

Synopse: IDW S 7 (27.11.2009) versus BStBK (12./13.04.2010)

und das aktuelle BGH-Urteil vom 26.01.2017

© 2019 PRIMUS-Seminare GmbH WPG, Hohe Str. 9, 51149 Köln

Diese Synopse einschließlich aller ihrer Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne vorherige schriftliche Einwilligung des Verfassers unzulässig und strafbar. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verbreitung in elektronischen Systemen.

Die Angaben in diesem Werk wurden sorgfältig erstellt und entsprechen dem Wissensstand bei Redaktionsschluss. Da Hinweise und Fakten jedoch dem Wandel der Rechtsprechung und der Gesetzgebung unterliegen, kann für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben in diesem Werk keine Haftung übernommen werden.

Synopse: IDW S 7 (27.11.2009) versus BStBK (12./13.04.2010) und das aktuelle BGH-Urteil vom 26.01.2017

Die Verlautbarung des IDW legt die Grundsätze fest, nach denen Wirtschaftsprüfer Jahresabschlüsse erstellen.

Die **HFA-Stellungnahme 4/1996 (Stand 9/2006)** wurde überarbeitet, um die Weiterentwicklung der fachlichen Grundsätze für die Durchführung von Erstellungsaufträgen zu berücksichtigen und die **Bescheinigungsformulierungen** an die mittlerweile berufsüblichen Formate der Berichterstattung anzupassen. Darüber hinaus betont IDW S 7 die Rolle des Berufsangehörigen als Sachverständiger. So wird wesentlich deutlicher als bislang festgestellt, dass der Ersteller sich bei allen drei Auftragsarten mit der Frage zu befassen hat, ob der Abschluss unter der **Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit** erstellt werden kann.

Der Ersteller hat den Mandanten auf **offensichtliche Unrichtigkeiten** in den der Abschlusserstellung zugrundeliegenden Unterlagen hinzuweisen, die ihm bei der Durchführung des Auftrags auffallen.

Der IDW S 7 **ist anzuwenden für Berichtszeiträume, die nach dem 31.12.2009 beginnen. Auf frühere Berichtszeiträume kann dieser Standard angewandt werden.**

Der IDW Standard wurde nach einem ausführlichen Konsultationsprozess mit der BStBK verabschiedet. Über die **Bescheinigungstexte** konnte auch Konsens mit der Bundessteuerberaterkammer erzielt werden.

Der Entwurf der **BStBK** vom 08.12.2009 wurde fast unverändert **am 12./13. April 2010** auf der **Bundeskammerversammlung** verabschiedet.

Die **BStBK** hat in **Reaktion auf das BGH-Urteil vom 26.01.2017** Hinweise zu Ihrer Verlautbarung zur Erstellung von Jahresabschlüssen herausgebracht, die sich mit Gegebenheiten, die der Annahme der Unternehmensfortführung entgegenstehen, beschäftigen. Diese **Hinweise** wurden am **13./14.03.2018** beschlossen.

Ansonsten wurden die Verlautbarungen zur Erstellung von Jahresabschlüssen weder vom IDW noch von der BStBK überarbeitet. Sie sind mittlerweile rd. 10 Jahre alt.

Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen

Gliederung

IDW S 7 (27.11.2009) / BStBK (12./13.04.2010) [Abweichungen]

	Seite
1. Vorbemerkungen	4
2. Inhalt der Erstellung	5
2.1 Gemeinsamer Inhalt der Erstellungen	5
2.2 Auftragsarten	5
3. Auftragsannahme	6
4. Auftragsdurchführung	7
4.1 Allgemeine Anforderungen	7
4.2 Besondere Anforderungen	10
4.2.1 Erstellung ohne Beurteilungen	10
4.2.2 Erstellung mit Plausibilitätsbeurteilungen	11
4.2.3 Erstellung mit umfassenden Beurteilungen	12
4.2.4. Abweichende Aufträge [für StB]	14
4.3 Dokumentation	15
4.4 Vollständigkeitserklärung	15
5. Berichterstattung	16
5.1 Bescheinigung	16
5.1.1 Allgemeines	16
5.1.2 Bescheinigungen in Abhängigkeit von der Auftragsart	17
5.2 Erstellungsbericht	19
6. Übereinstimmung mit internationalen Standards [für WP]	21

Tz	IDW S 7 und BStBK [Abweichungen]	Hinweis BStBK zu going concern (13./14.03.2018) / Kommentierung
1 Vorbemerkungen		
1	Die Pflicht zur Aufstellung des Jahresabschlusses nach § 242 I-III [für WP] ggf. i. V. m. §§ 264 I, 264a HGB obliegt dem Kaufmann bzw. den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft. Die zur Aufstellung des Jahresabschlusses verpflichteten Personen haben auch über die Ausübung von Gestaltungsmöglichkeiten zu entscheiden. Anders als die mit der Aufstellung verbundenen Entscheidungen und Rechtsakte können die zur Aufstellung erforderlichen Arbeiten (Erstellung) auch auf externe Sachverständige übertragen werden.	§ 242 IV HGB betrifft die Befreiung der Kleinst-KapG von der Aufstellungspflicht
2	Werden WP / StB damit beauftragt, Jahresabschlüsse zu erstellen, haben sie bei dieser Tätigkeit und bei der Berichterstattung hierüber die einschlägigen Normen der WPO / berufsrechtlichen Normen und die Berufspflichten zu beachten.	zugeschnitten auf die berufsständischen Rahmenbedingungen
3	Dieser IDW Standard / diese Verlautbarung legt die Berufsauffassung dar, nach der WP / StB im Rahmen ihrer Eigenverantwortlichkeit Jahresabschlüsse erstellen. [für StB:] Sie gilt für gesetzlich vorgeschriebene und freiwillig erstellte Jahresabschlüsse sowie sinngemäß bei der Erstellung der steuerlichen Gewinnermittlung gem. § 4 I EStG. Gleichzeitig wird ausgeführt, wie der beruflichen Verantwortung bei der Auftragsannahme, der Auftragsdurchführung und der Berichterstattung zu entsprechen ist.	analoge Anwendung der Verlautbarung der BStBK auf steuerliche Gewinnermittlungen
4	Bei der Erstellung von Einzelabschlüssen nach § 325 IIa HGB, Konzern- und Zwischenabschlüssen sowie von Abschlussbestandteilen sind die nachstehenden Grundsätze sinngemäß anzuwenden.	
5	Dieser IDW Standard / diese Verlautbarung ersetzt die IDW Stellungnahme HFA 4/1996 / Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer: Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen durch Wirtschaftsprüfer / Steuerberater i. d. F. vom 06.09.2006 / vom 22./23. Oktober 2001.	Einigung von IDW und BStBK – Rechtssicherheit für Doppelbänder
6	Diese/r IDW Standard / Verlautbarung ist anzuwenden bei Erstellungen von Jahresabschlüssen für Berichtszeiträume, die nach dem 31.12.2009 beginnen. Auf frühere Berichtszeiträume kann diese/r IDW Standard / Verlautbarung angewandt werden.	

