

IDW Prüfungsstandard: Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung (IDW PS 201 n.F.)

relevant: Abschnitt 4.1
Berufliche Grundsätze

Stand: 23.04.2021¹

1.	Vorbemerkungen.....	1
2.	Anwendungszeitpunkt	2
3.	Rechnungslegungsgrundsätze	2
3.1.	Deutsche Rechnungslegungsgrundsätze	2
3.2.	Internationale Rechnungslegungsgrundsätze.....	5
4.	Prüfungsgrundsätze	6
4.1.	Berufliche Grundsätze.....	7
4.2.	Fachliche Grundsätze	7

1. Vorbemerkungen

- 1 Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) ergänzt in diesem *IDW Prüfungsstandard* die in ISA [DE] 200 enthaltenen Grundsätze bei einer der Berufsauffassung entsprechenden Abschlussprüfung von Wirtschaftsprüfern unbeschadet ihrer Eigenverantwortlichkeit und verdeutlicht zugleich gegenüber der Öffentlichkeit Inhalt und Grenzen derartiger Prüfungen.
- 2 Dieser *IDW Prüfungsstandard* gilt für die Prüfung eines (vollständigen) nach Rechnungslegungsgrundsätzen für allgemeine Zwecke aufzustellenden Abschlusses (gesetzliche Abschlussprüfungen nach den §§ 316 ff. HGB und andere gesetzliche und freiwillige Abschlussprüfungen, die diesen Prüfungen nach Art und Umfang entsprechen). Dieser *IDW Prüfungsstandard* gilt auch für die Prüfung von Abschlüssen, die nach Rechnungslegungsgrundsätzen für einen speziellen Zweck aufgestellt wurden und die Prüfung von Finanzaufstellungen oder deren Bestandteilen. Im Folgenden werden die o.g. Prüfung von Abschlüssen sowie von Finanzaufstellungen oder deren Bestandteilen mit den Begriffen „Abschlussprüfung“ bzw. „Prüfung von Abschlüssen“ bezeichnet.

Wirtschaftszweigspezifische und sonstige Besonderheiten (z.B. § 317 Abs. 4 HGB), die im Einzelfall zu berücksichtigen sind, bleiben außer Betracht.

¹ Verabschiedet vom Hauptfachausschuss (HFA) am 28.06.2000. Änderung durch den HFA am 17.11.2000. Redaktionelle Anpassungen durch den HFA am 18.05.2006 aufgrund des Gesetzes zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung (Bilanzrechtsreformgesetz – BilReG). Redaktionelle Änderungen durch den HFA am 22.02.2008. Änderungen infolge des Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) durch den HFA am 09.09.2009. Änderungen durch den HFA am 05.03.2015. Neufassung vor allem aufgrund des Übergangs auf die ISA [DE]; verabschiedet vom HFA am 23.04.2021.

2. Anwendungszeitpunkt

- 3 Dieser *IDW Prüfungsstandard* gilt für die Prüfung von Abschlüssen für Berichtszeiträume, die am oder nach dem 15.12.2021 beginnen, mit der Ausnahme von Rumpfgeschäftsjahren, die vor dem 31.12.2022 enden. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist für die Prüfung von Abschlüssen für Berichtszeiträume zulässig, die am oder nach dem 15.12.2019 beginnen, mit der Ausnahme von Rumpfgeschäftsjahren, die vor dem 31.12.2020 enden, wenn sämtliche in der Anlage D.1 des ISA [DE] 200 genannten Standards angewendet werden. Die Entscheidung für eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist in der Auftragsdokumentation bzw. an zentraler Stelle in der Wirtschaftsprüferpraxis festzuhalten.
- 4 Die Textziffern des Abschn. 3.1. dieses *IDW Prüfungsstandards* dürfen freiwillig bereits angewendet werden für die Prüfung von Abschlüssen für Berichtszeiträume, die am oder nach dem 23.04.2021 enden. Für die pflichtgemäße Anwendung dieser Textziffern gilt Tz. 3.

