

# Masterarbeit

Titel der Masterarbeit

**„Das Konsultationspapier des IAASB: Verbesserung des Werts von Prüfungsberichten – Untersuchung von Änderungsmöglichkeiten – Auswertung des Konsultationspapiers und der dazu eingereichten Stellungnahmen“**

Verfasser

**Harald Beza, BSc**

angestrebter akademischer Grad

**Master of Science (MSc)**

Wien, 2014

Studienkennzahl lt. Studienblatt:  
Studienrichtung lt. Studienblatt:  
Betreuer:

A 066 915  
Masterstudium Betriebswirtschaft  
Univ.-Prof. Mag. Dr. Otto A. Altenburger



# Inhaltsverzeichnis

<b>Abkürzungsverzeichnis .....</b>	<b>ix</b>
<b>Abbildungsverzeichnis .....</b>	<b>x</b>
<b>1 Einleitung.....</b>	<b>1</b>
1.1 Problemstellung .....	1
1.2 Hintergründe und Entwicklungsprozess des Konsultationspapiers zur Verbesserung des Werts von Prüfungsberichten.....	1
1.3 Inhaltlicher Überblick über das Konsultationspapier .....	3
1.4 Aufbau der Arbeit.....	4
1.5 Die Stellungnahmen zum Themenkomplex der Verbesserung des Werts von Prüfungsberichten .....	5
1.5.1 Der Stellungnahmeprozess .....	5
1.5.2 Methodik der Erfassung und Kategorisierung in Gruppen .....	6
1.5.3 Analyse nach Verfassergruppen.....	9
1.5.4 Statistische Auswertung der Stellungnahmen .....	10
1.5.4.1 Allgemeine quantitative Auswertung .....	10
1.5.4.2 Zuordnung der Stellungnahmen nach geographischen Merkmalen.....	12
<b>2 Frage 1: Stellungnahmen zu den identifizierten Problemen in Abschnitt 2 des Konsultationspapiers.....</b>	<b>15</b>
2.1 Erörterung des Konsultationspapiers und die daraus abgeleitete Frage.....	15
2.2 Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen .....	19
2.2.1 Big Four .....	19
2.2.2 Internationale Netzwerke .....	20
2.2.3 Öffentliche Stellen .....	21
2.2.4 Berufsständische Vertreter .....	22

2.2.5	Sonstige.....	23
2.2.6	Zusammenfassung.....	24
<b>3</b>	<b>Frage 2: Möglichkeiten zur Verkleinerung der Informationslücke und zur Verbesserung des kommunikativen Werts von Prüfungsberichten .....</b>	<b>25</b>
3.1	Erörterung des Konsultationspapiers und die daraus abgeleitete Frage.....	25
3.2	Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen .....	26
3.2.1	Big Four .....	26
3.2.2	Internationale Netzwerke .....	27
3.2.3	Öffentliche Stellen .....	29
3.2.4	Berufsständische Vertreter .....	30
3.2.5	Sonstige.....	32
3.2.6	Zusammenfassung.....	32
<b>4</b>	<b>Frage 3: Stellungnahmen bzgl. der benötigten Änderungen für unterschiedliche Unternehmensformen .....</b>	<b>34</b>
4.1	Erörterung des Konsultationspapiers und die daraus abgeleitete Frage.....	34
4.2	Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen .....	35
4.2.1	Big Four .....	35
4.2.2	Internationale Netzwerke .....	35
4.2.3	Öffentliche Stellen .....	36
4.2.4	Berufsständische Vertreter .....	37
4.2.5	Sonstige.....	38
4.2.6	Zusammenfassung.....	39
<b>5</b>	<b>Fragen 4 und 5: Format und Struktur des Prüfungsberichts .....</b>	<b>41</b>
5.1	Erörterung des Konsultationspapiers und die daraus abgeleitete Fragen....	41
5.2	Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen zu Frage 4 .....	44
5.2.1	Big Four .....	44

5.2.2	Internationale Netzwerke .....	45
5.2.3	Öffentliche Stellen .....	46
5.2.4	Berufsständische Vertreter .....	47
5.2.5	Sonstige.....	49
5.2.6	Zusammenfassung.....	50
5.3	Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen zu Frage 5 .....	52
5.3.1	Big Four .....	52
5.3.2	Internationale Netzwerke .....	53
5.3.3	Öffentliche Stellen .....	54
5.3.4	Berufsständische Vertreter .....	55
5.3.5	Sonstige.....	57
5.3.6	Zusammenfassung.....	58
<b>6</b>	<b>Fragen 6 und 7: Sonstige Informationen in Dokumenten, die den geprüften Abschluss enthalten .....</b>	<b>60</b>
6.1	Erörterung des Konsultationspapiers und die daraus abgeleitete Fragen....	60
6.2	Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen zu Frage 6 .....	61
6.2.1	Big Four .....	61
6.2.2	Internationale Netzwerke .....	62
6.2.3	Öffentliche Stellen .....	63
6.2.4	Berufsständische Vertreter .....	64
6.2.5	Sonstige.....	65
6.2.6	Zusammenfassung.....	66
6.3	Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen zu Frage 7 .....	67
6.3.1	Big Four .....	67
6.3.2	Internationale Netzwerke .....	68
6.3.3	Öffentliche Stellen .....	68

6.3.4	Berufsständische Vertreter .....	70
6.3.5	Sonstige.....	71
6.3.6	Zusammenfassung.....	72
<b>7</b>	<b>Frage 8: Kommentare des Prüfers .....</b>	<b>74</b>
7.1	Erörterung des Konsultationspapiers und die daraus abgeleitete Frage.....	74
7.2	Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen zu Frage 8 .....	77
7.2.1	Big Four .....	77
7.2.2	Internationale Netzwerke .....	79
7.2.3	Öffentliche Stellen .....	80
7.2.4	Berufsständische Vertreter .....	81
7.2.5	Sonstige.....	83
7.2.6	Zusammenfassung.....	84
<b>8</b>	<b>Frage 9: Kommentare des Prüfers in französischen Prüfungsberichten .....</b>	<b>86</b>
8.1	Erörterung des Konsultationspapiers und die daraus abgeleitete Frage.....	86
8.2	Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen zu Frage 9 .....	87
8.2.1	Big Four .....	87
8.2.2	Internationale Netzwerke .....	88
8.2.3	Öffentliche Stellen .....	89
8.2.4	Berufsständische Vertreter .....	90
8.2.5	Sonstige.....	92
8.2.6	Zusammenfassung.....	93
<b>9</b>	<b>Frage 10: Erkenntnisse des Prüfers über das Unternehmen oder über die Qualität der Finanzberichterstattung .....</b>	<b>95</b>
9.1	Erörterung des Konsultationspapiers und die daraus abgeleitete Frage.....	95
9.2	Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen zu Frage 10 .....	96
9.2.1	Big Four .....	96

9.2.2	Internationale Netzwerke .....	97
9.2.3	Öffentliche Stellen .....	98
9.2.4	Berufsständische Vertreter .....	99
9.2.5	Sonstige.....	101
9.2.6	Zusammenfassung.....	102
<b>10</b>	<b>Fragen 11, 12 und 13: Ein verbessertes Corporate Governance-Berichterstattungsmodell: Die Funktion der für die Überwachung Verantwortlichen bzgl. der Finanzberichterstattung und der externen Prüfung.....</b>	<b>103</b>
10.1	Erörterung des Konsultationspapiers und die daraus abgeleitete Fragen..	103
10.2	Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen zu Frage 11 .....	107
10.2.1	Big Four .....	107
10.2.2	Internationale Netzwerke .....	108
10.2.3	Öffentliche Stellen .....	109
10.2.4	Berufsständische Vertreter .....	110
10.2.5	Sonstige.....	112
10.2.6	Zusammenfassung.....	113
10.3	Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen zu Frage 12 .....	114
10.3.1	Big Four .....	114
10.3.2	Internationale Netzwerke.....	114
10.3.3	Öffentliche Stellen .....	115
10.3.4	Berufsständische Vertreter .....	116
10.3.5	Sonstige.....	117
10.3.6	Zusammenfassung.....	118
10.4	Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen zu Frage 13 .....	119
10.4.1	Big Four .....	119
10.4.2	Internationale Netzwerke.....	119

10.4.3	Öffentliche Stellen .....	120
10.4.4	Berufsständische Vertreter .....	121
10.4.5	Sonstige.....	123
10.4.6	Zusammenfassung.....	124
<b>11</b>	<b>Frage 14 und 15: Qualitätssicherungsmaßnahmen oder damit zusammenhängende Leistungen zu Informationen, die nicht im Umfang der Jahresabschlussprüfung enthalten sind. ....</b>	<b>125</b>
11.1	Erörterung des Konsultationspapiers und die daraus abgeleitete Fragen..	125
11.2	Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen zu Frage 14 .....	126
11.2.1	Big Four .....	126
11.2.2	Internationale Netzwerke .....	128
11.2.3	Öffentliche Stellen .....	129
11.2.4	Berufsständische Vertreter .....	130
11.2.5	Sonstige.....	132
11.2.6	Zusammenfassung .....	133
11.3	Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen zu Frage 15 .....	134
11.3.1	Big Four .....	134
11.3.2	Internationale Netzwerke .....	135
11.3.3	Öffentliche Stellen .....	136
11.3.4	Berufsständische Vertreter .....	137
11.3.5	Sonstige.....	138
11.3.6	Zusammenfassung .....	139
<b>12</b>	<b>Frage 16, 17, 18 und 19: Auswirkungen der Änderung und mögliche Herausforderungen bei der Umsetzung.....</b>	<b>140</b>
12.1	Erörterung des Konsultationspapiers und die daraus abgeleitete Fragen..	140
12.2	Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen zu Frage 16 .....	144
12.2.1	Big Four .....	144

12.2.2	Internationale Netzwerke .....	144
12.2.3	Öffentliche Stellen .....	145
12.2.4	Berufsständische Vertreter .....	146
12.2.5	Sonstige.....	147
12.2.6	Zusammenfassung.....	148
12.3	Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen zu Frage 17 .....	149
12.3.1	Big Four .....	149
12.3.2	Internationale Netzwerke .....	150
12.3.3	Öffentliche Stellen .....	151
12.3.4	Berufsständische Vertreter .....	152
12.3.5	Sonstige.....	153
12.3.6	Zusammenfassung.....	154
12.4	Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen zu Frage 18 .....	155
12.4.1	Big Four .....	155
12.4.2	Internationale Netzwerke .....	155
12.4.3	Öffentliche Stellen .....	156
12.4.4	Berufsständische Vertreter .....	157
12.4.5	Sonstige.....	159
12.4.6	Zusammenfassung.....	160
12.5	Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen zu Frage 19 .....	161
12.5.1	Big Four .....	161
12.5.2	Internationale Netzwerke .....	161
12.5.3	Öffentliche Stellen .....	162
12.5.4	Berufsständische Vertreter .....	163
12.5.5	Sonstige.....	165
12.5.6	Zusammenfassung.....	166

<b>13</b>	<b>Conclusio und Ausblick .....</b>	<b>167</b>
	<b>Quellenverzeichnis .....</b>	<b>172</b>
	<b>Anhänge .....</b>	<b>174</b>

## Abkürzungsverzeichnis

Bspw.	beispielsweise
Bzgl.	bezüglich
Bzw.	beziehungsweise
CG	Corporate Governance
EK	Europäische Kommission
EU	Europäische Union
GAAP	General Accepted Accounting Principles
IAASB	International Auditing und Assurance Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
ISA	International Standards on Auditing
KMU	kleine und mittlere Unternehmen
KP	Konsultationspapier
MD&A	Management Discussion and Analysis
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
Rz.	Randziffer
S.	Seite
St	Stellungnahme
USA	Vereinigte Staaten von Amerika
Vgl.	vergleiche
z.B.	zum Beispiel

## Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Kategorisierung der Stellungnahmen in Gruppen .....	7
Abbildung 2:	Kategorisierung der EK .....	8
Abbildung 3:	Abgegebene Antworten je Frage.....	10
Abbildung 4:	Auswertung der Stellungnahmen nach ihrem Ursprungsland .....	12
Abbildung 5:	Aufteilung der Stellungnahmen nach EU-Mitgliedsstaaten und Drittländern.....	13
Abbildung 6:	Mögliche Verbesserung des Corporate Governance- Berichterstattungsmodells .....	105
Abbildung 7:	Aufbau des Prüfungsberichts .....	168

## 1 Einleitung

### 1.1 Problemstellung

Im Mai 2011 veröffentlichte das International Auditing und Assurance Standards Board (IAASB), das für Prüfungs- und Beratungsstandards zuständige internationale Gremium, ein Konsultationspapier (KP) mit dem Titel: „**Verbesserung des Werts von Prüfungsberichten – Untersuchung von Änderungsmöglichkeiten**“. Es enthält umfassende Vorschläge für Verbesserungen in der Prüfungsberichterstattung, die von detaillierten Fragen begleitet in einem viermonatigen Konsultationsprozess zur allgemeinen Diskussion vorgelegt wurden. Innerhalb dieser Zeit konnten Adressaten von geprüften Jahresabschlüssen sowie diverse andere Interessengruppen ihre Stellungnahmen zu den Inhalten des Konsultationspapiers einreichen. Im Anschluss sind die eingetroffenen Stellungnahmen auf der Homepage des International Federation of Accountants (IFAC) veröffentlicht worden.

Der Fokus dieser Arbeit liegt darin, die Vorschläge im KP wiederzugeben. Im Zuge dessen werden die wichtigsten Kommentare der einzelnen Stellungnahmen identifiziert sowie zusammengefasst und den Änderungsvorschlägen im KP gegenübergestellt. Somit werden die Reaktionen der Kommentatoren übersichtlich veranschaulicht, was vor allem dabei helfen soll, zusätzliche Maßnahmen sowie Abänderungen der aktuellen Änderungsvorschläge zu planen bzw. zu analysieren und in einer angemessenen (international gültigen) Art und Weise umzusetzen.

### 1.2 Hintergründe und Entwicklungsprozess des Konsultationspapiers zur Verbesserung des Werts von Prüfungsberichten

Durch eine gemeinsame Initiative des IAASB und des American Institut of Certified Public Accountants wurden im Jahr 2006 vier Universitäten beauftragt, Informationen und Einsichten über die Wahrnehmungen verschiedener Adressaten von geprüften Jahresabschlüssen bzgl. der Jahresabschlussprüfung und dem Prüfungsbericht zu identifizieren.<sup>1</sup> Im September 2009 wurde der Forschungsprozess schließlich beendet. Insgesamt lagen dem IAASB vier Forschungsberichte vor, welche auf der Home-

---

<sup>1</sup> Vgl. IFAC (2014).

page des IAASB zur allgemeinen Verfügung veröffentlicht wurden. Diese Forschungsberichte sowie weitere Aktivitäten des IAASB in Zusammenarbeit mit anderen Einrichtungen wie der Europäischen Kommission (EK), dem amerikanischen Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) sowie dem britischen Financial Reporting Council, waren für das IAASB mehr als nur ein Indiz dafür, dass die Prüfungsberichterstattung einer Veränderung bedarf.<sup>2</sup>

Das KP wurde am 17. Mai 2011 veröffentlicht. Ziel und Zweck der Konsultation war es festzustellen, ob gemeinsame Ansichten unter Abschlussadressaten sowie anderen Interessengruppen über die Nützlichkeit und Relevanz des Prüfungsberichts bestehen bzw. durch welche geeigneten Änderungsmöglichkeiten die Qualität, die Relevanz und der Wert von Prüfungsberichten auf internationaler Ebene verbessert werden können. Zusätzlich sollte ermittelt werden, welche Herausforderungen auftreten könnten, in welchem Ausmaß Erwartungs- und Informationslücken existieren und ob es für verschiedene Arten von Unternehmen auch zu verschiedenen Lösungen kommen könnte.<sup>3</sup>

Als konkreter Anlass für diese Konsultation werden einerseits die weltweit zunehmenden komplexen unternehmerischen Rahmenbedingungen, andererseits die Ereignisse aufgrund der globalen Finanzkrise genannt. Diese Umstände haben die Bedeutung einer glaubwürdigen und hoch qualitativen Finanzberichterstattung hervorgehoben. Diese Entwicklung hat dazu beigetragen, dass die Nachfrage nach zusätzlichen relevanten Informationen über Unternehmen und deren Prozesse, welche die Qualität der Finanzberichterstattung beeinflussen, gestiegen ist.<sup>4</sup> Einige Marktteilnehmer sind der Ansicht, dass die aktuelle Prüfungsberichterstattung in einem globalen Geschäftsumfeld mit immer komplexer werdenden Anforderungen an die Finanzberichterstattung nicht mehr den Informationsbedürfnissen der Abschlussadressaten entspricht.<sup>5</sup>

Jeder Themenkomplex sowie dessen Unterpunkte werden mit ein oder mehreren Fragen abgeschlossen, welche die Kommentatoren innerhalb der Konsultationspha-

---

<sup>2</sup> Ebenda.

<sup>3</sup> Ebenda.

<sup>4</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 5.

<sup>5</sup> Vgl. IAASB (2011), S. 4.

se beantworten sollten. Die Fragestellung ist zum einen von offen gestalteten Fragen geprägt, die nach Verbesserungs- oder Lösungsvorschlägen suchen, während hingegen andere Fragen bloß auf die Zustimmung oder Ablehnung eines Vorschlages abzielen.<sup>6</sup> Das IAASB ermutigte alle Interessengruppen, bis zum 16. September 2011 eine Stellungnahme zu den 19 gestellten Fragen im KP abzugeben. Die gesammelten Antworten sollten dem IAASB helfen, ein besseres Verständnis im Zusammenhang mit den relevanten Problemen in der Prüfungsberichterstattung zu erlangen. Zusätzlich sollen geeignete Änderungsmöglichkeiten identifiziert werden, mit deren Hilfe die angesprochenen aktuellen Probleme gelöst werden. Einen weiteren positiven Aspekt in Bezug auf die Rückmeldungen sieht das IAASB darin, dass diese auch als Informationsquelle für zukünftige Normensetzungsprojekte im Bereich der Prüfungsberichterstattung herangezogen werden können.<sup>7</sup>

### **1.3 Inhaltlicher Überblick über das Konsultationspapier**

Das KP ist in drei Themenkomplexe untergliedert. Zunächst werden die Probleme in der aktuellen Prüfungsberichterstattung aufgezeigt, welche durch akademische Forschungen, durch die Aktivitäten des IAASB sowie durch unterschiedliche Initiativen in verschiedenen Ländern identifiziert wurden. Diese Probleme werden im Kontext zu der Erwartungs- und Informationslücke analysiert, welche die Nutzer von Jahresabschlüssen, insbesondere Investoren, beeinflussen.<sup>8</sup>

Im nächsten Schritt werden notwendige Änderungsmöglichkeiten untersucht. Diese sollen einerseits die Informationslücke reduzieren sowie andererseits den kommunikativen Wert des Prüfungsberichts verbessern, wodurch sich schließlich die Erwartungslücke verkleinern würde. Das IAASB stellt fest, dass bei den Abschlussadressaten kleinerer Unternehmen möglicherweise unterschiedliche Ansichten über das Ausmaß der Informationslücke bestehen. Diesbezügliche Rückmeldungen sowie die Frage, ob die angesprochenen Änderungsmöglichkeiten auch den Bedürfnissen der

---

<sup>6</sup> Die Übersetzung der Fragen erfolgte in Eigenregie durch den Verfasser dieser Masterarbeit. Der originale Wortlaut zu den Fragen wird im weiteren Verlauf der Arbeit in den Fußnoten angegeben.

<sup>7</sup> Vgl. IAASB (2011), S. 4.

<sup>8</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 2.

Nutzer von Jahresabschlüssen kleinerer Unternehmen entsprechen, sind daher für das IAASB von besonderer Bedeutung.<sup>9</sup>

Der letzte Abschnitt des KP bezieht sich konkret auf die Umsetzung der Änderungsmöglichkeiten, inklusive deren Vorteile, Kosten, potentielle Herausforderungen sowie mögliche Auswirkungen.<sup>10</sup>

#### **1.4 Aufbau der Arbeit**

In Kapitel 1. befinden sich eine Erklärung zur Methodik der Erfassung der Stellungnahmen, sowie eine statistische Auswertung dieser nach unterschiedlichen Merkmalen.

In den Kapiteln 2-4 befinden sich allgemeine Kommentare sowie Antworten der Abschlussadressaten zu den ersten drei der im KP gestellten Fragen bzgl. der identifizierten Probleme in der Prüfungsberichterstattung, der Informations- und Erwartungslücke und der unterschiedlichen Unternehmensformen.

In Kapitel 5 werden die Änderungsmöglichkeiten für das Format und die Struktur eines Standard Prüfungsberichts untersucht. Hier befinden sich die Antworten der Kommentatoren zu der vierten und fünften Frage im KP.

In Kapitel 6 befinden sich Erläuterungen zu den Verantwortlichkeiten des unabhängigen Prüfers zu sonstigen Informationen in Dokumenten die den geprüften Abschluss enthalten und die Antworten zu den Fragen sechs und sieben.

In den Kapiteln 7-9 wird untersucht, ob der unabhängige Prüfer zusätzliche Informationen über die Prüfung oder über seine im Rahmen der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse über das Unternehmen anbieten sollte. Hier befinden sich die Antworten der Kommentatoren zu den Fragen acht, neun und zehn.

In Kapitel 10 werden Änderungsvorschläge für ein verbessertes Corporate Governance (CG)-Berichterstattungsmodells untersucht. Zusätzlich werden Vorschläge dargelegt, wie die Rolle der für die Überwachung Verantwortlichen bzw. des Prüfungsausschusses gestärkt werden könnte und wie die Kommunikation dieser Infor-

---

<sup>9</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 3.

<sup>10</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 4.

mationen an die Abschlussadressaten erfolgen sollte. Hier befinden sich die Antworten zu den Fragen 11-13 im KP.

In Kapitel 11 wird die Möglichkeit untersucht, ob der unabhängige Prüfer auch zu Informationen, die nicht im Umfang der Jahresabschlussprüfung sind, entsprechende Qualitätssicherungsmaßnahmen oder damit zusammenhängende Leistungen anbieten sollte. Hier befinden sich die Antworten zu den Fragen 14 und 15 im KP.

In Kapitel 12 werden die potentiellen Auswirkungen und möglichen Herausforderung sowie die Vorteile und Kosten, welche sich bei einer Umsetzung der Änderungsmöglichkeiten für die verschiedenen Arten von Unternehmen ergeben würden, näher erläutert. Hier befinden sich die Antworten zu den Fragen 16-19 im KP.

## **1.5 Die Stellungnahmen zum Themenkomplex der Verbesserung des Werts von Prüfungsberichten**

### **1.5.1 Der Stellungnahmeprozess**

Der Stellungnahmeprozess startete mit der Veröffentlichung des KPs am 17. Mai 2011. Die Konsultationsphase umfasste einen Zeitraum von vier Monaten und endete am 16. September 2011.<sup>11</sup> Obwohl der Konsultationszeitraum relativ lang anberaumt wurde, langten insgesamt nur 82 Stellungnahmen ein. Die geringe Anzahl an Rückmeldungen geht vermutlich darauf zurück, dass das KP ein sehr spezifisches Thema umfasst, wodurch nur bestimmte Interessengruppen angesprochen wurden. Die Stellungnahmen wurden anschließend, wahrscheinlich nach dem Zeitpunkt ihres Einlangens, auf der Homepage des IFAC veröffentlicht. Bemerkenswert ist, dass es für mehrere Kommentatoren nicht möglich war, sich an die vorgegebene Frist zu halten. Die letzte Stellungnahme wurde am 2. November 2011 eingereicht und online gestellt.<sup>12</sup>

---

<sup>11</sup> Vgl. IAASB (2011), S. 1.

<sup>12</sup> Vgl. IFAC (2014).

### 1.5.2 Methodik der Erfassung und Kategorisierung in Gruppen

Wie bereits erwähnt, präsentieren sich die Stellungnahmen auf der Homepage des IFAC, entweder nach dem Zeitpunkt des Eintreffens der Stellungnahme oder nach dem Zeitpunkt ihrer Bearbeitung. Eine spezifische Kategorisierung nach Gruppen, auf welche in diesem Kapitel noch genauer eingegangen wird, hat das IAASB nicht angeführt. Als zusätzliche Information wird das Ursprungsland angeführt, was eine Zuordnung der Kommentare nach geographischen Merkmalen ermöglicht.<sup>13</sup> Um eine Analyse der eingesendeten Dokumente nach quantitativen und geographischen Gesichtspunkten sowie nach Verfassergruppen zu ermöglichen, mussten diese in einer Excel-Datenbank neu erfasst werden. In diese Datenbank wurden alle 82 eingesendeten Dokumente aufgenommen und in jener Reihenfolge durchnummeriert, in der sie auf der Homepage des IFAC veröffentlicht wurden.<sup>14</sup> Im Zuge der Erfassung sind mehrere Merkmale angesetzt worden, wodurch eine Auswertung schließlich möglich war. Diese setzen sich zusammen aus:

- dem Ursprungsland;
- der Seitenanzahl;<sup>15</sup>
- der Beantwortung der Frage;<sup>16</sup>
- der Kategorisierung in Gruppen.

Die eingesendeten Dokumente wurden alle in englische Sprache verfasst, womit eine Erfassung und Auswertung aller Kommentare möglich war.

Wahrscheinlich aufgrund der überschaubaren Menge an Rückmeldungen hat das IAASB keine weitere Sortierung der Stellungnahmen nach einzelnen Gruppen vorgenommen. Wie zuvor erwähnt, wurden die Stellungnahmen nach dem Zeitpunkt ihres Eintreffens bzw. nach dem Zeitpunkt ihrer Bearbeitung auf der Homepage des IFAC veröffentlicht. Eine weitere Systematik war daraus allerdings nicht zu erkennen. Bei den Kommentatoren handelt es sich um verschiedene Interessengruppen mit unter-

---

<sup>13</sup> Ebenda.

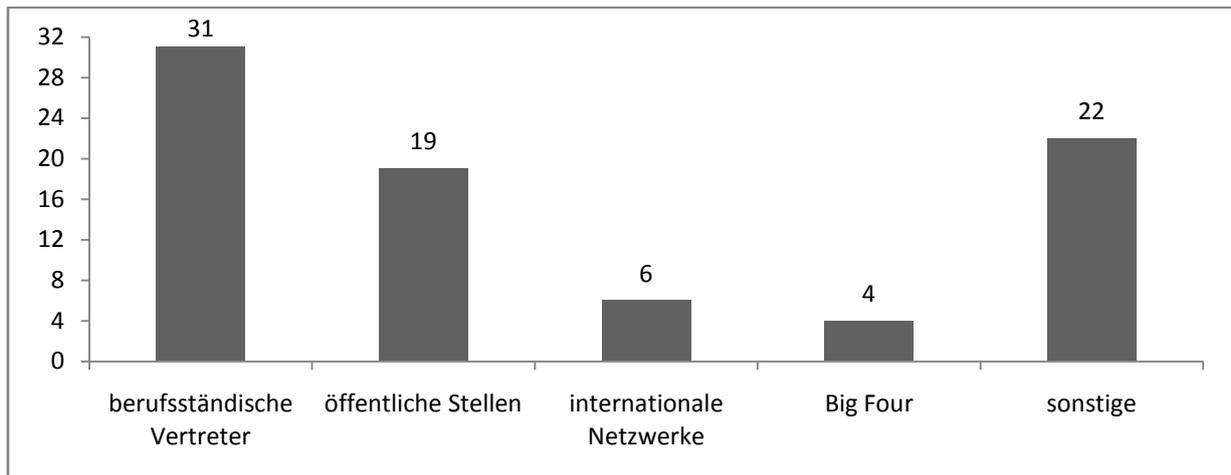
<sup>14</sup> Jede Stellungnahme besteht aus einem Kürzel von zwei Buchstaben, der Kennzeichnung als Stellungnahme gefolgt von einem Unterstrich und einer Nummer (beginnend mit 1)

<sup>15</sup> Dieser Wert entspricht der insgesamt abgegebenen Seitenanzahl.

<sup>16</sup> Dieses Merkmal trifft zu, wenn in der Stellungnahme Antworten auf die jeweils gestellte Frage enthalten sind. Es trifft nicht zu, sofern die Frage ausgelassen wurde oder nur allgemeine Kommentare abgegeben wurden.

schiedlichen Interessenlagen. Um eine differenzierte Auswertung der abgegebenen Kommentare im Bezug auf die gestellten Fragen im KP zu ermöglichen, ist eine Gruppierung der Kommentare, dargestellt wie in der folgenden Abbildung, vorgenommen worden.

**Abbildung 1:** Kategorisierung der Stellungnahmen in Gruppen



Quelle: eigene Darstellung

Mit insgesamt 31 Stellungnahmen ist die Gruppe der berufsständischen Vertreter die mit Abstand größte, gefolgt von den öffentlichen Stellen mit insgesamt 19 Stellungnahmen und den internationalen Netzwerken mit insgesamt sechs Stellungnahmen sowie den Big Four Prüfungsgesellschaften. Die Gruppe „sonstige“ umfasst insgesamt 22 Stellungnahmen. Eine Analyse nach Verfassergruppen erfolgt im nachfolgenden Kapitel. Die Festlegung der Gruppen ist nicht willkürlich gewählt, sondern folgte in Anlehnung an die Kategorisierung der Stellungnahmen der EK zum Grünbuch „Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise“ welche zum besseren Verständnis in der folgenden Tabelle dargestellt wird.<sup>17</sup>

<sup>17</sup> Vgl. EK (2011), S. 4.

**Abbildung 2:** Kategorisierung der EK

<b>Gruppierung in alphabetischer Reihenfolge</b>	<b>Übersetzung</b>
Academia	Wissenschaft
Audit Committees	Prüfungsausschüsse
Audit profession	Abschlussprüfer und berufsständische Vertreter
Other	Sonstige
Preparers (company)	Ersteller von Jahresabschlüssen
Public authorities	Öffentliche Stellen
Users	Abschlussadressaten

Quelle: eigene Darstellung

Gemäß der Zusammenfassung der EK erfolgte in der Gruppe der Abschlussprüfer und berufsständischen Vertreter eine weitere Untergliederung nach den Big Four network firms, den mid-tier firms, den small and medium size practices und den professional associations. Die weiteren in der Zusammenfassung vorgenommenen Untergliederungen sind für die folgende Auswertung nicht von Bedeutung.<sup>18</sup> Im Zuge der Konsultationsphase zum Grünbuch der EK sind insgesamt 688 Stellungnahmen eingetroffen, welche anschließend einer Gruppe in Tabelle 2 zugeordnet und auf der Homepage der EK veröffentlicht wurden.<sup>19</sup> Mit Hilfe dieser Daten sowie der Auflistung des IFAC für internationale Netzwerke, auf die später noch eingegangen wird, war es möglich, einen Großteil der Stellungnahmen exakt der jeweiligen Gruppe zuzuordnen.

---

<sup>18</sup> Vgl. EK (2011), S. 5.

<sup>19</sup> Vgl. EK (2014).

### 1.5.3 Analyse nach Verfassergruppen

Aufgrund der geringeren Anzahl an Stellungnahmen im Vergleich zu denen zum Grünbuch der EK war eine exakte Übernahme aller Verfassergruppen und Unterkategorien nicht möglich. Nur drei der Verfassergruppen konnten übernommen werden, wobei es für die Zuordnung der Stellungnahmen erforderlich war, die Gruppen der Abschlussprüfer und berufsständischen Vertreter anzupassen. Nicht eine Stellungnahme konnte eindeutig einer kleinen und mittleren Prüfungsgesellschaft zugeordnet werden, weshalb diese Gruppe im Zuge dieser Auswertung nicht berücksichtigt wurde. Unter anderem wollte das IAASB feststellen, ob Veränderungen in der Prüfungsberichterstattung für kleinere und mittlere Unternehmen (KMU) erforderlich sind. Um diese Frage bestmöglich zu beantworten, wären deshalb Kommentare von kleinen und mittleren Prüfungsgesellschaften sehr willkommen gewesen, da diese möglicherweise eine divergierende Sichtweise zu einem bestimmten Sachverhalt im Vergleich zu den größeren Prüfungsgesellschaften haben.

Unter der Verfassergruppe Big Four finden sich nach allgemeiner Auffassung die größten der vier weltweit tätigen, rechtlich selbständigen nationalen Prüfungsgesellschaften wieder. Dabei handelt es sich um Deloitte Touch Tohmatsu, Ernst & Young, KPMG und PWC, welche zusammen 99% der im FTSE 100 angeführten Unternehmen prüfen.

Die Beibehaltung der Gruppe Internationale Netzwerke (auch mid-tier Gesellschaften genannt) ist sinnvoll und wichtig, da diese noch am ehesten in Konkurrenz zu den vier größten Prüfungsgesellschaften stehen. Gemessen an den Umsatz- sowie Mitarbeiterzahlen und dem Marktanteil sind diese Unternehmen kleiner, wobei ihre globale Sichtweise zu diesem internationalen Thema nicht weniger von Bedeutung ist. Durch eine entsprechende Veröffentlichung des IFAC war es möglich, sechs Rückmeldungen eindeutig dieser Gruppe zuzuweisen.<sup>20</sup>

Abgrenzend von den Berufsangehörigen in den Gruppen Big Four und Internationale Netzwerke, finden sich die berufsständischen Vertreter in einer eigenen Gruppe wieder. Die Gruppe der berufsständischen Vertreter setzt sich aus Organisationen sowie Einrichtungen zusammen, die mit der Interessenvertretung der Berufsangehörigen beauftragt sind; zu ihnen zählen bspw. die Institute der Wirtschaftsprüfer in Deutsch-

---

<sup>20</sup> Vgl. IFAC (2014).

land oder Australien bzw. auch die Kammer der Wirtschaftstreuhandler in Österreich, welche keine Stellungnahme abgegeben hat.<sup>21</sup>

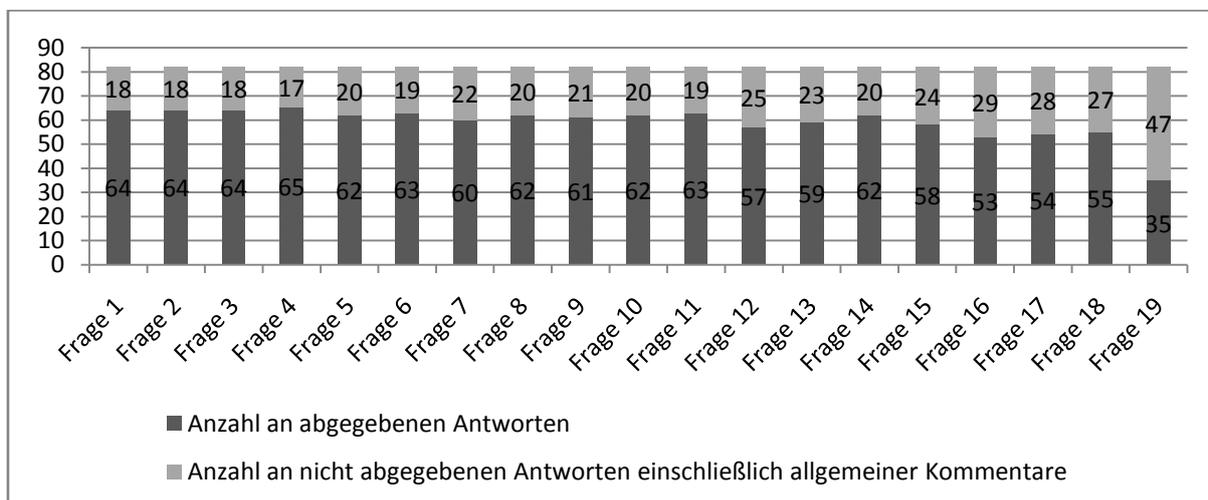
Die Gruppe der öffentlichen Stellen setzt sich aus Stellungnahmen von Regierungseinrichtungen bzw. Aufsichtsbehörden zusammen. Die verbliebenen 22 Stellungnahmen sind in die Gruppe „sonstige“ aufgenommen worden. Hierzu zählen die Kommentare von Einzelpersonen, der Ersteller von Jahresabschlüssen sowie von Institutionen und Einrichtungen, welche keiner der anderen Gruppen zugeordnet werden konnten. Zusätzlich befinden sich in dieser Gruppe vier Stellungnahmen von Standardsetzern.<sup>22</sup>

### 1.5.4 Statistische Auswertung der Stellungnahmen

#### 1.5.4.1 Allgemeine quantitative Auswertung

Die Auswertung der 82 Einsendungen in einer Excel-Datenbank hat ergeben, dass die Mehrheit der Kommentatoren eindeutige Antworten auf die gestellten Fragen im KP abgegeben haben. Die folgende Abbildung soll dies verdeutlichen.

**Abbildung 3:** Abgegebene Antworten je Frage



Quelle: eigene Darstellung

<sup>21</sup> St\_57 und St\_60.

<sup>22</sup> St\_11, St\_21, St\_40 und St\_56. Aufgrund der geringen Anzahl an Rückmeldungen von Standardsetzern und der Tatsache, dass nur drei von ihnen konkrete Antworten auf die Fragen im KP abgegeben haben, ist keine eigene Gruppe für diese Stellungnahmen vorgesehen worden.

Der in einem hellen Farbton dargestellte obere Teil eines jeden Balkens entspricht jener Anzahl an Stellungnahmen, die entweder keine Antwort oder nur allgemeine Kommentare zu der jeweiligen Frage abgegeben haben. Sowohl die hohe Beantwortungsquote zu den jeweiligen Fragen als auch die zahlreichen Kommentare lassen den Schluss zu, dass bei den Kommentatoren dieses Thema von immenser Bedeutung ist und sie maßgeblich bei den bevorstehenden Änderungen mitwirken wollen. Lediglich gegen Ende des KPs ist ein leichter Abwärtstrend bei den abgegebenen Antworten bemerkbar, welcher mit der Frage 19 seinen Tiefststand erreicht hat. Knapp mehr als die Hälfte der Kommentatoren konnte dem IAASB zu dieser Frage keine weiteren Vorschläge für die Verbesserung des Werts von Prüfungsberichten unterbreiten.

Insgesamt sind 17 Stellungnahmen vorhanden, welche auf die gestellten Fragen im KP keinen Bezug nehmen. Diese Stellungnahmen sind mit generellen Meinungen und Kommentaren zu diesem Thema versehen, auf welche das IAASB ebenfalls einen sehr großen Wert legt. Bei einer der Stellungnahmen ist nur eine Seite verfügbar. Inhaltlich verweist sie auf die Kommentare einer anderen Stellungnahme, weshalb sie in die weitere Auswertung nicht einbezogen wurde. Somit ergibt sich eine Gesamtanzahl von 81 auszuwertenden Stellungnahmen.<sup>23</sup>

Die insgesamt abgegebene Seitenanzahl aller 81 Rückmeldungen beläuft sich auf 734. Die umfangreichste Stellungnahme hat das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland eingereicht.<sup>24</sup> Deren Stellungnahme umfasst 34 Seiten und ist im Vergleich zur nächstgrößten (24 Seiten) der mit Abstand ausführlichste Kommentar. Durchschnittlich betrachtet erreicht jede Stellungnahme knapp neun Seiten was verdeutlicht, dass derartig umfangreiche Ausführungen einzelner Kommentatoren eine Ausnahme bilden.<sup>25</sup>

---

<sup>23</sup> ST\_15 wurde nicht in die Auswertung der im KP gestellten Fragen miteinbezogen.

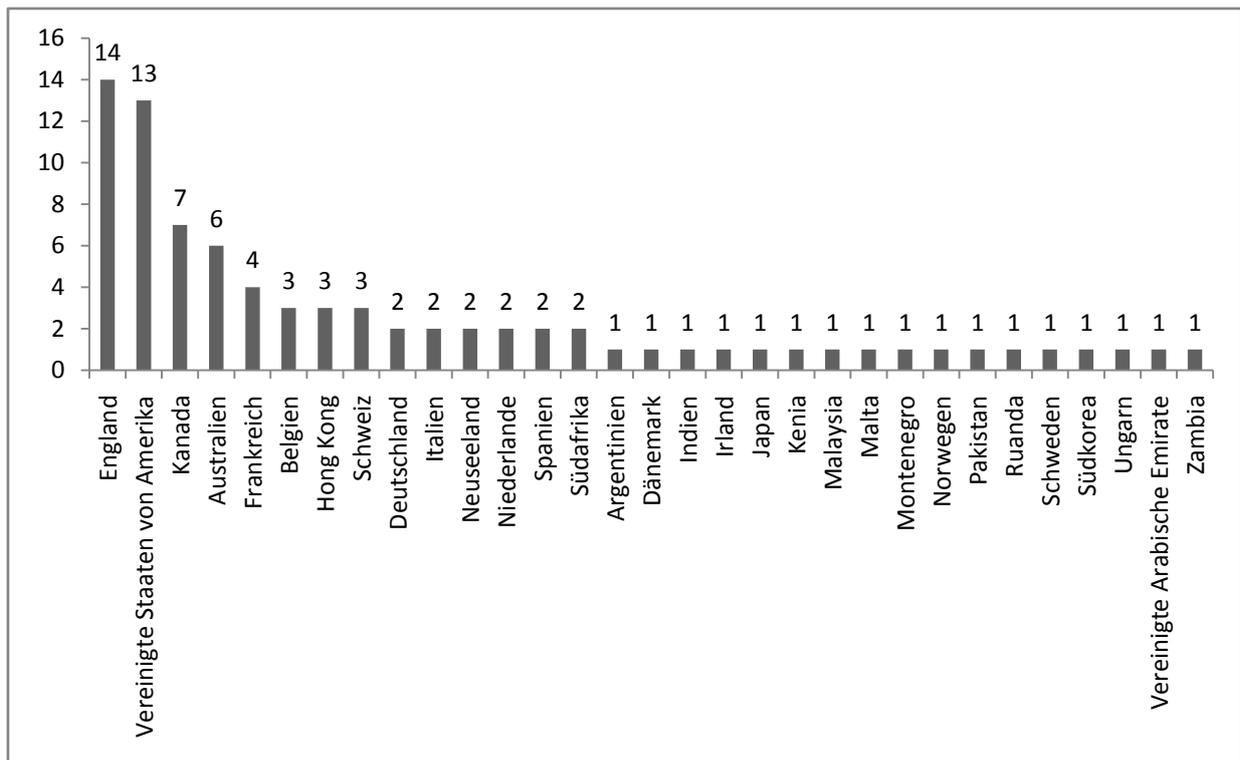
<sup>24</sup> ST\_57.

<sup>25</sup> ST\_53.

### 1.5.4.2 Zuordnung der Stellungnahmen nach geographischen Merkmalen

Die Auswertung der Stellungnahmen nach ihrem Ursprungsland hat folgendes Bild ergeben.

**Abbildung 4:** Auswertung der Stellungnahmen nach ihrem Ursprungsland



Quelle: eigene Darstellung

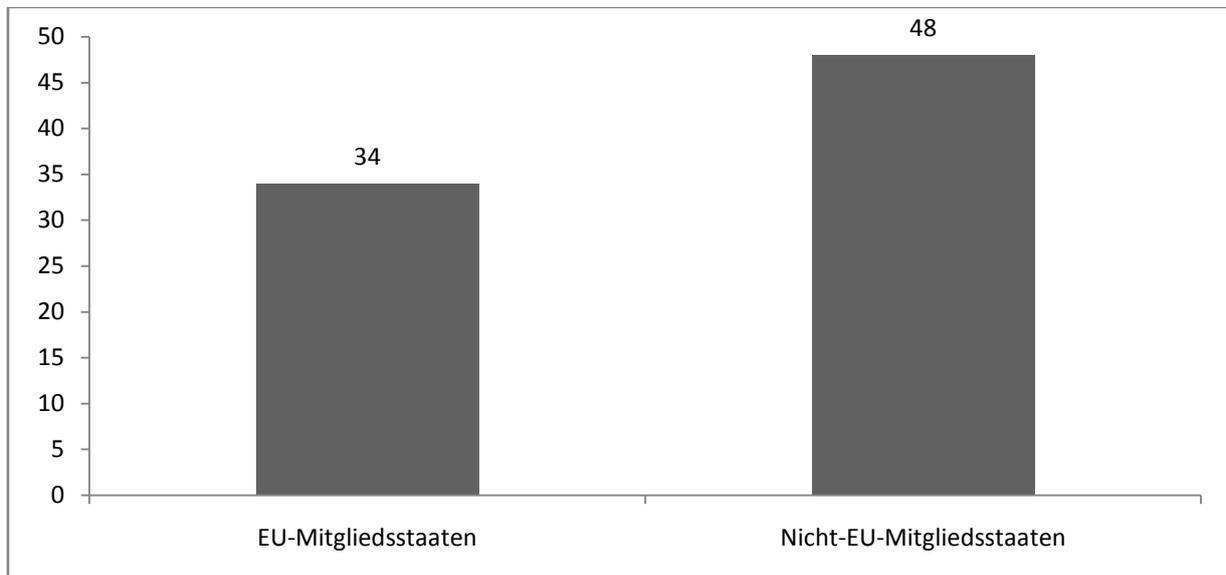
Im Zuge der Veröffentlichung der Stellungnahmen hat das IAASB vorab eine Zuordnung nach dem Ursprungsland der Absender vorgenommen. Da seitens des IAASB keine weitere Erläuterung vorhanden ist, nach welchen Kriterien das Ursprungsland den Absender zugeordnet wurde, könnte in Erwägung gezogen werden, dass die Absender in diesem Land ihren Hauptsitz oder den Schwerpunkt ihrer Tätigkeit haben. Ohne dieser Einteilung des IAASB wäre es kaum möglich gewesen, eine Zuordnung nach dem jeweiligen Ursprungsland, besonders in Fällen von global agierenden Prüfungsgesellschaften wie den Big Four, internationalen Netzwerken und weltweit tätigen Interessenvertretungen, vorzunehmen.

Aus der letzten Abbildung geht hervor, dass dieses vom IAASB angesprochene Thema nicht nur von europäischer Bedeutung ist, sondern eine weltweite Resonanz ausgelöst hat. Innerhalb der Europäischen Union (EU) stammt ein Großteil der Ab-

sender aus west- und nordeuropäischen Staaten. Fraglich ist, warum sich österreichische Interessenvertretungen wie die Kammer der Wirtschaftstreuhänder oder die österreichische Qualitätskontrollbehörde nicht an dem Konsultationsprozess beteiligt haben, um bei einer Verbesserung in der Prüfungsberichterstattung mitzuwirken. Die mit Abstand meisten Stellungnahmen stammen von Absendern aus England mit insgesamt 14 Rückmeldungen, gefolgt von Stellungnahmen aus den Vereinigten Staaten von Amerika (USA) mit insgesamt 13 Einsendungen. Danach folgen Kanada, Australien und Frankreich mit je sieben, sechs und vier Stellungnahmen. Zusammengefasst stammen aus diesen Ländern insgesamt 44 Stellungnahmen was einem Gesamtwert von 54% entspricht. Die restlichen 46% aller Einsendungen verteilen sich auf Absender aus Staaten, in denen ein bis drei Stellungnahmen abgegeben wurden.

Eine differenzierte Betrachtungsweise nach EU-Mitgliedsstaaten oder Nicht-EU-Mitgliedsstaaten stellt sich wie folgt dar.

**Abbildung 5:** Aufteilung der Stellungnahmen nach EU-Mitgliedsstaaten und Drittländern



Quelle: eigene Darstellung

Die insgesamt 82 Stellungnahmen verteilen sich auf 34 Teilnehmer aus EU-Mitgliedsstaaten sowie 48 aus Nicht-EU-Mitgliedsstaaten. Die Tatsache, dass die Einsendungen aus Nicht-EU-Mitgliedsstaaten dabei mehr als die Hälfte ausmachen, ist nicht besonders überraschend. Die vom IAASB angesprochenen Themen und aufgeworfenen Fragen im KP sind von internationaler Relevanz. Davon betroffen

sind alle weltweit agierenden prüfungspflichtigen Unternehmen, die Adressaten von geprüften Jahresabschlüssen, Prüfungsgesellschaften sowie Interessenvertretungen und Einrichtungen mit ähnlicher Interessenlage. Somit lässt sich einerseits zwar die prozentuelle Verteilung von 59% Nicht-EU-Mitgliedsstaaten zu 41% EU-Mitgliedsstaaten erklären, andererseits bleibt jedoch die Frage offen, warum nicht mehr Kommentatoren aus EU-Mitgliedsländern zu diesem Thema Stellung bezogen haben. Zusätzlich ist zu erwähnen, dass lediglich eine Stellungnahme unter den 59% der Einsendungen aus Nicht-EU-Mitgliedsstaaten aus einem EWR-Staat stammt, welche aber, aus den bereits erwähnten Gründen, in die weitere Auswertung nicht miteinbezogen wurde.<sup>26</sup> Von den restlichen Ländern Europas ist lediglich die Schweiz mit drei Kommentatoren vertreten.

---

<sup>26</sup> St\_015.

## **2 Frage 1: Stellungnahmen zu den identifizierten Problemen in Abschnitt 2 des Konsultationspapiers**

### **2.1 Erörterung des Konsultationspapiers und die daraus abgeleitete Frage**

Das KP verweist im zweiten Abschnitt zunächst auf die Tatsache, dass eine qualitativ hochwertige Finanzberichterstattung nur durch eine effektive Finanzberichterstattungsinfrastruktur erreicht werden kann. Dazu zählen das rechtliche und regulatorische Umfeld einschließlich der Berichterstattungsregeln und Richtlinien zur CG sowie Anforderungen an die anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften und Normen für das Verhalten von Personen, die in der Finanzberichterstattung mitwirken.<sup>27</sup>

Ebenso hängt eine hochwertige Finanzberichterstattung von Entscheidungen derjenigen ab, welche die Verantwortung für die Finanzberichterstattung in den einzelnen Abteilungen innerhalb des Unternehmens haben. Dazu zählen Entscheidungen des Managements und der für die Überwachung Verantwortlichen bzw. des Prüfungsausschusses bzgl. der Weitergabe von Informationen über das Unternehmen an Abschlussadressaten. Diese Beschlüsse werden im Rahmen der zuständigen Finanzberichterstattungsinfrastruktur getroffen, mit Beiträgen der für die Überwachung Verantwortlichen sowie des unabhängigen Prüfers. Eine kontinuierliche Verbesserung in der Finanzberichterstattung erfordert die Verpflichtung von Aufsichtsbehörden, Investoren, Standardsettern und politischen Entscheidungsträgern, die Komponenten für eine qualitativ hochwertige Finanzberichterstattung zu überprüfen und zu verstärken.<sup>28</sup>

Eine weitere wichtige Rolle, um eine qualitativ hochwertige Finanzberichterstattung zu erreichen, hat die externe Prüfung, welche ein wesentlicher Teil der Regulierungs- und Aufsichtsinfrastruktur ist. Zur gleichen Zeit beeinflussen eine Reihe von Faktoren das, was von der Prüfung erwartet werden kann bzw. das, was der Abschlussprüfer an die Abschlussadressaten kommunizieren kann oder sollte. Diese Faktoren umfassen die Art der finanziellen Berichterstattung, die praktische und rechtliche Beschränkung des Wirtschaftsprüfers, Informationen zu erhalten und zu verbreiten, sowie die Notwendigkeit, dass die Prüfung innerhalb einer angemessenen Zeit und zu

---

<sup>27</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 6.

<sup>28</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 7.

angemessenen Kosten durchgeführt wird.<sup>29</sup> Da die Prüfungsberichterstattung eine wichtige Rolle in der Kommunikation mit den Abschlussadressaten einnimmt, müssen der Wert sowie die Relevanz des Prüfungsberichts überwacht und gegebenenfalls verbessert werden.<sup>30</sup> Das IAASB gibt an, dass durch aktuelle Diskussionen, öffentliche Anhörungen und Studien zum Thema der Prüfungsberichterstattung eine bedeutende Menge an Informationen, in Zusammenhang mit der wahrgenommenen Relevanz und Nützlichkeit der Prüfungsberichterstattung, generiert worden sind, insbesondere im Kontext von börsennotierten Unternehmen.<sup>31</sup>

Es hat sich gezeigt, dass die Probleme über den unabhängigen Prüfungsbericht eines geprüften Jahresabschlusses hinausgehen. In mehreren Gerichtsbarkeiten werden von einer angemessenen Unternehmensberichterstattung auch Angaben über die Vermögens-, Finanz-, und Ertragslage verlangt sowie zusätzlich die Bereitstellung von nicht-finanziellen Informationen. Die Diskussionen haben sich darauf konzentriert, in welchem Ausmaß unabhängige Qualitätssicherungsmaßnahmen in Bezug auf die Zuverlässigkeit und Vollständigkeit dieser Informationen den Abschlussadressaten helfen würden, fundierte Entscheidungen treffen zu können.<sup>32</sup>

Vorläufig gesammelte Informationen zeigen:

- Dass der Bestätigungsvermerk, im Gegensatz zu dem restlichen Inhalt des Prüfungsberichts, als nützlich und informativ erachtet wird.
- Dass Abschlussadressaten erkennen, dass mehr Informationen über ein Unternehmen und über die Prüfung vorhanden sind, als derzeit durch den geprüften Jahresabschluss, durch unternehmensinterne Publizitätsmechanismen und durch den Prüfungsbericht zur Verfügung gestellt werden. Die Abschlussadressaten würden es bevorzugen, diese umfassenderen Informationen entweder direkt über das Unternehmen oder durch eine entsprechende Kommunikation der Einsichten des unabhängigen Prüfers in solchen Angelegenheiten zu beziehen, da sie ihnen bei der Beurteilung der Finanz- und Ertragslage, der Qualität der Unternehmensberichterstattung und der Prüfungsqualität helfen

---

<sup>29</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 8.

