

# Dipl.-Kfm. Thomas Wehning

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

Bertha-von-Suttner-Weg 32  
46397 Bocholt  
Telefon: 0 28 71 / 18 41 48  
E-Mail: t.wehning@freenet.de

Thomas Wehning  
Bertha-von-Suttner-Weg 32, 46397 Bocholt

Institut der Wirtschaftsprüfer  
Hauptfachausschuss  
Tersteegenstr. 14  
40474 Düsseldorf

07.05.2009

## **IDW ES 7: Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen**

Sehr geehrte Damen und Herren,

ich möchte gerne die Gelegenheit wahrnehmen, Ihnen nachstehend meine Änderungs- und Ergänzungsvorschläge zu dem vorliegenden Entwurf IDW ES 7 mitzuteilen. Obwohl die von Ihnen gesetzte Frist 30.04.2009 bereits überschritten ist, bitte ich höflich um Berücksichtigung meiner Anmerkungen:

### **1. Vorbemerkungen**

Tz 2

Soweit Wirtschaftsprüfer und auch Wirtschaftsprüfungsgesellschaften mit der Jahresabschlusserstellung beauftragt werden, sind die Normen der WPO sowie die Berufspflichten zu beachten. Der Standard ist damit für Steuerberater und Steuerberatungsgesellschaften, die einen solchen Auftrag erhalten haben nicht bindend; fraglich ist inwieweit Wirtschaftsprüfer, die auch in einer Steuerberatungsgesellschaft tätig sind, die in dem Standard niedergelegte Berufsauffassung zu beachten haben.

Tz 4

Eine sinngemäße Anwendung auf die Erstellung von Einnahme-Überschuss-Rechnungen ist ausgeschlossen. Dies ist unverständlich, weil die Erstellungstätigkeiten – wenn auch in einem sehr eingeschränkten Umfang – bzgl. einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung denen bei einem Jahresabschluss eines kleinen Unternehmens durchaus vergleichbar sind und hier die im Standard behandelten Punkte von Auftragsannahme, Auftragsdurchführung sowie Berichterstattung und Bescheinigung eine sinnvolle Leitlinie für die gesamte Auftragsabwicklung darstellen können.

# Dipl.-Kfm. Thomas Wehning

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

## 2. Inhalt der Erstellung

### 2.1. Gemeinsamer Inhalt der Erstellung

Tz 9

Die verpflichtende Vorgabe den Auftraggeber über Bilanzierungswahlrechte bei bestimmten Sachverhalten in Kenntnis zu setzen und hierüber Entscheidungen einzuholen, bedarf in der praktischen Umsetzung entweder einer eingehenden schriftlichen Darlegung der bestehenden Wahlrechte durch den Auftragnehmer sowie einer schriftlichen Entscheidung seitens des Auftraggebers oder zumindest einer eingehenden mündlichen Erörterung mit schriftlicher Protokollierung der Bilanzierungsentscheidungen, die ggfs. auch im Erstellungsbericht dokumentiert werden könnte. Andernfalls kann nicht zweifelsfrei nachgewiesen werden, dass der Kaufmann seine Gestaltungsmöglichkeiten vollumfänglich selber ausgeübt hat und der Wirtschaftsprüfer insoweit nur Sachverständiger und lediglich „verlängerter Arm“ des Auftraggebers ist (vgl. Tz 1).

*Vorschlag:* Die schriftliche Dokumentation ist nicht praktikabel. Es empfiehlt sich, diese verpflichtende Beratungsfunktion sachlich zum Gegenstand der Auftragsannahme zu machen (und insofern unter Gliederungspunkt 3 Auftragsannahme einzuordnen, Tz. 13 ff.) und zugleich eine Vereinbarung zur praktischen Umsetzung, die zweckmäßigerweise nur mündlich erfolgen kann.

Darüber hinaus sind nicht nur Entscheidungen über die Ausübung von Wahlrechten, sondern sicherlich ebenso über die Ausübung von Ermessensspielräumen dem Auftraggeber zu übertragen, wenn man beispielsweise an die Schätzung der Höhe einer Einzelwertberichtigung oder über die Nutzungsdauer einer Maschineninvestition denkt.

*Vorschlag:* Es sollte klarstellend ergänzt werden, dass nicht nur über Wahlrechte sondern auch bzgl. Ermessensspielräume eine Information des Auftraggebers zu erfolgen hat sowie dessen Entscheidung hierüber einzuholen ist. Auch hier sollte es aus Gründen der Praktikabilität eine mündliche Abstimmung ausreichend sein.

Tz 10

Unverständlich ist, warum die Erstellung des Jahresabschlusses auf externe Sachverständige übertragen werden kann nicht jedoch gleiches auch für den Lagebericht gelten soll.

