

Neue Anforderungen an Berufsaufsicht und Qualitätskontrolle durch das Abschlussprüferaufsichtsgesetz (APAG)

WP/StB Klaus Heiningner, Frankfurt a. M. / WP/StB Klaus Bertram, Heidelberg

Die Autoren stellen in ihrem Beitrag die wichtigsten Regelungen des Referententwurfs des APAG dar und unterziehen diese einer kritischen Würdigung.

Gliederung

- I. Einleitung
- II. Nationale und internationale Vorstöße zur Verbesserung der Qualität der Abschlussprüfung
- III. Der Referententwurf des Abschlussprüferaufsichtsgesetzes
 1. Berufsaufsicht
 2. System der Qualitätskontrolle
- IV. Kritische Würdigung der geplanten Neuerungen
 1. Berufsaufsicht
 2. Qualitätskontrolle
 3. Inkrafttreten
 4. Abschließende Beurteilung
- V. Ausblick
- VI. Zusammenfassung

I. Einleitung

Das BMWA hat am 1. 7. 2004 den Referententwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung der Berufsaufsicht über Abschlussprüfer in der Wirtschaftsprüferordnung (Abschlussprüferaufsichtsgesetz - APAG) veröffentlicht¹⁾. Mit dem Gesetzentwurf sollen die national wie international bestehenden Initiativen zur Stärkung der Unabhängigkeit, Qualität und Integrität des Prüferberufs durch entsprechende Änderungen der Wirtschaftsprüferordnung umgesetzt werden. Der Gesetzentwurf beinhaltet weit reichende Änderungen der Wirtschaftsprüferordnung im Rahmen der 6. WPO-Novelle²⁾. Erstmals wird die Selbstverwaltung eines freien Berufs in Deutschland grundlegend eingeschränkt, indem ein Gremium von Berufsfremden die sog. Letztentscheidungsbefugnis im Rahmen der Berufsaufsicht erhält. Der Gesetzentwurf zielt letztlich auf die Einführung einer öffentlichen Überwachung der Abschlussprüfer ab. Im Folgenden wird - ausgehend von den nationalen und internationalen Erfordernissen - der Entwurf in seinen wesentlichen Grundzügen dargestellt und anschließend einer kritischen Würdigung unterzogen. Im Rahmen eines Ausblicks wird abschließend aufgezeigt, dass der vorliegende Gesetzentwurf nicht das einzige Element zur stärkeren Regulierung der Wirtschaftsprüfer darstellt.

II. Nationale und internationale Vorstöße zur Verbesserung der Qualität der Abschlussprüfung

Die in den letzten Jahren aufgetretenen Bilanzierungsskandale und die damit verbundene Kritik an den Abschlussprüfern haben zu vielfältigen Aktivitäten zur Wiederherstellung verloren gegangenen Vertrauens in die Abschlussprüfer geführt. Abb. 1 zeigt das Beziehungsgeflecht, in dem sich die deutschen Wirtschaftsprüfer³⁾ befinden (Kursiv gedruckt: unter Berücksichtigung der für 2004 zu erwartenden Gesetzesänderungen⁴⁾).



Auf nationaler Ebene hat die Bundesregierung mit ihrem 10-Punkte Programm zur Stärkung der Unternehmensintegrität und des Anlegerschutzes vom 25. 2. 2003 deutlich gemacht, dass sie die Bereiche Berufsaufsicht und Qualitätskontrolle durch Einbeziehung von Nicht-Wirtschaftsprüfern verstärken und der Öffentlichkeit verständlich machen möchte⁵⁾.

Im Rahmen des bestehenden Systems der Qualitätskontrolle hat der Qualitätskontrollbeirat in seinem Jahresbericht für 2003⁶⁾ Empfehlungen zur Verbesserung der Qualitätskontrolle ausgesprochen. Die Kommission für Qualitätskontrolle der WPK hat in ihrem Tätigkeitsbericht für 2003⁷⁾ ebenfalls Vorschläge erarbeitet, wie die Qualitätssicherung und -kontrolle der Wirtschaftsprüfer verbessert werden kann.

Auf europäischer Ebene hat die EU-Kommission am 16. 3. 2004 den Entwurf einer Änderung der maßgeblichen 8. EU-Richtlinie (Abschlussprüferrichtlinie) vorgelegt⁸⁾. In diesem Entwurf sind Anforderungen an die Sicherstellung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers sowie Regelungen zur Berufsaufsicht und Qualitätssicherung angesprochen⁹⁾. Hinsichtlich Verbesserungen der Qualitätssicherung und -kontrolle im Bereich der Abschlussprüfung hat die europäische Vereinigung der Abschlussprüfer, die FEE, in ihrer Stellungnahme vom 16. 3. 2004¹⁰⁾ den Richtlinienentwurf der EU-Kommission ausdrücklich begrüßt¹¹⁾.

In den USA führte der Sarbanes Oxley Act (SOA) vom 23. 1. 2002¹²⁾ zu weit reichenden Änderungen in der Berufsaufsicht US-amerikanischer Wirtschaftsprüfer bzw. ausländischer Abschlussprüfer, die Prüfungsleistungen für in den USA börsennotierte Unternehmen/Konzerne erbringen. So wurde das PCAOB¹³⁾ gegründet, eine von Wirtschaftsprüfern unabhängige Behörde, die umfangreiche Auskunfts-, Einsichts- und Kontrollrechte hat.

