

Stellungnahme der Wirtschaftsprüferkammer zum

Grünbuch der EU-Kommission

Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise

- A. Executive Summary
- B. Vorschläge der Wirtschaftsprüferkammer im Überblick
- C. Stellungnahme

Berlin, den 8. Dezember 2010

Ansprechpartner: Dr. Reiner J. Veidt, RA Peter Maxl
Wirtschaftsprüferkammer
Postfach 30 18 82, 10746 Berlin
Rauchstraße 26, 10787 Berlin
Telefon: 0 30 - 72 61 61 - 110/100
Telefax: 0 30 - 72 61 61 - 287
E-Mail: kontakt@wpk.de
www.wpk.de

Geschäftsführer:	RA Peter Maxl	Telefon: 0 30 - 72 61 61-110	Telefax: 0 30 - 72 61 61-104	E-Mail: peter.maxl@wpk.de
	Dr. Reiner J. Veidt	Telefon: 0 30 - 72 61 61-100	Telefax: 0 30 - 72 61 61-107	E-Mail: reiner.veidt@wpk.de

Verteiler:

Europa

Herr Michel Barnier, EU-Kommissar für den Binnenmarkt und Dienstleistungen

Herr Günther H. Oettinger, EU-Kommissar für Energie

Herr Mario Monti, EU-Wettbewerbskommissar

Herr Markus Ferber, MdEP

Herr Dr. Wolf Klinz, MdEP

Herr Kurt Lechner, MdEP

Herr Klaus-Heiner Lehne, MdEP

Herr Dr. Andreas Schwab, MdEP

Frau Alexandra Thein, MdEP

Netzwerk Europäische Bewegung

Deutschland

Deutscher Bundestag – Wirtschafts-, Finanz-, Rechts- und Europaausschuss

Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie

Bundesministerium der Justiz

Bundesministerium der Finanzen

Bayerisches Staatsministerium für Wirtschaft, Infrastruktur, Verkehr und Technologie

Bundesrechtsanwaltskammer

Bundessteuerberaterkammer

Bundesnotarkammer

Patentanwaltskammer

Bundesverband der freien Berufe

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.

Deutscher Buchprüferverband e. V.

wp.net e. V. Verband für die mittelständische Wirtschaftsprüfung

Deutscher Wirtschaftsprüferverein e. V.

Deutscher Genossenschafts- und Raiffeisenverband e. V.

Deutscher Sparkassen- und Giroverband (Prüfungsstellen)

Deutscher Steuerberaterverband

Deutscher Anwaltverein

Deutscher Notarverein

Parlamentarischer Mittelstand der CDU/CSU-Fraktion im Deutschen Bundestag

A. Executive Summary

Einleitung

- Vor dem Hintergrund der Finanz- und Wirtschaftskrise begrüßt die Wirtschaftsprüferkammer die Initiative der EU-Kommission, Inhalte und Rahmenbedingungen der Abschlussprüfung in einem umfassenden Ansatz zur Diskussion zu stellen und beteiligt sich gern an allen Überlegungen, die zu einer Steigerung der Aussagekraft von Rechnungslegung und Abschlussprüfung sowie deren Verständnis bei den Adressaten führen.
- Die Übertragung verschiedener dem Bankensystem und anderen Finanzsystemteilnehmern immanenter Grundzüge und Anforderungen auf die Abschlussprüfer (zum Beispiel Systemrelevanz der Abschlussprüfer, Bestellung und Bezahlung des Abschlussprüfers im Vergleich zur Handhabung und den Rahmenbedingungen für Ratingagenturen) ist allerdings nur bedingt sachgerecht. Entscheidend für die Effektivität und Effizienz des Abschlussprüfers ist seine Unabhängigkeit, die Qualität seiner Arbeit, die öffentliche Aufsicht und seine Kommunikation mit dem Umfeld aber auch die Grundlage, nach der die zu prüfenden Unternehmen zu bilanzieren haben. Ohne qualitativ hochwertige, verständliche und klare Rechnungslegungsregeln, welche die zugrunde liegenden Sachverhalte angemessen abbilden, ist auch der Nutzen der Abschlussprüfung für die Abschlussadressaten fraglich. Zudem wären eindeutige Vorgaben von Rechnungslegungszwecken nützlich.
- Bei allen Themen, die das Grünbuch adressiert, muss überlegt werden, ob Regelungen für sämtliche Abschlussprüfungen, für den Bereich von Pflichtprüfungen und damit den Anwendungsbereich der Abschlussprüferrichtlinie oder zielgerichtet für die Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse getroffen werden sollten. Wegen der Bedeutung der Kapitalmärkte liegt es nahe, für Unternehmen von öffentlichem Interesse und deren Abschlussprüfer gegebenenfalls besondere Regelungen zu treffen.

Rolle des Abschlussprüfers

- Das öffentliche Verständnis von der Rolle des Abschlussprüfers ist auch beeinflusst durch eine so genannte Erwartungslücke. Die Wirtschaftsprüferkammer unterstützt jede Definition im Bereich der Abschlussprüfung, die zur Reduktion einer Erwartungslücke beiträgt. Hierbei ist insbesondere auch die Qualität der Rechnungslegungsregeln, die Formulierungen im Bestätigungsvermerk, sowie Umfang und Adressaten der Berichtspflicht des Abschlussprüfers wichtige Einflussfaktoren. Der Bestätigungsvermerk (Ergebnis des Abschlussprüfers für die Öffentlichkeit) in Kombination mit dem zusätzlich in Deutschland erforderlichen Lagebericht des Unternehmens sowie dem Prüfungsbericht (über den Bestätigungsvermerk hinausgehende, den Lagebericht einbeziehende Stellungnahme des Abschlussprüfers für

das Kontrollorgan, den Aufsichtsrat) hat sich in Bezug auf die Berichtspflicht des Abschlussprüfers bewährt. Eine EU-weite Einführung einer an den deutschen Lagebericht angelehnten Berichterstattung sowie der Konzeption des deutschen „long form reports“ als umfassendes Kommunikationsinstrument mit dem Kontrollorgan sollte daher erwogen werden. Der Lagebericht des Unternehmens könnte hierbei um Angaben über das Geschäftsmodell und die damit verbundenen Chancen und Risiken erweitert werden. Diese Angaben hätte der Abschlussprüfer wiederum auf deren Plausibilität zu prüfen.

- Zu einer verbesserten Kommunikation zwischen Abschlussprüfer und Kontrollorgan könnte die Entwicklung einer „best practice“ verbunden mit einem regelmäßigen Austausch im Rahmen der Abschlussprüfung beitragen.
- Soweit Unternehmen Zwischenberichte aufzustellen haben, könnte die Verpflichtung zu deren prüferischen Durchsicht ebenfalls zu einer Intensivierung der Kommunikation beitragen.
- Die Einführung der ISA würde aus unserer Sicht zu einer europaweiten Angleichung der Qualität der Abschlussprüfung auf hohem Niveau führen. Der Skalierbarkeit ist hierbei besondere Aufmerksamkeit zu schenken.

Governance und Unabhängigkeit von Prüfungsgesellschaften

- Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers trägt wesentlich zur Glaubwürdigkeit und zum Vertrauen der Öffentlichkeit in die Abschlussprüfung und damit in die geprüften Jahresabschlüsse bei. Die Bestellung und Vergütung des Abschlussprüfers durch das zu prüfende Unternehmen hat sich in Deutschland bewährt. Nicht die Geschäftsleitung, sondern die Hauptversammlung wählt den Abschlussprüfer und das Kontrollorgan des Unternehmens (Aufsichtsrat, Gesellschafterversammlung) nimmt die Beauftragung und Vergütungsfestsetzung vor. Die Bestellung durch einen Dritten (zum Beispiel Aufsichtsbehörde) würde neben einem gewaltigen bürokratischen Aufwand und fehlendem unternehmensspezifischen Know-how massiv in die Entscheidungsfreiheit der Hauptversammlung / des Aufsichtsrates beziehungsweise der Gesellschafterversammlung und damit in die Eigentumsrechte der Unternehmenseigner eingreifen.
- Eine verpflichtende externe Rotation des Abschlussprüfers führt aus unserer Sicht nicht zwingend zu einer Stärkung der Unabhängigkeit. Vielmehr sehen wir hier die Gefahr der Reduktion der Qualität der Abschlussprüfung aufgrund fehlender Kenntnis über das zu prüfende Unternehmen bei dem Folgeprüfer, verbunden mit erhöhtem Kosten- und Zeitbedarf. Erfahrungen in verschiedenen europäischen Mitgliedstaaten belegen dies. Hingegen hat

sich aus unserer Sicht die interne Rotation (Wechsel des verantwortlichen Prüfers innerhalb des Abschlussprüfers) zur Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers bewährt.

- Ein vollständiges Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen oder gar die Schaffung reiner Prüferpraxen sehen wir kritisch. Beratende Tätigkeiten tragen wesentlich zur Schaffung und Erhaltung von Spezialkenntnissen bei, die im Rahmen der Abschlussprüfung unverzichtbar sind. Eine Selbstprüfung durch den Abschlussprüfer in Bereichen, die er selbst mitgestaltet hat, muss aber selbstverständlich ausgeschlossen und die anderen in der Abschlussprüferrichtlinie genannten Ausschlussgründe müssen erhalten bleiben. Zusätzlich könnte erwogen werden, die Beratungsaufträge eines Abschlussprüfungsmandanten durch den Aufsichtsrat vergeben oder zumindest genehmigen zu lassen.
- Hinsichtlich der Honorare des Abschlussprüfers insgesamt könnte eine EU-weite Ausdehnung der in Deutschland vorhandenen Begrenzung der Vergütung gegenüber dem Prüfungsmandanten auf bestimmte relative Höchstbeträge (Umsatzabhängigkeit) sinnvoll sein.
- Kritisch sehen wir Kapitalbeteiligungen renditeorientierter Investoren an Prüfungspraxen, die nur der Qualität der Arbeit des Abschlussprüfers abträglich sein können. Eine derartige Beteiligung wird nicht zum Zwecke der Abdeckung von Haftungsrisiken erfolgen. Diesbezüglich gibt es aber wirksame andere Instrumente, wie zum Beispiel das deutsche Haftungsregime. Die EU-weite Einführung von Haftungsbegrenzungsregelungen sollte daher in die weiteren Überlegungen einbezogen werden.

Beaufsichtigung

- Bereits 2005 hat Deutschland mit der Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK) in Umsetzung des Artikels 32 der Abschlussprüferrichtlinie eine berufsstandsunabhängige Aufsicht über die Wirtschaftsprüferkammer und damit die Abschlussprüfer eingerichtet.
- Die Strukturen der Aufsicht von Prüferpraxen müssen ihrer Aufgabenstellung in effektiver Weise gerecht werden. Für Abschlussprüfer EU-weiter Mandate kann es sich daher empfehlen, die Koordination der bisherigen Aufsichten im Rahmen des European Group of Auditors' Oversight Bodies (EAOB) durch Einrichtung eines Lamfalussy-Stufe-3-Ausschusses, zu stärken. Entscheidend für die Ausgestaltung der Aufsicht ist, dass das strikte Gebot der Subsidiarität gilt. Zusätzlich sollte der berufliche Sachverstand, ungeachtet der uneingeschränkten Entscheidungshoheit berufsstandsunabhängiger Persönlichkeiten oder Institutionen, hinreichend in die Beurteilung der Sachverhalte einfließen.

Konzentration und Marktstruktur

- Eine Systemrelevanz von Prüferpraxen wird in Frage gestellt, da diese personal-, aber nicht kapitalintensiv sind und für das Funktionieren der Volkswirtschaft – im Vergleich zum Bankensektor – eher von nachrangiger Bedeutung sind. Die Erfahrungen auch nach dem Zusammenbruch von Arthur Andersen haben gezeigt, dass der Prüfungsmarkt in der Lage ist, entsprechende personelle Ressourcen aufzunehmen und den Nachfragern nach Abschlussprüfungsleistungen zur Verfügung zu stellen. Dies kann zu einer weiteren Marktkonzentration führen.
- Das Risiko eines Zusammenbruchs einer Prüfungspraxis infolge von Schadensersatzverpflichtungen gegenüber Mandanten ist, zumindest aus der Perspektive des deutschen Haftungsregimes, stark eingeschränkt. Eine Auswirkung der Haftungsbeschränkung auf die Prüfungsqualität im Vergleich zu Ländern ohne Haftungsbeschränkung ist uns nicht bekannt. Auch im Zusammenhang mit dem Thema „Konzentration und Marktstruktur“ regen wir daher noch einmal an, die europaweite Einführung der Grundzüge einer Haftungsbeschränkung zu erwägen.
- Für die Frage der Auswirkungen von joint audits auf die Marktstruktur sollte auf die Erfahrungen anderer EU-Mitgliedstaaten zurückgegriffen werden. Joint Audits können in bestimmten Fällen sinnvoll sein, sind allerdings mit erhöhtem Abstimmungs- und Kommunikationsaufwand und damit vermutlich höheren Abschlussprüfungskosten für den Mandanten verbunden.
- International agierende Unternehmen stellen entsprechende Anforderungen an ihren Abschlussprüfer hinsichtlich Größe und Internationalität. Die Aufstellung internationaler Netzwerke trägt nach unserer Auffassung den Anforderungen des Marktes Rechnung.

Schaffung eines europäischen Marktes

- Die grenzüberschreitende Mobilität ist bei der Besetzung von Prüfungsteams – gerade bei den großen Prüfungsgesellschaften – bereits heute Realität. Probleme hinsichtlich eines europäischen Abschlussprüfungsmarktes ergeben sich aus der Berechtigung der Erteilung beziehungsweise Unterzeichnung von Bestätigungsvermerken. Der verantwortliche Prüfer muss gemäß Abschlussprüferrichtlinie nach den im Aufnahmestaat geltenden Regelungen als Abschlussprüfer bestellt sein. Erleichterungen gibt es hier durch die Eignungsprüfung. Eine maximale Harmonisierung bzw. vollständige Vereinheitlichung des europäischen Abschlussprüfermarktes ist zu begrüßen, kann aber nur Ergebnis einer mittel- bis langfristigen Entwicklung sein.

Vereinfachung: kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften

- Die Einführung einer „begrenzten gesetzlichen Abschlussprüfung“ oder einer generellen „prüferischen Durchsicht“ anstelle der gesetzlichen Abschlussprüfung wird von uns abgelehnt. Prüfungsqualität und Verlässlichkeit des Prüfungsurteils müssen einheitlich bleiben. Gerade ein „limitierter Bestätigungsvermerk“ würde dazu beitragen, dass die Erwartungslücke aus Sicht der Bilanzadressaten weiter vergrößert wird.
- Über Schutzzonen für die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen durch kleine und mittlere Prüfungspraxen sollte nachgedacht werden. Allerdings darf dies nicht dazu führen, dass die Unbefangenheit des Abschlussprüfers hiervon betroffen wird.

