



WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER

| Körperschaft des  
öffentlichen Rechts

[www.wpk.de/magazin/2-2011/](http://www.wpk.de/magazin/2-2011/)

## **Bericht über die Berufsaufsicht 2010 über Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer**

- Anlassbezogene Berufsaufsicht
- Sonderuntersuchungen (Inspektionen)
- Abschlussdurchsicht
- Widerrufsverfahren

## Inhalt

<b>I. UMFANG DER BERUFSAUFSICHT</b>	<b>3</b>
<b>II. VERFAHRESENTWICKLUNG 2010</b>	<b>4</b>
<b>III. ANLASSBEZOGENE BERUFSAUFSICHT</b>	<b>6</b>
1. Neueingänge 2010	7
2. Abgeschlossene Verfahren 2010	8
3. Gegenstand der abgeschlossenen Verfahren 2010	9
3.1. Prüfungstätigkeit	10
3.2. Sonstige berufliche Tätigkeit	13
3.3. Außerberufliche Tätigkeit	15
<b>IV. SONDERUNTERSUCHUNGEN (INSPEKTIONEN)</b>	<b>15</b>
1. Organisation	17
2. Verfahrensgrundlagen	17
3. Übersicht über die in 2010 durchgeführten Inspektionen	18
4. Ergebnisse der Inspektionen	22
4.1. Feststellungen zum Qualitätssicherungssystem	24
4.2. Feststellungen zur Abwicklung von Prüfungsaufträgen	30
4.2.1 Feststellungen zu von den Auswirkungen der Finanz- und Wirtschaftskrise betroffenen Prüffeldern	30
4.2.2 Feststellungen zu weiteren Prüffeldern	34
4.3. Maßnahmen der untersuchten Praxen	37
5. Internationale Zusammenarbeit	38
6. Ausblick	39
<b>V. ABSCHLUSSDURCHSICHT</b>	<b>40</b>
1. Gegenstand und Umfang der Durchsicht	41
2. Verfahren	42
3. Ergebnisse	43
4. Bestätigungsvermerke	45
<b>VI. WIDERRUFSVERFAHREN</b>	<b>46</b>

## I. Umfang der Berufsaufsicht

Die Berufsaufsicht über Wirtschaftsprüfer (WP) und vereidigte Buchprüfer (vBP) obliegt gem. §§ 57, 66a WPO der Wirtschaftsprüferkammer (WPK) und der Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK); der APAK steht die abschließende Entscheidungsbefugnis zu.

Die Berufsaufsicht umfasst die anlassbezogene Berufsaufsicht (§ 61a Satz 2 Nr. 1 WPO), die anlassunabhängigen Sonderuntersuchungen (Inspektionen, §§ 61a Satz 2 Nr. 1, 62b WPO), die Abschlussdurchsicht, bei der eine stichprobenweise Sichtung veröffentlichter Abschlüsse und Bestätigungsvermerke erfolgt sowie die Rücknahme- und Widerrufsverfahren (§§ 20, 34 WPO). Die Verfahren dienen in unterschiedlicher Ausprägung der Prävention. Allen ist gemeinsam, dass Feststellungen berufswidrigen Verhaltens zu Hinweisen, Belehrungen und Disziplinarmaßnahmen führen können.

Die Arbeit der WPK erfolgt unter der Fachaufsicht der APAK, einer Kommission berufsstandsunabhängiger Personen. Bei Vorgängen mit Auslandsbezug ist die APAK für die Auslandskontakte unmittelbar zuständig. Eine Entscheidung der WPK wies die APAK in 2010 zur Zweitentscheidung an die Kammer zurück. Die APAK informiert sich aber auch bereits während der Ermittlungen der WPK und beurteilt deren Entscheidungen auf ihre Angemessenheit. Im besonderen Focus der APAK und der WPK standen auch im Jahr 2010 wieder die Verfahren gegen Abschlussprüfer von Banken. Die in der Öffentlichkeit im zeitlichen Zusammenhang mit der Finanzkrise kritisch hinterfragten Abschlussprüfungen waren oder sind Gegenstand der anlassbezogenen Berufsaufsicht, während im Rahmen der anlassunabhängigen Sonderuntersuchungen die aktuellen Jahresabschlussprüfungen bei Banken einen Schwerpunkt der Untersuchungen bilden. Die Durchführung und die Ergebnisse der Sonderuntersuchungen standen ebenfalls und unverändert im Mittelpunkt; hier nahm die APAK auch an Schlussbesprechungen teil.

Zudem untersteht die WPK der Rechtsaufsicht des Bundesministeriums für Wirtschaft und Technologie (BMWi). Das Ministerium prüft, ob die WPK bei der Durchführung ihrer Aufgaben die Gesetze und Satzungen beachtet. Es lässt sich im Einzelfall berichten. Ende 2010 ließ sich das BMWi aufgrund

einer Beschwerde berichten und die Unterlagen vorlegen. Die Prüfung des Ministeriums dauerte Anfang des Jahres noch an.

Eine Veröffentlichung richtungsweisender berufsgerichtlicher Entscheidungen erfolgt regelmäßig im WPK Magazin unter der Rubrik „Aus der Rechtsprechung“. Rügeentscheidungen von allgemeinem Interesse werden im WPK Magazin als „Praktischer Fall“ oder als Beitrag unter der Rubrik „Informationen aus der Berufspraxis“ thematisiert. Aufgrund der in der WPO verankerten Pflicht des Ehrenamtes der WPK sowie deren Angestellten und sonstigen Beauftragten zur Verschwiegenheit (§ 64 Abs. 1 WPO) über Tatsachen, die bei der Tätigkeit oder bei Gelegenheit dieser Tätigkeit bekannt werden, ist eine Benennung der betroffenen Berufsangehörigen oder deren Mandate nicht zulässig. Sowohl im WPK Magazin als auch im Jahresbericht erfolgt die Darstellung anhand der statistischen und rein inhaltlichen Angaben.

## II. Verfahrensentwicklung 2010

Nachfolgend werden die Entwicklung der Neueingänge und Erledigungen im abgelaufenen Jahr 2010 und den Vorjahren im Überblick aufgezeigt. Eine detailliertere Darstellung der einzelnen Bereiche erfolgt zu III. bis VI.

### Neue Verfahren:

Verfahren	2010	2009	2008	2007
Berufsaufsichtsverfahren <sup>1</sup>	368	473	489	440
Rücknahme- u. Widerrufsverfahren	102	103	140	123
Sonderuntersuchungen	45	46	32	2
Abschlussdurchsicht	673	862	769	773
Sonstige Vorermittlungen	356	357	388	451
<b>Gesamt</b>	<b>1.544</b>	<b>1.841</b>	<b>1.818</b>	<b>1.789</b>

---

<sup>1</sup> Hier und nachfolgend umfassen die Berufsaufsichtsverfahren die der anlassbezogenen Berufsaufsicht.

Die Anzahl der eingeleiteten Berufsaufsichtsverfahren war in 2010 deutlich rückläufig. Neben einem Rückgang der Beschwerden gab es auch einen Rückgang bei den anderweitigen Mitteilungen über den Verdacht einer möglichen Berufspflichtverletzung wie z.B. bei den Mitteilungen aus der Abschlussdurchsicht oder bei den Feststellungen in den Sonderuntersuchungen.<sup>2</sup> Hingegen blieb die Anzahl der eingeleiteten Widerrufsverfahren konstant. Auch die Anzahl der Sonderuntersuchungen ist nach dem abgeschlossenen Aufbau dieser Abteilung und der Einstellung auf den grundsätzlichen Rhythmus der Untersuchungen nunmehr gleich bleibend.

Neben den 673 Fällen im Rahmen der Abschlussdurchsicht wurden im Zusammenhang mit der Führung des Berufsregisters und im Vorfeld möglicher Widerrufsverfahren in weiteren 356 Fällen Vorermittlungen durchgeführt. Bei Vorermittlungen liegt kein konkreter Verdacht einer Berufspflichtverletzung vor. Die weit überwiegende Anzahl der Fälle konnten zeitnah geklärt, Einzelfälle mussten in Disziplinarverfahren übergeleitet werden.

#### **Abgeschlossene Verfahren:**

Verfahren <sup>3</sup>	<b>2010</b>	<b>2009</b>	<b>2008</b>	<b>2007</b>
Berufsaufsichtsverfahren	476	496	391	480
Rücknahme- u. Widerrufsverfahren	72	82	126	102
Sonderuntersuchungen	44	58	16	-
Abschlussdurchsicht	706	881	755	803
Sonstige Vorermittlungsverfahren	356	357	388	455
	<b>1.654</b>	<b>1.874</b>	<b>1.676</b>	<b>1.840</b>

Die Anzahl der abgeschlossenen Berufsaufsichtsverfahren erreichte ungefähr Vorjahresniveau. Gleiches gilt für die Rücknahme- und Widerrufsverfahren. Die abgeschlossenen Sonderuntersuchungen korrespondieren

<sup>2</sup> Siehe zu den Anlässen der Verfahrenseinleitung nachfolgend unter III.1.

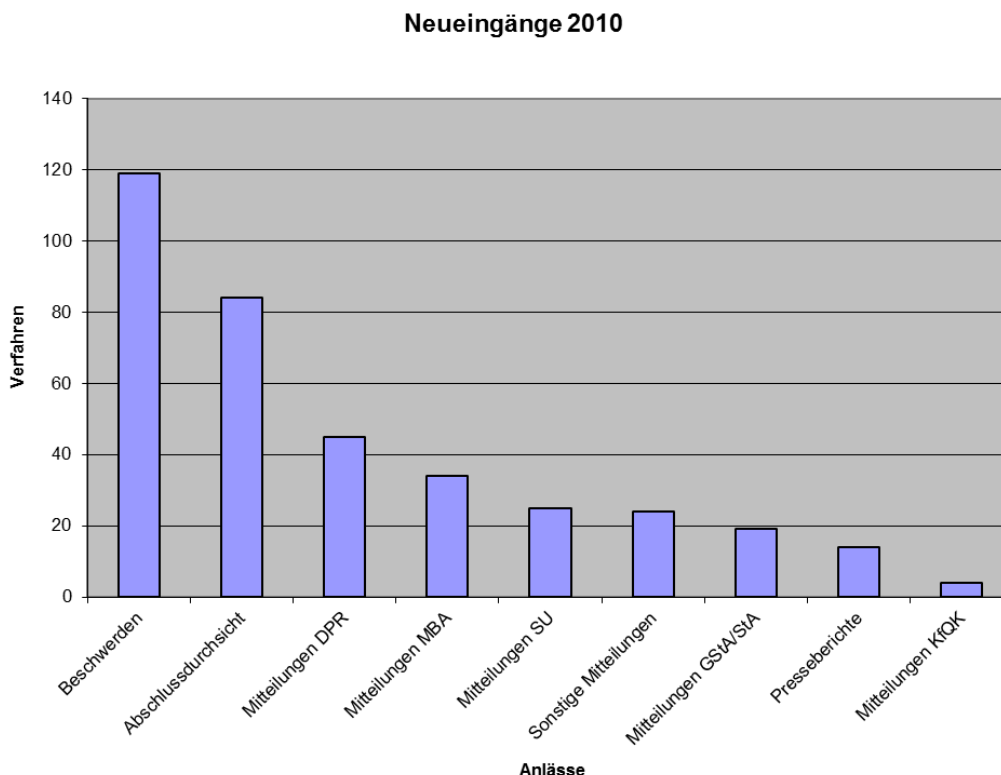
<sup>3</sup> Hier und nachfolgend beziehen sich die Angaben auf Entscheidungen, die im angegebenen Jahr bestands- oder rechtskräftig wurden.

nach dem in 2009 erfolgten Abschluss der in der Aufbauphase 2008 der Abteilung begonnenen Verfahren nun mit der Anzahl der in 2010 neu eingeleiteten Sonderuntersuchungen. Im Rahmen der Abschlussdurchsicht klärten sich die z. T. auch aus dem Vorjahr stammenden Anfragen in 706 Fällen, im Rahmen sonstiger Vorermittlungen wurden alle 356 Neufälle auch erledigt. Zum Jahreswechsel waren noch 415 Verfahren anhängig, schwerpunktmäßig aus der anlassbezogenen Berufsaufsicht.

### **III. Anlassbezogene Berufsaufsicht**

Anlassbezogene Berufsaufsichtsverfahren werden bei zureichenden tatsächlichen Anhaltspunkten für das Vorliegen einer Berufspflichtverletzung eingeleitet. Im Falle der Annahme einer Berufspflichtverletzung ist zu prüfen, ob diese aufgrund der Schwere der Schuld in die Zuständigkeit der GStA mit dem Ziel einer berufsgerichtlichen Klärung abzugeben ist (§ 61a Satz 2 2. HS WPO). Wird das Verfahren nicht abgegeben, können Berufspflichtverletzungen mit einer Rüge, ggf. verbunden mit einer Geldbuße bis zu 50.000 Euro sanktioniert werden (§ 63 WPO). Berufspflichtverletzungen können aber auch Anlass für Hinweise und Belehrungen sein. Die Betroffenen können eine gerichtliche Überprüfung von Rügeentscheidungen beim Landgericht Berlin beantragen.

