderungen des § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB entspricht, ist im Prüfungsbericht gesondert zu berichten, auch wenn sich keine Besonderheiten ergeben haben. In diesen Fällen reicht die Feststellung aus, dass der Jahresabschluss insgesamt unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft vermittelt. (IDW PS 450 n.F., Tz. 73)
- 180 Im Zusammenhang mit der Feststellung über die Ordnungsmäßigkeit der Gesamtaussage des Jahresabschlusses sind in den Prüfungsbericht weitere Erläuterungen aufzunehmen, die zum Verständnis der Gesamtaussage des Jahresabschlusses erforderlich sind. Solche Erläuterungen werden notwendig, weil die Gesamtaussage „unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ auch im Rahmen des gesetzlich Zulässigen durch Bilanzierungs- und Bewertungsentscheidungen sowie Sachverhaltsgestaltungen beeinflusst wird. Den Adressaten des Prüfungsberichts ist grundsätzlich eine eigene Beurteilung dieser Maßnahmen zu ermöglichen sowie Hinweise zu geben, worauf sie ggf. ihre Prüfungs- und Überwachungstätigkeit ausrichten sollen. In diesem Rahmen hat der Abschlussprüfer einzugehen auf:
- die wesentlichen Bewertungsgrundlagen (§ 321 Abs. 2 Satz 4 erster Satzteil HGB) sowie
 - den Einfluss, den Änderungen in den Bewertungsgrundlagen und sachverhaltsgestaltende Maßnahmen insgesamt auf die Gesamtaussage des Jahresabschlusses haben (§ 321 Abs. 2 Satz 4 zweiter Satzteil HGB); zu den Änderungen in den Bewertungsgrundlagen gehören insb. Änderungen bei der Ausübung von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten und der Ausnutzung von Ermessensspielräumen. (IDW PS 450 n.F., Tz. 74)
- 181 Wenn es für die Beurteilung der Gesamtaussage des Jahresabschlusses durch die Berichtsadressaten – insb. in Bezug auf die Erläuterung der Bewertungsgrundlagen und deren Änderungen sowie die sachverhaltsgestaltenden Maßnahmen – erforderlich ist, sind die Posten des Jahresabschlusses aufzugliedern und ausreichend zu erläutern, soweit diese Angaben nicht im Anhang enthalten sind (§ 321 Abs. 2 Satz 5 HGB). (IDW PS 450 n.F., Tz. 75)
- 182 Falls die zu prüfende Einheit keinen Anhang erstellen muss oder nicht der Generalnorm des § 264 Abs. 2 HGB unterliegt, hat der Abschlussprüfer im Prüfungsbericht die Bewertungsgrundlagen, ihre Änderungen und sachverhaltsgestaltende Maßnahmen insoweit darzustellen, als dies im Interesse einer Einschätzung der Aussage des Jahresabschlusses erforderlich ist. Hierdurch sollen – dem Zweck des § 321 Abs. 2 HGB folgend – die Gesellschafter und ein eventuell freiwillig gebildetes Aufsichtsorgan in die Lage versetzt werden, die erforderlichen Grundsatzentscheidungen zu treffen bzw. vorzubereiten. (IDW PS 450 n.F., Tz. 76)
- 183 Kommt der Abschlussprüfer zu dem Ergebnis, dass das Prüfungsurteil zum Jahresabschluss im Bestätigungsvermerk zu versagen bzw. die Nichtabgabe des Prüfungsurteils im Bestätigungsvermerk zu erklären ist, sind im Prüfungsbericht keine weiteren Erläuterungen nach § 321 Abs. 2 Satz 4 und 5 HGB erforderlich. Demgegenüber sind im Fall eines eingeschränkten Prüfungsurteils Erläuterungen nach § 321 Abs. 2 Satz 4 und 5 HGB erforderlich. (IDW PS 450 n.F., Tz. 77)

