

Friedrich-Alexander- Universität Erlangen Nürnberg
Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Fakultät

LEHRSTUHL FÜR PRÜFUNGSWESEN

Professor Dr. V.H. Peemöller

Seminararbeit

Zum Seminar im SS 2001

„Ausgewählte Fragen der Rechnungslegung und Prüfung nach IAS bzw. ISA“

Thema:

Berichterstattung im Rahmen der Abschlussprüfung
- Vergleich der deutschen Standards mit den ISA -

Bearbeiter: Tibor Abel

Betreuer: Dipl.-Kfm. Thomas Geiger

Vortragstermin: 11.07.2001

Inhaltsverzeichnis

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	1
1 EINLEITUNG	2
2 HAUPTTEIL	3
2.1 BERICHTERSTATTUNG	3
2.1.1 Zielsetzung der Berichterstattung	4
2.1.2 Adressaten der Berichterstattung	5
2.2 VERLAUTBARUNGEN DES IFAC	5
2.2.1 ISA 260.....	5
2.2.2 ISA 700.....	6
2.3 VERLAUTBARUNGEN DES IDW	7
2.3.1 IDW PS 450.....	8
2.3.2 IDW PS 400.....	9
2.4 VERGLEICH INTERNATIONALER STANDARDS MIT DEN DEUTSCHEN PRÜFUNGSSTANDARDS	11
2.4.1 Gegenüberstellung von „Auditors report“ und Bestätigungsbericht.....	11
2.4.1.1 Überschrift	11
2.4.1.2 Adressierung.....	12
2.4.1.3 Verantwortung	12
2.4.1.4 Gesamturteil	12
2.4.2 IDW PS 450 und seine Widerspiegelung im ISA 260.....	14
2.4.2.1 Adressaten	14
2.4.2.2 Zielsetzung.....	14
2.4.2.3 Formale Ausgestaltung	15
2.4.2.4 Lagebericht	15
2.4.2.5 Bestandsgefährdende Tatsachen	15
3 SCHLUSSBETRACHTUNG	16
LITERATURVERZEICHNIS	V

Abkürzungsverzeichnis

AktG	Aktiengesetz
Abs.	Absatz
e.V.	eingetragener Verein
GoA	Grundsätze ordnungsgemäßer Abschlussprüfung
HGB	Handelsgesetzbuch
IAPC	International Auditing Practice Committee
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
i.d.F.	in der Fassung von
IAS	International Accounting Standards
IFAC	International Federation of Accountants
IOSCO	International Organization of Securities Commissions
ISA	International Standards on Auditing
KonTraG	Gesetz zur Kontrolle und Transparenz
n.F.	neue Fassung
PS	Prüfungsstandard
RS	Stellungnahmen zur Rechnungslegung
vgl.	vergleiche
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
WPK	Wirtschaftsprüferkammer
WPO	Wirtschaftsprüferordnung

1 Einleitung

Die Bedeutung internationaler Rechnungslegungsgrundsätze nimmt aufgrund der zunehmenden Globalisierung und Internationalisierung und der damit verbundenen verstärkten Öffnung der Kapitalmärkte vehement zu. Dies zieht eine Internationalisierung der Abschlussprüfung nach einheitlichen, anerkannten Grundsätzen mit sich. Im Zuge der Gesetzesänderung des Handelsgesetzbuches (HGB) durch das Gesetz zur Kontrolle und Transparenz (KonTraG) vom 27.4.1998¹ wurde ein wesentlicher Beitrag zur Globalisierung und damit zur Anpassung des deutschen Rechts an internationale Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze geleistet. Durch die Erweiterung des Prüfungsumfangs (§ 317 n.F. HGB)² und die Veränderungen der Vorschriften zum Bestätigungsvermerk (§ 322 n.F. HGB),³ sowie zur Berichterstattung (§ 321 n.F. HGB)⁴ wurde der Forderung nach internationaler Anerkennung deutscher Prüfungsgrundsätze, insbesondere jedoch der einheitlichen Darstellung der Prüfungsergebnisse,⁵ Rechnung getragen. Durch die Gesetzesänderung wurde die Möglichkeit geschaffen, die vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) herausgegebenen Verlautbarungen und Prüfungsstandards den internationalen Richtlinien weitestgehend anzupassen.

Die International Standards on Auditing, herausgegeben vom der International Federation of Accountants (IFAC), sollen diese Funktion erfüllen. Dabei fungiert das International Auditing Practice Committee (IAPC), ein für die Erarbeitung von ISAs berufener Ausschuss des IFAC, als Standardsetter. Um eine internationale Anerkennung, sowohl der internationalen Rechnungslegungsvorschriften, also der International Accounting Standards (IAS), wie auch deren Prüfungsgrundsätze, den ISAs, zu testieren, streben das International Accounting Standards Committee (IASC) gemeinsam mit dem IAPC ein Endorsement, also eine Empfehlung durch die internationale Börsenaufsichtsbehörde, der International Organization of Securities Commissions (IOSCO)⁶ an. Die Verlautbarungen der IFAC gelten als verpflichtende Richtlinie für die internationalen Mitgliedsorganisationen, mittelbar für die Berufsangehörigen.

Durch ihre Mitgliedschaft in der IFAC haben sich das IDW und die Wirtschaftsprüferkammer (WPK) dieser Umsetzungsverpflichtung angenommen. Somit ist es Aufgabe der Mitgliedsorganisationen, internationale Prüfungsgrundsätze unter Beachtung nationaler Gegebenheiten, insbesondere

¹ BGBl. I 1998 S. 786. Zum Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich siehe umfassend: Dörner/Menold/Pfitzer, Reform des Aktienrechts, der Rechnungslegung und Prüfung, 1999.

² Vgl. § 317 HGB a.F.

³ Vgl. § 322 HGB a.F.

⁴ Vgl. § 321 HGB a.F.

⁵ Vgl. Breker/Naumann/Tielmann: Wirtschaftsprüfer, in WPg 1999, S. 186.

⁶ Vgl. Böcking/Orth/Brinkmann: Konzernabschlussprüfung, in WPg 2000, S. 218.

rechtlicher Natur, in nationale Prüfungsgrundsätze zu transformieren⁷. Dies verdeutlicht die besondere Tragweite des KonTraG, aber auch seine Bedeutung im Zuge der Internationalisierung und Harmonisierung der Abschlussprüfung und seinen Beitrag zur internationalen Annerkennung des Bestätigungsvermerks, da dies erst die notwendigen Rahmenbedingungen durch die Annäherung an internationale Rechtsnormen schaffte, die für eine erfolgreiche Transformation der ISAs in nationale Prüfungsstandards notwendig waren. Aufgabe der Prüfungsstandards ist es, eine konstante Qualität in der Abschlussprüfung zu gewährleisten.

