

Entwurf eines Fachgutachtens

Grundsätze zur Durchführung von gesetzlichen Abschlussprüfungen nach § 316 ff. HGB auf Basis der ISA

(Beschlissen in der Sitzung des wp.net-Fachbeirats für Rechnungslegung und Prüfung am XX.XX.2017 als wp.net-Fachgutachten 2017.01)

Inhalt

1	Grundlagen und Anwendung	3
1.1	Anwendung und Anwendungszeitpunkt der ISA in Deutschland	3
1.2	Anwendungsumfang	3
2	Zusätzliche Anforderungen durch deutsche Gesetze, Standards und die EU-Verordnung	4
2.1	Vorbemerkungen	4
2.2	ISA 210 Vereinbarung der Auftragsbedingungen	4
2.3	ISA 250 Berücksichtigung der Auswirkungen von Gesetzen und anderen oder zusätzlichen Rechtsvorschriften für den Abschluss und die Abschlussprüfung	4
2.4	Prüfung des Lageberichts	5
2.5	Zusätzliche Anforderungen bei Abschlussprüfungen von Unternehmen des öffentlichen Interesses	5
3	Klarstellungen zu einzelnen ISA	5
3.1	Anwendung der Skalierungshinweise in den ISA	5
3.2	ISA 300 Risikoorientierter Prüfungsansatz	6
3.3	ISA 315 Feststellung der generellen Prüfungsrisiken	6
3.4	ISA 315 und ISA 330 Berücksichtigung von IT-gestützten Abläufen	6
3.5	ISA 320 Die Wesentlichkeit im Rahmen der Beurteilung der Risiken	7
3.6	ISA 330 Planung der Prüfungsstrategie	7
3.7	Planungsprotokoll	7
3.8	ISA 580 Schriftliche Erklärungen, Vollständigkeitserklärung	8
3.9	ISA 560 Ereignisse nach dem Abschlussstichtag	8
4	Berichterstattung über die Abschlussprüfung gemäß § 321 HGB	8
4.1	Deutsche und EU-Normen zur Berichterstattung über die Abschlussprüfung	8
4.2	Short-Form-Report des Prüfungsberichts	8
5	ISA 700 Erteilung eines Bestätigungsvermerks	9
5.1	Grundlagen des Bestätigungsvermerks nach ISA 700	9
5.2	Sicherstellung des einheitlichen Bestätigungsvermerks nach § 322 HGB	9
5.2	Der Bestätigungsvermerk nach ISA 700 im Einklang mit § 322 HGB	9
5.3	ISA 700 (rev.) Erweiterungen des Prüfungsvermerks aufgrund der Anforderungen von § 322 HGB	9
5.4	ISA 570 (rev.) Ergänzungen und Hinweise im Bestätigungsvermerk	10
5.5	Formulierungsvorschläge zum Bestätigungsvermerk	10
6	Qualitätssicherung im Rahmen der Abschlussprüfung	10

Anlagen zum wp.net-Fachgutachten 2017.01	Nr.
Abkürzungsverzeichnis zum Fachgutachten 2017.01	1
Glossar – ISA-Definitionen zum Prüfungswesen	2
ISA-Skalierungshinweise für kleine Einheiten	3
Auftragsbestätigungsschreiben für Erstbeauftragung einer ISA-Abschlussprüfung	4
Bestandteile des Internen Kontrollsystems nach Anlage 1 zu ISA 315	5
Umstände und Ereignisse, die nach ISA 315 auf Risiken wesentlicher falscher Darstellungen hindeuten können	6
Gliederung eines Musterberichts zur Jahresabschlussprüfung nach ISA	7
Vollständigkeitserklärung zu einer Jahresabschlussprüfung nach ISA 580 (rev.)	8
Muster eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks nach ISA 700 (rev.) zur Prüfung eines Einzelabschlusses einer mgr. oder großen Kapitalgesellschaft	9
Nachschau-Fragebogen und Nachschaubericht auf Basis des IFAC-Leitfadens 2015 und § 55b III WPO	10

Kernaussagen

- ✓ **Im Auftrag und im Auftragsbestätigungsschreiben sollten die ISA als Prüfungsgrundsatz vereinbart bzw. rückbestätigt werden.**
- ✓ **Die allgemeinen Auftragsbedingungen können weiterhin verwendet werden.**
- ✓ **Für die Durchführung einer Abschlussprüfung nach ISA gelten die Anforderungen von § 55b WPO zur Qualitätssicherung uneingeschränkt. Die Anforderungen aus Teil 4 der Berufssatzung sind nur eingeschränkt anzuwenden.**
- ✓ **Der Prüfer muss die Kontrollen des IKS für seine Prüfung verstehen und sie nicht auf seine Wirksamkeit prüfen. Eine IT-Systemprüfung ist kein Pflichtbestandteil einer ISA-Abschlussprüfung.**
- ✓ **Fragen zum IT-System sind in den normalen Ablauf der Abschlussprüfung eingebettet.**
- ✓ **Die Pflicht zur Erstellung eines Prüfungsberichts nach § 321 HGB bleiben durch eine ISA-Abschlussprüfung unberührt.**
- ✓ **Der Bestätigungsvermerk nach ISA 700 ist um die Anforderungen des § 322 HGB zu erweitern. Eine Zweiteilung des Bestätigungsvermerks (Jahresabschluss und Lagebericht) ist nach § 322 HGB unzulässig.**
- ✓ **Eine Abschlussprüfung hat sich nicht darauf zu erstrecken, ob die Wirksamkeit und die Wirtschaftlichkeit der Geschäftsführung zugesichert werden kann. Somit ist die Beurteilung eines Systemablaufs für die Erstellung des Lageberichts nicht Gegenstand der Abschlussprüfung.**
- ✓ **Bei der Nachschau ist die Selbstvergewisserung durch den Berufsangehörigen der Standard nach ISA und nach § 55 b Abs. 3 WPO.**

1 Grundlagen und Anwendung

1.1 Anwendung und Anwendungszeitpunkt der ISA in Deutschland

- (1) Die EU-Kommission, das EU-Parlament und der Rat verabschiedeten 2014 eine Richtlinie und eine Verordnung zur Abschlussprüfung.¹ Diese EU-Reform zur Durchführung gesetzlich vorgeschriebener Abschlussprüfungen basiert auf der Anwendung der International Standards of Auditing (ISA). Durch die Anwendung der ISA wird nach Meinung des europäischen Gesetzgebers eine hohe Prüfungsqualität gewährleistet. Alle Abschlussprüfungen sollten deshalb nach den von der Kommission angenommenen internationalen Prüfungsstandards durchgeführt werden.²
- (2) Das HGB sieht in § 317 Abs. 5 die Anwendung der ISA nach der Annahme durch die EU-Kommission verpflichtend vor. In Deutschland können bis zur Annahme der ISA noch die nationalen Prüfungsstandards angewendet werden.^{3, 4}
- (3) Dieses Gutachten dient dazu, die deutschen Rechtsvorschriften auf die ISA abgestimmt darzustellen und den ISA-Anwendern Hilfestellung anzubieten. Dabei geht es um die ISA 200 bis 810 einschließlich ISQC 1.⁵
- (4) Dieses Fachgutachten ist auf Prüfungen von Abschlüssen für Geschäftsjahre, die nach dem 15.12.2016 enden, anzuwenden.⁶

