



Sehr geehrte Damen und Herren,

Teil 2 des Interviews mit WP StB RA Holger Friebel, Inhaber der Wirtschaftskanzlei Friebel in Schrobenhausen. Er ist seit 2016 Mitglied im Arbeitskreis Rechnungslegung & Prüfung bei wp.net. Im AK ISA-Prüfung hat er an der Einführung der ISA-Prüfung in Deutschland mitgewirkt.

Herr Friebel wurde 2018 auf der WP-Gschrei-Liste in den Beirat der Wirtschaftsprüferkammer gewählt. Klar, dass er auch eines unserer Mitglieder im Ausschuss Rechnungslegung & Prüfung in der WPK wurde.

Im ersten Teil haben wir u.a. die Frage angesprochen, ob der EPS-KMU des IdW in der deutschen Prüfungslandschaft Sinn macht oder ob andere Beweggründe für diesen Schnellschuss aus dem Hause von IDW verantwortlich sind.

Im Teil 2 besprechen wir den Bottom-Up- und den Top-Down-Ansatz. Damit können die Unterschiede von ISA und ISA (DE) auf der einen und EPS-KMU und LCE des IAASB auf der anderen Seite besser verstanden werden.

Am Schluss folgt das Gesamturteil von Herrn WP Friebel zur Anwendung des EPS-KMU.

wp.net 1: Wie geht bei der Skalierung der Bottom-Up-Ansatz?

Holger Friebel: Die Begrifflichkeiten und ihre Definitionen stammen vom IAASB auf der in 2019 gestarteten Suche nach Möglichkeiten für eine verhältnismäßige Prüfung.

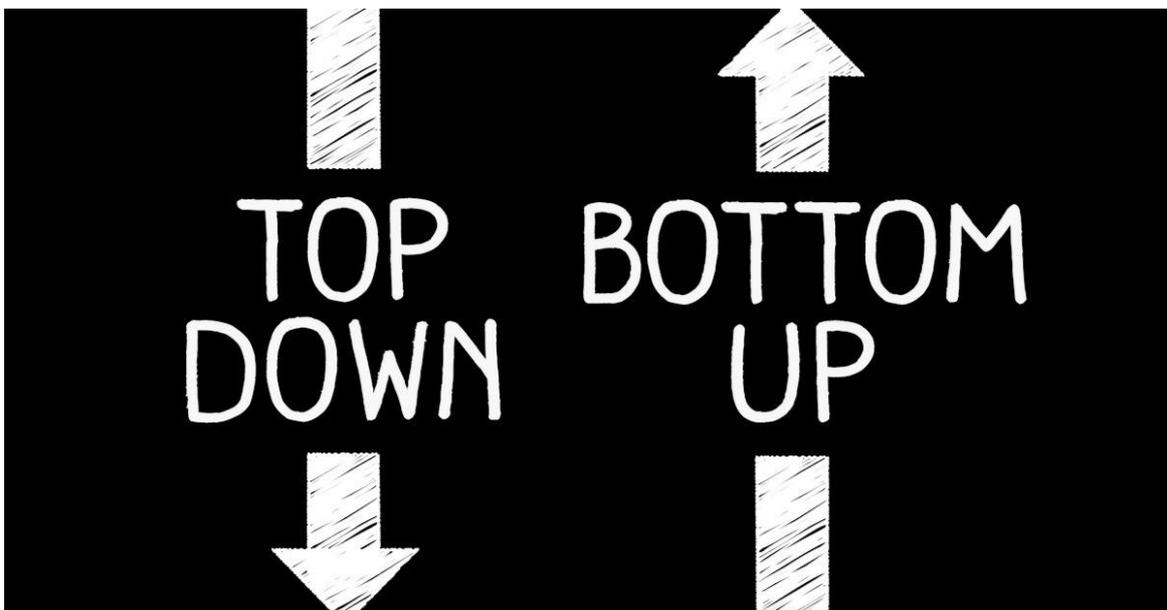
Der Bottom-Up-Ansatz - wie es der EPS-KMU praktiziert - gibt in einer knappen, kurzen Liste die zwingend vorzunehmenden Prüfungshandlungen vor. Die knappe Liste der

Prüfungshandlungen ist nach Einschätzung des Abschlussprüfers bei Vorliegen entsprechender Sachverhalte um weitere Prüfungshandlungen zu erweitern.

