



WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER

Körperschaft des
öffentlichen Rechts

www.wpk.de/oeffentlichkeit/stellungnahmen/

Stellungnahme zum überarbeiteten Entwurf eines wp.net-Fachgutachtens zur Anwendung der ISA

Die WPK hat mit Schreiben vom 27. April 2018 gegenüber wp.net zu dessen überarbeiteten Entwurf eines Fachgutachtens (2018.01) „Grundsätze zur Durchführung von gesetzlichen Abschlussprüfungen nach § 316 ff. HGB auf Basis der ISA“ wie nachfolgend wiedergegebene Stellung genommen.

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. Einleitung

Den vorliegenden Fachgutachtenentwurf halten wir für nicht geeignet, eine sachgerechte Prüfungsdurchführung nach ISA unter Berücksichtigung deutscher Besonderheiten zu ermöglichen. So wird insbesondere der risikoorientierte Prüfungsansatz durch eine teilweise einseitige und selektive Darstellung von ISA-Regelungen - vor allem in den Abschnitten 3.2.3.2. bis 3.2.3.4. sowie im Abschnitt 3.2.6. - unzutreffend stark vereinfachend dargestellt. Des Weiteren finden sich im Fachgutachtenentwurf verschiedene unzutreffende Ausführungen. Darüber hinaus wird zum Teil auf unzutreffende bzw. nicht vorhandene HGB- und ISA-Regelungen verwiesen.

Im nachfolgenden Abschnitt B möchten wir unsere Anmerkungen zu ausgewählten Aspekten des Fachgutachtens darstellen. Von einer Würdigung jeder einzelnen Regelung sowie der An-

lagen zum Entwurf des Fachgutachtens haben wir abgesehen. Wir behalten uns eine weitere Kommentierung vor. Eine abschließende Würdigung ist auch insofern nicht möglich, da die Anlagen zum Fachgutachtenentwurf nicht öffentlich verfügbar sind und uns nicht vorlagen.

Unverändert gilt, dass die handelsrechtlichen Voraussetzungen zur künftig verpflichtenden ISA-Anwendung in § 317 Abs. 5 HGB und § 322 Abs. 1a HGB gelegt sind. Eine freiwillige Anwendung der ISA ist daher bereits gegenwärtig möglich. Jedoch sind die deutschen Rechtsnormen (insbesondere HGB, WPO und Berufssatzung WP/vBP) uneingeschränkt anzuwenden.

B. Grundlegende Anmerkungen

- ***Abschnitt 1.1. Anwendung und Anwendungszeitpunkt der ISA in Deutschland***

Gemäß Textziffer 4 des Fachgutachtenentwurfs nehme die WPK „ihre Aufgabe nach § 57 Abs. 3 WPO, deutsche Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung festzustellen, im Rahmen der Berufssatzung“ nicht wahr.

Wir stellen klar, dass die WPK sämtliche ihr per Gesetz und Satzung zugewiesenen Aufgaben wahrnimmt. Insbesondere hat die WPK die nach § 57 Abs. 3 WPO genannte Satzung über die Rechte und Pflichten bei der Berufsausübung mit den in Abs. 4 der Vorschrift genannten Inhalten erlassen und passt diese regelmäßig an Gesetzesänderungen und aktuelle Entwicklungen an. Die Schaffung und Feststellung von (fachlichen) Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlussprüfung („Prüfungsstandards“) gehört jedoch *nicht* zu den Aufgaben der WPK gemäß § 57 Abs. 3 WPO.

- ***Abschnitt 2.2. ISA 210 Vereinbarung der Auftragsbedingungen für Prüfungsaufträge***

Textziffer 16 (c) des Fachgutachtenentwurfs verweist hinsichtlich der Kündigung eines Prüfungsvertrages auf § 319 HGB. Regelungen zur Prüfungsvertragskündigung enthält das HGB in § 318.

- ***Abschnitt 3.2.2. ISQC 1, ISA 200 – Anwendung der Grundsätze für eine verhältnismäßige Durchführung von Abschlussprüfungen nach ISA***

Der Begriff „Optionen“ in Textziffer 27¹ könnte dahingehend verstanden werden, dass sich der Begriff auf die einzelnen qualitativen Merkmale des ISA 200.A64 zur Beurteilung des Vorliegens einer „kleineren Einheit“ bezieht. Ein solches Verständnis wäre zu stark vereinfachend.

