

DHE REVISION

DR. DEUSSEN & EWERDWALBESLOH
PARTNERSCHAFTSGESELLSCHAFT
WIRTSCHAFTSPRÜFER STEUERBERATER

Postfach 1909 • 58019 Hagen

Institut der Wirtschaftsprüfer
Geschäftsstelle
Postfach 320580
40420 Düsseldorf

Hagen, 21.04.2009

Auskünfte erteilt: Herr Dr. Deussen/ks
Tel.: 02331/92215 - 0

Entwurf eines IDW-Standards: Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen durch den Wirtschaftsprüfer (IDW ES 7)

Sehr geehrte Damen und Herren,

zu dem vorliegenden Entwurf IDW ES 7 möchte ich nachfolgend zu einigen Punkten Stellung nehmen:

Vorausgeschickt werden muss, dass das Institut der Wirtschaftsprüfer sich als Interessenvertreter für den Wirtschaftsprüferberuf auf nationaler und internationaler Ebene versteht. Auch wenn bei der Formulierung fein darauf geachtet wird, dass das IDW sich nicht Interessenvertreter der Wirtschaftsprüfer, sondern als Interessenvertreter des Wirtschaftsprüferberufs betrachtet, darf nicht außer Acht gelassen werden, dass 87,39 % aller Wirtschaftsprüfer Mitglied im IDW sind, und dass der Bezug auf die Interessenvertretung für den Wirtschaftsprüferberuf nichts anderes bedeuten kann als dass die sachlichen Interessen der Mitglieder des Berufsstands durch das IDW vertreten werden. Nicht übersehbar ist in diesem Zusammenhang der „Spagat“, der sich bei der Formulierung der Prüfungsstandards (für den Bereich der siegelgeführten Pflichtprüfungen) ergibt, einerseits internationale Standards zu berücksichtigen, andererseits die Interessen des Berufsstands angemessen zu vertreten.

Bei dem IDW ES 7, der wohl regelmäßig und überwiegend Anwendung finden soll auf die Erstellung von Jahresabschlüssen kleiner Kapitalgesellschaften im Sinne von § 267 Abs. 1 HGB und auf nicht offenlegungspflichtige Personengesellschaften, dürfte das Spannungsfeld hinsichtlich des Anspruchs internationaler Normen im Gegensatz zu der Prüfung von publizitätspflichtigen Jahresabschlüssen als tendenziell geringer einzustufen sein. Als Mitglied des Instituts der Wirtschaftsprüfer, welches ich selbstverständlich als meine Interessenvertretung in sachlicher Hinsicht betrachte, bitte ich um Diskussion meiner nachfolgender Überlegungen.

Dr. rer. pol. Reiner Deussen
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

Dipl.-Kaufmann
Thomas Ewerdwalbesloh
Steuerberater

Betriebswirt VWA
Dietmar Ewerdwalbesloh
Steuerberater ³⁾

¹⁾ Prüfer für Qualitätskontrolle

nach § 57a Abs. 3 WPO

²⁾ Teilnahmebescheinigung

nach § 57a Abs. 6 Satz 7 WPO

³⁾ Angestellt gemäß § 58 StBerG

Zertifiziert nach DIN EN ISO
9001:2000

DStV Gütesiegel des
Dt. Steuerberaterverbandes

AG Essen: PR 1477

Körnerstr. 84
58095 Hagen

Postfach 1909
58019 Hagen

Telefon: 0 23 31 - 9 22 15 - 0
Telefax: 0 23 31 - 9 22 15 - 22

<http://www.dhe-revision.de>
E-mail:
posteingang@dhe-revision.de

DHE REVISION

DR. DEUSSEN & EWERDWALBESLOH
PARTNERSCHAFTSGESELLSCHAFT
WIRTSCHAFTSPRÜFER STEUERBERATER

1. Auftragsannahme

Die klaren Regelungen zur Auftragsannahme sind grundsätzlich zu begrüßen. Die Schriftform ist zur Klärung des Auftragsverhältnisses und deren Dokumentation unerlässlich. Die bisweilen von Berufsangehörigen und deren Mandanten als unangenehm empfundene Schriftform muss im IDW ES 7 klar eingefordert werden, da es für die Berufsangehörigen somit wesentlich einfacher ist, eine entsprechende Vereinbarung auch bei den Mandanten zu erreichen, die einer schriftlichen Vereinbarung mit ihrem Berater bisher misstrauisch begeben.