<sup>30</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 9.

<sup>31</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 10.

<sup>32</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 11.

würden. Dieser Informationsmangel wird in weiterer Folge als „Informationslücke“ bezeichnet.

- Dass einige Abschlussadressaten der Meinung sind, dass der kommunikative Wert des Prüfungsberichts durch Änderungen in der Struktur und der Formulierung verbessert werden könnte.
- Dass viele Änderungsmöglichkeiten vorhanden sind, um diese Bedenken auszuräumen zu können. Darunter fallen einige in die Zuständigkeit des IAASB und andere nicht, weshalb diverse Kooperationen mit den entsprechenden Organisationen erforderlich wären.<sup>33</sup>

### Die Erwartungslücke

Die Erwartungslücke ist die Differenz zwischen dem, was sich Abschlussadressaten von der Jahresabschlussprüfung sowie dem unabhängigen Prüfer erwarten, und der Realität von dem, was eine Prüfung ist. Diese Lücke beruht auf einer falschen Auffassung der Abschlussadressaten in Bezug auf die Art der Prüfung einschließlich des Umfangs sowie der Ziele und deren Einschränkungen.<sup>34</sup> Insbesondere existiert ein Unterschied in der öffentlichen Wahrnehmung über die Fähigkeit des Prüfers, einen Betrug im Jahresabschluss zu entdecken, und den Pflichten des Prüfers bzgl. eines Betrugs auf der Grundlage von existierenden Prüfungsstandards.<sup>35</sup> Teilweise resultiert die Erwartungslücke auch daraus, wie oder in welcher Art und Weise der unabhängige Prüfer seine Erkenntnisse an Nutzer eines geprüften Jahresabschlusses kommuniziert. Da der Prüfungsbericht eine allgemeine Sprache zur Beschreibung der Tätigkeiten des Prüfers verwendet, erhalten die Abschlussadressaten zu gewissen Teilbereichen der Prüfung kein ganzheitliches Bild über das Ausmaß der durchgeführten Verfahren. Somit bildet sich eine Lücke zwischen dem, was tatsächlich geprüft wurde, und der Wahrnehmung der Abschlussadressaten, was im Zusammenhang mit der Prüfung durchgeführt worden ist.<sup>36</sup>

### Die Informationslücke

---

<sup>33</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 12.

<sup>34</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 13.

<sup>35</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 14.

<sup>36</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 15.

Nutzer von Finanzinformationen verweisen auf die Existenz einer Lücke zwischen den Informationen, die sie zu brauchen glauben, um sichere Investitionsentscheidungen treffen zu können, und dem, was tatsächlich für sie durch den geprüften Jahresabschluss und anderen öffentlich zugänglichen Informationen zur Verfügung steht.<sup>37</sup> Diese „Informationslücke“ hat demnach Auswirkungen sowohl auf die Effizienz der Kapitalmärkte, als auch die Kapitalkosten. Mit der Informationslücke erhöht sich die Herausforderung zu verstehen, inwieweit die Finanzinformationen von Unternehmen einschließlich der Informationen über den geprüften Jahresabschluss sowie ähnliche Offenlegungen das Gesamtbild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens sowie die Leistung und Nachhaltigkeit der Unternehmenstätigkeit widerspiegeln.<sup>38</sup>

Eine mögliche Ursache für das Entstehen der Informationslücke liegt in den teilweise schwachen Rahmenbedingungen der Finanzberichterstattung, insbesondere in Bezug auf die Offenlegung von Angaben, welche für Abschlussadressaten notwendig sind, um das Unternehmen und dessen Jahresabschlüsse verstehen zu können. Aufgrund der Komplexität des Berichterstattungsumfeldes ist es sehr unwahrscheinlich, dass einzig und allein der geprüfte Jahresabschluss die Abschlussadressaten mit allen Informationen versorgt, die sie für ihre Finanzanalysen und Entscheidungsfindungen benötigen.<sup>39</sup> Abschlussadressaten wissen ganz genau, dass die ihnen zur Verfügung gestellten Informationen einschließlich des geprüften Jahresabschlusses und des Prüfungsberichts nur ein kleiner Teil von jenen Informationen sind, die dem Management oder dem unabhängigen Prüfer des Unternehmens zur Verfügung stehen, welche aber für eine angemessene Entscheidungsfindung äußerst relevant wären.<sup>40</sup> Zusätzlich sollte die Transparenz über das Unternehmen und dessen Jahresabschluss sowie über die wesentlichsten Risiken in der Finanzberichterstattung und über die Prüfungsleistungen einschließlich des Prüfungsrisikos erhöht werden.<sup>41</sup>

---

<sup>37</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 18.

<sup>38</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 19.

<sup>39</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 20.

<sup>40</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 21.

<sup>41</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 22.

**Frage 1:** „Haben die Befragten noch weitere Kommentare zu den identifizierten Fragen und Problemen in Abschnitt 2 in Bezug auf die Wahrnehmung der aktuellen Prüfungsberichterstattung?“<sup>42</sup>

## 2.2 Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen

### 2.2.1 Big Four

Die Big-Four-Prüfungsgesellschaften ermutigen das IAASB, angemessene Änderungen anzustreben, um die Bedürfnisse der Nutzer zu befriedigen. Sie führen an, dass die Erwartungslücke aus jener Art und Weise resultiert, in welcher der Prüfer seine gewonnen Erkenntnisse an Nutzer von geprüften Jahresabschlüssen kommuniziert.<sup>43</sup> Diese verstehen oft immer noch nicht, dass der Bestätigungsvermerk zu einem Jahresabschluss die Angemessenheit oder die Zweckmäßigkeit der Geschäftsentscheidungen sowie die Risikobereitschaft des Unternehmens nicht berücksichtigt. Das IAASB wird ermutigt, entsprechende Möglichkeiten zu finden, um das Prüfungsberichterstattungsmodell zu verbessern und alternative Wege zu erforschen, wie diese zusätzlichen Informationen einschließlich der Änderungen im Prüfungsbericht und den erweiterten Managementangaben besser kommuniziert werden können. Vorausgesetzt wird, dass sich die Prüfungsqualität nicht verschlechtert, die Kosten den Nutzen nicht übersteigen werden und dass weiterhin das Management sowie die für die Überwachung Verantwortlichen als primäre Ansprechpartner für Informationen über das Unternehmen fungieren.<sup>44</sup> Um die wahrgenommene Informationslücke zu verringern, sollten ebenfalls die zuvor angesprochenen Parteien die Hauptrolle spielen. Der unabhängige Prüfer kann dabei helfen, die Zuverlässigkeit und Glaubwürdigkeit dieser Informationen zu verbessern. Dies kann entweder durch zusätzliche Prüfungsverfahren oder durch separate Qualitätssicherungsmaßnahmen erfolgen.<sup>45</sup>

---

<sup>42</sup> “Do respondents have any comments about the issues identified in Section II regarding the perceptions of auditor reporting today?” – IAASB (2011), S.11.

<sup>43</sup> Vgl. St\_79, S. 3.

<sup>44</sup> Vgl. St\_51, S. 2-4.

<sup>45</sup> Vgl. St\_62, S. 3.

## 2.2.2 Internationale Netzwerke

Ein Großteil der Kommentatoren haben Bedenken, dass Informationen über das Unternehmen durch den Prüfer offengelegt werden, noch bevor dies durch das Management oder den Prüfungsausschuss erfolgt ist. Die Offenlegung von Informationen über das Unternehmen sollte auch zukünftig in der Verantwortung des Managements oder der für die Überwachung Verantwortlichen liegen. Für Nutzer von Prüfungsberichten ergeben sich einige Vorteile, wenn zusätzliche Informationen zu zentralen Fragen, die während der Prüfung aufgetreten sind, einschließlich der wesentlichsten Angelegenheiten, die der Prüfer mit dem Management und dem Prüfungsausschuss besprochen hat, offengelegt werden. Der unabhängige Prüfer sollte in weiterer Folge angeben, ob er mit diesen Angaben übereinstimmt.<sup>46</sup>

Die Komplexität in der Finanzberichterstattung resultiert aus der Art und dem Ausmaß der Operationen und Transaktionen der Unternehmen. Oft ist es schwierig, eine Zusammenfassung der komplexen Aktivitäten in den Anhangangaben beizufügen, welche aktuell bereits als zu umfassend empfunden werden. Daher wäre es unrealistisch anzunehmen, dass der Prüfer in der Lage ist eine noch präzisere Beurteilung abgeben zu können.<sup>47</sup>

Die Fähigkeit, die Qualität einer Prüfung beurteilen zu können, ist im Zuge der Änderung des Prüfungsberichtserstattungsmodells kein realistisches Ziel, da der Prüfungsprozess zu komplex ist und ein fundiertes Wissen über die Geschäftstätigkeit und über das Kontrollumfeld des Unternehmens voraussetzt.<sup>48</sup> Zusätzlich besteht der Bedarf nach einer Steigerung der Transparenz in Bezug auf die Berichterstattung der wesentlichsten Risiken in der Finanzberichterstattung. Das IAASB wird ermutigt, den Druck auf die Unternehmen zu erhöhen, damit diese ihre Verpflichtungen im Rahmen des Finanzberichterstattungsprozesses auch angemessen erfüllen.<sup>49</sup>

---

<sup>46</sup> Vgl. St\_43, S. 1 und St\_58, S. 3-4.

<sup>47</sup> Vgl. St\_41, S. 4.

<sup>48</sup> Vgl. St\_47, S. 2.

<sup>49</sup> Vgl. St\_75, S. 3.

### 2.2.3 Öffentliche Stellen

Es wird bestätigt, dass Nutzer eines geprüften Jahresabschlusses nicht ausreichend Informationen über das Unternehmen und über die Prüfung haben, um in wirtschaftlich turbulenten Zeiten fundierte Entscheidungen treffen zu können. Unterstützt werden daher Änderungen im Aufbau sowie bei den Formulierungen im Prüfungsbericht und eine Steigerung der Transparenz in Bezug auf Informationen über das Unternehmen, dessen Jahresabschlüsse sowie bzgl. der Prüfungsleistungen des unabhängigen Prüfers.<sup>50</sup> Die Verantwortung, die Informationslücke zu schließen, liegt in der Zuständigkeit des Managements und der für die Überwachung Verantwortlichen.<sup>51</sup> Der Prüfer sollte keine Angaben über Angelegenheiten machen, die in der Verantwortung des Managements liegen, um die aktuelle Pflichtenverteilung aufrecht zu erhalten und um seine Unabhängigkeit nicht zu gefährden.<sup>52</sup>

Zusätzliche Angaben des unabhängigen Prüfers zu einem Jahresabschluss wären hilfreich. Dazu zählen bspw. Kommentare des Prüfers zu wesentlichen Prüfungsrisiken, Urteile in Zusammenhang mit den wesentlichsten Prüfungs- und Bilanzierungsfragen sowie zu gemeinsamen Debatten mit dem Management und dem Prüfungsausschuss.<sup>53</sup> Verbunden mit diesen zusätzlichen Leistungen ist auch eine Erhöhung der Kosten, wobei allerdings die Vorteile die zusätzlichen Kosten kompensieren sollten.<sup>54</sup>

Im Bezug auf die Erwartungslücke sehen einige Kommentare vor, dass im Prüfungsbericht genau kommuniziert werden sollte, was eine Prüfung ist und was nicht.<sup>55</sup> Zusätzlich kann sie durch eine Erweiterung des Prüfungsberichts reduziert werden. Eine angemessene Erweiterung des Prüfungsberichts kann durch die Aufnahme gewonnener Erkenntnisse des Prüfers bzgl. der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Geschäftstätigkeit, dem Verdacht auf Betrug und den wesentlichsten Ri-

---

<sup>50</sup> Vgl. St\_4, S. 1.

<sup>51</sup> Vgl. St\_16, S. 3.

<sup>52</sup> Vgl. St\_48, S. 1-2.

<sup>53</sup> Vgl. St\_29, Anhang, S. 1.

<sup>54</sup> Vgl. St\_31, S. 2.

<sup>55</sup> Vgl. St\_48, S. 2.

siken im Zuge der Prüfung erfolgen.<sup>56</sup> Zukünftige Änderungen sollen verantwortungsvoll umgesetzt werden, damit sie den Bedürfnissen der Nutzer entsprechen und gleichzeitig die Prüfungsqualität verbessern.<sup>57</sup>

## 2.2.4 Berufsständische Vertreter

Durch die vorgeschlagenen Maßnahmen im KP kommt es zwar zu einer Verkleinerung der Informations- und Erwartungslücke, allerdings werden dadurch der Prüfungsumfang und die Haftungsgrenze des unabhängigen Prüfers erhöht. Die Änderungen sollten nur umgesetzt werden, wenn die Qualität der Prüfung konstant bleibt oder verbessert wird.<sup>58</sup> Die Erwartungslücke hat sich vergrößert, da sich die Prüfung immer häufiger auf vergangenheitsbezogene Daten fokussiert und somit die Frage offen bleibt, ob die zukunftsbezogenen Kommentare des Managements angemessen sind.<sup>59</sup> Zusätzlich existiert die Erwartungslücke für Nutzer von geprüften Jahresabschlüssen börsennotierter Unternehmen weiterhin in Bezug zur Tätigkeit des Prüfers und seinen Schlussfolgerungen, bspw. zur Fortführung des Unternehmens oder zu Betrug. Wichtig wäre in dieser Hinsicht ein zusätzlicher Absatz im Prüfungsbericht mit einer entsprechenden ausführlichen Risikoevaluierung.<sup>60</sup>

In Krisenzeiten sind zusätzliche Informationen für Abschlussadressaten erforderlich. Informationen über das Unternehmen sollen weiterhin vom Management zur Verfügung gestellt werden. Der Prüfer kann durch entsprechende Qualitätssicherungsmaßnahmen oder damit zusammenhängende Leistungen die Glaubwürdigkeit und Zuverlässigkeit dieser Informationen erhöhen. Es wird jedoch angemerkt, dass einzig eine Verbesserung in der Prüfungsberichterstattung nicht ausreicht, um den Informationsbedürfnissen aller Adressaten gerecht zu werden.<sup>61</sup> Zusätzlich soll die Transparenz in der Berichterstattung bzgl. der wesentlichsten Risiken und der wichtigsten finanziellen Aspekte gesteigert sowie der Druck durch öffentliche Stellen auf Unter-

---

<sup>56</sup> Vgl. St\_78, S. 3-4.

<sup>57</sup> Vgl. St\_66, S. 2.

<sup>58</sup> Vgl. St\_59, S. 3.

<sup>59</sup> Vgl. St\_37, S. 1.

<sup>60</sup> Vgl. St\_35, S. 3.

<sup>61</sup> Vgl. St\_5, S. 3.

nehmen erhöht werden, damit diese qualitativ hochwertige Informationen anbieten.<sup>62</sup> Diesbezüglich wäre es möglich, dass jede Rechtssprechung entsprechende Regelungen für eine angemessene quantitative und qualitative Informationsveröffentlichung seitens des Managements oder der für die Überwachung Verantwortlichen einführt.<sup>63</sup>

Teilweise wird bezweifelt, dass einzig Veränderungen in der Prüfungsberichterstattung die identifizierten Probleme und sonstige Bedenken der Nutzer lösen werden. Die Qualität der Finanzberichterstattung basiert auf vier Säulen; diese sind das rechtliche Umfeld, die behördlichen Infrastruktur, die Unternehmensführung und die externe Prüfung. Verbesserungen in der Finanzberichterstattung erfordern demnach fortlaufende Bemühungen seitens der Regulierungsbehörden, der Standardsetter, der Rechtssprechung und der Abschlussadressaten, diese Komponenten zu überwachen und zu verstärken.<sup>64</sup>

### **2.2.5 Sonstige**

Zusätzlich zu den wahrgenommenen Lücken wird auf die Existenz einer dritten Lücke verwiesen, der „Wahrnehmungslücke“. Die Wahrnehmungslücke entsteht durch unangemessene Kommunikation der Prüfungsverfahren und der Tätigkeiten des Prüfers. Somit kann sie durch eine effektivere Kommunikation dieser Angelegenheiten relativ leicht geschlossen werden, wodurch die Abschlussadressaten die Arbeit des unabhängigen Prüfers besser verstehen würden und folglich dessen Glaubwürdigkeit erhöht wird.<sup>65</sup>

In Kanada sind bspw. genügend Informationen für Nutzer von Jahresabschlüssen vorhanden, diese werden jedoch aber nicht verstanden oder gelesen. Zusätzlichen Informationen werden deshalb die Informationslücke nicht schließen können. Außerdem stellt sich die Frage, ob der Prüfer überhaupt die Kompetenz hat, die erforderli-

---

<sup>62</sup> Vgl. St\_13, S. 1.

<sup>63</sup> Vgl. St\_20, S. 1-2.

<sup>64</sup> Vgl. St\_38, Anhang A, S. 1.

<sup>65</sup> Vgl. St\_2, S. 1-2.

chen Informationen anzubieten.<sup>66</sup> Eine Änderungsmöglichkeit, welche im KP noch nicht erwähnt wurde, ist die Harmonisierung der internationalen und US-amerikanischen Prüfungsberichterstattung, deren Unterschiede bei einigen Abschlussadressaten noch immer für Verwirrung sorgen.<sup>67</sup>

### **2.2.6 Zusammenfassung**

Die Mehrheit der abgegebenen Stellungnahmen ist der Ansicht, dass es in wirtschaftlich turbulenten Zeiten für Investoren, Finanzanalysten und andere Interessengruppen von geprüften Jahresabschlüssen enorm wichtig ist, an Informationen zu gelangen, welche sie für eine fundierte Entscheidungsfindung benötigen. Die Veröffentlichung von Informationen sollte weiterhin durch das Management oder den für die Überwachung Verantwortlichen wahrgenommen werden. Es ist nicht die Aufgabe des unabhängigen Prüfers, die Informationslücke zu schließen. Der Prüfer kann in weiter Folge durch zusätzliche Qualitätssicherungsmaßnahmen oder damit zusammenhängende Leistungen die Glaubwürdigkeit und Zuverlässigkeit dieser Informationen erhöhen. Eine solche Vorgehensweise hätte auch positive Auswirkungen auf die Erwartungslücke. Allerdings ist zu beachten, dass durch einen erweiterten Prüfungsumfang die Prüfungskosten sowie die Haftungsgrenze erhöht werden und die Terminplanung des Prüfers erschwert wird. Zusätzlich sollten eindeutige Rahmenbedingungen für die Veröffentlichung von Informationen durch Regulierungsbehörden oder Standardsetter eingeführt werden. Durch die anstehenden Veränderungen in der Prüfungsberichterstattung darf sich die wahrgenommene Informations- und Erwartungslücke nicht vergrößern und die Unabhängigkeit des Prüfers darf nicht gefährdet werden. Eine Verschlechterung der Prüfungsqualität, egal in welchem Ausmaß, wird nicht akzeptiert.

---

<sup>66</sup> Vgl. St\_21, S. 2-3.

<sup>67</sup> Vgl. St\_3, S. 3-4.

### **3 Frage 2: Möglichkeiten zur Verkleinerung der Informationslücke und zur Verbesserung des kommunikativen Werts von Prüfungsberichten**

#### **3.1 Erörterung des Konsultationspapiers und die daraus abgeleitete Frage**

Die Informationslücke kann durch die Offenlegung von zusätzlichen Informationen, welche derzeit nicht verfügbar sind, verkleinert werden. Als relevante Informationen gelten die Einsichten des unabhängigen Prüfers in das Unternehmen und deren Geschäftstätigkeit, welche durch die Prüfung des Jahresabschlusses erworben wurden. Es wird vorgeschlagen, dass der Prüfer zusätzlich über die nachstehenden Informationen berichten könnte:

- Die Geschäftsrisiken und das Prüfungsrisiko, wenn der Prüfer der Ansicht ist, dass diese existieren.
- Die Perspektive des Prüfers bzgl. den wichtigsten Annahmen zugrunde liegender Urteile, welche wesentliche Auswirkungen auf den Jahresabschluss haben.
- Die Angemessenheit der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden einschließlich jener, die im Widerspruch zur üblichen Praxis stehen.
- Die Änderungen in den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, welche einen wesentlichen Einfluss haben.
- Die Methoden und Urteile bei der Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden.
- Signifikant ungewöhnliche Transaktionen.
- Die Prüfungsschwerpunkte und Prüfungsleistungen.
- Die Qualität sowie die Wirksamkeit der Führungsstruktur und des Risikomanagements.<sup>68</sup>

Diese genannten Informationen sollten in weiterer Folge direkt durch den unabhängigen Prüfer kommuniziert werden. Dadurch könnte die Glaubwürdigkeit erhöht und neue Perspektiven, aufgrund der Diskussionen zwischen den Parteien, vermittelt werden. Diverse Interessengruppen lehnen es jedoch ab, dass der Prüfer Informationen über das Unternehmen erstellt und offenlegt, bevor dies durch das Unternehmen

---

<sup>68</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 23.

erfolgt ist. Eine klare Aufteilung der Zuständigkeiten zwischen den Parteien ist enorm wichtig; eine solche Vorgehensweise würde dieses Prinzip untergraben.<sup>69</sup>

**Frage 2:** „Wenn die Kommentatoren glauben, dass Änderungen in der Prüfungsberichterstattung erforderlich sind, welche Schwerpunkte müssten gesetzt werden, um die von den Nutzern wahrgenommene Informationslücke zu verkleinern oder um den kommunikativen Wert des Prüfungsberichts zu verbessern?“

„Welche Abschlussadressaten sind aus der Sicht der Kommentatoren am meisten von diesen Problemen betroffen bzw. existieren Nutzer, die von diesen Problemen nicht betroffen sind?“<sup>70</sup>

## 3.2 Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen

### 3.2.1 Big Four

Einig sind sich die Big-Four-Prüfungsgesellschaften, dass für die Verkleinerung der Informationslücke das jeweilige Unternehmen und nicht der unabhängige Prüfer verantwortlich ist. Diesbezüglich soll das bestehende CG-Berichterstattungsmodell erweitert werden. Zusätzlich sollten das Management sowie die für die Überwachung Verantwortlichen mehr Informationen bzgl. der wesentlichsten Risiken und Urteile, die dem Jahresabschluss zugrunde liegen, den Nutzern zur Verfügung stellen. Der Prüfer kann in weiterer Folge die Glaubwürdigkeit dieser Informationen erhöhen, indem er sie überprüft und eine korrekte Darstellung zusichert.<sup>71</sup> Eine Verweis im Prüfungsbericht auf eine Fußnote im Jahresabschluss, welche die zuvor erwähnten Merkmale identifiziert und erläutert, wäre ebenfalls eine angemessene Möglichkeit, die Informationslücke zu verkleinern. Die Nutzer von geprüften Jahresabschlüssen würden somit auf die wichtigsten Aspekte im Jahresabschluss hingewiesen, das Unternehmen würde folglich wahrscheinlich automatisch mehr Informationen veröffentlichen und die Aufteilung der Verantwortlichkeiten zwischen den Parteien würde erhal-

---

<sup>69</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 24.

<sup>70</sup> “If respondents believe changes in auditor reporting are needed, what are the most critical issues to be addressed to narrow the information gap perceived by users or to improve the communicative value of auditor reporting? Which classes of users are, in the view of respondents, most affected by these issues? Are there any classes of users that respondents believe are unaffected by these issues?” – IAASB (2011), S.11.

<sup>71</sup> Vgl. St\_51, S. 4-5.

ten bleiben, da die Informationen in der Fußnote ursprünglich vom Unternehmen stammen.<sup>72</sup>

Um den kommunikativen Wert zu verbessern und somit die Erwartungslücke bestmöglich zu schließen, reicht es wahrscheinlich nicht aus, lediglich Änderungen im Prüfungsbericht vorzunehmen. Viel eher wird es wahrscheinlich sein, dass zusätzliche Bildungsmaterialien sowie verstärkte Kommunikationsbemühungen erforderlich sind, was aber über den Umfang des KPs hinausgeht.<sup>73</sup> Die Nachfrage bzgl. Änderungen in der Prüfungsberichterstattung ist von Stimmen aus jenen Ländern geprägt, welche durch die Finanzkrise am stärksten in Mitleidenschaft gezogen wurden. Vor allem Aktionäre oder Investoren von börsennotierten Unternehmen oder Unternehmen von öffentlichem Interesse stehen diesen Änderungen positiv gegenüber. Das könnte wiederum ein Indiz dafür sein, dass Änderungen in der Prüfungsberichterstattung nicht von allen Nutzern in gleichem Maße erwünscht werden.<sup>74</sup>

### **3.2.2 Internationale Netzwerke**

Nutzer von geprüften Jahresabschlüssen benötigen zusätzliche relevante Informationen, um den Sinn bzw. die Bedeutung des Prüfberichts verstehen zu können, wodurch die Informationslücke verkleinert werden würde. Dabei verweisen sie auf die direkte Verantwortung des Managements und der für die Überwachung Verantwortlichen, diese Informationen bereitzustellen und auf eine mögliche Verantwortung des unabhängigen Prüfers zur Kontrolle der Angaben, um die Glaubwürdigkeit zu erhöhen. Es wird vorgeschlagen, an Abschlussadressaten zunächst eine Stichprobe an Informationen zur Verfügung zu stellen, um zu sehen, ob diese ihren Bedürfnissen entsprechen, und um eine bessere Schätzung der anfallenden Kosten, für die Ersteller der Finanzinformationen, vornehmen zu können. Zusätzlich werden nachteilige Effekte für das Unternehmen anhand der Veröffentlichung von wettbewerbsrelevanten Informationen aufgezeigt.<sup>75</sup> Allerdings ist es wahrscheinlich nicht von Vorteil, wenn alle Informationen, die im Rahmen der Kommunikationserfordernisse nach ISA 260 mit dem Prüfungsausschuss bzw. den für die Überwachung Verantwortlichen

---

<sup>72</sup> Vgl. St\_62, S. 3.

<sup>73</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 45 und St\_79, S. 3-4.

<sup>74</sup> Vgl. St\_53, Anhang, S. 10.

<sup>75</sup> Vgl. St\_47, S. 2-3.

besprochen wurden, veröffentlicht werden. Im Laufe der Zwei-Wege-Kommunikation zwischen dem Prüfer und den für die Überwachung Verantwortliche ist es jeder der Parteien möglich, Fragen zu stellen bzw. neue Informationen und Erklärungen einzubringen. Dies hat ein hohes Ausmaß an Wissen über die diskutierten Angelegenheiten zur Folge. Würden dieselben Informationen mit relativ uninformierten Nutzern geteilt, könnte dies für Verwirrung sorgen.<sup>76</sup>

Eine Verkleinerung der Erwartungslücke kann bspw. dadurch erreicht werden, indem der Prüfer an jener Hauptversammlung teilnimmt, in welcher der Jahresabschluss dargelegt wird und er den Aktionären die ihm zuvor schriftlich zugesandten Fragen beantwortet.<sup>77</sup> Zusätzlich müssen Bildungsmaterialien zur Verfügung gestellt werden, um die komplexen CG-Regelungen den Abschlussadressaten verständlich zu machen. Es wäre denkbar, dass die zusätzlichen Informationen, so wie sie im KP dargestellt sind, die Informationslücke nicht verkleinern würden, da der Prüfungsbericht bis auf den Absatz mit dem Bestätigungsvermerk von den Nutzern nicht gelesen wird. Der Prüfungsbericht sollte frei verfügbar sein, in einer einfachen Sprache niedergeschrieben werden und detaillierte Erklärungen im Bezug auf die jeweiligen Verantwortlichkeiten des Prüfers, des Managements und der für die Überwachung Verantwortlichen beinhalten.<sup>78</sup>

Es ist nicht Vorteilhaft zu unterscheiden, welche Arten von Nutzern von den Änderungen am stärksten betroffen sein werden, obwohl der primäre Fokus eines Großteils der Änderungen wahrscheinlich in der Berichterstattung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse liegen wird. Es sind keine Kenntnisse über Nutzer vorhanden, die durch die Fragen und aufgezeigten Probleme im KP unberührt bleiben.<sup>79</sup>

---

<sup>76</sup> Vgl. St\_75, Anhang, S. 4-5.

<sup>77</sup> Vgl. St\_58, S. 3-4.

<sup>78</sup> Vgl. St\_41, S. 4-5.

<sup>79</sup> Vgl. St\_47, S. 2-3.

### 3.2.3 Öffentliche Stellen

Es müssen mehr Informationen für Abschlussadressaten verfügbar gemacht werden, allerdings nicht durch den Prüfer, sondern durch das Unternehmen.<sup>80</sup> Das derzeitige Prüfungsmodell mit einem uneingeschränkten, eingeschränkten oder versagten Bestätigungsvermerk soll erhalten bleiben. Vor allem für Nutzer, die mit Prüfungsberichten nicht so vertraut oder darauf spezialisiert sind, ist das von Vorteil. Zusätzlich bräuchte es eine Harmonisierung der Prüfungsberichterstattung auf internationaler Ebene, um ein globales Verständnis bzgl. der geprüften Finanzinformationen zu erreichen sowie für den Grad an Sicherheit, der den geprüften Informationen beigelegt wird.<sup>81</sup> Um den Prüfungsbericht verständlicher zu gestalten, sollte er mit weniger Fachausdrücken versehen werden. Verwendete Fachausdrücke sollten überdies in einem separaten Dokument erläutert werden.<sup>82</sup>

Ebenso existieren Ansichten, dass die Informationslücke durch eine verbesserte Prüfungsberichterstattung nicht verkleinert werden kann. Die Prüfung des Jahresabschlusses in Übereinstimmung mit den internationalen Prüfungsstandard (International Standards on Auditing – ISA) ist nicht zur Schließung der Informationslücke gedacht. Wenn Nutzer von geprüften Jahresabschlüssen zusätzliche Informationen benötigen, sollen diese separat angeboten werden.<sup>83</sup>

Aktionäre, das Management, Investoren, Finanzanalysten, Gläubiger, Kreditgeber, Konkurrenten, Gewerkschaften, Mitglieder des Parlaments, Medienvertreter oder auch Akademiker können einen Vorteil durch zusätzliche Informationen gewinnen und wären somit von den Änderungen betroffen. Alle jene wie Regierungen oder Regulierungsbehörden, welche auch auf anderem Wege an Informationen gelangen können, sind weniger davon betroffen.<sup>84</sup> Jedoch ist es, ohne die Art des Unternehmens oder den Unternehmenszweck zu kennen, unangemessen zu behaupten, dass es Nutzer gibt, die von diesen Problemen nicht betroffen sind.<sup>85</sup>

---

<sup>80</sup> Vgl. St\_4, S. 1-2 und St\_16, Anhang, S. 3.

<sup>81</sup> Vgl. St\_32, Anhang, S. 3.

<sup>82</sup> Vgl. St\_46, S. 2.

<sup>83</sup> Vgl. St\_81, S. 5.

<sup>84</sup> Vgl. St\_4, S. 1-2 und St\_9, S. 3.

<sup>85</sup> Vgl. St\_81, S. 5-6.

### 3.2.4 Berufsständische Vertreter

Teilweise wird es strikt abgelehnt, dass der unabhängige Prüfer die Verantwortung zum Ausgleich der Informationslücke übernehmen muss. Stattdessen sollte mehr Transparenz in Zusammenhang mit dem Prüfungsprozess geschaffen werden. Zusätzlich sollten Informationen über die Fähigkeit des Prüfers, im Jahresabschluss einen Betrug zu entdecken, inkludiert sein sowie Informationen über die diesbezügliche Verantwortung des unabhängigen Prüfers auf der Grundlage von bestehenden Standards.<sup>86</sup> Außerdem werden relevante Informationen über den Umfang der Prüfung sowie über den Prüfungsprozess und den daraus entstandenen Erkenntnisse benötigt.<sup>87</sup> Um die Informationslücke zu schließen, sollte die Zusammenarbeit zwischen den Standardsetzern, dem Management, dem Prüfungsausschuss und dem Prüfer intensiviert werden.<sup>88</sup> Zusätzlich ließen sich die Anforderungen an die Finanzberichterstattung verändern, wenn Nutzer aufgrund dieser Rahmenbedingungen nicht die benötigten Informationen erlangen.<sup>89</sup> Außerdem wird der Standard eines Prüfungsberichts kritisiert. Nutzer wollen einen spezifischeren Prüfungsbericht über das Unternehmen und nicht dieselben Texte, Jahr für Jahr, in verschiedenen Prüfungsberichten über verschiedene Unternehmen wiederfinden.<sup>90</sup> Zu diesen Informationen zählen Diskussionen des Prüfungsausschusses über die Angemessenheit von Managemententscheidungen und wesentliche Prüfungsdetails, die der Prüfungsausschuss mit dem Prüfer erörtert hat. Zusätzlich könnte der Prüfer eine Meinung abgeben, ob die Beurteilung des Managements zur Fortführung des Unternehmens angemessen ist.<sup>91</sup> Zu bedenken ist aber, dass wenn die Transparenz über das Unternehmen und über die Prüfung durch diese zusätzliche Berichterstattung erhöht wird, die Zusammenarbeit zwischen dem Management, den für die Überwachung Verantwortlichen

---

<sup>86</sup> Vgl. St\_38, S. 3-4.

<sup>87</sup> Vgl. St\_37, S. 1-2.

<sup>88</sup> Vgl. St\_12, S. 2.

<sup>89</sup> Vgl. St\_10, S. 1-2.

<sup>90</sup> Vgl. St\_69, Anhang, S. 5-6.

<sup>91</sup> Vgl. St\_77, S. 4.

und dem unabhängigen Prüfer versehentlich beeinträchtigt werden könnte und folglich die Qualität der Prüfung darunter leidet.<sup>92</sup>

Um die Erwartungslücke zu verkleinern, sollten die Verantwortlichkeiten des Managements und des Prüfers an die Nutzer eines geprüften Jahresabschlusses besser kommuniziert werden, um für sie verständlich zu machen, was die eigentliche Aufgabe einer Prüfung ist. Zusätzlich sollten den Abschlussadressaten umfangreiche Bildungsmaterialien in Zusammenhang mit der Verantwortung des Prüfers auf der Grundlage von bestehenden Standards, einen Betrug im Jahresabschluss zu entdecken, zur Verfügung gestellt werden sowie Informationen, dass der Prüfungsbericht derzeit nichts über die finanzielle Gesundheit eines Unternehmens aussagt, sondern nur eine angemessene Darstellung der Vermögens- Finanz- und Ertragslage bestätigt.<sup>93</sup> Die Erwartungslücke ist nicht nur bei Aktionären, sondern auch innerhalb des Managements gegenwärtig. Diesen Parteien fehlt eine klare Auffassung über die Rolle des Prüfers und der für die Überwachung Verantwortlichen. Zusätzliche Absätze im Prüfungsbericht werden dem nicht beikommen.<sup>94</sup>

Bevor Änderungen in der Prüfungsberichterstattung vollzogen werden können, müssen die Bedürfnisse der Nutzer weiter erforscht werden.<sup>95</sup> Zusätzlich sollte der Prüfungsumfang auf Management Diskussionen und Analysen (MD&A) erweitert werden und Abschlussadressaten sollen durch ergänzende Absätze im Prüfungsbericht auf relevante Informationen und Prüfungserkenntnisse aufmerksam gemacht werden.<sup>96</sup>

Abschlussadressaten, welche am meisten von diesen Problemen betroffen sind, setzten sich vor allem aus Investoren, Finanzanalysten und Kreditgebern zusammen. Das Management könnte möglicherweise nicht davon betroffen sein, da sie auf alle Angelegenheiten durch den unabhängigen Prüfer in einem Management Letter aufmerksam gemacht werden.<sup>97</sup>

---

<sup>92</sup> Vgl. St\_8, S. 2.

<sup>93</sup> Vgl. St\_59, S. 3-4.

<sup>94</sup> Vgl. St\_60, S. 2.

<sup>95</sup> Vgl. St\_49, S. 3.

<sup>96</sup> Vgl. St\_74, Anhang, S. 2.

<sup>97</sup> Vgl. St\_45, S. 2.

### 3.2.5 Sonstige

Aufgrund der erforderlichen Prüfungsdokumentation nach ISA 230 werden Probleme sowie Erkenntnisse im Rahmen der Prüfung in einem abschließenden Dokument festgehalten. Diese Informationen in Bezug zu den wesentlichsten entdeckten Risiken und Prüfungsleistungen wären ebenfalls für Nutzer von Interesse, ohne im selben Zuge den Prüfungsumfang zu erweitern sowie zusätzliche Prüfungsverfahren einsetzen zu müssen.<sup>98</sup> Zusätzlich sollten alle Angelegenheiten, die in einem Management Letter enthalten sind, durch den Prüfer veröffentlicht werden, was den Abschlussadressaten bei ihren Beurteilungen helfen sollte. Dies könnte zwar einen schlechten Einfluss auf die Kommunikation zwischen dem Management und dem Prüfer haben, zeigt jedoch eindeutig den Wert der einer Prüfung beigemessen wird und bestätigt überdies die Unabhängigkeit des Prüfers vom Unternehmen.<sup>99</sup>

Um die wahrgenommenen Lücken schließen zu können, ist eine Unterscheidung der Bedürfnisse unterschiedlicher Abschlussadressaten erforderlich. Viele Kleinanleger haben kein Interesse daran zu verstehen, was genau in einer Prüfung gemacht wurde bzw. welche Schlussfolgerungen aus der Prüfung gezogen worden sind. Ihnen reicht es zu wissen, ob der Bestätigungsvermerk uneingeschränkt ist oder nicht. Für Finanzanalysten hingegen ist der Informationsgehalt eines Standard-Prüfungsberichts nicht ausreichend.<sup>100</sup>

### 3.2.6 Zusammenfassung

Die Mehrheit der abgegebenen Stellungnahmen, innerhalb und zwischen den Gruppen, ist der Ansicht, dass die Verantwortung, relevante Informationen über das Unternehmen an Abschlussadressaten zur Verfügung zu stellen, weiterhin durch das Management oder der für die Überwachung Verantwortlichen wahrgenommen werden sollte, um die Unabhängigkeit des Prüfers nicht zu gefährden. Die Aufgabe des Prüfers sollte darin bestehen, eine angemessene Durchsicht der Veröffentlichten vorzunehmen, um die Glaubwürdigkeit und Zuverlässigkeit dieser Informationen zu

---

<sup>98</sup> Vgl. St\_76, Anhang, S. 5-6.

<sup>99</sup> Vgl. St\_50, S. 6.

<sup>100</sup> Vgl. St\_21, S. 3-5.

erhöhen. Zusätzlich könnten sich einige Kommentatoren eine Berichterstattung durch den unabhängigen Prüfer über jene Angelegenheiten vorstellen, welche mit dem Management und dem Prüfungsausschuss diskutiert wurden. Zu bedenken ist aber, dass die Erhöhung des Prüfungsumfangs eine Haftungsänderung zur Folge hat. Für die Verkleinerung beider Lücken, insbesondere der Erwartungslücke, bräuchte es zusätzlich Bildungsmaterialien für Nutzer eines geprüften Jahresabschlusses, um ihnen verständlich zu machen was die eigentliche Aufgabe eines Prüfers ist.

Unterschiede sind bei der Frage, welche Arten von Nutzern von den Problemen betroffen sind, zwischen den Gruppen von Stellungnehmenden vorhanden. Nach der Ansicht der Prüfungsgesellschaften sind alle Nutzer von den Problemen betroffen. In den anderen Gruppen wird teilweise davon gesprochen, dass Investoren von KMU oder bspw. Regulierungsbehörden nicht von den Problemen betroffen sind. Diese Parteien haben andere Möglichkeiten an die benötigten Informationen zu gelangen.

#### **4 Frage 3: Stellungnahmen bzgl. der benötigten Änderungen für unterschiedliche Unternehmensformen**

##### **4.1 Erörterung des Konsultationspapiers und die daraus abgeleitete Frage**

In diesem Zusammenhang erwähnt das KP zwei unterschiedliche Perspektiven, und zwar jene für die Prüfungsberichterstattung von kleineren Gesellschaften sowie die im öffentlichen Sektor. Die Berichterstattung des unabhängigen Prüfers für Prüfungen von kleineren Unternehmen ist durch die angesprochenen Probleme nur am Rande betroffen. Die Finanzberichterstattung solcher Unternehmen ist weniger komplex und spricht eine kleinere Zahl an Abschlussadressaten an. Außerdem sind diese Nutzer von Beginn an in der Lage, an zusätzliche Informationen durch laufende Interaktionen mit dem Management zu gelangen.<sup>101</sup> Allerdings ist es oft schwierig, eine klare Grenze zwischen Unternehmen auf der Basis ihrer Größe zu ziehen.<sup>102</sup> Die Verantwortlichkeiten des Prüfers im öffentlichen Sektor ergeben sich einerseits aus dem Prüfungsmandat und andererseits aus Gesetzen oder Verordnungen. Dementsprechend kann der Prüfungsumfang größer sein als im privaten Sektor.<sup>103</sup> Nicht alle in dem KP angesprochenen Themen sind für die Berichterstattung der Prüfer im öffentlichen Sektor von Bedeutung. Zusätzlich zum Standard-Prüfungsbericht beinhalten die Prüfungen von Unternehmen im öffentlichen Sektor bspw. oft einen längeren und umfangreich erläuterten Bericht. Darüber hinaus enthält der Bericht meist umfassende Angaben zu verschiedenen Aspekten, bspw. über die Effizienz, Effektivität und Redlichkeit der öffentlichen Ausgaben.<sup>104</sup>

**Frage 3:** „Sind Änderungen für die Prüfungen aller Arten von Unternehmen erforderlich oder nur für die der börsennotierten Unternehmen?“<sup>105</sup>

---

<sup>101</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 27.

<sup>102</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 28.

<sup>103</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 30.

<sup>104</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 32.

<sup>105</sup> “Do respondents believe that changes are needed for audits of all types of entities, or only for audits of listed entities?” – IAASB (2011), S. 11.

## **4.2 Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen**

### **4.2.1 Big Four**

In dieser Gruppe gibt es zwei zustimmende und zwei teilweise zustimmende Stellungnahmen.

Die Befürworter sind der Meinung, dass Änderungen in der Prüfungsberichterstattung auf alle Arten von Unternehmen angewendet werden sollten, da ansonsten die Gefahr besteht, dass sich die von den Nutzern eines geprüften Jahresabschlusses wahrgenommene Informations- und Erwartungslücke erweitert. Zusätzlich besteht der Bedarf an konsistenten Prüfungsberichten bzgl. der Jahresabschlüsse von börsennotierten Unternehmen in unterschiedlichen Ländern.<sup>106</sup>

Die teilweise zustimmenden Stellungnahmen geben an, dass Änderungen in der Prüfungsberichterstattung dazu dienen, um für Nutzer verständlich zu machen, was eine Prüfung ist und was nicht und um zusätzlich ein angemessenes Maß an Sicherheit bieten zu können. Für einen Ausgleich der Erwartungslücke sind demnach Änderungen für alle Arten von Unternehmen relevant. Zur Verkleinerung der Informationslücke allerdings sehen diese Stellungnahmen nur Änderungen bei börsennotierten Unternehmen vor, da sich die Informationsbedürfnisse der Abschlussadressaten von nicht börsennotierten bzw. KMU als sehr unterschiedlich erwiesen haben. Diese sind oft auch aus eigener Kraft in der Lage, durch Kommunikation mit Management an zusätzliche, für sie relevante Informationen zu gelangen.<sup>107</sup>

### **4.2.2 Internationale Netzwerke**

In dieser Gruppe gibt es fünf zustimmende und eine teilweise zustimmende Stellungnahme.

Die Befürworter glauben, dass sich die Änderungen in der Prüfungsberichterstattung immer auf alle Unternehmensarten beziehen sollten. Ein Grund hierfür wäre, dass niemand aufgrund einer unterschiedlichen Prüfungsberichterstattung einen Wettbe-

---

<sup>106</sup> Vgl. St\_62, S. 3-4 und St\_79, S. 4.

<sup>107</sup> Vgl. St\_51, S. 5 und St\_53, Anhang, S. 10-11.

werbsvorteil erzielen sollte.<sup>108</sup> Es wäre auf jeden Fall angemessen, die Konsistenz in der Prüfungsberichterstattung beizubehalten, da unterschiedliche Formulierungen und Formate unter den Abschlussadressaten für Verwirrung sorgen könnten.<sup>109</sup> Außerdem wird das IAASB ermutigt, Wege zu finden, um die Bedürfnisse der Nutzer besser aufeinander abzustimmen. Bspw. sollte der Prüfer nicht verpflichtet werden, Informationen über den Prüfungsprozess zu veröffentlichen, solange diese nicht eingefordert oder benötigt werden.<sup>110</sup>

Die teilweise zustimmende Stellungnahme ist der Ansicht, dass es von der Art der Änderung abhängig ist, ob diese auf die Prüfungsberichterstattung aller Unternehmen angewendet werden sollte. Bspw. sollten einfachere Formulierungen bzgl. der Verantwortlichkeiten des Managements und des Prüfers bei allen Arten von Unternehmen zur Anwendung kommen. Hingegen wäre eine zusätzliche Berichterstattung über die Verantwortlichkeit des Prüfers zu anderen Informationen in Dokumenten, die den geprüften Abschluss enthalten primär für börsennotierte Unternehmen und für Unternehmen im öffentlichen Interesse denkbar.<sup>111</sup>

### 4.2.3 Öffentliche Stellen

In dieser Gruppe gibt es sieben zustimmende, drei teilweise zustimmende, fünf neutrale und drei ablehnende Stellungnahmen.<sup>112</sup>

Die Befürworter sind der Ansicht, dass Änderungen in der Prüfungsberichterstattung für die Prüfung aller Arten von Unternehmen einheitlich vollzogen werden sollte. Somit wird die Konsistenz in der Berichterstattung gesichert und die Erwartungslücke verkleinert. Das IAASB wird ermutigt, die internationale Harmonisierung in der Prüfungsberichterstattung voranzutreiben.<sup>113</sup>

Die teilweise zustimmenden Stellungnahmen glauben, dass einige Änderungsmöglichkeiten bzgl. des Formats und der Struktur des Prüfungsberichts für alle Unter-

---

<sup>108</sup> Vgl. St\_41, S. 5.

<sup>109</sup> Vgl. St\_43, S. 2.

<sup>110</sup> Vgl. St\_70, Anhang, S. 3.

<sup>111</sup> Vgl. St\_47, S. 3.

<sup>112</sup> Die neutralen Stellungnahmen haben zu dieser Frage keine Kommentare abgegeben.

<sup>113</sup> Vgl. St\_4, S. 2; St\_9, S. 3; St\_32, Anhang, S. 3.

nehmen in Betracht gezogen werden könnten; die Änderungsmöglichkeiten der Kapitel B-E im KP hingegen nur für börsennotierte Unternehmen.<sup>114</sup> Zu bedenken sind natürlich auch die damit verbundenen Kosten. Speziell im Fall der Informationslücke dürfen Änderungen bei nicht börsennotierten Unternehmen nur unter der Voraussetzung durchgeführt werden, dass die Vorteile die Kosten überwiegen.<sup>115</sup>

Zwei der ablehnenden Stellungnahmen haben ihre Kommentare bzgl. möglicher Änderungen in der Prüfungsberichterstattung ausschließlich für börsennotierte Unternehmen abgegeben. Daher wäre es denkbar, dass diese Kommentatoren entsprechende Änderungen in der Prüfungsberichterstattung nur für börsennotierte Unternehmen vorsehen.<sup>116</sup> Die übrige Ablehnung sieht ebenfalls nicht die Notwendigkeit einer Änderung in der Prüfungsberichterstattung für alle Unternehmen herbeizuführen; staatliche Stellen sollte deren Meinung nach davon ausgenommen werden.<sup>117</sup>

#### **4.2.4 Berufsständische Vertreter**

In dieser Gruppe gibt es elf zustimmende, sieben teilweise zustimmende, zwei neutrale und elf ablehnende Stellungnahmen.<sup>118</sup>

Die Befürworter unterstützen eine Umsetzung der Änderungen für alle Unternehmen unabhängig der Größe oder Rechtsform, um die Konsistenz in der Berichterstattung zu gewährleisten.<sup>119</sup> Andernfalls würden sich die Informations- und Erwartungslücke vergrößern, wenn unterschiedliche Prüfungsberichte auf Grundlage derselben Standards veröffentlicht werden.<sup>120</sup>

Die teilweise zustimmenden Stellungnahmen sind der Meinung, dass primär entsprechende Änderungen nur für börsennotierte Unternehmen notwendig sind. Allerdings würden Interessengruppen anderer Unternehmen ebenfalls von einer verbesserten Berichterstattung profitieren, was sich positiv auf die Erwartungslücke auswirken

---

<sup>114</sup> Vgl. St\_31, S. 2.

<sup>115</sup> Vgl. St\_73, S. 4.

<sup>116</sup> Vgl. St\_66, Anhang, S. 7 und St\_78, Anhang, S. 3-4.

<sup>117</sup> Vgl. St\_52, S. 2.

<sup>118</sup> Die neutralen Stellungnahmen haben zu dieser Frage keine Kommentare abgegeben.

<sup>119</sup> Vgl. St\_34, S. 1.

<sup>120</sup> Vgl. St\_36, S. 3-4.

könnte.<sup>121</sup> Für KMU ist es fraglich, ob die daraus entstehenden Vorteile die zusätzlichen Kosten kompensieren können.<sup>122</sup>

Die ablehnenden Stellungnahmen möchten Änderungen in der Prüfungsberichterstattung für die Prüfungen aller Arten von Unternehmen vermeiden. Die identifizierten Probleme im KP beziehen sich lediglich auf börsennotierte und große Unternehmen sowie Unternehmen von öffentlichem Interesse.<sup>123</sup> Interessengruppen von nicht-börsennotierten Unternehmen haben bessere Möglichkeiten, um an für sie relevante Informationen zu gelangen. Zusätzlich könnten die Kosten bei einer Änderung in der Prüfungsberichterstattung für nicht-börsennotierte oder KMU den daraus abgeleiteten Nutzen übersteigen.<sup>124</sup>

#### **4.2.5 Sonstige**

In dieser Gruppe gibt es neun zustimmende, eine teilweise zustimmende, sieben neutrale und fünf ablehnende Stellungnahmen.<sup>125</sup>

Die Befürworter sind der Ansicht, dass Änderungen in der Prüfungsberichterstattung auf alle zu prüfenden Unternehmen angewendet werden sollten, sofern diese nicht gegen Gesetze oder sonstige Vorschriften verstoßen.<sup>126</sup> Einerseits soll die Konsistenz in der Prüfungsberichterstattung erhalten bleiben und andererseits eine Erweiterung der wahrgenommenen Lücken vermieden werden.<sup>127</sup> Zusätzliche Informationen sind unabhängig von der Größe des Unternehmens für alle Investoren gleich relevant.<sup>128</sup> Zu bedenken ist, dass durch die Veränderungen keine unnötigen Belastungen für KMU entstehen dürfen.<sup>129</sup>

---

<sup>121</sup> Vgl. St\_7, S. 2-3 und St\_35, Anhang, S. 4-5.

<sup>122</sup> Vgl. St\_8, S. 3.

<sup>123</sup> Vgl. St\_13, S. 1 und St\_37, S. 2.

<sup>124</sup> Vgl. St\_59, S. 5.

<sup>125</sup> Die neutralen Stellungnahmen haben zu dieser Frage keine Kommentare abgegeben.

<sup>126</sup> Vgl. St\_11, S. 3.

<sup>127</sup> Vgl. St\_40, S. 3-4.

<sup>128</sup> Vgl. St\_76, Anhang, S. 6.

<sup>129</sup> Vgl. St\_21, S. 5.