Erfahrungsgemäß findet die Vornahme weiterer Prüfungshandlungen aber nicht oder nicht im erforderlichen Umfang statt. Dies birgt die Gefahr in sich, dass wegen unzureichender Prüfungshandlungen keine hinreichende Prüfungssicherheit gewährleistet ist. Die Prüfung der Ausweitung von Prüfungshandlungen erfordert, dass über alle Abschlussprüfer und –prüfungen hinweg das gleiche Verständnis von Umfang und Einhaltung der allgemeinen Berufspflichten besteht.

Soweit die Theorie. Der EPS-KMU kennt zwar zum Beispiel die Unabhängigkeit und die kritische Grundhaltung. Weitere wesentliche Berufspflichten von insgesamt 6, wie die Unparteilichkeit, Eigenverantwortlichkeit, Gewissenhaftigkeit werden unter Berufspflichten gar nicht erwähnt. Die allgemeine und minimalistische Beschreibung wird kaum zur Einhaltung der Berufspflichten beitragen. Dies Einhaltung mag zwar in aller Regel bei Prüfungen mit Anwesenheit des Abschlussprüfers funktionieren, aber der EPS-KMU wird doch vor allem bei großen Prüfungseinheiten eingesetzt werden, bei denen der vor Ort prüfende Abschlussprüfer regelmäßig nicht der tatsächlichen Auftragsabwicklung entspricht. Denn bei großen Einheiten prüft nicht der Abschlussprüfer, sondern der aufgrund von Checklisten Haken setzende Assistent. Da diese Prüfungen bei den extrem niedrigen Zahl an Auftragsprüfungen in der Qualitätskontrolle großer Gesellschaften nicht in der Qualitätskontrolle aufschlagen, bleiben Verstöße unentdeckt.

Mit diesem Modell einer vermeintlich weniger umfangreichen Prüfung schießen sich die kleineren Prüferpraxen, insbesondere die Einzelpraxen, in Bezug auf die Qualitätskontrolle ins Abseits. APAS und die Mehrheit der Mitglieder der KfQK verlangen die Prüfung der Stabilität des Qualitätssicherungssystems über den 6-Jahreszeitraum.



wp.net 2: Was versteht man unter Top-Down-Ansatz?

Holger Friebe! Der Top-Down-Ansatz der IdW PS und ISA (DE) gibt eine lange Liste mit Prüfungshandlungen vor. Da sind dann auch einige im konkreten Fall nicht einschlägige Prüfungshandlungen dabei. Wichtig ist, dass der Ansatz dann auch eine knappe Prüfung braucht, um die fehlende Einschlägigkeit festzustellen. Bei den IdW PS bis 2016, die den

SOX-Vorgaben für börsennotierte Unternehmen in den Staaten folgte, war das nicht der Fall. Der formelhafte Bestätigungsvermerk des IdW hat damals suggeriert, dass es ein rechnungslegungsbezogenes Kontrollsystem im Unternehmen gab und dass es funktionierte. Von daher war vorgeschrieben, es zu prüfen. Macht ja auch Sinn bei Börsennotierung.

wp.net 3: Welcher Ansatz ist für die Skalierung (besser) geeignet?

Holger Friebel: Sowohl die EPS-KMU als auch der LCE basieren auf einem Bottom-Up Ansatz. ISA und ISA (DE) auf einem Top-Down-Ansatz. Wie bereits ausgeführt, sind die Ansätze in der Theorie gleichwertig, also auch gleich gut für die Skalierung geeignet. Lediglich die Vorgehensweise ist eine andere.

