

## **Deutscher Bundestag**

### **Ausschuss für Wirtschaft und Energie**

Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der aufsichts- und berufsrechtlichen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz - APAReG)

BT-Drs. 18/6282

**Öffentliche Anhörung am 2. November 2015 in Berlin**

### Schriftliche Stellungnahme

von

Dr. Richard Wittsiepe  
Wirtschaftsprüfer  
Certified Public Accountant (USA)  
Steuerberater

Düsseldorfer Str. 42  
47051 Duisburg  
rwittsiepe@webag.com  
www.us-gaap.de

## Inhaltsverzeichnis

<b>I. Zusammenfassung der Schwachstellen des vorliegenden Gesetzentwurfs und Lösungsansätze .....</b>	<b>2</b>
<b>II. Ziele der EU-Kommission, des EU-Parlaments und des EU-Rates.....</b>	<b>3</b>
<b>III. Notwendige Anpassungen der Gesetzentwurfs APAREG bzw. des RefE AREG zur Sicherung der EU-Ziele .....</b>	<b>4</b>
A. Stärkung der Unabhängigkeit der Abschlussprüfer .....	4
B. Stärkung der Unabhängigkeit der öffentlichen Aufsicht.....	4
C. Qualität der Abschlussprüfung .....	6
D. Marktbeherrschung der BIG4 Prüfungsgesellschaften als Risiko (Art. 27 VO).....	10
<b>IV. Hinweis zum Verbraucherschutz.....</b>	<b>14</b>

## Anlagen

Prüfungsberichte der US-Aufsichtsbehörde PCAOB

Anlage 1: Report on 2012 Inspection of Price WaterhouseCoopers AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Anlage 2: Report on 2012 Inspection of Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Anlage 3: Report on 2013 Inspection of KPMG AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Anlage 4: Report on 2013 Inspection of Deloitte & Touche GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Ausschuss Berufsrecht der Wirtschaftsprüferkammer

Anlage 5: Seite 6 des Protokolls der ASBR-Sitzung vom 28.7. 2015

Anlage 6: Seite 20/21 aus Anlage zu TOP C der ASBR-Sitzung vom 24.9.2015

Kommission für Qualitätskontrolle

Anlage 7: Seite 9 aus dem Tätigkeitsbericht 2014

Anlage 8: Art.21/Art.26 EU-VO zur Unabhängigkeit der Aufsicht

Anlage 9: Rechtsgutachten Prof. Dr. Kluth zum APAREG

Statistiken

Abbildung 1: Entwicklung der Teilnehmerzahlen an der Qualitätskontrolle  
für den Zeitraum 2008-2014

Abbildung 2: Entwicklung der Teilnahmebescheinigungen in % für den  
Zeitraum 2006-2013

Abbildung 3: Entwicklung Anzahl der Wirtschaftsprüfer, die Prüfungen  
kapitalmarktorientierte Unternehmen vornehmen für den  
Zeitraum 2006-2014

Abbildung 4: Entwicklung der Marktanteile für die 160 Dax, M-Dax, S-Dax, Tec-  
Dax Abschlussprüfungen für den Zeitraum 2006-2013

# **EU-Abschlussprüferrichtlinie 2014-56 und Verordnung 537/2014**

## **I. Zusammenfassung der Schwachstellen des vorliegenden Gesetzentwurfs und Lösungsansätze**

Ein Vergleich des vorliegenden Gesetzentwurfs mit den Zielen der EU-Reform läßt zwei fundamentale Schwachstellen erkennen:

1. Die Unabhängigkeit der öffentlichen Aufsicht durch die vorgesehene automatische Übernahme der bisherigen Mitarbeiter der APAK ist weiterhin nicht sichergestellt. Dieser Punkt belastet das Vertrauen in die Funktionsfähigkeit der öffentlichen Aufsicht, wie die Vornahme eigener Inspektionen der deutschen BIG4 Wirtschaftsprüfungsgesellschaften durch die US-Aufsichtsbehörde belegt.

2. Die Vermischung von Anforderungen an Prüfungen von Unternehmen des Kapitalmarktes sowie von Unternehmen ausserhalb des Kapitalmarktes widerspricht dem Kernkonzept der EU-Reform, die Anforderung für Prüfungen von Kapitalmarktunternehmen eigens in die Verordnung aufgenommen hat und ausdrücklich eine Anwendung außerhalb des Kapitalmarktes generell nicht zulässt. Diese Schwachstelle ist fundamental für den deutschen Mittelstand und seine meist mittelständischen Wirtschaftsprüfer. Das Rückgrat des deutschen Mittelstands besteht aus Familiengesellschaften, die auch in verschiedenen Funktionen des Unternehmens leitend tätig sind. Regelungen, die für den Kapitalmarkt geschaffen wurden führen hier zu einem hohen Bürokratieaufwand, der für diesen Kreis der Unternehmen und seiner Wirtschaftsprüfer nach der EU-Richtlinie gerade nicht vorgesehen wird. Dies behindert auch die von der EU gewünschte und geförderte Ausweitung des Angebots von Wirtschaftsprüfung

### **Lösungsansatz**

Um die bezeichneten Schwachstellen zu beseitigen sind relativ geringfügige Änderungen im Entwurfstext vorzunehmen die nachfolgend im Detail mit Begründung und Bezug zu den EU-Reformzielen dargestellt sind.

## **II. Ziele der EU-Kommission, des EU-Parlaments und des EU-Rates**

### **Stärkung der Funktionsfähigkeit des Kapitalmarktes**

durch folgende Maßnahmen:

#### **A. Stärkung der Unabhängigkeit der Abschlussprüfer**

Erweiterung des Verbots der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen durch die Prüfungsgesellschaft und sämtliche "Netzwerkunternehmen".

#### **B. Stärkung der Unabhängigkeit der öffentlichen Aufsicht**

Zuständige Behörde trägt Letztverantwortung, die Leitungsorgane müssen vom Berufsstand unabhängig sein.

#### **C. Qualität der Abschlussprüfung**

Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung durch einheitliche internationale Standards ISA, Definition der Anforderungen in Richtlinie und Verordnung.

Art. 26 RL und Art. 9 VO definieren Internationale Prüfungsstandards ISA als Grundlage der Durchführung einer Abschlussprüfung und Sicherung von Prüfungsqualität.

#### **D. Marktbeherrschung der BIG4 Prüfungsgesellschaften als Risiko (Art. 27 VO)**

Angebot der Wirtschaftsprüfung soll generell ausgedehnt werden. Mehr Wirtschaftsprüfer sollen wieder Wirtschaftsprüfung anbieten. Die Umsetzung des EU-Small Business Act und ein einheitlicher "Quality Assurance Review" durch Art. 29 RL sollen dieses Ziel unterstützen

Die Aufteilung der Anforderungen in eine EU-Richtlinie und eine EU-Verordnung mit Entbürokratisierung für die Wirtschaftsprüfung ausserhalb des Kapitalmarkts sind Ausfluss dieses Konzepts.

### **III. Notwendige Anpassungen der Gesetzentwürfs APAReG bzw. des RefE AReG zur Sicherung der EU-Ziele**

#### **A. Stärkung der Unabhängigkeit der Abschlussprüfer**

Über die EU-Verordnung entfalten die Bestimmungen direkte Wirkung. Es besteht lediglich ein Anpassungsbedarf in **§ 319b HGB**.

Nach **§ 319b HGB** wirken die Ausschlussgründe nicht, wenn das Netzwerkmitglied auf das Ergebnis der Abschlussprüfung keinen Einfluss nehmen kann.

Diese Ausnahmeregelung von **§ 319b HGB** ist nach **Art. 5 EU-VO** nicht mehr zulässig.

#### **Maßnahmen:**

**1. Durch ersatzloses Streichen von §319b HGB wird volle Übereinstimmung mit der EU-VO erreicht.**

**Hinweis zu den sog. Lux-Leaks Fällen:** Die in § 319b HGB vorhandene deutsche Sonderregelung kann dazu führen, dass eine Steuerberatung eines deutschen Konzerns durch eine Netzwerkgesellschaft in Luxemburg nicht zum Ausschluss des Abschlussprüfers der deutschen Konzernmuttergesellschaft führt.

#### **B. Stärkung der Unabhängigkeit der öffentlichen Aufsicht**

In Art. 21, 26 (5) EU-VO werden Kriterien der Berufsstandunabhängigkeit definiert, die von allen Personen in Leitungsfunktionen der Berufsaufsicht einzuhalten sind. Dies betrifft die Leitung der Abschlussprüferaufsichtsstelle sowie aller weiteren Stellen, auf die Funktionen delegiert werden, etwa die Kommission für Qualitätskontrolle.

Die Abschlussprüferaufsicht in Deutschland in Bezug auf Sonderuntersuchungen war bisher von ehemaligen BIG4 Wirtschaftsprüfern dominiert. Pensionsansprüche und vorhandene Rechte zur Rückkehr zu den BIG4 nach Ende der Tätigkeit in der Aufsicht sowie verschiedene Formen der Zusammenarbeit, etwa Gastprofessuren an Lehrstühlen leitender Funktionsträger der Aufsicht stellten deren Unabhängigkeit in Frage, weshalb die **US Aufsichtsbehörde PCAOB** seit dem Jahre 2012 Joint Audits für die in ihrem Zuständigkeitsbereich liegenden Abschlussprüfungen deutscher Tochtergesellschaften von in den USA an der Börse notierten Unternehmen durchführt.

Auf der **Internet-Seite des PCAOB** (Public Company Accounting Oversight Board) sind für das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland genau **vier** Untersuchungsberichte des PCAOB aufgeführt:

1. Bericht über die Inspektion der **Price WaterhouseCoopers AG** Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Frankfurt, vom 1. August 2013, (Anlage 1)
2. Bericht über die Inspektion der **KPMG AG**, Berlin, vom 26. Juni 2014, (Anlage 2)
3. Bericht über die Inspektion der **Ernst & Young GmbH**, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Stuttgart, vom 24. Oktober 2013 (Anlage 3)
4. Bericht über die Prüfung der **Deloitte & Touche GmbH**, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, München, vom 22. Mai 2014. (Anlage 4)

In allen genannten Fällen handelt es sich um eigenständige Inspektionen des PCAOB. Andere deutschen Prüfungsgesellschaften, die ebenfalls beim PCAOB registriert sind wurden keiner Inspektion unterzogen.

**Damit verlässt sich das PCAOB für die deutschen BIG4 Gesellschaften nicht auf die regelmäßigen Überprüfungen durch die deutsche Abschlussprüferaufsicht, obwohl dies möglich wäre. Darin kann kein Vertrauensbeweis für die deutsche Abschlussprüferaufsicht gesehen werden, wenn auch die Gründe für die Durchführung eigener PCAOB Inspektionen nicht bekannt sind.**

Die fehlende Unabhängigkeit der deutschen Sonderuntersucher von den BIG4 dürfte aber ein wesentlicher Grund dafür sein, denn sonst wären auch andere, beim PCAOB registrierte deutsche Prüfungsgesellschaften einer Inspektion unterzogen worden.

Ebenfalls belegt die weitere Anhebung der Anforderungen an die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer kapitalmarktorientierter Unternehmen durch die EU-Verordnung und die Betonung der Unabhängigkeit der Prüferaufsicht, dass dieses Problem sehr wohl als Gefahrenquelle für die Funktionsfähigkeit des Kapitalmarktes durch die EU-Kommission gesehen wurde. Dazu passt die Beobachtung der Marktentwicklung im Bereich der Abschlussprüfungen, das Ziel der Ausweitung des Angebots von Abschlussprüfungen sowie die Ausgliederung der Anforderungen für kapitalmarktorientierte in eine eigene EU-Verordnung.

Daraus resultiert, dass durch die vorgesehene gesetzliche Überleitung des bisher in der Aufsicht tätigen Personals ist die Einhaltung der Berufsstandunabhängigkeit nach Art. 21, 26 (5) EU-VO nicht sichergestellt werden kann, da die Dominanz ehemaliger BIG4 Mitarbeiter innerhalb der Aufsicht weiter gefestigt wird.

## **Maßnahmen:**

- 1. Unter der Leitung des Präsidenten des Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) sollen die Voraussetzungen der Unabhängigkeitsanforderungen nach Art. 21, 26 (5) EU-VO im Rahmen der vorgesehenen Überleitung nach § 5 des Gesetz zur Einrichtung einer Abschlussprüferaufsichtsstelle beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle überprüft werden.**
- 2. § 5 des Gesetz zur Einrichtung einer Abschlussprüferaufsichtsstelle beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle ist zu ergänzen. Bei einer Überleitung ist die Einhaltung der Grundsätze der Berufsstandunabhängigkeit nach Art. 21, 26 (5) EU-VO einzuhalten.**
- 3. Alle leitenden Positionen der neuen Aufsichtsstelle sollen öffentlich unter der Führung des Präsidenten der BAFA ausgeschrieben werden.**
- 4. Die Mitglieder des in § 3 des Gesetzes zur Einrichtung einer Aufsichtsprüferstelle vorgesehenen Fachbeirats sollen keinen Bezug zu BIG4 Gesellschaften haben. Sofern Wirtschaftsprüfer vorgesehen werden, sollen diese ausschließlich aus dem Bereich der mittelständischen Wirtschaftsprüfung berufen werden und über keinen Bezug zu BIG4 Gesellschaften etwa über laufende Auftragsverhältnisse oder sonstige Verbindungen verfügen. Diese Bedingung sollte auch für die anderen Mitglieder des Fachbeirats gelten. In Vorständen von Berufsorganisationen tätige Personen sollten nicht in den Fachbeirat berufen werden.**

## **Hinweis:**

Das Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) ist für die Übernahme der Funktion als letztverantwortliche Aufsichtsstelle geeignet. Das BAFA ist zuständig für die Durchführung der besonderen Ausgleichsregelung nach §§ 40ff des Eineuerbare-Energie-Gesetz EEG und prüft die entsprechend durch Bescheinigungen von Wirtschaftsprüfern eingereichten Anträge. Die Erfahrungen des Berufsstands mit der Behörde können als positiv bezeichnet werden.

## **C. Qualität der Abschlussprüfung**

**Die Vorgabe verbindlicher internationaler Prüfungsstandards (ISA) als Basis einer Qualität der Abschlussprüfung erfordert die Vereinheitlichung von Standards und die Einschränkung nationaler Alleingänge.**

ISA definieren einen einheitlichen Qualitätsstandard und beinhalten zusätzliche Anforderungen an die Prüfung börsennotierter Unternehmen (listed companies). Damit entsprechen ISA dem Aufteilungskonzept der EU-Kommission, die ebenfalls zwischen der EU-Verordnung (listed companies) und der EU-Richtlinie (generelle Anforderungen) unterscheidet. **Das EU Konzept basiert ausdrücklich auf ISA und lässt zusätzliche**

**nationale Standards nur noch in Ausnahmefällen zu.** Dies ist eine unabdingbare Bedingung für die vorgesehenen grenzüberschreitenden Qualitätskontrollen.

Die deutschen Prüfungsstandards hingegen zeigen konzeptionell wesentliche Mängel auf, die in Teilbereichen zu einer Nichtanwendbarkeit der Qualitätskontrolle führen werden.

Die wesentlichen konzeptionellen Mängel sind folgende:

### 1. Internes Kontrollsystem und Einzelfallprüfungen

Deutsche Prüfungsstandards konzentrieren sich auf der ersten Ebene auf die Funktionsfähigkeit des internen Kontrollsystems und erst auf zweiter Ebene auf direkte Einzelfallprüfungen, während ISA den direkten Einzelfallprüfungen den Vorzug geben und erst in zweiter Linie auf interne Kontrollen vertrauen.

Der deutsche Prüfungsansatz ist international überholt. Seit dem sog. **Worldcom Skandal** im Jahre 2001 hatte ein Umdenken eingesetzt. Es wurde erkannt, dass interne Kontrollsysteme durch das Management umgangen werden können und deshalb zunächst als nicht vertrauenswürdig anzusehen sind, weshalb Einzelfallprüfungen grundsätzlich der Vorzug eingeräumt wurde.

Der ISA Prüfungsansatz betrifft auch den Bereich der Prüfung von IT. Während nach den deutschen Prüfungsstandards grundsätzlich eine IT-Systemprüfung vorgesehen ist kann nach ISA darauf verzichtet werden, sofern Standardsoftware eingesetzt und angemessen gewartet wird. Dann reicht eine Dokumentation der Abläufe vollkommen aus. Standardisierte Abläufe im IT-Bereich nehmen im Rahmen der Digitalisierung deutlich zu. Sie betreffen u.a. Einkaufssysteme, Zahlungssysteme, Lagerhaltung, Internet-Handel etc. Der Einsatz von quasi „Industriestandards“, vergleichbar mit DIN Normen, entbindet von der Verpflichtung einer IT-Sytemprüfung.

### 2. Skalierung ist keine Konkretisierung der Anforderungen an börsennotierte und nicht börsennotierte Prüfungen

Über den Prüfungshinweis IDW PH 9100.1 "Besonderheiten der Abschlussprüfung kleiner und mittelgroßer Unternehmen" wurde in Deutschland versucht, die Anforderungen an eine Prüfung der Komplexität des jeweils zu prüfenden Unternehmens anzupassen.

Dieser Ansatz wird mit dem Stichwort „Skalierung“ beschrieben. Es fehlt aber an einer Konkretisierung der Anforderungen in den deutschen IDW Prüfungsstandards selbst. Quasi soll von einem einheitlichen, auf die Bedürfnisse der Prüfung großer Gesellschaften zugeschnittenen Prüfungsansatz „abgespeckt“ werden.

Das betrifft insbesondere die Prüfung mittelgroßer Gesellschaften. Die fehlende Konkretisierung dieses „Skalierungsprozesses“ führt zwangsläufig zu Interpretationsproblemen und zu einer Spannweite denkbarer Anpassungen.



Dies führt dazu, dass bei der Qualitätskontrolle von Abschlussprüfungen mittelgroßer Gesellschaften ein nicht klar vordefinierter Pflichtenkatalog entsteht. Was im Einzelfall eine angemessene Skalierung darstellt kann von Prüfer zu Prüfer sowie auch vom jeweiligen Qualitätssicherungsprüfer unterschiedlich beurteilt werden. Damit entsprechen die deutschen Prüfungsstandards in Bezug auf die Qualitätssicherungsprüfung mittelgroßer Gesellschaften nicht mehr den Anforderungen der EU-Richtlinie.

**Hinzu kommt, dass insbesondere im Bereich der mittelgroßen Gesellschaften, aber auch bei den großen, nicht börsennotierten Gesellschaften, gerade in Deutschland zahlreiche Unternehmen als Familienpersonen oder -kapitalgesellschaften angesehen werden können.**

**Familiengesellschaften bilden das Rückgrat der deutschen Wirtschaft!**

Verschiedene Prüfungsstandards, etwa für Verbindungen zu nahen Angehörigen, die aufgrund diverser Vorkommnisse bei börsennotierten Unternehmen (**Enron-Skandal**) geschaffen bzw. verschärft wurden, sind für den Bereich der Familiengesellschaften in der Form nicht anwendbar, da die Motive zur Beschäftigung naher Angehörige völlig anders zu bewerten sind.

Die Forderung nach einer Vereinheitlichung der Qualitätsstandards geht fehl, wenn sie, wie in Deutschland geschehen, Anforderungen kapitalmarktorientierter Unternehmen auf die übrigen Abschlussprüfungen ausserhalb des Kapitalmarktes überträgt.

Die aus dem **deutschen Sonderweg resultierenden Fehleinschätzungen** sind auch im **Tätigkeitsbericht der Kommission für Qualitätskontrolle** der Wirtschaftsprüferkammer dokumentiert. So werden im Tätigkeitbericht 2014 auf S.9 (Anlage 7) die Verteilung der festgestellten Mängel für Qualitätskontrollen ausserhalb des Kapitalmarktes dargestellt.

25% der Feststellungen betreffen die auftragsbegleitende Qualitätssicherung, die nach der EU-Verordnung nur für den Bereich der Prüfung börsennotierter Unternehmen vorgesehen ist. Ebenfalls angeführt werden fehlende IT-Systemprüfungen, die aber in der Regel nach ISA nicht notwendig sind.

D.h. ein wesentlicher Teil der festgestellten Mängel ist nach internationalen Standards gar nicht vorhanden und Ergebnis der Übertragung von Anforderungen der Prüfung kapitalmarktorientierter Unternehmen.

**Die von der EU-Verordnung und Richtlinie favorisierten ISA unterstützen die Beseitigung der Mängel der deutschen Prüfungsstandards im internationalen Vergleich.**

**Dieses erklärte Ziel der EU-Reform wird derzeit durch zahlreiche Öffnungsklauseln im Gesetzentwurf konterkariert, die im Ergebnis zu einem deutschen Sonderweg mit Insellösungen führen und einen weiteres Absenken des Niveaus der deutschen Prüfungsstandards im internationalen Vergleich zur Folge haben werden.**

## **Tendenzen zu deutschen Alleingängen sind bereits erkennbar:**

So wurde in der Sitzung des Ausschusses Berufsrecht des Wirtschaftsprüferkammer (ASBR) am 28. Juli 2015 vorgeschlagen, die auftragsbegleitende Qualitätssicherungsprüfung, die nach der EU-Verordnung nur für den Bereich der Prüfungen kapitalmarktorientierter Unternehmen anzuwenden ist, auch außerhalb dieses Bereichs zu erhalten. (Anlage 5: Siehe Seite 6 Punkt 4, 2. Absatz des Protokolls der Sitzung)

### **Das stellt einen eindeutigen Verstoß gegen die EU-Verordnung dar und zeigt die Notwendigkeit der Vermeidung von Öffnungsklauseln.**

Aus der Anlage zu TOP c zu § 33 „Nachschau der o.g. ASBR Sitzung vom 24. September 2015 (Anlage 6) ist zu entnehmen, dass die Nachschau nur durch eine Person durchzuführen ist, die nicht mit der Abwicklung des in die Nachschau einbezogenen Auftrags befasst gewesen ist.

### **Das stellt einen Verstoß gegen § 55b Abs. 3 WPO-E dar, nach der die Nachschau vom Berufsangehörigen durchzuführen ist.**

Die Diskussionspapiere des ASBR lassen insgesamt auch keine Umsetzung des von der EU-Kommission im Bereich der EU-Richtlinie genannten EU-Small Business Acts erkennen. Sie behindern massiv die 1:1 Umsetzung der EU-Reform und eine Vereinheitlichung internationaler Standards. Gleichzeitig erhöhen sie weiter den Bürokratieaufwand im Bereich der Prüfung kleiner und mittelgroßer Gesellschaften und verschärfen damit die Tendenz zu einem Rückgang des Angebots von Wirtschaftsprüfung. Sie stellen geradezu eine Behinderung der mittelständischen Wirtschaftsprüfer in Deutschland dar.

### **Um diese erkennbaren Tendenzen zu verhindern, sind die Öffnungsklauseln im derzeitigen Gesetzentwurf zu entfernen.**

Damit wird eine 1:1 Umsetzung der EU-Richtlinie erreicht, und parallel das Ziel der Verbreiterung des Angebots von Wirtschaftsprüferleistungen aktiv unterstützt.

## **Maßnahmen:**

### **1. § 57 WPO Aufgaben der Wirtschaftsprüfungskammer**

**Folgendes ersatzlos streichen:**

**Abs. 4 Ziffer 5: "Besondere Berufspflichten zur Sicherung der Berufsarbeit"**

### **2. § 57a Qualitätskontrolle**

**Folgendes ersatzlos streichen:**

**Abs. 2 Satz 1: "und der Berufssatzung"**

### **3. § 57c Satzung für Qualitätskontrolle**

**Abs. 2 Ziffer 6:**

**Folgendes ersatzlos streichen:**

**"der Qualitätskontrolle nach § 57a Abs. 2 Satz 3 und"**

#### **D. Marktbeherrschung der BIG4 Prüfungsgesellschaften als Risiko (Art. 27 VO)**

Das Ziel der Verbreiterung des Angebots von Wirtschaftsprüferleistungen soll unter anderem auch den in Deutschland erkennbaren Trend des Rückzugs der Wirtschaftsprüfer aus der Wirtschaftsprüfung selbst umkehren.

Die Unterteilung der Anforderungen an Prüfungen kapitalmarktorientierter Unternehmen in einer EU-Verordnung und die Anforderungen an Prüfungen von Unternehmen außerhalb des Kapitalmarktes in einer EU-Richtlinie stellt das Konzept der EU-Kommission dar. Inbesondere sollen Anforderungen der Verordnung nicht auf die Prüfungen und Prüfer außerhalb des Kapitalmarktes ausstrahlen. Die Vorschriften der Verordnung berücksichtigen das Hauptziel der EU-Reform, die Stärkung der Funktionsfähigkeit des Kapitalmarktes, und sollen den Anlegerschutz der breiten Öffentlichkeit erhöhen.

Die **Richtlinie**, die sich in erster Linie an die mittelständischen Wirtschaftsprüfer und deren Mandate wendet, hat einen anderen Schwerpunkt. Sie übernimmt das entsprechende Konzept der internationalen Prüfungsstandards und konkretisiert die Anpassung der Anforderungen an die Komplexität der Abschlussprüfung mittelständischer Unternehmen, deren Eigentümerstruktur mit denen kapitalmarktorientierter Unternehmen nicht vergleichbar ist.

Bezüglich der Qualitätskontrolle wird für diesen Bereich ein Qualitätskontroll-Review favorisiert. Die Umsetzung des EU Small Business Act soll weitere Anreize für mittelständische Wirtschaftsprüfer eröffnen, wieder in das Angebot von Wirtschaftsprüfung einzusteigen.

**Dieses Konzept wird im deutschen Gesetzentwurf APAREG in sein Gegenteil verkehrt.** Anforderungen, die bisher nur im Bereich der börsennotierten Unternehmen bekannt waren, etwa die Möglichkeit einer Sonderuntersuchung, sind als Generalnorm in den Gesetzentwurf aufgenommen worden und würden danach als zusätzliche bürokratische Belastung gerade die mittelständischen Wirtschaftsprüfer belasten. Ein von der EU-Kommission vorgesehenes Review wird indirekt durch die Definition des Inhalts von Berichten zur Qualitätssicherung ausgehebelt.

Damit sind die Ziele der EU-Kommission nicht zu erreichen.

**Um den Gesetzentwurf wieder in Einklang zu bringen mit den erklärten Zielen der EU-Kommission sind folgende Maßnahmen notwendig.**

**Maßnahmen:**

**1. § 55b Abs. 2. Ziffer 6 und 7 WPO-E**

Erweitert die Anforderungen nach Art. 24a Buchstabe i der EU-RL und vermengt Anforderungen der Verordnung und Richtlinie.