Tz	IDW S 7 und BStBK [Abweichungen]	Hinweis BStBK zu going concern (13./14.03.2018) / Kommentierung
2 Inhalt der Erstellung		
2.1 Gemeinsamer Inhalt der Erstellungen		
7	Jeder Auftrag zur Erstellung des Jahresabschlusses umfasst die Entwicklung der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung aus der Buchführung sowie erforderlichenfalls die Anfertigung des zugehörigen Anhangs und weiterer Abschlussbestandteile (z. B. Kapitalflussrechnung, Eigenkapitalspiegel).	Egal welcher Berufsträger mit der Erstellung befasst ist, muss das Ergebnis immer ein den gesetzlichen Vorschriften entsprechender Jahresabschluss sein.
8	Zur Erstellung gehören ferner die erforderliche Dokumentation, eine Bescheinigung über die Erstellung und in Abhängigkeit von den getroffenen Vereinbarungen ein Erstellungsbericht.	
9	Der WP / StB hat den Auftraggeber über solche Sachverhalte, die zu Wahlrechten führen, in Kenntnis zu setzen. Entscheidungsvorgaben zur Ausübung von Wahlrechten und bedeutsamen Ermessensspielräumen sind einzuholen. Eine darüber hinausgehende Beratung in bilanzpolitischen Fragen kann gesondert vereinbart werden.	
10	Die Erstellung des Jahresabschlusses kann auch mit einer Beratung zur Abfassung des Lageberichts verbunden sein, nicht jedoch mit dessen Erstellung .	
2.2 Auftragsarten		
11	Der Auftragsumfang zur Erstellung eines Jahresabschlusses ist nicht gesetzlich normiert und grundsätzlich zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer frei vereinbar . Nach dem Grad der Beurteilung der dem WP / StB vorgelegten Unterlagen (Belege, Bücher und Bestandsnachweise) lassen sich folgende Arten von Erstellungsaufträgen unterscheiden:	Verträge über die Erstellung von Jahresabschlüssen sind Werkverträge in der Form von Geschäftsbesorgungsverträgen.
	<p>Erstellung ohne Beurteilungen (1) Den Mindestumfang einer Jahresabschlusserstellung i.S. dieses IDW Standards / dieser Verlautbarung stellt die Entwicklung des Jahresabschlusses aus den vorgelegten Belegen, Büchern und Bestandsnachweisen unter Berücksichtigung der erteilten Auskünfte dar. Bei einem Auftrag zur Erstellung des Jahresabschlusses ohne Beurteilungen hat der WP / StB den Jahresabschluss aus den zur Verfügung gestellten Unterlagen nach gesetzlichen Vorgaben [für StB: Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages] und nach den innerhalb dieses Rahmens liegenden Anweisungen des Auftraggebers zur Ausübung bestehender Wahlrechte zu entwickeln.</p>	Berücksichtigung auch der Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags gilt auch nach IDW S 7 (IDW PS 201 Tz 5 analog)

Tz	IDW S 7 und BStBK [Abweichungen]	Hinweis BStBK zu going concern (13./14.03.2018) / Kommentierung
	<p>Erstellung mit Plausibilitätsbeurteilungen (2) Ein Auftrag zur Erstellung eines Jahresabschlusses mit Plausibilitätsbeurteilungen ist dadurch gekennzeichnet, dass der WP / StB neben der eigentlichen Erstellungstätigkeit die ihm vorgelegten Belege, Bücher und Bestandsnachweise durch Befragungen und analytische Beurteilungen auf ihre Plausibilität hin beurteilt, um mit einer gewissen Sicherheit auszuschließen, dass diese nicht ordnungsgemäß sind.</p>	
	<p>Erstellung mit umfassenden Beurteilungen (3) Ein Auftrag zur Erstellung eines Jahresabschlusses mit umfassenden Beurteilungen ist darauf gerichtet, dass sich der WP / StB neben der eigentlichen Erstellungstätigkeit im Rahmen der Auftragsdurchführung durch geeignete Maßnahmen [für WP:] i.S.d. die Abschlussprüfung betreffenden IDW Prüfungsstandards von der Ordnungsmäßigkeit der ihm vorgelegten Belege, Bücher und Bestandsnachweise überzeugt.</p>	<p>Hinweis auf IDW PS nur für WP/vBP verbindlich möglich</p>
12	<p>Je nach Auftragsart übernimmt der WP / StB [für StB:] dabei mehr oder weniger weitreichende Aufgaben. Die sich hieraus ergebenden Auswirkungen sind bereits bei der Auftragsannahme zu beachten und bestimmen Art und Umfang der Auftragsdurchführung sowie der Berichterstattung.</p>	<p>Intensivere Befassung mit der Fortführungsprognose bei Auftragsart 2 und 3 (BStBK Tz 73)</p>
<p>3 Auftragsannahme</p>		
13	<p>Bei der Auftragsannahme [für StB: Empfehlung bei erstmaliger Auftragsannahme] sind die vom WP / StB zu übernehmenden Aufgaben eindeutig festzulegen und der Tätigkeitsumfang in der Auftragsbestätigung im Einzelnen zu beschreiben. [für StB: Bei der wiederholten Beauftragung ohne wesentliche Veränderung des Auftragsinhalts ist eine erneute schriftliche Auftragsbestätigung nicht erforderlich.] Ohne hinreichende Konkretisierung seiner Tätigkeit soll der WP / StB einen Erstellungsauftrag nicht annehmen. (IDW S 7 Fn 5: Verweis auf Auftragsbestätigungsschreiben im IDW Praxishandbuch zur Qualitätssicherung)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Vergewisserung, ob Mandant bereit ist, eine Fortführungsprognose abzugeben, ansonsten ggf. Auftrag ablehnen (BStBK Tz 74) • Auftragsbestätigung jedes Jahr bei Krisenmandanten (BStBK Tz 75) • Haftungssumme in AAB bei WP/vBP € 4 Mio. bei StB € 1 Mio.
14	<p>Im Auftrag zur Erstellung eines Jahresabschlusses ist insb. festzulegen, auf welcher Grundlage (Buchführung und Inventuren sowie zu erteilende Auskünfte) und nach welcher Maßgabe (Handels- und/oder Steuerrecht, Spezialgesetze, Gesellschaftsvertrag, ggf. näher spezifiziert) der Jahresabschluss zu erstellen ist.</p>	

