

QUALITÄTSSICHERUNG IN DER WIRTSCHAFTSPRÜFUNG – EIN SYSTEM MIT STÄNDIGEM REFORMBEDARF?

Markus HAFELE, Ph.D.

Brigitte MAYER

Abstract

Quality control and quality assurance gets more and more important against the background for regeneration of the financial market crisis. According to International Standard on Quality Control 1 (ISQC 1) audit firms “should establish a system of quality control designed to provide it with reasonable assurance that the firm and its personnel comply with professional standards and applicable regulatory and legal requirements, and that reports issued by the firm or engagement partners are appropriate in the circumstances.”

Keywords: *quality control, quality assurance, Peer Review, Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)*

JEL Classification: L8, L80, L86

1 EINFÜHRUNG UND ÜBERBLICK

Die aktuelle wirtschaftliche Lage zeigt uns sehr deutlich: Wirtschaftliches Handeln ist geprägt von Chancen und Risiken. Wohingegen Chancen den Fortbestand des Unternehmens fördern, können Risiken negative Auswirkungen auf die Beständigkeit des Unternehmens haben. Aus diesem Grund wird jeder Unternehmer von sich aus für bestehende wesentliche Risiken wirtschaftlicher oder rechtlicher Natur jedenfalls teilweise Vorsorgemaßnahmen ergreifen, selbst wenn ihn keine gesetzliche Vorschrift dazu verpflichtet.

Anders stellt sich die Situation für den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer (WP) dar, der seit dem Abschlussprüferaufsichtsgesetz im Jahr 2005 gesetzlich mit § 55b WPO zur Einrichtung und Aufrechterhaltung eines Qualitätssicherungssystems verpflichtet ist. Weshalb die Sicherung der Qualität für sämtliche Berufsangehörige einen derart hohen Stellenwert verdient, wird im Folgenden skizziert.

Das äußerst vielfältige Tätigkeitsgebiet des WP¹ erstreckt sich auf betriebswirtschaftliche Prüfungen, insbesondere Abschlussprüfungen, verbunden mit der Erteilung von Bestätigungsvermerken, auf steuerliche Beratung, wie auch auf gutachterliche Tätigkeiten und treuhänderische Verwaltung. Insbesondere bei den vom Berufsstand der WP vorbehaltlich ausgeführten Tätigkeiten, den Abschlussprüfungen, handelt der WP im öffentlichen Interesse. Dabei fällt es der Öffentlichkeit schwer, die Qualität der Leistung hinreichend zu beurteilen, was den Bestätigungsvermerk zu einem Vertrauensgut macht, bei dem die Adressaten auf die Erfüllung ihrer Erwartungen an den WP bauen.² Da die Adressaten des Bestätigungsvermerks wie auch die Öffentlichkeit auf die vom Berufsstand der WP abgegebenen Urteile vertrauen, ist „die Abgabe eines vertrauenswürdigen Urteils [...] ein konstitutives Element des Aufgabenbereichs“³ des WP.

Ein vertrauenswürdige Urteil besteht aus den drei Komponenten der Urteilsfähigkeit, der Urteilsfreiheit des Urteilenden und der sachgerechten Urteilsbildung.⁴ Durch entsprechende Fachkenntnisse wird die Urteilsfähigkeit,

¹ Im Folgenden wird übergreifend vom Berufsstand der WP gesprochen, wodurch aber die vBP mit inbegriffen sind, soweit ihnen Befugnisse analog der WP zustehen.

² Vgl. *Leffson* (1988), S. 99.

³ *Leffson* (1988), S. 8.

⁴ Vgl. *Leffson* (1988), S. 61.

durch Einhaltung der Berufsgrundsätze, insbesondere durch Wahrung der Unabhängigkeit und Vermeidung der Besorgnis der Befangenheit, die Urteilsfreiheit garantiert. An die sachgerechte Urteilsbildung werden die Forderungen nach Vollständigkeit, Wesentlichkeit und Objektivität gestellt. Nur unter diesen Auflagen kann das Resultat ein vertrauenswürdiges Urteil sein.⁵

Die Sicherung der Urteilsfähigkeit wird durch gesetzlich definierte Zugangswege zum Berufsstand, in Gestalt des Absolvierens eines bundeseinheitlichen Berufsexamens einschließlich nachweislicher praktischer Tätigkeit mit abschließender Vereidigung gewährleistet. Dasselbe Ziel verfolgt die Pflicht zur fachlichen Fortbildung des WP im Anschluss an dessen Bestellung. Urteilsfreiheit zu gewährleisten gestaltet sich indes schwieriger, was die zahlreichen Vorschriften der WPO, der BS WP/vBP sowie des HGB wie auch deren Entwicklung indizieren. In einem immerwährenden Prozess wird seit Begründung des Berufsstandes versucht, durch Konkretisierungen und Erweiterung der Ausschlussgründe das Ziel der Urteilsfreiheit zu erreichen bzw. zu wahren. Die Durchsetzung dieser Vorschriften erfolgt durch Sanktionsmaßnahmen, d. h. durch die Haftung des WP für vorsätzlich oder fahrlässig infolge Pflichtverletzung entstandener Schäden sowie i. R. d. Selbstverwaltung des Berufsstands. Die sachgerechte Urteilsbildung verlangt vom Prüfer eine vollständige Informationsbasis, soweit es sich nicht um unwesentliche Sachverhalte handelt, die durch Sorgfalt und Aufmerksamkeit bei der Auftragsabwicklung entsteht. Die Objektivität, als intersubjektive Nachprüfbarkeit des Urteils, fordert eine umfassende Berichterstattung über die Prüfungsdurchführung samt Beschreibung der erfolgten Vorgehensweise mit Ableitung des Prüfungsurteils.⁶