2. Auftragsdurchführung/Allgemeine Anforderungen

In Tz. 25 heißt es im letzten Satz: „Inwieweit eine auftragsbezogene Qualitätssicherung im Sinne von § 24 d BS WP/vBP durchgeführt wird, richtet sich nach den von der Wirtschaftsprüferpraxis zu treffenden internen Regelungen (vgl. VO 1/2006, Tz. 112 ff.).“ Die Berichtskritik ist zutreffend in § 24 d Abs. 1 BS WP/vBP geregelt. Die Vorschrift befindet sich im Teil 2 (besondere Berufspflichten bei der Durchführung von Prüfungen und der Erstattung von Gutachten) der Berufssatzung und findet daher auf die Erstellung von Jahresabschlüssen keine Anwendung. Die Vorschrift zur Berichtskritik bezieht sich sogar eingeschränkt nur auf die Prüfungen, bei denen das Berufssiegel geführt werden muss oder freiwillig geführt wird. Der IDW ES 7 vermeidet den Begriff „Prüfung“ rigoros. Insbesondere schreibt Tz. 20 vor, dass der Wirtschaftsprüfer in seinen Äußerungen nicht den Eindruck erwecken darf, es habe eine Abschlussprüfung oder prüferische Durchsicht stattgefunden. Der Hinweis auf die entsprechenden Regelungen in § 24 d BS WP/vBP und die VO 1/2006 führt dazu, den Regelungsbereich zur Berichtskritik auf Aufträge, die keine Prüfungen zum Gegenstand haben, bei denen ein Berufssiegel verwendet wird, auszuweiten, auch wenn es einschränkend heißt, die Berichtskritik richte sich nach den von der Wirtschaftsprüferpraxis zu treffenden internen Regelungen. Ein Verweis auf diese Vorschriften führt zwangsläufig dazu, dass der Berufsangehörige im Zweifelsfall zu begründen hat, warum er eine Berichtskritik nicht vorgesehen hat. Daher ist dieser Satz in Tz. 25 ersatzlos zu streichen.

Die Tz. 26 und 27 werfen bei dem Unterzeichner die Frage auf, welche Vorstellungen der Hauptfachausschuss des IDW von der Leitfigur eines Wirtschaftsprüfers hat. Der Hinweis, dass die Erstellung eines Jahresabschlusses die Kenntnis und Beachtung der hierfür geltenden gesetzlichen Vorschriften einschließlich der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, einschlägiger Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags sowie der fachlichen Verlautbarungen des IDW zur Rechnungslegung voraussetzt, wird vom Unterzeichner dieses Briefes dankend zur Kenntnis genommen.

DHE REVISION

DR. DEUSSEN & EWERDWALBESLOH
PARTNERSCHAFTSGESELLSCHAFT
WIRTSCHAFTSPRÜFER STEUERBERATER

Vielleicht würde es aber schon ausreichen, wenn der Hauptfachausschuss bei der Abfassung seiner „IDW-Standards“ davon ausgeht, dass die Berufsangehörigen die einschlägigen berufsrechtlichen Vorschriften zur gewissenhaften Berufsausübung kennen.