Im Rahmen dieser Arbeit soll nun untersucht werden, inwieweit die Prüfungsstandards der Berichterstattung von den internationalen Richtlinien abweichen, in welchem Maße eine Vereinheitlichung erreicht werden konnte und welche Besonderheiten es in der deutschen Rechtsprechung zu berücksichtigen gab.

2 Hauptteil

Im folgenden Teil sollen einleitend die Zielsetzung der Berichterstattung und deren Adressaten aufgezeigt werden. Im anschließenden Teil soll nach einer kurzen zusammenfassenden Darstellung der internationalen Standards und einer Erläuterung der entsprechenden –deutschen Pendanten, beziehungsweise als Vergleich herangezogene Normen, ein Vergleich der verschiedenen Standards durchgeführt werden. Dabei sollen die wesentlichen, signifikanten Unterschiede aufgezeigt werden.

2.1 Berichterstattung

In Deutschland sieht die Gesetzgebung gemäß § 321 HGB und § 322 HGB eine Zweiteilung der Berichterstattung vor. Die Berichterstattung über eine gemäß § 317 HGB durchgeführte Pflichtprüfung hat in ausführlicher und zusammengefasster Form zu erfolgen. Dabei erfolgt eine ausführliche Berichterstattung im schriftlichen Prüfungsbericht, wohingegen der Bestätigungsvermerk das Urteil der Prüfung in einem Testat zusammenfasst.⁸ Die durch das KonTraG erfolgten Neuregelungen des § 321 HGB und § 322 HGB fanden ihren Niederschlag in den 1999 verabschiedeten Prüfungsstandards IDW PS 400 (Grundsätze für die ordnungsgemäße Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen) und IDW PS 450 (Grundsätze ordnungsgemäßer Berichterstattung zur Abschlussprüfung). Dabei erfolgte eine Transformation des ISA 700 unter Berücksichtigung der deutschen Rechtsprechung, die zum IDW Prüfungsstandard über den Bestätigungsvermerk geführt haben. Im Gegensatz dazu liegt für den Prüfungsbericht keine internationale Richtlinie vor.⁹ Vielmehr wurden hier die detaillierten Regelungen des § 321 HGB umgesetzt. Vergleichend lässt sich jedoch der ISA 260 heranziehen.

⁷Vgl. IDW: Abschlussprüfung.

⁸Vgl. IDW: WP Handbuch 2000, Abschnitt Q, S. 1401 Tz. 2.

⁹Vgl. IDW: WP Handbuch 2000, Abschnitt Q, S. 1401 Tz. 3.

2.1.1 Zielsetzung der Berichterstattung

International hat die Berichterstattung des Abschlussprüfers im wesentlichen zwei Hauptfunktionen. Zum einen soll sie das Urteil des Prüfers, ob der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz-, und Ertragslage unter Beachtung der anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften darstellt, klar zum Ausdruck bringen.¹⁰ Des Weiteren soll der Umfang der durchgeführten Prüfungshandlungen dargelegt werden. Eine Ausweitung oder Verringerung des Umfangs gibt dem Prüfer die Möglichkeit, sich auf die nach seinem Ermessen erforderlichen Prüfungshandlungen zu beschränken.¹¹ Der Bericht hat eine Aussage darüber zu enthalten, dass die Prüfung eine hinreichende Grundlage für die Erteilung des Prüfungsurteils bildet.¹² Da in Deutschland eine Teilung der Berichterstattung in den Bestätigungsvermerk und in den Prüfungsbericht erfolgt, sind divergierende Zielsetzungen festzustellen:¹³

Der Bestätigungsvermerk soll ein klares und schriftliches Gesamturteil über das Ergebnis der Prüfung abgeben. Dabei soll dem Empfänger testiert werden, dass die nach den geltenden Berufsgrundsätzen pflichtgemäß durchgeführte Prüfung festgestellt hat, dass die Buchführung, der Jahresabschluss und der Lagebericht mit den jeweiligen für das geprüfte Unternehmen geltenden Vorschriften übereinstimmt¹⁴. Mit der Erteilung des Bestätigungsvermerks übernimmt der Abschlussprüfer die Verantwortung dafür, dass die wirtschaftliche Lage, sowie Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend abgebildet wurden. Diese Verantwortung ist jedoch nicht als Gütesiegel aufzufassen, bei dem der Prüfer die positive wirtschaftliche Lage bescheinigt,¹⁵ vielmehr ist der Bestätigungsvermerk ein Positivbefund über die Gesetzes- und Ordnungsmäßigkeit von Buchführung, Jahresabschluss und Lagebericht.

Der Prüfungsbericht dagegen erläutert das im Bestätigungsbericht zusammengefasste Testat. Dabei soll über die Einzelheiten der Prüfung detailliert berichtet werden. Er versteht sich als Dokumentation der wesentlichen Prüfungsfeststellungen und -ergebnisse und hat als Zielsetzung die Funktion der Unterstützung der Aufsichtsorgane. Er hat vorrangig eine Informationsfunktion.¹⁶ Es soll eine Unterrichtung, losgelöst von den gesetzlichen Vertretern, durch einen unabhängigen Sachverständigen erfolgen.¹⁷ Nach § 322 Abs. 5 HGB ist der Bestätigungs- beziehungsweise Versagungsvermerk in den Prüfungsbericht mit aufzunehmen, so dass die gesetzlich vorgeschriebene Feststellung des

¹⁰ Vgl. WPK: ISA 700 Tz. 17.

¹¹ Vgl. WPK: ISA 700 Tz. 12.

¹² Vgl. WPK: ISA 700 Tz. 15.

¹³ Vgl. IDW: WP Handbuch 2000, Abschnitt Q, S. 1401.

¹⁴ Vgl. IDW: PS 400, Tz. 8.

¹⁵ Vgl. Adler/Düring/Schmalz: Rechnungslegung, Tz. 24.

¹⁶ Vgl. IDW: PS 450, Tz. 1.

¹⁷ vgl. Adler/Düring/Schmalz: Rechnungslegung, Tz 32.

Jahresabschlusses erst mit Einreichung des Prüfungsbericht bei den gesetzlichen Vertretern erfolgt.¹⁸ Folglich schließt der Prüfungsbericht die gesetzliche Abschlussprüfung ab.

2.1.2 Adressaten der Berichterstattung

Die Adressaten der Berichterstattung lassen sich in interne und externe Empfänger einteilen. Dabei dient der Prüfungsbericht als internes Informationsmittel und soll den Aufsichtsrat bei seiner Überwachungsfunktion unterstützen.¹⁹ Gleichzeitig ist er an Vorstand beziehungsweise Geschäftsführung zur Unterstützung der Controllingaufgaben gerichtet. Aus diesem Grunde ist er auch vertraulich. Der Bestätigungsvermerk hingegen ist an die Adressaten des externen Rechnungswesens gerichtet. Dies sind insbesondere Anteilseigner, Gesellschafter und Gläubiger, aber auch übrige Marktteilnehmer sowie die interessierte Öffentlichkeit. Die Offenlegungspflicht des Bestätigungsvermerks (§ 325 HGB) soll Externen die Möglichkeit zur Kenntniserlangung über die erfolgte Abschlussprüfung, insbesondere bei Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks, geben.²⁰

2.2 Verlautbarungen des IFAC

Bezüglich der Berichterstattung hat das IFAC zwei Verlautbarungen herausgegeben. Dies sind zum einen ISA 260 (Erörterung von Prüfungsangelegenheiten mit dem für die Führung und Überwachung zuständigen Personenkreis), in Kraft getreten am 31.12.2000 und ISA 700 (Der Bestätigungsbericht des Abschlussprüfers).

