

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
WP Dr. Torsten Moser | WP M.Sc. Anna-Lena Thomsen
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

per E-Mail: stellungennahmen@idw.de

Kürzel
Wi/MF – B 01/22

Telefon
+49 30 27876-2

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
rechnungsglegung@dstv.de

Datum
30.05.2022

Entwürfe von IDW Prüfungsstandards für kleinere, weniger komplexe Unternehmen (IDW EPS KMU 1 bis 8)

Sehr geehrter Herr Dr. Moser,
sehr geehrte Frau Thomsen,
sehr geehrte Damen und Herren,

gerne möchte der *Arbeitskreis Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung* des Deutschen Steuerberaterverbands e.V. (DStV) die Möglichkeit nutzen, sich in der o. g. Angelegenheit zu äußern und bittet um Berücksichtigung der nachfolgenden Punkte. Im Nachfolgenden werden die wesentlichen Praxiserkenntnisse dargelegt.

Vorbemerkung

Die zukünftige Anwendung der International Standards of Auditing unmittelbar über ihre deutsche Fassung (ISA [DE]) bei gesetzlichen Abschlussprüfungen ist bei kleineren, nicht komplexen Unternehmen zunehmend kaum noch wirtschaftlich umzusetzen.

Die ISA sind für kapitalmarktorientierte Unternehmen und für Einheiten von öffentlichem Interesse als Leitbild entwickelt worden, insoweit ist der Ansicht des IDW uneingeschränkt zuzustimmen, dass die ISA bei Abschlussprüfungen von Unternehmen, die nicht unter dieses Leitbild fallen, nicht erforderlich ist, um ein Prüfungsurteil mit hinreichender Sicherheit abgeben zu können.

Mit Veröffentlichung der IDW EPS KMU reagiert das IDW darauf, dass künftig die ISA unmittelbar in ihrer deutschen Fassung bei gesetzlichen Abschlussprüfungen anzuwenden sind. Da das

Leitbild der ISA auf die Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse ausgerichtet ist, steht die Skalierbarkeit der ISA nicht mehr im Vordergrund. Im Übrigen ist das IDW der Ansicht, *„dass das neuere Standard-Setting der ISA des IAASB bei Abschlussprüfungen von Einheiten, die nicht in dieses Leitbild fallen (damit sind wohl KMU gemeint), nicht erforderlich ist, um ein Prüfungsurteil mit hinreichender Sicherheit abgeben zu können.“*

Grundsätzlich begrüßen wir die Verabschiedung der Entwürfe von Prüfungsstandards für kleinere, weniger komplexe Unternehmen, die nicht dem Leitbild der auf die Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse ausgerichteten Standards der ISA des IAASB entsprechen. Mit dem Ziel, trotz der Skalierung der ISA ein Prüfungsurteil mit hinreichender Sicherheit abgeben zu können, wird gewährleistet, dass bei Anwendung der EPS KMU eine vollwertige Prüfung stattgefunden hat.

Bei unseren Änderungs- bzw. Ergänzungsvorschlägen haben wir uns insbesondere dadurch leiten lassen, dass die Entwürfe möglichst schlank ausfallen sollten und Passagen entfallen können, die den Abschlussprüfer in seiner eigenverantwortlichen Vorgehensweise bei der Prüfungsplanung und Prüfungsdurchführung unnötig einschränken.

Ohne den nachfolgenden Ausführungen vorweg greifen zu wollen, muss angesichts der vorliegenden IDW EPS KMU 1-8 in jedem Fall ausgeschlossen werden, dass bei Anwendung der Standards für KMU-Prüfungen der Eindruck einer Prüfung und eines Bestätigungsvermerkes „zweiter Klasse“ erweckt wird. Insofern ist die Erwähnung der Anwendung dieser Standards im Bestätigungsvermerk für den DStV in keinem Fall akzeptabel. Wenn das IDW die Auffassung vertritt, dass der Abschlussprüfer bei Anwendung der KMU-Standards hinreichende Sicherheit für ein valides Prüfungsurteil erlangen kann, so ist die Erwähnung der Anwendung dieser Standards schlicht überflüssig. Es muss – wie bei der Anwendung der ISA [DE] – vielmehr ausreichen, u.a. auf die Anwendung der IDW-Standards im Allgemeinen zu verweisen. Wir gehen davon aus, dass das IDW nicht die Auffassung vertritt, dass der Abschlussprüfer unter Anwendung der ISA [DE] bei KMU-Prüfungen zu einem fundierteren Prüfungsurteil kommen kann.

