

Diplom-Kaufmann **Michael Bösing**
Wirtschaftsprüfer Steuerberater

WP/StB Michael Bösing Akkermanstraße 15 73035 Göppingen

IDW- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland
Postfach 320580
40420 Düsseldorf

per Telefax 0 211 / 45 41 097

30. April 2009

Anmerkungen zum ES 7

Sehr geehrte Damen und Herren,

als Anlage übersende ich Ihnen einige Anmerkungen zum IDW ES 7.

Mit freundlichen Grüßen

Michael Bösing

Anmerkungen zum IDW ES 7

Allgemeines

- Unklar ist, warum überhaupt umfangreiche Änderungen in den Bescheinigungen als erforderlich angesehen werden. Aus der Praxis sind keine Probleme mit den bisherigen Formulierungen bekannt. Begründet wird die Überarbeitung der Bescheinigungen in erster Linie mit der internationalen Praxis. ES 7 verweist aber lediglich für die Auftragsart (1) auf ISRS 4410. Für die Auftragsarten (2) und (3) gibt es dagegen keine Vorgaben aus dem internationalen Bereich.
- Die Unterscheidung zwischen Abschlusserstellung und Abschlussprüfung wird verwischt. Es kommt in der Formulierung der Bescheinigungen nicht zum Ausdruck, dass die Erstellung so nahe an der Prüfung sein soll.
- In der Präambel zu ES 7 wird als wesentliche Ergänzung bzw. Konkretisierung eine Redepflicht eingeführt. Dies geht in der vorliegenden Form zu weit und hat nichts mehr mit der Abschlusserstellung zu tun. Die „Redepflicht“ kommt aus dem Prüfungsbereich. Im Rahmen der Erstellung sollte besser von Nebenpflichten zum Auftrag bzw. Informationspflichten gegenüber dem Auftraggeber gesprochen werden. Anders als im Prüfungsfall ist der einzige Adressat hier der Auftraggeber, nicht auch die Öffentlichkeit.
- Die bereits im oberen Punkt angesprochene unsaubere Übertragung von Anforderungen und Formulierungen aus dem Bereich der Prüfung auf den Bereich der Erstellung ist ein wesentlicher Mangel des ES 7. Die Ausführungen sind daher teilweise widersprüchlich. Bei der *Erstellung* von Jahresabschlüssen und der *Prüfung* von Jahresabschlüssen handelt es sich um grundsätzlich unterschiedlich strukturierte Auftragsverhältnisse. Die Vorgehensweise muss daher im einzelnen Fall auftragsbezogen gesehen werden, nicht berufsbezogen. Die vorliegenden Grundsätze zur Erstellung sind jedoch an verschiedenen Stellen von einem (prüferischen) Auftragsverständnis durchzogen, das für die Abschlusserstellung nicht passt (vgl. u. a. zu Tz. 30, 31). Insoweit liegt ein falscher Ansatz vor.

- Ein wesentliches Grundproblem liegt in der vom IDW vertretenen Auffassung, wonach der Begriff der Ordnungsmäßigkeit allein geprüften Jahresabschlüssen vorbehalten bleiben soll. Begründet wird dies mit dem Selbstprüfungsverbot. Im Bereich der Erstellung von Abschlüssen greift dieses Verbot jedoch nicht. Es geht bei der Erstellung vielmehr um die Ordnungsmäßigkeit der dem Abschluss zugrunde liegenden Belege und Unterlagen. Sind diese ordnungsmäßig, muss dies auch bescheinigt werden dürfen (vgl. Tz. 67, 68). Zumindest sollte doch eine Negativerklärung möglich sein, dass keine Hinweise vorliegen, die gegen die Ordnungsmäßigkeit der Belege und Unterlagen sprechen.

Anmerkungen zu einzelnen Textziffern

In Tz. 9 ist die Abgrenzung zwischen Satz 1 und 2 – der Wirtschaftsprüfer hat über Wahlrechte zu informieren und kann ggf. in bilanzpolitischen Fragen beraten – widersprüchlich. Zwar kann der Berater nie in die Pflichten des Abschlusserstellers einrücken. Als Berater hat er aber eine umfassende Beratungspflicht. Dazu gehört auch die Beratung über die Folgen aus der Ausübung der Wahlrechte und ggf. auch das Aussprechen einer Empfehlung.

Den Formulierungen in Tz 16 und 17 liegt ein Rückgriff auf Prüfungsgrundsätze zugrunde. Welchen Sinn sie im Zusammenhang mit der Abschlusserstellung haben sollen, bleibt offen; die Hintergründe bedürfen hier ggf. einer näheren Erläuterung. Insbesondere der zweite Satz in Tz. 17 sollte gestrichen werden. Solange Auskünfte durch den Mandanten nicht erteilt werden, kann der Abschluss nicht fertig gestellt werden. Der Auftrag ruht insoweit, er muss nicht von vornherein abgelehnt werden.

In Tz. 25 wird darauf verwiesen, dass die in VO 1/2006 Abschnitt 4.6 beschriebenen Regelungen zur Auftragsabwicklung bei betriebswirtschaftlichen Prüfungen bei Erstellungen der Auftragsarten (2) und (3) anzuwenden sind; bei Erstellungen der Auftragsart (1) sollen sie sinngemäß anzuwenden sein. Diese Anforderungen gehen viel zu weit und führen zu erheblichem, unnötigen Mehraufwand. Hier liegt ein Fall der oben bereits angesprochenen Übertragung von Anforderungen an eine Prüfungshandlung auf den Bereich der Erstellung vor.