¹ Tz. 27: „Trifft eine der Optionen zu, können die Erleichterungen und Vereinfachungen, die in den relevanten Anwendungshinweisen der ISA genannt sind, genutzt werden. Die Entscheidung trifft der verantwortliche Abschlussprüfer nach seinem pflichtgemäßen Ermessen.“

Nach unserer Auffassung sind alle relevanten Faktoren, die für oder gegen das Vorliegen einer kleineren Einheit sprechen, in ihrer Gesamtheit für den jeweiligen Einzelfall zu würdigen. Allein das Vorliegen eines einzigen qualitativen Merkmals (bspw. wenige interne Kontrollen) kann nicht unmittelbar zur Nutzung der „speziellen Überlegungen zu kleineren Einheiten“ führen. Art und Umfang der zu nutzenden speziellen Überlegungen sind dann im Anschluss ebenfalls stets einzelfallabhängig zu prüfen.

- **Abschnitte 3.2.3.2. Planung, Beurteilung der Risiken und 3.2.3.3. ISA 330 – Reaktion auf die Risiken, Festlegung der Prüfungsstrategie mit Abwicklung der restlichen Prüfungshandlungen zur Einholung von finalen Prüfungsnachweisen**

- Die Ausführungen zum risikoorientierten Prüfungsansatz sind nach unserer Auffassung nach wie vor sehr stark vereinfachend dargestellt. Kern der Ausführungen ist in erster Linie eine einseitig selektive Darstellung von ISA-Regelungen und ISA-Anwendungshinweisen, nach denen der Abschlussprüfer auf bestimmte Prüfungshandlungen (in erster Linie auf [Funktions-]Prüfungen interner Kontrollen) verzichten können soll.

Verwendete Formulierungen und Begrifflichkeiten verstärken diesen Eindruck, so bspw.:

- Textziffer 38: *„Diese für die Durchführung von Funktionsprüfungen erforderliche Prüfungsumgebung dürfte in der mittelständischen Unternehmenswelt in der Regel nur selten anzutreffen sein.“*
- Textziffer 41: *„Für bestimmte Prüfungsgebiete [...] kann allein auf aussagebezogene Prüfungshandlungen zurückgegriffen und auf die Prüfung der internen Kontrollen ganz verzichtet werden (ISA 330.A4b).“*
- Textziffer 42: *„Der ISA-Ansatz ermöglicht es dem Prüfungsteam, die teilweise komplexen Funktionsprüfungen auf ein minimales Maß zu begrenzen.“*
- Der in Textziffer 44 benannte ISA 315.A144 ff. enthält keine Ausführungen zur Planungsdokumentation.

- **Abschnitt 3.2.3.4. Prüfungsstrategie bei IT-gestützten Abläufen**

- Die Ausführungen in Textziffer 51 zur Notwendigkeit von Funktionsprüfungen bei automatisierten Prozessen sind unzutreffend vereinfachend dargestellt.² ISA 330.A29 besagt mit Blick auf den Umfang von Funktionsprüfungen automatisierter Kontrollen, dass sich der Abschlussprüfer bereits zu einem früheren Zeitpunkt von der Wirksamkeit der Kontrolle vergewissert haben muss. Will er auch aktuell und zukünftig von der Wirksamkeit

² Tz. 51, S. 3-4: „Nach ISA 330.A29 ist beim Vorhandensein von automatisierten Prozessen eine Ausdehnung auf Funktionsprüfungen nicht notwendig. Der Prüfer kann grundsätzlich davon ausgehen, dass der automatisierte Prozess auch so funktioniert, solange das IT-Programm nicht verändert wird.“

der Kontrolle ausgehen, muss er dies mittels weiterer Prüfungshandlungen im Rahmen der aktuellen Abschlussprüfung feststellen.

- Der in Textziffer 51 benannte ISA 315 (revised).A103 enthält keine Ausführungen zu den Chancen und Risiken von IT-Abläufen.

- **Abschnitt 3.2.5. ISA 560 – Ereignisse nach dem Abschlussstichtag**

Der Abschlussprüfer hat nach ISA 560.4(a) im Rahmen der Abschlussprüfung den Zeitraum zwischen Abschlussstichtag und Datum des Bestätigungsvermerks auf das Vorliegen von „Ereignissen nach dem Abschlussstichtag“ zu würdigen. Das Datum der Aufstellung des Abschlusses spielt – entgegen den Ausführungen im Fachgutachtenentwurf, Textziffern 54 und 55 – dabei keine Rolle.