Beider Ziffern zusammenfassen und ersetzen mit Textfassung gem. Art. 24a Buchstabe i der EU-RL

**"Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften treffen angemessene und wirksame organisatorische Vorkehrungen für den Umgang mit und die Aufzeichnung von Vorfällen, die die Integrität ihrer Prüfungstätigkeit schwer beeinträchtigen oder beeinträchtigen können"**

**2. § 55 b Abs. 3 WPO-E** erweitert die Anforderungen durch einen Bericht. Dieser ist in der EU-Richtlinie nicht vorgesehen. International üblich ist die Verwendung von Checklisten, z.B. die entsprechende Checkliste im Handbuch des IFAC<sup>1</sup>

Es wird vorgeschlagen die Formulierung analog Art. 24 Abs.1 Buchstabe k zu wählen:

**"Im Rahmen der Überwachung gemäß Abs. 1 Satz 1 unterzieht der Berufsangehörige, der Abschlussprüfungen nach § 316 HGB durchführt, das interne Qualitätssicherungssystem einmal jährlich einer Bewertung und ergreifen die zur Behebung etwaiger Mängel erforderlichen Maßnahmen. Die Ergebnisse dieser Bewertung, samt aller zur Änderung des internen Qualitätssicherungssystems vorgeschlagenen Änderungen werden vom Berufsangehörigen aufgezeichnet."**

**3. § 57a Abs. 2 WPO-E** erfordert eine Präzisierung, um einen möglichen Konflikt mit den Vorschriften von ISA 220 zu vermeiden. Eine Prüfung ausgewählter Prüfungsunterlagen ist im Rahmen eines Reviews nicht notwendig, da sich dieser auf die Planungsunterlagen sowie den Prüfungsbericht, nicht aber auf die Durchsicht der Prüfungsschritte selbst konzentriert.

Ersatzlos Streichen:

**Die Passage „auf Grundlage angemessener Überprüfung ausgewählter Prüfungsunterlagen“ ist zu streichen.**

---

<sup>1</sup> "Guide to Quality Control for Small- and Medium-Sized Practices" 3.Auflage, Anlage G: "Quality Control System Monitoring Process".

4. § 57 a Abs. 2 WPO-E benötigt zur Abgrenzung der Anforderung der EU-Verordnung eine Klarstellung:

Vor dem Satz: „ Die Qualitätskontrolle findet auf Grundlage....“ in Abs. 2 sollte zur Abgrenzung der VO-Anforderungen folgender Satz eingefügt werden:

**Die Anforderungen nach Art. 26 Abs.7 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 sind Mindestgegenstand einer Qualitätskontrolle für Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse.**

#### 5. § 57e Abs. 1 Satz 2 WPO-E

Die Kommission für Qualitätskontrolle ist das vorgesehene Gremium, dem gemäß der Ermächtigung der EU-Verordnung die Aufgabe zur Überwachung und Einhaltung der Qualitätskontrolle im Bereich außerhalb der kapitalmarktorientierten Unternehmen übertragen werden soll.

Die Personen dieses Gremiums müssen die Kriterien der Berufsstandunabhängigkeit erfüllen.

**§ 57e Abs. 1 Satz 2 WPO-E Kommission für Qualitätskontrolle ist entsprechend zu ändern.**

**"Mitglieder der Kommission für Qualitätskontrolle sind Berufsstandunabhängige, die auf Vorschlag des Vorstands vom Beirat gewählt werden. Die Zusammensetzung hat dem letzten Wahresultat der Beiratswahlen spiegelbildlich zu entsprechen.**

#### 6. § 57e Abs. 1 Satz 6 WPO-E

Das Verfahren entspricht nicht den Vorgaben der Richtlinie. Entscheidungsträger können nicht selbst an einer Prüfung teilnehmen.

Die KfQK ist als Entscheidungsgremium als Teilnehmer an einer Qualitätskontrolle befähigt. Deshalb sollte die Möglichkeit einer Teilnahme an einer Prüfung selbst ausgeschlossen werden.

Die Vorlage von Arbeitspapieren sollte auf begründete Fälle beschränkt werden.

**Notwendige Anpassung in § 57e Abs. 1 Satz 6 WPO-E:**

**Die Kommission für Qualitätskontrolle kann in begründeten Einzelfällen sich Arbeitsunterlagen des Prüfers für Qualitätskontrolle vorlegen lassen.**

#### 7. 57e Abs. 2 WPO-E

Sonderuntersuchungen sind im bisherigen System nur für den Bereich der kapitalmarktorientierten Unternehmen vorgesehen.

In § 57e Abs. 2 Satz 1 WPO-E werden diese Sonderuntersuchungen generell zugelassen. Damit entsteht ein deutlich erhöhter Zusatzaufwand für die mittelständischen Abschlussprüfer.

Die Möglichkeit der Anordnung einer Sonderuntersuchung nach § 57e Abs. 2 Satz 1 widerspricht dem in der EU-Richtlinie vorgesehenen Ablauf.

### **Notwendige Anpassung in § 57e Abs. 2 Satz 1 WPO-E**

**"oder eine Sonderuntersuchung" ist ersatzlos zu streichen**

### **8. § 57a Abs. 5 WPO-E**

In der EU-Verordnung für den Bereich der kapitalmarktorientierten Unternehmen wird der Inhalt der verschiedenen Berichte genau definiert. Auf diese Definition hat die EU-Kommission für den Bereich der Richtlinie und damit außerhalb der Prüfung kapitalmarktorientierter Unternehmen ausdrücklich verzichtet. So ist ein Bericht mit dem in § 57a Abs. 5 WPO genannten Inhalt für einen Qualitätsreview nicht notwendig und stellt einen unnötigen Bürokratieaufwand dar, der mit den Zielen des EU Small Business Act nicht vereinbar ist.

Das Ergebnis eines Reviews kann nach international üblichen Standards auch in vereinfachter Form durch den Prüfer abgegeben werden. Dazu reicht z.B. die Bekanntgabe des Ergebnisses des Reviews völlig aus. Insbesondere trifft dies dann zu, wenn die zu prüfende Praxis nur sehr wenige Aufträge, unter Umständen auch nur einen einzigen Prüfungsauftrag durchführt. Sofern keine Mängel vorliegen kann das Prüfungsergebnis in Kurzform berichtet werden (Short-Form)

**Deshalb ist diese Vorgabe als Mindestanforderung zu überarbeiten:**

**Ziffer 2: Angabe der Anzahl der Abschlussprüfungen im Prüfungszeitraum**

**Ziffer 3: streichen**

**Ziffer 4: streichen**

**Ziffer 5: Zusammenfassendes Prüfungsergebnis**

**Der folgende Satz: "Zum Inhalt und ....." komplett streichen.**

## IV. Hinweis zum Verbraucherschutz

### Fehlinformation durch § 38 Buchstabe h WPO-E

Die vorgehene Anzeige der Tätigkeit als Abschlussprüfer nach § 57a Abs.3 in das Berufsregister gem. § 38 Buchstabe h WPO-E stellt eine **irreführende Eintragung** dar. Das Register dient als Information der allgemeinen Öffentlichkeit. Es kann nicht erwartet werden, dass die Verbraucher den Unterschied einer Tätigkeit als Abschlussprüfer nach § 57a Abs. 3 WPO kennen. Es wird damit der Eindruck vermittelt, Wirtschaftsprüfer ohne diese Registereintragung seien nicht zu einer Abschlussprüfung berechtigt. Das ist aber falsch, denn auch ohne eine solche Registrierung dürfen diese Wirtschaftsprüfer Abschlussprüfungen von kleinen Unternehmen und solchen Unternehmen, die nicht unter die gesetzliche Abschlussprüfung des § 316 HGB fallen, dazu zählen z.B. Stiftungen und Vereine, durchführen.

Der Eintrag stellt gleichzeitig eine Diskriminierung derjenigen Wirtschaftsprüfer dar, die über einen solchen Eintrag nicht verfügen, trotzdem aber Prüfungen kleiner Gesellschaften und von Prüfungen, die nicht unter § 316 HGB, durchführen oder durchführen wollen. Dabei handelt es sich um die Mehrzahl der deutschen Wirtschaftsprüfer. Die Quote der Praxen mit einer Teilnahmebescheinigung beläuft sich auf ca 27% für das Jahr 2014 und ist seit 2010 weiter rückläufig. Nur diese 3.454 Praxen würden einen entsprechenden Eintrag erhalten. Die übrigen 73% der Wirtschaftsprüfer hätten einen solchen Eintrag nicht. Damit ist die Größenordnung der Fehlinformation relevant für den Markt und Wettbewerb.

### Maßnahmen:

**Der Registereintrag sollte gestrichen werden**

*Dr. Richard Wittsiepe*

Dr. Richard Wittsiepe  
WP/CPA/StB

Duisburg, den 14.10.2015

**Report on**

**2012 Inspection of PricewaterhouseCoopers AG**  
**Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**  
(Headquartered in Frankfurt am Main, Federal Republic of Germany)

Issued by the

**Public Company Accounting Oversight Board**

August 1, 2013

**THIS IS A PUBLIC VERSION OF A PCAOB INSPECTION REPORT**

**PORTIONS OF THE COMPLETE REPORT ARE OMITTED  
FROM THIS DOCUMENT IN ORDER TO COMPLY WITH  
SECTIONS 104(g)(2) AND 105(b)(5)(A)  
OF THE SARBANES-OXLEY ACT OF 2002**

PCAOB RELEASE NO. 104-2013-184



**Notes Concerning this Report**

1. Portions of this report may describe deficiencies or potential deficiencies in the systems, policies, procedures, practices, or conduct of the firm that is the subject of this report. The express inclusion of certain deficiencies and potential deficiencies, however, should not be construed to support any negative inference that any other aspect of the firm's systems, policies, procedures, practices, or conduct is approved or condoned by the Board or judged by the Board to comply with laws, rules, and professional standards.
2. Any references in this report to violations or potential violations of law, rules, or professional standards are not a result of an adversarial adjudicative process and do not constitute conclusive findings of fact or of violations for purposes of imposing legal liability. Similarly, any description herein of a firm's cooperation in addressing issues constructively should not be construed, and is not construed by the Board, as an admission, for purposes of potential legal liability, of any violation.
3. Board inspections encompass, among other things, whether the firm has failed to identify financial statement misstatements, including failures to comply with Securities and Exchange Commission ("SEC" or "Commission") disclosure requirements, in its audits of financial statements. This report's descriptions of any such auditing failures necessarily involve descriptions of the apparent misstatements or disclosure departures. The Board, however, has no authority to prescribe the form or content of an issuer's financial statements. That authority, and the authority to make binding determinations concerning whether an issuer's financial statements are misstated or fail to comply with Commission disclosure requirements, rests with the Commission. Any description, in this report, of financial statement misstatements or failures to comply with Commission disclosure requirements should not be understood as an indication that the Commission has considered or made any determination regarding these issues unless otherwise expressly stated.

**2012 INSPECTION OF PRICEWATERHOUSECOOPERS AG  
WIRTSCHAFTSPRÜFUNGSGESELLSCHAFT**

In 2012, the Public Company Accounting Oversight Board ("PCAOB" or "the Board") conducted an inspection of the registered public accounting firm PricewaterhouseCoopers AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ("the Firm"). The Board is issuing this report of that inspection in accordance with the requirements of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 ("the Act").

The Board is making portions of the report publicly available. Specifically, the Board is releasing to the public Part I of the report and portions of Part IV of the report. Part IV of the report consists of the Firm's comments, if any, on a draft of the report.<sup>1/</sup>

The Board has elsewhere described in detail its approach to making inspection-related information publicly available consistent with legal restrictions.<sup>2/</sup> A substantial portion of the Board's criticisms of a firm (specifically criticisms of the firm's quality control system), and the Board's dialogue with the firm about those criticisms, occurs out of public view, unless the firm fails to make progress to the Board's satisfaction in addressing those criticisms. In addition, the Board generally does not disclose otherwise nonpublic information, learned through inspections, about the firm or its clients. Accordingly, information in those categories generally does not appear in the publicly available portion of an inspection report.

---

<sup>1/</sup> The Board does not make public any of a firm's comments that address a nonpublic portion of the report unless a firm specifically requests otherwise. In addition, pursuant to section 104(f) of the Act, 15 U.S.C. § 7214(f), and PCAOB Rule 4007(b), if a firm requests, and the Board grants, confidential treatment for any of the firm's comments on a draft report, the Board does not include those comments in the final report at all. The Board routinely grants confidential treatment, if requested, for any portion of a firm's response that addresses any point in the draft that the Board omits from, or any inaccurate statement in the draft that the Board corrects in, the final report.

<sup>2/</sup> See Statement Concerning the Issuance of Inspection Reports, PCAOB Release No. 104-2004-001 (August 26, 2004).

## PART I

### INSPECTION PROCEDURES AND CERTAIN OBSERVATIONS

Members of the Board's inspection staff ("the inspection team") conducted primary procedures for the inspection from April 23, 2012 to May 4, 2012 and from May 21, 2012 to June 1, 2012.<sup>3/</sup> These procedures were tailored to the nature of the Firm, certain aspects of which the inspection team understood at the outset of the inspection to be as follows:

Number of offices	28 <sup>4/</sup>
Ownership structure	Public company audit firm
Number of partners	485
Number of professional staff <sup>5/</sup>	7,458
Number of issuer audit clients <sup>6/</sup>	None at the outset of the

---

<sup>3/</sup> The Board's inspection was conducted in cooperation with the Auditor Oversight Commission.

<sup>4/</sup> The Firm's offices are located in Berlin, Bielefeld, Bremen, Dresden, Düsseldorf, Erfurt, Essen, Frankfurt am Main, Freiburg, Hamburg, Hannover, Karlsruhe, Kassel, Kiel, Köln, Leipzig, Magdeburg, Mainz, Mannheim, München, Nürnberg, Oldenburg, Osnabrück, Potsdam, Saarbrücken, Schwerin, Siegen, and Stuttgart, Federal Republic of Germany.

<sup>5/</sup> "Professional staff" includes all personnel of the Firm, except partners or shareholders and administrative support personnel. The number of partners and professional staff is provided here as an indication of the size of the Firm, and does not necessarily represent the number of the Firm's professionals who participate in audits of issuers or are "associated persons" (as defined in the Act) of the Firm.

<sup>6/</sup> The number of issuer audit clients shown here is based on the Firm's self-reporting and the inspection team's review of certain information for inspection planning purposes. It does not reflect any Board determination concerning which, or how many,

inspection; however, the Firm had issued at least one audit report with respect to an issuer since its registration with the Board

Number of other issuer audits in which the Firm plays a role<sup>7/</sup> 118

Board inspections are designed to identify and address weaknesses and deficiencies related to how a firm conducts audit work.<sup>8/</sup> To achieve that goal, Board inspections include reviews of certain aspects of selected audit work performed by the firm and reviews of other matters related to the firm's quality control system.

In the course of reviewing aspects of selected audit work, an inspection may identify ways in which particular audit work is deficient, including failures by the firm to identify, or to address appropriately, departures from U.S. Generally Accepted Accounting Principles ("GAAP"), or, as applicable, International Financial Reporting Standards as issued by the International Accounting Standards Board ("IFRS").<sup>9/</sup> It is

---

of the Firm's audit clients are "issuers" as defined in the Act. In some circumstances, a Board inspection may include a review of a firm's audit of financial statements and internal control over financial reporting ("ICFR") of an issuer that ceased to be an audit client before the inspection, and any such former clients are not included in the number shown here.

<sup>7/</sup> The number of other issuer audits encompasses audit work performed by the Firm in engagements for which the Firm was not the principal auditor, including audits, if any, in which the Firm plays a substantial role as defined in PCAOB Rule 1001(p)(ii).

<sup>8/</sup> This focus on weaknesses and deficiencies necessarily carries through to reports on inspections and, accordingly, Board inspection reports are not intended to serve as balanced report cards or overall rating tools.

<sup>9/</sup> When it comes to the Board's attention that an issuer's financial statements appear not to present fairly, in a material respect, the financial position, results of operations, or cash flows of the issuer in conformity with GAAP or IFRS, the

not the purpose of an inspection, however, to review all of a firm's audit work or to identify every respect in which an audit performed by the firm, or in which the firm played a role, is deficient. Accordingly, a Board inspection report should not be understood to provide any assurance that the firm's audit work, or the relevant issuer financial statements or reporting on internal control, are free of any deficiencies not specifically described in an inspection report.

In addition, inclusion of a deficiency in an inspection report does not mean that the deficiency remained unaddressed after the inspection team brought it to the firm's attention. Under PCAOB standards, when audit deficiencies are discovered after the date of the audit report, a firm must take appropriate action to assess the importance of the deficiencies to the firm's present ability to support its previously expressed audit opinions.<sup>10/</sup> Depending upon the circumstances, compliance with these standards may require the firm to perform additional audit procedures, or to inform a client of the need for changes to its financial statements or reporting on internal control, or to take steps to prevent reliance on previously expressed audit opinions. A firm also should consider whether there are actions the firm should take to alert another auditor that has expressed an opinion on financial statements that the firm played a role in auditing. A Board inspection does not typically include review of a firm's actions to address deficiencies identified in that inspection, but the Board expects that firms are attempting to take appropriate action, and firms frequently represent that they have taken, are taking, or will take, action. If, through subsequent inspections or other processes, the Board determines that the firm failed to take appropriate action, that failure may be grounds for a Board disciplinary sanction.

---

Board's practice is to report that information to the SEC, which has jurisdiction to determine proper accounting in issuers' financial statements.

<sup>10/</sup> See AU 390, *Consideration of Omitted Procedures After the Report Date*, and AU 561, *Subsequent Discovery of Facts Existing at the Date of the Auditor's Report* (both included among the PCAOB's interim auditing standards, pursuant to PCAOB Rule 3200T), and PCAOB Auditing Standard No. 5, *An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements* ("AS No. 5"), ¶ 98.

A. Review of Audit Engagements

The inspection procedures included a review of aspects of the Firm's audit work on four issuer audit engagements in which it played a role but was not the principal auditor. The scope of this review was determined according to the Board's criteria, and the Firm was not allowed an opportunity to limit or influence the scope.

The inspection team identified what it considered to be audit deficiencies. The deficiencies included failures by the Firm to perform, or to perform sufficiently, certain necessary audit procedures.

In some cases, an inspection team's observation that a firm failed to perform a procedure may be based on the absence of documentation and the absence of persuasive other evidence, even if a firm claims to have performed the procedure. PCAOB Auditing Standard No. 3, Audit Documentation ("AS No. 3"), provides that, in various circumstances including PCAOB inspections, a firm that has not adequately documented that it performed a procedure, obtained evidence, or reached an appropriate conclusion must demonstrate with persuasive other evidence that it did so, and that oral assertions and explanations alone do not constitute persuasive other evidence. See AS No. 3, paragraph 9 and Appendix A to AS No. 3, paragraph A28. For purposes of the inspection, an observation that the Firm did not perform a procedure, obtain evidence, or reach an appropriate conclusion may be based on the absence of such documentation and the absence of persuasive other evidence.

The deficiencies identified included deficiencies of such significance that it appeared to the inspection team that, in one of the audits in which the Firm played a role but was not the principal auditor, the Firm had not obtained sufficient appropriate audit evidence to fulfill the objectives of its role in the audit. Those deficiencies were –

- (1) the failure to perform sufficient procedures to test the existence of accounts receivable;
- (2) the failure to perform sufficient procedures to test the occurrence of revenue transactions and completeness of revenue; and
- (3) the failure to perform sufficient procedures to test the occurrence and completeness of sales deductions, including inadequate performance of substantive analytical procedures.

B. Review of Quality Control System

In addition to evaluating the quality of the audit work performed, the inspection included review of certain of the Firm's practices, policies, and procedures related to audit quality. This review addressed practices, policies, and procedures concerning audit performance and the following eight functional areas (1) tone at the top; (2) practices for partner evaluation, compensation, admission, assignment of responsibilities, and disciplinary actions; (3) independence implications of non-audit services; business ventures, alliances, and arrangements; personal financial interests; and commissions and contingent fees; (4) practices for client acceptance and retention; (5) practices for consultations on accounting, auditing, and SEC matters; (6) the Firm's internal inspection program; (7) practices for establishment and communication of audit policies, procedures, and methodologies, including training; and (8) the supervision by the Firm's audit engagement teams of the work performed by foreign affiliates. Any defects in, or criticisms of, the Firm's quality control system are discussed in the nonpublic portion of this report and will remain nonpublic unless the Firm fails to address them to the Board's satisfaction within 12 months of the date of this report.

END OF PART I

PARTS II AND III OF THIS REPORT ARE NONPUBLIC  
AND ARE OMITTED FROM THIS PUBLIC DOCUMENT



## **PART IV**

### **RESPONSE OF THE FIRM TO DRAFT INSPECTION REPORT**

Pursuant to section 104(f) of the Act, 15 U.S.C. § 7214(f), and PCAOB Rule 4007(a), the Firm provided a written response to a draft of this report. Pursuant to section 104(f) of the Act and PCAOB Rule 4007(b), the Firm's response, minus any portion granted confidential treatment, is attached hereto and made part of this final inspection report.<sup>11/</sup>

---

<sup>11/</sup> In any version of an inspection report that the Board makes publicly available, any portions of a firm's response that address nonpublic portions of the report are omitted. In some cases, the result may be that none of a firm's response is made publicly available.



Ms. Helen A. Munter  
 Director  
 Division of Registration and Inspections  
 Public Company Accounting Oversight Board  
 1666 K Street, N.W.  
 Washington, DC 20006  
 USA

PricewaterhouseCoopers  
 Aktiengesellschaft  
 Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
 Friedrich-Ebert-Anlage 39-37  
 60327 Frankfurt am Main  
 Postanschrift:  
 60060 Frankfurt am Main  
 www.pwc.de  
 Tel.: +49 69 9585-1146  
 Fax: +49 69 9585-036520

May 17, 2013

**Response to the Draft Report on 2012 Inspection of PricewaterhouseCoopers AG  
 Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**

Dear Ms. Munter:

Thank you for submitting the draft Report of the Public Company Accounting Oversight Board ("PCAOB") on the PCAOB's 2012 Inspection of PricewaterhouseCoopers AG, Germany, which was performed jointly with the German Audit Oversight Committee ("APAK"). We are pleased to have the opportunity to provide you with our response to the draft Report.

We confirm our support of the PCAOB's professional efforts to enhance audit quality. Audit quality is the backbone of the audit profession and precondition for serving the public interest. Therefore we have implemented quality management systems to ensure that audits are performed in accordance with applicable laws and professional standards. The firm's leadership and its partners are strongly committed to delivering high quality audits. We appreciate an independent and professional perspective on our audit quality and use the results from internal and external inspections as a basis for continuous improvement.

We acknowledge the observations and findings of the inspections team recognizing that professional judgements are inherent in every audit as well as in the inspections process. Professionals can reach different conclusions about the adequacy of audit evidence in a particular circumstance. We note the findings relate to one non significant component of a US Issuer.

Vorsitzender des Aufsichtsrats: WP/StB Dr. Holger Meißner  
 Vorstand: WP/StB Prof. Dr. Herbert Wevermann, WP/StB Dr. Peter Barfels, WP/StB CPA/Markus Bueghardt, StB Prof. Dr. Dieter Endres, WP/StB Prof. Dr. Georg Kämpfer,  
 WP/StB Bernd Kayser, WP/StB Dr. Jan Koenig, WP/StB Andreas Menze, StB Menze MS/Ar, WP/StB Martin Betsch  
 Sitz der Gesellschaft: Frankfurt am Main, Amtsgericht Frankfurt am Main HRB 44046  
 PricewaterhouseCoopers Aktiengesellschaft/Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist Mitglied von PricewaterhouseCoopers International, einer Company limited by guarantee  
 registriert in England und Wales



We have evaluated the findings set forth in *Part I - Inspection Procedures and Certain Observations of the Report* and have taken appropriate actions under PCAOB standards and our policies. Our evaluation included those steps necessary to comply with AU 390, *Consideration of Omitted Procedures After the Report Date*. In no instance did our evaluation result in a change either to our interoffice audit report to the principal auditor nor in a restatement of the audited company's reporting package. We have taken appropriate remedial actions at the engagement level and have otherwise shared the observations from the inspection with the wider Assurance practice.

We would be pleased to discuss any aspect of our response or any further questions you may have.

Yours sincerely,

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Harald Kayser'.

Harald Kayser  
Wirtschaftsprüfer

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Dr. Stefan Schmidt'.

Dr. Stefan Schmidt  
Wirtschaftsprüfer

PricewaterhouseCoopers  
Aktiengesellschaft  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

**Report on**

**2012 Inspection of Ernst & Young GmbH**  
**Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**  
(Headquartered in Stuttgart, Federal Republic of Germany)

Issued by the

**Public Company Accounting Oversight Board**

**October 24, 2013**

**THIS IS A PUBLIC VERSION OF A PCAOB INSPECTION REPORT**

**PORTIONS OF THE COMPLETE REPORT ARE OMITTED**  
**FROM THIS DOCUMENT IN ORDER TO COMPLY WITH**  
**SECTIONS 104(g)(2) AND 105(b)(5)(A)**  
**OF THE SARBANES-OXLEY ACT OF 2002**

PCAOB RELEASE NO. 104-2013-251

**Notes Concerning this Report**

1. Portions of this report may describe deficiencies or potential deficiencies in the systems, policies, procedures, practices, or conduct of the firm that is the subject of this report. The express inclusion of certain deficiencies and potential deficiencies, however, should not be construed to support any negative inference that any other aspect of the firm's systems, policies, procedures, practices, or conduct is approved or condoned by the Board or judged by the Board to comply with laws, rules, and professional standards.
2. Any references in this report to violations or potential violations of law, rules, or professional standards are not a result of an adversarial adjudicative process and do not constitute conclusive findings of fact or of violations for purposes of imposing legal liability. Similarly, any description herein of a firm's cooperation in addressing issues constructively should not be construed, and is not construed by the Board, as an admission, for purposes of potential legal liability, of any violation.
3. Board inspections encompass, among other things, whether the firm has failed to identify financial statement misstatements, including failures to comply with Securities and Exchange Commission ("SEC" or "Commission") disclosure requirements, in its audits of financial statements. This report's descriptions of any such auditing failures necessarily involve descriptions of the apparent misstatements or disclosure departures. The Board, however, has no authority to prescribe the form or content of an issuer's financial statements. That authority, and the authority to make binding determinations concerning whether an issuer's financial statements are misstated or fail to comply with Commission disclosure requirements, rests with the Commission. Any description, in this report, of financial statement misstatements or failures to comply with Commission disclosure requirements should not be understood as an indication that the Commission has considered or made any determination regarding these issues unless otherwise expressly stated.

**2012 INSPECTION OF ERNST & YOUNG GMBH  
WIRTSCHAFTSPRUEFUNGSGESELLSCHAFT**

In 2012, the Public Company Accounting Oversight Board ("PCAOB" or "the Board") conducted an inspection of the registered public accounting firm Ernst & Young GmbH Wirtschaftspruefungsgesellschaft ("the Firm"). The Board is issuing this report of that inspection in accordance with the requirements of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 ("the Act").

The Board is making portions of the report publicly available. Specifically, the Board is releasing to the public Part I of the report and portions of Part IV of the report. Part IV of the report consists of the Firm's comments, if any, on a draft of the report.<sup>1/</sup>

The Board has elsewhere described in detail its approach to making inspection-related information publicly available consistent with legal restrictions.<sup>2/</sup> A substantial portion of the Board's criticisms of a firm (specifically criticisms of the firm's quality control system), and the Board's dialogue with the firm about those criticisms, occurs out of public view, unless the firm fails to make progress to the Board's satisfaction in addressing those criticisms. In addition, the Board generally does not disclose otherwise nonpublic information, learned through inspections, about the firm or its clients. Accordingly, information in those categories generally does not appear in the publicly available portion of an inspection report.