Besteht bei Anwendung der IDW EPS KMU 1-8 der Eindruck einer Prüfung und eines Bestätigungsvermerkes „zweiter Klasse“, vertritt der DStV die Auffassung, dass diese Standards in der Bedeutungslosigkeit versinken. Diesen Missstand sollte sich der Berufsstand nicht antun.

IDW EPS KMU 1:

Wir gehen davon aus, dass bei Vorliegen der Voraussetzungen für die Anwendung der IDW EPS KMU und der Durchführung der Abschlussprüfung nach den übergeordneten Zielen der Textziffern in IDW EPS KMU 1 Tz 8-15 eine sachgerechte und vollwertige Abschlussprüfung nach einem IDW-Standard vorliegt.

Wie bereits oben ausgeführt, ist es umso unverständlicher, dass in IDW EPS KMU 7 Tz 31 und Tz 32 mit Verweis auf Tz 29 a) im Bestätigungsvermerk ein Zusatz „für KMU“ eingefügt wird.

Mit dieser Formulierung wird der Eindruck in der Öffentlichkeit und den Adressaten des Bestätigungsvermerks vermittelt, dass es sich um eine Prüfung und einen Bestätigungsvermerk „zweiter Klasse“ handelt, der insbesondere Kreditinstitute, aber auch mittelständische Gesellschafter dazu veranlassen könnte, „vollwertige Testate“ ohne Einschränkung auf die KMU-Standards zu verlangen. Aufgrund dieser fundamentalen negativen Auswirkungen raten wir dringend dazu, den Hinweis im Bestätigungsvermerk auf die KMU wegzulassen.

Im Einzelnen verweisen wir dazu auf unsere Stellungnahme zu IDW EPS KMU 7.

Die Akzeptanz zur Stellungnahme zu dem Entwurf von IDW Prüfungsstandards für KMU wäre deutlich höher, wenn das IDW seinen Mitgliedern im Vorfeld eine Synopsis der ISA [DE] und den IDW EPS KMU vorgelegt hätte.

Im Rahmen unserer Stellungnahme haben wir zunächst sehr aufwendig diese Synopsis selbst erstellt. Die erste Analyse der Synopsis hat ergeben, dass in den IDW EPS KMU 2 bis 8

- lediglich besondere Regelungen in den ISA [DE] für PIE und Vorschriften bei Konzernprüfungen systembedingt weggelassen wurden,
- Regelungen zu sonstigen gesetzlichen und anderen rechtlichen Anforderungen sowie zu einem sonstigen Prüfungsgegenstand entfallen sind,
- nur wenige Anpassungen an die Besonderheiten von KMU erfolgten und

- einige ISA [DE] Regelungen für KMU weggelassen wurden, die insbesondere für KMU langjährige Praxis darstellen und/oder hilfreich wären.

Bei den umfangreichen, wörtlichen Übernahmen der ISA [DE] hätten wir uns an vielen Stellen Zusammenfassungen unter Bezugnahme auf die Eigenverantwortlichkeit des Abschlussprüfers gewünscht. Diese Skalierung ist unseres Erachtens nur sehr selten erfolgt. Insoweit halten wir eine weitergehende Skalierung für erforderlich und haben dazu in unseren einzelnen Stellungnahmen Vorschläge vermerkt.

Widersprüchlich oder zumindest missverständlich in IDW EPS KMU 1 sind die Ausführungen in Tz 17. Hier wird gefordert, dass *„in allen Fällen, in denen keine hinreichende Sicherheit erlangt werden kann und kein eingeschränktes Prüfungsurteil im Vermerk des Abschlussprüfers unter den Umständen für die Berichterstattung an die vorgesehene Nutzung des Abschlusses unzureichend ist, der Abschlussprüfer die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils erklärt oder den Auftrag niederlegt“*. Hier fehlt der wesentliche Nachsatz aus ISA [DE] 200, nämlich, *„sofern eine Niederlegung nach den einschlägigen Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften zulässig ist.“*

Zu dem Anwendungsbereich und den Grenzen der IDW EPS KMU 1 ist der Auflistung der Ausschlussgründe in Tz 21 grundsätzlich zuzustimmen.

Die Auflistung der Aspekte in IDW EPS KMU 1 Tz 22, die vorliegen sollen, um die IDW EPS KMU anwenden zu dürfen, ist unserer Auffassung nach in Teilen nicht sachgerecht, materiell und formal nicht nachvollziehbar und sollten für die nachfolgend aufgeführten Textziffern ersatzlos entfallen. Der Katalog von Kriterien in Tz 22, der die Anwendung der IDW EPS KMU in Frage stellt und die erst an anderer Stelle - eventuell in einem IDW EPS KMU 9 - interpretiert werden sollen, ist unserer Meinung nach nicht sachgerecht, weil gerade diese Kriterien auf kleinere, nicht komplexe Unternehmen und deren Prüfungen zutreffen.

