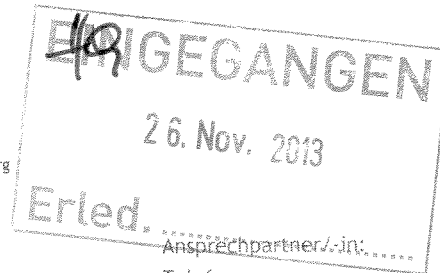


BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Postfach 10 14 60 · 20009 Hamburg

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

Datum:

22. November 2013

## Stellungnahme zu IDW EPS 480

Sehr geehrte Damen und Herren,

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

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

### 1. Titel des neuen Standards

Der Titel des IDW EPS 480: „Prüfung von Abschlüssen für einen speziellen Zweck“ ist nach unserer Erfahrung missverständlich. Der Titel suggeriert, dass das wesentliche Merkmal der Abgrenzung zu einer (freiwilligen) Abschlussprüfung nach §§ 317 ff. HGB und einer Prüfung nach IDW EPS 480 der Aufstellungszweck sei. Nach unserem Verständnis ist für den Adressaten die Frage relevant, nach welchen zweckentsprechenden Rechnungslegungsgrundsätzen (z. B. Nachweis der Schuldendeckungsfähigkeit bei Vereinen) der Abschluss aufgestellt wurde. Für die Beurteilung der

Vertretbarkeit der Rechnungslegungsgrundsätze sowie der Festlegung der Wesentlichkeit ist für den Abschlussprüfer darüber hinaus der Aufstellungszweck (z. B. Erfüllung Anforderung der Satzung, Vorlage bei einem Kreditinstitut) relevant.

Sicherlich mag der mögliche Einwand zutreffend sein, dass bei einer Aufstellung für einen speziellen Zweck grundsätzlich auch zweckentsprechende Rechnungslegungsgrundsätze Anwendung finden und daher der Titel sachgerecht ist. Es ist unseres Erachtens aber durchaus vorstellbar, dass ein Abschluss zwar „nur“ für einen besonderen Zweck aufgestellt wurde, gleichwohl aber (freiwillig) unter vollständiger Beachtung der Regelungen des HGB oder sonstiger Rechnungslegungsgrundsätze für allgemeine Zwecke und daher gerade nicht unter die Regelungen des IDW EPS 480 fällt.

Zur Klarstellung wünschen wir uns daher, dass bereits im Titel der Fokus auf die Rechnungslegung gerichtet wird und nicht auf den Zweck der Aufstellung. Daher würden wir vorschlagen, den Titel (vergleichbar mit der Überschrift des ISA 805) wie folgt klarstellend zu ergänzen:

„Prüfung von Abschlüssen, aufgestellt in Übereinstimmung nach  
Rechnungslegungsgrundsätzen für einen speziellen Zweck“.

## 2. Kriterium zur Abgrenzung von Rechnungslegungsgrundsätzen für allgemeine/spezielle Zwecke

Nach der Definition gemäß IDW EPS 480, Tz. 10 g) sind Rechnungslegungsgrundsätze für einen **speziellen Zweck** darauf ausgerichtet, den Informationsbedürfnissen bestimmter Adressaten gerecht zu werden. In der Praxis wird beispielsweise häufig auf Veranlassung eines Kreditgebers eine Zwischenbilanz und Zwischen-GuV ohne Anhang aufgestellt und geprüft.

Rechnungslegungsgrundsätze für **allgemeine Zwecke** dienen gemäß IDW EPS 480, Tz. 10 f) den Informationsbedürfnissen „einer Vielzahl“ an Adressaten. Nach unserem Verständnis ist „Vielzahl“ in diesem Zusammenhang missverständlich, da damit das unterschiedliche Informationsbedürfnis verschiedener Adressaten gemeint und nicht unbedingt einer größeren Anzahl von Adressaten. Beispielsweise ist bei Vereinen das Informationsbedürfnis der Adressaten auf den Vereinszweck ausgerichtet (z. B. Mittelverwendung). So besteht die Mitgliederversammlung eines Vereins möglicherweise aus einer größeren Anzahl an Personen, es ist aber anzunehmen, dass diese als Vereinsmitglieder ein vergleichbares (einschätzbares) Informationsbedürfnis haben.

