

IDW - Institut der Wirtschaftsprüfer  
in Deutschland e.V.  
Postfach 32 05 80  
40420 Düsseldorf

Stefan-Meier-Straße 47  
79104 Freiburg  
Postfach 19 01 55  
79061 Freiburg  
T + 49 (0) 761. 703 06 - 0  
F + 49 (0) 761. 703 06 - 99  
info@bdm-kanzlei.de  
www.bdm-kanzlei.de

14. April 2009  
Bi/IK

## **Stellungnahme zum Entwurf eines Standards : Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen durch Wirtschaftsprüfer (IDW ES 7)**

Sehr geehrte Damen und Herren,

aufgrund der erheblichen Änderungen des neuen Standards gegenüber den alten Regelungen des HFA 4/96 darf ich im Folgenden einige Anregungen, Änderungswünsche und Kritikpunkte anbringen.

### **1. Vorbemerkungen**

Es wird in Tz 3 lediglich auf die gemäß § 43 WPO allgemeine Berufspflicht der Eigenverantwortlichkeit hingewiesen. Es ist nicht ersichtlich, warum gerade diese grundsätzliche Berufspflicht hervorgehoben wird. Der Hinweis auf die Berufspflicht ist selbstverständlich und aus meiner Sicht nicht explizit hervorzuheben.

### **2. Inhalt der Erstellung**

Gemäß Tz 9 hat der Wirtschaftsprüfer den Auftraggeber über solche Sachverhalte, die zu Wahlrechten führen, in Kenntnis zu setzen und Entscheidungsvorgaben zur Ausübung von Wahlrechten einzuholen. Diese Vorschrift ist in der vorliegenden Fassung zu weitgehend, da sie nicht berücksichtigt, welchen Auftrag der Wirtschaftsprüfer zur Erstellung des Jahresabschlusses hat. Hat der WP einen Jahresabschluss ohne Beurteilungen zu erstellen, besteht seine Aufgabe lediglich darin, einen Jahresabschluss aus den Zahlen der Finanzbuchhaltung zusammenzustellen, der den gesetzlichen und satzungsmäßigen Anforderungen entspricht. Eine Pflicht, den Auftraggeber über Sachverhalte zur Ausübung von Wahlrechten in

---

**Wolfhart Dorau**  
Rechtsanwalt  
Wirtschaftsprüfer  
Steuerberater

**Elmar Bingel**  
Diplom-Kaufmann  
Wirtschaftsprüfer  
Steuerberater

**Klaus Müller**  
Diplom-Volkswirt  
Wirtschaftsprüfer  
Steuerberater

**Dr. jur. Christoph Dorau M.A.**  
Rechtsanwalt

**Volker Bingel**  
Rechtsanwalt  
Fachanwalt für Handels-  
und Gesellschaftsrecht

---

**Bankverbindungen**  
Sparkasse Freiburg  
Nördlicher Breisgau  
KTO 2 056 935  
BLZ 680 501 01

Volksbank Freiburg  
KTO 17 657 607  
BLZ 680 900 00

Bankhaus E. Mayer  
KTO 1 265 008  
BLZ 680 300 00

---

**Sitz der Gesellschaft**  
Freiburg im Breisgau

**Registergericht**  
Amtsgericht Freiburg PR 700032

**Umsatzsteuer-IdNr.**  
DE142088885

---

Im Verbund mit:

**BDM Dorau & Müller**  
GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

**BDM Treuhand**  
Steuerberatungsgesellschaft mbH

Kenntnis zu setzen, geht zu weit. Falls der WP dies nicht tut, würde er sich einer Berufspflichtverletzung schuldig machen, ohne einen falschen Jahresabschluss zu erstellen.

In Tz 17 wird vorgeschrieben, dass eine Auftragsannahme nicht erfolgen kann, wenn die Auskunftserteilung durch den Mandanten nicht sichergestellt ist. Diese Regelung ist zu eng. In der Regel zeigt sich erst nach Auftragsannahme, in der der Mandant durchaus seine Bereitschaft zur Erbringung aller Unterlagen geäußert hat, dass nicht alle Unterlagen zur Verfügung gestellt werden. Erst zu diesem Zeitpunkt ist eine Beurteilung über die Auftragsdurchführung möglich, obwohl der Auftrag schon angenommen wurde. Der Standard sollte Regelungen zu diesem praxisnahen Sachverhalt enthalten.

### **3. Auftragsdurchführung**

Die allgemeinen Anforderungen enthalten eine Reihe von Vorschriften, die es dem Wirtschaftsprüfer erheblich erschweren eine Jahresabschlusserstellung durchzuführen. Tz 24 und Tz 28 verpflichten beispielsweise den Wirtschaftsprüfer dazu, seinen Auftraggeber über Tatsachen aufzuklären, die nicht unbedingt im Rahmen einer Jahresabschlusserstellung ohne Beurteilungen enthalten sind.

Tz 32 bis 36 enthält die Regelungen zur Erstellung eines Jahresabschlusses ohne Beurteilungen. Grundsätzlich ist dieser Fall in seiner reinen Form rein theoretischer Natur. Der Normalfall der Jahresabschlusserstellung erschöpft sich nicht in der Zuordnung ungeprüfter Kontensalden und Bestandsnachweise, da dies in der Regel von einem Jahresabschlussprogramm schematisch und technisch durchgeführt wird.

