



WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER

| Körperschaft des
öffentlichen Rechts

www.wpk.de/berufsaufsicht/berichte.asp
www.wpk.de/magazin/2-2012.asp

Bericht über die Berufsaufsicht 2011 über Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer

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

Inhalt

I. UMFANG DER BERUFSAUFSICHT	3
II. VERFAHRESENTWICKLUNG 2011	4
III. ANLASSBEZOGENE BERUFSAUFSICHT	5
1. Neueingänge 2011	6
2. Abgeschlossene Verfahren 2011	6
3. Gegenstand der abgeschlossenen Verfahren 2011	7
3.1. Prüfungstätigkeit	7
3.2. Sonstige berufliche Tätigkeit	10
3.3. Außerberufliche Tätigkeit	11
IV. SONDERUNTERSUCHUNGEN (INSPEKTIONEN)	11
1. Organisation	12
2. Verfahrensgrundlagen	13
3. In 2011 durchgeführten Inspektionen	14
4. Ergebnisse der Inspektionen	17
4.1. Feststellungen zum Qualitätssicherungssystem	17
4.2. Feststellungen zur Abwicklung von Prüfungsaufträgen	24
4.2.1 Feststellungen zu Prüffeldern mit erhöhten Risiken	24
4.2.2 Feststellungen zu weiteren Untersuchungsbereichen	28
5. Internationale Zusammenarbeit	34
6. Ausblick	35
V. ABSCHLUSSDURCHSICHT	37
1. Gegenstand und Umfang der Durchsicht	37
2. Verfahren	37
3. Ergebnisse	38
4. Bestätigungsvermerke	40
4. Ausblick	41
VI. WIDERRUFSVERFAHREN	41
ANLAGEN (STATISTISCHE ÜBERSICHTEN)	43

I. Umfang der Berufsaufsicht

Die Berufsaufsicht über Wirtschaftsprüfer (WP) und vereidigte Buchprüfer (vBP) dient präventiven und repressiven Zielen. Neben der Qualitätssicherung und -verbesserung können Feststellungen berufswidrigen Verhaltens zu Hinweisen, Belehrungen und Disziplinarmaßnahmen führen. Die WPK erreicht ihre Ziele durch die Tätigkeit in den folgenden vier Bereichen: 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 Arbeit der WPK erfolgt unter der Fachaufsicht der Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK), einer Kommission berufsstandsunabhängiger Personen (§ 66a WPO). Die APAK überwacht schwerpunktmäßig die Durchführung und Ergebnisse sowohl der anlassunabhängigen Sonderuntersuchungen als auch der anlassbezogenen Disziplinarverfahren. Bei Vorgängen mit Auslandsbezug ist die APAK für die Auslandskontakte unmittelbar zuständig. Darüber hinaus 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.

Wie im Vorjahr standen die Verfahren gegen Abschlussprüfer von Banken im besonderen Fokus der APAK und der WPK. Neben der Beurteilung der Prüfungsdurchführung im Rahmen der anlassbezogenen Berufsaufsicht wurden vor dem Hintergrund der andauernden Finanzkrise weiterhin verstärkt aktuelle Bankenprüfungen auch in die anlassunabhängigen Sonderuntersuchungen einbezogen.

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“ veröffentlicht. Die Pflicht zur Verschwiegenheit (§ 64 Abs. 1 WPO) erlaubt der WPK derzeit (de lege lata) keine Aussagen zu einzelnen Verfahren, selbst wenn die dahinter stehenden Sachverhalte von der Öffentlichkeit diskutiert werden.

II. Verfahrensentwicklung 2011

Bei einer Gesamtbetrachtung aller Bereiche der Berufsaufsicht ging sowohl die Anzahl der eingeleiteten als auch der abgeschlossenen Verfahren leicht zurück.¹

Deutlich rückläufig war die Anzahl der eingeleiteten anlassbezogenen Berufsaufsichtsverfahren². Hier setzte sich der positive Trend des Vorjahres fort.³ So gab es in 2011 weniger Verfahrenseinleitungen aus den Feststellungen der anlassunabhängigen Sonderuntersuchungen, aus den Feststellungen im Rahmen der Durchsicht der im Bundesanzeiger veröffentlichten geprüften Jahres- und Konzernabschlüsse oder den Feststellungen aus dem Mitglieder- und Beitragsbereich der Kammer (MBA) wegen des Zulassens einer Lücke in der Berufshaftpflichtversicherung oder der Duldung der Zwangsvollstreckung. Es wurden aber auch weniger Beschwerden eingereicht. Hingegen blieb die Anzahl der eingeleiteten Widerrufsverfahren konstant. Auch die Anzahl der Sonderuntersuchungen bewegt sich unter Berücksichtigung der Entwicklung der Anzahl der Wirtschaftsprüferpraxen, die Unternehmen von öffentlichem Interesse im Sinne des § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB prüfen, auf einem mit dem Vorjahr vergleichbaren Niveau.

Die Zahl der Verfahren, die aus Bedenken der Abschlussdurchsicht sowie sonstiger Vorermittlungen resultieren, blieb annähernd konstant. Die Korrespondenz in diesen präventiv veranlassten Fällen erfolgt ohne konkreten Verdacht einer Berufspflichtverletzung beispielsweise bei unzureichenden Angaben in der veröffentlichten Fassung eines geprüften Abschlusses, im Zusammenhang mit der Führung des Berufsregisters oder im Vorfeld möglicher Widerrufsverfahren. Die weit überwiegende Anzahl der Fälle konnte zeitnah geklärt werden. Nur in Einzelfällen bestand der Anfangsverdacht einer Berufspflichtverletzung, so dass das Verfahren in ein Disziplinarverfahren übergeleitet wurde.

Auch die Anzahl der abgeschlossenen Berufsaufsichtsverfahren war in 2011 deutlich rückläufig. Hier macht sich der weiter steigende Umfang der Ermittlungsarbeit bemerkbar, die neben der Auswertung von Prüfungsbe-

¹ Zur Einzelaufstellung der Zahlen pro Bereich im Mehrjahresvergleich siehe Anlagen 1 und 2.

² Hier und nachfolgend umfassen die Berufsaufsichtsverfahren die der anlassbezogenen Berufsaufsicht.

³ Zu den Anlässen der Verfahrenseinleitung siehe nachfolgend unter III.1.

richten und Arbeitspapieren auch die Auseinandersetzung mit den oft ausführlichen Einlassungen der betroffenen Berufsangehörigen umfasst, und die für eine objektive Beurteilung des Sachverhaltes zwingend erforderlich ist. Dennoch betrug die durchschnittliche Verfahrensdauer zwischen acht und neun Monaten, so dass die Mehrzahl der Berufsaufsichtsverfahren sehr zügig bearbeitet werden konnten. Zu den in 2011 eingeleiteten Sonderuntersuchungen, die bis zum Jahresende noch nicht abgeschlossen werden konnten, wird voraussichtlich im ersten Quartal 2012 eine Schlussfeststellung erteilt werden. Die Anzahl der Rücknahme- und Widerrufsverfahren blieb auf dem Niveau der beiden Vorjahre. Hier, wie auch im Rahmen der Vorermittlungen, wurden fast alle Neufälle noch im selben Jahr erledigt. Zum Jahreswechsel waren insgesamt noch 450 Verfahren anhängig, schwerpunktmäßig aus der anlassbezogenen Berufsaufsicht.

Eine detailliertere Darstellung der Inhalte der Verfahren in den einzelnen Bereichen erfolgt nachfolgend:

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 2011

Wie in den Vorjahren resultierte der Großteil der eingeleiteten Verfahren⁴ aus Beschwerden (ca. 33 %), den Erkenntnissen aus der Abschlussdurchsicht (20 %) und aus Mitteilungen der DPR oder der BaFin (20 %). Weitere Verfahren beruhten beispielsweise auf Presseberichterstattungen, Mitteilungen von Oberfinanzdirektionen, Kollegialkammern oder Staatsanwaltschaften.⁵

2. Abgeschlossene Verfahren 2011⁶

In 2011 wurden 57 Rügen (davon 25 mit Geldbuße zw. 500 € und 14.000 €) bestandskräftig. Die Anzahl fiel damit gegenüber dem Vorjahr fast um die Hälfte und erreichte das Niveau der Jahre zuvor. Insbesondere der starke Rückgang der Verfahren wegen der Durchführung gesetzlicher Abschlussprüfungen ohne Teilnahmebescheinigung oder Ausnahmege-
nehmigung nach § 57a Abs. 1 WPO machte sich bemerkbar. Während im Jahr 2010 allein aus diesem Bereich 46 Rügen bestandskräftig wurden (davon 45 mit Geldbuße), sank die Zahl in 2011 auf 16 Rügen (davon 15 mit Geldbuße).

Von den mit einer Rüge abgeschlossenen Verfahren überprüfte der Vorstand 10 Rügen im Einspruchsverfahren. Sieben Rügen bestätigte er, in zwei Einspruchsverfahren erhöhte er die mit der Rüge jeweils verbundene Geldbuße aufgrund zwischenzeitlicher neuer Tatsachenerkenntnisse. In einem Fall hob der Vorstand aufgrund z.T. neuen Sachvortrags der Betroffenen die Rügen auf und erteilte jeweils eine Belehrung. Zwei Rügen wurden durch das LG Berlin überprüft (§ 63a WPO) und jeweils bestätigt.

Darüber hinaus stellte die GStA vier Verfahren gegen eine Geldauflage ein (zwei Auflagen i.H.v. jeweils 10.000 €, eine i.H.v. 5.000 €, eine i.H.v. 500 €), womit sie das öffentliche Interesse an der Verfolgung als beseitigt ansah (§ 153a StPO). Vier weitere Verfahren stellte die GStA aufgrund nur

⁴ 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.

⁵ Zu weiteren Angaben der Anlässe siehe Anlagen 3 und 4.

⁶ Zu den Ergebnissen im Mehrjahresvergleich siehe Anlage 5.

geringer Schuld der Betroffenen und fehlenden öffentlichen Interesses an der Verfolgung ein (§ 153 StPO). Ein Verfahren wurde vom LG Berlin gemäß § 153a StPO gegen eine Geldauflage von 10.000 € eingestellt.