- **Abschnitt 3.2.6. Prüfung des Lageberichts**

- Die ISA enthalten keine Regelungen zur Lageberichtsprüfung. Die entsprechenden Anforderungen zur Prüfung des Lageberichts sind unter Beachtung von § 317 Abs. 2 HGB aus den allgemeinen ISA-Regelungen abzuleiten. Insbesondere ist der risikoorientierte Prüfungsansatz (ISA 315, 330) auch für die Prüfung des Lageberichtes zu beachten.

Danach muss der Abschlussprüfer 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).

Über das Verstehen des relevanten internen Kontrollsystems hinausgehend muss der Abschlussprüfer die Wirksamkeit relevanter Kontrollen beurteilen (d.h. Funktionsprüfungen durchführen), wenn (a) er sich im Rahmen der Abschlussprüfung entweder auf die Wirksamkeit dieser Kontrollen verlässt oder wenn (b) aussagebezogene Prüfungshandlungen alleine keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise auf Aussageebene erbringen (ISA 330.8).

Die Ausführungen in Textziffer 60, wonach eine „Funktionsprüfung des Lageberichts und eine Beurteilung eines solchen Systemablaufs“ *nicht zwingend* Gegenstand der Abschlussprüfung sind und sich die Prüfung des Lageberichts „ausschließlich auf die tatsächlich im Lagebericht vorhandenen Aussagen“ konzentriert, sind vor diesem Hintergrund unzutreffend.

Insbesondere wird die Art verschiedener Informationen im Lagebericht (bspw. bestimmte nichtfinanzielle Informationen oder prognostische Angaben) eine Befassung des Ab-

schlussprüfers mit den zugrundeliegenden Abläufen und Prozessen zur Informationsgewinnung und Aufbereitung sowie zum Planungsprozess oder zu Prognosemodellen erforderlich machen, um die im Lagebericht getroffenen Aussagen mit hinreichender Sicherheit beurteilen zu können. Dabei werden Verfahren und Systeme einschließlich Kontrollen i.S.d. ISA 315.18 mit Blick auf Jahresabschluss und Lagebericht oft in weiten Teilen deckungsgleich sein, so dass sich Synergieeffekte im Rahmen der Prüfungsdurchführung ergeben können.

Eine Nichtbefassung des Abschlussprüfers mit dem Prozess der Lageberichtserstellung und den damit verbundenen Kontrollen wäre dagegen nicht sachgerecht. Funktionsprüfungen können – wie oben dargestellt – in Abhängigkeit vom geplanten Vorgehen des Prüfers oder von der Art der Lageberichtsinformationen erforderlich sein.

- Der Lagebericht ist gemäß § 264 Abs. 1 HGB nicht Bestandteil des Jahresabschlusses (vgl. Textziffer 57 und Fußnote 34).
- Die Erklärung zur Unternehmensführung nach § 289f HGB (alt: § 289a HGB) ist inhaltlich nicht Gegenstand der Abschlussprüfung (vgl. Textziffer 58).
- Nach Textziffer 59 bezieht sich die Abschlussprüfung *nicht mehr* auf die Effizienz oder Wirksamkeit, mit der das Leitungs- oder Verwaltungsorgan des Unternehmens seine Geschäfte bisher geführt hat oder zukünftig führen wird. Dies war auch bislang schon nicht Gegenstand der handelsrechtlichen Abschlussprüfung (vgl. ISA 220.A1, IDW PS 200, Tz. 15).
- Das Fachgutachten enthält keine Ausführungen zum Umgang mit nicht prüfungspflichtigen Angaben im Lagebericht (bspw. nichtfinanzielle Erklärung nach § 289b ff. HGB) und bedarf insoweit einer Ergänzung.

- **Abschnitt 5.4. Sicherstellung des unteilbaren Bestätigungsvermerks nach § 322 HGB**

Aus Sicht der WPK sind separate Prüfungsurteile für Jahresabschluss und Lagebericht im Rahmen eines einheitlichen Bestätigungsvermerks mit dem HGB vereinbar.

Die EU-Abschlussprüferrichtlinie sieht 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.

- **Abschnitt 5.7. Notwendige Modifikationen des Prüfungsvermerks aufgrund der Anforderungen von § 322 HGB**

Eine in Textziffer 91 dargestellte Pflicht des Abschlussprüfers zur Stellungnahme im Bestätigungsvermerk zur *Risikoberichterstattung* der gesetzlichen Vertreter im Lagebericht besteht

nach ISA 700 nicht. Die in diesem Zusammenhang im Fachgutachtenentwurf angeführte Textziffer ISA 700 (revised).64 existiert nicht.

