

An die
Geschäftsstelle des IDW
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

Unser Zeichen EK/bu

14. Oktober 2011

Comment Letter zu IDW EPS 320 n.F.

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Gelegenheit, einige Ergänzungs- und Änderungsvorschläge zum Standardentwurf IDW EPS 320 n.F.: Grundsätze für die Durchführung von Konzernabschlussprüfungen (einschließlich der Tätigkeit von Teilbereichsprüfern), den der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW am 11.03.2011 verabschiedet hat, unterbreiten zu dürfen.

Die Verabschiedung des vorliegenden Standardentwurfs als endgültigen Standard unterstützen wir uneingeschränkt. Das Ziel einer Transformation der Grundsätze des ISA 600 (revised and redrafted): Special Considerations – Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors) wurde unseres Erachtens nach vollständig erreicht. Für besonders hilfreich bei der praktischen Umsetzung des IDW EPS 320 n.F. halten wir die Aufnahme des gesonderten Abschnitts „Anwendungshinweise und Erläuterungen“ in den Standardentwurf, da auf diesem Wege auch der Großteil der vom IAASB entwickelten Application Guidance zur Konzernabschlussprüfung durch deutsche Berufsangehörige unmittelbar angewendet werden kann. Im Kontext der endgültigen Verabschiedung des IDW EPS 320 n.F. empfehlen wir, folgende Änderungs- und Ergänzungsvorschläge in Betracht zu ziehen:

1) Der Titel des neuen Standard

Der vorgesehene Titel des IDW EPS 320 n.F. lautet „Grundsätze für die Durchführung von Konzernabschlussprüfungen (einschließlich der Tätigkeit von Teilbereichsprüfern)“. Durch die Verwendung des Klammerzusatzes könnte der missverständliche Eindruck entstehen, dass dieser Standard neben den „Grundsätzen für die Durchführung von Konzernabschlussprüfungen“ auch „Grundsätze für die Tätigkeit von Teilbereichsprüfern“ enthält. Letzteres ist nicht der Fall, da der vorliegenden Entwurf – im Einklang mit ISA 600 – ausschließlich Anforderungen und Anwendungshinweise enthält, die sich an den Konzernabschlussprüfer beziehungsweise das Konzernprüfungsteam richten.

Wir schlagen daher vor, den Titel des Standards zu ändern und den Klammerzusatz „einschließlich der Tätigkeit von Teilbereichsprüfern“ entweder ersatzlos zu streichen oder den Titel wir folgt klarstellend zu ergänzen:

„Grundsätze für die Durchführung von Konzernabschlussprüfungen (einschließlich der Verwertung der Arbeit~~Tätigkeit~~ von Teilbereichsprüfern)“

2) Anwendung des IDW EPS 320 n.F. im Rahmen von Jahresabschlussprüfungen

In Tz. 3 des vorliegenden Entwurfs findet sich folgende Aussage:

„Darüber hinaus können die Grundsätze [dieses Standards] im Rahmen von Jahresabschlussprüfungen anzuwenden sein, wenn

1. in einem Unternehmen oder einer sonstigen organisatorischen Einheit bedeutsame Teilbereiche buchhalterisch getrennt geführt werden,
2. die Rechnungslegungsinformationen solcher Teilbereiche von einem anderen Prüfungsteam (außerhalb oder innerhalb der beauftragten Prüfungsgesellschaft bzw. des zugehörigen Netzwerks) geprüft werden
und
3. sich das Prüfungsteam bei der Jahresabschlussprüfung auf die Arbeiten des anderen Prüfungsteams stützt.“ (eigene Nummerierung der 3 am Ende genannten Bedingungen)

Der Verbindlichkeitsgrad dieses Satzes wird nach unserem Eindruck nicht eindeutig verstanden. Die Formulierung „können anzuwenden sein“ wurde von einigen von uns befragten Berufskollegen so verstanden, dass der künftige PS 320 n.F. auf eine Jahresabschlussprüfung anzuwenden ist, sobald die drei genannten Bedingungen erfüllt sind. Eine etwa gleich groß Anzahl der befragten Kollegen kamen dagegen zu dem Ergebnis, dass eine derartige Verpflichtung nicht besteht, da der Standard bei Vorliegen der drei Bedingungen zwar angewendet werden kann, aber nicht angewendet werden muss.