In 130 Verfahren wurden die Berufsangehörigen belehrt, weitere 113 Verfahren wurden – ggf. mit einem Hinweis – eingestellt.

Weitere 12 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).

3. Gegenstand der abgeschlossenen Verfahren 2011

3.1. Prüfungstätigkeit

Die weitaus überwiegende Zahl der Verfahren betraf Feststellungen im Zusammenhang mit der Prüfungstätigkeit der Berufsangehörigen (insgesamt 199 Verfahren) und zwar sowohl Jahres- und Konzernabschlussprüfungen bei Unternehmen i. S. d. § 319a HGB (99 Verfahren) als auch sonstige gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen (91 Verfahren) sowie freiwillige Prüfungen (neun Verfahren). In der Mehrzahl dieser Verfahren reichten Hinweise und Belehrungen, allerdings kamen aus diesem Bereich auch 35 der insgesamt 57 erteilten Rügen.

Prüfungen kapitalmarktorientierter Unternehmen (§ 319a HGB)

Aus Verfahren im Zusammenhang mit der Prüfungstätigkeit bei kapitalmarktorientierten Unternehmen (§ 319a HGB) resultieren 14 Rügen, fünf davon mit einer Geldbuße von bis zu 4.000 €.⁷ Sämtliche der in diesem Bereich erteilten Rügen beruhen auf fachlichen Fehlern.⁸ Insoweit prüfte die WPK, ob Rechnungslegungsvorschriften (HGB und IAS/IFRS) richtig angewandt wurden und der Abschlussprüfer Abweichungen hiervon hätte erkennen und beanstanden müssen. Für die berufsrechtliche Einordnung re-

⁷ Acht dieser Rügen ergingen aufgrund von Mitteilungen der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR), fünf Rügen aufgrund von Feststellungen aus den Sonderuntersuchungen. Eine Rüge beruht auf einem Verfahren, das aufgrund einer Mitteilung der Kommission für Qualitätskontrolle eingeleitet worden war.

⁸ Eine dieser Rügen hatte darüber hinaus eine nicht über die gesamte Dauer der Abschlussprüfung gültige Teilnahmebescheinigung an der Qualitätskontrolle und den rechtswidrigen Antrag auf Verlängerung einer Teilnahmebescheinigung gemäß § 136 Abs. 1 WPO zum Gegenstand (§ 319 Abs. 1 Satz 3 HGB i. V. m. § 57a WPO).

levant und daher auch in jedem Fall geprüft wurde die Frage, ob der Rechnungslegungsfehler wesentliche oder unwesentliche Auswirkungen hat.

Die gerügten Beanstandungen betrafen dabei insbesondere Mängel in der Prüfungsdurchführung oder Dokumentation von Prüfungshandlungen

- bei der Prüfung des internen Kontrollsystems,
- bei der Prüfung der Werthaltigkeit von Vermögenswerten und
- bei aussagebezogenen Prüfungshandlungen, insbesondere bei der Umsatzprüfung.

In diesem Zusammenhang wurden daneben auch gerügt

- die nicht ausreichende prüferische Auseinandersetzung mit einzelnen Prüffeldern, bei denen erhebliche Bewertungsspielräume bestanden,
- die ungenügende Dokumentation der Verwendung von Arbeitsergebnissen Dritter sowie
- in einem Fall die fehlende Prüfungsberichterstattung zu Bewertungsgrundlagen und sachverhaltsgestaltenden Maßnahmen.

Zu den gerügten Feststellungen gehörte ferner die Nichtbeanstandung der fehlerhaften Bilanzierung

- von Wertminderungen bei Wertpapieren sowie von ökonomischen Sicherungsbeziehungen nach den Regelungen zum Hedge Accounting (IAS 39),
- des Wertminderungsbedarfes bei zahlungsmittelgenerierenden Einheiten (IAS 36) sowie
- von aufgegebenen Geschäftsbereichen (IFRS 5).

Schließlich betrafen die Rügen in zwei Fällen u. a. auch die fehlerhafte Segmentberichterstattung und Kapitalflussrechnung der geprüften Gesellschaften. Die Nichtbeanstandung fehlender Anhangangaben (insbesondere bei der Anwendung der IAS/IFRS) war dagegen – anders als noch im Jahr 2010 – nur vereinzelt Gegenstand der verhängten Rügen.

Sonstige gesetzliche und freiwillige Prüfungen

Aus Verfahren, die sich auf die Prüfungstätigkeit bei gesetzlich prüfungspflichtigen Unternehmen (§ 319 HGB) bezogen, resultieren 21 Rügen.⁹ In 16 Fällen führten WP/vBP gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen durch, ohne sich einer Qualitätskontrolle unterzogen oder über eine entsprechende Ausnahmegenehmigung verfügt zu haben (§ 57a WPO).¹⁰ Bis auf eine Ausnahme waren diese Rügen in allen Fällen je nach Anzahl der Jahresabschlussprüfungen mit einer Geldbuße zwischen 1.000 € und 14.000 € verbunden.

Weitere vier der in diesem Bereich erteilten Rügen beruhen ausschließlich auf fachlichen Fehlern. Die gerügten Mängel betrafen hierbei insbesondere die unzureichende Durchführung oder mangelhafte Dokumentation von Prüfungshandlungen (u. a. IKS-Prüfung und Prüfung der Fortführungsprämisse) sowie die unzureichende Vorwegberichterstattung im Prüfungsbericht. Keine dieser Rügen wurde jedoch mit einer Geldbuße verbunden.

Eine weitere und später gerichtlich bestätigte Rüge wurde wegen des wiederholten Führens der Sozietätsbezeichnung bei der Erteilung von Bestätigungsvermerken verhängt. Aufgrund der Gefahr der Aufrechterhaltung des pflichtwidrigen Verhaltens wurde diese zudem mit einer Untersagungsverfügung gemäß § 63 Abs. 1 Satz 1 WPO i.V.m. § 68a WPO verbunden.

Zwei Verfahren wurden von der GStA Berlin nach § 153a StPO eingestellt. In dem einen Verfahren wegen nicht ordnungsgemäßer Prüfungsdurchführung und -berichterstattung betrug die Geldauflage 5.000 €, im zweiten Verfahren wegen unzureichender Prüfungsplanung und -durchführung mit der Folge erheblicher Bilanzmanipulationen betrug die Geldbuße 10.000 €.

Darüber hinaus stellte das LG Berlin in 2011 ein Verfahren im Zusammenhang mit der Übernahme fehlerhafter Unternehmenswerte bei einer Verschmelzungs- und Nachgründungsprüfung gegen Geldauflage von 10.000 € ein.

⁹ Der überwiegende Teil dieser Rügen geht auf Mitteilungen der Abschlussdarsicht zurück (17 Rügen). Von den übrigen vier Verfahren beruhen drei auf Beschwerden, ein Verfahren wurde von Amts wegen eingeleitet.

¹⁰ In einem dieser Verfahren kamen noch verschiedene fachliche Fehler hinzu.

3.2. Sonstige berufliche Tätigkeit

Im Übrigen konnten 116 Verfahren, die wegen sonstiger Pflichtverletzungen geführt wurden, abgeschlossen werden. In 22 dieser Verfahren wurden Rügen erteilt.

Mitglieder- und Beitragsbereich

Die mit Rügen geahndeten Beanstandungen lagen im Jahr 2011 sämtlich im Mitglieder- und Beitragsbereich. In drei Fällen wurden aufgrund zeitweiliger Unterbrechung des Versicherungsschutzes Rügen bestandskräftig, eine davon mit einer Geldbuße i.H.v. 1.000 €. Darüber hinaus wurden wegen der wiederholten Notwendigkeit der Vollstreckung des Kammerbeitrags 18 Rügen bestandskräftig, vier davon mit Geldbuße zwischen 500 € und 2.000 €. Ein weiterer Rügefall, verbunden mit einer Geldbuße i.H.v. 1.000 €, hatte das Unterlassen der Löschung des Namensbestandteils „WPG“ im Partnerschaftsregister trotz Verzichts auf die Anerkennung als WPG zum Gegenstand.

Darüber hinaus lag einigen Berufsaufsichtsverfahren, die jedoch nicht zur Erteilung einer Rüge führten, der Verdacht der zeitweisen Ausübung einer unvereinbaren gewerblichen Tätigkeit 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.

Ersteller-, Gutachter- und Treuhandtätigkeit

Weitere Verfahren betrafen Bedenken bei der Erstellungs-, Gutachter- oder Treuhandtätigkeit von Berufsangehörigen. Ein von der GStA Berlin nach § 153a WPO gegen Geldauflage von 10.000 € eingestelltes Verfahren hatte die Erstattung eines fehlerhaften Unternehmenswertgutachtens zum Gegenstand. Rügen wurden in diesem Bereich in 2011 nicht bestandskräftig.

Berufsunwürdiges Verhalten

Schließlich führte in einigen Fällen auch der Verdacht des berufsunwürdigen Verhaltens zur Einleitung von Verfahren. 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.

3.3. Außerberufliche Tätigkeit

In diesem Bereich hatten die Verfahren den Verdacht des Verstoßes gegen die Pflicht zu berufswürdigem Verhalten zum Gegenstand. Überwiegend bestätigte sich der Verdacht einer Berufspflichtverletzung jedoch nicht. In einem Fall verzichtete der Berufsangehörige auf seine Bestellung als Wirtschaftsprüfer. 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 Einvernehmen 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 2011 wurden 43 Inspektionen durchgeführt. Das mit der APAK abgestimmte Arbeitsprogramm für 2011 wurde damit vollständig umgesetzt. Die Inspektionen in 2011 schlossen wiederum auch großen Praxen mit mehr als 25 § 319a HGB-Mandanten ein, die nach der Verfahrensordnung einem jährlichen Untersuchungsturnus unterliegen.¹¹

Bei der Untersuchung der Prüfungsabwicklung durch die Praxen wurden Prüfungen von Banken sowie Prüffelder, die auch unter Berücksichtigung der allgemeinen konjunkturellen Erholung der deutschen Wirtschaft als besonders risikobehaftet zu beurteilen 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 2011 durchgeführten Verfahren sowie die Ergebnisse der Inspektionen werden in diesem Bericht näher dargestellt.

