

# 1. Der Abschlussprüfer und die für die Überwachung Verantwortlichen

09/2021

## 1.1 Anlass/Praxisrelevanz des Themas

In den Jahren vor 2017 hatte der Abschlussprüfer außer mit den Vertretern der zu prüfenden Gesellschaft nur bei ausgewählten Rechtsformen die Pflicht zur Kommunikation mit den Überwachungsorganen.

Nach dem Vorbild der ISA wurde mit IDW PS 470 n.F. die **Pflicht des Abschlussprüfers zur Kommunikation** auf **alle Prüfungsfälle** ausgedehnt, bei denen es Personen gibt, die in irgendeiner Weise eine Überwachungsaufgabe faktisch ausüben.

KOMMUNIKATIONSPFLICHT FÜR ABSCHLUSSPRÜFER		
Überwachungsgremium/ -organ	Kommunikationspflicht	
	vor 2017	ab 2017
<b>Fall 1:</b> gesetzlich vorgeschrieben (rechtsformabhängig)	i. d. R. nach Gesetz	i. d. R. nach Gesetz
<b>Fall 2:</b> tatsächlich vorhanden	./.	Vorgabe IDW PS 470
<b>Fall 3:</b> tatsächlich nicht vorhanden	./.	./.

ABBILDUNG: 1

Abbildung 1: Kommunikationspflicht mit den für die Überwachung verantwortlichen früher/heute

## 1.2 Identifizierung/Feststellung der für die Überwachung Verantwortlichen

### 1.2.1 Überblick: Notwendigkeit zur Bestimmung des für die Überwachung Verantwortlichen

Der Abschlussprüfer ist nach den Vorgaben des IDW PS 470 n.F. verpflichtet, bei jedem Prüfungsauftrag Überlegungen über das Vorhandensein von für die Überwachungen verantwortlichen Personen anzustellen und diese zu dokumentieren.

Stand: 13.10.2023

	Feststellung von Personen mit Überwachungsfunktion	Dokumentationspflicht
Fallkonstellation Gruppe 1	ja	- Entbindung des WP im Auftragsbestätigungsschreiben - Personen in den Arbeitspapieren dokumentieren
Fallkonstellation Gruppe 2	nein	Dokumentation der Negativanzeige
Fallkonstellation Gruppe 3	fraglich	erhöhte Dokumentationspflichten für die Ermessensausübung

### 1.2.2 Keine personelle Überschneidung von Management und den für die Überwachung Verantwortlichen (Fallkonstellation Gruppe 1)

Für **bestimmte Rechtsformen** (Fall 1) oder bei bestimmten Gegebenheiten/Betriebsgrößen (Fall 2) ist es **gesetzlich vorgeschrieben**, dass neben der Geschäftsführung ein davon **unabhängiges Aufsichtsorgan gebildet** werden muss. Gesetzlich vorgeschrieben ist die Bildung beispielsweise für

- die **AG** - §§ 30, 95 ff. AktG (Fall 1)
- übrige Rechtsformen, wenn beispielsweise **§§ 1, 6 MitbestG, § 1 DrittelbG anwendbar ist** (Fall 2)

Darüber hinaus kann die Bildung eines solchen Gremiums im **Gesellschaftsvertrag** (Fall 3) verankert sein.<sup>1</sup>

**In diesen drei Fällen ist die Identifizierung der für die Überwachung Verantwortlichen unproblematisch.**

Dies ist der Fall bei der Einrichtung von einem

- **Aufsichtsrat**
- **Verwaltungsrat**
- **Prüfungsausschuss**
- **Beirat mit Überwachungsfunktion.**<sup>2</sup>

In **diesen Fällen** ist das zur Überwachung eingerichtete **Gremium** auch zugleich das „**für die Überwachung Verantwortliche Gremium**“<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Vgl. IDW PS 470 n.F. Tz. 16, A4

<sup>2</sup> Vgl. Karl Petersen in WPg 20/2018, S. 1271

<sup>3</sup> Sollte das Gremium nicht nach § 52 GmbHG abgedungen sein, vgl. weitere Ausführungen

### 1.2.3 Einheitlichkeit des Managements und der für die Überwachung Verantwortlichen (Fallkonstellation Gruppe 2)

**Die drei Fälle: Unproblematisch** ist die Bestimmung der für die Überwachung Verantwortlichen in den **Fällen**, in denen **sowohl die Geschäftsführungsfunktion als auch die Überwachungsfunktion** von nur **einem Gremium, u. U. sogar nur einer Person** ausgeübt werden. Beispiele dafür sind:

- eine **OHG**, an der **nur natürliche Personen beteiligt** sind, die wiederum **alle zur Geschäftsführung befugt** sind
- eine **Ein-Mann-GmbH**, bei der der **Alleingesellschafter** auch der **Geschäftsführer** ist.

In diesen Fällen sind die Geschäftsführer insgesamt die für die Überwachung Verantwortlichen.<sup>4</sup>

### 1.2.4 Notwendigkeit einer Einzelfallentscheidung (Fallkonstellation Gruppe 3)

In **allen anderen Fällen**, müssen im Rahmen einer genauen umfassenden Einzelfallprüfung **die für die Überwachung Verantwortlichen identifiziert werden**. Die Beurteilung, wie das beispielsweise bei einer

- GmbH oder
- GmbH & Co. KG

**ohne ein ausdrücklich eingerichtetes entsprechendes Gremium der Fall ist**, liegt dann im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers.