Die teilweise zustimmende Stellungnahme glaubt, dass vor allem die Nutzer geprüfter Jahresabschlüsse von börsennotierten Unternehmen von den identifizierten Problemen betroffen sind. Wenn sich jedoch herausstellt, dass sich die Probleme auf alle Arten von Unternehmen beziehen, würden auch alle Unternehmen von den Änderungen profitieren.<sup>130</sup>

Die ablehnenden Stellungnahmen glauben nicht, dass Änderungen in der Prüfungsberichterstattung notwendig sind. Insbesondere für KMU würden sich durch die Komplexität der vorgeschlagenen Änderungsmöglichkeiten die Kosten stärker erhöhen als der daraus entstehende Nutzen. Deren Interessengruppen haben vermehrt gute Kontakte zum Management und somit die Möglichkeiten, an für sie relevante Informationen über das Unternehmen zu gelangen.<sup>131</sup> Änderungen in der Prüfungsberichterstattung sind daher nur für börsennotierte Unternehmen erforderlich, unabhängig von ihrer Größe.<sup>132</sup>

#### **4.2.6 Zusammenfassung**

In den Gruppen gibt es insgesamt 34 zustimmende, 14 teilweise zustimmende, 14 neutrale und 19 ablehnende Stellungnahmen.

Der Hauptgrund der Befürworter nach Veränderungen in der Prüfungsberichterstattung für alle Unternehmensformen ist die Beibehaltung der Konsistenz. Mit einer einheitlichen Prüfungsberichterstattung wird das Risiko verkleinert, dass sich die wahrgenommenen Informations- und Erwartungslücken zunehmend vergrößern. Die Möglichkeit einer differenzierten Prüfungsberichterstattung sehen einige Kommentatoren in jeder der einzelnen Gruppen zum Zweck des Ausgleichs der Informationslücke. In dieser Hinsicht sollten sich Änderungen in der Prüfungsberichterstattung nur auf börsennotierte Unternehmen beziehen, da Abschlussadressaten von nicht-börsennotierten Unternehmen bzw. KMU durchaus in der Lage sind, durch direkte Kommunikation mit dem Management an die notwendigen Informationen zu gelangen. Die Mehrheit der ablehnenden Stellungnahmen befindet sich in der Gruppe der

---

<sup>130</sup> Vgl. St\_33, S. 2.

<sup>131</sup> Vgl. St\_3, S. 4.

<sup>132</sup> Vgl. St\_28, S. 5 und St\_42, Anhang S. 2.

### Frage 3

berufsständischen Vertreter. Entweder werden Änderungen generell abgelehnt oder nur für börsennotierte Unternehmen gefordert, da deren Finanzberichterstattungsprozess weitaus komplexer ist und ein in diesem Zusammenhang erhöhter Bedarf an Transparenz vorhanden ist. Für KMU wären diese zusätzlichen Kosten wahrscheinlich nicht kompensierbar.

## 5 Fragen 4 und 5: Format und Struktur des Prüfungsberichts

### 5.1 Erörterung des Konsultationspapiers und die daraus abgeleitete Fragen

Der dritte Abschnitt im KP unterteilt sich in fünf Unterpunkte mit Vorschlägen zur Verbesserung des Prüfungsberichts mit dem Ziel, die Informations- und Erwartungslücke zu verkleinern. Diese Optionen können sowohl einzeln, als auch in Kombination zueinander umgesetzt werden, um einerseits die Informationsbedürfnisse der Abschlussadressaten zu befriedigen und um andererseits die angesprochenen Probleme so effektiv wie möglich zu beheben.<sup>133</sup>

In der folgenden Aufzählung werden zunächst verschiedene Möglichkeiten zur Änderung des Formats und der Struktur genannt, die den kommunikativen Wert erhöhen sollten:

- Die allgemein formulierten Paragraphen, welche die Verantwortlichkeiten des Managements und des Prüfers wiedergeben, sollten umpositioniert werden.
- Die in einem Standard Prüfungsbericht verwendeten Fachbegriffe sollten eine identische Bedeutung haben.
- Die Positionierung des Bestätigungsvermerks sollte geändert werden, um diesem mehr Gewicht zu verleihen.<sup>134</sup>

Ein Prüfungsbericht beinhaltet Paragraphen, welche die jeweiligen Verantwortlichkeiten des Managements und des unabhängigen Prüfers beschreiben. Diese Paragraphen, welche in der Vergangenheit etabliert wurden, um Probleme in Zusammenhang mit der Erwartungslücke zu lösen, sind dazu bestimmt, wichtige Informationen zu liefern, womit das Leseverständnis der Adressaten in Bezug auf den Bestätigungsvermerk verbessert werden sollte.<sup>135</sup> Hingegen zeigt die akademische Forschung, dass der Wert der Informationen, den die Leser aus dem Prüfungsbericht erhalten, gering ist, außer im Bezug auf den Bestätigungsvermerk zu einem geprüften Jahresabschluss. Insbesondere wird die Ansicht vertreten, dass diese eher generellen Paragraphen kaum etwas dazu beitragen, um die Erwartungslücke zu schlie-

---

<sup>133</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 33 und Rz. 34.

<sup>134</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 36.

<sup>135</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 38.

ßen.<sup>136</sup> Diese Paragraphen könnten nach Ansicht einiger Interessenvertreter mehr über die jeweiligen Verantwortlichkeiten des Managements und des Prüfers (z.B. in Bezug auf einen Betrug bzw. zur Aufdeckung eines Betrugs, zu Risiken, zu nicht-finanziellen Angaben oder bzgl. der Unabhängigkeit des Prüfers) aussagen mit dem Ziel, die Erwartungslücke zu verkleinern.<sup>137</sup>

Die erste Möglichkeit wäre, diese Paragraphen in einem separaten Dokument niederzuschreiben. Wenn dies geschehen sollte, wären die zuvor erwähnten Erweiterungen der Paragraphen in angemessener Form möglich. Dieses ausschließlich für den Zweck der Kommunikation solcher Angelegenheiten gewidmete Dokument könnte in weiterer Folge für einen jeden Interessenten online abrufbar sein.<sup>138</sup>

Die zweite Möglichkeit wäre, diese Paragraphen gänzlich aus dem Prüfungsbericht zu entfernen, womit nur noch der Bestätigungsvermerk übrigbliebe. Dieses Szenario geht davon aus, dass die Leser bereits ausreichend über besagte Paragraphen informiert sind und somit nicht erneut an deren Inhalt erinnert werden müssen. Vorhandene Studien zeigen aber, dass dies in Wirklichkeit nicht der Fall ist, nicht einmal bei erfahrenen Lesern.<sup>139</sup>

Die dritte Möglichkeit wäre, diese Paragraphen, inklusive der angesprochenen angemessenen Erweiterung, beizubehalten, jedoch mit einer unterschiedlichen Positionierung. Eine am Anfang oder am Ende des Prüfungsberichts zukünftig gewählte Position soll die Bedeutung dieser Passagen als wichtigen Bestandteil des Berichts hervorheben und deren Lesbarkeit verbessern.<sup>140</sup>

Für die Beibehaltung der erwähnten Paragraphen im Prüfungsbericht sprechen mehrere Argumente. Unter anderem verbleibt der Prüfungsbericht als das einzige Kommunikationsinstrument des unabhängigen Prüfers. Zusätzlich fördert die Einbeziehung dieser Paragraphen im Prüfungsbericht die Verwendung einer international einheitlichen Kommunikation über die Prüfung. Darüber hinaus gibt es Meinungen, die davor warnen, diese Paragraphen zu entfernen, da sie ursprünglich aufgenom-

---

<sup>136</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 39.

<sup>137</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 40.

<sup>138</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 41.

<sup>139</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 42.

<sup>140</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 43.

men wurden, um die Erwartungslücke zu schließen. Vertreter dieser Ansicht glauben, dass die vollständige Entfernung der Paragraphen in Zusammenhang mit dem Versuch, die Aussagekraft des Prüfungsberichts zu verbessern, ungewollt die Erwartungslücke vergrößern könnte.<sup>141</sup> Zusätzlich ist es notwendig, angemessene Lehrmaterialien zu entwickeln. Diese sollten den Lesern leicht zugänglich gemacht werden und zu einem besseren Verständnis über die Bedeutung einer Prüfung und über die Rolle des unabhängigen Prüfers führen. Im weiteren Verlauf des KPs wird dieses Thema nicht weiter berücksichtigt.<sup>142</sup>

Wissenschaftliche Forschungen haben gezeigt, dass die Verwendung von einigen technischen Fachausdrücken im Prüfungsbericht (bspw. „eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Darstellung“, „Wesentlichkeit“, „wesentliche Falschangaben“ oder „hinreichende Sicherheit“) unterschiedliche Bedeutungen für Prüfer und Leser haben können.<sup>143</sup> In der Vergangenheit hat es bereits Aufrufe zur Neuformulierung von Fachausdrücken im Prüfungsbericht gegeben mit dem Ziel, zukünftig Missverständnisse zu vermeiden. Daraus gingen bspw. Vorschläge hervor, zu untersuchen, ob Erklärungen von Fachbegriffen und Ausarbeitungen der wichtigsten Aspekte des Prüfungsberichts zur Verfügung gestellt werden könnten, um das Verständnis der Leser zu verbessern. Kritiker dieser Vorgehensweise stellen sich jedoch die Frage, inwieweit zusätzliche Erklärungen im Prüfungsbericht das Leseverständnis unterstützen oder gar behindern.<sup>144</sup>

Der Bestätigungsvermerk ist für viele Adressaten das Schlüsselement des Prüfungsberichts.<sup>145</sup> Derzeit ist der Bestätigungsvermerk im abschließenden Paragraphen des Prüfungsberichts positioniert. Zukünftig sollte dem Bestätigungsvermerk eine größere Bedeutung beigemessen werden, was durch eine Umpositionierung des Bestätigungsvermerks an den Anfang des Prüfungsberichts erreicht werden könnte. Ebenfalls wäre eine Positionierung nach den Paragraphen über die jeweili-

---

<sup>141</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 44.

<sup>142</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 45.

<sup>143</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 46.

<sup>144</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 47.

<sup>145</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 49.

gen Verantwortlichkeiten des Managements und des Prüfers denkbar, damit der Bestätigungsvermerk in einem entsprechenden Kontext gelesen wird.<sup>146</sup>

**Frage 4:** „Wie sind die Reaktionen der Kommentatoren zu den Änderungsmöglichkeiten bzgl. des Formats und der Struktur eines Standard-Prüfungsberichts?“<sup>147</sup>

**Frage 5:** „Hat die Entfernung oder Umpositionierung der Paragraphen über die Verantwortlichkeiten des Managements und des Prüfers negative Auswirkungen auf die Erwartungslücke?“

„Sollte der Inhalt dieser Paragraphen erweitert werden?“<sup>148</sup>

## 5.2 Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen zu Frage 4

### 5.2.1 Big Four

In dieser Gruppe gibt es zwei zustimmende, eine teilweise zustimmende und eine ablehnende Stellungnahme.

Die Befürworter unterstützt eine Umstrukturierung, wenn Beweise dargelegt werden, dass sich durch diese Änderungen der kommunikative Wert des Prüfungsberichts erhöht. Es wird jede Veränderung eines Standard-Prüfungsberichts unterstützt, die den Bedürfnissen der Adressaten entsprechen und bei denen der Nutzen die zusätzlichen Kosten überwiegt. Der Bestätigungsvermerk wurde in verschiedenen Ländern bereits mehrmals im ersten Absatz des Prüfungsberichts positioniert, um diesem

---

<sup>146</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 50.

<sup>147</sup> “Respondents are asked for their reactions to the options for change regarding the format and structure of the standard auditor’s report described in Part A.” – IAASB (2011), S. 15.

<sup>148</sup> “If the paragraphs in the current standard auditor’s report dealing with management and the auditor’s responsibilities were removed or re-positioned, might that have the unintended consequence of widening the expectations gap? Do respondents have a view regarding whether the content of these paragraphs should be expanded?” – IAASB (2011), S. 15.

mehr Gewicht zu verleihen, was von den Lesern gut aufgenommen wurde und keine negativen Konsequenzen zur Folge hatte.<sup>149</sup>

Die teilweise zustimmende Stellungnahme ist nicht unbedingt gegen eine Umpositionierung des Bestätigungsvermerks; jedoch fehlen Beweise, dass sich durch diese Maßnahme eine Verbesserung in der Prüfungsberichterstattung ergibt.<sup>150</sup>

Die ablehnende Stellungnahme verweist auf die Tatsache, dass sich die derzeitigen Diskussionen bzgl. der Verbesserungen im aktuellen Prüfungsberichterstattungsmodell eher darauf konzentrieren, welche zusätzlichen Informationen über den Prüfungsprozess angeboten werden sollten und nicht, wie einzelne Elemente im Prüfungsbericht positioniert gehören. Die Positionierung des Bestätigungsvermerks oder anderer Informationen im Prüfungsbericht, im Rahmen der anstehenden Änderungen, sollte daher keine vorrangige Bedeutung für das IAASB haben.<sup>151</sup>

## 5.2.2 Internationale Netzwerke

In dieser Gruppe gibt es zwei zustimmende, drei teilweise zustimmende und eine ablehnende Stellungnahme.

Die Befürworter glauben, dass die Beibehaltung der Paragraphen über die Verantwortlichkeiten des Managements und des Prüfers für Abschlussadressaten von großer Bedeutung sind. Diese müssen verstanden werden, um einerseits die Grundlagen für die Aufstellung des Jahresabschlusses und andererseits den Prüfungsbericht inklusive des Bestätigungsvermerks verstehen zu können. Diese Paragraphen sollten zu Beginn des Prüfungsberichts positioniert werden, idealerweise noch vor dem Bestätigungsvermerk. Zusätzlich sollten alle Interessengruppen die Möglichkeiten haben, leicht an weitere Informationsmaterialien über die jeweiligen Verantwortlichkeiten des Managements und des Prüfers zu gelangen sowie zu Definitionen bzgl. der verwendeten Fachbegriffe im KP.<sup>152</sup>

---

<sup>149</sup> Vgl. St\_51, S. 5-6 und St\_53, Anhang, S. 11.

<sup>150</sup> Vgl. St\_62, S. 4.

<sup>151</sup> Vgl. St\_79, S. 5.

<sup>152</sup> Vgl. St\_43, S. 2 und St\_70, Anhang 1, S. 3-4.

Dies entspricht auch der Forderung der teilweise zustimmenden Stellungnahmen, wodurch eine Vergrößerung der Erwartungslücke vermieden werden sollte. Es stellt sich jedoch die Frage, dass wenn der Bestätigungsvermerk gleich zu Beginn des Prüfungsberichts positioniert wird, ob Leser die nachfolgenden Informationen beachten und lesen würden. Letztendlich könnte eine solche Entwicklung dahin gehen, dass zukünftig nur ein Prüfungsbericht mit einem Bestätigungsvermerk, aber ohne weiteren Inhalt, erteilt wird.<sup>153</sup>

Die ablehnende Stellungnahme glaubt nicht, dass Änderungen im Format und der Struktur des Prüfungsberichts die wahrgenommene Informationslücke verkleinern würde. Eine Änderung der Formulierung der Verantwortlichkeiten des Management und des Prüfers sowie die Idee, dass der Bestätigungsvermerk zu Beginn positioniert werden sollte, dürften jedoch keine negativen Auswirkungen auf die Erwartungslücke zur Folge haben.<sup>154</sup>

### 5.2.3 Öffentliche Stellen

In dieser Gruppe gibt es vier zustimmende, neun teilweise zustimmende und fünf ablehnende Stellungnahmen.

Zwei der Befürworter unterstützen konkret die dritte Möglichkeit im KP sowie die Umpositionierung des Bestätigungsvermerks zu Beginn des Prüfungsberichts. Jedoch gehen deren Meinungen, ob die verwendeten Fachbegriffe im Prüfungsbericht erklärt bzw. geändert gehören, auseinander.<sup>155</sup>

Die teilweise zustimmenden Stellungnahmen sehen Chancen zur Verkleinerung der Erwartungslücke mit Hilfe der ersten Möglichkeit sowie insbesondere der dritten Möglichkeit. Die zweite Variante wird von den Kommentatoren abgelehnt. Auch hier gehen die Meinungen bzgl. der Erklärung der Fachbegriffe auseinander. Zu diesem Zweck wird bspw. vorgeschlagen, eine Art Wörterbuch im Jahresabschluss zu inkludieren.<sup>156</sup> Die Mehrheit der Kommentatoren sieht jedoch vor, dass die Erklärungen

---

<sup>153</sup> Vgl. St\_47, S. 3.

<sup>154</sup> Vgl. St\_58, S. 5.

<sup>155</sup> Vgl. St\_31, S. 2 und St\_66,Anhang, S. 7-8.

<sup>156</sup> Vgl. St\_4, S. 2-4.

der Fachbegriffe entweder im Anhang oder in den Fußnoten festgehalten werden sollten bzw. in einem separaten Dokument, um den Umfang des Prüfungsberichts einzugrenzen.<sup>157</sup>

Die ablehnenden Stellungnahmen sind gegen die Änderungen im Format und der Struktur eines Standard-Prüfungsberichts. Alle Paragraphen in einem Standard-Prüfungsbericht verfolgen einen gewissen Zweck und werden in einer angemessenen Reihenfolge präsentiert. Wenn der Bestätigungsvermerk zu Beginn des Prüfungsberichts positioniert wird, besteht die Gefahr, dass die restlichen Paragraphen nicht mehr gelesen werden, wodurch es zu einer falschen Interpretation der Ergebnisse kommen könnte. Dasselbe gilt, wenn die Paragraphen über die Verantwortlichkeiten des Managements und des Prüfers in einem separaten Dokument niedergeschrieben werden.<sup>158</sup> Zusätzliche Lehrmaterialien sollten den Abschlussadressaten zur Verfügung gestellt werden, um den Inhalt des Prüfungsberichts für sie verständlicher zu machen.<sup>159</sup> Die Idee der Änderung des Sprachstiels, inklusive der Umpositionierung des Bestätigungsvermerks zu Beginn des Prüfungsberichts, gehört weiter untersucht.<sup>160</sup>

#### **5.2.4 Berufsständische Vertreter**

In dieser Gruppe gibt es acht zustimmende, neun teilweise zustimmende, drei neutrale und elf ablehnende Stellungnahmen.<sup>161</sup>

Die Befürworter sehen in der ersten aber vor allem in der dritten Möglichkeit eine Chance, den Kommunikationswert des Prüfungsberichts zu verbessern. Standardisierte Paragraphen sollten eher am Ende des Berichts positioniert werden, wodurch der Leser selbst entscheiden kann, ob er sie liest oder nicht. Es wäre auch möglich, diese standardisierten Paragraphen aus dem Prüfungsbericht zu entfernen und sie auf einer allgemein zugänglichen Internetseite zu positionieren, damit der Bericht

---

<sup>157</sup> Vgl. St\_9, S. 4; St\_16, Anhang, S. 3; St\_55, S. 2-3.

<sup>158</sup> Vgl. St\_6, S. 2-3.

<sup>159</sup> Vgl. St\_52, S. 2.

<sup>160</sup> Vgl. St\_67, S. 5.

<sup>161</sup> Eine der neutralen Stellungnahmen hat zu dieser Frage keine Kommentare abgegeben.

nicht zu umfangreich wird.<sup>162</sup> Zusätzlich müssen die Leser besser über den Aussagewert eines Prüfungsberichts aufgeklärt werden. Einige verstehen noch immer nicht, dass der Prüfungsbericht nichts über die finanzielle Gesundheit des Unternehmens aussagt, sondern gegebenenfalls bestätigt, dass die Darstellung im Jahresabschluss wahrheitsgetreu ist und ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt.<sup>163</sup> Die zweite Möglichkeit, ein Prüfungsbericht mit Bestätigungsvermerk aber ohne weiteren Inhalt, befürwortet eine einzige Stellungnahme.<sup>164</sup>

In den teilweise zustimmenden Stellungnahmen finden sich sowohl Kommentare für, als auch gegen einzelne der im KP angesprochenen Möglichkeiten. Bspw. wird eine Änderung des Inhalts der Paragraphen unterstützt, jedoch wird bezweifelt, dass diese Maßnahme eine positive Auswirkung auf die Erwartungslücke haben würde.<sup>165</sup>

In dieser Gruppe fällt besonders auf, dass sich mehr als ein Drittel der Kommentatoren ablehnend gegenüber den Vorschlägen im KP für die Verbesserung des Formats und der Struktur im Prüfungsbericht äußern. Sie glauben nicht, dass diese Änderungen die wahrgenommene Informations- und Erwartungslücke ausgleichen können.<sup>166</sup> Insbesondere haben die beabsichtigten Änderungen kaum bis gar keinen Einfluss auf KMU.<sup>167</sup> Sie glauben nicht, dass die Position des Bestätigungsvermerks geändert werden sollte. Dieser muss in einem angemessenen Kontext gelesen werden, um Fehlinterpretation durch den Leser vorzubeugen.<sup>168</sup> Ein Bestätigungsvermerk zu Beginn verleitet den Leser möglicherweise dazu, die restlichen Paragraphen über die Verantwortlichkeiten des Managements und des Prüfers nicht mehr zu lesen.<sup>169</sup> Für ein besseres Verständnis dieser Paragraphen wird einerseits vorgeschlagen, dass eine erweiterte Beschreibung im Prüfungsbericht angeboten wird. Dabei entsteht allerdings die Gefahr, dass der Bericht zu umfassend und unübersichtlich wird bzw.

---

<sup>162</sup> Vgl. St\_5, S. 4-5; St\_74, Anhang, S. 3; St\_77, S. 5.

<sup>163</sup> Vgl. St\_59, S. 5.

<sup>164</sup> Vgl. St\_14, Anhang, S. 3.

<sup>165</sup> Vgl. St\_13, S. 2.

<sup>166</sup> Vgl. St\_7, S. 2 und St\_12, S. 2.

<sup>167</sup> Vgl. St\_36, S. 4.

<sup>168</sup> Vgl. St\_8, S. 3.

<sup>169</sup> Vgl. St\_17, S. 3-4.

eine Erhöhung der Prüfungsgebühren die Folge wäre.<sup>170</sup> Andererseits könnte ein Wörterbuch beigelegt werden, um den Leser die notwendigen Erklärungen zur Verfügung zu stellen. Doch auch hier ist nicht sicher, ob es tatsächlich gelesen wird. Das Institut der deutschen Wirtschaftsprüfer ist der Auffassung, dass die angesprochenen Begriffe in Rz. 46 des KPs nicht zum reinen Fachjargon des Prüfers gehören. Zum Teil stammen diese Begriffe aus den International Financial Reporting Standards und teilweise aus Gesetzen. Wenn Leser die verwendeten Fachbegriffe im Prüfungsbericht nicht verstehen, resultiert dies aus einem mangelnden Wissen über die anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften. Ein in dieser Hinsicht verbesserter Prüfungsbericht kann dieses Problem nicht lösen.<sup>171</sup>

### 5.2.5 Sonstige

In dieser Gruppe gibt es fünf zustimmende, sieben teilweise zustimmende, sechs neutrale und vier ablehnende Stellungnahmen.

Drei von den Befürwortern sprechen sich explizit für die Dritte der vorgeschlagenen Möglichkeiten im KP aus mit einer Positionierung des Bestätigungsvermerks zu Beginn des Berichts.<sup>172</sup> Deren Meinungen bzgl. der Länge des Prüfungsberichts gehen allerdings auseinander. Ein Kommentator sieht vor, die Paragraphen über die Verantwortlichkeiten des Managements und des Prüfers am Ende oder im Anhang des Prüfungsberichts zu positionieren, damit sich die Länge des Berichts nicht wesentlich verändert.<sup>173</sup> Die anderen zwei bieten umfangreiche Vorschläge, was diese Paragraphen beinhalten sollten, und glauben, dass ein längerer Prüfungsbericht notwendig ist, ohne dass sich dadurch der Prüfungsumfang und die Prüfungskosten erhöhen, da diese Informationen den unabhängigen Prüfern bereits vorliegen.<sup>174</sup>

Auch die Ansichten der teilweise zustimmenden Stellungnahmen weisen Unterschiede auf. Einige sehen in der Umpositionierung der Absätze in einem Standard-Prüfungsbericht keine erkennbaren Vorteile, damit die Informations- und Erwartungs-

---

<sup>170</sup> Vgl. St\_19, Anhang, S. 3.

<sup>171</sup> Vgl. St\_57, Anhang 1, S. 13.

<sup>172</sup> Vgl. St\_21, S. 5-6; St\_23, S. 2-3; St\_50, S. 7.

<sup>173</sup> Vgl. St\_21, S. 5.

<sup>174</sup> Vgl. St\_23, S. 2 und St\_50, S. 7.

lücke verkleinert werden kann bzw. haben große Bedenken, dass somit nicht alle Informationen gelesen werden.<sup>175</sup> Die Leser sollten zu Beginn des Berichts mit den wichtigsten Informationen versorgt werden. Damit diese Informationen und der Bestätigungsvermerk verstanden werden können, müsste der ganze Prüfungsbericht gelesen werden.<sup>176</sup> Unterschiedlich sind auch die Lösungsvorschläge wie mit Fachbegriffen umgegangen werden sollte. Fachbegriffe könnten bspw. soweit wie nur möglich vermieden werden; wenn das nicht möglich ist, dann müssen sie kurz erklärt werden.<sup>177</sup> Eine Möglichkeit wäre, ein Wörterbuch für die Erklärung der Begriffe im Prüfungsbericht zu etablieren oder darauf zu verweisen.<sup>178</sup>

Die ablehnenden Stellungnahmen glauben nicht, dass eine Umpositionierung der Paragraphen oder des Bestätigungsvermerks notwendig ist.<sup>179</sup> Leser eines Prüfungsberichts erwarten bereits vor Lesebeginn ein gewisses Format und sind vertraut mit den standardisierten Paragraphen und Fachbegriffen. Eine Umpositionierung würde sie nur verwirren.<sup>180</sup> Zusätzlich wird eine internationale Harmonisierung der Standards in der Prüfungsberichterstattung gefordert. Dies würde zu konsistenten Informationen im Prüfungsbericht beitragen und die Leser weniger verwirren.<sup>181</sup>

### **5.2.6 Zusammenfassung**

In den Gruppen gibt es insgesamt 21 zustimmende, 29 teilweise zustimmende, neun neutrale und 22 ablehnende Stellungnahmen.

Die Verbesserungsvorschläge bzgl. dem Format und der Struktur eines Standard-Prüfungsberichts sind sehr unterschiedlich selbst innerhalb der Gruppen. Dies wird es für das IAASB nicht einfacher machen, für alle Parteien eine akzeptable Lösung zu finden. Relativ einig sind sich die Kommentatoren, dass die zweite im KP angesprochene Möglichkeit nicht zur Anwendung kommen sollte. Ein entfernen der Para-

---

<sup>175</sup> Vgl. St\_11, S. 3-4 und St\_24, Anhang, S. 4.

<sup>176</sup> Vgl. St\_40, S. 4.

<sup>177</sup> Vgl. St\_26, S. 1-2.

<sup>178</sup> Vgl. St\_11, S. 3-4.

<sup>179</sup> Vgl. St\_27, Anhang, S. 3 und St\_76, Anhang, S. 6-7.

<sup>180</sup> Vgl. St\_27, Anhang, S. 3.

<sup>181</sup> Vgl. St\_3, S. 5.

graphen über die Verantwortlichkeiten des Managements und des Prüfers würde sich negativ auf die Erwartungslücke auswirken. Am ehesten wird die dritte Variante bevorzugt, wobei der Bestätigungsvermerk zu Beginn des Prüfungsberichts positioniert werden sollte, um diesem mehr Gewicht zu verleihen, da er als Schlüsselement betrachtet wird.

Vor allem die berufsständischen Vertreter bezweifeln, dass solche Änderungen positive Effekte auf die Informations- und Erwartungslücke haben werden. Sie haben Bedenken, dass der Bestätigungsvermerk nicht im richtigen Kontext gelesen und somit nicht verstanden wird, bzw. dass die Paragraphen über die Verantwortlichkeiten des Managements und des Prüfers nicht mehr gelesen werden. Viel eher müsste die internationale Harmonisierung in der Prüfungsberichterstattung vorangetrieben werden, um eine konsistente Berichterstattung zu gewähren und um die Leser weniger zu verwirren. Ferner sollten angemessene Lehr- und Weiterbildungsmaterialien den Lesern zur Verfügung gestellt werden, um deren Verständnis bzgl. der einzelnen Paragraphen zu verbessern.

Bzgl. einer erweiterten Beschreibung der Paragraphen und der Verwendung von Fachbegriffen haben die Kommentatoren ebenfalls unterschiedliche Ansichten. Einige sehen eine erweiterte Beschreibung im Prüfungsbericht als notwendig und akzeptieren, dass sich dadurch der Bericht verlängert. Der Prüfungsumfang und somit auch die Prüfungsgebühren für das zu prüfende Unternehmen sollten aber konstant auf dem aktuellen Niveau verbleiben. Andere wiederum sehen in einem zu langen Bericht die Gefahr der Unübersichtlichkeit und dementsprechend das Risiko, dass der komplette Bericht nicht gelesen wird. Die Fachbegriffe gehören nach Ansicht einiger Kommentatoren entweder vermieden oder mit einem zu erstellenden Wörterbuch im Prüfungsbericht als Anhang oder auf einer Webseite erklärt. Andere befinden wiederum, dass die Leser mit den Fachbegriffen bereits vertraut sind und diese nicht geändert werden müssen bzw. es nicht die Aufgabe des Prüfers ist, diese zu erklären, da die verwendeten Wortlaute nicht zu seinem eigenem Fachjargon gehören.

## 5.3 Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen zu Frage 5

### 5.3.1 Big Four

In dieser Gruppe gibt es drei zustimmende und eine ablehnende Stellungnahme.

Die Befürworter sind der Ansicht, dass, wenn die Paragraphen über die Pflichten des Managements und des Prüfers nicht im Prüfungsbericht verbleiben, sich die Erwartungslücke vergrößern wird. Obwohl sie teilweise standardisiert sind, spielen sie eine wichtige Rolle, um den Bestätigungsvermerk verstehen zu können. Einerseits beschreiben sie die Pflichten des Managements für die Vorbereitung und für die Aufstellung des Jahresabschlusses, andererseits die Pflichten des unabhängigen Prüfers, den Inhalt des Jahresabschlusses zu überprüfen und zu bestätigen, dass dieser ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt.<sup>182</sup> Der Inhalt der Paragraphen könnte erweitert werden mit zusätzlichen Erklärungen über die Unabhängigkeit des Prüfers, mit Definitionen von Fachbegriffen wie bspw. hinreichende Sicherheit, Wesentlichkeit oder wesentliche falsche Angaben oder mit angemessenen Beschreibungen der Pflichten des Managements und des Prüfers in Zusammenhang mit sonstigen Informationen in Dokumenten, die den geprüften Abschluss enthalten.<sup>183</sup>

Die ablehnende Stellungnahme ist nicht der Auffassung, dass sich die Erwartungslücke vergrößern würde, wenn anstatt der Paragraphen ein Verweis auf eine öffentlich zugängliche Webseite, wo diese Paragraphen jederzeit von Abschlussadressaten abgerufen werden könnten, im Prüfungsbericht inkludiert wird. Der Prüfungsbericht sollte kurz und prägnant sein mit Hauptaugenmerk auf den Bestätigungsvermerk und andere Informationen, die der Prüfer an Leser des Prüfungsberichts kommunizieren möchte. Eine erweiterte Beschreibung der Paragraphen wird nicht effektiv genug sein, um die Erwartungslücke auszugleichen. Es werden daher Maßnahmen zur Verkleinerung der Erwartungslücke bevorzugt, welche die Aus- und Weiterbildung der Abschlussadressaten bzw. die Informationsaussendungen an diese fördern. Auf-

---

<sup>182</sup> Vgl. St\_53, Anhang, S. 12-13.

<sup>183</sup> Ebenda; Vgl. St\_79, S. 5.

grund des potentiell langen Umfangs solcher Beschreibungen sollten diese nicht im Prüfungsbericht inkludiert werden; ein entsprechender Verweis würde ausreichen.<sup>184</sup>

### 5.3.2 Internationale Netzwerke

In dieser Gruppe gibt es vier zustimmende und zwei ablehnende Stellungnahmen.

Die Mehrheit der Kommentatoren ist der Ansicht, dass sich die Erwartungslücke vergrößern würde, wenn die Absätze über die Pflichten des Managements und des Prüfers entfernt werden. Insbesondere die Abschlussadressaten von KMU sind mit den Pflichten des Managements und des Prüfers nicht so vertraut.<sup>185</sup> Zusätzlich besteht die Gefahr, dass ein entsprechender Verweis auf diese Informationen nicht beachtet wird und sie somit nicht gelesen werden. Folglich erhöht sich das Risiko, dass die Pflichten des Managements und des Prüfers falsch verstanden oder interpretiert werden.<sup>186</sup> Darüber hinaus sind diese Paragraphen enorm wichtig, um den Jahresabschluss bzw. den Prüfungsbericht ganzheitlich verstehen zu können. Zusätzlich zu den Paragraphen im Prüfungsbericht wäre ein Verweis auf eine Webseite denkbar, wo die Leser weiter Informationen zu den Prüfungsverfahren und erklärende Informationen zu den Paragraphen abrufen könnten. Eine Beschreibung der Fachbegriffe im Anhang des Prüfungsberichts könnte durchaus positive Auswirkungen auf die Informationslücke haben.<sup>187</sup>

Die ablehnenden Stellungnahmen bezweifeln unerwartete Auswirkungen auf die Erwartungslücke durch die Entfernung der Paragraphen. Das IAASB sollte vielmehr dem Konzept des britischen Auditing Practices Board folgen und erlauben, dass im Prüfungsbericht entweder ein kurzer Absatz mit einer detaillierten Beschreibung der Pflichten des Prüfers oder ein Verweis auf die Webseite des IAASB mit detaillierten Erklärungen dieser Paragraphen inkludiert wird.<sup>188</sup> Auch wenn die Paragraphen im Prüfungsbericht erweitert werden, so könnten sie doch bloß eine komprimierte Erklärung der Pflichten abgeben. Weiters ist es nicht wahrscheinlich, dass dies in ein

---

<sup>184</sup> Vgl. St\_51, S. 6-7.

<sup>185</sup> Vgl. St\_47, S. 4.

<sup>186</sup> Vgl. St\_70, Anhang 1, S. 7.

<sup>187</sup> Vgl. St\_43, S. 2 und St\_47, S. 5.

<sup>188</sup> Vgl. St\_75, Anhang, S. 6.

bis zwei Absätzen mit einfachen Formulierungen ohne die vermehrte Verwendung von Fachbegriffen zu bewerkstelligen ist. Ein Verweis zu einer externen Informationsquelle wäre daher von Vorteil.<sup>189</sup>

### 5.3.3 Öffentliche Stellen

In dieser Gruppe gibt es neun zustimmende, acht teilweise zustimmende und eine neutrale Stellungnahme.<sup>190</sup>

Einer der Hauptgründe der Befürworter gegen die Entfernung der Paragraphen ist, dass dadurch der notwendige Kontext verloren geht und sich somit die Erwartungslücke vergrößern würde. Es käme wahrscheinlich zu einer Steigerung an Fehlinterpretationen, wenn die Paragraphen über die jeweiligen Pflichten nicht mehr gelesen werden.<sup>191</sup> Der Inhalt dieser Paragraphen müsste erweitert werden, um den Lesern ein ganzheitliches Bild über die Pflichten des Managements und des Prüfers vermitteln zu können. Somit wären sie in der Lage, sowohl die Unternehmensangaben als auch die Qualität der Prüfung besser beurteilen zu können.<sup>192</sup> Dazu zählen bspw. Erläuterungen bzgl. der Pflichten des unabhängigen Prüfers in Zusammenhang mit Betrug und sonstigen Informationen.<sup>193</sup> Zusätzlich sollte es dem Prüfer erlaubt werden, detailliertere Informationen über die wichtigsten Aspekte bei der Prüfungsdurchführung berichten zu dürfen. Für Abschlussadressaten hätte ein solches Vorgehen einen größeren Nutzen als eine allgemeine Beschreibung der Pflichten.<sup>194</sup> Eine erweiterte Beschreibung der Pflichten des Managements und des Prüfers, bspw. über die Prüfungsleistungen, die Prüfungserkenntnissen, die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die Managementurteilen, den Umgang mit Betrug und über die Unabhängigkeit des Prüfers im Anhang des Prüfungsberichts wird unterstützt. Das IAASB könnte demnach auch einen längeren Prüfungsbericht in Erwägung ziehen.<sup>195</sup>

---

<sup>189</sup> Vgl. St\_41, S. 6.

<sup>190</sup> Die neutrale Stellungnahme hat zu dieser Frage keine Kommentare abgegeben.

<sup>191</sup> Vgl. St\_6, S. 2 und St\_52, S. 2-3.

<sup>192</sup> Vgl. St\_4, S. 4.

<sup>193</sup> Vgl. St\_16, Anhang, S. 4.

<sup>194</sup> Vgl. St\_32, Anhang, S. 4.

<sup>195</sup> Vgl. St\_48, S. 2 und St\_55, S. 2-3.

Die teilweise zustimmenden Stellungnahmen sehen durch die Umpositionierung der Paragraphen nicht die Gefahr, dass sich die Erwartungslücke vergrößert. Nur die Entfernung dieser hat negative Auswirkungen zur Folge. Ein Bestätigungsvermerk zu Beginn des Prüfungsberichts ist wünschenswert, um diesen mehr Gewicht zu verleihen. Die Paragraphen über die jeweiligen Pflichten sollten im letzten Abschnitt oder im Anhang positioniert werden.<sup>196</sup>

### 5.3.4 Berufsständische Vertreter

In dieser Gruppe gibt es sechs zustimmende, 13 teilweise zustimmende, fünf neutrale und sieben ablehnende Stellungnahmen.<sup>197</sup>

Die Befürworter sind der Auffassung, dass sich die Erwartungslücke sowohl durch eine Umpositionierung, als auch durch eine Entfernung der Paragraphen vergrößern würde.<sup>198</sup> Folglich wäre es denkbar, dass diese Absätze nicht mehr gelesen werden. Zusätzliche Erklärungen zu den Pflichten des Managements, des Prüfers, des Prüfungsausschusses bzw. der für die Überwachung Verantwortlichen und des Vorstandes sowie Erläuterungen zu den verwendeten Fachbegriffen im Prüfungsbericht können nützlich sein, wobei beachtet werden muss, dass die Lesbarkeit des Prüfungsberichts nicht durch seine Länge beeinträchtigt wird.<sup>199</sup>

Mehr als ein Drittel der Kommentatoren äußert sich gegen eine Entfernung der Paragraphen aus dem Prüfungsbericht, da sich deren Ansicht nach die Erwartungslücke vergrößert, jedoch nicht gegen eine Umpositionierung.<sup>200</sup> Das Kernproblem in diesem Bezug ist, dass die Jahresabschlüsse durch das Management und nicht durch den Prüfer erstellt werden. Daher ist eine Beschreibung der Pflichten beider Seiten enorm wichtig, um diese voneinander klar abgrenzen zu können. Eine Umpositionierung der Paragraphen wäre innerhalb des Prüfungsberichts denkbar, solange eine logische Abfolge verbleibt und es zu keinen Verwirrungen unter den Lesern kommt.<sup>201</sup> Durch

---

<sup>196</sup> Vgl. St\_9, S. 4; St\_31, S. 2; St\_66, Anhang, S. 8; St\_73, S. 5; St\_81, S. 7.

<sup>197</sup> Drei der neutralen Stellungnahmen haben zu dieser Frage keine Kommentare abgegeben.

<sup>198</sup> Vgl. St\_8, S. 3; St\_10, S. 3; St\_19, Anhang, S. 3-4.

<sup>199</sup> Vgl. St\_17, S. 3-4.

<sup>200</sup> Vgl. St\_20, S. 4; St\_35, Anhang A, S. 5-6; St\_37, S. 3; St\_45, S. 3-4.

<sup>201</sup> Vgl. St\_57, Anhang 1, S. 15.

eine Verschiebung des Bestätigungsvermerks zu Beginn des Prüfungsberichts können Leser selbst entscheiden, ob die restlichen Absätze gelesen werden oder nicht. Diese Möglichkeit soll insbesondere für all jene offen gehalten werden, die erstmalig einen Prüfungsbericht lesen und mit dem Inhalt der Paragraphen nicht so vertraut sind.<sup>202</sup> Die Paragraphen im Prüfungsbericht könnten bspw. mit einem zusätzlichen Absatz erweitert werden, der verdeutlichen soll, dass die Prüfung nichts über die finanzielle Gesundheit des Unternehmens aussagt sondern bestätigt, dass der in Übereinstimmung mit den anzuwendenden Rechnungslegungsstandards aufgestellte Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen getreues Bild über die Vermögen- und Finanzlage vermittelt.<sup>203</sup> Möglicherweise wird aber eine bloße Erweiterung nicht ausreichend sein, ohne das zusätzliche Aufklärungs- und Ausbildungsmaterialien sowie Informationsaussendungen den Lesern zur Verfügung gestellt werden.<sup>204</sup>

Die neutralen Stellungnahmen nehmen keinen Bezug zu den Auswirkungen auf die Erwartungslücke durch die Entfernung der Paragraphen über die Pflichten der jeweiligen Parteien, unterstützen jedoch zusätzliche Erläuterungen entweder im Prüfungsbericht oder auf einer allgemein zugänglichen Internetseite.<sup>205</sup>

Die ablehnenden Stellungnahmen sehen nicht die Gefahr, dass sich die Erwartungslücke vergrößern würde. Die standardisierte Form der Paragraphen hat für Leser einen sehr geringen Wert bzw. eine geringe Relevanz. Deshalb sollten sie auf einer leicht zugänglichen Internetseite, zusammen mit einem Wörterbuch zur Erklärung der Fachbegriffe, veröffentlicht werden.<sup>206</sup> Für gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen sind die jeweiligen Pflichten meistens durch Gesetze oder Verordnungen geregelt. Der Prüfer könnte somit die Paragraphen durch einen kurzen Verweis auf die relevanten Gesetze und Verordnungen ersetzen, wodurch Vermittelt wird, dass diese den ISA gleichwertig sind und zum selben Ergebnis führen.<sup>207</sup>

---

<sup>202</sup> Vgl. St\_5, S. 5 und St\_49, S. 4.

<sup>203</sup> Vgl. St\_59, S. 5.

<sup>204</sup> Vgl. St\_20, S. 5.

<sup>205</sup> Vgl. St\_25, S. 3 und St\_65, S.9.

<sup>206</sup> Vgl. St\_14, Anhang, S. 3.

<sup>207</sup> Vgl. St\_69, Anhang, S. 8.

### 5.3.5 Sonstige

In dieser Gruppe gibt es drei zustimmende, acht teilweise zustimmende, neun neutrale und zwei ablehnende Stellungnahmen.<sup>208</sup>

Drei der Kommentatoren stimmen zu, dass, wenn die Paragraphen über die Pflichten des Managements oder des Prüfers entfernt oder umpositioniert werden, sich die Erwartungslücke vergrößern würde.<sup>209</sup> Die Stellungnahmen unterstützen auch eine Erweiterung der Paragraphen, wobei beachtet werden muss, dass die Lesbarkeit des Prüfungsberichts durch den zusätzlichen Inhalt und der daraus resultierenden Länge beeinträchtigt werden könnte.<sup>210</sup> Dieses Problem könnte durch einen Verweis im Prüfungsbericht auf eine externe Quelle, wo diese erweiterten Informationen leicht und für jeden abrufbar sind, behoben werden.<sup>211</sup>

Die teilweise zustimmenden Stellungnahmen sind der Meinung, dass nur die Entfernung der Paragraphen zu einer Erweiterung der Erwartungslücke führen würde. Diese müssen verbleiben, da vor allem die Abschlussadressaten von KMU die unterschiedlichen Aufgaben bzw. Pflichten des Managements und des unabhängigen Prüfers nicht verstehen.<sup>212</sup> Ferner müssen diese Absätze im Prüfungsbericht verbleiben, damit sie gelesen werden, wobei die Ansichten zu einer Neupositionierung auseinander gehen. Einerseits sollte dem Bestätigungsvermerk durch die Umpositionierung am Beginn des Berichts eine größere Bedeutung beigemessen werden, und andererseits besteht die Gefahr, dass somit der Kontext verloren geht, um den Bestätigungsvermerk verstehen zu können, bzw. dass kein erkennbarer Nutzen für die Leser geschaffen wird.<sup>213</sup> Bei einer erweiterten Beschreibung der Paragraphen müssen allerdings die Bedürfnisse der Leser berücksichtigt werden. Diese bevorzugen einen kurzen und übersichtlichen Prüfungsbericht.<sup>214</sup>

Die neutralen Stellungnahmen nehmen keinen Bezug zu den Auswirkungen auf die Erwartungslücke durch die Entfernung oder Umpositionierung der Paragraphen. Ein

---

<sup>208</sup> Sieben der neutralen Stellungnahmen haben zu dieser Frage keine Kommentare abgegeben.

<sup>209</sup> Vgl. St\_27, Anhang, S. 3.

<sup>210</sup> Vgl. St\_26, S. 2.

<sup>211</sup> Vgl. St\_11, S. 3-4.

<sup>212</sup> Vgl. St\_21, S. 6.

<sup>213</sup> Vgl. St\_21, S. 6 und St\_24, Anhang, S. 4.

<sup>214</sup> Vgl. St\_21, S. 6.

Kommentator bemängelt die Tatsache, dass es nicht eindeutig bewiesen ist, ob die Informations- und Erwartungslücke tatsächlich existieren.<sup>215</sup>

In dieser Gruppe verneinen lediglich zwei Kommentatoren, dass sich durch die im KP vorgeschlagenen Änderungen die Erweiterungslücke erweitern würde, da diese Paragraphen kaum gelesen werden. Wenn sie durch einen Verweis auf eine Internetseite ersetzt werden, könnten diese in ihrem Umfang erweitert werden inklusive einer Erklärung der Fachbegriffe, ohne die Lesbarkeit des Prüfungsberichts einzuschränken. Dadurch entsteht für den unabhängigen Prüfer mehr Platz, seine, seiner Meinung nach, wichtigste Prüfungserkenntnisse mitzuteilen, womit sich die Erwartungslücke verkleinern würde.<sup>216</sup>

### **5.3.6 Zusammenfassung**

In den Gruppen gibt es insgesamt 25 zustimmende, 29 teilweise zustimmende, 15 neutrale und zwölf ablehnende Stellungnahmen.

Die überwiegende Mehrheit ist der Ansicht, dass die Entfernung der Paragraphen aus dem Prüfungsbericht für eine effektive Verkleinerung der Erwartungslücke kontraproduktiv ist. Diese wären für Leser enorm wichtig, um die Pflichten des Managements und des Prüfers voneinander unterscheiden zu können. Das Risiko vergrößert sich, dass diese in weiterer Folge nicht mehr gelesen werden, wodurch sich die Erwartungslücke vergrößern würde. Mehr als ein Drittel sieht jedoch in der Umpositionierung der Paragraphen innerhalb des Prüfungsberichts keine negativen Konsequenzen, solange eine logische Abfolge der Absätze verbleibt und der Kontext nicht verloren geht.

Innerhalb der berufsständischen Vertreter finden sich die meisten Kommentare, die eine nicht absehbare negative Konsequenz im Bezug auf die Erwartungslücke im Zuge der Entfernung oder Umpositionierung der Paragraphen verneinen, da diese aufgrund ihrer standardisierten Form kaum einen erkennbaren Wert für Leser bieten.

Die Mehrheit der Kommentatoren sieht einen erhöhten Nutzen für Leser, wenn die Paragraphen inhaltlich erweitert und somit verdeutlicht werden. Zusätzliche Informa-

---

<sup>215</sup> Vgl. St\_3, S. 5-6.

<sup>216</sup> Vgl. St\_28, S. 6 und St\_33, S. 3.

tionen über die Pflichten des Prüfers in Zusammenhang mit Betrug, der Wahrung seiner Unabhängigkeit sowie über den Aussagewert eines Bestätigungsvermerks wären hierfür erforderlich. Allerdings sind deren Meinungen, ob die Erweiterung im Prüfungsbericht verbleiben sollen oder nicht doch recht unterschiedlich, da einerseits die Lesbarkeit durch die zusätzliche Länge des Berichts eingeschränkt werden könnte und andererseits die Gefahr besteht, dass sie nicht gelesen werden.

## **6 Fragen 6 und 7: Sonstige Informationen in Dokumenten, die den geprüften Abschluss enthalten**

### **6.1 Erörterung des Konsultationspapiers und die daraus abgeleitete Fragen**

Aufgrund der ISA ist der Prüfer verpflichtet, alle sonstigen Informationen in Dokumenten, die den geprüften Abschluss enthalten, zu lesen, um wesentliche Widersprüche in Bezug auf den geprüften Jahresabschluss identifizieren zu können. Für den Fall, dass der Prüfer wesentliche Widersprüche entdeckt, oder wenn der Prüfer von einer offensichtlichen wesentlichen falschen Angabe Kenntnis erlangt, ist der Prüfer laut den ISA verpflichtet, geeignete Maßnahmen zu ergreifen. Dies könnte mit Hinweisen auf sonstige Sachverhalte, durch Absätze im Vermerk des unabhängigen Prüfers (other matter paragraphs) erfolgen, um wesentliche Unstimmigkeiten darzustellen.<sup>217</sup>

In mehreren Rechtsordnungen enthält der Prüfungsbericht keine Informationen über die Pflichten des Prüfers zu sonstigen Informationen. Dies könnte sich auf Leser verwirrend auswirken. Andererseits wird festgehalten, dass, wenn die Aufmerksamkeit lediglich auf eine der Pflichten des Prüfers gelegt wird und nicht auf alle (bspw. die Beurteilung des Prüfers über die Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung ihrer Geschäftstätigkeit), dies ebenfalls für Verwirrung unter den Lesern sorgen würde.<sup>218</sup>

MD&A sowie Aussagen über die Beurteilung des Betriebsergebnisses und der Finanzlage werden vom Management immer häufiger für die Kommunikation der wichtigsten Informationen an Abschlussadressaten genutzt. Diese spielen für deren Entscheidungsfindung eine immer größer werdende Bedeutung. Dementsprechend ist es zu dem Vorschlag gekommen, dass der unabhängige Prüfer zur Abgabe einer entsprechenden Stellungnahme im Prüfungsbericht zu seinen Pflichten in Bezug auf sonstige Informationen in Dokumenten, die den geprüften Abschluss enthalten verpflichtet wird, was in einigen Rechtsordnungen bereits geschehen ist.<sup>219</sup>

---

<sup>217</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 51.

<sup>218</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 52.

<sup>219</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 53.

**Frage 6:** „Könnte im Prüfungsbericht ein zusätzlicher Absatz über die Pflichten des Prüfers, zu sonstigen Informationen in Dokumenten, die den geprüften Abschluss enthalten, aufgenommen werden?“

„Ist eine solche Änderung für Abschlussadressaten von Vorteil?“<sup>220</sup>

**Frage 7:** „Wenn ja, welche Form sollte diese Aussage haben?“

„Ist es für den unabhängigen Prüfer ausreichend eine Beschreibung der Pflichten zu sonstigen Informationen in Dokumenten, die den geprüften Abschluss enthalten, abzugeben?“

„Sollte eine ausdrückliche Erklärung im Prüfungsbericht inkludiert werden, ob der unabhängige Prüfer etwas bzgl. der sonstigen Informationen zu berichten hat?“<sup>221</sup>

## 6.2 Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen zu Frage 6

### 6.2.1 Big Four

In dieser Gruppe gibt es nur zustimmende Stellungnahmen.

Die Big-Four-Prüfungsgesellschaften glauben, dass es für Abschlussadressaten von Vorteil wäre, wenn eine Erklärung über die Pflichten des Prüfers zu sonstigen Informationen, die den geprüften Abschluss enthalten (bspw. MD&A oder der Lagebericht), im Prüfungsbericht inkludiert wird. Einige Abschlussadressaten haben ein ungerechtfertigtes Vertrauen in diese Informationen. Da die sonstigen Informationen in Dokumenten enthalten sind, die den geprüften Abschluss beinhalten, entsteht bei Lesern oft irrtümlich die Annahme, dass diese ebenfalls geprüft wurden.<sup>222</sup> Durch diese Aussage würde sich somit das Ausmaß der Einbindung des unabhängigen

---

<sup>220</sup> “Respondents are asked for their reactions to the possibility that the standard auditor’s report could include a statement about the auditor’s responsibilities regarding other information in documents containing audited financial statements. Do respondents believe that such a change would be of benefit to users?” – IAASB (2011), S. 16.