Die Aufstellung eines Lageberichtes verlangt *mindestens* soviel Sachkenntnis wie die Aufstellung eines Jahresabschlusses und kann nach unserer Erfahrung bei fehlendem Verständnis für den extern von einem Dritten erstellten Jahresabschluss kaum selbst durch den Bilanzierenden und gemäß den gesetzlichen Anforderungen bewerkstelligt werden!

Zudem wird an anderer Stelle unter Tz 28 zwingend vorausgesetzt wird, dass der Wirtschaftsprüfer ein ausreichendes Verständnis von den Besonderheiten der Branche, dem rechtlichen und wirtschaftlichen Umfeld als auch der Geschäftstätigkeit benötigt, um den Auftrag zur Erstellung des Jahresabschlusses durchführen zu können. Wenn diese Informationen notwendige Voraussetzung für

eine fachgerechte Auftragsabwicklung sind, hat der Wirtschaftsprüfer zugleich notwendige Sachkenntnisse für die Erstellung eines Lageberichtes erlangt. Ggfs. fehlende Informationen zur Erstellung eines Lageberichtes vom Auftraggeber durch Befragung zu erlangen, dürfte dann bei entsprechender Vereinbarung regelmäßig unproblematisch sein. Gleichwohl muss selbstverständlich die letzte Verantwortung und Entscheidung über den vorgelegten Entwurf eines von einem Wirtschaftsprüfer erstellten Lageberichtes beim Auftraggeber verbleiben!

*Vorschlag:* Es empfiehlt sich eine Änderung dahingehend, wonach die Erstellung des Jahresabschlusses sowohl mit der Beratung zur Aufstellung des Lageberichtes als auch zugleich mit einem Auftrag zur Erstellung des Lageberichtes verbunden werden kann.

### 2.2. Auftragsarten

#### Tz 11

Die Auftragsart 3 „Erstellung mit umfassenden Beurteilungen“ ist dadurch gekennzeichnet, dass der Wirtschaftsprüfer neben der eigentlichen Erstellungstätigkeit sich durch geeignete Maßnahmen i.S. der die Abschlussprüfung betreffenden IDW Prüfungsstandards von der Ordnungsmäßigkeit der dem Jahresabschluss zugrunde liegenden Belege, Bücher und Bestandsnachweise zu überzeugen hat.

Hier ist kritisch zu fragen, wo genau inhaltlich für einen außenstehenden – sachverständigen oder auch gerade sachunkundigen – Dritten erkennbar die Grenze zu einem erteilten Auftrag für eine Jahresabschlussprüfung liegt (siehe insoweit Tz 48). Bescheinigt der Berufsträger sich von der „Ordnungsmäßigkeit überzeugt“ zu haben, geht ein Dritter davon aus, dass der vorgelegte Jahresabschluss den geltenden Rechnungsvorschriften vollumfänglich entspricht und „überzeugen“ von der Aussage wertgleich mit „bestätigen“ ist. Feinheiten der inhaltlichen Abgrenzung sind Laien schwerlich vermittelbar und dürften insbesondere bei Fragen der Haftung des Wirtschaftsprüfers kaum bedeutsam sein.

Zudem ist bei der Auftragsart 3 problematisch, wenn der Wirtschaftsprüfer zugleich mit der Erstellung der Buchführung beauftragt wurde und/oder Teile des Inventars wie z.B. das Anlagenverzeichnis, die Aufstellung von Debitoren oder Kreditoren oder auch das Verzeichnis der Rückstellungen erstellt oder daran mitgewirkt hat. Eine Bescheinigung der Ordnungsmäßigkeit scheidet hier regelmäßig insoweit wegen des Selbstprüfungsverbotes aus.

Unklar bleibt in diesem Zusammenhang ebenfalls, wie weit denn die vom Wirtschaftsprüfer zu ergreifenden „Maßnahmen i.S. der Abschlussprüfung“ gehen müssen oder negativ formuliert, welche Handlungen einer ordnungsmäßigen Abschlussprüfung unterbleiben können und nicht durchzuführen sind.

Anknüpfend an vorstehende Ausführungen zur Auftragsart 3 ist es sinnvoll die Auftragsart 2 „Erstellung mit Plausibilitätsbeurteilungen“ dahingehend negativ abzugrenzen, dass mit ihr gerade keine Erstellungshandlungen verbunden sind, sich von der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung zu überzeugen. Dies deshalb, um

# Dipl.-Kfm. Thomas Wehning

## Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

sowohl dem Auftraggeber als auch Dritten gegenüber klar zum Ausdruck zu bringen, dass mit der Auftragsart 2 ein geringerer Verlässlichkeitsgrad der Aussagen der Rechnungslegung verbunden ist!