In Tz. 28 werden Prüfungsgrundsätze auf den Bereich der Erstellung übertragen. Die Forderung nach einem „ausreichenden Verständnis von den Besonderheiten der branchenbezogenen, rechtlichen und anderen externen Faktoren“ ist für die Abschlusserstellung aber zumindest im Fall der Auftragsart (1) zu weitgehend. Sie kann allenfalls für die Auftragsarten (2) und (3) zum Tragen kommen, gehört dann aber nicht in die Ausführungen unter 4.1. „Allgemeine Anforderungen“.

Die Ausführungen in Tz 29 gehen erkennbar von einem prüferischen Auftragsverständnis aus, das nicht auf die Erstellung übertragen werden kann. Im Erstellungsbereich gibt es den Fall der Versagung einer Bescheinigung nicht. Auftragsgegenstand ist die Erstellung eines HGB-konformen Jahresabschlusses. Entweder kann dieser Auftrag erfüllt und dann auch eine entsprechende Bescheinigung erstellt werden, oder der Auftrag kann nicht erfüllt und muss niedergelegt werden. Dies gilt auch in dem Fall, in dem der Mandant falsche Angaben verlangt. Die Erstellung eines falschen Abschlusses mit einem entsprechenden Vermerk in der Bescheinigung ist mE sogar berufswidrig.

Die Ausführungen in Tz 30 sind in sich widersprüchlich. Bei vorhandenen Zweifeln soll das Mandat niederzulegen sein, wenn sich die Zweifel bestätigt haben, soll das Mandat weiterzuführen sein. Gemeint sein kann hier nur das Folgende:

- Bestehen grundlegende, nicht aufklärbare Zweifel (Tz. 31), ist das Mandat niederzulegen, da kein HGB-konformer Abschluss erstellt werden kann. Es darf in diesem Fall nicht lediglich die Bescheinigung verweigert werden (vgl. oben zu Tz. 29).
- Bleiben trotz Bemühungen um Klärung in einem *abgrenzbaren Bereich* Zweifel bestehen, kann aber, abgesehen von diesem Bereich, ein HGB-konformer Abschluss erstellt werden, ist in der Bescheinigung auf die verbleibenden Zweifel hinzuweisen bzw. einzuschränken (Tz. 30).

Die Ausführungen zur Erstellung ohne Beurteilungen (Tz. 32 bis 36) lassen einiges offen, was zu der Erstellung bzw. Aufstellung eines Jahresabschlusses gehören soll. Anders als in Tz. 31 angegeben, ist es auch bei der Erstellung eines Jahresabschlusses ohne Beurteilungen mit einer Zuordnung der ungeprüften Kontensalden und Bestandsnachweisen zu den Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung sowie ggf. der Erstellung eines Anhangs nicht getan.

Die Vornahme der in Tz. 36 genannten Abschlussbuchungen ist ebenfalls unabdingbarer Bestandteil der Abschlusserstellung. Die Angabe der vorgenommenen Tätigkeiten ist in der Bescheinigung zutreffender als in den genannten Textziffern des ES 7 und sollten hier insoweit angepasst werden.

Eine früher vorhandene Checkliste zur Erstellung mit Plausibilitätsbeurteilung ist entfallen (vgl. Tz. 37 bis 46), stattdessen wird der Anwender auf die IDW Arbeitshilfe zur prüferischen Durchsicht von Abschlüssen verwiesen. Die dortigen Ausführungen betreffen aber (erneut) den prüferischen Ansatz und gehen weit über die Erfordernisse bei der Abschlusserstellung hinaus.

Der Fall einer Erstellung mit umfassenden Beurteilungen (Tz. 47 bis 53) wird relativ selten vorkommen. Es besteht hier kaum noch ein Unterschied gegenüber einer freiwilligen Abschlussprüfung. Nach der Auffassung des IDW dürfte zudem bei Führung der Bücher aufgrund des Selbstprüfungsverbots keine umfassende Beurteilung möglich sein. Es ist aber jedem Praktiker klar, dass eine solche Erstellung, soweit sie ernsthaft und pflichtgemäß durchgeführt wird, eine mindestens genau so hohe Sicherheit in Bezug auf die Qualität des Abschlusses bietet wie eine Prüfung, das ergibt sich schon aus der Sache. Genau diese Tatsache bleibt jedoch beim hier vorliegenden Ansatz gänzlich außen vor.

Die Plausibilitätsbeurteilung hat sich nicht nur auf Belege, Bücher und Bestandsnachweise, sondern auch auf die durchgeführten Befragungen zu erstrecken; vgl. aber Tz. 68. Dies sollte daher auch in der Bescheinigung aufgeführt werden. Im Übrigen wird auf die Ausführungen zu Tz. 29 verwiesen.

Anmerkungen zu den Bescheinigungen

- Bei den Bescheinigungen über die Erstellung eines Jahresabschlusses mit Plausibilitätsbeurteilungen wird unterschieden zwischen der Mitwirkung an der Buchführung und der Führung der Bücher. Bei den Bescheinigungen ohne Beurteilungen und denen mit umfassenden Beurteilungen wird diese Unterscheidung nicht gemacht. Hier ist jeweils nur von der Mitwirkung an der Buchführung die Rede. Die Gründe für dieses unterschiedliche Vorgehen sollten erläutert werden. Es sollte auch genauer abgegrenzt werden, wo die Grenze zwischen einer Mitwirkung an der Buchführung und dem Führen der Bücher liegt.