



WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER

Körperschaft des
öffentlichen Rechts

www.wpk.de/oeffentlichkeit/stellungnahmen/
www.wpk.de/magazin/3-2017/

**Stellungnahme
der Wirtschaftsprüferkammer
zum Entwurf eines wp.net-Fachgutachtens:
Grundsätze zur Durchführung von gesetzlichen
Abschlussprüfungen nach §§ 316 ff. HGB
auf Basis der ISA**

Berlin, den 28. April 2017

Ansprechpartner: WP Spang / WPin Gunia
Wirtschaftsprüferkammer
Rauchstraße 26, 10787 Berlin
Telefon: 0 30 - 72 61 61 - 112
Telefax: 0 30 - 72 61 61 - 287
E-Mail: heiko.spang@wpk.de
www.wpk.de

Geschäftsführer: RA Peter Maxl Telefon: 0 30 - 72 61 61-110 Telefax: 0 30 - 72 61 61-104 E-Mail: peter.maxl@wpk.de
Dr. Reiner J. Veidt Telefon: 0 30 - 72 61 61-100 Telefax: 0 30 - 72 61 61-107 E-Mail: reiner.veidt@wpk.de

Die Wirtschaftsprüferkammer (WPK) ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, deren Mitglieder alle Wirtschaftsprüfer, vereidigten Buchprüfer, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften in Deutschland sind. Die WPK hat ihren Sitz in Berlin und ist für ihre über 21.000 Mitglieder bundesweit zuständig. Die gesetzlich definierten Aufgaben sind unter www.wpk.de ausführlich beschrieben.

A. Allgemeines

Die Intention von wp.net, den Berufsstand bei der ISA-Anwendung fachlich zu unterstützen, können wir nachvollziehen. Handelsrechtlich sind die Voraussetzungen zur künftig verpflichtenden ISA-Anwendung in § 317 Abs. 5 HGB und § 322 Abs. 1a HGB gelegt. Eine freiwillige Anwendung der ISA ist daher möglich. Jedoch sind die deutschen Rechtsnormen (insbesondere HGB, WPO und Berufssatzung WP/vBP) uneingeschränkt anzuwenden. In diesem Zusammenhang weisen wir darauf hin, dass § 8 Abs. 2 Berufssatzung WP/vBP nur für Prüfungen gilt, die keine gesetzlichen Abschlussprüfungen nach § 316 HGB sind.

Die Zielsetzung des vorliegenden Entwurfs eines wp.net-Fachgutachtens soll es sein, die „deutschen Rechtsvorschriften auf die ISA abgestimmt darzustellen und den ISA-Anwendern Hilfestellung anzubieten“ (Tz. 3). In der vorliegenden Fassung erreicht der Entwurf des Fachgutachtens seine Zielsetzung, Hilfestellung für Berufsangehörige zu bieten, unseres Erachtens noch nicht. Durch die Verwendung teilweise unzutreffender Begrifflichkeiten und die selektive - aus dem Gesamtkontext losgelöste - Wiedergabe einzelner ISA-Regelungen bzw. Anwendungshinweise werden vielmehr Fragen aufgeworfen. Darüber hinaus sind punktuell unzutreffende Ausführungen enthalten.

Zudem sind die Ausführungen in Tz. 5 möglicherweise missverständlich dahingehend, dass das Fachgutachten (nach Fertigstellung zwingend) auf alle Abschlussprüfungen mit Bestätigungsvermerk nach ISA 700 anzuwenden ist. Hierüber wird jeder Berufsangehörige eigenverantwortlich entscheiden.

Nachfolgend möchten wir unsere Anmerkungen auf ausgesuchte Aspekte des Entwurfs des Fachgutachtens beschränken. Von einer Würdigung jeder Einzelregelung sowie der Anlagen zum Entwurf des Fachgutachtens – abgesehen von Anlage 4 (Auftragsbestätigungsschreiben) und Anlage 9 (Musterbestätigungsvermerk) – möchten wir angesichts des derzeit vorliegenden Entwurfsstadiums des Fachgutachtens absehen. Jedoch behalten wir uns eine abschließende Kommentierung vor.