## 1. Neueingänge 2010



- Ca. 32 % der neuen Verfahren ergaben sich aus Beschwerden (119 Verfahren; 2009: 148), von denen 13 Verfahren aus Mitteilungen der APAK über fünf Beschwerden, die dort eingingen, resultierten.<sup>4</sup> Ca. 23 % ergaben sich aus Erkenntnissen der Abschlussdurchsicht (84 Verfahren, 2009: 122).
- Die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) unterrichtete 2010 in 19 Fällen nach § 342b Abs. 8 HGB, die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) in drei Fällen nach § 37r Abs. 2 WpHG – diese Mitteilungen führten zu Aufsichtsverfahren gegen 45 Berufsangehörige (2009: 38 Verfahren).
- Weitere 34 Verfahren (2009: 48) basierten aus Erkenntnissen aus dem Bereich der Mitglieder- und Beitragsabteilung (MBA). Diesen lag überwiegend der Vorwurf zeitweisen Fehlverhaltens zugrunde, z.B. nicht ordnungsgemäßer Berufshaftpflichtversicherung, ungeordneter wirt-

<sup>4</sup> Die anlassbezogene Berufsaufsicht ermittelt gegen die handelnden natürlichen Personen (z.B. Unterzeichner, ggf. auch weitere Beteiligte). Bei der Abschlussdurchsicht, SU, DPR, BaFin und APAK hingegen werden die Vorgänge pro prüfende WP/vBP-Praxis gezählt. Dies kann zu unterschiedlichen Zahlenwerten in den jeweiligen Berichten führen.

schaftliche Verhältnisse, verzögerter Kammerbeitragszahlung oder gewerblicher Tätigkeit.

- Aufgrund der Feststellungen in den Sonderuntersuchungen (SU) wurden in 2010 parallel oder im Anschluss zu 12 der 44 Sonderuntersuchungen Aufsichtsverfahren eingeleitet, von denen 25 Berufsangehörige betroffen waren (2009: 44).
- 24 Verfahren (2009: 15) beruhten auf sonstigen Mitteilungen, wie z.B. Mitteilungen von Oberfinanzdirektionen oder anderen Berufskammern.
- 19 Aufsichtsverfahren (2009: 16) wurden aufgrund von Mitteilungen von Staatsanwaltschaften (StA) oder der Generalstaatsanwaltschaft Berlin (GStA) eingeleitet, 14 Verfahren (2009: 28) wurden aufgrund von Presseberichterstattungen aufgegriffen. Weitere vier Verfahren (2009: 14) wurden aufgrund von Mitteilungen der Kommission für Qualitätskontrolle (KfQK) eingeleitet.

## 2. Abgeschlossene Verfahren 2010

Art der Erledigungen	2010	2009	2008	2007
Rügen - davon mit Geldbuße	115 75	61 32	58 19	46 14
Urteile der Berufsgerichte	-	1	2	5
Sonstige Maßnahmen der GStA / Berufsgerichtsbarkeit (§§ 153, 153a StPO)	19	22	21	17
Belehrungen	105	165	145	160
Einstellungen	211	218	150	229
	<b>450</b>	<b>467</b>	<b>376</b>	<b>457</b>

Weitere 26 Fälle erledigten sich aus verfahrensrechtlichen Gründen (u. a. aufgrund des Verzichts der betroffenen Berufsangehörigen auf die Bestellung als WP/vBP oder aufgrund des Widerrufs der Bestellung in einem parallelen Widerrufsverfahren).

Die Anzahl der Rügen hat sich gegenüber dem Vorjahr fast verdoppelt. Grund hierfür ist einerseits, dass nunmehr auch sog. mittelschwere Fälle als Rügeverfahren von der WPK geführt und abgeschlossen werden. Vor



Änderung der Zuständigkeiten durch das Berufsaufsichtsreformgesetz wären diese Fälle noch in den Zuständigkeitsbereich der GStA gefallen. Des Weiteren stieg die Zahl der Verfahren wegen der Durchführung gesetzlicher Abschlussprüfungen ohne Teilnahmebescheinigung oder Ausnahmegenehmigung nach § 57a Abs. 1 WPO erheblich an. Im Jahr 2010 wurden allein aus diesem Bereich 46 Rügen bestandskräftig (davon 45 mit Geldbuße, 2009: 13 Rügen, sämtlich mit Geldbuße).

Mit den erweiterten Zuständigkeiten durch das Berufsaufsichtsreformgesetz erhöhte sich auch der mögliche Sanktionsrahmen für die WPK. Im Jahr 2010 beliefen sich die mit den Rügen verbundenen Geldbußen zwischen 500 € und 30.000 €.

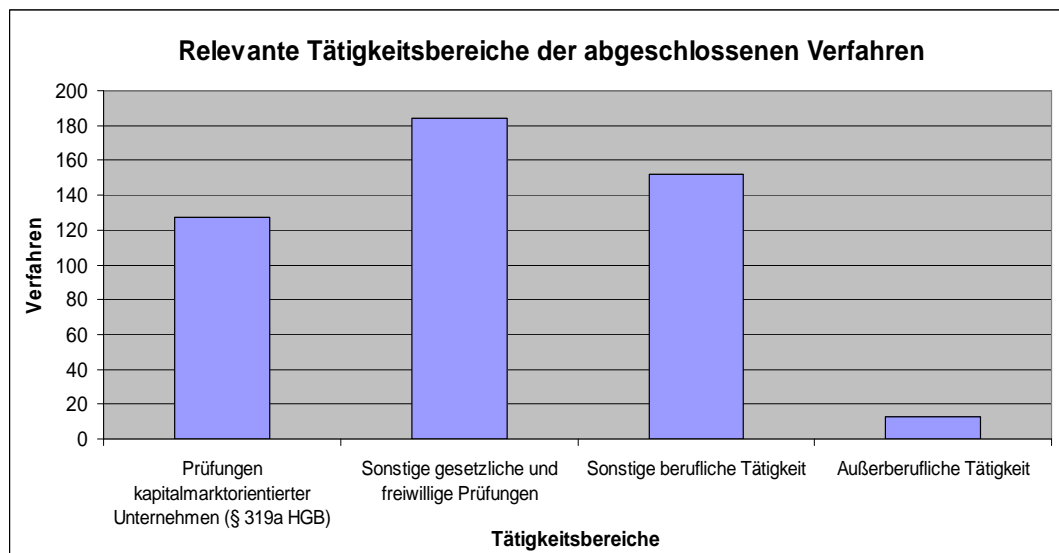
Von den mit einer Rüge abgeschlossenen Verfahren überprüfte der Vorstand 23 Rügen im Einspruchsverfahren. 17 Rügen bestätigte er, in drei Einspruchsverfahren minderte er die mit der Rüge jeweils verbundene Geldbuße. In einem der Verfahren entschied der Vorstand, die Geldbuße aufzuheben. In zwei Fällen hob er aufgrund z.T. neuen Sachvortrags der Betroffenen die Rügen auf und erteilte jeweils eine Belehrung.

Sechs Rügen wurden durch das LG Berlin überprüft (§ 63a WPO), was in einem Vorgang zur Aufhebung der beiden Rügeentscheidungen führte. Zwei der erteilten Rügen wurden bestätigt und in einem Fall entschied das Berufsgeschicht, die mit der Rüge verbundene Geldbuße aufzuheben, in einem weiteren Fall minderte das Gericht die Geldbuße.

Darüber hinaus stellte die GStA drei Verfahren gegen eine Geldauflage ein (zwei Auflagen i.H.v. jeweils 2.500 €, eine i.H.v. 10.000 €), womit sie das öffentliche Interesse an der Verfolgung als beseitigt ansah (§ 153a StPO). 15 weitere Verfahren stellte die GStA aufgrund nur geringer Schuld der Betroffenen und fehlenden öffentlichen Interesses an der Verfolgung ein (§ 153 StPO). Ein Verfahren stellte zudem das LG Berlin gemäß § 153a StPO gegen eine Geldauflage von 5.000 € ein.

### **3. Gegenstand der abgeschlossenen Verfahren 2010**

Das nachfolgende Schaubild differenziert zu den abgeschlossenen Verfahren (auch Einstellungen) nach den Bereichen der beruflichen Tätigkeit der betroffenen Berufsangehörigen.



### 3.1. Prüfungstätigkeit

Die weitaus überwiegende Zahl der Verfahren betraf Feststellungen im Zusammenhang mit der Prüfungstätigkeit der Berufsangehörigen (insgesamt 311 Verfahren). Hierbei waren sowohl Jahres- und Konzernabschlussprüfungen bei Unternehmen i. S. d. § 319a HGB (127 Verfahren) als auch sonstige gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen (166 Verfahren) sowie freiwillige Prüfungen (18 Verfahren) betroffen. In der Mehrzahl dieser Verfahren reichten Hinweise und Belehrungen. In 2010 wurden in diesem Bereich aber auch 90 der insgesamt 105 erteilten Rügen bestandskräftig.

#### *Prüfungen kapitalmarktorientierter Unternehmen (§ 319a HGB)*

Aus Verfahren, die sich auf die Prüfungstätigkeit bei kapitalmarktorientierten Unternehmen (§ 319a HGB) bezogen, resultieren 32 Rügen. Zehn dieser Rügen ergingen aufgrund von Mitteilungen der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR), 15 Rügen aufgrund von Feststellungen aus den Sonderuntersuchungen. Fünf weitere dieser Rügen resultieren aus Verfahren, in die neben den Mitteilungen der DPR auch Feststellungen aus zuvor durchgeführten Sonderuntersuchungen eingeflossen waren.<sup>5</sup> Zwei dieser Rügen beruhen auf Verfahren, die aufgrund von Medienberichten eingeleitet worden waren. Von den in diesem Bereich erteilten Rügen waren 14 Rügen mit einer Geldbuße von bis zu 30.000 € verbunden.

<sup>5</sup> In 2010 konnten 29 Mitteilungen der DPR abschließend behandelt werden. Aus den Mitteilungen resultieren Aufsichtsverfahren gegen 54 Berufsangehörige. Neben den o. g. Rügen sprach die WPK in 30 Verfahren Belehrungen aus, weitere neun Verfahren wurden – z. T. mit Hinweisen – eingestellt.

Sämtliche der in diesem Bereich erteilten Rügen beruhen auf fachlichen Fehlern.<sup>6</sup> Insoweit prüft die WPK zunächst, ob Rechnungslegungsvorschriften (HGB und IAS/IFRS) richtig angewandt wurden und der Abschlussprüfer Abweichungen hiervon hätte erkennen und beanstanden müssen. Für die berufsrechtliche Einordnung relevant und daher auch in jedem Fall geprüft wurde die Frage, ob der Rechnungslegungsfehler wesentliche oder unwesentliche Auswirkungen hat.

Die gerügten Beanstandungen betrafen dabei insbesondere die fehlerhafte Bilanzierung:

- von Wertminderungen der Geschäfts- und Firmenwerte, der Anteile an verbundenen Unternehmen oder der Forderungen gegen verbundene Unternehmen;
- von latenten Steuern, insbesondere auf Verlustvorträge sowie die unzulässige Saldierung aktiver und passiver latenter Steuern und
- von Unternehmenszusammenschlüssen, zumeist im Zusammenhang mit einer fehlerhaften Kaufpreisallokation.

Darüber hinaus betrafen die Rügen häufig – insbesondere bei der Anwendung der IAS/IFRS – auch fehlende Anhangangaben, z. B. zu Unternehmenserwerben, zum Finanzrisikomanagement und zu nahe stehenden Personen.

Zu den gerügten Mängeln in der Prüfungsdurchführung gehörten ferner:

- die unzureichende Durchführung oder mangelhafte Dokumentation von Prüfungshandlungen bei der Prüfung des internen Kontrollsystems des geprüften Unternehmens;
- die mangelhafte Durchführung oder Dokumentation von aussagebezogenen Prüfungshandlungen, insbesondere bei der Vorrats- und Umsatzprüfung;
- die nicht ausreichende prüferische Auseinandersetzung mit einzelnen Prüffeldern, bei denen erhebliche Bewertungsspielräume des geprüften Unternehmens bestanden;

---

<sup>6</sup> Eine dieser Rügen hatte darüber hinaus eine nicht über die gesamte Dauer der Abschlussprüfung gültige Teilnahmebescheinigung an der Qualitätskontrolle zum Gegenstand (§ 319 Abs. 1 Satz 3 HGB i. V. m. § 57a WPO).

- die ungenügende Dokumentation der Verwendung der Arbeitsergebnisse Dritter sowie
- in einem Fall auch die unzureichende Prüfungsberichterstattung aufgrund einer fehlenden Vorwegberichterstattung.

Bei den Bankenfällen wurden in 2010 zwei Rügen bestandskräftig. Diese Rügen wurden wegen der fehlerhaften Behandlung von Abschlussprovisionen und Bewertung von Finanzinstrumenten sowie der fehlerhaften Konsolidierung von Zweckgesellschaften erteilt. Zwei weitere Verfahren wurden mit einem Hinweis zu der prüferischen Auseinandersetzung mit dem unzureichenden Risikomanagementsystem (§ 25a KWG) abgeschlossen. Ein Bankenfalle, der die nicht ausreichende Würdigung von Liquiditätsrisiken und Risiken aus US-Immobilien betrifft, wurde an die GStA Berlin zur Einleitung eines berufsgerichtlichen Verfahrens abgegeben.<sup>7</sup>

#### *Sonstige gesetzliche und freiwillige Prüfungen*

Aus Verfahren, die sich auf die Prüfungstätigkeit bei gesetzlich prüfungspflichtigen Unternehmen (§ 319 HGB) bezogen, resultieren 57 Rügen. Einer weiteren Rüge lag eine freiwillige Prüfung zugrunde. Der überwiegende Teil dieser Rügen geht auf Mitteilungen der Abschlussdurchsicht zurück (48 Rügen).<sup>8</sup>

In 46 der in diesem Bereich gerügten Fälle führten WP/vBP gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen durch, ohne sich einer Qualitätskontrolle unterzogen oder über eine entsprechende Ausnahmegenehmigung verfügt zu haben (§ 57a WPO).<sup>9</sup> Bis auf eine Ausnahme waren diese Rügen in allen Fällen je nach Anzahl der Jahresabschlussprüfungen mit einer Geldbuße zwischen 1.000 € und 12.000 € verbunden.