- 184 Die Bewertungsgrundlagen i.S. des § 321 Abs. 2 Satz 4 erster Satzteil HGB umfassen die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie die für die Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden maßgeblichen Faktoren (Parameter, Annahmen und Ausübung von Ermessensspielräumen). Im Rahmen der Erläuterung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden ist insb. die Ausübung von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten von Bedeutung, weil mit derartigen Entscheidungen des Managements eine Einflussnahme auf die Gesamtaussage des Jahresabschlusses ermöglicht wird. (IDW PS 450 n.F., Tz. 78)
- 185 Erläutert werden müssen nur die wesentlichen Bewertungsgrundlagen; dies sind solche, die einzeln oder im Zusammenwirken mit anderen Bewertungsgrundlagen für die Information der Berichtsadressaten von Bedeutung sind, weil sie die Gesamtaussage des Jahresabschlusses wesentlich beeinflussen. (IDW PS 450 n.F., Tz. 84)
- 186 Hinweise bzw. Erläuterungen sind insb. bei Vorliegen erheblicher Spielräume (z.B. aufgrund von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten oder Bandbreiten für Schätzungen) sowie dann erforderlich, wenn festzustellen ist, dass die einzelnen Bilanzierungsentscheidungen zwar innerhalb der zulässigen Bandbreite, aber zielgerichtet und einseitig zur Beeinflussung der Gesamtaussage (z.B. jede Form einer einseitigen Ergebnisbeeinflussung) getroffen worden sind. So sind bspw. Maßnahmen zur gezielten Erhöhung des Jahresergebnisses bei angespannter Lage der Einheit berichtspflichtig. (IDW PS 450 n.F., Tz. 85)
- 187 Verweise auf den Anhang dürfen in ihrer Art oder in ihrem Umfang nicht im Widerspruch zu der nach § 321 Abs. 1 Satz 2 HGB gebotenen Klarheit der Berichterstattung stehen. Enthält der Anhang Angaben, die berichtspflichtig nach § 321 Abs. 2 Satz 3 bis 5 HGB sind, wird im Einzelfall zu entscheiden sein, ob eine Wiederholung oder Zusammenfassung dieser Angaben im Prüfungsbericht zweckmäßig ist. (IDW PS 450 n.F., Tz. 87)
- 188 Die Beurteilung der wirtschaftlichen Zweckmäßigkeit der Bilanzierungs- und Bewertungsentscheidungen des Managements obliegt nicht dem Abschlussprüfer. Sie sind als geschäftspolitische Entscheidungen von den Adressaten des Berichts zu beurteilen. (IDW PS 450 n.F., Tz. 88)
- 189 Grundsätzlich sind nach § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB die gewählten Bewertungsmethoden beizubehalten. Für die gesamte Rechnungslegung einschließlich der Ausübung von Ansatzwahlrechten und der Ausnutzung von Ermessensspielräumen gilt das Willkürverbot. Nach § 284 Abs. 2 Nr. 2 HGB sind Durchbrechungen der Ansatz- und Bewertungsstetigkeit im Anhang anzugeben, zu begründen und die Auswirkungen zu erläutern. Enthält der Anhang solche Angaben, ist bei einem Verweis auf derartige Anhangangaben Tz. 188 zu beachten. (IDW PS 450 n.F., Tz. 89)
- 190 Auf Änderungen in den Bewertungsgrundlagen ist im Prüfungsbericht einzugehen, wenn diese einzeln oder insgesamt zusammen mit sachverhaltsgestaltenden Maßnahmen einen wesentlichen Einfluss auf die Gesamtaussage des Jahresabschlusses, d.h. auf das vom Jahresabschluss vermittelte Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft, haben. (IDW PS 450 n.F., Tz. 91)
- 191 Die wesentlichen Änderungen in den Bewertungsgrundlagen sind im Einzelnen anzugeben. Zur Verdeutlichung der Auswirkungen von Änderungen in den Bewertungsgrundlagen sind grundsätzlich zahlenmäßige Angaben zu machen. In dieser Darstellung ist ggf. auch auf künftige Umkehreffekte einzugehen, die aus der Änderung der Bewertungsgrundlagen resultieren

und sich wesentlich auf die Gesamtaussage des Jahresabschlusses auswirken, indem auf die Ergebnisverlagerungen in künftige Perioden hingewiesen wird.