**Mögliche** Gruppen wären beispielsweise

- die **gesamte Geschäftsführung**
- das Organ „**Gesellschafterversammlung**“.<sup>5</sup>

Konkrete Anhaltspunkte in der Praxis für eine Beteiligung können dabei sein:

- **Wer genehmigt** unterjährig **wichtige Geschäftsvorfälle**?
- **Wie** ist die Genehmigung im Gesellschaftsvertrag bzw. der Geschäftsordnung **geregelt**?
- **Wer** wirkt an **strategischen Entscheidungen** mit?
- **Wer kontrolliert** regelmäßig die **Rechnungslegung** oder das **IKS**?
- **Wer genehmigt** oder **stellt den Jahresabschluss fest**?

<sup>4</sup> Vgl. IDW PS 470 n.F., Tz. 16, A4

<sup>5</sup> Vgl. FN 3

- **Wer** übt **maßgeblichen Einfluss** auf die **Auswahl des Abschlussprüfers** aus?

Es kommt wie immer auf die **Umstände des Einzelfalls** an.<sup>6</sup> So ist es auch denkbar, dass der **Insolvenzverwalter**, ein **Treuhänder** oder eine **Gläubigerversammlung für die Überwachung verantwortlich** ist.<sup>7</sup>

## 1.2.5 Zusammenfassung

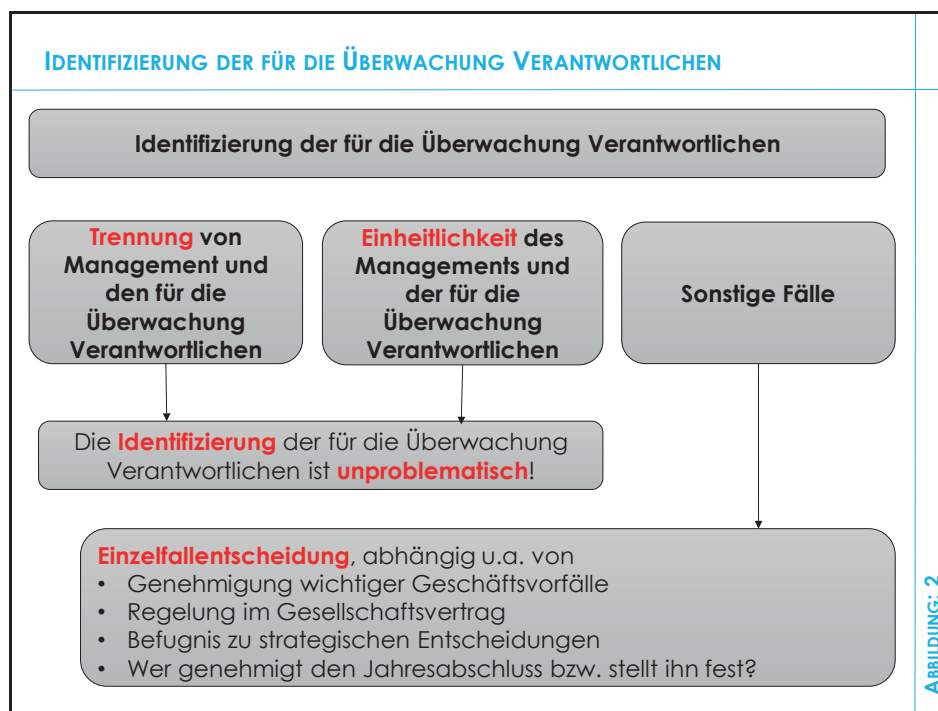


Abbildung 2: Identifizierung der für die Überwachung Verantwortlichen

## 1.3 Durchführung der Kommunikation

### 1.3.1 Die für die Überwachung Verantwortlichen bestehen aus einer Gruppe von Personen

In fast allen der vorgenannten Fälle ist es denkbar, dass eine **gemeinsame Verantwortung durch mehrere Personen** ausgeübt wird.

#### Regelfall: Ein Ansprechpartner

In den Fällen muss der **Abschlussprüfer entscheiden, ob** er **nur mit einem oder einzelnen** aus der Gruppe kommuniziert. Denk-

<sup>6</sup> Vgl. Karl Petersen in WPg 20/2018, S.- 1271 f.

<sup>7</sup> Vgl. IDW PS 470 n.F., Tz. 16, A5

bar wäre das z. B. mit dem **Vorsitzenden des Aufsichtsrats** oder dem **Prüfungsausschuss**.

### Ausnahmefall: Ganze Gruppe als Ansprechpartner

Wird die **Kommunikation so eingegrenzt**, muss sich der **Abschlussprüfer** aber **vergewissern**, ob er sich **unter bestimmten Umständen auch an die ganze Gruppe** wenden muss.

Bei der Entscheidung hat er beispielsweise zu **berücksichtigen**

- die **Art des zu kommunizierenden Sachverhalts**
- relevante **gesetzliche oder andere Anforderungen**.

Darüber hinaus kann **vereinbart** werden, dass der Abschlussprüfer beispielsweise

- zur **regelmäßigen Teilnahme** an **Aufsichtsratssitzungen** eingeladen wird  
oder
- sich **mindestens einmal pro Jahr** mit dem **Aufsichtsratsvorsitzenden trifft**.<sup>8</sup>

## 1.3.2 Form der Kommunikation

Über **Form, Inhalt und Zeitpunkte** der **Kommunikation** sollte sich der Abschlussprüfer **im Voraus** mit den für die Überwachung Verantwortlichen **abstimmen**.

Dabei sind **bedeutsame Sachverhalte**, wie z. B. auch die **Unabhängigkeit schriftlich zu kommunizieren**. Das gilt auch für **wichtige Feststellungen aus der Rechnungslegung**, wenn das geboten ist.