3. Rechnungslegungsgrundsätze

- 5 Die bei der Abschlussprüfung zu berücksichtigenden Rechnungslegungsgrundsätze können sich auf deutsche Grundsätze, auf die vom International Accounting Standards Board (IASB) verabschiedeten International Financial Reporting Standards (IFRS) oder auf nationale Grundsätze anderer Staaten beziehen. Im Falle einer Abschlussprüfung bei einem Abschluss, der nach Rechnungslegungsgrundsätzen für einen speziellen Zweck aufgestellt ist, gelten diese Rechnungslegungsgrundsätze.

3.1. Deutsche Rechnungslegungsgrundsätze

- 6 Zu den deutschen Rechnungslegungsgrundsätzen gehören alle für die Rechnungslegung geltenden Vorschriften einschließlich der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) und einschließlich einschlägiger Normen der Satzung oder des Gesellschaftsvertrags.
- 7 Die gesetzlichen Vorschriften, deren Einhaltung im Rahmen der Abschlussprüfung festzustellen ist, umfassen insb. die Vorschriften des HGB über die Buchführung und das Inventar (§§ 238 bis 241a HGB), über den Ansatz, die Bewertung und die Gliederung der Posten des Jahresabschlusses (§§ 242 bis 277 HGB) sowie über die Angaben in Anhang und Lagebericht (§§ 284 bis 289f HGB). Zur Konzernrechnungslegung bestehen ergänzende gesetzliche Vorschriften (§§ 290 bis 315e HGB). Ferner können wirtschaftszweigspezifische (z.B. §§ 340 ff. und 341 ff. HGB) sowie rechtsformbezogene Vorschriften (z.B. §§ 150 bis 162 AktG) und gesellschaftsbezogener Vorschriften (z.B. § 42 Abs. 3 GmbHG) ergänzend zu beachten sein.
- 8 Die gesetzlich normierten GoB werden ergänzt durch nicht gesetzlich festgeschriebene GoB, die durch die Verweisung in § 238 HGB für die Buchführung, in § 243 Abs. 1 und § 264 Abs. 2 HGB für den Jahresabschluss sowie in § 297 Abs. 2 HGB für den Konzernabschluss den Rang gesetzlicher Vorschriften haben. Die Abschlussprüfung erstreckt sich deshalb auch auf die Einhaltung dieser Grundsätze. Diese Grundsätze sind nicht starr, sondern entwickeln sich aufgrund sich ändernder Gegebenheiten fort. Ist zweifelhaft, ob in dem zu beurteilenden Fall ein GoB besteht, hat der Abschlussprüfer alles Geeignete zu tun, um sich Klarheit zu verschaffen.