Weitere neun der in diesem Bereich erteilten Rügen beruhen ausschließlich auf fachlichen Fehlern. Die gerügten Mängel betrafen hierbei insbesondere

---

<sup>7</sup> Der Vorgang war noch nach der WPO-Fassung vor Inkrafttreten des Berufsaufsichtsreformgesetzes zu beurteilen. Danach war die WPK nur bei geringer Schuld zuständig und konnte Rügen, die mit Geldbußen bis zu 10.000 € verbunden waren, aussprechen. Da es sich aber um einen Fall von mehr als geringer Schuld handelt, war er an die GStA abzugeben.

<sup>8</sup> Weitere fünf Verfahren beruhten auf Beschwerden. In drei Fällen wurde ein Aufsichtsverfahren aufgrund von Presseberichten eingeleitet. Einer der in diesem Bereich mit einer Rüge abgeschlossenen Vorgänge ging auf eine Mitteilung der KfQK zurück.

<sup>9</sup> In fünf dieser Verfahren kamen noch verschiedene fachliche Fehler hinzu.

die unzureichende Durchführung oder mangelhafte Dokumentation von Prüfungshandlungen (u. a. IKS-Prüfung und Prüfung des Vorratsvermögens) sowie eine unzureichende Prüfungsberichterstattung. In fünf Fällen wurden diese Rügen mit einer Geldbuße zwischen 1.000 € und 7.500 € verbunden.

Schließlich sind in den in diesem Bereich verhängten Rügen auch drei Verfahren zur Überprüfung der Unabhängigkeit und Unbefangenheit (§§ 43, 49 WPO, §§ 319, 319a HGB und §§ 20 ff. BS WP/vBP) enthalten. Gerügt wurde hier jeweils die Durchführung einer Abschlussprüfung bei gleichzeitiger Tätigkeit im Beirat der geprüften Gesellschaft, wobei der Beirat lt. Satzung mit wesentlichen Überwachungsfunktionen ausgestattet war. In einem Fall kamen noch fachliche Fehler im geprüften Abschluss hinzu.

### **3.2. Sonstige berufliche Tätigkeit**

Wegen sonstiger Pflichtverletzungen konnten im Übrigen 152 Verfahren abgeschlossen werden. In 25 dieser Verfahren wurden Rügen erteilt, wobei diese in elf Fällen mit einer Geldbuße zwischen 500 € und 3.000 € verbunden wurden.

Zwei Berufsangehörige wurden wegen der wiederholten verspäteten Offenlegung des Jahresabschlusses der eigenen Berufsgesellschaft gerügt. Eine weitere Rüge erging aufgrund einer Beschwerde wegen der Nichtabführung von Sozialversicherungsbeiträgen. In einem Fall führte zudem die berufswidrige Kundmachung einer nicht amtlich verliehenen Bezeichnung im Zusammenhang mit der Berufsbezeichnung zu einer Rüge. Im Übrigen lagen die Beanstandungen vor allem in den nachfolgenden Bereichen.

#### *Ersteller-, Gutachter- und Treuhandtätigkeit*

Einige der in diesem Bereich abgeschlossenen Verfahren betrafen den Verdacht der inhaltlichen Fehlerhaftigkeit (u. a. IDW S 1) von erstellten Gutachten. Aufgrund einer Beschwerde wurde in einem Vorgang eine Rüge mit Geldbuße von 1.500 € wegen der Nichtbeachtung der fachlichen Regeln für Unternehmensbewertungen erteilt. Des Weiteren betraf ein von der GStA gemäß § 153a StPO eingestelltes Verfahren die Falschbewertung eines virtuellen Glücksspiels im Rahmen eines Gutachtens. Auch zwei der gemäß § 153 StPO eingestellten Verfahren sind diesem Bereich zuzuordnen.

### *Berufshaftpflichtversicherung*

Während die Nichtunterhaltung der vorgeschriebenen Berufshaftpflichtversicherung i. S. d. §§ 54, 44b Abs. 4 WPO gemäß § 20 Abs. 2 Nr. 4 WPO einen zwingenden Widerrufgrund darstellt, führen Versicherungsunterbrechungen bei hergestellten oder rückwirkend hergestellten Versicherungsschutz zu Aufsichtsverfahren. In acht Fällen wurden aufgrund zeitweiliger Unterbrechung des Versicherungsschutzes Rügen bestandskräftig, vier davon mit einer Geldbuße zwischen 500 und 3.000 €.

### *Nicht geordnete wirtschaftliche Verhältnisse*

Von nicht geordneten wirtschaftlichen Verhältnissen ist beispielsweise bei Vermögensverfall, laufenden Insolvenzverfahren oder einer Abgabe der eidesstattlichen Versicherung des Berufsangehörigen vorliegen. Darüber hinaus sind auch erhebliche Schulden geeignet, nicht geordnete wirtschaftliche Verhältnisse zu begründen, wenn nicht abzusehen ist, dass der betroffene Berufsangehörige diese in überschaubarer Zeit zurückführen kann. Das Vorliegen ungeordneter wirtschaftlicher Verhältnisse stellt einen Grund zum Widerruf der Bestellung des Berufsangehörigen gemäß § 20 Abs. 2 Nr. 5 WPO dar. Fälle, in denen die Unabhängigkeit aufgrund der schlechten wirtschaftlichen Verhältnisse zeitweise, aber nicht wie bei ungeordneten wirtschaftlichen Verhältnissen auf Dauer gefährdet war, führen zu Berufsaufsichtsverfahren. In zwei dieser Verfahren wurde in 2010 jeweils eine Rüge erteilt. Auch die zeitgerechte Zahlung des Kammerbeitrags stellt eine Berufspflicht dar, deren Verletzung dann berufsaufsichtsrechtlich verfolgt wird, wenn das Kammermitglied trotz vorherigen Hinweises den Kammerbeitrag wiederholt vollstrecken lässt. Insgesamt wurden in 2010 aus diesem Bereich acht Rügen bestandskräftig, fünf davon mit Geldbuße i. H. v. 500 €.

### *Unvereinbare Tätigkeiten*

Weitere Berufsaufsichtsverfahren wurden wegen des Verdachts der zeitweisen Ausübung einer unvereinbaren Tätigkeit durchgeführt. Den Verfahren lagen beispielsweise gewerbliche Tätigkeiten zugrunde. Durch das Verbot gewerblicher Tätigkeit soll das Vertrauen der Öffentlichkeit in die Integrität des Berufsstandes durch den Ausschluss inner- und außerberuflicher Einflussnahmen geschützt werden. Während ein andauernder Verstoß gegen das Verbot der Ausübung einer unvereinbaren Tätigkeit gemäß § 20

Abs. 2 Nr. 1 WPO einen Widerrufstatbestand darstellt, werden zeitlich begrenzte Verstöße aufsichtsrechtlich verfolgt. In 2010 wurde aus diesem Bereich eine Rüge verbunden mit einer Geldbuße von 1.000 € bestandskräftig.

### *Berufsunwürdiges Verhalten*

Nach § 43 Abs. 2 Satz 3 WPO haben sich Berufsangehörige sowohl innerhalb als auch außerhalb der Berufstätigkeit des Vertrauens und der Achtung würdig zu erweisen, die der Beruf erfordert. Strafbares oder ordnungswidriges Verhalten, das einen Zusammenhang mit dem Beruf erkennen lässt, stellt regelmäßig auch einen Verstoß gegen die Pflicht zu berufswürdigem Verhalten dar. Hierbei handelte es sich vornehmlich um Beihilfehandlungen zu Vermögensdelikten (z. B. Betrug oder Untreue) oder zu Insolvenzstraftaten, wie auch Beihilfe zur Steuerhinterziehung oder eine solche in eigenen Angelegenheiten. So hatte z. B. der vom LG Berlin gemäß § 153a StPO gegen Geldauflage eingestellte Vorgang den Verdacht des gewerbs- u. bandenmäßigen Betrugs zum Gegenstand. In einem Verfahren wurde zudem die Verletzung der Mitwirkungspflichten gemäß § 62 WPO gerügt.

### **3.3. Außerberufliche Tätigkeit**

In diesem Bereich hatten die Verfahren den Verdacht des Verstoßes gegen die Pflicht zu berufswürdigem Verhalten zum Gegenstand. In einer Vielzahl der Fälle bestätigte sich der Verdacht einer Berufspflichtverletzung jedoch nicht. Berufsaufsichtsrechtliche Maßnahmen ergingen in diesem Bereich nicht.

## **IV. Sonderuntersuchungen (Inspektionen)**

Nach den §§ 61a Satz 2 Nr. 2, 62b Abs. 1 WPO werden anlassunabhängige Sonderuntersuchungen („Inspektionen“ oder „Untersuchungen“) stichprobenartig und ohne besonderen Anlass bei Berufsangehörigen und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften durchgeführt, die gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse nach § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB durchführen. Die Inspektionen stehen unter der öffentlichen Fachaufsicht der Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK). Planung, Anordnung und Durchführung der Inspektionen erfolgen im Ein-

vernehmen mit der APAK. Die Inspektionen betreffen die Einhaltung derjenigen Berufspflichten, die bei gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse zu beachten sind. Im Falle von Beanstandungen können gemäß § 62b Abs. 1 Satz 2 WPO andere gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen in die Untersuchungen einbezogen werden.

Ziel der Inspektionen ist es, zum Schutz des besonderen Vertrauens von Anlegern, Investoren und Unternehmen in den Kapitalmarkt die Qualität der Abschlussprüfungen zu erhöhen und das Vertrauen der nationalen, aber auch der internationalen Öffentlichkeit in die Wirksamkeit des deutschen Berufsaufsichtssystems zu stärken.

In 2010 wurden 45 Inspektionen durchgeführt. Das mit der APAK abgestimmte Arbeitsprogramm für 2010 wurde damit vollständig umgesetzt. Mit den Inspektionen 2010 wurde der erste dreijährige Untersuchungszyklus abgeschlossen und die entsprechende Vorgabe aus der Verfahrensordnung für die Durchführung der Untersuchungen nach §§ 61a Satz 2 Nr. 2, 62b Abs.1 WPO erfüllt, nach der Praxen, die § 319a HGB-Unternehmen prüfen, in einem Zeitraum von drei Jahren mindestens einmal untersucht werden sollen. Die Inspektionen in 2010 schlossen wiederum auch alle großen Praxen mit mehr als 25 § 319a HGB-Mandanten ein, die nach der Verfahrensordnung einem jährlichen Untersuchungsturnus unterliegen.

Bei der Untersuchung der Prüfungsabwicklung durch die Praxen wurden Prüfungen von Banken und Versicherungen sowie Prüffelder, die von den Auswirkungen der Finanz- und Wirtschaftskrise betroffen waren, besonders berücksichtigt. Mit den Schlussfeststellungen wurden den Praxen im Sinne der präventiven Zielsetzung des Verfahrens Hinweise gegeben, die zur Förderung der Prüfungsqualität bei der zukünftigen Ausgestaltung des Qualitätssicherungssystems und der Prüfungsabwicklung zu beachten sind. Die Erfahrungen zeigen, dass diese Hinweise von der überwiegenden Zahl der Praxen aufgegriffen und in konkrete Verbesserungsmaßnahmen umgesetzt werden.

Die Organisation, die Verfahrensgrundlagen, die in 2010 durchgeführten Verfahren sowie die Ergebnisse der Inspektionen werden in diesem Bericht näher dargestellt. Daneben informieren APAK und WPK regelmäßig auch im Rahmen von gesonderten Jour Fixe-Veranstaltungen für Abschlussprü-



fer von § 319a HGB-Unternehmen über allgemeine Ergebnisse aus den Inspektionen, zuletzt im April 2010.

## 1. Organisation

Neben dem Abteilungsleiter und seinem Stellvertreter besteht das Inspektorenteam aus zwölf Inspektoren mit der Qualifikation als Wirtschaftsprüfer. Innerhalb des Teams wurde eine Gruppe „Banken und Versicherungen“ gebildet, der fünf Inspektoren angehören, die über langjährige Erfahrungen in diesem Bereich verfügen. Freigewordene Stellen wurden im Verlauf des Jahres mit zwei Wirtschaftsprüfern neu besetzt. Insgesamt ist die Teamzusammensetzung durch ein hohes Maß an Kontinuität geprägt, so dass eine effektive und effiziente Durchführung der Inspektionen in 2010 ermöglicht wurde.

## 2. Verfahrensgrundlagen

Die Inspektionen werden in Übereinstimmung mit den Vorschriften der Verfahrensordnung für die Durchführung der Untersuchungen nach §§ 61a Satz 2 Nr. 2, 62b Abs.1 WPO (Verfahrensordnung auf der Homepage der WPK abrufbar unter [www.wpk.de/pdf/WPK\\_Verfahrensordnung\\_Anlassunanbhaengige\\_Sonderuntersuchungen.pdf](http://www.wpk.de/pdf/WPK_Verfahrensordnung_Anlassunanbhaengige_Sonderuntersuchungen.pdf)) im Einvernehmen mit der APAK durchgeführt. Danach sind ausgewählte Aspekte des Qualitätssicherungssystems einer Praxis, einzelne Aufträge über gesetzliche Abschlussprüfungen sowie der aktuelle Transparenzbericht (§ 55c WPO) zu untersuchen.

Der Untersuchungsturnus ist abhängig von der Anzahl der von einer Praxis durchgeführten Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse. Bei Praxen, die in dem der Untersuchung vorausgehenden Kalenderjahr Prüfungen nach § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB bei mehr als 25 Mandanten durchgeführt haben, werden die Untersuchungen jährlich durchgeführt. Bei den übrigen Praxen soll in einem Zeitraum von drei Jahren mindestens eine Untersuchung stattfinden.

Die Untersuchung kann vor Ort in den Räumen der Praxis oder in der Geschäftsstelle der WPK in Berlin bzw. den Landesgeschäftsstellen vorgenommen werden.

