



Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen durch Wirtschaftsprüfer IDW ES 7 ersetzt HFA 4/1996

Eine kritische Betrachtung von WP, StB Wilfried Duesing, Essen

Nach Einführung der internen Qualitätskontrolle hat sich der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer gespalten. Für mehr als die Hälfte dieser Berufsträger, die von der Tätigkeit zur Pflichtprüfung ausgeschlossen sind, soll sich das Berufsfeld erweitern. Im folgenden werden die Änderungen sowie die Bedeutung, insbesondere die Abgrenzung zur Tätigkeit der Erstellung von Jahresabschlüssen durch Steuerberater erläutert.

Grundzüge HFA 4/1996

Die HFA 4/1996 regelt die Grundsätze für die Jahresabschlusserstellung durch einen Wirtschaftsprüfer. Nach dem eigenen Selbstverständnis war diese Tätigkeit von eher untergeordneter Bedeutung. Der Wirtschaftsprüfer sieht sich als Sachverständiger für das Rechnungswesen als letzte Instanz und damit auch in einer wesentlich bedeutsameren Positionierung als ein Steuerberater.

So wurde in der HFA 4/1996 insbesondere herausgestellt, dass aufgrund dieser Außenwirkung bei einer Jahresabschlusserstellung der Eindruck vermieden werden sollte, es handele sich um eine Prüfungstätigkeit. Dies drückte sich besonders in der Verpflichtung aus, im Rahmen von Jahresabschlusserstellungen Bescheinigungen zu erteilen. Die Verwendung von Prüfungsvermerken war wegen der Nähe zum Bestätigungsvermerk untersagt.

Auswirkungen der internen Qualitätskontrolle / Änderung von § 319 HGB

Durch die Einführung von § 319 HGB – diese Vorschrift regelt, dass nur Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer sowie Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gesetzlich vorgeschriebene Pflichtprüfungen durchführen dürfen, die sich einer Qualitätskontrolle unterzogen haben - hat sich der Berufsstand gespalten. Nur ein Viertel der niedergelassenen Einzel-WP's hat sich der Qualitätskontrolle unterzogen. Der Berufsstand der vereidigten Buchprüfer spielt bei der Prüfungstätigkeit kaum noch eine Rolle.

Diese Gesetzesänderung war erstmals für die Jahresabschlüsse 2006 anzuwenden. Sieht man über die Verstöße einzelner Berufsträger hinweg, die weiterhin Jahresabschlussprüfungen durchführten, obwohl sie hierzu nicht berechtigt waren, sowie über die schlichtweg unterlassenen Prüfungen bei den Gesellschaften, die hierzu gesetzlich verpflichtet waren, so findet zunehmend eine Wanderung dieser Prüfungsmandate weg von den Einzel-WP's und vereidigten Buchprüfern hin zu mittleren oder größeren Wirtschaftsprüfungsgesellschaften statt, welche über die qualitativen und organisatorischen Voraussetzungen verfügen.

Bereits in früheren Veröffentlichungen hatten wir darauf hingewiesen, dass für den Einzel-WP und vereidigten Buchprüfer, die auch weiterhin Mitglieder der Wirtschaftsprüferkammer und damit des Berufsstands sind, ein neues Betätigungsfeld erschlossen werden



muss. Viele der Berufsträger besitzen die zusätzliche Qualifikation als Steuerberater. Insofern war es naheliegend, neben der Beratungstätigkeit und Durchführung von Sonderaufträgen, z.B. als Gutachter, die Bereiche der Jahresabschlussstellung und Steuerberatung auszubauen.

Der Steuerberater als Jahresabschlusssteller

Die Bundessteuerberaterkammer hat in ihrer Verlautbarung vom 22./23.10.2001 für den Berufsstand der Steuerberater festgelegt, welche Qualitätsanforderungen es für den Steuerberater bei der Jahresabschlussstellung gibt. Um den Abstand zwischen den Jahresabschluss - erstellenden Wirtschaftsprüfern und Steuerberatern nicht zu groß werden zu lassen, hatte sie diese Regeln in Abstimmung mit der Wirtschaftsprüferkammer veröffentlicht.