Wir empfehlen daher eine entsprechende Klarstellung bei der Definition in Tz. 10 f):

„Rechnungslegungsgrundsätze für allgemeine Zwecke: Rechnungslegungsgrundsätze,  
die ~~den gemeinsamen Informationsbedürfnissen einer Vielzahl von Adressaten~~ verschiedenen Adressaten mit unterschiedlichen Informationsbedürfnissen dienen.“

## 3. Bezeichnung Prüfungsvermerk mit Zusatz

Nach ISA 700, ISA 800 und ISA 805 lautet die Bezeichnung der Berichterstattung über die Prüfung einheitlich „Independent Auditors’s report“. Nach IDW PS 400 lautet die Bezeichnung gemäß

§ 322 Abs. 3 HGB „Bestätigungsvermerk“, nach IDW EPS 480 „Prüfungsvermerk des Abschlussprüfers“ und nach IDW EPS 490 „Prüfungsvermerk des Wirtschaftsprüfers“.

Nach IDW EPS 480, Tz. 4 hängt es von den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen ab, woraus ein Abschluss besteht. Ein Abschluss i. S. dieses IDW Prüfungsstandards kann daher auch eine Vermögensaufstellung und Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, eine konsolidierte Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung oder eine einzelne Finanzaufstellung, bspw. eine Eröffnungsbilanz, jeweils einschließlich dazugehöriger Angaben, sein. Daher sind die Grenzen zwischen IDW EPS 480 und IDW EPS 490 unseres Erachtens fließend.

Wir befürchten, dass in der praktischen Durchführung der Prüfung die Frage, ob es sich um einen Abschluss nach IDW EPS 480 oder eine Finanzaufstellung nach IDW EPS 490 handelt, mehr Aufwand bedeutet als Nutzen stiftet. Aus diesem Grunde vertreten wir die Auffassung, dass die Differenzierung zwischen Prüfungsvermerk des Abschlussprüfers/Prüfungsvermerk des Wirtschaftsprüfers gegenüber dem Adressaten nicht von Bedeutung ist und schlagen daher vor, den Zusatz „des Wirtschaftsprüfers“ bzw. „des Abschlussprüfers“ zu streichen!

#### 4. Unterscheidung Bestätigungsvermerk/Prüfungsvermerk

Uns ist bewusst, dass die Unterscheidung zwischen Bestätigungsvermerk und Prüfungsvermerk sich aus den über ISA 700 hinausgehenden gesetzlichen Anforderungen an den Bestätigungsvermerk gemäß § 322 Abs. 3 HGB ergibt. Gemäß § 322 Abs. 3 HGB hat der Abschlussprüfer in einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk zu erklären, dass der Abschluss „ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens [...] vermittelt“. Zur Diskussion stellen möchten wir die Prüfung von Abschlüssen bei Inanspruchnahme der Befreiung nach §§ 264 Abs. 3/264b HGB.

Wurden die in einem Jahresabschluss einer Kapitalgesellschaften geforderten Angaben nicht in einem Anhang angegeben und auch keine Angaben zur Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft unter dem Jahresabschluss in Fußnoten gemacht, wurde im Regelfall in der Berufspraxis ein Prüfungsurteil zur Ordnungsmäßigkeit entsprechend IDW PS 400, Formulierungsbeispiel 7, abgegeben.

Dem gesetzlichen Wortlaut folgend ist es für uns sehr zweifelhaft, ob im Rahmen der Prüfung eines Abschlusses, der nicht die Generalnorm des § 264 Abs. 2 HGB erfüllt, überhaupt noch ein Bestätigungsvermerk erteilt werden kann. Wir schlagen daher vor in IDW PS 400 zu regeln, dass bei der Erteilung eines Bestätigungsvermerks - entsprechend dem Wortlaut des § 322 Abs. 3 HGB - immer eine Aussage zur treffen ist, ob die Generalnorm des § 264 Abs. 2 HGB erfüllt wurde. Wird kein Anhang erstellt, so sind Angaben (z. B. unter dem Jahresabschluss in Fußnote) erforderlich, wenn dadurch erst ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft vermittelt wird.