- 9 Soweit Rechtsprechung der Europäischen Union (EuGH, EuG), höchstrichterliche handelsrechtliche Rechtsprechung der Bundesrepublik Deutschland oder Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu bilanzsteuerlichen Fragen im Anwendungsbereich des Grundsatzes der Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG) – und damit auch zu handelsbilanziellen Fragen – Bedeutung über den entschiedenen Fall hinaus hat, ist sie bei der Interpretation und Anwendung der Rechnungslegungsnormen zu würdigen. Die Würdigung hat insb. darauf abzustellen, ob die Rechtsprechung mit den bestehenden GoB vereinbar ist oder in ihr eine Fortentwicklung der bestehenden GoB zu sehen ist.
- 10 Bei der Würdigung nach Tz. 9 sind *IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung* (vgl. Tz. 15), Entwürfe zu *IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung* (vgl. Tz. 17), *IDW Stellungnahmen der Fachausschüsse aus der Zeit bis 1998* (soweit sie noch nicht aufgehoben oder ersetzt worden sind), *IDW Rechnungslegungshinweise* (vgl. Tz. 16), *IDW Standards* und Entwürfe zu *IDW Standards*² zu berücksichtigen.
- 11 Die Prüfung der Einhaltung anderer gesetzlicher Vorschriften gehört nur insoweit zu den Aufgaben der Abschlussprüfung, als sich aus diesen anderen Vorschriften üblicherweise Rückwirkungen auf den geprüften Jahresabschluss ergeben oder als die Nichtbeachtung solcher Gesetze erfahrungsgemäß Risiken zur Folge haben kann, denen im Lagebericht Rechnung zu tragen ist. Darüber hinaus erstreckt sich die Abschlussprüfung aber nicht darauf festzustellen, ob von dem Unternehmen alle Vorschriften bspw. des Steuerrechts, des Sozialversicherungs- und Arbeitsrechts, des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen sowie Preisvorschriften, Vorschriften des Außenwirtschaftsrechts, Verbraucherschutzbestimmungen oder sämtliche Umweltschutzbestimmungen und dergleichen eingehalten worden sind.
- 12 Die Abschlussprüfung ist nicht auf die Feststellung von Verstößen gegen die Geschäftsführungspflichten zur fristgemäßen Aufstellung und Offenlegung des Jahresabschlusses ausgerichtet. Werden solche Verstöße festgestellt, ist hierüber im Prüfungsbericht³ zu berichten.
- 13 Auf die Aufdeckung und Aufklärung strafrechtlicher Tatbestände (z.B. Untreuehandlungen, Unterschlagungen, Kollusionen) und außerhalb der Rechnungslegung begangener Ordnungswidrigkeiten ist die Abschlussprüfung ihrem Wesen nach nicht ausgerichtet. Im Rahmen der Erkenntnismöglichkeiten des Abschlussprüfers ist jedoch festzustellen, ob der Abschluss keine wesentlichen falschen Darstellungen enthält, die aus solchen Gesetzesverstößen entstanden sind.⁴
- 14 Für die vom Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) verabschiedeten Empfehlungen zur Anwendung der Grundsätze über die Konzernrechnungslegung gilt die gesetzliche Vermutung, dass es sich hierbei um die Konzernrechnungslegung betreffende GoB handelt, wenn diese Empfehlungen vom Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) bekannt gemacht worden sind (vgl. § 342 Abs. 2 HGB).

Sofern im Konzernabschluss ein gesetzliches Wahlrecht abweichend von einer durch das BMJV bekannt gemachten Empfehlung des DRSC zur Anwendung der Grundsätze über die

² (Entwürfe zu) *IDW Standards* sind bei der Würdigung insoweit zu berücksichtigen, als sie Aussagen zur handelsrechtlichen Rechnungslegung enthalten.

³ Vgl. *IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsmäßiger Erstellung von Prüfungsberichten (IDW PS 450 n.F.)* (Stand: 15.09.2017), Tz. 50.

⁴ Vgl. ISA [DE] 240 „Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers bei dolosen Handlungen“, Tz. 10.

Konzernrechnungslegung ausgeübt wird, begründet dies keine Einwendung des Konzernabschlussprüfers gegen die Ordnungsmäßigkeit der Konzernrechnungslegung.⁵ Der Konzernabschlussprüfer hat jedoch im Prüfungsbericht auf eine solche Abweichung hinzuweisen.⁶

Werden gesetzliche Anforderungen an die Rechnungslegung durch einen Deutschen Rechnungslegungs Standard (DRS) konkretisiert⁷ und handelt es sich dabei um Auslegungen der allgemeinen gesetzlichen Grundsätze, haben diese auch Bedeutung für den Jahresabschluss und Lagebericht. Gelangt der Abschlussprüfer zu dem Urteil, dass solche Auslegungen nicht beachtet worden sind, hat er nach den allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen, ob sich daraus Konsequenzen für die Berichterstattung bis hin zum Bestätigungsvermerk ergeben.

- 15 Die von den Fachausschüssen des Instituts der Wirtschaftsprüfer abgegebenen *IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung* legen die Berufsauffassung zu Rechnungslegungsfragen dar. Die *IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung* werden vom Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des IDW oder von anderen Fachausschüssen des IDW in einem Verfahren verabschiedet, in dem den Berufsangehörigen und der interessierten Öffentlichkeit durch die Veröffentlichung von Entwürfen die Möglichkeit eingeräumt wird, Anregungen in die abschließenden Beratungen einfließen zu lassen.

