

Herrn Ministerialrat  
Manfred Schmidt  
Bundesministerium für Wirtschaft und Arbeit  
Referat VIII A 4

11019 Berlin

Düsseldorf, 4. August 2004  
213/513

**Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung der  
Berufsaufsicht über Abschlussprüfer in der Wirtschaftsprüferordnung (Ab-  
schlussprüferaufsichtsgesetz – APAG)**

Sehr geehrter Herr Schmidt,

wir danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme zu dem oben genannten Referentenentwurf. Wir sehen in dem Gesetzesvorhaben einen wichtigen Beitrag zur Begegnung des teilweise in der Öffentlichkeit festzustellenden Vertrauensverlustes in die Arbeit der Wirtschaftsprüfer.

Das IDW hat sich seit geraumer Zeit für eine Verbesserung der Glaubwürdigkeit und Transparenz der Aufsicht über die Wirtschaftsprüfer, insbesondere durch die Einbeziehung unabhängiger Dritter in die Aufsichtstätigkeit der Wirtschaftsprüferkammer ausgesprochen. Wie wir in unserer Stellungnahme zum 3. Arbeitsentwurf des APAG bereits ausgeführt haben, muss die Fortentwicklung des nationalen Systems nicht nur den zu erwartenden europäischen Vorgaben Rechnung tragen, sondern auch die Entwicklungen in den USA berücksichtigen. Dabei ist davon auszugehen, dass die Anerkennung des deutschen Aufsichtssystems durch den PCAOB u.a. voraussetzt, dass die Berufsaufsicht als unabhängig vom Berufsstand wahrgenommen wird. Die Unabhängigkeit vom Berufsstand kann jedoch nur dann glaubhaft dargestellt werden, wenn ein Gremium existiert, das ohne Einfluss des Berufsstandes nicht nur die Verantwortung für ein Aufsichtssystem übernimmt, sondern auch die Befugnis zur Letztentscheidung besitzt. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Übernahme der Verantwortung eine Konsequenz aus der Entscheidungsbefugnis ist und nicht umge-

kehrt. Ein Berufsaufsichtssystem, bei dem die endgültigen Entscheidungen ausschließlich auf der Willensbildung des Berufsstands beruhen, dürfte weder in den Augen der Öffentlichkeit noch aus Sicht des amerikanischen PCAOB Bestand haben.

Unter diesem Gesichtspunkt halten wir die vorgesehenen Regelungen des RefE für ausgewogen und geeignet, das Vertrauen in der Öffentlichkeit zu stärken. Daher begrüßen wir die Regelungen des RefE zur Ausgestaltung der öffentlichen Aufsicht und die vorgesehene Einrichtung einer berufsstandsunabhängigen Abschlussprüferaufsichtskommission, auch wenn mit der vorgesehenen Reform für den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer zum Teil einschneidende Maßnahmen, insbesondere in das bisherige Selbstverwaltungsrecht, verbunden sind.

Allerdings sehen wir die Notwendigkeit, die Berufsaufsicht durch weitere Maßnahmen zu stärken. So sollten die Ermittlungs- und Maßnahmenmöglichkeiten der Wirtschaftsprüferkammer im Bereich der Disziplinaraufsicht verbessert und entsprechende gesetzgeberische Überlegungen in Gang gesetzt werden.

Zu dem vorliegenden Entwurf haben wir im Einzelnen noch folgende Anmerkungen:

#### **Gesetzliche Regelung zur Einrichtung und Überwachung eines internen Qualitätssicherungssystems**

Aus Gründen der leichteren rechtlichen Durchsetzbarkeit der Normen zur Qualitätssicherung im Rahmen der externen Qualitätskontrolle und damit zur Sicherstellung der Funktionsfähigkeit des Systems der Qualitätskontrolle unterstützt das IDW die Empfehlung des Qualitätskontrollbeirats, der in seinem Jahresbericht 2002 dazu geraten hatte, eine höhere Verbindlichkeit der Sollvorgaben zur Qualitätssicherung zu gewährleisten.