1. Organisation

Neben dem Abteilungsleiter und seinen beiden Stellvertretern besteht das Inspektorenteam aus zwölf Inspektoren mit der Qualifikation als Wirtschaftsprüfer. Innerhalb des Teams wurde eine Gruppe „Banken und Versicherungen“ gebildet, der vier Inspektoren angehören, die über langjährige Erfahrungen in diesem Bereich verfügen, und die von einem der beiden stellvertretenden Abteilungsleiter geführt wird. Freigewordene Stellen wurden im Verlauf des Jahres mit zwei Wirtschaftsprüfern neu besetzt.

¹¹ Zu weiteren statistischen Angaben siehe Anlagen 6 bis 9.

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) 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, zu diesem Kreis gehören die sog. Big Four-Gesellschaften. 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. In 2011 durchgeführten Inspektionen

Grundgesamtheit für die Auswahl der zu untersuchenden Praxen im Jahr 2011 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.¹²

Für Zwecke der weiteren Betrachtungen werden die Praxen in die Kategorien „groß“, „mittelgroß“ und „klein“ eingeteilt. Die Einteilung erfolgt dabei anhand der Anzahl der von einer Praxis geprüften Unternehmen von öffentlichem Interesse als dem für die Sonderuntersuchung maßgeblichen Kriterium. Praxen, die mehr als 25 Unternehmen von öffentlichem Interesse i.S.v. § 319a Abs. 1 S. 1 HGB prüfen, werden als „groß“ bezeichnet. Als „mittelgroß“ werden Praxen klassifiziert, die zwischen 6 und 25 Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen und „kleine“ Praxen sind nach dieser Einteilung solche mit bis zu 5 Prüfungsmandanten i.S.v. § 319a Abs. 1 S. 1 HGB.

Angeordnete Inspektionen

Für 42 Praxen wurden in 2011 Sonderuntersuchungen angeordnet, darüber hinaus war zu einer Praxis im Vorjahr beschlossen worden, die Untersuchung in 2011 fortzusetzen und gemäß § 62b Abs. 1 Satz 2 WPO auf weitere gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen auszuweiten.¹³ Zu den fünf großen Praxen, die jährlich untersucht werden, gehören die sog. Big Four-Gesellschaften.

Zeitliche und inhaltliche Schwerpunkte der Untersuchungen

Aufgrund der Bedeutung der großen Praxen für die Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse hat das Inspektorenteam auch in 2011 den überwiegenden Teil seiner personellen und zeitlichen Ressourcen auf die Untersuchung dieser Praxen verwendet. Die Einsatzzeit des Inspektorenteams entfiel, betrachtet auf das Gesamtjahr, zu ca. zwei Dritteln auf die fünf großen Praxen und zu ca. einem Drittel auf die kleinen und mittelgroßen Praxen. Bei der Untersuchung der großen Praxen wurden jeweils über

¹² Zur Entwicklung der Anzahl der Praxen, die der Sonderuntersuchung unterliegen, siehe Anlage 6.

¹³ Zu den angeordneten Inspektionen nach Praxisgröße siehe Anlage 7.

einen Untersuchungszeitraum von vier Wochen bis zu drei Monaten Inspektorenteams mit sieben bis elf Teammitgliedern eingesetzt.

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. Der Schwerpunkt der Untersuchungshandlungen lag dabei auf einer Funktionsprüfung der Systeme der Praxen.

Die Inspektion der Qualitätssicherungssysteme kleiner Praxen beschränkte sich unter Berücksichtigung der im Vergleich zu den großen Praxen weni-

ger 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 (oftmals einzigen) in die Untersuchung einbezogenen Prüfungsauftrages.

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

Gegenstand der Untersuchung ausgewählter Prüfungsaufträge waren im Wesentlichen Jahres- und Konzernabschlüsse für zum 31. Dezember 2010 endende Geschäftsjahre. Im Hinblick auf die andauernde Finanzkrise wurden bei den großen Praxen wiederum verstärkt Banken in die Untersuchung einbezogen. Die Untersuchungsschwerpunkte für die ausgewählten Prüfungsaufträge wurden entsprechend einem risikoorientierten Untersuchungsvorgehen nach einer kritischen Durchsicht der Konzern- und Jahresabschlüsse sowie der entsprechenden Prüfungsberichte festgelegt.

Im Einklang mit der Verfahrensordnung konzentrierte sich die Untersuchung auf die Einhaltung der Anforderungen an das Prüfungsvorgehen (Beachtung der Berufspflichten) in einzelnen Teilbereichen. Die an das Prüfungsvorgehen zu stellenden Anforderungen wurden dabei in Übereinstimmung mit den berufsständischen Vorgaben in Abhängigkeit von dem mit dem jeweiligen Teilbereich verbundenen Risiko bestimmt. Aufgabe der Inspektionen ist es stets nicht, die untersuchten Abschlussprüfungen in ihrer Gesamtheit nachzuvollziehen. In die Auswahl der zu untersuchenden Teilbereiche wurden in 2011 insbesondere Prüffelder einbezogen, die auch unter Berücksichtigung der allgemeinen konjunkturellen Erholung der deutschen Wirtschaft als besonders risikobehaftet zu beurteilen waren und da-

her in besonderem Maße eine kritische Grundhaltung des Abschlussprüfers forderten.

Im Rahmen der 43 Inspektionen wurden insgesamt 92 Prüfungsaufträge untersucht.¹⁴

Die durchschnittliche Anzahl der Prüfungsaufträge, die je großer Praxis untersucht wurden, hat sich gegenüber dem Vorjahr weiter von acht auf neun erhöht.

Zu 31 der in 2011 angeordneten Inspektionen einschließlich der Ausweitung der im Jahr 2010 begonnenen Sonderuntersuchung wurden bis Februar 2012 Schlussfeststellungen durch die Vorstandsabteilung Berufsaufsicht getroffen. Die Untersuchungshandlungen für die restlichen zwölf Inspektionen wurden ebenfalls nahezu vollständig im Jahr 2011 durchgeführt. Der verfahrensrechtliche Abschluss dieser Untersuchungen soll bis zum Ende des ersten Quartals 2012 erfolgen.¹⁵

4. Ergebnisse der Inspektionen

Im Folgenden werden vermehrt getroffene Feststellungen zum Qualitätssicherungssystem sowie zu einzelnen Prüffeldern dargestellt. Dabei wird auch auf Ursachen eingegangen, soweit sich nach den Erkenntnissen des Inspektorenteams für einzelne Feststellungen überwiegend gleich gelagerte Umstände als Ursache identifizieren lassen. Hinsichtlich der Feststellungen werden Unterschiede, die sich in Abhängigkeit von der Praxisgröße erkennen lassen, analysiert.

4.1. Feststellungen zum Qualitätssicherungssystem

Das Qualitätssicherungssystem bildet den Rahmen für die Abwicklung jedes einzelnen Prüfungsauftrages. Mängel im Qualitätssicherungssystem bergen daher das Risiko eines Multiplikatoreffektes.

Auftragsannahme und Unabhängigkeit als Ausgangspunkt einer ordnungsgemäßen Prüfungsabwicklung

¹⁴ Zur Verteilung der untersuchten Prüfungsaufträge auf die Praxisgrößen siehe Anlage 8.

¹⁵ Zu den Ergebnissen der abgeschlossenen Verfahren in den Jahren 2009 bis 2011 siehe Anlage 9.

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.

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. 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 entsprechender 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.

Soweit Feststellungen zur Auftragsannahme bei kleinen und mittelgroßen Praxen getroffen wurden, beziehen sich diese insbesondere darauf, dass Auftragsbestätigungsschreiben versandt wurden, bevor der nach den jeweiligen Regelungen der Praxen vorgesehene Auftragsannahmeprozess abgeschlossen war. Feststellungen zur Unabhängigkeit wurden bei kleinen und mittleren Praxen in Einzelfällen getroffen. Hervorzuheben ist ein Fall, in dem ein Wirtschaftsprüfer entgegen der Regelungen in § 24d Abs. 2 Satz 5 der Berufssatzung für WP/vBP die auftragsbegleitende Qualitätssicherung für ein Mandat übernahm, obwohl er zuvor bereits in sieben Fällen die Bestätigungsvermerke zu den Jahres- und Konzernabschlüssen dieses Mandanten unterzeichnet hatte.

Die Mehrzahl der Feststellungen aus dem Bereich Auftragsannahme und Unabhängigkeit resultiert nach den Erkenntnissen des Inspektorenteams nicht aus fehlenden Vorgaben oder Mängeln in der Ausgestaltung der von den Praxen getroffenen Regelungen zur Auftragsannahme und Unabhängigkeit. Vielmehr sind die Feststellungen überwiegend darauf zurückzuführen, dass die Regelungen von mit der Abwicklung von Prüfungsaufträgen betrauten Mitarbeitern der Praxen nicht vollständig oder nicht zeitgerecht umgesetzt wurden.

Die Mehrzahl der Praxen reagiert auf diese Erkenntnis mit entsprechend abgestimmten Maßnahmen, dazu gehören:

- Deutliche Hinweise gegenüber den Mitarbeitern zu den bestehenden Regelungen zur Auftragsannahme und Unabhängigkeit,
- Trainingsmaßnahmen für die Mitarbeiter zur Aufrechterhaltung der Kenntnisse bezüglich relevanter berufsständischer und interner Normen,
- Verstärkung der internen Kontrollen im Rahmen der auftragsbezogenen Qualitätssicherung und der Überwachung durch die Praxisleitung.

Bedeutung der Auftragsbegleitenden Qualitätssicherung als Besonderheit der Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse

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 Viertel aller untersuchten Prüfungsaufträge ergeben. Betroffen waren gleichermaßen kleine und große Praxen. 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.