1.2 Anwendungsumfang

- (5) Das wp.net-Fachgutachten 2017.01 zur Abschlussprüfung nach ISA gilt für alle gesetzlich vorgeschriebenen und sinngemäß auch bei freiwilligen Abschlussprüfungen, bei denen ein Bestätigungsvermerk nach ISA 700 erteilt wird, ohne Rücksicht auf Größe, Rechtsform und wirtschaftliche Zielsetzung der geprüften Einheit. Das Fachgutachten richtet sich in einem ersten Schritt an jene Abschlussprüfer, die gesetzliche Abschlussprüfungen im Non-PIE-Segment durchführen.
- (6) Das Fachgutachten ist sinngemäß anzuwenden auf Prüfungen nach ISA 800 (Prüfungen von Abschlüssen für einen bestimmten Zweck), ISA 805 (Prüfungen von Finanzaufstellungen, Konten oder Posten einer Finanzaufstellung) und ISA 810 (Auftrag zur Erteilung eines Vermerks über einen

¹ EU-Verordnung Nr. 537/2014 und EU-Richtlinie 2014/56, beide vom 16. April 2014. Das Abschlussprüferaufsichtreformgesetz (APAReG) wurde am 05.04.2016 im Bundesgesetzblatt I Nr. 14 S. 518 ff. und das Abschlussprüfungsreformgesetz (AReG) am 17.05.2016 im Bundesgesetzblatt I Nr. 23 S. 1142 ff. veröffentlicht.

² EU-Richtlinie 2014/56 vom 16.04.2014, Begründung Tz. 12.

³ Nach einer Untersuchung der Federation of European Accountants vom April 2015, „Overview of ISA Adoption in the European Union“, sind die ISA bereits in 25 EU-Mitgliedsländern verpflichtend Prüfungsstandard.

⁴ Nach einer Mitteilung der Wirtschaftsprüferkammer vom 07.05.2015 ist die freiwillige Anwendung der ISA in Deutschland möglich.

⁵ Die englischen Versionen der Standards können kostenfrei von der IFAC-Website heruntergeladen werden (ifac.org). Für Deutschland hat sich nicht die Wirtschaftsprüferkammer, sondern das IDW die Übersetzungsrechte gesichert.

⁶ Vgl. Prüfungsvermerk nach ISA 700 (rev.), der auf Jahresabschlüsse anzuwenden ist, die nach dem 15.12.2016 enden.

verdichteten Abschluss). Dabei sind die zusätzlichen Anforderungen nach deutschen Gesetzen und die Klarstellungen dieses Fachgutachtens zu einzelnen ISA zu beachten.

- (7) Dieses Fachgutachten regelt keine Prüfungserweiterungen, wie z. B. die Auftragserweiterungen von Abschlussprüfungen bei Banken und/oder Versicherungsunternehmen.⁷ Hierzu liegen gesonderte Regelungen seitens der zuständigen deutschen Aufsichtsbehörden BaFin und ihrer Abteilungen (z. B. Bundesbank) vor.
- (8) Die anzuwendenden Internationalen Prüfungsstandards ergeben sich aus der jeweils gültigen Fassung der vom IAASB veröffentlichten ISA und ISQC 1.⁸
- (9) Die Anwendung der ISA im Rahmen einer Abschlussprüfung macht die Abstimmung und Ergänzung mit zusätzlichen Anforderungen, die sich aus dem HGB, der WPO⁹ und weiteren gesetzlichen Vorschriften ergeben, nicht überflüssig.
- (10) Das wp.net-Fachgutachten 2017.01 erläutert notwendige Ergänzungen und unterstützt die Anwender der deutschen gesetzlichen Regelungen zur Abschlussprüfung und Berichterstattung dabei, diese mit den Regelungen der ISA in Einklang zu bringen.

2 Zusätzliche Anforderungen durch deutsche Gesetze, Standards und die EU-Verordnung

2.1 Vorbemerkungen

- (11) Zur Erleichterung der Anwendungen der ISA im Kontext der deutschen Rechtsvorschriften wird in der Folge auf zusätzliche Anforderungen und Klarstellungen zu den ISA eingegangen, die sich aus den zu beachtenden deutschen gesetzlichen Vorschriften und der EU-VO Nr. 537/2014 ergeben.

2.2 ISA 210 Vereinbarung der Auftragsbedingungen

- (12) Bei der Wahl des Abschlussprüfers und beim Abschluss des Prüfungsauftrags sind zur Klarstellung zusätzlich zu ISA 210 folgende Anforderungen zu beachten:

- (13) Im Auftragsbestätigungsschreiben muss bereits vereinbart sein, dass die Prüfung nach ISA durchgeführt wird. Die bisherigen Allgemeinen Auftragsbedingungen (AAB) können weiter verwendet werden, weil die Musterauftragsbedingungen keine spezifischen Prüfungsstandards vorsehen.¹⁰

- (14) Die Gesellschafterversammlung sollte bereits bei der Wahl des Abschlussprüfers eine Prüfung nach ISA vorsehen.

- (15) Die Vorschriften zu § 318 HGB zur Bestellung und Abberufung des Abschlussprüfers sowie zu § 319 HGB zur Auswahl der Abschlussprüfer und Ausschlussgründe sind zu beachten.

2.3 ISA 250 Berücksichtigung der Auswirkungen von Gesetzen und anderen oder zusätzlichen Rechtsvorschriften für den Abschluss und die Abschlussprüfung

- (16) Zusätzlich zu den Anforderungen nach ISA 250 sind entsprechend der deutschen gesetzlichen Bestimmungen folgende Punkte zu beachten:

- a) Gemäß § 317 Abs. 1 HGB hat der Abschlussprüfer neben den gesetzlichen Vorschriften auch die ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung zu beachten.
- b) Die in § 321 Abs. 1 HGB normierte Berichtspflicht erstreckt sich auch auf Tatsachen, die schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter oder von Arbeitnehmern gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung erkennen lassen. Wegen Einzelheiten zur Redepflicht des Abschlussprüfers gemäß § 321 HGB wird auf Tz. 56 verwiesen.
- c) Gemäß § 317 Abs. 1 HGB ist in die Prüfung des Abschlusses die Buchführung einzubeziehen. Diese gesetzliche Forderung deckt sich mit ISA 315.18. Danach hat der Abschlussprüfer ein Verständnis vom „rechnungsliegenden Informationssystem“ einschließlich der damit verbundenen Geschäftsprozesse zu gewinnen.