Tz 22 (a) Beschränkung auf die mittelgroße GmbH bzw. Personenhandelsgesellschaft i.S. d. § 264a Abs. 1 des HGB: Es ist nicht ersichtlich, warum bei Anwendung der IDW EPS KMU das geprüfte Unternehmen eine (maximal) mittelgroße GmbH oder (maximal) mittelgroße haftungsbeschränkte PersG, nicht aber eine mittelgroße AG sein soll, die einen handelsrechtlichen Jahresabschluss vorlegt. Außerdem könnte man die Tz auch so verstehen,

dass auch eine freiwillige Prüfung einer kleinen GmbH ausgeschlossen ist, was ebenfalls unverständlich ist. Die Tz sollte daher lauten: „die zu prüfende Einheit ist eine kleine oder mittelgroße Kapitalgesellschaft oder eine kleine oder mittelgroße haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaft i.S. des § 264a Abs. 1 HGB“.

Tz 22 (b) Anwendung der IDW KMU nur beim Einzelabschluss: Der Ausschluss eines handelsrechtlich aufgestellten Konzernabschlusses eines mittelständischen Konzerns ist damit von der Prüfung nach IDW KMU ausgeschlossen, was ebenfalls nicht sachgerecht und nachvollziehbar ist.

Tz 22 (c) Ausschluss bei einem freiwillig aufgestellten Lagebericht: Wie zu Tz 22 (a) ausgeführt, muss auch eine freiwillige Prüfung nach den IDW EPS KMU und damit ein freiwillig aufgestellter Lagebericht bei Anwendung der IDW EPS KMU möglich sein.

Tz 22 (d) Ausschluss bei Veröffentlichung zusätzlicher Informationen nach IDW PS 400: Es muss in der Eigenverantwortlichkeit des Abschlussprüfers liegen, zusätzliche Informationen im Lagebericht i. S. d. IDW PS 400 zu würdigen und zu prüfen.

Tz 22 (e) Ausschluss bei sonstigen Informationen nach ISA [DE] 720: Siehe Stellungnahme zu Tz 22 (d)

Tz 22 (g) Ausschluss bei Existenz eines Aufsichtsgremiums: Viele mittelständische Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften haben einen Beirat installiert, diese Gesellschaften von einer KMU-Prüfung auszuschließen, ist unverständlich.

Tz 22 (h) Ausschluss bei Vorhandensein einer internen Revision: Das Vorliegen einer internen Revision bei einem KMU ist sicher seltener, vergrößert aber insgesamt den Prüfungsumfang und reduziert damit auch das Risiko.

Tz 22 (i) Ausschluss bei Bestehen eines Risikofrüherkennungssystems i.S. von § 91 Abs. 2 AktG: Das Vorliegen eines Risikofrüherkennungssystems ist bei einem KMU ebenfalls eher seltener, wenn es aber vorliegt und wirksam ist, hat es nur Vorteile für eine Abschlussprüfung.

Tz 22 (j) Ausschluss bei ausgelagerten Prozessen (z.B. Lohnabrechnungen oder Anlagenbuchhaltung auf DATEV bei einem Steuerberater): Diese Auslagerung ist bei vielen KMU weit verbreitet, es ist daher nicht nachvollziehbar, warum bei diesen Auslagerungen eine Prüfung nach KMU-Standards nicht möglich sein soll.

Tz 22 (l) Ausschluss bei Sachverhalten im Abschluss, die erst nach Abschluss der Prüfung wirksam werden: Es erschließt sich uns nicht, warum solche Sachverhalte nicht durch die KMU-Standards abgedeckt werden sollten.

Tz 22 (o) Ausschluss von sonstigen Prüfungsgegenständen (u.a. § 53 HGrG): Dieser Ausschluss würde die Prüfung vieler kommunaler, mittelständischer Unternehmen nach KMU-Standards ausschließen, was ebenfalls nicht sachgerecht und nachvollziehbar ist.

Tz 22 (p) Ausschluss von Erstprüfungen: Der Ausschluss einer Erstprüfung einer bislang nicht prüfungspflichtigen Gesellschaft ist gerade bei KMU häufig der Fall, insofern ist ein Ausschluss nicht nachvollziehbar. Falls die IDW EPS KMU keine Ausführungen zu Erstprüfungen machen, ist u.a. ein Verweis auf IDW PS 205 vorzunehmen.