Im folgenden sollen die wesentlichen Inhalte kurz vorgestellt werden.

2.2.1 ISA 260

Der Abschlussprüfer hat gemäß ISA 260 nach eigenem Ermessen die Personen zu ermitteln und über Prüfungsangelegenheiten zu unterrichten, die seines Erachtens nach mit der Führung und Überwachung des Unternehmens betraut sind.²¹ Dabei sind solche Angelegenheiten zu erörtern, die für die Führung und Überwachung von Interesse sind. Dies sind der allgemeine Prüfungsansatz, der Umfang der Prüfung, Änderungen wichtiger Rechnungslegungsgrundsätze und Korrekturen aufgrund der Abschlussprüfung sowie Wirkung erheblicher Risiken und offener Positionen auf den Abschluss. Insbesondere sind wesentliche Unsicherheiten darzustellen, die geeignet sind, die Fortführung des Unternehmens zu bedrohen. Des Weiteren soll eine eventuell erwartete Modifizierung des Bestätigungsbericht erläutert werden, um den Personen mit Führungs- oder Überwachungsfunk-

¹⁸ vgl. Adler/Düring/Schmalz: Rechnungslegung, Tz 29/30.

¹⁹ vgl. Adler/Düring/Schmalz: Rechnungslegung, § 321, Tz. 32 / 32a.

²⁰ vgl. Adler/Düring/Schmalz: Rechnungslegung, § 322, Tz .17.

²¹ vgl. IFAC: ISA 260 Tz. 7.

tion die Möglichkeit zu geben, geeignete Maßnahmen zu treffen.²² Keinesfalls jedoch kann diese Erörterung eine Modifizierung des Bestätigungsvermerkes ersetzen.²³ Die Erörterung kann schriftlich oder mündlich erfolgen. Die gewählte Form sollte insbesondere von Art, Sensibilität und Bedeutung der zu erörternden Angelegenheiten abhängig gemacht werden²⁴, aber auch von Faktoren wie der Betriebsgröße oder rechtlicher Strukturen. Erfolgt eine mündliche Erörterung, so hat der Abschlussprüfer die mitgeteilten Sachverhalte in seinen Arbeitspapieren zu dokumentieren, handelt es sich um Prüfungsangelegenheiten von besonderer Bedeutung oder Sensibilität, kann es ratsam sein, diese gegenüber den Überwachungsorganen schriftlich zu bestätigen. Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass neben diesem Prüfungsstandard auf nationale Anforderungen der Berufsorganisationen wie auch auf die Gesetzgebung, insbesondere was die Verpflichtung zur Verschwiegenheit betrifft, Rücksicht zu nehmen ist.

2.2.2 ISA 700

Der Bestätigungsbericht setzt sich aus folgenden Bestandteilen zusammen:

- a) Überschrift
- b) Adressat
- c) einleitender Abschnitt
 - i) Identifizierung des geprüften Abschlusses
 - ii) Hinweis auf die Verantwortlichkeit der Unternehmensleitung und auf die des Abschlussprüfers
- d) Abschnitt zum Prüfungsumfang (Beschreibung der Art der Prüfung)
 - i) ein Hinweis auf die ISAs oder relevante nationale Grundsätze oder Praktiken
 - ii) eine Beschreibung der vom Abschlussprüfer durchgeführten Tätigkeiten
- e) Abschnitt zum Urteil über die Abgabe eines Prüfungsurteils zum Abschluss
- f) Datum des Bestätigungsberichts
- g) Adresse des Abschlussprüfers und
- h) seine Unterschrift

Die Anordnung ist zwar nicht verpflichtend, jedoch ist eine einheitliche Form wünschenswert.²⁵ In der Überschrift soll nach der IFAC die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers betont werden, so dass als Betitelung der Ausdruck „Unabhängiger Abschlussprüfer“ gewählt werden soll. Keine genauen Angaben dagegen werden bezüglich der Adressatengruppe gemacht, die sich hauptsächlich nach

²² Vgl. IFAC: ISA 260 Tz. 13.

²³ Vgl. IFAC: ISA 260 Tz.18.

²⁴ vgl. IFAC: ISA 260 Tz. 15.

²⁵ vgl. IFAC: ISA 700 Tz. 5.

den nationalen Vorschriften richten soll.²⁶ Der einleitende Abschnitt soll den Bestätigungsbericht eindeutig dem entsprechenden Abschluss zuordnen, so dass eine genaue Bezeichnung des geprüften Unternehmens, des Stichtags und des Wirtschaftsjahres aufzunehmen sind, ergänzt um den Hinweis, dass es sich um eine Ordnungsmäßigkeitsprüfung der Rechnungslegung handelt, die sich von der Verantwortung für den Abschluss, die bei der Unternehmensleitung liegt, unterscheidet.²⁷ ISA 700.10 merkt an, dass Abschlüsse Erklärungen der Unternehmensleitung sind. Unter Nennung der angewandten Prüfungsgrundsätze und ISAs sind im Abschnitt d der Umfang der durchgeführten Prüfungshandlungen darzustellen. Der Prüfer kann den Umfang derart gestalten und ausweiten, wie er es für erforderlich hält, um zu einem hinreichenden Urteil zu gelangen. In seiner Beschreibung der durchgeführten Tätigkeiten soll er unter anderem den Stichprobenumfang, die Beurteilung der Rechnungslegungsgrundsätze und wesentlichen Schätzungen der Unternehmensleitung, sowie seine Würdigung der Gesamtaussage des Abschlusses beschreiben.²⁸ Als zentralen Punkt des Bestätigungsbericht soll der Abschlussprüfer ein klares Urteil über die aus der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse abgeben. In diesem Urteil soll zum Ausdruck gebracht werden, ob der Jahresabschluss die tatsächliche Lage des Unternehmens in allen wesentlichen Belangen richtig darstellt.²⁹ Abschließend ist der Bestätigungsbericht auf den Zeitpunkt der Beendigung der Prüfung zu datieren und vom Prüfer unter Angabe von Adresse und gegebenenfalls Name der Prüfungsgesellschaft zu unterzeichnen.