B. Vorschläge der Wirtschaftsprüferkammer im Überblick

Bei allen Vorschlägen ist im Einzelnen zu überlegen, ob sie für sämtliche Abschlussprüfungen oder für Pflichtprüfungen und damit den Anwendungsbereich der Abschlussprüferrichtlinie oder nur für die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse getroffen werden sollten:

- Überprüfung der Inhalte und der Komplexität der derzeitigen Regeln zur Rechnungslegung sowie gegebenenfalls eindeutige Vorgaben von Rechnungslegungszwecken (zu Frage 1)
- EU-weite Einführung einer an den deutschen Lagebericht angelehnten Berichterstattung und dessen Erweiterung um Angaben über das Geschäftsmodell und die damit verbundenen Chancen und Risiken. Der Abschlussprüfer hat diese Angaben auf deren Plausibilität zu prüfen (zu Frage 4)
- EU-weite Verwendung der Konzeption des deutschen „long form reports“ als umfassendes Kommunikationsinstrument mit dem Unternehmenskontrollorgan (zu Fragen 5, 8 und 12)
- Verbesserte Kommunikation zwischen Abschlussprüfer und Kontrollorgan (Entwicklung einer „best practice“ verbunden mit einem regelmäßigen Austausch) (zu Frage 9)
- Pflicht zur prüferischen Durchsicht von Zwischenberichten, soweit solche aufzustellen sind (zu Frage 11)
- Genehmigung oder Vergabe von Beratungsaufträgen durch den Aufsichtsrat (zu Frage 19)
- EU-weite Einführung von Haftungsbegrenzungsregelungen (zu Fragen 23, 27)

C. Stellungnahme

Die Wirtschaftsprüferkammer nimmt gerne die Gelegenheit wahr, sich an der Konsultation zum Grünbuch zu beteiligen.

Die Wirtschaftsprüferkammer ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, deren Mitglieder alle Wirtschaftsprüfer, vereidigten Buchprüfer, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften in Deutschland sind. Die Wirtschaftsprüferkammer hat ihren Sitz in Berlin und ist für ihre über 20.000 Mitglieder bundesweit zuständig.

Die über 20.000 Mitglieder der Wirtschaftsprüferkammer setzen sich aus 13.619 Wirtschaftsprüfern, 3.688 vereidigten Buchprüfern, 2.540 Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, 121 Buchprüfungsgesellschaften und 828 weiteren Mitgliedern zusammen. Von den 17.307 Wirtschaftsprüfern und vereidigten Buchprüfern sind etwa 23 % (3.909) in den fünf größten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und etwa 77 % (13.398) in sonstigen Prüferpraxen tätig. 4.322 Prüferpraxen verfügen über die Befugnis gesetzliche Abschlussprüfungen durchführen zu können; hiervon prüfen 119 Prüferpraxen die Jahresabschlüsse von Unternehmen von öffentlichem Interesse (alle Angaben zum Stand 31. Dezember 2009). Die Wirtschaftsprüferkammer repräsentiert somit alle Gruppen von Berufsangehörigen, unabhängig von Größe und Rechtsform der jeweiligen Prüfungspraxis.

Vor dem Hintergrund der Gesamtvertretung des deutschen Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer und der damit verbundenen Neutralitätspflicht der Wirtschaftsprüferkammer hinsichtlich der verschiedenen wirtschaftlichen Interessen ihrer Mitglieder weisen wir darauf hin, dass wir grundsätzlich keine Ausführungen zu Kapitel 5 „Konzentration und Marktstruktur“ geben, soweit Geschäftsinteressen von Gruppen von Mitgliedern der Wirtschaftsprüferkammer betroffen sind.

Bei allen Themen, die das Grünbuch adressiert, muss überlegt werden, ob Regelungen für sämtliche Prüfungen, für den Bereich von Pflichtprüfungen und damit den Anwendungsbereich der Abschlussprüferrichtlinie oder zielgerichtet für die Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse getroffen werden sollten. Wegen der Bedeutung der Kapitalmärkte liegt es nahe, für Unternehmen von öffentlichem Interesse und deren Abschlussprüfer gegebenenfalls besondere Regelungen zu treffen.

1. Einleitung

(1) *Möchten Sie allgemein zur Herangehensweise und zu den Zwecken dieses Grünbuchs Stellung nehmen?*

Die Wirtschaftsprüferkammer unterstützt die Initiative der EU-Kommission, Inhalte und Rahmenbedingungen der Abschlussprüfung in einem umfassenden Ansatz zur Diskussion zu stellen. Allerdings wird der Regulierungszweck, der mit der Initiative verfolgt werden soll, nicht hinreichend deutlich. So werden beispielsweise Marktthemen (Verbesserung des Wettbewerbs, Durchbrechung der Marktmacht der Big Four) mit Qualitätsthemen („very high level of assurance“, substanzielle Prüfungshandlungen, Unabhängigkeit) vermischt. Bei der Einführung von joint audits wird nicht erörtert, ob sich daraus auch Auswirkungen auf die Qualität der Abschlussprüfung ergeben können.

Ein klares Verständnis des Regulierungszwecks und dessen Konsequenzen sind jedoch unverzichtbar für eine Regulierung, an die natürlich ebenfalls hohe Qualitätsansprüche zu stellen sind. Eine qualitativ hochwertige Regulierung setzt insbesondere voraus, dass sie effektiv und effizient ist (vgl. IFAC Policy Position 1 Regulation of the Accountancy Profession December 2007). Jede regulatorische Maßnahme ist daran zu prüfen, ob sie geeignet ist, diesen Zweck zu erreichen (Effektivitätstest) und ob die Kosten der Maßnahme durch einen die Kosten übersteigenden Nutzen gerechtfertigt sind (Effizienztest).

Die Wirtschaftsprüferkammer beteiligt sich gern an allen Überlegungen, die zu einer Steigerung der Aussagekraft von Rechnungslegung und Abschlussprüfung sowie deren Verständnis bei den Adressaten führen sollen. An diesem Regulierungszweck müssen sich alle Regulierungsmaßnahmen messen lassen (Effektivität und Effizienz). Mit Interesse begleitet die Wirtschaftsprüferkammer auch die Diskussionen darüber, ob und wie der Wert von Abschlussprüfungen für die stakeholder erhöht werden kann. Im Kern geht es hierbei um die Erfüllung der Erwartungen der stakeholder an das Institut der Abschlussprüfung. Werden diese Erwartungen erfüllt, dann liegt aus Sicht der stakeholder eine qualitativ hochwertige Abschlussprüfung vor.

Das Ziel, an der Aussagekraft der Ergebnisse von Abschlussprüfungen anzusetzen, deren Möglichkeiten und Grenzen sowohl den stakeholdern als auch der gesamten interessierten Öffentlichkeit verständlicher zu machen und in diesem Rahmen das Vertrauen in die Abschlussprüfung zu stärken, lässt erkennen, wie hoch die EU-Kommission die Bedeutung der Abschlussprüfung für das Funktionieren der Gesamtwirtschaft einschätzt. Die wichtige Funktion des Abschlussprüfers für Zuversicht, Marktvertrauen und Anlegerschutz wird zudem auch ausdrücklich hervorgehoben.

Das Grünbuch enthält zum Teil völlig neue Überlegungen, setzt aber auch auf früheren Aktivitäten der EU-Kommission auf. Letzteres gilt zum Beispiel für die Konsultation zu den Kontrollstrukturen bei Abschlussprüfungsgesellschaften und deren Folgen für den Markt für Abschlussprüfungen, die Ende 2008/Anfang 2009 durchgeführt wurde, dies gilt weiter für die Mitte 2009 gestartete Konsultation zur Übernahme der „International Standards on Auditing“ (ISA), schließlich gilt dies für die erst kürzlich durchgeführte Konsultation im Rahmen des Grünbuchs zur Corporate Governance bei Finanzinstituten. Insbesondere die letztgenannte Konsultation war bereits Teil der Bemühungen der EU-Kommission, Ursachen und Folgen der Finanzmarkt- und Wirtschaftskrise zu untersuchen und Maßnahmen zu erarbeiten, die beitragen sollen, die Wiederholung einer derartigen Krise zu verhindern. Zu diesen Fragen möchten wir gern auf unsere früheren Stellungnahmen hinweisen.

Die mit dem Grünbuch eröffnete Diskussion zeigt aber auch, dass derzeit – anders als im Vorfeld des Sarbanes-Oxley Acts und der Abschlussprüferrichtlinie – nicht produzierende Unternehmen mit spektakulären Bilanzskandalen und Zusammenbrüchen im Vordergrund stehen, sondern nahezu ausschließlich der Bankenbereich betroffen war. Die schwere Wirtschaftskrise 2008/2009 war die Folge der Banken- und Finanzmarktkrise. Gerade der Bankenbereich gehört, soweit es um die Aufsicht geht, jedenfalls in Deutschland bereits derzeit zu den am stärksten regulierten Branchen überhaupt.

Die Wahrnehmung von Überwachungs- und Kontrollfunktionen durch staatliche Behörden oder durch unter unmittelbarer staatlicher Kontrolle stehende Einrichtungen führt nicht per se zu einer erhöhten Wirksamkeit. Der Grundsatz „substance over form“ sollte sowohl in der Regelung der Abschlussprüfung als auch im Hinblick auf die äußeren Rahmenbedingungen der Berufsausübung und deren Kontrollmechanismen stärkere Geltung erlangen. Dies bezieht die Berufsaufsicht mit ein, für die innerhalb und außerhalb der Europäischen Union das Prinzip der „equivalent quality“ gelten muss, im Übrigen aber möglichst auf bewährte Strukturen der Mitgliedstaaten aufgesetzt werden sollte.

Der Grundsatz „substance over form“ kann jedoch nicht soweit gehen, dass vom Abschlussprüfer verlangt wird, unzureichende Rechnungslegungsstandards im Rahmen seiner Berichterstattung „zu reparieren“. So kann vom Abschlussprüfer insbesondere nicht erwartet werden, dass er bei Einhaltung aller Rechnungslegungsstandards durch das geprüfte Unternehmen den Bestätigungsvermerk einschränkt. Mit einem solchen „auditor override“ würde dem Prüfer eine Verantwortung und eine Aufgabe aufgebürdet, die von den Standardsetzern für Rechnungslegung zu tragen und zu leisten ist, nämlich Rechnungslegungsstandards zu entwickeln, bei deren Einhaltung die Darstellung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage auch substanziell nicht nur formell gewährleistet ist.

Nicht zuletzt ist auch entscheidend, auf welcher Grundlage bilanziert werden muss und inwieweit einzelne Bilanzierungsgrundsätze krisenverschärfend gewirkt haben. Eine Überprüfung der Inhalte und der Komplexität der derzeitigen Regeln zur Rechnungslegung mit dem Ziel der Komplexitätsreduktion, sowie Aufsicht über deren Entwicklung ist daher wichtiger als Überlegungen zu einer möglichen Neuausrichtung der Abschlussprüfung. In diesem Zusammenhang ist es erstaunlich, dass sich die G20 in ihrem im Herbst 2009 veröffentlichten Papier zwar auf ein gemeinsames Ziel (strong, balanced and sustainable growth) geeinigt haben, das alle anstreben wollen. Dieses Ziel wird in dem Papier an verschiedene Finanzmarktstakeholder weitergegeben, nicht jedoch an den Standardsetter für Rechnungslegung (IASB). Dieser wird lediglich aufgefordert, im Rahmen seiner Tätigkeit als unabhängiger Standardsetter Gespräche mit dem FASB zu führen, um Konvergenz der Standards herbeizuführen. Wir halten es demgegenüber für erforderlich, dass die Politik, in gleicher Weise, wie sie Einfluss auf den Aufgabenbereich und die Rahmenbedingungen der Tätigkeit des Abschlussprüfers nimmt, sich wenigstens mit den Zwecken der Rechnungslegung befasst. Ziel sollte es sein, dem im Übrigen unabhängigen Standardsetter IASB Rechnungslegungszwecke vorzugeben. Die Zwecke der Rechnungslegung determinieren den Inhalt der Rechnungslegungsstandards und damit den Inhalt der Jahres- und Konzernabschlüsse. Ein erster Schritt könnte in der Weise erfolgen, dass festgelegt wird, dass die Rechnungslegung auch einen Beitrag zur Stabilisierung des Wirtschafts- und Finanzsystems („balanced and sustainable growth“) leisten muss. Mit einer solchen Festlegung würden alle prozyklisch wirkenden Einzelregelungen in den Rechnungslegungsstandards auf den Prüfstand gestellt (zum Beispiel planmäßige Abschreibung anstelle von „impairment only“ beim Firmenwert und bei immateriellen Vermögensgegenständen, „expected loss“ anstelle „incurred loss model“, Anschaffungskosten anstelle des Fair Value).

Mit derzeit rund 3.000 Pflichtangaben soll die Transparenz erhöht werden und damit der Informationsfunktion in Bezug auf die Finanzinformationen Genüge getan werden. Diese Flut von Informationen kann jedoch der durchschnittliche Bilanzleser nicht mehr sinnvoll auswerten und beurteilen. Eine Folge dieser Regelungen und der Informationsflut zeigt sich im Tätigkeitsbericht 2009 der Deutschen Prüfstelle für Rechnungswesen (DPR). Dort wird festgestellt, dass der Umfang und die Komplexität des International Financial Reporting Standard (IFRS) ein Treiber für die Häufigkeit von Fehlern in den Abschlüssen ist.

Bestimmte Strukturen und strenge Regularien sowie eine hinreichende Transparenz der Verfahren können zwar auch für sich genommen zur Schaffung von Vertrauen beitragen. Entscheidend ist allerdings – gerade im hochkomplexen Bereich der Finanzmärkte – die fachliche Kompetenz und die einschlägige Erfahrung der Kontrolleure – und natürlich auch der Abschlussprüfer selbst.

(2) *Glauben Sie, dass die gesellschaftliche Funktion der Abschlussprüfung in Bezug auf die Richtigkeit von Abschlüssen genauer definiert werden muss?*

Die Frage, was die Abschlussprüfung leisten sollte, was sie derzeit leisten kann und schließlich, was sie bei steigenden Erwartungen und unter einem neuen rechtlichen Umfeld zu leisten im Stande wäre, ist als solche nicht neu. Wie bereits unter Frage 1 ausgeführt, besteht das Verdienst des Grünbuchs aber darin, dieses Thema noch einmal unter einem einheitlichen Ansatz zur Diskussion zu stellen.