- (17) Bei der Prüfung des Konzernabschlusses ist auf die Einhaltung der Deutschen Rechnungslegungsstandards (DRS) des DRSC zu achten.

⁷ Siehe § 11 der Prüfungsberichtsverordnung (PrüfBV), Juni 2015.

⁸ „Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance, and related Services Pronouncements“, Volume I, Edition 2015. Das Handbuch steht kostenlos zum Download auf www.ifac.org zur Verfügung.

⁹ Insbesondere soweit Regelungen zum Qualitätssicherungssystem genannt werden, wie §§ 51b (Hand- und Prüfungsakte), 51c (Auftragsdatei) und 55b Abs. 2 und 3 (Qualitätssicherungssystem bei gesetzlichen Abschlussprüfungen)

¹⁰ Als Anlage zum Fachgutachten ist ein Muster für die erstmalige Beauftragung enthalten. Bei den Folgebeauftragungen kann Bezug genommen werden auf die grundsätzlichen Vereinbarungen des Vorjahres.

Weder die vorherigen, noch die aktuellen Allgemeinen Auftragsbedingungen des IDW vom 01.01.2017 weisen auf die Anwendung spezifischer Prüfungsstandards hin.

2.4 Prüfung des Lageberichts¹¹

- (18) Bei der Prüfung des Lageberichts nach § 289 (Einzelabschluss) bzw. § 315 HGB (Konzernabschluss) ergeben sich nach ISA keine Besonderheiten. Die Anforderungen an die Prüfung des Lageberichts sind in § 317 Abs. 2 HGB festgelegt.¹² Ersteller von Konzernabschlüssen haben zusätzlich DRS 20 zu beachten. Eine analoge Anwendung des DRS 20 bei der Erstellung des Lageberichts des Einzelabschlusses ist hingegen nicht sachgerecht.
- (19) Nach § 317 Abs. 4a HGB erstreckt sich die Abschlussprüfung nicht darauf, ob die Wirksamkeit und die Wirtschaftlichkeit der Geschäftsführung zugesichert werden kann. Damit sollte Art 25a der EU-Richtlinie 2014/56 umgesetzt worden sein, wonach die Effizienz oder Wirksamkeit, mit der das Leitungs- oder Verwaltungsorgan des Unternehmens seine Geschäfte bisher geführt hat oder zukünftig führen wird, nicht mehr Gegenstand der Abschlussprüfung ist.
- (20) Auf der Basis der HGB-Vorschriften für die Prüfung des Lageberichts folgt zwangsläufig, dass eine Systemprüfung des Lageberichts und eine Beurteilung eines solchen Systemablaufs, sofern überhaupt vorhanden, nicht Gegenstand der Abschlussprüfung sein kann. Es kommt damit auf die tatsächlich im Lagebericht vorhandenen Aussagen an, unabhängig davon, ob diese durch ein systematisches Vorgehen zustande gekommen sind oder nicht. Die Aussagen des Lageberichts sind im Rahmen der Prüfung zu beurteilen und im Bericht über die Abschlussprüfung ist dazu Stellung zu nehmen.
- (21) Der Bestätigungsvermerk nach ISA 700 (rev.) ist bereits auf diese Anforderung hin angepasst. Die Anforderungen an den Bestätigungsvermerk hinsichtlich des Lageberichts nach § 322 Abs. 6 HGB sind im Bestätigungsvermerk mit zu berücksichtigen. Ein gesonderter Bestätigungsvermerk für den Lagebericht zusätzlich zum Jahresabschluss ist nach § 322 HGB nicht zulässig. Weitere Ausführungen dazu finden sich im Teil Bestätigungsvermerk, Tz. 60.

2.5 Zusätzliche Anforderungen bei Abschlussprüfungen von Unternehmen des öffentlichen Interesses

- (22) Bei der Durchführung von (Konzern-)Abschlussprüfungen ergeben sich zusätzliche Anforderungen für die Prüfung der Abschlüsse von Unternehmen öffentlichen Interesses gemäß der Definition

in Art. 2 Nr. 13 der EU-Abschlussprüferrichtlinie, insbesondere der EU-Verordnung Nr. 537/2014 vom 16.04.2014. Der Abschlussprüfer hat dazu die Anforderungen der EU-VO Nr. 537/2014 zu beachten. Dies betrifft zusätzliche Anforderungen der VO für die Auftragsannahme wegen des Prüfungshonorars (Art. 4), aus der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen (Art. 5) und zum Inhalt des Bestätigungsvermerks. Zusätzlich hat der Abschlussprüfer an den Prüfungsausschuss zu berichten (Art. 11), vgl. Tz. 56.

- (23) Aus der Anwendung der internationalen Rechnungslegungsstandards IFRS können sich zusätzliche Anforderungen ergeben. Bei der Aufstellung von Konzernabschlüssen auf Grundlage des Handelsgesetzbuches oder des Publizitätsgesetzes sind zusätzlich die relevanten DRS des DRSC zu beachten.
- (24) Zusätzlich zu den Anforderungen des ISA 600 sind bei der Durchführung von Konzernabschlussprüfungen gemäß § 316 Abs. 2 HGB entsprechend den deutschen gesetzlichen Bestimmungen weitere Anforderungen und Klarstellungen zu beachten. Diese werden durch die ISA nicht berührt.

3 Klarstellungen zu einzelnen ISA

3.1 Anwendung der Skalierungshinweise in den ISA

- (25) Der Abschlussprüfer hat zunächst zu prüfen, ob die Voraussetzungen zur Nutzung von Skalierungsoptionen vorliegen.¹³ Die ISA nennen zwei Optionen:
- a) die Prüfung einer kleinen organisatorischen Einheit
 - b) die Durchführung der Prüfung mit einem kleinen Prüfungsteam, wobei der verantwortliche Abschlussprüfer direkt in die wesentlichen Prüfungshandlungen involviert ist.
- (26) Trifft eine der Optionen zu, können die in den relevanten ISA genannten Erleichterungen und Vereinfachungen genutzt werden. Die Entscheidung trifft der verantwortliche Abschlussprüfer.

¹¹ Die ISA bieten keinen ISA für die Prüfung des Lageberichts an, deswegen muss aus anderen ISA die Prüfung des Lageberichts abgeleitet werden.