Der Abschlussprüfer hat sorgfältig zu würdigen, ob die in Tz. 10 genannten Verlautbarungen des IDW in der von ihm durchzuführenden Prüfung zu beachten sind. Eine im Rahmen der Eigenverantwortlichkeit als vertretbar eingestufte Abweichung von *IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung*, von *IDW Stellungnahmen* der Fachausschüsse aus der Zeit bis 1998 (so weit sie noch nicht aufgehoben oder ersetzt worden sind) oder von *IDW Standards* (d.h., bindenden, die Rechnungslegung betreffenden Verlautbarungen) im Einzelfall ist im Prüfungsbericht darzustellen und inhaltlich zu begründen. Dies gilt auch dann, wenn die Abweichung auf Rechtsprechung i.S.v. Tz. 9 zurückgeht.

Werden die *IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung* oder andere bindende Verlautbarungen des IDW mit Rechnungslegungsbezug vom Abschlussprüfer nicht beachtet, ohne dass dafür gewichtige Gründe vorliegen, so ist damit zu rechnen, dass eine solche Abweichung von der Berufsauffassung ggf. in Regressfällen, in einem Verfahren der Berufsaufsicht oder in einem Strafverfahren zum Nachteil des Abschlussprüfers ausgelegt werden kann.

- 16 *IDW Rechnungslegungshinweise* stellen die Auffassung der mit den jeweiligen Fragen befassten Ausschüsse des IDW zu Rechnungslegungsfragen dar. Diese Verlautbarungen werden in Fachgremien des IDW erarbeitet, deren Mitglieder berufliche Erfahrung mit den jeweiligen Themenstellungen haben, und geben den Berufsangehörigen eine Orientierung über die Auslegung von Rechnungslegungsgrundsätzen. Da *IDW Rechnungslegungshinweise* nicht in dem in Tz. 15 dargestellten Verfahren verabschiedet werden, haben sie nicht den gleichen Grad der Verbindlichkeit wie *IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung*, gleichwohl wird ihre Anwendung empfohlen. Soweit eine Abweichung von *IDW Rechnungslegungshinweisen* auf

⁵ Zu den Folgen der Beachtung bzw. Nichtbeachtung von DRS für die Abschlussprüfung vgl. Berichterstattung zur 189. Sitzung des HFA am 29.09.2003, Ergebnisbericht-Online, S. 8, abrufbar im Mitgliederbereich der IDW Website unter www.idw.de.

⁶ Vgl. *IDW PS 450 n.F.*, Tz. 134.

⁷ Vgl. z.B. *IDW Prüfungsstandard: Prüfung des Lageberichts im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 350 n.F.)* (Stand: 12.12.2017), Tz. 4.

Rechtsprechung i.S.v. Tz. 9 zurückgeht, hat der Abschlussprüfer das Ergebnis seiner Würdigung nach Tz. 9 f. und die von ihm auf dieser Grundlage eigenverantwortlich als vertretbar eingestufte Nichtbeachtung der betreffenden Verlautbarung in seinen Arbeitspapieren oder im Prüfungsbericht zu dokumentieren.