Der Top-Down-Ansatz bereitet den Abschlussprüfern in der Praxis Schwierigkeiten, sobald verlangt wird, etwas nicht vorhandenes zu prüfen. Der Bottom-Up-Ansatz ist an dieser Stelle einfacher, aber die Erfahrungen der letzten Jahre zeigen, dass der Bottom-Up-Ansatz nicht dieselbe Prüfungsqualität liefert, wie der Top-Down-Ansatz.

Denn beim Bottom-Up muss der Prüfer selbständig Prüfungshandlungen entwickeln und durchführen. Dies ist besonders risikobehaftet, wenn sich wesentliche Änderungen im Unternehmen zum Vorjahr ergeben haben.

Die Regulatoren geben den Top-Down-Ansatz vor, da sich der Bottom-Up-Ansatz in der Praxis nicht bewährt hat. Insgesamt ist der Aufwandsunterschied nicht groß, da im Bottom-Up-Ansatz der gewissenhafte Prüfer die Notwendigkeit der Ausweitung der Prüfungshandlungen prüfen muss. Der Bottom-Up-Ansatz würde nur dann zu einer Aufwandsersparnis führen, wenn diese Prüfung der Notwendigkeit weiterer Prüfungshandlungen unterbliebe. Dann würde aber das Risiko von Haftung und berufsaufsichtsrechtlichen Maßnahmen steigen.

Die Argumente sprechen nach meiner Analyse gegen den Bottom-Up-Ansatz. Damit kann ich die darauf aufbauenden Standards, EPS-KMU und LCE, nicht empfehlen.

wp.net 4: Generell gefragt: Auf Basis welcher Prüfungshandlungen wickelt der Abschlussprüfer die EPS-KMU-Prüfungen ab?

Holger Friebel: In der Vorstellung der Standardentwickler weit überwiegend mit aussagebezogenen Prüfungshandlungen. Dies ist zulässig, wie bei ISA, ISA (DE) oder LCE auch. Die suggerierte Aufwandsersparnis beim Abschlussprüfer ist durch die Verwendung des EPS-KMU jedoch nicht gegeben. Der Bottom-Up-Ansatz verlangt dem gewissenhaften Prüfer die Prüfung ab, ob nicht zusätzliche Prüfungshandlungen notwendig sind. Damit geht mit dem EPS-KMU keine Arbeitserleichterung einher.



wp.net 5: Wie könnte man dem Abschlussprüfer beim prüferischen Ermessen Sicherheit verschaffen?

Holger Friebe: Dem Abschlussprüfer kann nur empfohlen werden, die kritische Grundhaltung ernst zu nehmen und während der gesamten Prüfung beizubehalten. Dies verlangt auch § 43 Abs. 3 WPO vom Wirtschaftsprüfer. Bei Verwendung eines auf dem Bottom-Up-Ansatz beruhenden Standards sollte er im Zweifel weitere Prüfungshandlungen durchführen, zumindest aber dokumentieren, warum sie unterblieben sind.

wp.net 6: Können Sie uns die unterschiedlichen Vorgehensweisen anhand der IKS-Prüfung darstellen?

Holger Friebe: Bei einem Top-Down-Ansatz ist regelmäßig die Aufbauprüfung für das IKS als Prüfungshandlung vorgegeben. Wird das Vorhandensein eines IKS festgestellt, kann der Prüfer überlegen, ob er mit einer Funktionsprüfung seine Stichprobe für die aussagebezogenen Prüfungshandlungen verkleinern kann. Die Probleme der Vergangenheit verursachten an dieser Stelle die IdW PS bis zum Jahr 2016. Diese schrieben nicht nur die Aufbau- und die Funktionsprüfung, sondern faktisch auch das Ergebnis vor. Nach SOX musste das Unternehmen ein funktionierendes IKS für einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk haben. Wie bereits gesagt, sinnvoll bei börsennotierten Unternehmen. Die ISA und die ISA (DE) sind nicht so restriktiv wie die IdW PS bis 2016. Die ISA und die ISA (DE) erlauben auch, auf die Funktionsprüfung zu verzichten, wenn diese unwirtschaftlich ist, oder es nur wenige identifizierbare Kontrollaktivitäten gibt. Letzteres kann nur im Rahmen einer Aufbauprüfung festgestellt werden.