B. Grundlegende Anmerkungen

- ***Prüfung des Lageberichts (Abschnitt 2.4. sowie Kernaussage 8)***

Ein spezieller internationaler Prüfungsstandard zur Lageberichtsprüfung existiert nicht. Daher sind die Grundsätze zur Prüfung des Lageberichts aus den allgemeinen Prüfungsvorschriften unter Beachtung des § 317 Abs. 2 HGB abzuleiten (vgl. Fußnote 11 zu Abschnitt 2.4. des Entwurfs des Fachgutachtens). Dementsprechend gilt neben ISA 720 der risikoorientierte Prüfungsansatz (ISA 315, 330) grundsätzlich auch für die Prüfung des Lageberichtes.

Die Ausführungen in Tz. 20, wonach eine „Systemprüfung des Lageberichts und eine Beurteilung eines solchen Systemablaufs“ *zwangsläufig* nicht Gegenstand der Abschlussprüfung sein können und sich die Prüfung des Lageberichts „ausschließlich auf die tatsächlich im Lagebericht vorhandenen Aussagen“ konzentriert, sind fraglich.

Der Abschlussprüfer muss das für die Abschlussprüfung relevante interne Kontrollsystem des Mandanten verstehen (ISA 315.12). Dies umfasst nach ISA 315.13 die Beurteilung der Ausgestaltung der Kontrollen (design of controls) und die Feststellung der Einrichtung (implementation of controls). Das für die Finanzberichterstattung relevante Informationssystem einschließlich der diesbezüglichen Prozesse ist dabei Teil des internen Kontrollsystems (ISA 315.18). Insoweit sind die Ausführungen in Tz. 20 des Entwurfs nicht zutreffend.

Die Prozesse und Systeme i.S.d. ISA 315.18 mit Blick auf Jahresabschluss und Lagebericht werden oftmals weitgehend deckungsgleich sein, so dass hier Synergieeffekte im Rahmen der Prüfungsdurchführung genutzt werden können. Eine Nichtbefassung des Abschlussprüfers mit dem Prozess der Lageberichtserstellung und den damit verbundenen Kontrollen wäre dagegen nicht sachgerecht.

Verlässt sich der Abschlussprüfer auf wirksame Kontrollen oder erbringen aussagebezogene Prüfungshandlungen alleine keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise auf Aussageebene, verlangt ISA 330.8 darüber hinaus auch eine Funktionsprüfung der diesbezüglich relevanten Kontrollen.

Insbesondere dürfte die Art der Informationen im Lagebericht (bspw. bestimmte nichtfinanzielle Informationen oder prognostische Angaben) eine Befassung des Abschlussprüfers mit den zugrundeliegenden Abläufen zur Informationsgewinnung und Aufbereitung sowie zum Planungsprozess oder zu Prognosemodellen erforderlich machen, um die im Lagebericht getroffenen Aussagen mit hinreichender Sicherheit beurteilen zu können.

- **Skalierung der ISA (Abschnitt 3.1.)**

Die Darstellung der Skalierungsmöglichkeiten nach ISA in Abschnitt 3.1. erweckt den unzutreffenden Eindruck eines Skalierungs-Automatismus, wonach das geprüfte Unternehmen oder das Prüfungsteam nur klein genug sein müsse, damit skaliert werden könne.

Das Vorliegen einer kleinen organisatorischen Einheit ist unter Risikogesichtspunkten anhand der Kriterien in ISA 200 A64 vielmehr *im Einzelfall* zu beurteilen. Eine Regelung in den ISA, dass ein kleines Prüfungsteam grundsätzlich auch zur Skalierung führt, ist uns nicht bekannt. Allenfalls gibt es punktuelle Skalierungsmöglichkeiten im Falle kleiner Prüfungsteams (so bspw. ISA 230 A16, wonach bestimmte Dokumentationsanforderungen, die nur der Information des Prüfungsteams dienen, entfallen können, falls der für den Auftrag Verantwortliche die gesamte Prüfungsarbeit durchführt).