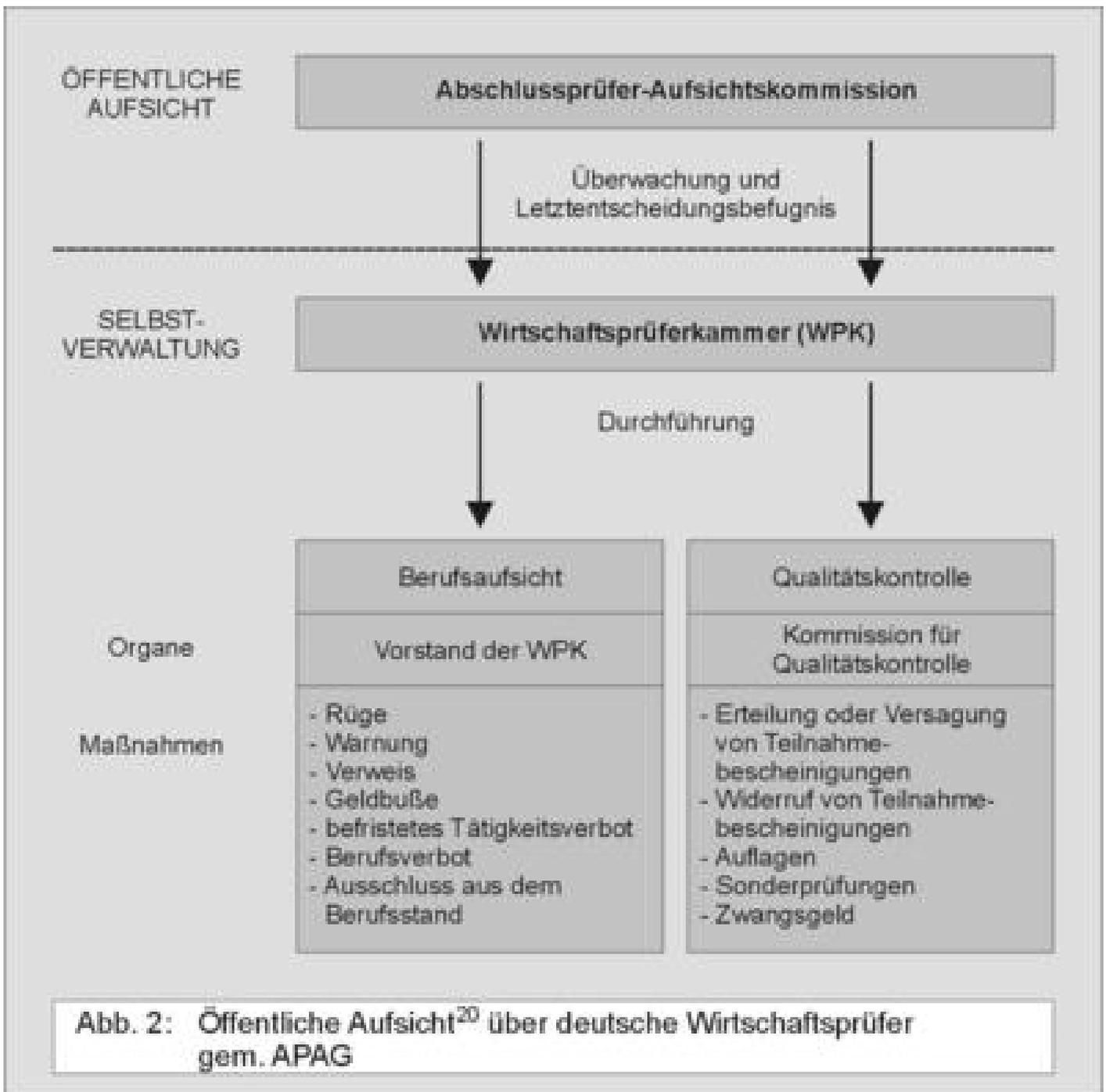
Die internationale Vereinigung von Abschlussprüfern, IFAC¹⁴⁾, hat ebenfalls Überlegungen zur Stärkung von Unabhängigkeit und Qualität von Abschlussprüferleistungen angestellt. So wurde im November 2003 der Entwurf einer Neufassung des

Code of Ethics¹⁵⁾ und im Februar 2004 der erste Standard zur Qualitätskontrolle in Wirtschaftsprüferpraxen¹⁶⁾ vorgelegt. Zielsetzung sämtlicher dargestellter Aktivitäten ist die Verbesserung der Qualität der Abschlussprüfung und die Erhöhung des Vertrauens in die Zuverlässigkeit veröffentlichter Finanzinformationen.

III. Der Referentenentwurf des Abschlussprüferaufsichtsgesetzes

Der nun veröffentlichte Referentenentwurf des APAG greift die vorgenannten Aktivitäten auf und versucht insbesondere Teile der erwarteten Änderungen der 8. EU-Richtlinie vorweg zu nehmen. Unmittelbar nach Veröffentlichung des Referentenentwurfs haben das IDW¹⁷⁾ sowie die WPK¹⁸⁾ als Vertreter der Wirtschaftsprüfer den Gesetzentwurf als gelungenen Ansatz zur Neuregelung der Berufsaufsicht begrüßt, der einerseits die erforderliche Einbindung der Öffentlichkeit in die Überwachung der Wirtschaftsprüfer berücksichtigt und andererseits weiterhin die Einbringung der Fachkompetenz der WPK gewährleistet. Auch außerhalb des Berufsstands der Wirtschaftsprüfer ist Zustimmung zu dem Referentenentwurf festzustellen¹⁹⁾.