**Ansonsten** kann die **Kommunikation formfrei** vorgenommen werden.

Wenn die **Kommunikation** nur **in geringem Umfang** vorgenommen wird, kann diese **beispielsweise auch über Fragebögen** erfolgen, die an die jeweiligen Mitglieder der für die Überwachung Verantwortlichen verschickt werden. Das **bietet sich auch an**, wenn das **Gremium z. B. zerstritten** ist.

Die **Kommunikation** muss immer **zeitgerecht** vorgenommen werden. **Wann** das genau ist, **hängt vom jeweiligen Sachverhalt** ab.<sup>9</sup>

<sup>8</sup> Vgl. IDW PS 470 n.F., Tz. 17, A10ff

<sup>9</sup> Vgl. Karl Petersen in WPg 20/2018, S. 1272 f.

### 1.3.3 Inhalt der Kommunikation

Der Abschlussprüfer **hat** die folgenden **Sachverhalte zu kommunizieren**:

1. **Verantwortung des Abschlussprüfers** über die **Prüfung** und die **Abgabe eines Urteils** und **dass dieses die Geschäftsführung und die für die Überwachung Verantwortlichen nicht von deren eigener Verantwortung befreit (zu Beginn der Prüfung)**
2. bei PIE-Unternehmen über **ihre eigene Unabhängigkeit und die des Prüfungsteams**<sup>10</sup> **(zu Beginn der Prüfung)**
3. den **geplanten Umfang und den zeitlichen Ablauf** der Abschlussprüfung **(zu Beginn der Prüfung)**
4. **bedeutsame Feststellungen** aus der Abschlussprüfung **(ggf. während der Prüfung)**
5. Über eine **beabsichtigte Modifikation** des Prüfungsurteils (Hinweis, Einschätzung, etc.) mit Formulierungsvorschlag **(vor Abschluss der Prüfung)**
6. **mündliche Berichterstattung** an den Aufsichtsrat gemäß **§ 171 Abs. 1 Satz 2 und 3 AktG (vor Abschluss der Prüfung)**

## 1.4 Auftragsbestätigungsschreiben

### 1.4.1 Bestellung des Abschlussprüfers

Es ist in besonderer Weise auf den korrekten Adressaten des Auftragsbestätigungsschreibens zu achten.

Sofern ein **Aufsichtsrat** oder ein **vergleichbares Organ** existiert, ist dieser/-s **in der Regel auch für die Beauftragung des Abschlussprüfers zuständig**. Folglich ist auch das **Auftragsbestätigungsschreiben** dann beispielsweise an **den Aufsichtsrat zu adressieren**.

<sup>10</sup> Vgl. IDW PS 470 n.F., Tz. 19 ff.

WAHL UND BEAUFTRAGUNG DES ABSCHLUSSPRÜFERS		
Gesellschaftsform	Wahl	Beauftragung
AG	<b>Aufsichtsrat</b> schlägt vor, Hauptversammlung wählt	<b>Aufsichtsrat</b>
GmbH	die <b>Gesellschafterversammlung</b> , außer Gesellschaftsvertrag bestimmt etwas anderes	<b>Geschäftsführung</b> , außer Gesetz oder Gesellschaftsvertrag bestimmen Aufsichtsrat oder Beirat
Personengesellschaft i.S. von § 264a HGB	die <b>Gesellschafterversammlung</b> , außer Gesellschaftsvertrag bestimmt etwas anderes	<b>Vertretungsberechtigte persönlich haftende Gesellschafter</b> , außer Gesellschaftsvertrag bestimmt etwas anderes
Einzelkaufmann i. S. § 1 PublG	<b>Einzelkaufmann</b>	<b>Einzelkaufmann</b>
Andere Rechtsformen i.S. § 1 PublG	<b>Aufsichtsrat</b> , sofern nichts anderes geregelt	<b>Gesetzlicher Vertreter</b> , wenn kein Aufsichtsrat existiert

ABBILDUNG: 3

Abbildung 3: Übersicht über die Wahl und Beauftragung des Abschlussprüfers der wichtigsten Gesellschaftsformen<sup>11</sup>

### 1.4.2 Inhalt

Sowohl **IDW PS 220** als auch **ISA [DE] 210** enthalten eine Reihe von **Sachverhalten**, die **üblicherweise im Auftragsbestätigungsschreiben geregelt** werden.

**ISA [DE] 210** enthält im Übrigen in **Anlage 1 ein Muster eines Auftragsbestätigungsschreibens**, das aber gemäß D.A26.2 **nicht unangepasst angewendet werden darf**.

Darüber hinaus wird in **einzelnen anderen Prüfungsstandards die Verpflichtung zur Kommunikation oder sonstige Vereinbarungen** begründet. Bei solchen Sachverhalten **bietet es sich an**, diese **ebenfalls im Auftragsbestätigungsschreiben zu regeln**. Damit wird **auch** gleichzeitig die **Regelung eindeutig dokumentiert**.

<sup>11</sup> Vgl. Kossakowski und Löffler in WP Praxis 10/2019, S. 278

### 1.4.3 Zwingende Festlegung des Überwachungsverantwortlichen

So wird beispielsweise in **IDW PS 470 n.F.** gefordert, dass der Abschlussprüfer **einen oder mehrere zur Überwachung Verantwortliche zu identifizieren hat** und **festlegen muss, mit wem er kommunizieren wird.**

Es sind Fälle denkbar, dass die für **die Überwachung Verantwortlichen nicht mit dem Auftraggeber identisch** sind.

Dies könnte beispielsweise der Fall sein bei **einer GmbH ohne einen Aufsichtsrat oder Beirat**. Ist der **für die Überwachung Verantwortliche nicht der Geschäftsführer** kann es **unter Umständen zu Problemen** hinsichtlich der **Verschwiegenheit** kommen.