2.3 Verlautbarungen des IDW

Gemäß seiner Transformationsverpflichtung hat das IDW analog zu den Verlautbarungen des IFAC zwei Prüfungsstandards herausgegeben. Dies sind der zum einen der IDW PS 400 (Grundsätze für die ordnungsgemäße Erteilung von Bestätigungsvermerken von Abschlussprüfungen), der das Fachgutachten 3/1988 (Grundsätze für die Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen) und das Fachgutachten 1/1953 i.d.F. 1990 (Veröffentlichung der geprüften Jahreabschlüsse und Geschäftsberichte) ersetzt, zum anderen der IDW PS 450 (Grundsätze ordnungsgemäßer Berichterstattung bei Abschlussprüfungen), der das Fachgutachten 2/1988 mit identischem Titel ersetzt.³⁰ Die wesentlichen Inhalte sollen nun kurz dargestellt werden.

²⁶ vgl. IFAC: ISA 700 Tz. 6 / 7.

²⁷ Vgl. WPK: ISA 700 Tz. 8 / 9.

²⁸ Vgl. WPK: ISA 700 Tz. 13 – 14.

²⁹ Vgl. WPK: ISA 700 Tz. 17.

³⁰ Vgl. IDW: Fachgutachten, S.56 ff.

2.3.1 IDW PS 450

Das IDW empfiehlt, den Inhalt des Prüfungsberichts wie folgt zu gliedern:³¹

- a) Prüfungsauftrag
- b) Grundsätzliche Feststellung
- c) Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung
- d) Feststellungen und Erläuterungen zur Rechnungslegung
- e) Feststellungen zum Risikofrüherkennungssystem
- f) Feststellungen aus Erweiterungen des Prüfungsauftrags
- g) Bestätigungsvermerk

Dabei sind unter der Darstellung des Prüfungsauftrages vor allem einleitende Angaben zu machen. Dazu gehören Name und Rechtsform des geprüften Unternehmens, der Abschlußstichtag und etwaige Rumpfgeschäftsjahre, der Hinweis, daß es sich um eine gesetzlich vorgeschriebene Abschlußprüfung handelt und die Feststellung, dass gemäß diesem Prüfungsstandard vorgegangen wurde.³²

In den grundsätzlichen Feststellungen hat der Abschlußprüfer eine Beurteilung des Lageberichts vorzunehmen. Des Weiteren hat er gemäß § 321 Abs. 1 S. 3 HGB Tatsachen darzustellen, die geeignet sind, die Entwicklung des geprüften Unternehmen wesentlich zu beeinträchtigen oder seinen Fortbestand zu gefährden. Daneben hat er schwerwiegende Verstöße gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder die Satzung aufzuzeigen.³³ In Abschnitt c hat der Prüfer Gegenstand Art und Umfang der Prüfung zu erläutern, so dass eine bessere Beurteilung der Ergebnisse seitens des

Adressaten erfolgen kann,³⁴ insbesondere wenn aufgrund größenabhängiger, rechtsform- oder wirtschaftsspezifischer Regelungen der Umfang der Prüfung über den Rahmen des § 317 HGB hinausgeht. Dabei ist auf die Buchführung, den Jahresabschluß, den Lagebericht und gegebenenfalls auch auf das nach § 91 Abs. 2 AktG eingerichtete Risikofrüherkennungssystem einzugehen. Auch sollen die festgelegten Prüfungsschwerpunkte und angewandten Verfahren erläutert werden. Die Feststellungen und Erläuterungen zur Rechnungslegung zeigen die wesentlichen Erkenntnisse, die aus der Prüfung gewonnen wurden. Dargelegt werden soll, inwieweit die Buchführung den gesetzlichen Vorschriften entspricht und ob die Rechnungslegung unter Beachtung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung³⁵ ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz-, und Ertragslage vermittelt.³⁶ Es erfolgt die Darstellung nach § 321 Abs. S.2 HGB, inwieweit der Jahresabschluß den gesetzlichen Vorschriften sowie den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages oder Satzung entspricht. Ergänzend wird die Ordnungsmäßigkeit der Bilanz und Gewinn-

³¹ Vgl. IDW: PS 450, Tz. 10.

³² Vgl. IDW: PS 450 Tz. 19 – 22.

³³ Vgl. IDW: PS 450 Tz. 23.

³⁴ Vgl. IDW: PS 450 Tz. 47.

³⁵ Vgl. Leffson, U.:Grundsätze.

und Verlustrechnung dargelegt, sowie die Feststellung über die Einhaltung der gewählten Ansatz-, Ausweis- und Bewertungsvorschriften.³⁷ Auch hat hier eine Aufgliederung und Erläuterung der Posten des Jahresabschlusses zu erfolgen, falls dadurch die Darstellung der Vermögens-, Finanz-, und Ertragslage wesentlich verbessert wird. Dazu können analysierende Darstellung gewählt werden, wie betriebswirtschaftliche Kennzahlen im Zeitvergleich,³⁸ eine Kapitalflussrechnung,³⁹ eine Cash-Flow-Analyse oder ein bereinigtes Betriebsergebnis.⁴⁰ Ebenfalls sind die aus der Prüfung des Lageberichts gewonnenen Erkenntnisse darzulegen. Die Feststellungen zum Risikofrüherkennungssystem gemäß § 321 Abs. 4 S. 1 HGB sind ein weiterer Punkt des Prüfungsberichts. Dabei ist darauf einzugehen, inwieweit die nach § 91 AktG zu treffenden Maßnahmen des Vorstandes geeignet sind, gefährdende Entwicklungen des Unternehmens frühzeitig zu erkennen. Bereiche, in denen Verbesserungsbedarf besteht, sind zu nennen, konkrete Maßnahmenvorschläge zu entwickeln ist jedoch nicht Aufgabe des Abschlußprüfers.⁴¹ In einem gesonderten Abschnitt, den Feststellungen aus Erweiterungen des Prüfungsauftrages, sollen die Ergebnisse etwaiger Erweiterungen des Auftrages zur Abschlußprüfung, die sich aus dem Gesellschaftsvertrag oder der Satzung des geprüften Unternehmens ergeben können, erläutert werden.⁴² Im letzten Abschnitt ist der Bestätigungsvermerk nach § 322 Abs. 5 S.1 HGB als unterzeichnetes Testat mit dem Ergebnis über die erfolgte Abschlussprüfung nach IDW PS 400 mit in den Prüfungsbericht aufzunehmen.

2.3.2 IDW PS 400

Die Gliederung des Bestätigungsvermerks enthält gemäß des IDW Prüfungsstandards folgende Grundbestandteile:⁴³

- a) Überschrift
- b) Einleitender Abschnitt
- c) Beschreibender Abschnitt
- d) Beurteilung durch den Abschlußprüfer
- e) gegebenenfalls Hinweis zur Beurteilung durch den Abschlußprüfer
- f) gegebenenfalls Hinweis auf Bestandsgefährdungen

³⁶ Vgl. IDW: PS 450 Tz. 57 f.

³⁷ Vgl. IDW: PS 450 Tz. 64 – 66.