---

<sup>1/</sup> The Board does not make public any of a firm's comments that address a nonpublic portion of the report unless a firm specifically requests otherwise. In addition, pursuant to section 104(f) of the Act, 15 U.S.C. § 7214(f), and PCAOB Rule 4007(b), if a firm requests, and the Board grants, confidential treatment for any of the firm's comments on a draft report, the Board does not include those comments in the final report at all. The Board routinely grants confidential treatment, if requested, for any portion of a firm's response that addresses any point in the draft that the Board omits from, or any inaccurate statement in the draft that the Board corrects in, the final report.

<sup>2/</sup> See Statement Concerning the Issuance of Inspection Reports, PCAOB Release No. 104-2004-001 (August 26, 2004).

## PART I

### INSPECTION PROCEDURES AND CERTAIN OBSERVATIONS

Members of the Board's inspection staff ("the inspection team") conducted primary procedures for the inspection from September 24, 2012 to October 5, 2012 and from October 22, 2012 to November 2, 2012.<sup>3/</sup> These procedures were tailored to the nature of the Firm, certain aspects of which the inspection team understood at the outset of the inspection to be as follows:

Number of offices	22 <sup>4/</sup>
Ownership structure	Limited liability company
Number of partners	443
Number of professional staff <sup>5/</sup>	5,345
Number of issuer audit clients <sup>6/</sup>	3

---

<sup>3/</sup> The Board's inspection was conducted in cooperation with the German Auditor Oversight Commission.

<sup>4/</sup> The Firm's offices are located in Berlin, Bremen, Dortmund, Dresden, Düsseldorf, Erfurt, Eschborn, Essen, Freiburg, Hamburg, Hannover, Heilbronn, Köln, Leipzig, Mannheim, München, Nürnberg, Ravensburg, Saarbrücken, Singen, Stuttgart, and Villingen-Schwenningen, Federal Republic of Germany.

<sup>5/</sup> "Professional staff" includes all personnel of the Firm, except partners or shareholders and administrative support personnel. The number of partners and professional staff is provided here as an indication of the size of the Firm, and does not necessarily represent the number of the Firm's professionals who participate in audits of issuers or are "associated persons" (as defined in the Act) of the Firm.

<sup>6/</sup> The number of issuer audit clients shown here is based on the Firm's self-reporting and the inspection team's review of certain information for inspection planning purposes. It does not reflect any Board determination concerning which, or how many, of the Firm's audit clients are "issuers" as defined in the Act. In some circumstances, a

Number of other issuer audits in which the Firm plays a role<sup>7/</sup> 102

Board inspections are designed to identify and address weaknesses and deficiencies related to how a firm conducts audit work.<sup>8/</sup> To achieve that goal, Board inspections include reviews of certain aspects of selected audit work performed by the firm and reviews of other matters related to the firm's quality control system.

In the course of reviewing aspects of selected audit work, an inspection may identify ways in which particular audit work is deficient, including failures by the firm to identify, or to address appropriately, departures from U.S. Generally Accepted Accounting Principles ("GAAP"), or, as applicable, International Financial Reporting Standards as issued by the International Accounting Standards Board ("IFRS").<sup>9/</sup> It is not the purpose of an inspection, however, to review all of a firm's audit work or to identify every respect in which an audit performed by the firm, or in which the firm played a role, is deficient. Accordingly, a Board inspection report should not be understood to provide any assurance that the firm's audit work, or the relevant issuer

---

Board inspection may include a review of a firm's audit of financial statements and internal control over financial reporting ("ICFR") of an issuer that ceased to be an audit client before the inspection, and any such former clients are not included in the number shown here.

<sup>7/</sup> The number of other issuer audits encompasses audit work performed by the Firm in engagements for which the Firm was not the principal auditor, including audits, if any, in which the Firm plays a substantial role as defined in PCAOB Rule 1001(p)(ii).

<sup>8/</sup> This focus on weaknesses and deficiencies necessarily carries through to reports on inspections and, accordingly, Board inspection reports are not intended to serve as balanced report cards or overall rating tools.

<sup>9/</sup> When it comes to the Board's attention that an issuer's financial statements appear not to present fairly, in a material respect, the financial position, results of operations, or cash flows of the issuer in conformity with GAAP or IFRS, the Board's practice is to report that information to the SEC, which has jurisdiction to determine proper accounting in issuers' financial statements.



financial statements or reporting on internal control, are free of any deficiencies not specifically described in an inspection report.

In addition, inclusion of a deficiency in an inspection report does not mean that the deficiency remained unaddressed after the inspection team brought it to the firm's attention. Under PCAOB standards, when audit deficiencies are discovered after the date of the audit report, a firm must take appropriate action to assess the importance of the deficiencies to the firm's present ability to support its previously expressed audit opinions.<sup>10/</sup> Depending upon the circumstances, compliance with these standards may require the firm to perform additional audit procedures, or to inform a client of the need for changes to its financial statements or reporting on internal control, or to take steps to prevent reliance on previously expressed audit opinions. A firm also should consider whether there are actions the firm should take to alert another auditor that has expressed an opinion on financial statements that the firm played a role in auditing. A Board inspection does not typically include review of a firm's actions to address deficiencies identified in that inspection, but the Board expects that firms are attempting to take appropriate action, and firms frequently represent that they have taken, are taking, or will take, action. If, through subsequent inspections or other processes, the Board determines that the firm failed to take appropriate action, that failure may be grounds for a Board disciplinary sanction.

A. Review of Audit Engagements

The inspection procedures included a review of aspects of the Firm's auditing of financial statements of one issuer audit client and the Firm's audit work on two other issuer audit engagements in which it played a role but was not the principal auditor. The scope of this review was determined according to the Board's criteria, and the Firm was not allowed an opportunity to limit or influence the scope.

---

<sup>10/</sup> See AU 390, *Consideration of Omitted Procedures After the Report Date*, and AU 561, *Subsequent Discovery of Facts Existing at the Date of the Auditor's Report* (both included among the PCAOB's interim auditing standards, pursuant to PCAOB Rule 3200T), and PCAOB Auditing Standard No. 5, *An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements* ("AS No. 5"), ¶ 98.

The inspection team identified what it considered to be audit deficiencies. The deficiencies included failures by the Firm to perform, or to perform sufficiently, certain necessary audit procedures.

In some cases, an inspection team's observation that a firm failed to perform a procedure may be based on the absence of documentation and the absence of persuasive other evidence, even if a firm claims to have performed the procedure. PCAOB Auditing Standard No. 3, *Audit Documentation* ("AS No. 3"), provides that, in various circumstances including PCAOB inspections, a firm that has not adequately documented that it performed a procedure, obtained evidence, or reached an appropriate conclusion must demonstrate with persuasive other evidence that it did so, and that oral assertions and explanations alone do not constitute persuasive other evidence. See AS No. 3, paragraph 9 and Appendix A to AS No. 3, paragraph A28. For purposes of the inspection, an observation that the Firm did not perform a procedure, obtain evidence, or reach an appropriate conclusion may be based on the absence of such documentation and the absence of persuasive other evidence.

The deficiencies identified included deficiencies of such significance that it appeared to the inspection team that, in the audit performed by the Firm, the Firm, at the time it issued its audit report, had not obtained sufficient appropriate audit evidence to support its opinion on the issuer's financial statements or ICFR. Those deficiencies were –

- (1) the failure, in an integrated audit of financial statements and ICFR, to perform sufficient procedures to test controls related to revenue and restructuring costs and to evaluate controls over the valuation of goodwill and intangible assets; and
- (2) the failure to perform sufficient procedures to test revenue, including the inadequate performance of substantive analytical procedures.

**B. Review of Quality Control System**

In addition to evaluating the quality of the audit work performed, the inspection included review of certain of the Firm's practices, policies, and procedures related to audit quality. This review addressed practices, policies, and procedures concerning audit performance and the following eight functional areas (1) tone at the top; (2) practices for partner evaluation, compensation, admission, assignment of

responsibilities, and disciplinary actions; (3) independence implications of non-audit services; business ventures, alliances, and arrangements; personal financial interests; and commissions and contingent fees; (4) practices for client acceptance and retention; (5) practices for consultations on accounting, auditing, and SEC matters; (6) the Firm's internal inspection program; (7) practices for establishment and communication of audit policies, procedures, and methodologies, including training; and (8) the supervision by the Firm's audit engagement teams of the work performed by foreign affiliates. Any defects in, or criticisms of, the Firm's quality control system are discussed in the nonpublic portion of this report and will remain nonpublic unless the Firm fails to address them to the Board's satisfaction within 12 months of the date of this report.

END OF PART I

PARTS II AND III OF THIS REPORT ARE NONPUBLIC  
AND ARE OMITTED FROM THIS PUBLIC DOCUMENT

## **PART IV**

### **RESPONSE OF THE FIRM TO DRAFT INSPECTION REPORT**

Pursuant to section 104(f) of the Act, 15 U.S.C. § 7214(f), and PCAOB Rule 4007(a), the Firm provided a written response to a draft of this report. Pursuant to section 104(f) of the Act and PCAOB Rule 4007(b), the Firm's response, minus any portion granted confidential treatment, is attached hereto and made part of this final inspection report.<sup>11/</sup>

---

<sup>11/</sup> In any version of an inspection report that the Board makes publicly available, any portions of a firm's response that address nonpublic portions of the report are omitted. In some cases, the result may be that none of a firm's response is made publicly available.



Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Mergenthalerallee 3-5  
65760 Eschborn

Gunther Ruppel  
Telefon +49 6196 996 27426  
Telefax +49 181 3943 27426  
gunther.ruppel@de.ey.com  
www.de.ey.com

Ms. Helen Munter  
Director  
Division of Registration and Inspections  
1666 K Street, N.W.  
Washington, DC 20006

September 6, 2013

**Response to Part I of the Draft Report on the 2012 Inspection of  
Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**

We are pleased to provide our initial response to the Public Company Accounting Oversight Board (the "Board" or the "PCAOB") regarding Part I of the Draft Report on the 2012 Inspection of Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (the "Report").

Our overriding objective is to make certain that all aspects to our auditing and quality control processes are of high quality for the continued benefit of the capital markets in which the public participates and on which they rely. The PCAOB's inspections assist us in achieving this objective.

We will continue to work with the Director of the Division of Registration and Inspections and her staff over the twelve month period following the issuance of the final Report. We are committed to working with the PCAOB to continue to strengthen our audit quality control system.

We appreciate the opportunity to provide our response to the Report and look forward to continuing to work with the PCAOB on matters of interest of our U.S. SEC issuer auditing practice.

Respectfully submitted,

Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

  
Georg Graf Waldersee  
Managing Partner

  
Gunther Ruppel  
Managing Partner Risk Management

Unabhängiges Mitglied von Ernst & Young Global Limited  
Aufsichtsratsvorsitzender: StB Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Otto H. Jacobs - Geschäftsführung: WP/StB Georg Graf Waldersee, Vorsitzender  
WP/StB Rudolf Krümmel - WP/StB Alexander Kran - WP/StB Prof. Dr. Norbert Pflizer - WP/StB Gunther Ruppel - dipl. WP Markus T. Schweizer  
StB/CPA Mark Smith - WP/StB Claus-Peter Wagner - RA/StB Dr. Matthias Wehling - WP/StB Prof. Dr. Peter Wollmert - WP/StB York Zöllkau  
Sitz der Gesellschaft: Stuttgart - Rechtsform: GmbH - Amtsgericht Stuttgart HRB 730277 - VAT: DE 147799609

**Report on**

**2013 Inspection of KPMG AG**  
**Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**  
(Headquartered in Berlin, Federal Republic of Germany)

Issued by the

**Public Company Accounting Oversight Board**

June 26, 2014

**THIS IS A PUBLIC VERSION OF A PCAOB INSPECTION REPORT**

**PORTIONS OF THE COMPLETE REPORT ARE OMITTED  
FROM THIS DOCUMENT IN ORDER TO COMPLY WITH  
SECTIONS 104(g)(2) AND 105(b)(5)(A)  
OF THE SARBANES-OXLEY ACT OF 2002**

PCAOB RELEASE NO. 104-2014-153

## **2013 INSPECTION OF KPMG AG WIRTSCHAFTSPRUEFUNGSGESELLSCHAFT**

In 2013, the Public Company Accounting Oversight Board ("PCAOB" or "the Board") conducted an inspection of the registered public accounting firm KPMG AG Wirtschaftspruefungsgesellschaft ("the Firm"). The Board is issuing this report of that inspection in accordance with the requirements of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 ("the Act").

The inspection process is designed, and inspections are performed, to provide a basis for assessing the degree of compliance by a firm with applicable requirements related to issuer audit engagements. The inspection process included reviews of aspects of selected issuer audit work completed by the inspected firm. The reviews were intended to identify whether deficiencies existed in those aspects of the issuer audit work, and whether such deficiencies indicated weaknesses or defects in the firm's system of quality control over issuer audit work. In addition, the inspection included reviews of policies and procedures related to certain quality control processes of the firm that could be expected to affect audit quality.

The issuer audit engagements and aspects of that work inspected were selected based on a number of risk-related and other factors. Due to the selection process, the deficiencies included in this report are not necessarily representative of the Firm's issuer audit engagement practice.

The Board is making portions of the report publicly available. Specifically, the Board is releasing to the public Part I of the report and portions of Part IV of the report. Part IV of the report consists of the Firm's comments, if any, on a draft of the report.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> In its *Statement Concerning the Issuance of Inspection Reports*, PCAOB Release No. 104-2004-001 (August 26, 2004), the Board described its approach to making inspection-related information publicly available consistent with legal restrictions. As described there, if the nonpublic portions of any inspection report discuss criticisms of or potential defects in a firm's system of quality control, those discussions also could eventually be made public, but only to the extent a firm fails to address the criticisms to the Board's satisfaction within 12 months of the issuance of the report.



## PART I

### INSPECTION PROCEDURES AND CERTAIN OBSERVATIONS

Members of the Board's inspection staff ("the inspection team") conducted primary procedures for the inspection from April 15, 2013 to April 26, 2013 and from May 13, 2013 to May 24, 2013.<sup>2</sup> These procedures were tailored to the nature of the Firm, certain aspects of which the inspection team understood at the outset of the inspection to be as follows:

Number of offices	24 <sup>3</sup>
Ownership structure	Corporation
Number of partners	Approximately 500
Number of professional staff <sup>4</sup>	Approximately 5,620
Number of issuer audit clients <sup>5</sup>	4

---

<sup>2</sup> The Board's inspection was conducted in cooperation with the Auditor Oversight Commission.

<sup>3</sup> The Firm's offices are located in Berlin, Bielefeld, Bremen, Cologne, Dortmund, Dresden, Duesseldorf, Essen, Frankfurt am Main, Freiburg, Hamburg, Hannover, Jena, Karlsruhe, Kiel, Leipzig, Mainz, Mannheim, Munich, Nuremberg, Regensburg, Saarbruecken, and Stuttgart, Federal Republic of Germany.

<sup>4</sup> "Professional staff" includes all personnel of the Firm, except partners or shareholders and administrative support personnel. The number of partners and professional staff is provided here as an indication of the size of the Firm, and does not necessarily represent the number of the Firm's professionals who participate in audits of issuers or are "associated persons" (as defined in the Act) of the Firm.

<sup>5</sup> The number of issuer audit clients shown here is based on the Firm's self-reporting and the inspection team's review of certain information for inspection planning purposes. It does not reflect any Board determination concerning which, or how many, of the Firm's audit clients are "issuers" as defined in the Act. For information about

Number of other issuer audits in which the Firm plays a role<sup>6</sup> 69

A. Review of Audit Engagements

The inspection procedures included a review of aspects of the Firm's auditing of financial statements of one issuer audit client and the Firm's audit work on one other issuer audit engagement in which it played a role but was not the principal auditor. The inspection team identified what it considered to be audit deficiencies. The deficiencies identified included a deficiency of such significance that it appeared to the inspection team that, in the audit performed by the Firm, the Firm, at the time it issued its audit report, had not obtained sufficient appropriate audit evidence to support its opinion on the issuer's internal control over financial reporting ("ICFR"). That deficiency was –

Issuer A

the failure, in an audit of ICFR, to perform sufficient procedures to test the design and operating effectiveness of controls over the impairment of intangible assets.

B. Auditing Standards

The deficiency described in Part I.A of this report represents a circumstance in which it appeared to the inspection team that the Firm failed to comply with the requirement to obtain sufficient appropriate audit evidence to support its opinion that the financial statements were presented fairly, in all material respects, in accordance with applicable accounting principles or for its opinion concerning whether the issuer maintained, in all material respects, effective ICFR. The deficiency relates to several applicable standards that govern the conduct of audit work.

---

audit reports issued by the Firm, see Item 4.1 of the Firm's annual reports on PCAOB Form 2, available at [www.pcaobus.org](http://www.pcaobus.org).

<sup>6</sup> The number of other issuer audits encompasses audit work performed by the Firm in engagements for which the Firm was not the principal auditor, including audits, if any, in which the Firm plays a substantial role as defined in PCAOB Rule 1001(p)(ii).

AU 230, *Due Professional Care in the Performance of Work* ("AU 230"), requires the independent auditor to plan and perform his or her work with due professional care. AU 230 and PCAOB Auditing Standard No. 13, *The Auditor's Responses to the Risks of Material Misstatement* ("AS No. 13"), specify that due professional care includes the exercise of professional skepticism. This is an attitude that includes a questioning mind and a critical assessment of the appropriateness and sufficiency of audit evidence.

AS No. 13 requires the auditor to design and implement audit responses that address the identified risks of material misstatement, and PCAOB Auditing Standard No. 15, *Audit Evidence* ("AS No. 15"), requires the auditor to plan and perform audit procedures to obtain sufficient appropriate audit evidence to provide a reasonable basis for the audit opinion. Sufficiency is the measure of the quantity of audit evidence, and the quantity needed is affected by the risk of material misstatement and the quality of the audit evidence obtained. The appropriateness of evidence is measured by its quality; to be appropriate, evidence must be both relevant and reliable in support of the related conclusions.

PCAOB Auditing Standard No. 5, *An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements* ("AS No. 5"), and AS No. 13 establish requirements regarding testing and evaluating ICFR. In an audit of ICFR in an integrated audit, AS No. 5 requires the auditor to plan and perform the audit to obtain appropriate evidence that is sufficient to support the auditor's opinion on ICFR as of the date of that opinion. AS No. 13 requires that, if the auditor plans to assess control risk at less than the maximum and to base the nature, timing, and extent of substantive procedures on that lower assessment, the auditor must obtain evidence that the controls tested were designed and operating effectively during the entire period for which the auditor plans to rely on controls to modify the substantive procedures.

### C. Review of Quality Control System

In addition to evaluating the quality of the audit work performed, the inspection included review of certain of the Firm's practices, policies, and procedures related to audit quality. This review addressed practices, policies, and procedures concerning audit performance and the following eight functional areas (1) tone at the top; (2) practices for partner evaluation, compensation, admission, assignment of responsibilities, and disciplinary actions; (3) independence implications of non-audit services; business ventures, alliances, and arrangements; personal financial interests; and commissions and contingent fees; (4) practices for client acceptance and retention;

(5) practices for consultations on accounting, auditing, and SEC matters; (6) the Firm's internal inspection program; (7) practices for establishment and communication of audit policies, procedures, and methodologies, including training; and (8) the supervision by the Firm's audit engagement teams of the work performed by foreign affiliates. Any defects in, or criticisms of, the Firm's quality control system are discussed in the nonpublic portion of this report and will remain nonpublic unless the Firm fails to address them to the Board's satisfaction within 12 months of the date of this report.

#### D. General Information Concerning PCAOB Inspections

Board inspections are designed to identify whether weaknesses and deficiencies exist related to how a firm conducts audit work and address any such weaknesses and deficiencies. To achieve that goal, Board inspections include reviews of certain aspects of selected audit work performed by the firm and reviews of other matters related to the firm's quality control system. The scope of the inspection procedures is determined according to the Board's criteria, and the firm is not allowed an opportunity to limit or influence the scope. The focus on weaknesses and deficiencies necessarily carries through to reports on inspections and, accordingly, Board inspection reports are not intended to serve as balanced report cards or overall rating tools. Further, the inclusion in an inspection report of certain deficiencies and potential deficiencies should not be construed as an indication that the Board has made any determination about other aspects of the firm's systems, policies, procedures, practices, or conduct not included within the report.

In the course of reviewing aspects of selected audit work, an inspection may identify ways in which particular audit work is deficient, including failures by the firm to identify, or to address appropriately, departures from U.S. Generally Accepted Accounting Principles ("GAAP"), or, as applicable, International Financial Reporting Standards as issued by the International Accounting Standards Board ("IFRS").<sup>7</sup> It is not the purpose of an inspection, however, to review all of a firm's audit work or to

---

<sup>7</sup> When it comes to the Board's attention that an issuer's financial statements appear not to present fairly, in a material respect, the financial position, results of operations, or cash flows of the issuer in conformity with GAAP or IFRS, the Board's practice is to report that information to the Securities and Exchange Commission ("SEC"), which has jurisdiction to determine proper accounting in issuers' financial statements.

identify every respect in which an audit performed by the firm, or in which the firm played a role, is deficient. Accordingly, a Board inspection report should not be understood to provide any assurance that the firm's audit work, or the relevant issuer financial statements or reporting on internal control, are free of any deficiencies not specifically described in an inspection report.

In some cases, an inspection team's observation that a firm failed to perform a procedure may be based on the absence of documentation and the absence of persuasive other evidence, even if a firm claims to have performed the procedure. PCAOB Auditing Standard No. 3, *Audit Documentation* ("AS No. 3"), provides that, in various circumstances including PCAOB inspections, a firm that has not adequately documented that it performed a procedure, obtained evidence, or reached an appropriate conclusion must demonstrate with persuasive other evidence that it did so, and that oral assertions and explanations alone do not constitute persuasive other evidence. See AS No. 3, paragraph 9 and Appendix A to AS No. 3, paragraph A28. For purposes of the inspection, an observation that the Firm did not perform a procedure, obtain evidence, or reach an appropriate conclusion may be based on the absence of such documentation and the absence of persuasive other evidence.

Inclusion of a deficiency in an inspection report does not mean that the deficiency remained unaddressed after the inspection team brought it to the firm's attention. Under PCAOB standards, when audit deficiencies are discovered after the date of the audit report, a firm must take appropriate action to assess the importance of the deficiencies to the firm's present ability to support its previously expressed audit opinions.<sup>8</sup> Depending upon the circumstances, compliance with these standards may require the firm to perform additional procedures, or to inform a client of the need for changes to its financial statements or reporting on internal control, or to take steps to prevent reliance on previously expressed audit opinions. A firm also should consider whether there are actions the firm should take to alert another auditor that has expressed an opinion on financial statements or ICFR that the firm played a role in auditing. A Board inspection does not typically include review of a firm's actions to address deficiencies identified in that inspection, but the Board expects that firms are attempting to take appropriate

---

<sup>8</sup> See AU 390, *Consideration of Omitted Procedures After the Report Date* ("AU 390"), and AU 561, *Subsequent Discovery of Facts Existing at the Date of the Auditor's Report* ("AU 561") (both included among the PCAOB's interim auditing standards, pursuant to PCAOB Rule 3200T), and AS No. 5, paragraph 98.

action, and firms frequently represent that they have taken, are taking, or will take, action. If, through subsequent inspections or other processes, the Board determines that the firm failed to take appropriate action, that failure may be grounds for a Board disciplinary sanction.

END OF PART I



PCAOB Release No. 104-2014-153  
Inspection of KPMG AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
June 26, 2014  
Page 8

PARTS II AND III OF THIS REPORT ARE NONPUBLIC  
AND ARE OMITTED FROM THIS PUBLIC DOCUMENT

## **PART IV**

### **RESPONSE OF THE FIRM TO DRAFT INSPECTION REPORT**

Pursuant to section 104(f) of the Act, 15 U.S.C. § 7214(f), and PCAOB Rule 4007(a), the Firm provided a written response to a draft of this report. Pursuant to section 104(f) of the Act and PCAOB Rule 4007(b), the Firm's response, minus any portion granted confidential treatment, is attached hereto and made part of this final inspection report.<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup> The Board does not make public any of a firm's comments that address a nonpublic portion of the report unless a firm specifically requests otherwise. In some cases, the result may be that none of a firm's response is made publicly available. In addition, pursuant to section 104(f) of the Act, 15 U.S.C. § 7214(f), and PCAOB Rule 4007(b), if a firm requests, and the Board grants, confidential treatment for any of the firm's comments on a draft report, the Board does not include those comments in the final report at all. The Board routinely grants confidential treatment, if requested, for any portion of a firm's response that addresses any point in the draft that the Board omits from, or any inaccurate statement in the draft that the Board corrects in, the final report.





**KPMG AG**  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Klingelhöferstraße 18  
10788 Berlin  
Postfach 30 34 53  
10728 Berlin  
T 030 2068-0  
F 030 2068-2000  
www.kpmg.de

Our ref RH/jh

Ms. Helen A. Munter  
Director  
Division of Registration and Inspections  
Public Company Accounting Oversight Board  
1666 K Street, N.W.  
Washington, DC 20006  
USA

28 April 2014

**Response to the Draft Report on 2013 Inspection of KPMG AG Wirtschafts-  
prüfungsgesellschaft**

Dear Ms. Munter:

Thank you for submitting the draft report of the Public Company Accounting Oversight Board (“PCAOB”) on the 2013 inspection of KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Germany, which was performed jointly with the German Auditor Oversight Commission (“AOC”). We appreciate the opportunity to comment on this report.

Reliable financial information and high-quality audits are essential to maintain confidence in the capital markets. KPMG is committed to continuously improve its system of quality control to ensure audits are performed against high quality standards. We, therefore, value the insights and feedback received from the PCAOB and the AOC to further strengthen our audit quality and to recalibrate our benchmark of audit quality to an external standard. We continue to support the role of the PCAOB and the AOC in this regard.

We conducted a thorough evaluation of the matter identified in the draft report and addressed the engagement-specific finding in a manner consistent with PCAOB Auditing Standards and KPMG policies & procedures.

KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
eine Kommanditgesellschaft des Kapitals (KKG) Form und  
and Mitglied der KPMG Network, ein globaler  
Netzwerk von Mitgliedsfirmen, die KPMG Network  
KPMG International („KPMG Network“), die sich gegenseitig  
unabhängig voneinander betreiben, unterstützen und

Aufsichtsratsvorsitzender:  
Wolfgang D. Mautz

Vorsitz:  
Wolfgang D. Mautz, Sprecher  
Wolfgang D. Mautz, Sprecher  
Wolfgang D. Mautz, Sprecher  
Wolfgang D. Mautz, Sprecher  
Wolfgang D. Mautz, Sprecher  
Wolfgang D. Mautz, Sprecher  
Wolfgang D. Mautz, Sprecher  
Wolfgang D. Mautz, Sprecher

Zustandort nach DIN EN ISO 9001:  
KPMG AG (2013) und KPMG AG (2014)  
Sitz: Berlin  
Kundennummer:  
KPMG (2013) (2014)

Bankverbindung: Deutsche Bank AG  
Konto: 25120510011111111111  
IBAN: DE 25120510011111111111  
BIC: BFSW33HAN



*Division of Registration and Inspections  
Response to the Draft Report on 2013 Inspection of  
KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
28 April 2014*

We wish to acknowledge the professionalism of the PCAOB inspection staff and the constructive manner in which their inspection, performed jointly with AOC, was conducted.