<sup>221</sup> “If yes, what form should that statement take? Is it sufficient for the auditor to describe the auditor’s responsibilities for other information in documents containing audited financial statements? Should there be an explicit statement as to whether the auditor has anything to report with respect to the other information?” – IAASB (2011), S. 16.

<sup>222</sup> Vgl. St\_62, S. 5.

Prüfers verdeutlichen, wobei die Implementierungskosten nicht von Bedeutung wären.<sup>223</sup>

### 6.2.2 Internationale Netzwerke

In dieser Gruppe gibt es drei zustimmende und drei ablehnende Stellungnahmen.

Die Befürworter glauben, dass es möglich ist und es für Abschlussadressaten von Vorteil wäre, wenn im Prüfungsbericht eine klare Aussage über die Pflichten des Prüfers zu sonstigen Informationen in Dokumenten, die den geprüften Abschluss enthalten, inkludiert wäre. Dies würde zu mehr Transparenz in der Prüfungsberichterstattung führen.<sup>224</sup>

Eine ablehnende Stellungnahme gibt zu bedenken, dass sich somit die Erwartungslücke vergrößern könnte. Folglich wäre es denkbar, dass sich die Abschlussadressaten irrtümlich darauf verlassen, dass alle sonstigen Informationen in Dokumenten, die den geprüften Abschluss enthalten, überprüft wurden und deren Inhalt korrekt ist, obwohl diese in Wahrheit einfach nur gelesen wurden.<sup>225</sup> Eine weitere verneint ebenfalls die Notwendigkeit, diese Pflichten des Prüfers in einen Prüfungsbericht zu inkludieren und sieht daher keine Vorteile für Abschlussadressaten. In Prüfungsberichten von in England ansässigen Unternehmen sind die Pflichten des Prüfers zu sonstigen Informationen, die den geprüften Abschluss enthalten, nicht inkludiert. Bevor der Auditing Practices Board so entschieden hat, dass diese Pflichten auf deren Internetseite veröffentlicht werden und nicht im Prüfungsbericht, sind diverse Konsultationen und öffentliche Versammlungen mit Investoren abgehalten worden.<sup>226</sup>

---

<sup>223</sup> Vgl. St\_53, Anhang, S. 13 und St\_79, S. 6.

<sup>224</sup> Vgl. St\_43, S. 2.

<sup>225</sup> Vgl. St\_58, S. 5-6.

<sup>226</sup> Vgl. St\_75, Anhang, S. 6.

### 6.2.3 Öffentliche Stellen

In dieser Gruppe gibt es elf zustimmende, eine teilweise zustimmende, zwei neutrale und vier ablehnende Stellungnahmen.<sup>227</sup>

Die Befürworter sehen Vorteile für Leser eines Prüfungsberichts, wenn dieser mit einem Paragraphen über die Pflichten des unabhängigen Prüfers zu sonstigen Informationen in Dokumenten, die den geprüften Abschluss enthalten, erweitert wird. Dies würde für Abschlussadressaten sicherstellen, dass die Informationen sachgerecht dargeboten werden, frei von wesentlichen falschen Darstellungen sind sowie im Einklang mit dem Jahresabschluss stehen und ihnen weiters helfen, ein angemessenes Verständnis über die Pflichten des unabhängigen Prüfers zu erhalten.<sup>228</sup> Zusätzlich sollte eine Schlussfolgerung des Prüfers in Bezug auf die sonstigen Informationen miteinbezogen werden.<sup>229</sup> Es könnte auch im Prüfungsbericht eine ausdrückliche Erklärung inkludiert werden, dass der Prüfer keine Pflichten im Zusammenhang mit sonstigen Informationen in Dokumenten, die den geprüften Abschluss enthalten hat, übernimmt.<sup>230</sup>

Die teilweise zustimmende Stellungnahme ist nicht gegen einen solchen zusätzlichen Absatz. Deren Meinung nach könnte sich aber die Erwartungslücke vergrößern, wenn Leser davon ausgehen, dass alle sonstigen Informationen durch den Prüfer überprüft wurden, obwohl sie in Wirklichkeit lediglich gelesen wurden.<sup>231</sup>

Diese Ansicht teilt auch eine der ablehnenden Stellungnahmen.<sup>232</sup> Die anderen bezweifeln ebenfalls den Zweck eines solchen zusätzlichen Absatzes. Einerseits werden die sonstigen Informationen nicht geprüft und es wird auch kein Bestätigungsvermerk für diese erteilt; andererseits verlängert sich dadurch der Umfang des Prüfungsberichts mit einem nur minimalen Nutzen für Abschlussadressaten.<sup>233</sup> Für Leser eines Prüfungsberichts würde eine Schlussfolgerung über die durchgeführten Arbei-

---

<sup>227</sup> Die neutralen Stellungnahmen haben zu dieser Frage keine Kommentare abgegeben.

<sup>228</sup> Vgl. St\_4, S. 4-5 und St\_55, S. 3.

<sup>229</sup> Vgl. St\_6, S. 3.

<sup>230</sup> Vgl. St\_64, S. 4.

<sup>231</sup> Vgl. St\_67, S. 5-6.

<sup>232</sup> Vgl. St\_81, S. 8.

<sup>233</sup> Vgl. St\_9, S. 4 und St\_52, S. 3.

ten in Bezug auf die sonstigen Informationen viel eher von Nutzen sein, als ein Paragraph über die Pflichten.<sup>234</sup>

#### 6.2.4 Berufsständische Vertreter

In dieser Gruppe gibt es 16 zustimmende, vier teilweise zustimmende, sieben neutrale und vier ablehnende Stellungnahmen.<sup>235</sup>

Mehr als die Hälfte der Kommentare sehen Vorteile für Abschlussadressaten durch die Aufnahme eines solchen Paragraphen in den Prüfungsbericht. Für viele der berufsständischen Vertreter ist es enorm wichtig, dass den Lesern mit Hilfe des zusätzlichen Absatzes verdeutlicht wird, dass die sonstigen Informationen nicht geprüft werden und somit eine korrekte Darstellung der sonstigen Informationen nicht zugesichert werden kann.<sup>236</sup> Zusätzlich könnte der Paragraph über die Pflichten des Managements verbessert sowie eine Aussage im Bestätigungsvermerk über die wahrheitsgetreue Darstellung der sonstigen Informationen hinzugefügt werden.<sup>237</sup>

Die teilweise zustimmenden Stellungnahmen glauben, dass diese zusätzlichen Informationen für Leser wichtig sind und sich positiv auf die Glaubwürdigkeit des Prüfungsberichts auswirken würden. Allerdings haben sie Bedenken, dass, wenn diese zusätzlichen Aussagen nicht eindeutig formuliert werden, bei unerfahrenen Lesern dadurch der Eindruck entsteht, dass die sonstigen Informationen geprüft wurden, oder dass der Prüfer ein höheres Maß an Verantwortung bzgl. den sonstigen Informationen hat.<sup>238</sup>

Zwei neutrale Stellungnahmen geben an, dass ein solcher zusätzlicher Absatz über die Pflichten des Prüfers in Zusammenhang mit den sonstigen Informationen in ungarischen oder englischen Prüfungsberichten inkludiert ist.<sup>239</sup> Eine weitere Änderungsmöglichkeit wäre es, die Pflichten des unabhängigen Prüfers zu erweitern. Dieser

---

<sup>234</sup> Vgl. St\_32, S. 5.

<sup>235</sup> Drei der neutralen Stellungnahmen haben zu dieser Frage keine Kommentare abgegeben.

<sup>236</sup> Vgl. St\_5, S. 6; St\_17, S. 4; St\_20, S. 4-5; St\_45, S. 4; St\_57, Anhang 1, S. 16.

<sup>237</sup> Vgl. St\_7, S. 3 und St\_35, Anhang A, S. 6.

<sup>238</sup> Vgl. St\_8, S. 4 und St\_63, S. 7.

<sup>239</sup> Vgl. St\_13, S. 2 und St\_65, S. 9; St\_75 verneint, dass die Pflichten zu sonstigen Informationen in englischen Prüfungsberichten angegeben werden.

sollte die sonstigen Informationen überprüfen, um zu erkennen, ob diese in Einklang mit dem Jahresabschluss stehen.<sup>240</sup>

Die ablehnenden Stellungnahmen sehen in dieser Änderungsmöglichkeit keine Notwendigkeit. Einer der Kommentatoren gibt zu bedenken, dass es äußerst schwierig ist, eine ausreichende bzw. angemessene Durchsicht der sonstigen Informationen vorzunehmen. Die Pflichten des Prüfers zu erweitern wird jedenfalls verweigert.<sup>241</sup> Eine weitere ablehnende Stellungnahme sieht keinen Sinn darin, für einen zusätzlichen Absatz im Prüfungsbericht zu argumentieren, da deren Ansicht nach der Bestätigungsvermerk vollkommend ausreichend ist. Hilfreich wäre eine detaillierte Beschreibung der Pflichten schon, allerdings auf einer öffentlich zugänglichen Internetseite.<sup>242</sup>

### 6.2.5 Sonstige

In dieser Gruppe gibt es elf zustimmende, drei teilweise zustimmende, sieben neutrale und eine ablehnende Stellungnahme.<sup>243</sup>

Die Befürworter eines zusätzlichen Paragraphen im Prüfungsbericht sehen erkennen für Abschlussadressaten die Vorteile, dass Unklarheiten zu diesem Thema somit beseitigt werden sowie eine Steigerung der Transparenz bzgl. der durchgeführten Leistungen des Prüfers in Zusammenhang mit der Jahresabschlussprüfung.<sup>244</sup> Da es im Prinzip unmöglich ist, alle Pflichten des unabhängigen Prüfers zu erklären, deutet eine solche Verdeutlichung der Pflichten zu sonstigen Informationen nicht automatisch auf ein höheres Maß an Verantwortung hin.<sup>245</sup>

Für eine der teilweise zustimmenden Stellungnahmen ist ein solcher zusätzlicher Paragraph vorteilhaft, jedoch nicht im Prüfungsbericht.<sup>246</sup> Diese Ansicht teilt ein weiterer

---

<sup>240</sup> Vgl. St\_34, S. 2.

<sup>241</sup> Vgl. St\_61, S. 4.

<sup>242</sup> Vgl. St\_14, Anhang, S. 3.

<sup>243</sup> Fünf der neutralen Stellungnahmen haben zu dieser Frage keine Kommentare abgegeben.

<sup>244</sup> Vgl. St\_22, S. 3; St\_28, S. 6-7; St\_40, S. 4.

<sup>245</sup> Vgl. St\_26, S. 2.

<sup>246</sup> Vgl. St\_42, Anhang 3, S. 2.

Kommentator, allerdings sollten Erläuterungen zu wesentlichen Unstimmigkeiten oder Falschangaben im Prüfungsbericht verbleiben.<sup>247</sup>

Eine der neutralen Stellungnahmen unterstützt zwar eine Überprüfung der sonstigen Informationen, jedoch nicht verpflichtend aufgrund der hohen zusätzlichen Kosten und einem vergleichsweise geringen Nutzen.<sup>248</sup> Die andere neutrale Stellungnahme gibt an, dass MD&A eine unvoreingenommene Analyse der Informationen im Jahresabschluss wiedergeben, wodurch Abschlussadressaten bessere Investitionsentscheidungen treffen können. Teile der MD&A sollten daher ein Teil des Jahresabschlusses sein und somit durch den Prüfungsbericht abgedeckt werden.<sup>249</sup>

Die ablehnende Stellungnahme sieht keinen Bedarf nach einer zusätzlichen Beschreibung der Pflichten im Prüfungsbericht. Für die Erteilung des Bestätigungsvermerks werden alle sonstigen Informationen und Beweise durch den Prüfer berücksichtigt, die hierfür benötigt werden. Andere Informationen, die den Bestätigungsvermerk nicht beeinflussen, dürfen daher im Prüfungsbericht nicht erwähnt werden und der Prüfer kann hierfür nicht zur Verantwortung gezogen werden. Aufgrund des ISA 720 ist der Prüfer aktuell bereits verpflichtet, jede Unstimmigkeit der sonstigen Informationen mit dem geprüften Jahresabschluss in einem other matter paragraph darzulegen.<sup>250</sup>

### **6.2.6 Zusammenfassung**

In den Gruppen gibt es insgesamt 45 zustimmende, acht teilweise zustimmende, 16 neutrale und zwölf ablehnende Stellungnahmen.

Innerhalb einer jeden Gruppe, sprechen sich weit mehr Kommentatoren für einen zusätzlichen Paragraphen über die Pflichten des unabhängigen Prüfers zu sonstigen Informationen in Dokumenten, die den geprüften Abschluss enthalten, aus. Somit würde sich das Verständnis der Leser bzgl. der durchgeführten Leistungen des Prüfers erhöhen sowie die Transparenz gesteigert werden, wodurch sich die Erwar-

---

<sup>247</sup> Vgl. St\_11, S. 4.

<sup>248</sup> Vgl. St\_23, S. 3.

<sup>249</sup> Vgl. St\_50, S. 2.

<sup>250</sup> Vgl. St\_68, S. 4-5.

tungslücke verkleinern könnte. Der Text hat zu beinhalten, dass die sonstigen Informationen nicht geprüft, sondern gelesen werden, um eine zusätzliche Verwirrung unter den Lesern zu vermeiden. Zusätzlich unterstützen einige Stellungnahmen, dass eine Schlussfolgerung des Prüfers zu den sonstigen Informationen im Prüfungsbericht inkludiert wird. Die Ansichten der Kommentatoren, ob diese Vorgehensweise auf einen höheren Verantwortungsgrad des Prüfers hindeutet, gehen auseinander.

Eindeutig in der Minderheit sind jene, die keinen Sinn darin sehen, einen solchen Absatz im Prüfungsbericht zu inkludieren. Sie sehen die Gefahr, dass der Bericht zu lange wird oder sich dadurch die Pflichten des Prüfers erweitern und somit die Kosten den Nutzen übersteigen. Weniger ablehnend stehen einige dieser Stellungnahmen dem Vorschlag gegenüber, diese Informationen auf einer allgemein zugänglichen Internetseite zu positionieren.

### **6.3 Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen zu Frage 7**

#### **6.3.1 Big Four**

In dieser Gruppe gibt es nur zustimmende Stellungnahmen.

Die Big-Four-Prüfungsgesellschaften stimmen zu, dass eine Beschreibung der Pflichten des Prüfers zu sonstigen Informationen ausreichend ist. Eine Schlussfolgerung des Prüfers ist nicht erforderlich. In der Beschreibung sollte inkludiert werden, dass der Prüfer die sonstigen Informationen liest, um wesentliche Unstimmigkeiten mit dem Jahresabschluss zu erkennen, sowie die darauf folgenden Maßnahmen. Zusätzlich soll in dieser Beschreibung erläutert werden, dass der Bestätigungsvermerk in keinem Zusammenhang zu den sonstigen Informationen steht, da diese nicht geprüft werden. Wenn aufgrund von Unstimmigkeiten eine erneute Überprüfung des Jahresabschlusses erforderlich ist und das Management die Zusammenarbeit verweigert, so ist der unabhängige Prüfer verpflichtet den Bestätigungsvermerk abzuändern und die Gründe hierfür beizulegen. Kommt es aber zu einer Überprüfung der sonstigen Informationen und das Management verweigert hierfür die Zusammenarbeit, so ist der Prüfer aufgrund des ISA 720 verpflichtet, den Sachverhalt durch Absätze im

Vermerk (emphasis of matter paragraphs) hervorzuheben. Diese Form der Berichterstattung wird als angemessen und ausreichend erachtet.<sup>251</sup>

### 6.3.2 Internationale Netzwerke

In dieser Gruppe gibt es zwei teilweise zustimmende, zwei neutrale und zwei ablehnende Stellungnahmen.

Die teilweise zustimmenden Stellungnahmen verweisen auf die Tatsache, dass der unabhängige Prüfer aktuell bereits verpflichtet ist, über wesentliche Unstimmigkeiten zwischen den sonstigen Informationen und dem Jahresabschluss zu berichten. Daher glauben sie nicht, dass es angemessen wäre, eine weitere Erklärung des Prüfers im Prüfungsbericht beizulegen. Jedoch wenn festgelegt wird, dass der Prüfer zu bestimmten sonstigen Informationen wie bspw. den MD&A oder wesentliche bilanzielle Schätzungen berichten sollte, dann sollte auch unabhängig von Ergebnissen eine ausdrückliche Erklärung zu diesen Informationen inkludiert werden.<sup>252</sup>

Eine der neutralen Stellungnahmen spricht sich für eine Prüfung der sonstigen Informationen aus. Somit kann deren Richtigkeit zugesichert werden, wobei sich jedoch der Prüfungsumfang erhöhen würde. Zusätzlich könnte ein Verweis auf Dokumente aufgenommen werden, in welchen die sonstigen Informationen zu finden sind, um Missverständnisse zu minimieren.<sup>253</sup>

Die ablehnenden Stellungnahmen unterstützen keinen zusätzlichen Paragraphen über die Pflichten des Prüfers. Der Prüfungsbericht sollte sich nur auf Informationen beziehen, die geprüft wurden.<sup>254</sup>

### 6.3.3 Öffentliche Stellen

In dieser Gruppe gibt es zwei zustimmende, neun teilweise zustimmende, vier neutrale und drei ablehnende Stellungnahmen.<sup>255</sup>

---

<sup>251</sup> Vgl. St\_53, Anhang S. 13-14.

<sup>252</sup> Vgl. St\_43, S. 2-3 und St\_47, S. 4.

<sup>253</sup> Vgl. St\_58, S. 5-6.

<sup>254</sup> Vgl. St\_41, S. 6 und St\_75, Anhang, S. 6.

Die Befürworter befinden eine Beschreibung der Pflichten als ausreichend. Weitere Schlussfolgerungen sind aufgrund derzeitiger Regelungen in den ISA nicht erforderlich, außer wenn dies tatsächlich notwendig sein sollte.<sup>256</sup>

Unter den teilweise zustimmenden Stellungnahmen gibt es unterschiedliche Ansichten. Die Mehrheit unter ihnen erachtet eine Schlussfolgerung des Prüfers in Bezug zu den sonstigen Informationen in Dokumenten, die den geprüften Abschluss enthalten, zusätzlich zu einer Beschreibung der Pflichten als notwendig. Diese soll das Ausmaß der Einbindung des Prüfers zu den sonstigen Informationen verdeutlichen.<sup>257</sup> Beides hilft den Lesern bei der Beurteilung, ob die sonstigen Informationen zuverlässig sind, sachgerecht dargeboten werden und in Einklang mit dem Jahresabschluss stehen.<sup>258</sup>

Die neutrale Stellungnahme ist nicht grundsätzlich gegen eine ausdrückliche Erklärung des unabhängigen Prüfers zu den sonstigen Informationen, sieht aber die Gefahr, dass sich somit die Erwartungslücke erweitert, wenn sich die Leser darauf irrtümlich verlassen, dass diese Informationen überprüft wurden. Deshalb wird eine Prüfung der sonstigen Informationen bevorzugt, damit deren Zuverlässigkeit sowie deren sachgerechte Darstellung durch den Prüfer zugesichert werden können. Zusätzlich soll ein Verweis auf die geprüften Dokumente inkludiert werden, um Missverständnisse zu minimieren.<sup>259</sup>

Die ablehnenden Stellungnahmen sehen keine Notwendigkeit in einem zusätzlichen Paragraphen oder einer Schlussfolgerung zu den sonstigen Informationen. Der Bestätigungsvermerk enthält alle notwendigen Informationen und ist völlig ausreichend, da der Prüfer bereits verpflichtet ist, die sonstigen Informationen zu überprüfen, um zu Erkennen, ob diese in Einklang mit dem Jahresabschluss stehen.<sup>260</sup>

---

<sup>255</sup> Drei der neutralen Stellungnahmen haben zu dieser Frage keine Kommentare abgegeben.

<sup>256</sup> Vgl. St\_46, Anhang, S. 3 und St\_73, S. 5.

<sup>257</sup> Vgl. St\_6, S. 3; St\_32, Anhang, S. 5; St\_66, Anhang, S. 8.

<sup>258</sup> Vgl. St\_4, S. 5.

<sup>259</sup> Vgl. St\_67, S. 6.

<sup>260</sup> Vgl. St\_52, S. 3.

### 6.3.4 Berufsständische Vertreter

In dieser Gruppe gibt es vier zustimmende, zehn teilweise zustimmende, zwölf neutrale und fünf ablehnende Stellungnahmen.<sup>261</sup>

Die Befürworter erachten eine Beschreibung der Pflichten des unabhängigen Prüfers zu den sonstigen Informationen als ausreichend und sehen nicht die Notwendigkeit, eine zusätzliche Erklärung in den Prüfungsbericht aufzunehmen. Der Prüfer ist aufgrund der ISA 720 verpflichtet, über wesentliche Unstimmigkeiten zwischen den sonstigen Informationen in Dokumenten, die den geprüften Abschluss enthalten, und dem geprüften Jahresabschluss zu berichten. Für die Leser wäre es wahrscheinlich nur verwirrend, wenn im Prüfungsbericht erklärt werden müsste, dass in dieser Hinsicht nichts zu berichten ist.<sup>262</sup> Außerdem könnten Leser irrtümlich annehmen, dass diese Informationen überprüft wurden und somit die Zuverlässigkeit sowie eine sachgerechte Darstellung zugesichert werden.<sup>263</sup>

Die teilweise zustimmenden Stellungnahmen befürworten zusätzlich eine ausdrückliche Erklärung bzw. Schlussfolgerung. In dieser könnten wesentliche Unstimmigkeiten mit dem geprüften Jahresabschluss zum Ausdruck gebracht werden sowie die Pflicht des Prüfers zur Durchsicht der sonstigen Informationen, einschließlich einer Beschreibung jener Dokumente, die gelesen wurden, um zu der Schlussfolgerung zu gelangen.<sup>264</sup> Informationen, die nicht in Einklang mit dem geprüften Jahresabschluss stehen, können aber auch in other matter paragraphs festgehalten werden.<sup>265</sup>

Die neutralen Stellungnahmen schlagen bspw. vor, das spanische Prüfungsmodell als Vorbild heranzuziehen, wobei der Prüfer verpflichtet ist, zu überprüfen, ob der Lagebericht mit dem geprüften Jahresabschluss in Einklang steht.<sup>266</sup> Außerdem sollten Unternehmen dazu angehalten werden, ihre Offenlegungen zu verbessern, wobei der Prüfer diese Entwicklung möglicherweise vorantreiben könnte. Dazu gehören Finanzinformation in den MD&A wie z.B. kritische Unternehmensentscheidungen,

---

<sup>261</sup> Fünf der neutralen Stellungnahmen haben zu dieser Frage keine Kommentare abgegeben.

<sup>262</sup> Vgl. St\_57, Anhang 1, S. 16-17.

<sup>263</sup> Vgl. St\_17, S. 4-5.

<sup>264</sup> Vgl. St\_8, S. 4 und St\_38, Anhang A, S. 6.

<sup>265</sup> Vgl. St\_20, S. 5.

<sup>266</sup> Vgl. St\_34, S. 2.

bilanzielle oder finanzielle Schätzungen und Verfahren zur Risikobewertung. Daher könnte in Erwägung gezogen werden, dass der Prüfer verpflichtet wird, einen zweiten Bericht über die Prüfung der in den MD&A enthaltenen Informationen zu erstellen, wobei aber zuvor noch das Ausmaß der zusätzlichen Leistung des Prüfers untersucht werden müsste.<sup>267</sup>

Die ablehnenden Stellungnahmen sehen nicht, dass sich durch derartige Änderungen das Prüfungsberichterstattungsmodell verbessern würde.<sup>268</sup>

### 6.3.5 Sonstige

In dieser Gruppe gibt es sieben zustimmende, sechs teilweise zustimmende, acht neutrale und eine ablehnende Stellungnahme.<sup>269</sup>

Die Befürworter sehen eine Beschreibung der Pflichten des unabhängigen Prüfers zu sonstigen Informationen in Dokumenten, die den geprüften Abschluss enthalten, als ausreichend, solange die sonstigen Informationen in Einklang mit dem geprüften Jahresabschluss stehen. Durch eine ausdrückliche Erklärung würde ein gewisses Maß an Zusicherung angedeutet, was zu Verwirrungen unter den Lesern führen könnte, da der Prüfer zu einer Prüfung der sonstigen Informationen nicht verpflichtet ist.<sup>270</sup> Nur für den Fall, dass Unstimmigkeiten auftreten, sollte eine ausdrückliche Erklärung inkludiert werden.<sup>271</sup>

Die teilweise zustimmenden Stellungnahmen befürworten eine ausdrückliche Erklärung. Hierfür sollten durch das IAASB Leitlinien entwickelt werden, damit der Prüfer in der Lage ist, diese auf eine konsistente Art und Weise abzugeben. Wichtig ist, dass diese Aussage nicht mit einer Zusicherung des Prüfers verwechselt wird.<sup>272</sup> Eine ausdrückliche Erklärung hat das Potential, bzgl. der durchgeführten Leistungen des Prüfers für mehr Klarheit unter den Lesern zu sorgen, und sollte entweder im

---

<sup>267</sup> Vgl. St\_25, S. 3-4.

<sup>268</sup> Vgl. St\_13, S. 2 und St\_65, S. 8.

<sup>269</sup> Vier der neutralen Stellungnahmen haben zu dieser Frage keine Kommentare abgegeben. Die Antwort der ablehnenden Stellungnahme, ist mit der zu Frage 6 ident.

<sup>270</sup> Vgl. St\_11, S. 4-5.

<sup>271</sup> Vgl. St\_27, Anhang, S. 4.

<sup>272</sup> Vgl. St\_21, S. 7.

Prüfungsbericht inkludiert oder durch einen Verweis in diesem auf einen separaten Bericht ergänzt werden.<sup>273</sup>

Die neutralen Stellungnahmen geben bspw. zu bedenken, dass mit einer Prüfung der sonstigen Informationen in Dokumenten, die den geprüften Abschluss enthalten, die zusätzlichen Kosten den Nutzen übersteigen werden. In dieser Hinsicht sollten eher die diesbezüglichen Pflichten des unabhängigen Prüfers besser erklärt werden.<sup>274</sup>

### **6.3.6 Zusammenfassung**

In den Gruppen gibt es insgesamt 17 zustimmende, 27 teilweise zustimmende, 26 neutrale und elf ablehnende Stellungnahmen.

Mehrere Kommentatoren sind der Meinung, dass eine Beschreibung der Pflichten des unabhängigen Prüfers zu sonstigen Informationen in Dokumenten, die den geprüften Abschluss enthalten, zusammen mit einer ausdrücklichen Erklärung, entweder im Prüfungsbericht oder mittels eines Verweises in diesem auf eine externe Quelle, einen Vorteil für die Leser darstellt. Ganz im Gegensatz zu den Big-Four-Prüfungsgesellschaften sowie den internationalen Netzwerken, die in dieser Hinsicht auf der Grundlage der Regelungen in den ISA eine Beschreibung der Pflichten als ausreichend erachten. Es besteht aktuell bereits die Verpflichtung, die sonstigen Informationen zu lesen und einen Hinweis auf sonstige Sachverhalte durch Absätze im Vermerk des unabhängigen Prüfers einzufügen, wenn wesentliche Unstimmigkeiten mit dem geprüften Jahresabschluss auftreten. Außerdem könnte eine ausdrückliche Erklärung irrtümlich andeuten, dass die sonstigen Informationen geprüft wurden sowie eine korrekte und sachgerechte Darstellung der Informationen zusichert wird.

Die Befürworter einer ausdrücklichen Erklärung sehen für Leser den Vorteil, dass somit die Aufgaben des Prüfers besser verstanden werden. Hier können bspw. Unstimmigkeiten oder die Tatsache, dass die Informationen nur gelesen wurden, zum Ausdruck gebracht werden sowie Verweise auf jene Dokumente, die Maßgebend für die Schlussfolgerung waren.

---

<sup>273</sup> Vgl. St\_26, S. 2.

<sup>274</sup> Vgl. St\_23, S. 3 und St\_76, Anhang 1, S. 8.

Einige der Stellungnahmen unterstützen eine Prüfung der sonstigen Informationen. Zwar würden sich der Prüfungsumfang und die Prüfungskosten erhöhen, allerdings könnte somit eine korrekte und sachgerechte Darstellung der sonstigen Informationen durch den unabhängigen Prüfer zugesichert werden, was die Glaubwürdigkeit der Informationen erhöht und das Vertrauen der Leser in diese steigert. Folglich würde sich der Bestätigungsvermerk auf die sonstigen Informationen ausweiten. Dies ist aktuell einer der Gründe, warum manche Kommentatoren eine Beschreibung oder eine ausdrückliche Erklärung bzw. Schlussfolgerung zu den sonstigen Informationen ablehnen, da sich der Bestätigungsvermerk derzeit nur auf Informationen bezieht, die geprüft wurden.

## 7 Frage 8: Kommentare des Prüfers

### 7.1 Erörterung des Konsultationspapiers und die daraus abgeleitete Frage

Zusätzlich zu den Forderungen nach weiteren Informationen über die Prüfung glauben Adressaten von geprüften Jahresabschlüssen, dass der Prüfer eine umfangreiche Menge an Informationen über das Unternehmen und dessen geprüften Jahresabschluss besitzt, die für ihre Entscheidungsfindung von großem Wert wären.<sup>275</sup> Im Rahmen der Jahresabschlussprüfung erhält oder generiert der Prüfer diverse Informationen über das Unternehmen. Dazu zählen Informationen über:

- Schlüsselbereiche mit dem Risiko von wesentlichen falschen Angaben im Jahresabschluss.
- Kritische bilanzielle Schätzungen und Managementurteile.
- Auswahl des Managements und Anwendung der Rechnungslegungsgrundsätze.<sup>276</sup>

Eine Erweiterung der Kommentare im Prüfungsbericht mit diesen soeben erwähnten Informationen würde folglich das Unternehmen, den geprüften Jahresabschluss und die Prüfungsleistungen transparenter erscheinen lassen.<sup>277</sup>

#### Kommentare des Prüfers

In den ISA 706, überarbeitet im Jahr 2007, wird es den unabhängigen Prüfern ermöglicht, wichtige Angelegenheiten, welche die Aufmerksamkeit der Abschlussadressaten erfordern, durch zusätzliche Kommentare im Prüfungsbericht zu kommunizieren. Diese Vorgehensweise liegt im Ermessen des Prüfers. Dazu gehören Angelegenheiten, die von einer derartig grundlegenden Bedeutung sind, damit Abschlussadressaten den Jahresabschluss verstehen können, obwohl diese Informationen in angemessener Art und Weise im Jahresabschluss offengelegt wurden (Hervorhebung eines Sachverhalts durch Absätze im Vermerk des unabhängigen Prüfers). Des Weiteren zählen Angelegenheiten dazu, die für Leser notwendig sind, um die Prü-

---

<sup>275</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 54.

<sup>276</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 55.

<sup>277</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 56.

fung, die Pflichten des Prüfers und den Prüfungsbericht verstehen zu können (Hinweis auf sonstige Sachverhalte durch Absätze im Vermerk des unabhängigen Prüfers).<sup>278</sup>

Im Rahmen der Entwicklung des ISA 706 hat das IAASB untersucht, ob solche Kommentare des Prüfers zukünftig verpflichtend durchzuführen sind oder ob deren Anwendung gefördert werden sollte. In dieser Hinsicht besteht das Risiko, dass bei einer zu umfangreichen Anwendung der Kommentare diese ihre Wirkung verlieren könnten oder mit der Zeit zu Standardformulierungen verkommen. Außerdem war es für das IAASB wichtig sicherzustellen, dass die zusätzlichen Kommentare oder Informationen nicht die Deutlichkeit des Bestätigungsvermerks zu einem Jahresabschluss beeinflussen bzw. untergraben. Mit einer zu großen Menge an solchen Informationen besteht möglicherweise die Gefahr, dass der Prüfungsbericht seine Eindeutigkeit verlieren könnte oder die Leser den Bestätigungsvermerk falsch interpretieren. Außerdem könnte eine zu häufige Anwendung von emphasis of matter paragraphs oder other matter paragraphs den unabhängigen Prüfer von seiner eigentlichen Aufgabe, einen Bestätigungsvermerk zu erteilen, ablenken.<sup>279</sup> Darüber hinaus belegen Untersuchungen, dass diese Absätze weitgehend von den Lesern missverstanden werden.<sup>280</sup>

#### Verstärkte Nutzung der Hervorhebung eines Sachverhalts, durch Absätze im Vermerk des unabhängigen Prüfers in einem Standard-Prüfungsbericht

Ungeachtet der oben erwähnten Forschungsergebnisse könnte der unabhängige Prüfer eine wichtige Rolle bei der Unterstützung der Leser, sich in den zunehmend komplexer werdenden Finanzberichten der Unternehmen zurechtzufinden, einnehmen, indem er auf Informationen im Jahresabschluss oder auf wichtige Angaben des Unternehmens verweist, die seiner Auffassung nach für Abschlussadressaten wesentlich sind, um den geprüften Jahresabschluss verstehen zu können.<sup>281</sup> Es wird vermutet, dass sich durch den verstärkten Einsatz der Hervorhebung eines Sachver-

---

<sup>278</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 57.

<sup>279</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 58.

<sup>280</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 59.

<sup>281</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 60.

halten die Qualität der Finanzberichterstattung verbessern könnte, da durch diese Absätze der Focus des Managements, der für die Überwachung Verantwortlichen und des Prüfer auf solche Angelegenheiten erhöht wird.<sup>282</sup>

### Bereitstellung von zusätzlichen Informationen über die Prüfung

Die zusätzlichen Absätze im Vermerk des unabhängigen Prüfers könnten dazu verwendet werden, um den Abschlussadressaten weitere Informationen über die Prüfung zur Verfügung zu stellen. Hilfreich wären bspw. Informationen über:

- Schlüsselbereiche mit dem Risiko wesentlicher falscher Angaben im Jahresabschluss, einschließlich kritischer Schätzungen und Bereiche der Messunsicherheit, welche durch den Prüfer identifiziert wurde.
- Die bedeutendsten Urteile des Prüfers. Bspw. Urteile über wesentliche Unsicherheiten, die möglicherweise an der Fortführung der Geschäftstätigkeit des Unternehmens zweifeln lassen, oder über die Bewertung und Offenlegung relevanter Elemente im Jahresabschluss.
- Die Wesentlichkeitsschwelle, die der Prüfung zu Grunde liegt.
- Die internen Kontrollen des Unternehmens einschließlich der Mängel, die im Zuge der Prüfung durch den Prüfer aufgedeckt wurden.
- Die Bereiche, in denen es bei der Prüfung zu Schwierigkeiten gekommen ist, sowie über deren Lösungsansätze.<sup>283</sup>

Andererseits könnte die Offenlegung dieser Informationen die Abschlussadressaten zusätzlich verwirren. Zu bedenken ist:

- Zusätzliche Ungewissheiten in Bezug auf den Jahresabschluss und den Prüfungsprozess. Eine Herausforderung stellt bspw. die Spezifikation der Wesentlichkeitsgrenze dar. Diese würde möglicherweise ohne zusätzliche Erklärungen über die quantitativen und qualitativen Aspekte des Konzeptes der Wesentlichkeit, und wie sie in der Prüfung angewandt wurde, den Leser zusätzlich verwirren.

---

<sup>282</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 61.

<sup>283</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 62.

- Mögliche Unsicherheiten in den Gedanken der Leser, inwieweit diese Informationen den Bestätigungsvermerk beeinflussen könnten.
- Dass unter den Lesern die Wahrnehmung entstehen könnte, dass der Prüfer einen Vermerk zu bestimmten Jahresabschlussbestandteilen oder bestimmten Angaben erteilt.<sup>284</sup>

In vielen Fällen kann es sich auch als schwierig herausstellen die zusätzlichen Angaben des Prüfers über die Prüfung von denen des Managements über das Unternehmen zu trennen. Werden bspw. Informationen über die Ansichten des Prüfers zu kritischen Schätzungen offengelegt, so müssen diese nicht unbedingt den Angaben des Managements im Jahresabschluss entsprechen. Dieses Szenario beschreibt das Problem von sich duellierenden Informationen über ein Unternehmen.<sup>285</sup> Trotz dieser Bedenken kann es nützlich sein, zu untersuchen, ob weitere Informationen über die Prüfung, möglicherweise basierend auf dem französischen Prüfungsberichterstattungsmodell, welches im nachfolgenden Abschnitt erläutert wird, angeboten werden können.<sup>286</sup>

**Frage 8:** „Sollte der Prüfer zusätzliche Informationen über die Prüfung des Jahresabschlusses im Prüfungsbericht anbieten?“<sup>287</sup>

## 7.2 Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen zu Frage 8

### 7.2.1 Big Four

In dieser Gruppe gibt es drei teilweise zustimmende und eine ablehnende Stellungnahme.

Die teilweise zustimmenden Stellungnahmen lehnen eine Berichterstattung im Prüfungsbericht bzgl. des Prüfungsrisikos, den Prüfungsurteilen und der Wesentlichkeit

---

<sup>284</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 63.

<sup>285</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 64.

<sup>286</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 65.

<sup>287</sup> “Respondents are asked for their views regarding the auditor providing additional information about the audit in the auditor’s report on the financial statements.” – IAASB (2011), S. 20.

ab. Dadurch käme es zu einem Mangel an Konsistenz und somit zu einer schlechteren Vergleichbarkeit der Prüfungsberichte, wodurch die Leser irritiert werden könnten.<sup>288</sup> Außerdem könnten die zusätzlichen Informationen aufgrund fehlender Kenntnisse der Abschlussadressaten missinterpretiert werden.<sup>289</sup> Dasselbe gilt für die Berichterstattung von Informationen über Bereiche, in denen es bei der Prüfung zu Schwierigkeiten gekommen ist, inklusive deren Lösungsansätze. Zusätzlich besteht die Gefahr, dass durch diese Informationen im Prüfungsbericht die Beziehung zwischen dem Management und dem Prüfer beschädigt wird und sich somit die Prüfungsqualität verschlechtert.<sup>290</sup>

Allerdings unterstützen die Kommentatoren eine vermehrte Nutzung von emphasis of matter paragraphs. Die Leser eines Prüfungsberichts sollen somit auf die wichtigsten Bereiche im Jahresabschluss aufmerksam gemacht und hingeführt werden. Der Prüfer ist berechtigt, aber nicht verpflichtet, diese zusätzlichen Absätze zu nutzen, wenn er glaubt, dass diese wesentlich für die Leser sind, um den geprüften Jahresabschluss verstehen zu können. Diese Absätze sollten aber keine Informationen über das Unternehmen enthalten, welche eigentlich das Management veröffentlichen müsste. Allerdings müsste das IAASB weitere Rahmenbedingungen sowie Kriterien für den Inhalt dieser Absätze schaffen, um die Konsistenz in der Prüfungsberichterstattung zu wahren.<sup>291</sup>

Die ablehnende Stellungnahme ist ebenfalls der Ansicht, dass eine mögliche zusätzliche Berichterstattung über die Informationen in Rz. 62 des KPs mehr Nachteile als Vorteile mit sich bringt und die Erwartungslücke vergrößert anstatt verkleinert. Dabei handelt es sich um Informationen, die der Prüfer mit den für die Überwachung Verantwortlichen diskutiert bzw. an diese berichtet. Ohne zusätzliche Erläuterungen würde wahrscheinlich der Kontext nicht verstanden werden und Missinterpretationen wären die Folge. Weiters stellt sich für Leser die Frage nach den eingesetzten Prüfungsverfahren, um bspw. Risiken zu minimieren. Um dies in einem Prüfungsbericht

---

<sup>288</sup> Vgl. St\_62, S. 5-6.

<sup>289</sup> Vgl. St\_79, S. 7-9.

<sup>290</sup> Vgl. St\_53, Anhang, S. 14-16.

<sup>291</sup> Ebenda; Vgl. St\_79, S. 7-9.

zu verdeutlichen, müsste der Prüfer beträchtliche Beurteilungen vornehmen, was wiederum zu einem Mangel an Konsistenz führen könnte.<sup>292</sup>

### 7.2.2 Internationale Netzwerke

In dieser Gruppe gibt es eine zustimmende, eine teilweise zustimmende, zwei neutrale und zwei ablehnende Stellungnahmen.<sup>293</sup>

Der Befürworter ist der Ansicht, dass, wenn in einem Prüfungsbericht diverse Informationen über die Prüfung einschließlich der Informationen über die Diskussionen des Managements mit dem Prüfer aufgenommen werden, sich dadurch Vorteile für Abschlussadressaten ergeben werden. Diesbezüglich sollte das IAASB überlegen, wie diese Informationen angemessen zusammengefasst werden könnten. Außerdem könnte in Erwägung gezogen werden, bestimmte Informationen zu prüfen, sodass eine korrekte und sachgerechte Darstellung durch den unabhängigen Prüfer zugesichert werden kann.<sup>294</sup>

Die teilweise zustimmende Stellungnahme unterstützt keine spezifische Berichterstattung über die Prüfung. Diese Informationen, so wie sie in Rz. 62 des KPs aufgelistet wurden, sind Angelegenheiten, die zwischen dem Management, dem Prüfer und den für die Überwachung Verantwortlichen besprochen werden. Es wird kaum möglich sein, diese Informationen kurz und bündig in einer angemessenen Art und Weise zu erläutern. Folglich wäre es denkbar, dass diese Informationen von den Lesern nicht verstanden werden, da sie nicht alle Fakten und Umstände kennen. Jedoch wird ein vermehrter Einsatz von emphasis of matter paragraphs unterstützt. Diese sollten die Leser auf Angelegenheiten fokussieren, die ihnen dabei helfen können, den Jahresabschluss zu verstehen. Eine Beschreibung der Prüfungsverfahren in diesen Absätzen wird nicht unterstützt.<sup>295</sup>

Die neutrale Stellungnahme sieht vor allem die Möglichkeit, entsprechende Informationen über die wesentlichsten Urteile des Prüfers und über die Wesentlichkeits-

---

<sup>292</sup> Vgl. St\_51, S. 7-8.

<sup>293</sup> Eine der neutralen Stellungnahmen hat zu dieser Frage keine Kommentare abgegeben.

<sup>294</sup> Vgl. St\_58, S. 6.

<sup>295</sup> Vgl. St\_47, S. 4-5.

schwelle im Prüfungsbericht beizufügen. Jedoch benötigt eine solche Vorgehensweise zunächst klare Rahmenbedingungen, an denen sich der Prüfer orientieren kann, um diese Informationen anbieten zu können.<sup>296</sup>

Die ablehnenden Stellungnahmen sind strikt dagegen. Einerseits führen übermäßige Offenlegungen dazu, dass die Hervorhebungen ihre Deutlichkeit verlieren und andererseits ist es nicht die Aufgabe des Prüfers, die Informationslücke zu schließen. Viel eher besteht aufgrund einer solchen Berichterstattung die Gefahr, dass sich die Erwartungslücke erweitert und die Unabhängigkeit des Prüfers verloren geht.<sup>297</sup>

### 7.2.3 Öffentliche Stellen

In dieser Gruppe gibt es fünf zustimmende, fünf teilweise zustimmende, drei neutrale und fünf ablehnende Stellungnahmen.<sup>298</sup>

Die Befürworter sehen in zusätzlichen Informationen über die Prüfung im Prüfungsbericht eine Möglichkeit, die Erwartungslücke zu verkleinern bzw. die Transparenz im Bezug auf die Prüfung zu erhöhen. Ebenfalls unterstützt wird eine vermehrte Nutzung von emphasis of matter paragraphs. Allerdings sollte das IAASB entsprechende Rahmendbedingungen schaffen, die für die Prüfer eine angemessene Nutzung verdeutlichen sollen, um Missverständnisse zu vermeiden.<sup>299</sup>

Die teilweise zustimmenden Stellungnahmen unterstützen ebenfalls einen häufigeren Gebrauch dieser Paragraphen durch Absätze im Vermerk des unabhängigen Prüfers. Somit könnte sich auch die Qualität der Finanzberichterstattung verbessern, wenn der Fokus des Managements und der für die Überwachung Verantwortlichen auf diese wesentlichen Angelegenheiten erhöht wird.<sup>300</sup> Eine spezifische Berichterstattung über die Prüfung bzgl. einiger der in Rz. 62 des KP angesprochenen Informationen wird nicht unterstützt. Die Offenlegung dieser Informationen muss weiterhin in der

---

<sup>296</sup> Vgl. St\_70, S. 4-5.

<sup>297</sup> Vgl. St\_43, S. 3 und St\_75, Anhang, S. 7.

<sup>298</sup> Eine der neutralen Stellungnahmen hat zu dieser Frage keine Kommentare abgegeben.

<sup>299</sup> Vgl. St\_4, S. 5 und St\_78, Anhang, S. 7-8.

<sup>300</sup> Vgl. St\_31, S. 3-4.

Verantwortung des Managements verbleiben.<sup>301</sup> Außerdem ist das Hauptziel einer Prüfung einen Bestätigungsvermerk zu einem kompletten Jahresabschluss zu erteilen und nicht, dass bestätigt wird, dass notwendige Prüfungsleistungen zu bestimmten Risikobereichen vorgenommen wurden.<sup>302</sup> Zusätzlich sollte der Prüfer verpflichtet werden, eine Beurteilung seiner Unabhängigkeit im Prüfungsbericht abzugeben.<sup>303</sup>

Die neutralen Stellungnahmen unterstützen eine weitere Untersuchung, welche der Informationen über die Prüfung im Prüfungsbericht angefügt werden könnten. Dabei ist es wichtig zu berücksichtigen, dass der Prüfer alle Angaben, die er im Prüfungsbericht anhängen möchte, vorab mit dem Management und dem Prüfungsausschuss bespricht.<sup>304</sup> Ebenfalls wäre die Entwicklung eines ausführlicheren Prüfungsberichts, bspw. nach deutschem Vorbild, denkbar.<sup>305</sup>

Die ablehnenden Stellungnahmen sehen die Gefahr, dass der Prüfungsbericht zu detailliert bzw. zu komplex wird, dass zusätzliche Kosten anfallen und sich das Haftungsrisiko des Prüfers erhöht. Hervorhebungen oder Hinweise auf sonstige Sachverhalte werden ebenfalls abgelehnt, da diese die Leser in Bezug auf die Bedeutung des Bestätigungsvermerks möglicherweise verwirren könnten.<sup>306</sup> Die Wesentlichkeitsschwelle sollte unter keinen Umständen im Prüfungsbericht angeführt werden, um das Risiko zu vermeiden, dass Falschangaben von kleineren Beträgen durch das Management verborgen werden.<sup>307</sup>

#### **7.2.4 Berufsständische Vertreter**

In dieser Gruppe gibt es fünf zustimmende, zwölf teilweise zustimmende, sechs neutrale und acht ablehnende Stellungnahmen.<sup>308</sup>

---

<sup>301</sup> Vgl. St\_55, S. 3-4.

<sup>302</sup> Vgl. St\_6, S. 3-4.

<sup>303</sup> Vgl. St\_81, S. 8.

<sup>304</sup> Vgl. St\_16, S. 4-5.

<sup>305</sup> Vgl. St\_48, S. 2.

<sup>306</sup> Vgl. St\_9, S. 5 und St\_52, S. 3.

<sup>307</sup> Vgl. St\_64, S. 4.

<sup>308</sup> Fünf der neutralen Stellungnahmen haben zu dieser Frage keine Kommentare abgegeben.

Die Befürworter sehen in zusätzlichen Informationen über die Prüfung eine Verbesserung des Prüfungsberichts. Um eine mögliche Verwirrung unter den Lesern zu vermeiden, sollten die zusätzlichen Informationen quantitativ eingegrenzt sowie Rahmenbedingungen geschaffen werden, damit die Konsistenz und die Prüfungsqualität gewahrt bleiben.<sup>309</sup> Offenlegungen sollten allerdings zuvor mit dem Management oder den für die Überwachung Verantwortlichen besprochen werden. Von Vorteil wäre auch ein abschließendes Kommentar des Prüfers, welches bestätigt, dass der Bestätigungsvermerk nicht nur auf gewissen Elementen des Jahresabschlusses oder bestimmten Angaben des Managements basiert.<sup>310</sup>

Die teilweise zustimmenden Stellungnahmen sprechen sich vor allem für zusätzliche Informationen über die Prüfungsrisiken aus sowie für eine vermehrte Nutzung der Hervorhebung eines Sachverhalts. Eine Eingliederung im Prüfungsbericht aller in Rz. 62 des KP aufgelisteten Informationen würde einen Überschuss an Informationen verursachen und wäre voraussichtlich mit zu vielen Fachbegriffen versehen. Dadurch würde die Deutlichkeit und Vergleichbarkeit der Prüfungsberichte beeinträchtigt und das Risiko bestehen bleiben, dass der Kontext weiterhin nicht vollständig verstanden wird.<sup>311</sup> Zusätzlich besteht die Gefahr, dass sich die Angaben des Managements und des Prüfer widersprechen, was die Beziehung zwischen den Parteien beeinträchtigen könnte. Möglicherweise würde sich auch die Haftung des unabhängigen Prüfers erhöhen.<sup>312</sup>

Die neutrale Stellungnahme bevorzugt ein Berichterstattungsmodell, bei dem es dem zu prüfenden Unternehmen frei steht, über alle Angelegenheiten zu berichten, welche durch den Prüfer und den für die Überwachung Verantwortlichen aufgekommen sind. Voraussetzung für diese Vorgehensweise wären gleichwertige Rechnungslegungsstandards der Unternehmen, um die Konsistenz und die Vergleichbarkeit zu wahren.<sup>313</sup>

Die ablehnenden Stellungnahmen empfehlen keine zusätzlichen Informationen über die Prüfung im Prüfungsbericht beizufügen aufgrund einer wahrscheinlich mangel-

---

<sup>309</sup> Vgl. St\_59, S. 6-7.

<sup>310</sup> Vgl. St\_5, S. 7.

<sup>311</sup> Vgl. St\_20, S. 5-6.

<sup>312</sup> Vgl. St\_45, S. 4-5.

<sup>313</sup> Vgl. St\_18, S. 11.

den Konsistenz und einer möglichen zusätzlichen Verwirrung der Leser.<sup>314</sup> Die Prüfung des Jahresabschlusses ist ein ganzheitlicher Prozess, verbunden mit einer kritischen Grundhaltung und professionellen Urteilen des Prüfers. Leser würden die Grundlagen nicht verstehen können, auf denen der Prüfer bestimmte Prüfungsverfahren durchgeführt hat, sowie den Kontext im Bezug zu seinen Urteilen.<sup>315</sup> In den ISA finden sich Leitlinien für den Prüfer vor, welche der Angelegenheiten durch Absätze im Vermerk des Prüfers hervorgehoben oder auf welche hingewiesen werden sollte. Es muss weiterhin im Ermessen des unabhängigen Prüfers verbleiben, ob diese zusätzlichen Paragraphen zum Einsatz gelangen oder nicht.<sup>316</sup>

### 7.2.5 Sonstige

In dieser Gruppe gibt es fünf zustimmende, sechs teilweise zustimmende, drei neutrale und acht ablehnende Stellungnahmen.<sup>317</sup>

Die Befürworter glauben, dass sich sowohl die Qualität der Prüfungsberichterstattung, als auch die Transparenz bzgl. der durchgeführten Arbeiten durch entsprechende Kommentare des Prüfers sowie durch Informationen über die Prüfung im Prüfungsbericht verbessern würden.<sup>318</sup> Diese zusätzlichen Angaben könnten bspw. in einem separaten Anhang zum Prüfungsbericht positioniert werden.<sup>319</sup> Die Hervorhebung eines Sachverhalts könnte auch als Warnsystem für absehbare Probleme fungieren.<sup>320</sup>

Die teilweise zustimmenden Stellungnahmen unterstützen zwar eine angemessene Nutzung von emphasis of matter paragraphs, haben jedoch Bedenken gegenüber einem vermehrten Einsatz. Ein verpflichtender Einsatz dieser Paragraphen könnte zu einem Überschuss an Informationen und zu überflüssigen Absätzen führen.<sup>321</sup> Auf-

---

<sup>314</sup> Vgl. St\_14, S. 4.

<sup>315</sup> Vgl. St\_17, S. 5-6.

<sup>316</sup> Vgl. St\_35, Anhang A, S. 6-7.

<sup>317</sup> Eine der neutralen Stellungnahmen hat zu dieser Frage keine Kommentare abgegeben.

<sup>318</sup> Vgl. St\_28, S. 7-8 und St\_68, S. 5-6.

<sup>319</sup> Vgl. St\_42, Anhang 3, S. 3.