**Praxishinweis:** Insgesamt bietet sich **zur Vermeidung von Konflikten bei der Verschwiegenheit** an, die **folgende Formulierung** in das **Auftragsbestätigungsschreiben** aufzunehmen:<sup>12</sup>



PRAXISBEISPIEL ZUR REGELUNG DER KOMMUNIKATION MIT DEN FÜR DIE ÜBERWACHUNG VERANTWORTLICHEN IM AUFTRAGSBESTÄTIGUNGSSCHREIBEN	
<p>... Wir werden im Rahmen unserer Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts mit den <b>für die Überwachung Verantwortlichen</b> der Gesellschaft XY GmbH (AG, GmbH &amp; Co. KG,...) <b>Sachverhalte</b>, wie den Umfang und die zeitliche Planung der Prüfung, identifizierte wesentliche Risiken und wichtige Prüfungsfeststellungen <b>kommunizieren und erörtern</b>. Identifizierte wesentliche Risiken und wichtige Prüfungsfeststellungen <b>umfassen auch bedeutsame Probleme oder Mängel am internen Kontrollsystem</b>. <b>Aufsichtsorgan</b> der Gesellschaft ist die <b>Gesellschafterversammlung</b> (der Aufsichtsrat, der Vorstand, die Geschäftsführung...).</p> <p>Wir haben mit Ihnen <b>vereinbart</b>, dass <b>Herr/Frau AB</b> unser/e <b>Hauptansprechpartner/in</b> im Aufsichtsorgan sein wird. <b>Sie entbinden uns für diese Kommunikation in vollem Umfang von unserer Verschwiegenheitsverpflichtung. ...</b></p>	<b>ABBILDUNG: 4</b>

Abbildung 4: Praxisbeispiel zur Regelung der Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen

<sup>12</sup> Vgl. Kossakowski und Löffler in WP Praxis 10/2019, S. 279 f.



## 1.5 NEU: Mitteilung von Mängeln im IKS an die für die Überwachung Verantwortlichen

### 1.5.1 Adressat

**Adressat** für den Abschlussprüfer **bezüglich der identifizierten bedeutsamen Mängel** sind **die für die Überwachung Verantwortlichen**. Der **Abschlussprüfer muss diesen** sämtliche im Rahmen der Prüfungstätigkeit **entdeckten Mängel schriftlich mitteilen**.<sup>13</sup>

#### 1.5.1.1 Regelfall: Mitteilung an Geschäftsführung

Die **Geschäftsführung sollte** zudem **vom Abschlussprüfer** darüber **informiert werden, dass und welche Mängel** er den für die Überwachung Verantwortlichen **mitteilen wird**.

#### 1.5.1.2 Sonderfall: Keine Mitteilung an die Geschäftsleitung

Dieses **entfällt** natürlich, wenn der **identifizierte bedeutsame Mangel die Integrität des Managements in Frage stellt**.<sup>14</sup>

### 1.5.2 Bedeutsamkeit des Mangels

Basis für die **Beurteilung der Bedeutsamkeit eines Mangels** ist die bislang durchgeführte Prüfungstätigkeit.

Der IDW PS 475 definiert einen **bedeutsamen Mangel** im IKS wie folgt:

„Ein **Mangel** oder eine **Kombination von Mängeln** im IKS, der bzw. die **nach pflichtgemäßem Ermessen des Abschlussprüfers** von **ausreichender Bedeutung** ist bzw. sind, um die **Aufmerksamkeit der für die Überwachung Verantwortlichen zu verdienen**.“<sup>15</sup>

**Anlass** für solche bedeutsamen Mängel können die nachfolgenden Kriterien sein:

- **Kriterium 1: Wahrscheinlichkeit, dass ein Mangel zu wesentlichen falschen Darstellungen in zukünftigen Abschlüssen führen kann**
  - **ein Fehler** aufgrund dieses Mangels **wurde aktuell nicht identifiziert**

<sup>13</sup> Vgl. Prof. Dr. Heeb in WP Praxis 3/2020, S. 77

<sup>14</sup> Vgl. IDW PS 475 Tz. A17

<sup>15</sup> Vgl. IDW PS 475, Tz. 10b

- aufgrund der **Wahrscheinlichkeit und des Ausmaßes des Mangels** besteht jedoch die **Gefahr**, dass es **zu wesentlichen falschen Darstellungen** kommen wird
- **Kriterium 2: Komplexität oder Umfang**, in dem bei Posten mit geschätzten Werten gearbeitet werden muss
- **Kriterium 3: Anfälligkeit** von bestimmten Vermögensgegenständen oder Schulden **für Verlust oder dolose Handlungen**
- **Kriterium 4: Besondere Bedeutung von Kontrollen** für diesen bestimmten Prozess der Rechnungslegung
  - allgemeine **Überwachung**
  - Kontrollen zur **Überwachung oder Aufdeckung von dolosen Handlungen**
  - Kontrollen zu **Geschäften mit nahestehenden Personen**
  - Kontrollen über **bedeutsame Vorgänge außerhalb des gewöhnlichen Geschäftsverlaufs**<sup>16</sup>

### 1.5.3 Vorliegen einer Vielzahl von Mängeln

Liegen eine **Vielzahl von „kleineren“ Mängeln im IKS** vor, muss der Abschlussprüfer **abwägen**, ob es sich in der **Summe um einen bedeutsamen Mangel** handelt.

Die Summe vieler Einzelmängel kann **insbesondere dann** zu einem bedeutsamen Mangel führen, wenn

- sich die **Mängel auf dieselben Kontensalden oder auf identische Angaben beziehen**
- diese **relevante Aussagen des IKS betreffen**.