Aus der Nichterfüllung der Abgabe eines vertrauenswürdigen Urteils können sich erhebliche, mit Ausstrahlungswirkung auf den gesamten Berufsstand,⁷ schädigende Konsequenzen ergeben, was die Kritik am Berufsstand in der Vergangenheit infolge von Unternehmenszusammenbrüchen zeigt. Gerade deshalb werden nahezu ununterbrochen Anstrengungen unternommen, die Qualität, bestehend aus der Gewährleistung der Urteilsfähigkeit, Urteilsfreiheit und der sachgerechten Urteilsbildung zu sichern und damit das Vertrauen in den Berufsstand zu erhöhen. Eine Maßnahme zu diesem Zweck für den gesamten

⁵ Vgl. *Leffson* (1988), S. 86.

⁶ Vgl. *Leffson* (1988), S. 86 ff.

⁷ Vgl. *Marten, Köhler, Paulitschek* (2006), S. 24.

Berufsstand ist die Pflicht zur Einrichtung, Durchsetzung und Überwachung eines angemessenen und wirksamen QSS nach § 55b WPO, das zudem seit 2001 für AP einem externen Qualitätskontrollverfahren zu unterwerfen ist. Letztlich dient auch die Berufsaufsicht durch die WPK dem Ziel der Stärkung des Vertrauens.

Dieses System steht vor einem erneuten Umbruch, eingeläutet durch die von der EU im Grünbuch „Lehren aus der Krise“ angestoßenen Reformbestrebungen. Ziel der Ausarbeitung ist es, einen Überblick über die Entwicklung des Systems der berufsständischen Qualitätssicherung und -kontrolle zu geben.

2 QUALITÄTSSICHERUNGSSYSTEM

Neben der erwähnten berufspolitischen Relevanz tritt seit Jahren immer mehr auch die betriebswirtschaftliche Komponente einer qualitativ hochwertigen Berufsausübung in den Fokus. Insbesondere als Ausfluss der Globalisierung und der Internationalisierung der Märkte ist eine Verstärkung des Wettbewerbs in der Branche der WP, vor allem bei der Abschlussprüfung, zu erkennen, dem die Konkurrenten durch Steigerung der Qualitätsansprüche begegnen, um so eine Abgrenzung zu den Wettbewerbern zu erlangen. So beschreibt *Pfitzer* Qualität als Entstehungsquelle des Kundenvertrauens, das wiederum die Marktpositionierung bestimmt und damit einhergehend die Marktchancen und das Wachstum der Praxis sowie den Preis der Dienstleistung wesentlich beeinflusst.⁸ Die Existenz eines wirksamen Qualitätssicherungssystems ist demnach neben berufsrechtlichem Zwang verstärkt als betriebswirtschaftliche Chance zu sehen.⁹

Das Thema Qualitätssicherung beschäftigt den Berufsstand weitaus länger, als es die ersten konkreten gesetzlichen Normierungen der QK bzw. des QSS aus den Jahren 2001 und 2005 vermuten lassen. Es besteht seit jeher für alle WP-Praxen nach § 43 Abs. 1 S. 1 WPO die Berufspflicht der Gewissenhaftigkeit und ihr innewohnend die Pflicht zur Einrichtung eines QSS durch den WP bzw. die Praxisleitung. Mit der von der WPK und dem IDW gemeinsam verabschiedeten Stellungnahme VO 1/1982 „Zur Gewährleistung der Prüfungsqualität“ wurde in den 1980er Jahren erstmals eine nähere Beschreibung

⁸ Vgl. *Pfitzer* (2006), S. 189.

⁹ Vgl. *Krawitz, Leukel* (1998), S. 1930.

des internen QSS vorgenommen bzw. die Berufsauffassung dargestellt. Diese Ausführungen erstreckten sich ausschließlich auf die Prüfungstätigkeit, mit Fokussierung auf die Bereiche interne Nachschau, Praxisorganisation sowie fachgerechte Auftragsabwicklung. Schwerpunkt bildete daneben die Unabhängigkeit des WP im Hinblick auf die Urteilsfreiheit. Bereits zu diesem Zeitpunkt wurden Prüfungsdokumentation und Berichterstattung wie auch die fachliche Qualifizierung der Mitarbeiter gefordert.¹⁰

Anlässlich der heterogenen Struktur des Berufsstands (der zu diesem Zeitpunkt beispielsweise zu etwa 30 %¹¹ aus vBP sowie zahlreichen WP-Praxen und Einzel-WP bestand) ergab sich in Anbetracht der funktionierenden Selbstverwaltung das Erfordernis zum Erlass der aktualisierten Stellungnahme VO 1/1995 „Zur Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis“.¹² Wesentlicher Unterschied zur Vorgängerversion VO 1/1982 war die Idee des „totalen Qualitätsanspruchs“ für alle Tätigkeitsbereiche des WP. Daneben kam es mit der Berichtskritik zur Einführung einer Maßnahme des Vier-Augen-Prinzips.¹³

Infolge diverser Firmeninsolvenzen Anfang der 1990er Jahre begannen im Jahr 1995 die Beratungen zum KonTraG, die schließlich im Jahr 1998 Gesetz wurden.¹⁴ Ziel dessen war u. a. die Verbesserung der Qualität der Abschlussprüfung durch die Stärkung der Unabhängigkeit des WP. Neben zahlreichen Änderungen, wie der Beauftragung des AP durch den Aufsichtsrat sowie verschärfter Anforderungen an die Unabhängigkeit des WP nach § 319 HGB (Absenkung der Umsatzgrenze auf 30% und Einführung der internen Rotationspflicht bei der Prüfung amtlich notierter AGs), kam es zur Anpassung an internationale Maßstäbe.¹⁵ Ergänzend zu den gesetzlichen Regelungen wird seit dem Inkrafttreten der von der WPK i. R. d. Selbstverwaltungsautonomie eingeführten Berufssatzung zum 15.09.1996 der Katalog zusätzlicher Regelungen von normativem Charakter zu Berufspflichten und dem QSS stetig ergänzt.¹⁶

¹⁰ Vgl. WPK (Hrsg.) (2011a), S. 58.