Tz 22 (s) Ausschluss bei Nachtragsprüfungen: Es ist absolut nicht nachvollziehbar, warum ein KMU-Abschlussprüfer nicht auch eine Nachtragsprüfung sinnvollerweise nach KMU-Standards durchführen sollte, wenn sich die Nachtragsprüfung lediglich auf einen Sachverhalt und/oder Posten des Abschlusses bezieht. Eine ggf. gesonderte Bestellung eines zweiten Wirtschaftsprüfers ist fragwürdig.

Tz 22. (v) Ausschluss bei freiwilliger Aufnahme von Hinweisen im Bestätigungsvermerk: Die Notwendigkeit zu einem hinweisenden Zusatz im Bestätigungsvermerk ergibt sich meist erst am Ende einer Abschlussprüfung. In dieser Situation die Anwendung der IDW EPS KMU rückwirkend nicht zuzulassen, ist nicht nachvollziehbar und im Übrigen nicht praktikabel.

Sämtliche vorstehend aufgeführten Sachverhalte in Tz 22 treffen gerade auch auf typische KMU zu und sollten deshalb nicht zum Ausschluss einer Abschlussprüfung nach IDW EPS KMU führen, in Zweifel gezogen werden oder eine besondere Begründung, Rechtfertigung oder Relativierung an anderer Stelle, eventuell in einem ergänzenden Standard IDW EPS KMU 9 erfahren.

In diesem Zusammenhang möchten wir auf Tz 23 verweisen, in dem der Abschlussprüfer die in Tz 22 dargelegten Aspekte zu berücksichtigen hat und die WP-Praxis darüber hinaus weitere Kriterien definieren können, die für die Anwendung der IDW EPS KMU zu erfüllen sind. Es ist für uns nicht verständlich, was mit der Formulierung, dass der Abschlussprüfer die dargelegten Aspekte zu berücksichtigen hat, gemeint ist.

Mit Tz 22 ist der Abschlussprüfer verpflichtet, bei Existenz der grundsätzlichen Ausschlussgründe die Anwendung der KMU-Standards interpretieren und umfänglich dokumentieren zu müssen, warum diese Kriterien zwar vorliegen, er aber dennoch die KMU-Standards anwendet. Hier entsteht unseres Erachtens ein unnötiger zukünftiger Konflikt mit dem Prüfer für Qualitätskontrolle.

Wir schlagen nochmals abschließend vor, die von uns beanstandeten vorstehenden Textziffern aus der Tz 22 ersatzlos zu streichen.

Positiv hervorzuheben sind die als Anlage zum IDW EPS KMU 1 zusammengestellten Begriffsdefinitionen.

IDW EPS KMU 2:

Der Entwurf stellt unseres Erachtens eine gut lesbare, komprimierte Zusammenfassung und übergreifende Darstellung unterschiedlichster IDS PS, ISA [DE] und dem IDW QS zu den Bereichen Berufspflichten, Pflichten des Abschlussprüfers, Meinungsverschiedenheiten, Erlangung ausreichend geeigneter Prüfungsnachweise, Informationen, die als Prüfungsnachweise genutzt werden, allgemeine Kommunikationsanforderungen, Berichterstattung an eine zuständige Behörde sowie allgemeine Dokumentationsanforderungen dar.

Wir haben zu dem Entwurf keine wesentlichen Änderungs- bzw. Ergänzungsvorschläge.

IDW EPS KMU 3:

Der Entwurf ist gut geschrieben und geht auf die Bereiche Auftragsbedingungen, Prüfungsplanung, Festlegung der Wesentlichkeit sowie Kommunikation mit den für die

Überwachung Verantwortlichen ein. Sämtliche aufgeführte Positionen sind kurz und verständlich beschrieben und erläutert. Die wesentlichen Punkte sind unseres Erachtens erfasst, so dass wir keine wesentlichen Änderungs- bzw. Ergänzungsvorschläge haben.

Allerdings sollte in der Überschrift ein Wort eingefügt werden: *„Entwurf eines IDW Prüfungsstandards für kleinere, weniger komplexe Unternehmen: Auftragsannahme bei einer Abschlussprüfung und vorbereitende Tätigkeiten für eine Abschlussprüfung (IDW EPS KMU 3)“*

IDW EPS KMU 4:

Der Entwurf beruht inhaltlich auf dem ISA (E-DE) 315 (revised 2019) „Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen“. Gegenüber dem Entwurf ISA 315 (14 Seiten mit Anlagen) ist der IDW EPS KMU4 hinsichtlich des Umfangs sehr deutlich komprimiert (10 Seiten mit Anlagen). Damit ist nach unserer Auffassung eine Erleichterung verbunden. Die Darstellung ist übersichtlich und sachgerecht. Der geringere Umfang ergibt sich im Wesentlichen aus dem weitgehenden Verzicht auf die Übernahme der Anwendungshinweise (ISA insgesamt 241 Tz) und der Anlagen (ISA insgesamt 6). Im IDW EPS KMU 4 sind lediglich die Anwendungshinweise A189 - A1 90 (Nutzung von Aussagen) in die Anlage 1 übernommen worden. Die Anlage 2 des IDW EPS KMU4 enthält allerdings nur Teile der Anlage 2 des ISA 315; die Beispiele für Ereignisse und Umstände für Risiken wesentlich falscher Darstellungen fehlen. Der Entwurf ist unseres Erachtens insgesamt gelungen und bedarf keiner wesentlichen Änderungen bzw. Ergänzungen.

Ungeachtet dessen können wir Hinweise zu den Tz 42 und 48 sowie zur Anlage 2 geben:

Tz 42 b): Der Verweis „nach 0“ müsste „nach a)“ lauten. Dies wurde offenbar in der Fassung, die auf der Internetseite des IDW zur Verfügung steht, bereits korrigiert.

Tz 48 c): Der Verweis „betreffen 0“ müsste „betreffend b)“ lauten. Dies wurde offenbar in der Fassung, die auf der Internetseite des IDW zur Verfügung steht, bereits korrigiert.

Anlage 2: Die Beispiele für Ereignisse und Umstände für Risiken wesentlich falscher Darstellungen (Anlage 2 Nr. 5 ISA (E-DE) 315 (revised 2019) sollten in die Anlage 2 des IDW EPS 4 KMU aufgenommen werden.

IDW EPS KMU 5:

Mit Veröffentlichung der IDW EPS KMU reagiert das IDW darauf, dass künftig die ISA unmittelbar in ihrer deutschen Fassung bei gesetzlichen Abschlussprüfungen anzuwenden sind. Ob dem mit der Entwicklung des IDW EPS KMU 5 Rechnung getragen wird, ist aus unserer Sicht zu bezweifeln. Denn abgesehen von der Erleichterung zur Würdigung des IKS und zur Eingrenzung der Prüfung von geschätzten Werten auf bedeutsame Schätzunsicherheiten sind kaum Erleichterungen zu erkennen.

Bis auf die Ausführungen zum going concern mit dem Verweis auf IDW PS 270 enthält der IDW EPS KMU 5 in der Summe 91 (!) Verweise auf die ISA, also praktisch zu jedem Absatz. Die zeigt ein Vergleich der Entwurfsfassung mit dem Wortlaut der ISA: ISA 330 wurde mit den Tz 5-13g wörtlich übernommen, die nicht übernommene Tz 14 ist verkürzt in Tz 13 eingearbeitet. Die Tz 15-23 und 28-30 sind dann wieder wörtlich übernommen, die Tz 24-27 (Angemessenheit der Darstellung des Abschlusses) sind entfallen. Lediglich die „Anwendungshinweise und sonstigen Erläuterungen“ im IAS 330 wurden bis auf D A50.1 (externe Bestätigungen) nicht übernommen. Gleiches gilt für ISA 530. Die dortigen Tz 6-15 wurden ebenfalls wörtlich in die Entwurfsfassung übernommen.

Nach unserer Auffassung muss vom IDW klargestellt werden, dass bei Anwendung der EPS KMU die Gleichwertigkeit mit einer „vollwertigen Prüfung“ i. S. d. § 316 HGB gegeben ist, wenn der vollständige risikoorientierte Prüfungsansatz (ISA 315, revised 2019) nicht zur Anwendung kommt.

Nachfolgend einige Hinweise zu einzelnen Ausführungen im IDW EPS KMU 5:

Verfahren der externen Bestätigung, Tz 33 f

Auf Grund der Erfahrungen der jüngsten Vergangenheit halten wir zu dem Thema Bankbestätigungen (Übernahme aus ISA 330 D A50.1) einen Hinweis zu von Treuhändern erstellten Bankbestätigungen für erforderlich.

Annahme zur Fortführung der Geschäftstätigkeit, Tz 42 f

Die Ausführungen unter Bezug auf PS 270 sollten um PS 270 Tz 29 „Unangemessene Anwendung des Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Unternehmenstätigkeit“ und A14-A15 „Spezifische Überlegungen zu kleineren Unternehmen“ ergänzt werden.