Wird ein Posten, beispielsweise die **Forderungen aus Lieferungen und Leistungen** auf verschiedenen Stufen, ggf. durch verschiedene Personen, mittels **mehrerer Kontrollen geprüft**, führt nur die **Kombination von Mängeln zu einem bedeutsamen Mangel**, über den das Aufsichtsorgan zu informieren ist.<sup>17</sup>

### 1.5.4 Zeitpunkt der Mitteilung

Der **Zeitpunkt** der **notwendigen Mitteilung** hängt von der **Art des Mangels** ab.

Hierbei ist von **besonderer Bedeutung**, **ob die Mitteilung** besonders **bedeutsam bei der Erfüllung der Überwachungsaufgaben** angesehen wird.

<sup>16</sup> Vgl. IDW PS 475, Tz. A6

<sup>17</sup> Vgl. Prof. Dr. Heeb in WP Praxis 3/2020, S. 77 f.

Ggf. **empfiehlt** sich eine **mündliche Vorabmitteilung**, sodass **zeitnah Maßnahmen mit dem Ziel ergriffen werden** können, die **Gefahr von wesentlichen falschen Darstellungen zu minimieren**.<sup>18</sup>

### 1.5.5 Detaillierungsgrad der Mitteilung

Wie **detailliert** die Mitteilung auszusehen hat, liegt **im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers**. Bedeutsame **Faktoren** zur Beurteilung sind dabei insbesondere:

- **Art, Größe und Komplexität** des geprüften **Unternehmens**
- **Art des identifizierten Mangels**
- **Struktur der im Unternehmen eingerichteten Überwachung**
- **gesetzliche oder weitere Anforderungen** an die Kommunikation<sup>19</sup>

### 1.5.6 Mitteilungspflicht

#### 1.5.6.1 Regelfall: „Neuer Mangel“

Die **Pflicht, schriftlich den für die Überwachung Verantwortlichen zu berichten**, **entfällt nicht**, wenn der Abschlussprüfer die **bekanntem Mängel bereits mündlich vorab mitgeteilt hat**.<sup>20</sup>

#### 1.5.6.2 Ausnahmefall: Nicht beseitigter Mangel

Auch eine **Mitteilung, die im Rahmen der Vorjahresabschlussprüfung** bereits vorgenommen worden ist, **bewahrt nicht davor, dass, sofern der Mangel noch besteht**, wieder darauf hingewiesen wird. In diesem Fall muss der **Abschlussprüfer darüber hinaus** das Management und die für die Überwachung Verantwortlichen **befragen, warum der bedeutsame Mangel immer noch besteht**.

In der **Nichtbehebung des im Vorjahr erkannten bedeutsamen Mangels** kann ein **weiterer bedeutsamer Mangel** liegen.<sup>21</sup>

### 1.5.7 Exkurs: Mitteilung von Mängeln an das Management

Neben den für die Überwachung Verantwortlichen sind **Mängel im IKS** auch **an das Management** weiterzuleiten.



<sup>18</sup> Vgl. Prof. Dr. Heeb in WP Praxis 3/2020, S. 78

<sup>19</sup> Vgl. Prof. Dr. Heeb in WP Praxis 3/2020, S. 78

<sup>20</sup> Vgl. IDW PS 475, Tz. A11

<sup>21</sup> Vgl. Prof. Dr. Heeb in WP Praxis 3/2020, S. 78

Das Management bedeutet hier eine **angemessene Managementebene**. Das ist regelmäßig die Ebene, die die **Verantwortung und Befugnis** hat, die **gemeldeten Mängel zu beurteilen** und Maßnahmen zu ergreifen, um **Abhilfe zu schaffen**.

Die Mitteilung hat ebenfalls **zeitnah** zu erfolgen und auch **schriftlich**, wenn die **Mängel wesentlich** sind.

**Sonstige Mängel im IKS** sind **der angemessenen Managementebene im jeweiligen Geschäftsbereich** mitzuteilen.

Hier genügt auch eine **mündliche Mitteilung**.

**Unwesentlicher Mangel: „1x gesagt reicht aus“**

Auch die **Wiederholung von unwesentlichen Mängeln des IKS aus der Vorjahresprüfung** muss grundsätzlich nicht erfolgen.

Eine **Wiederholung** dieser Mängel ist **allerdings angebracht**, wenn sich die **Zusammensetzung des Managements gegenüber dem Vorjahr geändert** hat.<sup>22</sup>

### 1.5.8 Inhalt der schriftlichen Mitteilung über bedeutsame Mängel im IKS

In Tz. 15 des IDW PS 475 ist geregelt, **wie** die **schriftliche Mitteilung auszusehen** hat. Diese umfasst demnach:

1. **Beschreibung der Mängel**
2. **Erläuterung möglicher Auswirkungen**
3. zum **Verständnis der Informationen ausreichende Erläuterungen**
  - a) **Zweck der Abschlussprüfung**
  - b) **Würdigung** des für **die Aufstellung des Abschlusses relevanten IKS**, aber **kein Prüfungsurteil zu dessen Wirksamkeit**
  - c) **nur solche Mängel**, die **während der Prüfung identifiziert** wurden
  - d) **Klarstellung**, dass diese Mängel **aus der Sicht des Abschlussprüfers so wichtig** sind, dass sie **hier genannt** werden<sup>23</sup>

<sup>22</sup> Vgl. Prof. Dr. Heeb in WP Praxis 3/2020, S. 78 f.

<sup>23</sup> Vgl. IDW PS 475, Tz. 15

**Außerdem** können die **folgenden Hinweise** aufgenommen werden:

4. ggf. **weitere und umfangreich durchgeführte Prüfungshandlungen** hätten dazu führen können,
  - a) dass **weitere Mängel identifiziert** worden wären
  - b) dass über **einige Mängel nicht hätte berichtet werden müssen**
5. genannte Mängel nur **für die Zwecke der für die Überwachung Verantwortlichen genannt** sind und für andere Zwecke nicht geeignet sind.