¹¹ Vgl. WPK (Hrsg.) (2005), S. 1.

¹² Vgl. WPK (Hrsg.) (2011a), S. 60 f.

¹³ Vgl. Niehus (1996), S. 385 ff.

¹⁴ Vgl. WPK (Hrsg.) (2011a), S. 60 f.

¹⁵ Vgl. Deutscher Bundestag (URL1), S. 1, 27.

¹⁶ Vgl. IDW (Hrsg.) (2012a), A Rz. 19.

Mit dem APAG kam im Bereich der internen QSS die erstmalige gesetzliche Normierung der Pflicht zur Einrichtung und Dokumentation eines QSS für sämtliche Tätigkeitsbereiche des WP.¹⁷ Daneben wurde im Jahr 2006 von den Vorständen des IDW und der WPK unter Berücksichtigung der internationalen Anforderungen die gemeinsame Stellungnahme VO 1/1995 durch die VO 1/2006 mit zusätzlichen, präzisierenden Details zur Ausgestaltung des QSS bezüglich wesentlicher Berufspflichten, jedoch ohne Erwirkung einer Rechtsverbindlichkeit, ersetzt.¹⁸

3 QUALITÄTSKONTROLLE NACH §§ 57A FF. WPO

Mit Beginn des neuen Jahrtausends setzten sich die Reformbewegungen fort. Die 4. WPO-Novelle, das WPOÄG, brachte für Berufsangehörige mit betriebswirtschaftlichen Prüfungen unter Siegelführung zum 01.01.2001 die Einführung eines international bereits gebräuchlichen externen Qualitätskontrollverfahrens, den sog. Peer Review. Gegenstand der externen QK mit Regelungen in §§ 57a ff. WPO sowie der Satzung für QK ist seither die Beurteilung der in der Praxis vorzufindenden Regelungen zum QSS auf deren Angemessenheit und Wirksamkeit durch einen externen Berufskollegen mit speziellen Eigenschaften, den Prüfern für Qualitätskontrolle (PfQK). Diese Maßnahme des Berufsstands i. R. d. Selbstverwaltung mit präventiver Funktion zielte auf eine Stärkung des Vertrauens in die Profession ab.¹⁹ Durch die Gestaltung in Form des „Peer Review“ und nicht des als alternativ möglichen Monitoring-Verfahrens wurde die praxisnahe Fachkompetenz des PfQK der Stellung Berufsfremder bevorzugt.²⁰ In diesem Stadium der QK oblag dem Qualitätskontrollbeirat die Aufsicht über Angemessenheit und Funktionsfähigkeit der Qualitätskontrolle sowie die Weiterentwicklung des Systems durch Empfehlungen neben einer jährlichen Berichterstattung.²¹

Das APAG brachte (neben der Einführung der Abschlussprüferaufsichtskommission – APAK - durch Erhöhung der Unabhängigkeitsanforderungen an den PfQK sowie Modifikation der Vorschriften zur Prüferauswahl) zusätz-

¹⁷ Vgl. *Hense/Ulrich/Clauß* (2008), § 55b Rz. 8.

¹⁸ Vgl. VO 1/2006.1, VO 1/2006.177.

¹⁹ Vgl. *Deutscher Bundestag* (URL2), S. 16, S. 18.

²⁰ Vgl. *IDW (Hrsg.)* (2007), Q Rz. 153, 157.

²¹ Vgl. *Deutscher Bundestag* (URL2), S. 10.

zliche Transparenz. Ziele waren die Anpassung der Strukturen an internationale Entwicklungen, sowie die Stärkung des Vertrauens der Öffentlichkeit in die Tätigkeit des Berufsstandes.²² Seither muss der PfQK neben Mindestbestellungszeit, Kenntnissen im Bereich der QS und Wohlverhalten im berufsrechtlichen Sinne den Nachweis spezieller Fortbildungen vorweisen.

Wesentliche Änderung im Bereich des Auswahlverfahrens des PfQK war das Widerspruchsrecht der KfQK. Soll eine externe QK durchgeführt werden, kann die zu prüfende Praxis aus der Liste der bei der KfQK registrierten PfQK bis zu drei Prüfer wählen, soweit diese grundsätzlich unter Einhaltung der Berufspflichten zur Auftragsannahme befugt sind.²³

Mit dem rund zwei Jahre später verabschiedeten BARefG kam es, bewegt durch Kostenentlastungen für kleine und mittlere Praxen, zur Verlängerung des Prüfungsturnus von generell drei Jahren mit Gültigkeit für alle AP auf sechs Jahre für die AP mit siegelungspflichtigen bzw. gesiegelten betriebswirtschaftlichen Prüfungen, die keine Prüfungen bei kapitalmarktorientierten Unternehmen i. S. d. § 319a HGB darstellen.²⁴