Tz	IDW S 7 und BStBK	Hinweis BStBK zu going concern (13./14.03.2018) / Kommentierung
15	Wird die Anfertigung eines Erstellungsberichts vereinbart, sind Art und Umfang der Berichterstattung zu konkretisieren. Wurden konkrete Festlegungen zu Art und Umfang der Berichterstattung nicht getroffen, so wird der WP / StB in berufsüblicher Form i.S.d. nachstehenden Grundsätze über Umfang und Ergebnis seiner Tätigkeit berichten.	
16	In den Auftragsvereinbarungen ist ferner vorzusehen, dass eine Bezugnahme auf die Erstellung durch den WP / StB nur in Verbindung mit dem vollständigen von ihm erstellten Jahresabschluss erfolgen darf.	
17	Bei der Auftragsannahme hat der WP / StB auszubedingen, dass ihm die benötigten Unterlagen und Aufklärungen vollständig gegeben werden. Der WP / StB hat den Auftrag abzulehnen, wenn die Erteilung der erforderlichen Informationen durch den Mandanten nicht sichergestellt ist. [für StB: Auf die Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zur Qualitätssicherung in der Steuerberaterpraxis wird verwiesen.] (IDW S 7 Fn 6: Verweis auf Abschnitt 4.2. VO 1/2006 zur Auftragsannahme, Fortführung und vorzeitigen Beendigung)	<ul style="list-style-type: none"> • für WP/vBP ist § 55b I WPO Pflicht • Erstellung bei Krisenmandaten innerhalb 2-3 Monaten nach Gj. (BStBK Tz 76)
18	Aufgrund des gesetzlich nicht normierten Auftragsumfangs zur Erstellung eines Jahresabschlusses kann ein Erstellungsauftrag über die jeweilige Auftragsart hinausgehende Tätigkeiten umfassen und damit die Verantwortlichkeit des WP / StB entsprechend erweitern [für StB: abweichende Aufträge].	eindeutige Abgrenzung der Erstellung von wirtschafts-, insolvenzrechtlicher Beratung im Auftragsbestätigungsschreiben (BStBK Tz 78)
4. Auftragsdurchführung		
4.1 Allgemeine Anforderungen		
19	Für die Erstellung von Jahresabschlüssen durch WP / StB gelten die Grundsätze der Unabhängigkeit, Gewissenhaftigkeit, Verschwiegenheit, Eigenverantwortlichkeit [für StB: und Unparteilichkeit] (§ 43 I WPO / § 57 StBerG).	Für WP/vBP gilt bei der Erstattung von Gutachten und Prüfungsberichten die Berufspflicht der Unparteilichkeit.
20	Eine Erstellung des Jahresabschlusses schließt dessen Prüfung oder prüferische Durchsicht, auch freiwilliger Art, aus. Der WP / StB, der einen Jahresabschluss erstellt, darf daher in seinen Äußerungen nicht den Eindruck erwecken, es habe eine Abschlussprüfung oder prüferische Durchsicht stattgefunden.	

Tz	IDW S 7 und BStBK	Hinweis BStBK zu going concern (13./14.03.2018) / Kommentierung
21	Die Erstellung des Jahresabschlusses umfasst unabhängig von der Auftragsart die Tätigkeiten , die erforderlich sind, um auf Grundlage der Buchführung und des Inventars sowie der eingeholten Vorgaben zu den anzuwendenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden unter Vornahme der Abschlussbuchungen die gesetzlich vorgeschriebene Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung sowie erforderlichenfalls einen Anhang und weitere Abschlussbestandteile zu erstellen.	
22	Nicht zur Erstellung des Jahresabschlusses gehören die erforderlichen Entscheidungen über die Ausübung materieller und formeller Gestaltungsmöglichkeiten (Ansatz-, Bewertungs- und Ausweiswahlrechte sowie Ermessensentscheidungen). Bestehende Gestaltungsmöglichkeiten sind im Rahmen der Erstellung nach den Vorgaben des Kaufmanns bzw. der gesetzlichen Vertreter auszuüben.	
23	Entsprechendes gilt für Entscheidungen über die Anwendung von Aufstellungs- und Offenlegungserleichterungen des Jahresabschlusses für kleine und mittelgroße Gesellschaften. Bei der Erstellung des Jahresabschlusses einer Personenhandelsgesellschaft, die weder unter § 264a HGB noch unter die Vorschriften des PubliG fällt, ist auch eine Entscheidung der geschäftsführenden Gesellschafter darüber herbeizuführen, ob und in welchem Umfang die für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften angewandt werden sollen.	
24	Der WP / StB hat erforderlichenfalls seinen Auftraggeber über gesetzliche Fristen zur Aufstellung, Feststellung und Offenlegung des Jahresabschlusses sowie zur Aufstellung und Offenlegung des Lageberichts und über die Pflicht zur Prüfung von Jahresabschluss und Lagebericht aufzuklären .	insbesondere bei Krisenmandaten (BStBK Tz 79)
25	Der WP / StB muss in seiner Praxis Regelungen einführen, die mit hinreichender Sicherheit gewährleisten, dass bei der Auftragsabwicklung zur Erstellung eines Jahresabschlusses einschließlich der Berichterstattung die gesetzlichen Vorschriften und fachlichen Regeln beachtet werden. <small>(IDW S 7 Fn 8: Verweis auf Abschnitt 4.6. zur Auftragsabwicklung)</small>	<ul style="list-style-type: none"> • richtiger JA, d.h. Bilanzierung zu going concern muss zutreffend sein (BStBK Tz 81, BGH v. 26.01.2017) • Erkenntnisse aus Dauermandat berücksichtigen (BStBK Tz 82)
26	Bei der Erstellung des Jahresabschlusses sind die Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit zu beachten.	
27	Die Erstellung eines Jahresabschlusses erfordert die Kenntnis und Beachtung der hierfür geltenden gesetzlichen Vorschriften einschließlich der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, einschlägiger Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags sowie der einschlägigen fachlichen Verlautbarungen.	

Tz	IDW S 7 und BStBK	Hinweis BStBK zu going concern (13./14.03.2018) / Kommentierung
28	Zur Durchführung des Auftrags benötigt der WP / StB die für die jeweilige Auftragsart erforderlichen Kenntnisse über die Branche, den Rechtsrahmen und die Geschäftstätigkeit des Unternehmens seines Auftraggebers.	
29	Der WP / StB darf nicht an erkannten unzulässigen Wertansätzen und Darstellungen im Jahresabschluss mitwirken. Verlangt der Mandant entsprechende Wertansätze und Darstellungen oder verweigert er erforderliche Korrekturen, so hat der WP / StB dies in geeigneter Weise in seiner Bescheinigung sowie ggf. in seinem Erstellungsbericht zu würdigen oder den Auftrag niederzulegen. Dies gilt insb., wenn Vermögensgegenstände oder Schulden unter Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit bewertet wurden, obwohl dem tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten offensichtlich entgegenstehen.	<ul style="list-style-type: none"> • Going concern entgegenstehende Gegebenheiten immer prüfen (BStBK Tz 83) • Bestehen Zweifel an going concern, die sich nicht entkräften lassen, muss eine Fortführungsprognose angefordert werden, ggf. aktualisieren (BStBK Tz 87, 88) • Anforderungen: <ul style="list-style-type: none"> • Analyse bisheriger Geschäftsverlauf • Planung Prognosezeitraum • Aussage zu going concern • Die Fortführungsprognose ist auf Plausibilität zu beurteilen, das Ergebnis zu dokumentieren (BStBK Tz 90, 91) • bei evident untauglicher oder fehlender Fortführungsprognose: Mandat niederlegen (BStBK Tz 92)
30	Hat der WP / StB Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit der vorgelegten Unterlagen, so hat er diese zu klären. Falls sich die Zweifel bestätigt haben und die diesbezüglichen Mängel nicht beseitigt wurden, sind sich daraus ergebende Einwendungen, soweit sie wesentlich für den Jahresabschluss sind, in der Bescheinigung zum Ausdruck zu bringen. Verweigert der Mandant Aufklärungen oder die Vorlage von Unterlagen, die zur Klärung erforderlich sind, oder die Durchführung entsprechender Beurteilungen, hat der WP / StB den Auftrag niederzulegen.	
31	Bei schwerwiegenden, in ihren Auswirkungen nicht abgrenzbaren Mängeln in der Buchführung, den Inventuren oder anderen, nicht in den Auftrag eingeschlossenen Teilbereichen des Rechnungswesens, die der Auftraggeber nicht beheben will oder kann, darf eine Bescheinigung nicht erteilt werden. In Fällen dieser Art sind dem Auftraggeber die Mängel schriftlich mitzuteilen. [für WP: Fn 9:] Der WP / StB hat zu entscheiden, ob eine Kündigung des Auftrags angezeigt ist.	<p style="text-align: right;">s.a.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Tz 29 keine Mitwirkung an unzulässigen Wertansätzen • keine Bescheinigung Tz 57 bzw. 58 • bei Einwendungen oder Beurteilungshemmnissen bei nicht abgrenzbaren Mängeln • Tz 66 bzw. 67 bei nicht behebbaren Mängeln und falscher Fortführungsannahme