Art und Umfang der zu nutzenden „speziellen Überlegungen zu kleineren Einheiten“ sind auch dann einzelfallabhängig zu prüfen.

Der aus unserer Sicht wichtigste Skalierungsaspekt, nämlich das Zusammenspiel von risikoorientiertem Prüfungsansatz, Wesentlichkeit und skalierbaren ISA-Regelungen („...*Art und Umfang der ... hängen von der Größe und Komplexität der Einheit ab*“, bspw. ISA 230 A2, ISA 300 A1) bleibt leider unerwähnt. Deshalb könnten die Ausführungen im Abschnitt 3.1. möglicherweise zu einer falschen Erwartungshaltung seitens der ISA-Anwender führen. Eine Berücksichtigung der Ausführungen im Hinweis der WPK zur skalierten Prüfungsdurchführung auf Grundlage der ISA erscheint hilfreich.

- **Risikoorientierter Prüfungsansatz (Abschnitte 3.2. – 3.4. sowie Kernaussage 4)**

Die Ausführungen zum risikoorientierten Prüfungsansatz im Entwurf des Fachgutachtens sind nach unserer Auffassung aus folgenden Gründen bedenklich:

- Der Entwurf des Fachgutachtens gibt einzelne Anwendungshinweise lediglich selektiv wieder, (bspw. Tz. 33), ohne diese in den entsprechenden Kontext der ISA-Regelung einzubetten. Dies führt aus Sicht der WPK dazu, dass der risikoorientierte Prüfungsansatz nach ISA unzutreffend vereinfachend dargestellt wird. In diesem Zusammenhang fehlt im Entwurf des Fachgutachtens ein klarer Hinweis, dass der Abschlussprüfer ein Verständnis von sämtlichen ISA zu erlangen hat (vgl. ISA 200.18 ff.).
- Die Übersetzung des Begriffs „substantive (audit) procedures“ mit „Einzelfallprüfungen“ (vgl. bspw. Fußnote 22) ist unzutreffend. Korrekt wäre vielmehr der Begriff „aussagebe-

zogene Prüfungshandlungen“, der sowohl analytische Prüfungshandlungen, als auch Einzelfallprüfungen umfasst (vgl. ISA 330.4).

- Der Entwurf des Fachgutachtens spricht an verschiedenen Stellen von „Prüfung interner Kontrollen“ (bspw. Tz. 27 (c)) bzw. „Systemprüfung“ (bspw. Tz. 28). Gemeint ist offenbar nur die Funktionsprüfung interner Kontrollen i.S.d. ISA 330.

Wie bereits oben im Abschnitt *Prüfung des Lageberichts* angemerkt, muss der Abschlussprüfer ein Verständnis des für die Abschlussprüfung relevanten internen Kontrollsystems des Mandanten erlangen (ISA 315.12). Hierfür hat er nach ISA 315.13 Prüfungshandlungen durchzuführen, um die Ausgestaltung der Kontrollen (*design of controls*) beurteilen zu können und die Einrichtung der Kontrollen (*implementation of controls*) feststellen zu können („Aufbau- und Angemessenheitsprüfung“ des IKS).

- Die Verwendung der Begriffe „Prüfung interner Kontrollen“ bzw. „Systemprüfung“ anstelle der berufsüblichen Terminologie „Funktionsprüfung“ erweckt den Anschein, dass sich der Abschlussprüfer grundsätzlich nicht prüferisch mit dem IKS des Mandanten auseinandersetzen habe.
- Komplett unerwähnt bleibt die Tatsache, dass es nach ISA 330.8 Anlässe geben kann, in denen der Abschlussprüfer verpflichtet ist, auch Funktionsprüfungen des IKS durchzuführen.

Insoweit erscheint eine Überarbeitung des Entwurfs geboten.