¹² Zu Einzelheiten wird auf den Prüfungshinweis von wp.net 2017-02 zur Lageberichtsprüfung verwiesen.

¹³ In Anlage 2 „Übersicht Skalierung nach ISA“ sind die jeweiligen ISA-Textstellen mit Skalierungsmöglichkeiten aufgelistet. Die Skalierungsoptionen können einzeln oder kumuliert angewendet werden.

3.2 ISA 300 Risikoorientierter Prüfungsansatz

- (27) Der risikoorientierte Prüfungsansatz nach ISA 300 basiert auf folgendem Planungsansatz.¹⁴ Ein Vergleich zwischen IDW PS und IFAC ISA zeigt wesentliche Unterschiede auf:
- (a) Durch Prüfungen des internen Kontrollsystems (Interne Kontrollen) allein kann ein Prüfungsrisiko nicht ausgeschlossen werden, da das interne Kontrollsystem, unabhängig von seiner Effektivität, grundsätzlich konzeptionellen Einschränkungen unterliegt.¹⁵
 - (b) Eine Kombination aus Einzelfallprüfungen und Prüfungen des internen Kontrollsystems wird vom IFAC als effektiver Ansatz gesehen, wobei unabhängig vom gewählten Prüfungsansatz für alle wesentlichen Positionen und Arten von Transaktionen Einzelfallprüfungen durchzuführen sind.¹⁶ Dies gilt selbst dann, wenn sich der Prüfer auf das Funktionieren der internen Kontrollen verlassen will.
 - (c) Für bestimmte Prüfungsgebiete kann allein auf Einzelfallprüfungen zurückgegriffen und auf eine Prüfung interner Kontrollen ganz verzichtet werden (ISA 330 A4b).
- (28) Der ISA-Ansatz ermöglicht es dem Prüfungsteam, die teilweise komplexen Systemprüfungen zu begrenzen.
- (29) Um diese Prüfungsstrategie umzusetzen, bedarf es einer Planung der Abschlussprüfung nach ISA 300 und 315.

3.3 ISA 315 Feststellung der generellen Prüfungsrisiken

- (30) ISA 315 (rev.) nennt insgesamt sechs Risikofaktoren, die jeweils zu beurteilen sind. Dabei können einzelne Risikoaspekte auch kumulativ anzutreffen sein. ISA 315 (rev.) nennt zu jedem Risikobereich Beispiele (siehe dazu die in Klammern genannten Textziffern). Diese Risikobereiche sind:
- a) Umweltfaktoren und rechtliche Rahmenbedingungen/Branchenentwicklung (ISA 315 A24)

- b) Änderungen der geschäftlichen Aktivitäten/Organisationsstruktur/Gesellschafter (ISA 315 A30)
- c) Änderung der Strategie des Unternehmens (ISA 315 A.36)
- d) Methodenänderungen in der Bilanzierung/Buchführung (ISA 315 A35)
- e) Controlling der Unternehmensergebnisse durch das Management (ISA 315 A43)
- f) Internes Kontrollsystem (ISA 315 A49)

- (31) Daneben werden in ISA 315.28 signifikante Risiken aufgeführt. Trifft eines dieser Risikoszenarien zu, sind entsprechende Prüfungshandlungen vorzunehmen. Erläuterungen zu den Prüfungshandlungen geben ISA 315 A132.¹⁷
- (32) ISA 315 enthält zwei Anlagen, die als Checklisten im Rahmen der Abschlussprüfung verwendet werden können.¹⁸

3.4 ISA 315 und ISA 330 Berücksichtigung von IT-gestützten Abläufen

- (33) Die Wirksamkeitsprüfung des rechnungslegungsbezogenen IT-Systems ist nicht Pflichtbestandteil einer Abschlussprüfung auf der Grundlage der ISA. Die Beurteilung der relevanten Aspekte der IT-Systeme ist in den normalen Ablauf (IKS-Risikobeurteilung) einer Abschlussprüfung eingebettet. ISA 315 A103 beschreibt Chancen und Risiken von IT-Abläufen und schafft die Möglichkeit, die Prüfung zu vereinfachen. Nach ISA 330 A29 ist beim Vorhandensein von automatisierten Prozessen eine Ausdehnung von Funktionstests nicht notwendig. Es kann davon ausgegangen werden, dass der automatisierte Prozess auch so funktioniert, solange das Programm nicht verändert wird.
- (34) Es wird empfohlen, die IT-gestützten automatisierten Prozessabläufe (z. B. Umsatzverbuchung, Wareneinkaufsverbuchung, Verbuchung der Personalkosten) aufzunehmen und mit den installierten Kontrollen, die als Prüfungsnachweise dienen sollen, zu dokumentieren.¹⁹

¹⁴ Die nachfolgenden Textverweise zu ISA 300 beziehen sich auf die aktuell gültige Version von ISA 300 (rev.) des IFAC-Handbuchs Band 1. Die deutsche Übersetzung des Handbuchs durch das IDW enthält nicht den aktuellen Stand des ISA 300. Dieser ist in einem Ergänzungsband vom Dezember 2015 enthalten.

¹⁵ Vgl. ISA 315 A53.

¹⁶ Siehe ISA 330.18.

¹⁷ Die als Anlage 6 beigefügten Arbeitshilfen können als Vorlage zur Dokumentation genutzt werden. Für Zwecke der Dokumentation und deren Umfang ergeben sich Hinweise aus ISA

315 A144 ff. Dazu zählen Erleichterungen bei unkomplizierten Geschäftsvorfällen sowie die Erfahrung des eingesetzten Prüfungsteams.

¹⁸ Anlage 1 zu ISA 315 hat das interne Kontrollsystem zum Gegenstand. Ziffer 4 enthält eine Aufzählung von Risiken, die als Prüfungscheckliste verwendet werden kann und liegt dem Fachgutachten als Anlage 5 bei.

Anlage 2 zu ISA 315 nennt Umstände, die auf das Risiko einer wesentlich falschen Darstellung hinweisen können. Diese Anlage eignet sich als Prüfungscheckliste und liegt dem Fachgutachten als Anlage 6 bei.

¹⁹ ISA 315 A60 ff. enthält zahlreiche Aspekte, die berücksichtigt werden können.