Nach unserer Auffassung entspricht es auch der Erwartungshaltung der Adressaten unserer Vermerke, dass ein Bestätigungsvermerk nur dann erteilt wird, wenn der zu prüfende Abschluss „ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens [...] vermittelt“. Bezugnehmend auf unsere Ausführungen unter „2. Rechnungslegungsgrundsätzen für allgemeine/spezielle Zwecke“ wird nach unserer Erfahrung nur ein Abschluss, der ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt, den unterschiedlichen Informationsbedürfnissen einer Vielzahl von Adressaten gerecht.

Wir schlagen daher folgende Ergänzung vor:

Prüfungsgegenstand	Aussagesicherheit	Zusammenfassung des Prüfungsergebnisses
Jahresabschluss vollumfänglich in Übereinstimmung mit allg. Rechnungslegungsgrundsätzen (inkl. Anhang nach §§ 264 ff. HGB/Notes nach IFRS-/US GAAP bzw. Angaben unter dem Jahresabschluss in Fußnoten zur VFE-Lage)	hinreichende Sicherheit	Bestätigungsvermerk mit Bestätigung, ob die Generalnorm des § 264 Abs. 2 HGB erfüllt wurde („ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild“ = „true and fair view“) (bzw. bei IFRS, ob die Anforderung an („fair presentation“) erfüllt wurde)
Abschluss, Finanzaufstellungen oder deren Bestandteile in Übereinstimmung mit speziellen Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung	hinreichende Sicherheit	Prüfungsvermerk mit Bestätigung, ob die Anforderung an eine sachgerechte Gesamtdarstellung („fair presentation“) erfüllt wurde
Abschluss, Finanzaufstellungen oder deren Bestandteile in Übereinstimmung mit Rechnungslegungsgrundsätzen zur Ordnungsmäßigkeit (z. B. nach §§ 238-263 HGB)	hinreichende Sicherheit	Prüfungsvermerk mit Bestätigung der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung
Jahresabschluss/Abschluss/ Finanzaufstellungen oder deren Bestandteile	prüferische Durchsicht	Bescheinigung

In diesem Zusammenhang halten wir insbesondere auch eine Anpassung des IDW Prüfungsstandards: Prüfung von Stiftungen (IDW PS 740) sowie des IDW Prüfungsstandards: Prüfung von Vereinen (IDW PS 750) für erforderlich.

## 5. Konzept der Vertretbarkeit

Nach IDW EPS 480 hat der Abschlussprüfer die Vertretbarkeit der zur Anwendung vorgesehenen Rechnungslegungsgrundsätze unter den Umständen des Einzelfalls (d. h. unter Würdigung des Aufstellungszwecks und der Adressaten) zu beurteilen. Dies entspricht der Forderung nach ISA 800, Tz. 8 i. V. m. ISA 210, Tz. 6 (a). Nach A 12 ist als „starkes Indiz“ für die Vertretbarkeit der Rechnungslegungsgrundsätze zu werten, dass diese „zwischen den Parteien ausdrücklich und in voller Kenntnis ihrer Auswirkungen“ vereinbart wurden. Wir wünschen uns in diesem Zusammenhang eine deutlichere Hervorhebung der Forderung, dass die Vertragsparteien im Vorfeld ein einheitliches Verständnis klar zu formulieren haben (z. B. bei dem genannten Beispiel, durch Erläuterung wesentlicher Bewertungsgrundlagen als ergänzende Angaben im Vertrag).