³⁸ Vgl. IDW: PS 450 Tz. 74.

³⁹ Vgl. DRSC: Deutscher Rechnungslegungsstandard Nr.2, DRS 2, Kapitalflußrechnung, in: Bundesanzeiger vom 31.5.2000, S. 10189 f.

⁴⁰ Vgl. IDW: RS HFA, Tz. 38.

⁴¹ Vgl. IDW: 350, Die Prüfung des Risikofrüherkennungssystems nach § 317 Abs. 4 HGB.

⁴² Vgl. IDW: PS 450 Tz. 86.

⁴³ Vgl. IDW: PS 400 Tz. 17 f.

Zwar ist keine einheitliche formale Gestaltung beziehungsweise Formulierungsvorgabe des Bestätigungsvermerks durch das IDW vorgesehen, jedoch ist eine Anlehnung an die gegebenen Formulierungsvorschläge im Interesse des Verständnisses des Adressaten anzuraten.

Einleitend soll die Überschrift das Ergebnis der Prüfung vorwegnehmen. Im Falle einer positiven Gesamtaussage ist der Vermerk mit der Bezeichnung „Bestätigungsvermerk“ zu überschreiben, ein Vermerk über die Versagung des Bestätigungsvermerks darf jedoch gemäß § 322 Abs. 4 HGB diese Betitelung nicht mehr tragen, sondern muß explizit als Versagungsvermerk überschrieben werden.⁴⁴

Der einleitende Abschnitt beschreibt gemäß § 322 Abs. 1 S.2 HGB den Gegenstand der Prüfung, dabei sind der Jahresabschluß, die Buchführung sowie der Lagebericht, das geprüfte Unternehmen und das zugrundeliegende Geschäftsjahr zu nennen. Insbesondere ist die Verantwortung des Abschlußprüfer, die sich auf die Ordnungsmäßigkeit der Unterlagen beschränkt, von der Verantwortung der gesetzlichen Vertreter abzugrenzen.⁴⁵ Zur Vermeidung von Zweifeln sind die angewandten Rechnungslegungsvorschriften zu bezeichnen.⁴⁶ Der beschreibende Abschnitt legt Art und Umfang der Prüfung gemäß § 322 Abs.1 S.2 HGB dar. Im Gegensatz zum Prüfungsbericht werden hier allerdings Art und Umfang nur beschrieben, während nach § 321 Abs. 3 S.1 HGB eine detaillierte Erläuterung gefordert wird. Der Abschlußprüfer soll darauf hinweisen, dass er den Umfang derart gewählt hat, wie es erforderlich ist, um sicherzustellen dass der Jahresabschluss frei von wesentlichen Mängeln ist. Dabei sind Grundsätze zur Planung und Durchführung des IDW, die Grundsätze ordnungsgemäßer Abschlussprüfung (GoA), oder andere mit diesen zu vereinbarende zu nennen.⁴⁷ Der Kern des Bestätigungsvermerks besteht aus dem vom Abschlussprüfer abgegebenen Urteil. Dieser stellt das Ergebnis der aus der Abschlußprüfung gewonnenen Erkenntnis dar und ist folglich in einer dieser drei Formen abzugeben:⁴⁸

- i) uneingeschränkte positive Gesamtaussage (uneingeschränkter Bestätigungsvermerk)
- ii) eingeschränkt positive Gesamtaussage (eingeschränkter Bestätigungsvermerk)
- iii) nicht positive Gesamtaussage (Versagungsvermerk)

Wurden keine wesentlichen Unrichtigkeiten in der Buchführung, dem Jahresabschluss und dem Lagebericht gefunden, so dass keine Beanstandungen zu erheben sind und liegen auch keine Prüfungshemmnisse vor, also Umstände, die eine Beurteilung nicht mit hinreichender Sicherheit ermöglichen, so sind die Voraussetzungen für einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk gegeben.⁴⁹ Die positive Gesamtaussage stellt auch fest, dass die für die Rechnungslegung geltenden

⁴⁴ Vgl. IDW: PS 400 Tz. 19.

⁴⁵ Vgl. IDW: PS 400 Tz. 25.

⁴⁶ Vgl. IDW: PS 400 Tz. 26.

⁴⁷ Vgl. IDW: PS 400 Tz. 30.

⁴⁸ Vgl. IDW: PS 400 Tz. 41.

⁴⁹ Vgl. IDW: PS 400 Tz. 42.

Vorschriften, einschließlich des Stetigkeitsgebots sowie Rechnungslegungsvorschriften, die sich aus dem Gesellschaftsvertrag oder der Satzung ergeben, berücksichtigt wurden.⁵⁰

Hat der Abschlussprüfer hingegen wesentliche Beanstandungen gegen abgrenzbare Teile oder liegen Prüfungshemmnisse für diese vor, wobei für wesentliche Teile ein Positivbefund möglich ist, so hat der Abschlussprüfer einen eingeschränkten positiven Gesamtvermerk zu erteilen.⁵¹ Die Einschränkungen sind gemäß § 322 Abs. 4 S.3 HGB zu begründen und so darzustellen, dass ihre Tragweite erkennbar wird. Sind die Einschränkung dagegen so bedeutend und zahlreich, dass sie sich auf den gesamten Jahresabschluss auswirken und dieser eine unvollständige oder mißverständliche Darstellung des Unternehmens widerspiegelt, so hat der Abschlussprüfer eine negative Gesamtaussage in Form eines Versagungsvermerks zu treffen.

Falls die Prüfung durch gesetzliche Vorschriften oder den Gesellschaftsvertrag erweitert wurde, so hat der Prüfer im Abschnitt e darauf hinzuweisen. Auch hat nach § 322 Abs. 2 S.2 HGB ein Hinweis auf etwaige bestandsgefährdende Risiken zu erfolgen.

2.4 Vergleich internationaler Standards mit den deutschen Prüfungsstandards

Im folgenden sollen die internationalen Standards dem jeweiligen deutschen Pendant gegenübergestellt werden und die wesentlichen Abweichungen der deutschen Standards dargestellt werden.

2.4.1 Gegenüberstellung von „Auditors report“ und Bestätigungsbericht

Vergleicht man die Bestandteile des IDW Prüfungsstandard 400 mit seinem Internationalen Pendant, dem ISA 700, so ist festzustellen, daß eine weitestgehend enge Transformation der internationalen Richtlinien in deutsche Standards erfolgen konnte. Auf Abweichungen des PS 400, die ihren Ursprung in der deutschen Gesetzgebung haben, soll im folgenden eingegangen werden.