Anschließend werden die Feststellungen aus der Inspektion unter Einbezug der Stellungnahme der untersuchten Praxis berufsrechtlich gewürdigt. Ergibt die Untersuchung keine Verletzung von Berufspflichten, wird dies der Praxis durch eine entsprechende Schlussfeststellung mitgeteilt. Werden objektive Verletzungen von Berufspflichten festgestellt, werden durch die Schlussfeststellung die erforderlichen Hinweise erteilt.

Liegen Anhaltspunkte für Berufspflichtverletzungen vor, die Berufsaufsichtsverfahren gegen Praxisinhaber oder andere, für den Mangel verantwortliche Mitglieder der WPK erforderlich machen, kann ein solches Verfahren parallel oder im Anschluss an eine Inspektion eingeleitet werden.

Alle Entscheidungen in dem o.g. Verfahren unterliegen der Letztentscheidungsbefugnis der APAK (§ 66a Abs. 4 WPO).

### **3. Übersicht über die in 2010 durchgeführten Inspektionen**

Grundgesamtheit für die Auswahl der zu untersuchenden Praxen im Jahr 2010 waren die Praxen, die im vorangegangenen Jahr gesetzliche Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse im Sinne des § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB beendet hatten. Im Jahr 2009 wurden rd. 900 Unternehmen von öffentlichem Interesse von 119 (Vorjahr: 128) Wirtschaftsprüferpraxen geprüft. Dabei werden die Praxen in entsprechender Anwendung der Vorschriften über verbundene Unternehmen zu einer Einheit zusammengefasst, wie dies auch der Verfahrensweise bei den Inspektionen entspricht.

Nach Anzahl der geprüften Unternehmen von öffentlichem Interesse lässt sich die Grundgesamtheit der Wirtschaftsprüferpraxen, die den Inspektionen unterliegen, in große, mittelgroße und kleine Praxen aufteilen.

<b>zu untersuchende Praxen mit § 319a HGB-Mandaten<sup>10</sup></b>	<b>2010</b>	<b>2009</b>	<b>2008</b>
Große Praxen (mehr als 25 Unternehmen i. S. v. § 319a Abs. 1 S. 1 HGB)	5	5	5
Mittelgroße Praxen (zwischen 6 und 25 Unternehmen i. S. v. § 319a Abs. 1 S. 1 HGB)	8	9	9
Kleine Praxen (bis 5 Unternehmen i. S. v. § 319a Abs. 1 S. 1 HGB)	106	114	129
	<b>119</b>	<b>128</b>	<b>143</b>

Bei allen fünf großen Praxen, darunter die sog. Big Four-Gesellschaften, wurden in 2010 entsprechend dem für diese Praxen angewendeten jährlichen Untersuchungssturnus Folgeinspektionen durchgeführt.

Nachdem der Schwerpunkt der Inspektionen in den vorangegangenen Untersuchungen auf einer Aufbauprüfung der Qualitätssicherungssysteme der großen Praxen ergänzt um erste Funktionsprüfungen lag, verlagerte er sich in den Inspektionen im Jahr 2010 auf die Untersuchung der Funktionsfähigkeit der Systeme. Weiterhin wurde die durchschnittliche Anzahl der untersuchten Prüfungsaufträge gegenüber dem Vorjahr von fünf auf acht Prüfungsaufträge je großer Praxis erhöht. Gegenstand der Untersuchung waren im Wesentlichen Jahres- und Konzernabschlüsse für zum 31. Dezember 2009 endende Geschäftsjahre. Im Hinblick auf die in diesen Abschlüssen fortbestehenden Auswirkungen der Finanz- und Wirtschaftskrise wurden bei den großen Praxen wiederum verstärkt Banken und Versicherungen in die Untersuchung einbezogen. Im Übrigen wurden bei allen in 2010 untersuchten Prüfungsaufträgen Prüffelder besonders berücksichtigt, in denen krisenbedingt erhöhte Risiken vorhanden waren.

Aufgrund der Bedeutung der großen Praxen für die Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse hat das Inspektorenteam auch in 2010 den überwiegenden Teil seiner personellen und zeitlichen Ressourcen auf die Untersuchung dieser Praxen verwendet. Die Untersuchungshandlungen vor Ort wurden in einem Zeitrahmen von bis zu zwei Monaten durchgeführt. Dabei wurden bis zu elf Inspektoren gleichzeitig bei einer Praxis eingesetzt. Weiterer Zeitbedarf ist jeweils für die Planung und Nachbereitung der In-

---

<sup>10</sup> Die Zusammensetzung der Größenklassen unterliegt u.a. aufgrund von Mandatsgewinnen/ -verlusten und Praxiszusammenschlüssen im Zeitablauf Veränderungen.

spektionen einschließlich der Berichterstattung an die APAK und die Vorstandsabteilung Berufsaufsicht entstanden.

Neben den großen Praxen wurde in 2010 auch einzelne mittelgroße Praxen bereits zum zweiten Mal einer Inspektion unterzogen.

Die Gesamtzahl der in 2010 angeordneten Sonderuntersuchungen verteilt sich wie folgt auf die oben dargestellten Größenklassen:

<b>Angeordnete Inspektionen</b>	<b>2010</b>	<b>2009</b>	<b>2008</b>
Große Praxen (mehr als 25 Unternehmen i. S. v. § 319a Abs. 1 S. 1 HGB)	5	5	2
Mittelgroße Praxen (zwischen 6 und 25 Unternehmen i. S. v. § 319a Abs. 1 S. 1 HGB)	4	4	7
Kleine Praxen (bis 5 Unternehmen i. S. v. § 319a Abs. 1 S. 1 HGB)	36	37	23
	<b>45</b>	<b>46</b>	<b>32</b>

Im Rahmen der 45 Inspektionen wurden insgesamt 87 Prüfungsaufträge untersucht, deren Verteilung auf die Praxisgrößen nachfolgend dargestellt ist:

<b>Untersuchte Prüfungsaufträge nach Praxisgröße</b>	<b>Anzahl</b>
Große Praxen (mehr als 25 Unternehmen i. S. v. § 319a Abs. 1 S. 1 HGB)	40
Mittelgroße Praxen (zwischen 6 und 25 Unternehmen i. S. v. § 319a Abs. 1 S. 1 HGB)	11
Kleine Praxen (bis 5 Unternehmen i. S. v. § 319a Abs. 1 S. 1 HGB)	36
	<b>87</b>

Mit den Inspektionen in 2010 wurde der erste dreijährige Untersuchungszyklus abgeschlossen. Entsprechend der Vorgabe der Verfahrensordnung sollen alle Praxen, die § 319a HGB-Unternehmen prüfen, innerhalb von drei Jahren zumindest einmal Gegenstand einer Inspektion sein. Praxen, die Abschlussprüfungen bei mehr als 25 § 319a HGB-Unternehmen durchführen, unterliegen einem jährlichen Untersuchungsturnus.

Von den angeordneten 45 Inspektionen des Jahres 2010 wurden 38 Untersuchungen bis zum 31. Dezember 2010 abgeschlossen. Sechs offene Ver-

fahren aus dem Jahr 2009 wurden beendet. Die restlichen sieben Untersuchungen sollen bis zum Ende des ersten Quartals 2011 abgeschlossen werden. Im Einzelnen stellt sich die Entwicklung des Verfahrensstandes der Inspektionen in 2010 wie folgt dar:

<b>Offene Verfahren zum 1. Januar 2010</b>	<b>6</b>
Untersuchungsanordnungen	45
Abgeschlossene Verfahren	44
<b>Offene Verfahren zum 31. Dezember 2010</b>	<b>7</b>

In den bis zum 31. Dezember 2010 abgeschlossenen Verfahren wurden folgende Entscheidungen getroffen:

<b>Abgeschlossene Verfahren (Anzahl)</b>	<b>2010</b>	<b>2009</b>	<b>2008</b>
Schlussfeststellungen			
- ohne Hinweise	3	3	6
- mit Hinweisen	40	55	10
Einstellung wegen Praxisaufgabe	1	0	0
	<b>44</b>	<b>58</b>	<b>16</b>

Die mit den Schlussfeststellungen erteilten Hinweise können sich an die Praxis oder an einzelne Berufsangehörige richten und sind von diesen entsprechend dem präventiven Charakter der Sonderuntersuchungen bei der zukünftigen Berufsausübung zu beachten. Im Einzelfall können die Hinweise auch behrenden Charakter haben.

In einem Fall wurde aufgrund der festgestellten Beanstandungen beschlossen, die in 2010 begonnene Inspektion im folgenden Jahr fortzusetzen und auf weitere gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen von § 319a HGB-Unternehmen sowie gemäß § 62b Abs. 1 Satz 2 WPO auch auf andere gesetzliche Abschlussprüfungen auszuweiten. Darüber hinaus soll bei sieben Praxen kurzfristig eine erneute Untersuchung durchgeführt werden.

Von den in 2010 abgeschlossenen Verfahren gaben 12 Inspektionen Anlass, Berufsaufsichtsverfahren gegen einzelne Berufsangehörige der unter-

suchten Praxis einzuleiten. Insgesamt waren hiervon 25 Berufsangehörige betroffen (näher hierzu siehe oben unter III.1.). Diese Berufsaufsichtsverfahren haben zu zwei Rügen mit Geldbuße, fünf Rügen ohne Geldbuße sowie zu vier Belehrungen von Berufsangehörigen geführt. Die übrigen 14 Verfahren sind noch nicht abgeschlossen.

In 2010 hat das Verwaltungsgericht Berlin über zwei Klagen von Praxen im Zusammenhang mit den Inspektionen entschieden. Eine Praxis hatte gegen eine Untersuchungsanordnung mit der Begründung geklagt, dass die WPK keine „geeignete Stelle“ im Sinne der EU-Abschlussprüferrichtlinie sei und daher nicht befugt sei, Inspektionen durchzuführen. Eine weitere Praxis hatte auf Feststellung der Rechtswidrigkeit einer abgeschlossenen Untersuchung geklagt, um sich einer aufgrund des Ergebnisses der Untersuchung eingeleiteten Maßnahme der Kommission für Qualitätskontrolle die Grundlage zu entziehen. Beide Klagen wurden abgewiesen. Insbesondere stellte das Gericht fest, dass das in der WPO normierte Inspektionsverfahren auf einer mit höherrangigem Recht konformen Rechtsgrundlage basiert, und dass das in der Verfahrensordnung niedergelegte kombinierte Verfahren aus bewusster, insbesondere risikoorientierter Auswahl und statistischer Zufallsauswahl der zu untersuchenden Praxen sachgerecht sei und den rechtlichen Anforderungen genüge. Über die Klagen wird in Berufungsverfahren vor dem Oberverwaltungsgericht Berlin weiterverhandelt.

Durch das Landgericht Berlin wurde in 2010 bestätigt, dass die Wirtschaftsprüferkammer zur Durchsetzung der Mitwirkungspflichten einer Praxis im Rahmen einer Inspektion auch ein Zwangsgeld nach § 62a WPO festsetzen kann. Der Entscheidung lag der Fall einer Praxis zugrunde, die der Aufforderung zur Vorlage von Unterlagen im Untersuchungsverfahren mehrfach – zuletzt unter Androhung eines Zwangsgeldes – nicht nachgekommen war. Die Verletzung der Mitwirkungspflichten war zudem Gegenstand eines Berufsaufsichtsverfahrens gegen den betroffenen Berufsangehörigen, das mit der Verhängung einer Rüge abgeschlossen wurde.

#### **4. Ergebnisse der Inspektionen**

Die Inspektionen sind nach der Verfahrensordnung auf die Feststellung auszurichten, ob bei den betroffenen Praxen in den untersuchten Bereichen Berufspflichtverletzungen vorliegen. Zu diesem Zweck sind ausgewählte Aspekte (Teilbereiche) des Qualitätssicherungssystems der Praxis,

einzelne Aufträge über gesetzliche Abschlussprüfungen sowie der aktuelle Transparenzbericht (§ 55c WPO) zu untersuchen. Im Rahmen der Untersuchungsplanung wird in Abhängigkeit von Größe und Komplexität der Praxis und ihrer Mandantenstruktur risikoorientiert ein Untersuchungsprogramm festgelegt.

Die Qualitätssicherungssysteme der fünf großen Praxen wurden im vergangenen Jahr in den Bereichen

- Tone at the top, d. h. die Art und Weise, in der die Praxisleitung ein qualitätsförderndes Umfeld erzeugt und durchsetzt,
- Stellung des Verantwortlichen für Qualitätssicherung,
- Auftragsannahme und Unabhängigkeit,
- Partnerangelegenheiten, Personalentwicklung und -entlohnung,
- Aus- und Fortbildung,
- Gesamtplanung aller Aufträge,
- Umsetzung des risikoorientierten Prüfungsansatzes,
- Einholung von fachlichem Rat (Konsultation),
- Auftragsbegleitende Qualitätssicherung,
- Berichtskritik,
- Abschluss der Auftragsdokumentation und Archivierung der Arbeitspapiere,
- Umgang mit Beschwerden und Vorwürfen sowie
- Interne Nachschau

untersucht. Im Rahmen eines mehrjährigen Untersuchungsplans wurde dabei die Untersuchungsintensität in den einzelnen Bereichen variiert. Nach der Aufbauprüfung der Qualitätssicherungssysteme in den vorangegangenen Untersuchungen wurde der Schwerpunkt in 2010 mehr auf eine Funktionsprüfung der Systeme der Praxen verlagert.

Die Inspektion der Qualitätssicherungssysteme kleiner Praxen beschränkte sich unter Berücksichtigung der im Vergleich zu den großen Praxen weniger komplexen Organisationsstruktur in der Regel auf die Untersuchungsbereiche

- Auftragsannahme und Unabhängigkeit,
- Aus- und Fortbildung,
- Umsetzung des risikoorientierten Prüfungsansatzes,

- Auftragsbegleitende Qualitätssicherung sowie
- Berichtskritik.

