

ABSCHLUSSPRÜFERAUFSICHTSKOMMISSION

AUDITOROVERSIGHT COMMISSION

Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung der Berufsaufsicht und zur Reform berufsrechtlicher Regelungen in der Wirtschaftsprüferordnung (Berufsaufsichtsreformgesetz – BARefG) – Drucksache 16/2858 –

I. Zusammenfassung

Die APAK unterstützt uneingeschränkt die in § 62b WPO-E^{*)} vorgeschlagene Regelung. Sie ist vernünftig und angemessen.

Eine durch Gesetz zwingend vorgeschriebene Begrenzung der im Rahmen der dort vorgesehenen anlassunabhängigen Untersuchungen zu ziehenden Stichproben auf Prüfungsmandate nach § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB ist dagegen nicht zu befürworten.

Gegenstand der Untersuchungen nach § 62b WPO-E ist die Qualität und Zuverlässigkeit der Berufsangehörigen und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die Abschlüsse so genannter Unternehmen von öffentlichem Interesse gemäß § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB (= kapitalmarktorientierte Unternehmen) prüfen, im Ganzen, nicht die spezielle Nachprüfung einzelner Mandate. Daher ist es angemessen, im Rahmen der anlassunabhängigen Untersuchung die Einhaltung der Berufspflichten, die bei **allen** gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen nach dem Gesetz zu beachten sind, zu untersuchen, ohne von vornherein auf die Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse beschränkt zu werden. Dies gilt umso mehr, als die einzuhaltenden Berufspflichten bei **allen** gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen – also sowohl bei Sachverhalten nach § 319 HGB als auch bei § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB – identisch sind.

1. Eine Beschränkung ausschließlich auf Mandate nach § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB brächte wesentliche Nachteile mit sich:
 - Verengung der vom Regierungsentwurf angestrebten Untersuchung der Zuverlässigkeit und Prüfungsqualität der Praxen insgesamt auf eine Nachschau einzelner Mandate;

^{*)} WPO-E bezieht sich auf Paragraphen der Wirtschaftsprüferordnung in der Entwurfsfassung des BARefG

- Unmöglichkeit der Gewinnung eines verlässlichen, umfassenden Bildes bei vielen kleineren Praxen, die nur wenige oder sogar nur ein einziges Mandat nach § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB betreuen; vgl. Begründung zu § 62b Absatz 1 WPO-E;
- Zurückbleiben der Untersuchungen hinter der allgemeinen Qualitätskontrolle, obwohl § 62b WPO-E gerade einem erhöhten öffentlichen Interesse an der allgemeinen Zuverlässigkeit der Praxen Rechnung trägt;
- Gefahr des Auseinanderfallens der Qualitätsmaßstäbe bei Prüfungen nach § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB und anderen gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen nach § 319 HGB;
- Befürchtung von Wettbewerbsnachteilen für mittelständischen Praxen bei Auseinanderfallen der Qualitätsmaßstäbe; die großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften könnten auf Grund ihrer größeren personellen und sachlichen Ressourcen bei entsprechender interner Arbeitsaufteilung gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen nach § 319 HGB mit niedrigerem Qualitätsprofil zu günstigeren Preisen anbieten und den Mittelstand weitgehend aus diesem Marktsegment verdrängen;
- keine Differenzierung der öffentlichen Aufsicht je nach Art der Abschlussprüfung in der Achten Richtlinie 2006/43/EG (Art. 29 und 30), vgl. Begründung zu § 62b WPO-E.

2. § 62b WPO-E in der Fassung des Regierungsentwurfs bringt keine unzumutbaren Belastungen mittelständischer Praxen mit sich.

§ 62b WPO-E sieht weder die Untersuchung sämtlicher von der betreffenden Praxis ausgeführten Mandate nach § 319 HGB noch deren vollständige Nachprüfung vor. Es geht allein darum, der Aufsicht im Interesse der Gewinnung eines verlässlichen, umfassenden Bildes der untersuchten Praxis und des Umgangs mit ihren Mandaten (vgl. dazu Begründung zu § 62b WPO-E) zur Verhinderung eines Auseinanderfallens der Qualitätsmaßstäbe bei Prüfungen nach § 319a Abs. 1 Satz 1 und § 319 HGB die Möglichkeit zu geben, innerhalb der Stichprobenauswahl der Mandate wiederum stichprobenartig die Einhaltung der bei gesetzlichen Abschlussprüfungen allgemein zu beachtenden Pflichten in die Urteilsbildung einbeziehen zu können.