Die externe QK, durch die beurteilt werden soll, ob zukünftige Prüfungen mit hinreichender²⁵ Sicherheit ordnungsgemäß abgewickelt werden können,²⁶ ist kein Teil der Berufsaufsicht, sodass auf i. R. d. externen QK aufgedeckte Pflichtverletzungen seitens der KfQK Auflagen zur Beseitigung oder Sonderprüfungen angeordnet werden, die ggf. durch Zwangsgeld durchzusetzen sind. Die Regelung des § 57e Abs. 5 WPO verhindert derzeit die berufsaufsichtsrechtliche Verfolgung solcher Pflichtverstöße, sog. „firewall“.²⁷

Wie anhand dieser Zusammenfassung ersichtlich, sind das QSS und dessen Überwachungssystem einem stetigem Wandel ausgesetzt. Derzeit bestehen erneut Pläne, die VO 1/2006 zu modernisieren und zukünftig Regelungen hierzu in der Satzung zu treffen.²⁸

²² Vgl. Böcking, Dutzi (2006), S. 9.

²³ Vgl. Böcking, Dutzi (2006), S. 10.

²⁴ Vgl. Heininger, Bertram (2006), S. 909.

²⁵ Vgl. IDW PS 200.24 f.

²⁶ Vgl. VG Berlin, VG 16 K 313.10, S. 5, 9.

²⁷ Vgl. Heininger, Bertram (2006), S. 907, § 57e Abs. 5 WPO, Lenz (2004), S. 1953.

²⁸ Vgl. Securs (2012), S. 8.

4 BERUFSAUFSICHT

Als Körperschaft des öffentlichen Rechts und Organ der mittelbaren Staatsverwaltung obliegt der WPK die Kernaufgabe der Aufsicht über alle Pflichtmitglieder, damit über alle bestellten, WP und anerkannten WPG. Die Berufsaufsicht als Gesamtheit aller Maßnahmen, die zur Kontrolle der Normenerfüllung aller Berufsangehörigen bestehen und Abweichungen bzw. Missachtungen ahnden, ist wie die vorher genannten Regelungen eine Besonderheit des freien Berufsstandes der WP, der in Verantwortung für das Gemeinwohl tätig wird.²⁹ Kernanliegen der Berufsaufsicht sind die Qualitätssicherung und -verbesserung.³⁰ Die berufsgerichtlichen Maßnahmen stellen keine strafrechtlichen Anordnungen dar, stattdessen sollen diese die korrekte Erfüllung der Berufspflichten sowie Ordnung und Integrität innerhalb des Berufsstandes bezwecken.³¹

In jüngster Vergangenheit wurden die i. R. d. Berufsaufsicht möglichen Maßnahmen mehrfach überarbeitet bzw. an internationale Standards angepasst, erweitert und verschärft. Durch die Neuordnung der Zuständigkeiten obliegen nun Entscheidungen über leichte bis mittelschwere Pflichtverletzungen der WPK, schwere Fälle liegen dagegen im Zuständigkeitsbereich der Berufsgerichtsbarkeit, die von speziellen Organen der ordentlichen Gerichte ausgeführt wird - zur Gewährleistung der nötigen Fachkunde jeweils ergänzt um zwei WP als ehrenamtliche Vertreter mit Befähigung zum Richteramt.³² Der Instanzenzug erstreckt sich von der Kammer für WP-Sachen beim LG Berlin, über den Senat für WP-Sachen beim Kammergericht Berlin bis zur dritten und letzten Instanz, dem Senat für WP-Sachen beim BGH.

Die Aktivitäten der WPK mit ihrer Vorstandsabteilung erfolgen, soweit die WPK i. R. d. Selbstverwaltung gegenüber AP agiert für Zwecke der Berufsaufsicht, unter Kontrolle der übergeordneten Fachaufsicht APAK.³³ Die Aufsicht der APAK bezieht sich auf den Kernbereich der Gewährleistung der Urteilsfähigkeit, nämlich der Prüfung samt Eignungsprüfung, der Bestellung und Anerkennung sowie deren Widerruf wie auch der Registrierung von Wirtschaftsprüfern. Zusätzlich obliegt der APAK die Kontrolle über den Er-

²⁹ Vgl. *IDW (Hrsg.)* (2012a), A Rz. 558.

³⁰ Vgl. *WPK (Hrsg.)* (2012b), S. 3.

³¹ Vgl. *WPK (Hrsg.)* (2002), S. 5.

³² Vgl. *Sommerschuh* (2003), S. 1166.

³³ Vgl. *WPK (Hrsg.)* (2012b), S. 3.

lass von Berufsausübungsregelungen in Berufssatzung und Satzung für Qualitätskontrolle, damit auch die Aufsicht über die Institutionen zur Sicherung der Urteilsfreiheit. Die APAK, ausgerüstet mit Letztentscheidungsbefugnis und -verantwortung sowie hierfür benötigten umfangreichen Informations- und Auskunftsrechten gegenüber der WPK, entspricht im Wesentlichen einer modifizierten und in ihrem Aufgabengebiet wesentlich erweiterten Variante des Qualitätskontrollbeirats, der bereits mit der Einführung der externen QK Teil des Aufsichtssystems wurde.³⁴ Die aus derzeit zehn ehrenamtlich tätigen, berufsstandsunabhängigen, im Bereich der Wirtschaft und Rechtswissenschaften Fachkundigen bestehende, weisungsungebundene Aufsicht wurde mit dem APAG zu Beginn des Jahres 2005 installiert, wodurch das bestehende System zu einer sog. „Monitored Self-Regulation“ erweitert wurde.³⁵ Das bisherige Prinzip der mittelbaren Staatsverwaltung sollte ausdrücklich nicht durch eine behördliche Lösung ersetzt werden.³⁶