Yours sincerely,

*KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft*

Ingmar Rega  
*Head of Audit*

Axel Thümler  
*Country Quality & Risk Management Partner*

**Report on**

**2013 Inspection of Deloitte & Touche GmbH**  
**Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**  
(Headquartered in Munich, Federal Republic of Germany)

Issued by the

**Public Company Accounting Oversight Board**

May 22, 2014

**THIS IS A PUBLIC VERSION OF A PCAOB INSPECTION REPORT**

**PORTIONS OF THE COMPLETE REPORT ARE OMITTED  
FROM THIS DOCUMENT IN ORDER TO COMPLY WITH  
SECTIONS 104(g)(2) AND 105(b)(5)(A)  
OF THE SARBANES-OXLEY ACT OF 2002**

PCAOB RELEASE NO. 104-2014-133

**2013 INSPECTION OF DELOITTE & TOUCHE GMBH  
WIRTSCHAFTSPRÜFUNGSGESELLSCHAFT**

In 2013, the Public Company Accounting Oversight Board ("PCAOB" or "the Board") conducted an inspection of the registered public accounting firm Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ("the Firm"). The Board is issuing this report of that inspection in accordance with the requirements of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 ("the Act").

The inspection process is designed, and inspections are performed, to provide a basis for assessing the degree of compliance by a firm with applicable requirements related to issuer audit engagements. The inspection process included reviews of aspects of selected issuer audit work completed by the inspected firm. The reviews were intended to identify whether deficiencies existed in those aspects of the issuer audit work, and whether such deficiencies indicated weaknesses or defects in the firm's system of quality control over issuer audit work. In addition, the inspection included reviews of policies and procedures related to certain quality control processes of the firm that could be expected to affect audit quality.

The issuer audit engagements and aspects of that work inspected were selected based on a number of risk-related and other factors. Due to the selection process, the deficiencies included in this report are not necessarily representative of the Firm's issuer audit engagement practice.

The Board is making portions of the report publicly available. Specifically, the Board is releasing to the public Part I of the report and portions of Part IV of the report. Part IV of the report consists of the Firm's comments, if any, on a draft of the report.<sup>1/</sup>

---

<sup>1/</sup> In its *Statement Concerning the Issuance of Inspection Reports*, PCAOB Release No. 104-2004-001 (August 26, 2004), the Board described its approach to making inspection-related information publicly available consistent with legal restrictions. As described there, if the nonpublic portions of any inspection report discuss criticisms of or potential defects in a firm's system of quality control, those discussions also could eventually be made public, but only to the extent a firm fails to address the criticisms to the Board's satisfaction within 12 months of the issuance of the report.

## PART I

### INSPECTION PROCEDURES AND CERTAIN OBSERVATIONS

Members of the Board's inspection staff ("the inspection team") conducted primary procedures for the inspection from September 9 to September 20, 2013.<sup>2/</sup> These procedures were tailored to the nature of the Firm, certain aspects of which the inspection team understood at the outset of the inspection to be as follows:

Number of offices	15 (Berlin, Dresden, Dusseldorf, Erfurt, Frankfurt am Main, Halle an der Saale, Hamburg, Hannover, Leipzig, Magdeburg, Mannheim, Munich, Nurnberg, Stuttgart, and Walldorf, Federal Republic of Germany)
Ownership structure	Limited liability company
Number of partners	101
Number of professional staff <sup>3/</sup>	1,489
Number of issuer audit clients <sup>4/</sup>	1

---

<sup>2/</sup> The Board's inspection was conducted in cooperation with the German Auditor Oversight Commission.

<sup>3/</sup> "Professional staff" includes all personnel of the Firm, except partners or shareholders and administrative support personnel. The number of partners and professional staff is provided here as an indication of the size of the Firm, and does not necessarily represent the number of the Firm's professionals who participate in audits of issuers or are "associated persons" (as defined in the Act) of the Firm.

<sup>4/</sup> The number of issuer audit clients shown here is based on the Firm's self-reporting and the inspection team's review of certain information for inspection planning purposes. It does not reflect any Board determination concerning which, or how many,

Number of other issuer audits in which the Firm plays a role<sup>5/</sup> 102

A. Review of Audit Engagements

The inspection procedures included a review of aspects of the Firm's auditing of financial statements of one issuer audit client and the Firm's audit work on two other issuer audit engagements in which it played a role but was not the principal auditor. The inspection team identified what it considered to be audit deficiencies. The deficiencies identified in the audit performed by the Firm, included deficiencies of such significance that it appeared to the inspection team that the Firm, at the time it issued its audit report, had not obtained sufficient appropriate audit evidence to support its opinion on the issuer's financial statements or internal control over financial reporting ("ICFR"). Those deficiencies were –

Issuer A

- (1) the failure, in an audit of ICFR, to perform sufficient procedures to test the design and operating effectiveness of controls related to valuation of inventory;
- (2) the failure to perform procedures to evaluate the appropriateness of the issuer's accounting for a change that resulted from a new valuation methodology related to inventory as a change in estimate; and
- (3) the failure, in an audit of ICFR, to perform sufficient procedures to test the design and operating effectiveness of information technology general controls.

---

of the Firm's audit clients are "issuers" as defined in the Act. For information about audit reports issued by the Firm, see Item 4.1 of the Firm's annual reports on PCAOB Form 2, available at [www.pcaobus.org](http://www.pcaobus.org).

<sup>5/</sup> The number of other issuer audits encompasses audit work performed by the Firm in engagements for which the Firm was not the principal auditor, including audits, if any, in which the Firm plays a substantial role as defined in PCAOB Rule 1001(p)(ii).

The deficiencies identified also included deficiencies of such significance that it appeared to the inspection team that, in two of the audits in which the Firm played a role but was not the principal auditor, the Firm had not obtained sufficient appropriate audit evidence to fulfill the objectives of its role in the audits. Those deficiencies were –

#### Issuer B

- (1) the failure to perform sufficient procedures to test the design and operating effectiveness of controls over the occurrence and allocation of revenue and the valuation of accounts receivable, including the failure to perform sufficient procedure regarding the use of the work of internal audit; and
- (2) the failure to perform sufficient procedures to extend the Firm's conclusion about the existence of inventory from the date of its interim testing through year end.

#### Issuer C

the failure, in testing the existence of inventory, to perform sufficient procedures regarding the use of the work of a specialist.

### B. Auditing Standards

Each of the deficiencies described in Part I.A of this report represents circumstances in which it appeared to the inspection team that the Firm failed to comply with the requirement to obtain sufficient appropriate audit evidence for its opinion concerning whether the issuer maintained, in all material respects, effective ICFR or obtain sufficient appropriate audit evidence to fulfill the objectives of its role in the audits. Each deficiency relates to several applicable standards that govern the conduct of audit work.

AU 230, *Due Professional Care in the Performance of Work* ("AU 230"), requires the independent auditor to plan and perform his or her work with due professional care. AU 230 and PCAOB Auditing Standard No. 13, *The Auditor's Responses to the Risks of Material Misstatement* ("AS No. 13"), specify that due professional care requires the exercise of professional skepticism. This is an attitude that includes a questioning mind and a critical assessment of the appropriateness and sufficiency of audit evidence.

AS No. 13 requires the auditor to design and implement audit responses that address the identified risks of material misstatement, and PCAOB Auditing Standard No. 15, *Audit Evidence* ("AS No. 15"), requires the auditor to plan and perform audit procedures to obtain sufficient appropriate audit evidence to provide a reasonable basis for the audit opinion. Sufficiency is the measure of the quantity of audit evidence, and the quantity needed is affected by the risk of material misstatement and the quality of the audit evidence obtained. The appropriateness of evidence is measured by its quality; to be appropriate, evidence must be both relevant and reliable in support of the related conclusions.

PCAOB Auditing Standard No. 5, *An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements* ("AS No. 5"), and AS No. 13 establish requirements regarding testing and evaluating ICFR. In an audit of ICFR in an integrated audit, AS No. 5 requires the auditor to plan and perform the audit to obtain appropriate evidence that is sufficient to support the auditor's opinion on ICFR as of the date of that opinion. AS No. 13 requires that, if the auditor plans to assess control risk at less than the maximum and to base the nature, timing, and extent of substantive procedures on that lower assessment, the auditor must obtain evidence that the controls tested were designed and operating effectively during the entire period for which the auditor plans to rely on controls to modify the substantive procedures.

Each deficiency described in Part I.A of this report involves, in the inspection team's view, a failure to comply with the provisions cited above and also a failure to perform, or perform sufficiently, certain specific audit procedures that are required by other applicable auditing standards. The table below lists the other specific auditing standards that are primarily implicated by the deficiencies identified in Part I.A of this report.<sup>6/</sup>

---

<sup>6/</sup> This table does not necessarily include reference to every auditing standard that may have been implicated by the deficiencies included in Part I.A.



PCAOB Auditing Standards	Issuers
AS No. 6, <i>Evaluating Consistency of Financial Statements</i>	A
AU 322, <i>The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements</i>	B
AU 331, <i>Inventories</i>	C
AU 336, <i>Using the Work of a Specialist</i>	C

C. Review of Quality Control System

In addition to evaluating the quality of the audit work performed, the inspection included review of certain of the Firm's practices, policies, and procedures related to audit quality. This review addressed practices, policies, and procedures concerning audit performance and the following eight functional areas (1) tone at the top; (2) practices for partner evaluation, compensation, admission, assignment of responsibilities, and disciplinary actions; (3) independence implications of non-audit services; business ventures, alliances, and arrangements; personal financial interests; and commissions and contingent fees; (4) practices for client acceptance and retention; (5) practices for consultations on accounting, auditing, and SEC matters; (6) the Firm's internal inspection program; (7) practices for establishment and communication of audit policies, procedures, and methodologies, including training; and (8) the supervision by the Firm's audit engagement teams of the work performed by foreign affiliates. Any defects in, or criticisms of, the Firm's quality control system are discussed in the nonpublic portion of this report and will remain nonpublic unless the Firm fails to address them to the Board's satisfaction within 12 months of the date of this report.

D. General Information Concerning PCAOB Inspections

Board inspections are designed to identify whether weaknesses and deficiencies exist related to how a firm conducts audit work and address any such weaknesses and deficiencies. To achieve that goal, Board inspections include reviews of certain aspects of selected audit work performed by the firm and reviews of other matters related to the

firm's quality control system. The scope of the inspection procedures is determined according to the Board's criteria, and the firm is not allowed an opportunity to limit or influence the scope. The focus on weaknesses and deficiencies necessarily carries through to reports on inspections and, accordingly, Board inspection reports are not intended to serve as balanced report cards or overall rating tools. Further, the inclusion in an inspection report of certain deficiencies and potential deficiencies should not be construed as an indication that the Board has made any determination about other aspects of the firm's systems, policies, procedures, practices, or conduct not included within the report.

In the course of reviewing aspects of selected audit work, an inspection may identify ways in which particular audit work is deficient, including failures by the firm to identify, or to address appropriately, departures from U.S. Generally Accepted Accounting Principles ("GAAP") or, as applicable, International Financial Reporting Standards as issued by the International Accounting Standards Board ("IFRS").<sup>7/</sup> It is not the purpose of an inspection, however, to review all of a firm's audit work or to identify every respect in which an audit performed by the firm, or in which the firm played a role, is deficient. Accordingly, a Board inspection report should not be understood to provide any assurance that the firm's audit work, or the relevant issuer financial statements or reporting on internal control, are free of any deficiencies not specifically described in an inspection report.

In some cases, an inspection team's observation that a firm failed to perform a procedure may be based on the absence of documentation and the absence of persuasive other evidence, even if a firm claims to have performed the procedure. PCAOB Auditing Standard No. 3, *Audit Documentation* ("AS No. 3"), provides that, in various circumstances including PCAOB inspections, a firm that has not adequately

---

<sup>7/</sup> When it comes to the Board's attention that an issuer's financial statements appear not to present fairly, in a material respect, the financial position, results of operations, or cash flows of the issuer in conformity with applicable accounting principles, the Board's practice is to report that information to the Securities and Exchange Commission ("SEC" or "Commission"), which has jurisdiction to determine proper accounting in issuers' financial statements. Any description in this report of financial statement misstatements or failures to comply with SEC disclosure requirements should not be understood as an indication that the SEC has considered or made any determination regarding these issues unless otherwise expressly stated.

documented that it performed a procedure, obtained evidence, or reached an appropriate conclusion must demonstrate with persuasive other evidence that it did so, and that oral assertions and explanations alone do not constitute persuasive other evidence. See AS No. 3, paragraph 9 and Appendix A to AS No. 3, paragraph A28. For purposes of the inspection, an observation that the Firm did not perform a procedure, obtain evidence, or reach an appropriate conclusion may be based on the absence of such documentation and the absence of persuasive other evidence.

Inclusion of a deficiency in an inspection report does not mean that the deficiency remained unaddressed after the inspection team brought it to the firm's attention. Under PCAOB standards, when audit deficiencies are discovered after the date of the audit report, a firm must take appropriate action to assess the importance of the deficiencies to the firm's present ability to support its previously expressed audit opinions.<sup>8/</sup> Depending upon the circumstances, compliance with these standards may require the firm to perform additional procedures, or to inform a client of the need for changes to its financial statements or reporting on internal control, or to take steps to prevent reliance on previously expressed audit opinions. A firm also should consider whether there are actions the firm should take to alert another auditor that has expressed an opinion on financial statements or ICFR that the firm played a role in auditing. A Board inspection does not typically include review of a firm's actions to address deficiencies identified in that inspection, but the Board expects that firms are attempting to take appropriate action, and firms frequently represent that they have taken, are taking, or will take, action. If, through subsequent inspections or other processes, the Board determines that the firm failed to take appropriate action, that failure may be grounds for a Board disciplinary sanction.

END OF PART I

---

<sup>8/</sup> See AU 390, *Consideration of Omitted Procedures After the Report Date* ("AU 390"), and AU 561, *Subsequent Discovery of Facts Existing at the Date of the Auditor's Report* ("AU 561") (both included among the PCAOB's interim auditing standards, pursuant to PCAOB Rule 3200T), and AS No. 5, paragraph 98.

PARTS II AND III OF THIS REPORT ARE NONPUBLIC  
AND ARE OMITTED FROM THIS PUBLIC DOCUMENT

## **PART IV**

### **RESPONSE OF THE FIRM TO DRAFT INSPECTION REPORT**

Pursuant to section 104(f) of the Act, 15 U.S.C. § 7214(f), and PCAOB Rule 4007(a), the Firm provided a written response to a draft of this report. Pursuant to section 104(f) of the Act and PCAOB Rule 4007(b), the Firm's response, minus any portion granted confidential treatment, is attached hereto and made part of this final inspection report.<sup>9/</sup>

---

<sup>9/</sup> The Board does not make public any of a firm's comments that address a nonpublic portion of the report unless a firm specifically requests otherwise. In some cases, the result may be that none of a firm's response is made publicly available. In addition, pursuant to section 104(f) of the Act, 15 U.S.C. § 7214(f), and PCAOB Rule 4007(b), if a firm requests, and the Board grants, confidential treatment for any of the firm's comments on a draft report, the Board does not include those comments in the final report at all. The Board routinely grants confidential treatment, if requested, for any portion of a firm's response that addresses any point in the draft that the Board omits from, or any inaccurate statement in the draft that the Board corrects in, the final report.



Deloitte & Touche GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Schwannstraße 6  
40476 Düsseldorf  
Postfach 30 02 26  
40402 Düsseldorf  
Deutschland  
Tel: +49 (0)211 8772 01  
Fax: +49 (0)211 8772 2277  
www.deloitte.com/de

Ms. Helen A. Munter  
Director  
Division of Registration and Inspections  
Public Company Accounting Oversight Board  
1666 K Street NW  
Washington, DC 20006  
U.S.A.

2 April 2014

**Re: Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
– Response to Part I of the Draft Report**

Dear Ms. Munter:

Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (“Deloitte” or the “Firm”) respectfully submits its response to Part I of the Public Company Accounting Oversight Board’s (the “Board”) draft of its Report on the Inspection of Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft dated March 17, 2014 (the “Draft Report”).

Deloitte is committed to the highest standards of audit quality. As such we have evaluated the Board’s comments on each of the issuer audits identified in Part I of the Draft Report and taken and will continue to take actions as appropriate under PCAOB standards.

We share the PCAOB’s mission to protect the interests of investors and further the public interest through the preparation of informative, accurate and independent audit reports. Our firm is supportive of the inspection process and is committed to using the Board’s observations to achieve our shared goal of improving audit quality. We use these observations in conjunction with our own monitoring efforts to improve our quality control process and procedures in order to achieve that shared goal.

We appreciate the efforts of the Board’s inspection team; they maintained a high degree of professionalism during the inspection and we would like to thank them for their efforts. We also would like to recognize the efforts and cooperation of the German Auditor Oversight

Sitz der Gesellschaft:  
München  
Amtsgericht München  
HRB 83442  
Vorsitzender des Aufsichtsrats:  
WPSiB Udo Corallius

Geschäftsführer:  
WPSiB Prof. Dr. Frank Beine  
WPSiB Manfred Bögle  
SIB Merion Döhle  
WPSiB Stefan Fröhlich  
WPSiB Dr. Michael Gültgens

WPSiB Ulrich M. Hamacke  
WPSiB Heiner Kompenhans  
WPSiB Lutz Meyer  
WPSiB Rainer Plath  
WPSiB Prof. Dr. Martin Plandl

WPSiB Dr. Hans-Rudolf Röhm  
WPSiB Richard Roth  
WPSiB Reinhard Scherpenberg  
WPSiB Dieter Schlereth  
WP Fred Strattmann  
WPSiB Jörg Tosch  
RA Prof. Dr. Olmar Thömmes  
RASiB Prof. Dr. Felix Wurm

Commission during the inspection process. In addition, we acknowledge the work of our partners and staff that prepared for and participated in the Board's inspection.

If you have any further questions, please do not hesitate to contact us.

Sincerely,

**Deloitte & Touche GmbH**  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



Heiner Kompenhans  
Wirtschaftsprüfer  
Assurance Leader



Michael Niehues  
Wirtschaftsprüfer  
Risk & Reputation Leader



Die Geschäftsstelle wird um einen Formulierungsvorschlag gebeten.

#### 4. Auftragsbegleitende Qualitätssicherung, § 24d Abs. 2 BS WP/vBP (Hinweis in Begründung zu § 51b Abs. 5 Satz 5 WPO-E)

Der ASBR kommt überein, § 24d Abs. 2 Satz 1 bis 4 BS WP/vBP durch einen Verweis auf Artikel 8 AP-VO zu ersetzen, die Regelungen zur Rotation des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers (Sätze 5 ff.) allerdings beizubehalten. Hierzu treffe Artikel 8 AP-VO keine Regelung, sodass weiterhin Ergänzungen in der Berufssatzung enthalten sein können.

§ 24d Abs. 3 BS WP/vBP (auftragsbegleitende Qualitätssicherung bei Prüfungen außerhalb des § 319a HGB-Bereichs) soll erhalten bleiben. Die dortige Verweisung auf Absatz 2 soll allerdings durch die derzeitige Regelung in Absatz 2 Satz 1 bis 4 ersetzt werden (eigenständige Regelung, kein Verweis auf Artikel 8 AP-VO).

Die Geschäftsstelle wird um einen Formulierungsvorschlag gebeten.

#### 5. Auftragsdatei (§ 51c WPO-E)

Der ASBR stellt fest, dass der Inhalt der Auftragsdatei abschließend in § 51c WPO-E geregelt sei, weswegen für eine Satzungsregelung in erster Linie technische Details sowie zeitliche Aspekte in Betracht kämen. Gegebenenfalls könnte eine Aufgliederung der „für die Abschlussprüfung und für andere Leistungen in Rechnung gestellten Honorare“ i. S. v. § 285 Nr. 17 HGB vorgesehen werden, dies allerdings nur, falls der Zweck der Angaben dies rechtfertigt.

Die Geschäftsstelle wird um Prüfung und um einen Formulierungsvorschlag gebeten.

#### 6. Berufshaftpflichtversicherung (§ 54 Abs. 6 WPO-E)

Der ASBR rekapituliert zunächst, dass Regelungen zum Versicherungsausschluss sowie die sogenannte Serienschadenklausel nach dem Regierungsentwurf nunmehr in § 54 Abs. 2 und 3 WPO gesetzlich geregelt werden sollen, während die WPK im Rahmen der Berufssatzung „die näheren Bestimmungen über den Versicherungsinhalt, den Versicherungsnachweis, das Anzeigeverfahren und die Überwachung der Versicherungspflicht“ zu treffen hat (§ 54 Abs. 6 WPO-E).



Ifd. Nr.	BS WP/vBP (derzeitige Fassung mit Änderungsvorschlägen)	Anmerkungen
	<p><del>der Arbeitsergebnisse durch den zuständigen WP);</del></p> <p><del>11. zum Umgang mit Beschwerden und Vorwürfen;</del></p> <p>12. zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung und</p> <p>13. zur Überwachung der Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems (Nachschau).</p>	
<p><b>§ 33 Nachschau</b></p>		
26.	<p>(1) <sup>1</sup>WP/vBP sind verpflichtet, eine Nachschau mit dem Ziel durchzuführen, die Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems zu beurteilen. <sup>2</sup>Die Nachschau bezieht sich auf die Praxisorganisation unter Einschluss der Frage, ob die Regelungen der Praxis zur Abwicklung von einzelnen <u>Prüfungsaufträgen-Aufträgen</u> eingehalten worden sind. <sup>3</sup>Die Nachschau <u>ist durch eine fachlich und persönlich geeignete Person durchzuführen.</u> <sup>4</sup>Diese darf grundsätzlich nicht mit der <u>Abwicklung des in die Nachschau einbezogenen Auftrages befasst gewesen sein.</u> <sup>5</sup>Sie muss in angemessenen Abständen sowie bei gegebenem Anlass stattfinden. <sup>6</sup>Dabei sind alle in der Praxis <u>verantwortlich tätigen WP/vBP mindestens einmal in einem Zeitraum von drei Jahren einzubeziehen.</u></p> <p>(2) <sup>1</sup>Die Nachschau <u>der Abwicklung von Prüfungsaufträgen</u> ist ein Vergleich der Anforderungen an eine gewissenhafte Abwicklung von <u>Prüfungsaufträgen</u> mit deren tatsächlicher Abwicklung. <sup>2</sup>Art und Umfang der Nachschau müssen in einem angemessenen Verhältnis zu den abgewickelten <u>Prüfungsaufträgen</u> stehen, <u>wobei die Ergebnisse einer Qualitätskontrolle nach §§ 57a ff. WPO berücksichtigt werden können.</u> <sup>3</sup><u>Dabei sind alle in der Praxis tätigen WP/vBP, die verantwortlich</u></p>	<p><b>Anmerkung:</b> Erörtert werden sollte, ob Ausführungen zur Person des Nachschauers (fachliche und persönliche Eignung, insb. zur Nichtbefassung mit dem in die Nachschau einbezogenen Auftrag) aufgenommen werden sollen. Vorschlag: Satz 4 (neu)</p>

Anmerkungen	Anmerkungen
<p><b>BS WP/vBP (derzeitige Fassung mit Änderungsvorschlägen)</b></p> <p><i>Prüfungen durchführen, mindestens einmal in einem Zeitraum von drei Jahren einzubeziehen.</i></p> <p>(3) <sup>1</sup>Das Ergebnis der Nachschau ist zu dokumentieren. <sup>2</sup>Die bei der Nachschau getroffenen Feststellungen sind Grundlage für die Fortentwicklung des Qualitätssicherungssystems.</p>	<p><b><u>Teil 4a – Besondere Berufspflichten zur Sicherung der Qualität der Berufsausübung bei der Durchführung von gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen (§ 55b Abs. 2 WPO)</u></b></p>
<p><b>27.</b></p>	<p><b><u>Anlass:</u></b></p> <p>S. 97 f. der APAReG-Begründung zu § 55b Abs. 2 WPO (Umsetzung von Art. 24a AP-RL): Hinweise zur näheren Ausgestaltung in Berufssatzung; zahlreiche Anforderungen seien bereits in der aktuellen Berufssatzung erfasst (insbes. §§ 31 – 33, 24a – 24c).</p> <p>Insbesondere ist zu regeln:</p> <p><u>Vergütung und Gewinnbeteiligung:</u> S. 98 der APAReG-Begründung zu § 55b Abs. 2 Nr. 8 i. V. m. § 55 WPO-E: In der Berufssatzung sei klarzustellen, dass das QS-System ausreichende Leistungsanreize bieten soll, um die Qualität der Abschlussprüfungen sicherzustellen.</p> <p><u>Beschwerden und Vorwürfe:</u> S. 98 der APAReG-Begründung zu § 55b Abs. 2 Nr. 7 WPO-E (Verfahren bei Hinweisen): Demnach sei § 24c BS WP/vBP weiterzuentwickeln. „Die Ausgestaltung des internen Hinweisgebensystems hängt von Art, Umfang, Komplexität und Risikogehalt der Tätigkeit ab. Die Wirtschaftsprüferpraxis kann eine geeignete Stelle sowohl innerhalb als auch außerhalb der Praxis einrichten. Bei einer Auslagerung ist dafür Sorge zu tragen, dass die Vertraulichkeit der Identität der berichtenden Mitarbeiter gewahrt bleibt.“</p>

## b) Verteilung der Mängel nach Bereichen der Qualitätssicherungssysteme

Insgesamt wurden 2014 bei 201 WP/vBP-Praxen Mängel festgestellt. Davon wiesen 140 WP/vBP-Praxen Mängel im Bereich der Auftragsabwicklung, 84 WP/vBP-Praxen Mängel in der Praxisorganisation und 82 WP/vBP-Praxen Mängel in der Nachschau auf. Mitunter werden Mängel des Qualitätssicherungssystems auch in mehreren Bereichen einer WP/vBP-Praxis festgestellt.

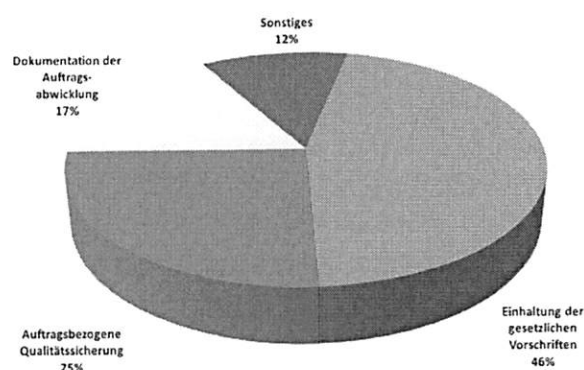


Abb. 3: Verteilung der Mängel im Bereich Auftragsabwicklung

Im Bereich der Auftragsabwicklung lag der Schwerpunkt der festgestellten Mängel mit 46 % unverändert bei der Nichteinhaltung gesetzlicher Vorschriften und fachlicher Regeln (insbes. Anwendung des risikoorientierten Prüfungsansatzes, fehlende Funktions- und IT-Systemprüfung im Rahmen der Prüfung der internen Kontrollsysteme sowie die Prüfung von Anhang und Lagebericht).