Kumulierung identifizierter falscher Darstellungen, Tz 76

Die in Tz 76 aus den ISA übernommene Formulierung bzw. Übersetzung sollte für die praktische Anwendung in der Prüfungspraxis verständlicher gefasst werden. „Zweifelsfrei unbeachtlich“ ist kein anderer Ausdruck für „nicht wesentlich“. Falsche Darstellungen, die zweifelsfrei unbeachtlich sind, werden von einer ganz anderen (kleineren) Größenordnung oder von einer ganz anderen Art sein als diejenigen, die als wesentlich festgestellt würden, und werden falsche Darstellungen sein, die zweifelsfrei unbedeutend sind, unabhängig davon, ob einzeln oder in der Summe betrachtet und nach welchem Kriterium von Größe, Art oder Umständen beurteilt. Besteht irgendeine Unsicherheit darüber, ob eines oder mehrere Elemente zweifelsfrei unbeachtlich sind, wird die falsche Darstellung als nicht zweifelsfrei unbeachtlich angesehen.

Ohne den Anspruch auf Vollständigkeit zu erheben, haben wir folgende Vorschläge zur Verschärfung im Sinne einer Skalierung und Zuweisung in die Eigenverantwortlichkeit:

Die Unterpunkte (i), (ii), (iii) in Tz 20 sollten entfallen.

In Tz 30 können die Unterpunkte (a) und (b) zu Untersuchungen, die in der Eigenverantwortlichkeit des Abschlussprüfers liegen, entfallen.

Tz 39 sollte entfallen, weil selbstverständlich.

In Tz 53 können in Bezug auf die Eigenverantwortlichkeit des Abschlussprüfers, welche weiteren Prüfungshandlungen er vorzunehmen gedenkt, die Punkte (a) und (b) entfallen.

In Tz 56 ist es ausreichend, wenn auf die insgesamt vorzunehmende Neubeurteilung hingewiesen wird. Insoweit reichen die beiden letzten Sätze: *„Besteht die Absicht zur Irreführung, ist eine einseitige Ausrichtung des Managements von der Art her dolos. Wenn dies der Fall ist, hat der Abschlussprüfer die geschätzten Werte in der Rechnungslegung insgesamt neu zu beurteilen.“*

IDW EPS KMU 6:

Der Entwurf ist insgesamt verständlich, systematisch aufgebaut und – unter dem Fokus kleiner und mittlerer Prüfungspraxen – hinreichend konkret formuliert. Wir haben weder aus berufspolitischen Erwägungen noch aus Erfahrungen der Prüfungspraxis wesentliche erforderliche Korrekturen, Kürzungen oder Ergänzungen vorzubringen. Der Standard ist vielmehr geeignet, in kurzer und übersichtlicher Form die relevanten Anforderungen zu erfassen.

Allerdings ergeben sich bei den Tz 6 und 16 formaler Korrekturbedarf:

Tz 6: „Ist Tz. 5 einschlägig und hat das Management einen Lagebericht aufgestellt und wird dieser in die Prüfung einbezogen, hat ...“

Tz 16: „Wenn der Abschlussprüfer für relevante Risiken keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise erlangen konnte, hat der Abschlussprüfer entweder ein eingeschränktes Prüfungsurteil abzugeben oder die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zu erklären. (ISA [DE] 330, Tz. 27)“

IDW EPS KMU 7:

Die IDW EPS KMU wurden für kleinere, weniger komplexe Unternehmen als eigenständige Prüfungsstandards entwickelt. Ihre Anwendung macht nur Sinn, wenn dies im Ergebnis zu einer vollwertigen Abschlussprüfung führt.

Ausgehend von dieser Zielsetzung ist nicht nachvollziehbar, warum in EPS KMU 7 Tz 29 a) und Tz 31 und 32 der Zusatz *„Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA) für KMU“* eingefügt wurde. Damit wird zum Ausdruck gebracht, dass keine vollwertige Abschlussprüfung, sondern eine Prüfung „zweiter Klasse“ durchgeführt wurde. Wir halten dies für die Anwendung der EPS KMU in der Praxis für ein absolutes „K.O. Kriterium“.

Der Verweis ist auch deshalb unverständlich, weil mit Übernahme fast aller Regelungen der IDW PS, u.a. IDW PS 400, PS 405 und PS 450 belegt ist, dass alle bisherigen Anforderungen für eine vollwertige Abschlussprüfung gegeben sind.

Im Rahmen einer von uns erstellten Synopsis von IDW PS und EPS KMU 7 haben wir festgestellt, dass die Skalierung im Wesentlichen nur Regelungen für kapitalmarktorientierte und/oder Einheiten mit öffentlichem Interesse sowie Konzernprüfungen betreffen, die systembedingt weggelassen wurden.