- **Short-Form Report des Prüfungsberichts (Abschnitt 4.2.)**

Der Umfang der gesetzlichen Berichtspflicht im Prüfungsbericht ergibt sich aus § 321 HGB. Hinter diesen Anforderungen kann nicht zurückgeblieben werden.

Es ist unklar, was mit der Aussage *„Die Ausführungen zur Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie zur Beurteilung des Lageberichts können auf wesentliche Kernaussagen beschränkt werden, sofern die Informationen den Berichtsempfängern anderweitig zur Verfügung stehen (Short-Form-Bericht)“* gemeint ist und was in diesem Zusammenhang die Aussage *„sofern die Informationen den Berichtsempfängern anderweitig zur Verfügung stehen“* bedeutet (Tz. 55).

Eine entsprechende Verkürzung der Berichterstattung sehen die handelsrechtlichen Regelungen nicht vor.

- **Bestätigungsvermerk (Abschnitt 5 sowie Musterbestätigungsvermerk, Anlage 9)**

Aus Sicht der Wirtschaftsprüferkammer sollte es auch nach HGB vertretbar sein, im Rahmen eines einheitlichen Bestätigungsvermerks separate Prüfungsurteile für Jahresabschluss und Lagebericht (im Sinne von ISA 700.43 – 45) zu erteilen. So sieht bspw. auch die EU-Abschlussprüferrichtlinie in Artikel 28 Abs. 2 vor, dass der Bestätigungsvermerk gemäß Buchstabe c) *ein Prüfungsurteil zum Jahresabschluss* sowie gemäß Buchstabe e) *ein Prüfungsurteil gemäß Artikel 34 Abs. 1 Unterabsatz 2 Bilanzrichtlinie (RL 2013/34/EU) zum Lagebericht* zu enthalten hat. Eine Zweiteilung des Bestätigungsvermerks in dem Sinne, dass ein Bestätigungsvermerk für den Jahresabschluss und ein weiterer, separater Bestätigungsvermerk für den Lagebericht abgegeben werden, halten auch wir mit § 322 HGB für nicht vereinbar.

Entgegen den Ausführungen im Entwurf des Fachgutachtens (Tz. 61) ergeben sich aus dem neuen § 317 Abs. 4a HGB nach unserer Auffassung keine Auswirkungen auf die Formulierung des Bestätigungsvermerks nach § 322 HGB. § 317 Abs. 4a HGB besagt lediglich klarstellend, dass sich die Prüfung grundsätzlich nicht darauf zu erstrecken hat, ob der Fortbestand des geprüften Unternehmens oder die Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftsführung zugesichert werden kann. Beide Aussagen waren auch bislang nicht Gegenstand der Abschlussprüfung bzw. des Bestätigungsvermerks nach HGB bzw. ISA.

Ebenfalls sieht der Bestätigungsvermerk nach § 322 Abs. 2 HGB unverändert eine Redepflicht für den Abschlussprüfer bei fortbestandgefährdenden Risiken vor. Die entsprechenden internationalen Anforderungen finden sich in ISA 570. Die Verwendung des Begriffes „*Risikoberichterstattung der gesetzlichen Vertreter*“ in diesem Zusammenhang (Tz. 63) ist missverständlich.

Abgesehen von einer kurzen Erwähnung des Lageberichts unter Tz 64 (a) (ii) lässt der Entwurf des Fachgutachtens jegliche Ausführungen zur Bedeutung und Art und Weise der Berücksichtigung von Angaben im Lagebericht zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit vermissen. ISA 570. 22 und .23 haben allein die Ausführungen im Jahresabschluss (Financial Statements) im Blick.

Mit Blick auf den Musterbestätigungsvermerk (Anlage 9) haben wir insbesondere anzumerken, dass die nach ISA 700.38 und .39 geforderten Angaben fehlen. Zudem fehlt im Abschnitt „Grundlage für mein / unser Prüfungsurteil“ die Angabe nach ISA 700.28 (c) zur Jurisdiktion der zu beachtenden berufsrechtlichen Regelungen.