Dies sollte umso mehr hinnehmbar sein, als ein Interesse des Berufsstandes, diese Mandate der öffentlichen Aufsicht im Rahmen anlassunabhängiger Untersuchungen nach § 62b WPO-E vorzuenthalten, hinter dem gesteigerten, höherrangigen Interesse der Öffentlichkeit an der Qualität und Zuverlässigkeit der Abschlussprüfer von Unternehmen nach § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB insgesamt zurücktreten sollte.

II. Im Einzelnen

1. Unterstützung des Regierungsentwurfes zu § 62b WPO-E

Die APAK unterstützt uneingeschränkt die im Regierungsentwurf des BARefG zu § 62b WPO-E i.V.m. § 61a Satz 2 Nr. 2 WPO-E vorgesehene Regelung. Sie gibt der Aufsicht über gesetzliche Abschlussprüfer (Berufsaufsicht) erstmals die bisher fehlende Befugnis, Berufsangehörige und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften nicht erst bei Vorliegen eines konkreten Verdachts auf Berufspflichtverletzungen, sondern auch anlassunabhängig einer laufenden öffentlichen Aufsicht zu unterziehen. Sie stellt damit nicht nur ein Kernelement bei der Schaffung einer effektiven, sanktionsbewehrten öffentlichen Aufsicht über die Abschlussprüfer von Unternehmen in Deutschland dar. Sie leistet zugleich einen wesentlichen, nach dem gegenwärtigen Stand der internationalen Entwicklung unverzichtbaren Beitrag zur Stärkung des deutschen Aufsichtssystems als Grundlage für dessen internationale Anerkennung, die wiederum – mit dem Ziel einer Stärkung des Kapitalmarkts und der internationalen Wettbewerbsfähigkeit des Finanzplatzes Deutschland – Voraussetzung für die Zusammenarbeit mit ausländischen Prüferaufsichten in grenzüberschreitenden Sachverhalten ist. Erst mit der Einführung anlassunabhängiger stichprobenartiger öffentlicher Kontrollen erreicht die Berufsaufsicht das Niveau, das in anderen Bereichen, wie etwa der parallelen Kontrolle der Rechnungslegung börsennotierter Unternehmen durch die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (§ 342b Abs. 2 Satz 3 Nr. 3 HGB) oder im Kreditwesengesetz (§ 44 Abs. 1 Satz 2 KWG) bereits seit einiger Zeit Standard ist.

2. Keine Begrenzung des Untersuchungsgegenstandes nach § 62b WPO-E

Nach Ansicht der APAK ist es im Sinne einer erforderlichen effizienten Aufsicht über gesetzliche Abschlussprüfer sachgerecht, wenn § 62b WPO-E die Beachtung der bei *allen* gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen einzuhaltenden Berufspflichten zum Gegenstand der laufenden Kontrollen machen will. Eine durch das Gesetz zwingend vorgeschriebene Beschränkung der Prüfung auf die Einhaltung der Berufspflichten nur bei gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen von Unternehmen im Sinne des § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB – also bei den Unternehmen von öffentlichem Interesse, d.h. vor allem bei börsennotierten Gesellschaften – vermag die APAK nicht zu befürworten.

Maßgebend dafür sind folgende Gründe:

- a) Es steht zwar außer Frage, dass auch bei den anlassunabhängigen Untersuchungen des § 62b WPO-E die durchgeführten Abschlussprüfungen bei Unternehmen nach § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB im Vordergrund stehen werden. Eine Beschränkung allein auf diese Abschlussprüfungen, käme aber einem gesetzlichen Verbot für die öffentliche Aufsicht gleich, auch andere gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungsmandate (§ 319 HGB) in

die Untersuchung stichprobenartig einzubeziehen. Dies würde jedoch die Struktur der in § 62b WPO-E vorgesehenen Aufsichtsmaßnahmen und damit das aufsichtsrechtliche Konzept des Regierungsentwurfs in einem entscheidenden Punkt grundlegend verändern; diese Beschränkung wäre auch im übrigen erheblichen Bedenken ausgesetzt:

Gegenstand der anlassunabhängigen Untersuchungen ist nicht die Durchführung eines einzelnen Mandats (oder einer durch Stichproben gezogenen Mehrheit von ihnen). Gegenstand der Prüfung sind vielmehr Organisation und Geschäftsgebaren der betreffenden Wirtschaftsprüferpraxis als solcher. Abschlussprüfer von Unternehmen im öffentlichem Interesse sollen, weil die von ihnen geprüften Unternehmen, den organisierten (Kapital-)Markt im Sinne von § 2 Abs. 5 WpHG in Anspruch nehmen, eine erhöhte Gewähr für ihre Zuverlässigkeit und die Einhaltung ihrer Berufspflichten leisten, darunter insbesondere auch ihrer Unabhängigkeit. Sie sollen deshalb auch einer strengeren Aufsicht darauf unterzogen werden, welche organisatorischen Vorkehrungen sie zur Sicherung der Einhaltung ihrer beruflichen Pflichten als Abschlussprüfer bei der Abwicklung ihrer Mandate getroffen haben (sog. Internes Qualitätssicherungssystem). Die stichprobenartige Durchsicht einzelner Mandate dient in dieser Konzeption dazu, der Aufsicht ein Urteil zu ermöglichen, inwieweit diese internen Vorkehrungen zur Sicherung der Prüfungsqualität bei der Mandatsabwicklung auch tatsächlich zum Zuge kommen und die Berufspflichten beachtet werden.

- b) Bei Praxen, die nur wenige oder sogar nur ein einziges Mandat nach § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB haben, würde eine gesetzliche Beschränkung der Stichproben – worauf die Begründung zum Regierungsentwurf zu § 62b Abs. 1 WPO bereits zutreffend hinweist – in den meisten Fällen dazu führen, dass sich die Aufsicht in Ermangelung einer für eine Urteilsbildung ausreichenden Gesamtheit kein umfassendes, angemessenes und zutreffendes Bild von der allgemeinen Qualität und Zuverlässigkeit des Abschlussprüfers von kapitalmarktorientierten Unternehmen machen könnte.
- c) Die von dem Regierungsentwurf bezweckte Prüfung der Praxis schrumpfte zu einer reinen Nachschau einzelner isolierter oder sogar nur eines einzigen Mandats. Das neue Instrument der anlassunabhängigen Untersuchung, das doch gerade eine Stärkung des deutschen Aufsichtssystems im Interesse seiner Glaubwürdigkeit und internationalen Anerkennung bezweckt, bliebe inhaltlich sogar noch hinter der bisher schon bestehenden allgemeinen Qualitätskontrolle zurück. Von der Qualitätskontrolle werden *alle* betriebswirtschaftlichen Prüfungen erfasst, bei den das Berufssiegel geführt wird (vgl. § 57a Abs. 2 Satz 2 WPO).
- d) Die vorstehend geäußerten Bedenken entfallen zwar bei großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die zahlreiche Mandate nach § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB betreuen und bei denen daher eine zur Bildung eines allgemeinen Urteils über ihre Zuverlässigkeit der Praxis nötige Grundgesamtheit auch ohne Rückgriff auf übrige Mandate nach § 319 HGB zur

Verfügung steht. Dort bestünde jedoch bei einem gesetzlichen Verbot, ergänzend und kontrollierend auch Stichproben aus anderen gesetzlichen Abschlussprüfungen in das Gesamtbild einzubeziehen, die Gefahr, dass diese Wirtschaftsprüfungsgesellschaften auf die Ausführung dieser Mandate weniger Sorgfalt verwenden würden als bei den der anlassunabhängigen Untersuchungen durch die Aufsicht unterliegenden Abschlussprüfungen nach § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB. Diese Mandate würden zwar von der allgemeinen Qualitätskontrolle erfasst, dort allerdings nicht mit Blick auf die konkrete Einhaltung der Berufspflichten im Einzelfall untersucht. In der allgemeinen Qualitätskontrolle ist die stichprobenweise Durchsicht der Auftragsabwicklung einzelner Prüfungsmandaten allein auf die Einhaltung der Grundsätze und Maßnahmen zur Qualitätssicherung als einzelner Berufspflicht fokussiert.