In Einzelfällen wurden weitere Untersuchungsbereiche wie die Einholung von fachlichem Rat oder die Interne Nachschau in die Untersuchung einbezogen. Die Untersuchung von Teilbereichen des Qualitätssicherungssystems erfolgte bei kleinen Praxen grundsätzlich anhand der Abwicklung des in die Untersuchung einbezogenen Prüfungsauftrages.

Die Untersuchungsprogramme für die Qualitätssicherungssysteme mittelgroßer Praxen wurden praxisindividuell zwischen dem Untersuchungsumfang für kleine und für große Praxen festgelegt.

Die Untersuchungsschwerpunkte für die ausgewählten Prüfungsaufträge wurden entsprechend einem risikoorientierten Untersuchungsvorgehen nach einer kritischen Durchsicht der Konzern- und Jahresabschlüsse sowie der entsprechenden Prüfungsberichte festgelegt. Dabei wurden insbesondere auch Prüffelder berücksichtigt, die aufgrund der Auswirkungen der Finanz- und Wirtschaftskrise bei den untersuchten Prüfungsaufträgen mit einem erhöhten Risiko verbunden waren und daher in besonderem Maße eine kritische Grundhaltung des Abschlussprüfers forderten.

Im Folgenden werden vermehrt getroffene Feststellungen zum Qualitätssicherungssystem sowie zu den von den Auswirkungen der Finanz- und Wirtschaftskrise besonders betroffenen Prüffeldern dargestellt. Dabei wird auch auf Maßnahmen eingegangen, die die Praxen als Reaktion auf die Feststellungen aus den Inspektionen beabsichtigen bzw. bereits umgesetzt haben. Hinsichtlich der Feststellungen werden Unterschiede, die sich in Abhängigkeit von der Praxisgröße erkennen lassen, analysiert.

#### **4.1. Feststellungen zum Qualitätssicherungssystem**

##### *Auftragsannahme und Unabhängigkeit*

Die Beurteilung der mit einem Auftrag verbundenen Risiken im Rahmen des Auftragsannahmeprozesses sowie die Maßnahmen und Systeme zur Sicherstellung der Unabhängigkeit der Praxis und der mit der Abwicklung eines Auftrags betrauten Mitarbeiter sind aufgrund ihrer besonderen Bedeutung für das Vertrauen der Öffentlichkeit in die Arbeit des Abschlussprüfers Gegenstand jeder Inspektion. Der Untersuchungsumfang variiert dabei



stark in Abhängigkeit von der Praxisgröße. Die fünf großen Praxen müssen aufgrund der Größe und internationalen Vernetzung ihrer Organisationen umfangreiche Systeme und interne Kontrollen vorhalten, um die Einhaltung nationaler und internationaler Anforderungen an Auftragsannahme und Unabhängigkeit sicherstellen zu können. Aber auch für kleine und mittelgroße Praxen, die Mitglied in einem Netzwerk sind, haben sich in diesem Bereich die Anforderungen durch Einführung von § 319b HGB erhöht.

Der größere Untersuchungsumfang und die höhere Untersuchungsintensität sind ursächlich dafür, dass im Bereich Auftragsannahme und Unabhängigkeit bei den großen Praxen vergleichsweise häufiger Feststellungen durch das Inspektorenteam getroffen werden. Diese Feststellungen betreffen allerdings fast ausschließlich Fälle, in denen über die nationalen berufsständischen Anforderungen hinausgehende interne Richtlinien der Praxen nicht eingehalten wurden. Diese internen Vorgaben sind aufgrund der komplexen Strukturen der Praxen jedoch notwendig, um in der gesamten Organisation einheitliche Qualitätsstandards durchsetzen und die Verpflichtungen, die sich aus der Mitgliedschaft in internationalen Netzwerken ergeben, erfüllen zu können. Entsprechende Feststellungen waren:

- Der Auftragsannahmeprozess, insbesondere die Beurteilung des Mandanten- und Auftragsrisikos und die Genehmigung durch die vorgegebenen Instanzen der Praxis, wurde erst nach der Abgabe eines Angebots an das zu prüfende Unternehmen bzw. erst nach der Wahl der Praxis zum Abschlussprüfer auf der Hauptversammlung des zu prüfenden Unternehmens abgeschlossen.
- Das Auftragsbestätigungsschreiben wurde erst nach Beginn von Prüfungshandlungen an den Vorsitzenden des Aufsichtsrates des zu prüfenden Unternehmens versandt.
- Die Vollständigkeit und Aktualität der in den Systemen der Praxis hinterlegten Beteiligungsstrukturen des zu prüfenden Unternehmens, die insbesondere bei komplexen Konzerngebilden zur Überprüfung der Unabhängigkeit und zur Identifizierung möglicher Interessenkonflikte erforderlich ist, war für einzelne geprüfte Unternehmen nicht uneingeschränkt gewährleistet.
- Die Regeln der Praxis zum Besitz und zur Offenlegung von Wertpapiieranlagen und zur Pflege der Daten in den zur Erfassung entspre-

chender Transaktionen eingerichteten Systemen wurden durch einzelne Mitarbeiter verletzt.

- Die Vollständigkeit und Richtigkeit der Informationen in den für die Überwachung der Pflichten zur internen Rotation (§ 319a HGB, § 24d Berufssatzung WP/vBP) eingerichteten Datenbanken war nicht für alle rotationspflichtigen Mandate und Berufsträger gewährleistet.

Bei kleinen und mittelgroßen Praxen wurden in Einzelfällen Feststellungen zur Vollständigkeit der Unabhängigkeitserklärungen der an der Auftragsabwicklung beteiligten Prüfungsmitarbeiter einschließlich eingesetzter Spezialisten getroffen. Untersuchungen zur Einhaltung der sich aus § 319b HGB ergebenden Anforderungen an Praxen, die in ein Netzwerk eingebunden sind, ergaben, dass die entsprechenden Systeme und Datenbanken zur Identifizierung möglicher Interessenkonflikte aufgrund von Leistungen von Netzwerkpartnern gegenüber dem zu prüfenden Unternehmen teilweise erst im Aufbau befindlich sind.

Eine Mehrzahl der Praxen stellt als Reaktion auf die Feststellungen bereits im Rahmen ihrer Stellungnahme zum Untersuchungsbericht Maßnahmen dar, die dazu dienen sollen, die Einhaltung berufsständischer und interner Richtlinien zukünftig sicherzustellen. Dazu gehören im Bereich Auftragsannahme und Unabhängigkeit:

- obligatorische Trainingsmaßnahmen für die Mitarbeiter zur Aufrechterhaltung der Kenntnisse bezüglich relevanter berufsständischer und interner Normen,
- Sensibilisierung der Mitarbeiter mit Hilfe interner Informationsmedien (Intranet, Newsletter, etc.),
- Verstärkung der internen Kontrollen im Rahmen der auftragsbezogenen Qualitätssicherung und des Monitorings durch die Praxisleitung, sowie
- Anpassungen der eingesetzten Systeme und Implementierung zusätzlicher IT-gestützter Kontrollen.

Dabei ist insbesondere für die großen Praxen die Entwicklung erkennbar, dass die Überwachung der Maßnahmen zur Qualitätssicherung zentral organisiert wird und übergeordnete Überwachungsebenen auf europäischer

bzw. internationaler Ebene implementiert werden. Dies gilt sowohl für den Bereich Auftragsannahme und Unabhängigkeit als auch für andere Bereiche des Qualitätssicherungssystems.

Die Wirksamkeit der von den Praxen als Reaktion auf die im Rahmen der Untersuchung getroffenen Feststellungen eingeleiteten Maßnahmen wird grundsätzlich in der nächsten Inspektion beurteilt, die, soweit nicht ohnehin ein jährlicher Untersuchungsturnus zur Anwendung kommt, ggf. in einem verkürzten Abstand erfolgen kann.

### *Partnerangelegenheiten*

Dieser Teil des Qualitätssicherungssystems gewinnt mit zunehmender Praxisgröße und damit einhergehender Größe des Partnerkollegiums an Bedeutung, da mit entsprechenden Partnerbestellungs-, -beurteilungs- und -vergütungssystemen sichergestellt werden muss, dass praxisweit die richtigen Anreize für ein qualitätsförderndes Verhalten gesetzt und Verhaltensweisen, die die Prüfungsqualität gefährden, vermieden oder mit Konsequenzen belegt werden.

Die Feststellungen des Inspektorenteams im Bereich Partnerangelegenheiten bezogen sich darauf, wie in den Partnerbeurteilungssystemen der großen Praxen die Zielsetzungen der Partner auf Prüfungsqualität ausgerichtet werden und wie die Zielerreichung durch die Partner gemessen wird. Die Praxen beabsichtigen, die Feststellungen aufzugreifen und, soweit erforderlich, ihre Vorgaben anzupassen.

### *Aus- und Fortbildung*

Die Untersuchungshandlungen beziehen sich auf die Einhaltung der Anforderungen der Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer zu Art und Umfang der Aus- und Fortbildung der in der Praxis tätigen Wirtschaftsprüfer und anderen fachlichen Mitarbeiter. Weiterhin werden insbesondere die Maßnahmen untersucht, die die Praxis bei Nichteinhaltung der entsprechenden Anforderungen durch einzelne Mitarbeiter ergreift.

Insbesondere bei kleinen Praxen musste das Inspektionsteam auch in 2010 noch Feststellungen zur inhaltlichen Ausrichtung der Aus- und Fortbildungsmaßnahmen für Prüfungsmitarbeiter treffen, die an der Prüfung von IFRS-Konzernabschlüssen von § 319a HGB-Unternehmen beteiligt werden. In den beanstandeten Fällen mangelte es an einer regelmäßigen,

d. h. zumindest jährlichen, Schulung der Mitarbeiter auf dem Gebiet der internationalen Rechnungslegung.

#### *Auftragsbegleitende Qualitätssicherung*

Gegenstand der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung ist die Beurteilung, ob Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass eine Prüfung nicht unter Beachtung der gesetzlichen und fachlichen Regeln durchgeführt wird, und ob die Behandlung wesentlicher Sachverhalte durch das Prüfungsteam angemessen ist. Die auftragsbegleitende Qualitätssicherung ist durch eine Person durchzuführen, die nicht selbst an der Prüfung beteiligt ist, regelmäßig ist dies ein anderer Wirtschaftsprüfer.

Feststellungen zur auftragsbegleitenden Qualitätssicherung haben sich bei einem Drittel aller untersuchten Praxen ergeben. Betroffen waren Praxen aller Größenklassen. Die Mehrzahl der Feststellungen betraf die Dokumentation der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung. Anhand der Aufzeichnungen der Praxen ließ sich nicht nachvollziehen, dass die auftragsbegleitende Qualitätssicherung zu geeigneten Zeitpunkten während der Auftragsabwicklung durchgeführt wurde und alle Prüfungsphasen von der Auftragsannahme bis zur vorgesehenen Berichterstattung umfasste. Bei einigen kleinen und mittleren Praxen lagen aufgrund der übrigen Feststellungen aus der Inspektion auch Anhaltspunkte dafür vor, dass die auftragsbegleitende Qualitätssicherung nicht mit der erforderlichen Gewissenhaftigkeit durchgeführt worden war. In wenigen, besonders schwerwiegenden Fällen wurde dies zum Anlass genommen, berufsrechtliche Ermittlungen auch gegen den auftragsbegleitenden Qualitätssicherer einzuleiten.

Als Konsequenz aus den Feststellungen des Inspektorenteams beabsichtigen einige Praxen Anpassungen ihrer internen Regelungen und Arbeitshilfen zur Durchführung und Dokumentation der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung. Zum Teil wurde auch bereits eine Neuordnung der Mandate auf die mit der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung betrauten Wirtschaftsprüfer vorgenommen und dabei vorhandene IFRS- und Branchen-Expertise sowie die individuellen zeitlichen Ressourcen stärker berücksichtigt.

### *Abschluss der Auftragsdokumentation und Archivierung der Arbeitspapiere*

Voraussetzung dafür, dass eine Praxis den Nachweis für eine ordnungsmäßige Auftragsabwicklung führen kann, ist die Aufnahme sämtlicher zum Verständnis der durchgeführten Prüfungshandlungen und der daraus abgeleiteten Ergebnisse erforderlichen Unterlagen in die Arbeitspapiere. Dies schließt insbesondere auch die Dokumentation der Prüfungshandlungen bzw. Beurteilungen ein, die von internen oder externen Spezialisten im Rahmen der Prüfung vorgenommen wurden. Weiterhin verlangen die berufsständischen Anforderungen, dass die Arbeitspapiere klar und übersichtlich zu führen sind. Dies erfordert unter anderem eine Übersichtlichkeit der Ordnung und Ablage der Arbeitspapiere (z. B. Inhaltsverzeichnis, systematische Nummerierung). Soweit notwendig, sind Querverweise anzubringen. Diese Anforderungen stellen unter anderem eine notwendige Voraussetzung für die abschließende Durchsicht der Auftragsergebnisse dar und gewinnen mit zunehmender Größe des Prüfungsteams und einem mehrstufigen internen Reviewprozess an Bedeutung.

Die berufsständischen Regelungen sehen außerdem vor, dass die Arbeitspapiere i.d.R. 60 Tage nach dem Datum des Bestätigungsvermerks zu archivieren sind.

Im Rahmen der Inspektionen bei den großen Praxen wurde die Einhaltung der vorstehenden Anforderungen in 2010 verstärkt untersucht. Dabei ergaben sich insbesondere folgende Feststellungen:

- Im Rahmen der Prüfung angefertigte Unterlagen von Spezialisten wurden getrennt von den übrigen Arbeitspapieren und ohne entsprechende Verweise aufbewahrt.
- Die Archivierung der von Spezialisten angefertigten Unterlagen war nicht sichergestellt.
- Zum Verständnis der durchgeführten Prüfungshandlungen und der daraus abgeleiteten Ergebnisse erforderliche Unterlagen wurden in den persönlichen E-Mail-Postfächern von Prüfungsteammitgliedern aufbewahrt.