Als Ursache dafür, dass sich die ordnungsgemäße Durchführung der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung im Rahmen der Inspektionen anhand der vorgelegten Dokumentation in einer größeren Anzahl von Fällen nicht nachvollziehen ließ, können folgende Gründe angeführt werden:

- Die auftragsbegleitende Qualitätssicherung wurde mit Hilfe einer Checkliste dokumentiert. Die einzelnen Arbeitsschritte wurden in dieser Checkliste jedoch nicht zu dem Zeitpunkt dokumentiert, zu dem sie durchgeführt wurden, sondern erst zu dem Datum, zu dem die auftragsbegleitende Qualitätssicherung abgeschlossen wurde.
- Eine Dokumentation zur auftragsbegleitenden Qualitätssicherung wurde überhaupt erst nach dem Datum des Bestätigungsvermerks angelegt. Ein Nachweis, dass die Tätigkeit des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers alle Phasen der Auftragsabwicklung umfasste, gelang der Praxis im Verfahren der Sonderuntersuchung nur durch Unterlagen, die nicht Bestandteil der vorgelegten Arbeitspapiere waren (z. B. E-Mails). In einigen Fällen fehlten Nachweise für die auftragsbegleitende Befassung des Qualitätssicherers vollständig.
- Der auftragsbegleitende Qualitätssicherer dokumentierte nicht, welche Arbeitspapiere von ihm durchgesehen wurden.

- Bei unzureichender Dokumentation der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung in den Arbeitspapieren konnte auch kein ergänzender Nachweis für die zeitliche Befassung des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers mit dem Prüfungsauftrag (z. B. aus dem Zeitaufschreibungssystem der Praxis) vorgelegt werden.

Bei zwei untersuchten Aufträgen lagen aufgrund der übrigen Feststellungen aus der Inspektion auch Anhaltspunkte dafür vor, dass die auftragsbegleitende Qualitätssicherung nicht mit der erforderlichen Gewissenhaftigkeit durchgeführt worden war.

Als Konsequenz aus den Feststellungen des Inspektorenteams, die in gleich gelagerter Form bereits in der Berichterstattung für das vorangegangene Jahr enthalten waren, haben einige Praxen Anpassungen ihrer internen Regelungen und Arbeitshilfen zur Durchführung und Dokumentation der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung vorgenommen und besondere Schulungsmaßnahmen für auftragsbegleitende Qualitätssicherer initiiert. Bei Praxen, die in ein internationales Netzwerk eingebunden sind, erforderte dies zum Teil einen über die nationale Organisation hinausgehenden Abstimmungsprozess.

Inspektionen weisen auf Bedeutung von Auftragsdokumentation und Archivierung der Arbeitspapiere hin

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.

Die Anforderungen an die Auftragsdokumentation steigen mit Größe und Komplexität des Prüfungsauftrages und des mit ihm verbundenen Risikos sowie mit dem Umfang des Ermessens, das durch das Management bei der Aufstellung des Abschlusses ausgeübt wird und durch den Abschluss-

prüfer zu beurteilen ist. Umgekehrt sind bei geringerer Größe, Komplexität und Risiko des Prüfungsauftrages sowie wenig ermessensbehafteten Sachverhalten auch geringere Anforderungen an die Dokumentation zu stellen.

Die ausreichende und angemessene Dokumentation der Auftragsabwicklung stellt unter anderem eine notwendige Voraussetzung für die abschließende Durchsicht der Auftragsergebnisse dar, im Rahmen derer sich der verantwortliche Wirtschaftsprüfer auf Grundlage der Arbeitsergebnisse der an der Prüfung beteiligten Personen und seiner eigenen bei der Prüfung erworbenen Kenntnisse eigenverantwortlich ein Urteil über die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften und fachlichen Regeln zu bilden hat. Bei seiner Würdigung der Arbeiten, der Dokumentation und der geplanten Berichterstattung kann der verantwortliche Wirtschaftsprüfer durch erfahrende Mitglieder des Prüfungsteams unterstützt werden. Mit zunehmender Größe des Prüfungsteams und einem mehrstufigen internen Reviewprozess stellt eine solche Unterstützung den Regelfall dar.

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

Bereits bei den Inspektionen im Jahr 2010 wurde bei großen Praxen die Einhaltung der Anforderungen zum Abschluss der Auftragsdokumentation und zur Archivierung untersucht. Aufgrund der daraus resultierenden Feststellungen wurde dieser Untersuchungsbereich in 2011 bei den großen Praxen als ein Schwerpunkt bestimmt. Dabei ergaben sich insbesondere folgende Feststellungen:

- Arbeitspapiere wurden zum Teil erst nach dem Datum des Bestätigungsvermerks erstellt und durchgesehen. Nicht in jedem Fall war dabei erkennbar, ob es sich um eine zulässige Dokumentation von Prüfungsnachweisen handelte, die bereits vor Erteilung des Bestätigungsvermerks eingeholt und im Prüfungsteam diskutiert und abgestimmt worden waren, oder um neue Prüfungshandlungen und Schlussfolgerungen.
- Die Durchsicht von Arbeitspapieren durch den verantwortlichen Wirtschaftsprüfer bzw. erfahrene Mitglieder des Prüfungsteams wurde zum Teil erst nach dem Datum des Bestätigungsvermerks bzw. teilweise

auch erst nach Auslieferung der Berichterstattung vorgenommen. Dies betraf in einigen Fällen auch zentrale Dokumente der Prüfungsdokumentation und Arbeitspapiere zu Prüffeldern, für die bedeutsame Risiken identifiziert worden waren.

- Prüfungsergebnisse, die in von Spezialisten angefertigten Arbeitspapieren dokumentiert wurden, wurden nicht sachlogisch mit der übrigen Auftragsdokumentation verknüpft.
- Zum Verständnis der durchgeführten Prüfungshandlungen und der daraus abgeleiteten Ergebnisse erforderliche Unterlagen wurden in den persönlichen E-Mail-Postfächern von Prüfungsteammitgliedern aufbewahrt und nicht entsprechend den Regeln der Praxis archiviert.
- Für das Verständnis des Prüfungsvorgehens notwendige Querverweise von der elektronisch geführten Hauptakte auf manuelle Arbeitspapiere waren nicht vorhanden.
- Eine Archivierung der von Spezialisten angefertigten Unterlagen war nicht sichergestellt und die Vollständigkeit der Arbeitspapiere damit nicht gewährleistet.
- Die Archivierung der Arbeitspapiere erfolgte mehr als 60 Tage nach dem Datum des Bestätigungsvermerks.

In Einzelfällen war aufgrund der festgestellten Mängel hinsichtlich der Auftragsdokumentation für das Inspektorenteam nicht nachvollziehbar, auf welcher Grundlage der auftragsbegleitende Qualitätssicherer eine Beurteilung darüber treffen konnte, ob die Prüfung unter Beachtung der gesetzlichen und fachlichen Regeln durchgeführt wurde und die Behandlung wesentlicher Sachverhalte angemessen war.

Feststellungen zum Abschluss der Auftragsdokumentation ergaben sich auch bei zwei kleinen Praxen. In diesen Fällen waren die Anforderungen an die abschließende Durchsicht der Arbeitspapiere und an die Vollständigkeit der Auftragsdokumentation durch eindeutige Abgrenzung des Umfangs der Arbeitspapiere nicht vollumfänglich erfüllt.

4.2. Feststellungen zur Abwicklung von Prüfungsaufträgen

Feststellungen zu den einzelnen untersuchten Prüfungsaufträgen stehen im Fokus der untersuchten Praxis, da sich im Einzelfall Rückwirkungen auf das getroffene Prüfungsurteil ergeben können.

4.2.1 Feststellungen zu Prüffeldern mit erhöhten Risiken

Im Vorfeld der Untersuchungen für das Jahr 2011 wurden durch das Inspektorenteam Untersuchungsbereiche identifiziert, in denen in den geprüften Jahres- und Konzernabschlüssen des Jahres 2010, die Gegenstand der Inspektionen waren, auch bei der zu beobachtenden wirtschaftlichen Erholung von den Folgen der Finanzmarktkrise 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 Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung,
- Prüfung von geschätzten Werten einschließlich Zeitwerten, insbesondere im Zusammenhang mit Unternehmenserwerben, Werthaltigkeitstests von Vermögenswerten/Goodwill und der Bewertung von Renditeimmobilien sowie der damit verbundenen Angabepflichten in Anhang und Lagebericht,
- Prüfung des (Konzern-)Lageberichts, insbesondere des Prognoseberichts.

Für jeden im Jahr 2011 zu untersuchenden Prüfungsauftrag wurde auf dieser Grundlage durch das Inspektorenteam beurteilt, ob 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 Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung

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

Die Feststellungen konzentrierten sich dabei im Wesentlichen auf zwei Aspekte, die der Abschlussprüfer bei seiner Reaktion auf das Risiko von Unregelmäßigkeiten zu berücksichtigen hat. Zum einen wurden erforderliche Befragungen des Managements, des Aufsichtsorgans, der internen Revision und weiterer geeigneter Personen zum Risiko von Unrichtigkeiten und Verstößen durch den Abschlussprüfer entweder nicht oder unzureichend durchgeführt.

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. 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.

Es ist gegenüber dem Vorjahr unverändert erkennbar, dass Prüfungshandlungen zur Beurteilung des Risikos von Unregelmäßigkeiten und dabei insbesondere zum Risiko von Verstößen (Fraud), in einer größeren Anzahl von Abschlussprüfungen nicht den entsprechend ihrer Bedeutung für die Ausübung der berufsüblichen Skepsis erforderlichen Stellenwert einnehmen. Die Integrität des Managements wird in der Risikobeurteilung vielfach als unveränderliches Faktum behandelt. Aussagen des Managements werden daher auch nicht immer mit der notwendigen kritischen Grundhaltung hinterfragt. Zudem legen die Erkenntnisse aus den Inspektionen nahe, dass einige Abschlussprüfer die Möglichkeit, den Buchungsstoff einer Berichtsperiode ohne geeignete EDV-Unterstützung kritisch durchzusehen zu können, systematisch überschätzen.

Inspektionen setzen Schwerpunkt auf die Prüfung von geschätzten Werten einschließlich Zeitwerten

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 einem Viertel aller untersuchten Prüfungsaufträge ergeben. Dabei handelte es sich sowohl um Prüfungen, die von kleinen als auch von großen Praxen durchgeführt wurden. Der Anteil der Feststellungen im Verhältnis zur Anzahl der untersuchten Prüfungsaufträge war jedoch bei der Gruppe der kleinen Praxen etwas höher als bei der Gruppe der großen und mittelgroßen Praxen.

In den betreffenden 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 und Kostenstrukturen, beurteilt worden waren. Weiterhin mangelte es zum Teil 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).