Eine Zusammenfassung der **Mängel in Gruppen ist möglich**, eine **Quantifizierung der Mängel ist nicht nötig**.

Es ist auch denkbar, dass der **Abschlussprüfer Maßnahmen zur Mängelbeseitigung mit aufnimmt**.<sup>24</sup>

### 1.5.9 Prüfungsbericht

Die **Mitteilungen nach IDW PS 475 befreien** den Abschlussprüfer **nicht von der Pflicht**, über die **Mängel im Prüfungsbericht gemäß IDW PS 450 n.F. zu berichten**. Wichtig ist dabei noch die Feststellung, dass die **Berichterstattung in beiden Fällen in Einklang miteinander stehen müssen. Sie dürfen sich nicht widersprechen**.<sup>25</sup>

Bestenfalls werden vollständig oder in Teilen übereinstimmende Textformulierung gewählt.

## 1.6 Vollständigkeitserklärung

### 1.6.1 Anforderungen an den gesetzlichen Vertreter

In **IDW PS 303 n.F.** hat das IDW die

#### **Erklärungen der gesetzlichen Vertreter gegenüber dem Abschlussprüfer**

**geregelt**. In diesem Standard wurden auch die Vorgaben des ISA [DE] 580 berücksichtigt.

Darin wird auf die **vom IDW entwickelten Muster und Module für die von ihm entwickelten Vollständigkeitserklärungen** verwiesen.

<sup>24</sup> Vgl. Prof. Dr. Heeb in WP Praxis 3/2020, S. 79 f.

<sup>25</sup> Vgl. Prof. Dr. Heeb in WP Praxis 3/2020, S. 80

Diese hat der **Abschlussprüfer zusammen** mit einer **Liste der nicht korrigierten Prüfungsdifferenzen vom gesetzlichen Vertreter eines Unternehmens einzuholen**. Der **gesetzliche Vertreter** muss darin **bestätigen**, dass die **nicht korrigierten Prüfungsdifferenzen und auch nicht korrigierte Angaben** im Anhang und/oder Lagebericht **einzelnd und auch insgesamt unwesentlich** sind.<sup>26</sup>

### 1.6.2 Anforderungen an die für die Überwachung Verantwortlichen

Die **für die Überwachung Verantwortlichen haben keine Vollständigkeitserklärung abzugeben**. Der **Abschlussprüfer muss** mit ihnen aber folgendes kommunizieren:

- die **nicht korrigierten falschen Angaben**
- die **Auswirkungen**, die die **nicht korrigierten falschen Angaben einzeln oder insgesamt auf das Prüfungsurteil haben können**

**Ziel der Information:** Die für die **Überwachung Verantwortlichen Personen** sollen **Gelegenheit** haben, eine rechtzeitige **Korrektur durch die gesetzlichen Vertreter zu veranlassen**.

#### 1.6.2.1 Fall 1: Wesentliche nicht korrigierte Mängel

Liegen **wesentliche nicht korrigierte falsche Angaben** vor, **muss** der **Abschlussprüfer diese** den **für die Überwachung Verantwortlichen einzeln benennen**.

#### 1.6.2.2 Fall 2: Keine wesentlichen nicht korrigierten Mängel

**Ansonsten** können sie **auch zusammengefasst kommuniziert** werden. Das bedeutet dann, dass **die Anzahl und die Gesamtauswirkung** auf die Rechnungslegung **kommuniziert werden müssen**.

Anders als die gesetzlichen Vertreter muss **den für die Überwachung Verantwortlichen keine Liste** mit den **nicht korrigierten Prüfungsdifferenzen** vorgelegt werden.<sup>27</sup>

<sup>26</sup> Vgl. IDW PW 303 n.F., Tz. 28

<sup>27</sup> Vgl. IDW PS 250 n.F., Tz. 31



## 1.7 Auswirkungen auf den Prüfungsbericht

### 1.7.1 Sonderfall 1: PIE-Unternehmen

Die EU-Abschlussprüferverordnung Nr. 537/2014 (EU-APrVO) hat **zahlreiche Änderungen im Prüfungsbericht** zur Folge. Diese betreffen die **Berichterstattung über die Prüfung von sog. PIE-Unternehmen**.

Es ergeben sich aus der **EU-APrVO** die zusätzlichen **Berichtspflichten** in Form einer **Beschreibung der Kommunikation mit dem Aufsichts- und Exekutivorgan**.

Bei der Beschreibung der Kommunikation mit den Gremien sind die **folgenden Angaben zu machen**

#### 1. explizite Nennung der Zeitpunkte der Treffen von Abschlussprüfer und den Gremien

Die Ausführungen dazu sind in dem **Absatz „Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung“** oder in einem **gesonderten Absatz** zu machen. Hier ist auch denkbar, dass die **Angaben tabellarisch in einer Anlage** zu dem **Prüfungsbericht** gemacht werden, auf **die im Bericht selbst verwiesen wird**.

Die **Kommunikation** kann **mündlich oder schriftlich** erfolgen. Bei **persönlichen Treffen** ist allerdings zu beachten, dass hier **die jeweiligen Daten im Bericht genannt werden müssen**.