Auslöser hierfür war in erster Linie das in den USA als Konsequenz aus weiteren Bilanzskandalen mit dem Sarbanes-Oxley-Act (SOX) eingeführte Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), ein privatrechtlich organisiertes Aufsichtsorgan über AP und dem damit verbundenen Wandel vom System der Selbstregulierung zum sog. Monitoring.³⁷ Dem PCAOB, einer von der Börsenaufsicht SEC beaufsichtigten, unabhängigen Kontrollinstanz obliegen seither bedeutende Kompetenzen in Bezug auf Normgebung und Kontrolle über AP und WP mit wesentlichen Funktionen i. Z. m. der Erteilung von Bestätigungsvermerken von Unternehmen, die für Zwecke des Wertpapierhandels an der NYSE gelistet sind, so auch AP von Tochterunternehmen von US-Muttergesellschaften.³⁸ Durch den Anknüpfungspunkt der SEC-Registrierung der zu prüfenden Unternehmen entfaltete sich infolge der Einführung des PCAOB eine starke Ausstrahlungswirkung auf den deutschen Berufsstand der WP. Sobald der Bestätigungsvermerk eines deutschen AP zum Jahresabschluss eines Unternehmens, dessen Anteile an der NYSE gehandelt wurden, erteilt werden sollte, unterlag dieser WP grundsätzlich sowohl der deutschen Berufsaufsicht als auch der des PCAOB. Folge für den WP war die

³⁴ Vgl. *Marten* (2006), S. 1124.

³⁵ Vgl. *Marten* (2006), S. 1124.

³⁶ Vgl. *Deutscher Bundestag* (URL4), S. 1.

³⁷ Vgl. *Lanfermann, Maul* (2002), S. 1725.

³⁸ Vgl. *Lenz* (2002a), S. 2271.

Entscheidung zwischen Rückzug aus diesem Prüfungssegment bzw. der Registrierung beim PCAOB mit allen daraus folgenden Pflichten neben der doppelten Kostenbelastung. Wirkung der zweifachen Berufsaufsicht waren zudem widerstreitende Regelungen zur Verschwiegenheit.³⁹ Die einzige allgemeine Möglichkeit, ausländische Prüfer von den Vorschriften des SOX auszunehmen, sah Sec. 106 des SOX vor, der die SEC oder das PCAOB zur Erteilung von Befreiungen befugte. Eine derartige Möglichkeit für Ausnahmegenehmigungen bestand grundsätzlich für einzelne ausländische AP oder bestimmte Gruppen. Das Bestehen dieser Option wurde für AP, die einem dem US-amerikanischen Monitoring vergleichbaren System unterliegen, angenommen.⁴⁰

Aus dieser Entwicklung heraus war offensichtlich, dass eine Modifikation des deutschen, analog des „alten“ Peer Review eingeführten Aufsichtssystems unumgänglich war, um die Anerkennung durch die US-amerikanischen Institutionen zu erlangen, wie auch das Vertrauen der Öffentlichkeit zu stärken und drohende Reputationsschäden für den deutschen Berufsstand abzuwenden.⁴¹ Der deutsche Gesetzgeber reagierte hierauf mit dem APAG und der Einführung der APAK, einer vom PCAOB anerkannten, effektiven nationalen Berufsaufsicht, um den Vorrang der „home country control“ sicherzustellen.⁴²

Die präventiven und repressiven Maßnahmen der WPK i. R. d. Berufsaufsicht erstrecken sich über den Bereich der anlassbezogenen Berufsaufsicht sowie den der anlassunabhängigen Sonderuntersuchungen. Daneben bestehen Tätigkeiten im Bereich der Abschlussdurchsicht sowie im Rücknahme- und Widerrufsverfahren. Die Ermittlungen der WPK zu rechtswidrigen und schuldhafte Pflichtverletzungen Berufsangehöriger erfolgen von Amts wegen auf der Grundlage verschiedener Informationsquellen. Hierzu führt die WPK eine Durchsicht des Bundesanzeigers durch, wertet Anzeigen Dritter sowie Mitteilungen nach Nr. 24 Abs. 4 Nr. 2 MiStra aus. Seit dem APAG hat die WPK darüber hinaus auch Mitteilungen der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) i. R. d. Enforcement-Verfahrens sowie der BaFin zu verfolgen. Den Berufsangehörigen treffen in Aufsichts- und Beschwerdesachen erhöhte Mitwirkungspflichten, die Pflicht bei Ladungen zur Anhörung zu befolgen,

³⁹ Vgl. Wiesner (2002).

⁴⁰ Vgl. Lanfermann, Maul (2002), S. 1728.

⁴¹ Vgl. Lenz (2002a), S. 2274, Lenz (2002), Keller, Schlüter (2003), S. 2173.

⁴² Vgl. Marten (2006), S. 1123, 1125.

Auskunftspflichten und die Pflicht zur Vorlage relevanter Unterlagen. Soweit die Auskünfte i. Z. m. dem Grundsatz „*nemo tenetur se ipsum accusare*“ stehen, steht dem WP verfassungsrechtlich ein Auskunftsverweigerungsrecht zu.