25 % der Feststellungen betrafen die Regelungen zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung (Berichtskritik und auftragsbegleitende Qualitätssicherung). Im Bereich der Berichtskritik zeigte sich, dass diese häufig von wesentlich mit der Auftragsdurchführung befassten Personen durchgeführt oder dass auf eine Berichtskritik ganz verzichtet wurde, ohne dass dafür die Voraussetzungen vorlagen. Bezüglich der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung fehlten oftmals Regelungen bei der Prüfung von sog. Nicht-§ 319a HGB-Unternehmen.

17 % der Feststellungen betrafen Mängel im Bereich der Dokumentation der Auftragsabwicklung.

(2) Abweichend von Absatz 1 können Mitgliedstaaten beschließen, dass die Verantwortung für die Sicherstellung der Anwendung der Gesamtheit oder eines Teils der Bestimmungen von Titel III dieser Verordnung soweit sachdienlich den an folgenden Stellen genannten zuständigen Behörden übertragen wird:

- a) Artikel 48 der Richtlinie 2004/39/EG;
- b) Artikel 24 Absatz 1 der Richtlinie 2004/109/EG;
- c) Artikel 24 Absatz 4 Buchstabe h der Richtlinie 2004/109/EG;
- d) Artikel 20 der Richtlinie 2007/64/EG;
- e) Artikel 30 der Richtlinie 2009/138/EG;
- f) Artikel 4 Absatz 1 der Richtlinie 2013/36/EU;

oder anderen nach dem nationalen Recht benannten Behörden.

(3) Wurde gemäß den Absätzen 1 und 2 mehr als eine zuständige Behörde benannt, so werden diese Behörden so organisiert, dass eine eindeutige Zuweisung ihrer Aufgaben gegeben ist.

(4) Die Absätze 1, 2 und 3 berühren nicht das Recht eines Mitgliedstaats, für überseeische europäische Gebiete, die mit ihm besondere Beziehungen unterhalten, gesonderte Rechts- und Verwaltungsvorschriften zu erlassen.

(5) Die Mitgliedstaaten unterrichten die Kommission über die Benennung zuständiger Behörden für die Zwecke dieser Verordnung.

Die Kommission konsolidiert und veröffentlicht diese Informationen.

#### Artikel 21

### Unabhängigkeitsanforderungen

Die zuständigen Behörden müssen von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften unabhängig sein.

Die zuständigen Behörden können Sachverständige im Sinne des Artikels 26 Absatz 1 Buchstabe c für die Zwecke der Ausführung bestimmter Aufgaben konsultieren und sich von Sachverständigen unterstützen lassen, wenn dies für die ordnungsgemäße Ausübung ihrer Aufgaben wesentlich ist. In diesen Fällen werden Sachverständige nicht in die Entscheidungsprozesse eingebunden.

Mitglied des Leitungsorgans oder verantwortlich für die Entscheidungsfindung dieser Behörden darf keine Person sein, die während ihrer Beteiligung oder im Laufe der drei vorausgegangenen Jahre

- a) Abschlussprüfungen durchgeführt hat,
- b) Stimmrechte an einer Prüfungsgesellschaft gehalten hat,
- c) Mitglied des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans einer Prüfungsgesellschaft war,
- d) ein Partner oder Angestellter einer Prüfungsgesellschaft oder anderweitig von ihr beauftragt war.

Die Finanzierung dieser Behörden muss gesichert und frei von ungebührlicher Einflussnahme durch Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaften sein.

## KAPITEL II

**Qualitätssicherung, Marktüberwachung und Transparenz der zuständigen Behörden**

## Artikel 26

**Qualitätssicherung**

- (1) Für die Zwecke dieses Artikels bezeichnet der Ausdruck
- a) „Inspektionen“ Qualitätssicherungsprüfungen bei Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, die von einem Inspektor geleitet werden und keine Untersuchung im Sinne des Artikels 32 Absatz 5 der Richtlinie 2006/43/EG darstellen,
  - b) „Inspektor“ einen Prüfer, der die Voraussetzungen von Absatz 5 Unterabsatz 1 Buchstabe a erfüllt und bei einer zuständigen Behörde angestellt oder anderweitig von ihr beauftragt ist,
  - c) „Sachverständiger“ eine natürliche Person, die besondere Fachkenntnisse auf den Gebieten Finanzmärkte, Rechnungslegung und Abschlussprüfung oder auf anderen für Inspektionen relevanten Gebieten besitzt, einschließlich als Abschlussprüfer tätiger Personen.
- (2) Die nach Artikel 20 Absatz 1 benannten zuständigen Behörden schaffen ein wirksames Qualitätssicherungssystem für Abschlussprüfungen.

Sie unterwerfen Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, die Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse durchführen, Qualitätssicherungsprüfungen auf der Grundlage einer Risikoanalyse und

- a) im Fall von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, die Abschlussprüfungen bei solchen anderen Unternehmen von öffentlichem Interesse, die nicht unter Artikel 2 Nummern 17 und 18 der Richtlinie 2006/43/EG fallen, durchführen, mindestens alle drei Jahre und
  - b) in anderen als den unter Buchstabe a genannten Fällen mindestens alle sechs Jahre.
- (3) Die zuständige Behörde trägt die Verantwortung für folgende Tätigkeiten:

- a) Genehmigung und Änderung der Inspektionsmethodik, einschließlich Handbüchern für Inspektionen und Folgemaßnahmen, Berichtsverfahren und Programmen für regelmäßige Inspektionen;
- b) Genehmigung und Änderung von Inspektionsberichten und Berichten über Folgemaßnahmen;
- c) Genehmigung und Bestimmung der Inspektoren für jede Inspektion.

Die zuständige Behörde stellt ausreichende Ressourcen für das Qualitätssicherungssystem zur Verfügung.

- (4) Die zuständige Behörde organisiert das Qualitätssicherungssystem unabhängig von den geprüften Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften.

Die zuständige Behörde stellt sicher, dass in Bezug auf die Unabhängigkeit und Objektivität des Personals, einschließlich der Inspektoren, sowie die Verwaltung des Qualitätssicherungssystems angemessene Grundsätze und Verfahren geschaffen werden.

- (5) Die zuständige Behörde bestellt Inspektoren gemäß folgenden Kriterien:
- a) Die Inspektoren verfügen über eine angemessene fachliche Ausbildung und einschlägige Erfahrungen auf den Gebieten der Abschlussprüfung und Rechnungslegung und haben eine spezielle Ausbildung zu Qualitätssicherungsprüfungen absolviert.
  - b) Personen, die den Beruf des Abschlussprüfers ausüben oder bei einem Abschlussprüfer oder einer Prüfungsgesellschaft angestellt sind oder anderweitige Verbindungen mit ihnen haben, dürfen nicht als Inspektoren tätig sein.
  - c) Personen, die Teilhaber oder Angestellte eines Abschlussprüfers oder einer Prüfungsgesellschaft oder anderweitig mit einem Abschlussprüfer oder einer Prüfungsgesellschaft verbunden waren, dürfen frühestens drei Jahre nach Beendigung dieser Tätigkeit oder Verbindung als Inspektoren eine Inspektion dieses Abschlussprüfers bzw. dieser Prüfungsgesellschaft vornehmen.
  - d) Die Inspektoren erklären, dass zwischen ihnen und dem zu inspizierenden Abschlussprüfer bzw. der zu inspizierenden Prüfungsgesellschaft keine Interessenkonflikte bestehen.

Abweichend von Absatz 1 Buchstabe b kann die zuständige Behörde Sachverständige mit der Durchführung spezifischer Inspektionen beauftragen, wenn die Anzahl der Inspektoren in der Behörde nicht ausreichend ist. Die zuständige Behörde kann sich auch von Sachverständigen unterstützen lassen, wenn dies für eine ordnungsgemäße Durchführung der Inspektion erforderlich ist. In solchen Fällen halten die zuständigen Behörden und die Sachverständigen die Anforderungen dieses Absatzes ein. Die Sachverständigen dürfen nicht an der Leitung von Berufsverbänden und -einrichtungen beteiligt, bei ihnen angestellt oder anderweitig von diesen beauftragt sein, aber sie dürfen Mitglieder dieser Verbände oder Einrichtungen sein.

(6) Die Inspektionen erstrecken sich mindestens auf

- a) eine Bewertung des Aufbaus des internen Qualitätssicherungssystems des Abschlussprüfers oder der Prüfungsgesellschaft,
- b) eine angemessene Prüfung der Einhaltung der Qualitätssicherungsmaßnahmen in den Verfahren und eine Überprüfung der Prüfungsunterlagen von Unternehmen von öffentlichem Interesse zur Ermittlung der Wirksamkeit des internen Qualitätssicherungssystems,
- c) eine unter Berücksichtigung der Ergebnisse der Inspektion gemäß den Buchstaben a und b dieses Absatzes vorgenommene Bewertung des Inhalts des aktuellsten von einem Abschlussprüfer oder einer Prüfungsgesellschaft gemäß Artikel 13 veröffentlichten jährlichen Transparenzberichts.

(7) Überprüft werden mindestens die folgenden Grundsätze und Verfahren des Abschlussprüfers/der Prüfungsgesellschaft für die interne Qualitätssicherung:

- a) Einhaltung der geltenden Prüfungs- und Qualitätssicherungsstandards sowie der Berufsgrundsätze und Unabhängigkeitsanforderungen (einschließlich der in Kapitel IV der Richtlinie 2006/43/EG und den Artikeln 4 und 5 dieser Verordnung genannten Anforderungen) und der einschlägigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaats durch den Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft;
- b) Quantität und Qualität der eingesetzten Ressourcen, einschließlich der Einhaltung der Anforderungen bezüglich der kontinuierlichen Fortbildung gemäß Artikel 13 der Richtlinie 2006/43/EG;
- c) Einhaltung der Anforderungen gemäß Artikel 4 dieser Verordnung hinsichtlich der in Rechnung gestellten Prüfungshonorare.

Für die Zwecke der Überprüfung der Einhaltung von Anforderungen und Standards werden die Prüfungsakten anhand einer Analyse des Risikos einer unzureichenden Durchführung der Abschlussprüfung ausgewählt.

Die zuständigen Behörden überprüfen ferner regelmäßig die von den Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften angewandte Methodik für die Durchführung der Abschlussprüfung.

Zusätzlich zu der Inspektion gemäß Unterabsatz 1 sind die zuständigen Behörden zur Durchführung weiterer Inspektionen befugt.

(8) Erkenntnisse und Schlussfolgerungen aus Inspektionen, auf deren Grundlage Empfehlungen ausgesprochen werden, einschließlich Erkenntnissen und Schlussfolgerungen aus Transparenzberichten, werden dem inspizierten Abschlussprüfer oder der inspizierten Prüfungsgesellschaft vor Fertigstellung des Inspektionsberichts mitgeteilt und mit diesen erörtert.

Die im Rahmen von Inspektionen ausgesprochenen Empfehlungen werden von dem inspizierten Abschlussprüfer bzw. der inspizierten Prüfungsgesellschaft innerhalb einer von der zuständigen Behörde festgelegten angemessenen Frist umgesetzt. Bei Empfehlungen zum internen Qualitätssicherungssystem des Abschlussprüfers bzw. der Prüfungsgesellschaft beträgt die Dauer dieser Frist höchstens 12 Monate.

(9) Die Inspektion ist Gegenstand eines Berichts, der die wichtigsten Schlussfolgerungen und Empfehlungen der Qualitätssicherungsprüfung enthält.

*Prof. Dr. Winfried Kluth*

# Rechtsgutachten zu einzelnen Aspekten der Neure- gelung der Abschlussprüfung und Abschlussprüferaufsicht durch das Abschlussprüferaufsichts- reformgesetz - APAREG

---

Erstellt im Auftrag des wp.net e.V. – Verband für die mittelständische  
Wirtschaftsprüfung

Halle (Saale), im September 2015

## Inhaltsübersicht

Erster Teil: Sachverhalt und Fragestellungen.....	4
I. Die Neuordnung der Abschlussprüferaufsicht durch die Europäische Union .....	4
1. Ausgangslage.....	4
2. Inländerdiskriminierung als Folgeproblem der Mindestharmonisierung - Lösungsansätze .....	6
3. Die strategischen Handlungsziele .....	8
4. Die Verordnung (EU) Nr. 537/2014.....	9
a) Anwendungsbereich.....	9
b) Wesentliche Inhalte.....	10
c) Gestaltungsmöglichkeiten der Mitgliedstaaten .....	10
5. Die Richtlinie 2014/56/EU .....	11
a) Anwendungsbereich.....	11
b) Wesentliche Inhalte.....	11
II. Die geplante Umsetzung beider Rechtsakte durch die Bundesregierung .....	12
1. Überblick.....	12
2. Wesentliche neue Inhalte.....	13
III. Fragestellungen der Untersuchung.....	15
Zweiter Teil: Prüfung der Einzelfragen .....	16
I. Prüfungsmaßstäbe .....	16
1. Allgemeine Vorgaben für die verfassungsrechtliche Überprüfung von Umsetzungsrechtsakten .....	16
2. Prüfungsmaßstab bei mitgliedstaatlichem Gesetzgebungsermessen....	16
3. Schlussfolgerungen .....	17
II. Verfassungsrechtliche Überprüfung der Organisationsstruktur der neuen Aufsichtsbehörde .....	18
1. Zur Bedeutung der Organisationsstruktur .....	18
2. Vorgaben der Richtlinie 2014/56/EG .....	19
a) Bisherige Regelungen der RL 2006/43/EG.....	19
b) Zusätzliche Anforderungen der RL 2014/56/EU.....	20
2. Regelungsvorschlag des Gesetzesentwurfs.....	22
3. Verfassungsrechtliche Überprüfung .....	24
a) Allgemeine Anforderungen des Demokratieprinzips.....	24



b)	Verzicht auf Fachaufsicht als rechtfertigungsbedürftige Ausnahme	24
c)	Bislang anerkannte Ausnahmen mit unionsrechtlichem Hintergrund.....	25
d)	Das Erfordernis der Letztverantwortung in Verordnung und Änderungsrichtlinie .....	25
e)	Keine hinreichende Rechtfertigung des Verzichts auf eine Fachaufsicht .....	27
III.	Überprüfung von Regelungen, die eine zusätzliche Belastungen der Berufsträger bewirken.....	29
1.	Abschaffung der Teilnahmebescheinigung und Ersetzung durch eine Registrierung.....	29
a)	Neuregelung.....	29
b)	Prüfungsmaßstab .....	29
c)	Beurteilung.....	29
2.	Aufbewahrungspflichten für Handakten.....	30
a)	Neuregelung.....	30
b)	Prüfungsmaßstab .....	30
c)	Beurteilung.....	30
3.	Vorgaben für die Prüfung von kleinen und mittleren Unternehmen .....	31
a)	Vorgabe der Änderungsrichtlinie und Umsetzung im Regierungsentwurf.....	31
b)	Mängel.....	31
4.	Verordnungsermächtigung zugunsten des BMWi.....	32
a)	Neuregelung.....	32
b)	Folgen und Kritik.....	32
IV.	Überprüfung der Regelungen zur Stellenbesetzung bei der neuen Aufsichtsbehörde .....	34
1.	Vorgaben der Änderungsrichtlinie .....	34
2.	Regelungen zur Personalauswahl und Personalüberleitung im Regierungsentwurf.....	34
3.	Mängel der Regelung .....	35
V.	Verfassungsrechtliche Gründe für eine strikte 1 : 1 Umsetzung.....	36
1.	Keine allgemeine Pflicht einer 1 : 1 Umsetzung .....	36
2.	Vermeidung (zusätzlicher) Belastungen der Berufsträger und damit verbundener Inländerdiskriminierungen.....	36
	Dritter Teil: Zusammenfassende Thesen .....	38

## **Erster Teil: Sachverhalt und Fragestellungen**

### **I. Die Neuordnung der Abschlussprüferaufsicht durch die Europäische Union**

#### **1. Ausgangslage**

Die sog. Finanzmarktkrise wurde nach heutigem Erkenntnisstand unter anderem<sup>1</sup> durch Defizite bei den Abschlussprüfungen von Banken mitverursacht<sup>2</sup>. Die nationalen Gesetzgeber und die Europäische Union haben darauf unter anderem mit einer Änderung und Verschärfung des Berufsrechts sowie speziell der Aufsicht über die Abschlussprüfer reagiert. Im Zentrum dieser Bemühungen stand und steht neben der Sicherung allgemeiner fachlicher Standards der Versuch, die bei der Durchführung von Abschlussprüfungen auf Grund der Natur der Sache vorhandenen Interessenkonflikte so weit wie möglich einzudämmen. Der sachliche Hintergrund dieser Interessenkonflikte lässt sich knapp dadurch umschreiben, dass erstens den bei der Abschlussprüfung konkurrierenden Interessen der geprüften Unternehmen, der Gesellschafter sowie der Vertragspartner – die jeweils in sich legitim sind – Rechnung getragen werden muss. Zweitens – und dies ist erst spät in die Überlegungen aufgenommen worden – spielt auch das professionelle wirtschaftliche Interesse der Prüfungsgesellschaften eine wichtige Rolle. In diesem Vieleck von Interessen, die je für sich einen mehr oder weniger großen Einfluss auf die Prüfertätigkeit haben können, war und ist es das Ziel der gesetzgebenden Instanzen, solche Steuerungs- und Kontrollinstrumente zu kreieren, die gleichzeitig Qualität, Transparenz und Integrität sichern. Dabei wurde von Beginn an zwischen zwei „Bereichen“ unterschieden, indem die Abschlussprüfungen von Unternehmen, denen eine besondere öffentliche Bedeutung auf Grund ihrer Größe oder Systemfunktionen zukommt (sog. Unternehmen von öffentlichem Interesse<sup>3</sup>), besonderen und (noch) anspruchsvolleren Anforderungen unterworfen wurden, so dass die einschlägigen Regelungen durch eine Zweiteilung charakterisiert sind: allgemeine Anforderungen an Abschlussprüfer und ihre Beaufsichtigung einerseits und darüber hinausgehende besondere Anforderun-

<sup>1</sup> Ein weiteres Problemfeld stellten die Leerverkäufe dar. Dazu *Schlimbach*, Leerverkäufe, 2015.

<sup>2</sup> Vgl. Seite 1 des Entwurfs der EU-Verordnung 2011/0539 vom 29.11.2014.

<sup>3</sup> Siehe dazu die Legaldefinition in Art. 2 Nr. 13 RL 2006/43/EG.

gen an Abschlussprüfer, die Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen sowie die staatliche Aufsicht ihnen gegenüber.

Die für die vorliegende Untersuchung relevanten Aktivitäten der EU-Kommission sind sehr umfangreich und können an dieser Stelle nicht umfassend rekapituliert werden.

Der deutsche Gesetzgeber hatte aufgrund der zahlreichen weltweit festgestellten Prüfermängel im Zusammenhang mit der New Economy-Börsenkrise 2000 bereits im Jahr 2000 mit der Regulierung der Wirtschaftsprüfung begonnen und mit der 4. WPO-Novelle ein Qualitätskontrollverfahren auf Wunsch des IDW/WPK eingerichtet, das sich an amerikanischen Vorgaben anlehnte.<sup>4</sup>

Aufbauend auf seit 1998 auf europäischer Ebene unternommenen Anstrengungen, die Abschlussprüfungen zu harmonisieren, etablierte sodann die Richtlinie 2006/43/EG, mit der drei bestehende Richtlinien zu Abschlussprüfungen geändert bzw. aufgehoben wurden, zum Teil grundlegend neue Standards, insbesondere für die Abschlussprüferaufsicht. Eine kondensierte Darstellung der Ziele und instrumentellen Settings, wie es die Richtlinie vorgibt, findet sich dabei im 11. Erwägungsgrund:

„Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften sollten bei der Durchführung von Abschlussprüfungen unabhängig sein. Sie können das geprüfte Unternehmen über bei der Abschlussprüfung gewonnene Erkenntnisse informieren, sollten jedoch an den internen Entscheidungsprozessen des geprüften Unternehmens nicht mitwirken. Sollten sie in eine Situation kommen, in der die Gefahr für ihre Unabhängigkeit trotz der Schutzmaßnahmen, die zur Eindämmung dieser Gefahr ergriffen wurden, zu groß ist, sollten sie zurücktreten oder das Mandat ablehnen. Die Beurteilung, ob eine Beziehung besteht, die die Unabhängigkeit des Prüfers in Frage stellt, kann anders ausfallen für die Beziehung zwischen dem Prüfer und dem geprüften Unternehmen als für diejenige hinsichtlich dem Netzwerk und dem geprüften Unternehmen. Wenn eine Genossenschaft gemäß Artikel 2 Nummer 14 oder eine ähnliche Einrichtung im Sinne von Artikel 45 der Richtlinie 86/635/EWG nach nationalen Regelungen ein Mitglied einer Prüfungsorganisation ohne Gewinnerzielungsabsicht sein muss oder kann, kann ein objektiver, sachverständiger und informierter Dritter nicht zu dem Schluss gelangen, dass die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers oder der Prüfungsgesellschaft durch die Mitgliedschaft bei der Durchführung einer Abschlussprüfung bei einem der Mitglieder gefährdet sein kann, vorausgesetzt, dass die Grundsätze der Unabhängigkeit auf die Abschlussprüfer, die die Abschlussprüfung durchführen, sowie auf die Personen, die gegebenenfalls in der Lage sind, Einfluss auf die Abschlussprüfung zu nehmen, angewandt werden. Beispiele für die Gefahr für die Unabhängigkeit eines Abschlussprüfers oder einer Prüfungsgesellschaft sind eine mittelbare oder unmittelbare finanzielle Beteiligung an dem geprüften Unternehmen und die Erbringung von zusätzlichen prüfungsfremden Leistungen. Ferner kann auch die Höhe des von einem geprüften Unternehmen gezahlten Prü-

<sup>4</sup> Kluth, DStR 2000, 1927 ff.

fungshonorars und/oder die Zusammensetzung der Honorare die Unabhängigkeit eines Abschlussprüfers oder einer Prüfungsgesellschaft gefährden. Schutzmaßnahmen zur Eindämmung oder Beseitigung derartiger Risiken umfassen Verbote, Einschränkungen, sonstige Maßnahmen und Verfahren sowie Offenlegungspflichten. Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften sollten die Erbringung zusätzlicher prüfungsfremder Leistungen, die ihre Unabhängigkeit in Frage stellen, ablehnen. Die Kommission kann als Mindeststandard Durchführungsmaßnahmen zur Unabhängigkeit beschließen. Hierbei könnte die Kommission die Grundsätze berücksichtigen, die sich in der genannten Empfehlung vom 16. Mai 2002 finden. Um die Unabhängigkeit von Abschlussprüfern zu bestimmen, muss der Begriff „Netzwerk“, innerhalb dessen die Abschlussprüfer tätig sind, klargestellt werden. Hierbei sind verschiedene Umstände in Betracht zu ziehen; beispielsweise kann eine Struktur als Netzwerk bezeichnet werden, wenn sie auf Gewinn- oder Kostenteilung ausgerichtet ist. Die Kriterien, die belegen, dass es sich um ein Netzwerk handelt, beispielsweise ob es gewöhnlich gemeinsame Prüfungsmandanten gibt, sollten auf der Grundlage aller zur Verfügung stehenden tatsächlichen Umstände beurteilt und bewertet werden.“

## **2. *Inländerdiskriminierung als Folgeproblem der Mindestharmonisierung - Lösungsansätze***

Entsprechend der ganz überwiegenden Rechtssetzungspraxis in der Europäischen Union eignet auch dieser Richtlinie der Charakter der Mindestharmonisierung<sup>5</sup> mit der Folge, dass für die Betroffenen weitergehende Regelungen der Mitgliedstaaten grundsätzlich zulässig sind, soweit diese nicht zu unzulässigen Beschränkungen der Grundrechte und Grundfreiheiten führen oder den Regelungszielen der Richtlinie widersprechen.

Es ist bereits an dieser Stelle darauf hinzuweisen, dass der „politische Kompromiss“, der hinter der Praxis der Mindestharmonisierung steht, mit dem Nachteil verbunden ist, dass die mit einer Vollharmonisierung vermiedene Problematik der Inländerdiskriminierung fortbesteht. Dabei ist zu beachten, dass eine Inländerdiskriminierung als solche nach ständiger Rechtsprechung des EuGH nicht gegen das Primärrecht verstößt.<sup>6</sup> Das Bundesverwaltungsgericht<sup>7</sup> und das Bundesverfassungsgericht<sup>8</sup> haben entschieden, dass eine Inländerdiskriminierung durch den deutschen Gesetzgeber am Grundrecht der Berufsfreiheit zu messen ist und dann als Eingriff zu qualifizieren ist, wenn es zu erheblichen freiheitsbeschränkenden Auswirkungen kommt.<sup>9</sup>

<sup>5</sup> Zur Entwicklung und den Motiven sowie Implikationen dieser Praxis *Wagner*, Das Konzept der Mindestharmonisierung, 2001.

<sup>6</sup> *Lach*, Umgekehrte Diskriminierungen im Gemeinschaftsrecht, 2008.

<sup>7</sup> BVerwGE 140, 267 ff. = GewArch 2012, 35 ff.

<sup>8</sup> BVerfG, DVBl. 2006, 244 (255).

<sup>9</sup> Dazu näher *Rieger*, GewArch 2012, 477 ff.

Da die Vollharmonisierung durch den Erlass von Verordnungen oder Richtlinien das genuine Instrument der Vermeidung von Inländerdiskriminierung darstellt, ist mit der Mindestharmonisierung immer das Problem verbunden, dass dieser Effekt unionsrechtlich nicht vollständig vermieden wird und es Aufgabe der Mitgliedstaaten ist, bei der Umsetzung der Richtlinien darauf zu achten.

Auf den Erlass der Richtlinie 2006/43/EG folgte im Jahr 2008 eine Mitteilung der EU-Kommission, die unter der Überschrift „Small Business Act für Europa“<sup>10</sup> spezifische Vorgaben für den legislativen und administrativen Umgang mit kleinen und mittleren Unternehmen.<sup>11</sup> Dabei ist zu beachten, dass eine Mitteilung keinen förmlichen Rechtsakt darstellt und entsprechend auch keine den Richtlinien, Verordnungen und Entscheidungen vergleichbare förmliche Bindungswirkung der Mitgliedstaaten erzeugt. Vielmehr zielt eine Mitteilung darauf ab, künftige Entscheidungen vorzubereiten und die Organe der Union und der Mitgliedstaaten zu einer entsprechenden Ermessensbetätigung anzuregen. In diesem Zusammenhang kann eine Mitteilung eine ermessensteuernde Wirkung erzeugen.<sup>12</sup> Insoweit hat auch der deutsche Gesetzgeber den im Small Business Act und seiner Fortschreibung enthaltenen „Impuls“, den besonderen Interessen kleiner und mittlerer Unternehmen bei seiner Gesetzgebung hinreichend Rechnung zu tragen, zu beachten. Das gilt auch für den Bereich der Abschlussprüfungen und der Abschlussprüferaufsicht.