3. Qualitätssicherung

In der VO 1/2006 ist unter 4.6 (Auftragsabwicklung bei betriebswirtschaftlichen Prüfungen) im Wesentlichen geregelt, was bei betriebswirtschaftlichen Prüfungen zu beachten ist. Leider ist dort keine klare Trennung zwischen solchen betriebswirtschaftlichen Prüfungen, bei denen das Berufssiegel verwendet wird, und denjenigen Aufgaben, bei denen das Berufssiegel nicht verwendet wird, vorgenommen worden. So wird in Tz. 108 der VO 1/2006 gefordert, der Wirtschaftsprüfer habe sich auf der Grundlage der Arbeitsergebnisse der an der Prüfung beteiligten Personen und ihrer eigenen bei der Prüfung erworbenen Kenntnisse eigenverantwortlich ein Urteil über die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften und fachlichen Regeln zu bilden (Hinweis des Verfassers: selbstverständlich). Dies umfasse auch die Ergebnisse der auftragsbezogenen Qualitätssicherung (§ 24 b Abs. 3 BS WP/vBP). Dieser Satz 2 nimmt ausdrücklich auf eine berufsrechtliche Vorschrift Bezug, die betriebswirtschaftliche Prüfungen zum Gegenstand hat, bei denen das Berufssiegel verwendet wird. § 32 BS WP/vBP (vormals § 38 BS WP/vBP) bezieht sich ausdrücklich auf siegelgeführte Aufträge. Nunmehr nimmt der Standard IDW ES 7 in Tz. 25 Bezug auf die VO 1/2006, Abschnitt 4.6, womit sich der Wirtschaftsprüfer bei der schlichten Erstellung eines Jahresabschlusses für ein kleines Unternehmen (z. B. einer Klempnerei) im Bereich der erhöhten Anforderungen für siegelgeführte Pflichtprüfungen wieder findet. Nachdem dies in der VO 1/2006 nur unbefriedigend gelöst wurde, führt der Verweis aus dem IDW ES 7 auf gerade diese Vorschriften in der VO 1/2006 zu nicht akzeptablen Ergebnissen. An dieser Stelle wird die Schwäche der VO 1/2006 in besonderem Maße deutlich. Es fehlt an einer ausreichenden Differenzierung zwischen den allgemeinen Vorschriften zur Qualitätssicherung, die alle Wirtschaftsprüfer einzuhalten haben (auf Grundlage § 55 b WPO) und den besonderen Qualitätssicherungsmaßnahmen, die für siegelgeführte betriebswirtschaftliche Prüfungen anzuwenden sind. Solange die VO 1/2006 an dieser Stelle die dargestellten Abgrenzungsprobleme aufweist, ist ein Verweis aus dem IDW ES 7 zur VO 1/2006 äußerst kritisch zu beurteilen.

DHE REVISION

DR. DEUSSEN & EWERDWALBESLOH
PARTNERSCHAFTSGESELLSCHAFT
WIRTSCHAFTSPRÜFER STEUERBERATER

4. Arbeitshilfen

Den Berufsangehörigen wäre geholfen, wenn, wie auch in dem alten HFA 4/1996 geschehen, eine Checkliste zur Verfügung gestellt würde. Der Hauptfachausschuss hat offensichtlich zutreffend erkannt, dass die Checkliste des HFA 4/1996 in der praktischen Anwendung nicht besonders hilfreich ist, da sie einerseits sehr umfassend, andererseits an wesentlichen Punkten unkonkret bleibt. In der praktischen Anwendung zeigt sich immer wieder, dass die Bearbeitung dieser Checkliste als „Strafarbeit“ empfunden wird. Benötigt wird ein Checklistensystem, welches zunächst alle wesentlichen Grundlagen für die Aufstellung eines Jahresabschlusses berücksichtigt (vgl. Checklisten des DWS), die um entsprechende ergänzende Checklisten für die Plausibilitätsbeurteilung und für die „umfassende Beurteilung“ angewendet werden können. Diese Checklisten sollten auch die Mindestinhalte des Erstellungsberichts für die einzelnen Auftragstypen unter Berücksichtigung der Fragestellung, in welchem Umfang der Wirtschaftsprüfer an der Erstellung der Buchführung und der Inventare beteiligt war, regeln. Der Verweis auf diese „IDW Arbeitshilfe zur prüferischen Durchsicht von Abschlüssen“ ist halbherzig und unbrauchbar. Diese Checklisten haben zum Ansatz die prüferische Durchsicht eines vorgelegten Jahresabschlusses, an dem der Wirtschaftsprüfer nicht mitgewirkt hat.