Auch wenn sich bereits aus den gesetzlichen Vorschriften zur externen Qualitätskontrolle (§§ 57a ff. WPO) die Berufspflicht zur Einrichtung eines internen Qualitätssicherungssystems für den Wirtschaftsprüfer mittelbar ableiten lässt, halten wir eine explizite Regelung in der WPO für sinnvoll. Der in § 57 Abs. 4 Nr. 5 des RefE eingefügte Halbsatz verweist nur auf die Ermächtigung der WPK zur Konkretisierung der ansonsten nicht weiter geregelten Pflicht zur Einführung eines Qualitätssicherungssystems. Es bietet sich u.E. die Formulierung einer gesonderten Regelung zur Schaffung, Überwachung und Durchsetzung eines Qualitätssicherungssystems in dem für Berufspflichtigen vorgesehenen Dritten Teil der WPO an. Das IDW und die WPK haben hierfür den folgenden Vorschlag einer Gesetzesformulierung entwickelt, der sinnvoller Weise als § 55b WPO (Qualitätssicherungssystem) ausgestaltet werden könnte:

*„Der Wirtschaftsprüfer hat die Regelungen, die zur Einhaltung der Berufspflichten insbesondere bei der Durchführung betriebswirtschaftlicher Prüfungen*

*gen nach § 2 Abs. 1 , bei denen das Berufssiegel geführt wird, erforderlich sind, zu schaffen sowie ihre Anwendung zu überwachen und durchzusetzen (Qualitätssicherungssystem). Das Qualitätssicherungssystem ist zu dokumentieren.“*

### **Regelungen zu Prüfungshonoraren**

Nach Artikel 25 des Entwurfs einer modernisierten 8. EU-Richtlinie („Abschlussprüferrichtlinie“) sollen die Mitgliedstaaten nach dem Willen der EU-Kommission durch angemessene Regelungen gewährleisten, dass die Honorare für Abschlussprüfungen eine einwandfreie Prüfungsqualität ermöglichen, diese nicht von der Erbringung zusätzlicher Leistungen für das geprüfte Unternehmen beeinflusst oder bestimmt werden und an keinerlei Bedingungen geknüpft sind. Die Einhaltung der Berufspflicht zur Vereinbarung angemessener Honorare soll ausweislich der Richtlinienbegründung darüber hinaus zukünftig Gegenstand der externen Qualitätskontrolle sein.

Wir regen an zu prüfen, ob vor dem Hintergrund der Bedeutung angemessener Honorare für die Sicherstellung der Qualität der Arbeit des Abschlussprüfers bereits jetzt in der WPO eine Pflicht statuiert werden kann, nach der die Einhaltung der Berufspflicht zur Vereinbarung angemessener Honorare im Rahmen der Qualitätskontrolle zu überprüfen ist. Die Prüfung der Angemessenheit der Honorare im Rahmen der Qualitätskontrolle wäre u.E. auf die Beurteilung der Frage auszurichten, ob die Preisfindung in der WP-Praxis im Zeitablauf insgesamt betrachtet zu angemessenen Honoraren führt und es nicht durch unangemessen niedrige Honorare im Einzelfall auf längere Sicht zu einer Beeinträchtigung der Arbeitsqualität kommt.

### **Aufgaben der Wirtschaftsprüferkammer (§ 57 Abs. 1 RefE)**

Die WPK hat auch in dem zukünftigen System der Berufsaufsicht eine bedeutende Rolle, die sich auf den hohen Sachverstand der mitwirkenden Berufsangehörigen stützt.

Zwar sollte die WPK diese Kompetenz sachverständig in die Erörterung der fortzuentwickelnden berufsrechtlichen Fragen einbringen und so die beruflichen Belange der Gesamtheit ihrer Mitglieder wahren, jedoch hat dies stets unter Berücksichtigung der öffentlichen Aufgabe des Berufsstands und der WPK selbst zu erfolgen.

Eine entsprechende Betonung sollte auch in § 57 Abs. 1 RefE zum Ausdruck kommen. Dies erscheint zur Sicherung der Rolle der WPK in der zukünftigen Berufsaufsicht geboten. Hierbei könnte auf die Formulierung im 3. Arbeitsentwurf des APAG zurückgegriffen werden, die vom IDW als sachgerecht angesehen wurde.

### **Inhalt und Aufbau des Qualitätskontrollberichts (§ 57a Abs. 5 Satz 2 RefE)**

Ergänzend zu der bisher bestehenden Anforderung des § 57a Abs. 5 Satz 1 WPO, wonach der Prüfer das Ergebnis der Qualitätskontrolle in seinen Bericht aufzunehmen hat, nennt der neue Satz 2 des RefE einige weitere Sachverhalte, über die der Prüfer im Qualitätskontrollbericht zu berichten hat. Darüber hinaus wird eine Ermächtigung der Wirtschaftsprüferkammer zur Regelung von Bestimmungen zu Inhalt und Aufbau des Qualitätskontrollberichtes geschaffen. Die Begründung führt hierzu aus, dass allein die WPK die endgültige Kompetenz zur Regelung des Qualitätskontrollberichts hat und es der WPK unbenommen wäre, grundsätzliche Bestimmungen des bestehenden Prüfungsstandards PS 140 des IDW in die Satzung für Qualitätskontrolle zu übernehmen.