Eine Diskussion der gesellschaftlichen Funktion der Abschlussprüfung setzt zunächst voraus, dass über deren Gegenstand Einvernehmen besteht. Hierbei dürften unterschiedliche Einschätzungen und Erwartungen zum Tragen kommen, je nachdem, ob Fachkreise befragt werden oder die breite Öffentlichkeit einschließlich politischer Entscheidungsträger. In Fachkreisen dürfte eine Diskussion der gesellschaftlichen Funktion der Abschlussprüfung in ihrer derzeitigen Ausgestaltung nicht erforderlich sein. Für die breite Öffentlichkeit und die Politik kommt es eher darauf an, die Funktion der Abschlussprüfung und deren Grenzen hinreichend verständlich zu machen, um die so genannte Erwartungslücke zumindest zu verkleinern.

Das in Deutschland vorherrschende Verständnis von Abschlussprüfung ist im deutschen Prüfungsstandard PS 200 („Ziele und allgemeine Grundsätze der Durchführung von Abschlussprüfungen“) festgehalten. Danach soll die Abschlussprüfung die Verlässlichkeit inklusive Ordnungsmäßigkeit der in Jahresabschluss und Lagebericht enthaltenen Informationen bestätigen und insoweit deren Glaubhaftigkeit erhöhen.

Der Gegenstand der Jahresabschlussprüfung schließt neben dem Jahresabschluss die zugrunde liegende Buchführung und gegebenenfalls den Lagebericht mit ein und erstreckt sich darauf, ob die für die Rechnungslegung geltenden gesetzlichen Vorschriften einschließlich der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und sie ergänzende Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages oder der Satzung beachtet sind. Bei Kapitalgesellschaften und diesen gleichgestellten Gesellschaften gehört ergänzend zur Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften, dass der Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft vermittelt. Der Lagebericht muss mit dem Jahresabschluss sowie mit den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen des Abschlussprüfers in Einklang stehen und insgesamt eine zutreffende Vorstellung von der Lage des Unternehmens vermitteln; die Risiken der künftigen Entwicklung müssen zutreffend dargestellt und die gesetzlich geforderten weiteren Angaben enthalten sein. In bestimmten Fällen wird dieser Umfang gesetzlich erweitert.

Die Prüfungsaussagen des Abschlussprüfers erhöhen die Verlässlichkeit der Rechnungslegung und ermöglichen den Adressaten von Prüfungsbericht bzw. Bestätigungsvermerk die Glaubhaftigkeit der Buchführung, des Jahresabschlusses und gegebenenfalls des Lageberichts besser einzuschätzen. Die Adressaten können jedoch nicht davon ausgehen, dass die Prüfungsaussagen des Abschlussprüfers eine Gewähr für die zukünftige Lebensfähigkeit des Unternehmens oder die Effektivität und die Wirtschaftlichkeit der Geschäftsführung darstellen. Die Adressaten von Bestätigungsvermerk und Prüfungsbericht können die Ergebnisse der Abschlussprüfung bei ihren Entscheidungen berücksichtigen, wobei sie sich der Grenzen der Aussagefähigkeit eines Jahresabschlusses und Lageberichts sowie der Erkenntnismöglichkeiten einer Abschlussprüfung bewusst sein müssen.

Die Wirtschaftsprüferkammer begrüßt jegliche Initiative, die zum Abbau einer Erwartungslücke in der Öffentlichkeit führt. Hinsichtlich der „Richtigkeit“ eines Abschlusses ist jedoch anzumerken, dass diese stets in Bezug auf die jeweils anzuwendenden Rechnungslegungsnormen zu verstehen ist. So ist es denkbar, dass das Eigenkapital eines nach handelsrechtlichen Grundsätzen aufgestellten Jahresabschlusses deutlich vom Eigenkapital eines nach IFRS aufgestellten Jahresabschlusses ein und desselben Unternehmens abweicht – wobei beide Abschlüsse „richtig“ in Bezug auf die jeweils angewendeten Rechnungslegungsgrundsätze sind.

Ganz grundsätzlich muss festgestellt werden, dass in einem Jahresabschluss, selbst wenn er im Kern aus historischen Finanzinformationen („historical financial information“) besteht, immer auch (explizit oder implizit) Zukunftserwartungen enthalten sind. Wird zum Beispiel ein Vermögensgegenstand im Jahresabschluss zu den Anschaffungskosten bewertet, dann beinhaltet diese Bewertung, obschon die Anschaffungskosten eine historische Information darstellen, implizit auch eine Prognose künftiger Erwartungen dergestalt, dass das bilanzierende Unternehmen davon ausgeht, diese Anschaffungskosten durch Verwertung des Vermögensgegenstands (in der Produktion oder durch Veräußerung) mindestens wieder hereinzuholen. Die Abhängigkeit der Werthaltigkeit von Vermögensgegenständen oder auch der Bewertung von Passivposten von künftigen Entwicklungen und der Umstand, dass die Zukunft ungewiss ist, sind unvermeidbare Fakten. Die aus dieser Ungewissheit oder Unsicherheit über künftige Entwicklungen resultierenden inhärenten Risiken lassen sich durch keine wie auch immer ausgestaltete Rechnungslegung und/oder Abschlussprüfung gänzlich überwinden. Treten die im Abschluss bezüglich der künftigen Entwicklung unterstellten Annahmen nicht ein, folgt daraus nicht, dass der Abschluss und der Bestätigungsvermerk als „falsch“ anzusehen sind.

(3) *Glauben Sie, dass das allgemeine Niveau der Prüfungsqualität weiter angehoben werden kann?*

Eine weitere Steigerung der Prüfungsqualität liegt nicht zuletzt im Interesse der Abschlussprüfer selbst. Dieses Ziel verfolgen die Standardsetter sowohl international als auch national kontinuierlich durch Überarbeitungen der Prüfungsstandards. Auch in den Prüfungspraxen wird kontinuierlich an einer Verbesserung der Qualität der Dienstleistung „Abschlussprüfung“ gearbeitet.

Die Prüfungsqualität in Deutschland ist bereits heute als sehr hoch anzusehen. Dies belegen die jährlichen Erkenntnisse aus den Qualitätskontrollen und der Berufsaufsicht einschließlich der „inspections“. Ergänzend dürfen wir hierzu auf unsere Ausführungen zu Frage 6 verweisen.

Wie hoch die Prüfungsqualität im Ergebnis sein kann, hängt – wie unter Frage 1 und Frage 2 bereits angesprochen – auch vom Prüfungsgegenstand und den für diesen geltenden Prüfungsgrundsätzen ab. Die Prüfungsqualität kann nicht isoliert betrachtet werden, sondern nur im Zusammenhang mit den Grundsätzen zur Rechnungslegung, den zu diskutierenden Zielen der Abschlussprüfung, den sonstigen rechtlichen Rahmenbedingungen und der Ausgestaltung der Corporate Governance.

Qualitätsgefährdende Risiken können in Einzelfällen in Folge nicht angemessener Honorare entstehen. Vor diesem Hintergrund empfiehlt es sich zu prüfen, mit welchen Instrumenten einem etwaigen Risiko qualitätsgefährdender Preise entgegengewirkt werden kann.

2. Rolle des Abschlussprüfers

Aus Sicht der Berufsaufsicht durch die Wirtschaftsprüferkammer kann ein vorwerfbares und mit Sanktionen zu ahndendes prüferisches Fehlverhalten nur dann angenommen werden, wenn die Rechnungslegungsstandards und die Prüfungsstandards für den entsprechenden Prüfungsgegenstand hinreichend klar und bestimmt sind.

Im Rahmen dieser Diskussion möchten wir darauf verweisen, dass bereits vor Veröffentlichung des jetzt vorliegenden Grünbuchs eine grundsätzliche Diskussion zur Rolle des Abschlussprüfers und den Wert der Abschlussprüfung begonnen hat.

- Bereits im Februar 2010 hat die weltweit tätige Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) ein Strategiepapier mit dem Titel „*Restating the value of audit*“ veröffentlicht. Dieses Papier enthält Thesen und Vorschläge, die den Wert der Abschlussprüfung nicht nur unterstreichen, sondern möglichst noch erhöhen sollen. In dem Papier wird der besondere Wert der Abschlussprüfung für Wirtschaft und Gesellschaft verdeutlicht und folgerichtig der in einigen Staaten zu beobachtende Trend hinterfragt, den An-

wendungsbereich der Pflichtprüfung durch die schrittweise Anhebung der entsprechenden Schwellenwerte zu reduzieren. Dies ist auch im Zusammenhang mit Frage 35 von Bedeutung. Zugleich wird dem Berufsstand gerade mit Blick auf die Prüfung großer Unternehmen empfohlen, über neue Modelle nachzudenken, die auf die Bedürfnisse des Marktes besser zugeschnitten sind: beispielsweise bei der Beurteilung des Risikomanagements, der Corporate Governance sowie der dem Geschäftsmodell des Unternehmens zugrunde liegenden Prämissen, Chancen und Risiken und dessen nachhaltige Zukunftsfähigkeit. In die gleiche Richtung gehende Überlegungen sind zwischenzeitlich zum Beispiel auch vom deutschen Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) angestellt worden.

- Eine weitere Studie zum Wert der Abschlussprüfung wurde von der ACCA in Zusammenarbeit mit der nationalen Aufsichtsbehörde von Singapur, der Accounting and Corporate Regulatory Authority (ACRA), im Juli 2010 unter dem Titel „*The value of audit: views from audit committee chairmen*“ veröffentlicht. Für diese Studie wurden Prüfungsausschussvorsitzende von in Singapur börsennotierten Unternehmen zu ihrer Auffassung zum Wert der Abschlussprüfung befragt. Gemäß der Studie sehen die Befragten die Abschlussprüfung als wesentliches Element in der Finanzberichterstattungskette. In diesem Zusammenhang schätzen die Befragten neben der Zusicherung, dass der Abschluss der Gesellschaft ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage abgibt, auch die mit der Prüfung erhöhte Sicherheit, dass die internen Prozesse, Systeme und betroffenen Mitarbeiter verlässliches Zahlenwerk generieren. Überdies wird die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers verbunden mit der Aufdeckung von Schwächen im internen Kontrollsystem als wertvolle Komponente zur Verbesserung der Corporate Governance genannt.
- Eine Studie zum Wert der Abschlussprüfung („*The Value of Audit*“) hat auch das Maastricht Accounting, Auditing and Information Management Research Center der Universität Maastricht durchgeführt und im März 2010 veröffentlicht. Darin wurden Finanzvorstände, Mitglieder von Prüfungsausschüssen und Finanzanalysten zu ihrer Einschätzung des Wertes von Abschlussprüfungen befragt. Nach der Studie werden die Erwartungen der Befragten an die Abschlussprüfung im Grundsatz erfüllt. Insbesondere werde das Vertrauen von Finanzanalysten in die Abschlüsse durch die Prüfung der betroffenen Abschlüsse deutlich erhöht. Bemerkenswert ist, dass dieses Vertrauen auch durch die Finanz- und Wirtschaftskrise nicht abgenommen hat. Erwünscht sind allerdings eine stärkere Präventivfunktion der Abschlussprüfung, eine ganzheitliche Sicht auf die Geschäftstätigkeit des Unternehmens, auch eine stärkere Beratungsfunktion des Abschlussprüfers bei komplexen Bilanzierungssachverhalten.

- Im Grünbuch selbst wird auf das im Juni 2010 veröffentlichte Papier der britischen Finanzaufsichtsbehörde Financial Services Authority (FSA) und des für Corporate-Governance-Regeln in Großbritannien zuständigen unabhängigen Financial Reporting Council (FRC) hingewiesen, durch das eine Debatte über die Rolle der Abschlussprüfung im Nachgang zur Finanz- und Kapitalmarktkrise initiiert werden soll („*Enhancing the auditor’s contribution to prudential regulation*“).

2.1. Informationen des Abschlussprüfers an die Interessengruppen

- (4) *Sind Sie der Auffassung, dass Abschlussprüfungen Gewissheit über die finanzielle Solidität von Unternehmen verschaffen sollten? Können Abschlussprüfungen einen solchen Zweck erfüllen?*

Auf die Ausführungen in unserer Vorbemerkung zu diesem Abschnitt des Grünbuchs möchten wir verweisen. Grundsätzlich ist zu dieser Frage noch folgendes anzumerken: Eine Prüfung ist ein Soll-Ist-Vergleich. Es wird geprüft, ob die im Abschluss enthaltenen Informationen dem durch Rechnungslegungsstandards gesetzten Vorgaben entsprechen (Normenkongruenz der Rechnungslegung). Das Institut der Abschlussprüfung kann nicht mehr leisten, als die Rechnungslegung selbst. Unabhängig davon muss festgestellt werden, dass die Forderung „Gewissheit über die finanzielle Solidität von Unternehmen“ zu verschaffen, gleichzusetzen ist, mit der Forderung „Gewissheit über die Zukunft“ zu verschaffen. Gewissheit über die Zukunft kann weder die Rechnungslegung noch die Abschlussprüfung vermitteln.

Vorstellbar wäre jedoch, dass europaweit die Rechnungslegung um zukunftsbezogene Erläuterungen durch das Unternehmen erweitert wird und diese Angaben über künftige Entwicklungen vom Abschlussprüfer einer Plausibilitätsprüfung zu unterziehen sind. Denkbar wäre auch, dass das Unternehmen verpflichtet wird, sein Geschäftsmodell und die daraus resultierenden Chancen und Risiken darzustellen und der Abschlussprüfer mit einer Prüfung der Plausibilität der Chancen und Risiken beauftragt wird. Hierzu müssten die internationalen Rechnungslegungsstandards und die International Standards on Auditing entsprechend erweitert werden.

So besteht in Deutschland für Unternehmen bestimmter Rechtsformen und Größe die Pflicht zur Aufstellung und Prüfung eines Lageberichtes, welcher unter anderem eine Erläuterung und Beurteilung der voraussichtlichen Entwicklung mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken aus Sicht der Geschäftsleitung zu enthalten hat. Darüber hinaus sind zum Beispiel auch Ausführungen zu wesentlichen Ereignissen nach dem Bilanzstichtag zu treffen. Der Abschlussprüfer hat den Lagebericht daraufhin zu prüfen, ob dieser mit dem Jahresabschluss sowie den während der Abschlussprüfung gewonnenen Erkenntnisse in Einklang steht und ob der Lagebericht insgesamt eine zutreffende Vorstellung von der Lage des Unternehmens vermittelt. Dabei ist zu-

dem zu prüfen, ob die Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung zutreffend dargestellt sind. In Bezug auf derartige prognostische Aussagen im Lagebericht hat der Abschlussprüfer zu beurteilen, ob diese vor dem Hintergrund der Jahresabschlussangaben vollständig und plausibel erscheinen und ob die für die Prognoseerstellung grundlegenden Annahmen und Wirkungszusammenhänge, die Art der Schätzung sowie deren Zeithorizont angegeben wurden.