- 17 Entwürfe zu *IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung* beinhalten eine noch nicht abschließend abgestimmte Berufsauffassung. Die Entwürfe können im Rahmen der Eigenverantwortlichkeit und des beruflichen Ermessens des Abschlussprüfers berücksichtigt werden, soweit sie geltenden *IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung* nicht entgegenstehen. Der FAB des IDW kann in begründeten Fällen bereits bei der Verabschiedung bzw. billigenden Kenntnisnahme des Entwurfs einer *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* eine bestehende Stellungnahme ganz oder teilweise außer Kraft setzen. Ferner kann der FAB auch eine Empfehlung zur Anwendung des Entwurfs einer *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* aussprechen. Soweit im Falle einer solchen Empfehlung zur Anwendung des Entwurfs einer *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* eine Abweichung von diesem Entwurf auf Rechtsprechung i.S.v. Tz. 9 zurückgeht, hat der Abschlussprüfer das Ergebnis seiner Würdigung nach Tz. 9 f. und die von ihm auf dieser Grundlage eigenverantwortlich als vertretbar eingestufte Nichtbeachtung der betreffenden Verlautbarung in seinen Arbeitspapieren oder im Prüfungsbericht zu dokumentieren. Entsprechendes gilt für den Fall einer derart begründeten Abweichung von einem Entwurf eines *IDW Standards*, für den der zuständige Fachausschuss eine Empfehlung zur Anwendung ausgesprochen hat.
- 18 In der sonstigen Rechtsprechung, in der Kommentierung und in der weiteren Literatur sowie in sonstigen Veröffentlichungen des IDW (z.B. Berichterstattungen über Sitzungen von Ausschüssen und Arbeitskreisen) werden GoB erörtert und wird zu deren Fortentwicklung beigetragen. Der Abschlussprüfer hat sich über die fachliche Entwicklung in diesem Bereich auf dem Laufenden zu halten.
- 19 Eine *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* gilt ab dem in der Stellungnahme geregelten Anwendungszeitpunkt. Sofern in der Stellungnahme nicht anders angegeben, darf der Abschlussprüfer die betreffende Stellungnahme vor dem darin genannten Anwendungszeitpunkt anwenden, wenn die darin enthaltenen Regelungen vollständig beachtet werden. Die in einem *IDW Rechnungslegungshinweis* enthaltenen Empfehlungen gelten ab dem in dem Hinweis geregelten Anwendungszeitpunkt.

3.2. Internationale Rechnungslegungsgrundsätze

- 20 Nach § 315e Abs. 1 HGB muss ein Mutterunternehmen, das nach den §§ 290 bis 293 HGB zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und Konzernlageberichts verpflichtet ist und dessen Wertpapiere an einem geregelten Markt⁸ in der EU zugelassen sind, die in das EU-Recht übernommenen internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRS) anwenden. § 315e Abs. 2 HGB sieht für Mutterunternehmen, die bis zum jeweiligen Abschlussstichtag die Zulassung eines Eigen- oder Fremdkapitalitels zum Handel an einem organisierten Markt i.S. des

⁸ Zur Abgrenzung des Begriffs des „geregelten Markts“ vgl. Artikel 4 Abs. 1 Nr. 21 der sog. MiFID II (Richtlinie 2014/65, ABl. EU 2014 Nr. L 173, S. 349).

§ 2 Abs. 11 WpHG im Inland beantragt haben, ebenfalls eine zwingende Anwendung der IFRS für den Konzernabschluss⁹ vor.

- 21 § 315e Abs. 3 HGB eröffnet Mutterunternehmen, die nicht unter § 315e Abs. 1 oder 2 HGB fallen, die Möglichkeit, freiwillig einen IFRS-Konzernabschluss aufzustellen und sich hierdurch von der Pflicht zur Konzernrechnungslegung nach HGB zu befreien. Lediglich für Zwecke der Offenlegung lässt der deutsche Gesetzgeber die Anwendung der IFRS auch im Einzelabschluss zu (§ 325 Abs. 2a HGB). Dieser hat jedoch keine Befreiungswirkung für die Pflicht der gesetzlichen Vertreter zur Aufstellung eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses.
- 22 EU-Verordnungen, wie die Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards¹⁰, sind unmittelbar gültig und in allen EU-Mitgliedstaaten rechtsverbindlich, ohne dass es einer Transformation durch den nationalen Gesetzgeber bedarf. Dagegen sind die EU-Richtlinien zur Rechnungslegung an die EU-Mitgliedstaaten gerichtet und von diesen in nationales Recht zu transformieren. Dies ist bspw. mit der EU-Bilanzrichtlinie und der EU-Konzernbilanzrichtlinie durch das Bilanzrichtlinien-Gesetz¹¹ erfolgt, durch das die Vorschriften des HGB geändert wurden. Zur Interpretation dieser deutschen Vorschriften kann auch auf das Verständnis der entsprechenden Richtlinienregelung zurückzugreifen sein.
- 23 Im Übrigen haben internationale Rechnungslegungsgrundsätze keine – auch keine ergänzende – Bedeutung für einen nach deutschen Rechnungslegungsgrundsätzen zu beurteilenden Jahresabschluss und dessen Prüfung.