- Querverweise von der elektronisch geführten Hauptakte auf manuelle Arbeitspapiere waren nicht vorhanden.
- Die Archivierung der Arbeitspapiere erfolgte mehr als 60 Tage nach dem Datum des Bestätigungsvermerks.

Bei einzelnen Untersuchungen von kleinen und mittelgroßen Praxen wurden entsprechende Feststellungen getroffen.

## **4.2. Feststellungen zur Abwicklung von Prüfungsaufträgen**

### **4.2.1 Feststellungen zu von den Auswirkungen der Finanz- und Wirtschaftskrise betroffenen Prüffeldern**

Im Vorfeld der Untersuchungen im Jahr 2010 wurden durch das Inspektorenteam Untersuchungsbereiche identifiziert, in denen aufgrund der Auswirkungen der Finanz- und Wirtschaftskrise mit erhöhten Risiken zu rechnen war und die daher in besonderem Maße eine kritische Grundhaltung des Abschlussprüfers forderten, darunter insbesondere folgende Bereiche:

- Beurteilung des Risikos von Verstößen (Fraud),
- Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit,
- Prüfung der Werthaltigkeit von Geschäfts- oder Firmenwerten und anderen Vermögenswerten,
- Prüfung von geschätzten Werten in der Rechnungslegung,
- Verwertung der Arbeit von Sachverständigen, sowie
- Prüfung der Risiko- und Prognoseberichterstattung im Lagebericht.

Für jeden im Jahr 2010 zu untersuchenden Prüfungsauftrag wurde auf dieser Grundlage durch das Inspektorenteam beurteilt, ob krisenbedingt höhere Risiken in einzelnen Prüffeldern vorlagen und die Untersuchungsplanung entsprechend ausgerichtet. Die Inspektionen haben dabei zu den folgenden vermehrt getroffenen Feststellungen geführt.

### *Beurteilung des Risikos von Verstößen (Fraud)*

Feststellungen im Hinblick auf die Beurteilung des Risikos von Verstößen im Rahmen der Prüfungsabwicklung hat das Inspektorenteam bei rund einem Drittel aller untersuchten Prüfungsaufträge getroffen, wobei Prüfungsaufträge, die von kleinen Praxen durchgeführt wurden, besonders häufig betroffen waren.

Festzustellen war insbesondere, dass die erforderlichen Befragungen des Managements, des Aufsichtsorgans und weiterer geeigneter Personen zum Risiko von Unrichtigkeiten und Verstößen durch den Abschlussprüfer entweder nicht dokumentiert wurden oder aus der Dokumentation erkennbar war, dass lediglich eine formelhafte, nicht auf die unternehmensindividuellen Verhältnisse abgestimmte Befragung stattgefunden hatte.

Des Weiteren wurde in vielen Fällen dem Risiko, dass das Management ansonsten wirksam erscheinende Kontrollmaßnahmen außer Kraft setzen kann, nicht durch Festlegung und Durchführung geeigneter Prüfungshandlungen begegnet wurde. Dies schließt ein, dass eine Durchsicht der in der Berichtsperiode und insbesondere zu deren Ende durchgeführten Buchungen auf unangemessene oder ungewöhnliche Transaktionen (sog. Journal Entry Test) nicht vorgenommen wurde.

In einzelnen Fällen waren die Feststellungen vor dem Hintergrund der individuellen Verhältnisse des geprüften Unternehmens so bedeutsam, dass sich Anhaltspunkte dafür ergaben, dass der Abschlussprüfer die erforderliche berufsübliche Skepsis vermissen ließ und Aussagen des Managements nicht mit der notwendigen kritischen Grundhaltung hinterfragte.

### *Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit*

Feststellungen zur Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit haben sich bei den Untersuchungen im Jahr 2010 insbesondere bei Abschlüssen ergeben, die von kleinen Praxen geprüft wurden. Betroffen war rund jeder fünfte Auftrag, der bei einer kleinen Praxis untersucht wurde.

In diesen Fällen waren aus den Arbeitspapieren keine ausreichenden und angemessenen Prüfungshandlungen zur Beurteilung der Prognoseverfahren und der Annahmen, die das Management seiner positiven Fortfüh-

rungsprognose zugrunde gelegt hatte, durch den Abschlussprüfer erkennbar, obschon die wirtschaftliche Situation des Mandanten dies deutlich gefordert hätte.

Andere Feststellungen betrafen eine Vorwegberichterstattung im Prüfungsbericht zu bestandsgefährdenden Risiken, die im Widerspruch zur Risikoberichterstattung im (Konzern-)Lagebericht der geprüften Gesellschaft stand.

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang darauf, dass in Situationen, in denen Anhaltspunkte für Ereignisse oder Verhältnisse vorliegen, die erhebliche Zweifel an der Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können, die berufsmäßige Skepsis des Abschlussprüfers in besonderem Maße gefordert ist. Die Feststellungen legen nahe, dass die betroffenen Abschlussprüfer nicht in jedem Fall mit dieser Skepsis vorgegangen sind.

#### *Prüfung der Werthaltigkeit von Geschäfts- oder Firmenwerten und anderen Vermögenswerten sowie Prüfung von geschätzten Werten in der Rechnungslegung*

Die Prüfung der Werthaltigkeit von Geschäfts- oder Firmenwerten und anderen immateriellen Vermögenswerten, von Finanzanlagen, von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien und von aktiven latenten Steuern auf Verlustvorträge stellen Prüffelder dar, die durch Unsicherheiten in der zukünftigen Entwicklung und besondere Ermessensspielräume des Managements geprägt sind.

Feststellungen zu diesen Prüffeldern haben sich bei Praxen aus allen Größenklassen ergeben. Der Anteil der Feststellungen im Verhältnis zur Anzahl der untersuchten Prüfungsaufträge war jedoch bei der Gruppe der kleinen Praxen überproportional hoch. Während sich bei den mittelgroßen und großen Praxen bei rund einem Drittel aller untersuchten Aufträge Feststellungen zu diesen Prüffeldern ergaben, waren bei den kleinen Praxen 60 % aller untersuchten Aufträge betroffen. Zudem waren die Feststellungen bei den kleinen Praxen in der Regel schwerwiegender.

In vielen Fällen war zu beanstanden, dass die Prüfungsteams keine Beurteilung der vom geprüften Unternehmen angewandten Bewertungsverfahren und der zugrunde liegenden bedeutenden Annahmen und Daten vorgenommen bzw. ihre Beurteilung zumindest nicht nachvollziehbar in den



Arbeitspapieren dokumentiert hatten. Bei der Prüfung der Werthaltigkeit von Geschäfts- oder Firmenwerten war häufig zu beanstanden, dass die Unternehmensplanungen, auf deren Grundlage die künftigen Cashflows von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten ermittelt wurden, vom Abschlussprüfer nicht erkennbar im Hinblick auf ihre Plausibilität, z. B. bezüglich der unterstellten Entwicklung der Umsätze, beurteilt worden waren. Weiterhin mangelte es oftmals an einer nachvollziehbaren Beurteilung des verwendeten Kapitalisierungszinssatzes.

In verschiedenen Fällen hatten die betroffenen Abschlussprüfer aufgrund einer unzureichenden Beurteilung der Unternehmensplanung gleich in mehreren Prüffeldern keine hinreichende Prüfungssicherheit erlangt (z. B. Prüfung der Geschäfts- oder Firmenwerte und der aktiven latenten Steuern im Konzernabschluss und der Finanzanlagen im Jahresabschluss).

Aufgrund der mit geschätzten Werten einschließlich Zeitwerten einhergehenden Unsicherheit und den zum Teil bedeutenden Ermessensspielräumen der Unternehmensleitung kommt es nach Auffassung des Inspektorenteams bei deren Prüfung in besonderem Maße auf die berufsübliche Skepsis des Abschlussprüfers an. Die Anwendung dieser kritischen Grundhaltung war nach den Erkenntnissen aus den Untersuchungen nicht in jedem Fall aus den Arbeitspapieren nachvollziehbar.

#### *Verwertung der Arbeit von Sachverständigen*

Die mit der Finanz- und Wirtschaftskrise einhergehenden Unsicherheiten erhöhten die Notwendigkeit, im Rahmen der Abschlussprüfung Einschätzungen von Sachverständigen heranzuziehen. Die Arbeit von Sachverständigen wurde unter anderem bei der Beurteilung der Fortführungsprognose für geprüfte Unternehmen und bei der Prüfung der Werthaltigkeit von Vermögenswerten verwertet.

Als Voraussetzung für die Verwertung der Arbeit hat der Abschlussprüfer die Unabhängigkeit sowie die fachliche Kompetenz des Sachverständigen zu beurteilen. Nach den Feststellungen des Inspektorenteams aus mehreren Untersuchungen wurde diese Beurteilung zumindest nicht immer in den Arbeitspapieren dokumentiert. Weiterhin ließ sich in einigen Fällen nicht nachvollziehen, dass sich der Abschlussprüfer angemessen und ausreichend mit der Arbeit des Sachverständigen auseinandergesetzt und insbe-

sondere die von diesem verwendeten Annahmen und Methoden beurteilt hatte.

#### *Prüfung der Risiko- und Prognoseberichterstattung im Lagebericht*

Die gesetzlichen Anforderungen an die Lageberichterstattung werden durch die Deutschen Rechnungslegungs Standards (DRS) des Deutschen Standardisierungsrats (DSR) konkretisiert (DRS 5, DRS 15, DRS 15a). Die Einhaltung dieser Standards durch das geprüfte Unternehmen ist damit auch Gegenstand der Prüfung des (Konzern-)Lageberichts durch den Abschlussprüfer.

Durch das Inspektorenteam wurde bei mehreren Untersuchungen festgestellt, dass die Nichteinhaltung der in DRS 15 niedergelegten konkretisierenden Grundsätze zur Berichterstattung im Prognosebericht (jetzt: Chancen- und Risikobericht) im Rahmen der Abschlussprüfung nicht beanstandet wurde. Entgegen den Anforderungen hatte das Management seiner Berichterstattung nicht mindestens einen Prognosezeitraum von zwei Jahren zugrunde gelegt und/oder Trendaussagen zur weiteren Entwicklung der Ertrags- und Finanzlage unterlassen. Von den Feststellungen betroffen waren Prüfungen, die von mittelgroßen und großen Praxen durchgeführt worden waren. In einigen Fällen wurde von den Praxen als Begründung angeführt, dass die geprüften Unternehmen sich aufgrund der mit der Finanz- und Wirtschaftskrise verbundenen Unsicherheiten nicht zu entsprechenden Aussagen in der Lage gesehen hätten. Dieser Begründung war durch das Inspektorenteam entgegenzuhalten, dass der DSR in seinem vor dem Hintergrund der Finanz- und Wirtschaftskrise erlassenen Hinweis zum Prognosebericht vom 27. März 2009 zwar Erleichterungen hinsichtlich des Konkretisierungsgrades der Aussagen zuließ, die Anforderungen des DRS 15 vom Grundsatz her jedoch nicht einschränkte.

#### **4.2.2 Feststellungen zu weiteren Prüffeldern**

##### *Umsetzung des risikoorientierten Prüfungsansatzes*

Die Umsetzung des risikoorientierten Prüfungsansatzes wird vom Inspektorenteam für jeden in eine Untersuchung einbezogenen Prüfungsauftrag untersucht. Der Untersuchung wird dabei zumindest ein Kernprozess des geprüften Unternehmens (z. B. Absatzprozess bei produzierenden Unternehmen oder Bewertung von Finanzinstrumenten bei Banken und Versiche-

rungen) zugrunde gelegt. Anhand der Prüfung dieses Kernprozesses wird das Vorgehen des Abschlussprüfers von der Risikobeurteilung und Wesentlichkeitsbestimmung über die Aufbau- und/oder Funktionsprüfung des internen Kontrollsystems bis zur Bestimmung der aussagebezogenen Prüfungshandlungen, d. h. der „rote Faden“ der Prüfung, nachvollzogen.

Die Untersuchungen zur Umsetzung des risikoorientierten Prüfungsansatzes haben bei mehr als einem Drittel der untersuchten Prüfungsaufträge zu Feststellungen geführt. Überproportional betroffen waren Prüfungsaufträge, die von kleinen Praxen abgewickelt wurden. Bei nahezu jeder zweiten Prüfung haben sich hier Beanstandungen ergeben. Auch der Anteil der schwerwiegenden Feststellungen war bei den von kleinen Praxen durchgeführten Prüfungen erhöht. Die Untersuchungsergebnisse verdeutlichen, dass im Hinblick auf die Umsetzung des risikoorientierten Prüfungsansatzes bei vielen Praxen nach wie vor deutlicher Verbesserungsbedarf besteht.

Inhaltlich wiesen die Feststellungen zur Umsetzung des risikoorientierten Prüfungsansatzes eine erhebliche Bandbreite auf. In einigen Fällen mangelte es bereits zu Beginn der Prüfung an einer angemessenen Risikobeurteilung. In der Folge wurde auch das weitere Prüfungsvorgehen nicht sachgerecht auf die vorhandenen Fehlerrisiken ausgerichtet.

Weitere Feststellungen betrafen die Durchführung der Aufbauprüfung des internen Kontrollsystems. Bei einer Reihe von Prüfungen wurde für Kontrollaktivitäten, die für die Abschlussprüfung relevant waren, keine Aufbauprüfung vorgenommen. In anderen Fällen wurde im Rahmen der Aufbauprüfung kein ausreichendes Verständnis der Kontrollmaßnahmen des Unternehmens erzielt. Als Konsequenz wurden in den Arbeitspapieren wesentliche Informationen zu den Kontrollen nicht dokumentiert (Art der Kontrolle, Verantwortlichkeiten, Frequenz der Durchführung und Nachweise für die Vornahme der Kontrolle). Mängel in der Aufbauprüfung hatten zumeist Feststellungen in einer sich anschließenden Funktionsprüfung der internen Kontrollen zur Folge. Unter anderem waren keine ausreichenden und angemessenen Nachweise für die Durchführung der Kontrollen durch die Verantwortlichen im geprüften Unternehmen eingeholt worden und die Stichprobenumfänge waren nicht ausreichend, um eine Aussage zur Wirksamkeit der Kontrollen ableiten zu können.