Wir stimmen grundsätzlich der Aussage zu, dass der Abschlussprüfer die Zweckentsprechung spezieller Rechnungslegungsgrundsätze zu würdigen hat. Dies ergibt sich nach unserem Verständnis aus dem allgemeinen Berufsgrundsatz der Gewissenhaftigkeit, nachdem ein Prüfungsvermerk nur erteilt werden darf, wenn kein Anlass besteht, an der Ordnungsmäßigkeit des bescheinigten Sachverhalts zu zweifeln. Eine häufig zu beobachtende vertragliche Regelung ist z. B. „die Aufstellung des Abschlusses unter Beachtung der IFRS mit Ausnahme der Aufstellung der Notes“. Ob die Anwendung dieses speziellen Rechnungslegungsgrundsatzes unter den gegebenen Umständen vertretbar ist, kann der Abschlussprüfer in diesem Beispiel kaum beurteilen. Dazu wäre eine Einschätzung der Rechnungslegungskennnisse der Vertragsparteien notwendig. Wir befürchten allerdings, dass dies in der praktischen Umsetzung eine kaum einzuhaltende Forderung darstellt. Wir befürworten aus diesem Grunde eine Klarstellung, dass die Beurteilung, ob der Adressat „weiß was er will“ nicht in der Verantwortung des Abschlussprüfers liegt.

Dementsprechend wünschen wir uns im Abschnitt 6.1.1. eine abschließende Formulierung wie folgt:

„Der Abschlussprüfer darf den Auftrag annehmen, wenn keine fundierten Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die vereinbarten Rechnungslegungsgrundsätze für den speziellen Zweck nicht vertretbar sind.“

#### **6. Festlegung der Wesentlichkeit (A14)**

Das Konzept der Wesentlichkeit ist adressatenorientiert. Dem Gedanken des 2. Abschnitts „Rechnungslegungsgrundsätzen für allgemeine/spezielle Zwecke“ folgend, dienen Rechnungslegungsgrundsätze für einen speziellen Zweck dem Informationsbedürfnis spezieller (= bekannter bzw. einschätzbarer) Adressaten. Daher wird unseres Erachtens zu Recht darauf verwiesen, dass die Festlegung der Wesentlichkeit von der Einschätzung der Informationsbedürfnisse der Rechnungslegungsadressaten beeinflusst wird. Um Missverständnisse zu vermeiden, ist nach IDW EPS 480 im Prüfungsvermerk darauf hinzuweisen, dass der Abschluss nach Rechnungslegungsgrundsätzen für einen speziellen Zweck aufgestellt und daher möglicherweise für einen anderen Zweck nicht geeignet ist (vgl. A20).

Auch aus diesem Grunde halten wir es daher für erforderlich, dass bei der Prüfung eines Jahresabschlusses bei Inanspruchnahme der Befreiung nach §§ 264 Abs. 3/264b HGB der Zweck der Aufstellung Gegenstand der Auftragsvereinbarung ist. Wir halten es nicht für sachgerecht, dass ein Abschluss beispielsweise nur zur Information des Gesellschafters aufgestellt und geprüft wurde und später doch zusammen mit dem erteilten Vermerk offengelegt wird. Daher halten wir sowohl einen Hinweis auf Rechnungslegungsgrundsätze als auch eine Beschränkung der Weitergabe oder der Verwendung des Prüfungsvermerks auch in diesen Fällen für sachgerecht.

#### **7. Prüfung und Beurteilung der Buchführung**

Unseres Erachtens ist eine Klarstellung empfehlenswert, dass die Beurteilung im Prüfungsvermerk zwar nicht die zugrunde liegende Buchführung einschließt, gleichwohl bei Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit der rechnungslegungsrelevanten Teile des internen Kontrollsystems dies selbstverständlich die Buchführung einschließt.

## 8. Weitergehende Berichterstattung

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

## 9. Formulierung im Prüfungsvermerk

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

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

Ziel des IDW EPS 480 ist, mit der Standardisierung eine einheitliche Urteilsqualität bei Prüfung vergangenheitsorientierter Finanzinformationen zu gewährleisten. Da die im Entwurf dargestellten Grundsätze der Prüfung zur Erzielung einer hinreichenden Aussagesicherheit sich in Art und Umfang der Prüfungshandlungen nicht von Abschlussprüfungen in entsprechender Anwendung von §§ 317 ff. HGB unter Beachtung der vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung unterscheiden, plädieren wir daher für eine Übernahme dieses Satzes in den Prüfungsvermerk.

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

Mit freundlichen Grüßen

BDO AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Bruckner  
Wirtschaftsprüferin

Meyer  
Wirtschaftsprüferin