3.5 ISA 320 Die Wesentlichkeit im Rahmen der Beurteilung der Risiken

- (35) Der Jahresabschluss und der Lagebericht werden unter Berücksichtigung der Wesentlichkeit aufgestellt und auch geprüft. Wichtig ist die Feststellung, dass die Wesentlichkeitsforderung nach ISA 320 sich auf nicht korrigierte Fehler bezieht. Bei der Bemessung der Wesentlichkeit sind solche Fehler als wesentlich zu beurteilen, die allein oder insgesamt die Entscheidungen von Empfängern des Jahresabschlusses beeinflussen können. Das Prüfungsrisiko leitet sich aus dem Risiko ab, dass die Abschlussprüfung wesentliche Fehler nicht entdeckt. Das Prüfungsrisiko wird durch die Möglichkeit, entdeckte Fehler noch zu korrigieren, beeinflusst.
- (36) In aller Regel sind bei der Prüfung nicht kapitalmarktorientierter Unternehmen die Zeitabläufe so gestaltet, dass bei der Prüfung festgestellte Fehler noch im Jahresabschluss gebucht werden können, während diese Möglichkeit aufgrund enger Zeitvorgaben bei kapitalmarktorientierten Unternehmen meist nicht besteht und die vorgelegten Jahresabschlüsse aufgrund des Zeitablaufs systembedingt deutlich mehr Schätzungen und Unsicherheiten beinhalten.
- (37) Hinzu kommt, dass die Prüfung nicht kapitalmarktorientierter Unternehmen in aller Regel zeitlich deutlich nach dem Jahresabschlussstichtag terminiert ist. Damit liegen als Datenbasis bereits die Zahlen des folgenden Geschäftsjahres vor.
- (38) Die vorstehend genannten Aspekte sind bei der Beurteilung der Wesentlichkeit und des Prüfungsrisikos zu berücksichtigen.²⁰

3.6 ISA 330 Planung der Prüfungsstrategie

- (39) Nach ISA 330 sind auf der Basis der Risikobeurteilung die Prüfungsschritte zur Einholung von Prüfungsnachweisen, auch Prüfungsstrategie genannt, vom Abschlussprüfer festzulegen. Sofern Bereiche als nicht wesentlich eingestuft werden, können sich die Prüfungsschritte für diese Prüfungsfelder auf Plausibilitätsbeurteilungen beschränken und die Kontrollen außer Acht lassen.²¹ Für alle wesentlichen Prüfungsfelder sind Einzelfallprüfungen vorzusehen.²²
- (40) Zu den Einzelfallprüfungen zählen nicht nur Belegprüfungen, sondern auch analytische Prüfungshandlungen (ISA 330.4).²³ Ein Beispiel für analytische Prüfungshandlungen ist die Bestim-

mung von Benchmarks nach ISA 320.4 zur Beurteilung der Wesentlichkeit. Analytische Prüfungshandlungen beinhalten neben den Methoden der klassischen Jahresabschlussanalyse auch automatisierte (IT-gestützte) Auswertungen des Datenbestands mit Hilfe von Prüfprogrammen. Während die klassische Bilanzanalyse an aggregierten Zahlen ansetzt, erlaubt die IT-gestützte Methode die Analyse des gesamten Datenbestands eines Prüfungsgebiets, setzt also an der Einzelbuchung an. Weitere typische analytische Prüfungshandlungen sind Margenanalysen, Verhältniszahlen, wie die Personalkostenquoten, Lagerbestandsanalysen, Auslastungsquoten etc. Die Festlegung der Prüfungsschritte erfolgt als Ergebnis der Risikoanalyse für die jeweiligen Prüfungsgebiete/Prüffelder.

- (41) Für die als wesentlich festgestellten Prüfungsgebiete sind entsprechende Prüfungsschritte in Form von Einzelfallprüfungen vorzusehen. Sofern angemessene und ausreichende Prüfungsnachweise damit eingeholt werden können, kann auf weitere Funktionsprüfungen in dem jeweiligen Prüfungsgebiet verzichtet werden.
- (42) Im Rahmen der Erstellung von Prüfungsanweisungen und deren Umsetzung sind der spezifische Prüfeinsatz und die Anforderung an die Kenntnisse und Erfahrung des Prüfungsteams festzulegen und in der Prüfungsstrategieübersicht zu dokumentieren. Der Abschlussprüfer bzw. der verantwortliche Prüfungspartner hat die Umsetzung und die Dokumentation auf der Basis der Qualifikation des Prüfungsteams zu dokumentieren.

3.7 Planungsprotokoll

- (43) Die entwickelte Prüfungsstrategie sollte in einem Arbeitspapier „Prüfungsstrategie“ und falls erforderlich ergänzend in einem Planungsprotokoll festgehalten werden. Im Planungsprotokoll können die Kernpunkte der Prüfungsstrategie erläutert werden.²⁴
- (44) Die Planungsdokumentation, Risikobeurteilung mit den jeweiligen Risiko- und Kontroll-Checklisten sowie die Prüfungsprogramme können in einer Folgeprüfung erneut verwendet werden, wenn sich Bedingungen und Risikoeinschätzungen nicht wesentlich verändert haben. Dies kann in Form einer Übernahme der Vorjahresdokumentation oder in anderer geeigneter Form geschehen.

²⁰ ISA 320 A3 ff. enthält Hinweise zum Einsatz von Benchmarks bei der Beurteilung der Wesentlichkeit.

²¹ Vgl. ISA 330 A4b, A18.

²² Die offizielle deutsche Übersetzung von „Test of Details“ erfolgt mit dem Begriff „aussagebezogene Prüfungshandlung“. Dieser Begriff wird im Fachgutachten ersetzt durch Einzelfallprüfung.

²³ ISA 330.4 spricht von „Substantive procedure“.

²⁴ Vgl. ISA 300 A16 ff. Anlage I zu ISA 300 enthält einen ausführlichen Katalog von Punkten, die im Rahmen eines Planungsprotokolls angesprochen werden können, sofern diese zutreffen. Diese Anlage kann als Gliederungsvorlage für ein Planungsprotokoll verwendet werden.

Aktualisierungen und Anpassungen einzelner Risikobeurteilungen und Prüfungshandlungen, Veränderungen oder Ergänzungen einzelner Prüfungsschritte sind entsprechend zu kennzeichnen oder zu ändern.