Tz	IDW S 7 und BStBK	Hinweis BStBK zu going concern (13./14.03.2018) / Kommentierung
4.2 Besondere Anforderungen		
4.2.1 Erstellung ohne Beurteilungen		
32	Gegenstand der Erstellung eines Jahresabschlusses ohne Beurteilungen ist die Entwicklung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung sowie ggf. die Erstellung des Anhangs und weiterer Abschlussbestandteile auf Grundlage der Buchführung und des Inventars sowie der Vorgaben zu den anzuwendenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden.	
33	Dabei verwendet der WP / StB die ihm vorgelegten Unterlagen, ohne deren Ordnungsmäßigkeit oder Plausibilität zu beurteilen. Dies setzt voraus, dass ihm keine offensichtlichen Anhaltspunkte vorliegen, die Anlass zu Zweifeln an der Ordnungsmäßigkeit der Unterlagen und des daraus entwickelten Jahresabschlusses geben. Bei diesem Auftrag ist der WP / StB nur für die normentsprechende Entwicklung des Jahresabschlusses aus den vorgelegten Unterlagen unter Berücksichtigung der erhaltenen Informationen sowie für die von ihm daraufhin vorgenommenen Abschlussbuchungen verantwortlich. Vom WP / StB im Rahmen seines Auftrags nicht entdeckte Mängel der Unterlagen und Informationen sowie sich daraus ergebende Folgewirkungen für den Jahresabschluss fallen nicht in die Verantwortlichkeit des WP / StB.	<ul style="list-style-type: none"> • Im „Schönwetter-Fall“ muss going concern nicht beurteilt werden (BStBK Tz 102) • Bei Krisenmandaten muss StB von Gf verlangen, dass diese going concern überprüft (BStBK Tz 103) • Offensichtlichkeit ist gegeben, wenn <ul style="list-style-type: none"> • Beschluss zur Einstellung des Betriebs gefasst wurde (BStBK Tz 105) • Prognose von falschen / unsicheren Daten ausgeht (BStBK Tz 107)
34	Der Auftrag erstreckt sich nicht auf die Beurteilung der Angemessenheit und Funktion interner Kontrollen sowie der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung. Insbesondere gehört die Beurteilung der Inventuren, der Periodenabgrenzung sowie von Ansatz und Bewertung nicht zum Auftragsumfang.	
35	Werden Abschlussbuchungen vorgenommen, z. B. die Berechnung von Abschreibungen, Wertberichtigungen, Rückstellungen, so beziehen sich diese auf die vorgelegten Unterlagen und erteilten Auskünfte ohne eine Beurteilung ihrer Richtigkeit.	
36	Auch wenn bei der Erstellung ohne Beurteilungen auftragsgemäß keine Beurteilungen der Belege, Bücher und Bestandsnachweise vorgenommen werden, hat der WP / StB den Mandanten auf offensichtliche Unrichtigkeiten in den vorgelegten Unterlagen, die ihm als Sachverständigen bei der Durchführung des Auftrags unmittelbar auffallen, hinzuweisen, Vorschläge zur Korrektur zu unterbreiten und [für StB: ggf.] auf die entsprechende Umsetzung im Jahresabschluss zu achten .	<ul style="list-style-type: none"> • für WP gilt Redepflicht • StB muss bei offensichtlichen Zweifeln an going concern auf richtige Bewertung hinwirken, ansonsten Niederlegung Mandat (BStBK Tz 104) • Gegenmaßnahme (z.B. Rangrücktrittserklärung darf nicht offensichtlich ungeeignet sein (Tz 108)

Tz	IDW S 7 und BStBK	Hinweis BStBK zu going concern (13./14.03.2018) / Kommentierung
4.2.2 Erstellung mit Plausibilitätsbeurteilungen		
37	Der Auftrag zur Erstellung des Jahresabschlusses mit Beurteilungen der Plausibilität der vorgelegten Unterlagen erfordert neben den eigentlichen Erstellungstätigkeiten die Durchführung von Befragungen und analytischen Beurteilungen. Die Plausibilitätsbeurteilungen sollen dem WP / StB mit einer gewissen Sicherheit die Feststellung ermöglichen, dass ihm keine Umstände bekannt geworden sind, die gegen die Ordnungsmäßigkeit der vorgelegten Belege, Bücher und Bestandsnachweise in allen für den Jahresabschluss wesentlichen Belangen sprechen.	<ul style="list-style-type: none"> • Stets Beurteilung, ob going concern angemessen ist und die Fortbestandsrisiken sachgerecht im JA berücksichtigt sind (BStBK Tz 109, Hinweis auf IDW PS 270 n.F. Tz 22 f) • eigene Beurteilung des StB (Tz 111) • bei im Gegensatz zur Gf. abweichender Einschätzung zu going concern: auf richtige Bewertung hinwirken, ansonsten Niederlegung Mandat (BStBK Tz 112) • hat StB an z.B. Fortführungsprognose oder Rangrücktrittserklärung mitgewirkt, entfällt insoweit eine Beurteilung durch ihn – Hinweis hierauf in Bescheinigung
38	Bei diesem Auftrag erstreckt sich die Verantwortlichkeit des WP / StB insoweit auch auf die Beurteilung der Plausibilität der ihm vorgelegten Unterlagen. Dementsprechend muss der WP / StB Plausibilitätsbeurteilungen durchführen, um mit einer gewissen Sicherheit ausschließen zu können, dass die ihm vorgelegten Unterlagen nicht ordnungsgemäß sind.	
39	Weitergehende Beurteilungen von erhaltenen Auskünften und sonstigen Unterlagen sind nur erforderlich, wenn der WP / StB Grund zu der Annahme hat, dass diese Informationen wesentliche Fehler enthalten oder Hinweise auf falsche Auskünfte vorliegen.	
40	<p>Zur Beurteilung der Plausibilität der für die Erstellung des JA vorgelegten Unterlagen bedarf es regelmäßig zumindest folgender Maßnahmen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Befragung nach den angewandten Verfahren zur Erfassung und Verarbeitung von Geschäftsvorfällen im Rechnungswesen • Befragung zu allen wesentlichen Jahresabschlussaussagen • Analytische Beurteilungen der einzelnen Abschlussaussagen (z.B. Vergleiche mit Vorjahreszahlen, Kennzahlenvergleiche) • Befragung nach Gesellschafter- bzw. Aufsichtsratsbeschlüssen mit Bedeutung für den JA • Abgleichung des Gesamteindrucks des JA mit den im Verlauf der Erstellung erlangten Informationen. <p>(IDW S 7 Fn 10: Verweis auf IDW Arbeitshilfe zur prüferischen Durchsicht von Abschlüssen)</p>	
41	<p>Die einzelnen Arten der Plausibilitätsbeurteilung (Beurteilung von Zahlenverhältnissen, von Befragungsergebnissen und von Einzelsachverhalten) bedingen und beeinflussen einander.</p> <p>Der Umfang der vorzunehmenden Plausibilitätsbeurteilungen hängt von dem Grad der Wesentlichkeit und dem Fehlerrisiko der betreffenden Abschlussaussage ab.</p> <p>(IDW S 7 Fn 11: Verweis auf IDW PS 312)</p>	