Die aus der Ungewissheit oder Unsicherheit über künftige Entwicklungen resultierenden inhärenten Risiken lassen sich, wie bereits erwähnt, durch keine wie auch immer ausgestaltete Rechnungslegung und/oder Abschlussprüfung gänzlich überwinden. Zudem kann eine Abschlussprüfung niemals eine einhundertprozentige Gewissheit über einen Sachverhalt verschaffen. Zum einen ist die Abschlussprüfung nicht als Vollprüfung konzipiert, das heißt nicht jeder einzelne Buchungsbeleg ist anzuschauen, sondern nur so viele, dass eine „hinreichende“ Sicherheit bzgl. einer Prüfungsaussage möglich ist. Zum anderen würde eine Vollprüfung in keinem angemessenen Kosten-Nutzen-Verhältnis stehen.

(5) *Sollte die verwendete Prüfungsmethode den Nutzern besser erklärt werden, um Erwartungsinkongruenzen vorzubeugen und die Funktion von Abschlussprüfungen zu präzisieren?*

Wie bereits zu Frage 2 ausgeführt, müssen die Politik und alle sonstigen interessierten Dritten besser über Funktion, Leistungsfähigkeit und -grenzen der Abschlussprüfung informiert sein. Dies ist wichtig, um zum einen die Aussagekraft der Prüfungsergebnisse von Abschlussprüfern zum Beispiel mit Blick auf eigene Anlage- oder Investitionsentscheidungen zutreffend einordnen zu können, und zum anderen, um bei Unternehmenskrisen nicht pauschal den Abschlussprüfer in die Mitverantwortung zu nehmen.

Im Übrigen wird in Deutschland der Aufsichtsrat beziehungsweise die Gesellschafterversammlung durch einen Prüfungsbericht („long form report“) unter anderem auch über den Gegenstand, Umfang und die Schwerpunkte der Abschlussprüfung und damit über die Prüfungsmethode umfassend informiert.

(6) *Dies auf die gesamte EU auszuweiten, sollte daher erwogen werden. Sollte die „berufsübliche Sorgfalt“ verstärkt werden? Wie könnte dies erreicht werden?*

Zunächst ist anzumerken, dass die Übersetzung des Begriffs „professional scepticism“ mit „berufsüblicher Sorgfalt“ nicht zutrifft. Die berufsübliche Sorgfalt wird in Deutschland durch die allgemeine Berufspflicht der Gewissenhaftigkeit erfasst (§ 43 Abs. 1 Satz 1 WPO). Gemeint ist hingegen der methodische Prüfungsansatz der kritischen Grundhaltung, der jedenfalls in Deutschland seit vielen Jahren zu den Grundlagen ordnungsgemäßer Prüfungsdurchführung gehört.

Die von der FSA und der FRC in ihrem Diskussionspapier aufgestellte These, wonach der Grundsatz der kritischen Grundhaltung in der Vergangenheit nicht hinreichend beachtet wurde, ist aus unserer Sicht so nicht zu teilen. Im Rahmen unserer Berufsaufsicht über die Abschlussprüfer haben wir im Zusammenhang mit der Finanz- und Wirtschaftskrise bei den unserer Zuständigkeit unterliegenden Abschlussprüfern und Prüferpraxen bislang keine Hinweise für mangelnde berufsmäßige Sorgfalt in der Breite feststellen können.

(7) Sollte die negative Wahrnehmung eingeschränkter Prüfungsvermerke überdacht werden? Wenn ja, wie?

Gerade die negative Wahrnehmung eingeschränkter Prüfungsvermerke und noch mehr die der Versagung eines Bestätigungsvermerks sind das wirksamste Druckmittel des Abschlussprüfers, auf die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung hinzuwirken.

Die häufig geäußerte Vermutung, die geringe Anzahl eingeschränkter oder versagter Bestätigungsvermerke beruhe auf einer unzureichenden Abschlussprüfung, ist in diesem Zusammenhang ebenfalls anzusprechen. Der besondere Wert der Abschlussprüfung liegt bereits darin, dass Unzulänglichkeiten oder Fehler in den Jahresabschlüssen während der Abschlussprüfung aufgedeckt und korrigiert werden, die anderenfalls zu einer Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks geführt hätten. Dies zeigt sich auch nach einer Analyse publizierter Bestätigungsvermerke. So wurden nach einer Stichprobe der Wirtschaftsprüferkammer in Deutschland im Jahr 2009 von rund 3.400 Bestätigungsvermerken nur rund 170 eingeschränkt oder versagt.

Die Wirtschaftsprüferkammer gibt dabei einem so genannten Testat mit Standardformat, das heißt einem Bestätigungsvermerk, der einen im Wesentlichen einheitlichen, vorformulierten Text für den Berufstand vorsieht, den Vorzug vor einem durch den Abschlussprüfer frei formulierten Bestätigungsvermerk. In letzterem Falle mangelt es an der Vergleichbarkeit und zudem besteht die Gefahr, dass die Adressaten ein „Interpretationsrisiko“ zu tragen hätten.

(8) Welche zusätzlichen Informationen sollten externe Interessengruppen erhalten und wie?

Die gesetzliche Berichtspflicht des Abschlussprüfers in Deutschland im Rahmen der Abschlussprüfung umfasst im Wesentlichen die zwei folgenden bewährten Elemente:

- Bestätigungsvermerk – beschreibt Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung unter Angabe der dabei angewandten Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze und hat eine zweifelsfreie Beurteilung des Prüfungsergebnisses zu enthalten. Der Bestätigungsvermerk wird zusammen mit dem Jahresabschluss veröffentlicht und informiert somit die Öffentlichkeit über das Urteil des Abschlussprüfers.

- Prüfungsbericht („long form report“) - enthält eine über den Bestätigungsvermerk hinausgehende Stellungnahme des Abschlussprüfers zur Beurteilung der Lage des Unternehmens durch die gesetzlichen Vertreter im Lagebericht einschließlich einer going concern-Prognose. Des Weiteren ist im Prüfungsbericht über festgestellte Unrichtigkeiten oder Verstöße gegen gesetzliche Vorschriften sowie über bestandsgefährdende Tatsachen oder schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter oder von Arbeitnehmern gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder die Satzung zu berichten. Adressat des Prüfungsberichtes ist im Rahmen des „two board systems“ in Deutschland nicht die Unternehmensleitung, sondern der Aufsichtsrat des Unternehmens.

Der Aufsichtsrat stellt das Kontrollorgan des Unternehmens dar. Die gesetzlich vorgeschriebenen Aufgaben des Aufsichtsrates bestehen in der Überwachung der Geschäftsführung und der Erteilung des Prüfungsauftrages für die Abschlussprüfung. Im Rahmen des Prüfungsauftrages kann der Aufsichtsrat mit dem Abschlussprüfer Prüfungsschwerpunkte vereinbaren. Dementsprechend gehören kritische Themen (zum Beispiel sachverhaltsgestaltende Maßnahmen, die Ausübung von Bilanzierungswahlrechten oder Ermessensspielräume sowie durch den Abschlussprüfer festgestellte Schwächen im internen Kontrollsystem) in den Prüfungsbericht und nicht an die Öffentlichkeit.

In Deutschland ist der Aufsichtsrat auch mit Vertretern der Arbeitnehmerschaft zu besetzen, so dass ein wichtiger Teil der stakeholder über diesen Weg Zugang zu den im Prüfungsbericht enthaltenen Informationen hat.

Externen Interessengruppen stehen bereits derzeit durch die Geschäftsberichte umfassende Informationen einschließlich des Bestätigungsvermerks des Abschlussprüfers zur Verfügung. Aus jüngsten Berichterstattungen ist ersichtlich, dass Geschäftsberichte großer Unternehmen, die ehemals 150 Seiten umfassten, heute einen Umfang von etwa 400 Seiten aufweisen. Neben der zunehmenden Komplexität wirtschaftlicher Sachverhalte wird dies auf zunehmende Absicherungstendenzen der Unternehmen, aber auch auf den ständig steigenden Regelungs- und Berichterstattungsumfang der IFRS zurückgeführt.

Im Übrigen hängt die Beantwortung der Frage nach der zusätzlichen Information von dem Ergebnis der Diskussion darüber ab, welche über die bisherigen Aufgaben hinausgehenden Erwartungen an die Abschlussprüfung gestellt werden. Grundsätzlich ist die Wirtschaftsprüferkammer aber der Auffassung, dass es Aufgabe der Geschäftsleitung des Unternehmens – und nicht des Abschlussprüfers – ist, im Rahmen der Rechnungslegung weitergehende Informationen an die stakeholder zu geben.

Die im Grünbuch unter dem Stichwort „Ausweitung des Prüfungsmandats“ als wünschenswert angesprochene Aussage des Abschlussprüfers zur „Fortführung der Unternehmenstätigkeit“ ist wie oben ausgeführt in Deutschland seit langem von der Berichterstattungspflicht des Abschlussprüfers im Prüfungsbericht umfasst. Dies auf die gesamte EU auszuweiten, sollte daher erwogen werden.

(9) *Besteht ein angemessener regelmäßiger Dialog zwischen den externen Abschlussprüfern, den internen Prüfern und dem Prüfungsausschuss? Wenn nicht, wie lässt sich die Kommunikation verbessern?*

Die Wirtschaftsprüferkammer begrüßt alle Maßnahmen, die zu einer noch engeren Zusammenarbeit zwischen Abschlussprüfer und Aufsichtsrat beziehungsweise Prüfungsausschuss führen und begrüßt die Erwähnung des deutschen Prüfungsberichts im Grünbuch zu diesem Thema. Unabhängig von der Frage des Aufgabenspektrums des Abschlussprüfers könnte zum Beispiel ein regelmäßiger Austausch zwischen den Kontrollorganen und dem Abschlussprüfer im Rahmen der Abschlussprüfung sinnvoll sein.

In Deutschland bestehen bereits derzeit gesetzliche (siehe auch die Ausführungen in Frage 8) und mit dem deutschen Corporate Governance Kodex konkretisierte Grundlagen, die einen intensiven und regelmäßigen Dialog zwischen Abschlussprüfern und Aufsichtsrat oder Prüfungsausschuss fördern und gewährleisten sollen. Diese Kommunikationsmöglichkeiten mit dem Abschlussprüfer könnten von den Aufsichtsräten und Prüfungsausschüssen noch stärker genutzt werden. Aus unserer Sicht müsste daher in erster Linie daran gearbeitet werden, die Wahrnehmung des Abschlussprüfers als Gesprächspartner auch für die Einschätzung von Risiken, die sich zwar nicht unmittelbar auf den aktuellen Jahresabschluss auswirken, sich aber eventuell in der Zukunft realisieren werden, zu fördern. Dazu könnte eine „best practice“ zur Identifikation, Beurteilung und Kommunikation auch latenter Risiken zwischen Abschlussprüfer und Aufsichtsrat oder Prüfungsausschuss entwickelt werden. Voraussetzung bleibt aber immer die Bereitschaft der Aufsichtsräte und Prüfungsausschüsse, in einen aktiveren und intensiveren Dialog über diese Themen mit dem Abschlussprüfer einzutreten.

Der Abschlussprüfer soll den Aufsichtsrat bei dessen Überwachungsfunktion im Hinblick auf die Aufdeckung von Schwachstellen und auf die Verbesserung der Systeme, Prozesse und Kontrollen des internen Kontrollsystems unterstützen. So besteht hier eine Redepflicht des Abschlussprüfers gegenüber dem Aufsichtsrat in Bezug auf seine Erkenntnisse aus der Würdigung des internen Kontrollsystems. Eine stärkere Wahrnehmung der Aufgaben des Abschlussprüfers in der Beratung des Aufsichtsrats ist in diesem Zusammenhang nur zu begrüßen. Sofern gesellschaftsrechtlich die Bildung eines Aufsichtsrates für ein Unternehmen nicht vorgeschrieben ist

(bestimmte GmbHs ohne Organmitbestimmung durch Arbeitnehmer), übt der Abschlussprüfer diese Verantwortlichkeit unmittelbar gegenüber den Gesellschaftern aus.

Neben der Kommunikation mit dem Aufsichtsrat oder dem Prüfungsausschuss sehen die deutschen Prüfungsgrundsätze eine enge Zusammenarbeit des Abschlussprüfers mit den internen Prüfern des Prüfungsmandanten, der internen Revision, vor. Der risikoorientierte Prüfungsansatz, niedergelegt im deutschen Prüfungsstandard PS 261, besagt insbesondere, dass sich der Abschlussprüfer mit Existenz, Ausgestaltung und Wirksamkeit des internen Kontrollsystems (IKS) des Mandanten auseinandersetzen hat. Ein wesentlicher Bestandteil des IKS ist die interne Revision. Des Weiteren gibt es detaillierte Regelungen in den deutschen Prüfungsstandards zur Verwertung der Arbeit der internen Revision sowie zur zeitlichen Koordination und Abstimmung von Abschlussprüfung und interner Revision.

(10) Sollten Abschlussprüfer Ihrer Auffassung nach Aufgaben im Hinblick darauf übernehmen, die Verlässlichkeit der von den Unternehmen im Bereich CSR ausgewiesenen Informationen zu gewährleisten?

Der deutsche Berufsstand ist offen dafür, die vom Unternehmen im Bereich „Corporate Social and Environmental Responsibility“ (CSR) ausgewiesenen Informationen einer Überprüfung zu unterziehen. Wie bei allen sonstigen etwaigen Ausweitungen des Gegenstands der Abschlussprüfung sollte auch im Bereich CSR ein enger Dialog zwischen allen Beteiligten stattfinden, um die Erwartungen der Unternehmen und der Öffentlichkeit mit den dem Abschlussprüfer zur Verfügung stehenden Prüfungsmöglichkeiten in Einklang zu bringen.

(11) Sollte der Abschlussprüfer den Interessengruppen regelmäßiger Informationen zur Verfügung stellen? Sollte darüber hinaus die zeitliche Lücke zwischen dem Jahresende und dem Zeitpunkt des Prüfungsurteils verkleinert werden?