Der Referentenentwurf des APAG zielt auf eine Änderung der berufsrechtlichen Vorschriften für Wirtschaftsprüfer (WPO) ab. Die Erwartungen der Öffentlichkeit an eine wirksame Berufsaufsicht und Qualitätskontrolle der Wirtschaftsprüfer sollen durch eine sog. modifizierte Selbstverwaltung erfüllt werden, d. h. grundsätzlich verbleibt es zwar bei der Selbstverwaltung des Berufsstands durch die WPK. Der WPK wird jedoch - neben der bereits bestehenden Rechtsaufsicht durch das BMWA (§ 66 WPO) - eine sog. Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK) vorangestellt. Die APAK soll die öffentliche Fachaufsicht über die der WPK obliegenden Aufgaben übernehmen. Diese umfassen gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 WPO die Bereiche Prüfung, Eignungsprüfung, Bestellung, Anerkennung, Widerruf, Registrierung, Berufsaufsicht, Qualitätskontrolle und Annahme von Berufsgrundsätzen. Von besonderem Interesse für die Öffentlichkeit sind die Bereiche Berufsaufsicht und Qualitätskontrolle. Ziel der Schaffung dieses neuen Gremiums ist die Einführung stärkerer Überwachungselemente durch Berufsunabhängige bei gleichzeitiger Vermeidung der Schaffung einer neuen Behörde. Abb. 2 zeigt die beabsichtigte Regelung der öffentlichen Aufsicht durch das APAG.²⁰⁾



1. Berufsaufsicht

Die geplante Neuregelung der Berufsaufsicht durch die APAK stellt eine Anlehnung an US-amerikanische Elemente (PCAOB) der Berufsaufsicht der Wirtschaftsprüfer dar. In den USA wurde durch den SOA von 2002 das PCAOB als berufsunabhängiges Aufsichtsgremium installiert. Die gem. § 66a WPO-E zu installierende APAK stellt ein Gremium aus Nicht-Wirtschaftsprüfern dar. Die Mitglieder der APAK (mindestens sechs und höchstens zehn ehrenamtliche Mitglieder) dürfen in den letzten fünf Jahren vor ihrer Ernennung durch den Bundesminister für Wirtschaft und Arbeit nicht Mitglied der WPK gewesen sein (§ 66a Abs.2 WPO-E). Sie sollen vor ihrer Ernennung insbesondere in den Bereichen Rechnungslegung, Finanzwesen, Wirtschaft, Wissenschaft oder Rechtsprechung tätig gewesen sein.

Die Mitglieder der APAK sind unabhängig und nicht weisungsgebunden. Die APAK trägt die Verantwortung dafür, dass die WPK ihre Berufsaufsicht über die Wirtschaftsprüfer geeignet, angemessen und verhältnismäßig wahrnimmt. Hierdurch wird klar gestellt, dass die WPK zwar die erste Ebene der Berufsaufsicht [DB 2004 S. 1739] darstellt. Die APAK hat jedoch die sog. Letztentscheidungsbefugnis. Die APAK verfügt über umfangreiche Informations- und Einsichtsrechte. Ihre Mitglieder dürfen an Sitzungen der WPK teilnehmen, sie können Entscheidungen der WPK zur nochmaligen Prüfung an die WPK zurückweisen oder sogar - bei Nichtabhilfe - die Entscheidung aufheben und die WPK anweisen, anders zu entscheiden (§ 66a Abs. 3 WPO-E). Darüber hinaus muss die WPK zukünftig in dem Fall, dass ihr von der BaFin gem. § 37r Abs. 2 Satz 1 WpHG oder der - durch das BilKoG²¹ noch zu konstituierenden - Prüfstelle für Rechnungslegung gem. § 342b Abs. 8

Satz 2 HGB-E eine Mitteilung über eine mögliche Pflichtverletzung eines Wirtschaftsprüfers gemacht worden ist und die WPK keine berufsrechtliche Maßnahme festsetzen möchte, diese Entscheidung vor Bekanntgabe an den betroffenen Wirtschaftsprüfer durch die APAK genehmigen lassen (§ 61a WPO-E).

Der Gesetzentwurf sieht auch vor, dass die APAK die öffentliche Aufsicht über die Annahme von Prüfungsstandards wahrnimmt. Nähere Ausführungen dazu, in welcher Form die WPK künftig in die Annahme von Prüfungsstandards eingebunden werden soll, enthalten der Gesetzentwurf und die Begründung nicht. Bislang werden Prüfungsstandards nicht von der WPK, sondern vom IDW erlassen und stellen daher bislang keine verbindlichen Regelungen dar. Das IDW unterliegt als privatwirtschaftliche Vereinigung nicht den berufsrechtlichen Regelungen und damit zukünftig auch nicht der Überwachung durch die APAK.