Tz	IDW S 7 und BStBK	Hinweis BStBK zu going concern (13./14.03.2018) / Kommentierung
42	Die Befragungen sind im Wesentlichen darauf auszurichten, für die Auftragsdurchführung erforderliche [für WP: Kenntnisse über das rechnungslegungsbezogene interne Kontrollsystem zu erlangen. Anders als bei einer Jahresabschlussprüfung sind jedoch keine] [für StB: rechnungslegungsbezogenen internen Prozesse zu verstehen.] eigenständigen Aufbau- und Funktionsprüfungen [für StB: nicht] vorzunehmen.	Für WP/vBP werden Kenntnisse über das IKS gefordert, die über das Verständnis interner RL-Prozesse hinausgehen.
43	Führen die dem WP / StB erteilten Informationen oder seine Feststellungen zu Zweifeln an der Ordnungsmäßigkeit der Grundlagen für den zu erstellenden Jahresabschluss, so hat er den Zweifeln nachzugehen.	
44	Stellt der WP / StB im Rahmen seiner Plausibilitätsbeurteilungen oder in der Verfolgung von Zweifeln Fehler in den Grundlagen für den zu erstellenden Jahresabschluss fest, so hat er Vorschläge zu deren Korrektur zu unterbreiten und auf die entsprechende Umsetzung im Jahresabschluss zu achten.	
4.2.3 Erstellung mit umfassenden Beurteilungen		
45	Für einen Auftrag zur Erstellung des Jahresabschlusses mit umfassenden Beurteilungen der vorgelegten Unterlagen muss der WP / StB hinreichende Sicherheit über die Ordnungsmäßigkeit dieser Unterlagen erlangen. Die Handlungen zur Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der vorgelegten Belege, Bücher und Bestandsnachweise sind daher so zu planen und durchzuführen, dass ein hinreichend sicheres Urteil hierzu abgegeben werden kann.	
46	Die Erstellung mit umfassenden Beurteilungen umfasst die Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und der Angemessenheit sowie der Wirksamkeit des rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystems. [Für WP: Diese Beurteilungen sind nach Art und Umfang wie bei der Abschlussprüfung vorzunehmen.] Vom Ergebnis dieser Beurteilungen hängt es ab, ob beurteilt werden kann, dass Buchführung und Bestandsnachweise mit hinreichender Sicherheit geeignet sind, um daraus einen Jahresabschluss zu erstellen, der den gesetzlichen Vorschriften entspricht.	Hinweis auf IDW PS bzgl. JAP nur für WP/vBP verbindlich möglich
47	Umfang und Intensität der auf die Buchführung [Für StB: und Bestandsnachweise] gerichteten Tätigkeiten im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses sind in Abhängigkeit von den zum Fehlerrisiko getroffenen Feststellungen zu bestimmen.	auch Bestandsnachweise gehören nach IDW PS 300 zu den Prüfungsnachweisen
48	Sofern der WP / StB selbst die Buchführung [für StB: oder Teile davon] übernommen hat, entfallen Beurteilungen zur Ordnungsmäßigkeit der Buchführung.	

Tz	IDW S 7 und BStBK	Hinweis BStBK zu going concern (13./14.03.2018) / Kommentierung
49	<p>Im Rahmen der Durchführung eines Auftrags zur Erstellung mit umfassenden Beurteilungen hat sich der WP / StB durch geeignete Maßnahmen [für WP: i.S.d. die Abschlussprüfung betreffenden IDW Prüfungsstandards] von der Ordnungsmäßigkeit der ihm vorgelegten Belege, Bücher und Bestandsnachweise zu überzeugen. Beispielhaft sind zu nennen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sind die Vorräte des Unternehmens von wesentlicher Bedeutung für den Jahresabschluss, muss der WP / StB - soweit durchführbar - die körperliche Bestandsaufnahme beobachten. • Der WP / StB hat zu entscheiden, ob Saldenbestätigungen bei Forderungen und Verbindlichkeiten sowie Bank- und RA-Bestätigungen einzuholen sind, um hinreichende Sicherheit darüber zu erlangen, dass die ihm vorgelegten Unterlagen keine wesentlichen Fehler enthalten. • Zur Bewertung der VG und Schulden sowie zur Bildung und Bewertung von Rückstellungen muss der WP / StB Informationen über bestehende Risiken erlangen und diese einschätzen. Hierzu muss er veranlassen, dass risikobehaftete VG bei der Aufstellung der Inventare gesondert erfasst werden. Ferner hat er u.a. Verträge über Liefer- und Leistungsbeziehungen auf ungewisse Vb und auf drohende Verluste zu untersuchen. <p>(IDW S 7 Fn 12 und 13: Verweis auf IDW PS 301 und 302)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Stets Beurteilung, ob going concern angemessen ist und die Fortbestandsrisiken sachgerecht im JA berücksichtigt sind (BStBK Tz 109, Hinweis auf IDW PS 270 n.F. Tz 22 f) • eigene Beurteilung des StB (Tz 111) • bei im Gegensatz zur Gf. abweichender Einschätzung zu going concern: auf richtige Bewertung hinwirken, ansonsten Niederlegung Mandat (BStBK Tz 112) • hat StB an z.B. Fortführungsprognose oder Rangrücktrittserklärung mitgewirkt, entfällt insoweit eine Beurteilung durch ihn – Hinweis hierauf in Bescheinigung • Hinweis auf IDW PS bzgl. JAP aufgrund unterschiedlicher Tätigkeitsbereiche nur für WP/vBP verbindlich möglich

Tz	IDW S 7 und BStBK	Hinweis BStBK zu going concern (13./14.03.2018) / Kommentierung
4.2.4 [für StB: Abweichende Aufträge]		
50	<p>Bei einem abweichenden Auftrag kann die Bescheinigung grundsätzlich jeweils nur für die Auftragsart erteilt werden, deren Erfordernisse vollständig erfüllt sind. Liegt ein von den genannten Auftragsarten abweichender Auftrag vor, sollte in der Bescheinigung auf weitergehende Beurteilungen und deren Ergebnisse hingewiesen werden, um zu dokumentieren, was im konkreten Fall tatsächlich durchgeführt und festgestellt worden ist. Gegenstand des Auftrags und durchgeführte Tätigkeit haben sich genau zu entsprechen.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Hat z. B. der Auftraggeber die Buchführung erstellt und werden bestimmte Posten und Unterlagen entweder umfassenden Beurteilungen unterzogen oder auf Plausibilität hin beurteilt, wesentliche Posten aber nicht beurteilt, dann kann vom Grundsatz her nur eine Bescheinigung wie bei der Erstellung des Jahresabschlusses ohne Beurteilungen erteilt werden. In diesem Fall sollte in der Bescheinigung auf die durchgeführten Beurteilungen und deren Ergebnisse hingewiesen werden. • Werden hingegen bestimmte Posten und Unterlagen umfassenden Beurteilungen unterzogen und die übrigen Posten auf Plausibilität hin beurteilt, dann kann in diesen Fällen nur eine Bescheinigung wie bei der Erstellung eines Jahresabschlusses mit Plausibilitätsbeurteilungen erteilt werden. Auch in diesem Fall sollte darauf hingewiesen werden, welche Posten umfassend beurteilt worden sind und zu welchen Ergebnissen diese Beurteilungen geführt haben.] 	<p style="text-align: center;">hierzu keine Äußerung im IDW S 7</p> <p style="text-align: center;">durch analoge Anwendung der IDW PS gilt aber, dass kein BSV (und entsprechend keine höherwertige Bescheini- gung) erteilt werden kann, wenn ein geringerer Prü- fungsumfang als der einer JAP vereinbart wurde (IDW PS 400 Tz 5)</p>