Zur Durchsetzung dieser Pflichten des Berufsangehörigen kann nach vorheriger schriftlicher Androhung (ggf. auch mehrfach) Zwangsgeld festgesetzt werden. Unter Berücksichtigung der Verhältnismäßigkeit und einer vorhergehend erfolgten bzw. versuchten Anhörung kann die WPK von ihren Nachschaubefugnissen Gebrauch machen, die von einer zielgerichteten und zweckgerichteten Suche zu unterscheiden ist, die unter Richtervorbehalt steht.⁴³

Da aber u. U. im Einzelfall auch bei Androhung bzw. Verhängung eines Zwangsgeldes die notwendigen Auskünfte nicht erlangt werden können, wurden mit dem BAREfG weitere Ermittlungskompetenzen der WPK eingeführt, nämlich anlassunabhängige, stichprobenartige Ermittlungen bei AP von Unternehmen von öffentlichem Interesse nach § 319a HGB. Inhalt dieser proaktiven Sonderuntersuchungen, ist die Einhaltung der bei diesen Prüfungen zu beachtenden Berufspflichten, wobei bei Beanstandungen auch eine Erweiterung auf sonstige vorgeschriebene Abschlussprüfungen erfolgen kann. Die Informationsgrundlage über den Anwenderkreis des § 62b WPO bilden die nach § 55c WPO kalenderjährlich zu erstellenden und im Internet zu veröffentlichenden Transparenzberichte, wenn mindestens eine Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse nach § 319a HGB durchgeführt wurde.

Bei festgestellten leichten bis mittelschweren Pflichtverstößen kann das Rügerecht als Sanktionsmaßnahme angewandt werden. Hiervon abzugrenzen sind etwaige Belehrungen der WPK, die keine Sanktionsmaßnahme darstellen. Nach der Anhörung des Berufsangehörigen kann die Rüge seit dem WPrefG bzw. BAREfG auch in Verbindung mit Geldbußen erfolgen, was einer in der freiberuflichen Selbstverwaltung bis dato unbekannten Sanktionsmaßnahme entspricht.⁴⁴ In Ausübung der Berufsaufsicht kann daneben die Aufrechterhaltung des pflichtwidrigen Verhaltens untersagt werden.⁴⁵

Im berufsgerichtlichen Verfahren, das bei schwerer Schuld einzuleiten ist, besteht seit der Änderung durch das WPrefG kein Vorrang mehr für das

⁴³ Vgl. *Deutscher Bundestag* (URL5), S. 36 f.

⁴⁴ Vgl. *Sommerschuh* (2003), S. 1167.

⁴⁵ Vgl. §§ 63 Abs. 1 S. 1 i. V. m. § 68a WPO.

Strafverfahren, sodass nun berufsgerichtliche Verfahren wesentlich schneller zum Abschluss gebracht werden und damit die Sanktionen auch präventive Wirkung entfalten können. Der Katalog der Sanktionsmaßnahmen erstreckt sich von der reinen Geldbuße, die bis zur Höhe von 500.000 Euro verhängt werden kann, über zeitlich begrenzte Tätigkeits- oder Berufsverbote, die auch mit einer Geldbuße kombiniert werden können, bis hin zum gänzlichen Ausschluss aus dem Beruf. Für den Fall, dass die geahndete Pflichtverletzung andauert, kann hierauf mit einer Untersagungsverfügung reagiert und diese ggf. mit Ordnungsgeld durchgesetzt werden.

Zur Erhöhung der Transparenz im berufsgerichtlichen Verfahren wurden für die grundsätzlich nicht öffentliche Hauptverhandlung zwei Ausnahmetatbestände normiert. Zum einen kann das Verfahren auf Antrag der Staatsanwaltschaft öffentlich gestaltet werden, zum anderen hat es zwingend öffentlich zu erfolgen, wenn Inhalt der Verhandlungen Pflichtverletzungen i. Z. m. Prüfungen nach § 316 HGB sind. In Ausnahmefällen kann hiervon bei Schutzbedürftigkeit des Persönlichkeitsrechts nach den Vorschriften des GVG durch Entscheidung des Gerichts abgewichen werden.⁴⁶

5 AUSBLICK

Die oben dargestellte Konstellation spiegelt die nationale Umsetzung der Abschlussprüferrichtlinie aus dem Jahr 2006 dar. Mit Beschluss und Billigung der Änderungen der Richtlinie durch die Institutionen der EU obliegt es dem deutschen Gesetzgeber bis Juni 2016, die nationalen Vorschriften nach Maßgabe der Richtlinie zu modifizieren. Schwerpunkt der Änderungen ist die Stärkung der öffentlichen Aufsicht.⁴⁷ Unter Berücksichtigung der Erkenntnisse der jüngsten Vergangenheit zeichnen sich nachstehende Änderungen ab:

Die APAK wird künftig durch Überleitung in eine Aufsichtsbehörde die berufsstandsunabhängige Gesamt- bzw. Letztverantwortung über den Berufsstand der WP und vBP übernehmen. Unabdingbar hierfür ist beispielsweise die Neuordnung der Rechtsform, Finanzierung wie auch die Ausweitung des Kompetenzrahmens der Behörde wie beispielsweise die Einräumung von Betretungsbefugnissen. Durch weitestgehende Ausnutzung der verfügbaren

⁴⁶ Vgl. *Deutscher Bundestag* (URL3), S. 43.

⁴⁷ Vgl. WPK (Hrsg.) (2014), S. 2.

Delegationsmöglichkeiten sollen der WPK betreffend Wirtschaftsprüfern, die keine PIE⁴⁸-Mandate prüfen, in möglichst großem Umfang Aufgaben zugeteilt werden, sodass das bisher bewährte System der Selbstverwaltung des Berufsstands in weiten Teilen (unter Einhaltung der Richtlinie) fortgeführt werden kann.⁴⁹ Die AP von PIE-Mandaten bleiben zwingend unmittelbar der neuen Behörde unterstellt.