Wir halten die Regelungen des Absatz 5 Satz 2 RefE nicht für erforderlich. Derzeit sind keine Regelungslücken erkennbar. Insbesondere besteht zwischen der Kommission für Qualitätskontrolle und dem IDW Übereinstimmung über Form und Inhalt des Qualitätskontrollberichts. Auch werden die Empfehlungen des Qualitätskontrollbeirates zur Erweiterung der Berichterstattung über die Qualitätskontrolle in Abstimmung mit der Kommission durch die bereits in Angriff genommenen Maßnahmen in nächster Zeit umgesetzt. Für die Aufnahme von Bestimmungen zu Inhalt und Aufbau des Qualitätskontrollberichts in die Satzung für Qualitätskontrolle sehen wir deshalb keinen Bedarf, da der IDW Prüfungsstandard: „Die Durchführung von Qualitätskontrollen in der Wirtschaftsprüferpraxis“ (IDW PS 140), der derzeit vom Hauptfachausschuss überarbeitet und neugefasst wird, bereits detaillierte Regelungen zur Berichterstattung über die Qualitätskontrolle beinhaltet.

Des Weiteren sieht die Vorschrift vor, dass im Qualitätskontrollbericht die Zusammensetzung und Qualifikation der Qualitätskontrollprüfer anzugeben ist. Diese Vorschrift ist u.E. entbehrlich, da die Sicherstellung der Einhaltung der erforderlichen Qualifikation bei der Durchführung von Qualitätskontrollen bereits durch bestehende gesetzliche Vorschriften und berufsständische Regeln gewährleistet wird. So ist nach § 57a Abs. 3 Satz 1 WPO die Qualitätskontrolle von einem durch die WPK registrierten und zukünftig einer laufenden speziellen Fortbildungspflicht im Bereich der Qualitätssicherung unterliegenden Wirtschaftsprüfer verantwortlich durchzuführen. Nach IDW PS 140, Tz. 19 erfordert die Art der Aufgabenstellung, dass bei der Qualitätskontrolle überwiegend in der Qualitätssicherung erfahrene Berufsangehörige einzusetzen sind. Ist die zu prüfende Wirtschaftsprüferpraxis in Bereichen tätig, die besondere Kenntnisse erfordern (z.B. Prüfung von Kreditinstituten oder Versicherungsunternehmen) muss das Prüfungsteam, das für die Prüfung der Abwicklung der Aufträge der Praxis zuständig ist, über die erforderlichen Kenntnisse verfügen. Bei der Zusammenstellung des Prüfungsteams gelten ferner die Grundsätze der VO 1/1995,

wonach der Prüfer im Rahmen der Auftragsplanung verantwortlich für die sachgerechte Besetzung des Prüfungsteams ist. Die Einhaltung dieser Vorschriften und Regeln wird im Übrigen im Rahmen der Qualitätskontrolle überprüft.

### **Beiträge der Mitglieder der WPK (§ 61 Abs. 1 Satz 1 RefE)**

Mit der Vorschrift des § 61 Abs. 1 Satz 1 RefE soll der WPK ausdrücklich die Möglichkeit eröffnet werden, abhängig vom Tätigkeitsfeld des Mitglieds unterschiedliche Beiträge zu erheben. Ausweislich der Begründung wird eine Staffelung für notwendig erachtet, weil die Gruppe der Abschlussprüfer im Fokus der Regelungen dieses Gesetzes steht. Unseres Erachtens ist eine Beitragsstaffelung problematisch. So ist darauf hinzuweisen, dass etwa die Aufrechterhaltung der Berufsaufsicht insgesamt auch für Wirtschaftsprüfer erforderlich ist, die noch nicht mit einer gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfung beauftragt sind, die Möglichkeit der Beauftragung aber jederzeit besteht. Der allgemeine Beitrag zur WPK muss deshalb die notwendigen Vorhaltekosten für Berufsaufsicht und Qualitätskontrolle beinhalten. Denkbar erscheint es allerdings, für bestimmte Tätigkeiten der APAK Gebühren unter Berücksichtigung des Verursachungsprinzips zu erheben.