- e) Da ein solches Vorgehen auch bei kleineren Praxen nicht auszuschließen ist, brächte eine Beschränkung der im Rahmen des Verfahrens nach § 62b WPO-E zu entnehmenden Stichproben auf Abschlussprüfungen nach § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB ganz allgemein die Gefahr mit sich, dass sich unterschiedliche Qualitätsmaßstäbe für die § 62 b WPO-E unterfallenden Abschlussprüfungen nach § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB und die einer solchen Kontrolle nicht unterliegenden sonstigen gesetzlichen Abschlussprüfungen nach § 319 HGB herausbilden.

Ein solches Auseinanderfallen der Qualitätsmaßstäbe gilt es unter allen Umständen zu vermeiden. Eine entsprechende Differenzierung der Prüfungsqualität nach der Art der Abschlussprüfung kennt weder das deutsche Recht noch die Achte Richtlinie 2006/43/EG. Diese fordert vielmehr in Art. 30 effiziente und sanktionenbewehrte Untersuchungen zur Aufdeckung, Berichtigung und Verhinderung von „unzureichenden Abschlussprüfungen“ ohne jede Differenzierung danach, ob diese Abschlussprüfungen Unternehmen von öffentlichem Interesse oder anderen publizitätspflichtigen Unternehmen gelten. Die Richtlinie schreibt damit wirksame und sanktionsbewehrte Untersuchungen durch eine öffentliche Aufsicht – anders als der Entwurf der Bundesregierung in § 62b – nicht nur für Prüfer von Unternehmen von öffentlichem Interesse, sondern gleichermaßen für *alle* gesetzlichen Abschlussprüfungen vor. Infolgedessen kann sich für die Richtlinie die hier erörterte Frage einer Einbeziehung von Abschlussprüfungen nicht börsennotierter Unternehmen in die von ihr geforderten Untersuchungen gar nicht erst stellen: Die Einbeziehung ist für die Richtlinie selbstverständlich, weil sie von vornherein keinen Unterschied zwischen den Gegenständen gesetzlicher Abschlussprüfungen macht.

Allerdings könnte man sich unter diesem Aspekt die weitergehende Frage stellen, ob der Regierungsentwurf mit seiner Beschränkung der Untersuchungen des § 62b WPO-E auf Abschlussprüfer bei Unternehmen im öffentlichen Interesse nicht sogar hinter den Anforderungen der Achten Richtlinie zurückbleibt. Da die Richtlinie jedoch keinen bestimmten Weg, sondern lediglich ein Ziel vorschreibt, das sich in der Summe als

Einrichtung eines öffentlichen Aufsichtssystems zusammenfassen lässt, das für eine effiziente und sanktionenbewehrte Kontrolle der Einhaltung der berufsrechtlichen Pflichten der Abschlussprüfer rechnungslegungspflichtiger Unternehmen Sorge trägt (Art. 29 und 30 der Richtlinie in Verbindung mit Ziff. 17 ff. der Erwägungsgründe), mag es vertretbar sein, zumeist kleinere Prüferpraxen, die keine Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse nach § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB durchführen, im Interesse einer Schonung des Mittelstandes, wie es der Regierungsentwurf vorschlägt, von den anlassunabhängigen Untersuchungen auszunehmen und es insoweit bei den bisherigen durch einen Berufskollegen durchzuführenden allgemeinen Qualitätskontrollen zu belassen. Auch der Richtlinie ist eine derartige Unterscheidung nicht fremd, vgl. Ziff. 23 der Erwägungsgründe zu *strenger* Anforderungen an die Prüfung von Jahresabschlüssen von Unternehmen von öffentlichem Interesse. Die APAK hat deshalb entsprechende Bedenken gegen die Richtlinienkonformität des Regierungsentwurfs in diesem Punkt zurückgestellt.

Damit sollte aber auch die äußerste Grenze erreicht sein. Die Schlussfolgerung, weil Abschlussprüfer nicht börsennotierter Unternehmen von den anlassunabhängigen Untersuchungen generell ausgeschlossen sind, dürfe auch die Prüfungspraxis der Abschlussprüfer börsennotierter Unternehmen nur beschränkt unter die Lupe genommen werden, sollte sich aus den vorstehend im einzelnen erörterten Gründen verbieten.

3. Keine unzumutbare Belastung für mittelständische Prüfungsunternehmen

Unzumutbare Belastungen für mittelständische Prüfungsunternehmen sind mit der Regelung des Regierungsentwurfes nicht verbunden.