Es ist bedauerlich, dass einerseits das IDW scheinbar kein besonderes Interesse daran zeigt, mit der Steuerberaterkammer einen einheitlichen Standard zu entwickeln, andererseits den Steuerberaterverbänden das Feld überlässt, für die Berufsangehörigen praktikable Checklisten zu entwickeln.

Die im Institut der Wirtschaftsprüfer organisierten Berufsangehörigen, insbesondere diejenigen aus den kleinen und mittleren Wirtschaftsprüfungspraxen, erwarten zu Recht vom IDW nicht über Gebühr reglementierende Vorschriften, sondern auch die notwendige Hilfestellung zur gewissenhaften Berufsausübung. Dies lässt der IDW ES 7 an vielen Stellen nicht erkennen.

5. Berichterstattung/Bescheinigung

Grundsätzlich ist die Beibehaltung eines dreistufigen Bescheinigungssystems zu begrüßen. Der formulierte Inhalt der Bescheinigungen wird jedoch bei dem Leser, also insbesondere bei passiven Gesellschaftern und Kreditinstituten, für erhebliches Misstrauen sorgen. Es ist völlig unstrittig, dass eine Selbstprüfung gemäß § 23 a BS WP/vBP unzulässig ist. Dort heißt es: „Zur Würdigung der Plausibilität der uns vorgelegten Belege, Bücher und Bestandsnachweise, an deren Zustandekommen wir nicht mitgewirkt haben, haben wir Befragungen und analytische Beurteilungen vorgenommen. Hierbei sind uns keine Sachverhalte bekannt geworden, die gegen die Plausibilität der uns vorgelegten Unterlagen sprechen.“ Der Einschub „an deren Zustandekommen wir nicht mitgewirkt haben“ ist irritierend, da der Leser überhaupt nicht abschließend beurteilen kann, an welchen Belegen, Büchern und Bestandsnachweisen der Wirtschaftsprüfer nicht mitgewirkt hat.

DHE REVISION

DR. DEUSSEN & EWERDWALBESLOH
PARTNERSCHAFTSGESELLSCHAFT
WIRTSCHAFTSPRÜFER STEUERBERATER

Eine Mitwirkung kann schließlich auch angenommen werden, wenn der Mandant zu einzelnen Fragen der Buchführung den Wirtschaftsprüfer im Laufe des Jahres involviert hat. Die Adressaten (die Gesellschafter des Unternehmens sowie, gewollt oder ungewollt, auch die Kreditinstitute) wollen wissen, ob der Jahresabschluss ordnungsgemäß erstellt ist. Der HFA 4/1996 gab hierzu klare Aussagen. „Der Jahresabschluss wurde vom Wirtschaftsprüfer auf der Grundlage der vorgelegten Bücher und Bestandsnachweise sowie der erteilten Auskünfte der Firma erstellt. Die vorgelegten Unterlagen wurden auf ihre Plausibilität beurteilt. Dabei sind dem Wirtschaftsprüfer keine Sachverhalte bekannt geworden, die gegen die Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses sprechen.“

Eine derartige klare Aussage ist aus den neuen Bescheinigungen nicht mehr herzuleiten. Es wird lediglich festgestellt, dass die „Erstellung unter Beachtung des IDW ES 7“ vorgenommen wurde. Eine Aussage, wonach keine Sachverhalte festgestellt wurden, die gegen die Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses sprechen, ist in dieser Bescheinigung nicht mehr enthalten. Wenn jedoch ein Wirtschaftsprüfer „nach Auffassung des Berufsstands“ nicht mehr zum Ausdruck bringen darf, dass ein von ihm erstellter Jahresabschluss unter Berücksichtigung von Gesetz und Gesellschaftsvertrag erstellt wurde und dass ihm im Rahmen seines Auftrags keine Sachverhalte bekannt wurden, die gegen die Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses sprechen, stellt sich die Frage, wofür ein Wirtschaftsprüfer bei der Erstellung des Jahresabschlusses überhaupt benötigt werden soll. Diese Frage wird sich insbesondere stellen, wenn die Steuerberaterkammern den Mut beweisen werden, an den bisherigen Grundsätzen für die Erteilung von Bescheinigungen festzuhalten, insbesondere auch daran festzuhalten, eine Gesamtaussage zum Jahresabschluss zu tätigen.