3.8 ISA 580 Schriftliche Erklärungen, Vollständigkeitserklärung

- (45) Gemäß ISA 580.9 ist der Abschlussprüfer verpflichtet, schriftliche Erklärungen von den Mitgliedern des Managements anzufordern, die die Verantwortlichkeit für die Aufstellung des Abschlusses und die Kenntnisse der betreffenden Sachverhalte haben.
- (46) Gemäß § 245 HGB sind der Jahresabschluss sowie gegebenenfalls der Corporate-Governance-Bericht von sämtlichen gesetzlichen Vertretern zu unterzeichnen. Gleiches gilt nach § 298 Abs. 1 HGB i. V. m. § 245 HGB analog auch für den Konzernabschluss. Demnach liegt die Verantwortung für die Aufstellung des Abschlusses bei den gesetzlichen Vertretern.
- (47) Daher wird zusätzlich klargestellt, dass nach ISA 580 auch die Vollständigkeitserklärung gegenüber dem Abschlussprüfer von den gesetzlichen Vertretern, die für die Aufstellung des Abschlusses verantwortlich sind, zu unterzeichnen ist.²⁵

3.9 ISA 560 Ereignisse nach dem Abschlussstichtag

- (48) Nach ISA 560.6 endet die Verpflichtung des Abschlussprüfers zur Berücksichtigung von Ereignissen nach dem Abschlussstichtag frühestens mit dem Datum der Aufstellung des Abschlusses durch die gesetzlichen Vertreter, jedenfalls aber mit dem Datum des Bestätigungsvermerks und nicht mit dem Datum einer Genehmigung des Abschlusses durch den Aufsichtsrat oder die Gesellschafterversammlung/Hauptversammlung.
- (49) Liegen nach der Aufstellung von Jahres- und/bzw. Konzernabschlüssen Vorgänge einer Wertaufhellung und einer Wertbegründung vor, ist klarstellend festzuhalten, dass diese Ereignisse in erster Linie an die für die Aufstellung und die Feststellung des Abschlusses zuständigen gesetzlichen Vertreter gerichtet sind und somit für den Abschlussprüfer keine über die Regelungen von ISA 560.6 hinausgehenden Verpflichtungen entstehen. Der Abschlussprüfer muss keine zusätzlichen, nachforschenden Prüfungshandlungen durchführen.

4 Berichterstattung über die Abschlussprüfung gemäß § 321 HGB

4.1 Deutsche und EU-Normen zur Berichterstattung über die Abschlussprüfung

- (50) Für die Berichterstattung nach § 321 HGB gelten die allgemeinen Berichtspflichten nach HGB und WPO. Darunter fallen die Berufspflichten der Unparteilichkeit, der Gewissenhaftigkeit, der Klarheit, der Wahrheit und der Verschwiegenheit. Auf die Einhaltung dieser berufsrechtlichen Anforderungen wird in § 321 HGB hingewiesen.
- (51) Der Bericht ist an die Auftraggeber zu adressieren, dies sind die gesetzlichen Vertreter bei Prüfungen nach § 316 HGB, bei Unternehmen von öffentlichem Interesse erteilt der Prüfungsausschuss den Prüfungsauftrag und ist aus diesem Grund der Adressat des Berichts.
- (52) Die Berichtspflichten nach ISA betreffen Erweiterungen des Bestätigungsvermerks nach ISA 700, insbesondere bei Sachverhalten nach ISA 570 (Going Concern). Die Besonderheiten zum Bestätigungsvermerk sind im Abschnitt zum Bestätigungsvermerk erläutert.
- (53) Die gesetzlichen Vorgaben zum Prüfungsbericht nach § 321 HGB bleiben durch eine Abschlussprüfung nach ISA unberührt. Es ergeben sich keine Besonderheiten hinsichtlich Gliederung und Inhalt eines gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungsberichts.²⁶
- (54) Hinzuweisen ist auf Berichts- bzw. Informationspflichten des Abschlussprüfers bei der Prüfung von Unternehmen öffentlichen Interesses, die durch die EU-Verordnung 537/2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse kodifiziert wurden.²⁷
- ### **4.2 Short-Form-Report des Prüfungsberichts**
- (55) Die Ausführungen zur Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie zur Beurteilung des Lageberichts können auf wesentliche Kernaussagen beschränkt werden, sofern die Informationen den Berichtsempfängern anderweitig zur Verfügung stehen (Short-Form-Bericht). Diese Berichterstattung ist im Auftragsbestätigungsschreiben zu vereinbaren.

²⁵ Dies ist die Unterschrift einer verpflichteten zuständigen Einzelperson oder mehrerer verpflichteter zuständiger Personen: Vorstandsmitglied / Geschäftsführer / geschäftsführender Gesellschafter / Einzelunternehmer mit Angabe des Datums der Abgabe der Erklärung.

²⁶ Anlage 7 beinhaltet eine Mustergliederung zum Prüfungsbericht. Anwendern des Handbuchs von wp.net stehen auch Musterformulierungen und Textbausteine zur Verfügung.

²⁷ Die Berichterstattung nach Art. 11 der EU-VO Nr. 537/2014 richtet sich an den Prüfungsausschuss.

5 ISA 700 (rev) Erteilung eines Bestätigungsvermerks

5.1 Grundlagen des Bestätigungsvermerks nach ISA 700 (rev)

- (56) Der aktuell gültige ISA 700 „Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements“ wurde 2015 überarbeitet und ergänzt. Der ISA 700 (rev.) wird ergänzt vom neuen ISA 701 „Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor’s Report“, der beim Bestätigungsvermerk einer PIE-Prüfung (§ 319a HGB) zu beachten ist. Ebenfalls überarbeitet wurden ISA 705 „Modifications to the Opinion in the Independent Auditor’s Report“ und ISA 706 „Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor’s Report“. Stellen sich Fragen zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit, ist ISA 570 (rev.) (Going Concern) anzuwenden (Ergänzungen zum Bestätigungsvermerk, siehe Tz. 64).
- (57) Die geänderten und neuen ISA-Standards sind auf Abschlussprüfungen für Jahresabschlüsse anzuwenden, die nach dem 15.12.2016 enden. Sie betreffen damit alle Abschlussprüfungen mit Stichtag 31.12.2016.

5.2 Sicherstellung des einheitlichen Bestätigungsvermerks nach § 322 HGB

- (58) Die EU-Reform der gesetzlichen Abschlussprüfung im Jahr 2014 basiert auf den internationalen Prüfungsstandards. In Art. 26 der EU-Abschlussprüferrichtlinie 2014/56 sowie Art. 9 der EU-Abschlussprüferverordnung Nr. 537/2014 werden die ISA als Grundlage einer Abschlussprüfung zur Erreichung einer hohen Prüfungsqualität verankert.²⁸ Dazu muss der Prüfungsvermerk nach ISA 700 mit dem Bestätigungsvermerk nach § 322 HGB in Einklang gebracht werden.
- (59) Nach § 322 Abs. 1 HGB hat der Abschlussprüfer das Ergebnis der Prüfung in **einem** Bestätigungsvermerk zum Jahresabschluss oder Konzernabschluss zusammenzufassen. § 322 Abs. 6 HGB weist darauf hin, dass dieser Bestätigungsvermerk **auch** die Beurteilung des Lageberichts zu enthalten hat.²⁹
- (60) Aus diesem Grund kommt eine Zweiteilung des Bestätigungsvermerks in der Form eines Bestäti-

gungsvermerks für den Jahresabschluss und zusätzlich in einen gesonderten Bestätigungsvermerk für den Lagebericht nicht in Betracht. Der Bestätigungsvermerk gibt das Gesamturteil des Abschlussprüfers wider, das sich der Abschlussprüfer über die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts aufgrund pflichtgemäßer Prüfung gebildet hat. Mehrere Bestätigungsvermerke mit unterschiedlichen Aussagen, etwa uneingeschränkter Bestätigungsvermerk zum Jahresabschluss und Versagung oder Einschränkung des Lageberichts, stellen kein Gesamturteil im Sinne von § 322 HGB dar und verstoßen gegen § 322 HGB.