### **Regelungen zur Abschlussprüferaufsicht (§ 66a RefE)**

Im Hinblick darauf, dass § 66a RefE die zentrale Norm für die Aufgabenzuweisung an die APAK ist, könnte § 57f RefE in diese Vorschrift integriert werden.

Nach § 66a Abs. 1 RefE führt die APAK eine öffentliche fachbezogene Aufsicht über die Aufgaben der WPK nach § 4 Abs. 1 Satz 1, welche die WPK gegenüber Berufsangehörigen und Gesellschaften wahrnimmt, die gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen durchführen. Eine Beschränkung der öffentlichen Aufsicht auf diejenigen Tätigkeiten eines Berufsangehörigen oder einer Gesellschaft, die dieser bzw. diese im Rahmen einer gesetzlichen Abschlussprüfung durchgeführt hat, könnte in der praktischen Umsetzung auf Schwierigkeiten stoßen. Eine solche Separierung wäre auch abzulehnen, weil Fehlleistungen des Wirtschaftsprüfers auch außerhalb der Abschlussprüfung auf die Eignung des Wirtschaftsprüfers als Abschlussprüfer ausstrahlen können. Deshalb regen wir an, die Formulierung in § 66a Abs. 1 RefE insofern anzupassen, dass sich die Aufsichtstätigkeit der APAK generell auf Berufsangehörige und Gesellschaften erstreckt, die zur Durchführung gesetzlich vorgeschriebener Abschlussprüfungen befugt sind.

§ 66a Absatz 4 RefE legt fest, dass die WPK verpflichtet ist, der APAK auf Anforderung und von sich aus über einzelne aufsichtsrelevante Vorgänge nach Sachverhaltsaufklärung zeitnah und in angemessener Form zu berichten. Diese Regelung kann so verstanden werden, dass der APAK alle entsprechenden Vorgänge zur Kenntnis zu geben sind. Es sollte zur Sicherstellung der Arbeitsfähigkeit der APAK

im Gesetz vorgesehen werden, dass es in ihrem Ermessen liegt, Kriterien für die Vorlage von Aufsichtsvorgängen vorzugeben. Dadurch würde auch Zweifeln darüber, ob etwa solche Vorgaben in der Geschäftsordnung der APAK ausreichen, der Boden entzogen.

Wesentliche Aufgabe der APAK wird es sein, als Ansprechpartner mit anderen Aufsichtsbehörden von Abschlussprüfern zusammen zu arbeiten und u.a. auch grenzüberschreitend Auskünfte auszutauschen (§ 66a Abs. 7 RefE). Um insbesondere den Informationsaustausch auf eine auch völkerrechtlich sichere Rechtsgrundlage zu stellen, erscheint uns ein Abkommen hierüber mit anderen Staaten, ggf. auch ein EU-Abkommen, sinnvoll. Auf ähnlicher Grundlage beruht der Auskunftsaustausch im Bereich der Steuererhebung (EG-Amtshilfegesetz). Es sollte im Rahmen der anstehenden Beratungen erörtert werden, inwieweit Abkommen für den Informationsaustausch der APAK mit Aufsichtsbehörden anderer Staaten in Betracht kommen.

#### **Berufshaftpflichtversicherung (§ 54a WPO):**

Abschließend dürfen wir noch die derzeit geltende Regelung des § 54a Abs.1 Nr. 2 WPO aufgreifen. Die jetzige Gesetzesformulierung bietet immer wieder Anlass zur Diskussion darüber, in wie vielen Fällen eine Deckung durch die Berufshaftpflichtversicherung gegeben sein muss, um bei Verwendung von vorformulierten Vertragsbedingungen eine Haftungsbegrenzung zu erreichen. Die Problematik ist in Heft 1/2004 des WPK-Magazins (Seite 24, Frage 6) dargelegt, worauf wir verweisen dürfen. U.E. könnte Rechtssicherheit durch eine Klarstellung des Gesetzeswortlauts dadurch erreicht werden, dass die Regelung wie folgt geändert wird:

- „2. *durch vorformulierte Vertragsbedingungen auf den vierfachen Betrag der Mindesthöhe der Deckungshöhe nach § 54 Abs. 1 Satz 2, soweit Versicherungsschutz besteht.*“

Der weiteren Erörterung des Gesetzentwurfs sehen wir mit Interesse entgegen.

Mit freundlichen Grüßen

Prof. Dr. Naumann