Am 13. Oktober 2010 legte die Kommission das Grünbuch „Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise“<sup>13</sup> vor, mit dem im allgemeinen Zusammenhang mit der Finanzmarktregulierungsreform eine breite öffentliche Konsultation eingeleitet wurde, bei der es um Funktion und Umfang der Abschlussprüfung sowie um die Frage ging, wie Abschlussprüfungen gestärkt werden können, um zu erhöhter Finanzstabilität beitragen zu können. Diese Konsultation ergab, dass die Bestimmungen

<sup>10</sup> Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen, Vorfahrt für KMU in Europa. Der „Small Business Act“ für Europa, KOM(2008) 394 endgültig.

<sup>11</sup> Dabei wird von folgendem Verständnis ausgegangen: Kleinunternehmen (weniger als 10 Beschäftigte), Kleine Unternehmen (weniger als 50 Beschäftigte) sowie Mittlere Unternehmen (weniger als 250 Beschäftigte).

<sup>12</sup> Näher zu Rechtsnatur und Wirkung von Mitteilungen *Brohm*, Die "Mitteilungen" der Kommission im Europäischen Verwaltungs- und für die Behörden der Mitgliedstaaten, 2012.

<sup>13</sup> KOM(2010) 561 endgültig.

der Richtlinie 2006/43/EG zur gesetzlichen Prüfung der Jahresabschlüsse und konsolidierten Abschlüsse von Unternehmen von öffentlichem Interesse verbessert werden könnten.

Es folgten im Jahr 2011 Vorschläge der EU Kommission für eine Änderung der Abschlussprüferrichtlinie sowie eine Verordnung, die sich speziell der Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse widmet.

Inhaltlich wären mit einer Umsetzung der Kommissionsvorschläge eine weitgehende Abschaffung der beruflichen Selbstverwaltung der Wirtschaftsprüfer und der Länderaufsicht über Sparkassen und Genossenschaften verbunden gewesen: Die Kommission hatte unter anderem eine Konzentration der Aufsicht auf eine zuständige berufsstandsunabhängige Behörde sowie eine Übertragung zahlreicher Aufgaben auf die Europäische Finanzmarktbehörde ESMA vorgesehen. Da Maßnahmen dieser Reichweite zur Erreichung der definierten Ziele nicht erforderlich waren, wurden sie von den Mitgliedern des Europäischen Parlaments und des Rates mehrheitlich abgelehnt.<sup>14</sup>

Nach entsprechenden Korrekturen durch die Kommission wurden beide Rechtsakte durch das Europäische Parlament und den Rat 2014 erlassen.

### **3. Die strategischen Handlungsziele**

Ziel beider Regelungen ist insbesondere eine Verbesserung der Qualität der Abschlussprüfungen sowie eine Steigerung der Aussagekraft des Prüfungsergebnisses und damit letztlich eine Stärkung des Binnenmarkts.

Darüber hinaus soll der wesentlich von den größten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften bediente Markt der Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse auch für „kleinere“ Abschlussprüfer geöffnet werden.

Diese Zielsetzungen fügen sich in die durch die Europäische Union verfolgten strategischen vier Ziele ein:

- Die Überwachung der Oligopolstrukturen auf dem Markt für Abschlussprüfungen im Bereich der PIE-Unternehmen,<sup>15</sup>

<sup>14</sup> Dazu *Lücke/Stöbener/Giesler*, BB 2015, 1578 ff.

<sup>15</sup> Art. 27 Verordnung (EU) Nr. 537/2014.

- Stärkung der Unabhängigkeit der Prüfer selbst sowie die der Prüferaufsicht,<sup>16</sup>
- Europaweite Vereinheitlichung der Qualitätssicherungssysteme der Abschlussprüfung durch Einführung der internationalen Prüfungsstandards (*International Standards on Auditing - ISAs*),<sup>17</sup>
- Stärkung des Prüfungsausschusses im Hinblick auf die Auswahl und Kontrolle der Abschlussprüfer sowie der Möglichkeit der Beauftragung zusätzlicher Sachverständiger zur Stärkung der Qualität der Prüfung.

Das Risiko aus der Marktkonzentration durch die sog. Big4-Gesellschaften sollte begrenzt werden und das Prüferoligopol durch Gemeinschaftsprüfungen (sog. Joint Audits) aufgebrochen werden.

Die Berichterstattung über die Prüfungen sollte durch die Vermeidung von Interessenskollisionen beim Prüfer verbessert werden. Die Prüferaufsicht soll vom Berufsstand unabhängiger werden.

Für die hohe Qualität der Abschlussprüfung innerhalb der Union sieht die Änderungsrichtlinie unter Tz 12 vor, dass alle Abschlussprüfungen nach den von der Kommission angenommenen internationalen Prüfungsstandards durchgeführt werden sollen.

Der Prüfungsausschuss (geregelt im HGB) sollte Überwachungsfunktionen erhalten und muss deswegen vom Prüferberuf unabhängiger werden.

Ein zentrales Instrument bei der Verfolgung dieser Ziele stellt die Neuformulierung der Mindestanforderungen an die für die Abschlussprüferaufsicht zuständigen Stellen in den Mitgliedstaaten dar (dazu später im Text).

#### **4. Die Verordnung (EU) Nr. 537/2014**

##### **a) Anwendungsbereich**

Der Anwendungsbereich der Verordnung ist ausweislich Art. 2 Abs. 1 auf Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften beschränkt, die bei Unternehmen

<sup>16</sup> Die Forderung der EU nach Stärkung der Unabhängigkeit der Prüfer und Prüferaufsicht zieht sich durch die gesamte Verordnung.

<sup>17</sup> Vgl. Tz 1 und 12 der Änderungsrichtlinie.

von öffentlichem Interesse die Abschlussprüfung durchführen sowie auf diese Unternehmen selbst (sog. PIE).

Die Regelungen der Verordnung lassen die Regelungen in Richtlinie 2006/43/EG (auch in ihrer durch RL 2014/56/EU modifizierten Form) unberührt, d.h. diese Regelungen kommen ebenfalls zur Anwendung. Die Verordnung versteht sich insoweit nicht als abschließende Regelung.

## **b) Wesentliche Inhalte**

Gegenstand der – direkt anwendbaren – Verordnung sind ausweislich ihres Artikels 1 „Anforderungen an die Prüfung von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse, Vorschriften für die Organisation von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften und für deren Auswahl durch Unternehmen von öffentlichem Interesse mit dem Ziel, deren Unabhängigkeit und die Vermeidung von Interessenkonflikten zu fördern, sowie Vorschriften für die Überwachung der Einhaltung dieser Anforderungen durch Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften.“

## **c) Gestaltungsmöglichkeiten der Mitgliedstaaten**

Obwohl eine Verordnung durch ihre direkte Anwendbarkeit geprägt ist und sich dadurch von der Richtlinie unterscheidet, sind Gesetzgebungsakte der Mitgliedstaaten, die der Umsetzung der Verordnung dienen, ebenso wie Gestaltungsoptionen nicht ausgeschlossen und stellen die Wahl der Handlungsform nicht in Frage.<sup>18</sup>

Entsprechend finden sich in der Verordnung an zahlreichen Stellen Ermächtigungen bzw. Verpflichtungen der Mitgliedstaaten, ausführende Regelungen zu erlassen.

Zudem werden den Mitgliedstaaten an mehreren Stellen Gestaltungsoptionen eröffnet. So werden u.a. in Art. 4 Abs. 2 und Art. 5 Abs. 2 und 4 ausdrücklich abweichende oder strengere Regelungen durch die Mitgliedstaaten autorisiert.

<sup>18</sup> *Ruffert*, in: Calliess/ders. (Hrsg.), EUV/AEUV Kommentar, 4. Aufl. 2011, Art-288 AEUV, Rn. 21. Man spricht in diesen Fällen von einer „hinkenden Verordnung“. Zu deren Zulässigkeit *Adams/Winter*, Framework elements in regulations, in: Winter (Hrsg.), Sources and Categories of European Union Law, 1996, S. 507 (510 f., 517 f.).



## **5. Die Richtlinie 2014/56/EU**

### **a) Anwendungsbereich**

Neben der auf Unternehmen von öffentlichem Interesse beschränkten Verordnung (EU) Nr. 537/2014 übernimmt die Änderungsrichtlinie 2014/56/EU die Funktion einer Rahmenregelung, die den gesamten Bereich der Abschlussprüfungen erfasst und dafür einen veränderten Rechtsrahmen vorgibt.

Das Verhältnis beider Rechtsakte wird besonders in folgender in Art. 1 getroffenen Regelung deutlich: „Artikel 29 dieser Richtlinie findet auf Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen von Unternehmen von öffentlichem Interesse keine Anwendung, sofern in der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates nichts anderes festgelegt ist.“

### **b) Wesentliche Inhalte**

Neben punktuellen Fortschreibungen bestehender Regelungen enthält die Richtlinie 2014/56/EU vor allem in den folgenden Handlungsfeldern neue bzw. zusätzliche Regelungen:

- Anerkennung von Prüfungsgesellschaften mit Zulassung in einem anderen Mitgliedstaat (Art. 3a, 14),
- Vorgaben für die kontinuierliche Fortbildung (Art. 13),
- Berufsgrundsätze und kritische Grundhaltung (Art. 21, 22, 22a, 22b),
- Interne Organisation von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften sowie Arbeitsorganisation (Art. 24a, 24b),
- Prüfungsstandards (Art. 26),
- Regeln für die Durchführung von Konzernabschlussprüfungen (Art. 27),
- Bestätigungsvermerk (Art. 28),
- Qualitätssicherungssystem über die gesetzlichen Abschlussprüfer (Art. 29 Abs. 3),

- Untersuchungen und Sanktionen (Art. 30, 30a bis 30f),
- Prüfungsausschuss für PIE (Art. 39 ff.).

Bereits diese knappe thematische Übersicht zeigt, dass vergleichsweise tief in die betrieblichen und behördlichen Strukturen eingegriffen wird mit dem Ziel, Transparenz, Unabhängigkeit und Qualität der Abschlussprüfungen zu verbessern und so das Vertrauen der Marktteilnehmer in die geprüften Unternehmensbereiche zu stärken.

Keine Änderung erfahren hat die Regelung des Art. 52 zur Mindestharmonisierung. Die Mitgliedstaaten, die eine Abschlussprüfung vorschreiben, können, wenn in dieser Richtlinie nicht anders vorgeschrieben, strengere Anforderungen aufstellen. Dazu wird jedoch eine klare begrenzende Maßgabe normiert:

„Die Mitgliedstaaten sollten nur dann zusätzliche nationale Prüfverfahren vorschreiben oder Anforderungen stellen dürfen, wenn diese sich aus spezifischen, durch den Umfang der Abschlussprüfung von Jahresabschlüssen oder konsolidierten Abschlüssen bedingten nationalen rechtlichen Anforderungen ergeben, d. h. wenn diese Anforderungen durch die bestehenden internationalen Prüfungsstandards nicht abgedeckt werden, oder wenn diese die Glaubwürdigkeit und Qualität der Jahresabschlüsse und konsolidierten Abschlüsse erhöhen.“<sup>19</sup>

## **II. Die geplante Umsetzung beider Rechtsakte durch die Bundesregierung**

### **1. Überblick**

Die Bundesregierung hat auf der Grundlage von Referentenentwürfen aus dem Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (Schwerpunkt WPO-Anpassung) und dem Bundesministerium für Justiz und Verbraucherschutz (Schwerpunkt Umsetzung im HGB) den Entwurf eines Abschlussprüferaufsichtungsreformgesetzes<sup>20</sup> beschlossen, der in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht werden soll. Es handelt sich dabei um ein Artikelgesetz.

<sup>19</sup> Vgl. Richtlinie 2014/56/EU, Tz. 12 Satz 4.

<sup>20</sup> „Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der aufsichts- und berufsrechtlichen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entspre-

Nach dem Vorspruch des Gesetzesentwurfs „wird im Wesentlichen eine 1:1-Umsetzung angestrebt. Dazu werden insbesondere Änderungen der Wirtschaftsprüferordnung (WPO) und ein Gesetz zur Einrichtung einer Abschlussprüferaufsichtsstelle beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle, weiter auch daraus resultierende Folgeänderungen unter anderem des Bundesgebührengesetzes, des Handelsgesetzbuchs, des Genossenschaftsgesetzes und des Wertpapierhandelsgesetzes vorgeschlagen. Die Änderungen betreffen vor allem die Neustrukturierung der Abschlussprüferaufsicht, insbesondere durch die Übertragung der Aufgaben der Abschlussprüferaufsichtskommission auf die neu einzurichtende Abschlussprüferaufsichtsstelle beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (Abschlussprüferaufsichtsstelle), und die Berufspflichten der Abschlussprüfer. *Darüber hinaus* werden weitere Änderungen der WPO ohne Bezug zur Richtlinienumsetzung vorgenommen wie insbesondere eine Neuordnung des berufsgerichtlichen Verfahrens sowie die Wiedereinführung einer verkürzten Prüfung für vereidigte Buchprüfer.“

## **2. Wesentliche neue Inhalte**

Die im Vorspruch bereits cursorisch umrissenen wesentlichen Neuerungen im Vergleich zur bisherigen Rechtslage betreffen die folgenden Punkte:

- **Neue Aufsichtsbehörde:** Ein zentraler Baustein des Gesetzes ist die grundlegende Neuordnung der Abschlussprüferaufsicht durch die „Ersetzung“ der APAK durch eine beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle angesiedelte Abschlussprüferaufsichtsstelle, die durch ein eigenes Organisationsgesetz errichtet wird. Große Teile des bisher in der Abschlussprüferaufsicht tätigen Personals soll in diese neue Behörde überführt werden.<sup>21</sup>
- **Verstärkte Qualitätskontrolle:** Neben den sehr weitreichenden Vorgaben für die auftragsbegleitende Qualitätskontrolle aus Art. 8 (Verordnung /EU, Nr. 537/2014) sieht der Gesetzesentwurf in Umsetzung der Änderungsrichtlinie weitere zusätzliche Anforderungen vor, die insbesondere die Vorgaben aus Art. 29 der Änderungsrichtlinie aufgreifen.

chenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse.“

<sup>21</sup> Dazu auch *Lenz*, WP Praxis, 9/2015, S. 213 ff.

- Abschaffung der Teilnahmebescheinigung / Einführung einer Registrierungspflicht: Bislang war nach § 57a Abs. 6 WPO eine sog. Teilnahmebescheinigung vorgeschrieben, die aus Gründen des Bürokratieabbaus nunmehr entfallen soll. An ihre Stelle tritt indes eine Anzeige und Eintragung in das Berufsregister, die geeignet und ausreichend sein soll, um eine ordnungsgemäße Qualitätskontrolle sicherzustellen. Durch eine Änderung des § 319 Absatz 1 Satz 3 HGB wird sichergestellt, dass ohne diese Anzeige und Eintragung keine gesetzlichen Abschlussprüfungen durchgeführt werden dürfen und die Nichtigkeitsfolge erhalten bleibt.
- Die Aufbewahrungspflichten: Diese werden für Handakten auf zehn Jahre verlängert, obwohl die Verordnung nur eine fünfjährige Aufbewahrung vorschreibt.
- Verordnungsermächtigung: Neu eingeführt wird eine Verordnungsermächtigung für das BMWi, mit der zusätzlich weitere Berufspflichten begründet werden können. Dieser im bisherigen Berufsrecht der verkammerten freien Berufe nicht bekannte Regelungsansatz führt zu zahlreichen Folgefragen und -problemen.
- Berufsgerichtsbarkeit: Nicht Gegenstand dieser Untersuchung ist die umfassende Neuregelung des berufsgerichtlichen Verfahrens.

Insgesamt enthält das APAREG damit an zahlreichen Stellen bedeutende Veränderungen, die durchweg mit zusätzlichen Belastungen für den Berufsstand und die Berufsorganisation verbunden sind. Diese Regelungen gehen an vielen Stellen – entgegen der Aussage im einleitenden Teil des Gesetzesentwurfs – über eine 1:1-Umsetzung der unionsrechtlichen Rechtsakte hinaus. Es werden auch keine Anstrengungen unternommen, bereits bestehende, über die Vorgaben des Unionsrechts hinausgehende Berufsrechtsregelungen auf das nach Ansicht des europäischen Gesetzgebers erforderliche Maß zurückzuführen. Dies betrifft insbesondere die Qualitätssicherung, die auch als „Review“ ausgestaltet werden könnte.<sup>22</sup>

<sup>22</sup> Dazu auch *Lenz*, WP Praxis 1/2015, 1 ff.

### **III. Fragestellungen der Untersuchung**

Die vorstehend beschriebenen Veränderungen wirken sich insbesondere auf die kleinen und mittleren Wirtschaftsprüfungsgesellschaften nachteilig im Sinne von zusätzlichen Belastungen aus. Hinzu kommen verschiedene allgemeine rechtliche Bedenken, die sich insbesondere auf die neu formierte Abschlussprüferaufsicht beziehen. Vor diesem Hintergrund hat die besonders den Interessen der kleinen und mittleren Prüfungsgesellschaften verpflichtete Auftraggeberin darum gebeten, eine rechtswissenschaftliche Untersuchung des Gesetzesentwurfs vorzunehmen, die sich insbesondere auf die folgenden Punkte bezieht:

- Die Vereinbarkeit der nur unter Rechtsaufsicht gestellten Abschlussprüferaufsichtsstelle mit dem demokratischen Prinzip des Grundgesetzes.
- Die Vereinbarkeit der Überführung des bisherigen APAK / WPK Personals auf die neue Abschlussprüferaufsichtsstelle mit den Vorgaben der Änderungsrichtlinie in Bezug auf die Unabhängigkeit.
- Die Verhältnismäßigkeit der neuen Regelungen zur Registrierung, Qualitätssicherung und Aufbewahrungsfrist.
- Die Folgen der über die 1:1-Umsetzung der Änderungsrichtlinie hinausgehenden Vorgaben für die Wettbewerbsfähigkeit kleiner und mittlerer Prüfungsgesellschaften im Vergleich zu ausländischen Wettbewerbern, deren Mitgliedstaaten sich auf eine 1:1-Umsetzung beschränken.

Diese Untersuchung wird hiermit vorgelegt.

## Zweiter Teil: Prüfung der Einzelfragen

### I. Prüfungsmaßstäbe

#### 1. *Allgemeine Vorgaben für die verfassungsrechtliche Überprüfung von Umsetzungsrechtsakten*

Akten der deutschen parlamentarischen Gesetzgebung, durch die (auch) Vorgaben des Unionsrechts (Richtlinien sowie Ausführungsregelungen zu Verordnungen) umgesetzt werden (Umsetzungsgesetzgebung<sup>23</sup>), unterliegen einer doppelten Rechtsbindung.

Soweit zwingende unionsrechtliche Vorgaben bestehen, ist der deutsche Gesetzgeber wegen seiner Zustimmung zu den Unionsverträgen an diese Gebunden und verpflichtet, diesen Vorgaben entsprechendes deutsches Recht zu erlassen.<sup>24</sup> Dabei treten, sowie die grundsätzlichen Anforderungen des Art. 23 Abs. 1 GG gewahrt sind, auch die Bindungen an das Grundgesetz zurück.<sup>25</sup>

Da es sich bei der Umsetzungsgesetzgebungen aber gleichwohl um einen Akt deutscher Staatsgewalt handelt, bleibt es in allen Bereichen, die nicht zwingend durch das Unionsrecht determiniert sind, bei der grundsätzlichen Bindung an das deutsche Verfassungsrecht, insbesondere an die Grundrechte.<sup>26</sup>

Zugleich ist zu beachten, dass die Umsetzungsgesetzgebungen auch dort, wo den Mitgliedstaaten Gestaltungsspielräume verbleiben, an die EU-Grundrechte-Charta (EGRC) gebunden sind.<sup>27</sup> Dies entspricht auch der Rechtsprechung des EuGH.<sup>28</sup> In diesem Bereich überlagern sich somit die Bindung an die Grundrechte des Grundgesetzes und die Bindung an die EGRC.

#### 2. *Prüfungsmaßstab bei mitgliedstaatlichem Gesetzgebungsermessen*

Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts gilt bei der Umsetzungsgesetzgebung folgender verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab:

<sup>23</sup> Dazu grundlegend *Funke*, Umsetzungsrecht, 2010. Siehe auch *Kluth*, Ratifikations- und Umsetzungsgesetzgebung, in: *Kluth/Krings* (Hrsg.), *Gesetzgebung*, 2014, § 21.

<sup>24</sup> *Kluth*, (Fn. 23), § 21, Rn. 53 ff.

<sup>25</sup> *Kluth*, (Fn. 23), § 21, Rn. 52.

<sup>26</sup> *Kluth*, (Fn. 23), § 21, Rn. 52; *Funke*, (Fn. 23), S. 216.

<sup>27</sup> Dies folgt direkt aus Art. 51 EGRC; siehe *Kluth*, (Fn. 23), § 21, Rn. 50.

<sup>28</sup> Zu Einzelheiten *Thym*, J 2015, 53 ff.

„Auch die innerstaatliche Umsetzung von Richtlinien des Gemeinschaftsrechts, die den Mitgliedstaaten keinen Umsetzungsspielraum belassen, sondern zwingende Vorgaben machen, werden vom BVerfG und den Fachgerichten nicht am Maßstab der Grundrechte des Grundgesetzes gemessen, solange die Rechtsprechung des EuGH einen wirksamen Schutz der Grundrechte gegenüber der Hoheitsgewalt der Gemeinschaften generell gewährleistet, der dem vom Grundgesetz jeweils als unabdingbar gebotenen Grundrechtsschutz im Wesentlichen gleich zu achten ist. Zur Gewährung effektiven Rechtsschutzes sind die Fachgerichte verpflichtet, solche gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben an den Gemeinschaftsgrundrechten zu messen und gegebenenfalls ein Vorabentscheidungsverfahren nach Art. 234 EG durchzuführen.“<sup>29</sup>

Daraus folgt im Umkehrschluss, dass dort, wo es keine zwingenden unionsrechtlichen Vorgaben gibt, die verfassungsgerichtliche Kontrolle sowie die fachgerichtliche Prüfung aktiv bleiben.

### **3. *Schlussfolgerungen***

Bei der Überprüfung der einzelnen Regelungen des APAReG muss entsprechend dieser Systematik zwischen der Umsetzung von zwingenden Vorgaben der Änderungsrichtlinie bzw. Verordnung einerseits und den Bereichen unterschieden werden, in denen dem deutschen Gesetzgeber ein Gestaltungsermes- sen verbleibt.

Die Untersuchung konzentriert und beschränkt sich auf diesen zweiten Bereich.

<sup>29</sup> BVerfGE 118, 79, LS 1.

## **II. Verfassungsrechtliche Überprüfung der Organisationsstruktur der neuen Aufsichtsbehörde**

### **1. Zur Bedeutung der Organisationsstruktur**

Im Rahmen der zahlreichen Reformen der Abschlussprüfungen kommt der Organisation der Aufsicht und Qualitätssicherung eine zentrale Bedeutung zu. Das hängt damit zusammen, dass die mit dem Prüfungsauftrag verbundenen und in der Sache unvermeidlichen Interessenkonflikte nur durch angemessene und wirksame Strukturen bei der Vergabe, Durchführung und Beaufsichtigung des Prüfungsgeschehens beschränkt und eine objektive, den verschiedenen Zwecken gerecht werdende Prüfung gewährleistet werden kann.

Vor diesem Hintergrund findet sich auf internationaler, europäischer und nationaler Ebene in jedem Reformschritt ein anderer organisatorischer Aspekt wieder, mit dessen Hilfe die Wirksamkeit von Aufsicht und Qualitätssicherung verbessert werden soll. Dass dabei die vorherigen Modelle jeweils mehr oder weniger weitreichend verworfen wurden, obwohl sie seinerzeit als tauglich und zielführend angesehen wurden, mag man dabei als Lernfähigkeit des Systems interpretieren.

Die einzelnen Entwicklungsschritte lassen sich wie folgt skizzieren:

- Ausgangspunkt war die Durchführung der Berufsaufsicht der Abschlussprüfer in Gestalt einer klassischen behördlichen Aufsicht durch die Wirtschaftsprüferkammer, die als Maßnahme der Qualitätssicherung ausgewiesen wurde und im Wesentlichen durch Beschlüsse der Kammer normiert war.
- Diese Regelung wurde im Jahr 2000 durch das Wirtschaftsprüferordnungsänderungsgesetz durch das aus den USA übernommene Peer-Review-Modell abgelöst. Die Einzelheiten dazu regelten die neu eingeführten §§ 57a bis 57h WPO.<sup>30</sup>
- Einen weiteren grundlegenden Wandel bewirkte die 6. WPO-Novelle aus dem Jahr 2005, indem die Anforderungen an die Unabhängigkeit der Aufsichtsbehörde von den Vertretern des Berufsstandes und ihren Organisationen erhöht wurden. Noch vor Erlass der Abschlussprüfer-

<sup>30</sup> Dazu näher *Kluth*, DStR 2000, 1927 ff.



richtlinie wurde in § 66a WPO die bis heute geltende Regelung zur APAK eingeführt.<sup>31</sup> Diese ist dadurch gekennzeichnet, dass die Abschlussprüferaufsicht einerseits stärker vom Berufsstand und seiner Organisation „getrennt“ wird, indem sie einer formal und personell eigenständigen Stelle zugewiesen wird. Andererseits wurde aber auch die Übertragung der Aufgabe auf eine rein staatliche Stelle ausdrücklich vermieden.<sup>32</sup>

Die einzelnen Reformschritte folgen zwar alle dem übergeordneten Ziel, die Abschlussprüferaufsicht zu verbessern und wirksamer auszugestalten. Sie beruhen aber auf durchaus widersprüchlichen Bewertungen der zu diesem Zweck eingesetzten Instrumente und Verfahren. Diese Entwicklung mag auf den ersten Blick planlos oder gar willkürlich erscheinen. Sie basiert bei genauerer Betrachtung aber auf dem Grundsatz von „trial and error“, bei dem jeweils neue Instrumente und Verfahren eingesetzt und sodann bewertet werden, wobei im Falle einer unzureichenden Eignung und Wirksamkeit neue, gegebenenfalls auf anderen Grundannahmen basierende Instrumente und Verfahren zum Einsatz kommen, die dann ihrerseits einer kritischen Beobachtung und Bewertung unterliegen.<sup>33</sup>

## **2. Vorgaben der Richtlinie 2014/56/EG**

### **a) Bisherige Regelungen der RL 2006/43/EG**

Für das bislang im deutschen Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer geltende Modell sind die Vorgaben der ursprünglichen Fassung der Abschlussprüferrichtlinie aus dem Jahr 2006 maßgeblich.<sup>34</sup> Sie finden ihre rechtliche Grundlage in Art. 32:

#### **„Grundsätze der öffentlichen Aufsicht**

(1) Die Mitgliedstaaten organisieren nach den in den Absätzen 2 bis 7 festgelegten Grundsätzen eine wirksame öffentliche Aufsicht für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften.