Tz	IDW S 7 und BStBK	Hinweis BStBK zu going concern (13./14.03.2018) / Kommentierung
4.3 Dokumentation		
50/ 51	Die Unterlagen über das Zustandekommen des Jahresabschlusses sind notwendiger Bestandteil der Rechnungslegung des bilanzierenden Unternehmens (Abschlussunterlagen) und diesem auszuhändigen. Die Abschlussunterlagen müssen so abgefasst sein, dass daraus die Entwicklung des Jahresabschlusses aus Buchführung und Inventar bzw. aus den vorgelegten Konten lückenlos nachzuvollziehen ist.	<ul style="list-style-type: none"> • Bei Krisenmandaten sind die Beurteilungen zur Frage der Anwendbarkeit going concern zu dokumentieren (BStBK Tz 114) • Schriftliche Erklärung der Gf. über Zulässigkeit going concern (BStBK Tz 115)
51/ 52	Der WP / StB hat [für WP: darüber hinaus] die Erstellung des Jahresabschlusses angemessen zu dokumentieren. In den Arbeitspapieren oder im Erstellungsbericht, soweit dieser Dokumentationspflichten erfüllt, müssen die im Rahmen der Erstellung vorgenommenen Tätigkeiten einschließlich der vorgenommenen Beurteilungshandlungen nach Art, Umfang und Ergebnis festgehalten werden." <small>(IDW S 7 Fn 15: Hinweis auf IDW PS 460 n.F. Tz 9 – 25)</small>	
4.4 Vollständigkeitserklärung		
52/ 53	[für StB: Es wird empfohlen, dass] Der mit der Erstellung des Jahresabschlusses beauftragte WP / StB hat von dem beauftragenden Unternehmen eine Vollständigkeitserklärung einzuholen [für StB: einholt]. <small>(IDW S 7 Fn 16: Verweis auf IDW PS 303 n.F. Tz 23 – 34)</small>	<ul style="list-style-type: none"> • verpflichtende Einholung der Vollständigkeitserklärung für WP/vBP (IDW PS 303 n.F. Tz 23) • bei Krisenmandaten muss eine Vollständigkeitserklärung mit einem Hinweis zu going concern eingeholt werden (BStBK Tz 116)
53/ 54	Die Vollständigkeitserklärung hat sich unabhängig von der Auftragsart auf die Gesamtheit der erteilten Informationen zu erstrecken (Belege, Bücher, Bestandsnachweise, Auskünfte). Ergänzungen sind sachverhaltsabhängig vorzunehmen. Das Muster einer Vollständigkeitserklärung ist im Einzelfall je nach Auftrag zu ändern oder zu ergänzen. <small>(IDW S 7 Fn 16: Verweis auf das IDW-Muster zur Vollständigkeitserklärung)</small>	
54/ 55	Die Erstellung des Jahresabschlusses durch den WP / StB befreit das für die Buchführung zuständige Organ nicht von seiner gesetzlichen Verantwortung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Buchführung.	
55/ 56	Die Einholung der Vollständigkeitserklärung im Zusammenhang mit der Erstellung eines Jahresabschlusses setzt i.d.R. voraus, dass dem zuständigen Organ des Unternehmens als Grundlage seiner Erklärung der Entwurf des Jahresabschlusses und die Abschlussunterlagen sowie ggf. ein Entwurf des Erstellungsberichts vorgelegt werden.	

Tz	IDW S 7 und BStBK	Hinweis BStBK zu going concern (13./14.03.2018) / Kommentierung
5. Berichterstattung		
5.1 Bescheinigung		
5.1.1 Allgemeines		
56/ 57	Der WP / StB hat den von ihm erstellten Jahresabschluss mit einer Bescheinigung zu versehen, aus der sich Art und Umfang seiner Tätigkeit ergeben. Eine bloße Unterzeichnung, [für WP: Siegelung] und/oder Wiedergabe des erstellten Jahresabschlusses auf einem Bogen mit dem Briefkopf des WP / StB ist nicht zulässig.	Auf die Verwendung des StB-Rundstempels geht die BStBK nicht ein.
57/ 58	Die Bescheinigung enthält eine klare, schriftlich formulierte Aussage über die Erstellung des Jahresabschlusses durch den WP / StB . Bestehen Einwendungen oder Beurteilungshemmnisse im Zusammenhang mit den vorgelegten Unterlagen und erteilten Auskünften, ist auf diese in der Bescheinigung hinzuweisen. Dies gilt nicht, wenn die Unterlagen insgesamt nicht abgrenzbare Mängel aufweisen oder nicht beurteilbar sind. In diesem Fall darf keine Bescheinigung erteilt werden . <small>(IDW S 7 Fn 18: Bzgl. Einwendungen oder Beurteilungshemmnisse Verweis auf IDW PS 400 (a.F.) Tz 50 ff.)</small>	Mögliche Auswirkungen von Fortbestandsrisiken: <ul style="list-style-type: none"> • keine Auswirkung (sachgerecht berücksichtigt Tz 123) • Ergänzung (vgl. hier Tz 65) • Einwendung (vgl. hier Tz 66) • keine Erteilung (vgl. hier Tz 67) (BStBK Tz 122)
58/ 59	Die Bescheinigung ist als solche zu bezeichnen und enthält folgende Mindestinhalte: <ul style="list-style-type: none"> • Überschrift • [für WP: Adressat] • Art des Erstellungsauftrags und eventuelle [für WP: Ergänzungen / für StB: Abweichungen] • Abschlussstichtag bzw. zugrundeliegendes Gj. • Verantwortlichkeiten der gesetzlichen Vertreter und des WP / StB • maßgebende Rechtsvorschriften und vorgelegte Unterlagen • Hinweis auf die Einhaltung der Grundsätze dieses IDW Standards / BStBK Verlautbarung • Ergebnisse der Tätigkeit des WP / StB • Datum, Ort und Unterschrift. 	keine Adressierung bei der BStBK zutreffende Bezugnahme auf die jeweilige Facharbeit: IDW oder BStBK
59/ 60	Wird dem Jahresabschluss ein von den gesetzlichen Vertretern aufgestellter Lagebericht beigefügt, ist in der Bescheinigung darauf hinzuweisen, dass die Erstellung des Lageberichts und dessen Beurteilung nicht Gegenstand des Erstellungsauftrags des WP / StB war.	