4. Prüfungsgrundsätze

- 24 Die Durchführung von gesetzlichen Abschlussprüfungen hat nach den deutschen Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA) zu erfolgen. Dies gilt auch, wenn ein der Prüfung zugrunde liegender Abschluss nicht nach deutschen Rechnungslegungsgrundsätzen erstellt wurde.
- 25 Die deutschen GoA umfassen als Prüfungsnormen alle unmittelbar und mittelbar für die Abschlussprüfung geltenden gesetzlichen Vorschriften und als sonstige Prüfungsgrundsätze insb. die um nationale Besonderheiten modifizierte Fassungen der International Standards on Auditing (sog. ISA [DE]) und die *IDW Prüfungsstandards (IDW PS)*. Zu den sonstigen Prüfungsgrundsätzen zählt auch *IDW QS 1*¹², der berufliche und fachliche Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers festlegt, die der Abschlussprüfer im Rahmen seiner Eigenverantwortlichkeit zu beachten hat.
- 26 Im Falle freiwilliger Abschlussprüfungen kann aufgrund gesonderter Beauftragung eine Abschlussprüfung auch unter ausschließlicher Anwendung der vom International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) herausgegebenen International Standards on Auditing

⁹ Dies gilt für Konzernabschlüsse, die Geschäftsjahre betreffen, die nach dem 31.12.2006 beginnen, vgl. Artikel 58 Abs. 3 Satz 2 EGHGB.

¹⁰ Vgl. ABI. EG 2002 Nr. L 243, S. 1.

¹¹ Gesetz zur Durchführung der Vierten, Siebenten und Achten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinien-Gesetz – BiRiLiG), BGBl. I 1986, S. 2355.

¹² *IDW Qualitätssicherungsstandard: Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (IDW QS 1)* (Stand: 09.06.2017).

(ISA) durchgeführt und ein Verweis auf deren Einhaltung in den Vermerk des Abschlussprüfers aufgenommen werden, da diese Grundsätze inhaltlich mit den deutschen Grundsätzen übereinstimmen, soweit dem nicht die deutschen gesetzlichen Vorschriften entgegenstehen. Durch eine entsprechende Beauftragung verzichtet der Auftraggeber auf die Anwendung weitergehender Prüfungsgrundsätze dort, wo die deutschen GoA über die vom IAASB herausgegebenen ISA hinausgehen (z.B. Prüfungsbericht). Entsprechendes gilt für die Anwendung von anderen international anerkannten Prüfungsgrundsätzen, soweit diese nach dem Urteil des Abschlussprüfers mit den vom IDW festgestellten deutschen GoA vereinbar sind.

4.1. Berufliche Grundsätze

27 Die deutschen Prüfungsnormen zum beruflichen Verhalten bestehen aus den in §§ 43, 44 und 49 Wirtschaftsprüferordnung (WPO) und der Berufssatzung der Wirtschaftsprüferkammer (WPK) geregelten Berufspflichten und aus den Vorschriften der §§ 318, 319, 319a, 319b und 323 HGB.

28 Zu den Berufspflichten gehören:

- Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und Vermeidung der Besorgnis der Befangenheit
- Gewissenhaftigkeit einschließlich der beruflichen Kompetenz und der berufsüblichen Sorgfalt sowie der Beachtung fachlicher Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze
- Verschwiegenheit
- Eigenverantwortlichkeit
- berufswürdiges Verhalten einschließlich Verantwortung gegenüber dem Berufsstand.

In seinem Verhalten hat der Abschlussprüfer auch den Eindruck zu vermeiden, dass er die Berufspflichten nicht befolge.