Erscheinen quantitative Angaben bspw. wegen der bestehenden Unsicherheiten nicht aussagefähig, sind zumindest tendenzielle Aussagen zu den Auswirkungen auf die Gesamtaussage des Jahresabschlusses zu treffen. (IDW PS 450 n.F., Tz. 92)

- 192 Eine Wertung der vom Management vorgenommenen zulässigen Bilanzierungs- und Bewertungsentscheidungen ist dabei vorbehaltlich eines Verstoßes gegen § 264 Abs. 2 Satz 2 HGB nicht erforderlich. Bilanzpolitische Maßnahmen, durch die wesentliche Entwicklungen der wirtschaftlichen Lage verdeckt werden, können jedoch eine Anhangangabe nach § 264 Abs. 2 Satz 2 HGB erforderlich machen und sind dann im Prüfungsbericht im Rahmen der Aussagen zur Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses zu beurteilen. (IDW PS 450 n.F., Tz. 93)
- 193 Im Rahmen der Erläuterung der Gesamtaussage des Jahresabschlusses ist auch auf sachverhaltsgestaltende Maßnahmen einzugehen. (IDW PS 450 n.F., Tz. 94)
- 194 Zu berichten ist dabei über Sachverhaltsgestaltungen, die dazu geeignet sind, die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Jahresabschluss wesentlich zu beeinflussen. (IDW PS 450 n.F., Tz. 95)
- 195 Im Hinblick auf Art und Umfang der Berichterstattung gelten die Tz. 190-191 entsprechend. (IDW PS 450 n.F., Tz. 96)
- 196 § 321 Abs. 2 Satz 5 HGB schreibt eine Aufgliederung von Abschlussposten vor, soweit dies aufgrund des besonderen Informationsbedarfs der Empfänger des Prüfungsberichts zum Verständnis der Gesamtaussage des Jahresabschlusses, insb. zur Erläuterung der Bewertungsgrundlagen und deren Änderungen sowie der sachverhaltsgestaltenden Maßnahmen nach § 321 Abs. 2 Satz 4 HGB, erforderlich ist und die Angaben nicht im Anhang enthalten sind. (IDW PS 450 n.F., Tz. 97)
- 197 Sofern bestimmte Posten des Jahresabschlusses aufgegliedert werden, sind sie auch ausreichend zu erläutern. Dies erfordert im Allgemeinen das Eingehen darauf, welchen Einfluss bspw. die geänderte Ausübung eines Wahlrechts oder die Durchführung einer Sachverhaltsgestaltung auf den Ansatz, die Bewertung oder die Zusammensetzung einzelner Abschlussposten hat. (IDW PS 450 n.F., Tz. 98)
- 198 In den Prüfungsbericht oder seine Anlagen aufgenommene Aufgliederungen und Erläuterungen des Jahresabschlusses unterliegen der Prüfung nach den allgemeinen Grundsätzen und dürfen daher nicht ungeprüft aus Aufstellungen der Einheit übernommen werden. Hieraus ergibt sich regelmäßig eine Ausweitung der Prüfungshandlungen im Rahmen der Abschlussprüfung. (IDW PS 450 n.F., Tz. 103)