Bei der Prüfung von geschätzten Werten wird nach den Erkenntnissen aus den Inspektionen deutlich, dass der notwendige Zusammenhang zwischen der Risikobeurteilung und der Art und dem Umfang der Prüfungshandlungen sowie deren Dokumentation in den Arbeitspapieren noch nicht von al-

len Abschlussprüfern hinreichend berücksichtigt wird. In vielen Fällen wurde von den Abschlussprüfern für Prüffelder, die durch geschätzte Werte geprägt waren, ein bedeutsames Risiko identifiziert oder es lag ein bedeutender Sachverhalt vor. Die Dokumentation in den Arbeitspapieren zu Art, Umfang und Ergebnis der Prüfungshandlungen sowie zu den herangezogenen Prüfungsnachweisen wurde dieser Risikoeinschätzung hingegen nicht immer gerecht.

Inspektionen befassen sich besonders mit Prüfung der Einhaltung der gesetzlichen Vorgaben zur Lageberichterstattung (Chancen und Risiken)

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 (als Teil der Berichterstattung zur voraussichtlichen Entwicklung mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken) 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 war ca. ein Zehntel der untersuchten Prüfungen, dabei überwiegend Aufträge, die von kleinen Praxen durchgeführt worden waren.

Als Ursache dafür, dass das Fehlen von Angaben im Prognosebericht nicht durch den Abschlussprüfer beanstandet wurde, lassen sich nach den Erkenntnissen aus den Inspektionen verschiedene Gründe anführen. In einer Reihe von Fällen wurde die Vollständigkeit der Angaben im (Konzern-)Lagebericht vom Prüfungsteam nicht anhand einer Lageberichtscheckliste überprüft oder die verwendete Checkliste umfasste nicht auch die Anforderungen aus den DRS. Bei anderen untersuchten Aufträgen wurde von den Praxen als Begründung angeführt, dass die geprüften Unternehmen sich aufgrund bestehender Unsicherheiten hinsichtlich der künftigen Entwicklung nicht zu entsprechenden Aussagen in der Lage gesehen hätten. In der

Regel fehlte es in diesen Fällen sowohl an einer Dokumentation dieser Begründung in den Arbeitspapieren als auch an nachvollziehbaren Hinweisen, dass der Abschlussprüfer diese Begründung mit der notwendigen kritischen Grundhaltung hinterfragt hat.

4.2.2 Feststellungen zu weiteren Untersuchungsbereichen

Die Ermittlung der Wesentlichkeitsgrenzen – Stellgröße für die weitere Auftragsabwicklung

Maßgebliche internationale und nationale Prüfungsstandards schreiben die Verwendung einer bestimmten Bezugsgröße für die Ermittlung der (quantitativen) Wesentlichkeit nicht vor. Beispielhaft werden das Ergebnis vor Steuern, der Jahresüberschuss, das Eigenkapital, die Umsatzerlöse und die Bilanzsumme genannt. Es liegt im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers eine geeignete Bezugsgröße auszuwählen und auf diese einen angemessenen Prozentsatz anzuwenden. Dabei hat er sich sowohl hinsichtlich der Bezugsgröße als auch hinsichtlich der Festlegung der Höhe der Wesentlichkeit von der Entscheidungserheblichkeit für die Abschlussadressaten als maßgeblichem Kriterium leiten zu lassen. Im Sinne der Entscheidungserheblichkeit können Informationen dann als wesentlich angesehen werden, wenn ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Darstellung die auf Basis der Rechnungslegung getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Rechnungslegungsadressaten beeinflussen könnten. Das Inspektorenteam konnte im Verlauf der letzten Jahre beobachten, dass sich im Berufsstand allgemein eine stärkere Sensibilisierung für diese Thematik entwickelt hat. Dennoch war auch bei den Untersuchungen in 2011 bei einer Anzahl von Prüfungsaufträgen festzustellen, dass der Abschlussprüfer sich bei der Festlegung der Wesentlichkeit offensichtlich nicht in erster Linie von der Entscheidungserheblichkeit für die Abschlussadressaten leiten ließ und in der Folge die Höhe der Wesentlichkeit für das Inspektorenteam nicht nachvollziehbar war. In Einzelfällen wurden Wesentlichkeitsgrenzen auch im Vergleich zu den Vorjahresprüfungen ohne nachvollziehbare Begründung signifikant erhöht. Betroffen von Feststellungen zur Ermittlung der Wesentlichkeit waren sowohl Prüfungsaufträge, die von kleinen als auch von großen Praxen durchgeführt wurden.

Inspektionen setzen Schwerpunkt auf eine verhältnismäßige 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 Versicherungen) 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 einem Drittel der untersuchten Prüfungsaufträge zu Feststellungen geführt. Betroffen waren gleichermaßen Prüfungsaufträge, die von kleinen, mittelgroßen und großen Praxen abgewickelt wurden. Die Untersuchungsergebnisse verdeutlichen, dass im Hinblick auf die Umsetzung des risikoorientierten Prüfungsansatzes bei vielen Praxen weiterhin 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 oder mit Differenzen bestätigte 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.

Angesichts der Vielzahl der Feststellungen zum risikoorientierten Prüfungsansatz, die zudem gegenüber dem vorangegangenen Jahr in ihrer Ausprägung nahezu unverändert sind, stellt sich die Frage nach den tiefer liegenden Ursachen. Nach den Erkenntnissen des Inspektorenteams lassen sich diesbezüglich insbesondere folgende Faktoren identifizieren:

- Die überragende Bedeutung der Risikobeurteilung für die Ausrichtung der gesamten weiteren Prüfungsdurchführung wird noch nicht von allen Abschlussprüfern in der notwendigen Konsequenz erkannt.

- Der verantwortliche Wirtschaftsprüfer verfügt zwar in den meisten Fällen über die erforderlichen Kenntnisse hinsichtlich der Geschäftstätigkeit und des wirtschaftlichen und rechtlichen Umfelds des Mandanten und hat die Fehlerrisiken zutreffend identifiziert, dies schlägt sich jedoch nicht in der Prüfungsstrategie und den Prüfungsprogrammen für die Prüffelder nieder. In der Folge geht bei der Umsetzung der Prüfungsplanung durch das Prüfungsteam die Fokussierung auf die Fehlerrisiken verloren.
- Die Bedeutung von Risiken im Zusammenhang mit Massentransaktionen, bei denen aussagebezogene Prüfungshandlungen alleine zur Gewinnung hinreichender Prüfungssicherheit nicht ausreichen, wird systematisch unterschätzt. In der Folge werden bspw. nicht in ausreichendem Umfang IT-Spezialisten in die Prüfung IT-gestützter Absatzprozesse einbezogen und keine ausreichenden und angemessenen Aufbau- und Funktionsprüfungen des internen Kontrollsystems durchgeführt.
- Im Rahmen der Aufbauprüfung zum internen Kontrollsystem werden keine ausreichenden Überlegungen dazu angestellt, welche Kontrollziele und welche Aussagen in der Rechnungslegung die identifizierten Kontrollen tatsächlich abdecken. In der Folge fehlt die gezielte Ausrichtung der Kontrollprüfung auf die vorliegenden Fehlerrisiken.
- Insbesondere bei einer unzureichenden Dokumentation des internen Kontrollsystems durch das geprüfte Unternehmen werden Funktionstests und aussagebezogene Prüfungshandlungen sowohl in der tatsächlichen Prüfungsdurchführung als auch in der Dokumentation miteinander vermischt. Von der ordnungsgemäßen Abbildung einzelner Geschäftsvorfälle in der Buchführung wird implizit und ohne entsprechende Nachweise auf die Funktionsfähigkeit von internen Kontrollen geschlossen.
- Es wird nicht ausreichend reflektiert, ob die in der Summe aus Prüfung des internen Kontrollsystems und aussagebezogenen Prüfungshandlungen erzielte Prüfungssicherheit im Hinblick auf die vorliegenden Fehlerrisiken hinreichend ist.
- Die Dokumentation in den Arbeitspapieren wird nicht nach Art und Umfang konsequent und verhältnismäßig auf die festgestellten Fehlerrisiken ausgerichtet. In der Folge ist für einen sachverständigen Dritten,

der nicht mit der Prüfung befasst war, der „rote Faden“ nicht mehr nachvollziehbar.

Gesamtverantwortung des Abschlussprüfers bei der Konzernabschlussprüfung

Zur Organisation einer Konzernabschlussprüfung gehört insbesondere bei der Prüfung von Konzernen mit wesentlichen Tochtergesellschaften im Ausland die Koordination der Zusammenarbeit mit anderen externen Prüfern, sog. Teilbereichsprüfern, die für Zwecke der Konzernabschlussprüfung Prüfungshandlungen bei den Tochtergesellschaften vornehmen. 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 Siebtel aller untersuchten Prüfungsaufträge. Von kleinen Praxen geprüfte Abschlüsse waren dabei mit ca. einem Fünftel der untersuchten Aufträge überproportional betroffen.

In einer Reihe von 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 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 Testatsdatum für den Konzernabschluss von den anderen externen Prüfern eine Aussage zur Prüfung von Ereignissen nach dem Abschlussstichtag eingeholt.

Die Erkenntnisse aus den Untersuchungen zeigen, dass Feststellungen im Bereich der Koordination der Arbeit anderer externer Prüfer insbesondere bei Praxen auftreten, die nur selten Konzernabschlussprüfungen, insbesondere mit Auslandsbezug, durchführen. In diesen Fällen fehlt es sowohl an ausreichender Erfahrung als auch zum Teil an den erforderlichen Hilfsmitteln (z. B. Muster-Audit Instructions, Muster-Audit Opinions, etc.).

Auch wenn die Zahl der Feststellungen zur Organisation der Konzernabschlussprüfung in 2011 im Vergleich zum Vorjahr rückläufig war, besteht nach Auffassung des Inspektorenteams im Hinblick auf die Anforderungen, die der maßgebliche Internationale Prüfungsstandard ISA 600 (Revised and Redrafted), entweder über die Annahme der ISA durch die europäische Kommission (§ 317 Abs. 5 HGB) oder über den Transfer in einen nationalen Prüfungsstandard, zukünftig stellen wird, bei einer Reihe von Praxen weiterhin Anpassungsbedarf.