#### 2. Angaben zur Kommunikation mit den Aufsichtsgremien unter Berücksichtigung der Aufgabenstellung der für die Überwachung Verantwortlichen.<sup>28</sup>

### 1.7.2 Sonderfall 2: Fehlendes Aufsichtsorgan trotz gesetzlicher Verpflichtung

**Gesetzlich festgelegt ist vorrangig** die Einrichtung eines **Aufsichtsrats** für die **AG bzw. die KGaA**. Aber auch andere Unternehmensformen können dazu verpflichtet werden, und zwar z.B. dann, wenn sie **als GmbH** unter **§ 1 Abs. 1 Nr. 3 DrittelbG** fallen.

**§ 1 Abs. 1 Nr. 3 DrittelbG** besagt:

*„Die Arbeitnehmer haben ein Mitbestimmungsrecht im Aufsichtsrat nach Maßgabe dieses Gesetzes in...*

3. **einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung** mit in der Regel **mehr als 500 Arbeitnehmern**. Die Gesellschaft hat einen **Aufsichtsrat zu bilden**; seine Zusammensetzung sowie

<sup>28</sup> Vgl. Dr. Schmidt/Deicke in WPG 20/2018. S. 1268

seine Rechte und Pflichten bestimmen sich nach § 90 Abs. 3, 4, 5 Satz 1 und 2, nach den §§ 95 bis 114, 116, 118 Abs. 3, § 125 Abs. 3 und 4 und nach den §§ 170, 171, 268 Abs. 2 des Aktiengesetzes;“

Der **Aufsichtsrat** muss dann **zu einem Drittel aus Arbeitnehmer bestehen**.



**Fehlt ein Aufsichtsrat in solchen Unternehmen**, hat der **Abschlussprüfer** darüber **im Rahmen des § 321 Abs. 1 Satz HGB zu berichten**.

Er muss dort über **schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter gegen geltende Gesetze berichten**.

Schon alleine **aufgrund der Kontroll- und Überwachungsfunktion** des Aufsichtsrates kommt dem **Fehlen des Aufsichtsrates eine grundlegende Bedeutung** zu. Der Abschlussprüfer hat **daher über das Fehlen eines Aufsichtsrates zu berichten**.<sup>29</sup>



## 1.8 Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk

### 1.8.1 Beschreibung der Verantwortung eines Aufsichtsgremiums im Bestätigungsvermerk

**Position 1: bei der Beschreibung der Verantwortung des gesetzlichen Vertreters für die Aufstellung des Jahresabschlusses und des Lageberichts**

Im **Bestätigungsvermerk** ist die **Verantwortung der gesetzlichen Vertreter für die Aufstellung des Abschlusses** und des Lageberichts zu beschreiben. Gemäß **IDW PS 400 n.F. Tz. 55** sind jedoch ebenfalls **die für die Überwachung des Rechnungslegungsprozesses zur Aufstellung des Abschlusses Verantwortlichen gemäß IDW PS 470 n.F. aufzunehmen**, wenn es sich um

- ein gesetzliches Aufsichtsgremium
  - oder
  - ein **diesem nachgebildetes Aufsichtsgremium**
- handelt.<sup>30</sup>

<sup>29</sup> Vgl. Prof. Dr. Hanke in WP Praxis 11/2019, S. 332

<sup>30</sup> Vgl. IDW PS 400 n.F., Tz. 55



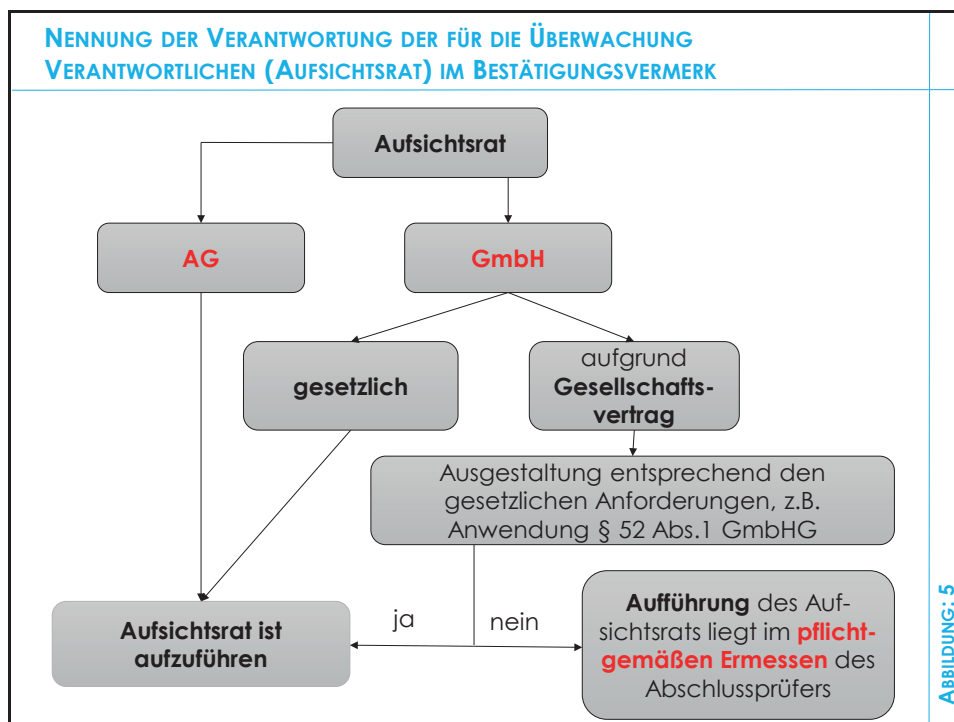


Abbildung 5: Nennung der Verantwortung des Aufsichtsrats im Bestätigungsvermerk

### § 52 Abs. 1 GmbHG besagt:

„Ist **nach dem Gesellschaftsvertrag** ein **Aufsichtsrat** zu bestellen, so **sind** § 90 Abs. 3, 4, 5 Satz 1 und 2, § 95 Satz 1, § 100 Abs. 1 und 2 Nr. 2 und Abs. 5, § 101 Abs. 1 Satz 1, § 103 Abs. 1 Satz 1 und 2, §§ 105, 107 Absatz 3 Satz 2 und 3 und Absatz 4, §§ 110 bis 114, 116 des Aktiengesetzes in Verbindung mit § 93 Abs. 1 und 2 Satz 1 und 2 des Aktiengesetzes, § 124 Abs. 3 Satz 2, §§ 170, 171, 394 und 395 des Aktiengesetzes entsprechend **anzuwenden, soweit nicht im Gesellschaftsvertrag ein anderes bestimmt ist.**“