2.4.1.1 Überschrift

Nach ISA 700.6 ist der Bestätigungsbericht mit einer Überschrift zu betiteln, die den unabhängigen Status des Wirtschaftsprüfers betont. Auch soll dabei eine Unterscheidung des Bestätigungsberichts des Abschlußprüfers von Berichten anderer Prüfer gewährleistet werden.⁵² In Deutschland hingegen bedarf es keines expliziten Hinweises auf die Unabhängigkeit des Abschlußprüfers, da diese sich aus § 43 WPO zwingend für den Beruf des Wirtschaftsprüfers ergibt.⁵³

⁵⁰ Vgl. IDW: PS 400 Tz. 44.

⁵¹ Vgl. IDW: PS 400 Tz. 50.

⁵² Vgl. IDW: Abschlussprüfung, S. 666, Tz. 6.

⁵³ Vgl. Böcking/Orth/Brinkmann: Konzernabschlussprüfung, in WPg 2000, S. 226.

2.4.1.2 Adressierung

Gemäß Tz. 7 ist der Bestätigungsbericht explizit an die Anteilseigner oder das Aufsichtsgremium des geprüften Unternehmens zu adressieren. Dies erscheint notwendig, da international keine explizite Trennung der Berichterstattung in Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk erfolgt und somit die jeweiligen unterschiedlichen Adressatengruppen nicht separat angesprochen werden. In Deutschland dagegen ergeben sich die Adressaten aus den gesetzlichen Regelungen, so dass hier auf eine explizite Nennung verzichtet werden kann.⁵⁴

2.4.1.3 Verantwortung

Bezüglich der Verantwortung des Abschlussprüfers für seine geleistete Arbeit und den damit verbundenen Folgen der Haftung sind die deutschen Richtlinien wesentlich enger gefaßt. Insbesondere die Verwendung von Arbeiten anderer Abschlussprüfer wie es ISA 600.18 vorsieht, wird in Deutschland für nicht sachgerecht gehalten.⁵⁵

2.4.1.4 Gesamturteil

Bezüglich der Ausprägung der Urteilserteilung weicht der deutsche Standard signifikant vom ISA 700 ab. Dabei sind zum einen konzeptionelle Unterschiede festzustellen, zum anderen sieht das IFAC einen Nichterteilungsvermerk vor, der vom IDW jedoch nicht in den Standard eingearbeitet wurde. Vom Grundprinzip entspricht der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk der „*unqualified opinion*“, der Eingeschränkte Bestätigungsvermerk der „*qualified opinion*“, und der Versagungsvermerk der „*adverse opinion*“. Die schematischen Unterschiede soll Abbildung 2 verdeutlichen. Der ISA 700 fordert eine Weichenstellung, die grundsätzlich zwischen der uneingeschränkten positiven Gesamtaussage und einer solchen Gesamtaussage, die Modifizierungen nach sich zieht, differenziert. Liegen bei einem modifizierten Bestätigungsbericht jedoch Umstände vor, die das Prüfungsurteil nicht berühren, so kann mittels Ergänzungen trotzdem ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt werden.⁵⁶ Im § 322 HGB wird zwar nicht eindeutig auf die Möglichkeit der Ergänzung eingegangen, jedoch wird die Möglichkeit, ergänzende Angaben zu machen, nicht explizit ausgeschlossen, insbesondere durch die Abwendung vom Formeltestat im Zuge des KonTraGs.⁵⁷ Handelt es sich um bestandsgefährdende Risiken im allgemeinen, so ist nach ISA 700, wie auch nach IDW PS 400 ein ergänzender Zusatz vorgesehen.⁵⁸ Sind bei der Prüfung Umstände aufgedeckt worden, die einen Einfluß auf das Gesamturteil haben, so erfolgt nach ISA 700 auch hier

⁵⁴ Vgl. § 322 HGB i.V.m. § 325 HGB Abs.2.

⁵⁵ Vgl. IDW: PS 400 Tz. 34 / 116.

⁵⁶ Vgl. WPK: ISA 700 Tz.30.

⁵⁷ Vgl. IDW: Abschlussprüfung, S. 689 Tz. 35.

⁵⁸ Vgl. WPK: ISA 700 S. 697 / IDW: PS 400 Tz .77.

ein Differenzierung in Umstände, die den Prüfungsumfang einschränken, also den Prüfungshemmnissen, und in Meinungsverschiedenheiten mit der Unternehmensleitung über die Eignung der ausgewählten Rechnungslegungsgrundsätze, also der Ordnungsmäßigkeit.⁵⁹ Liegen solche Rechnungslegungsmängel vor, so kann ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt werden, wenn die Mängel den Abschluss nicht als Ganzes betreffen. Liegen Rechnungslegungsmängel vor, die so wesentlich sind, daß sie den Abschluss als Ganzes unrichtig darstellen, so ist ein Versagungsvermerk zu erteilen. Nach den deutschen Vorschriften sind die Voraussetzungen für die Einschränkung eines Bestätigungsvermerkes identisch, jedoch wird keine Differenzierung nach den Ursachen der erforderlichen Einwendungen vorgenommen.⁶⁰ In Übereinstimmung mit den internationalen wird auch nach den nationalen Richtlinien eine Begründung der Einschränkung gefordert. Bezüglich der Erteilung eines Versagungsvermerks herrscht Übereinstimmung zwischen dem ISA 700 und dem IDW PS 400. ISA 700.38 sieht eine Verweigerung des Prüfungsurteils vor, wenn die Prüfungshemmnisse, also die Einschränkungen des Prüfungsumfangs, so wesentlich sind, dass es dem Prüfer nicht möglich war, eine Prüfung im ausreichendem und angemessenem Umfang durchzuführen. In diesem Fall hat der Prüfer einen Nichterteilungsvermerk, den „*disclaimer of opinion*“ zu erteilen. Im deutschen Recht hingegen gibt es keinen Nichterteilungsvermerk, die Prüfung ist mit einem positiven oder negativen Gesamturteil abzuschließen.⁶¹ Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass der Nichterteilungsvermerk keinesfalls mit dem Versagungsvermerk gleichzusetzen ist, da sie jeweils unterschiedliche Rechtsfolgen nach sich ziehen. Nach deutschem Recht kann eine Verweigerung der Urteilsabgabe nur bei Kündigung aus wichtigem Grund gemäß § 318 Abs. 6 HGB erfolgen. In diesem Fall wird kein Testat ausgestellt, sondern ein Bericht, der in seinem Informationsgehalt über den des Nichterteilungsvermerks hinausgeht, abgegeben.⁶² Die Verweigerung der Abgabe eines Urteils nach § 318 HGB hätte zur Folge, dass keine Prüfung erfolgt ist, somit wurde kein Prüfungsurteil abgegeben und es kann folglich auch nicht zur Feststellung des Jahresabschlusses kommen.⁶³ In Deutschland besteht lediglich die Möglichkeit der Kündigung des Prüfungsauftrages aus wichtigem Grund seitens des Abschlußprüfers gemäß § 318 Abs. 6. HGB. Bei der Erteilung eines Versagungsvermerks hingegen ist eine Prüfung nach § 317 HGB erfolgt, so daß der Jahresabschluss festgestellt werden kann. Somit können auch die gesetzlich geregelten Verfahren des Gewinnverwendungsbeschlusses und der Offenlegung basierend auf dem Abschluss zeitnah durchgeführt werden. Zwar stand der Übernahme des „*disclaimers of opinion*“ keine direkte gesetzliche Regelung gegen-

⁵⁹ Vgl. WPK: ISA 700 Tz. 36.