5.2 Der Bestätigungsvermerk nach ISA 700 im Einklang mit § 322 HGB

- (61) In Bezug auf den Bestätigungsvermerk wirkt sich die EU-Richtlinie 2014/56 in dem neu eingeführten § 317 Abs. 4a HGB aus. Eine Aussage des Abschlussprüfers zum Fortbestand des geprüften Unternehmens sowie die Art der Unternehmensführung ist nicht mehr Gegenstand der Abschlussprüfung.³⁰
- (62) Der geänderte ISA 700 erfüllt die Anforderungen von § 317 Abs. 4a HGB³¹, da er keine entsprechenden Aussagen des Abschlussprüfers zur Fortführung des Unternehmens sowie zur Art der Unternehmensführung mehr enthält. Aussagen zur Unternehmensfortführung sind im Abschnitt zu den Verantwortlichkeiten der Geschäftsführung aufzunehmen.

5.3 ISA 700 (rev.) Erweiterungen des Prüfungsvermerks aufgrund der Anforderungen von § 322 HGB

- (63) Nach § 322 Abs. 2 HGB ist im Bestätigungsvermerk auf Risiken einzugehen, die den Fortbestand des Unternehmens gefährden. Da eine Abschlussprüfung ab 17.06.2016 gemäß § 317 Abs. 4a HGB keine Zusicherung über den Fortbestand des Unternehmens mehr enthält, obliegt die Redepflicht den gesetzlichen Vertretern. Diese müssen im Lagebericht ausführlich und sachgerecht über die Risiken auch für den Fortbestand des Unternehmens berichten. Der Abschlussprüfer muss zur Risikoberichterstattung der gesetzlichen Vertreter im Bestätigungsvermerk nach ISA 700 (rev.) Stellung nehmen, vgl. Tz 64.

geprüften Unternehmens oder die Effizienz oder Wirksamkeit, mit der das Leitungs- oder Verwaltungsorgan des Unternehmens dessen Geschäfte bisher geführt hat oder zukünftig führen wird.

³¹ 317(4a) Soweit nichts anderes bestimmt ist, hat die Prüfung sich nicht darauf zu erstrecken, ob der Fortbestand des geprüften Unternehmens oder die Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftsführung zugesichert werden kann.

²⁸ Vgl. Begründung zur geänderten EU-Abschlussprüferrichtlinie 2014-56, Tz. 12.

²⁹ § 322 Abs. 6: Die Beurteilung des Prüfungsergebnisses hat sich **auch** darauf zu erstrecken, ob der Lagebericht oder der Konzernlagebericht nach dem Urteil des Abschlussprüfers mit dem Jahresabschluss und gegebenenfalls mit dem Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a oder mit dem Konzernabschluss in Einklang steht.

³⁰ Vgl. Art. 25a der EU-Richtlinie 2014: Eine Abschlussprüfung ist keine Zusicherung über den künftigen Fortbestand des

5.4 ISA 570 (rev.) Ergänzungen und Hinweise im Bestätigungsvermerk

(64) Zeitgleich mit dem neuen ISA 700 (rev) wurde auch ISA 570 (Fortführung der Unternehmenstätigkeit) überarbeitet. Zur Frage des Going Concern sind für den Bestätigungsvermerk zwei Varianten zur Berichterstattung im Bestätigungsvermerk zu unterscheiden:

(a) Fall: 1: Die Annahme der Fortführung des Unternehmens für die Aufstellung des Jahresabschlusses ist angemessen, es gibt aber wesentliche Unsicherheiten für die Fortführungsannahme. Für diesen Fall von Unsicherheiten zum GC sehen die ISA zwei Untervarianten vor:

(i) Fall 1.1: Die Unsicherheiten werden im Jahresabschluss im Anhang oder im Lagebericht dargestellt: Nach ISA 570.22 (rev.) verbleibt es bei einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk, der um einen weiteren Abschnitt „Wesentliche Unsicherheiten für den Fortbestand des Unternehmens“ zu ergänzen ist.

(ii) Fall 1.2: Es fehlt im Jahresabschluss an einer ausreichenden Darstellung der Unsicherheiten: Für diesen Fall ist nach ISA 570.23 (rev.) der Bestätigungsvermerk einzuschränken. In der Begründung ist auf die Unsicherheiten zu verweisen.

Treffen die vorstehend genannten Voraussetzungen zu, dann sind die Ergänzungen des Bestätigungsvermerks nach ISA 570 (rev.) vorzunehmen. Damit werden die Verpflichtungen nach § 322 Abs. 2 HGB (Redepflicht des Abschlussprüfers durch einen Hinweis oder eine Einschränkung) erfüllt.

(b) Fall 2: Die Annahme der Fortführung des Unternehmens für die Aufstellung des Jahresabschlusses ist nicht angemessen: Für diesen Fall ist der Bestätigungsvermerk nach ISA 570.21 (rev.) zu versagen.

5.5 Formulierungsvorschläge zum Bestätigungsvermerk

(65) ISA 570 (rev.) enthält drei Formulierungsvorschläge zum Bestätigungsvermerk für die unter Tz. 66 dargestellten Varianten, die als Ergänzung zu ISA 700 (rev.) zu sehen sind.

(66) In Anlage 9 zum Fachgutachten wird ein Musterbestätigungsvermerk vorgestellt. Ebenfalls berücksichtigt wurden die notwendigen Angaben im Bestätigungsvermerk zum Lagebericht nach § 322 Abs. 6 HGB.

6 Qualitätssicherung im Rahmen der Abschlussprüfung

(67) Nach § 55b Abs. 1 WPO haben Berufsangehörige selbst Regelungen zur Qualitätssicherung zu schaffen und deren Einhaltung zu überprüfen. Das interne Qualitätssicherungssystem soll in einem angemessenen Verhältnis zum Umfang und zur Komplexität der beruflichen Tätigkeiten des Berufsangehörigen stehen.

(68) Die EU-Abschlussprüferrichtlinie 2014/56 basiert auf internationalen Prüfungsstandards und übernimmt diverse Qualitätssicherungsmaßnahmen aus ISQC 1 sowie ISA 220. Im § 55b Abs. 2 WPO wird die Übernahme der Mindestregelungen der EU-Richtlinie zur gesetzlichen Abschlussprüfung in deutsches Recht vollzogen.