Die APAK soll des Weiteren auch für die Zusammenarbeit mit ähnlichen Stellen in anderen europäischen Mitgliedstaaten sowie in Drittländern (§ 66a Abs. 7 und 8 WPO-E) zuständig werden. Mit den Letztgenannten ist wohl im Wesentlichen das US-amerikanische PCAOB gemeint.

2. System der Qualitätskontrolle

Die APAK übernimmt die Funktion und auch die Kompetenzen des bisherigen Qualitätskontrollbeirats, d. h. die APAK überwacht die Angemessenheit und Funktionsfähigkeit des Systems der externen Qualitätskontrolle und erstattet hierüber jährlich einen öffentlichen Bericht. Die APAK gibt insbesondere Empfehlungen zur Verbesserung des Systems der Qualitätskontrolle ab. Darüber hinaus hat sie - im Gegensatz zu den jetzigen Kompetenzen des Qualitätskontrollbeirats - im Fall der Nichterteilung von Teilnahmebescheinigungen die Letztentscheidungsbefugnis, d. h. entscheidet sich die Kommission für Qualitätskontrolle bei der WPK, einer geprüften Praxis keine Teilnahmebescheinigung auszustellen - was faktisch auf ein partielles Berufsverbot hinaus läuft, da diese Praxis dann keine gesetzlichen Abschlussprüfungen mehr durchführen kann - muss vor der Bekanntgabe der Entscheidung der Vorgang der APAK vorgelegt werden (§ 57a Abs. 6 Satz 6 WPO-E).

Einer der wesentlichen Kritikpunkte am derzeitigen System der Qualitätskontrolle ist die freie Auswahlmöglichkeit des Prüfers für Qualitätskontrolle durch die zu prüfende Praxis²²). Hier sieht § 57a Abs. 6 WPO-E vor, dass die zu prüfende Praxis der Kommission für Qualitätskontrolle zukünftig drei mögliche Prüfer vorzuschlagen hat. Alle drei vorgeschlagenen Prüfer haben gegenüber der Kommission für Qualitätskontrolle eine Unabhängigkeitsbestätigung abzugeben. Die Kommission kann einzelne oder ggf. sogar alle drei vorgeschlagenen Prüfer ablehnen und dann - für den Fall, dass alle drei Vorschläge abgelehnt werden - die Einreichung von drei neuen Vorschlägen verlangen. Die Ablehnung von vorgeschlagenen Prüfern ist von der Kommission für Qualitätskontrolle unter Angabe der Gründe mitzuteilen. Soweit die Kommission für Qualitätskontrolle die drei Vorschläge akzeptiert, kann die zu prüfende Praxis einen der drei Prüfer auswählen und diesen mit der Durchführung der Qualitätskontrolle beauftragen.

Registrierte Prüfer für Qualitätskontrolle sollen gem. § 57a Abs. 3 Satz 2 Nr. 4 WPO-E einer speziellen Fortbildungsverpflichtung unterliegen. Wie diese Verpflichtung auszusehen hat (zeitlicher Umfang, periodische Wiederholung etc.) wird in dem Gesetzentwurf und der Begründung nicht ausgeführt. Hier werden wohl entsprechende Regelungen in der Satzung für Qualitätskontrolle erforderlich sein.

Weiteres Ziel der Reform ist die Schaffung von Regelungen mit höherem Verbindlichkeitsgrad als bisher. Es wird klar gestellt, dass die WPK Regelungen für die Qualitätskontrolle im Rahmen der Berufssatzung erlassen soll, die z. B. Regelungen im IDW PS 140²³) aufgreifen können. Auf diese Weise soll auch verdeutlicht werden, dass die Einrichtung eines angemessenen internen Qualitätssicherungssystems eine Berufspflicht jeder Wirtschaftsprüferpraxis darstellt, unabhängig davon, ob sie sich einer externen Qualitätskontrolle gem. § 57a WPO unterzieht oder nicht.

Der Gesetzentwurf präzisiert weiterhin die Vorgaben an die Prüfer für Qualitätskontrolle zu den Inhalten von Qualitätskontrollberichten (§ 57a Abs. 5 Satz 2 WPO-E). Danach muss zukünftig neben der Beschreibung von Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung auch eine nach Prüfungsart gegliederte Angabe der Stundenanzahl, die Zusammensetzung und Qualifikation der Qualitätskontrollprüfer sowie eine Beurteilung des Prüfungsergebnisses enthalten sein. Der Qualitätskontrollbericht soll die Kommission für Qualitätskontrolle in die Lage versetzen, das Vorgehen des Prüfers, dessen getroffene Feststellungen sowie die Würdigung dieser Feststellungen nachzuvollziehen.

IV. Kritische Würdigung der geplanten Neuerungen

1. Berufsaufsicht

Die WPK wird nach dem Referentenentwurf des APAG zwar grundsätzlich weiterhin die Berufsaufsicht für Wirtschaftsprüfer ausüben, soll dabei jedoch durch die neu zu schaffende APAK umfassend überwacht werden. Insbesondere in Fällen der Berufsaufsicht, die von besonderem öffentlichen Interesse sind - z. B. von der BaFin oder der Prüfstelle für Rechnungslegung mitgeteilte Fälle - sollen der APAK starke Überwachungs- und Entscheidungsrechte eingeräumt werden.