Auch das am Ende von IDW EPS 320 n.F., Tz. 3, genannte Beispiel ist in dieser Hinsicht nicht eindeutig, da es lediglich besagt, dass dies bspw. für die Prüfung des Jahresabschlusses einer Gesellschaft mit Haupt- und mehreren Zweigniederlassungen mit gesonderten Buchungskreisen gelten „kann“, die durch unterschiedliche Prüfungsteams geprüft werden. Bei isolierter Betrachtung spricht das „kann“ ebenfalls für ein Wahlrecht. Bei Vergleich des genannten Beispiels mit den im vorhergehenden Satz genannten drei Bedingungen fällt dagegen auf, dass das Beispiel keine Aussage zur Bedeutsamkeit der Zweigniederlassungen macht. IDW PS 320 n.F. könnte daher im Fall des genannten Beispiels verpflichtend anzuwenden sein, wenn eine als bedeutsamer Teilbereiche anzusehende Zweigniederlassung von einem anderen Prüfungsteam geprüft wird, während der Standard keine Anwen-

dung fände, sofern alle durch andere Prüfungsteams geprüften Zweigniederlassungen als nicht bedeutsam anzusehen sind.

Um eine einheitliche Interpretation des Verbindlichkeitsgrades des EPS 320 n.F. im Kontext einer Jahresabschlussprüfung sicherzustellen schlagen wir daher vor, den Wortlaut dieser Textziffer zu überarbeiten.

Sofern der HFA von einer verpflichtenden Anwendung der Grundsätze des EPS 320 n.F. in dem in Tz.3 beschriebenen Fall ausgeht, könnte z.B. die folgende Änderung am Wortlaut dieser Textziffer vorgenommen werden:

„Darüber hinaus ~~können sind~~ die Grundsätze [dieses Standards] im Rahmen von Jahresabschlussprüfungen anzuwenden ~~sein~~, wenn in einem Unternehmen oder einer sonstigen organisatorischen Einheit bedeutsame Teilbereiche buchhalterisch getrennt geführt werden, die Rechnungslegungsinformationen solcher Teilbereiche von einem anderen Prüfungsteam (außerhalb oder innerhalb der beauftragten Prüfungsgesellschaft bzw. des zugehörigen Netzwerks) geprüft werden und sich das Prüfungsteam bei der Jahresabschlussprüfung auf die Arbeiten des anderen Prüfungsteams stützt. Dies ~~kann~~ gilt bspw. für die Prüfung des Jahresabschlusses einer Gesellschaft mit Haupt- und mehreren Zweigniederlassungen mit gesonderten Buchungskreisen ~~gelten~~, die bedeutsame Teilbereiche im Sinne dieses Standards darstellen und durch unterschiedliche Prüfungsteams geprüft werden, unabhängig davon, ob sie derselben Prüfungsgesellschaft angehören“

Ist es dagegen die Absicht des HFA, die Anwendung des EPS 320 n.F. im Fall einer Jahresabschlussprüfung in das Ermessen des Abschlussprüfers zu stellen, so regen wir an, dieses explizit in der Tz. 3 anzusprechen.

3) Einführung einer Toleranzwesentlichkeit für den Konzernabschluss als Ganzes

Laut EPS 320 n.F., Tz 18 a) muss das Konzernprüfungsteam „die Konzernwesentlichkeit und die Toleranzwesentlichkeit für Zwecke der Festlegung der Konzernprüfungsstrategie“ festlegen.

Der Standardentwurf sieht demnach vor, neben der Wesentlichkeit für den Konzernabschluss als Ganzes stets auch eine Toleranzwesentlichkeit auf Ebene des Konzernabschlusses zu bestimmen. Hierdurch würde eine über ISA 600 hinausgehende Anforderung geschaffen, da ISA 600.21a die Bestimmung einer Toleranzwesentlichkeit auf Ebene des Konzernabschlusses nicht vorsieht.

Wir stellen nicht in Frage, dass eine auf Ebene des Konzernabschlusses festgelegte Toleranzwesentlichkeit unter bestimmten Umständen als sinnvoll erachtet werden kann.