Es gilt in diesem Zusammenhang klarzustellen, dass die ergänzende Miteinbeziehung von Abschlussprüfungen nach § 319 HGB zur Beurteilung der Zuverlässigkeit einer Praxis nicht gleichbedeutend damit ist, dass dadurch sämtliche von dieser Praxis durchgeführte Abschlussprüfungen zum Gegenstand der Untersuchung werden müssten oder auch nur dürften. Es geht vor allem um die Berechtigung der Aufsicht, auch nicht unter § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB fallende Abschlussprüfungen der Praxis **stichprobenweise** in ihre Untersuchungen einzubeziehen, wenn sie dies zum Erhalt eines umfassendes Bildes der Praxis für erforderlich hält. Darüber hinaus wird die Aufsicht auch bei dieser Untersuchung – da ihr Gegenstand nicht das einzelne Mandat als solches, sondern die Zuverlässigkeit der Praxis bei der Ausübung ihres Berufes ist – nicht die gesamte Abschlussprüfung einer Nachschau auf ihre Richtigkeit unterziehen, sondern wiederum nur stichprobenartig und risikoorientiert die Einhaltung einzelner, allgemeiner oder gerade in dem speziellen Fall prekärer Berufspflichten kontrollieren.

Eine solche Untersuchung kann bei richtigem Verständnis nicht als unzumutbare Belastung des Berufsstandes bezeichnet werden. Es geht letztlich, wie auch bei den eigenen

Prüfungshandlungen der Abschlussprüfer, allein darum, der Aufsicht diejenigen Untersuchungshandlungen zu ermöglichen, die sie nach pflichtgemäßem Ermessen benötigt, um das von ihr erwartete angemessene Urteil zur Qualität und Zuverlässigkeit der Prüferpraxis abgeben zu können. Das ist eine Frage der Untersuchungstechnik, die – wie auch sonst im Prüfungswesen – dem pflichtgemäßen Ermessen des Untersuchungsleiters und der Entwicklung entsprechender Standards überlassen bleiben sollte.

4. Vorrang des öffentlichen Interesses und Gefahr des Zurückbleibens hinter der allgemeinen Qualitätskontrolle

Führt die im Regierungsentwurf vorgesehene Regelung nicht zu einer unzumutbaren Belastung des Berufsstandes, so ist nicht erkennbar, welches berechtigtes Interesse des Berufsstandes es rechtfertigen könnte, es der Aufsicht zu verwehren, in ihrer Untersuchung der Zuverlässigkeit einer Praxis stichprobenartig auch gesetzliche Abschlussprüfungen nach § 319 HGB einzubeziehen. Eine gesetzliche Regelung, die für sich in Anspruch nimmt, eine effiziente Kontrolle über die Erfüllung der Berufspflichten durch Abschlussprüfer kapitalmarktorientierter Unternehmen zu etablieren, gleichzeitig aber der mit dieser Kontrolle betrauten Aufsicht verbietet, alle von der zu kontrollierenden Praxis durchgeführten gesetzlichen Abschlussprüfungen zu untersuchen und diese Untersuchung allein einem von der Praxis selber ausgesuchten Berufskollegen vorbehält, wäre auch der Öffentlichkeit nur schwer zu vermitteln.

5. Gefahr eines Auseinanderfallens der Qualitätsmaßstäbe und Wettbewerbsnachteilen für den Mittelstand

Darüber hinaus liegt die in § 62b WPO-E vorgesehene Einbeziehung auch der gesetzlichen Abschlussprüfungen nach § 319 HGB in die anlassunabhängigen Untersuchungen sogar im recht verstandenen Interesse gerade mittelständischer Unternehmen. Könnten die Berufsangehörigen und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ein für allemal darauf vertrauen, dass nur die Qualität ihrer Abschlussprüfungen nach § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB nicht aber auch der anderen von ihnen durchgeführten gesetzlichen Abschlussprüfungen und damit ihrer Prüfungsqualität insgesamt der öffentlichen Aufsicht unterliegt und käme es dadurch zu einem Auseinanderfallen der Qualitätsmaßstäbe, so ist zu befürchten, dass die großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften auf Grund der ihnen zur Verfügung stehenden größeren personellen und sachlichen Mittel die mittelständischen Wirtschaftsprüfer durch günstige Angebote weitgehend aus dem Markt für gesetzliche Abschlussprüfungen verdrängen würden. Auch dieser Gesichtspunkt spricht nachdrücklich für die Beibehaltung des weiten Untersuchungsgegenstandes.