Die bisher bereits bestehende zweigleisige präventive Berufsaufsicht soll bestehen bleiben, wobei die Vernetzung zwischen der Qualitätskontrolle durch den Peer Review mit der Inspektion durch die Behörde zur Vermeidung von Ineffizienzen insbesondere bei PIE-Prüfern ausgebaut werden soll. Damit kann die WPK durch Delegation weiterhin das Qualitätskontrollverfahren über nicht PIE-AP verantworten, die Inspektionen samt operativer Abwicklung liegen im unmittelbaren Zuständigkeitsbereich der Aufsichtsbehörde. Abweichend zur derzeitigen Verfahrensweise soll zur Förderung der Entbürokratisierung die Teilnahmebescheinigung bzw. Ausnahmegenehmigung entfallen, stattdessen werden alle als AP tätigen Berufsangehörigen zur An- bzw. Abmeldung einer Tätigkeit im Bereich der Abschlussprüfung verpflichtet. Die WPK entscheidet künftig auf dieser Grundlage risikoorientiert unter Berücksichtigung von Verhältnismäßigkeitsgrundsätzen über die Durchführung der externen Qualitätskontrolle im einheitlichen Turnus von sechs Jahren.⁵⁰

Zur Förderung der Einheitlichkeit des Berufsstands soll künftig ein identischer Sanktions- und Maßnahmenkatalog sowohl für die WPK, als von der Behörde beauftragte Institution im Rahmen der Berufsaufsicht, als auch für die Behörde mit unmittelbarer Zuständigkeit aller PIE-Prüfer gelten.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass der Berufsstand vor einem größeren Umbruch steht. In Abhängigkeit davon, in welcher Qualität die Aufgaben der Selbstverwaltung in der Vergangenheit bewältigt wurden und auch in der Zukunft bewältigt werden und dies auch von der Öffentlichkeit wahrgenommen wird, kann die WPK zukünftig von der Delegationskompetenz der Behörde profitieren und so in Zukunft weiterhin bisherige Tätigkeitsfelder für sich reklamieren. Auf diesem Wege bleibt ein wesentlicher Teil der Selbstverwaltung des Berufsstands erhalten. Es wird aber auch sehr stark deutlich,

⁴⁸ PIE: public interest entities bzw. börsennotierte Gesellschaften, Banken, Versicherungen.

⁴⁹ Vgl. BMWi (Hrsg.) (2015), S. 2.

⁵⁰ Vgl. WPK (Hrsg.) (2014), S. 7, BMWi (Hrsg.) (2015), S. 6.

welch große Aufgabe von der WPK als Vertretung des Berufsstandes zu bewältigen ist. Wird diese den ihr gestellten Anforderungen nur unzureichend gerecht, können ihr delegierte Bereiche entzogen werden, was einem Verfall der Mitgestaltungsmöglichkeiten entsprechen würde.

LITERATURVERZEICHNIS

BMWi (Hrsg.) (2015): Eckpunkte zur Umsetzung der EU-Abschlussprüferreform Zur Reform der Wirtschaftsprüferaufsicht und des Berufsrechts der Wirtschaftsprüfer/vereidigten Buchprüfer in der Wirtschaftsprüferordnung. URL: <http://www.bmwi.de/BMWi/Redaktion/PDF/E/eckpunkte-zur-umsetzung-der-eu-abschlussprueferreform,property=pdf,bereich=bmwi2012,sprache=de,rwb=true.pdf> (21.02.2015).

Böcking, Hans-Joachim, Dutzi, Andreas (2006): Neugestaltung der Berufsaufsicht für Wirtschaftsprüfer. In: *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, 58. Jg., 2006, S. 1-21.

Clauß, Carsten (2008): Kommentar zu § 55b WPO. In: Hense, Burkhard, Ulrich, Dieter (Hrsg.), WPO-Kommentar: Kommentar zum Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer - Wirtschaftsprüferordnung (WPO) -. IDW: Düsseldorf, S. 582-586.

Deutscher Bundestag (URL1): Gesetzentwurf der Bundesregierung Entwurf eines Gesetzes zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG). URL: <http://dipbt.bundestag.de/doc/btd/13/097/1309712.pdf> (17. Februar 2013).

Deutscher Bundestag (URL2): Gesetzentwurf der Bundesregierung Entwurf eines Gesetzes zur Änderung von Vorschriften über die Tätigkeit der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnungs-Änderungsgesetz – WPOÄG). URL: [http://www.bmwi.de/BMWi/Redaktion/PDF/W/WPOAEG ___Entwurf,property=pdf,bereich=bmwi2012,sprache=de,rwb=true.pdf](http://www.bmwi.de/BMWi/Redaktion/PDF/W/WPOAEG___Entwurf,property=pdf,bereich=bmwi2012,sprache=de,rwb=true.pdf) (17.02.2013).

Deutscher Bundestag (URL3): Gesetzentwurf der Bundesregierung Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Zulassungs- und Prüfungsverfahrens des Wirtschaftsprüfungsexamens (Wirtschaftsprüfungsexamens-Reformgesetz - WPreG). URL: http://www.wpk.de/pdf/wprefg_entwurf.pdf (17.02.2013).

Deutscher Bundestag (URL4): Gesetzentwurf der Bundesregierung Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung der Berufsaufsicht über Abschlussprüfer in der Wirtschaftsprüferordnung (Abschlussprüferaufsichtsgesetz - APAG). http://www.wpk.de/pdf/apag-gesetzentwurf_20-10-2004.pdf (17.02.2013).