Bedeutung der Verwertung der Arbeit von Sachverständigen

Abschlussprüfer sind, insbesondere bei der Prüfung von geschätzten Werten einschließlich Zeitwerten, regelmäßig darauf angewiesen, die Arbeit interner und/oder externer Sachverständiger zu verwerten, da sie nicht auf allen Gebieten das erforderliche Spezialwissen selbst vorhalten können. Beispiele hierfür sind die Verwertung der Arbeit von Spezialisten bei der Prüfung von Kaufpreisallokationen, von Renditeimmobilien, von Pensions- und Steuerrückstellungen, etc.

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 gewürdigt. Insbesondere für die Beurteilung der Unabhängigkeit der Spezialisten besteht nach den Erkenntnissen aus den Inspektionen noch nicht bei allen Abschlussprüfern das notwendige Bewusstsein. Dabei handelt es sich bei den Abschlussposten, für die Arbeiten von Spezialisten verwertet werden, in der Regel um für den Abschluss wesentliche Positionen. Es ist daher für den Abschlussprüfer entscheidend, dass er mit hinreichender Sicherheit davon ausgehen kann, dass der Sachverständige seine Arbeit unbeeinflusst von eigenen wirtschaftlichen oder sonstigen Interessen ausgeübt hat.

Weiterhin ließ sich in einigen Fällen nicht nachvollziehen, dass sich die Abschlussprüfer angemessen und ausreichend mit der Arbeit der Sachverständigen auseinandergesetzt und insbesondere die von diesen verwendeten Annahmen und Methoden beurteilt hatten.

Nach Einschätzung des Inspektorenteams ließen sich Feststellungen in diesem Bereich insbesondere dadurch vermeiden, dass der erforderliche Umfang der Verwertung der Arbeit von Spezialisten bereits zu Beginn der Prüfung angemessen geplant und während der Prüfungsabwicklung durch den Abschlussprüfer koordiniert wird. Dabei hat der Abschlussprüfer, soweit nach den Umständen des Einzelfalls erforderlich, auch eine ausreichende Kommunikation mit den Spezialisten sicherzustellen, um das notwendige Verständnis für deren Vorgehensweise und Ergebnisse zu erlangen.

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.

Zusammen mit der APAK trägt das Inspektorenteam dieser Entwicklung seit mehreren Jahren durch einen regelmäßigen Informationsaustausch mit anderen europäischen und außereuropäischen Aufsichtsstellen Rechnung. Im Jahr 2011 haben Mitglieder des Inspektorenteams an Plenary Meetings, Working Groups und Inspection Workshops des International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) sowie an Treffen der European Audit Inspection Group (EAIG), die sich aus den Aufsichtsstellen der EU-Mitgliedsstaaten zusammensetzt, teilgenommen. Der Kommunikation mit den großen Praxen, die bereits auf europäischer Ebene organisiert sind, und der Entwicklung eines gemeinsamen Vorgehens der Regulatoren dient

die Mitarbeit in sog. Colleges of European Regulators. In diesen Colleges haben sich die Abschlussprüferaufsichten aus den Ländern zusammen gefunden, in denen die europäisch organisierten Prüfungsgesellschaften tätig sind.

6. Ausblick

In 2012 wird das Inspektorenteam nach den mit der APAK abgestimmten Planungen wiederum rund 40 Inspektionen durchführen. Entsprechend der risikoorientierten Vorgehensweise der Sonderuntersuchungen wird dabei, wie bereits in den vergangenen Jahren, ein überwiegender Teil der personellen und zeitlichen Ressourcen des Inspektorenteams auf die fünf Praxen entfallen, die mehr als 25 Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen. Damit wird der Tatsache Rechnung getragen, dass bei diesen Praxen eine starke Konzentration der geprüften Unternehmen mit der höchsten Marktkapitalisierung sowie der bedeutenden Banken und Versicherungen liegt.

Bei den Untersuchungen innerhalb des Segments der kleinen und mittelgroßen Praxen soll auch im Jahr 2012 die Zuordnung der Ressourcen entsprechend der Risikostruktur der Praxen (Praxisrisiko, Auftragsrisiko, Mandantenrisiko) vorgenommen werden. Dabei werden die Erkenntnisse verwendet, die aus der ersten Untersuchung bei diesen Praxen gewonnen wurden.

Bei der Untersuchung einzelner Prüfungsaufträge wird das Inspektorenteam in 2012 den Schwerpunkt auf den sog. „Roten Faden“ in der Umsetzung des risikoorientierten Prüfungsansatzes legen, d. h. der Nachvollziehbarkeit des Prüfungsvorgehens von der Identifikation und Beurteilung der Fehlerrisiken über die Festlegung der Wesentlichkeitsgrenzen, die Bestimmung der betroffenen Abschlussposten, der Identifikation der relevanten internen Kontrollen bis hin zu den aussagebezogenen Prüfungshandlungen. Dabei soll auch untersucht werden, ob die Praxis – soweit erforderlich – zu komplexen Prüffeldern (interne oder externe) Spezialisten hinzugezogen, deren Arbeit gewürdigt und für eine angemessene Dokumentation Sorge getragen hat.

Daneben hat das Inspektorenteam Untersuchungsbereiche identifiziert, die vor dem Hintergrund des durch die andauernde Finanzkrise weiterhin durch

hohe Unsicherheiten geprägten wirtschaftlichen Umfelds vieler Unternehmen in besonderem Maße risikobehaftet sein können:

- Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung,
- Prüfung der Einhaltung von Debt Covenants,
- Prüfung des (Konzern-)Lageberichts, insbesondere des Risiko- und des Prognoseberichts im Hinblick auf die Finanzlage,
- Prüfung von geschätzten Werten, insbesondere im Zusammenhang mit Unternehmenserwerben, Werthaltigkeitstests von Vermögenswerten/Goodwill sowie Finanzinstrumenten und der Bewertung von Renditeimmobilien sowie der damit verbundenen Angabepflichten in Anhang und Lagebericht,
- Organisation der Konzernabschlussprüfung und
- Abschlussprüfung bei teilweiser Auslagerung der Rechnungslegung auf Dienstleistungsunternehmen.

Für alle Untersuchungsbereiche soll in 2012 auch ein Fokus darauf gelegt werden, wie die Berichterstattung zu kritischen Prüfungsgebieten durch die Praxen erfolgt. Dabei soll sowohl die Berichterstattung im Prüfungsbericht als auch die Kommunikation mit dem Aufsichtsrat untersucht werden.

Bei der Untersuchung von Bankenmandaten wird zudem die Beurteilung des Risikomanagements der Kreditinstitute im Rahmen der Abschlussprüfung einen Untersuchungsgegenstand bilden. Einen weiteren Schwerpunkt bei der Untersuchung von Banken und Versicherungen werden die Auswirkungen der Staatsschuldenkrise auf die Bewertung von Staatsanleihen bilden. Bei Aufträgen zur Prüfung von (Lebens-)Versicherungsunternehmen wird das Inspektorenteam darüber hinaus auch untersuchen, wie die Auswirkungen der anhaltenden Niedrigzinsphase berücksichtigt wurden.

Die Adäquanzentscheidung der EU-Kommission aus 2010 hat die grundsätzliche Möglichkeit für eine Zusammenarbeit der europäischen Regulatoren mit dem PCAOB eröffnet. Als weitere Voraussetzung für die Durchführung von Joint Inspections sind bilaterale Vereinbarungen zwischen dem jeweiligen nationalen Regulator und dem PCAOB zu treffen. Die APAK be-

findet sich in Verhandlungen mit dem PCAOB zum Abschluss einer entsprechenden Vereinbarung. Das Inspektorenteam bereitet sich parallel zu diesen Verhandlungen auf Joint Inspections vor, welche möglicherweise im Jahr 2012 in Deutschland durchgeführt werden.

V. Abschlussdurchsicht

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

1. Gegenstand und Umfang der Durchsicht

Aus der Gesamtzahl der im Jahr 2011 bekannt gewordenen 47.166 prüfungspflichtigen Abschlüsse wurden insgesamt 1.739 Abschlüsse und 2.495 Bestätigungsvermerke durchgesehen. Die Durchsicht umfasste in unterschiedlichen Stichprobenanteilen Jahres- und Konzernabschlüsse nach Handelsgesetzbuch (HGB), Publizitätsgesetz (PublG) oder nach International Financial Reporting Standards (IFRS) sowie die hierzu erteilten Bestätigungsvermerke. Darüber hinaus wurden Rechenschaftsberichte nach Investmentgesetz (InvG) und Rechenschaftsberichte der Parteien auf Grundlage des Parteiengesetzes sowie die dazugehörigen Prüfungsvermerke gesichtet.¹⁶

2. Verfahren

Von den ca. 1.100.000 im Jahr 2011 im elektronischen Bundesanzeiger offen gelegten Abschlüssen wurden im Wege eines automatisierten Abrufverfahrens 39.885 Jahresabschlüsse und 5.165 Konzernabschlüsse vom Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers in Dateiform übermittelt, die dem Anforderungsprofil der WPK entsprachen. Hinzu kommen 2.081 im elektronischen Bundesanzeiger veröffentlichte Rechenschaftsberichte nach

¹⁶ Zu weiteren statistischen Angaben der gesichteten Abschlüsse und Bestätigungsvermerke siehe Anlage 10.

InvG. Die Rechenschaftsberichte politischer Parteien werden als Bundestags-Drucksache herausgegeben. Zusätzlich werden in Einzelfällen Unternehmensabschlüsse über das Internet abgerufen. Auf dieser Informationsgrundlage erfolgten die 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 Ausweisivorschriften (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 betroffenen Berufsangehörigen 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 18 Fällen informiert.

3. Ergebnisse

In 2011 wurden bei der Durchsicht im Bereich der Bestätigungsvermerke 299 Abweichungen und im Bereich der Rechnungslegung 1.536 Abweichungen von den für die Durchsicht maßgeblichen Kriterien festgestellt. Hinzu kommen 18 Abweichungen aufgrund auffälliger Honorargestaltungen. Insgesamt ergibt dies 1.853 Abweichungen. Aufgrund dessen wurden in 766 Fällen die jeweiligen Abschlussprüfer auf mögliche Bedenken zu den

offen gelegten Abschlüssen sowie zu den von ihnen erteilten Bestätigungsvermerken angesprochen. Dabei stammen 24 Fälle aus 2010 und 742 Fälle wurden in 2011 neu angelegt.¹⁷

Die geführte 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 zu Abschlussprüferhonoraren, zum Verbindlichkeitspiegel, zu Organmitgliedern sowie zu den durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) eingeführten Angabepflichten,
- 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.