Auf *bestandsgefährdende Risiken* hat der Abschlussprüfer durch einen gesonderten Hinweis nach ISA 570.22 im Bestätigungsvermerk hinzuweisen.

- **Abschnitt 5.9. ISA 705 (revised) – Keine Übernahme des Wahlrechts zur Angabe von Key Audit Matters im Bestätigungsvermerk**

Der in Textziffer 95 angegebene ISA 701.31 existiert nicht. Ein *Wahlrecht* zur Angabe von bestandsgefährdenden Risiken im Bestätigungsvermerk besteht nicht.

- **Abschnitt 6.1. Qualitätssicherung durch qualitätssichernde Maßnahmen im Rahmen der Auftragsdurchführung (ISA 220.15 ff.)**

- Laut Textziffer 102 sollen ISQC 1 und Berufssatzung WP/vBP die Entscheidung über qualitätssichernde Maßnahmen in die Hände des Abschlussprüfers legen. Durch diese Formulierung könnte der Eindruck entstehen, der Abschlussprüfer habe ein Wahlrecht zur Ergreifung von QS-Maßnahmen.

Der Abschlussprüfer muss nach ISQC 1.35 (b) jedoch im Vorhinein Kriterien festlegen, wann die auftragsbegleitende Qualitätssicherung (QS) durchzuführen ist. Auch nach § 48 Abs. 1 Berufssatzung WP/vBP hat der Berufsangehörige anhand des Risikos zu beurteilen, ob er QS-Maßnahmen ergreift. Auf die auftragsbezogene Qualitätssicherung kann gemäß den Erläuterungen zu § 48 der Berufssatzung WP/vBP nur verzichten, wenn die Prüfungsqualität im Einzelfall dennoch sichergestellt ist.

- Gemäß Textziffer 103 kennen die ISA keine Berichtskritik. Da diese aber Teil der auftragsbegleitenden QS sei und sowohl ISA als auch Berufssatzung WP/vBP das Festlegen von Kriterien verlangen, würde bei einer Durchführung nach ISA auch die Berufssatzung WP/vBP quasi „automatisch“ mit eingehalten.

Dies trifft nur in Fällen zu, in denen die Praxis jedes Mal, wenn eine Berichtskritik nach der Berufssatzung WP/vBP erforderlich ist, eine auftragsbegleitende QS durchführt oder neben den Anforderungen des ISQC 1 noch Regelungen für die Berichtskritik vorsieht. Nur in diesen Fällen werden beide Regelungssysteme gleichzeitig eingehalten. Die Schlussfolgerung, wer die ISA einhalte, erfülle gleichzeitig die Berufssatzung WP/vBP, kann daher nicht gezogen werden.

- Unzutreffend wäre ein aus Textziffer 105 heraus entwickeltes Verständnis, wonach eine wesentlich an der Prüfungsdurchführung beteiligte Person als Berichtskritiker nur insoweit ausgeschlossen sei, wie die von ihr geprüften Bereiche im Prüfungsbericht beschrieben werden (vgl. § 48 Abs. 2 Satz 2 B Berufssatzung WP/vBP).

- **Abschnitt 6.4. ISQC 1 und ISA 220: Personelle Durchführung der Nachschau**

- Sowohl nach ISA als auch nach Berufssatzung WP/vBP sollte die Nachschau grundsätzlich weder vom Berufsangehörigen noch vom QS-Verantwortlichen durchgeführt werden.

Die Berufssatzung WP/vBP untersagt die Nachschau durch den QS-Verantwortlichen nicht und ermöglicht die Selbstvergewisserung bei der Auftragsnachschau, wenn keine geeigneten Personen in der Praxis vorhanden sind.

Die ISA hingegen untersagen die Selbstvergewisserung. Die Nachschau durch den QS-Verantwortlichen wird im Ausnahmefall gestattet (ISQC 1.A68). Die Ausführungen im Fachgutachtenentwurf (Textziffer 111) beginnen also mit der Ausnahme, während die Standardregel unerwähnt bleibt.

- Die Ausführungen in Textziffer 114 sind unzutreffend. ISQC 1.A68 erlaubt die Nachschau durch die für die QS zuständige Person. Aber auch diese Person darf nach ISA keine Selbstvergewisserung in dem Sinne durchführen, dass sie die Nachschau eines Auftrages vornimmt, den sie selbst durchgeführt hat.

Abschließend möchten wir nochmals darauf hinweisen, dass keine abschließende Würdigung des Entwurfs erfolgte. Die Anlagen zum Fachgutachtenentwurf sind nicht öffentlich verfügbar und lagen uns nicht vor.