29 Bei gesetzlichen Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse i.S. des § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB („PIE“) sind zudem die Vorschriften des Titels II der EU-Abschlussprüferverordnung¹³ (Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014) zu beachten.

30 Die vom Vorstand der WPK verabschiedeten Verlautbarungen zu den Berufspflichten dienen der Aufklärung und Information der Berufsangehörigen und als Grundlage von berufsrechtlichen Verfahren. Diese Verlautbarungen geben der Öffentlichkeit gleichzeitig kund, welche Auffassung der Vorstand der WPK in bestimmten berufsständischen Fragen vertritt.

4.2. Fachliche Grundsätze

31 Zu den fachlichen Prüfungsgrundsätzen, die bei der gesetzlichen Abschlussprüfung einzuhalten sind, gehören insb. die Vorschriften des HGB über die Prüfung (§§ 316 bis 317, 320 bis 322 HGB).

32 Daneben können einschlägige Normen der Satzung oder des Gesellschaftsvertrags sowie entsprechende Gesellschafterbeschlüsse bestehen. Ferner können wirtschaftszweigspezifische

¹³ Verordnung (EU) Nr. 537/2014, ABl. EU 2014 Nr. L 158, S. 77.

sowie rechtsformbezogene Vorschriften und gesellschaftlicherbezogene (z.B. § 53 HGrG) Vorschriften zu beachten sein.

- 33 Die vom IDW festgestellten deutschen GoA setzen sich aus den ISA [DE] sowie den für die Prüfung des Abschlusses relevanten *IDW PS* und dem für die Prüfung des Lageberichts relevanten *IDW Prüfungsstandard: Prüfung des Lageberichts im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 350 n.F.)* zusammen.¹⁴ Die ISA [DE] und *IDW PS* legen damit in Übereinstimmung mit den vom IAASB herausgegebenen ISA die Berufsauffassung der Wirtschaftsprüfer zu fachlichen Fragen der Prüfung dar und tragen zu ihrer Entwicklung bei. Die ISA [DE] und *IDW PS* werden vom Hauptfachausschuss (HFA) des IDW in einem Verfahren verabschiedet, in dem den Berufsangehörigen und der interessierten Öffentlichkeit durch die Veröffentlichung von Entwürfen die Möglichkeit eingeräumt wird, Anregungen in die abschließenden Beratungen einfließen zu lassen.
- 34 Den ISA [DE] und *IDW PS* kommt aufgrund ihrer Erarbeitung in Fachausschüssen und Arbeitskreisen des IDW, die durch ihre Zusammensetzung und Arbeitsweise den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer vertreten, sowie aufgrund des Verfahrens ihrer Verabschiedung besondere Bedeutung zu. Eine Abweichung von den ISA [DE] und *IDW PS* kann im Rahmen der Eigenverantwortlichkeit des Wirtschaftsprüfers nur in Ausnahmefällen erfolgen (siehe ISA [DE] 200, Tz. 23), die im Prüfungsbericht hervorzuheben und angemessen zu begründen sind. Werden die ISA [DE] bzw. *IDW PS* vom Abschlussprüfer nicht beachtet, ohne dass dafür gewichtige Gründe vorliegen, so ist damit zu rechnen, dass eine solche Abweichung von der Berufsauffassung ggf. in Regressfällen, in einem Verfahren der Berufsaufsicht oder in einem Strafverfahren zum Nachteil des Abschlussprüfers ausgelegt werden kann.
- 35 Der Abschlussprüfer darf – vorbehaltlich der in Tz. 34 genannten Ausnahmefälle – im Bestätigungsvermerk nicht auf die Beachtung der vom IDW festgestellten deutschen GoA hinweisen, wenn der Abschlussprüfer nicht die Anforderungen sämtlicher für die Prüfung relevanter Standards eingehalten hat, die zusammen die vom IDW festgestellten deutschen GoA bilden.¹⁵
- 36 Durch *IDW Prüfungshinweise* wird die Auffassung der Fachgremien zu einzelnen Prüfungsfragen – meist ergänzend zu den ISA [DE] oder *IDW PS* – erläutert. *IDW Prüfungshinweise* geben eine Orientierung für die Berufsangehörigen. Da *IDW Prüfungshinweise* nicht in dem in Tz. 33 dargestellten Verfahren verabschiedet werden, haben sie nicht den gleichen Grad der Verbindlichkeit wie ISA [DE] oder *IDW PS*, gleichwohl wird ihre Anwendung empfohlen.
- 37 Entwürfe zu ISA [DE] und *IDW PS* beinhalten eine noch nicht abschließend abgestimmte Berufsauffassung. Die Entwürfe können im Rahmen der Eigenverantwortlichkeit und des beruflichen Ermessens des Abschlussprüfers berücksichtigt werden, soweit sie geltenden ISA [DE] bzw. *IDW PS* nicht entgegenstehen. Der HFA des IDW kann in begründeten Fällen bereits bei der Verabschiedung bzw. billigenden Kenntnisnahme des Entwurfs eines ISA [DE] bzw. *IDW PS* einen bestehenden Prüfungsstandard ganz oder teilweise außer Kraft setzen. Ferner kann der HFA auch eine Empfehlung zur Anwendung des Entwurfs eines ISA [DE] bzw. *IDW PS* aussprechen.