16.2.5. Bestätigungsvermerk und Anlagen zum Prüfungsbericht

- 199 Der nach § 322 Abs. 7 Satz 1 HGB datierte und an anderer Stelle unterzeichnete Bestätigungsvermerk oder Vermerk über seine Versagung ist unter Angabe des Ortes der Niederlassung, des Tages der Unterzeichnung und der Namen der Unterzeichnenden auch in den Prüfungsbericht aufzunehmen. Der im Prüfungsbericht wiedergegebene Bestätigungsvermerk ist nicht gesondert zu unterzeichnen. (IDW PS 450 n.F., Tz. 109)

- 200 Der geprüfte Jahresabschluss und Lagebericht sind dem Prüfungsbericht als Anlagen beizufügen. (IDW PS 450 n.F., Tz. 110)
- 201 Soweit Änderungen in den rechtlichen Verhältnissen Auswirkungen auf den Jahresabschluss und Lagebericht haben, sind sie zusätzlich in den entsprechenden sachlichen Abschnitten des Prüfungsberichts darzustellen. (IDW PS 450 n.F., Tz. 113)

16.3. Unterzeichnung und Vorlage des Prüfungsberichts

- 202 Der Prüfungsbericht ist von dem beauftragten Wirtschaftsprüfer zu unterzeichnen (§ 321 Abs. 5 Satz 1 HGB) und zu siegeln (§ 48 Abs. 1 Satz 1 WPO). Dabei haben Wirtschaftsprüfer die Berufsbezeichnung „Wirtschaftsprüfer/Wirtschaftsprüferin“ ohne Hinzufügung anderer Berufsbezeichnungen zu verwenden (§ 18 WPO). Wird eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft beauftragt, hat die Unterzeichnung im Fall der gesetzlichen Jahresabschlussprüfung zumindest durch den Wirtschaftsprüfer zu erfolgen, welcher die Abschlussprüfung für die Prüfungsgesellschaft durchgeführt hat (vgl. § 321 Abs. 5 Satz 1 Teilsatz 2 i.V.m. § 322 Abs. 7 Satz 3 und 4 HGB), d.h. zumindest durch den „verantwortlichen Wirtschaftsprüfer“. Dabei darf die Unterzeichnung nur durch vertretungsberechtigte Personen erfolgen, die zugleich Wirtschaftsprüfer oder – bei der Prüfung von mittelgroßen Gesellschaften mit beschränkter Haftung und bestimmten, Kapitalgesellschaften gleichgestellten Einheiten i.S. des § 264a HGB – vereidigte Buchprüfer sind (§ 32 WPO).

Auch bei freiwilligen Abschlussprüfungen darf gemäß § 19 Berufssatzung WP/vBP das Berufssiegel geführt werden. (IDW PS 450 n.F., Tz. 114)

- 203 Im Regelfall wird der Prüfungsbericht von denselben Personen unterzeichnet, die auch den Bestätigungsvermerk unterzeichnet haben. Im Fall der gesetzlichen Abschlussprüfungen hat der verantwortliche Wirtschaftsprüfer den Prüfungsbericht und den Bestätigungsvermerk zu unterzeichnen. (IDW PS 450 n.F., Tz. 115)
- 204 Die Unterzeichnung des Prüfungsberichts hat – analog der Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks nach § 322 Abs. 7 Satz 1 HGB – unter Angabe des Orts (der Niederlassung), des Datums und der Namen der Unterzeichnenden zu erfolgen. Hierbei müssen diese Angaben grundsätzlich mit jenen unter dem Bestätigungsvermerk übereinstimmen. Dies gilt auch, wenn in Ausnahmefällen zwischen diesem Datum und der Auslieferung des Prüfungsberichts ein nicht unbeachtlicher Zeitraum liegt. (IDW PS 450 n.F., Tz. 116)
- 205 Der unterzeichnete Prüfungsbericht ist den gesetzlichen Vertretern vorzulegen (§ 321 Abs. 5 Satz 1 HGB). Der Abschlussprüfer hat den Prüfungsbericht nicht später als den Bestätigungsvermerk vorzulegen. (IDW PS 450 n.F., Tz. 117)