Zur Frage der Zurverfügungstellung von Informationen an Interessengruppen dürfen wir zunächst auf unsere Ausführungen zu Frage 8 verweisen. Eine gegenüber der Jahresabschlussprüfung höhere Frequenz der Informationen ist aus unserer Sicht jedenfalls im Bereich börsennotierter Unternehmen de facto bereits heute üblich. Börsennotierte Unternehmen sind verpflichtet, Halbjahresfinanzberichte zu erstellen und vierteljährlich eine so genannte „Zwischenmitteilung der Geschäftsführung“ abzugeben. Letzteres wird zumeist zur Erstellung eines den Anforderungen des Halbjahresfinanzberichtes entsprechenden Quartalsfinanzberichtes genutzt. Diese Berichte werden in der Regel auf Betreiben der Kapitalgeber einer prüferischen Durchsicht durch den Abschlussprüfer unterzogen. Eine gesetzliche Verpflichtung hierzu besteht allerdings nicht. Eine Maßnahme könnte somit darin bestehen, auch für die Zwischenberichte eine Pflicht zur prüferischen Durchsicht einzuführen.

Die Möglichkeit einer Verkürzung des Zeitraums zwischen dem Geschäftsjahresende und dem Datum des Bestätigungsvermerks wird zu einem Großteil durch den Mandanten beeinflusst. Hier kommt es darauf an, wie schnell der Mandant wesentliche Abschlussarbeiten zum Geschäftsjahresende durchführt und somit seine „Prüfungsbereitschaft“ herstellt. Entsprechende Maßnahmen auf Mandantenseite zur Beschleunigung der Abschlusserstellungsprozesse (so genanntes „fast close“) oder das frühzeitige Schließen der Bücher, gegebenenfalls bereits vor Geschäftsjahresende, verbunden mit dem Schätzen verbleibender Werte (so genanntes „hard close“), sollten in Bezug auf die Auswirkungen auf die Qualität von Abschlusserstellung und Prüfung kritisch hinterfragt werden.

Allein eine Verkürzung des Zeitraums, in dem die Abgabe eines Prüfungsurteils erfolgen soll, dürfte hingegen wenig praxistauglich und der Absicht, die Prüfungsqualität zu erhöhen, eher abträglich sein.

(12) Welche anderen Maßnahmen könnten in Betracht gezogen werden, um den Wert von Abschlussprüfungen zu erhöhen?

Hierzu möchten wir auf unsere Ausführungen zu Frage 8 und insbesondere auf die dort angesprochene, in Deutschland übliche und bewährte schriftliche Berichterstattung durch den Abschlussprüfer an den Aufsichtsrat mittels des Prüfungsberichts („long form report“) zurückkommen und unsere Anregung wiederholen, über eine Anwendung dieses Berichtskonzepts auch in anderen europäischen Ländern nachzudenken.

Ferner weisen wir auf das Rechnungslegungsinstrument Lagebericht hin, der in Deutschland schon heute Gegenstand der Abschlussprüfung ist. Der Lagebericht könnte um die Darstellung des Geschäftsmodells und der damit verbundenen Chancen und Risiken erweitert werden. Auch hier möchten wir nochmals ansprechen, dass die Qualität und damit der Wert der Abschlussprüfung sehr stark mit der Qualität (und damit der Komplexität und Verständlichkeit) der Rechnungslegung korrespondieren. Hochkomplexe Bilanzierungsregelungen werden auch durch eine qualitativ hochwertige Abschlussprüfung für den Bilanzadressaten nicht leichter verständlich.

2.2. International Standards on Auditing (ISA)

(13) Wie stehen Sie zur Einführung der ISA in der EU?

(14) Sollten die ISA EU-weit verbindlich vorgeschrieben werden? Wenn ja, sollte für die Übernahme das gleiche Verfahren gewählt werden wie es derzeit bei den International Financial Reporting Standards (IFRS) angewandt wird? Oder sollte angesichts der weit verbreit-

teten Nutzung der ISA in der EU alternativ dazu ihre Nutzung weiter durch nicht zwingende Rechtsinstrumente (Empfehlung, Verhaltenskodex) gefördert werden?

(15) Sollten die ISA weiter an die Bedürfnisse von KMU und KMP angepasst werden?

Zu den Fragen 13 bis 15 möchten wir auf unsere Stellungnahme zu der Konsultation zur „Übernahme der International Standards on Auditing“ (ISA) verweisen. Darin hatten wir uns dafür ausgesprochen, die ISA in der EU verbindlich festzuschreiben und hierbei die in den ISA angelegte Möglichkeit, Art und Intensität der Prüfung sowie der dazugehörigen Dokumentationen von der Art, Größe und Komplexität des geprüften Unternehmens abhängig zu machen. Diese Vorgehensweise sollte auch von den Aufsichtsstellen beachtet werden. Des Weiteren hatten wir dafür plädiert, dass die EU-Kommission auf die genannten sachgerechten Differenzierungsmöglichkeiten (Skalierbarkeit) im Rahmen des Übernahmeprozesses ausdrücklich hinweist.

Wir halten es für unglücklich, dass die EU-Kommission dieses Thema erneut zur Diskussion stellt. Die Berufsorganisationen haben mit Blick auf die bislang für 2011/2012 avisierte Übernahme der ISA die Berufsangehörigen aufgefordert, sich mit den Prüfungsstandards des International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB) auseinanderzusetzen und auf deren verbindliche Geltung vorzubereiten. Die jetzt hervorgerufenen Unsicherheiten in diesem Bereich sind dem Ziel, weltweit möglichst einheitliche Prüfungsstandards zu implementieren, daher abträglich.

3. Governance und Unabhängigkeit von Prüfungsgesellschaften

Zunächst möchten wir anmerken, dass die Ausführungen im Grünbuch zu diesem Abschnitt und die nachfolgenden Fragen isoliert betrachtet zwar nachvollziehbar sind, die zugrunde liegenden Thesen aus unserer Sicht aber nicht zutreffen. Bemerkenswert ist allerdings, dass die uneingeschränkte Zulassung gewerblicher Investoren an Prüfungsgesellschaften propagiert wird und die durch deren Renditeinteresse bewirkte Gefährdung der Unabhängigkeit oder zumindest der hierdurch erweckte Anschein fehlender Unabhängigkeit durch gesellschaftsinterne Sicherungsmaßnahmen aufgewogen werden können soll. Eine festzustellende Inkonsistenz der Überlegungen des Grünbuchs ergibt sich im Bereich „Unabhängigkeit“ besonders deutlich.

(16) Ist die Tatsache, dass der Prüfer vom geprüften Unternehmen bestellt und vergütet wird, problematisch? Welche alternativen Vereinbarungen würden Sie in diesem Zusammenhang empfehlen?

Die in diesem Grünbuch ebenso wie bereits im Grünbuch zur Corporate Governance bei Finanzinstituten aufgestellte These, wonach die Vergütung des Abschlussprüfers durch das zu prüfende Unternehmen zu Interessenkonflikten führen könne, wird seit Jahren immer mal wieder

vertreten, obwohl es auch in anderen Bereichen nichts Ungewöhnliches ist, dass der „Geprüfte“ seinen „Prüfer“ bezahlt. Gleiches gilt für die Bestimmung des Prüfers durch den Geprüften.

Dass diese Thematik jetzt auch im Nachklang zur Finanz- und Wirtschaftskrise angesprochen wird, ist nicht überraschend, dürfte aber auch und in erster Linie damit zusammenhängen, dass dieses Thema bei den seinerzeit unregulierten Ratingagenturen, deren Beaufsichtigung im Zuge der Finanz- und Wirtschaftskrise erst eingeführt wurde, als problematisch angesehen wird und diese Sichtweise jetzt ohne Verständnis für die in keiner Weise vergleichbaren Rahmenbedingungen auf die Abschlussprüfer übertragen wird.

Eine Gleichsetzung von Abschlussprüfern mit Ratingagenturen hinsichtlich der Vergütungsthematik ist aus folgenden Gründen unangebracht:

- In Deutschland wird der Abschlussprüfer bei Aktiengesellschaften nicht vom für den Jahresabschluss verantwortlichen Vorstand, sondern auf Vorschlag des Aufsichtsrats von der Hauptversammlung gewählt und anschließend vom Kontrollorgan, dem Aufsichtsrat, beauftragt. Die Höhe der Vergütung wird ebenfalls vom Aufsichtsrat mit dem Abschlussprüfer ausgehandelt und im Prüfungsauftrag vereinbart. Auch der Prüfungsbericht ist nicht dem Vorstand, sondern dem Kontrollorgan zuzuleiten. Bei anderen Rechtsformen übernimmt die Gesellschafterversammlung die Überwachungsfunktion.
- Anders als Ratingagenturen unterliegen Abschlussprüfer einem umfangreichen gesetzlichen Pflichtenkatalog, der insbesondere die Pflichten zur gewissenhaften und unabhängigen Berufsausübung beinhaltet.

Die Einhaltung des vorgenannten Pflichtenkatalogs wird seit jeher durch ein sich immer mehr verschärfendes externes Aufsichtssystem überwacht, das auf gesetzlicher Grundlage anlassbezogene und anlassunabhängige Kontrollen vorsieht.

Hinzu kommt, dass bei Aufsichtsrat und Abschlussprüfer ein Interessengleichklang hinsichtlich der Unabhängigkeit des Prüfers vom zu geprüften Unternehmen vorliegen dürfte. Der Abschlussprüfer ist gesetzlich zur Unabhängigkeit vom zu prüfenden Unternehmen verpflichtet. Dieses erhöht die Glaubwürdigkeit seiner Tätigkeit. Der Aufsichtsrat benötigt die vom Abschlussprüfer festgestellten und im Prüfungsbericht dargestellten Informationen des Abschlussprüfers zur Rechnungslegung und zum internen Kontrollsystem, um seinen Überwachungsaufgaben gerecht zu werden. Hierbei sind die Ausführungen eines objektiven unabhängigen Dritten (Abschlussprüfers) glaubwürdiger und hilfreicher.

(17) Wäre die Bestellung durch einen Dritten in bestimmten Fällen gerechtfertigt?

Wie zu Frage 16 bereits ausgeführt, wird der Abschlussprüfer in Deutschland bei Aktiengesellschaften auf Vorschlag des Aufsichtsrats von der Hauptversammlung gewählt und vom Aufsichtsrat beauftragt. Da der Aufsichtsrat die gesetzliche Aufgabe hat, die Unternehmensführung zu überwachen, handelt es sich aus unserer Sicht bereits um einen „Dritten“, auch wenn es sich um ein Organ im Rahmen der Unternehmensverfassung handelt.

Eine Auswahl des Abschlussprüfers durch einen unternehmensexternen Dritten, etwa eine Regulierungsbehörde, würde den Bestrebungen zur Entbürokratisierung entgegenwirken. Neben einem Eingriff in die Entscheidungsfreiheit des Aufsichtsrates und der Einschränkung der Eigentümerrechte der Gesellschafter führt die Überlegung zu zusätzlichen Kosten. Fraglich wäre, ob eine Institution ohne Bezug zu der jeweiligen Branche, den Geschäftsprozessen des zu prüfenden Unternehmens und der Prüfungstätigkeit des Abschlussprüfers die nötige Kenntnis von den Rahmenbedingungen zur Ermittlung eines geeigneten Prüfers erlangt. Jedenfalls hat der Aufsichtsrat schon wegen seiner Funktion einen erheblichen Informationsvorsprung. Der Aufsichtsrat als sachnähere Institution kann daher am Besten den für das Unternehmen „passenden“ Abschlussprüfer finden. Im Übrigen müsste eine unternehmensexterne Institution in ihrem Auswahlprozess speziellen Regeln unterworfen sein und überwacht werden. Es dürften schwerlich objektive Kriterien für die Prüferbenennung zu entwickeln sein, sodass zu erwarten ist, dass die Prüferbestellungen sowohl von den Prüfern als auch von den Unternehmen angefochten werden.

Dies alles spricht gegen die Verlagerung der Prüferauswahl auf einen staatlichen Regulator.

(18) Sollten „Daueraufträge“ für Prüfungsgesellschaften zeitlich begrenzt werden? Wenn ja, wie sollte die Höchstdauer eines Prüfungsauftrags aussehen?

Die Frage, ob die Einführung einer externen Rotation zu einer Stärkung der Unabhängigkeit und damit zur Erhöhung der Prüfungsqualität führt, wird seit Jahrzehnten intensiv erörtert, zuletzt nach den Bilanzskandalen Anfang der 2000er Jahre. Diese Diskussion fand sowohl im Vorfeld des Sarbanes-Oxley Act 2002 (SOX) als auch der Abschlussprüferrichtlinie 2006 statt. Trotz der auf den ersten Blick einleuchtenden Argumente für eine Einführung der externen Rotation haben unabhängige Studien immer zu dem Ergebnis geführt, dass die Nachteile einer externen Rotation deren Vorteile bei weitem überwiegen. So war neben der Einführung der internen Rotation in Sec. 203 SOX in dessen Sec. 207 der oberste US-amerikanische Rechnungshof, das Government Accountability Office (GAO), mit der Untersuchung von Vor- und Nachteilen der externen Rotation beauftragt worden. Die im Jahre 2003 veröffentlichte Studie enthält unter anderem folgende Aussage:

GAO believes that mandatory audit firm rotation may not be the most efficient way to strengthen auditor independence and improve audit quality considering the additional financial costs and the loss of institutional knowledge of the public company's previous auditor of record, as well as the current reforms being implemented. The potential benefits of mandatory audit firm rotation are harder to predict and quantify, though GAO is fairly certain that there will be additional costs.

Die externe Rotation ist daher in den USA bis heute nicht eingeführt worden. Hinzuweisen ist auch auf drei EU-Mitgliedsstaaten, die in der nahen Vergangenheit die externe Rotation eingeführt hatten. Bereits nach wenigen Jahren ist diese zugunsten der internen Rotation allerdings wieder aufgegeben worden.

Auch in die Abschlussprüferrichtlinie 2006 hat die externe Rotation jedenfalls als verpflichtende Maßnahme keinen Eingang gefunden, weil EU-Parlament und EU-Rat nicht nur keine Erhöhung, sondern sogar das Risiko einer sinkenden Prüfungsqualität gesehen haben.