(69) Für alle Abschlussprüfungen, die mit einem Bestätigungsvermerk nach ISA 700 (rev) enden, sind die Anforderungen aus Teil 4 der WP/vBP-Berufssatzung der Wirtschaftsprüferkammer nur eingeschränkt anwendbar. Grundsätzlich und primär sind die Anforderungen nach ISQC 1 sowie ISA 220 unter Beachtung von §§ 55b Abs. 2 und 3, 51b und 51c WPO als übergeordnete nationale Vorschrift zu beachten. Nur insoweit die WP/vBP-Berufssatzung bestehende gesetzliche Regelungen interpretiert, kommt eine Übernahme der Regelungen der WP/vBP-Berufssatzung in die Regelungswelt der Abschlussprüfung nach ISA in Frage.

(70) Da die Regelungen zum Qualitätssicherungssystem nach §§ 24a und 24b der EU-Abschlussprüferrichtlinie auf ISA basieren, deren Umsetzung in § 55b WPO erfolgte, sind keine wesentlichen Abweichungen zwischen ISA und den Anforderungen nach § 55b WPO festzustellen. Aus diesem Grund sind weitergehende Regelungen der Berufssatzung, wie Berichtskritik oder die auftragsbegleitende Qualitätssicherungen im Non-PIE-Bereich nicht verpflichtend.

(71) In § 55b Abs. 1 WPO wird der Small Business Act für Europa umgesetzt, der eine Deregulierung der kleinen und mittelständischen Unternehmen zum Gegenstand hat. In der Abschlussprüferrichtlinie wird deutlich zwischen gesetzlichen und freiwilligen Abschlussprüfungen unterschieden. Art. 24a Abs. 1 der EU-Richtlinie 2014/56 lässt ausdrücklich vereinfachte Anforderungen für freiwillige Abschlussprüfungen zu. § 55b Abs. 1 WPO macht für diese Abschlussprüfungen keine weiteren Vorgaben, sodass der Abschlussprüfer eine weitge-

- hende Freiheit bei der Anpassung der Regelungen an die Komplexität seiner beruflichen Tätigkeit hat.³²
- (72) Der Leitfaden der IFAC zur Qualitätssicherung für kleine und mittelgroße Praxen enthält als Anlage zwei Musterhandbücher, deren Regelungen als Vorlage vereinfachter Abläufe geeignet sind. Aus diesen Vorlagen kann ein vereinfachtes Regelwerk erstellt werden. Es wird empfohlen, nur solche Regelungen zu schaffen, die tatsächlich auch in der täglichen Praxis erforderlich sind und Anwendung finden.
- (73) § 55b Abs. 2 WPO enthält konkrete Anforderungen an ein internes Qualitätssicherungssystem bei der Durchführung gesetzlicher Abschlussprüfungen und setzt Art. 24a und 24b der EU-Abschlussprüferrichtlinie um. Auch hierbei gilt, dass die spezifischen Praxisanforderungen durch den Berufsangehörigen selbst definiert werden können, wobei die Vorgaben der internationalen Prüfungsstandards zu beachten sind.
- (74) § 55b Abs. 3 WPO regelt die Überwachung des internen Qualitätssicherungssystems durch eine jährliche Nachschau bestimmter Elemente des Qualitätssicherungssystems. Die Berufsangehörigen haben einmal jährlich ihr internes Qualitätssicherungssystem hinsichtlich der Grundsätze und Verfahren für die Abschlussprüfung, für die Fortbildung, Anleitung und Kontrolle der Mitarbeiter sowie für die Handakte zu bewerten. Diese Durchführung der Nachschau richtet sich nur an die Berufsangehörigen. Grundsätzlich gilt, dass die gesetzlichen Anforderungen zur Qualitätssicherung der Abschlussprüfung durch eine Abschlussprüfung nach ISA unter Einhaltung der Anforderungen nach ISA 220 i.V.m. ISQC 1 und § 55b WPO gegeben sind. Es bedarf deshalb keiner weiteren Vorschriften zur Qualitätssicherung außer den vorstehend genannten.
- (75) Durch die partielle Nichtanwendung von Teil 4 der WP/vBP-Berufssatzung auf Abschlussprüfungen nach ISA entfällt die Verpflichtung zur Berichtskritik, da weder ISA noch § 55b Abs. 2 WPO eine Berichtskritik vorschreiben. Hinsichtlich der Verpflichtung zur Durchführung einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherung nach ISA 220 bei der Prüfung von Unternehmen öffentlichem Interesse ist aber davon auszugehen, dass in diesen Fällen auch der Prüfungsbericht Gegenstand der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung ist.
- (76) Über die Nachschau ist ein Bericht mit Mindestangaben zu verfassen (§ 55 Abs. 3 WPO). Die Verpflichtung gilt nur für Berufsangehörige, die Prüfungen nach § 316 HGB durchführen. Die gesetzliche Verpflichtung zur Nachschau ist vom Berufsangehörigen selbst zu erfüllen. Nach der Sprachregelung der ISA wird dieser Prozess als „Monitoring“ bezeichnet. Die Regelung in § 55b Abs. 3 WPO sieht für diesen Prozess ausschließlich eine Selbstvergewisserung vor. Nach ISA gehört zum Monitoring-Prozess auch die Nachschau von durchgeführten Abschlussprüfungen, wobei in Wirtschaftsprüfungsgesellschaften mit mehreren Wirtschaftsprüfern/vereidigten Buchprüfern für jeden hauptverantwortlichen Berufsangehörigen zumindest ein Prüfungsauftrag nach § 316 HGB im Rahmen der jährlichen Nachschau in die Beurteilung des internen Qualitätssicherungssystems einzubeziehen ist. Ein zusammenfassender Bericht für die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist zulässig. Für den zusammenfassenden Bericht über die Nachschau in einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist grundsätzlich die Geschäftsführung bzw. Praxisleitung verantwortlich.³³

München, 12.03.2017
wp.net e.V. , Fachbeirat

³² Die in Anlage 3 des FGA aufgeführten Skalierungsmöglichkeiten nach ISA, die grundsätzlich auf alle Abschlussprüfungen angewendet werden können, sind in diesem Sinne auch als Leitfaden für Regelungen des internen Qualitätssicherungssystems bei wenig komplexen Abläufen zu sehen.

³³ Anlage 10 basiert auf dem IFAC-Leitfaden zur Qualitätssicherung für kleine und mittelgroße Praxen und enthält ein Muster für den Nachschaubericht. Damit wird § 55b Abs. 3 WPO erfüllt.