Tz	IDW S 7 und BStBK	Hinweis BStBK zu going concern (13./14.03.2018) / Kommentierung
5.1.2 Bescheinigungen in Abhängigkeit von der Auftragsart		
60/ 61	<p>Der Wortlaut der Bescheinigung hat sich an dem erteilten Auftrag zu orientieren. Die Bescheinigung darf in ihrer Aussage nicht über die vom WP / StB auftragsgemäß übernommene Verantwortlichkeit hinausgehen. Da der WP / StB auftragsgemäß keine Abschlussprüfung oder prüferische Durchsicht des [für StB: von ihm erstellten] Abschlusses vornimmt, kann er weder einen Bestätigungsvermerk noch eine Bescheinigung nach prüferischer Durchsicht erteilen.</p>	
61/ 62	<p>Bei der Erstellung des JA ohne Beurteilungen darf die Plausibilität bzw. Ordnungsmäßigkeit der vorgelegten Unterlagen, auf deren Grundlage der WP / StB den JA erstellt hat, nicht bescheinigt werden. Vielmehr ist deutlich zu machen, dass der Jahresabschluss auf der Basis der ohne weitere Beurteilung übernommenen Unterlagen und Auskünfte erstellt wurde.</p>	
62/ 63	<p>Bei einem Auftrag zur Erstellung des JA mit Plausibilitätsbeurteilungen ist in der Bescheinigung auf die Plausibilitätsbeurteilungen der vorgelegten Unterlagen (Belege, Bücher und Bestandsnachweise) hinzuweisen. Zur Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses darf keine positive Aussage getroffen werden. Vielmehr ist festzustellen, ob dem WP / StB Umstände bekannt geworden sind, die gegen die Ordnungsmäßigkeit der ihm vorgelegten Unterlagen und des auf dieser Grundlage von ihm auftragsgemäß erstellten Jahresabschlusses sprechen. Sofern die vorgelegten Unterlagen Mängel aufweisen, die deren Ordnungsmäßigkeit wesentlich beeinträchtigen, hat der WP / StB in der Bescheinigung darauf hinzuweisen.</p>	
63/ 64	<p>Hat der WP / StB die Bücher geführt und [für StB: /oder] bei der Anfertigung des nach § 240 HGB aufzustellenden Inventars mitgewirkt, ist in der Bescheinigung darauf hinzuweisen. Da im Rahmen der Führung der Bücher regelmäßig auch ein Teil des Inventars erstellt wird, kommt eine Beurteilung des gesamten Inventars auf dessen Plausibilität nicht in Betracht. Ein Hinweis auf Plausibilitätsbeurteilungen ist nur insoweit zulässig, als es sich um Sachverhalte handelt, bei deren Zustandekommen der WP / StB nicht mitgewirkt hat. Es bestehen insofern keine Bedenken, wenn in der Bescheinigung auf Plausibilitätsbeurteilungen der dem WP / StB vorgelegten Belege sowie der Ergebnisse der körperlichen Bestandsaufnahme hingewiesen wird. Ein Urteil in der Bescheinigung über die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung darf in diesem Fall nicht gegeben werden. Die Formulierung der Bescheinigung richtet sich zudem danach, ob der WP / StB auftragsgemäß nur an Teilen der Buchführung mitgewirkt oder die Bücher insgesamt geführt hat.</p>	

Tz	IDW S 7 und BStBK	Hinweis BStBK zu going concern (13./14.03.2018) / Kommentierung
64/ 65	<p>Die Bescheinigung ist erforderlichenfalls zu ergänzen, insbesondere, wenn in dem vom WP / StB erstellten Jahresabschluss bereits Sachverhalte berücksichtigt sind, die erst noch einer Beschlussfassung durch die Organe des Unternehmens oder der Eintragung im Handelsregister bedürfen. Entsprechendes gilt, wenn der Vorjahresabschluss noch nicht festgestellt ist. Ergänzungen der Bescheinigung sind erforderlich, wenn wesentliche Risiken nicht abschließend beurteilt werden können und die betreffenden Risiken im Jahresabschluss nach Einschätzung des WP / StB in zulässiger Weise dargestellt worden sind. Solche Ergänzungen sind in einen gesonderten Absatz am Ende der Bescheinigung aufzunehmen.</p> <p>(IDW S 7 Fn 19 und 20: Bzgl. Ergänzungen der Bescheinigung Verweis auf IDW PS 400 (a.F.) Tz 98 ff. und Tz 75)</p>	<p>Mögliche Auswirkungen von Fortbestandsrisiken (BStBK Tz 122): Ergänzung bei aufschiebend bedingten Gegenmaßnahmen in Bezug auf fortbestandsgefährdende Risiken, z.B.</p> <ul style="list-style-type: none"> • rechtsverbindliche Zusage einer noch nicht erfolgten Kapitalzuführung • noch nicht erfolgte Eintragung einer Kapitalzuführung im HR • Beispielformulierung in BStBK Tz 125
65/ 66	<p>Soweit der WP / StB gegen einzelne vom Auftraggeber vertretene Wertansätze und/oder gegen die Buchführung wesentliche Einwendungen zu erheben hat, sind diese Einwendungen in die Bescheinigung aufzunehmen.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • bei als unzulässig erkannten Wertansätzen (BStBK Tz 126) • bei bestimmten Beurteilungshemmnissen (BStBK Tz 126): <ul style="list-style-type: none"> • fehlende Inventur (BStBK Tz 128) • fehlende Dokumentation zur Berechnung erstmals gebildeter Rückstellungen • Verweigerung von Auskünften Dritter (RA, Banken, Saldenbestätigungen)
66/ 67	<p>Sind die vom WP / StB zu erhebenden Einwendungen so schwerwiegend, dass die Plausibilität bzw. Ordnungsmäßigkeit der vorgelegten Unterlagen insgesamt angezweifelt werden muss, so darf keine Bescheinigung erteilt werden [für StB: und der Erstellungsauftrag ist zu kündigen]. Dies kann bspw. in Betracht kommen, wenn die Buchführung Mängel aufweist, die nicht behoben werden können oder die Vermögensgegenstände und Schulden unter Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit bewertet wurden, obwohl dem tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten [für StB: offensichtlich] entgegenstehen.</p>	<p>Bei Beurteilungshemmnissen, die nicht auf abgrenzbare Teile der Rechnungslegung beschränkt sind, ist keine Bescheinigung zu erteilen (vgl. Tz 58 und BStBK Tz 129).</p> <p>Das ist der Fall, wenn die Aussage der Gf. zur Unternehmensfortführung fehlt (BStBK Tz 130, 136):</p> <ul style="list-style-type: none"> • Beurteilungshemmnis bei Auftragsart 1, wenn offensichtliche Zweifel an going concern • immer Beurteilungshemmnis bei Auftragsart 2 und 3 <p>Bei Bewertung zu going concern durch die Gf. trotz schwerwiegender Einwendungen des StB muss der StB den Auftrag niederlegen (vgl. Tz 29 und BStBK Tz 137)</p>