Tatsache ist allerdings, dass die Qualität der Jahresabschlüsse vieler Steuerberater hinsichtlich der Einhaltung handelsrechtlicher Verpflichtungen sowie der Vorschriften des GmbH-Gesetzes oder der Insolvenzordnung diese Anforderungen nicht erfüllen. Leider ist in den letzten Jahren auch keine Qualitätsverbesserung eingetreten. Durch die zunehmende Bereitschaft und Fähigkeit mittelständischer Mandanten, das Rechnungswesen in eigene Verantwortung zu übernehmen, steigt der Druck auf den Berufsstand der Steuerberater. Dies dokumentiert sich in einem starken Verdrängungswettbewerb und rückläufigen Honoraren.

Wenn die kritischen Stimmen im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer die Wirtschaftsprüferkammer oftmals als Interessenvertreter der großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sehen, so gibt es jedoch auch gleichermaßen wenige kritische Berufskollegen, die den Steuerberaterkammern vorwerfen, dass sie sich eher der großen Masse der Kleinstpraxen verpflichtet fühlen. Nur so ist zu erklären, dass die Bemühungen, auch hier für neue und weitere Qualitätsverbesserung zu sorgen, eher Lippenbekenntnisse bleiben.

Gerade in gemischten Sozietäten aus Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern sowie in mittelgroßen Steuerberatungspraxen wurde die Tätigkeit der Jahresabschlussstellung in der Regel in Anlehnung an die HFA 4/1996 durchgeführt. Damit sind die Grenzen des Berufsstands des Wirtschaftsprüfers, der sich in seiner Qualifikation unbestreitbar über diejenigen des Steuerberaters sieht, gegenüber dem Berufsstand der Steuerberater kaum noch erkennbar.

Änderung der HFA 4/1996, jetzt IDW ES 7

Da sich die Tätigkeiten bei Jahresabschlussstellungen in den letzten Jahren nicht wesentlich verändert haben, hat der neue Standard IDW ES 7 wesentliche Inhalte der HFA 4/1996 übernommen. Die von Steuerberatern hauptsächlich verwendete und von Banken geforderte Plausibilitätsbeurteilung, die Wirtschaftsprüfern bisher nicht erlaubt war, wird nunmehr auch in den Katalog für die Erstellung von Jahresabschlüssen in Verbindung mit der Erteilung einer Bescheinigung aufgenommen.

Nach IDW ES 7 gibt es in der Zukunft drei Erstellungsarten:

- ⇒ Bescheinigung über die Erstellung des Jahresabschlusses ohne Beurteilung
- ⇒ Bescheinigung über die Erstellung des Jahresabschlusses mit Plausibilitätsbeurteilung
- ⇒ Bescheinigung über die Erstellung des Jahresabschlusses mit umfassenden Beurteilungen

Neu ist allerdings, dass sich der Wirtschaftsprüfer bei allen drei Auftragsarten mit der Frage zu befassen hat, ob der Abschluss unter Annahme der Fortführung der Unternehmertätigkeit erstellt werden kann. Verlangt der Mandant unzulässige Wertansätze und Darstellungen oder verweigert er erforderliche Korrekturen, hat der Wirtschaftsprüfer dies in geeigneter Weise in seiner Bescheinigung sowie ggf. in seinem Erstellungsbericht zu würdigen oder den Auftrag niederzulegen.

Auch bei einer auftragsgemäßen Erstellung ohne Beurteilung hat der Wirtschaftsprüfer den Auftraggeber auf offensichtliche Unrichtigkeiten in den zugrundeliegenden Unterlagen, die ihm als Sachverständigen bei der Durchführung des Auftrags unmittelbar auffallen, hinzuweisen.