¹⁴ Vgl. ISA [DE] 200, Tz. D.2.1.

¹⁵ Vgl. ISA [DE] 200, Tz. D.20.1.

- 38 In der Kommentierung und in der weiteren Literatur sowie in sonstigen Veröffentlichungen des IDW (z.B. Berichterstattungen über Sitzungen von Ausschüssen und Arbeitskreisen) werden Prüfungsgrundsätze erörtert. Der Abschlussprüfer hat sich über die fachliche Entwicklung in diesem Bereich auf dem Laufenden zu halten.
- 39 Ein ISA [DE] bzw. *IDW PS* gilt ab dem in dem Standard geregelten Anwendungszeitpunkt. Sofern in dem Standard nicht anders angegeben, darf der Abschlussprüfer den betreffenden Standard vor dem darin genannten Anwendungszeitpunkt anwenden, wenn die darin enthaltenen Regelungen vollständig beachtet werden. Die in einem *IDW Prüfungshinweis* enthaltenen Empfehlungen gelten ab dem in dem Hinweis geregelten Anwendungszeitpunkt.
- 40 Die von internationalen Standardsetzern (z.B. IAASB) herausgegebenen Verlautbarungen zu den Prüfungsgrundsätzen haben noch keine – auch keine ergänzende – Bedeutung für die deutschen Prüfungsgrundsätze. Die Regelungen zur Anwendung der ISA sind an die Mitgliedsorganisationen der International Federation of Accountants (IFAC) gerichtet. Diese haben sich in den Satzungen der internationalen Berufsorganisationen verpflichtet, die internationalen Verlautbarungen zur Anwendung zu bringen, soweit dies unter den nationalen Gegebenheiten möglich ist. Internationale Verlautbarungen wie die vom IAASB herausgegebenen ISA verpflichten deshalb den Abschlussprüfer nicht unmittelbar (vgl. aber Tz. 26).
- 41 § 317 Abs. 5 HGB, mit dem Artikel 26 Abs. 1 der 8. EU-Richtlinie (sog. Abschlussprüferrichtlinie)¹⁶ umgesetzt wurde, bestimmt, dass gesetzliche Abschlussprüfungen unter unmittelbarer Anwendung internationaler Prüfungsstandards durchzuführen sind. Internationale Prüfungsstandards i.S. der Abschlussprüferrichtlinie sind die ISA und damit zusammenhängende Stellungnahmen und Standards, soweit sie für die Abschlussprüfung relevant sind. Voraussetzung für die unmittelbare Anwendung ist, dass die internationalen Prüfungsstandards von der Europäischen Kommission im sog. Komitologieverfahren übernommen werden, also durch einen hoheitlichen Akt in den Stand europäischen Rechts erhoben werden.

¹⁶ Richtlinie 2006/43/EG, ABl. EU 2006 Nr. L 157, S. 87.