Dies soll (und kann u. E.) die stärkere Einbindung der Öffentlichkeit in die Berufsaufsicht sicher stellen. Darüber hinaus bedeutet die Einrichtung der APAK erstmals die Abkehr von der weit gehenden Selbstverwaltung eines freien Berufs, die angesichts der internationalen Vorgaben und Entwicklungen wohl nicht aufzuhalten ist. U. E. eröffnet die beabsichtigte Neuregelung der Berufsaufsicht weit reichende Möglichkeiten, etwaige Pflichtverletzungen von Wirtschaftsprüfern angemessen ahnden zu können und auf diese Weise die beabsichtigte präventive Wirkung zu entfalten. Herauszustellen ist in diesem Zusammenhang auch, dass die Befugnisse der APAK nicht nur den Bereich der Prüfungsleistungen von Wirtschaftsprüfern umfassen, sondern sich auf sämtliche zulässige Tätigkeiten von Wirtschaftsprüfern erstrecken (z. B. Steuerberatung). Somit wären auch Tätigkeiten überwacht, die von anderen freien Berufen (Steuerberater, Rechtsanwälte) ohne entsprechende öffentliche Aufsicht durchgeführt werden können.

[DB 2004 S. 1740]

2. Qualitätskontrolle

Im Bereich der geplanten Änderungen der externen Qualitätskontrolle werden die Empfehlungen des Qualitätskontrollbeirats zur Verbesserung des Systems der externen Qualitätskontrolle durch die beabsichtigten Änderungen im Wesentlichen umgesetzt. Allerdings sind noch einige Fragen nicht ausreichend beantwortet worden. Insbesondere die Bestimmung etwaiger Gründe für die Kommission für Qualitätskontrolle, einen vorgeschlagenen Prüfer für Qualitätskontrolle abzulehnen, sind u. E. zu konkretisieren. Welche Gründe vorliegen müssen, um einen vorgeschlagenen Prüfer abzulehnen, lässt sich weder dem Gesetzentwurf noch der Begründung entnehmen. Es steht jedoch zu vermuten, dass dies insbesondere Unabhängigkeitsgründe sein werden. Da aber die vorgeschlagenen Prüfer der Kommission für Qualitätskontrolle ihre Unabhängigkeit gegenüber der zu prüfenden Praxis explizit zu erklären haben, würde eine Ablehnung des Prüfers aus Unabhängigkeitsüberlegungen bedeuten, dass die Kommission für Qualitätskontrolle dessen abgegebene Unabhängigkeitsbestätigung für unzutreffend erachtet. Weitere Ablehnungsgründe könnten Bedenken der Kommission für Qualitätskontrolle aufgrund der Erfahrungen mit einzelnen Prüfern für Qualitätskontrolle bei durchgeführten Qualitätskontrollen sein. Darüber hinaus könnte z. B. überlegt werden, in der von der WPK erlassenen Satzung für Qualitätskontrolle mögliche Ablehnungsgründe näher zu konkretisieren. Da die Mitglieder der Kommission für Qualitätskontrolle auch teilweise selbst als Prüfer für Qualitätskontrolle fungieren, könnte weiterhin darüber nachgedacht werden, die Mitglieder dieses Gremiums für die Dauer ihrer Zugehörigkeit zur Kommission für Qualitätskontrolle von der Durchführung von Qualitätskontrollen auszuschließen, um insoweit etwaigen Unabhängigkeitsbedenken von vornherein zu begegnen.

Die im Referentenentwurf des APAG vorgeschlagenen Änderungen bei der Prüferauswahl sind u. E. grundsätzlich geeignet, eine höhere Transparenz des Verfahrens zu schaffen und der Öffentlichkeit etwaige Bedenken bezüglich der Unabhängigkeit zu nehmen. Dies setzt jedoch voraus, dass die offenen Fragen zu den Ablehnungsgründen so beantwortet werden, dass die Kommission für Qualitätskontrolle ihre Entscheidungen anhand objektiver, vorgegebener Kriterien treffen kann.

3. Inkrafttreten

Der vorliegende Referentenentwurf sieht ein Inkrafttreten der Regelungen am Tag nach der Verkündung des Gesetzes vor. Die Regelungen zur Prüferauswahl sind demnach auch ab Inkrafttreten des APAG anzuwenden. Im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer wird bislang davon ausgegangen, dass die Regelungen der 6. WPO-Novelle zum 1. 1. 2005 in Kraft treten. Das weitere Gesetzgebungsverfahren ist somit auch vor diesem Hintergrund zu beobachten. Für Wirtschaftsprüfungs-Praxen, die sich in 2005 der externen Qualitätskontrolle unterziehen wollen, bedeutet dies, dass sie bis zum Inkrafttreten des APAG ihren Prüfer für Qualitätskontrolle noch selbst, d. h. ohne Einflussmöglichkeit der WPK, bestimmen dürfen. Soweit sie die erforderliche Mitteilung des gewählten Prüfers für Qualitätskontrolle an die Kommission für Qualitätskontrolle (§ 9 Abs. 1 der Satzung für Qualitätskontrolle der WPK gem. § 57a WPO) noch vor dem Inkrafttreten des APAG abgegeben haben, ist u. E. die Bestellung zum Prüfer für Qualitätskontrolle wirksam erfolgt.