<sup>320</sup> Vgl. St\_39, S. 4-5.

<sup>321</sup> Vgl. St\_40, S. 5.

grund der Gefahren, welche in Rz. 63 und Rz. 64 des KPs aufgelistet sind, nehmen diese Kommentatoren eine ablehnende Haltung gegenüber der Angabe von Informationen über die Prüfung ein.<sup>322</sup>

Die neutralen Stellungnahmen geben an, dass sich die Abschlussadressaten mehr nützliche Informationen erwarten. Bspw. eine Art von Frühwarnsystem, wenn das Unternehmen schlechte Entscheidungen trifft oder zahlungsunfähig wird. Eine Möglichkeit wäre, die MD&A in den geprüften Abschluss mit einzubeziehen, wodurch sich die Qualität der Managementangaben verbessern würde.<sup>323</sup> Die in Rz. 62 aufgelisteten Informationen sind jedenfalls dann als zusätzliche Absätze im Vermerk des unabhängigen Prüfers erforderlich, wenn sich der PCAOB gegen eine „Auditors Discussion and Analysis“ ausspricht.<sup>324</sup>

Die ablehnenden Stellungnahmen sehen aufgrund zusätzlicher Informationen über die Prüfung im Prüfungsbericht bzw. durch den verstärkten Einsatz der Hervorhebung eines Sachverhalts sowie durch Hinweise auf sonstige Sachverhalte die Gefahr, dass somit die Leser aufgrund mangelnder Fachkenntnisse irritiert wären und es folglich zu Missinterpretationen kommen könnte. Fraglich ist, welche Vorteile die Leser somit gewinnen und ob die zusätzlichen Kosten kompensierbar wären. Zusätzlich würde eine Haftungserhöhung des Prüfers wahrscheinlich sein.<sup>325</sup> Ein weiterer Grund für diese ablehnende Haltung ist, dass die Leser eines Standard-Prüfungsberichts dazu angehalten werden sollten, eine entsprechende Eigeninitiative zu ergreifen und sich selbst weiterzubilden. Über den Prüfungsprozess und über die Aufgaben des Prüfers sind genügend Standards und Informationsmaterialien vorhanden sowie allgemein zugänglich.<sup>326</sup>

## 7.2.6 Zusammenfassung

In den Gruppen gibt es insgesamt 16 zustimmende, 27 teilweise zustimmende, 14 neutrale und 24 ablehnende Stellungnahmen.

---

<sup>322</sup> Vgl. St\_11, S. 5.

<sup>323</sup> Vgl. St\_1, S. 1.

<sup>324</sup> Vgl. St\_80, Anhang, S. 10.

<sup>325</sup> Vgl. St\_21, S. 8; St\_22, S. 4; St\_24, Anhang, S. 5-6.

<sup>326</sup> Vgl. St\_44, S. 1-2.

Die meisten der Kommentatoren, inklusive der Big-Four-Prüfungsgesellschaften, sind gegen zusätzliche Informationen über die Prüfung im Prüfungsbericht, so wie sie in Rz. 62 des KP dargestellt worden sind. Deren Hauptargument ist, dass der Kontext dieser Informationen nicht verstanden würde, wodurch es zu Missinterpretationen und zu Verwirrungen unter den Lesern kommen könnte. Außerdem würden somit zusätzliche Kosten für das zu prüfende Unternehmen entstehen und sich die Haftung des unabhängigen Prüfers erhöhen. Jedoch unterstützt ein Großteil der Kommentatoren eine vermehrte Nutzung von zusätzlichen Absätzen im Vermerk des unabhängigen Prüfers entweder als Hervorhebung oder als Hinweis auf sonstige Sachverhalte. Der Einsatz solcher Paragraphen sollte weiterhin im Ermessen des Prüfers verbleiben.

Eindeutig in der Minderheit sind jene Stellungnehmenden in den Gruppen internationalen Netzwerke, öffentlichen Stellen, berufsständischen Vertreter und sonstige, welche zusätzlichen Informationen über die Prüfung im Prüfungsbericht befürworten. Deren Ansicht nach würde sich die Transparenz im Bezug auf die durchgeführten Arbeiten verbessern, wodurch sich die Erwartungslücke verkleinern könnte. Allerdings müssten zuvor noch Rahmenbedingungen definiert werden, um die Konsistenz in der Prüfungsberichterstattung sowie die Prüfungsqualität zu wahren.

## 8 Frage 9: Kommentare des Prüfers in französischen Prüfungsberichten

### 8.1 Erörterung des Konsultationspapiers und die daraus abgeleitete Frage

In Frankreich ist der Prüfer dazu verpflichtet, einen eigenen Abschnitt im Prüfungsbericht über den Jahresabschluss für gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen einzugliedern. In diesem zusätzlichen Paragraphen identifiziert der unabhängige Prüfer die wesentlichsten Kernbereiche des Jahresabschlusses, begleitet von Informationen über die durchgeführten Prüfungsverfahren in diesen Bereichen.<sup>327</sup> Zusätzlich wurde in Frankreich eine Studie unter einem breitem Spektrum an Interessengruppen durchgeführt, um herauszufinden, wie nützlich diese zusätzlichen Angaben des Prüfers sind. Letztendlich hat sich herausgestellt, dass unter den Befragten der wahrgenommene Wert dieser Informationen erheblich variiert.<sup>328</sup>

Die wahrgenommenen Vorteile solcher Angaben:

- Sie verbessern den kommunikativen Wert des Prüfungsberichts und sind eine angemessene Ergänzung zum Bestätigungsvermerk.
- Sie dienen als Hilfe beim Lesen des Jahresabschlusses, was bei den Lesern in vielen Fällen aufgrund der steigenden Komplexität in der Finanzberichterstattung als sehr schwierig wahrgenommen wird.
- Sie dienen als Warnung für Leser, in der wesentliche Abschnitte des Jahresabschlusses hervorgehoben werden und dadurch die Aufmerksamkeit der Leser verstärkt auf Bereiche gelenkt wird, die für sie von Interesse sind.
- Der Prüfer kann somit besser erklären, was genau eine Prüfung beinhaltet.<sup>329</sup>

Die wahrgenommenen Nachteile solcher Angaben:

- Sie sind für weniger sachkundige Leser von geprüften Jahresabschlüssen nicht leicht zu verstehen und oft zu komplex, um sie zu lesen. In der Regel verwendet der Prüfer verschiedene Fachbegriffe, welche ohne ein entsprechendes Hintergrundwissen nicht verstanden werden können.

---

<sup>327</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 66.

<sup>328</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 67.

<sup>329</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 68.

- Sie könnten zu standardisierten Textblöcken verkommen und somit an Aussagekraft verlieren. Durch die Art der Positionierung dieser Informationen könnte die Lesbarkeit des Prüfungsberichtes eingeschränkt werden.
- Somit könnte sich die Haftungsgrenze des Prüfers erhöhen.<sup>330</sup>

Zusätzlich hat die Studie gezeigt, dass der Prüfer darauf zu achten hat, keine Information über das zu prüfende Unternehmen offenzulegen, welche nicht bereits durch das Unternehmen veröffentlicht wurden. Dementsprechend muss ein umfassender Dialog mit dem Management und dem Prüfungsausschuss über diese Informationen geführt werden, wenn sie der Prüfer im Prüfungsbericht angeben möchte.<sup>331</sup> Zusammengefasst ergibt sich aus der französischen Studie kein eindeutiges Bild, ob die wahrgenommenen Vorteile die aufgezeigten Schwierigkeiten und Herausforderungen solcher Angaben übertreffen und somit verpflichtet eingeführt werden sollten.<sup>332</sup>

**Frage 9:** „Wie äußern sich die Reaktionen der Befragten zu dem französischen Modell als eine Möglichkeit, zusätzliche Kommentare des unabhängigen Prüfers anbieten zu können?“<sup>333</sup>

## 8.2 Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen zu Frage 9

### 8.2.1 Big Four

In dieser Gruppe gibt es drei teilweise zustimmende und eine ablehnende Stellungnahme.

Die teilweise zustimmenden Stellungnahmen erkennen sowohl Vorteile als auch Nachteile in diesem Modell. Der Vorteil ist, ähnlich wie bei den emphasis of matter paragraphs, dass die Leser an die wichtigsten Angaben herangeführt werden, was den Wert der Prüfungsberichterstattung erhöhen kann. Allerdings sehen sie auch die

---

<sup>330</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 69.

<sup>331</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 70.

<sup>332</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 71.

<sup>333</sup> “Respondents are asked for their reactions to the example of use of justification of assessments in France, as a way to provide additional auditor commentary.” – IAASB (2011), S. 20.

Gefahr, dass sich die Erläuterungen zu den Prüfungsverfahren im Laufe der Zeit zu standardisierten Textblöcken ohne erkennbaren Nutzen für Leser entwickeln könnten. Außerdem würde wahrscheinlich der Kontext dieser zusätzlichen Informationen nicht verstanden werden. Folglich wären Missinterpretationen nicht ausgeschlossen und die Erwartungslücke könnte sich vergrößern, wenn nur ein Teil der durchgeführten Verfahren offengelegt wird.<sup>334</sup>

Die ablehnende Stellungnahme stimmt diesen eben erwähnten Risiken zu, weshalb eine weitere Studie unter den Interessengruppen erforderlich wäre. Diese sollen beurteilen, ob diese Angaben für sie von Vorteil sind oder nicht.<sup>335</sup>

### **8.2.2 Internationale Netzwerke**

In dieser Gruppe gibt es eine zustimmende, eine teilweise zustimmende und vier ablehnende Stellungnahmen.

Der Befürworter in dieser Gruppe stammt aus Frankreich. Der Kommentator sieht das französische Modell, als einen möglichen Weg für den Prüfer, zusätzliche Kommentare über die Prüfung im Prüfungsbericht anbieten zu können. Rahmenbedingungen sind bereits vorhanden, um eine konsistente internationale Anwendung zu fördern.<sup>336</sup>

Die teilweise zustimmende Stellungnahme sieht Ähnlichkeiten zu der Hervorhebung eines Sachverhalts welcher hilfreich sein kann, um das Verständnis der Leser bzgl. dem geprüften Jahresabschluss und dem Bestätigungsvermerk zu verbessern. Ein Nachteil des Modells ist, dass es eine Zusammenfassung der Prüfungsverfahren enthält. Dies wird für die Leser nicht besonders hilfreich sein, vor allem nicht in zusammengefasster Form.<sup>337</sup>

Die ablehnenden Stellungnahmen zeigen verschiedene Gründe auf, warum das französische Modell nicht zur Anwendung kommen sollte:

---

<sup>334</sup> Vgl. St\_53, Anhang, S. 16-17.

<sup>335</sup> Vgl. St\_51, S. 8.

<sup>336</sup> Vgl. St\_58, S. 7.

<sup>337</sup> Vgl. St\_47, S. 6.

- Die Informationen sind bereits im Anhang des Jahresabschlusses zu finden. Daher ist es unklar, welchen zusätzlichen Nutzen dies für die Leser hätte, wenn die Informationen im Prüfungsbericht wiederholt werden.<sup>338</sup>
- Die Unabhängigkeit des Prüfers könnte in den Augen der Leser darunter leiden.<sup>339</sup>
- Die Erwartungslücke würde sich nicht verkleinern.<sup>340</sup>
- Die internationale Prüfungsberichterstattung würde sich nicht verbessern. Das Management und die für die Überwachung Verantwortlichen sind weiterhin für die Erstellung des Jahresabschlusses verantwortlich. Es ist nicht die Aufgabe des Prüfers, die wahrgenommene Informationslücke zu schließen. Außerdem kommt das Modell in anderen Staaten nicht zur Anwendung und selbst in Frankreich hat man erheblichen Zweifel über die Sinnhaftigkeit.<sup>341</sup>

### 8.2.3 Öffentliche Stellen

In dieser Gruppe gibt es fünf zustimmende, eine teilweise zustimmende, acht neutrale und vier ablehnende Stellungnahmen.<sup>342</sup>

Drei der vier Befürworter stammen aus Frankreich. Sie glauben, dass dieses Modell die Bedürfnisse der Leser nach mehr Informationen zu den wesentlichsten Angelegenheiten befriedigt sowie die Qualität der Angaben durch das Unternehmen verbessert. Die aufgelisteten Vorteile in Rz. 68 des KP überwiegen die aufgezeigten Nachteile in Rz. 69. Diese Probleme könnten bspw. durch eine entsprechende Aus- und Weiterbildung der Abschlussadressaten überwunden werden. Daher wird das IAASB ermutigt, in Erwägung zu ziehen, dieses Modell in anderen Ländern umzusetzen.<sup>343</sup>

Die teilweise zustimmende Stellungnahme befindet das französische Modell interessant, da technische Fachbegriffe in einem separaten Abschnitt verwendet werden,

---

<sup>338</sup> Vgl. St\_41, S. 6-7.

<sup>339</sup> Vgl. St\_43, S. 3.

<sup>340</sup> Vgl. St\_70, Anhang 1, S. 5

<sup>341</sup> Vgl. St\_75, S. 7-8.

<sup>342</sup> Sechs der neutralen Stellungnahmen haben zu dieser Frage keine Kommentare abgegeben.

<sup>343</sup> Vgl. St\_4, S. 5; St\_32, Anhang, S. 5; St\_78, Anhang, S. 8.

um eine Verwirrung unter den Lesern zu vermeiden. Allerdings werden diese Fachbegriffe nur von informierten Lesern verstanden.<sup>344</sup>

Die neutralen Stellungnahmen unterstützen eine weitere Untersuchung, ob mehr Informationen zu den Prüfungsverfahren in den jeweiligen Schlüsselbereichen im Prüfungsbericht aufgenommen werden sollte. Dabei ist zu beachten, dass die Unabhängigkeit des Prüfers nicht gefährdet wird, dass die Leser kontinuierlich aus- und weitergebildet werden, sowie dass sich die zusätzlichen Informationen nicht zu Standardformulierungen ohne jeglichen Wert für Leser entwickeln.<sup>345</sup>

Die ablehnenden Stellungnahmen glauben, dass die in diesem Modell durchgeführten Prüfungsverfahren in einem derartigen Ausmaß zusammengefasst werden, welcher kaum einen Mehrwert für Leser bietet.<sup>346</sup> Zusätzlich würde sich der Prüfungsbericht aufgrund zu vieler Fachbegriffe verlängern sowie verkomplizieren, ohne einen erkennbaren positiven Einfluss auf die Informations- oder Erwartungslücke zu nehmen.<sup>347</sup>

#### **8.2.4 Berufsständische Vertreter**

In dieser Gruppe gibt es vier zustimmende, acht teilweise zustimmende, acht neutrale und elf ablehnende Stellungnahmen.<sup>348</sup>

Die Befürworter sehen das französische Modell als einen möglichen Weg, um die Prüfungsberichterstattung zu verbessern.<sup>349</sup> Durch zusätzliche Informationen über die wesentlichsten Prüfungsverfahren wird der kommunikative Wert des Berichts erhöht sowie die Glaubwürdigkeit der Prüfung verbessert. Weitere Standards sollten entwickelt werden, die dem Prüfer dabei helfen, die wichtigsten Bereiche im Jahresabschluss zu identifizieren.<sup>350</sup>

---

<sup>344</sup> Vgl. St\_64, S 4-5.

<sup>345</sup> Vgl. St\_16, Anhang, S. 5 und St\_52, S. 3.

<sup>346</sup> Vgl. St\_9, S. 6.

<sup>347</sup> Vgl. St\_46, Anhang, S. 4 und St\_81, S. 8-9.

<sup>348</sup> Sechs der neutralen Stellungnahmen haben zu dieser Frage keine Kommentare abgegeben.

<sup>349</sup> Vgl. St\_34, S. 3.

<sup>350</sup> Vgl. St\_45, S. 5.

Die teilweise zustimmenden Stellungnahmen glauben, dass das französische Modell effektiv ist, solange sich die zusätzlichen Kommentare des Prüfers direkt auf das Unternehmen und deren besondere Umstände beziehen. Sollten aber die Kommentare als Standardformulierungen enden, so würden die Vorteile verloren gehen.<sup>351</sup> Standardformulierungen selbst werden meist nur von gut informierten Lesern verstanden. Diverse darin enthaltene Fachbegriffe erschweren zusätzlich das Leseverständnis.<sup>352</sup> Außerdem könnten Leser irrtümlich die Wahrnehmung gewinnen, dass der Prüfer einen Vermerk zu bestimmten Teile des Jahresabschlusses erteilt hat und nicht auf den Jahresabschluss als Ganzes.<sup>353</sup>

Die neutralen Stellungnahmen geben an, dass eine weitere Untersuchung dieses Modells angemessen wäre. Wenn dieses Modell zur Anwendung kommen sollte muss sichergestellt werden, dass die zusätzlichen Informationen nicht mit zu vielen Fachbegriffen versehen werden und sich nicht mit der Zeit zu Standardformulierungen entwickeln, womit sie ihren Nutzen verlieren würden. Ebenfalls zu berücksichtigen sind die Bedürfnisse der Leser nach mehr entscheidungsnützlichen und spezifischen Informationen über das Unternehmen.<sup>354</sup>

Die ablehnenden Stellungnahmen unterstützen dieses Modell nicht, da sie glauben, dass in erster Instanz das Management dafür verantwortlich ist, festzulegen, welche Teile des Jahresabschlusses für Leser wesentlich sind und offengelegt werden müssen bzw. der Prüfungsausschuss dafür verantwortlich ist, zusätzliche Informationen über die Prüfung anzubieten.<sup>355</sup> Zusätzlich würden sich mit dem französischen Modell die Pflichten des Prüfers erweitern. Außerdem wird bemängelt, dass für Leser dieser Informationen der Inhalt nur von geringer Bedeutung ist, wodurch sich die Informations- und Erwartungslücke nicht verkleinern würden.<sup>356</sup>

---

<sup>351</sup> Vgl. St\_5, S. 7.

<sup>352</sup> Vgl. St\_8, S. 5 und St\_13, S. 2-3.

<sup>353</sup> Vgl. St\_20, S. 6.

<sup>354</sup> Vgl. St\_7, S. 3 und St\_69, Anhang, S. 12.

<sup>355</sup> Vgl. St\_17, S. 7 und St\_77, S. 6.

<sup>356</sup> Vgl. St\_19, Anhang, S. 4 und St\_61, S. 5.

### 8.2.5 Sonstige

In dieser Gruppe gibt es drei zustimmende, drei teilweise zustimmende, sechs neutrale und zehn ablehnende Stellungnahmen.<sup>357</sup>

Die Befürworter sehen in dem französischen Modell einen sehr guten Ansatz, der es Wert ist, weiter untersucht zu werden. Der Prüfer sollte aber keine Angaben über das Unternehmen machen, sofern die Informationen noch nicht durch das Management oder der für die Überwachung Verantwortlichen offengelegt wurden.<sup>358</sup>

Die teilweise zustimmenden Stellungnahmen erkennen das Potential des französischen Modells. Sie glauben, dass es eine erhöhte Transparenz in Bezug auf die Prüfungsverfahren zu den Schlüsselbereichen im Jahresabschluss bzw. auf die tatsächlichen Einsichten in das Unternehmen für Leser durchaus sinnvoll und hilfreich wäre. Außerdem könnte sich somit die Erwartungslücke verkleinern. Allerdings ist zu beachten, dass die zusätzlichen Informationen nicht mit zu vielen Fachbegriffen versehen werden, damit die Leser sie verstehen können. Das Risiko besteht, dass sich die zusätzlichen Angaben im Laufe der Zeit zu Standardformulierungen entwickeln, wodurch der Wert dieser Informationen verloren gehen würde. Zusätzlich verbleibt es ausschließlich in der Pflicht des Managements, angemessene Informationen über das Unternehmen offenzulegen.<sup>359</sup>

Die neutrale Stellungnahme gibt an, dass eine Begründung zu den wesentlichsten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zunächst durch das Management abgegeben sollte. Erst danach sollten die Kommentare des Prüfers folgen.<sup>360</sup>

Die ablehnenden Stellungnahmen zeigen mehrere Gründe auf, warum sie dieses Modell nicht unterstützen:

- Sie haben verschiedene Bedenken bzgl. der Offenlegung von Informationen über das zu prüfende Unternehmen durch den Prüfer, welche noch nicht durch das Unternehmen selbst veröffentlicht wurden.<sup>361</sup>

---

<sup>357</sup> Fünf der neutralen Stellungnahmen haben zu dieser Frage keine Kommentare abgegeben.

<sup>358</sup> Vgl. St\_2, S. 3-4 und St\_68, S. 5-6.

<sup>359</sup> Vgl. St\_28, S. 8 und St\_33, S. 5.

<sup>360</sup> Vgl. St\_42, S. 4.

<sup>361</sup> Vgl. St\_11, S. 5.

- Es besteht die Gefahr, die Leser zu verwirren. Für sie könnte es unklar sein, welche Informationen vom Prüfer und welche vom Unternehmen stammen.<sup>362</sup>
- Es hat keinen Mehrwert für Leser, wenn im Prüfungsbericht diverse Informationen wiederholt werden, die das Unternehmen bereits an anderer Stelle offengelegt hat. Erkennt der Prüfer wesentliche Defizite bei den Urteilen oder den Schätzungen, die durch das Unternehmen zustande gekommen sind, so ist er aktuell bereits verpflichtet, den Bestätigungsvermerk einzuschränken oder den Leser mittels der Hervorhebung eines Sachverhalts durch zusätzliche Absätze im Bestätigungsvermerk darauf aufmerksam zu machen.<sup>363</sup>
- Es beinhaltet zu viele Fachbegriffe sowie zu detaillierte Beschreibungen von Prüfungsverfahren, die von vielen Abschlussadressaten nicht verstanden werden können.<sup>364</sup>
- Im Laufe der Zeit entwickeln sich diese Informationen zu Standardformulierungen, womit deren Nützlichkeit stark gemindert wird. Folglich wären die zusätzlichen Kosten nicht mehr zu rechtfertigen.<sup>365</sup>

### 8.2.6 Zusammenfassung

In den Gruppen gibt es insgesamt 13 zustimmende, 16 teilweise zustimmende, 22 neutrale und 30 ablehnende Stellungnahmen.

In den einzelnen Gruppen sind die Antworten zu dieser Frage sehr unterschiedlich. Interessant ist die Tatsache, dass alle vier französischen Kommentatoren diesem Berichterstattungsmodell einen Nutzen zusprechen und es somit unterstützen. Sie sind zwar mit ihrer Meinung nicht alleine, jedoch in der Minderheit. Die Kommentatoren haben erkannt, dass dieses Modell das Potential hat, die Transparenz in Bezug auf die durchgeführten Prüfungsverfahren zu steigern sowie den Informationswert zu erhöhen und es somit wert ist, weiter untersucht zu werden. Jedoch spricht sich eine Vielzahl der Kommentatoren aufgrund der aufgelisteten Risiken in Rz. 69 des KPs dagegen aus. Hinzu kommt, dass der Prüfer keine Informationen über das zu prüfen-

---

<sup>362</sup> Vgl. St\_21, S. 9.

<sup>363</sup> Vgl. St\_22, S. 4-5.

<sup>364</sup> Vgl. St\_24, Anhang, S. 5-6.

<sup>365</sup> Vgl. St\_54, S. 3.

#### Frage 9

de Unternehmen offenlegen sollte, bevor das Management oder die für die Überwachung Verantwortlichen dies gemacht haben. Ebenso könnte die Sinnhaftigkeit einer solchen Vorgehensweise angezweifelt werden, wenn der Prüfer Informationen veröffentlicht, welche bereits an anderer Stelle durch das Unternehmen offengelegt wurden.

## **9 Frage 10: Erkenntnisse des Prüfers über das Unternehmen oder über die Qualität der Finanzberichterstattung**

### **9.1 Erörterung des Konsultationspapiers und die daraus abgeleitete Frage**

Bei verschiedenen Interessengruppen besteht der Bedarf, dass der unabhängige Prüfer seine Erkenntnisse und Wahrnehmungen über das Unternehmen oder über die Qualität der Finanzberichterstattung, basierend auf den Tätigkeiten die für die Prüfung des Jahresabschlusses durchgeführt worden sind, zur Verfügung stellt. Über folgende Erkenntnisse sollte der Prüfer berichten:

- Über die Qualität der internen Kontrollen des Unternehmens und den Finanzberichterstattungsprozess.
- Über qualitative Aspekte der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden.
- Über kritische Urteile und Schätzungen des Managements im Rahmen der Bilanzierung.
- Über die Qualität und Effektivität der Führungsstruktur und des Risikomanagements des Unternehmens sowie über die Qualität und Effektivität des Managements.<sup>366</sup>

Jedoch ist der Prüfer für die Offenlegung von Information über das Unternehmen an Adressaten eines geprüften Jahresabschluss nicht verantwortlich und auch in Zukunft sollte er diesbezüglich keine Verantwortung übernehmen. Hierfür sind weiterhin zuständig das Management sowie die für die Überwachung Verantwortlichen. Diese Differenzierung ist nicht nur notwendig, um die jeweiligen Aufgaben und Pflichten des Managements, der für die Überwachung Verantwortlichen und des Prüfer zu verdeutlichen, sondern auch für die Effektivität eines unabhängigen Prüfungssystems. Erhebliche Bedenken werden für den möglichen Fall dargelegt, wenn Leser mit konkurrierenden Angaben über das Unternehmen konfrontiert werden, welche durch das Management und den unabhängigen Prüfer offengelegt wurden und sie diese selbstständig interpretieren müssten.<sup>367</sup>

---

<sup>366</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 72.

<sup>367</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 73.

Zusätzliche Herausforderungen in der Berichterstattung des Prüfers aufgrund von zusätzlichen Kommentaren zu Angelegenheiten, die nicht durch das Unternehmen offengelegt wurden, sowie insbesondere zu Fragen, die keinen Bezug zum Bestätigungsvermerk für einen Jahresabschluss haben, werden in der folgenden Auflistung dargestellt:

- Die Entwicklung von geeigneten Kriterien, um dem Prüfer eine zusätzliche objektive, transparente und konsistente Berichterstattung zu ermöglichen.
- Das Konfliktpotential mit den innerstaatlichen Rechtsvorschriften und Vorschriften im Bereich des Datenschutzes, der Geheimhaltung, der Offenlegung und der Haftung, welches sich für den Prüfer ergeben würde.
- Die Gefahr, dass die Beziehung zwischen dem Prüfer, dem Management und der für die Überwachung Verantwortlichen beeinträchtigt wird. Eine offene Kommunikation zwischen den Parteien ist wesentlich für eine qualitativ hochwertige Prüfung.<sup>368</sup>

**Frage 10:** „Sollte der Prüfer seine Erkenntnisse über das Unternehmen oder über die Qualität der Finanzberichterstattung im Prüfungsbericht offenlegen?“<sup>369</sup>

## 9.2 Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen zu Frage 10

### 9.2.1 Big Four

In dieser Gruppe gibt es nur ablehnende Stellungnahmen.

Primäre Quelle für die Offenlegung der im KP angesprochenen Informationen sollte weiterhin das Management oder die für die Überwachung Verantwortlichen bleiben. Zusätzlich zu den im KP angesprochenen Gründen, die gegen eine solche Vorgehensweise sprechen, geben die Big-Four-Prüfungsgesellschaften an, dass mit diesen zusätzlichen Informationen die Deutlichkeit des Bestätigungsvermerks beeinträchtigt werden könnte. Außerdem besteht die Gefahr, dass es zu einer inkonsistenten An-

---

<sup>368</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 74.

<sup>369</sup> “Respondents are asked for their reactions to the prospect of the auditor providing insights about the entity or the quality of its financial reporting in the auditor’s report.” – IAASB (2011), S. 20.

wendung seitens der Prüfer kommt. Folglich wäre ein Mangel an Vergleichbarkeit gegeben, was Abschlussadressaten verwirren könnte. Ferner würde sich das Risiko erhöhen, dass die Prüfungsdauer aufgrund dieses zeitaufwendigen Ansatzes überschritten wird. Daher ist es unwahrscheinlich, dass die zusätzlichen Kosten und Risiken einer solchen Vorgehensweise durch die entstehenden Vorteile kompensiert werden können. Das Management sowie die für die Überwachung Verantwortlichen werden aufgefordert, mehr Informationen über das Unternehmen oder die Finanzberichterstattung anzubieten, wenn Leser dadurch Vorteile für sich gewinnen können. In weiterer Folge könnte der unabhängige Prüfer entsprechende Qualitätssicherungsmaßnahmen durchführen oder damit zusammenhängende Leistungen anbieten, um eine korrekte und sachgerechte Darstellung der Informationen zusichern zu können.<sup>370</sup>

### 9.2.2 Internationale Netzwerke

In dieser Gruppe gibt es eine teilweise zustimmende und fünf ablehnende Stellungnahmen.

Die teilweise zustimmende Stellungnahme unterstützt eine Berichterstattung des Prüfers über die wesentlichsten Angaben des Managements zu kritischen bilanziellen Schätzungen. Dies könnte sich positiv auf die Qualität der Angaben auswirken. Außerdem wird befürwortet, dass der Prüfer seine gewonnenen Erkenntnisse über die internen Kontrollen börsennotierter Unternehmen und Unternehmen von öffentlichem Interesse berichten sollte. Diese Informationen können sehr wertvoll für Leser sein, da die Qualität der internen Kontrollen und die Zuverlässigkeit des Jahresabschlusses voneinander abhängen. Jedoch wird die Berichterstattung über einige der Erkenntnisse, wie sie in Rz. 72 im KP vorgeschlagen wurden, nicht befürwortet. Es fehlen die notwendigen Rahmenbedingungen, um eine konsistente Anwendung zu ermöglichen. Zusätzlich besteht die Gefahr, dass unterschiedliche Angaben des Managements und des Prüfers die Abschlussadressaten irritieren.<sup>371</sup>

---

<sup>370</sup> Vgl. St\_51, S. 9-10; St\_53, Anhang, S. 17-18; St\_79, S. 9-10.

<sup>371</sup> Vgl. St\_47, S. 6-7.

Die ablehnenden Stellungnahmen geben an, dass es nicht die Aufgabe des Prüfers ist, Informationen über das Unternehmen oder über die Qualität der Finanzberichterstattung anzubieten, sondern einen Bestätigungsvermerk für einen Jahresabschluss zu erteilen. Würde der Prüfer in dieser Hinsicht zu einer Berichterstattung verpflichtet werden, käme es zu einer Kostensteigerung sowie zu einer Verlängerung der Prüfungsdauer. Außerdem könnten sich die zusätzlichen Angaben im Laufe der Zeit zu Standardformulierungen entwickeln, die kaum einen praktischen Nutzen für Abschlussadressaten bieten.<sup>372</sup> Ferner sind Beurteilungen bzgl. der Qualität der Finanzberichterstattung relative Messungen. Abhängig von der Erfahrung sowie der Vertrautheit des Prüfers mit dem Unternehmen können solche Beurteilungen unterschiedlich ausfallen. Daher müssten Qualitätskontrollstandards entwickelt werden, die als Kriterium eingesetzt werden könnten, um die Qualität der Finanzberichterstattung des zu prüfenden Unternehmens beurteilen zu können.<sup>373</sup>

### 9.2.3 Öffentliche Stellen

In dieser Gruppe gibt es zwei zustimmende, zwei teilweise zustimmende, eine neutrale und 13 ablehnende Stellungnahmen.<sup>374</sup>

Die Befürworter glauben, dass diese Arten von Informationen notwendig sind, damit Abschlussadressaten weiterhin mit relevanten und wertvollen Informationen versorgt werden. Zusätzlich würde durch die Offenlegung dieser Informationen die Transparenz gesteigert werden, wodurch die Prüfungsqualität und auch die Qualität der Angaben in den Finanzinformationen des Unternehmens verbessert würden. Jedoch müssten zunächst geeignete Standards entwickelt werden, welche sicherstellen sollen, dass diese Informationen nicht zusätzlich zu einer Verwirrung der Leser beitragen.<sup>375</sup>

Die teilweise zustimmenden Stellungnahmen stimmen zu, dass die Leser durch diese Art der Berichterstattung die notwendigen Informationen erhalten würden. Informationen dieser Art sollten auf der Arbeit des Prüfers basieren und nicht neu generiert

---

<sup>372</sup> Vgl. St\_43, S. 3.

<sup>373</sup> Vgl. St\_41, S. 7.

<sup>374</sup> Die neutrale Stellungnahme hat zu dieser Frage keine Kommentare abgegeben.

<sup>375</sup> Vgl. St\_46, Anhang, S. 4 und St\_66, Anhang, S. 9.

werden. Das heißt, dass der Prüfer nur entsprechende Kommentare zu Angelegenheiten bzw. Informationen abgeben sollte, welche das Unternehmen im Jahresabschluss veröffentlicht hat. Eine Verpflichtung des unabhängigen Prüfers zu dieser Art der Berichterstattung würde bedeuten, dass zunächst angemessene Regelungen entwickelt werden müssten, um die angesprochenen Probleme in Rz. 73 und Rz. 74 des KP zu beheben. Im Prinzip jedoch umfasst der Bestätigungsvermerk diese Art an Informationen. Hat der Prüfer erhebliche Bedenken, bspw. zu den internen Kontrollen, so würde sich dies im Bestätigungsvermerk widerspiegeln.<sup>376</sup>

Die ablehnenden Stellungnahmen unterstützen eine Offenlegung der Informationen weiterhin durch das Unternehmen und nicht durch den unabhängigen Prüfer. Eine Verpflichtung des Prüfers könnte dazu führen, dass sich die Angaben der Parteien widersprechen und den Leser somit verwirren. Zusätzlich könnten diverse Konflikte mit Gesetzen und Vorschriften auftreten, bspw. bzgl. der Geheimhaltungspflicht, wodurch die Unabhängigkeit des Prüfers gefährdet werden könnte.<sup>377</sup> In der Schweiz ist der Prüfer bspw. an das Revisionsgeheimnis gebunden.<sup>378</sup> Außerdem wäre eine konsistente und objektive Berichterstattung ohne zuvor definierte Rahmenbedingungen nicht möglich. Ferner würden die Kosten für das zu prüfende Unternehmen und das Haftungsrisiko des Prüfers steigen.<sup>379</sup> Hinsichtlich der angesprochenen Informationen könnte die Aufgabe des Prüfers darin bestehen, angemessene Qualitätssicherungsmaßnahmen oder damit zusammenhängende Leistungen zu erbringen, um gegebenenfalls eine korrekte und sachgerechte Darstellung zusichern zu können.<sup>380</sup>

#### **9.2.4 Berufsständische Vertreter**

In dieser Gruppe gibt es eine zustimmende, zwei teilweise zustimmende, fünf neutrale und 23 ablehnende Stellungnahmen.<sup>381</sup>

---

<sup>376</sup> Vgl. St\_4, S. 6 und St\_52, S. 4.

<sup>377</sup> Vgl. St\_78, Anhang, S. 8-9.

<sup>378</sup> Vgl. St\_31, S. 3-4.

<sup>379</sup> Vgl. St\_9, S. 6.

<sup>380</sup> Vgl. St\_32, Anhang, S. 6 und St\_73, S. 6.

<sup>381</sup> Die neutralen Stellungnahmen haben zu dieser Frage keine Kommentare abgegeben.

Der einzige Befürworter in dieser Gruppe sieht in dieser Vorgehensweise eine gute Idee, welche übernommen werden sollte. Die Pflicht eines unabhängigen Prüfers ist es, angemessene Informationen anzubieten; ein Teil dieser Informationen sind Angaben über seine im Rahmen der Prüfung gewonnen Erkenntnisse hinsichtlich des Unternehmens.<sup>382</sup>

Die teilweise zustimmenden Stellungnahmen argumentieren, dass sich mit diesem Änderungsvorschlag der Prüfungsumfang erhöhen würde. Wenn aus den zusätzlichen Informationen keine Vorteile gewonnen werden können, sollten sie folglich auch nicht angeboten werden. Außerdem sollte nicht über Angelegenheiten berichtet werden, die in den Verantwortungsbereich des Managements fallen. Sollte jedoch das Management seiner Verantwortung nicht nachkommen, kann der unabhängige Prüfer einen Hinweis auf sonstige Sachverhalte durch Absätze im Bestätigungsvermerk beifügen.<sup>383</sup>

Das Hauptargument der ablehnenden Stellungnahmen ist, dass die Pflicht, solche Informationen anzubieten, in der Verantwortung des Managements oder der für die Überwachung Verantwortlichen liegt. Damit die Unabhängigkeit des Prüfers nicht gefährdet wird, sollte er in dieser Hinsicht keine Aufgaben übernehmen. Allerdings könnten durch entsprechende Qualitätssicherungsmaßnahmen des unabhängigen Prüfers die korrekte und sachgerechte Darstellung der Informationen zugesichert werden.<sup>384</sup> Außerdem würde sich das Risiko erhöhen, dass sich die Informationen der verschiedenen Parteien voneinander unterscheiden, was für Leser ein Problem darstellt. Folglich müssten sie selbst entscheiden, welche der Informationen für sie glaubwürdiger erscheint und für ihre Entscheidungsfindung herangezogen werden.<sup>385</sup> Zusätzlich ist es in einigen Rechtsordnungen nicht gestattet, dass der Prüfer seine Erkenntnisse über das Unternehmen berichtet. Eine mögliche Berichterstattung des Prüfers über die Qualität der Finanzberichterstattung des Unternehmens ist von der Entwicklung geeigneter Kriterien abhängig, wie Qualität beurteilt werden sollte. Jedoch müssten diese zunächst von Standardsettern entwickelt werden, was bis heute

---

<sup>382</sup> Vgl. St\_37, S. 5.

<sup>383</sup> Vgl. St\_49, S. 5 und St\_74, Anhang, S. 6.

<sup>384</sup> Vgl. St\_5, S. 8; St\_8, S. 5; St\_12, S. 13.

<sup>385</sup> Vgl. St\_14, Anhang, S. 4 und St\_45, S. 5.

noch nicht geschehen ist. Daher ist derzeit eine durch den unabhängigen Prüfer vorgenommene Qualitätsbeurteilung unangemessen.<sup>386</sup>

### 9.2.5 Sonstige

In dieser Gruppe gibt es drei teilweise zustimmende, fünf neutrale und 14 ablehnende Stellungnahmen.<sup>387</sup>

Die teilweise zustimmenden Stellungnahmen geben an, dass Abschlussadressaten durch diese Änderungsmöglichkeit diverse Vorteile für sich gewinnen können und somit den Vorschlag unterstützen. Diese Angaben können ihnen dabei helfen, bspw. die Schätzungen des Managements im Jahresabschluss besser zu verstehen. Allerdings wird diese Änderungsmöglichkeit von den unabhängigen Prüfern nicht unterstützt.<sup>388</sup>

Die neutrale Stellungnahme sieht vor, dass der Prüfungsbericht eine Zusammenfassung der durchgeführten Arbeiten enthalten sollte. Diese sollte einen Hinweis beinhalten, welche der internen Kontrollen überprüft wurden und als ausreichend zuverlässig angesehen werden. Somit wird es dem Prüfer ermöglicht, sich auf diese Kontrollen zu verlassen, was die Anzahl an Prüfungsverfahren reduziert, die normalerweise hätten durchgeführt werden müssen.<sup>389</sup>

Die ablehnenden Stellungnahmen sprechen hauptsächlich die erwähnten Gründe in Rz. 73 und Rz. 74 des KPs an, weshalb sie diese zusätzlichen Angaben im Prüfungsbericht nicht unterstützen. Außerdem sind diese Informationen im Rahmen der Finanzberichterstattung des Unternehmens bereits offengelegt, weshalb es keinen Sinn macht, sie im Prüfungsbericht erneut anzugeben.<sup>390</sup> Teilweise werden von den Kommentatoren bzgl. der Angaben des Managements und der für die Überwachung Verantwortlichen über das Unternehmen sowie über die Qualität der Finanzberichterstattung entsprechende Qualitätssicherungsmaßnahmen oder damit zusammen-

---

<sup>386</sup> Vgl. St\_57, Anhang 1, S. 19.

<sup>387</sup> Vier der neutralen Stellungnahmen haben zu dieser Frage keine Kommentare abgegeben.

<sup>388</sup> Vgl. St\_11, S. 5.

<sup>389</sup> Vgl. St\_50, S. 5-6.

<sup>390</sup> Vgl. St\_24, Anhang, S. 5-6.

hängende Leistungen gefordert. Somit kann eine korrekte und sachgerechte Darstellung der Informationen zugesichert werden.<sup>391</sup> Insbesondere benötigen Abschlussadressaten zukunftsorientierte Informationen über das Unternehmen, um es bestmöglichst verstehen und bewerten zu können. Diese Informationen können nicht durch die Prüfung gewonnen oder durch den Prüfer generiert werden. Basierend auf seiner Arbeit ist sein Wissen auf Daten und Fakten beschränkt, welche sich auf die Vergangenheit beziehen.<sup>392</sup>

### 9.2.6 Zusammenfassung

In den Gruppen gibt es insgesamt drei zustimmende, acht teilweise zustimmende, elf neutrale und 59 ablehnende Stellungnahmen.

In jeder der Gruppen nehmen mehr als die Hälfte der Kommentatoren aufgrund der aufgelisteten Gründe im KP eine ablehnende Haltung zu dieser Frage ein. Es fehlen entsprechende Rahmenbedingungen sowie eigens definierte Kriterien für eine angemessene Qualitätsbeurteilung, an welchen sich die Prüfer orientieren könnten, um eine konsistente bzw. vergleichbare Berichterstattung zu gewähren. Außerdem ist es nicht die Pflicht des unabhängigen Prüfers, angemessene Informationen über das Unternehmen zu veröffentlichen. Nur ein sehr geringer Teil der Kommentatoren sieht diese Veränderung in der Prüfungsberichterstattung als angemessen bzw. als Vorteilhaft für Abschlussadressaten. Demnach sollte eine Verpflichtung der Prüfer, dass diese ihre Erkenntnisse über das Unternehmen und über die Qualität der Finanzberichterstattung im Prüfungsbericht offenzulegen haben, eher nicht in Erwägung gezogen werden. Andererseits werden entsprechende Qualitätssicherungsmaßnahmen des unabhängigen Prüfers oder damit zusammenhängende Leistungen zu den Informationen des Managements oder der für die Überwachung Verantwortlichen befürwortet.

---

<sup>391</sup> Vgl. St\_26, S. 3 und St\_54, S. 3.

<sup>392</sup> Vgl. St\_44, S. 1.

## **10 Fragen 11, 12 und 13: Ein verbessertes Corporate Governance-Berichterstattungsmodell: Die Funktion der für die Überwachung Verantwortlichen bzgl. der Finanzberichterstattung und der externen Prüfung**

### **10.1 Erörterung des Konsultationspapiers und die daraus abgeleitete Fragen**

In einem Unternehmen haben die für die Überwachung Verantwortlichen die Pflicht, den Finanzberichterstattungsprozess zu überwachen. Daher ist zwischen dem Prüfer und der für die Überwachung Verantwortlichen eine effektive Zwei-Wege-Kommunikation erforderlich, um Angelegenheiten, die im Zusammenhang mit der Prüfung stehen, besser verstehen zu können und um eine konstruktive Arbeitsbeziehung entstehen zu lassen. In den ISA sind jene Angelegenheiten aufgelistet, die den Prüfer verpflichten, sich mit den für die Überwachung Verantwortlichen in Verbindung zu setzen.<sup>393</sup> In den Vereinigten Staaten oder in Großbritannien wird die Aufsicht über die Finanzberichterstattung eines Unternehmens an außenstehende Aktionäre und über die externe Prüfung von einem Prüfungsausschuss wahrgenommen. Allerdings können sich die Funktion eines Prüfungsausschusses und dessen Pflichten in anderen Ländern unterscheiden.<sup>394</sup>

In Großbritannien hat der Prüfungsausschuss die Aufgabe, die Interessen der Aktionäre des Unternehmens zu wahren. Dies führt zu klaren Strukturen und Zuständigkeiten bzgl. der ordnungsgemäßen Übermittlung von Informationen über das Unternehmen zwischen den Aktionären und dem Prüfungsausschuss.<sup>395</sup> In anderen Staaten, wie bspw. Deutschland oder Dänemark, ist in der Rechtsprechung eine verpflichtende Berichterstattung zwischen dem Prüfer und den für die Überwachung Verantwortlichen verankert. Diese zusätzliche Berichterstattung, wobei der Prüfer umfangreichere Informationen über den Prüfungsprozess und über die Ergebnisse zur Verfügung stellt, ist ein mögliches Modell für eine verbesserte Prüfungsberichterstattung.<sup>396</sup>

---

<sup>393</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 75.

<sup>394</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 76.

<sup>395</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 77.

<sup>396</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 78.

Diese detaillierte Art der Berichterstattung durch den Prüfer wird derzeit nur von den für die Überwachung Verantwortlichen eines Unternehmens genutzt. Da jedoch solche Berichte verschiedene Einsichten in das Unternehmen, den geprüften Jahresabschluss sowie den Prüfungsprozess bieten, wurde vorgeschlagen, da es für Abschlussadressaten vorteilhaft wäre, einige dieser Informationen mit ihnen zu teilen. Somit könnte sich auch die wahrgenommene Informationslücke verkleinern. Für den Prüfungsausschuss kann diese detaillierte Berichterstattung sehr nützlich sein, damit sie ihre Überwachungspflichten ordnungsgemäß erfüllen können.<sup>397</sup> Bestehende Interaktionen zwischen den für die Überwachung Verantwortlichen eines Unternehmens und dem unabhängigen Prüfer bieten eine solide Plattform, um weitere Verbesserungen in der CG-Berichterstattung zu untersuchen.<sup>398</sup>

Für Abschlussadressaten könnte mit Hilfe eines verbesserten CG-Berichterstattungsmodells eine Plattform zur Verfügung gestellt werden, in der weitere relevante Informationen abrufbar wären, wie bspw.:

- die Berichte der für die Überwachung Verantwortlichen oder des Prüfungsausschusses an die Aktionäre des Unternehmens, in Verbindung mit
- einem erweiterten Bericht des unabhängigen Prüfers, über den Bericht der für die Überwachung Verantwortlichen.<sup>399</sup>

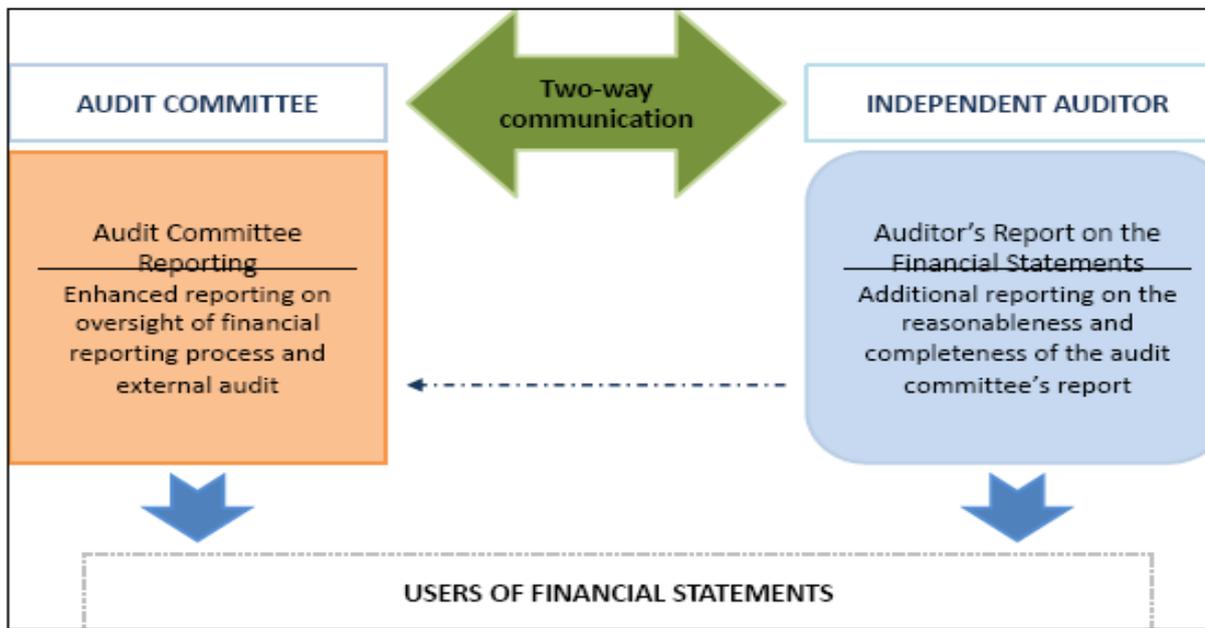
Die nachfolgende Abbildung zeigt, wie ein verbessertes CG-Berichterstattungsmodell funktionieren könnte.

---

<sup>397</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 79.

<sup>398</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 80.

<sup>399</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 81.

**Abbildung 6:** Mögliche Verbesserung des Corporate Governance-Berichterstattungsmodells

Quelle: IAASB (2011), S. 22

Das Berichterstattungsmodell baut auf einer wechselseitigen Kommunikation und einem Dialog über die Prüfung zwischen dem Prüfungsausschuss und dem unabhängigen Prüfer auf. In diesem verbesserten Modell veröffentlicht der Prüfungsausschuss einen Bericht an Abschlussadressaten mit Informationen über ihre Aufsichtstätigkeiten im Rahmen des Finanzberichterstattungsprozess und der Prüfung des Jahresabschlusses. Ein detaillierter Bericht des unabhängigen Prüfers an Abschlussadressaten des Unternehmens, über den Prüfungsumfang und die Ergebnisse, kann einen nützlichen Beitrag zum Bericht des Prüfungsausschusses leisten.<sup>400</sup> Zusätzlich könnte der Prüfer einen weiteren Paragraphen im Prüfungsbericht miteinbeziehen, in dem die Angemessenheit und Vollständigkeit des Prüfungsausschussberichtes begutachtet wird. Alternativ könnte der Prüfer eine separate Prüfungsbescheinigung ausstellen.<sup>401</sup>

In Großbritannien hat der Financial Reporting Council ein Berichterstattungsmodell mit den zuvor erwähnten Merkmalen zur Diskussion gestellt. Der Vorschlag beinhaltet folgende Elemente:

- Der externe Prüfer übergibt dem Prüfungsausschuss einen verbesserten Bericht mit den wichtigsten Informationen. Diese Informationen sind für den Prü-

<sup>400</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 82.

<sup>401</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 83.

fungsausschuss notwendig, um alle Faktoren, auf die sich der Prüfer bei seiner professionellen Urteilsfindung im Rahmen der Prüfung gestützt hat und welche letztendlich zu einer der jeweiligen Arten eines Bestätigungsvermerks geführt haben, verstehen zu können.

- Der Prüfungsausschuss legt offen, wie sie ihre Verantwortung in Bezug auf die Einhaltung der Integrität des Jahresberichts und der Überwachung des externen Prüfungsprozesses einschließlich aller Angelegenheiten von wesentlicher Bedeutung, welche durch den Prüfer im Bericht an den Prüfungsausschuss identifiziert wurden und sonst an keiner anderen Stelle im Jahresbericht verzeichnet wurden, wahrgenommen haben.
- Der externe Prüfer berichtet über die Vollständigkeit und Angemessenheit des Prüfungsausschussberichtes.<sup>402</sup>

Die Übernahme eines solchen Modells verstärkt die Verantwortlichkeit des Unternehmens zu einer vollständigen und ordnungsgemäßen Offenlegung der Informationen an Aktionäre und andere Interessengruppen, ohne die Rolle des unabhängigen Prüfers grundlegend zu ändern.<sup>403</sup> Aufgrund diverser Unterschiede in nationalen CG-Modellen wird es nicht immer machbar sein, dieses Modell zu nutzen. Dies ist dann der Fall, wenn sich bspw. die Verantwortung der für die Überwachung Verantwortlichen nicht auf die Berichterstattung an Aktionäre erstreckt oder ein Mangel an Vertrauen in Bezug auf die Qualität des Prüfungsausschusses vorhanden ist sowie deren Fähigkeit im Interesse der Aktionäre zu handeln bemängelt wird.<sup>404</sup>

**Frage 11:** „Wie befinden die Kommentatoren die Änderungsmöglichkeiten bzgl. eines verbesserten CG-Berichterstattungsmodells?“<sup>405</sup>

---

<sup>402</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 84.

<sup>403</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 85.

<sup>404</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 86.

<sup>405</sup> “Respondents are asked for their reactions to the options for change relating to an enhanced model of corporate governance reporting, as described in Section III, Part D.” – IAASB (2011), S. 23.