Ist dieser Paragraph im **Gesellschaftsvertrag** einer **GmbH abbedungen**, sind die folgenden Unterlagen für die **Beurteilung des Abschlussprüfers, ob der Aufsichtsrat zu nennen ist**, heranzuziehen:

- **Gesellschaftsvertrag**
- **Sitzungsprotokolle**
- **Gespräche** mit der Geschäftsführung und dem Aufsichtsrat

**Position 2: bei der Beschreibung der Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts**

**Wichtig** ist aber die **Abgrenzung** zu dem Passus, in dem die Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Jahresabschlusses und ggf. des Lageberichts im Bestätigungsvermerk beschrieben wird.<sup>31</sup>



**Auch hier werden die für die Überwachung Verantwortlichen genannt!** Hier geht es darum, dass der Abschlussprüfer diesen unter anderem den geplanten Umfang sowie die zeitliche Planung der Abschlussprüfung mitteilen muss.

Dieser **Passus ist auf jeden Fall in den Bestätigungsvermerk aufzunehmen**, da der **Abschlussprüfer immer verpflichtet ist, die für die Überwachung Verantwortlichen zu identifizieren**. Dabei ist es unerheblich, ob ein Aufsichtsrat eingerichtet ist oder nicht.

„Die für die **Überwachung Verantwortlichen**“ können auch **nur aus einer Person** bestehen. Dann **kann der Passus im Bestätigungsvermerk angepasst werden**: aus dem

- „... wir erörtern mit **den** für die Überwachung Verantwortlichen ...“

wird dann ein

- „... wir erörtern mit **dem** für die Überwachung Verantwortlichen ...“.

Der oder die für die **Überwachung Verantwortlichen** sind im Bestätigungsvermerk jedoch **nicht konkret zu nennen**.<sup>32</sup>



## 1.8.2 Sonderfall 1: Fehlendes Aufsichtsorgan trotz gesetzlicher Verpflichtung

Die **fehlende Errichtung** eines **Aufsichtsrats** als **Verstoß** gegen **§ 1 Abs. 1 Nr. 3 DrittelbG** hat neben **Auswirkungen** auf den **Prüfungsbericht** auch Auswirkungen auf den **Bestätigungsvermerk**.

Die Auswirkungen sind allerdings **nicht so gravierend**, dass sie eine **Modifikation des Bestätigungsvermerks nach sich ziehen**.

### 1.8.2.1 Auswirkung Bestätigungsvermerk – Position 1:

Zu beachten ist allerdings, dass der **Bezug auf den Aufsichtsrat bei der Beschreibung** „der Verantwortung der gesetzlichen Vertreter **und des Aufsichtsrates**“ zu **streichen ist**. Dasselbe betrifft **auch die Passage innerhalb dieser Beschreibung**.

<sup>31</sup> Vgl. IDW PS 400 n.F., Tz. 62 a

<sup>32</sup> Vgl. IDW Life 12.2019, S 779 f.

### 1.8.2.2 Auswirkung Bestätigungsvermerk – Position 2:

**Aber Vorsicht:** Bei der **Beschreibung der Verantwortung des Abschlussprüfers darf der folgende Passus keinesfalls gestrichen** werden:



„... mit den für die Überwachung Verantwortlichen unter anderem den geplanten Umfang und die Zeitplanung der Prüfung sowie bedeutsame Prüfungsfeststellungen, einschließlich etwaiger Mängel des internen Kontrollsystems...“

Die **Begründung** dafür liegt in der Tatsache, dass **jedes Unternehmen eine Person bzw. Personen hat, der/die für die Überwachung verantwortlich ist/sind**.<sup>33</sup>

### 1.8.3 Sonderfall 2: Berücksichtigung der für die Überwachung Verantwortlichen bei der Modifikation des Bestätigungsvermerks

Schließlich muss der **Abschlussprüfer** bei einer **notwendigen Modifizierung des Bestätigungsvermerks** den **Wortlaut der geplanten Modifizierung** mit den für die Überwachung Verantwortlichen erörtern.

Damit kann der **Abschlussprüfer**

- die **Gründe oder Umstände darlegen, die zu der geplanten Modifizierung geführt haben**
- darauf **hinwirken**, mit den für die **Überwachung Verantwortlichen Einigung über die Tatsachen zu erreichen**, die dem Sachverhalt, der zu der geplanten Modifizierung führt, zugrunde liegen,
- oder **die Sachverhalte zu bestätigen**, die zwischen den gesetzlichen Vertretern und ihm strittig sind

Auf der anderen Seite können **die für die Überwachung Verantwortlichen dem Abschlussprüfer** in Rahmen der gegenwärtigen Kommunikation ggf. **weitere Informationen und Erläuterungen** zu dem Tatbestand geben, der zu der geplanten Modifizierung führt.<sup>34</sup>

<sup>33</sup> Vgl. Prof. Dr. Hanke in WP Praxis 11/2019, S. 332

<sup>34</sup> Vgl. IDW PS 405, Tz. 57, A27