⁶⁰ Vgl. IDW: Abschlussprüfung, S. 703.

⁶¹ Vgl. Jacob, H.J.: .Aufsichtsrat, in WPg 1998, S. 1050.

⁶² Vgl. Böcking/Orth/Brinkmann: Konzernabschluss, in WPg 2000, S. 228.

⁶³ Vgl. IDW: WP-Handbuch 2000, Abschnitt Q, S.1529 Tz. 542.

über, jedoch fehlte aber auch die gesetzlichen Anforderungen und Rahmenbedingungen, so dass keine Transformation in den deutschen Standard erfolgt ist.⁶⁴

2.4.2 IDW PS 450 und seine Widerspiegelung im ISA 260

Einleitend ist festzustellen, daß der Prüfungsbericht IDW PS 450 seinen Ursprung im § 321 HGB findet, somit also zwingend in eine Richtlinie umgesetzt werden musste. Demzufolge sind seine Ausführungen unvergleichbar detaillierter als die des hier zum Vergleich herangezogenen internationalen Standard, dem ISA 260. Auffallend ist jedoch die Übereinstimmung der Zielsetzung, die eine Unterrichtung der mit der Unternehmensführung und Überwachung des Unternehmens beauftragten Personen über Einzelheiten der Prüfung fordert.

2.4.2.1 Adressaten

Gemäß § 321 Abs. 5 HGB existiert eine klar umschriebene Adressatengruppe, an die der Prüfungsbericht gerichtet ist. Dies sind die gesetzlichen Vertreter des geprüften Unternehmens. Hat der Aufsichtsrat den Auftrag erteilt, so ist ihm der Prüfungsbericht vorzulegen. Nach ISA 260 hingegen liegt es im Ermessen des Abschlußprüfers, die Personen zu ermitteln, die mit der Führung und Überwachung des Unternehmens beauftragt sind⁶⁵. Hier wird dem Prüfer ein wesentlich größerer Spielraum zugestanden, gleichzeitig aber auch mehr Verantwortung aufgelastet, insbesondere bezüglich der Entscheidung über das Ausmaß der Informationen und bei Unklarheit über die zu unterrichtenden Personen. So kann er zum einen die zu informierenden Personen selbst benennen, zum anderen die spezifische Prüfungsangelegenheiten, die zu erörtern sind, festlegen.⁶⁶

2.4.2.2 Zielsetzung

Analog zur genauer spezifizierten Adressatengruppe des deutschen Standards ist auch die Zielsetzung enger gefaßt. Der IDW PS 450 definiert die Aufgabe des Prüfungsberichts als Dokumentation der wesentlichen Prüfungsfeststellungen und -ergebnisse, mit dem Ziel, die Überwachung des Unternehmens zu unterstützen. Dabei ist zum einen darauf hinzuweisen, dass in Deutschland eine wesentlich ausgeprägtere Form der institutionalisierten Unternehmensüberwachung existiert, kodifizierte in dem verpflichtend einzurichtenden Aufsichtsrats nach § 95 ff. AktG, zum anderen lässt schon die wesentlich detailliertere und umfangreichere formale Ausgestaltung des Prüfungsberichts erkennen, dass die Aufgaben der Berichterstattung in Deutschland über die der internationalen Vorschriften hinausgehen.⁶⁷ Somit unterstützt der Prüfer den Aufsichtsrat, den es in manchen Ländern

⁶⁴ Vgl. Böcking/Orth/Brinkmann: Konzernabschluss, in WPg 2000 S. 229.

⁶⁵ Vgl. WPK: ISA 260 Tz. 7.

⁶⁶ Vgl. WPK: ISA 260 Tz. 9.

⁶⁷ Vgl. Ludewig: Aufsichtsrat, in: Der Betrieb 2000, S.635.

oftmals in dieser Form nicht gibt, bei seiner Kontrollfunktion, statt nur eine Erörterung seiner durchgeführten Arbeiten, im Sinne eines Rechenschaftsberichts, abzugeben. Nicht zuletzt die Beteiligte im Deutschen mit Prüfungsbericht, im Kontrast zu „Communications of Audit Matters“ im angelsächsischen Raum, was zwar als Erörterung von Prüfungsangelegenheiten übersetzt wird, jedoch mehr dem Inhalt von Mitteilung oder Benachrichtigung⁶⁸ über die erfolgte Prüfung entspricht, unterstreicht die divergierende Zielsetzung.

2.4.2.3 Formale Ausgestaltung

Nach § 321 Abs.1 S.1 HGB hat der Abschlussprüfer seinen Prüfungsbericht schriftlich und mit der gebotenen Klarheit zu verfassen. Das bedeutet, dass er vom jeweiligen Adressaten ohne spezielle Vorkenntnisse verstanden werden kann, insbesondere ohne das Heranziehen weiterer Dokumente.⁶⁹ Nach ISA 260 kann die Erörterung der Prüfungsangelegenheiten sowohl mündlich, wie auch schriftlich erfolgen, eine bestimmte formale Ausgestaltung ist nicht kodifiziert.⁷⁰ Dies unterstreicht die oben dargestellten verschiedenartigen Zielsetzungen in gesetzlich vorgeschriebene Informationsvermittlung auf der einen und informelle Information über durchgeführte Prüfungshandlungen auf der anderen Seite. Allerdings ist anzumerken, dass im Falle einer mündlichen Unterrichtung wesentliche Beanstandungen schriftlich zu bestätigen sind.⁷¹

2.4.2.4 Lagebericht

Ein zentrales Element des Prüfungsberichtes ist die Stellungnahme zum Lagebericht des Jahresabschlusses. Gemäß § 321 Abs.1 S. 2 HGB hat der Prüfer den Lagebericht unter Beurteilung des Fortbestandes und der zukünftigen Entwicklung des Unternehmens zu analysieren und eine Stellungnahme darüber abzugeben, inwieweit dieser die tatsächliche Lage zutreffend darstellt. Im internationalen Standard hingegen fehlt jede Bezugnahme zum Lagebericht, da es sich bei diesem um ein Spezifikum der deutschen Rechnungslegung handelt.

2.4.2.5 Bestandsgefährdende Tatsachen

Sowohl der deutsche Standard, wie auch die internationale Richtlinie sehen die Berichterstattung über wesentliche Risiken als einen zentralen Bestandteil an.⁷² Jedoch grenzt der deutsche Standard die Risiken auf solche ein, die die Entwicklung des Unternehmens wesentlich beeinflussen, also geeignet sind, den Fortbestand des Unternehmens zu gefährden. Dabei ist auch dann zu berichten,

⁶⁸ Vgl. Collin P.H.: Fachwörterbuch S. 47.