Der Begriff der normentsprechenden Ableitung des Jahresabschlusses aus den vorgelegten Unterlagen in Tz 33 ist zu unbestimmt, um einen klaren Anhaltspunkt für die Pflichten des Wirtschaftsprüfers erkennen zu können.

Die Redepflicht gemäß Tz 34 läuft ins Leere, wenn der Wirtschaftsprüfer nur ungeprüfte Kontensalden und Bestandsnachweise zuordnet. Ein substantiiertes Urteil über einen wirtschaftlichen Sachverhalt kann nur dann gefällt werden, wenn Einzelbuchungen überprüft werden und damit keine unkritische Übernahme ungeprüfter Kontensalden erfolgt.

Abschlussbuchungen wie in Tz 36 ausgeführt, können nur vorgenommen werden, wenn die Kontensalden geprüft werden.

Bei den Vorgaben zur Erstellung eines Jahresabschlusses mit Plausibilitätsbeurteilungen wird erkennbar, dass die strengen Vorschriften zur Durchführung einer gesetzlichen oder freiwilligen Jahresabschlussprüfung auch bei dieser Art der Jahresabschlusserstellung weitgehend einzuhalten sind. Es stellt sich die grundsätzliche Frage, worin der Unterschied zum Fall der Erstellung mit umfassenden Beurteilungen liegt. Eine Abgrenzung dieser beiden Fallgestaltungen ist wohl nur in der Frage der Risikobeurteilung zu sehen. Es sollte geprüft werden, ob beide Fälle nicht zusammengefasst werden könnten.

Tz 56 schreibt vor, dass dem Auftraggeber die Dokumentation über das Zustandekommen des Jahresabschlusses auszuhändigen sei. Es kann mit dieser Formulierung der Eindruck entstehen, dass auch die notwendigen Arbeitspapiere auszuhändigen seien, was sicher nicht gemeint ist. Es sollte präziser formuliert werden, welche Unterlagen dem Auftraggeber auszuhändigen sind.

#### **4. Berichterstattung**

In den Musterformulierungen über die Erstellung von Jahresabschlüssen wird im Grundfall 1 bei Mitwirkung des Wirtschaftsprüfers an der Buchführung darauf hingewiesen, dass die Verantwortung für die Buchführung sowie die Aufstellung des Inventars und Jahresabschlusses nach wie vor in der Verantwortung des gesetzlichen Vertreters der Gesellschaft läge. Diese Bescheinigung entspricht nicht der Praxisrealität, da der Wirtschaftsprüfer bei der Mitwirkung an der Buchführung in der Regel diese komplett selbst erstellt. Hier ist es nicht möglich, die Verantwortung für die Buchführung noch auf die alleinige Verantwortung des gesetzlichen Vertreters der Gesellschaft abzuwälzen.

Bei dem Fall der Bescheinigung über die Erstellung eines Jahresabschlusses mit Plausibilitätsbeurteilung bei Führung der Bücher wird bestätigt, dass die Jahresabschlusserstellung u.a. auf der Grundlage der Plausibilität derjenigen Belege und Bestandsnachweise beurteilt wird, die uns vorgelegt wurden. Was der Zusatz „... und an deren Zustandekommen wir nicht mitgewirkt haben.“ aussagt, erschließt sich in diesem Falle nicht. Für das Zustandekommen von Belegen ist der Wirtschaftsprüfer regelmäßig nicht zuständig. Die Vorschrift kann sich daher nur auf den Begriff der Bestandsnachweise beziehen.

## 5. Generelle Ausführungen

Die Erhöhung der Berufspflichten zur Erstellung von Jahresabschlüssen in Form einer Rede- und Beratungspflicht richtet sich nicht an der überwiegenden Praxis von Jahresabschlusserstellungen aus. Sie basiert auf dem Grundgedanken der Berufspflichten bei der Jahresabschlussprüfung und erschwert daher die Jahresabschlusserstellung durch Wirtschaftsprüfer unnötig. Das erkennbare Streben des Standards die Qualität der Jahresabschlusserstellung zu erhöhen, geht zu Lasten der Wirtschaftlichkeit der Auftragsabwicklung und erhöht das Haftungsrisiko für den Jahresabschlusssteller enorm. Es ist davon auszugehen, dass bei verpflichtender Durchführung eines Auftrags zur Jahresabschlusserstellung unter Zuhilfenahme des IDW ES 7, Aufträge zur Jahresabschlusserstellung verloren gehen, da diese von Berufsträgern, die den Verpflichtungen des IDW ES 7 nicht unterliegen, weniger haftungsträchtig erstellt werden können, ohne dass die Qualität dadurch beeinträchtigt sein muss.

Der nach wie vor häufigste Fall der Jahresabschlusserstellung, der abweichende Auftrag, spielt sich in der Regel als eine Mischung aus Jahresabschlusserstellung ohne Beurteilung und Jahresabschlusserstellung mit Plausibilitätsbeurteilung ab. Die Anforderungen an die Qualität der Jahresabschlusserstellung, in ähnlicher Ausführung wie bei der Abschlussprüfung, stellt den Kollegen auch vor Probleme bei der Beurteilung seiner einzelnen Tätigkeiten. Im Zweifelsfall müsste er die strengen Standards anwenden, so dass eine wirtschaftliche Abwicklung des Auftrags in Frage steht. Der Standard berücksichtigt daher in großen Teilen die Praxis und Durchführung der Jahresabschlusserstellung nicht ausreichend.

Mit freundlichen Grüßen

Elmar Bängel  
Wirtschaftsprüfer  
Steuerberater