### *Vorschlag:*

- Den Berufskollegen kann nur empfohlen werden, keine Jahresabschluss-Erstellungsaufträge mit umfassenden Beurteilungen entgegenzunehmen, sondern stattdessen in solchen Fällen mit dem Mandanten alternativ einen Auftrag für eine freiwillige Abschlussprüfung zu vereinbaren. Es wird daher angeregt, die Auftragsart 3 aus ES 7 komplett zu streichen zumal diese bislang nach eigener praktischer Erfahrung überhaupt nicht nachgefragt worden ist!
- Weiterhin wird angeregt durch ergänzende Formulierung zur Auftragsart 2 klarzustellen, dass die Plausibilitätsbeurteilungen keine umfassende Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung darstellt.

### Tz 12

*Vorschlag:* Anknüpfend an vorstehende Anmerkungen zu Tz 11 ist die Formulierung in Tz 12 anzupassen.

## **3. Auftragsannahme**

### Tz 13

#### *Vorschlag:*

- Es empfiehlt sich, eine Ergänzung dahingehend vorzunehmen, wonach der Auftragnehmer über bestehende gesetzliche Wahlrechte und Ermessensspielräume informieren sowie bei der Entscheidung über deren Ausübung beraten wird und dies sowohl mündlich und/oder schriftlich vollzogen werden kann (vgl. Ausführungen oben zu Tz. 9).
- Angeregt wird, dass die empfohlene schriftliche Auftragsbestätigung auch als mehrjährige Rahmenvereinbarung geschlossen werden kann.

## **4. Auftragsdurchführung**

### **4.1 Allgemeine Anforderungen**

#### Tz 24

Die Aufklärungspflicht über Fristen und Prüfung ist „erforderlichenfalls“ auszuüben. Offen bleibt, welcher „Fall“ es denn konkret „erfordert“ den Auftraggeber hierüber zu informieren. Nur wenn er fragt oder wenn trotz Hinweis eine Frist versäumt wurde oder der Prüfungspflicht nicht nachgekommen wurde? Wenn das einzurichtende Qualitätssicherungssystem die Beachtung der gesetzlichen Vorschriften – also auch die Wahrung der Aufstellungsfristen – gewährleisten soll (so Tz 25) dürften zumindest keine Fristversäumnisse auftreten. Dies ist praktisch jedoch schlichtweg nicht umsetzbar, falls der Bilanzstichtag weiterhin fast ausschließlich der 31.12. bleibt. Weiterhin bleibt dann zudem eine mögliche Haftung des Auftragnehmers wegen Pflichtverletzung zu klären, wenn eben die Jahresabschlusserstellung unter Beachtung gesetzlicher Vorschriften vertraglich vereinbart wurde.

# Dipl.-Kfm. Thomas Wehning

## Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

*Vorschlag:* Die erforderliche Hinweispflicht ist zu konkretisieren.

Tz 25

Wie eingangs oben zu Tz 2 entsprechend angemerkt, trifft auch das Erfordernis der Einführung eines Qualitätssicherungssystems für Jahresabschlussaufträge nur Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften nicht jedoch Steuerberater und Steuerberatungsgesellschaften. Um hier keine Wettbewerbsverzerrungen zwischen den Berufsständen hervorzurufen, müssten entweder Steuerberater künftig identische fachliche Vorgaben beachten oder man toleriert von berufsständischer Seite bewusst Unterschiede in der Qualität erstellter Jahresabschlüsse.

Die in der VO 1/2006 enthaltenen Regelungen für Prüfungsaufträge sind künftig auf Jahresabschlussaufträge ebenfalls anzuwenden. Dies wird einen deutlich höheren Dokumentationsaufwand als bisher (siehe insoweit Tz 57) nach sich ziehen, wobei hier fraglich ist, ob der Markt dies ebenso in Form von höheren Honoraren auch bezahlen wird!

### **4.2 Besondere Anforderungen**

Keine Anmerkungen hierzu.

### **4.3 Dokumentation**

Tz 56

*Vorschlag:* Aus praktischen Gründen wird zur vorgesehenen Aushändigungspflicht der Abschlussunterlagen angeregt, alternativ eine Vereinbarung zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer über die Aufbewahrung durch den Auftragnehmer vorzunehmen.

Über eine Berücksichtigung und Rückmeldung Ihrerseits zu meinen vorstehenden Vorschlägen würde ich mich freuen.

Mit freundlichen Grüßen

Dipl.-Kfm. Thomas Wehning  
Wirtschaftsprüfer/ Steuerberater