Da in 2005 voraussichtlich eine Vielzahl von Wirtschaftsprüfern sich erstmals der externen Qualitätskontrolle stellen muss und daher tendenziell mit einem Engpass an geeigneten Prüfern gerechnet wird, bedeutet dies für die betroffenen Praxen eine weitere Verschärfung, da sie nach den beabsichtigten Regelungen nicht nur einen, sondern drei potenzielle Prüfer finden müssen, von denen dann letztlich nur einer zum Zuge kommt. Dies wird u. E. in 2005 zu beträchtlichen Problemen für diejenigen Wirtschaftsprüferpraxen führen, die erst zum letztmöglichen Zeitpunkt, d. h. Ende 2005, ihre externe Qualitätskontrolle durchführen lassen wollen.

4. Abschließende Beurteilung

Insgesamt kann der vorliegende Gesetzentwurf des APAG u. E. als ein gelungener Ansatz bezeichnet werden, die national wie international bestehenden Erwartungen zur Verbesserung der Aufsicht und Kontrolle der Wirtschaftsprüfer auf

deutscher Ebene zu befriedigen. Noch vorzunehmende Präzisierungen dürften im Verlauf des weiteren Gesetzgebungsverfahrens erforderlich sein. Schließlich bleibt auch abzuwarten, wie die beabsichtigten Änderungen der 8. EU-Richtlinie (Abschlussprüferrichtlinie⁸⁾) endgültig aussehen werden, da mit einer Verabschiedung dieser Regelungen erst im Frühjahr 2005 gerechnet wird, während das APAG noch in 2004 verabschiedet werden soll. Das APAG zielt aber auch darauf ab, beim US-amerikanischen PCAOB die Anerkennung des deutschen Aufsichtssystems als gleichwertig mit dem US-amerikanischen zu erreichen. Hierdurch würden voraussichtlich direkte Kontrollen durch das PCAOB bei in den USA registrierten deutschen Wirtschaftsprüfern²⁴⁾ vermieden. Darüber hinaus wäre die Anerkennung ein wichtiges Signal zur Stärkung des Wirtschaftsstandorts Deutschland.

V. Ausblick

Die geplanten Änderungen in der Berufsaufsicht und der Qualitätskontrolle werden bedeutende Auswirkungen auf den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer haben. Bereits jetzt zeichnet sich ab, dass sich viele Wirtschaftsprüfer überreguliert fühlen. Gemäß einer im November 2003 durchgeführten Umfrage der WPK²⁵⁾ wollten sich 39% der befragten Wirtschaftsprüferpraxen nicht der externen Qualitätskontrolle unterziehen. Dies bedeutet, dass ein beachtlicher Prozentsatz von Wirtschaftsprüfern nach dem 31. 12. 2005 keine gesetzlichen Abschlussprüfungen mehr durchführen darf (§ 319 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 bzw. Abs. 3 Nr. 7 HGB).

Der hier vorgestellte Referentenentwurf des APAG stellt nur eine von mehreren Initiativen des deutschen Gesetzgebers dar, um die avisierten Ziele zu erreichen. Daneben liegen bereits das Bilanzkontrollgesetz (BilKoG²⁶⁾) und das Bilanzrechtsreformgesetz (BilReG²⁷⁾) als Regierungsentwürfe vor und sind vom Bundestag in erster Lesung am 1. 7. 2004 beraten worden²⁸⁾. Mit der Verabschiedung dieser beiden Gesetze wird allgemein im zweiten Halbjahr 2004 gerechnet. Weitere gesetzgeberische Maßnahmen sowie berufsständische Regelungen sind auch in der nahen Zukunft zu erwarten, sodass sich das rechtliche Umfeld für den Wirtschaftsprüfer weiter verschärfen wird. Insbesondere die weitere Umsetzung der erwarteten Änderungen der 8. EU-Richtlinie in eine 7. WPO-Novelle (Regelungen zur Beteiligung und Organstellung von Nicht-Wirtschaftsprüfern bzw. ausländischen Wirtschaftsprüfern an Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, Ver^[DB 2004 S. 1741]antwortlichkeit des Konzernabschlussprüfers, Regelungen zur Sicherstellung angemessener Prüferhonorare, Transparenzbericht u. a.) wird wiederum weit reichende Auswirkungen auf die Berufsausübung haben.

Dies alles erfolgt vor dem Hintergrund, dass die Öffentlichkeit erwartet, dass Fehler in der Rechnungslegung bei Abschlussprüfungen wirksam erkannt werden. Das Interesse der Kapitalmärkte an der Zuverlässigkeit abgegebener Testate ist nicht nur für Großunternehmen von hohem Interesse sondern auch für den Mittelstand, da dieser auf die Bereitstellung von Fremdkapital durch Kreditinstitute, Venture-Capital-Gesellschaften etc. angewiesen ist.