Vor diesem Hintergrund halten wir eine Überarbeitung der Ausführungen in Abschnitt 5 sowie des Musterbestätigungsvermerks (Anlage 9) für geboten.

- **„Eingeschränkte“ Anwendung der Berufssatzung WP/vBP, insbesondere des Teils 4 (Kernaussage 3)**

Bereits durch die Überschrift des Entwurfs des Fachgutachtens sowie an diversen weiteren Stellen wird der Eindruck erweckt, die Berufssatzung für WP/vBP und insbesondere ihr Teil 4 gelte für gesetzliche Abschlussprüfungen nach ISA nicht vollumfänglich, die Anwendung von ISQC1, ISA 220 und der WPO-Vorschriften sei insoweit ausreichend (beispielsweise Kernaussage 3, Tz. 9, 69, 70, 73, 74, 75). Dies trifft nicht zu.

Allgemein ist zunächst festzustellen, dass die Berufssatzung WP/vBP für jedes Mitglied der WPK, somit für jeden WP/vBP in Deutschland gilt. Dabei regelt Teil 4 der Berufssatzung WP/vBP die Anforderungen an die Qualitätssicherung bei der Durchführung gesetzlicher Abschlussprüfungen. Gesetzliche Abschlussprüfungen im Sinne des Satzungsgebers sind sämtliche Abschlussprüfungen, die nach Unionsrecht vorgeschrieben sind. Nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Berufssatzung WP/vBP gelten die Anforderungen des 2. Abschnitts des Teils 4 u.a. auch für freiwillige Abschlussprüfungen, bei denen ein § 322 HGB nachgebildeter Bestätigungsvermerk erteilt wird. Eine eventuelle ausdrückliche ISA-Anwendung hat hierauf keinen Einfluss.

- **Qualitätssicherung im Rahmen der Abschlussprüfung (Abschnitt 6 sowie Kernaussage 9)**

Entgegen den Ausführungen in Tz. 68 wird in § 55b Abs. 2 WPO nicht „die Übernahme der Mindestregelungen der EU-Richtlinie zur gesetzlichen Abschlussprüfung in deutsches Recht vollzogen.“ Der Gesetzgeber stellt in der Begründung zu § 55b Abs. 2 WPO (BT-Drucksache 18/6282, zu Nummer 38, S. 79) vielmehr klar, dass er sich in § 55b Abs. 2 WPO auf eine Zusammenfassung der in Artikel 24a Absatz 1 Unterabsatz 1 genannten Pflichten beschränken kann, da diese in der Berufssatzung WP/vBP detailliert geregelt werden. Dieser Aufforderung des Gesetzgebers ist der Beirat der WPK auf Grundlage der Ermächtigung des § 57 Abs. 4 Nr. 5 WPO mit dem Teil 4 der Berufssatzung WP/vBP „Berufspflichten zur Qualitätssicherung bei Abschlussprüfungen nach § 316 HGB“ gefolgt. Eine differenzierte Anwendung von § 55b WPO ohne Teil 4 der Berufssatzung WP/vBP ist daher nicht möglich.

Teil 4 füllt § 55b WPO vielmehr entsprechend dem Willen des Gesetzgebers aus und ist damit bei allen gesetzlichen Abschlussprüfungen sowie in Bezug auf Abschnitt 2 auch bei anderen (insbesondere freiwilligen) Abschlussprüfungen mit nachgebildetem Bestätigungsver-

merk anzuwenden. Diese Ausführungen bitten wir auch in Bezug auf Tz. 69 zu berücksichtigen.

Darüber hinaus ist Teil 4 der Berufssatzung WP/vBP als „roter Faden“ für die Organisation eines Qualitätssicherungssystems zur Durchführung gesetzlicher Abschlussprüfungen durch den Beirat vor dem Hintergrund des Wegfalls der VO 1/2006 konzipiert worden.