<sup>31</sup> Dazu näher *Volkman*, in: Hense/Ulrich (Hrsg.), WPO Kommentar, 2. Aufl. 2013, § 66a, Rn. 2 ff.

<sup>32</sup> So die Begründung des Gesetzesentwurfs, BT-Drs. 15/3983, S. 1.

<sup>33</sup> Dies entspricht der im Falle von gesetzgeberischen Prognosen vom Bundesverfassungsgericht verlangten Beobachtungs- und Nachbesserungspflicht, die formal jedoch für den Anwendungsbereich grundrechtlicher Schutzpflichten entwickelt wurde.

<sup>34</sup> Und zwar unabhängig davon, dass § 66a WPO noch vor der Richtlinie geschaffen wurde.

(2) Alle Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften müssen der öffentlichen Aufsicht unterliegen.

(3) Die öffentliche Aufsicht muss in der Hand von Nichtberufsausübenden liegen, die in den für die Abschlussprüfung relevanten Bereichen über entsprechende Kenntnisse verfügen. Die Mitgliedstaaten können jedoch gestatten, dass eine Minderheit der mit der öffentlichen Aufsicht befassten Personen als Abschlussprüfer tätig ist. Alle Personen, die im System der öffentlichen Aufsicht eine führende Position bekleiden, sind in einem unabhängigen und transparenten Verfahren auszuwählen.

(4) Die öffentliche Aufsicht muss in letzter Instanz dafür zuständig sein,

a) die Zulassung und Registrierung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften zu überwachen,

b) die Annahme von Berufsgrundsätzen, von Standards für die interne Qualitätskontrolle von Prüfungsgesellschaften sowie von Prüfungsstandards zu überwachen und

c) die kontinuierliche Fortbildung, die Qualitätssicherungs- sowie die Untersuchungs- und Disziplinarsysteme zu überwachen.

(5) Die öffentliche Aufsicht muss das Recht haben, bei Bedarf Untersuchungen zu Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften durchzuführen und geeignete Maßnahmen einzuleiten.

(6) Die öffentliche Aufsicht muss transparent sein. Dazu zählt auch die Veröffentlichung jährlicher Arbeitsprogramme und Tätigkeitsberichte.

(7) Die öffentliche Aufsicht muss ausreichend finanziert sein. Die Finanzierung des Systems muss gesichert und frei von ungebührlicher Einflussnahme durch Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaften sein.“

In dieser Regelung wird als zentraler Gesichtspunkt die Absicherung der Unabhängigkeit der Aufsicht durch die Schaffung einer ausreichenden Distanz zwischen Prüfenden und Geprüften deutlich. Zudem werden Vorgaben für die Instrumente der Aufsicht, die Transparenz des Handelns sowie die Ausstattung der Aufsichtsstelle normiert.

## **b) Zusätzliche Anforderungen der RL 2014/56/EU**

Durch die Änderungsrichtlinie 2014/56/EU wird das 2006 etablierte Konzept in seinen Grundsätzen beibehalten, zugleich jedoch in seiner inneren Konsistenz und Konsequenz weiter verdichtet und verbessert. Dies betrifft vor allem die Unabhängigkeit sowohl der Institution (Behörde/Stelle) als auch der dort tätigen Personen (Leitungspersonal). Hinzu kommen zusätzliche Vorgaben in Bezug auf das Verfahren und die Instrumente, mit denen die Wirksamkeit der Aufsicht weiter verbessert werden soll.

Im Einzelnen schreibt die Änderungsrichtlinie 2014/56/EU nunmehr folgende zusätzliche bzw. verschärfte Maßgaben vor:

„26. Artikel 32 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 erhält folgende Fassung:

„(1) Die Mitgliedstaaten organisieren nach den in den Absätzen 2 bis 7 festgelegten Grundsätzen eine **wirksame öffentliche Aufsicht** für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften und benennen eine zuständige Behörde, die für diese Aufsicht verantwortlich ist.“

b) Absatz 3 erhält folgende Fassung:

„(3) Die zuständige Behörde wird von Nichtberufsausübenden **geleitet**, die in den für Abschlussprüfungen relevanten Bereichen über entsprechende Kenntnisse verfügen. Diese Personen werden in einem **unabhängigen und transparenten Verfahren ausgewählt**.

Die zuständige Behörde kann als Abschlussprüfer tätige Personen beauftragen, spezielle Aufgaben zu übernehmen, und kann sich von Sachverständigen unterstützen lassen, wenn dies für die ordnungsgemäße Durchführung ihrer Aufsichtsaufgaben notwendig ist. In diesen Fällen werden jedoch weder als Abschlussprüfer tätige Personen noch Sachverständige in die Beschlussfassungsprozesse der zuständigen Behörde eingebunden.“

c) Absatz 4 erhält folgende Fassung:

„(4) Die zuständige Behörde muss die **Letztverantwortung** dafür haben,

a) die Zulassung und Registrierung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften zu beaufsichtigen;

b) die Annahme von Berufsgrundsätzen, von Standards für die interne Qualitätssicherung von Prüfungsgesellschaften sowie von Prüfungsstandards zu beaufsichtigen, es sei denn, diese Standards werden von anderen mitgliedstaatlichen Behörden angenommen oder genehmigt;

c) die kontinuierliche Fortbildung zu beaufsichtigen;

d) Qualitätssicherungssysteme zu beaufsichtigen;

e) Untersuchungs- und Verwaltungs-Disziplinarsysteme zu beaufsichtigen.“

d) Die folgenden Absätze werden eingefügt:

„(4a) Die Mitgliedstaaten benennen eine oder mehrere für die in dieser Richtlinie vorgesehenen Aufgaben verantwortliche zuständige Behörden. Die Mitgliedstaaten benennen **lediglich eine zuständige Behörde**, bei der die **Letztverantwortung** für die in diesem Artikel genannten Aufgaben liegt, außer für die Zwecke der Abschlussprüfung von Genossenschaften, Sparkassen und ähnlichen Einrichtungen gemäß Artikel 45 der Richtlinie 86/635/EWG oder von Tochterunternehmen oder Rechtsnachfolgern einer Genossenschaft, einer Sparkasse oder einer ähnlichen Einrichtung gemäß Artikel 45 der Richtlinie 86/635/EWG.

Die Mitgliedstaaten unterrichten die Kommission von dieser Benennung.

Die zuständigen Behörden müssen so organisiert sein, dass Interessenkonflikte vermieden werden.

(4b) Die Mitgliedstaaten können jede der Aufgaben der zuständigen Behörde auf andere Behörden oder Stellen übertragen, die zur Wahrnehmung dieser Aufgaben benannt oder anderweitig gesetzlich hierzu ermächtigt sind, oder die zuständige Behörde ermächtigen, jede ihrer Aufgaben auf solche Behörden oder Stellen zu übertragen.

Bei der Aufgabenübertragung sind die **übertragenen** Aufgaben und die Bedingungen für ihre Ausführung anzugeben. Die Behörden oder Stellen müssen **so organisiert sein, dass Interessenkonflikte vermieden werden**.

Überträgt die zuständige Behörde Aufgaben auf andere Behörden oder Stellen, so kann sie diese übertragenen Befugnisse im Einzelfall wieder an sich ziehen.“

e) Absätze 5 bis 7 erhalten folgende Fassung:

„(5) Die zuständige Behörde muss das Recht haben, bei Bedarf Untersuchungen zu Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften zu veranlassen und geeignete Maßnahmen einzuleiten.

Lässt eine zuständige Behörde Aufträge von Sachverständigen ausführen, so stellt sie sicher, dass zwischen diesen Sachverständigen und dem betreffenden Abschlussprüfer/der betreffenden Prüfungsgesellschaft keine Interessenkonflikte bestehen. Diese Sachverständigen müssen denselben Anforderungen wie in Artikel 29 Absatz 2 Buchstabe a niedergelegt genügen.

Die zuständigen Behörden werden mit den Befugnissen ausgestattet, die zur Wahrnehmung ihrer Aufgaben und Zuständigkeiten gemäß dieser Richtlinie notwendig sind.

(6) Die zuständige Behörde muss transparent sein. Dazu zählt auch die Veröffentlichung jährlicher Arbeitsprogramme und Tätigkeitsberichte.

(7) Das öffentliche Aufsichtssystem verfügt über angemessene finanzielle Mittel und Ressourcen, um die in Absatz 5 genannten Untersuchungen einzuleiten und durchzuführen. Die Finanzierung des Systems muss gesichert und frei von ungebührlicher Einflussnahme durch Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaften sein.“

Damit folgt die Änderungsrichtlinie weiter den gleichen Grundsätzen und schlägt keinen grundsätzlich anderen Regulierungspfad ein. Die konkreten Anforderungen an die Unabhängigkeit der Abschlussprüferaufsicht vom Berufsstand werden jedoch noch einmal intensiviert.

## ***2. Regelungsvorschlag des Gesetzesentwurfs***

Der Gesetzesentwurf der Bundesregierung sieht zur Umsetzung dieser Vorgaben die folgende Regelung vor:

„§ 66 Rechtsaufsicht

(1) Das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie führt die Rechtsaufsicht über die Wirtschaftsprüferkammer einschließlich der Prüfungsstelle, soweit diese nicht nach § 66a Absatz 1 Satz 1 von der Abschlussprüferaufsichtsstelle überwacht werden. Insoweit hat es darüber zu wachen, dass die Aufgaben im Rahmen der geltenden Gesetze und Satzungen erfüllt werden.

**(2) Das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie führt darüber hinaus die Rechtsaufsicht über die Abschlussprüferaufsichtsstelle; Absatz 1 Satz 2 gilt entsprechend. Im Übrigen bleibt die Aufsicht des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie über das Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle unberührt.“**

Die Beschränkung der ministeriellen Aufsicht über die Abschlussprüferaufsichtsstelle auf eine Rechtsaufsicht wird in dem besonderen Teil der Begründung des Gesetzesentwurfs folgendermaßen hergeleitet:

„Zu Absatz 2

In Absatz 2 wird als Folgeänderung der Neustrukturierung der Berufsaufsicht anstelle der Abschlussprüferaufsichtskommission die Abschlussprüferaufsichtsstelle der Rechtsaufsicht des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie unterstellt. Insoweit hat das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie darüber zu wachen, dass die Abschlussprüferaufsichtsstelle ihre Aufgaben im Rahmen der geltenden Gesetze und Satzungen erfüllt.

Eine Fachaufsicht des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie über die Abschlussprüferaufsichtsstelle ist nicht vorgesehen. Ein fachliches Weisungsrecht ist mit der europarechtlichen Konzeption einer fachlich letztverantwortlichen Aufsichtsbehörde nicht vereinbar. Die Aufsicht durch das Bundesministerium beschränkt sich daher auf eine Rechtskontrolle. Dadurch wird die politische und demokratische Verantwortlichkeit des Bundesministers oder der Bundesministerin für Wirtschaft und Energie als Teil der Bundesregierung sichergestellt. Mit Satz 2 wird klargestellt, dass außerhalb der fachlichen Aufgaben der Abschlussprüferaufsichtsstelle die reguläre, umfassende Fach-, Rechts- und Dienstaufsicht des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie über das Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle als Bundesoberbehörde in seinem Geschäftsbereich besteht. Dies ist insbesondere mit Blick auf organisatorische, haushalterische und personalrechtliche Angelegenheiten, die mit der Errichtung der neuen Abschlussprüferaufsichtsstelle vom Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle durchzuführen sind, notwendig.“

Der Gesetzesentwurf beruht demnach auf der Annahme, dass in Bezug auf die Ausgestaltung der Aufsicht eine zwingende Vorgabe der Richtlinie zu beachten ist. Die damit verbundenen verfassungsrechtlichen Folgeprobleme hinsichtlich der hinreichenden demokratischen Legitimation der Entscheidungen der Aufsichtsbehörde werden nicht erwähnt bzw. entkräftet.

### **3. Verfassungsrechtliche Überprüfung**

#### **a) Allgemeine Anforderungen des Demokratieprinzips**

Das in Art. 20 Abs. 1, 2 GG verankerte Demokratieprinzip etabliert für die Bundesrepublik Deutschland das Modell der parlamentarischen Regierungsform, bei der die Regierung durch das Parlament eingesetzt und kontrolliert wird.<sup>35</sup> Es unterscheidet sich damit von den Präsidialverfassungen, bei denen die Regierungsspitze (Präsident) durch das Volk gewählt wird, wie es etwa in Frankreich der Fall ist.<sup>36</sup>

Zu den Funktionsbedingungen dieses Modells gehört nach dem Grundgesetz, dass die demokratische Verantwortung der Regierung gegenüber dem Parlament die Möglichkeit der „Steuerung“ der Ministerialverwaltung durch die jeweiligen Minister bzw. die Bundesregierung verlangt. Das ministerielle Weisungsrecht ist insoweit Funktionsbedingung der parlamentarischen Verantwortung.<sup>37</sup>

Im Falle der Errichtung von rechtlich selbständigen Verwaltungseinheiten verlangt das Demokratieprinzip zur Sicherstellung der parlamentarischen Verantwortlichkeit konsequenterweise die Etablierung einer Fachaufsicht.<sup>38</sup>

#### **b) Verzicht auf Fachaufsicht als rechtfertigungsbedürftige Ausnahme**

Der Verzicht auf eine Fachaufsicht und damit auf ein umfassendes Weisungsrecht mit der Folge einer zugleich geminderten Verantwortlichkeit gegenüber dem Parlament stellt sich als rechtfertigungsbedürftige Ausnahme dar. Eine solche ist anerkannt, wenn von Verfassungswegen oder durch Gesetz im Rahmen der Verfassung Selbstverwaltung etabliert wird, wie dies bei der kommunalen Selbstverwaltung auf Anordnung der Verfassung (Art. 28 Abs. 2 GG) und bei der funktionalen Selbstverwaltung bei Einhaltung bestimmter Anforderungen<sup>39</sup> mit Billigung des Bundesverfassungsgerichts<sup>40</sup> der Fall ist.

<sup>35</sup> *Badura*, Staatsrecht, 6. Aufl. 2015, S. 569 ff.

<sup>36</sup> Mit der Nuance, dass ein Regierungschef eingesetzt wird, der aber vom Präsidenten abhängig ist.

<sup>37</sup> Dazu eingehend *Gärditz*, in: Schmidt/Wollenschläger (Hrsg.), Kompendium Öffentliches Wirtschaftsrecht, 4. Aufl. 2015, § 4, Rn. 27 ff.; *Badura*, (Fn. 35), S. 573 ff.

<sup>38</sup> *Wolff/Bachof/Stober/Kluth*, Verwaltungsrecht II, 7. Aufl. 2010, § 85, Rn. 81 ff.

<sup>39</sup> Dazu eingehend *Kluth*, Der Gemeinsame Bundesausschuss (G-BA) nach § 91 SFB V aus der Perspektive des Verfassungsrechts, S. 65 ff.

Auch dort, wo die Verfassung aus anderen Gründen „weisungsfreie Räume“ anerkennt bzw. fordert, wie dies bei der Bundesbank der Fall ist, kann auf eine Fachaufsicht verzichtet werden.<sup>41</sup>

Darüber hinaus wird der Verzicht auf eine Fachaufsicht indes mit guten Gründen kritisch gesehen.<sup>42</sup>

### **c) Bislang anerkannte Ausnahmen mit unionsrechtlichem Hintergrund**

Anerkannt sind einige Ausnahmen, soweit das Unionsrecht klar und zwingend die Unabhängigkeit einer Stelle der öffentlichen Verwaltung verlangt. Dies ist z.B. für die Datenschutzbeauftragten anerkannt, da diese eine Kontrollfunktion innerhalb der öffentlichen Verwaltung ausüben sollen.<sup>43</sup> Die Wahrnehmung dieser Funktion wäre durch eine Weisungsunterworfenheit gefährdet.

Umstritten ist bereits, ob im Regulierungsrecht eine Weisungsfreiheit unionsrechtlich gefordert ist oder ob es dem Unionsrecht nur darum geht, politischen Einfluss im Einzelfall zu vermeiden, also rein politische Weisungen auszuschließen.<sup>44</sup>

### **d) Das Erfordernis der Letztverantwortung in Verordnung und Änderungsrichtlinie**

Vorliegend ist vor diesem Hintergrund zu klären, wie das Merkmal der „Letztverantwortung“, auf welches sich der Regierungsentwurf zur Rechtfertigung des Verzichts auf eine Fachaufsicht beruft, in den beiden umzusetzenden Rechtsakten zu verstehen ist und ob sich daraus zwingend die Notwendigkeit einer Beschränkung der Aufsicht auf eine Rechtsaufsicht ableiten lässt.

Die „Forderung“ einer Letztverantwortung der für die Abschlussprüferaufsicht zuständigen Stelle findet sich in folgenden Normen der beiden Rechtsakte:

Art. 32 der Änderungsrichtlinie sieht folgende Regelungen vor:

„(4) Die zuständige Behörde muss die **Letztverantwortung** dafür haben,

<sup>40</sup> BVerfGE 107, 59 ff.; zur weiteren Rechtsprechung *Kluth*, (Fn. 39), S. 74 ff.

<sup>41</sup> Zu diesen Fällen *Oebecke*, Weisungs- und unterrichtungsfreie Räume in der Verwaltung, 1986.

<sup>42</sup> Zu Einzelheiten *Gärditz*, (Fn. 37), § 4, Rn. 32 ff. m.w.N.

<sup>43</sup> Dazu EuGH, Rs. C-518/07, Slg. 2010, I-1885, Rn. 42 ff.

<sup>44</sup> *Gärditz*, (Fn. 37), § 4, Rn. 29 ff.

a) die Zulassung und Registrierung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften zu beaufsichtigen;b) die Annahme von Berufsgrundsätzen, von Standards für die interne Qualitätssicherung von Prüfungsgesellschaften sowie von Prüfungsstandards zu beaufsichtigen, es sei denn, diese Standards werden von anderen mitgliedstaatlichen Behörden angenommen oder genehmigt;c) die kontinuierliche Fortbildung zu beaufsichtigen;d) Qualitätssicherungssysteme zu beaufsichtigen;e) Untersuchungs- und Verwaltungs-Disziplinarsysteme zu beaufsichtigen.

(4a) Die Mitgliedstaaten benennen eine oder mehrere für die in dieser Richtlinie vorgesehenen Aufgaben verantwortliche zuständige Behörden. Die Mitgliedstaaten benennen lediglich eine zuständige Behörde, bei der die **Letztverantwortung** für die in diesem Artikel genannten Aufgaben liegt, außer für die Zwecke der Abschlussprüfung von Genossenschaften, Sparkassen und ähnlichen Einrichtungen gemäß Artikel 45 der Richtlinie 86/635/EWG oder von Tochterunternehmen oder Rechtsnachfolgern einer Genossenschaft, einer Sparkasse oder einer ähnlichen Einrichtung gemäß Artikel 45 der Richtlinie 86/635/EWG.

Die Mitgliedstaaten unterrichten die Kommission von dieser Benennung.

Die zuständigen Behörden müssen so organisiert sein, dass Interessenkonflikte vermieden werden.“

In der Verordnung findet sich die folgende Regelung:

„Art.

24

(3) Die Behörden oder Stellen müssen so organisiert sein, dass keine Interessenkonflikte entstehen. Die **Letztverantwortung** für die Überwachung der Einhaltung dieser Verordnung und der aufgrund der Verordnung erlassenen Durchführungsmaßnahmen liegt bei der übertragenden zuständigen Behörde.“

Entscheidend ist dabei, wie der Begriff der Letztverantwortung hier zu verstehen ist, insbesondere in welche „Richtung“ dieser zielt.

In erster Linie dient diese Vorgabe dazu, jegliche Interessenkonflikte zu vermeiden, die vor allem dadurch entstehen können, dass Berufsträger oder Berufsorganisationen Einfluss auf die Tätigkeit der Aufsichtsbehörde nehmen können. Das ist im bisherigen System aus der Sicht der verschärften Trennungserfordernisse insoweit der Fall, als Mitarbeiter der WPK an der Aufsicht mitwirken.

Die Relevanz des Merkmals der Letztverantwortung ist im aktuellen System vor allem vor dem Hintergrund von Delegationsmöglichkeiten zu verstehen, die auch in Zukunft begrenzt möglich sind. Dabei ist es wichtig, dass die letztverantwortliche Stelle keinerlei Möglichkeiten der Einflussnahme von Berufsträgern und Berufsorganisationen ausgesetzt ist.



Darüber hinaus ist es aber auch wichtig, den Begriff der Letztverantwortung organisationsrechtlich auszuleuchten. Im Außenverhältnis wird die Letztverantwortung der Abschlussprüferaufsichtsstelle durch eine Fachaufsicht nicht in Frage gestellt. Als selbständiges Rechtssubjekt bleibt die Abschlussprüferaufsichtsstelle selbst Zurechnungsendsubjekt der von ihr getroffenen Entscheidungen und Verfahrensbeteiligter auch im Falle von gerichtlichen Verfahren.

Das fachliche Weisungsrecht des Ministeriums begründet auch weder Interessenkonflikte noch wird eine Einflussnahme des Berufsstandes eröffnet. Zwar ist es theoretisch denkbar, dass eine Berufsorganisation versucht, Einfluss auf das Ministerium zu nehmen, damit eine entsprechende Weisung erfolgt. Eine solche Einflussnahme ist aber natürlich auch gegenüber der Leitung der Abschlussprüferaufsichtsstelle möglich, woran deutlich wird, dass diese Fallkonstellation nicht relevant sein kann. Zudem spielt ein rein politisches Weisungsrecht in der Praxis der Fachaufsicht keine Rolle und würde, wenn eine Entscheidung darauf gegründet wäre, zu einem Ermessensfehler führen. Es bestehen deshalb keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass durch ein Fachweisungsrecht die reguläre Letztverantwortung der Abschlussprüferaufsichtsstelle in Frage gestellt wird mit der Folge, dass die Vorgaben von Änderungsrichtlinie und Verordnung einer Fachaufsicht nicht entgegenstehen.

Schließlich betont auch der EuGH, dass die parlamentarische Verantwortlichkeit der Regierung durch Vorgaben von Richtlinienrecht nicht in Frage gestellt werden soll und darf.<sup>45</sup>

Als Ergebnis ist damit festzuhalten, dass die Letztverantwortung der Abschlussprüferaufsichtsstelle durch die reguläre Entscheidungszuständigkeit der Abschlussprüferstelle gewährleistet ist und dass diese durch ein Fachweisungsrecht des Ministers nicht in Frage gestellt wird bzw. werden kann.

### **e) Keine hinreichende Rechtfertigung des Verzichts auf eine Fachaufsicht**

Vor dem Hintergrund dieses Auslegungsergebnisses ist die Begründung des Regierungsentwurfs schon deshalb unzureichend, weil sie die verfassungsrechtliche Problematik in keiner Weise anspricht und sich zudem nicht um eine Analyse des genauen Regelungsgehalts von Letztverantwortung bemüht.

<sup>45</sup> EuGH, Rs. C-518/07, Slg. 2010, I-1885, Rn. 42 ff.

Es ist aber auch darüber hinaus kein Sachargument ersichtlich, das einen Verzicht auf eine Fachaufsicht legitimieren kann.

Die zu treffenden Entscheidungen sind ihrer Natur nach nicht so strukturiert, dass sie nur durch ein mit einem spezifischen Sachverstand ausgestattetes oder in einem bestimmten Verfahren entscheidendes Organ getroffen werden können. Diese Argumente, die im Falle der Zentralbanken oder der Regulierungsbehörden herangezogen werden, um eine Fachaufsicht auszuschließen, sind vorliegend nicht relevant, weil es um eine klassische Rechtskontrolle geht.

Anders als im Falle der Datenschutzbeauftragten geht es auch nicht um eine Kontrolle staatlichen Handelns, sondern um klassische Wirtschaftsaufsicht. Kontrolliert werden die Abschlussprüfer und nicht staatliches Handeln, so dass ein besonderer innerstaatlicher Distanzschutz nicht erforderlich ist.

Schließlich sind die Entscheidungsverfahren der Abschlussprüferaufsichtsstelle auch nicht besonders strukturiert, wie es etwa bei den Regulierungsbehörden und ihren Beschlusskammern der Fall ist.<sup>46</sup>

<sup>46</sup> Dazu *Gärditz*, (Fn. 37), § 4, Rn. 46.

### **III. Überprüfung von Regelungen, die eine zusätzliche Belastungen der Berufsträger bewirken**

#### **1. Abschaffung der Teilnahmebescheinigung und Ersetzung durch eine Registrierung**

##### **a) Neuregelung**

Der Regierungsentwurf sieht die Abschaffung der bisherigen Regelungen über die Teilnahmebescheinigung vor und begründet dies damit, dass die bisherige Praxis zu unnötigen bürokratischen und finanziellen Belastungen vor allem kleiner und mittlerer Prüfungsgesellschaften geführt habe. In diesem Zusammenhang wird auch auf dem Small Business Act Bezug genommen.

Die zugleich vorgeschlagene Einführung einer Registrierungspflicht wird in diesem Zusammenhang so dargestellt, dass damit keine vergleichbaren Belastungen verbunden sind bzw. sein sollen. Eine kritische Reflektion dazu fehlt indes ebenso wie eine genauere Darlegung, welche Steuerungsziele mit der neuen Registrierungspflicht verfolgt werden sollen.

##### **b) Prüfungsmaßstab**

Bei der Registrierungspflicht handelt es sich um eine Berufsausübungsregelung im Sinne des Art. 12 Abs. 1 GG, die durch vernünftige Erwägungen des Gemeinwohls gerechtfertigt sein sowie dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entsprechen muss.

##### **c) Beurteilung**

Die geplante Neuregelung leidet bereits unter dem Mangel, dass sich aus der Begründung des Gesetzesentwurfs nicht ergibt, welchen genauen Zweck die neue Registrierung erfüllen soll und welchen genauen Gemeinwohlerwägungen der Regelung als Rechtfertigung zugrunde liegen. Es wird lediglich davon gesprochen, dass die Teilnahmebescheinigung durch die Registrierung *ersetzt* werden soll, wobei dies zunächst im Sinne eines ersatzlosen Wegfalls zu verstehen ist. Insbesondere ist nicht klar, welche über das Vorliegen der Berufszulassung hinausgehenden Funktionen durch eine Registrierung erfüllt werden sollen und können.

Ohne die Erfüllung dieser Anforderungen erweist sich die geplante Einführung der Anzeige- und Registrierungspflicht als unverhältnismäßige Beschränkung der Berufsausübungsfreiheit des Art. 12 Abs. 1 GG.

Problematisch ist zudem, dass in § 57a Abs. 1 WPO eine Anzeige gegenüber der Wirtschaftsprüferkammer verlangt wird, wenn die **Absicht** besteht, gesetzliche Abschlussprüfungen durchzuführen. Diese Regelung ist zu unbestimmt, da es sich um ein nicht hinreichend konkretisierbares Tatbestandsmerkmal handelt. Sinnvoller und aus Gründen der Verständlichkeit und Bestimmtheit der Regelung geboten erscheint es deshalb, an die Erteilung eines Betätigungsvermerks anzuknüpfen.