Im risikoorientierten Prüfungsansatz haben die Risikobeurteilung und das Ergebnis aus der Prüfung des internen Kontrollsystems Auswirkungen auf die Bestimmung von Art, Umfang und Zeitpunkt der aussagebezogenen Prüfungshandlungen. Bei einer Reihe von untersuchten Prüfungsaufträgen war dieser Zusammenhang anhand der Prüfungsdokumentation nicht nachvollziehbar. Aus Sicht des Inspektorenteams war dies insbesondere in den Fällen bedeutsam, in denen das Ergebnis der Prüfung des internen Kontrollsystems zu einer Erhöhung der aussagebezogenen Prüfungshandlungen gegenüber der ursprünglichen Prüfungsplanung hätte führen müssen.

Bei der Untersuchung aussagebezogener Prüfungshandlungen wurden besonders häufig Feststellungen zur Durchführung und Auswertung von Saldenbestätigungsanfragen getroffen. Zu beanstanden war hier unter anderem, dass Auswahl, Versand und Rücklauf der Anfragen nicht unter der Kontrolle des Abschlussprüfers standen, keine zusätzlichen Prüfungsnachweise bei einem vom Bilanzstichtag abweichenden Bestätigungszeitpunkt eingeholt und keine angemessenen alternativen Prüfungshandlungen für unbeantwortete Anfragen durchgeführt wurden.

Bei einigen Prüfungen war für das Inspektorenteam auch in der Gesamtheit von Kontrollprüfungen und aussagebezogenen Prüfungshandlungen nicht nachvollziehbar, dass der Abschlussprüfer eine hinreichende Prüfungssicherheit zum untersuchten Prüffeld erlangt hatte.

#### *Verwertung der Arbeit eines anderen externen Prüfers*

Insbesondere bei der Prüfung von Konzernen mit wesentlichen Tochtergesellschaften im Ausland wird sich für den Abschlussprüfer in vielen Fällen die Notwendigkeit ergeben, die Arbeit anderer externer Prüfer zu verwerten. Andere externe Prüfer in diesem Sinne können dabei auch Praxen sein, die demselben Netzwerk wie der Abschlussprüfer angehören.

Ein Abschlussprüfer, der im Rahmen einer Prüfung die Arbeit eines anderen Prüfers verwertet, hat insbesondere dessen Unabhängigkeit und fachliche Kompetenz und die Qualität der Arbeit zu beurteilen.

Feststellungen im Zusammenhang mit der Verwertung der Arbeit anderer externer Prüfer ergaben sich bei rund einem Drittel aller untersuchten Prüfungsaufträge. Von kleinen Praxen geprüfte Abschlüsse waren dabei über-

proportional betroffen. Bei der Hälfte aller untersuchten Aufträge, die von kleinen Praxen abgewickelt wurden, waren Feststellungen zu treffen.

In vielen Fällen hat sich der Konzernabschlussprüfer durch den anderen externen Prüfer nicht schriftlich bestätigen lassen, dass dieser die Unabhängigkeitserfordernisse in Bezug auf das geprüfte Unternehmen und den Konzern beachtet hat.

Weitere häufige Feststellungen betrafen die Überwachung eines zeitgerechten Rücklaufs der Berichterstattung und die Würdigung der wesentlichen Prüfungsfeststellungen anderer externer Prüfer. Beispielsweise lagen Bestätigungsvermerke, Prüfungsmemoranden und Prüfungsberichte anderer externer Prüfer zum Testzeitpunkt für den Konzernabschluss noch nicht oder nur in einer Entwurfsfassung vor. Die Berichterstattung anderer externer Prüfer wurde zu den Arbeitspapieren genommen, ohne dass sich aus der Dokumentation eine Beurteilung dieser Unterlagen durch den Konzernabschlussprüfer nachvollziehen ließ.

In mehreren Fällen wurde nicht zeitnah zum Testdatum für den Konzernabschluss von den anderen externen Prüfern eine Aussage zur Prüfung von Ereignissen nach dem Abschlussstichtag eingeholt.

Unter Berücksichtigung der Feststellungen aus den Untersuchungen besteht nach Auffassung des Inspektorenteams im Hinblick auf die Anforderungen, die der für die Organisation von Konzernabschlussprüfungen maßgebliche Internationale Prüfungsstandard ISA 600 (Revised and Redrafted) künftig stellen wird, für viele Praxen in diesem Bereich noch Anpassungsbedarf. Die Anwendung der internationalen Prüfungsstandards als gesetzlich vorgeschriebene Prüfungsnorm steht derzeit noch unter dem Vorbehalt ihrer Annahme durch die europäische Kommission (vgl. § 317 Abs. 5 HGB).

#### **4.3. Maßnahmen der untersuchten Praxen**

Nach den bisherigen Erkenntnissen des Inspektorenteams aus drei Untersuchungsjahren greift die Mehrzahl der Praxen die mit der Schlussfeststellung gegebenen Hinweise auf und leitet daraus konkrete qualitätsverbessernde Maßnahmen ab. Beispiele zu den Feststellungen zum Qualitätssicherungssystem wurden unter Abschnitt 4.1 dargestellt. Im Hinblick auf die

Feststellungen zur Abwicklung von Prüfungsaufträgen bestehen diese Maßnahmen insbesondere in

- der Information der in der Prüfung tätigen Fachmitarbeiter über Feststellungen aus der Inspektion im Rahmen von Schulungsveranstaltungen,
- der Ausrichtung von Schulungsveranstaltungen für Fachmitarbeiter auf identifizierten Verbesserungsbedarf in der Prüfungsabwicklung,
- der Berücksichtigung der Feststellungen bei der folgenden Prüfung für das untersuchte Mandat, sowie
- der Überprüfung der Verantwortlichkeiten für bestimmte Prüfungsaufträge.

Nur wenige Praxen lassen eine Bereitschaft, notwendige Maßnahmen zu ergreifen, nicht erkennen. Die weitere Entwicklung dieser Praxen wird mit besonderer Aufmerksamkeit beobachtet werden.

## **5. Internationale Zusammenarbeit**

Insbesondere die großen Praxen organisieren sich zunehmend auf europäischer und internationaler Ebene. Dabei werden neben den bereits bestehenden Mitgliedschaften in internationalen Netzwerken zum Teil auch darüber hinausgehende gesellschaftsrechtliche Verbindungen geschaffen, indem Beteiligungen an nationalen Prüfungsgesellschaften in einer europäischen Obergesellschaft zusammengefasst werden. Neben der Verlagerung von strategischen Entscheidungen werden zunehmend auch die Qualitätssicherungssysteme vereinheitlicht und Überwachungsfunktionen auf europäischer bzw. internationaler Ebene zentralisiert. Aber auch kleine und mittelgroße Praxen reagieren auf die Anforderungen ihrer international tätigen Mandanten durch die Einbindung in entsprechende Netzwerke.

Das Inspektorenteam trägt dieser Entwicklung bereits seit der Aufnahme seiner Tätigkeit Ende 2007 durch einen regelmäßigen Informationsaustausch mit anderen europäischen und außereuropäischen Aufsichtsstellen in Abstimmung mit der APAK Rechnung.

Im Jahr 2010 haben Mitglieder des Inspektorenteam an Inspection Workshops des International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR), an

Inspection Subgroup Meetings der European Group of Auditors' Oversight Bodies (EGA OB) sowie am jährlich vom US-amerikanischen Public Company Oversight Board (PCAOB) organisierten International Auditor Regulatory Institute teilgenommen. Im Mittelpunkt dieser Treffen standen der Erfahrungsaustausch zwischen den Abschlussprüferaufsichten und die Erörterung von Grundsätzen für die Durchführung von Inspektionen.

Ein darüber hinausgehender Austausch fand bislang im Rahmen der Inspektionen von zwei Big Four-Praxen statt. Dabei hat das Inspektorenteam zusammen mit Vertretern der APAK und anderer europäischer Aufsichtsstellen Gespräche mit den verantwortlichen Vertretern der Praxen auf europäischer Ebene geführt. Diese Gespräche dienten einem besseren Verständnis der europäischen und internationalen Organisationsstrukturen und des weiteren Integrationsprozesses.

## **6. Ausblick**

In 2011 wird das Inspektorenteam nach den mit der APAK abgestimmten Planungen rund 40 Inspektionen durchführen, darunter entsprechend dem jährlichen Untersuchungsturnus wiederum auch bei den fünf Praxen, die mehr als 25 Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen. Die in 2010 begonnene verstärkte Allokation von Ressourcen auf die Untersuchung dieser großen Praxen wird dabei fortgesetzt. Damit wird der Tatsache Rechnung getragen, dass bei den großen Praxen eine starke Konzentration der geprüften Unternehmen mit der höchsten Marktkapitalisierung sowie der bedeutenden Banken und Versicherungen liegt.

Bei den Untersuchungen von kleinen und mittelgroßen Praxen soll auch im Jahr 2011 die Zuordnung der Ressourcen entsprechend der Risikostruktur der Praxen (Praxisrisiko, Auftragsrisiko, Mandantenrisiko) erfolgen. Dabei werden die Erkenntnisse verwertet, die aus der ersten Untersuchung bei diesen Praxen gewonnen wurden.

Inhaltlich wird bei der Untersuchung einzelner Prüfungsaufträge wiederum die Umsetzung des risikoorientierten Prüfungsansatzes einen Schwerpunkt bilden. Die Kenntnisse des Abschlussprüfers über die Geschäftstätigkeit sowie das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld des zu prüfenden Unternehmens, die seiner Risikobeurteilung zugrunde liegen, werden dabei im Vordergrund stehen.

Daneben werden folgende Untersuchungsbereiche im Fokus stehen, soweit sie für den jeweiligen Prüfungsauftrag als bedeutsam anzusehen sind:

- Berücksichtigung des Risikos von Unregelmäßigkeiten (Fraud) im Rahmen der Abschlussprüfung,
- Organisation der Konzernabschlussprüfung,
- Prüfung des (Konzern-)Lageberichts, insbesondere des Chancen- und Risikoberichts,
- Prüfung von geschätzten Werten (einschließlich von Zeitwerten), insbesondere in Zusammenhang mit Unternehmenserwerben, Werthaltigkeitstests von Vermögenswerten/Goodwill und der Bewertung von Renditeimmobilien sowie der damit verbundenen Angabepflichten in Anhang und Lagebericht und
- Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung.

Bei der Untersuchung von Bankenmandaten wird zudem die Beurteilung des Risikomanagements der Kreditinstitute im Rahmen der Abschlussprüfung einen Untersuchungsgegenstand bilden.

Das Inspektorenteam bereitet sich nach der Adäquanzentscheidung der EU-Kommission bezüglich der zuständigen Aufsichtsstellen in den USA zudem auf mögliche Joint Inspections mit dem PCAOB in 2011 vor.

## **V. Abschlussdurchsicht**

Die Abschlussdurchsicht ist vergleichbar den anlassunabhängigen Sonderuntersuchungen ein präventiv ansetzendes Aufsichtsinstrument, ohne dass es des Anfangsverdachts einer Berufspflichtverletzung bedarf. In diesem Bereich der Berufsaufsicht werden stichprobenweise Veröffentlichungen von geprüften Jahres- und Konzernabschlüssen sowie der hierzu erteilten Bestätigungsvermerke der Abschlussprüfer gesichtet. Als Quelle steht dabei insbesondere der elektronische Bundesanzeiger zur Verfügung.



## 1. Gegenstand und Umfang der Durchsicht

Im Jahr 2010 unterlagen der Durchsicht

- eine Stichprobe von ca. 1/3 aller Konzernabschlüsse nach International Financial Reporting Standards (IFRS) der Unternehmen von öffentlichem Interesse gemäß § 319a HGB sowie alle im § 319a HGB-Bereich bekannt gewordenen Bestätigungsvermerke,
- in unterschiedlichen Stichproben die weiteren Jahres- und Konzernabschlüsse nach Handelsgesetzbuch (HGB), Publizitätsgesetz (PublG) oder (in Einzelfällen) nach IFRS sowie die hierzu erteilten Bestätigungsvermerke,
- eine geringe Stichprobe der Rechenschaftsberichte nach Investmentgesetz (InvG) und der hierzu erteilten Vermerke,
- alle Rechenschaftsberichte der Parteien auf Grundlage des Parteiengesetzes sowie die dazugehörigen Prüfungsvermerke.

Aus der Gesamtzahl der im Jahr 2010 bekannt gewordenen 47.904 prüfungspflichtigen Abschlüsse (Vorjahr: 46.748) wurden insgesamt 1.923 Abschlüsse (Vorjahr: 2.534) und 2.749 (Vorjahr: 3.380) Bestätigungsvermerke durchgesehen. Die Abschlüsse und Bestätigungsvermerke teilen sich nach Offenlegungsbereichen wie in der unten stehenden Tabelle dargestellt auf.<sup>11</sup>

	2010	Stichprobenanteil (in %)	2009	Stichprobenanteil (in %)
<b>1. Offenlegungen im elektronischen Bundesanzeiger</b>				
1.1. Jahresabschlüsse der Unternehmen von öffentlichem Interesse	285	37,9	315	40,2
1.2. Konzernabschlüsse der Unternehmen von öffentlichem Interesse	224	38,4	251	39,9
Zwischensumme Abschlüsse der Unternehmen von öffentlichem Interesse	509	38,1	566	40,1
1.3. Jahresabschlüsse großer Gesellschaften, Banken und Versicherungen	399	2,9	571	4,6
1.4. Jahresabschlüsse mittelgroßer Gesellschaften	596	2,4	920	3,8

<sup>11</sup> Dabei bezieht sich die Angabe des Stichprobenanteils auf die jeweilige Grundgesamtheit der bekannt gewordenen Abschlüsse bzw. Bestätigungsvermerke.