**Frage 12:** „Mit welchen Herausforderungen können im Zuge der Förderung der Akzeptanz gerechnet werden?“

„Welche Maßnahmen wären notwendig, um die Akzeptanz oder Annahme des Modells, bspw. durch jene, die für die Regulierung des Finanzberichterstattungsprozess zuständig sind, zu beeinflussen?“<sup>406</sup>

**Frage 13:** „Sind Qualitätssicherungsmaßnahmen des unabhängigen Prüfers bzgl. eines Berichts der für die Überwachung Verantwortlichen angemessen?“<sup>407</sup>

## 10.2 Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen zu Frage 11

### 10.2.1 Big Four

In dieser Gruppe gibt es drei zustimmende und eine teilweise zustimmende Stellungnahme.

Die Befürworter unterstützen die Änderungsmöglichkeit bzgl. eines verbesserten CG-Berichterstattungsmodells. Somit würden die Abschlussadressaten mit der Art von Informationen versorgt werden, die sie suchen. Ein weiterer positiver Effekt zeigt sich in der Verbesserung der Transparenz, sowohl bei der Aufstellung des Jahresabschlusses und dem darauffolgenden Prüfungsprozess, als auch bei den geführten Diskussionen zwischen dem Prüfer und dem Management. Die im KP angesprochenen Maßnahmen könnten somit die Erwartungslücke verkleinern und die Funktion einer Prüfung verdeutlichen.<sup>408</sup> Außerdem sollte jede Änderung das Grundprinzip bewahren, in dem das Management gemeinsam mit dem Prüfungsausschuss für die Erstellung und Offenlegung der Informationen über das Unternehmen an Abschlussadressaten verantwortlich bleiben. Die vorgeschlagene Änderungsmöglichkeit entspricht diesem Prinzip. Der Erfolg einer solchen Änderung wird davon abhängen, ob

---

<sup>406</sup> “To the extent that respondents support this model, what challenges may be faced in promoting its acceptance? Also, what actions may be necessary to influence acceptance or adoption of this model, for example, by those responsible for regulating the financial reporting process?” – IAASB (2011), S. 23.

<sup>407</sup> “Do respondents believe assurance by the auditor on a report issued by those charged with governance would be appropriate?” – IAASB (2011), S. 23.

<sup>408</sup> Vgl. St\_53, Anhang, S. 18.

es dem IAASB gelingt, ein ganzheitliches und koordiniertes Konzept in Zusammenarbeit mit Standardsetzern, Regulatoren und anderen relevanten Parteien zu entwerfen, welche sich auf die Bedürfnisse der Nutzer fokussieren.<sup>409</sup>

Die teilweise zustimmende Stellungnahme unterstützt ebenfalls diese Änderungsmöglichkeit, gibt aber gleichzeitig zu bedenken, dass nicht alle Investoren von einer verbesserten Berichterstattung durch den Prüfungsausschuss begeistert sind. Manche von ihnen bevorzugen, dass die Informationen direkt durch den Prüfer kommuniziert werden, ohne Einbeziehung des Prüfungsausschusses. Andere wiederum bevorzugen beides, einen Bericht des Prüfungsausschusses inklusive angemessener Qualitätssicherungsmaßnahmen durch den unabhängigen Prüfer und einen Prüfungsbericht.<sup>410</sup>

### **10.2.2 Internationale Netzwerke**

In dieser Gruppe gibt es drei zustimmende, eine teilweise zustimmende, eine neutrale und eine ablehnende Stellungnahme.<sup>411</sup>

Die Befürworter eines verbesserten CG-Berichterstattungsmodells sind der Ansicht, dass die Änderungen zwischen den einzelnen Parteien noch ausbalanciert werden müssen.<sup>412</sup> Zusätzlich muss das Grundprinzip erhalten bleiben, dass die Offenlegung von Informationen über das Unternehmen in der Verantwortung des Managements und der für die Überwachung Verantwortlichen verbleibt.<sup>413</sup>

Die teilweise zustimmende Stellungnahme unterstützt zwar die Änderungsmöglichkeit, gibt aber gleichzeitig zu bedenken, dass es aufgrund unterschiedlicher Rechtsordnungen, in denen die CG-Berichterstattung noch nicht so weit entwickelt ist bzw. in denen die Gesetze und Vorschriften diesbezüglich wesentliche Unterschiede auf-

---

<sup>409</sup> Vgl. St\_51, S. 10-11.

<sup>410</sup> Vgl. St\_79, S. 10.

<sup>411</sup> Die neutrale Stellungnahme hat zu dieser Frage kein Kommentar abgegeben.

<sup>412</sup> Vgl. St\_43, S. 3.

<sup>413</sup> Vgl. St\_70, Anhang 1, S. 6.

weisen, schwierig wird, dass der Vorschlag des IAASB international unterstützt wird.<sup>414</sup>

Die ablehnende Stellungnahme unterstützt dieses Modell nicht, da die CG-Praktiken nicht notwendigerweise von Personen verstanden werden, welche in diesem Bereich keine Erfahrungswerte haben. Eine verbesserte Berichterstattung zwischen dem unabhängigen Prüfer und der für die Überwachung Verantwortlichen wäre allerdings angemessen.<sup>415</sup>

### 10.2.3 Öffentliche Stellen

In dieser Gruppe gibt es acht zustimmende, sechs teilweise zustimmende, eine neutrale Stellungnahme und drei ablehnende Stellungnahmen.<sup>416</sup>

Die Befürworter unterstützen die Änderungsmöglichkeit bzgl. eines verbesserten CG-Berichterstattungsmodells. Eine effektive Zwei-Wege-Kommunikation zwischen dem unabhängigen Prüfer und den für die Überwachung Verantwortlichen ist erforderlich, um Prüfungsangelegenheiten verstehen zu können sowie für den Aufbau einer konstruktiven Arbeitsbeziehung. Würde der Prüfer anschließend bestimmte Daten veröffentlichen, könnte die Beziehung zu den für die Überwachung Verantwortlichen beeinträchtigt sowie die Prüfungsqualität in Mitleidenschaft gezogen werden. Die Aufgabe des Prüfers ist es, die Angaben des Managements und der für die Überwachung Verantwortlichen zu prüfen, und zwar in Form von geeigneten Qualitätssicherungsmaßnahmen, damit eine korrekte und sachgerechte Darstellung der Informationen zugesichert werden kann.<sup>417</sup> In der Schweiz wird diese Vorgehensweise bereits gelebt. Die börsennotierten Unternehmen sind verpflichtet, einen CG-Bericht zu veröffentlichen, wobei der Prüfer im Rahmen der Jahresabschlussprüfung überprüft, ob die Informationen in Einklang zum Jahresabschluss stehen.<sup>418</sup> Außerdem könnte

---

<sup>414</sup> Vgl. St\_75, Anhang, S. 9.

<sup>415</sup> Vgl. St\_41, S. 7-8.

<sup>416</sup> Die neutrale Stellungnahme hat zu dieser Frage keine Kommentare abgegeben.

<sup>417</sup> Vgl. St\_55, S. 4 und St\_73, S. 7.

<sup>418</sup> Vgl. St\_31, S. 4.

ein verbessertes CG-Berichterstattungsmodell dabei helfen, die Informationslücke zu schließen.<sup>419</sup>

Die teilweise zustimmenden Stellungnahmen unterstützen zwar das Prinzip eines verbesserten CG-Berichterstattungsmodells, haben jedoch Bedenken bzgl. der Umsetzung. Bspw. können dem Management und den für die Überwachung Verantwortlichen keine Pflichten mit Hilfe von Prüfungsstandards auferlegt werden.<sup>420</sup> Außerdem ist das Modell nur auf Unternehmen anwendbar, die einen Prüfungsausschuss haben.<sup>421</sup> Erst dann, wenn Rahmenbedingungen für die Berichterstattung der für die Überwachung Verantwortlichen entwickelt werden, könnte sich für Abschlussadressaten ein potentieller Wert aus der Überprüfung des Prüfungsausschussberichts durch den unabhängigen Prüfer ergeben.<sup>422</sup>

Die ablehnenden Stellungnahmen glauben nicht, dass der Vorschlag in allen Rechtsordnungen angewendet werden kann, da das KP die Existenz eines Prüfungsausschusses voraussetzt.<sup>423</sup> Für kleine Unternehmen würde eine verpflichtende CG-Berichterstattung eine übermäßige Belastung darstellen. Zusätzlich hätte diese Form der Berichterstattung keine positiven Auswirkungen auf die Informations- und Erwartungslücke.<sup>424</sup>

#### **10.2.4 Berufsständische Vertreter**

In dieser Gruppe gibt es zehn zustimmende, zehn teilweise zustimmende, vier neutrale und sieben ablehnende Stellungnahmen.<sup>425</sup>

Die Befürworter sehen in einem verbesserten CG-Berichterstattungsmodell, vor allem durch die Kommunikation der im KP angesprochenen Informationen an die Abschlussadressaten, eine Möglichkeit, um die Informationslücke zu schließen.<sup>426</sup> Au-

---

<sup>419</sup> Vgl. St\_78, Anhang, S. 9-10.

<sup>420</sup> Vgl. St\_46, Anhang, S. 4.

<sup>421</sup> Vgl. St\_64, S. 5.

<sup>422</sup> Vgl. St\_82, S. 12-13.

<sup>423</sup> Vgl. St\_32, S. 6.

<sup>424</sup> Vgl. St\_81, S. 9-10.

<sup>425</sup> Zwei der neutralen Stellungnahmen haben zu dieser Frage keine Kommentare abgegeben.

<sup>426</sup> Vgl. St\_63, S. 9.

ßerdem unterstützt dieses Modell die für die Überwachung Verantwortlichen, deren Überwachungspflichten ordnungsgemäß zu erfüllen.<sup>427</sup> Jede Initiative wird begrüßt, welche die CG-Strukturen stärkt sowie die Effektivität der internen und externen Kommunikationsprozesse des Prüfungsausschusses verbessert.<sup>428</sup>

Die teilweise zustimmenden Stellungnahmen sehen einige Vorteile in der Anwendung eines verbesserten CG-Berichterstattungsmodells. Jedoch sollte der Vorschlag nur von großen Unternehmen übernommen werden, da die Belastung für kleine Unternehmen möglicherweise zu groß ist.<sup>429</sup> Außerdem könnte die Zusammenarbeit zwischen dem Prüfungsausschuss und dem Prüfer beeinträchtigt werden, wenn jene Informationen aus einem verbesserten Bericht des unabhängigen Prüfers an den Prüfungsausschuss allgemein zugänglich gemacht werden. Sollte sich aber nach ausreichenden Diskussionen mit den jeweiligen Parteien herausstellen, dass wichtige Informationen fehlen, hätte der unabhängige Prüfer die Möglichkeit einen Hinweis auf sonstige Sachverhalte durch Absätze im Bestätigungsvermerk einzufügen.<sup>430</sup> Rz. 86 des Kps sollte aber nicht als Ausstiegsmöglichkeit aus dem Modell missbraucht werden. Wenn ein Mangel an Vertrauen in einem Prüfungsausschuss vorhanden ist bzw. dessen Fähigkeit beschränkt ist, im Interesse der Abschlussadressaten zu agieren, sollte viel eher das Problem behoben und deren Effektivität verbessert werden.<sup>431</sup>

Die neutralen Stellungnahmen begrüßen eine Debatte bzgl. eines verbesserten CG-Berichterstattungsmodells in verschiedenen Staaten, um eine gründliche und ausgewogene Sichtweise zu erhalten.<sup>432</sup>

Für die ablehnenden Stellungnahmen sind folgende Gründe ausschlaggebend, warum sie den Vorschlag des IAASB nicht unterstützen:

- Ein verbessertes CG-Berichterstattungsmodell könnte die Abschlussadressaten vom Prüfungsbericht ablenken und ihr Verständnis über die aktuelle und zukünftige Lage des Unternehmens verringern anstatt zu verbessern.<sup>433</sup>

---

<sup>427</sup> Vgl. St\_45, S. 5-6.

<sup>428</sup> Vgl. St\_20, S. 7.

<sup>429</sup> Vgl. St\_5, S. 8-9.

<sup>430</sup> Vgl. St\_8, S. 5 und St\_74, S. 4.

<sup>431</sup> Vgl. St\_37, S. 5.

<sup>432</sup> Vgl. St\_13, S. 3 und St\_65, S. 9.

- Die Vorteile können die zusätzlich anfallenden Kosten nicht ausgleichen.<sup>434</sup>
- Viele kleine Unternehmen haben keine CG-Strukturen.<sup>435</sup>
- Die Mitteilungspflichten des unabhängigen Prüfers sind in den ISA 260 und 265 geregelt. Es ist nicht die Aufgabe des Prüfers, die Informationslücke zu schließen.<sup>436</sup>

### 10.2.5 Sonstige

In dieser Gruppe gibt es acht zustimmende, drei teilweise zustimmende, sieben neutrale und vier ablehnende Stellungnahmen.<sup>437</sup>

Die Befürworter sehen in einem verbesserten CG-Berichterstattungsmodell eine Notwendigkeit in Anbetracht des globalen Versagens der CG.<sup>438</sup> Somit würden den Abschlussadressaten relevante Informationen zur Verfügung gestellt werden, auf die sie derzeit nicht zurückgreifen können. Zusätzlich verbleibt die Verantwortung beim Management sowie bei der für die Überwachung Verantwortlichen, angemessene Informationen über das Unternehmen zu veröffentlichen.<sup>439</sup>

Die teilweise zustimmenden Stellungnahmen sehen in einem verbesserten CG-Berichterstattungsmodell durchaus einige Vorteile, allerdings auch Nachteile. Bspw. hat das IAASB keinerlei Autorität, dem Prüfungsausschuss aufzuerlegen, in welcher Art und Weise dieser Informationen zu veröffentlichen hat. Viel eher müsste die Zusammenarbeit mit jenen gesucht werden, welche die Befugnis innehaben.<sup>440</sup> Außerdem ist es nicht angemessen, dass der unabhängige Prüfer über die Arbeit des Prüfungsausschusses berichtet, ebenso wie es für das Management unangemessen wäre, die Arbeiten des Prüfers in einem Bericht zu kommentieren.<sup>441</sup>

---

<sup>433</sup> Vgl. St\_7, S. 4.

<sup>434</sup> Vgl. St\_17, S. 8-9.

<sup>435</sup> Vgl. St\_36, S. 6.

<sup>436</sup> Vgl. St\_49, S. 6.

<sup>437</sup> Sechs der neutralen Stellungnahmen haben zu dieser Frage keine Kommentare abgegeben.

<sup>438</sup> Vgl. St\_42, Anhang 3, S. 4.

<sup>439</sup> Vgl. St\_11, S. 5-6 und St\_56, S. 2-3.

<sup>440</sup> Vgl. St\_21, S. 10.

<sup>441</sup> Vgl. St\_26, S. 3.

Die neutrale Stellungnahme gibt an, dass es sinnvoll wäre, den Vorschlag des IAASB weiter zu untersuchen.<sup>442</sup>

Die ablehnenden Stellungnahmen glauben nicht, dass die Abschlussadressaten ein Bedürfnis nach zusätzlichen Informationen des unabhängigen Prüfers zur CG haben. Qualitätssicherungsmaßnahmen sind ebenfalls nicht erforderlich, da dadurch keine erkennbaren Vorteile entstehen werden. Wenn der Prüfer aber zu einer Prüfung der CG-Berichte verpflichtet wird, müssten zuvor neue Prüfungsstandards entwickelt werden. Somit würden sich aber bloß die Prüfungskosten erhöhen.<sup>443</sup> In vielen verschiedenen Ländern sind aufgrund von Gesetzen ähnliche Berichterstattungsanfordernisse umgesetzt worden. Eine weitere ähnliche Anforderung würde daher nur den Aufwand verdoppeln.<sup>444</sup>

### 10.2.6 Zusammenfassung

In den Gruppen gibt es insgesamt 32 zustimmende, 21 teilweise zustimmende, 13 neutrale und 15 ablehnende Stellungnahmen.

Ein Großteil der Kommentatoren unterstützt den Vorschlag des IAASB bzgl. eines verbesserten CG-Berichterstattungsmodells. Das Grundprinzip würde erhalten bleiben, wobei das Management oder die für die Überwachung Verantwortlichen die Pflicht haben, Informationen über das Unternehmen offenzulegen und nicht der Prüfer. Die zusätzlichen Informationen könnten außerdem dazu beitragen, die Informations- und Erwartungslücke zu schließen. Unter den Kommentaren der Prüfungsgesellschaften ist lediglich eine ablehnende Stellungnahme. Ansonsten werden nur Bedenken geäußert, dass einige Investoren eine direkte Berichterstattung durch den Prüfer bevorzugen würden und die Umsetzung des Vorschlags auf internationaler Ebene eine echte Herausforderung darstellt. Knapp die Hälfte der ablehnenden Stellungnahmen ist auf die Gruppe der berufsständischen Vertreter zurückzuführen. Sie führen einige stichhaltige Argumente an, warum der Vorschlag abgelehnt wird bzw. nicht auf alle Unternehmen angewendet werden kann und sollte. Jedoch sprechen

---

<sup>442</sup> Vgl. St\_2, S. 4.

<sup>443</sup> Vgl. St\_22, S. 5 und St\_27, Anhang, S. 5.

<sup>444</sup> Vgl. St\_24, Anhang, S. 6.

viele Stellungnahmen dem verbesserten CG-Berichterstattungsmodell ein großes Potential zu, welches weiter untersucht sowie verbessert werden müsste, damit der Vorschlag international akzeptiert wird und um die wahrgenommenen Nachteile zu minimieren bzw. zu beseitigen.

### **10.3 Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen zu Frage 12**

#### **10.3.1 Big Four**

Die Big-Four-Prüfungsgesellschaften geben verschiedene Gründe an, weshalb die Annahme dieses Modells scheitern könnte. Bspw. hat das IAASB nicht die Befugnis, auch nur die kleinste Änderung in der CG-Berichterstattung vorzunehmen. Daher ist eine effektive Zusammenarbeit mit den dafür zuständigen Parteien notwendig. In einigen Ländern wird bereits ein verbessertes CG-Berichterstattungsmodell angewendet oder angedacht. Das IAASB wird ermutigt, diese Entwicklungen zu überwachen, um langfristig gesehen eine internationale Annäherung zu erreichen.<sup>445</sup> Eine weitere Herausforderung stellt die Abhängigkeit von der Existenz und der Reife der CG-Modelle und -Praktiken dar. Um eine effektive Umsetzung zu ermöglichen, wäre selbst in Ländern mit etablierten CG-Modellen und -Praktiken die Zustimmung und Unterstützung der zuständigen Behörden oder eine Änderung in der Gesetzgebung notwendig. Darüber hinaus erhöhen sich zwangsläufig die Kosten für das zu prüfende Unternehmen und den unabhängigen Prüfer aufgrund der zusätzlichen Berichterstattung in Bezug auf die Vollständigkeit des Prüfungsausschussberichts und den damit einhergehenden Qualitätssicherungsmaßnahmen.<sup>446</sup>

#### **10.3.2 Internationale Netzwerke**

Die Stellungnehmenden aus der Gruppe der internationalen Netzwerke zeigen verschieden mögliche Herausforderungen auf. Eine Herausforderung wird bspw. sein ein Modell zu entwickeln, welches den Abschlussadressaten die relevantesten Informationen in einer übersichtlichen Art und Weise verfügbar macht, inklusive einer an-

---

<sup>445</sup> Vgl. St\_62, S. 7 und St\_79, S. 10-11.

<sup>446</sup> Vgl. St\_53, Anhang, S. 19.

gemessenen Qualitätssicherung durch den unabhängigen Prüfer, um deren Informationsbedürfnisse zu befriedigen.<sup>447</sup> Ferner wäre es möglich, dass sich übermäßige Angaben zu bestimmten Bereichen nachteilig auf die notwendige Kommunikation zwischen den Parteien auswirken. Daher sind Inputs von Abschlussadressaten erwünscht, welche Informationen benötigt werden.<sup>448</sup> Ebenso fehlt es an entsprechenden Kriterien, die dem unabhängigen Prüfer eine qualitativ hochwertige Berichterstattung zu diesen Angelegenheiten ermöglichen würden.<sup>449</sup> Die Förderung der internationalen Akzeptanz dieses Modells wird aufgrund der zahlreichen verschiedenen CG-Modelle ebenfalls zu einer Herausforderung werden. Dem IAASB wird daher empfohlen, die Konsultationen des Financial Reporting Council sowie die Ansichten verschiedenster Länder zu begutachten, um eine gründlichere und ausgewogenere Sichtweise zu entwickeln.<sup>450</sup>

### 10.3.3 Öffentliche Stellen

Die Stellungnehmenden aus der Gruppe der öffentlichen Stellen haben folgende Herausforderungen bzgl. der Förderung der Akzeptanz des Modells erkannt:

- Durch dieses Modell entsteht eine zusätzliche Belastung für die Prüfungsgesellschaften, wenn ein weiterer Bericht durch den unabhängigen Prüfer über die Vollständigkeit und Angemessenheit des Prüfungsausschussberichts erstellt werden müsste. Die Prüfungskosten würden sich erhöhen, was möglicherweise eine Einschränkung der Prüfungsarbeiten in anderen Bereichen zur Folge hätte und sich somit nachteilig auf die Prüfungsqualität auswirken würde. Eine Kosten-Nutzen-Analyse soll beweisen, dass die Vorteile und Stärken dieses Modells die Nachteile überwiegen werden.<sup>451</sup>

---

<sup>447</sup> Vgl. St\_43, S. 3-4.

<sup>448</sup> Vgl. St\_47, S. 7.

<sup>449</sup> Vgl. St\_70, Anhang 1. S. 6

<sup>450</sup> Vgl. St\_75, Anhang, S. 9.

<sup>451</sup> Vgl. St\_4, S. 6-7.

- Der Vorschlag ist nicht für alle Prüfungen in alle Ländern anwendbar, da das KP die Existenz eines Prüfungsausschusses voraussetzt samt Pflichten im Rahmen des Prüfungsprozesses.<sup>452</sup>
- Die Berichterstattung zur CG ist kein Thema der Prüfung. Um die Akzeptanz des Modells positiv zu beeinflussen, müsste diese Art der Berichterstattung durch Gesetze und Verordnungen verbindlich vorgeschrieben werden.<sup>453</sup>
- Die Umsetzung des verbesserten CG-Berichterstattungsmodells erfordert einen angemessenen Dialog zwischen den zuständigen Regierungsstellen sowie Aufsichtsbehörden, den Vertretern der Industrie, dem unabhängigen Prüfer, den Abschlussadressaten und allen anderen Interessensgruppen.<sup>454</sup>

#### 10.3.4 Berufsständische Vertreter

Die Stellungnehmenden aus der Gruppe der berufsständischen Vertreter zeigen eine Reihe von Herausforderungen auf, mit denen im Zuge der Förderung der Akzeptanz gerechnet werden kann:

- Möglicherweise erkennen die für die Überwachung Verantwortlichen die Vorteile des Modells nicht, sondern empfinden es lediglich als zusätzliche Belastung und sind nicht bereit, eine derartige Berichterstattung durchzuführen. Hinzu kommt, dass viele Abschlussadressaten einen Mangel an Vertrauen in die Fähigkeit des Prüfungsausschusses haben, in ihrem Interesse zu handeln.<sup>455</sup>
- Die Anforderungen an die Berichterstattung werden normalerweise in den CG-Rahmenbedingungen geregelt, welche in verschiedenen Rechtsordnungen voneinander abweichen können. Für eine erfolgreiche Umsetzung bräuchte es daher die Unterstützung der zuständigen Behörden und der Abschlussadressaten. Internationale Standards könnten den Druck auf die einzelnen Länder forcieren, um die notwendigen Änderungen voranzutreiben.<sup>456</sup>

---

<sup>452</sup> Vgl. St\_32, Anhang, S. 6.

<sup>453</sup> Vgl. St\_46, Anhang, S. 4.

<sup>454</sup> Vgl. St\_67, S. 7.

<sup>455</sup> Vgl. St\_5, S. 9.

<sup>456</sup> Vgl. St\_8, S. 6; St\_14, Anhang, S. 5; St\_18, S. 13.

- Für die erfolgreiche Umsetzung des Modells wäre in jedem Land ein System erforderlich, welches die Unabhängigkeit der für die Überwachung Verantwortlichen sicherstellt sowie deren Autorität stärkt den Finanzberichterstattungsprozess und die externe Prüfung zu überwachen. Andernfalls müssten zunächst die bestehenden Gesetze und CG-Systeme überarbeitet werden.<sup>457</sup>
- Möglicherweise lehnt es der Prüfungsausschuss ab, jene Mängel, die durch den unabhängigen Prüfer dargelegt wurden, offenzulegen, um Negativmeldungen wie auch Missinterpretationen zu vermeiden. Eine Kostensteigerung ist mit einem verbesserten CG-Berichterstattungsmodell nicht zu vermeiden.<sup>458</sup>
- Das Modell ist nicht auf alle Unternehmen anwendbar. Viele KMU haben keine CG-Strukturen.<sup>459</sup>

### 10.3.5 Sonstige

Die Stellungnehmenden aus der Gruppe der sonstigen Stellungnahmen haben folgende Herausforderungen zu bedenken gegeben:

- Die Ziele müssten eindeutig definiert werden. Die für die Überwachung Verantwortlichen müssten intensiver von den Vorteilen überzeugt werden. Möglicherweise empfinden sie das Modell als zusätzliche administrative Belastung.<sup>460</sup>
- In einigen Ländern sind die CG-Strukturen nicht weit genug entwickelt. Folglich haben die Prüfungsausschussmitglieder möglicherweise unzureichende Fähigkeiten, derartige öffentliche Berichte erstellen zu können. Ferner benötigen die Prüfer zusätzliche Kriterien und Rahmenbedingungen, damit sie in der Lage sind, den Kommunikationsanforderungen des verbesserten Modells zu entsprechen.<sup>461</sup>

---

<sup>457</sup> Vgl. St\_61, S. 6.

<sup>458</sup> Vgl. St\_12, S. 4.

<sup>459</sup> Vgl. St\_36, S. 6.

<sup>460</sup> Vgl. St\_11, S. 5-6.

<sup>461</sup> Vgl. St\_21, S. 10.

- Die Arbeitsbeziehung zwischen den für die Überwachung Verantwortlichen und dem unabhängigen Prüfer könnte durch die zusätzlichen Berichterstattungsanfordernisse gefährdet werden.<sup>462</sup>
- Die verschiedenen internationalen CG-Modelle weisen erhebliche Unterschiede auf. Eine effektive Veränderung bzw. Harmonisierung wird ein langsamer Prozess sein, welcher die Kooperation mit einer Reihe von zuständigen Behörden erfordert. In weiterer Folge müssten die Standardsetter diverse Angabepflichten für den unabhängigen Prüfer festlegen, sollte das zu prüfende Unternehmen ihren Offenlegungspflichten nicht nachkommen.<sup>463</sup>
- Aufgrund der weltweit unterschiedlichen Anforderungen an die CG-Berichterstattung wäre eine globale Konvergenz notwendig, was aufgrund kultureller Differenzen eine schwierige, dennoch lösbare Aufgabe darstellt. Aber selbst dann, wenn eine globale Konvergenz erreicht werden sollte, würden nicht derartig signifikante Vorteile entstehen, die ein so großes Projekt rechtfertigen würden.<sup>464</sup> Außerdem liegt die Verbesserung der CG-Berichterstattung außerhalb des Zuständigkeitsbereichs des IAASB.<sup>465</sup>

### 10.3.6 Zusammenfassung

In den einzelnen Gruppen werden mehrere unterschiedliche, aber auch ähnliche Herausforderungen, die im Zuge der Förderung der Akzeptanz des CG-Berichterstattungsmodells auftreten können, beschrieben. Einige von ihnen können durch eine effektive und angemessene Zusammenarbeit des IAASB mit den zuständigen Behörden sowie durch ein verstärktes Engagement des IAASB gemeistert werden. Viele Kommentatoren befürworten ein verbessertes CG-Berichterstattungsmodell und würden eine möglichst rasche Umsetzung begrüßen. Jedoch dürfen die Kritiken nicht außer Acht gelassen werden. Möglicherweise wird die Bewältigung aller Herausforderungen nicht machbar sein, weshalb wahrschein-

---

<sup>462</sup> Vgl. St\_40, S. 6.

<sup>463</sup> Vgl. St\_33, S. 7.

<sup>464</sup> Vgl. St\_22, S. 6.

<sup>465</sup> Vgl. St\_26, S. 3.

lich weiter untersucht werden müsste, ob und wann das verbesserte CG-Berichterstattungsmodell zum Einsatz kommen könnte.

## **10.4 Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen zu Frage 13**

### **10.4.1 Big Four**

In dieser Gruppe gibt es zwei zustimmende und zwei teilweise zustimmende Stellungnahmen.

Die Befürworter glauben, dass Qualitätssicherungsmaßnahmen des unabhängigen Prüfers den Wert der Informationen verbessern könnten. Sollten Abschlussadressaten diesbezüglich ein Interesse aufweisen, dann wäre es die Aufgabe des IAASB, geeignete Standards zu entwickeln, damit die Prüfer in der Lage sind, in angemessener Art und Weise über diese Informationen berichten zu können und um die Konsistenz und die Vergleichbarkeit zu wahren.<sup>466</sup>

Die teilweise zustimmenden Stellungnahmen sind der Meinung, dass sich durch Qualitätssicherungsmaßnahmen ein Mehrwert für Abschlussadressaten ergeben könnte und ihr Vertrauen in die Genauigkeit der Berichte gestärkt wird. Jedoch erwarten sich die Abschlussadressaten ohnehin, dass die durch das Unternehmen offenlegten Informationen korrekt sind. Wenn überhaupt eine solche Erklärung erforderlich ist, dann müsste zunächst eine Kosten-Nutzen-Analyse vorgenommen werden, um die Art und den Umfang der Qualitätssicherungsmaßnahmen festzulegen. Zusätzlich ist zu bedenken, dass der Prüfungsausschuss den Prüfer überwacht. Daher wäre es für den unabhängigen Prüfer unangemessen, entsprechende Qualitätssicherungsmaßnahmen zu allen Aspekten des Prüfungsausschussberichts durchzuführen, da es ansonsten zu Interessenkonflikten kommen könnte.<sup>467</sup>

### **10.4.2 Internationale Netzwerke**

In dieser Gruppe gibt es drei zustimmende, zwei teilweise zustimmende und eine ablehnende Stellungnahme.

---

<sup>466</sup> Vgl. St\_62, S. 7 und St\_79, S. 11.

<sup>467</sup> Vgl. St\_51, S. 11 und St\_53, Anhang, S. 19-20.

Die Befürworter befinden Qualitätssicherungsmaßnahmen als angemessen. Allerdings müsste eine Kosten-Nutzen-Analyse durchgeführt sowie geeignete Standards entwickelt werden, damit der Prüfer in der Lage ist den Bericht der für die Überwachung Verantwortlichen angemessen zu beurteilen.<sup>468</sup> Mit Hilfe der Qualitätssicherungsmaßnahmen soll die Plausibilität und die Vollständigkeit des Prüfungsausschussberichts bestätigt werden.<sup>469</sup>

Die teilweise zustimmenden Stellungnahmen sind der Ansicht, dass, wenn alle Aspekte des Berichts überprüft werden und über die Ergebnisse berichtet wird, das Konfliktpotential zu groß wäre. Grundsätzlich sprechen sich diese Kommentatoren nicht gegen solche Maßnahmen aus, jedoch gehören jene Aspekte, über die der Prüfer berichten sollte, genauer untersucht.<sup>470</sup> Dahingehend ist das Feedback der Abschlussadressaten von größerer Bedeutung als das der Prüfer, um den Wert solcher Qualitätssicherungsmaßnahmen beurteilen zu können. Entsprechende Qualitätssicherungsmaßnahmen können sich auf alle Angaben der für die Überwachung Verantwortlichen erstrecken, wenn diese von den Interessengruppen als wertvoll wahrgenommen werden.<sup>471</sup>

Die ablehnende Stellungnahme sieht es als unangemessen den Bericht der für die Überwachung Verantwortlichen offenzulegen. Somit wären auch Qualitätssicherungsmaßnahmen überflüssig.<sup>472</sup>

### 10.4.3 Öffentliche Stellen

In dieser Gruppe gibt es neun zustimmende, drei teilweise zustimmende, fünf neutrale und eine ablehnende Stellungnahme.<sup>473</sup>

Die Befürworter unterstützen entsprechende Qualitätssicherungsmaßnahmen des unabhängigen Prüfers, damit die Glaubwürdigkeit und Vollständigkeit des Berichts der für die Überwachung Verantwortlichen zugesichert werden können. Somit könnte

---

<sup>468</sup> Vgl. St\_43, S. 4.

<sup>469</sup> Vgl. St\_47, S. 7.

<sup>470</sup> Vgl. St\_75, Anhang, S. 9.

<sup>471</sup> Vgl. St\_70, Anhang 1, S. 6.

<sup>472</sup> Vgl. St\_41, S. 8.

<sup>473</sup> Die neutralen Stellungnahmen haben zu dieser Frage keine Kommentare abgegeben.

auch das Vertrauen der Abschlussadressaten in diese Berichte gestärkt werden. Um eine mögliche Verwirrung unter den Lesern zu vermeiden, dürfte die Prüfungsbescheinigung zu einem solchen Bericht nicht in den Prüfungsbericht inkludiert werden.<sup>474</sup> Ferner ist die Entwicklung von geeigneten Rahmenbedingungen erforderlich. Somit wäre der unabhängige Prüfer in der Lage, geeignete Qualitätssicherungsmaßnahmen anbieten zu können. Diese Rahmenbedingungen müssen entsprechende Kriterien beinhalten, um eine konsistente und vergleichbare Beurteilung der CG-Berichte zu ermöglichen.<sup>475</sup>

Die teilweise zustimmenden Stellungnahmen sind der Ansicht, dass entsprechende Qualitätssicherungsmaßnahmen von der Art und dem Umfang der CG-Berichte sowie von deren Überprüfbarkeit und von der Fähigkeit der Maßnahmen, die Bedürfnisse der Abschlussadressaten zufriedenzustellen abhängig sind.<sup>476</sup>

Die ablehnende Stellungnahme bezweifelt die Fähigkeit eines verbessertes CG-Berichterstattungsmodells, einschließlich angemessener Qualitätssicherungsmaßnahmen des unabhängigen Prüfers, die Informations- und Erwartungslücke verkleinern bzw. schließen zu können.<sup>477</sup>

#### **10.4.4 Berufsständische Vertreter**

In dieser Gruppe gibt es acht zustimmende, fünf teilweise zustimmende, vier neutrale und 14 ablehnende Stellungnahmen.<sup>478</sup>

Die Befürworter entsprechender Qualitätssicherungsmaßnahmen des unabhängigen Prüfers sind der Meinung, dass dadurch die Glaubwürdigkeit der Angaben sowie das Verantwortungsbewusstsein der für die Überwachung Verantwortlichen für eine vollständige und ordnungsgemäße Offenlegung der Informationen verbessert werden, ohne dabei die grundlegende Rolle des unabhängigen Prüfers zu ändern.<sup>479</sup> Entsprechende Qualitätssicherungsmaßnahmen sollten auf den gesamten Prüfungsaus-

---

<sup>474</sup> Vgl. St\_4, S. 7 und St\_16, Anhang, S. 6.

<sup>475</sup> Vgl. St\_9, S. 7 und St\_46, Anhang, S. 4.

<sup>476</sup> Vgl. St\_32, Anhang, S. 6 und St\_52, S. 4.

<sup>477</sup> Vgl. St\_81, S. 10.

<sup>478</sup> Die neutralen Stellungnahmen haben zu dieser Frage keine Kommentare abgegeben.

<sup>479</sup> Vgl. St\_18, S. 13 und St\_63, S. 9-10.

schussbericht angewendet werden, wobei es bei bestimmten Informationen oder Aussagen des Prüfungsschusses schwierig bis unmöglich sein wird. Die Prüfungsbescheinigung sollte aber nicht in einem Prüfungsbericht über einen Jahresabschluss inkludiert werden.<sup>480</sup>

Die teilweise zustimmenden Stellungnahmen geben zu bedenken, dass die Angemessenheit einer Qualitätssicherungsmaßnahme durch den unabhängigen Prüfer von der Art und dem Umfang der CG-Berichte abhängig ist.<sup>481</sup> In der Praxis kann es für den unabhängigen Prüfer durchaus schwierig werden, angemessene Qualitätssicherungsmaßnahmen anzubieten, da der zu überprüfende Bericht unter anderem Informationen beinhaltet, die ursprünglich vom Prüfer generiert wurden. Demnach sollte eine Überprüfung der CG-Berichte ohne Berücksichtigung der Informationen, die vom Prüfer stammen, durchgeführt werden.<sup>482</sup> Aufgrund globaler Unterschieden in den Rahmenbedingungen für die CG-Berichterstattung wären weitreichende Änderungen notwendig, um mit Hilfe der zuständigen Aufsichtsbehörden und Standardsettern geeignete Rahmenbedingungen zu schaffen, die den Parteien eine korrekte und angemessene Vorgehensweise ermöglichen sollen.<sup>483</sup>

Die ablehnenden Stellungnahmen sehen den Vorschlag als problematisch, da die Berichte der für die Überwachung Verantwortlichen unterschiedlich ausfallen und die notwendigen Rahmenbedingungen für den Prüfer fehlen.<sup>484</sup> Außerdem würde die Objektivität und die Unabhängigkeit des Prüfers stark beeinflusst bzw. beeinträchtigt werden, da der Prüfungsausschussbericht in einigen Punkten auf Informationen des Prüfers basiert.<sup>485</sup> Selbst von diversen Interessengruppen ist eine solche Vorgehensweise des Prüfers nicht erwünscht. Wenn der unabhängige Prüfer zu dem Ergebnis gelangt, in Folge aus Gesprächen mit dem Management und den für die Überwachung Verantwortlichen, dass wichtige Informationen fehlen, so hätte er oh-

---

<sup>480</sup> Vgl. St\_5, S. 9-10.

<sup>481</sup> Vgl. St\_12, S. 4.

<sup>482</sup> Vgl. St\_59, S. 9 und St\_65, S. 10.

<sup>483</sup> Vgl. St\_20, S. 8 und St\_69, Anhang, S. 15.

<sup>484</sup> Vgl. St\_7, S. 4.

<sup>485</sup> Vgl. St\_14, Anhang, S. 5 und St\_17, S. 9.

nehin die Möglichkeit, den Bestätigungsvermerk durch einen Hinweis auf sonstige Sachverhalte zu ergänzen.<sup>486</sup>

### 10.4.5 Sonstige

In dieser Gruppe gibt es vier zustimmende, drei teilweise zustimmende, sieben neutrale und acht ablehnende Stellungnahmen.<sup>487</sup>

Die Befürworter befinden das verbesserte CG-Berichterstattungsmodell sowie entsprechende Qualitätssicherungsmaßnahmen des unabhängigen Prüfers als angemessen. Wenn der Prüfungsausschuss unter Anwendung dieses Konzeptes Informationen offenlegt, dann sollte es dem Prüfer möglich sein, diesbezüglich seine Meinung zu äußern.<sup>488</sup>

Die teilweise zustimmenden Stellungnahmen befinden entsprechende Qualitätssicherungsmaßnahmen des unabhängigen Prüfers nicht notwendigerweise als angemessen, solange keine geeigneten Kriterien bzw. Rahmenbedingungen hierfür vorliegen. Diese sollen eine ordnungsgemäße Berichterstattung über die Plausibilität und Vollständigkeit der CG-Berichte ermöglichen.<sup>489</sup>

Die Gegner von Qualitätssicherungsmaßnahmen lehnen diese aus folgenden Gründen ab:

- Es ist unklar, welche Vorteile daraus entstehen und ob diese die zusätzlichen Kosten kompensieren können.<sup>490</sup>
- Der unabhängige Prüfer hat ein zu geringes Hintergrundwissen, um die Urteile des Prüfungsausschusses in Frage zu stellen.<sup>491</sup>
- Die Zwei-Wege-Kommunikation könnte beeinträchtigt werden. Möglicherweise ist der Prüfungsausschuss gehemmt, mit dem Prüfer über notwendige Ange-

---

<sup>486</sup> Vgl. St\_74, Anhang, S. 4.

<sup>487</sup> Die neutralen Stellungnahmen haben zu dieser Frage keine Kommentare abgegeben.

<sup>488</sup> Vgl. St\_33, S. 7.

<sup>489</sup> Vgl. St\_11, S. 6 und St\_40, S. 6.

<sup>490</sup> Vgl. St\_21, S. 10-11.

<sup>491</sup> Ebenda.

legenheiten zu diskutieren, aus Angst, dass dieser deren Entscheidungen öffentlich widerspricht.<sup>492</sup>

- Die Rechenschaftspflicht des Prüfungsausschusses an die Aktionäre würde möglicherweise untergraben werden.<sup>493</sup>
- Um einen solchen Bericht erstellen zu können, würden sich die Pflichten des unabhängigen Prüfers signifikant erweitern.<sup>494</sup>

#### 10.4.6 Zusammenfassung

In den Gruppen gibt es insgesamt 25 zustimmende, 14 teilweise zustimmende, 18 neutrale und 24 ablehnende Stellungnahmen.

Zustimmungen bzgl. entsprechender Qualitätssicherungsmaßnahmen des unabhängigen Prüfers zu CG-Berichten finden sich vor allem bei den Big-Four-Prüfungsgesellschaften sowie den internationalen Netzwerken und den öffentlichen Stellen, Ablehnungen hingegen eher bei berufsständischen Vertretern und den sonstigen Stellungnahmen. Die Befürworter erkennen sehr wohl die Vorteile, welche sich daraus für Abschlussadressaten ergeben würden, wobei noch einige Herausforderungen zu bewältigen wären, was jedoch als machbar angesehen wird. Die Gegner sehen diese Herausforderungen als zu gravierend an, welche sich nicht so schnell beheben lassen, damit der Prüfer in der Lage wäre, angemessene Qualitätssicherungsmaßnahmen im Zuge der Überprüfung der CG-Bericht durchzuführen und darüber zu berichten.

---

<sup>492</sup> Ebenda.

<sup>493</sup> Ebenda.

<sup>494</sup> Vgl. St\_22, S. 6.

**11 Frage 14 und 15: Qualitätssicherungsmaßnahmen oder damit zusammenhängende Leistungen zu Informationen, die nicht im Umfang der Jahresabschlussprüfung enthalten sind.**

**11.1 Erörterung des Konsultationspapiers und die daraus abgeleitete Fragen**

Zusätzlich zu den erwähnten Änderungsmöglichkeiten in der Prüfungsberichterstattung haben auch Diskussionen über die Relevanz des aktuellen Finanzberichterstattungsmodells, der Jahresabschlussprüfung und über die Rolle des unabhängigen Prüfers stattgefunden. Einige Diskussionsteilnehmer vertreten die Ansicht, dass die Erwartungs- oder Informationslücke bestehen bleiben, solange der unabhängige Prüfer nicht verpflichtend in andere Angelegenheiten, die von wesentlicher Bedeutung sind miteinbezogen wird oder keine Verpflichtung vorliegt, entsprechende Qualitätssicherungsmaßnahmen zu diesen Informationen anbieten müssen.<sup>495</sup>

Diese Angelegenheiten umfassen Informationen über:

- Die CG-Regeln des Unternehmens.
- Das Geschäftsmodell des Unternehmens unter Berücksichtigung der Nachhaltigkeit.
- Das unternehmensweite Risikomanagement.
- Die internen Kontrollen und dem Finanzberichterstattungsprozess des Unternehmens.
- Die wichtigsten Leistungskennzahlen des Unternehmens.<sup>496</sup>

Um den Umfang einer Prüfung zu erweitern, ist es notwendig, dass dies in den nationalen Rechts- und Verwaltungsvorschriften festgelegt wird, sowie geeignete Prüfungsstandards zu entwickeln.<sup>497</sup>

Im Rahmen der Ausarbeitung von neuen Standards verfolgt das IAASB eine Reihe von Initiativen, inwieweit Qualitätssicherungsmaßnahmen durch den unabhängigen Prüfer zu nicht-finanziellen Angelegenheiten eingesetzt werden könnten. Sollte sich im Zuge der Konsultation herausstellen, dass die Ausarbeitung eines solchen Mo-

---

<sup>495</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 87.

<sup>496</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 88.

<sup>497</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 89.

dells unter den Kommentatoren stark befürwortet wird, würde das IAASB dieses Feedback als wichtigen Input für deren Beratungen über die zukünftige Strategie der Jahre 2012-2014 berücksichtigen.<sup>498</sup>

**Frage 14:** „Wie äussern sich die Reaktionen der Kommentatoren in Bezug auf die Notwendigkeit bzw. den potentiellen Wert von Qualitätssicherungsmaßnahmen des unabhängigen Prüfers oder damit zusammenhängende Leistungen, zu den im Abschnitt E besprochenen Informationen über das Unternehmen?“<sup>499</sup>

**Frage 15:** „Welche Maßnahmen sind notwendig, um die Weiterentwicklung solcher Qualitätssicherungsmaßnahmen oder der damit zusammenhängenden Leistungen zu beeinflussen?“<sup>500</sup>

## 11.2 Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen zu Frage 14

### 11.2.1 Big Four

In dieser Gruppe gibt es nur neutrale Stellungnahmen.

Eindeutige Zustimmungen oder Ablehnungen gehen aus den Kommentaren nicht hervor. Deren Zustimmung oder Ablehnung ist von der Einhaltung gewisser Voraussetzungen abhängig.

Eine Verpflichtung für Unternehmen über diese Informationen zu berichten sowie entsprechende Qualitätssicherungsmaßnahmen durch den unabhängigen Prüfer sind nur angemessen, wenn diese Vorgehensweise von den Unternehmen, den Abschlussadressaten und anderen Interessensgruppen akzeptiert wird. Zusätzlich muss ein potentieller Wert erkennbar sein, bspw. eine Erhöhung der Transparenz. Außerdem müssen die Vorteile die zusätzlichen Kosten überwiegen sowie geeignete Krite-

---

<sup>498</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 90.

<sup>499</sup> “Respondents are asked for their reactions to the need for, or potential value of, assurance or related services on the type of information discussed in Section III, Part E.” – IAASB (2011), S. 24.

<sup>500</sup> “What actions are necessary to influence further development of such assurance or related services?” – IAASB (2011), S. 24.

rien für das Management, die für die Überwachung Verantwortlichen und den Prüfer erstellt werden, um in angemessener Art und Weise über diese Informationen berichten zu können. Bedacht werden muss, dass das IAASB nicht das Mandat hat, vorzuschreiben, welche zusätzlichen Informationen durch das Unternehmen angeboten werden müssen. Jedoch ist die Teilnahme des IAASB an zukünftigen Debatten, die dabei helfen sollen, die Informationslücke zu verkleinern, von entscheidender Bedeutung.<sup>501</sup>

Zusätzlich wird angemerkt, dass noch andere finanzielle oder nicht finanzielle Informationen über ein Unternehmen existieren, welche für Abschlussadressaten von enormer Bedeutung sind. Nicht-finanzielle Informationen beinhalten wertvolle Erkenntnisse über die Zukunftsaussichten und über die Nachhaltigkeit der Geschäfte des Unternehmens. Entsprechende Qualitätssicherungsmaßnahmen des unabhängigen Prüfers oder damit zusammenhängende Leistungen könnten helfen, die Glaubwürdigkeit der Informationen zu verbessern.<sup>502</sup>

Zu den im KP angesprochen Informationen könnten zusätzlich nicht-Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)-konforme Finanzinformationen und Ergebnismeldungen aufgenommen werden. Auch hier müssten die Vorteile die Kosten überwiegen und geeignete Kriterien entwickelt werden, um eine Konsistenz in der Berichterstattung der Unternehmen und den darauffolgenden Verfahren der unabhängigen Prüfer zu erreichen. Um angemessene Fortschritte in dieser Hinsicht zu erzielen, wäre eine Zusammenarbeit zwischen den Unternehmen sowie deren Abschlussadressaten und den Standardsettern notwendig. Bzgl. der Ergebnismeldung ist bspw. in England eine Genehmigung des Prüfers erforderlich, damit das Unternehmen diese veröffentlichen darf. Diese Vorgehensweise könnte in anderen Rechtsordnungen übernommen werden. Ein sich daraus ergebender Nachteil ist der zusätzliche Zeitaufwand für das zu prüfende Unternehmen aufgrund der zeitaufwändigen Qualitätssicherungsmaßnahmen des unabhängigen Prüfers, welcher nicht erwünscht ist.<sup>503</sup>

---

<sup>501</sup> Vgl. St\_51, S. 11-13.

<sup>502</sup> Vgl. St\_62, S. 7-8.

<sup>503</sup> Vgl. St\_53, Anhang, S. 20-22.

### 11.2.2 Internationale Netzwerke

In dieser Gruppe gibt es zwei zustimmende, eine teilweise zustimmende, eine neutrale und zwei ablehnende Stellungnahmen.

Die Befürworter erachten Qualitätssicherungsmaßnahmen des unabhängigen Prüfers oder damit zusammenhängende Leistungen als äußerst wertvoll. Zuvor müssten allerdings noch die exakten Bedürfnisse der Abschlussadressaten untersucht sowie geeignete Rahmenbedingungen für diese Art der Berichterstattung entwickelt werden. Für die Ausarbeitung solcher Berichte benötigt der unabhängige Prüfer entsprechende Kompetenzen und ein umfangreiches Fachwissen.<sup>504</sup>

Die teilweise zustimmende Stellungnahme erkennt sehr wohl die Sinnhaftigkeit von Qualitätssicherungsmaßnahmen, wobei aber der anschließende Bericht nur an die für die Überwachung Verantwortlichen ausgestellt werden sollte.<sup>505</sup>

Die neutrale Stellungnahme äußert sich dahingehend, dass, um den wirtschaftlichen Wert von Qualitätssicherungsmaßnahmen zu dieser Art von Informationen über das Unternehmen beurteilen zu können, die Rückmeldungen der Abschlussadressaten relevanter sind als jene der unabhängigen Prüfer.<sup>506</sup>

Die ablehnenden Stellungnahmen bezweifeln, dass ein derartiger Bedarf unter den Abschlussadressaten vorhanden ist. Eine solche Berichterstattung ist sehr zeitaufwändig und verursacht zusätzliche Kosten. Außerdem fehlen geeignete Rahmenbedingungen. Darüber hinaus überschreiten einige der im KP erwähnten Angelegenheiten die Kompetenz eines Prüfers. Daher wäre es für sie erforderlich, entsprechende Fachkompetenzen für jene Bereiche zu entwickeln, welche zukünftig geprüft werden und über die folglich auch berichtet wird. Weitere Überlegungen bzgl. entsprechender Qualitätssicherungsmaßnahmen zu nicht-GAAP-konformen Informationen oder Ergebnismeldungen würden sich aber durchaus lohnen.<sup>507</sup>

---

<sup>504</sup> Vgl. St\_43, S. 4 und St\_58, S. 8.

<sup>505</sup> Vgl. St\_41, S. 8.

<sup>506</sup> Vgl. St\_70, Anhang 1, S. 6.

<sup>507</sup> Vgl. St\_47, S. 7-8 und St\_75, Anhang, S. 10.

### 11.2.3 Öffentliche Stellen

In dieser Gruppe gibt es vier zustimmende, zwei teilweise zustimmende, sieben neutrale und fünf ablehnende Stellungnahmen.<sup>508</sup>

Die Befürworter glauben, dass somit zusätzlich relevante Informationen für Abschlussadressaten verfügbar gemacht werden, welche dabei helfen sollen, die wahrgenommenen Lücken zu schließen, um folglich die bestmöglichen Investitionsentscheidungen treffen zu können. Außerdem werden durch angemessene Qualitätssicherungsmaßnahmen die Glaubwürdigkeit der Informationen verbessert und das Vertrauen der Abschlussadressaten in diese gestärkt. Zu beachten ist allerdings der zusätzliche Zeitaufwand des unabhängigen Prüfers für die Planung, die Durchführung sowie für die Berichterstattung und den damit verbundenen zusätzlichen Kosten für das zu prüfende Unternehmen.<sup>509</sup>

Die teilweise zustimmenden Stellungnahmen unterstützen keine Erweiterung bzw. keine verpflichtende Erweiterung des Prüfungsumfanges, damit die Zuverlässigkeit der Angaben bspw. über die finanzielle Gesundheit sowie die Zukunftsfähigkeit des Unternehmens oder über die Qualität des Managements bestätigt werden kann. Allerdings wird das Ziel unterstützt, die Kommunikation zwischen dem unabhängigen Prüfer und den Abschlussadressaten zu verbessern. Für Aktionäre wäre es von Vorteil, wenn der Prüfer entsprechende Qualitätssicherungsmaßnahmen für eine breite Palette von Informationen durchführt. Allerdings müssen die damit in Zusammenhang stehenden zusätzlichen Kosten berücksichtigt werden.<sup>510</sup>

Die neutralen Stellungnahmen setzten sich aufgrund von diversen Herausforderungen für eine weitere Untersuchung von Qualitätssicherungsmaßnahmen zu den im KP genannten Informationen ein.<sup>511</sup> In diesem Sinne ist die Entwicklung von geeigneten Rahmenbedingungen sowie die Weiterbildung der unabhängigen Prüfer notwendig, damit diese jene Kompetenzen und Eigenschaften mit sich bringen, um entspre-

---

<sup>508</sup> Eine der neutralen Stellungnahmen hat zu dieser Frage keine Kommentare abgegeben.