Die externe Rotation ist somit kein geeignetes Mittel zur Sicherung der Prüfungsqualität. Diese setzt voraus, dass der Abschlussprüfer mit dem von ihm zu prüfenden Unternehmen hinreichend vertraut ist. Zwar ist ein Abschlussprüfer auch dann grundsätzlich zu einer ordnungsgemäßen Prüfung in der Lage und muss dies auch sein, wenn er ein neues Prüfungsmandat übernimmt. Allerdings sind die Risiken für die Prüfungsqualität, die in einem solchen Fall bestehen, gerade bei Erst- und Zweitprüfungen am größten. Die zunächst noch nicht ausgeprägte Kenntnis des Unternehmens kann nur durch eine Befassung mit dem gesamten Umfeld und den Interna des Unternehmens ausgeglichen werden. Dies führt über einen erhöhten Zeitbedarf zu erheblichen Kostensteigerungen. Die mit Frage 11 angesprochene, ohnehin problematische Verkürzung des Zeitraums zwischen dem Ende eines Geschäftsjahres und der Abgabe des Prüfungsurteils würde sich unter diesem Blickwinkel als noch unrealistischer erweisen.

Auch vor dem Hintergrund der Stärkung des Wettbewerbs auf dem Abschlussprüfungsmarkt (Fragen 28 – 32) – gerade im Bereich der Prüfung börsennotierter Unternehmen – halten wir die externe Rotation für kein geeignetes Mittel. Nach unserer Auffassung führt die externe Rotation in diesem Segment tendenziell zu einem Austausch einer Big Four Praxis gegen eine andere Big Four Praxis. Mittelständische Prüferpraxen mit bestehenden Mandanten in dem Segment werden dann eher aufgrund der Rotation durch eine Big Four Praxis ersetzt, als dass sie als Abschlussprüfer bestellt werden. Die externe Rotation führt demnach eher zur Marktkonzentration und nicht zur Stärkung des Wettbewerbs.

Hingegen sehen wir die interne Rotation bei Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (in Deutschland nach sieben Jahren) als geeignetes Instrument zur Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers. Der verpflichtende Wechsel des verantwortlichen Prüfungspartners nach Erteilung einer bestimmten Anzahl von Bestätigungsvermerken für einen Prüfungsmandanten führt zur Wahrung einer entsprechenden Distanz zwischen entscheidungsbefugtem Prüfer und Mandant im Zeitablauf.

(19) Sollte die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen durch Prüfungsgesellschaften verboten werden? Sollte ein solches Verbot für alle Prüfungsgesellschaften und ihre Kunden gelten oder nur für bestimmte Typen von Instituten, wie z. B. systemrelevante Finanzinstitute?

Ein Verbot jeglicher sonstiger Leistungen gegenüber einem Prüfungsmandanten oder gar die Schaffung reiner Prüferpraxen ist abzulehnen. Dies ginge weit über mögliche Inhabilitäten in einem konkreten Mandat hinaus. Außerdem sehen wir die Gefahr einer weiteren Marktkonzentration zu Lasten kleinerer und mittlerer Praxen. Eine grundsätzliche Reduzierung der Tätigkeitsfelder eines Abschlussprüfers führt zu einem von niemandem gewollten Know-how-Verlust und zu dem Risiko wirtschaftlicher Abhängigkeiten. Die Kombination von Abschlussprüfung und sonstigen Leistungen muss selbstverständlich dann unzulässig sein, wenn diese entweder zu einer Selbstprüfung führen würde oder den Prüfer aus wirtschaftlichen Gründen veranlassen würde, ein Gefälligkeitstestat zu erteilen, um die Aufträge aus den sonstigen Leistungen nicht zu verlieren.

Zum erstgenannten Punkt ist festzustellen, dass die Abschlussprüferrichtlinie 2006 neben weiteren Gründen für die Gefährdung der Unabhängigkeit auch die Selbstprüfung bereits ausdrücklich benennt.

Des Weiteren würde sich der Umfang der Nichtabschlussprüfungsleistungen bereits unter dem Gesichtspunkt der Selbstprüfung umso mehr reduzieren, je breiter die Inhalte einer Abschlussprüfung angelegt sind. Die Beurteilung der Chancen und Risiken von Geschäftsmodellen etwa würde zwangsläufig dazu führen, dass bestimmte Leistungen zum Beispiel im Bereich der Unternehmensberatung gegebenenfalls nicht mehr erbracht werden dürften.

Der zweite Gesichtspunkt (Erteilung von Gefälligkeitstestaten zur Sicherung von Einnahmen aus prüfungsfremden Leistungen) wäre gegebenenfalls dann als allgemein drohende Gefährdung und damit als nicht zulässig anzusehen, wenn die Bilanzskandale in den letzten zehn Jahren hierzu Anlass gegeben hätten. Derartige Fälle vorsätzlicher Falschtestierung des Abschlussprüfers sind allerdings bisher in Deutschland nicht festgestellt worden. Soweit es in Einzelfällen prüferisches Versagen gegeben hat, lag dies in anderen Umständen begründet.

Die Erhaltung multidisziplinärer Prüferpraxen ist eine wesentliche Voraussetzung, um die Qualität der Abschlussprüfung zu halten beziehungsweise zu steigern. So treten im Rahmen der Prüfung regelmäßig Fragestellungen auf, die umfangreiche Spezialkenntnisse erfordern. Beispielfolhaft genannt seien hier Kenntnisse der Informationstechnologie (zum Beispiel zur Beurteilung von Buchhaltungssystemen), auf dem Gebiet der Valuation (zum Beispiel im Rahmen von Unternehmenserwerben), der Steuergesetzgebung (zum Beispiel zur Beurteilung der Steuerrückstellungen sowie latenter Steuern), auf dem Gebiet der Forensik (z.B. im Rahmen der Würdigung von Transaktionen auf dem Gebiet der Geldwäsche). Eine reine Prüferpraxis hat mitunter nicht die entsprechend erforderliche Expertise, um sämtliche Anforderungen an die Abschlussprüfung abzudecken und die Hinzuziehung Dritter mag mitunter nicht immer wirtschaftlich oder vor dem Hintergrund der Vertraulichkeit vertretbar sein. Und gerade auch die interdisziplinäre Arbeit erhöht die Attraktivität des Abschlussprüferberufes. Der Nachwuchs kann über die Vielseitigkeit und Attraktivität eines derart gestalteten Arbeitsplatzes an den Beruf des Abschlussprüfers herangeführt und gehalten werden. Die Abschlussprüfung ist eine multidisziplinäre Dienstleistung und kann qualitativ hochwertig nur aus einer multidisziplinären Praxis heraus erbracht werden.

Zudem hat es der Markt in der Hand zu beurteilen, ob aus seiner Sicht eine Gefährdung der Unabhängigkeit durch ein Missverhältnis zwischen Einnahmen aus Prüfung und prüfungsfremden Leistungen besteht. Durch die für die Unternehmen verpflichtende Angabe der nach verschiedenen Leistungen aufgeschlüsselten Honorare für den Abschlussprüfer ist insoweit eine hinreichende Transparenz gewährleistet. Abschlussprüfer von Unternehmen von öffentlichem Interesse müssen ihrerseits ihre Umsätze aus den verschiedenen Leistungskategorien im Transparenzbericht veröffentlichen. Auch insoweit kann sich der Markt somit sein eigenes Urteil bilden. Eine Untersuchung der Wirtschaftsprüferkammer zum Honoraraufkommen und zur Honorarverteilung bei Konzernabschlüssen der Unternehmen von öffentlichem Interesse für das Jahr 2009 hat im Übrigen ergeben, dass das Verhältnis zwischen Einnahmen aus Abschlussprüfungen und sonstigen Leistungen nicht den allgemeinen Erwartungen entspricht. Während 63,5 % der Honorare aus der Abschlussprüfung erzielt wurden, entfielen lediglich 36,5 % auf die Erbringung sonstiger Leistungen. Implikationen im Hinblick auf eine Gefährdung der Unabhängigkeit ergeben sich aus unserer Sicht insoweit nicht.

Gleichwohl könnte als zusätzliche Maßnahme bei Unternehmen von öffentlichem Interesse erwogen werden, nicht nur die Beauftragung des Abschlussprüfers und die Honorarverhandlungen im Bereich der Abschlussprüfungsleistung dem Aufsichtsrat zuzuweisen, sondern auch die Vergabe und Honorierung von Beratungs- und sonstigen Leistungen von der Genehmigung des Aufsichtsrates abhängig zu machen. Auch entsprechende Variationen, wie zum Beispiel nur Mandate von öffentlichem Interesse oder Aufträge erst ab einer gewissen Höhe durch den Auf-

sichtsrat zu genehmigen, sind denkbar. Derzeit ist diese Möglichkeit zwar schon gegeben. Über eine gesetzliche Kodifizierung dieses Zustimmungserfordernisses durch den Aufsichtsrat für bestimmte Auftragsarten oder ab einer gewissen Höhe sollte nachgedacht werden.

(20) Sollte die Höchstvergütung, die eine Prüfungsgesellschaft von einem einzigen Kunden erhalten darf, reguliert werden?

Die Festlegung einer bestimmten Umsatzgröße, die im Verhältnis zum Mandanten nicht überschritten werden darf, ist ein wichtiges Element zur Wahrung der wirtschaftlichen Unabhängigkeit. Entscheidend sind hierbei alle Einnahmen, die die Prüferpraxis von einem Mandanten erzielt, nicht nur diejenigen aus der Prüfungstätigkeit. Abzustellen ist auch nicht auf eine absolute Größe. Entscheidend ist die Relation zu den Gesamteinnahmen der Praxis.

Eine solche Regelung liegt bereits heute vor. In Übereinstimmung mit den Regelungen im IESBA Code of Ethics ist der Abschlussprüfer in Deutschland daher ausgeschlossen, wenn er in den letzten fünf Jahren vor dem konkreten Auftrag jeweils mehr als 30 % der Gesamteinnahmen aus einer beruflichen Tätigkeit von der zu prüfenden Kapitalgesellschaft oder von Unternehmen, an denen die zu prüfende Kapitalgesellschaft mehr als 20 % der Anteile besitzt, bezogen hat und dies auch im laufenden Geschäftsjahr zu erwarten ist. Bei Unternehmen von öffentlichem Interesse reduziert sich die Größenordnung auf 15 % der Gesamteinnahmen.

(21) Sollten für die Transparenz der Abschlüsse von Prüfungsgesellschaften neue Regeln eingeführt werden?

Prüfungsgesellschaften sind entsprechend ihrer Rechtsform genauso verpflichtet, ihre Jahresabschlüsse zu veröffentlichen, wie andere Unternehmen auch. Zusätzlich sind Abschlussprüfer bei Unternehmen von öffentlichem Interesse verpflichtet, umfangreiche Angaben im Transparenzbericht zu veröffentlichen. Letzteres wird insbesondere von Prüfungsgesellschaften mit nur einem oder wenigen Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse als wettbewerbsschädigend und als Marktverdrängungsinstrument angesehen. Das Ziel der EU-Kommission, die Anbieterstrukturen auf dem Prüfungsmarkt zu verbreitern, wird somit ohnehin durch schon bestehende Anforderungen eher konterkariert als gefördert. In Deutschland stellen die Anhangangaben der geprüften Unternehmen nach § 285 Nr. 17 HGB eine zusätzliche Informationsquelle über Abschlussprüferhonorare dar. Auch dies trägt nicht zu einer Verbreitung der Anbieterstruktur im Prüfungsmarkt bei.

Weitere Regularien zur Transparenz sind daher weder erforderlich noch förderlich.

(22) *Welche weiteren Maßnahmen könnten bei der Governance von Prüfungsgesellschaften ins Auge gefasst werden, um die Unabhängigkeit der Prüfer zu erhöhen?*

Aus unserer Sicht besteht in diesem Bereich kein weiterer Handlungsbedarf. Die bestehenden gesellschafts- und berufsrechtlichen Regelungen sowie die externen Kontrollmechanismen (Qualitätskontrolle, anlassunabhängige Sonderuntersuchungen) sind ausreichend, um die Unabhängigkeit zu gewährleisten und niemals auszuschließende Verstöße im Einzelfall angemessen zu ahnden. In jedem Fall wäre es für die Unabhängigkeit abträglich, die Beteiligungsmöglichkeit gewerblicher Investoren an Prüfungsgesellschaften zu erweitern (siehe sogleich Frage 23).

(23) *Sollten alternativ Strukturen untersucht werden, um den Prüfungsgesellschaften die Kapitalaufnahme aus externen Quellen zu gestatten?*

Zu dieser Frage möchten wir auf die nachfolgend noch einmal wiedergegebenen Ausführungen verweisen, die wir im Rahmen der auf den Ergebnissen des so genannten Oxera-Reports beruhenden Konsultation zu den Kontrollstrukturen bei Abschlussprüfungsgesellschaften und deren Folgen für den Markt für Abschlussprüfungen abgegeben haben.

„Abschlussprüfungen sind freiberufliche Dienstleistungen und damit nicht kapitalintensiv. Der Markterfolg einer Prüfungspraxis wird in erster Linie durch das in ihr gebundene Humankapital und dessen Know-how bestimmt. Sollte im Einzelfall gleichwohl Kapitalbedarf bestehen, bestehen zahlreiche andere Möglichkeiten der Kapitalbeschaffung, zum Beispiel die Kreditaufnahme. Die Öffnung der Eigentümerstruktur für gewerbliche Investoren erscheint daher nicht erforderlich.

Zudem stellt sich bei der Fremdbeteiligung auf der Eigentümer- und noch verstärkt auf der Leitungsebene das Problem der möglichen Beeinträchtigung der Unabhängigkeit. Die Unabhängigkeit ist aus Sicht aller Marktteilnehmer ein hohes und an Bedeutung zunehmendes Gut, auf das in den letzten Jahren auf internationaler und nationaler Ebene weitreichende Bemühungen verwendet wurden. Hingewiesen sei nur auf die Überarbeitung der Independence-Regelungen im IFAC Code of Ethics, auf die EU-Empfehlung zur Unabhängigkeit, auf die Anforderungen der Abschlussprüferrichtlinie sowie die daraus folgende Umsetzung im deutschen Handelsgesetzbuch und der Berufssatzung WP/vBP. Speziell bezogen auf die Thematik der Fremdbeteiligung an Prüfungspraxen hatte der deutsche Gesetzgeber den Gesichtspunkt der Unabhängigkeit bereits im Jahr 1985 zum Anlass genommen, die sogenannte Kapitalbindung einzuführen.

Die somit in diesem Bereich erzielte höhere Glaubwürdigkeit von Abschlussprüferleistungen würde durch die Eröffnung der Möglichkeit einer Fremdbeteiligung an Prüfungsgesellschaften wieder relativiert. Dies zeigt vor dem Hintergrund der Finanz- und Kapitalmarktkrise aktuell das Beispiel der Rating-Agenturen. Deren Zuverlässigkeit und Objektivität wird – ob zu Recht oder Unrecht, sei dahingestellt – derzeit gerade auch wegen möglicher Beeinflussung durch oder Rücksichtnahme auf die gewerblichen Anleger in Frage gestellt.