Wird beispielsweise mangels einer gesetzlichen Prüfungspflicht ein erheblicher Teil der Teilbereiche eines Konzerns keiner lokalen Prüfung unterzogen, so wird das Konzernprüfungsteam es oft als ausreichend und effizienter ansehen, für die Finanzinformationen dieser Teilbereiche „festgelegte Prüfungs- oder Untersuchungshandlungen“ im Sinne von IDW EPS 320 n.F. Tz. 24 c) und Tz. 26 durchzuführen bzw. durch einen Teilbereichsprüfer durchführen zu lassen. Mangels lokaler Wesentlichkeitsgrenzen kann das Konzernprüfungsteam bei der Risikobeurteilung für die Finanzinformationen dieser Teilbereiche sowie bei der konkreten Auswahl der durchzuführenden „festgelegten Prüfungs- oder Untersuchungshandlungen“ eine auf Ebene des Konzernabschlusses bestimmte Toleranzwesentlichkeit verwenden.

Angesichts der in Deutschland bestehenden gesetzlichen Prüfungspflicht wird es dagegen gerade bei einfacheren Konzernstrukturen oft Situationen geben, bei denen für die Anwendung einer auf Ebene des Konzernabschlusses bestimmte Toleranzwesentlichkeit kein Anlass besteht. Als Beispiel sei ein Konzern genannt, der aus einer prüfungspflichtigen Muttergesellschaft und zwei ebenfalls prüfungspflichtigen Tochtergesellschaften besteht. In solch einem Fall wird das Konzernprüfungsteam in aller Regel die Ergebnisse der Prüfungen bei der Mutter und den Töchtern auch für Zwecke der Konzernabschlussprüfung nutzen und dabei – im Einklang mit der Vereinfachungsregel des EPS 320 n.F. Tz. 20 – die auf Ebene der drei Teilbereiche jeweils lokal bestimmte Wesentlichkeit und Toleranzwesentlichkeit verwenden. Die Risikobeurteilungen und die Auswahl der weiteren Prüfungshandlungen würden demnach für alle in den Konzernabschluss einzubeziehenden Finanzinformationen anhand der lokal festgelegten Toleranzwesentlichkeiten vorgenommen, so dass für die Verwendung eine „Konzerntoleranzwesentlichkeit“ kein Raum bleibt.

Theoretisch wäre zwar denkbar, eine derartige Konzerntoleranzwesentlichkeit zumindest für die Prüfung des Konsolidierungsprozesses zu verwenden. In der Praxis werden Toleranzwesentlichkeiten allerdings in der Regel in einer Bandbreite von ca. 50% bis 90% der Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes festgelegt, während es sachgerecht erscheint, Konsolidierungsbuchungen mit einer deutlich genaueren Präzision als 50% der Konzernwesentlichkeit zu prüfen.

Wir schlagen daher vor, die über ISA 600 hinausgehende Festlegung einer Toleranzwesentlichkeit in der Anforderung des IDW EPS 320 n.F. Tz. 18 a) zu streichen, da deren Festlegung nicht in allen Fällen notwendig ist. Stattdessen könnten die Anwendungshinweise der Tz. A25 zur Wesentlichkeit bei Konzernabschlussprüfungen um folgenden Absatz ergänzt werden:

„Das Konzernprüfungsteam kann es als hilfreich erachten, auf Ebene des Konzernabschlusses auch eine Toleranzwesentlichkeit zu bestimmen. Diese kann z.B. für die Auswahl aussagebezogener Prüfungshandlungen verwendet werden, die auf Ebene des Konzernabschlusses durchgeführt werden oder die Teilbereiche betreffen, für die dieser IDW Prüfungsstandard nicht die Festlegung einer Teilbereichswesentlichkeit oder die Verwendung lokaler Wesentlichkeitsgrenzen, die die Anforderungen dieses IDW Prüfungsstandards erfüllen, vorschreibt.“

Sollte der HFA an der Verpflichtung festhalten, stets eine Toleranzwesentlichkeit auf Ebene des Konzernabschlusses festzulegen, so wären unseres Erachtens weitere Erläuterungen notwendig, in welchem Verhältnis denn diese Grenze zur Teilbereichswesentlichkeit steht, da diese beiden Arten von Wesentlichkeitsgrenzen einem identischen Ziel dienen, nämlich das Aggregationsrisiko zu adressieren.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Erhard Kühne
Partner

Dr. Dirk Rabenhorst
Partner