Tz	IDW S 7 und BStBK	Hinweis BStBK zu going concern (13./14.03.2018) / Kommentierung
67	[für WP: Eine Bescheinigung über die Erstellung eines Jahresabschlusses darf nur dann gesiegelt werden, wenn in ihr Erklärungen über Beurteilungsergebnisse enthalten sind. Dies ist regelmäßig bei Aufträgen zur Erstellung mit umfassenden Beurteilungen oder mit Plausibilitätsbeurteilungen der Fall. Bei einem Auftrag zur Erstellung des Jahresabschlusses ohne Beurteilungen darf daher die Bescheinigung nicht mit einem Siegel versehen werden.]	freiwillige Siegelführung nur bei WP/vBP möglich
5.2 Erstellungsbericht		
68	Es wird empfohlen einen Bericht über die Erstellung des Jahresabschlusses zu erstatten (Erstellungsbericht). Adressat der Berichterstattung über den Jahresabschluss sind die gesetzlichen Vertreter [für StB: oder ggf. der Einzelkaufmann,] die den Erstellungsauftrag erteilt haben. Sie werden mit dem Erstellungsbericht über Art und Umfang der durchgeführten Arbeiten unterrichtet. Insofern dient der Bericht auch zum Nachweis der Erfüllung der Pflichten des WP / StB aus dem Auftragsverhältnis. Daneben unterrichtet der schriftliche Bericht den Adressaten über das Ergebnis der Arbeiten , d.h. über den erstellten Jahresabschluss sowie ggf. über das Ergebnis auftragsgemäß durchgeführter Beurteilungen der Ordnungsmäßigkeit bzw. Plausibilität der vorgelegten Unterlagen.	<ul style="list-style-type: none"> • Gesonderte Darstellung der fortbestandsgefährdenden Risiken und der Gegenmaßnahmen der Gf. z.B. <ul style="list-style-type: none"> • Gesellschafterbeschlüsse • Rangrücktritts-/ Patronatserklärungen • Umstrukturierungen zur Auflösung stiller Reserven (BStBK Tz 117) • Erläuterung der für die Einschätzung relevanter Bilanzposten (BStBK Tz 118) • Grenze der Berichterstattung: Auslöser für Insolvenz (BStBK Tz 119) • Keine Erläuterungen über Erstellungsauftrag hinaus, da sonst Auskunftsvertrag mit Haftungsgefahren droht (BStBK Tz 120)
69	Die Form der Berichterstattung darf nicht den Anschein erwecken, als habe eine Abschlussprüfung i.S.d. §§ 316 ff. HGB oder eine prüferische Durchsicht des Abschlusses stattgefunden. Dies ist u.a. durch die Bezeichnung des Berichts, z. B. als „Bericht über die Erstellung des Jahresabschlusses zum ...“ deutlich zu machen.	
70	Für den Erstellungsbericht gelten die allgemeinen Berichtsgrundsätze der [für WP: Unparteilichkeit,] Vollständigkeit, Wahrheit und Klarheit." (IDW S 7 Fn 22: Verweis auf IDW PS 450 (a.F.) Tz 8 – 20)	StB kennen die Berufspflicht der Unparteilichkeit nicht
71	Die Erstellung eines Berichts und dessen Inhalt richten sich grundsätzlich nach den getroffenen Vereinbarungen. Dabei dürfen etwaige Festlegungen den WP / StB nicht daran hindern, über alle Beschränkungen des Auftrags und seiner Durchführung einschließlich etwaiger Mängel der vorgelegten Unterlagen sowie über seine wesentlichen Feststellungen zu berichten.	

Tz	IDW S 7 und BStBK	Hinweis BStBK zu going concern (13./14.03.2018) / Kommentierung
72	<p>Im einleitenden Teil des Erstellungsberichts ist auf den Auftraggeber, die Auftragsabgrenzung und die Auftragsdurchführung einzugehen. Die Darstellung soll auch den Zeitraum der Auftragsdurchführung enthalten. Ferner soll auf die zugrunde gelegten Auftragsbedingungen und die Vollständigkeitserklärung hingewiesen werden.</p>	<p>fakultative Inhalte, deren Aufnahme in den Erstellungsbericht jedoch sinnvoll ist: Hinweis auf:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auftragsbedingungen • Vollständigkeitserklärung • Zeitraum Auftragsdurchführung
73	<p>Im Bericht sind die Grundlagen des Jahresabschlusses (Buchführung und Inventar, erteilte Auskünfte und Festlegungen über die Ausübung von Wahlrechten) sowie etwaige Feststellungen hierzu darzustellen. Weiter sind Art und Umfang der Erstellungsarbeiten zu umschreiben. Je nach dem erteilten Auftrag sind außerdem die rechtlichen und wirtschaftlichen Grundlagen darzustellen und der erstellte Jahresabschluss zu erläutern.</p>	
74	<p>Soweit der Auftrag eine Beurteilung der vorgelegten Belege, Bücher und Bestandsnachweise umfasst, wird sich die Berichterstattung im Allgemeinen auf die Feststellung von deren Ordnungsmäßigkeit bzw. Plausibilität beschränken können. Darüber hinaus kommen jedoch weitergehende Ausführungen dann in Betracht, wenn Besonderheiten, bspw. gewichtige Mängel im internen Kontrollsystem und systematische Buchungsfehler, festgestellt wurden. In diesem Fall kann es sich empfehlen, auch etwaige Korrekturmaßnahmen darzustellen. Bei einer Erstellung ohne Beurteilungen sind Ausführungen zu den vorgelegten Belegen, Büchern und Bestandsnachweisen nur erforderlich, wenn Besonderheiten festgestellt worden sind.</p>	
75	<p>Im Erstellungsbericht oder in den Arbeitspapieren ist festzuhalten, inwieweit der WP / StB Inventuren beobachtet oder in anderer Weise beurteilt hat. Außerdem sind im Bericht oder in den Arbeitspapieren Angaben zur Einholung von Salden und anderen Bestätigungen zu machen. War der WP / StB selbst mit der Buchführung und/oder der Erstellung des Inventars betraut, ist dies im [für StB: auch] Bericht anzugeben.</p>	
76	<p>Es kann zweckmäßig sein, die einzelnen Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung in einem besonderen Abschnitt des Erstellungsberichts aufzugliedern sowie hierzu Erläuterungen zum Nachweis, zur Bewertung und zum Umfang der Arbeiten des Wirtschaftsprüfers zu geben.</p>	
77	<p>Enthält die Bescheinigung Ergänzungen, sollen diese im Berichtsteil „Ergebnis der Arbeiten und Bescheinigung“ zusammenfassend dargestellt und begründet werden.</p>	

Tz	IDW S 7 und BStBK	Hinweis BStBK zu going concern (13./14.03.2018) / Kommentierung
78	<p>[für WP: Ungeachtet der Art des Erstellungsauftrags kann sich im Zusammenhang mit der Erstellung von Jahresabschlüssen für den erstellenden Wirtschaftsprüfer aus der Treuepflicht eine Pflicht zur Information des Auftraggebers ergeben. Dieser Pflicht zur Information ist im Erstellungsbericht oder in sonstiger geeigneter Weise schriftlich zu entsprechen. Im Rahmen dieser Pflicht hat der Wirtschaftsprüfer über Tatsachen zu berichten, die den Bestand des Unternehmens gefährden oder seine Entwicklung wesentlich beeinträchtigen können oder die schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter oder von Arbeitnehmern gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung erkennen lassen, soweit er solche bei der Durchführung des Erstellungsauftrags festgestellt hat.]</p>	<p>entspricht im Wesentlichen der Redepflicht des § 321 I 3 HGB (ohne Berichterstattungspflicht über Unrichtigkeiten und Verstöße)</p> <p>Hinweis- und Warnpflicht des StB bei offenkundigen Zweifeln an going concern (BStBK Tz 97 - 99):</p> <ul style="list-style-type: none"> • Insolvenzgrund liegt (möglicherweise) vor und • Mandant ist sich dessen nicht bewusst • StB muss keine abschließende Beurteilung zum Insolvenzgrund geben (Tz 100)
<p>6. Übereinstimmung mit internationalen Standards</p>		
79	<p>[für WP: Die für die Auftragsart (1) „Erstellung ohne Beurteilungen“ geltenden Anforderungen entsprechen den in International Standard on Related Services (ISRS) 4410 „Engagements to Compile Financial Statements“ geltenden Anforderungen für die Auftragsart „Compilation“.]</p>	<p>für StB gibt es keine internationale Facharbeit</p>