Deutscher Bundestag (URL5): Gesetzentwurf der Bundesregierung Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung der Berufsaufsicht und zur Reform berufsrechtlicher Regelungen in der Wirtschaftsprüferordnung (Berufsaufsichtsreformgesetz - BAREfG). http://www.wpk.de/pdf/BAREfG_Gesetzentwurf_4-10-2006.pdf (17.02.2013).

Heininger, Klaus, Bertram, Klaus (2006): Der Referentenentwurf zur 7. WPO-Novelle (BAREfG). In: *Der Betrieb*, 59. Jg., S. 905-911.

IDW (Hrsg.) (2007): WP Handbuch 2008, 13. überarbeitete Auflage, IDW: Düsseldorf.

IDW (Hrsg.) (2012a): WP Handbuch 2012, 14. überarbeitete Auflage, IDW: Düsseldorf.

- IDW PS 200 (2000): Ziele und allgemeine Grundsätze der Durchführung von Abschlußprüfungen. Düsseldorf.
- Keller, Gernot, Schlüter, Kai Grit (2003): Peer Review: Perspektiven nach dem Sarbanes-Oxley Act of 2002. In: *Betriebs Berater*, 58. Jg., S. 2166-2174.
- Krawitz, Norbert, Leukel, Stefan (1998): Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis – Anmerkungen zur gemeinsamen Stellungnahme VO 11995 von WPK und IDW vor dem Hintergrund eines Qualitätsmanagementkonzepts -. In: *Deutsches Steuerrecht*, 36. Jg., S. 1930-1936.
- Lanfermann, Georg, Maul, Silja (2002): Auswirkungen des Sarbanes-Oxley Acts in Deutschland. In: *Der Betrieb*, 55. Jg., S. 1725-1732.
- Leffson, Ulrich (1988): Wirtschaftsprüfung, 4. überarbeitete Auflage. Gabler: Wiesbaden.
- Lenz, Hansrudi (2002): Der Fall Enron – Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung im Kreuzfeuer der Kritik. In: *Betriebs Berater*, 57. Jg. (10), S. I.
- Lenz, Hansrudi (2002a): Sarbanes Oxley Act of 2002 – Abschied von der Selbstregulierung der Wirtschaftsprüfer in den USA. In: *Betriebs Berater*, 57. Jg., S. 2270-2275.
- Lenz, Hansrudi (2004): Referentenentwurf eines Abschlussprüferaufsichtsgesetzes: noch unzureichende Kontrolle des Berufsstandes. In: *Betriebs Berater*, 59. Jg., S. 1951-1956.
- Marten, Kai-Uwe (2006): Die Bedeutung einer international anerkannten Abschlussprüferaufsicht für deutsche Unternehmen. In: *Der Betrieb*, 59. Jg., S. 1121-1125.
- Marten, Kai-Uwe, Köhler, Annette G., Paulitschek, Patrick (2006): Enforcement der Abschlussprüfung in Deutschland- Kontext und Ansatzpunkte des Referentenentwurfs eines Berufsaufsichtsreformgesetzes. In: *Betriebs Berater*, 61. Jg., Beilage 14, S. 23-30.
- Niehus, Rudolf J. (1996): Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüfung: Ein Berufsstand verpflichtet sich. In: *Der Betrieb*, 49. Jg., S. 385-391.
- Pfitzer, Norbert (2006): Aktuelles zur Qualitätssicherung und Qualitätskontrolle. In: *Die Wirtschaftsprüfung*, 59. Jg., S. 186-197.
- Securs, Claus C. (2012): Sachverstand von Berufspraktikern trägt zur Sicherung der Qualität der Aufsicht bei. In: *WPK Magazin*, 51. Jg. (4), S. 6-9.
- Sommerschuh, Nicole (2003): Strengere Berufsaufsicht durch die 5. WPO-Novelle: Ein neuer Ansatz zur Kontrolle der Wirtschaftsprüfer. In: *Betriebs Berater*, 58. Jg., S. 1166-1171.
- VO 1/2006 (2006): Gemeinsame Stellungnahme der WPK und des IDW: Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (VO 1/2006). Düsseldorf.
- Wiesner, Peter M. (2002): Zwischen Scylla und Charybdis: Sarbanes Act greift in Satzungsautonomie deutscher Unternehmen ein. In: *Betriebs Berater*, 57. Jg. (35), S. I.
- WPK (Hrsg.) (2002): Bericht der Wirtschaftsprüferkammer über die Berufsaufsicht im Jahr 2001. URL: http://www.wpk.de/uploads/tx_templavoila/wpk-news_berufsaufsicht_2001.pdf (21.02.2015).
- WPK (Hrsg.) (2005): Statistische Informationen zu unseren Mitgliedern Stand 1.7.2005. URL: http://www.wpk.de/pdf/wpk-statistiken_juli_2005.pdf (18.02.2013).

WPK (Hrsg.) (2011a): 1961 – 2011 50 Jahre Berufliche Selbstverwaltung im öffentlichen Interesse. URL: http://www.wpk.de/uploads/tx_templavoila/50_Jahre_WPK_1961-2011_03.pdf (21.02.2015).

WPK (Hrsg.) (2012b): Bericht über die Berufsaufsicht 2011 über Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer. URL: http://www.wpk.de/uploads/tx_templavoila/WPK_Berufsaufsicht_2011.pdf (21.02.2015).

WPK (Hrsg.) (2014): EU-Regelungen zur Abschlussprüfung Positionen der Wirtschaftsprüferkammer zur Fortentwicklung der Berufsaufsicht und der Qualitätskontrolle. URL: http://www.wpk.de/uploads/tx_templavoila/WPK_Positionspapier_Fortentwicklung_BA_QK.pdf (21.02.2015).