Nachfolgend möchten wir beispielhaft und ohne Anspruch auf Vollständigkeit Vorschläge für eine weitere Skalierung anregen, die die Anwendung des EPS KMU 7 deutlich vereinfachen und ihre Anwendung für KMU-Praxen praktikabler machen würden:

Art des Prüfungsurteils zum Abschluss, Tz 10 ff: In Tz 10 werden die wesentlichen Sachverhalte aufgeführt, die grundsätzlich zu einer Modifizierung des Prüfungsurteils führen können. Es sollte dem Abschlussprüfer im Rahmen seiner Eigenverantwortung überlassen bleiben, den Sachverhalt mit dem Management zu erörtern und ggfs. zu entscheiden, ob und wie dies im BV aufzunehmen ist. Tz 12 und 13 können deshalb entfallen.

Form und Inhalt des Bestätigungsvermerks bei modifiziertem Prüfungsurteil, Tz 77 ff: Unter Tz 77 ff. werden in Abhängigkeit davon, worauf sich die Feststellungen erstrecken, alternative Formulierungen bei Einschränkung/Versagung/Nichtabgabe eines Prüfungsurteils vorgeschlagen.

Aus Gründen der Verschlankung schlagen wir vor, die Tz 80-82 wie folgt zusammenzufassen:
„Bei der Abgabe eines Prüfungsurteils zum Abschluss und Lagebericht ist in der jeweiligen Überschrift anzugeben, ob sich das eingeschränkte /versagte Prüfungsurteil bzw. die Nichtabgabe auf den Jahresabschluss und/oder den Lagebericht bezieht.“

Gleiches gilt für ein eingeschränktes Prüfungsurteil, Tz 83-88. Auch hier sollte es der Eigenverantwortung des Abschlussprüfers überlassen bleiben, den Sachverhalt, der zu der Einschränkung geführt hat, wie folgt darzustellen: *„Nach unserer Beurteilung aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse entspricht der beigefügte Jahresabschluss mit Ausnahme der Auswirkungen in „Abschnitt (Beschreibung des Sachverhalts)“ in allen wesentlichen Belangen den deutschen handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätzen und vermittelt mit Ausnahme dieser Auswirkungen ...“*

Grundsätzliche Feststellungen, bestandsgefährdende Tatsachen, Tz 144: In Tz 144 wird explizit geregelt, dass der Abschlussprüfer nach § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB *„über bei Durchführung der Abschlussprüfung festgestellte Tatsachen zu berichten hat, welche die Entwicklung der geprüften Einheit wesentlich beeinträchtigen oder ihren Bestand gefährden können.“*

Unseres Erachtens können im Hinblick auf die Eigenverantwortung des Abschlussprüfers und die vielfältigen Möglichkeiten, die Unternehmen wesentlich beeinträchtigen oder gefährden können, die Tz 145-150 entfallen.

Nachfolgend möchten wir beispielhaft und ohne Anspruch auf Vollständigkeit Vorschläge zur Ergänzung vom IDW EPS KMU 7 unterbreiten:

Im Rahmen der kritischen Durchsicht des Entwurfs haben wir festgestellt, dass uns wichtig erscheinende Textziffern in bisherigen Prüfungsstandards im EPS KMU 7 nicht enthalten sind, unseres Erachtens aber gerade für KMU Prüfungen wesentlich sind und zur Klarstellung erhalten bleiben sollten. Wir schlagen deshalb vor, die nachfolgend aufgeführten Textziffern aus den PS 400, 405 und 450 in den EPS KMU 7 aufzunehmen.

IDW PS 400 n.F. Tz 49: Der Abschlussprüfer muss die ggf. erforderliche Berichterstattung im Bestätigungsvermerk im Zusammenhang mit wesentlichen Unsicherheiten über die Fortführung der Unternehmenstätigkeit ... beachten. Eine wesentliche Unsicherheit über die Fortführung kann auch bei einer KMU-Prüfung auftreten.

IDW PS 400 n.F. Tz 87: Bei nachträglicher Änderung des Abschlusses oder des Lageberichts hat der Abschlussprüfer diese Unterlagen ... erneut zu prüfen, *„soweit es die Änderung erfordert.“* Eine Nachtragsprüfung kann auch bei einer KMU-Prüfung notwendig werden.

IDW PS 400 n.F. Tz 92: Notwendigkeit zum Widerruf eines erteilten Bestätigungsvermerks. Dies kann auch bei einer KMU-Prüfung nach Abschluss einer Prüfung auftreten.

IDW PS 405 n.F. Tz 16: Konsequenzen bei Prüfungshemmnissen. Prüfungshemmnisse können auch bei KMU-Prüfungen auftreten.

IDW PS 405 n.F. Tz 17 b): Konsequenzen bei Kündigung des Prüfungsauftrages. Eine Kündigung kann auch bei KMU-Prüfungen auftreten.