Über die o.g. allgemeinen Ausführungen hinaus möchten wir noch auf folgende kritische Sachverhalte hinweisen:

- Die Ausführung in Kernaussage 9, dass die Selbstvergewisserung nach ISA der Standard ist, ist nicht zutreffend. Nach Tz. 48 (c) ISQC1 ist die Auftragsnachschaue zwingend durch eine Person durchzuführen, die nicht an der Auftragsabwicklung beteiligt war.

Tz. A68 sieht hierfür keine Ausnahme vor. In Tz. A68 Satz 1 wird lediglich die Möglichkeit angesprochen, dass es bei kleinen Praxen erforderlich werden kann, dass die Person die Nachschau durchführt, die für das Qualitätssicherungssystem verantwortlich ist. Tz. A68 Sätze 2 und 3 sehen ebenfalls keine Ausnahme zu Tz. 48 (c) vor. Sie führen lediglich aus, dass bei einer Praxis mit einer begrenzten Anzahl von Personen für Auftragsprüfungen und andere Nachschauverfahren geeignete externe Personen hinzuzuziehen sind.

- Nach Tz. 35 (b) ISQC1 haben Praxen Kriterien festzulegen, in welchen Fällen bei Non-PIEs eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung durchzuführen ist. Die Ausführung in Tz. 70, 75, dass nach ISA im Non-PIE-Bereich die auftragsbegleitende Qualitätssicherung nicht verpflichtend vorgeschrieben ist, ist daher so generell nicht zutreffend.
- Die Ausführungen in Tz. 76, dass § 55b Abs. 3 WPO nur eine Selbstvergewisserung vorsieht, sind nicht zutreffend. § 55 Abs. 3 WPO regelt die Verantwortung des Wirtschaftsprüfers für die Nachschau. Das Verfahren ist in der Berufssatzung (§ 49 BS WP/vBP) geregelt. Die Nachschau kann und soll durch Personen vorgenommen werden, die von den jeweiligen Prozessen/Prüfungsaufträgen unabhängig sind.

- **Anlage 4 – Entwurf eines Auftragsbestätigungsschreibens für Erstbeauftragung**

Nach Durchsicht der Anlage 4 halten wir insbesondere die Ausführungen im letzten Absatz auf Seite 1 für zu unspezifisch. Neben der Anwendung der ISA wird hier auf eine eventuelle Ergänzung durch „einige deutsche Standards“ hingewiesen. Hier sollte klargestellt werden, dass neben HGB und ISA durch den Abschlussprüfer auch die WPO und die Berufssatzung

WP/vBP einzuhalten sind. Weiterhin muss spezifiziert werden, welche deutschen Standards konkret Anwendung finden sollen.

C. Fazit

1. Bei der Prüfung des Lageberichts kann das IKS entgegen den Ausführungen im Entwurf des Fachgutachtens nicht grundsätzlich außer Acht gelassen werden.
2. Skalierungsmöglichkeiten sind auch bei Anwendung der ISA immer in Abhängigkeit vom Einzelfall zu prüfen.
3. Dies gilt sinngemäß auch im Rahmen der Anwendung des risikoorientierten Prüfungsansatzes.
4. Die Ausführungen zum Bestätigungsvermerk sollten überarbeitet und der Musterbestätigungsvermerk um die fehlenden Angaben ergänzt werden.
5. Auch bei Anwendung der ISA bei der Durchführung einer gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfung gilt der 4. Teil der Berufssatzung WP/vBP uneingeschränkt.

Zur Erhöhung der Verständlichkeit empfehlen wir, den Entwurf des Fachgutachtens einer nochmaligen redaktionellen Durchsicht zu unterziehen.

Abschließend möchten wir darauf hinweisen, dass wir über die o.g. Punkte hinaus keine abschließende Würdigung des Entwurfs vorgenommen haben. Im Hinblick auf den derzeitigen Entwurfsstand würden wir die Durchführung einer erneuten Konsultationsrunde begrüßen.

Wir würden es begrüßen, wenn unsere Anregungen im weiteren Verlauf Berücksichtigung finden. Für Rückfragen stehen wir gerne zur Verfügung.