Bei einem Bottom-Up-Ansatz kann sich der Prüfer ausschließlich auf aussagebezogene Prüfungshandlungen stützen. Eine Aufbau- und Funktionsprüfung ist aber im ersten Jahr ratsam, wenn der kürzeste Weg zu hinreichender Sicherheit gefunden werden soll, da die Stichprobe bei positiver Funktionsprüfung erheblich kleiner ausfällt. Fällt die Aufbauprüfung bereits negativ aus, kann er sich die Funktionsprüfung natürlich sparen. Ob es in diesem Fall sinnvoll ist, die Aufbauprüfung im folgenden Jahr wieder durchzuführen, hängt von vielen Parametern ab, die sich verändert haben könnten. Beispiele sind Umsatzentwicklung, neue Märkte und Geschäftsmodelle, veränderter Auslandsbezug und so weiter. Diese gilt es für den Prüfer zu untersuchen.

Daher sehe ich das Einsparpotenzial als gering an.

wp.net 7: Müsste nicht dazu auch die SfQK angepasst werden an die veränderte EPS-KMU- Lage? Welche Hinweise der KfQK müssten überarbeitet werden?

Holger Friebe*l*: Selbst die SfQK oder die Hinweise dazu können bestenfalls die grundsätzliche Anwendbarkeit der KMU-EPS vorsehen. Strittig bleibt das ob und wie der Anwendbarkeit im Einzelfall. Mit den eingangs beschriebenen Konsequenzen von berufsaufsichtsrechtlichen Maßnahmen oder gar Haftung.

Im Übrigen bin ich der Meinung, dass die vollständige Überarbeitung von Satzung und Hinweisen nicht nur vor dem Hintergrund neuer Standards dringend notwendig ist.

wp.net 8: Wo sehen Sie Risiken für die Prüfer aufgrund des Vorpreschens des IDW mit dem IDW EPS KMU?

Holger Friebe*l*: Zum einen handelt es sich immer noch um Entwürfe. Diese werden jetzt schon von den Landesgruppen des IdW in den Fortbildungsveranstaltungen vorgestellt. Die Prüfer müssen sich die Änderungen im später geltenden Standard dem Entwurf gegenüber selbst erarbeiten und bewusstmachen. Zum anderen bietet der EPS-KMU dem „gewissenlosen“ Prüfer auch die Möglichkeit berechtigterweise sich zu einem Thema, das er - aus welchem Grund auch immer - nicht ansprechen will, nicht zu äußern. Sobald ein solcher Fall publik wird, werden die Gerichte schon für das Ende der EPS-KMU sorgen. Die Frage ist, was der Qualitätskontrollprüfer aus dieser Situation macht. Der prüft einen Zeitraum von 6 Jahren, in dem auch der EPS-KMU bis zu seiner Abqualifizierung angewendet wurde. Dies führt dann zu vermehrten Auftragsprüfungen während der Qualitätskontrolle, weil APAS und im Gefolge auch die KfQK die Stabilität des Qualitätssicherungssystem für den gesamten 6-Jahreszeitraum als Messlatte vorgegeben haben.

Die Feststellung, dass der EPS-KMU vor seiner Abqualifizierung zu Unrecht angewendet wurde, wird sich vermutlich in diesem Szenario häufen.

Sehr geehrter Herr Kollege Friebe, wir danken Ihnen für Ihre erhellenden Erläuterungen. Ich übersetze Ihre Analyse so: **Wer sich auf den „Schnellschuss IDW-EPS-KMU einlässt“, kann heute noch nicht sagen, wo er am Ende landen wird.**

Es grüßt Sie herzlichst

Ihr Michael Gschrei