Des Weiteren ging die WPK in 18 Fällen 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 2011 insgesamt behandelten 766 Fällen konnte bis zum Jahresende in 702 Fällen das Vorermittlungsverfahren abgeschlossen werden. Darin enthalten sind alle 24 offenen Fälle aus dem Vorjahr. Am 01. Januar 2012 waren noch 64 Vorgänge offen. Die berufsrechtliche Wertung der eingegangenen Stellungnahmen der Abschlussprüfer führte zu folgendem Ergebnis:

¹⁷ 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.

- 142 Fälle klärten sich durch unzulängliche Offenlegungen auf,
- 81 Fälle wurden wegen plausibler Erklärungen abgeschlossen,
- 1 Fall erledigte sich durch Wegfall der Bestellungen- bzw. Anerkennungsvoraussetzungen,
- 437 Fälle wurden mit Hinweisen oder Belehrungen eingestellt,
- 41 Fälle¹⁸ führten zur Einleitung eines Disziplinarverfahrens gegen die verantwortlich handelnden Berufsangehörigen.

Anlass für die Einleitung der Disziplinarverfahren gaben die Schwere einzelner Verstöße oder Fehlerkumulationen. Der Rückgang bei der Zahl der eingeleiteten Disziplinarverfahren gegenüber dem Vorjahr ist in erster Linie darauf zurückzuführen, dass weniger Fälle wegen fehlender Teilnahmebescheinigung am Qualitätskontrollverfahren festzustellen waren.

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 244 Fällen (9,8 % der durchgesehenen Vermerke) von der Möglichkeit der Ergänzung Gebrauch gemacht. Einschränkungen des Bestätigungsvermerkes erfolgten in 93 Fällen (3,7 % der durchgesehenen Vermerke). Zudem wurden fünf Versagungsvermerke (0,2 % der durchgesehenen Vermerke) im Berichtsjahr bekannt.

¹⁸ Vgl. Fn. 4, zu den Feststellungen dieser Fälle im Einzelnen siehe Anlage 11.

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.

4. Ausblick

Einen Schwerpunkt der Durchsicht für das Berichtsjahr 2012 wird die Überprüfung der Einhaltung der durch das BilMoG erweiterten Anhangsangabenpflichten bilden. Zudem ist vorgesehen, ein besonderes Augenmerk auf auffällige Honorargestaltungen bei Abschlussprüfungen zu legen.

VI. Widerrufsverfahren

Die WPK hat bei Vorliegen der in §§ 20, 34 WPO genannten Voraussetzungen die Bestellung eines WP/ vBP oder die Anerkennung einer Berufsgesellschaft zurückzunehmen oder zu widerrufen. Insbesondere liegen den Widerrufsverfahren der Wegfall der Berufshaftpflichtversicherung und in geringerem Umfang ungeordnete wirtschaftliche Verhältnisse sowie unvereinbare Tätigkeiten zugrunde. Bei Anhaltspunkten, dass die Bestellungs- oder Anerkennungsvoraussetzungen nicht oder nicht mehr vorliegen, sind anlassbezogene Ermittlungen durchzuführen. Eine Überprüfung der Entscheidungen kann im Verwaltungsrechtsweg erfolgen.

Von den in 2011 eingeleiteten 109 Widerrufsverfahren entfielen 76 Verfahren, in denen die Berufsangehörigen oder Berufsgesellschaften nicht den erforderlichen Nachweis über ihre Berufshaftpflichtversicherung erbrachten. Weitere 20 Verfahren wurden wegen ungeordneter wirtschaftlicher Verhältnisse eingeleitet. Neun 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 zwei Fällen die Anerkennungsvoraussetzungen als Berufsgesellschaft nicht mehr vor.

Von den in 2011 eingeleiteten Verfahren kam es in zwölf Fällen zum Widerruf der Bestellung oder der Anerkennung; 66 Verfahren konnten eingestellt werden, die übrigen Verfahren dauern teilweise noch an.

Acht der in 2011 eingeleiteten Widerrufsverfahren wurden bereits bestands- oder rechtskräftig; fünfmal wegen fehlenden Versicherungsschutzes, zweimal wegen ungeordneter wirtschaftlicher Verhältnisse und in einem Fall aus gesundheitlichen Gründen.

Anfang 2011 waren noch 42 Verfahren aus den Vorjahren offen. 28 Verfahren davon konnten im Laufe des Jahres zum Abschluss gebracht werden. Überwiegend (zwölf 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. Acht Verfahren wegen unvereinbarer Tätigkeit konnten überwiegend deshalb eingestellt werden, weil diese Tätigkeit aufgegeben wurde.

Berlin, 8. März 2012

Anlagen (statistische Übersichten)

Zu III.: Anlassbezogene Berufsaufsicht (S. 44)

Anlage 1: Neue Verfahren

Anlage 2: Abgeschlossene Verfahren

Anlage 3: Graphische Darstellung der Neueingänge 2011

Anlage 4: Entwicklung der Neueingänge

Anlage 5: Entwicklung der Erledigungen

Zu IV.: Sonderuntersuchungen (Inspektionen) (S. 48)

Anlage 6: Anzahl der der Sonderuntersuchung unterliegenden Praxen

Anlage 7: Anzahl der angeordneten Inspektionen

Anlage 8: Untersuchte Prüfungsaufträge nach Praxisgröße

Anlage 9: Ergebnisse abgeschlossener Verfahren

Zu V.: Abschlussdurchsicht (S. 51)

Anlage 10: Bereiche der Durchsicht

Anlage 11: Feststellungen

Anlagen zu III.: Anlassbezogene Berufsaufsicht

Anlage 1: Neue Verfahren:

Verfahren	2011	2010	2009	2008	2007
Berufsaufsichtsverfahren	270	368	473	489	440
Rücknahme- u. Widerrufsverfahren	109	102	103	140	123
Sonderuntersuchungen	43 ¹⁹	43 ²⁰	47 ²	32	2
	422	513	623	661	565

Abschlussdurchsicht	742	673	862	769	773
Sonstige Vorermittlungen	328	356	357	388	451
	1.070	1.029	1.219	1.157	1.224
Gesamt	1.492	1.542	1.842	1.818	1.789

Anlage 2: Abgeschlossene Verfahren:

Verfahren ²¹	2011	2010	2009	2008	2007
Berufsaufsichtsverfahren	321	476	496	391	480
Rücknahme- u. Widerrufsverfahren	83	72	82	126	102
Sonderuntersuchungen	31	44	58	16	-
	435	592	636	533	582

¹⁹ Einschl. Ausweitung von einer Sonderuntersuchung (SU, 2011) bzw. von zwei SU (2009) aus den Vorjahren.

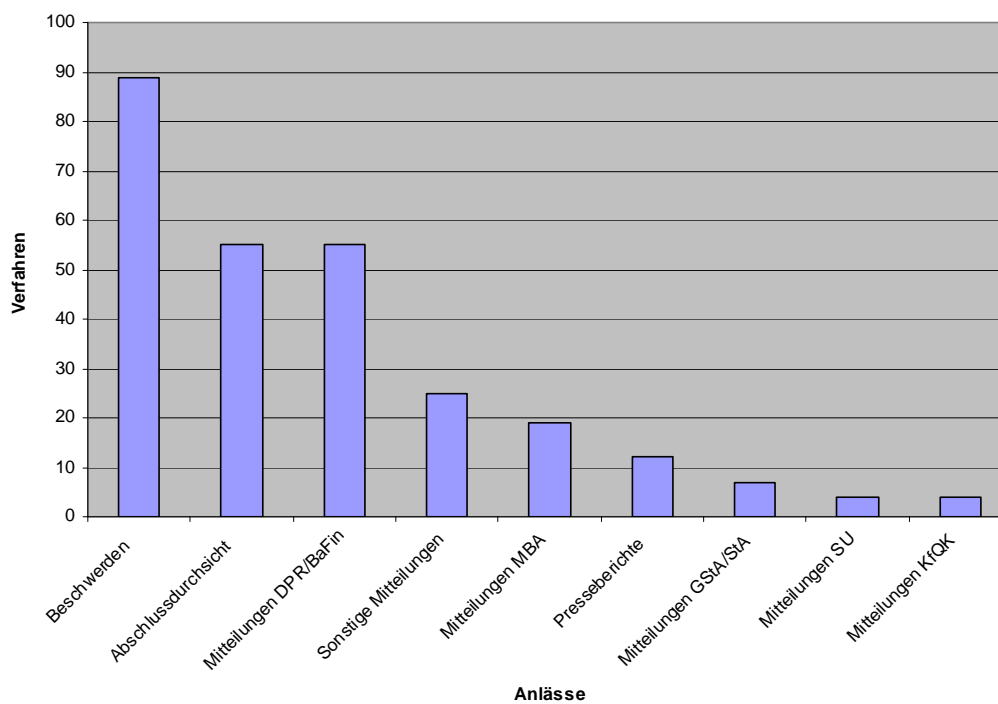
²⁰ Ohne Berücksichtigung von zwei SU, die aus verfahrensrechtlichen Gründen ein- bzw. zurückgestellt wurden.

²¹ Hier und nachfolgend beziehen sich die Angaben auf Entscheidungen, die im angegebenen Jahr bestands- oder rechtskräftig wurden.

Abschlussdurchsicht	702	706	881	755	803
Sonstige Vorermittlungsverfahren	326	356	357	388	455
	1.028	1.062	1.238	1.143	1.258
Gesamt	1.463	1.654	1.874	1.676	1.840

Anlage 3: Graphische Darstellung der Neueingänge 2011:

Neueingänge 2011



Anlage 4: Entwicklung der Neueingänge

Anlass der Einleitung eines Berufsaufsichtsverfahrens	2011	2010	2009	2008	2007
Beschwerden (einschl. über APAK)	89	119	148	132	122
Feststellungen durch die Abschlussdurchsicht der WPK ²²	55	84	122	100	97
Mitteilungen von DPR / BaFin	55	45	38	54	49
Mitteilungen der Mitglieder- und Beitragsabteilung der WPK ²³	19	34	48	88	42
Sonstige Mitteilungen ²⁴	25	24	15	46	69
Mitteilungen der anlassunabhängigen Sonderuntersuchungen	4	25	44	10	-
Mitteilungen von StA / GStA	7	19	16	14	23
Presseberichterstattung ²⁵	12	14	28	38	38
Mitteilung der KfQK	4	4	14	7	-
	270	368	473	489	440

²² Vgl. Fn. 4.