Bei den Überlegungen über Maßnahmen zur Verbesserung der Aufsicht, zur Stärkung der Unabhängigkeit der Abschlussprüfer und zur Sicherstellung hoher Prüfungsqualität sollte auch nicht vergessen werden, dass die Ursache der Bilanzskandale der vergangenen Jahre bei den rechnungslegenden Unternehmen lag, da diese fehlerbehaftete Abschlüsse vorgelegt hatten. Dass die diese Abschlüsse prüfenden Wirtschaftsprüfer diese Fehler im Rahmen ihrer Abschlussprüfungen nicht entdeckt haben, ist in Einzelfällen sicherlich auch auf mangelnde Prüfungsqualität zurückzuführen. Dass der Abschlussprüfer jedoch letztlich in der Öffentlichkeit als der Schuldige dargestellt wird, entspricht häufig nicht den tatsächlichen Gegebenheiten. Während die breit geführte Unabhängigkeitsdiskussion u. E. auch politisch motiviert ist, muss sich der Berufsstand wohl mit einer stärkeren Fokussierung auf die Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten auseinandersetzen. Dies wird mit der Umsetzung des überarbeiteten ISA 240²⁹⁾ und der daraus anstehenden Überarbeitung des maßgeblichen Prüfungsstandards zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten, IDW PS 210³⁰⁾, bereits aufgegriffen. Um Bilanzmanipulationen zu verhindern, wäre auch eine weitere Verschärfung der Sanktionen für die Rechnungsleger zu erwägen. Hierzu gibt es auch schon entsprechende gesetzgeberische Initiativen³¹⁾.

VI. Zusammenfassung

Der am 1.7. 2004 vorgelegte Referentenentwurf des APAG beabsichtigt im Rahmen einer 6. WPO-Novelle, die Selbstverwaltung der Wirtschaftsprüfer grundlegend neu auszurichten. Kernstück der Reform ist die Schaffung einer "Abschlussprüferaufsichtskommission" (APAK), einem ausschließlich mit Berufsfremden besetzten Gremium, welches die sog. Letztentscheidungsbefugnis im Rahmen der Berufsaufsicht hat. Zwar verbleibt die Durchführung der Berufsaufsicht bei der WPK (erste Ebene der Berufsaufsicht). Die APAK soll die WPK jedoch bei der Durchführung überwachen und hat in kritischen Fällen (z. B. festgestellte Pflichtverletzung eines Abschlussprüfers) die Entscheidungsgewalt.

Im Rahmen der Fortentwicklung des Systems der Qualitätskontrolle wird der bisherige Qualitätskontrollbeirat durch die APAK ersetzt. Auch im System der Qualitätskontrolle soll die APAK die Letztentscheidungsbefugnis erhalten. Darüber hinaus sollen folgende Anpassungen im bestehenden System der Qualitätskontrolle vorgenommen werden:

- Die freie Prüferauswahl wird eingeschränkt und das Verfahren wird transparenter und objektiver ausgestaltet.
- Prüfer für Qualitätskontrolle werden einer speziellen Fortbildungsverpflichtung unterworfen.
- Die Verpflichtung aller Wirtschaftsprüfer, ein funktionierendes Qualitätssicherungssystem zu unterhalten, soll gesetzlich fixiert werden.

- Die Anforderungen an Inhalt und Aufbau des Qualitätskontrollberichts sollen erweitert und präzisiert werden.

Neben dem bereits im Gesetzgebungsverfahren befindlichen BilKoG²⁶⁾ und BilReG²⁷⁾ stellt das APAG den dritten, für die internationale Anerkennung besonders bedeutenden Baustein zur Neuausrichtung der gesetzlichen Regelungen für Abschlussprüfer dar.

Informationen zu den Autoren

Dipl. Wirtsch.-Ing. *Klaus Heining* und Dipl.-Kfm. *Klaus Bertram* sind beide Partner der Falk & Co GmbH WP-/StB-Gesellschaft, Heidelberg.

Fußnoten:

- 1) BMWA VIII A 4 - 12 94 30/7, abrufbar im Internet unter www.bmwa.bund.de/Redaktion/Inhalte/Downloads/apag-referentenentwurf.property=pdf.pdf.
- 2) Darüber hinaus ist bereits die 7. WPO-Novelle in Vorbereitung. Gegenstand dieser weiteren Änderung der WPO sollen u. a. Regelungen zur Beteiligung und Organstellung von Nicht-Wirtschaftsprüfern bzw. ausländischen Wirtschaftsprüfern an deutschen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, zur Verantwortlichkeit des Konzernabschlussprüfers und zur Veröffentlichung sog. Transparenzberichte sein.
- 3) Aus Vereinfachungsgründen wird von Wirtschaftsprüfern gesprochen, gemeint sind aber auch Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, vereidigte Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften.
- 4) Neben dem APAG (a.a.O., Fn. 1) soll in 2004 auch das Bilanzkontrollgesetz (BilKoG) verabschiedet werden, vgl. BMJ, Entwurf eines Gesetzes zur Kontrolle von Unternehmensabschlüssen vom 21. 4. 2004, abrufbar im Internet unter www.bmj.bund.de/media/archive/655.pdf.
- 5) 10-Punkte Programm der Bundesregierung vom 25. 2. 2003, im Internet abrufbar unter www.bundesregierung.de/Anlage469122/Dervollstaendige-Massnahmenkatalog.pdf.
- 6) Bericht des Qualitätskontrollbeirats bei der WPK für 2003 vom 24. 3. 2004, abrufbar im Internet unter: www.wpk.de/pdf/bericht-qkbr-2003.pdf.
- 7) Tätigkeitsbericht der Kommission für Qualitätskontrolle der WPK für 2003 vom 8. 3. 2004, WPK-Magazin 2/2004 S. 12.
- 8) EU-Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des europäischen Parlaments und des Rats über die Prüfung des Jahresabschlusses und des konsolidierten Abschlusses und zur Änderung der Richtlinien 78/660 EWG und 83/349/EWG des Rats vom 16. 3. 2004, KOM (2004) 1777, abrufbar im Internet unter http://europa.eu.int/eur-lex/de/com/pdf/2004/com2004_0177de01.pdf.
- 9) Zu den geplanten Änderungen der 8. EU-Richtlinie vgl. *Lanfermann*, DB 2004 S. 609; *Klein/Tiemann*, WPg. 2004 S. 501.
- 10) *Fédération des Experts Comptables Européens*: European accountants welcome revised EU audit directive, press release PR41 vom 16. 3. 2004, abrufbar im Internet unter www.fee.be/secretariat/Press%20Release%20Pages/PR41.Eighth%20Directive%20Revision.Final.pdf.
- 11) Neben dieser generellen Einschätzung benennt die FEE als vier Schwachpunkte des EU-Richtlinienentwurfs die fehlende Koordination der öffentlichen Aufsicht auf europäischer Ebene, die Anerkennung der ISA als weltweite Prüfungsstandards auch durch die EU, die vorgeschlagenen Regelungen zur externen Prüferrotation sowie unzureichende Haftungsbeschränkungen für Wirtschaftsprüfer, vgl. FEE, a.a.O., (Fn. 10).
- 12) Abrufbar im Internet unter www.law.uc.edu/CCL/SOact/soact.pdf.
- 13) Public Company Accounting Oversight Board. Zu Zielsetzung und Kompetenzen s. www.pcaobus.org/pcaob_enforcement.asp.
- 14) IFAC: International Federation of Accountants.
- 15) IFAC, Proposed Revision to Code of Ethics for Professional Accountants, abrufbar im Internet unter www.ifac.org/Guidance/EXD-Details.php?EDID=0027.
- 16) IFAC, ISQC 1: Quality Control for firms that perform audits and reviews of historical financial information, and other assurance and related service engagements, abrufbar im Internet unter www.ifac.org/Store/Details.tmp?SID=10779265383791012&Cart=1090399133277722
- 17) IDW, Presseerklärung 8/04 vom 2. 7. 2004, abrufbar im Internet unter www.idw.de/idw/generator/id=358250.html.
- 18) WPK, Abschlussprüfer unter öffentlicher Aufsicht, Presseinformation vom 6. 7. 2004, abrufbar im Internet unter www.wpk.de/pdf/wpk-presseinformation_oeffentliche-aufsicht.pdf.
- 19) Vgl. z. B. *Liebert*, Bundesregierung verstärkt Kontrolle der Wirtschaftsprüfer, in: Financial Times Deutschland, vom 7. 7. 2004 S. 16.
- 20) Nicht dargestellt ist die auch nach Verabschiedung des APAG unverändert bestehende Rechtsaufsicht der WPK durch das BMWA gem. § 66 WPO.
- 21) BMJ, Entwurf eines Gesetzes zur Kontrolle von Unternehmensabschlüssen vom 21. 4. 2004, a.a.O. (Fn. 4).
- 22) Qualitätskontrollbeirat, Tätigkeitsbericht für das Jahr 2003, a.a.O. (Fn. 6).
- 23) IDW, PS 140: Die Durchführung von Qualitätskontrollen in der Wirtschaftsprüferpraxis, WPg. 2002 S. 111. Dieser Prüfungsstandard ist derzeit in Überarbeitung, da Hinweise der Kommission für Qualitätskontrolle aufgegriffen werden sollen.
- 24) *Engelen/Lückmann*, Deutsche Prüfer stellen sich unter US-Aufsicht, HB vom 19. 7. 2004 S. 13.
- 25) WPK, Teilnahme am System der Qualitätskontrolle - Umfrage im Berufsstand, WPK Magazin 1/2004 S. 11.
- 26) BMJ, Entwurf eines Gesetzes zur Kontrolle von Unternehmensabschlüssen vom 21. 4. 2004, a. a. O. (Fn. 4).
- 27) BMJ: Entwurf eines Gesetzes zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards zur Sicherstellung der Qualität der Abschlussprüfung vom 21. 4. 2004, abrufbar im Internet unter www.bmj.bund.de/media/archive/654.pdf.
- 28) Deutscher Bundestag, Stenografischer Bericht der 118. Sitzung vom 1. 7. 2004, abrufbar im Internet unter <http://dip.bundestag.de/btp/15/15118.pdf>.
- 29) ISA 240: The auditor's responsibility to consider fraud in an audit of financial statements (revised 15. 2. 2004), Abrufbar im Internet unter www.ifac.org/Store/Details.tmp?SID=10779268633791149&Cart=1090846659788619.
- 30) IDW, PS 210: Zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung, WPg. 2003 S. 655.

31) BMJ, Entwurf eines Gesetzes zur Unternehmensintegrität und Modernisierung des Anfechtungsrechts (UMAG) vom 28. 1. 2004, abrufbar im Internet unter www.bmj.bund.de/media/archive/701.pdf.

© DER BETRIEB, Fachverlag der Verlagsgruppe Handelsblatt GmbH 2010