Neben der Unabhängigkeit ist auch eine Steigerung der Prüfungsqualität ein permanentes Anliegen aller Beteiligten. Auch dieses Ziel steht in Frage, da sich bei einer Beteiligung gewerblicher Investoren mit den entsprechenden Gewinnerwartungen die Gefahr einer stärkeren Fokussierung auf Umsatz und Rendite zu Lasten der Prüfungsqualität ergeben könnte.“

Die vorgenannten Erwägungen gelten aus unserer Sicht weiterhin uneingeschränkt. Insbesondere halten wir die Gründe, die den deutschen Gesetzgeber 1985 zur Einführung der Kapitalbindung bewogen haben, weiterhin für tragend.

Für nicht zielführend halten wir in diesem Zusammenhang die Annahme, die Einflussmöglichkeiten gewerblicher Investoren durch spezielle Unabhängigkeitsregelungen für den Einzelfall auffangen zu können. Die Marktverflechtungen sind zu vielschichtig, um eine Prüfung jedenfalls von mit dem Investor verbundenen Einheiten ausschließen zu können. Insbesondere bei Bankenbeteiligungen mit ihrerseits zahlreichen weiteren Beteiligungen sehen wir nicht, wie das hierdurch entstehende Konfliktpotenzial von den prüfungspflichtigen Unternehmen, den Abschlussprüfern und den zuständigen Aufsichtsstellen in angemessener Weise erkannt werden könnte, um die Notwendigkeit einzelner Tätigkeitsverbote prüfen, fordern und deren Einhaltung überwachen zu können.

Ergänzend möchten wir zu der Besorgnis der Kommission, dass systemrelevante Prüfungsgesellschaften nicht über ausreichende Ressourcen verfügen könnten, um potentiellen Haftungsansprüchen begegnen zu können, Folgendes anmerken:

In Deutschland besteht bei gesetzlichen Pflichtprüfungen eine gesetzliche Haftungsbeschränkung grundsätzlich auf 1 Mio. €, bei der Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse auf 4 Mio. €. Das Berufsrecht schreibt den Prüfungsgesellschaften vor, sich entsprechend zu versichern. Der Versicherungsschutz muss unmaximiert für jeden eintretenden Versicherungsfall zur Verfügung gestellt werden. Bei anderen Mandaten kann durch vorformulierte Vertragsbedingungen der Schadensersatzanspruch auf 4 Mio. € begrenzt werden, wenn insoweit Versicherungsschutz besteht. Die deutsche Gesetzeslage stimmt insoweit mit dem Grundgedanken

der Empfehlung der EU-Kommission zu Beschränkung der zivilrechtlichen Haftung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften vom 5. Juni 2008 (K (2008) 2274 (2008/473/EG)) überein.

Vor dem Hintergrund der umfassenden Versicherungspflicht, der gesetzlichen Haftungsbeschränkung bei Abschlussprüfungen und der Üblichkeit der Verwendung von Haftungsbeschränkungsklauseln bei sonstigen Aufträgen ist das Risiko des Zusammenbruchs einer Prüfungsgesellschaft bei Eintritt eines Haftungsfalles jedenfalls in Deutschland als sehr gering zu bewerten. Auch insoweit ist eine Öffnung der Gesellschaften für berufsfremde Kapitaleigner nicht erforderlich.

Wir sind der Meinung, dass sich eine gesetzliche Haftungsbeschränkung nicht nachteilig auf die Qualität der Abschlussprüfung auswirkt. Finanzielle Belastungen aus Haftungsfällen lassen sich durch entsprechende Versicherungen auffangen. Gegen Reputationsverlust, Verluste von Aufträgen, Nicht-Gewinnung neuer Aufträge kann sich keine Praxis versichern. Diese Risiken wirken gravierender und greifen auch bei einer gesetzlichen Haftungsbeschränkung. Aus diesen Überlegungen folgt, dass das Eigeninteresse einer Prüfungspraxis, die Qualität der von ihr durchgeführten Prüfungen zu sichern, durch eine gesetzliche Haftungsbeschränkung nicht beeinträchtigt wird.

(24) Befürworten Sie die Vorschläge hinsichtlich der Gruppenprüfer? Haben Sie diesbezüglich weitere Anregungen vorzubringen?

In der Abschlussprüferrichtlinie ist bereits jetzt festgelegt, dass der Konzernabschlussprüfer die volle Verantwortung für den Bestätigungsvermerk zu den konsolidierten Abschlüssen trägt. Die Umsetzung dieser Vorgabe in Deutschland im Rahmen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes hat zu folgender Regelung geführt:

„Der Abschlussprüfer des Konzernabschlusses hat auch die im Konzernabschluss zusammengefassten Jahresabschlüsse, insbesondere die konsolidierungsbedingten Anpassungen, in entsprechender Anwendung des Absatzes 1 zu prüfen. Sind diese Jahresabschlüsse von einem anderen Abschlussprüfer geprüft worden, hat der Konzernabschlussprüfer dessen Arbeit zu überprüfen und dies zu dokumentieren.“

So erforderlich die Ausweitung der Verantwortung des Konzernabschlussprüfers mit Blick auf die Prüfungsqualität sein mag, hat bereits die Umsetzung der Abschlussprüferrichtlinie in diesem Bereich erheblichen Widerspruch bei kleineren und mittleren Prüferpraxen hervorgerufen, weil diese Regelung als weiteres Element zur Marktkonzentration angesehen wird. Dies sollte der EU-Kommission mit Blick auf die Überlegungen zur Änderung der derzeitigen Strukturen auf dem Prüfungsmarkt bewusst sein.

4. Beaufsichtigung

Bei der Beaufsichtigung von Prüfern und Prüferpraxen haben öffentliche Kontrollsysteme eine entscheidende Bedeutung. In Deutschland wurde daher das Aufsichtssystem seit dem Jahr 2001 im Rahmen mehrerer Novellen inhaltlich ausgeweitet und strukturell reformiert. Damit werden auch die im Grünbuch angesprochenen Interessenkonflikte mit dem Prüferberuf vermieden und die Unabhängigkeit der Prüfer sichergestellt.

Die Ausführungen im Grünbuch sprechen drei wesentliche Bereiche an, nämlich

- die Unabhängigkeit der nationalen Aufsichten des Prüferberufs,
- die Beaufsichtigung von Prüferpraxen auf europäischer Ebene und engere Zusammenarbeit der nationalen Kontrollsysteme sowie
- den Dialog zwischen den Abschlussprüfern und den für die geprüften Unternehmen zuständigen Regulierungsbehörden.

Die beiden Fragen 25 und 26 im Grünbuch beziehen sich auf eine europäische Prüferaufsicht sowie auf den Dialog zwischen dem Abschlussprüfer und den Regulierungsbehörden der geprüften Unternehmen. Aufgrund ihrer Bedeutung für das Gesamtkonzept möchten wir jedoch auch zur deutschen Aufsicht über den Prüferberuf Stellung nehmen, zumal parallel eine Evaluierung der Aufsichtssysteme der Mitgliedstaaten durch die EU-Kommission erfolgt.

Unabhängigkeit der nationalen Aufsichten vom Prüferberuf

Neben der bestehenden Rechtsaufsicht durch das Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie hat Deutschland bereits zum 1. Januar 2005 und damit in vorgegreifender Umsetzung des Artikels 32 der Abschlussprüferrichtlinie die Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK) als Fachaufsicht über die Wirtschaftsprüferkammer und damit über die Abschlussprüfer eingerichtet. Darüber hinaus wurden inspections bei Prüferpraxen mit Mandaten von öffentlichem Interesse eingeführt.

Außerdem soll eine vollständige Unabhängigkeit der Aufsicht vom Berufsstand durch folgendes bei allen Mitgliedern der Wirtschaftsprüferkammer zum Teil bereits praktizierte Verfahren gewährleistet werden, dessen Kodifizierung unter anderem von der Wirtschaftsprüferkammer bereits vorgeschlagen wurde:

- die Abschlussprüferaufsichtskommission hat die alleinige Zuständigkeit für die Konzeption der Aufsichtsverfahren, deren Durchführung und deren abschließende Würdigung,

- die Korrespondenz und insbesondere die abschließenden Entscheidungen werden im Namen der Abschlussprüferaufsichtskommission verantwortet und kommuniziert,
- die Rolle der Wirtschaftsprüferkammer ist auf die Gestellung von Mitarbeitern begrenzt, die der Weisungsbefugnis der Abschlussprüferaufsichtskommission unterliegen,
- die Wirtschaftsprüferkammer beschränkt sich auf eine fachliche Beratung im Rahmen der Ermittlungsprozesse der Abschlussprüferaufsichtskommission und ist am Entscheidungsprozess nicht beteiligt.

Diese Beratung sichert die Einbindung des berufsspezifischen Sachverstandes, ohne die Unabhängigkeit der öffentlichen Aufsichtsstelle (APAK) zu beeinträchtigen. Diese Regelung geht nicht so weit wie der durch die Abschlussprüferrichtlinie eröffnete und möglicherweise zu weitgehende Rahmen, dass Berufsangehörige in der öffentlichen Aufsicht vertreten sein dürfen. Eine solche Vertretung ist im deutschen Aufsichtssystem ausgeschlossen. Die Entscheidungsprozesse der öffentlichen Aufsicht können daher schon vom Ansatz her nicht durch Vertreter des Berufsstandes beeinflusst werden.

Beaufsichtigung von Prüferpraxen auf europäischer Ebene und engere Zusammenarbeit der nationalen Kontrollsysteme

(25) Welche Maßnahmen sollten ins Auge gefasst werden, um die Integration und die Zusammenarbeit bei der Beaufsichtigung von Prüfungsgesellschaften weiter zu verbessern?

Die Strukturen der Aufsicht müssen in einer Weise ausgestaltet sein, in der diese effektiv durchgeführt werden können. Für bestimmte grenzüberschreitende, EU-weite Mandate ist daher zu gewährleisten, dass auch eine EU-weite Aufsicht stattfinden kann. Für Abschlussprüfer EU-weiter Mandate kann es sich daher empfehlen, die Koordination der bisherigen Aufsichten im Rahmen des European Group of Auditors' Oversight Bodies (EGAOB) durch Einrichtung eines Lamfalussy-Stufe-3-Ausschusses zu stärken. Entscheidend für die Ausgestaltung der Aufsicht ist, dass das strikte Gebot der Subsidiarität gilt. Zusätzlich sollte der berufliche Sachverstand, ungeachtet der uneingeschränkten Entscheidungshoheit berufsstandsunabhängiger Persönlichkeiten oder Institutionen, hinreichend in die Beurteilung der Sachverhalte einfließen.

Dialog zwischen den Abschlussprüfern und den für die geprüften Unternehmen zuständigen Aufsichts-/Regulierungsbehörden

(26) Wie könnte man eine bessere Konsultation und Kommunikation zwischen dem Prüfer großer börsennotierter Gesellschaften und der jeweils zuständigen Regulierungsbehörde erreichen?

Die Wirtschaftsprüferkammer begrüßt grundsätzlich Überlegungen hinsichtlich einer intensiveren Kommunikation von Abschlussprüfer und Aufsichts-/Regulierungsbehörden. Außerhalb des Banken- und Versicherungsbereiches gibt es in Deutschland im Bereich der großen börsennotierten Unternehmen allerdings derzeit keine - die Geschäftstätigkeit der Unternehmen überwachenden - Aufsichts-/Regulierungsbehörden. Eine Übertragung der Berichtspflichten, die im Banken- und Versicherungsbereich gelten, auf alle großen börsennotierten Unternehmen würde die Einrichtung einer entsprechenden Aufsichts-/Regulierungsbehörde für diese Unternehmen erfordern. Für eine Ausweitung über den Bereich der Banken- und Versicherungen hinaus sehen wir derzeit keine Notwendigkeit.

5. Konzentration und Marktstruktur

Voranstellen möchten wir, dass die Wirtschaftsprüferkammer vor dem Hintergrund der Gesamtvertretung des deutschen Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer grundsätzlich keine marktbezogenen Aussagen trifft, soweit Geschäftsinteressen von Gruppen von Mitgliedern der Wirtschaftsprüferkammer betroffen sind (so bei den Fragestellungen 29 – 32).

(27) Könnte von der derzeitigen Konfiguration des Audit-Marktes ein systemrelevantes Risiko ausgehen?

Wir verstehen die Frage so, dass die Überlegungen der EU-Kommission zur systemischen Bedeutung bestimmter Banken und des Bankensystems für das Funktionieren der Wirtschaft auf den Prüfungsmarkt projiziert worden sind. Aus unserer Sicht ist ein Vergleich des Bankensektors mit dem Prüfungsmarkt allerdings nur in sehr begrenztem Maße möglich. Während die Banken als Institutionen für die Geldanlage und zugleich als Kreditgeber für die Wirtschaft den Geldkreislauf sicherstellen und damit die gesamtwirtschaftliche Entwicklung beeinflussen, sind Prüfungsgesellschaften in sich geschlossene und zudem personal-, aber eben nicht kapitalintensive Einheiten, denen eine vergleichbare kritische Stellung im Wirtschaftskreislauf nicht zukommt.

Nach der Auflösung von Arthur Andersen war die Funktionstüchtigkeit des Prüfungsmarktes

demnach in keiner Weise gefährdet. Die entsprechenden fachlichen Kapazitäten waren unverändert vorhanden und wurden durch andere Marktteilnehmer aufgefangen. Überdies waren aus unserer Sicht auch keine sonstigen Wirtschaftsbereiche durch den Zusammenbruch betroffen. In vergleichbaren Fällen würde dieser Mechanismus ebenfalls greifen.

Das Risiko eines Zusammenbruchs einer Prüfungspraxis infolge von Schadensersatzverpflichtungen gegenüber Mandanten wird, zumindest aus der Perspektive des deutschen Haftungsregimes, das bereits unter Frage 23 dargestellt wurde, stark eingeschränkt. Eine Auswirkung der Haftungsbegrenzung auf die Prüfungsqualität im Vergleich zu Ländern ohne Haftungsbeschränkung ist uns nicht bekannt. Vielmehr regen wir an, die Einführung der Grundzüge einer Haftungsbegrenzung europaweit zu erwägen.

(28) Könnte Ihrer Meinung nach die Schaffung obligatorischer Audit-Konsortien unter Einbeziehung mindestens einer kleineren, systemunrelevanten Prüfungsgesellschaft als Katalysator für die Dynamik des Audit-Markts wirken und kleineren sowie mittleren Prüfungsgesellschaften eine umfassendere Teilnahme im Segment größerer Audits gestatten?