## **2. Aufbewahrungspflichten für Handakten**

### **a) Neuregelung**

Die Verordnung sieht in Art. 15 Abs. 2 eine fünfjährige Aufbewahrungsfrist vor. Der Gesetzesentwurf macht insoweit von dem dort eingeräumten Wahlrecht Gebrauch und ordnet in § 51b Abs. 2 WPO weiterhin<sup>47</sup> allgemein eine zehnjährige Aufbewahrungsfrist an. Zwingende Gründe dafür, warum der Gesetzgeber hierbei über die EU-Vorgaben hinausgeht (d.h. eine doppelt so lange Aufbewahrung verlangt) sind nicht ersichtlich.

### **b) Prüfungsmaßstab**

Auch diese Regelung stellt eine Berufsausübungsregelung dar, die am Maßstab des Art. 12 Abs. 1 GG zu rechtfertigen ist.

Insoweit kommt es maßgeblich darauf an, welcher Zweck verfolgt wird und ob die zeitliche Ausdehnung insoweit erforderlich ist.

### **c) Beurteilung**

Der Unionsgesetzgeber sieht in seiner, hohen Anforderungen folgenden, Regelung lediglich die Notwendigkeit, eine fünfjährige Aufbewahrung zu fordern. Wenn der deutsche Gesetzgeber inländerdiskriminierend davon abweichend eine zehnjährige, d.h. doppelt so lange Aufbewahrung verlangt, so ist dies mit

<sup>47</sup> Die zehnjährige Aufbewahrungsfrist bestand schon bislang, hätte aber an die für die PIE Unternehmen bestehende fünfjährige Aufbewahrungsfrist angepasst werden können.

erheblichen zusätzlichen Kosten verbunden und bedarf einer spezifischen Rechtfertigung.

Es ist indes nicht ersichtlich, warum eine solche Verdoppelung der Aufbewahrungsfrist erforderlich ist. Es fehlt an rechtlichen und empirischen Gründen, die eine solche zusätzliche Belastung legitimieren können. Es sind auch keine Fälle bekannt, in denen die Geltendmachung von Ersatzansprüchen an einer zu kurzen Aufbewahrung scheiterte. Vielmehr ist anzunehmen, dass nach fünf Jahren für die Berufsträger erkennbar ist, in welchen Fällen es möglicherweise zu Ersatzansprüchen kommen kann. Es reicht aus, wenn in diesen Fällen eine längere Aufbewahrung veranlasst wird.

### **3. *Vorgaben für die Prüfung von kleinen und mittleren Unternehmen***

#### **a) *Vorgabe der Änderungsrichtlinie und Umsetzung im Regierungsentwurf***

Die Änderungsrichtlinie schreibt in Art. 29 Abs. 3 im Sinne des Small Business Act vor, dass die Besonderheiten von kleinen und mittleren Unternehmen bei der näheren Ausgestaltung der Abschlussprüfungen berücksichtigt werden. Dies stellt eine Zielvorgabe für die Mitgliedstaaten dar, die einer weiteren Konkretisierung bedarf.

Der Gesetzesentwurf nimmt eine solche Konkretisierung indes nicht vor, sondern wiederholt in § 57a lediglich die Maßgabe der Änderungsrichtlinie:

„§ 57a  
(5b) Die Qualitätskontrolle muss im Hinblick auf den Umfang und die Komplexität der Tätigkeit der Geprüften geeignet und angemessen sein. Dies ist insbesondere bei der gesetzlichen Abschlussprüfung von mittleren und kleinen Unternehmen nach § 267 Absatz 1 und 2 des Handelsgesetzbuchs zu berücksichtigen.“

#### **b) *Mängel***

Diese Regelung verkennt, dass es im Außenverhältnis nicht ausreicht, allgemein und unbestimmt eine Anpassung des Prüfungsumfangs vorzuschreiben. Es bleibt bei dieser Vorgehensweise eine erhebliche Rechtsunsicherheit bei allen Beteiligten, wie und in welchen Bereichen die Prüfung reduziert werden kann. Dies hat im Zweifel zur Folge, dass die Prüfungsintensität hoch bleibt,

um etwaige Beanstandungen zu vermeiden. Der Gesetzgeber hat deshalb in diesem Punkt die Richtlinie nicht umgesetzt, weil die deren Zielvorgabe nicht wirksam im Außenverhältnis konkretisiert hat. Geboten ist eine Regelung, die konkreter vorgibt, in welchen Bereichen und mit welcher Reichweite die Kontrollintensität vermindert werden kann.

#### **4. *Verordnungsermächtigung zugunsten des BMWi***

##### **a) Neuregelung**

Der Gesetzesentwurf sieht in § 57 die Einführung eines neuen Absatzes 4a vor, der eine neue Verordnungsermächtigung einfügt:

„(4a) Das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie wird ermächtigt, nach Anhörung der Wirtschaftsprüferkammer und der Abschlussprüferaufsichtsstelle durch Rechtsverordnung ohne Zustimmung des Bundesrates Vorschriften zu den in Absatz 4 genannten Gegenständen zu erlassen, soweit dies erforderlich ist, um die Einhaltung der Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 und der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates (Abl. L 157 vom 9.6.2006, S. 87) in der jeweils geltenden Fassung sicherzustellen.“

Damit wird von der im Übrigen allgemein üblichen Praxis abgewichen, dass die Berufspflichten durch eine Berufsordnung, d.h. eine Satzung der Berufskammer, konkretisiert werden. Zudem wird ein in dieser Form einmaliges Nebeneinander von Verwaltungs- und Satzungsrecht begründet, das zahlreiche Rechtsunsicherheiten auslösen kann.

##### **b) Folgen und Kritik**

Für sich betrachtet ist es aus der Sicht des Verfassungsrechts unproblematisch, wenn der Gesetzgeber – auch zur Sicherung von unionsrechtlichen Vorgaben – eine Verordnungsermächtigung normiert. Solange diese den Bestimmtheitsanforderungen des Art. 80 Abs. 1 GG genügt, ist dieser Weg der Rechtsetzungsdelegation legitim.

Im konkreten Sachzusammenhang ist die Vorgehensweise aber aus mehreren Gründen problematisch.

Zunächst ist zu beachten, dass das aufsichtsführende Ministerium etwaige Umsetzungsdefizite in der Berufsordnung der WPK durch den Einsatz von Aufsichtsmitteln „durchsetzen“ kann.<sup>48</sup> Warum dieser Weg nicht hinreichend wirksam ist bzw. sein soll, wird aus der Begründung nicht ersichtlich. Es sind aus der bisherigen Praxis der Berufsaufsicht über die freien Berufe auch keine Fälle bekannt, die einen entsprechenden Rückschluss zulassen. Es wäre vor diesem Hintergrund auch selbstverwaltungsfreundlicher und systemkonformer gewesen, das einschlägige Aufsichtsinstrumentarium genauer gesetzlich zu regeln.

Davon abgesehen, führt ein etwaiges Nebeneinander von Regelungen zu den Berufspflichten in der Berufsordnung und in einer Verordnung für die Berufsträger und die Aufsichtsbehörden zu schwierigen Abgrenzungsfragen, jedenfalls dann, wenn eine Regelung in der Berufsordnung zum betreffenden Themenfeld besteht und die Verordnung eine Verschärfung vorsieht.

Vor diesem Hintergrund sollte die Verordnungsermächtigung aus Gründen der Rechtsklarheit und Rechtssicherheit gestrichen werden.

<sup>48</sup> Zu den Aufsichtsinstrumenten siehe *Heusch*, Staatliche Aufsicht, in: Kluth (Hrsg.), Handbuch des Kammerrechts, 2. Aufl. 2011, § 15, Rn. 75 ff. zum Anordnungsrecht.

## **IV. Überprüfung der Regelungen zur Stellenbesetzung bei der neuen Aufsichtsbehörde**

### **1. Vorgaben der Änderungsrichtlinie**

Die Verordnung formuliert in Art. 21 spezifische Anforderungen an die Unabhängigkeit der zuständigen Behörden vom Berufsstand. Diese schließen ein, dass Leitungspersonal in den vorausgegangenen drei Jahren keine Abschlussprüfungen durchgeführt haben und weitere Anforderungen erfüllen.

### **2. Regelungen zur Personalauswahl und Personalüberleitung im Regierungsentwurf**

Der Gesetzesentwurf sieht für die Bestellung des Leitungspersonals die folgenden Maßgaben vor:

„(3) Die Abschlussprüferaufsichtsstelle wird von Nichtberufsausübenden geleitet, die in den für Abschlussprüfungen relevanten Bereichen über entsprechende Kenntnisse verfügen. Der Leiter oder die Leiterin wird in einem unabhängigen und transparenten Verfahren ausgewählt. Die Sätze 1 und 2 gelten entsprechend für die Personen, die im Namen der Abschlussprüferaufsichtsstelle Entscheidungen treffen.“

Die überraschende Beschränkung der verfahrensrechtlichen Vorgaben des Satzes 2 auf den Leiter über deren Verhältnis zu Art. 33 Abs. 2 GG hier nicht reflektiert werden soll, wird nachvollziehbar, wenn man die weiteren Regelungen in § 5 zur Überführung des Personals der APAK sowie der Wirtschaftsprüferkammer mit in den Blick nimmt:

„§ 5

Übergang der im Bereich der Aufsicht über die Prüfer von Unternehmen von öffentlichem Interesse tätigen Wirtschaftsprüfer

(1) Das Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle tritt zum 17. Juni 2016 kraft Gesetzes und nach Maßgabe der folgenden Absätze in die Rechte und Pflichten der zu diesem Zeitpunkt zwischen der Wirtschaftsprüferkammer und den übergehenden Beschäftigten bestehenden Arbeitsverhältnisse ein.



(2) Als übergewende Beschäftigte im Sinne des Absatzes 1 gelten  
1. die Referenten, die am 16. Juni 2016 zur Abschlussprüferaufsichtskommission abgeordnet und zu diesem Zeitpunkt als Wirtschaftsprüfer für diese tätig waren, und

2. die Referatsleiter und Referenten, die am 16. Juni 2016 in Abstimmung zwischen der Wirtschaftsprüferkammer und der Abschlussprüferaufsichtskommission und mit Zustimmung des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie dem innerhalb der Abteilung Berufsaufsicht der Wirtschaftsprüferkammer gebildeten Referat „Berufsaufsicht über die Prüfer von Unternehmen von öffentlichem Interesse“ zugewiesen und zu diesem Zeitpunkt als Wirtschaftsprüfer dort tätig waren.

(3) Für die übergegangenen Beschäftigten nach Absatz 2 gelten die bisherigen Arbeitsverträge fort.

(4) Ein Widerspruchsrecht der übergehenden Beschäftigten nach Absatz 2 gegen den Übergang ihrer Arbeitsverhältnisse ist ausgeschlossen.“

### **3. Mängel der Regelung**

Die Besetzung der Stellen bei der neuen Abschlussprüferaufsicht muss insgesamt den Anforderungen des Art. 33 Abs. 2 GG entsprechen. Zudem müssen die durch Verordnung und Änderungsrichtlinie vorgegebenen Anforderungen **im Einzelfall überprüft** werden.

Vor diesem Hintergrund erweist sich die pauschale Überleitungsregelung in § 5 des Errichtungsgesetzes, obwohl die Vorgehensweise vor dem Hintergrund institutioneller Interessen verständlich ist, als verfahrensrechtlich problematisch und angreifbar.

Ob dabei die Herkunft der meisten aktuellen und überzuleitenden Mitarbeiter aus dem Bereich der großen Wirtschaftsprüfungskanzleien ein rechtlich erhebliches Problem darstellt, kann hier dahinstehen. Für sich genommen wird dadurch die rechtlich maßgebliche Eignung nicht in Frage gestellt. Entscheidend sind indes die Verfahrenstransparenz sowie die Prüfung der Unabhängigkeit. Dabei ist auch die ungeklärte Frage zu beantworten, inwieweit zum Beispiel eine finanzielle Abhängigkeit von einem früheren Arbeitgeber in der

Altersversorgung eine Rolle spielt. Auch Rückkehrzusagen, aktive Teilhabe an Alumni-Netzwerkaktivitäten und ähnliche Verhaltensweisen sind Hinweise auf die fehlende Unabhängigkeit vom ehemaligen Arbeitgeber.

## **V. Verfassungsrechtliche Gründe für eine strikte 1:1-Umsetzung**

### **1. Keine allgemeine Pflicht einer 1:1-Umsetzung**

Das Verfassungsrecht verpflichtet nicht zu einer sog. 1:1-Umsetzung von Richtlinien. Es ist deshalb grundsätzlich verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn der deutsche Gesetzgeber in einzelnen Punkten über die als Mindestharmonisierung konzipierten Vorgaben der Änderungsrichtlinie hinausgeht und zusätzliche Belastungen schafft. Dies gilt vor allem dort, wo die Änderungsrichtlinie entsprechende Vorgehensweisen ausdrücklich zulässt.

Wie bereits gezeigt wurde, ist in diesen Fällen aber eine gesonderte Prüfung am Maßstab des Grundrechts der Berufsfreiheit durchzuführen. Entsprechende Prüfungen wurden unter III. vorgenommen, wo es Anhaltspunkte für unverhältnismäßige Belastungen gibt.

### **2. Vermeidung (zusätzlicher) Belastungen der Berufsträger und damit verbundener Inländerdiskriminierungen**

Darüber hinaus ist der deutsche Gesetzgeber aber auch verpflichtet zu prüfen, ob und in welchen Bereichen eine über die unionsrechtlichen Vorgaben hinausgehende Regelung zu Inländerdiskriminierungen und damit verbundenen schweren Belastungen der Berufsausübung führen kann.

Nach derzeitigem Erkenntnisstand planen andere Mitgliedstaaten keine vergleichbar weitreichenden zusätzlichen Belastungen der Abschlussprüfer.

Da durch die Gesetzesnovelle auch der Marktzugang von in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Abschlussprüfern erleichtert wird, kommt der Beeinflussung des Wettbewerbs um Mandate durch berufsrechtliche Vorgaben eine wachsende Bedeutung zu.

In einem solchen Fall ist der Gesetzgeber verpflichtet, die insoweit zu erwartenden Auswirkungen seiner inländerdiskriminierenden Regelungen genauer zu ermitteln, damit er selbst eine durch das Grundrecht der Berufsfreiheit

geforderte Folgenabschätzung und Abwägung vornehmen kann. Daran fehlt es bislang.

Zudem sind die aufgezeigten zusätzlichen Belastungen auch in diesem Zusammenhang mit den direktiven des Small Business Act zu vergleichen und ggf. zu rechtfertigen. Auch dies ist bislang nicht bzw. nur pauschal geschehen.

Insgesamt besteht deshalb trotz der grundsätzlichen Gestaltungsfreiheit des deutschen Gesetzgebers eine spezifische Rechtfertigungslast, soweit von den Vorgaben des Small Business Act abgewichen oder in sonstigen Fällen potenziell inländerdiskriminierende Regelungen getroffen werden.

Der deutsche Gesetzgeber ist dieser spezifischen Rechtfertigungslast im APAReG nicht nachgekommen. Das APAReG weist in der vorgelegten Fassung viele Verstöße gegen die Verhältnismäßigkeit auf, die Berufsausübungsfreiheit massiv einschränken, dies betrifft insbesondere die Ausgestaltung des QKV und die Überwachung des Prüfers f. Qualitätskontrolle.

Hinzu kommt, dass etwa durch das Verordnungsrecht massiv in die Selbstverwaltung des Berufsstandes eingegriffen wird mit der Folge, dass die Bereitschaft der Berufsträger zu ehrenamtlichem Engagement gefährdet wird.<sup>49</sup>

<sup>49</sup> Siehe dazu bereits *Lenz*, WP Praxis 9/2015, S. 213 ff.

## **Dritter Teil: Zusammenfassende Thesen**

Die wesentlichen Ergebnisse der Untersuchung zum APAREG können in folgenden Thesen knapp zusammengefasst werden:

1. Obwohl der Gesetzesentwurf eine 1:1-Umsetzung der Richtlinie 2014/56/EU sowie der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 vorgibt, gehen die getroffenen Regelungen an vielen Stellen darüber hinaus. Im Vergleich zu den Mindestvorgaben beider Rechtsakte bestehende „Überregulierungen“ des deutschen Berufsrechts werden nicht im Sinne des Small Business Act zurückgeführt. Dies kann zu weiteren inländerdiskriminierenden Effekten führen, die insbesondere die Wettbewerbsfähigkeit kleiner und mittlerer Wirtschaftsprüfer gefährden können.
2. Die Beschränkung der Staatsaufsicht gegenüber der neu beim BAFA angesiedelten Abschlussprüferaufsichtsstelle auf eine reine Rechtsaufsicht ist wegen Verstoßes gegen das Demokratieprinzip verfassungswidrig. Die vom Grundgesetz für den Bereich der Staatsverwaltung verlangte demokratische Legitimation wird hier ohne Vorliegen eines hinreichenden Rechtfertigungsgrundes unterschritten. Das in Richtlinie und Verordnung zugrunde gelegte Konzept der Letztverantwortlichkeit verlangt keine Beschränkung auf eine Rechtsaufsicht. Es dient vielmehr hauptsächlich der klaren Vermeidung von Einflüssen der Berufsorganisationen. Die für die wirksame Umsetzung der parlamentarischen Verantwortung erforderliche Fachaufsicht stellt diese Letztverantwortlichkeit nicht in Frage.
3. Die Ersetzung der Teilnahmebescheinigung durch eine Registrierungspflicht stellt mangels nachvollziehbarer Gemeinwohlgründe eine nicht gerechtfertigte Belastung und Berufsausübungsregelung dar und widerspricht der Zielsetzung, bürokratische Belastungen abzubauen.
4. Die Beibehaltung einer zehnjährigen Aufbewahrungspflicht für Handakten stellt vor dem Hintergrund der von der Verordnung geforderten fünfjährigen Aufbewahrung eine nicht gerechtfertigte, unverhältnismäßige Belastung dar, für die keine nachvollziehbaren Gründe angeführt werden.
5. Die Pflicht zur Anpassung des Prüfungsumfangs- und -aufwandes bei kleinen und mittleren Unternehmen ist nicht hinreichend konkretisiert und damit nicht wirksam umgesetzt worden. Der deutsche Gesetzgeber kann

sich dabei nicht auf eine Wiederholung der allgemeinen Zielvorgabe aus der Richtlinie beschränken, sondern muss diese hinreichend bestimmt konkretisieren.

6. Die Einführung einer neuen Verordnungsermächtigung zur Begründung zusätzlicher Berufspflichten ist systemfremd und nicht erforderlich, da das Aufsichtsrecht hinreichend wirksame Instrumente zur Anpassung der Berufsordnung bereitstellt.
7. Die vor dem Hintergrund möglicher Inländerdiskriminierungen erforderliche Folgenabschätzung und -bewertung durch den Gesetzgeber ist nicht erfolgt.

Insgesamt bestehen in Bezug auf die angeführten Stellen schwerwiegende verfassungsrechtliche Bedenken, die im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens behoben werden sollten.



Prof. Dr. Winfried Kluth

Abb. 1:

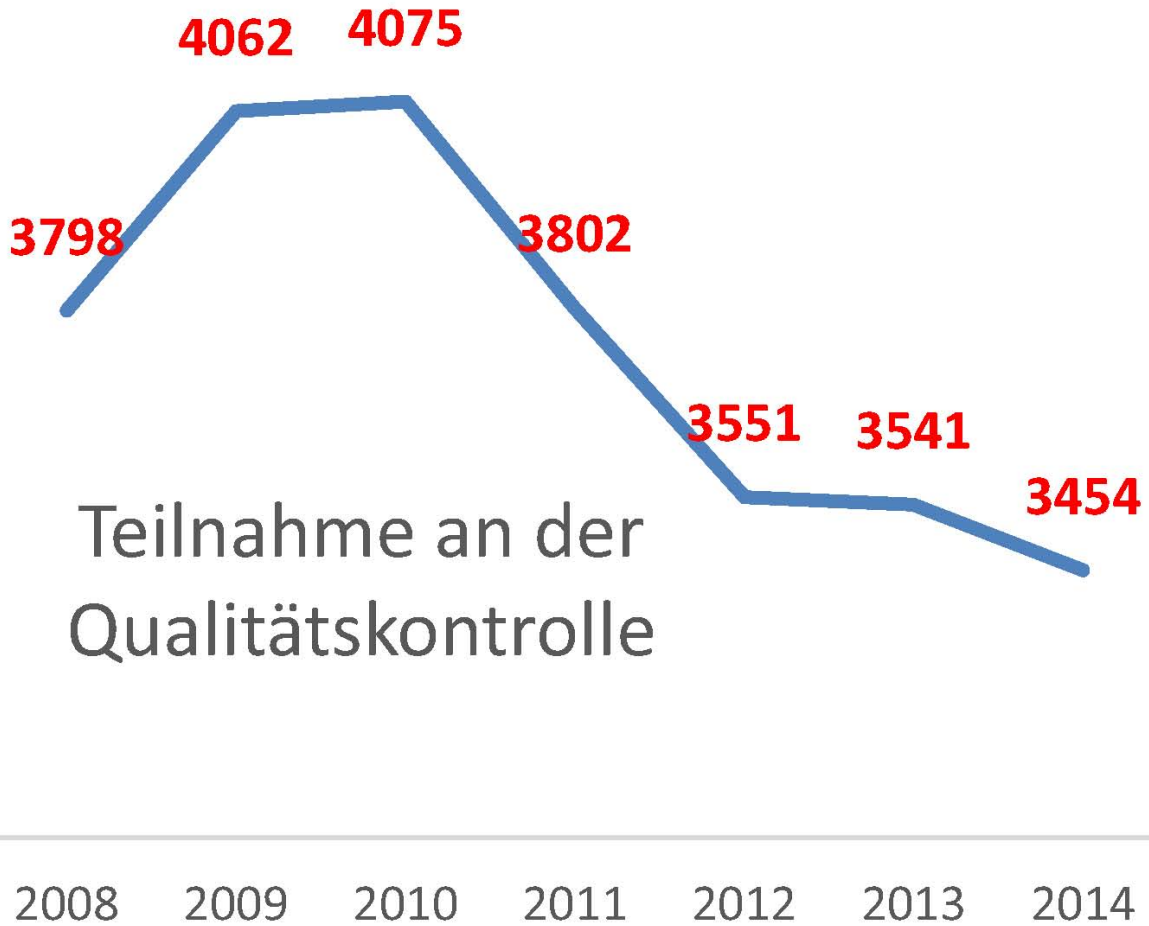


Abb.2

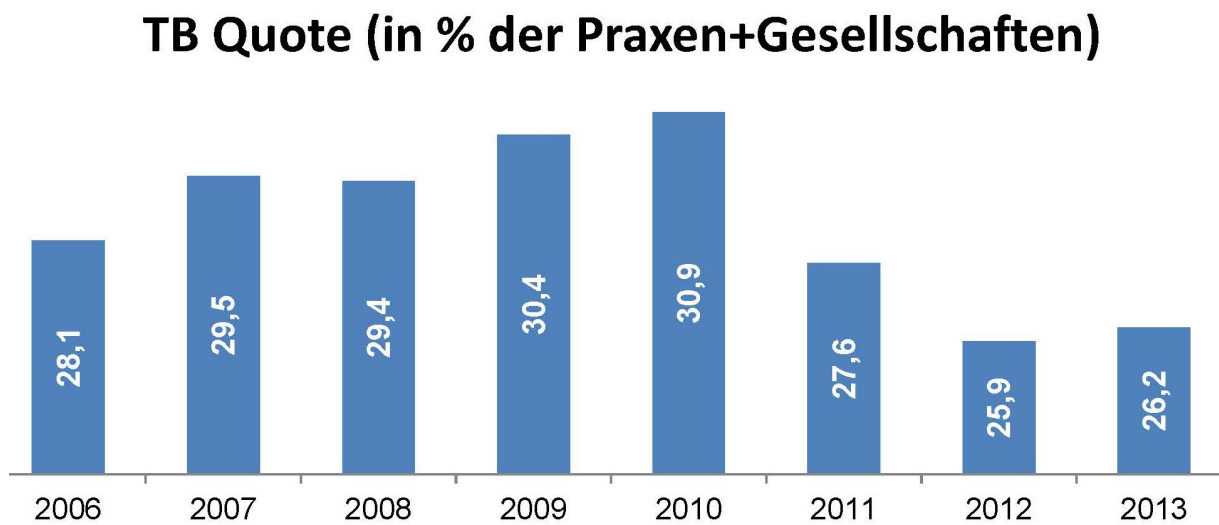


Abb. 3

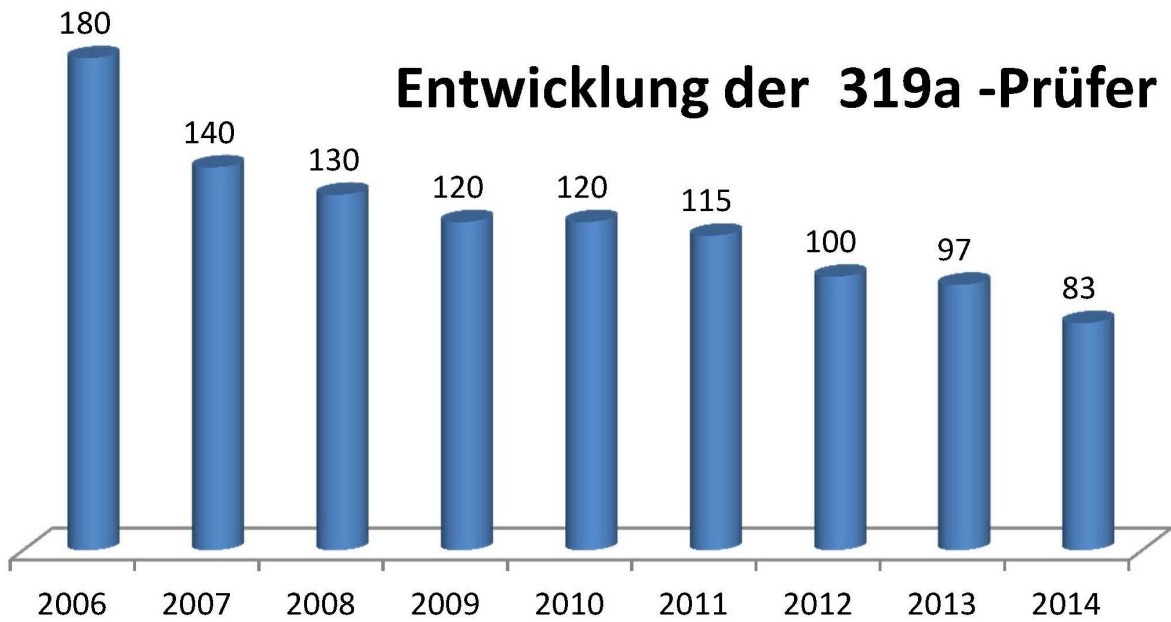


Abb. 4