Hinsichtlich der Plausibilitätsprüfung – ein Begriff, mit dem jeder Wirtschaftsprüfer sehr vorsichtig umgehen sollte - wird auf die IDW – Arbeitshilfen und Standards verwiesen. Hier sei z.B. auf die Regel zur Auswahl und Dokumentation einer Stichprobe bei der Plausibilisierung des Forderungsbestands verwiesen.

Im übrigen wird klargestellt, dass - ungeachtet der Art des Erstellungsauftrags - über Tatsachen zu berichten ist, die den Bestand des Unternehmens gefährden oder seine Entwicklung wesentlich beeinträchtigen können oder schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter oder der Arbeitnehmer gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung erkennen lassen. In welcher Verpflichtung der Wirtschaftsprüfer bei der Jahresabschlusserstellung steht, kommt insbesondere in folgenden Formulierungen zum Ausdruck:

„Verweigert der Mandant die zur Klärung von Zweifeln an der Ordnungsmäßigkeit der vorgelegten Unterlagen erforderlichen Aufklärungen und Nachweise oder die Durchführung entsprechender Beurteilungen, hat der Wirtschaftsprüfer den Auftrag niederzulegen.“

oder auch

„Bei schwerwiegenden, in ihren Auswirkungen nichtabgrenzbaren Mängeln in der Buchführung, den Inventuren oder anderen, nicht in den Auftrag eingeschlossenen Teilbereichen des Rechnungswesens, die der Auftraggeber nicht beheben will oder kann, darf eine Bescheinigung nicht erteilt werden.“

Sicherlich sind die Empfänger von erstellten Jahresabschlüssen, dies sind insbesondere die finanzierenden Kreditinstitute, schon in der Vergangenheit davon ausgegangen, dass diese Grundsätze bei der Jahresabschlusserstellung beachtet werden. Die Tatsache,



dass sich der Berufsstand aufgerufen sieht, dies ausdrücklich in die IDW ES 7 aufzunehmen, zeigt deutlich, dass hier offensichtlich dringender Regelungsbedarf besteht.

Zusammenfassung und Ausblick

Die Grundsätze der IDW ES 7 müssen erst für die Jahresabschlüsse 2010 angewendet werden. Allerdings darf IDW ES 7 bereits nach Veröffentlichung, voraussichtlich im II. Quartal 2009, auf alle jetzigen Tätigkeiten angewendet werden. Dem Teil des Berufsstands, der sich zukünftig stärker auf den Bereich der Jahresabschlusserstellung konzentriert, ist dringend anzuraten, diese Standards bei seiner Tätigkeit anzuwenden und dies auch in den Berichten zu vermerken.

Mit großem Interesse ist die Reaktion der Bundessteuerberaterkammer auf die Änderung der HFA 4/1996 abzuwarten. Wir gehen davon aus, dass die Bundessteuerberaterkammer empfehlen wird, dass die Grundsätze IDW ES 7 für die Jahresabschlusserstellung von Steuerberatern zumindest teilweise angewendet werden sollen. Sie muss dies unseres Erachtens auch tun, um den Berufsstand der Steuerberater nicht noch stärker aus der handelsrechtlichen Bilanzierung auszugrenzen und auf die reine Abfassung von Steuerbilanzen, die kaum ein Auftraggeber zusätzlich bezahlen will, oder die Steuerberatung zu reduzieren.

Für den kritischen Beurteiler eines erstellten Jahresabschlusses wird sich zukünftig die Frage stellen, welche der Anforderungen der IDW ES 7 von dem jeweiligen Aufsteller übernommen wurden und auf welche er wegen der Aufrechterhaltung seines Mandats oder eventueller zusätzlicher Haftungsrisiken verzichtet hat.

Wir sehen die Einführung von IDW ES 7 als wichtigen Beitrag zur Qualitätsverbesserung von erstellten Jahresabschlüssen. Sie wird helfen, sowohl im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer als auch der Steuerberater die Spreu vom Weizen zu trennen.

Essen, im März 2009