6. Weitere Anmerkungen

Ich halte die Verabschiedung eines neuen IDW-Standards zur Definition der Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen für sinnvoll und erforderlich, insbesondere um deutlich zu machen, dass ein Berufsangehöriger keinen Jahresabschluss erstellen darf, ohne darauf hinzuweisen, dass der Abschluss durch ihn erstellt wurde. Ebenso wichtig ist es, deutlich darauf hinzuweisen, wo die Grenzen der Mitwirkung der Berufsangehörigen sind, um dafür Sorge zu tragen, dass die Berufsangehörigen nicht an Jahresabschlüssen mitwirken, bei denen vom Auftraggeber gezielt Bereiche ausgeklammert werden, in die der Berufsangehörige nach den Vorstellungen des Auftraggebers „seine Nase wohl lieber nicht hereinstecken soll“. Ich denke hier insbesondere an den Bestandsnachweis des Vorratsvermögens. Es muss klargestellt werden, dass bei Beauftragung zur Erstellung des Jahresabschlusses eine Einschränkung des Beurteilungsumfangs unzulässig ist.

DHE REVISION

DR. DEUSSEN & EWERDWALBESLOH
PARTNERSCHAFTSGESELLSCHAFT
WIRTSCHAFTSPRÜFER STEUERBERATER

Es wird eine Gesamtaussage zum Jahresabschluss erwartet, die aber nicht möglich ist, wenn Teilbereiche (z. B. das Vorratsvermögen) aus der Beurteilung auftragsgemäß ausgeklammert werden. Dabei ist es natürlich wichtig, dass diese Grundsätze dann auch für Steuerberater gelten, weshalb ich daran appelliere, dem Wunsch der Steuerberaterkammern nach einer gemeinsamen Stellungnahme nachzukommen. Andernfalls ist zu befürchten, dass zukünftig die Steuerberater günstigere Wettbewerbsbedingungen haben als der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer. Ich halte die Überarbeitung des Entwurfs des IDW ES 7 aus den dargelegten Gründen für dringend erforderlich. Insbesondere halte ich es für erforderlich, den überarbeiteten Entwurf (hoffentlich nach Abstimmung mit den Steuerberaterkammern) den Mitgliedern des IDW erneut zur Diskussion vorzulegen. Die Entscheidungsträger im IDW mögen bitte auch berücksichtigen, dass es höchst zweifelhaft ist, für sich in Anspruch zu nehmen, die Auffassung des Berufsstands darzustellen, zumindest hinsichtlich der Fachfragen, die sich nicht auf die Vorbehaltsaufgaben der Wirtschaftsprüfer beschränken. Die Erstellung von Jahresabschlüssen ist jedenfalls keine Vorbehaltsaufgabe der Wirtschaftsprüfer. Die Einhaltung der Regelungen eines IDW ES 7 kann daher von dem Berufsangehörigen nicht verlangt werden. Jedenfalls vermag der Unterzeichner nicht zu erkennen, auf welcher Rechtsgrundlage es ihm nicht möglich sein soll, Jahresabschlüsse unter Berücksichtigung der fachlichen Richtlinien der Bundessteuerberaterkammer zu erstellen, insbesondere dann nicht, wenn er zugleich Steuerberater ist. Niemand wird einen so handelnden Wirtschaftsprüfer vorwerfen können, in unzulässiger Weise tätig zu sein, sofern er die unbestritten bestehenden berufsrechtlichen Vorschriften der WPO und der Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer einhält.

Weiterhin bitte ich zu berücksichtigen, dass das IDW mit einem Alleinstellungsanspruch scheitern wird, wenn es andere Berufsorganisationen (z. B. WP Net) die Möglichkeit eröffnet, durch praktikablere Regelungen ein konkurrierendes System aufzubauen, welches den Ansprüchen kleinerer WP-Kanzleien und deren Mandanten besser gerecht wird.

Mit freundlichen Grüßen