<sup>509</sup> Vgl. St\_4, S. 8 und St\_32, Anhang, S. 7.

<sup>510</sup> Vgl. St\_16, Anhang, S. 6-7 und St\_73, S. 8.

<sup>511</sup> Vgl. St\_29, Anhang, S. 4 und St\_78, S. 10-11.

chende Qualitätssicherungsmaßnahmen kosteneffizient und fristgerecht durchzuführen, wodurch sich Vorteile für Abschlussadressaten ergeben können.<sup>512</sup>

Die ablehnenden Stellungnahmen bezweifeln die Durchführbarkeit des Vorschlags. Es ist unklar, ob die unabhängigen Prüfer hierfür die erforderlichen Kompetenzen haben, ob geeignete Kriterien für eine konsistente Anwendung vorliegen und in welcher Größenordnung sich die zusätzlichen Kosten bewegen werden.<sup>513</sup> In Italien ist es derzeit den unabhängigen Prüfern per Gesetz untersagt, die meisten der im KP angesprochenen Dienste anzubieten.<sup>514</sup>

#### **11.2.4 Berufsständische Vertreter**

In dieser Gruppe gibt es zwölf zustimmende, fünf teilweise zustimmende, acht neutrale und sechs ablehnende Stellungnahmen.<sup>515</sup>

Die Befürworter glauben, dass die Berichterstattung des Managements und des Prüfungsausschusses auf diese im KP angesprochenen Informationen erweitert werden sollte. Anschließend könnte der Prüfer entsprechende Qualitätssicherungsmaßnahmen durchführen, vorausgesetzt, dass eine Nachfrage hierfür vorhanden ist und der unabhängige Prüfer über entsprechende Fachkompetenzen und Qualifikationen verfügt. Somit kann sich ein Mehrwert für Abschlussadressaten ergeben.<sup>516</sup> Um eine mögliche Verwirrung unter den Abschlussadressaten zu vermeiden, könnten diese Informationen außerhalb des Jahresabschlusses angeboten werden. Der Bericht des unabhängigen Prüfers zu den durchgeführten Qualitätssicherungsmaßnahmen könnte somit ebenfalls in einem separaten Dokument veröffentlicht werden.<sup>517</sup> Zukünftige Änderungen sollten jedenfalls nur in Abstimmung mit den Abschlussadressaten vorgenommen werden.<sup>518</sup>

---

<sup>512</sup> Vgl. St\_66, Anhang, S. 10-11 und St\_67, S. 7-8.

<sup>513</sup> Vgl. St\_55, S. 4-5.

<sup>514</sup> Vgl. St\_64, S. 6.

<sup>515</sup> Vier der neutralen Stellungnahmen haben zu dieser Frage keine Kommentare abgegeben.

<sup>516</sup> Vgl. St\_61, S. 6 und St\_69, Anhang, S. 15.

<sup>517</sup> Vgl. St\_45, S. 7 und St\_69, Anhang, S. 15.

<sup>518</sup> Vgl. St\_49, S. 6.

Die teilweise zustimmenden Stellungnahmen sind der Ansicht, dass der unabhängige Prüfer eine entscheidende Rolle innehat, um in den Augen der Abschlussadressaten die wahrgenommene Zuverlässigkeit und Glaubwürdigkeit der Informationen zu verbessern. Allerdings sind Qualitätssicherungsmaßnahmen nicht zu allen in Rz. 88 des KPs aufgelisteten Punkten erwünscht.<sup>519</sup> Außerdem müssten zunächst geeignete Rahmenbedingungen entwickelt werden und Abschlussadressaten müssten festlegen, welche Informationen notwendig sind, um die Informationslücke zu verkleinern. Entsprechende Überzeugungsarbeiten wären bei den unabhängigen Prüfern erforderlich, da diese nicht unbedingt von einer Erweiterung des Prüfungsumfangs begeistert sind. Allerdings würde somit die Glaubwürdigkeit des Berufsstandes wieder verbessert werden, welche aufgrund der globalen Finanzkrise in Mitleidenschaft gezogen wurde.<sup>520</sup>

Die neutralen Stellungnahmen merken an, dass mit einer Erweiterung der Berichterstattung zusätzliche Prüfungsverfahren notwendig wären.<sup>521</sup> Das IAASB ist aufgefordert, mit dem PCAOB und anderen Standardsetzern zusammenzuarbeiten, um feststellen zu können, ob der unabhängige Prüfer zur Durchführung entsprechender Qualitätssicherungsmaßnahmen verpflichtet werden sollte.<sup>522</sup>

Die ablehnenden Stellungnahmen geben an, dass diese Informationen nicht Teil der Jahresabschlussprüfung sind. Deshalb ist zu bedenken, dass dem unabhängigen Prüfer möglicherweise die erforderlichen Fachkompetenzen fehlen.<sup>523</sup> Solange keine geeigneten internationalen Kriterien für die Prüfung und Berichterstattung dieser im KP genannten Informationen zur Verfügung stehen, wäre eine derartige Vorgehensweise der unabhängigen Prüfer unangemessen.<sup>524</sup>

---

<sup>519</sup> Vgl. St\_14, Anhang, S. 5.

<sup>520</sup> Vgl. St\_20, S. 8-9 und St\_37, S. 6.

<sup>521</sup> Vgl. St\_13, S. 3.

<sup>522</sup> Vgl. St\_25, S. 5.

<sup>523</sup> Vgl. St\_8, S. 6 und St\_34, 4.

<sup>524</sup> Vgl. St\_57, Anhang 1, S. 22-27.

### 11.2.5 Sonstige

In dieser Gruppe gibt es fünf zustimmende, eine teilweise zustimmende, neun neutrale und sieben ablehnende Stellungnahmen.<sup>525</sup>

Die Befürworter unterstützen entsprechende Qualitätssicherungsmaßnahmen des unabhängigen Prüfers oder damit zusammenhängende Leistungen. Für Abschlussadressaten sind nicht-finanzielle Informationen ebenso wichtig wie finanzielle Informationen. Investoren vertrauen auf diese Angaben, um die Leistungen des Unternehmens sowie dessen Zukunftsaussichten besser verstehen zu können, damit sie in der Lage sind, bessere Investitionsentscheidungen treffen zu können. Deswegen sind entsprechende Qualitätssicherungsmaßnahmen des unabhängigen Prüfers zu diesen Informationen notwendig, um die Qualität und die Glaubwürdigkeit der nicht-finanziellen Informationen zu verbessern. Allerdings wäre hierfür eine Weiterbildung der unabhängigen Prüfer notwendig, damit diese die erforderlichen Kompetenzen auf nicht-finanzieller Ebene entwickeln können.<sup>526</sup> Außerdem müssen zuvor die Bedürfnisse der Abschlussadressaten verstanden werden. Um die Leser nicht zu verwirren, könnte der Bericht des Prüfers separat zum Prüfungsbericht über den Jahresabschluss angeboten werden und nicht als Teil des Bestätigungsvermerks.<sup>527</sup>

Die teilweise zustimmende Stellungnahme ist der Ansicht, dass die Qualitätssicherungsmaßnahmen in bestimmten Fällen durchaus von Nutzen sind. Sollten die Informationen in dem daraus resultierenden Bericht als bedeutend und notwendig empfunden werden und so der unabhängige Prüfer diesen kosteneffektiv erstellen kann, würde sich der Marktdruck automatisch erhöhen, ein solches Service anbieten zu müssen.<sup>528</sup>

Die neutrale Stellungnahme sieht weitere Untersuchungen vor um festzustellen, ob unter den Abschlussadressaten ein Bedarf nach diesem Service besteht und um die Vorteile und Kosten gegeneinander abwiegen zu können.<sup>529</sup>

---

<sup>525</sup> Acht der neutralen Stellungnahmen haben zu dieser Frage keine Kommentare abgegeben.

<sup>526</sup> Vgl. St\_28, S. 11.

<sup>527</sup> Vgl. St\_40, S. 6-7.

<sup>528</sup> Vgl. St\_2, S. 4.

<sup>529</sup> Vgl. St\_54, S. 4.

Die ablehnenden Stellungnahmen sind aus folgenden Gründen gegen entsprechende Qualitätssicherungsmaßnahmen des unabhängigen Prüfers zu nicht-finanziellen Informationen über das zu prüfende Unternehmen:

- Es existieren keinerlei Beweise für den Bedarf nach Qualitätssicherungsmaßnahmen des unabhängigen Prüfers hinsichtlich nicht-finanzieller Informationen.<sup>530</sup>
- Es existieren keinerlei Beweise, dass entsprechende Qualitätssicherungsmaßnahmen des unabhängigen Prüfers hinsichtlich nicht-finanzieller Informationen und die darauffolgende Berichterstattung signifikante Auswirkungen auf die Informations- und Erwartungslücke haben werden.<sup>531</sup>
- Es ist unklar, ob für diese Art der Berichterstattung angemessene Kriterien entwickelt werden können.<sup>532</sup>
- Nicht alle Prüfer haben die erforderlichen Kompetenzen, um angemessene Qualitätssicherungsmaßnahmen zu einigen der nicht-finanziellen Informationen durchführen zu können.<sup>533</sup>
- Wenn sich die Pflichten des Prüfers diesbezüglich erweitern, entstehen keine signifikanten Vorteile.<sup>534</sup>
- Möglicherweise leidet die Qualität der Jahresabschlussprüfung, wenn sich der unabhängige Prüfer auf andere Aufgaben konzentrieren müsste.<sup>535</sup>

### 11.2.6 Zusammenfassung

In den Gruppen gibt es insgesamt 23 zustimmende, neun teilweise zustimmende, 29 neutrale und 20 ablehnende Stellungnahmen.

Zu dieser Frage sind die Anzahl an zustimmenden und ablehnenden Stellungnahmen innerhalb und zwischen den Gruppen relativ ausgeglichen. Während die einen verschiedene Vorteile bzw. einen Mehrwert für Abschlussadressaten durch entspre-

---

<sup>530</sup> Vgl. St\_27, Anhang, S. 5.

<sup>531</sup> Vgl. St\_21, S. 11-12.

<sup>532</sup> Ebenda.

<sup>533</sup> Ebenda.

<sup>534</sup> Vgl. St\_22, S. 6.

<sup>535</sup> Vgl. St\_68, S. 6.

chende Qualitätssicherungsmaßnahmen des unabhängigen Prüfers zu nicht-finanziellen Informationen erkennen, sprechen sich andere aus den verschiedensten Gründen dagegen aus. Die Befürworter befinden nicht-finanziellen Informationen, für die Entscheidungsfindung der Investoren, als sehr wertvoll. Deshalb sind entsprechende Qualitätssicherungsmaßnahmen des unabhängigen Prüfers oder damit zusammenhängende Leistungen unbedingt notwendig, um das Vertrauen der Abschlussadressaten in die Glaubwürdigkeit und Zuverlässigkeit dieser Informationen zu stärken. Unter den am häufigsten genannten ablehnenden Gründen sind bspw. der zusätzliche Kostenaufwand für das zu prüfende Unternehmen, der zusätzliche Zeitaufwand für jede der mitwirkenden Parteien sowie, nicht vorhandene Kriterien für eine konsistente Berichterstattung. Aufgrund der gegensätzlichen Ansichten ist der Vorschlag einiger neutraler Stellungnahmen, diese Änderungsmöglichkeit weiter zu untersuchen und zu optimieren, nicht abwegig.

### **11.3 Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen zu Frage 15**

#### **11.3.1 Big Four**

Die Big-Four-Prüfungsgesellschaften schlagen folgende Maßnahmen vor.

- Es sollten ausführliche Debatten und effektive Kooperationen mit den in diesem Prozess beteiligten Parteien oder Organisationen stattfinden.<sup>536</sup>
- Es sollte Klarheit darüber bestehen, welche der Informationen für die Abschlussadressaten von Nutzen sind und in welcher Art und Weise das Management diese kommunizieren sollte.<sup>537</sup>
- Für das Management oder die für die Überwachung Verantwortlichen sollten geeignete Kriterien entwickelt werden, um derartige Informationen erstellen zu können und für den unabhängigen Prüfer, um entsprechende Qualitätssicherungsmaßnahmen durchführen zu können.<sup>538</sup>

---

<sup>536</sup> Vgl. St\_51, S. 11-13.

<sup>537</sup> Ebenda.

<sup>538</sup> Ebenda.

- Es sollten geeignete Standards entwickelt werden, auf deren Grundlage der unabhängige Prüfer seine Tätigkeiten ausführt.<sup>539</sup>
- Es sollte überlegt werden, ob die Entwicklung einer Safe-Harbour-Bestimmung einschließlich eines angemessenen Haftungsschutzes für Prüfer notwendig wäre.<sup>540</sup>
- Der Sicherheitsgrad, welcher für diese Art an Informationen erforderlich ist, sollte bewertet werden, und ob der geforderte Grad an Sicherheit unter den bestehenden Rahmenbedingungen erreicht werden kann.<sup>541</sup>
- Die Bedenken bzgl. der Qualitätssicherungsmaßnahmen zu zukunftsorientierten Informationen sollten verstanden und zerstreut werden.<sup>542</sup>
- Für spezifische Änderungen in der Prüfungsberichterstattung sollte eine Kosten-Nutzen-Analyse separat für börsennotierte und nicht börsennotierte Unternehmen vorgenommen werden.<sup>543</sup>

### 11.3.2 Internationale Netzwerke

Die Stellungnehmenden aus der Gruppe der internationalen Netzwerke schlagen folgende Maßnahmen vor:

- Es sollten neue Standards entwickelt werden.<sup>544</sup>
- Die Rahmenbedingungen für die Berichterstattung der zu prüfenden Unternehmen sollten geändert werden.<sup>545</sup>
- Die unabhängigen Prüfer sollten angemessen ausgebildet werden, damit diese die erforderlichen Fachkenntnisse erlangen.<sup>546</sup>

---

<sup>539</sup> Ebenda.

<sup>540</sup> Vgl. St\_53, Anhang, S. 22-23.

<sup>541</sup> Vgl. St\_62, S. 8.

<sup>542</sup> Ebenda.

<sup>543</sup> Vgl. St\_79, S. 12.

<sup>544</sup> Vgl. St\_43, S. 4.

<sup>545</sup> Vgl. St\_47, S. 8.

<sup>546</sup> Ebenda.

- Die Informationsbedürfnisse der Abschlussadressaten sollten untersucht werden, sowie die Vorteile und die Kosten dieser Berichterstattung und ob die Qualitätssicherungsmaßnahmen zu einem Mehrwert führen,<sup>547</sup>
- Das IAASB sollte Beweise vorlegen, dass die Nachfrage diesbezüglich vorhanden ist, um den zusätzlichen Zeitaufwand, die Kostensteigerung und die Entwicklung von geeigneten Rahmenbedingungen zu rechtfertigen.<sup>548</sup>
- Die Haftungsbestimmungen für Prüfer sollten überprüft werden.<sup>549</sup>

Die notwendigen Maßnahmen, um die Weiterentwicklung von geeigneten Qualitätssicherungsmaßnahmen oder damit zusammenhängende Leistungen zu beeinflussen, würden mit hoher Wahrscheinlichkeit zwischen den Ländern variieren. Bspw. wäre das Grünbuch der EU-Kommission eine gute Plattform, um einen entsprechenden Einfluss auf solche Entwicklungen auszuüben.<sup>550</sup>

### 11.3.3 Öffentliche Stellen

Die Stellungnehmenden aus der Gruppe der öffentlichen Stellen schlagen folgende Maßnahmen vor:

- Die Informationsbedürfnisse der Abschlussadressaten sollten untersucht werden.<sup>551</sup>
- Es sollte eine Kosten-Nutzen-Analyse aufgrund der Änderungen durchgeführt werden. Somit soll festgestellt werden, ob die gewonnenen Vorteile die zusätzlichen Kosten kompensieren können oder überwiegen werden.<sup>552</sup>
- Es sollten internationalen Standards und Kriterien als Grundlage für den unabhängigen Prüfer entwickelt werden, um geeignete Qualitätssicherungsmaßnahmen durchführen zu können.<sup>553</sup>
- Der unabhängige Prüfer sollte angemessen ausgebildet werden.<sup>554</sup>

---

<sup>547</sup> Vgl. St\_70, Anhang 1, S. 6.

<sup>548</sup> Vgl. St\_75, Anhang, S. 10.

<sup>549</sup> Ebenda.

<sup>550</sup> Vgl. St\_58, S. 8.

<sup>551</sup> Vgl. St\_32, Anhang, S. 7.

<sup>552</sup> Vgl. St\_4, S. 8.

<sup>553</sup> Ebenda.

Unter den Stellungnahmen sind unter anderem Kommentare, welche die Maßnahmen, um die Weiterentwicklung der Qualitätssicherungsmaßnahmen zu beeinflussen, als zweitrangig betrachten. Wichtiger wäre es bspw. festzustellen, wie der unabhängige Prüfer die Abschlussadressaten mit relevanten und aussagekräftigen Informationen über die Jahresabschlussprüfung versorgen kann.<sup>555</sup> Zusätzlich werden Bedenken geäußert, da derzeitige Regelungen, gerade im Bereich der Offenlegung von nicht-finanziellen Informationen durch das zu prüfende Unternehmen, auf dem Recht des jeweiligen Landes basieren. Wahrscheinlich wird es für das IAASB eine große Herausforderung werden, ohne ein konsistentes Konzept über die Form und den Inhalt der CG-Berichte neue Standards zu entwickeln, damit der Prüfer in der Lage wäre, geeignete Qualitätssicherungsmaßnahmen oder damit zusammenhängende Leistungen durchzuführen.<sup>556</sup>

#### 11.3.4 Berufsständische Vertreter

Die Stellungnehmenden aus der Gruppe der berufsständischen Vertreter schlagen folgende Maßnahmen vor:

- Investoren sind die Hauptnutznießer der Prüfungsberichte und sollten daher aktiv in die Debatte über diese Angelegenheiten miteinbezogen werden.<sup>557</sup>
- Es sollte eine Kosten-Nutzen-Analyse durchgeführt werden.<sup>558</sup>
- Es sollte sich eine konstruktive Zusammenarbeit mit dem PCAOB und anderen Standardsettern entwickeln um zu klären, ob der unabhängige Prüfer bzgl. der CG-Berichte zur Durchführung von Qualitätssicherungsmaßnahmen verpflichtet werden sollten.<sup>559</sup>

---

<sup>554</sup> Ebenda.

<sup>555</sup> Vgl. St\_66, Anhang, S. 11 und St\_82, S. 14.

<sup>556</sup> Vgl. St\_78, Anhang, S. 10-11.

<sup>557</sup> Vgl. St\_77, S. 7.

<sup>558</sup> Vgl. St\_13, S. 3.

<sup>559</sup> Vgl. St\_25, S. 5.

- Es sollten ad-hoc-Regelungen entwickelt werden, um den Umfang der Prüfung zu erweitern, damit die Durchführung von geeigneten Qualitätssicherungsmaßnahmen zu nicht-finanziellen ermöglicht wird.<sup>560</sup>
- Es sollten geeignete internationale Standards entwickelt werden.<sup>561</sup>
- Es sollte eindeutig festgelegt werden, was von den Prüfern in Zukunft gefordert wird. Unklarheiten müssen beseitigt werden, da sich ansonsten die Erwartungslücke vergrößern würde.<sup>562</sup>
- Der erforderliche Sicherheitsgrade sowie die Kompetenzen des unabhängigen Prüfers sollten beurteilt werden um festzustellen, ob geeignete Qualitätssicherungsmaßnahmen durchführbar wären. Zusätzlich sollte beurteilt werden, ob der geforderte Sicherheitsgrad unter den bestehenden Rahmenbedingungen erreicht werden könnte.<sup>563</sup>

Die erforderlichen Maßnahmen, um die Weiterentwicklung der Qualitätssicherungsmaßnahmen oder der damit zusammenhängenden Leistungen zu beeinflussen, sind abhängig von der Marktnachfrage und den Änderungen in der nationalen Gesetzgebung. Daher ist es sehr wichtig, dass die zuständigen Behörden und Standardsetter geeignete Kriterien für die Erstellung der CG-Berichte definieren. Der Umfang der Leistungen und der anschließenden Berichterstattung des unabhängigen müsste ebenso festgelegt werden.<sup>564</sup>

### 11.3.5 Sonstige

Die Stellungnehmenden aus der Gruppe der sonstigen Stellungnahmen schlagen folgende Maßnahmen vor:

---

<sup>560</sup> Vgl. St\_34, S. 4.

<sup>561</sup> Vgl. St\_36, S. 6.

<sup>562</sup> Vgl. St\_37, S. 6.

<sup>563</sup> Vgl. St\_5, S. 10 und St\_74, Anhang, S. 5.

<sup>564</sup> Vgl. St\_20, S. 9 und St\_61, S. 6-7.

- Es sollten fortlaufende Diskussionen mit den zuständigen Behörden und Abschlussadressaten stattfinden, um den Umfang und die Notwendigkeit für diese Leistungen festzustellen.<sup>565</sup>
- Abschlussadressaten sollten von dem Mehrwert einer solchen Leistung überzeugt werden.<sup>566</sup>
- Eine entsprechende Zusammenarbeit der nationalen Standardsetter unter der Leitung des IAASB sollte gefördert werden, um eine gemeinsame Vorgehensweise zu entwickeln.<sup>567</sup>
- Es sollte eine Kosten-Nutzen-Analyse durchgeführt werden. Zusätzlich sollte untersucht werden, ob die unabhängigen Prüfer über die erforderlichen Kompetenzen verfügen.<sup>568</sup>

### 11.3.6 Zusammenfassung

Die vorgeschlagenen Maßnahmen, die notwendig sind, um die Weiterentwicklung der Qualitätssicherungsmaßnahmen oder der damit zusammenhängenden Leistungen zu beeinflussen, sind innerhalb der einzelnen Gruppen sehr umfangreich ausgefallen, jedoch gesamt gesehen relativ ähnlich. Mit Hilfe von weiteren Untersuchungen oder Diskussionsrunden zwischen den involvierten Parteien wäre es möglich festzulegen, welche der vorgeschlagenen Maßnahmen für eine Umsetzung in Frage kommen bzw. welche unter ihnen priorisiert werden sollten.

---

<sup>565</sup> Vgl. St\_40, S. 7.

<sup>566</sup> Vgl. St\_2, S. 4.

<sup>567</sup> Vgl. St\_11, S. 6-7.

<sup>568</sup> Vgl. St\_21, S. 12.

## **12 Frage 16, 17, 18 und 19: Auswirkungen der Änderung und mögliche Herausforderungen bei der Umsetzung**

### **12.1 Erörterung des Konsultationspapiers und die daraus abgeleitete Fragen**

Von besonderem Interesse sind die voraussichtlichen Auswirkungen der vielen Änderungsmöglichkeiten auf die Informationslücke sowie auf die Kosten und ob positive oder negative Effekte zu sonstigen Angelegenheiten feststellbar sind, wie bspw.:

- Zu den jeweiligen Rollen, Verantwortlichkeiten und der Haftung des Managements, der für die Überwachung Verantwortlichen, der unabhängigen Prüfer und der Abschlussadressaten in Bezug auf den Finanzberichterstattungsprozess.
- Zu dem Verhalten dieser Parteien im Zuge der Ausübung ihrer Rollen oder Verantwortlichkeiten und zu deren Interaktionen untereinander.
- Zu der Fähigkeit der Abschlussadressaten, die Unternehmensberichterstattung verstehen zu können.
- Zu der wahrgenommenen Qualität und dem Wert der Prüfung.<sup>569</sup>

#### Auswirkungen der Änderung

Einige der Änderungsmöglichkeiten haben möglicherweise Auswirkungen auf die jeweiligen Rollen und Verantwortlichkeiten des Managements, der für die Überwachung Verantwortlichen und des Prüfers im Bezug auf den Finanzberichterstattungsprozess.<sup>570</sup>

Einige der Änderungsmöglichkeiten waren bspw.:

- Den unabhängigen Prüfer in die Erstellung von Informationen über das Unternehmen miteinbeziehen. Dies hätte Auswirkungen auf die derzeitige Aufteilung der Pflichten zwischen dem Unternehmen und dem unabhängigen Prüfer.
- Die Rolle der für die Überwachung Verantwortlichen verändern, was möglicherweise Auswirkungen auf die erforderlichen Fähigkeiten der für die Überwachung Verantwortlichen haben könnte.

---

<sup>569</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 91.

<sup>570</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 92.

- Die Art und Weise beeinflussen, wie Abschlussadressaten die zusätzlich angebotenen Informationen lesen, verstehen und nützen.
- Die Änderung der notwendigen Kompetenzen, um die zusätzliche Berichterstattung durchführen zu können. Bspw. sollten die Prüfer in der Lage sein, über verbale Informationen oder über nicht-finanzielle Angelegenheiten berichten zu können.<sup>571</sup>

Durch einige der Änderungsmöglichkeiten könnten sich auch Änderungen der Haftungsrisiken des Managements, der für die Überwachung Verantwortlichen und des Prüfers ergeben.<sup>572</sup> Einige der Änderungsmöglichkeiten könnten möglicherweise die Art oder den Umfang der Interaktionen zwischen dem Management, der für die Überwachung Verantwortlichen und dem unabhängigen Prüfer beeinflussen. Bspw. könnten die zusätzlichen Kommentare des Prüfers, etwa zu kritischen bilanziellen Schätzungen im Jahresabschluss, das Ausmaß an Interaktionen zwischen dem Prüfer und der für die Überwachung Verantwortlichen beeinflussen, was wiederum Auswirkungen auf die Qualität der Finanzberichterstattung und auf die Qualität der Prüfung haben könnte.<sup>573</sup>

Die Fähigkeit der Abschlussadressaten, die Unternehmensberichterstattung besser zu verstehen um somit fundiertere Entscheidungen treffen zu können, wird möglicherweise verbessert, wenn mehr relevante Informationen über das Unternehmen, einschließlich Informationen über kritische Angelegenheiten, mit denen das Unternehmen konfrontiert ist, zu deren Verfügung stehen. Allerdings sind einige der Ansicht, dass die Abschlussadressaten durch diese zusätzlichen Informationen irritiert werden könnten. Kritisiert wird das oft zu komplexe und zu umfangreiche Informationsangebot. Ein wesentliches Ziel ist es daher die Qualität der den Abschlussadressaten zur Verfügung gestellten Informationen zu verbessern.<sup>574</sup>

Eine Erweiterung der Berichterstattungspflichten des Prüfers könnte bspw. dessen Aufmerksamkeit auf Angelegenheiten erhöhen, welche für Abschlussadressaten wesentlich sind, um das Unternehmen besser verstehen zu können. Dies kann sich

---

<sup>571</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 93.

<sup>572</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 94.

<sup>573</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 95.

<sup>574</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 96.

wiederum positiv auf die wahrgenommene Prüfungsqualität auswirken.<sup>575</sup> Die zusätzlichen Berichterstattungspflichten sollten, unter Beibehaltung des aktuellen Prüfungsumfangs, die Kosten für die Durchführung einer Prüfung nicht wesentlich erhöhen. Allerdings sind andere der Meinung, dass die zusätzliche Berichterstattung ausreichend ist, um eine Kostensteigerung zu verursachen. Deswegen bestehen Bedenken, dass, wenn das derzeitige Honorar der Prüfer nicht ausreichend ist, um die zusätzlichen Kosten zu decken, der Druck auf die Prüfer wachsen würde, gewisse Prüfungstätigkeiten in anderen Bereichen zu reduzieren, was wiederum einen nachteiligen Effekt auf die Prüfungsqualität haben könnte.<sup>576</sup>

Außerdem wurde davor gewarnt, dass sich durch zusätzliche Kommentare des unabhängigen Prüfers die Erwartungslücke vergrößern könnte. Dies trifft möglicherweise auch auf die Änderungsmöglichkeit für das Format und die Struktur des Prüfungsberichts zu. Andererseits wird durch eine verstärkte Transparenz im Bereich der Prüfungsleistungen nicht nur das Verständnis der Abschlussadressaten bzgl. des geprüften Jahresabschlusses verbessert, sondern beeinflusst auch deren Wahrnehmung über die Prüfungsqualität und über den Wert einer Prüfung.<sup>577</sup>

**Frage 16:** „Die Kommentatoren werden geben, die Vorteile sowie die Kosten und andere Auswirkungen der Änderungen oder potentielle Herausforderungen zu identifizieren, von denen sie glauben, dass sie mit den verschiedenen besprochenen Möglichkeiten in Abschnitt 3 des KP verbunden sind.“<sup>578</sup>

---

<sup>575</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 97.

<sup>576</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 98.

<sup>577</sup> Vgl. IAASB (2011), Rz. 99.

<sup>578</sup> “Respondents are requested to identify benefits, costs and other implications of change, or potential challenges they believe are associated with the different options explored in Section III.” – IAASB (2011), S. 26.

**Frage 17:** „Glauben die Kommentatoren, dass die Vorteile, die Kosten, die potentiellen Herausforderungen und andere Auswirkungen der Änderungen für alle Arten von Unternehmen gleich sind? Falls nicht, ist eine Erklärung erwünscht, inwiefern sie sich möglicherweise unterscheiden?“<sup>579</sup>

**Frage 18:** „Unter Berücksichtigung der Vorteile, der Kosten, der potentiellen Herausforderungen und anderen Auswirkungen, ist welche der untersuchten Änderungsmöglichkeiten in Abschnitt 3, entweder für sich alleine oder in Kombination, am besten geeignet, um die Prüfungsberichterstattung zu verbessern?“

„Sind entsprechende Möglichkeiten zur Zusammenarbeit mit anderen vorhanden, die das IAASB untersuchen sollte, insbesondere bzgl. der Änderungsmöglichkeiten in Abschnitt 3, Kapitel D und E, da diese Änderungen außerhalb des Umfangs des aktuellen Prüfungsberichterstattungsmodells sowie der Jahresabschlussprüfung liegen?“<sup>580</sup>

**Frage 19:** „Haben die Kommentatoren noch andere Vorschläge für Änderungen in der Prüfungsberichterstattung, um die von den Nutzern wahrgenommene Informationslücke zu verkleinern oder um den kommunikativen Wert des Prüfungsberichts zu verbessern?“<sup>581</sup>

---

<sup>579</sup> “Do respondents believe the benefits, costs, potential challenges and other implications of change are the same for all types of entity? If not, please explain how they may differ.” – IAASB (2011), S. 26.

<sup>580</sup> “Which, if any, of the options explored in Section III, either individually or in combination, do respondents believe would be most effective in enhancing auditor reporting, keeping in mind benefits, costs, potential challenges and other implications in each case? In this regard, do respondents believe there are opportunities for collaboration with others that the IAASB should explore, particularly with respect to the options described in Section III, Parts D and E, which envisage changes outside the scope of the existing auditor reporting model and scope of the financial statement audit?” – IAASB (2011), S. 26.

<sup>581</sup> “Are there other suggestions for change to auditor reporting to narrow the information gap perceived by users or to improve the communicative value of the auditor’s report?” – IAASB (2011), S. 26.

## 12.2 Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen zu Frage 16

### 12.2.1 Big Four

Bei dieser Frage verweisen drei der Big-Four-Prüfungsgesellschaften auf die jeweiligen Antworten der Fragen 4-15 im KP. Die verbleibende Stellungnahme beschreibt in kurzen Worten, welche zusätzlichen Kosten durch die Änderungsmöglichkeiten zustande kommen. Jede der Änderungsmöglichkeiten in Abschnitt 3 des KPs verursacht zusätzliche Kosten, jedoch in unterschiedlichem Ausmaß. Bspw. sind Beschreibungen der Prüfungsrisiken oder -verfahren sehr kostenintensiv, wobei hingegen standardisierte Formulierungen bzgl. der Verantwortlichkeiten des Managements und des Prüfers nur im ersten Jahr zusätzliche Kosten verursachen würden.<sup>582</sup>

### 12.2.2 Internationale Netzwerke

Die Stellungnehmenden aus der Gruppe der internationalen Netzwerke sind größtenteils der Ansicht, dass die Änderungsmöglichkeiten bzgl. des Formats sowie der Struktur eines Prüfungsberichts nicht so kostenintensiv sind, wie die Änderungsmöglichkeiten in Abschnitt C und E aufgrund einer signifikanten Aufwandssteigerung für den unabhängigen Prüfer und das zu prüfende Unternehmen. Unter anderem ist das Ausmaß der Kostensteigerung auch von derzeit gültigen Regelungen in den verschiedenen Ländern abhängig.<sup>583</sup>

Der Hauptvorteil der besprochenen Änderungsmöglichkeiten ist eine transparente und konsistente Berichterstattung, um die Bedürfnisse der Abschlussadressaten zu befriedigen. Zusätzlich sollen die Änderungen dabei helfen, die wahrgenommene Informations- und Erwartungslücke bestmöglichst zu schließen. In dieser Hinsicht muss beachtet werden, dass die Änderungen keine negativen Auswirkungen auf die Kommunikation zwischen dem Management, der für die Überwachung Verantwortlichen und dem Prüfer haben dürfen, da es sich sonst negativ sowohl auf die wahrgenommene Prüfungsqualität, als auch auf das Vertrauen der Abschlussadressaten in diese Informationen auswirken könnte. Das Ziel muss daher sein, die Qualität der Informationen zu verbessern anstatt bloß die Quantität zu steigern. Übermäßig viele

---

<sup>582</sup> Vgl. St\_62, S. 8.

<sup>583</sup> Vgl. St\_47, S. 8-9 und St\_58, S. 8-9.

Angaben könnten dazuführen, dass wichtige Angelegenheiten verschleiert anstatt verdeutlicht werden.<sup>584</sup>

Eine Erweiterung der Pflichten der für die Überwachung Verantwortlichen führt möglicherweise zu einer Reduktion an geeigneten, qualifizierten und erfahrenen Kandidaten, die bereit wären, diese Aufgabe zu übernehmen. Bei einer Erweiterung der Pflichten des Prüfers würden zusätzliche Ausbildungskosten anfallen, damit diese jene Fähigkeiten entwickeln, die notwendig sind, um Angelegenheiten bewerten zu können, die nicht im Umfang der Jahresabschlussprüfung enthalten sind.<sup>585</sup>

### 12.2.3 Öffentliche Stellen

Die Stellungnehmenden aus der Gruppe der öffentlichen Stellen betonen, dass sich durch die Änderungsmöglichkeiten sowohl einige Vorteile für die Abschlussadressaten, als auch für das zu prüfende Unternehmen ergeben. Bspw. wird durch die Änderung im Format und der Struktur eines Prüfungsberichts dessen Lesbarkeit verbessert, was dem Leser im Zuge seiner Entscheidungsfindung zugute kommt. Mit Hilfe von geeigneten Qualitätssicherungsmaßnahmen des unabhängigen Prüfers zu sonstigen Informationen bzw. zu Informationen, die nicht im Umfang der Jahresabschlussprüfung enthalten sind, wird das Vertrauen der Leser in das zu prüfende Unternehmen und dessen Angaben gestärkt.<sup>586</sup> Eine erweiterte Beschreibung der jeweiligen Pflichten des Managements und des Prüfers, der Fachbegriffe sowie eine verstärkte Nutzung von zusätzlichen Absätzen im Vermerk des unabhängigen Prüfers zum Zweck der Hervorhebung eines Sachverhalts und zusätzliche Kommentare des Prüfers bzgl. seiner Pflichten zu sonstigen Informationen könnten dabei helfen, einen Mehrwert für Leser zu schaffen, womit sich die Erwartungslücke verkleinern würde.<sup>587</sup>

Allerdings muss beachtet werden, dass sich mit jeder der Änderungen, aufgrund zusätzlicher Tätigkeiten des unabhängigen Prüfers, die Kosten für das zu prüfende Unternehmen erhöhen werden. Folglich könnte die Prüfungsqualität in Mitleidenschaft

---

<sup>584</sup> Vgl. St\_43, S. 4 und St\_47, S. 8-9.

<sup>585</sup> Ebenda.

<sup>586</sup> Vgl. St\_4, S. 8-10 und St\_67, S. 8-9.

<sup>587</sup> Vgl. St\_55, S. 5.

gezogen werden, wenn versucht wird, die Kostensteigerung durch eine entsprechende Reduktion der Prüfungsleistungen zu kompensieren. Aufgrund der zusätzlichen Prüfungsarbeiten würde sich auch das Haftungsrisiko der unabhängigen Prüfer erhöhen.<sup>588</sup> Für eine erfolgreiche Umsetzung der Vorschläge müssten, in Zusammenarbeit mit anderen Standardsetzern, geeignete Kriterien bzw. Standards entwickelt werden, um eine konsistente und vergleichbare Berichterstattung zu erreichen. Ferner muss die aktuelle Aufteilung der Pflichten zwischen dem Management, der für die Überwachung Verantwortlichen und dem Prüfer bzgl. der Offenlegung von Informationen über das Unternehmen beibehalten werden. Ansonsten könnte sich die Beziehung zwischen den Parteien verschlechtern bzw. könnten sich deren Interaktionen untereinander vermindern, wenn der unabhängige Prüfer sensible Informationen über das Unternehmen veröffentlicht, welche zuvor noch nicht durch das Unternehmen offengelegt wurden. Eine daraus entstehende negative Konsequenz wäre, dass sich die Prüfungsqualität verschlechtert.<sup>589</sup>

#### **12.2.4 Berufsständische Vertreter**

Die Kommentare der Stellungnehmenden aus der Gruppe der berufsständischen Vertreter sind zu dieser Frage sehr unterschiedlich ausgefallen. Für die Mehrheit haben die Vorteile eine größere Gewichtung als die zusätzlichen Kosten. Bspw. wird die Verständlichkeit des Prüfungsberichts verbessert, was den Abschlussadressaten hilft, bessere Investitionsentscheidungen treffen zu können. Weiters besteht die Chance, dass sich somit die wahrgenommenen Lücken verkleinern, wobei in dieser Hinsicht die Meinungen auseinandergehen. Zusätzlich würde der Bestätigungsvermerk durch die Neupositionierung im Prüfungsbericht an Bedeutung gewinnen.<sup>590</sup>

Zu den damit verbundenen Kosten sind ebenfalls Unterschiede in den Kommentaren feststellbar. Keine der Stellungnahmen verneint eine Kostensteigerung, wobei aber dessen Ausmaß differenziert bewertet wird. Die Herausforderung für das IAASB wird es sein, in Zusammenarbeit mit dem PCAOB und anderen Standardsetzern konsistente Kriterien bzw. Rahmenbedingungen und Standards zu entwickeln, damit diese

---

<sup>588</sup> Vgl. St\_4, S. 8-10 und St\_67, S. 8-9.

<sup>589</sup> Vgl. St\_29, Anhang, S. 5-6.

<sup>590</sup> Vgl. St\_45, S. 7-8.

Art der Berichterstattung möglich gemacht wird, um die Bedürfnisse der Abschlussadressaten zu befriedigen, ohne dabei die grundlegende Rolle des unabhängigen Prüfers bzw. die Aufteilung der Pflichten zwischen den Parteien zu verändern. Somit bleibt die Unabhängigkeit des Prüfers gewahrt.<sup>591</sup>

Andere Kommentatoren sind der Ansicht, dass die Vorteile nur begrenzt sind bzw. die Kosten nicht kompensieren können. Bspw. werden wahrscheinlich für private Unternehmen keine Vorteile entstehen, sehr wohl allerdings zusätzliche Kosten. Das Prüfungsrisiko könnte sich ebenfalls erhöhen, wenn die Änderungen signifikant ausfallen und der unabhängige Prüfer zusätzliche Erklärungen abgeben muss.<sup>592</sup> Durch letzteres, z.B. durch zusätzliche Kommentare des unabhängigen Prüfers zu kritischen bilanziellen Schätzungen im Jahresabschluss, könnte die Kommunikation zwischen den Parteien negativ beeinflusst werden und folglich auch die Qualität der Finanzberichterstattung sowie die Prüfungsqualität.<sup>593</sup> Viel eher sollte der Anhang eines Jahresabschlusses reorganisiert werden, damit die Leser auf die wesentlichsten Angaben aufmerksam gemacht werden. Ferner hat das IAASB darauf zu achten, dass jede Änderung in der Prüfungsberichterstattung zu einer Steigerung der Prüfungsqualität führen sollte und der Prüfer nicht die Pflichten des Managements oder der für die Überwachung Verantwortlichen übernimmt, um seine Unabhängigkeit nicht zu gefährden.<sup>594</sup>

### 12.2.5 Sonstige

Die Vorteile der Änderungsmöglichkeiten setzten sich aus einem verbesserten Risikomanagement, einer verbesserten Qualität in der Finanzberichterstattung, einer verbesserten CG-Berichterstattung und aus einer Erhöhung der Transparenz zusammen, womit das Vertrauen der Abschlussadressaten in die Jahresabschlussprüfung wesentlich gestärkt wird.<sup>595</sup>

---

<sup>591</sup> Vgl. St\_25, S. 5-6 und St\_34, S. 4-5.

<sup>592</sup> Vgl. St\_13, S. 3-4 und St\_19, Anhang, S. 6.

<sup>593</sup> Vgl. St\_63, S. 11.

<sup>594</sup> Vgl. St\_19, Anhang, S. 6 und St\_38, Anhang A, S. 8-9.

<sup>595</sup> Vgl. St\_33, S. 8 und St\_68, S. 7.

Allerdings liegt der Schwerpunkt der Kommentare bei den zusätzlichen Kosten sowie den zukünftigen Herausforderungen und den weiteren notwendigen Maßnahmen. Aufgrund der Änderungen ergeben sich zusätzliche Berichterstattungspflichten des unabhängigen Prüfers sowie zusätzliche notwendige Interaktionen zwischen den Parteien und führen zu einer Erweiterung des Prüfungsausschussberichts sowie des Prüfungsberichts aufgrund zusätzlicher Kommentare zum Prüfungsprozess.<sup>596</sup> Zusätzlich werden die Prüfungsgesellschaften mehr Zeit benötigen, um die erforderlichen Prüfungsarbeiten abzuschließen bzw. um ihre Prüfer entsprechend auszubilden, damit diese entsprechende Kompetenzen für die Beurteilung von nicht-finanziellen Angelegenheiten entwickeln. Damit wären sie in der Lage zu nicht-finanziellen Angelegenheiten bzw. zu Informationen, die nicht im Umfang der Jahresabschlussprüfung liegen, angemessene Qualitätssicherungsmaßnahmen anbieten zu können. Letztendlich lassen alle diese Änderungen die Prüfungsgebühren steigen.<sup>597</sup> Bedenken sind bzgl. des Vorschlags vorhanden, wobei der unabhängige Prüfer gezielte Kommentare zu Angaben machen sollte, welche den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen und in Übereinstimmung mit den GAAP erstellt wurden. Zusätzlich wird es herausfordernd sein, das Management oder die für die Überwachung Verantwortlichen davon zu überzeugen, zusätzliche sensible Informationen über ihr Unternehmen und die Prüfungsqualität offenzulegen sowie die Entwicklung von neuen Standards für eine konsistente internationale Berichterstattung. Dabei ist zu beachten, dass zukünftige Standards nur zur Anwendung kommen sollten, wenn sich aufgrund einer Kosten-Nutzen-Analyse ein wirtschaftlicher Nutzen für das zu prüfende Unternehmen herauskristallisiert.<sup>598</sup>

### **12.2.6 Zusammenfassung**

Die Antworten auf diese Frage sind im Prinzip eine Zusammenfassung der Antworten zu den Fragen im dritten Abschnitt des KP. Erneut wurden die Vorteile, die zusätzlichen Kosten und Herausforderungen sowie auch einige Nachteile aufgezeigt, die aufgrund der Änderungsmöglichkeiten in der Prüfungsberichterstattung auftreten

---

<sup>596</sup> Vgl. St\_28, S. 12 und St\_40, S. 7.

<sup>597</sup> Vgl. St\_27, Anhang, S. 6 und St\_68, S. 7.

<sup>598</sup> Vgl. St\_3, S. 8 und St\_28, S. 12.

können und auch werden. In einigen der Punkte finden sich sowohl innerhalb und zwischen den Gruppen diverse Übereinstimmungen bzgl. der Vorteile, der zusätzlichen Kosten, der notwendigen Maßnahmen und bevorstehenden Herausforderungen, doch auch komplett gegensätzliche Ansätze und Meinungen. Dies wird die Aufgabe für das IAASB nicht erleichtern, eine Änderung in der Prüfungsberichterstattung herbeizuführen, von der alle Parteien überzeugt und zufriedengestellt werden.

## **12.3 Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen zu Frage 17**

### **12.3.1 Big Four**

In dieser Gruppe gibt es nur ablehnende Stellungen.

Die Big-Four-Prüfungsgesellschaften glauben nicht, dass die Vorteile, die Kosten, die möglichen Herausforderungen und andere Auswirkungen der Änderungen für alle Arten von Unternehmen gleich sind. Einige der Änderungsmöglichkeiten sind auf alle Arten von Unternehmen anwendbar und andere wiederum nur für börsennotierte Unternehmen oder für Unternehmen im öffentlichen Interesse. Bspw. sind die Auswirkungen bzgl. einer Änderung des Formats und Struktur des Prüfungsberichts und einer Beschreibung der Pflichten des Prüfers zu anderen Informationen in Dokumenten, die den geprüften Abschluss enthalten, eher gering und beeinflussen alle Unternehmen in einem ähnlichen Ausmaß. Allerdings wird diesen Änderungsmöglichkeiten nur ein geringer Nutzen zugesprochen.<sup>599</sup>

Der Ruf nach einer Änderung in der Prüfungsberichterstattung kommt hauptsächlich von Aktionären und Investoren börsennotierter Unternehmen. Aufgrund der einzigartigen Merkmale in der Eigentums- und Führungsstruktur nicht-börsennotierter Unternehmen und KMU sind nicht alle im KP vorgeschlagenen Änderungsmöglichkeiten relevant bzw. geeignet. Hinzu kommt, dass Abschlussadressaten eines solchen Unternehmens oft selbst in der Lage sind, zusätzliche Informationen über das Unternehmen zu erlangen. Daher sollten jene Änderungen, die eine verbesserte oder zusätzliche Berichterstattung anstreben, gezielt auf börsennotierte Unternehmen und Unternehmen im öffentlichen Interesse ausgerichtet werden. Deren Abschlussadressaten würden von diesen Änderungen am meisten profitieren, da diese laufend ge-

---

<sup>599</sup> Vgl. St\_53, Anhang, S. 23 und St\_79, S. 13.

eignete Informationen über das Unternehmen suchen, um angemessene Investitionsentscheidungen treffen zu können. Dementsprechend sollten die Änderungsmöglichkeiten C, D und E des KP nur auf börsennotierte Unternehmen und Unternehmen im öffentlichen Interesse angewendet werden. Die Kosten und Auswirkungen dieser Änderungen sollten allerdings genau analysiert werden, um eine Umsetzung bzw. eine differenzierte Berichterstattung rechtfertigen zu können. Allerdings sollte es allen anderen Unternehmen offenstehen diese Änderungen freiwillig umzusetzen.<sup>600</sup>

### 12.3.2 Internationale Netzwerke

In dieser Gruppe gibt es eine teilweise zustimmende und fünf ablehnende Stellungnahmen.

Die teilweise zustimmende Stellungnahme äußert sich nur bzgl. der Auswirkungen. Bestimmte Änderungsmöglichkeiten werden für alle Arten von Unternehmen ähnliche Auswirkungen haben. Andere wiederum sind vom dem Ausmaß der jeweiligen Änderung und von ihrer Bedeutung für das betroffenen Unternehmen abhängig, wodurch sich zwangsläufig Unterschiede ergeben werden.<sup>601</sup>

Die ablehnenden Stellungnahmen verneinen eine einheitliche Ausprägung der Konsequenzen. Würde der unabhängige Prüfer bspw. verpflichtet werden, einen Bericht über die Effektivität des internen Kontrollsystems anzubieten, so würden die zusätzlichen Kosten für börsennotierte Unternehmen deutlich höher ausfallen, als die der KMU.<sup>602</sup> Bei nicht-börsennotierten Unternehmen sowie KMU müssen die Auswirkungen genau analysiert werden, da diesen Unternehmen nur begrenzte Mittel zu Verfügung stehen. Ferner muss bei diesen Unternehmen sichergestellt werden, dass die Einführung kürzerer Fristen nicht die Qualität ihrer Jahresabschlüsse beeinträchtigt.<sup>603</sup> Hinzu kommt, dass bei vielen Unternehmen, insbesondere bei KMU, die Informationslücke, so wie sie im KP beschrieben wurde, derzeit nicht existiert und so-

---

<sup>600</sup> Vgl. St\_53, Anhang, S. 23 und St\_51, S. 13.

<sup>601</sup> Vgl. St\_47, S. 9.

<sup>602</sup> Vgl. St\_43, S. 4.

<sup>603</sup> Vgl. St\_58, S. 9.

mit gewisse Änderungen nicht notwendig wären.<sup>604</sup> Andererseits besteht für neu an der Börse notierte Unternehmen möglicherweise die Gefahr, dass es mit diesen Änderungen zu Investitionseinschränkungen kommt und somit deren wirtschaftliches Wachstum beeinträchtigt wird.<sup>605</sup> Letztendlich aber sollte das IAASB, ungeachtet der Art oder Größe des zu prüfenden Unternehmens, die Konsistenz in der Prüfungsberichterstattung aufrechterhalten.<sup>606</sup>

### 12.3.3 Öffentliche Stellen

In dieser Gruppe gibt es eine teilweise zustimmende, neun neutrale und acht ablehnende Stellungnahmen.<sup>607</sup>

Die teilweise zustimmende Stellungnahme ist der Ansicht, dass die Auswirkungen aufgrund der Änderung des Format, der Struktur und der Formulierungen eines Standard-Prüfungsberichts bei den meisten Unternehmen ähnlich ausfallen werden. Weitere Angaben im Prüfungsbericht über Urteile des unabhängigen Prüfers, über die Prüfungsverfahren und über zusätzliche finanzielle Informationen, welche derzeit für Abschlussadressaten nicht in dieser Weise zugänglich sind, könnten sich für kleine Unternehmen mit einem vergleichsweise geringen Aufwand an Prüfungsgebühren aufgrund der zusätzlichen Kosten für die Erstellung des Prüfungsberichts belastender auswirken. Für sehr kleine Unternehmen könnten die Auswirkungen eines verbesserten CG-Berichterstattungsmodells oder entsprechender Qualitätssicherungsmaßnahmen zu belastend sein.<sup>608</sup>

Die ablehnenden Stellungnahmen erkennen Unterschiede bei den Vorteilen, den Kosten, den potentiellen Herausforderungen und den möglichen Auswirkungen. Diese sind sowohl von der Art des Unternehmens, aber auch von unterschiedlichen regulatorischen Anforderungen abhängig.<sup>609</sup> Insbesondere würden bei börsennotierten

---

<sup>604</sup> Vgl. St\_70, Anhang 1, S. 7.

<sup>605</sup> Vgl. St\_41, S. 9.

<sup>606</sup> Vgl. St\_75, Anhang, S. 11.

<sup>607</sup> Acht der neutralen Stellungnahmen haben zu dieser Frage keine Kommentare abgegeben, St\_73 verweist auf die Fragen 4-15.

<sup>608</sup> Vgl. St\_9, S. 9.

<sup>609</sup> Vgl. St\_46, Anhang, S. 5.