²³ Den Verfahren lag überwiegend der Vorwurf eines zeitweisen Fehlverhaltens zugrunde, z.B. wegen nicht ordnungsgemäßer Berufshaftpflichtversicherung, ungeordneter wirtschaftlicher Verhältnisse, verzögerter Kammerbeitragszahlung oder gewerblicher Tätigkeit.

²⁴ Z.B. Mitteilungen der Oberfinanzdirektionen oder anderen Berufskammern. Diesen Verfahren lagen sowohl steuerrechtliche Verfehlungen zugrunde, welche die Pflicht zu berufswürdigem Verhalten betrafen, als auch Verfehlungen bei vorrangig steuerberatenden Tätigkeiten, bei denen über das Vorliegen eines disziplinarischen Überhangs zu entscheiden war.

²⁵ Soweit das Verfahren nicht bereits unter einer anderen Kategorie – z.B. Mitteilung der DPR – erfasst ist. Die WPK sichtet täglich die überregionale Presse und geht etwaigen Hinweisen auf Berufspflichtverletzungen nach.

Anlage 5: Entwicklung der Erledigungen

Art der Erledigungen	2011	2010	2009	2008	2007
Rügen	57	115	61	58	46
- davon mit Geldbuße	25	75	32	19	14
Urteile der Berufsgerichte	-	-	1	2	5
Sonstige Maßnahmen der GStA / Berufsgerichtsbarkeit (§§ 153, 153a StPO)	9	19	22	21	17
Belehrungen	130	105	165	145	160
Einstellungen	113	211	218	150	229
Gesamt	309	450	467	376	457

Anlagen zu IV: Sonderuntersuchungen (Inspektionen)

Anlage 6: Anzahl der der Sonderuntersuchung unterliegenden Praxen

Die Entwicklung der den anlassunabhängigen Sonderuntersuchungen unterliegenden Praxen stellt sich im Zeitablauf wie folgt dar:

zu untersuchende Praxen mit § 319a HGB-Mandaten¹⁾	2011	2010	2009
Große Praxen	5	5	5
Mittelgroße Praxen	6	8	9
Kleine Praxen	101	106	114
	112	119	128

¹⁾ Die Zusammensetzung der Größenklassen unterliegt u.a. aufgrund von Mandatsgewinnen/ -verlusten und Praxiszusammenschlüssen im Zeitablauf Veränderungen.

Anlage 7: Anzahl der angeordneten Inspektionen

Angeordnete Inspektionen	2011	2010	2009
Große Praxen	5	5	5
Mittelgroße Praxen	1	4	5 ¹⁾
Kleine Praxen	37 ¹⁾	34 ²⁾	37 ¹⁾
	43	43	47

¹⁾ Einschließlich Ausweitung von einer Sonderuntersuchung (2011) bzw. von zwei Sonderuntersuchungen (2009) aus dem Vorjahr.

²⁾ Ohne Berücksichtigung von zwei Verfahren, die aus verfahrensrechtlichen Gründen eingestellt bzw. zurückgestellt wurden.

Anlage 8: Untersuchte Prüfungsaufträge nach Praxisgröße

Im Rahmen der 43 Inspektionen wurden insgesamt 92 Prüfungsaufträge untersucht, deren Verteilung auf die Praxisgrößen nachfolgend dargestellt ist:

Untersuchte Prüfungsaufträge nach Praxisgröße	2011	2010	2009
	Anzahl	Anzahl	Anzahl
Große Praxen	45	40	26
Mittelgroße Praxen	4	11	9
Kleine Praxen	43 ¹⁾	36	41
	92	87	76

¹⁾ Von den bei kleinen Praxen untersuchten Prüfungsaufträgen entfallen sieben auf die Fortsetzung einer Sonderuntersuchung bei einer mittelständischen Prüfungsgesellschaft aus dem Jahr 2010, die aufgrund festgestellter Beanstandungen beschlossen worden war. Im Rahmen dieser Fortsetzung wurden neben gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen von § 319a HGB-Unternehmen gemäß § 62b Abs. 1 Satz 2 WPO auch andere gesetzliche Abschlussprüfungen untersucht.

Anlage 9: Ergebnisse abgeschlossener Verfahren

Zu den in den Jahren 2009 bis 2011 angeordneten Sonderuntersuchungen wurden, soweit diese bereits abgeschlossen sind, bezogen auf die einzelnen untersuchten Prüfungsaufträge folgende Entscheidungen getroffen:

a) Jahr 2011 (berücksichtigt sind bis Februar 2012 getroffene Entscheidungen der Vorstandsabteilung Berufsaufsicht)

73 untersuchte Prüfungsaufträge²⁾	Ohne Hinweis	Hinweis	Behörung	BA-Verfahren	Verkürzter Turnus¹⁾	Info an KfQK
	Anzahl	Anzahl	Anzahl	Anzahl	Anzahl	Anzahl
Große Praxen	7	27	2	-	-	-
Mittelgroße Praxen	-	4	-	-	-	-
Kleine Praxen	2	18	12	1	-	1
	9	49	14	1	-	1

¹⁾ Verkürzter Turnus für große Praxen verfahrenstechnisch nicht relevant, da ohnehin jährlicher Untersuchungsturnus.

²⁾ Insgesamt 92 in 2011 untersuchte Prüfungsaufträge, davon entfallen 73 auf bereits abgeschlossene Untersuchungen und 19 auf noch nicht abgeschlossene Untersuchungen.

b) Jahr 2010

87 untersuchte Prüfungsaufträge	Ohne Hinweis	Hinweis	Beherrschung	BA-Verfahren	Verkürzter Turnus ¹⁾	Info an KfQK
	Anzahl	Anzahl	Anzahl	Anzahl	Anzahl	Anzahl
Große Praxen	6	31	2	1	-	-
Mittelgroße Praxen	-	4	6	1	2	-
Kleine Praxen	3	11	14	8	7	1
	9	46	22	10	9	1

¹⁾ Verkürzter Turnus für große Praxen verfahrenstechnisch nicht relevant, da ohnehin jährlicher Untersuchungsturnus.

c) Jahr 2009

76 untersuchte Prüfungsaufträge	Ohne Hinweis	Hinweis	Beherrschung	BA-Verfahren	Verkürzter Turnus ¹⁾	Info an KfQK
	Anzahl	Anzahl	Anzahl	Anzahl	Anzahl	Anzahl
Große Praxen	5	9	9	3	-	-
Mittelgroße Praxen	1	5	3	-	2	1
Kleine Praxen	-	16	21	4	3	2
	6	30	33	7	5	3

¹⁾ Verkürzter Turnus für große Praxen verfahrenstechnisch nicht relevant, da ohnehin jährlicher Untersuchungsturnus.

Anlagen zu Teil V. Abschlussdurchsicht

Anlage 10: Bereiche der Durchsicht

Die gesichteten Abschlüsse und Bestätigungsvermerke teilen sich nach Offenlegungsbereichen wie in der nachfolgenden Tabelle dargestellt auf.²⁶

1. Offenlegungen im elektronischen Bundesanzeiger		in %		in %
1.1. Jahresabschlüsse der Unternehmen von öffentlichem Interesse	265	38,4	285	37,9
1.2. Konzernabschlüsse der Unternehmen von öffentlichem Interesse	214	39,3	224	38,4
Zwischensumme Abschlüsse der Unternehmen von öffentlichem Interesse	479	38,8	509	38,1
1.3. Jahresabschlüsse großer Gesellschaften, Banken und Versicherungen	400	3,1	399	2,9
1.4. Jahresabschlüsse mittelgroßer Gesellschaften	433	1,7	596	2,4
1.5. Konzernabschlüsse	335	7,2	320	7,2
Zwischensumme Abschlüsse der Unternehmen von <u>nicht</u> öffentlichem Interesse	1168	2,7	1315	3,0
1.6. Rechenschaftsberichte InvG	57	2,7	63	2,0
Zwischensumme zu 1.	1704	3,6	1887	3,9

2. Rechenschaftsberichte der Parteien	34	100,0	29	100,0
3. Abschlüsse in elektronischer Form aus anderen Quellen	1	-	7	-
Summe der durchgesehenen Abschlüsse	1739	3,7	1923	4,0
zusätzlich durchgesehene BV bei Unternehmen von öffentlichem Interesse	756	61,2	826	61,9
Summe der durchgesehenen Bestätigungsvermerke	2495	5,3	2749	5,7

²⁶ Dabei bezieht sich die Angabe des Stichprobenanteils auf die jeweilige Grundgesamtheit der bekannt gewordenen Abschlüsse bzw. Bestätigungsvermerke.

Anlage 11: Feststellungen

Die eingeleiteten Verfahren hatten die in der nachstehenden Tabelle dargestellten Feststellungen zum Gegenstand.

Pos.	Gegenstand der Disziplinarverfahren	2011	2010
1	Nichtbeanstandung von Fehlerkumulationen in HGB-Abschlüssen	11	9
2	Nichtbeanstandung fehlender Angaben zu Organbezügen	10	3
3	Fehlende Teilnahmebescheinigung am Qualitätskontrollverfahren	6	22
4	Nichtbeanstandung einer unzulänglichen Darstellung der Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung im Lagebericht, insbes. von Fortbestandsrisiken	5	4
5	Fehlende gebotene oder nicht deutlich genug formulierte Einschränkung bzw. Versagung des BV	4	4
6	Nichtbeanstandung von Fehlerkumulationen oder wesentlicher Einzelfehler in IFRS-Abschlüssen	3	2
7	Verstöße gegen Unabhängigkeits- oder Befangenheitstatbestände	1	3
8	Unzulängliche Abfassung des BV im Wiederholungsfall	1	-
9	Nichtbeantwortung von WPK-Anfragen	-	9
10	Unzulässige Kundmachung von Sozietäten zum BV im Wiederholungsfall	-	1
	Summe	41	57