1.5. Konzernabschlüsse	320	7,2	372	9,4
Zwischensumme Abschlüsse der Unternehmen von <u>nicht</u> öffentlichem Interesse	1315	3,0	1863	4,6
1.6. Rechenschaftsberichte InvG	63	2,0	70	1,5
Zwischensumme zu 1.	1887	3,9	2499	5,3
<b>2. Rechenschaftsberichte der Parteien</b>	29	100,0	32	100,0
<b>3. Abschlüsse in elektronischer Form aus anderen Quellen</b>	7	100,0	3	100,0
<b>Summe der durchgesehenen Abschlüsse</b>	<b>1923</b>	<b>4,0</b>	<b>2534</b>	<b>5,4</b>
zusätzlich durchgesehene BV bei Unternehmen von öffentlichem Interesse	826	61,9	846	59,9
<b>Summe der durchgesehenen Bestätigungsvermerke</b>	<b>2749</b>	<b>5,7</b>	<b>3380</b>	<b>7,2</b>

## 2. Verfahren

Der Durchsicht vorgelagert ist eine umfangreiche Informationsbeschaffung anhand öffentlich zugänglicher Quellen. Hierzu hat die WPK mit dem Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers ein automatisiertes Abrufverfahren vereinbart, welches der WPK die von ihren Mitgliedern geprüften Abschlüsse fortlaufend und strukturiert zur Verfügung stellt. Von den ca. 1.100.000 im Jahr 2010 im elektronischen Bundesanzeiger offen gelegten Abschlüssen wurden auf diese Weise 39.621 Jahresabschlüsse und 5.047 Konzernabschlüsse in Dateiform übermittelt, die dem Anforderungsprofil der WPK entsprachen. Hinzu kommen 3.200 im elektronischen Bundesanzeiger veröffentlichte Rechenschaftsberichte nach InvG. Zusätzlich wurden in Einzelfällen Unternehmensabschlüsse über das Internet abgerufen. Die Rechenschaftsberichte politischer Parteien werden als Bundestags-Drucksache herausgegeben. Auf dieser Informationsgrundlage erfolgten die oben dargestellten Stichproben.

Ziel der Abschlussdurchsicht ist es, Abweichungen gegenüber gesetzlichen Vorschriften und allgemein anerkannten fachlichen Regeln bei den in die Stichprobe einbezogenen Bestätigungsvermerken und Abschlüssen zu erkennen. Die Durchsicht orientiert sich dabei insbesondere an folgenden Kriterien:

- Einhaltung handels- und berufsrechtlicher Normen bei der Erteilung von Bestätigungsvermerken,
- Einhaltung von Ausweisvorschriften (z. B. Gliederungsvorschriften zur Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung),

- Vollständigkeit der Angaben in den Abschlüssen und
- Schlüssigkeit von Zahlenangaben.

Die Ursachen der Abweichungen werden anschließend über die Korrespondenz mit den Abschlussprüfern geklärt.

Aufgrund der Zuständigkeit der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) im Bereich des Enforcement der Rechnungslegung teilt die WPK dieser bei der Abschlussdurchsicht identifizierte Abweichungen in der Rechnungslegung kapitalmarktorientierter Unternehmen mit. Wenn sich im Rahmen eines ersten Schriftwechsels mit dem Abschlussprüfer herausstellt, dass ein Offenlegungsfehler die Ursache ist oder der Sachverhalt vom Abschlussprüfer eindeutig fachlich richtig beurteilt wurde, unterbleibt eine Mitteilung an die DPR. Im Berichtsjahr wurde die DPR in 22 Fällen (Vorjahr: 16) informiert.

### **3. Ergebnisse**

In 2010 wurden bei der Durchsicht im Bereich der Bestätigungsvermerke 582 (Vorjahr: 1.025) Abweichungen und im Bereich der Rechnungslegung 1.361 (Vorjahr: 1.536) Abweichungen von den für die Durchsicht maßgeblichen Kriterien festgestellt. Hinzu kommen drei Abweichungen (Vorjahr: 14) aufgrund auffälliger Honorargestaltungen. Insgesamt ergibt dies 1.946 Abweichungen (Vorjahr: 2.575). Aufgrund dessen wurden in 730 Fällen die jeweiligen Abschlussprüfer auf mögliche Bedenken zu den offen gelegten Abschlüssen sowie zu den von ihnen erteilten Bestätigungsvermerken angesprochen. Dabei stammen 57 Fälle aus 2009 und 673 Fälle wurden in 2010 neu angelegt. Die Differenz zwischen der Zahl der Abweichungen und der Zahl der Fälle beruht darauf, dass in einer Reihe von Fällen mehrere Abweichungen gleichzeitig aufgegriffen wurden.

Die Korrespondenz wurde dahingehend ausgewertet, ob die festgestellten Abweichungen auf einem Fehlverhalten des Abschlussprüfers beruhten. Die Weiterverfolgung eines Vorgangs als Disziplinarfall erfolgte allerdings nur in Fällen, in denen sich nach Auswertung der Stellungnahme des Abschlussprüfers der Anfangsverdacht auf eine Berufspflichtverletzung ergab oder ein eventueller Pflichtenverstoß nicht abschließend beurteilt werden konnte. Die im Verantwortungsbereich des Abschlussprüfers liegenden Fälle richteten sich dabei vornehmlich

- auf Nichtbeanstandungen fehlender oder fehlerhafter Einzelangaben des Anhangs, insbesondere zum Anlagenspiegel, zum Verbindlichkeitspiegel, zu Organmitgliedern oder zu Abschlussprüferhonoraren,
- auf Nichtbeanstandungen unzulänglicher Lageberichterstattungen, insbesondere zur Darstellung der Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung,
- auf unvollständige Formulierungen des Bestätigungsvermerks,
- auf Nichtbeanstandungen fehlerhafter Kapitalflussrechnungen und Eigenkapitalpiegel, insbesondere wegen fehlender Vergleichszahlen,
- auf fehlende Teilnahmebescheinigungen am Qualitätskontrollverfahren gemäß § 57a ff. HGB bei gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen oder auf verspätete Antragstellungen zur Fristverlängerung nach § 136 Abs. 1 WPO.

Des Weiteren ging die WPK in 3 Fällen (Vorjahr: 14) auffälligen Honorargestaltungen im Sinne von § 55 Abs. 1 Satz 4 WPO nach. Diese Fälle konnten nach Überprüfung durch die VOBA aufgrund plausibler Einlassungen der Prüfer abgeschlossen werden.

Von den im Jahr 2010 insgesamt behandelten 730 Fällen (Vorjahr: 938) konnte bis zum Jahresende in 706 Fällen (Vorjahr: 881) das Vorermittlungsverfahren abgeschlossen werden. Darin enthalten sind alle 57 offenen Fälle aus dem Vorjahr. Am 01. Januar 2011 waren noch 24 Vorgänge offen. Die berufsrechtliche Wertung der eingegangenen Stellungnahmen der Abschlussprüfer führte zu folgendem Ergebnis:

- 143 Fälle (Vorjahr: 172) klärten sich durch unzulängliche Offenlegungen auf,
- 42 Fälle (Vorjahr: 46) wurden wegen plausibler Erklärungen abgeschlossen,
- ein Fall (Vorjahr: zwei) erledigte sich durch Wegfall der Bestellungs- bzw. Anerkennungsvoraussetzungen,
- 463 Fälle (Vorjahr: 556) wurden mit Hinweisen oder Belehrungen eingestellt,

- 57 Fälle (Vorjahr: 105) führten zur Einleitung eines Disziplinarverfahrens gegen die verantwortlich handelnden Berufsangehörigen.

Anlass für die Einleitung der Disziplinarverfahren gab die Schwere einzelner Verstöße oder Fehlerkumulationen. Die Gegenstände der Verfahren sind in der nachstehenden Tabelle im Einzelnen aufgeführt.

Pos.	Gegenstand der Disziplinarverfahren	2010	2009
1	Fehlende Teilnahmebescheinigung am Qualitätskontrollverfahren gemäß §§ 57a ff. HGB	22	49
2	Nichtbeanstandung von Fehlerkumulationen in HGB-Abschlüssen	9	15
3	Nichtbeantwortung der WPK-Anfrage	9	6
4	Nichtbeanstandung einer unzulänglichen Darstellung der Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung im Lagebericht, insbes. von Fortbestandsrisiken	4	6
5	Fehlende gebotene oder nicht deutlich genug formulierte Einschränkung bzw. Versagung des BV	4	4
6	Nichtbeanstandung fehlender Angaben zu Organbezügen	3	12
7	Verstöße gegen Unabhängigkeits- oder Befangenheitstatbestände (§§ 319 HGB, 49 WPO)	3	1
8	Nichtbeanstandung von Fehlerkumulationen oder wesentlicher Einzelfehler in IFRS-Abschlüssen	2	7
9	Unzulässige Kundmachung von Sozietäten zum BV im Wiederholungsfall	1	-
10	Unzulässige Unterschrift zum BV (z. B. Verstoß gegen § 32 WPO)	-	5
	<b>Summe</b>	<b>57</b>	<b>105</b>

#### 4. Bestätigungsvermerke

Die rechtliche Grundlage für den Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers bildet § 322 HGB. Obwohl der Gesetzgeber im Rahmen von Mindestangabepflichten grundsätzlich eine freie Formulierbarkeit durch den Abschlussprüfer vorgesehen hat, wurde bei den Bestätigungsvermerken nahezu ausnahmslos auf die Musterformulierungen des Instituts der Wirtschaftsprüfer zurückgegriffen (s. IDW PS 400, Anhang). Es besteht hierbei für den Abschlussprüfer entsprechend dem Ergebnis seiner pflichtgemäßen Prüfung die Möglichkeit, Einschränkungen oder Hinweise in den Bestätigungsvermerk aufzunehmen. Zudem kann die Abschlussprüfung zu einem Negativbefund zur Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung führen mit der Folge, dass ein Versagungsvermerk zu erteilen ist.

Bei der Abfassung der Bestätigungsvermerke wurde in 300 Fällen (10,9% der durchgesehenen Bestätigungsvermerke) von der Möglichkeit der Ergänzung Gebrauch gemacht. Einschränkungen des Bestätigungsvermerkes erfolgten in 97 Fällen (3,5% der durchgesehenen Bestätigungsvermerke). Zudem wurden neun Versagungsvermerke (0,3% der durchgesehenen Prüfungsurteile) im Berichtsjahr bekannt.

Die WPK stellt die Wortlaute der mit Einschränkungen und Ergänzungen versehenen Bestätigungsvermerke zusammen. Aus Gründen einer Entlastung des Berichtsumfangs werden die Texte nicht mit diesem Bericht veröffentlicht. Stattdessen ist eine Einstellung dieser Zusammenstellung auf der Homepage der WPK – wie auch in den Vorjahren – vorgesehen.

## **VI. Widerrufsverfahren**

Bei Vorliegen der in §§ 20, 34 WPO genannten Voraussetzungen ist die Bestellung eines WP/ vBP oder die Anerkennung einer Berufsgesellschaft zurückzunehmen oder zu widerrufen. Dies betrifft in der Praxis insbesondere den Wegfall der Berufshaftpflichtversicherung und mit Abstand ungeordnete wirtschaftliche Verhältnisse sowie unvereinbare Tätigkeiten. Bei Anhaltspunkten, dass die Bestellungs- oder Anerkennungsvoraussetzungen nicht oder nicht mehr vorliegen, sind anlassbezogene Ermittlungen durchzuführen. Eine Überprüfung der Entscheidungen kann im Verwaltungsweg erfolgen.

In 2010 wurden 102 Widerrufsverfahren eingeleitet, davon 63 Verfahren, weil die Berufsangehörigen oder Berufsgesellschaften nicht den erforderlichen Nachweis über ihre Berufshaftpflichtversicherung erbrachten. Weitere 22 Verfahren wurden wegen ungeordneter wirtschaftlicher Verhältnisse eingeleitet. Elf Verfahren beruhten auf einer mit dem Beruf unvereinbaren Tätigkeit. Ein Fall ergab sich wegen gesundheitlicher Gründe, in einem weiteren Fall wurde die erforderliche berufliche Niederlassung nicht unterhalten. Darüber hinaus lagen in vier Fällen die Anerkennungsvoraussetzungen als Berufsgesellschaft nicht mehr vor.

Von den eingeleiteten Verfahren kam es in zwölf Fällen zum Widerruf der Bestellung oder der Anerkennung; 63 Verfahren konnten eingestellt werden, die übrigen Verfahren dauern teilweise noch an.

Zwei der in 2010 eingeleiteten Widerrufsverfahren wurden bereits bestands- oder rechtskräftig; einmal wegen fehlenden Versicherungsschutzes und einmal wegen ungeordneter wirtschaftlicher Verhältnisse.

Die noch nicht abgeschlossenen Verfahren aus den Vorjahren wurden in 2010 wie folgt beendet:

Anfang 2010 waren noch 49 dieser Verfahren offen. 24 davon konnten im Laufe des Jahres zum Abschluss gebracht werden. Überwiegend (elf Verfahren) lagen den Verfahren ungeordnete wirtschaftliche Verhältnisse zugrunde. Teilweise konnten die wirtschaftlichen Verhältnisse geordnet werden, teilweise wurden im Rechtsmittelverfahren gegen den Widerruf der Bestellung oder Anerkennung die Anträge auf Zulassung der Berufung rechtskräftig zurückgewiesen. Sieben Verfahren wegen unvereinbarer Tätigkeit konnten überwiegend deshalb eingestellt werden, weil diese Tätigkeit aufgegeben wurde.

Berlin, 15. März 2011