Die Arbeitsteilung zweier Prüfungsgesellschaften kann sinnvoll sein, insbesondere wenn die Abschlussprüfung bestimmte Spezialkenntnisse erfordert oder eine Fusion zweier prüfungspflichtiger Unternehmen stattgefunden hat. Obligatorische Audit-Konsortien unter Einbeziehung mindestens einer kleineren Prüferpraxis können aus unserer Sicht zu einer umfassenderen Teilnahme im Segment größerer Audits führen.

Ein joint audit erfordert zusätzliche Kommunikations- und Abstimmungsprozesse der Abschlussprüfer untereinander sowie zwischen Prüfern und Mandanten, die zu Kostenerhöhungen führen.

Es erscheint sinnvoll, die Erfahrungen anderer Mitgliedstaaten bezüglich joint audits heranzuziehen. In diesem Zusammenhang sollte auch geklärt werden welche Art von Aufgabenverteilung im Rahmen eines joint audit möglich und sinnvoll ist.

(29) Halten Sie im Hinblick auf die Verstärkung der Struktur der Audit-Märkte einen obligatorischen Prüferwechsel und eine Ausschreibung nach einem bestimmten Zeitraum für angebracht? Wie lang sollte dieser Zeitraum sein?

Hinsichtlich der Frage 29 verweisen wir auf die Antwort zu Frage 18.

- (30) *Wie sollte die Marktverzerrung durch die „Big Four“ gehandhabt werden?*
- (31) *Stimmen Sie zu, dass Notfallpläne, einschließlich der „Auslaufpläne“ („living wills“), eine Schlüsselrolle bei der Beseitigung systemrelevanter Risiken und Ausfallrisiken einer Prüfungsgesellschaft spielen könnten?*
- (32) *Sind die weitergehenden Grundüberlegungen in Bezug auf die Konsolidierung großer Prüfungsgesellschaften in den letzten zwei Jahrzehnten (d. h. globales Angebot, Synergien) nach wie vor gültig? Unter welchen Umständen sollte die Konsolidierung wieder rückgängig gemacht werden?*

Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich auf die Fragen 30 bis 32.

Mit dem Wachstum, der engen Vernetzung und der weiteren Entwicklung zu so genannten „one firms“ haben insbesondere die Big Four nach unserer Einschätzung den Anforderungen des Marktes Rechnung getragen. Die sich ebenfalls immer stärker und global vernetzenden und konzernierenden Unternehmen erwarten Abschlussprüfer, die grenzüberschreitende Großmandate prüfen können. Diese Marktbedürfnisse bestehen weiterhin und dürften ein wesentlicher Grund dafür sein, weshalb die Big Four in diesem Segment überdurchschnittlich vertreten sind. Die bisherigen Entwicklungen wieder rückgängig zu machen, würde unter Umständen bedeuten, die Anbieterseite im besonders sensiblen Bereich internationaler Konzernprüfungen entgegen der Absicht der EU-Kommission zu reduzieren oder gegebenenfalls vollständig zu beseitigen.

6. Schaffung eines europäischen Marktes

- (33) *Wie kann die grenzübergreifende Mobilität der Angehörigen der Prüferbranche am besten angekurbelt werden?*

Bereits schon jetzt ist die grenzüberschreitende Mobilität bei der Besetzung von Prüfungsteams tägliche Realität. Gerade große Prüfungsgesellschaften stellen ihre Prüfungsteams interdisziplinär und international gemäß den Anforderungen an das Prüfungsmandat zusammen. Problematisch gestaltet sich in diesem Zusammenhang allerdings die Zulässigkeit der Unterzeichnung des Bestätigungsvermerkes durch ausländische Berufsangehörige.

Auf der Ebene der verantwortlichen Prüfer ist die grenzüberschreitende Tätigkeit auch aufgrund der derzeit bestehenden Rechtslage nicht ohne weiteres möglich, da der verantwortliche Prüfer nach der Abschlussprüferrichtlinie nach den im Aufnahmestaat geltenden Regelungen als Abschlussprüfer bestellt sein muss. Erleichtert wird dies allerdings dadurch, dass für Berufsangehörige aus EU-Mitgliedstaaten für das zur Bestellung erforderliche Examen keine Vollprüfung,

sondern lediglich eine so genannte Eignungsprüfung erforderlich ist. Für Abschlussprüfer in eigener Praxis gilt Entsprechendes. Eine stärkere Mobilität in diesem Bereich würde somit eine weitere Harmonisierung des europäischen Marktes voraussetzen, die in Frage 34 angesprochen wird.

Die in Deutschland im Rahmen des Berufsaufsichtsreformgesetzes und in Umsetzung der Abschlussprüferrichtlinie ermöglichte uneingeschränkte Beteiligung von ausländischen EU-Abschlussprüfern an nationalen Prüfungsgesellschaften sowie deren Mitwirkung in der Leitungsebene hat in der Praxis in Deutschland bislang lediglich geringe Auswirkungen gehabt. Nur acht Prüfungsgesellschaften haben bisher in Deutschland von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, ausländische EU-Abschlussprüfer als Gesellschafter oder Mitglieder der Leitungsebene aufzunehmen.

(34) Stimmen Sie einer „maximalen“ Harmonisierung in Verbindung mit einem „Europäischen Pass für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften“ zu? Sollten sie Ihrer Meinung nach auch für kleinere Prüfungsgesellschaften gelten?

Unter gesamtpolitischen Gesichtspunkten wäre nicht nur eine „maximale“ Harmonisierung, sondern eine vollständige Vereinheitlichung des europäischen Abschlussprüfungsmarktes zu befürworten. Hierbei kann es sich aber nur um das Ergebnis einer mittel- und langfristigen Weiterentwicklung der europäischen Einigung insgesamt handeln. Eine isolierte, über die Abschlussprüferrichtlinie hinausgehende Harmonisierung im Prüfungsbereich wäre allerdings in Teilbereichen denkbar, zum Beispiel im Bereich der Unabhängigkeit, in dem die einzelnen Mitgliedstaaten trotz der Grundsätze der Abschlussprüferrichtlinie weiterhin Unterschiede aufweisen.

Einem europäischen „Prüferpass“ für alle Abschlussprüfungen stehen aber neben den divergierenden gesellschafts-, wirtschafts- und steuerrechtlichen Rahmenbedingungen vor allen Dingen die in weiten Teilen unterschiedlichen Bilanzierungsvorschriften entgegen. Auf unsere Stellungnahme zur Konsultation zum International Financial Reporting Standard für kleine und mittlere Unternehmen dürfen wir insoweit ergänzend verweisen. Dort hatten wir uns gegen eine Übernahme der IFRS für kleine und mittlere Unternehmen ausgesprochen. Eine im Übrigen möglichst einheitliche Rechnungslegung im EU-Raum halten wir zwar für an sich wünschenswert. Dies setzt aber eine Vereinheitlichung auch des sonstigen rechtlichen, insbesondere steuerrechtlichen Umfelds sowie der Erwartungshaltung der stakeholder an die Rechnungslegung voraus.

Denkbar wäre ein europäischer Prüferpass hingegen zunächst für den Bereich der pflichtigen IFRS-Bilanzierung. Welcher Abschlussprüfer oder welche Prüfungsgesellschaft einen solchen Prüferpass erhalten könnte, muss sich somit daran ausrichten, ob die Prüferpraxis Prüfungen

bei IFRS-Abschlüssen durchführt und durchführen kann. Wenn es sich hierbei um eine kleinere Prüfungsgesellschaft handelt, sollte auch diese selbstverständlich den Prüferpass erhalten.

7. Vereinfachung: Kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften (KMP)

(35) Würden Sie anstelle der gesetzlichen Abschlussprüfung ein niedrigeres Dienstleistungsniveau bevorzugen, wie z. B. die „Begrenzte Prüfung“ oder „Gesetzliche Prüfung“ der KMU-Abschlüsse? Sollte eine solche Dienstleistung davon abhängig gemacht werden, dass ein (interner oder externer) Buchhalter den Abschluss erstellt hat?

Die Wirtschaftsprüferkammer hat seit jeher den Ansatz „an audit is an audit“ verfolgt. Dies bedeutet, dass die Prüfungsqualität und die Verlässlichkeit des Prüfungsurteils einheitlich sein müssen. Entscheidend ist, dass hinreichend anerkannt wird, dass Art, Umfang und Intensität der Prüfung in Relation zu Größe, Unternehmensgegenstand und Marktbedeutung des zu prüfenden Unternehmens variieren können müssen. Diese so genannte Skalierbarkeit hatten wir bereits in unserer Stellungnahme zur Konsultation zur Übernahme der ISA angesprochen. Wird dies von Anwendern, Regulatoren und Aufsichten hinreichend berücksichtigt, besteht für eine „begrenzte gesetzliche Abschlussprüfung“ oder gar eine lediglich den Grundsätzen einer prüferischen Durchsicht entsprechenden Form der Prüfung kein Bedarf. Im Übrigen wirken sich größenabhängige Erleichterungen für die bilanzierenden Unternehmen in Bezug auf Rechnungslegung und Publikation auch erleichternd auf die Prüfung der entsprechenden Abschlüsse bereits heute schon aus.

Zudem sehen wir die Problematik, dass mit einer limitierten Abschlussprüfung und dem damit zusammenhängenden „limitierten“ Bestätigungsvermerk die Gefahr verbunden ist, die Erwartungslücke bei den Bilanzadressaten zu vergrößern. Eher das Gegenteil wird der Fall sein: Ein - wie auch immer formulierter - Bestätigungsvermerk für eine Abschlussprüfung, die in Art und Umfang hinter den derzeitigen gesetzlichen Anforderungen zurückbleibt, kann nicht dazu beitragen, das Vertrauen in und die Glaubwürdigkeit des Abschlussprüfers zu erhöhen.

Wir gehen auch davon aus, dass die stakeholder der Unternehmen, insbesondere Kreditgeber, ausschließlich eine vollwertige Abschlussprüfung akzeptieren werden. Dass dies in den USA anders sein mag, stellt aus unserer Sicht in diesem Zusammenhang nicht notwendigerweise ein Argument für die Reduzierung der Anforderungen an eine Abschlussprüfung bei KMU dar, sondern eher das Gegenteil. In den USA ist ausschließlich der Bereich der kapitalmarktorientierten Unternehmen bundesweit einheitlich reguliert. Art und Ausmaß der Regulierung sonstiger Unternehmen liegt in der Kompetenz der einzelnen Bundesstaaten, die zum Teil von einer Prüfungspflicht generell absehen.

Wie wir in unserer Stellungnahme zur Konsultation zur Überarbeitung der Richtlinien zur Rechnungslegung ausgeführt haben, sehen wir hierin für die EU aber kein nachahmenswertes Beispiel.

(36) Sollte es eine Schutzzone geben, wenn es um ein mögliches Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen für KMU-Kunden in der Zukunft geht?

Zum Thema „Prüfung und Beratung“ dürfen wir auf unsere Ausführungen zu Frage 19 verweisen. Bei Abschlussprüfungen von Unternehmen, die keine solchen von öffentlichem Interesse sind, stellt sich die Frage aus unserer Sicht noch weniger. Ein generelles Verbot von Beratungsleistungen beim Prüfungsmandanten würde gerade die kleineren und mittleren Prüferpraxen in ihrer Existenz bedrohen und einer zusätzlichen Konzentration auf dem Prüfermarkt Vorschub leisten.

Über Schutzzonen für kleine Prüfungspraxen sollte nachgedacht werden. Allerdings gilt auch hier, dass der Kernbereich der Berufspflichten des Abschlussprüfers, die „Unbefangenheit“ des Abschlussprüfers, nicht betroffen sein darf und „eherne“ Grundregeln zur Sicherung der Unabhängigkeit, wie zum Beispiel das Selbstprüfungsverbot, nicht aufgegeben werden dürfen.

(37) Sollte eine „Begrenzte Prüfung“ oder „Gesetzliche Prüfung“ an weniger schwerfällige interne Qualitätskontrollregeln und Aufsichtsvorschriften seitens der Aufsichtsbehörden geknüpft werden? Könnten Sie Beispiele nennen, wie diesbezüglich in der Praxis vorgegangen werden sollte?

Wie unter Frage 35 ausgeführt, lehnen wir eine „begrenzte gesetzliche Abschlussprüfung“ oder eine generelle „prüferische Durchsicht“ anstelle der gesetzlichen Abschlussprüfung ab. Die verpflichtende Einführung eines Qualitätssicherungssystems hat sich gerade bei kleinen und mittleren Prüferpraxen als erheblich qualitätssteigernd, wenn auch bürokratiesteigernd erwiesen. Eine Reduzierung der Anforderungen an die Angemessenheit des Qualitätssicherungssystems sollte nicht vorgenommen werden, wenn der Prüfungsqualität eine höhere Priorität beigemessen wird. Auch hier ist es wie bei der Prüfungsdurchführung entscheidend, die Skalierbarkeit hinreichend zu berücksichtigen, die bereits in dem Begriff „Angemessenheit“ angelegt ist. An das Qualitätssicherungssystem einer kleinen Prüferpraxis mit überschaubaren Prüfungsmandanten sind daher bereits jetzt nicht die gleichen Anforderungen zu stellen wie an das zum Beispiel einer Big Four-Gesellschaft.

Zur externen Kontrolle ist anzumerken, dass bereits die Abschlussprüferrichtlinie hinsichtlich der zeitlichen Komponente zwischen Abschlussprüfern bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (mindestens alle drei Jahre) und sonstigen Abschlussprüfern (mindestens alle sechs Jahre) differenziert.

8. Internationale Zusammenarbeit

(38) Welche Maßnahmen könnten Ihrer Auffassung nach die Qualität der Kontrolle globaler Audit-Marktteilnehmer durch die internationale Zusammenarbeit steigern?

Unsere Ausführungen in Abschnitt 4. zur Angemessenheit einer EU-weiten Aufsicht gelten entsprechend für die Anforderungen an globale Aufsichtsstrukturen. Auch hier sehen wir in erster Linie die öffentlichen Prüferaufsichten in der Pflicht, die derzeitigen Möglichkeiten der internationalen Zusammenarbeit im Rahmen des International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) auch mit Blick auf die Auswirkungen bereits vollzogener oder noch ausstehender Adäquanzentscheidungen zu beurteilen.

Wir hoffen, dass unsere Ausführungen in die weiteren Überlegungen einfließen und stehen für Rückfragen gerne zur Verfügung.