⁶⁹ Vgl. IDW: ISA 450 Tz. 13 / 15.

⁷⁰ Vgl. WPK: ISA 260 Tz. 260.

⁷¹ Vgl. WPK: ISA 260 Tz.16.

⁷² Vgl. IDW: PS 450 Tz. 31 ff. / IFAC: ISA 260 Tz. 11.

wenn diese Risiken bereits bekannt sind, oder im Lagebericht auf sie hingewiesen wurde.⁷³ Der ISA 260 hingegen definiert die Risiken nicht genauer, sondern läßt dem Abschlussprüfer die Interpretation von „erheblichen Risiken mit Auswirkung“.⁷⁴

3 Schlussbetrachtung

Die vergleichende Gegenüberstellung hat gezeigt, das es zwar Differenzen in der Ausgestaltung der deutschen Standards gegenüber den internationalen Normen gibt, diese jedoch, was den Bestätigungsvermerk betrifft, meist formaler Natur sind. Konzeptionell ist zum einen die in Deutschland enger abgegrenzte Adressatengruppe auffallend, zum anderen die abweichende Form der Ausgestaltung des Gesamturteils als signifikanter Unterschied zu sehen. So gibt es in Deutschland keinen Nichterteilungsvermerk, was, ebenso wie die strengeren formalen Anforderungen, auf die in Deutschland wesentlich höhere Regelungsdichte zurückzuführen ist. Jedoch konnte durch die Verabschiedungen des KonTraG eine wesentliche Annäherung des IDW Prüfungsstandards an die internationale Norm erreicht werden. Dies kommt zum einen den Anforderungen an Rechnungslegung und Prüfung im Rahmen der Globalisierung zu gute, zum anderen leistet es einen Beitrag zur Verringerung der Erwartungslücke.⁷⁵

Der Bestätigungsbericht weicht im wesentlichen in seiner Zielsetzung und der Tragweite seiner Funktion von den internationalen Vorschriften ab. So ist auch die zwingend vorgeschriebene schriftliche Form ein Spiegelbild für die höher einzustufende Bedeutung und die in Deutschland ausgeprägtere Form der Unternehmenskontrolle. Hier verhält es sich tendenziell umgekehrt: Der in Deutschland ausgeprägten Form der Unternehmensüberwachung und damit zwingend verbundenen Informationsvermittlung wurde auf internationaler Ebene ein ähnelndes Pendant geschaffen, ohne jedoch bezüglich der Zielsetzung des deutschen Standards völlig zu entsprechen.

⁷³ Vgl. IDW PS 450 Tz. 31 - 34.

⁷⁴ Vgl. WPK: ISA 260 Tz. 11.

⁷⁵ Vgl. Wolz, M.: Erwartungslücke, S.129 ff.

Literaturverzeichnis

Adler / Düring / Schmaltz (Rechnungslegung): Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Kommentar, 6. Auflage, Stuttgart 2000

Aktiengesetz vom 6. September 1965 (BGBl I S. 1089) zuletzt geändert durch Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) vom 27.4.1998 (BGBl. S. 786)

Breker, Norbert / Naumann, Klaus-Peter / Tielmann, Sandra (Wirtschaftsprüfer): Der Wirtschaftsprüfer als Begleiter der Internationalen Rechnungslegung (Teil II), in WPg 1999, Seite 185 – 195

Böcking, Hans Joachim / Orth, Christian / Brinkmann, Ralph

(Konzernabschlussprüfung): Die Anwendung der International Standards on Auditing (ISA) im Rahmen der handelsrechtlichen Konzernabschlussprüfung und deren Berücksichtigung im Bestätigungsvermerk, in: WPg 2000, Seite 216 – 234

Collin, Peter H (Fachwörterbuch): Pons Grosses Fachwörterbuch Wirtschaft, Stuttgart, Dresden 1994

Dörner, Dietrich (Zusammenarbeit): Zusammenarbeit von Aufsichtsrat und Wirtschaftsprüfer im Lichte des KonTraG, in: Der Betrieb 2000, Seite 101 – 105

Deutsches Rechnungslegungsstandard Committee (Rechnungslegungsstandard): Deutscher Rechnungslegungsstandard Nr.2, DRS 2, Kapitalflussrechnung, in: Bundesanzeiger vom 31.5.2000, S. 10189 f.

Dörner, Dietrich / Menold Dieter / Pfitzer Norbert (Reform): Reform des Aktienrechts, der Rechnungslegung und Prüfung, Stuttgart 1999

Handelsgesetzbuch vom 10.Mai 1897 (RGBL.S.219), BGBl. III/FNA 4100-1, zuletzt geändert durch Kapitalgesellschaften- und Co-RichtlinieGesetz – KapCoRiLiG vom 24.2.2000 (BGBl.I S.154)

Institut der Wirtschaftsprüfer (Abschlussprüfung): Abschlussprüfung nach International Standards on Auditing (ISA), Vergleichende Darstellung deutscher und internationaler Prüfungsgrundsätze, Düsseldorf 1998

Institut der Wirtschaftsprüfer (Fachgutachten): Fachgutachten, Statements 1 – 3 / 1988, Düsseldorf 1990

Institut der Wirtschaftsprüfer (Prüfungsstandards): IDW Prüfungsstandards, IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung, IDW Standards, Loseblattsammlung, Stand: Februar 2001, Düsseldorf 2001

Institut der Wirtschaftsprüfer (Rechnungslegung): Bericht über die IDW Fachtagung, 1.-2. Oktober 1997 in Hannover, Düsseldorf 1998

Institut der Wirtschaftsprüfer (WP-Handbuch 2000): Wirtschaftsprüferhandbuch 2000, Band I 12. Auflage, Düsseldorf 2000

Jacob, Dr. H.J. (KonTraG): KonTraG und KapAEG – die neuen Entwürfe des Hauptfachausschusses zum Risikofrüherkennungssystem und zum Prüfungsbericht. Frankfurt a. M., in WPg 1998, S. 1043 - 1056

Leffson, Ulrich (Grundsätze) Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Düsseldorf 1987

Ludewig, Rainer (KonTraG) KonTraG – Aufsichtsrat und Abschlussprüfer – Gedanken zur Kooperation, in: DB 2000 Seite 634 - 636

Wirtschaftsprüferkammer (Berufsordnung): Gesetz über die Berufsordnung der
Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf 1991

Wirtschaftsprüferkammer (ISAs): International Standards on Auditing, Autorisierte
Übersetzung der Verlautbarungen der IFAC = Internationale Prüfungsgrundsätze,
Stand: Januar 2000, Stuttgart 2000

Wolz, Matthias, (Erwartungslücke): Die Erwartungslücke vor und nach der Verabschiedung
des KonTraG, in WPK-Mitt. 2/1998, Seite: 122 – 133