IDW PS 450 n.F. Tz 12: Vorschlag für eine Gliederung des Prüfungsberichts. Der Vorschlag für eine Gliederung erleichtert die Arbeit in KMU-Praxen und dient der Vereinheitlichung.

IDW PS 450 n.F. Tz 13: Über die gesetzlichen Pflichtbestandteile des Prüfungsberichts hinausgehende Darstellungen können auch in Anlagen zum Prüfungsbericht aufgenommen werden. Umfangreiche Anlagen im Prüfungsbericht sind gerade als Information für KMU weit verbreitete Übung.

IDW PS 450 n.F. Tz 24: Hinweis im Prüfungsbericht auf die zugrundeliegenden Auftragsbedingungen und Angabe, dass ihre Geltung auch im Verhältnis zu Dritten vereinbart ist. Auch aus dem Gesichtspunkt der Haftung sollte Eingang in IDW EPS KMU 7 finden.

IDW PS 450 n.F. Tz 81: Darstellung von wertbestimmenden Parametern und Annahmen bei Ermessensspielräumen. Die Auflistung ist insbesondere bei KMU-Prüfungen hilfreich.

IDW PS 450 n.F. Tz 86: Verweis der Darstellung wesentlicher Bewertungsgrundlagen auf den Anhang zur Vermeidung von Wiederholungen. Dies ist auch bei KMU-Prüfungen relevant.

IDW PS 450 n.F. Tz 111-113: Anlagen zum Prüfungsbericht. Umfangreiche Anlagen zum Prüfungsbericht sind gerade bei KMU-Prüfungen weit verbreitete Praxis.

IDW EPS KMU 8:

Der Entwurf entspricht weitüberwiegend dem IDW PS 350 n.F. (Prüfung des Lageberichts im Rahmen der Abschlussprüfung). Bis auf die Tz 1-21 (Einleitung, Vorbemerkungen, Verantwortung der gesetzlichen Vertreter, Verantwortung des Abschlussprüfers, Anwendungszeitpunkt, Ziel und Definitionen), 24-27 (Lageberichts fremde Angaben), 78 (entfallen), 79-81 (Hauptversammlung der AG), 82-91 (Nichtfinanzielle Berichterstattung und (Konzern-)Erklärung zur Unternehmensführung, Bericht zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit sowie Vergütungsbericht, Besonderheiten bei der Prüfung des Konzernlageberichts), 105-107 (entfallen) und 111 und 114 (Konzernlagebericht) verweist der Entwurf ausnahmslos auf den IDW

PS 350 n.F. Auch werden im IDW EPS KMU 8 keine Verweise auf die ISA DE vorgenommen, wie es der IDW PS 350 n.F. vornimmt.

Da KMU auch kleine und mittelgroße Aktiengesellschaften umfassen, sind die Tz 79-81 wieder aufzunehmen. Auch Konzernabschlüsse nach HGB werden von KMU abgedeckt, so dass auch die Tz 111 und 114 wieder aufzunehmen sind.

Schließlich werden im IDW PS 350 n.F. unter den Tz 9 und 10 Ausführungen zur Verantwortung der gesetzlichen Vertreter sowie unter den Tz 11-17 Ausführungen zur Verantwortung des Abschlussprüfers hinsichtlich des Lageberichts gemacht. Unseres Erachtens sind auch diese Tz wieder aufzunehmen. Es erschließt sich uns nicht, warum diese Tz gestrichen worden sind.

Der IDW EPS KMU 8 stellt folglich eine um für KMU nicht relevante, leicht abgespeckte Version des IDW PS 350 n.F. dar. Um im Berufsstand keine falschen Erwartungen zu erwecken, stellt sich die Frage, warum nicht für KMU-Prüfungen einfach klargestellt wird, dass der IDW PS 350 n.F. bis auf die Tz 1-8, 18-21, 24-27 und 82-91 gilt.

Für weitergehende Erörterungen stehen wir gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.
WP/StB Dipl.-Kfm. Christian Witte
(Vorsitzender des Arbeitskreises
Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung)

gez.
StB Dipl.-Kfm. Mathias Fortenbacher
(Referatsleiter BWL und Rechnungslegung)

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) vertritt als Spitzenorganisation die Angehörigen der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe auf nationaler und internationaler Ebene gegenüber Politik, Exekutive und weiteren Stakeholdern. In seinen 15 Mitgliedsverbänden sind 36.500 - überwiegend in eigener Kanzlei oder Sozietät tätige - Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer sowie Berufsgesellschaften freiwillig zusammengeschlossen.