Unternehmen diverse Vorteile entstehen, wobei aber auch die Kosten sowie die Herausforderungen und die Auswirkungen höher bzw. intensiver ausfallen würden als bei KMU.<sup>610</sup> Die Unterschiede bei den Kosten und den Herausforderungen sind auf Differenzen in den CG-Strukturen zurückzuführen.<sup>611</sup> Ferner sind einige der Vorschläge nicht für alle Arten von Unternehmen angemessen. Für ein KMU wäre bspw. der Bericht des unabhängigen Prüfers zu einem Prüfungsausschussbericht nicht von Bedeutung.<sup>612</sup>

#### 12.3.4 Berufsständische Vertreter

In dieser Gruppe gibt es eine zustimmende, zwei teilweise zustimmende, acht neutrale und 20 ablehnende Stellungnahmen.<sup>613</sup>

Der Befürworter ist der Ansicht, dass sich die Vorteile, die zusätzlichen Kosten, die potentiellen Herausforderungen und die möglichen Auswirkungen bei den verschiedenen Arten von Unternehmen nicht wesentlich voneinander unterscheiden werden.<sup>614</sup>

Die teilweise zustimmenden Stellungnahmen erkennen diverse Ähnlichkeiten für gewisse Teilbereiche, ungeachtet der Art des Unternehmens. Bspw. wären die Auswirkungen bzgl. der Änderungsmöglichkeit für das Format und der Struktur eines Prüfungsberichts für jedes Unternehmen dieselben. Andererseits würden vor allem börsennotierte Unternehmen von Änderungen zur Verkleinerung der Informationslücke profitieren, da diese meist eine größere Anzahl an Interessengruppen aufweisen, welche für ihre Entscheidungsfindung qualitativ hochwertige Informationen benötigen.<sup>615</sup>

Die neutrale Stellungnahme gibt an, dass jede zukünftige Änderung auf dessen Verhältnismäßigkeit überprüft werden müsste, um sicherzustellen, dass kein übermäßig

---

<sup>610</sup> Vgl. St\_4, S. 10 und St\_64, S. 6.

<sup>611</sup> Vgl. St\_66, Anhang, S. 11.

<sup>612</sup> Vgl. St\_67, S. 9.

<sup>613</sup> Sieben der neutralen Stellungnahmen haben zu dieser Frage keine Kommentare abgegeben.

<sup>614</sup> Vgl. St\_63, S. 11.

<sup>615</sup> Vgl. St\_17, S. 11 und St\_20, S. 11.

hoher Verwaltungsaufwand für jene Unternehmen entsteht, bei denen die potentiellen Vorteile wahrscheinlich nicht eintreten werden.<sup>616</sup>

Die ablehnenden Stellungnahmen sehen keine einheitliche Ausprägung der Konsequenzen für alle Arten von Unternehmen. Im Verhältnis gesehen ist die Kostensteigerung bei kleinen Unternehmen größer bzw. auch zu belastend und Vorteile würden, wenn überhaupt, nur begrenzt entstehen.<sup>617</sup> Weitere Unterschiede können sich aufgrund unterschiedlicher Verantwortlichkeiten und Berichterstattungspflichten der unabhängigen Prüfer und aus Differenzen in Gesetzen und Regelungen einzelner Rechtsordnungen ergeben.<sup>618</sup> Einige der Vorschläge sollten daher nur bei börsennotierten Unternehmen oder bei Unternehmen von öffentlichem Interesse umgesetzt werden, da die Vorteile die Kosten überwiegen würden. Letztendlich müsste aber jede zukünftig beabsichtigte Änderung verhältnismäßig sein.<sup>619</sup> Bzgl. der Kostensteigerung ist ein Kommentator anderer Auffassung. Dessen Ansicht nach würde die Kostensteigerung für ein großes bzw. börsennotiertes Unternehmen höher ausfallen, als jene für KMU. Je komplexer die Organisation eines Unternehmen ist, desto mehr gibt es zu tun, was letztendlich die Kosten höher steigen lässt.<sup>620</sup>

### 12.3.5 Sonstige

In dieser Gruppe gibt es eine zustimmende, 14 neutrale und sieben ablehnende Stellungnahmen.<sup>621</sup>

Der Befürworter glaubt, dass die Konsequenzen aus den Änderungsmöglichkeiten für alle Arten von Unternehmen ähnlich ausfallen werden. Dies basiert auf der Annahme, dass die Änderungen für alle Unternehmen vorgeschrieben werden.<sup>622</sup>

Die neutralen Stellungnahmen nehmen keinen direkten Bezug auf diese Frage. Bspw. wird in einer dieser Stellungnahmen erwähnt, dass die zusätzlichen Kosten

---

<sup>616</sup> Vgl. St\_69, S. 16.

<sup>617</sup> Vgl. St\_5, S. 13 und St\_65, S. 11.

<sup>618</sup> Vgl. St\_38, Anhang, S. 9.

<sup>619</sup> Vgl. St\_10, S. 7; St\_35, Anhang A, S. 9; St\_77, S. 7.

<sup>620</sup> Vgl. St\_37, S. 7.

<sup>621</sup> Zwölf der neutralen Stellungnahmen haben zu dieser Frage keine Kommentare abgegeben.

<sup>622</sup> Vgl. St\_11, S. 8.

aufgrund eines erweiterten Prüfungsumfangs, um entsprechende Qualitätssicherungsmaßnahmen zu CG-Berichte anbieten zu können, nicht durch die Vorteile, welche durch diese Qualitätssicherungsmaßnahmen entstehen würden, kompensiert werden können.<sup>623</sup>

Die ablehnenden Stellungnahmen verneinen eine einheitliche Ausprägung der Vorteile, Kosten und Auswirkungen unter den verschiedenen Arten von Unternehmen. Unterschiede ergeben sich aufgrund unterschiedlicher Unternehmensgrößen, CG-Strukturen und Abschlussadressaten sowie verschiedener Anforderungen an die Berichterstattung und die Qualitätssicherungsmaßnahmen.<sup>624</sup> Bspw. müssten wahrscheinlich viele der privaten Unternehmen diese Informationen bzw. Berichte erstmalig erstellen, da dies in der Vergangenheit nicht erforderlich war. Somit käme es zu einem erhöhten Ressourceneinsatz und letztendlich zu einer Steigerung der Prüfungsgebühren für diese Unternehmen.<sup>625</sup>

### **12.3.6 Zusammenfassung**

In den Gruppen gibt es insgesamt zwei zustimmende, vier teilweise zustimmende, 31 neutrale und 44 ablehnende Stellungnahmen.

Zu dieser Frage haben insgesamt nur sieben Prozent der Kommentatoren zugestimmt bzw. teilweise zugestimmt. In den Gruppen verneinen die Kommentatoren mehrheitlich eine einheitliche Ausprägung der Vorteile, der zusätzlichen Kosten, der potentiellen Herausforderungen und möglichen Auswirkungen bei den verschiedenen Arten von Unternehmen als Folge der vorgeschlagenen Änderungsmöglichkeiten im KP. Die Hauptgründe hierfür sind die unterschiedlichen Größen der Unternehmen, ob diese an der Börse notieren oder nicht, die Unterschiede in den nationalen Gesetzgebungen sowie die unterschiedlichen Berichterstattungspflichten in der Vergangenheit. Vorteile würden sich eher für börsennotierte Unternehmen und Unternehmen von öffentlichem Interesse ergeben. Hingegen entstehen zusätzliche Kosten und Belastungen, welche die Vorteile überwiegen werden, eher bei den KMU. Daher wird

---

<sup>623</sup> Vgl. St\_22, S. 7.

<sup>624</sup> Vgl. St\_21, S. 12 und St\_40, S. 7.

<sup>625</sup> Vgl. St\_27, Anhang, S. 6.

das IAASB in einigen der Rückmeldungen aufgefordert, eine differenzierte Umsetzung der Änderungsmöglichkeiten bei den verschiedenen Arten von Unternehmen in Betracht zu ziehen.

## **12.4 Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen zu Frage 18**

### **12.4.1 Big Four**

Die Big-Four-Prüfungsgesellschaften bevorzugen unterschiedliche Änderungsmöglichkeiten. Bspw. wird eine Erweiterung des CG-Prozess priorisiert, sodass die für die Überwachung Verantwortlichen zusätzliche Informationen an ihre Abschlussadressaten zur Verfügung stellen, wobei der unabhängige Prüfer durch entsprechende Qualitätssicherungsmaßnahmen die Glaubwürdigkeit dieser Informationen erhöhen könnte.<sup>626</sup> Ebenfalls priorisiert wird ein im Prüfungsbericht inkludierter Verweis auf die Fußnoten des jeweiligen Jahresabschlusses, wo das Unternehmen die wichtigsten Urteile und Schätzungen sowie wesentliche Messunsicherheiten erläutert.<sup>627</sup>

Bzgl. der Optionen D und E im KP werden Kooperationen befürwortet und als notwendig erachtet. Dem IAASB wird daher nahegelegt, mit Direktoren, Managern, Investoren, Prüfern, zuständigen Behörden, politischen Entscheidungsträgern und Standardsettern zusammenzuarbeiten. In Bezug auf nicht-GAAP-konforme Finanzinformationen, Ergebnismitteilungen und interne Kontrollen sind ebenfalls Kooperationen mit geeigneten Parteien notwendig, um angemessene Rahmenbedingungen und Kriterien zu entwickeln, die eine Konsistenz in der Prüfungsberichterstattung und in der Berichterstattung des Managements herbeiführen sollen.<sup>628</sup>

### **12.4.2 Internationale Netzwerke**

Auch in dieser Gruppe finden sich unterschiedliche Priorisierungen. Von den meisten der Kommentatoren werden die Änderungsmöglichkeiten in Kombination zueinander bevorzugt. Bspw. wird ein prägnanter Prüfungsbericht mit einfachen Formulierungen

---

<sup>626</sup> Vgl. St\_51, S. 13 und St\_53, Anhang, S. 23

<sup>627</sup> Vgl. St\_62, S. 9.

<sup>628</sup> Vgl. St\_53, Anhang, S. 23-24 und St\_79, S. 13-14.

bevorzugt, inklusive einem eindeutigen Verweis zu einer anerkannten Quelle, wo Leser zusätzliche Informationen über den Prüfungsprozess und über die CG-Regelungen des Unternehmens abrufen können.<sup>629</sup> Zusätzlich würde eine deutlichere Beschreibung der Pflichten des Prüfers zu anderen Informationen in Dokumenten, die den geprüften Abschluss enthalten, die Prüfungsberichterstattung verbessern.<sup>630</sup> Eine weitere bevorzugte Kombination, die für Leser von Vorteil wäre, ist die verpflichtende Nutzung von zusätzlichen Absätzen im Vermerk des unabhängigen Prüfers zur Hervorhebung wesentlicher Sachverhalte sowie die zusätzliche Berichterstattung über kritische bilanzielle Schätzungen.<sup>631</sup> Unter den Priorisierungen findet sich auch das verbesserte CG-Berichterstattungsmodell. Weitere Überlegungen sowie die Kooperation des IAASB mit Organisationen, wie bspw. dem Committee of Sponsoring Organizations sind erwünscht, damit für diesen Zweck angemessene Rahmenbedingungen entwickelt werden können.<sup>632</sup>

In Bezug auf die Änderungsmöglichkeiten in Abschnitt 3, Kapitel D und E wird das IAASB ermutigt, Kooperationen mit Standardsetzern, zuständigen Behörden, Investoren, den für die Überwachung Verantwortlichen und Akademikern einzugehen. Die Zusammenarbeit könnte bspw. in Form von runden Tischen stattfinden. Dies hat den Vorteil, dass verschiedene Ansichten besprochen werden und folglich ein möglicher Konsens gefunden wird, der letztendlich von den meisten Parteien akzeptiert würde.<sup>633</sup>

### 12.4.3 Öffentliche Stellen

Eine bei den Stellungnehmenden aus der Gruppe der öffentlichen Stellen am häufigsten priorisierte Änderungsmöglichkeit ist Option C in Kombination mit anderen Optionen. In Bezug auf Option C werden vor allem das französische Modell und die vermehrte Nutzung von zusätzlichen Absätzen im Vermerk des unabhängigen Prüfers, zur Hervorhebung eines Sachverhalts oder zum Hinweis auf sonstige Sachver-

---

<sup>629</sup> Vgl. St\_41, S. 9.

<sup>630</sup> Vgl. St\_43, S. 4-5.

<sup>631</sup> Vgl. St\_47, S. 9.

<sup>632</sup> Ebenda; Vgl. St\_70, Anhang 1, S. 7-8.

<sup>633</sup> Vgl. St\_47, S. 9.

halte, erwähnt.<sup>634</sup> Bevorzugt werden aber auch Änderungen in Format und Struktur sowie angemessene Erläuterungen von Fachbegriffen und Qualitätssicherungsmaßnahmen oder damit zusammenhängende Leistungen zu Informationen, die nicht im Umfang der Jahresabschlussprüfung enthalten sind.<sup>635</sup> Einer der Kommentatoren geht davon aus, dass die Optionen A, B und C innerhalb kurzer Zeit umgesetzt werden könnten, da sie keine zusätzlichen Änderungen in der Rolle des unabhängigen Prüfers herbeiführen. Die Optionen D und E hingegen würden den Prüfungsumfang erhöhen und gesetzgeberische Maßnahmen erfordern, weshalb sich die Umsetzung der Vorschläge länger hinauszögern könnte.<sup>636</sup>

#### 12.4.4 Berufsständische Vertreter

Die bevorzugten Optionen, entweder für sich alleine oder in Kombination zueinander, sind bei den Stellungnehmenden aus der Gruppe der berufsständischen Vertretern sehr unterschiedlich. Die folgende Auflistung soll dies verdeutlichen.

- Option D ist am effektivsten, um die Prüfungsberichterstattung zu verbessern. Solche Modelle sind im Wesentlichen bereits erforscht und in einigen Ländern umgesetzt worden. Daher sind Möglichkeiten zur Zusammenarbeit mit anderen vorhanden, die das IAASB untersuchen sollte.<sup>637</sup>
- Bevorzugt werden die Optionen B und C, entweder für sich alleine oder in Kombination zueinander.<sup>638</sup>
- Für Investoren von börsennotierten Unternehmen wäre eine entsprechende Bescheinigung zu den MD&A am nützlichsten.<sup>639</sup>
- Die Optionen D und E sollten weiter untersucht werden. In dieser Hinsicht wird empfohlen, dass die Aktivitäten des IAASB auf jene der Organisationen aus-

---

<sup>634</sup> Vgl. St\_4, S. 10-11; St\_55, S. 5; St\_64, S. 7; St\_66, Anhang, S. 11-12; St\_67, S. 9.

<sup>635</sup> Vgl. St\_4, S. 10-11; St\_9, S. 9; St\_46, Anhang, S. 5.

<sup>636</sup> Vgl. St\_32, S. 8.

<sup>637</sup> Vgl. St\_5, S. 13.

<sup>638</sup> Vgl. St\_7, S. 6-7.

<sup>639</sup> Vgl. St\_10, S. 8.

gerichtet werden, welche bei der Entwicklung von internationalen Rahmenbedingungen für die Unternehmensberichterstattung mitwirken.<sup>640</sup>

- Bevorzugt werden zusätzliche detaillierte Informationen über das zu prüfende Unternehmen und über die Prüfungsverfahren. Allerdings müssten die Haftungsgrenzen der Prüfer neu geregelt werden, bevor der Umfang der Prüfung und der Berichterstattung erweitert wird.<sup>641</sup>
- Entsprechende Verbesserungen in der Prüfungsberichterstattung und eine Verbesserung der Position der für die Überwachung Verantwortlichen können durch angemessene Änderungen innerhalb des aktuellen Unternehmensberichterstattungsmodells sowie durch Änderungen im Umfang der Jahresabschlussprüfung und durch Änderungen im CG-Berichterstattungsmodell erreicht werden. Jedoch müsste jedes Land selbst die notwendigen Schritte einleiten, um sicherzustellen, dass die Rolle des Prüfungsausschusses bzw. der für die Überwachung Verantwortlichen gestärkt wird.<sup>642</sup>
- Die Optionen A und B sind am effektivsten, um die Prüfungsberichterstattung zu verbessern. Alle anderen Optionen verkomplizieren die Prüfungsberichterstattung zu sehr.<sup>643</sup>
- Es sind mehrere effektive Optionen vorhanden, die den Prüfungsumfang nicht erweitern würden. Dazu zählen bspw. eine verbesserte Erklärung der Pflichten des Prüfers im Prüfungsbericht inklusive einem Hinweis auf inhärente Einschränkungen, Kommentare des Prüfers zu wesentlichen Risiken, die im Laufe der Prüfung aufgetreten sind, und eine Erklärung der Pflichten des Prüfers zu sonstigen Informationen, was präzise verdeutlichen soll, für welche Informationen der Prüfer die Verantwortung trägt.<sup>644</sup>
- Am besten geeignet wären entsprechende Qualitätssicherungsmaßnahmen des unabhängigen Prüfers zu nicht-finanziellen Informationen. Alle anderen Optionen hätten wahrscheinlich negative Auswirkungen. Bspw. eine Steigerung der Pflichten des Prüfers, eine Erweiterung der Prüfungsverfahren, um

---

<sup>640</sup> Vgl. St\_12, S. 5.

<sup>641</sup> Vgl. St\_13, S. 4.

<sup>642</sup> Vgl. St\_35, Anhang, S. 9-10.

<sup>643</sup> Vgl. St\_45, S. 9.

<sup>644</sup> Vgl. St\_57, Anhang 1, S. 33-34.

die Informations- und Erwartungslücke zu verkleinern und folglich auch höhere Prüfungsgebühren.<sup>645</sup>

Unter den Stellungnahmen finden sich auch Kommentare, welche keine der vorgeschlagenen Änderungsmöglichkeiten unterstützen. Einerseits da sie erwarten, dass in den verschiedenen Ländern die jeweiligen Optionen unterschiedlich bewertet und priorisiert werden, und andererseits, da das KP nicht genügend Informationen beinhaltet, um die Kosten und Herausforderungen exakt analysieren und beurteilen zu können. Deshalb wäre bei jeder der vorgeschlagenen Änderungsmöglichkeiten eine Kosten-Nutzen-Analyse notwendig.<sup>646</sup>

Mit folgenden Organisationen sollte das IAASB die Möglichkeit einer Kooperation untersuchen:

- Standards and Financial Market Integrity Division of Chartered Financial Analyst
- International Integrated Reporting Committee
- Global Reporting Initiative
- World Intellectual Capital Initiative
- The Corporate Reporting Users Forum
- Organization for Economic Co-operation and Development
- National Association of Corporate Directors
- PCAOB
- Securities and Exchange Commission

Diese Organisationen repräsentieren wichtige Akteure und haben die notwendige Erfahrung, um konstruktiv bei der Entwicklung eines verbesserten Prüfungsbericht-erstattungsmodells mitwirken zu können.<sup>647</sup>

#### **12.4.5 Sonstige**

In dieser Gruppe werden bspw. Verbesserungen im Format und der Struktur priorisiert in Kombination mit anderen Änderungsmöglichkeiten, um den kommunikativen

---

<sup>645</sup> Vgl. St\_61, S. 8-9.

<sup>646</sup> Vgl. St\_18, S. 16 und St\_19, Anhang, S. 6.

<sup>647</sup> Vgl. St\_7, S. 6-7 und St\_38, Anhang A, S. 9.

Wert der Prüfungsberichte zu steigern.<sup>648</sup> Bevorzugt werden auch zusätzliche Informationen über das Unternehmen, über die Qualität der Finanzberichterstattung, über die Erkenntnisse und Einsichten des Prüfers, über die Prüfungsverfahren und über die Pflichten des Prüfers bzgl. anderer Informationen in Dokumenten, die den geprüften Abschluss enthalten, welche entsprechende Verbesserungen in der Prüfungsberichterstattung herbeiführen sollen.<sup>649</sup> Der größte Mehrwert könnte aus der Untersuchung und Entwicklung eines verbesserten CG-Berichterstattungsmodells inklusive der Entwicklung von Bildungsmaterialien über die Bedeutung einer Prüfung, über die Rolle des unabhängigen Prüfers und über die Bedeutung von Fachbegriffen hervorgehen, wodurch sich die Erwartungslücke verkleinern könnte. Zusätzlich könnten die jeweiligen Pflichten der einzelnen Parteien näher erläutert werden.<sup>650</sup>

Zwei der Kommentatoren sind nicht der Auffassung, dass auch nur eine der vorgeschlagenen Änderungsmöglichkeiten die Prüfungsberichterstattung verbessern würde. Das derzeit gültige Prüfungsberichterstattungsmodell sowie der aktuelle Grad an Sicherheit, der einem Jahresabschluss zugrunde liegt, werden als angemessen erachtet. Zusätzliche Qualitätssicherungsmaßnahmen sind nicht erforderlich.<sup>651</sup>

#### **12.4.6 Zusammenfassung**

Die Priorisierungen der Änderungsmöglichkeiten sind innerhalb und zwischen den Gruppen relativ unterschiedlich ausgefallen. Da mehrere unterschiedliche Optionen entweder für sich alleine oder in Kombination zueinander bevorzugt werden, werden wahrscheinlich zusätzliche Untersuchungen und Analysen notwendig sein sowie Kooperationen und Diskussionen mit den in diesem Prozess beteiligten Parteien. Somit kann festgestellt werden, welche der Änderungsmöglichkeiten, allein oder in Kombination zueinander, letztendlich am effektivsten wäre, um die Prüfungsberichterstattung zu verbessern und auch von der Mehrheit der Parteien akzeptiert wird.

Bzgl. der zweiten Teilfrage stellen die Kommentatoren fest, dass für das IAASB diverse Möglichkeiten zur Zusammenarbeit mit anderen Organisationen vorhanden

---

<sup>648</sup> Vgl. St\_2, S. 4-5; St\_21, S. 12-13; St\_42, Anhang 3, S. 4-5.

<sup>649</sup> Vgl. St\_28, S. 12-13.

<sup>650</sup> Vgl. St\_11, S. 8 und St\_40, S. 7.

<sup>651</sup> Vgl. St\_3, S. 7-8 und St\_27, Anhang, S. 6.

sind, die untersucht werden sollten. Die Möglichkeit einer Kooperation besteht sowohl mit privaten und öffentlichen Institutionen aber auch mit einzelnen Personen.

## **12.5 Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen zu Frage 19**

### **12.5.1 Big Four**

In dieser Gruppe haben zwei Stellungnahmen weitere Vorschläge bzw. Kommentare abgegeben.

- So wie es in einigen Ländern bereits der Fall ist, sollte der Prüfungsbericht sowohl an die Aktionäre des Unternehmens, als auch an die für die Überwachung Verantwortlichen ausgehändigt werden.<sup>652</sup>
- Unterstützt wird die Initiative des IAASB zur Untersuchung von Änderungsmöglichkeiten, um die Qualität, die Relevanz und den Wert der Prüfungsberichterstattung zu verbessern. Um jene Änderungen mit den meisten Vorteilen herausfiltern zu können, sind die Ansichten der Abschlussadressaten von wesentlicher Bedeutung. Letztendlich können Änderungen nur durch entsprechende Kooperationen zwischen dem IAASB und den Akteuren, welche an diesem Prozess beteiligt sind, erreicht werden.<sup>653</sup>

### **12.5.2 Internationale Netzwerke**

In dieser Gruppe haben drei Stellungnahmen weitere Vorschläge bzw. Kommentare abgegeben.

- Es sollte ein separater, einfach zu lesenden Berichts bzgl. der Funktion einer Prüfung erstellt und offengelegt werden, noch bevor der Prüfungsbericht zur Verfügung steht. Personen mit einem geringen Fachwissen sollen somit ein klares Bild von den Prüfungsleistungen erhalten. Mit Hilfe geeigneter Internet-

---

<sup>652</sup> Vgl. St\_62, S. 9.

<sup>653</sup> Vgl. St\_51, S. 14.

seiten wäre die Änderungsmöglichkeit kosteneffektiv und schnell durchführbar.<sup>654</sup>

- Die übermäßige Fülle an Informationen sollte berücksichtigt werden. Die Informationslücke existiert, da der Jahresabschluss gemeinsam mit anderen Informationen derartig umfangreich geworden ist, sodass diese Informationen von einem durchschnittlichen Nutzer nicht vollständig gelesen werden können.<sup>655</sup>
- Die Erwartungslücke existiert auch in Zukunft selbst unter der Anwendung von qualitativ hochwertigen Standards. Die Gründe für das Entstehen der Erwartungslücke sind unterschiedlich. Einzelne Änderungen haben deshalb nicht immer dieselbe Auswirkung auf die individuell wahrgenommene Erwartungslücke.<sup>656</sup>

### 12.5.3 Öffentliche Stellen

In dieser Gruppe haben acht Stellungnahmen weitere Vorschläge bzw. Kommentare abgegeben.

- Es sollte ein separater Bericht des unabhängigen Prüfers über die im Lauf der Prüfung aufgetretenen Prüfungsschwerpunkte und dessen Lösungsansätze erstellt werden.<sup>657</sup>
- Das IAASB sollte seine Bemühungen zur Förderung einer internationalen Konsistenz in der Prüfungsberichterstattung fortsetzen. Somit kann das Risiko reduziert werden Nutzer unbeabsichtigt zu verwirren. Außerdem nimmt das KP keinen Bezug auf eine mögliche Verbesserung der Qualität durchgeführter Prüfungsleistungen. Diese bilden die Basis für jene Informationen, welche im Prüfungsbericht angeboten werden. Alleinige Änderungen in der Prüfungsberichterstattung werden nicht sicherstellen, dass die jeweilige Prüfung in Über-

---

<sup>654</sup> Vgl. St\_41, S. 9.

<sup>655</sup> Vgl. St\_58, S. 9.

<sup>656</sup> Vgl. St\_70, Anhang 1, S. 11.

<sup>657</sup> Vgl. St\_4, S. 11.

einstimmung mit den anzuwendenden Prüfungsstandards durchgeführt wurde und qualitativ hochwertig ist.<sup>658</sup>

- Die Nutzer von Prüfungsberichten sollten besser ausgebildet werden.<sup>659</sup>
- Das IAASB sollte in Koordination mit anderen Standardsettern entsprechende Leitlinien für die Umsetzung der neuen Anforderungen entwickeln.<sup>660</sup>
- Der unabhängige Prüfer sollte verpflichtet werden, an der Hauptversammlung teilzunehmen.<sup>661</sup>
- Der Jahresabschluss ist gemeinsam mit anderen Informationen sehr umfangreich, wodurch es für einen durchschnittlichen Nutzer unmöglich ist, alle Informationen zu lesen. Daher sollten die Informationen verständlich und prägnant sein.<sup>662</sup>
- Die Informationslücke wird weiterhin existieren, jedoch sollte sie sich, durch die Umsetzung einiger Änderungsvorschläge, verkleinern.<sup>663</sup>

#### 12.5.4 Berufsständische Vertreter

In dieser Gruppe haben 16 Stellungnahmen weitere Vorschläge bzw. Kommentare abgegeben.

- Um die Erwartungslücke zu verkleinern, sollten weniger Fachbegriffe verwendet und die Weiterbildung der Nutzer gefördert werden. Somit erhalten diese ein besseres Verständnis über die Rolle und die Pflichten eines unabhängigen Prüfers.<sup>664</sup>
- Investoren sollten festlegen, welche Arten von Informationen relevant und nützlich sind, um die Informationslücke zu füllen. Das Management sollte davon in Kenntnis gesetzt werden, damit die gewünschten Informationen offenlegt werden können. Das Management hat zu entscheiden, welche der In-

---

<sup>658</sup> Vgl. St\_48, S. 3.

<sup>659</sup> Vgl. St\_52, S. 6.

<sup>660</sup> Vgl. St\_55, S. 5.

<sup>661</sup> Vgl. St\_64, S. 7.

<sup>662</sup> Vgl. St\_67, S. 9.

<sup>663</sup> Vgl. St\_73, S. 9.

<sup>664</sup> Vgl. St\_13, S. 4 und St\_61, S. 9.

formationen im Jahresabschluss oder in dessen Anhang angefügt werden. Der Prüfer sollte nicht für die Schließung der Informationslücke verantwortlich sein.<sup>665</sup>

- Die Prüfungsqualität sollte verbessert oder zumindest erhalten bleiben. Der Prüfer darf nicht die primäre Quelle für Informationen über das Unternehmen werden.<sup>666</sup>
- Das IAASB sollte erwägen, in die akademische Forschung zu investieren, um herauszufinden, welche Änderungen aktuell durchführbar wären.<sup>667</sup>
- Das IAASB sollte eine Kosten-Nutzen-Analyse der Änderungsmöglichkeiten vornehmen. Die aufgrund der Qualitätssicherungsmaßnahmen zusätzlichen Kosten und Vorteile dürfen nicht außer Acht gelassen werden. Zusätzliche Angaben lassen die Prüfungsgebühren steigen. Das IAASB hat zu prüfen, wer die zusätzlichen Kosten tragen sollte und wer von den Vorteilen profitieren würde.<sup>668</sup>
- Das KP befasst sich nicht mit dem Thema, welches Minimum an Wissen für die Leser von Prüfungsberichten und Finanzberichten notwendig ist. Dies wäre eine wichtige Komponente, um festzulegen, ob im aktuellen Berichterstattungsmodell wesentliche Änderungen vorgenommen werden sollten.<sup>669</sup>
- Durch Verbesserungen im Qualitätskontrollprozess könnte die Effektivität und die Effizienz des Prüfungsprozesses gesteigert werden. Daher sollte das IAASB die Prüfungs- und Qualitätssicherungsstandards laufend aktualisieren, um dem sich schnell ändernden geschäftlichen, wirtschaftlichen und technologischen Umfeld gerecht zu werden.<sup>670</sup>
- Das IAASB sollte international konsistente Rahmenbedingungen für ein verbessertes Prüfungsberichterstattungsmodell entwickeln. Einheitliche Rahmenbedingungen sollten dabei helfen, nicht-finanzielle Informationen in angemess-

---

<sup>665</sup> Vgl. St\_38, Anhang A, S. 9-10.

<sup>666</sup> Vgl. St\_20, S. 13.

<sup>667</sup> Vgl. St\_19, Anhang, S. 6-7.

<sup>668</sup> Vgl. St\_35, Anhang A, S. 10 und St\_38, Anhang A, S. 9-10.

<sup>669</sup> Vgl. St\_36, S. 7.

<sup>670</sup> Vgl. St\_7, S. 7.

sener Weise darzustellen. Die Bedürfnisse der KMU sollten in diesen Rahmenbedingungen berücksichtigt werden.<sup>671</sup>

### 12.5.5 Sonstige

In dieser Gruppe haben sechs Stellungnahmen weitere Vorschläge bzw. Kommentare abgegeben.

- Die im Prüfungsbericht wichtigste Information ist die Art des Bestätigungsvermerks. Jede zusätzliche Information des Prüfers könnte zu Missinterpretationen führen.<sup>672</sup>
- Der unabhängige Prüfer sollte keine Kommentare zu Bereiche abgeben, die den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen und in Übereinstimmung mit den GAAP liegen.<sup>673</sup>
- Es steht nicht eindeutig fest, ob die vorgeschlagenen Änderungen die Bedürfnisse der Abschlussadressaten befriedigen werden. Das IAASB sollte weitere Analysen und Untersuchungen von anderen Optionen in Erwägung ziehen.<sup>674</sup>
- Die Ausbildung der Nutzer sollte verbessert werden, damit diese ein besseres Verständnis von der Funktion einer Prüfung und der Rolle des unabhängigen Prüfers erhalten. Erst danach sollten entsprechende Änderungen in der Prüfungsberichterstattung vorgenommen werden.<sup>675</sup>
- Es sollte ein verstärkter Dialog zwischen dem Prüfungsausschuss und den Investoren stattfinden.<sup>676</sup>
- Aktuell ist ein Prüfer von börsennotierten Unternehmen nicht verpflichtet, mit Aktionären zu kommunizieren, wenn wesentliche Bedenken im Zuge der Prüfung auftreten. Dies stellt einen erheblichen Mangel dar, der behoben werden sollte. In einigen Ländern sind Prüfer bereits verpflichtet, an der Hauptver-

---

<sup>671</sup> Ebenda.

<sup>672</sup> Vgl. St\_3, S. 8.

<sup>673</sup> Ebenda.

<sup>674</sup> Vgl. St\_21, S. 13.

<sup>675</sup> Vgl. St\_21, S. 13 und St\_22, S. 7.

<sup>676</sup> St\_28, S. 13.

sammlung teilzunehmen, um die Fragen der Aktionäre zu beantworten und um weitere Kommentare bzgl. der durchgeführten Prüfung abzugeben.<sup>677</sup>

### **12.5.6 Zusammenfassung**

In den Gruppen haben insgesamt 35 Stellungnahmen weitere Vorschläge bzw. Kommentare abgegeben.

Zusätzlich zu denen im KP vorgeschlagenen Änderungsmöglichkeiten haben die Kommentatoren noch weitere Vorschläge aufgezeigt, um eine Verbesserung in der Prüfungsberichterstattung herbeizuführen. Aufgrund der vielen zusätzlichen Änderungsmöglichkeiten wäre es wahrscheinlich für das IAASB empfehlenswert, weitere Untersuchungen und Kosten-Nutzen-Analysen durchzuführen sowie entsprechende Kooperationen mit geeigneten Parteien bzw. Organisationen einzugehen, damit ein möglichst breites Spektrum dieser Vorschläge und Kommentare berücksichtigt wird. Letztendlich aber könnte das Ziel erreicht werden, ein verbessertes, international konsistentes und allgemein akzeptiertes Prüfungsberichterstattungsmodell zu entwickeln, wodurch sich die Informations- und Erwartungslücke verkleinern sollten.

---

<sup>677</sup> Ebenda.

### 13 Conclusio und Ausblick

Die Auswertung der 81 Stellungnahmen zu den 19 im KP gestellten Fragen hat kein eindeutiges Bild ergeben, welche der Änderungsvorschläge von den Kommentatoren mehrheitlich priorisiert bzw. abgelehnt werden, welche weiter untersucht werden müssten und bei welchen eine rasche Umsetzung gefördert werden sollte. Letztendlich, aufgrund der vielen verschiedenen bevorzugten Lösungswege innerhalb und zwischen den einzelnen Gruppen, haben die Kommentatoren bei nur drei der Fragen mehrheitlich übereingestimmt.<sup>678</sup> Dementsprechend sollte bei zukünftigen Änderungen in der Prüfungsberichterstattung berücksichtigt werden, dass eine Berichterstattung des unabhängigen Prüfers im Prüfungsbericht von seinen gewonnenen Erkenntnisse über das Unternehmen und über die Qualität der Finanzberichterstattung nicht erwünscht ist, jedoch aber zusätzliche Angaben zu den Verantwortlichkeiten des Prüfers zu sonstigen Informationen in Dokumenten, die den geprüften Abschluss enthalten. Zu beachten ist, dass die Konsequenzen der Änderungsmöglichkeiten nicht für alle Arten von Unternehmen dieselben Ausmaße annehmen werden.

Nachdem das IAASB im Juni 2012 eine weitere Konsultationsrunde gestartet hat zur Frage, wie die Qualität der Prüfungsberichte verbessert werden könnte, und diese folglich bereits ausgewertet wurde, ist im Juli 2013 ein Exposure Draft mit weiteren Vorschlägen zur Berichterstattung des unabhängigen Prüfers veröffentlicht worden. Bis November 2013 war es allgemein möglich, diesen Entwurf zu kommentieren.<sup>679</sup> Das IAASB hat folgenden Vorschlag für den Aufbau eines Standard-Prüfungsberichts:

---

<sup>678</sup> Das sind die Fragen 6, 10 und 17 im KP.

<sup>679</sup> Vgl. IAASB (2013), S. 1.

**Abbildung 7:** Aufbau des Prüfungsberichts

<b>Exposure Draft des IAASB Independent Auditor's Report<sup>8</sup></b>
Title Addressee
<b>Report on the Audit of the Financial Statements</b>
Auditor's Opinion Basis for Opinion Going Concern Key Audit Matters *) Other Information Responsibilities of Management Auditor's Responsibilities
<b>Report on Other Legal and Regulatory Requirements</b> <i>[Abhängig vom jeweiligen Rechtsraum]</i>
Name of the Engagement Partner Signature of the Auditor Date of the Auditor's Report
<i>*) zwingend für kapitalmarktnotierte Unternehmen</i>

Quelle: Zemp (2013), S. 486

### Bestätigungsvermerk

Die Auswertung der Stellungnahmen zum KP 2011 hat ergeben, dass die Positionierung des Bestätigungsvermerks am Beginn eines Standard-Prüfungsberichts vor allem von den Prüfungsgesellschaften bevorzugt wird. Leser sollen somit auf die wesentlichste Aussage des Prüfers gleich zu Beginn hingewiesen werden. Aufgrund der Gefahr, dass der restliche Teil nicht mehr gelesen bzw. der Kontext nicht verstanden wird, finden sich in den anderen Gruppen vermehrt Kommentare dagegen.

### Grundlage für den Bestätigungsvermerk

Diese setzt sich aus einem standardisierten Textblock zusammen der bestätigt, dass die Prüfung in Übereinstimmung mit den ISA durchgeführt wurde. Diesbezüglich wurde der ISA 700 überarbeitet. Die Verantwortlichkeiten auf der Grundlage dieser Standards befinden sich im Absatz über die Verantwortlichkeiten des Prüfers. Teilweise werden von den Kommentatoren standardisierte Textblöcke eher abgelehnt, da diese kaum einen Mehrwert für die Leser haben.<sup>680</sup>

---

<sup>680</sup> Vgl. IAASB (2013), S. 3 und S. 5.

### Going Concern

ISA 570 wurde überarbeitet. In diesem Abschnitt soll eine Aussage darüber getroffen werden, ob die Annahme des Managements über die Fortführung der Unternehmenstätigkeit gerechtfertigt ist und ob im Rahmen der Prüfung des Jahresabschlusses wesentliche Unsicherheiten festgestellt wurden, die an der Fortführungsfähigkeit zweifeln lassen. Ist die Annahme nicht gerechtfertigt muss ein Versagungsvermerk erteilt werden. Bestehen Zweifel, so können diese durch Absätze im Vermerk des unabhängigen Prüfers hervorgehoben werden. Aus den Fragen 1 und 2 des KP geht hervor, dass ein in dieser Hinsicht erweiterter Prüfungsbericht durchaus erwünscht ist.<sup>681</sup>

### Key Audit Matters

Diese stellen die wesentlichste Neuerung in der Prüfungsberichterstattung dar. Grundlage hierfür ist der neu verfasste ISA 701, Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report. In diesem Absatz berichtet der unabhängige Prüfer über die für die Prüfung von börsennotierten Unternehmen bedeutendsten Sachverhalte, welche auch mit den für die Überwachung Verantwortlichen besprochen worden sind. Ein Wahlrecht besteht für die Prüfungen von sonstigen Unternehmen.

Zu diesen Sachverhalten zählen:

- Prüfungsgebiete, die erhebliche Risiken aufweisen oder wesentliche Prüfungsurteile beinhalten.
- Bereiche, in welchen der unabhängige Prüfer auf Schwierigkeiten gestoßen ist, ausreichend angemessene Prüfungsnachweise zu erlangen.
- Umstände, die zu einer wesentlichen Änderung der Prüfungsstrategie führten, resultierend aus einem identifizierten erheblichen Mangel im internen Kontrollsystem.<sup>682</sup>

In der achten Frage des KPs wurden die Kommentatoren gefragt, ob der unabhängige Prüfer zusätzliche Informationen über die Prüfung anbieten sollte. Da jedoch selbst innerhalb der einzelnen Gruppen die Meinungen hierzu auseinander gehen ist es fraglich, ob diese Informationen letztendlich einen Mehrwert für Abschlussadres-

---

<sup>681</sup> Vgl. IAASB (2013), S. 3 und S. 7; Köhler/Geirhofer (2014), S. 12-13.

<sup>682</sup> Vgl. IAASB (2013), S. 3 und S. 5; Köhler/Geirhofer (2014), S. 8-9; Zemp (2013), S. 485-486.

saten bieten. Einerseits wird durch die zusätzlichen Informationen über die Prüfung die Transparenz erhöht, was sich positiv auf die Erwartungslücke auswirken würde, aber andererseits könnte diese Vorgehensweise zu einem Mangel an Konsistenz in der Prüfungsberichterstattung führen und die Leser zusätzlich verwirren.

### Sonstige Informationen

Darin enthalten ist:

- Eine entsprechende Auflistung der Verantwortlichkeiten des unabhängigen Prüfers zu sonstigen Informationen.
- Eine Auflistung der Dokumente mit sonstigen Informationen.
- Eine Erklärung des Ergebnisses der durchgeführten Arbeiten des unabhängigen Prüfers zu sonstigen Informationen.
- Eine Erklärung, dass die sonstigen Informationen nicht geprüft wurden.

Mit diesen Angaben wird die Forderung der Kommentatoren erfüllt. Mehr als die Hälfte von ihnen, darunter alle Big-Four-Prüfungsgesellschaften, befürwortet die sechste Frage im KP. Nur ein paar wenige lehnen diesen Paragraphen ab, da sich der Prüfungsbericht nur auf Informationen beziehen sollte, die geprüft wurden.<sup>683</sup>

### Verantwortlichkeiten des Management und des Prüfers

Hier findet sich eine verbesserte Beschreibung der Pflichten. Aus den Antworten zu der fünften Frage im KP geht hervor, dass die Kommentatoren es größtenteils bevorzugen, dass die Paragraphen über die Pflichten des Managements und des Prüfers im Prüfungsbericht verbleiben. Ansonsten könnte sich die Erwartungslücke vergrößern. Allerdings sind innerhalb einer jeden Gruppe auch Kommentare vorhanden, die eine solche Auswirkung verneinen. Deren Meinung nach wäre ein kurzer Prüfungsbericht, mit einem Verweis zu einer externen Quelle wo diese Informationen abrufbar wären, ausreichend.

Des Weiteren wurden folgende ISA überarbeitet:

- ISA 260, Communication with Those Charged with Governance.
- ISA 700, Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements.
- ISA 705, Modification to the Opinion in the Independent Auditor`s Report.

---

<sup>683</sup> Vgl. IAASB (2013), S. 7

- ISA 706, Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor`s Report.<sup>684</sup>

Durch diese Änderungen erwartet sich das IAASB, folgende Vorteile realisieren zu können:

- Es sollte sich der kommunikative Wert eines Prüfungsberichts verbessern.
- Es sollte sich die Aufmerksamkeit des Managements und der für die Überwachung Verantwortlichen für die Erläuterungen im Bestätigungsvermerk erhöhen.
- Durch eine erhöhte Sensibilisierung auf einzelne Angelegenheiten und einer sich daraus ergebenden Steigerung der kritischen Grundhaltung, sollte die Prüfungsqualität verbessert werden.
- Es sollte sich die Kommunikation zwischen den für die Überwachung Verantwortlichen und den unabhängigen Prüfer des Unternehmens verbessern.<sup>685</sup>

Zwar wird es noch einige Zeit in Anspruch nehmen, bis diese Änderungsvorschläge umgesetzt werden und sich die betroffenen Parteien an die neue Form der Prüfungsberichterstattung gewöhnt haben, letztendlich aber, wenn die Einschätzung des IAASB hält, würde dadurch eine Verbesserung in der Prüfungsberichterstattung erreicht werden.

---

<sup>684</sup> Vgl. IAASB (2013), S. 3.

<sup>685</sup> Vgl. IAASB (2013), S. 3; Köhler/Geirhofer (2014), S. 8.

## Quellenverzeichnis

### Fachartikel:

Zemp, Reto (2013): Die neuen Vorschläge des IAASB zur Berichterstattung des Abschlussprüfers – fundamentale spezifische Offenlegungen sind geplant, Zeitschrift für internationale Rechnungslegung, Heft 12 / 2013, S. 485-487

Köhler, Annette / Geirhofer, Susanne (2014): Zur Berichterstattung und Kommunikation des Abschlussprüfers nach den Vorschlägen des IAASB. In: iwip (Hrsg.): Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2014. Wien, S. 4-14

### Internet-Medien:

Europäische Kommission (2011): Grünbuch, Zusammenfassung der Antworten:

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/consultations/docs/2010/audit/summary\\_responses\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2010/audit/summary_responses_en.pdf)

[letzter Zugriff: 28.Juli 2014]

Europäische Kommission (2014): Konsultationen:

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/consultations/2010/green\\_paper\\_audit\\_en.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/2010/green_paper_audit_en.htm)

[letzter Zugriff: 28.Juli 2014]

International Federation of Accountants (2014): Forum of Firms:

<http://www.ifac.org/about-ifac/forum-firms>

[letzter Zugriff: 28.Juli 2014]

International Federation of Accountants (2014): Prüfungsberichterstattung:

<http://www.ifac.org/auditing-assurance/projects/auditor-reporting>

[letzter Zugriff: 28.Juli 2014]

International Federation of Accountants (2014): Veröffentlichungen:

<http://www.ifac.org/publications-resources/enhancing-value-auditor-reporting-exploring-options-change>

[letzter Zugriff: 28.Juli 2014]

## Verlautbarungen des IAASB:

IAASB (2013), Exposure Draft – Reporting on Audited Financial Statements: Proposed New and Revised International Standards on Auditing, Genf

IAASB (2011), Konsultationspapier – Verbesserung des Werts von Prüfungsberichten – Untersuchung von Änderungsmöglichkeiten, Genf

## **Anhänge**

Anhang A: Kommentatorenaufstellung.....	170
Anhang B: Abstract.....	171
Anhang C: Curriculum Vitae.....	172

## Anhang A: Kommentatorenauflistung

<b>St</b>	<b>Kommentator</b>	<b>Land</b>
1	Robert Mednick	USA
2	Chris Barnard	Deutschland
3	Financial Executives International	Kanada
4	National Audit Office	Malta
5	South African Institut of Chartered Accountants	Südafrika
6	Malaysian Auditor General of Québec	Kanada
7	Certified General Accountants	Kanada
8	Malaysian Institut of Accountants	Malaysien
9	Australian Council of Auditors-General	Australien
10	New York State Society of Certified Public Accountants	USA
11	Auditing and Assurance Standards Board	Australien
12	Certified Practising Accountants	Australien
13	Chamber of Hungarian Auditors	Ungarn
14	FSR-danske revisorer	Dänemark
15	Finanstilsynet, the Financial Supervisory	Norwegen
16	International Association of Insurance Supervisors	Schweiz
17	The Japanese Institute of Certified Public Accountants	Japan
18	Association of Chartered Certified Accountants	England
19	American Institute of Certified Public Accountants	USA
20	ASSIREVI	Italien
21	Auditing and Assurance Standards Board	Kanada
22	Australian Institute of Company Directors	Australien
23	BlackRock, Inc.	USA
24	Canadian Natural Resources Limited	Kanada
25	Center for Audit Quality	USA
26	Cristian E. Munarriz	Argentinien
27	ENMAX Corporation	Kanada
28	Eumedion	Niederlande
29	European Banking Authority	England
30	Far-the Institute for the Accountancy Profession in Sweden	Schweden

31	Federal Audit Oversight Authority	Schweiz
32	H3C-Haut Conseil du Commissariat aux comptes	Frankreich
33	Hermes Fund Managers	England
34	Institut of Chartered Accountants	Spanien
35	Institut of Chartered Accountants	Pakistan
36	IFAC-Small and Medium Practices Committee	USA
37	Institute of Certified Public Accountant	Ruanda
38	Institute of Internal Auditors	USA
39	International Corporate Governance Network	England
40	New Zealand Auditing and Assurance Standards Board	Neuseeland
41	Pitcher Partners	Australien
42	Ramchandran Mahadevan	Indien
43	RSM International	England
44	The Hong Kong Institute of Directors	China
45	Zambia Institute of Chartered Accountants	Zambia
46	Auditor-General of South Africa	Südafrika
47	BDO	Belgien
48	Basel Committee on Banking Supervision	Schweiz
49	European Federation of Accountants and Auditors	Belgien
50	Hong Kong Stock Exchange	China
51	KPMG	England
52	Legislative Audit Division Montana	USA
53	PWC	England
54	The Hundred Group of Finance Directors	England
55	US Government Accountability Office	USA
56	Auditing Practices Board	England
57	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland	Deutschland
58	Mazars	Frankreich
59	Hong Kong Institute of Certified Public Accountants	China
60	Institute of Chartered Accountants Australia	Australia
61	Korean Institute of Certified Public Accountants	Südkorea
62	Deloitte Touche Tohmatsu Limited	USA
63	Institute of Certified Accountants of Montenegro	Montenegro
64	Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti + Consiglio Nazionale dei Ragionieri e Periti Commerciali	Italien

65	The Institute of Chartered Accountants in England and Wales	England
66	Canadian Public Accountability Board	Kanada
67	Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes + Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables	Frankreich
68	Felicitas Irungu	Kenia
69	Fédération des Experts Comptables Européens	Belgien
70	Grant Thornton International Ltd	USA
71	The Institute of Public Accountants	Australien
72	The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy	England
73	Dubai Financial Services Authority	Vereinigte Arabische Emirate
74	Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants	Niederlande
75	Baker Tilly UK Audit LLP	England
76	Chartered Financial Analyst Institute	USA
77	The Institute of Chartered Accountants Scotland	Schottland
78	European Securities and Markets Authority	Frankreich
79	Ernst & Young	England
80	California Public Employees' Retirement System Investment Office	USA
81	Auditor General New Zealand	Neuseeland
82	International Organization of Securities Commissions	Spanien

## **Anhang B: Abstract**

Das IAASB ist eine unabhängige Organisation, welche die Interessen der Öffentlichkeit, unter anderem durch die Entwicklung von qualitativ hochwertigen Standards für die Prüfungen von Jahresabschlüssen, vertritt. Das Projekt zur Verbesserung des Werts von Prüfungsberichten hat bereits im Jahr 2006 mit der Beauftragung von Forschungsinstituten begonnen, um die Wahrnehmungen der Abschlussadressaten bzgl. der Prüfungsberichte in Erfahrung zu bringen. Auf diesen Forschungen aufbauend, wurde am 17. Mai 2011 das Konsultationspapier „Verbesserung des Werts von Prüfungsberichten – Untersuchung von Änderungsmöglichkeiten“ veröffentlicht. Bis zum 16. September war es der interessierten Öffentlichkeit möglich, dazu Stellung zu nehmen. Insgesamt trafen 82 Kommentare sowohl aus EU-Mitgliedsländern, als auch aus Drittländern ein. Im Juni 2012 fand eine weitere Konsultationsrunde statt. Dabei galt es herauszufinden, wie die Qualität der Prüfungsberichte verbessert werden könnte. Nachdem das IAASB auch diese Kommentare ausgewertet hat, ist im Juli 2013 ein Exposure Draft veröffentlicht worden. In diesem Dokument sind Vorschläge zu neuen und überarbeiteten Standards für die Prüfungsberichterstattung enthalten. Bis 22. November 2013 war es möglich, eine Stellungnahme hierzu abzugeben.

Diese Arbeit behandelt die Inhalte des Konsultationspapiers aus dem Jahr 2011. Alle 82 Stellungnahmen wurden in eine Liste aufgenommen und deren Antworten sowie Kommentare ausgewertet. Die Analyse der einzelnen Antworten und Kommentare zeigte, dass selbst innerhalb der einzelnen Gruppen zu den meisten der Fragen keine homogene Sichtweise vorhanden ist.

Mit den neuen Vorschlägen des IAASB im Exposure Draft zur Berichterstattung des unabhängigen Prüfers sollen bestimmte der im Konsultationspapier 2011 angesprochenen Änderungsmöglichkeiten umgesetzt werden. Diese geplanten Änderungen wurden von einem Großteil der Kommentatoren gefordert und werden daher auch größtenteils unterstützt. Alles in allem würdigen die Kommentatoren die Bemühungen des IAASB mit dem Ziel, den wahrgenommenen Wert eines Prüfungsberichts zu verbessern, um somit die von den Abschlussadressaten wahrgenommene Informations- und Erwartungslücke kontinuierlich zu verkleinern, positiv.

## Anhang C: Curriculum Vitae

---

### Persönliche Daten

Name	Harald Beza, Bsc.
Geburtsdatum / -ort	03. Jänner 1982 / Wien
Staatsangehörigkeit	Österreich

---

---

### Ausbildung

2012-2014	Masterstudium der Betriebswirtschaft, Universität Wien
Spezialisierungen:	Externe Unternehmensrechnung Revision, Steuern und Treuhand
Masterarbeit:	„Das Konsultationspapier des IAASB: Verbesserung des Werts von Prüfungsberichten – Untersuchung von Änderungsmöglichkeiten – Auswertung des Konsultationspapiers und der dazu eingereichten Stellungnahmen“
2004-2012	Bachelorstudium der Betriebswirtschaft, Universität Wien
Spezialisierungen:	Marketing Management Produktionsmanagement Wirtschaftsrecht
Bachelorarbeiten:	„Motivatoren und Barrieren im Lebensmitteleinzelhandel“ „Potentialanalyse, Technologie-Portfolio-Analyse Lenzing AG“
1997-2002	Handelsakademie 1 in 1010 Wien
1992-1997	Gymnasium in 1150 Wien
1988-1992	Volksschule in 1130 Wien

---