Die Neufassung der 8. EU-Richtlinie („Abschlussprüfer-Richtlinie) und nationaler Transformationsbedarf

Seminararbeit zum Generalthema
"Ausgewählte aktuelle Fragen aus Rechnungslegung, Wirtschaftsprüfung und Controlling“

am

Fachbereich Wirtschaftswissenschaften der Universität Hamburg Institut für Wirtschaftsprüfung und Steuerwesen Lehrstuhl Prof. Dr. C.-Chr. Freidank

Betreuer:	**Dipl.-Kfm. Patrick Velte**
	Dipl.-Kfm. Andreas Mammen
Bearbeiter:	**Alper Yildiz, 8. Semester Betriebswirtschaftslehre,**
	Email: alpery@web.de
Termin der Seminarsitzung:	**30.05.2006**

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis 2
Abkürzungsverzeichnis 3
1 Einleitung 4
2 Die modernisierte 8. EU-Richtlinie 5
2.1 Einfluss durch das Sarbanes-Oxley Acts 5
2.2 Zulassungskriterien 5
2.3 Registrierung 7
2.4 Berufsgrundsätze und Berufsgeheimnis 7
2.5 Unabhängigkeit 8
2.6 Prüfungsgrundsätzen und Bestätigungsvermerk 9
2.7 Qualitätssicherung 11
2.8 Sonderuntersuchungen und Sanktionen 11
2.9 Öffentliche Aufsicht und gegenseitige Annerkennung der mitgliedstaatlichen Regelungen 12
2.10 Bestellung, Abberufung und Kommunikation 13
2.11 Besondere Bestimmungen für die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse 14
2.11.1 Transparenzbericht 14
2.11.2 Unabhängigkeit und Rotation 15
2.11.3 Qualitätssicherung 15
2.11.4 Prüfungsausschuss 16
3 Das Abschlussprüferaufsichtsgesetz 16
3.1 Kernpunkt des APAG 16
3.2 Qualitätskontrolle 17
4 Das Bilanzrechtsreformgesetz 19
4.1 Besorgnis der Befangenheit 19
4.2 Prüfungshonorare 20
4.3 Besondere Regelungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse 21
5 Das Berufsaufsichtsreformgesetz 22
6 Schlussbetrachtung und kritische Würdigung 23
Literaturverzeichnis 25

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
APAG	Abschlussprüferaufsichtsgesetz
APAK	Abschlussprüferaufsichtskommission
Art.	Artikel
BARefG	Berufsaufsichtsreformgesetz
BilReG	Bilanzrechtsreformgesetz
BMWI	Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie
bzgl.	Bezüglich
d.h.	das heißt
EU	Europäische Union
ggf.	Gegebenenfalls
HGB	Handelsgesetzbuch
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAPS	International Audit Practice Statements
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
i.V.m.	in Verbindung mit
ISA	International Standards on Auditing
Kap.	Kapitel
PCAOB	Public Companies Accounting Oversight Board
SOX	Sarbanes-Oxley Act
sog.	Sogenannte
USA	United States of America
vgl.	vergleiche
WpHG	Wertpapierhandelsgesetz
WPK	Wirtschaftsprüferkammer
WPO	Wirtschaftsprüferordnung
z.B.	zum Beispiel

1 Einleitung

Alles Begann mit den Bilanzskandalen bei Enron, Wordcom, Ahold oder Parmalat. Zu der Zeit wurde in Deutschland an der 5. WPO-Novelle gearbeitet, die jedoch sehr schnell Überarbeitungsbedarf zeigte. Grund für diese schnelle Alterung war die als „SOX“ bezeichnete Gesetzesänderung in den USA, die eine tief greifende Reform der Wirtschaftsprüfung bewirkte. Davon beeindruckt wurde schnell die 6. WPO-Novelle eingeführt, die das sog. „Abschlussprüferaufsichtsgesetz“ (APAG) enthielt und dadurch den SOX-Inhalten näher rückte. Neben dem Ziel der Internationalisierung sollte vor allem das öffentliche Vertrauen in die Bilanzen der Unternehmen zurückgewonnen werden. Durch das Bilanzrechtsreformgesetz (BilReG) Ende 2004 wurden dann auch die Vorgaben zur Stärkung der Unabhängigkeit von Wirtschaftsprüfern ins HGB übernommen. Während dieser Zeit erinnerte sich auch die Europäische Kommission an die 8. EU-Richtlinie (Abschlussprüferrichtlinie) von 1984 und sah auch dort Reformbedarf. Die modernisierte 8. EU-Richtlinie wurde in 2005 von der EU-Kommission verabschiedet.

Diese Arbeit basiert im Wesentlichen auf dem Vorschlag zur 8. EU-Richtlinie aus dem Jahr 2004, weil die Endfassung der 8. EU-Richtlinie bei Anfertigung dieser Arbeit noch nicht veröffentlicht wurde. Im ersten Abschnitt werden die wesentlichen Neuerungen vorgestellt, analysiert und mit geltenden deutschen Vorschriften verglichen, wobei auch auf das „SOX“ kurz eingegangen wird. Im Zweiten und Dritten Abschnitt werden die EU-Vorgaben zur „externen Qualitätskontrolle“ und „Unabhängigkeit“ ausführlicher im Rahmen des „Abschlussprüferaufsichtsgesetzes“ und „Bilanzrechtsreformgesetzes“ mit deutschen Vorschriften verglichen. Abschließend wird im Vierten Abschnitt das „Berufsaufsichtsreformgesetz“ vorgestellt, wobei diese aktuelle Entwicklung die gesamte Arbeit begleitet und in den einzelnen Kapiteln einbezogen wird.

2 Die modernisierte 8. EU-Richtlinie

Die Neufassung der 8. EU-Richtlinie über die Prüfung des Jahresabschlusses und des konsolidierten Abschlusses ist im Vorschlag vom 16.03.2004 in 13 Kapiteln unterteilt, die sich wiederum in verschiedenen Artikeln und Absätzen untergliedern. Nachfolgend sollen die wesentlichen Neuerungen dargestellt, analysiert und teilweise mit bestehenden deutschen Regelungen verglichen werden.

2.1 Einfluss durch das Sarbanes-Oxley Acts

Der US-Kongress hat als Reaktion auf die Bilanzskandale der Unternehmen Enron und Worldcom das Sabandes-Oxley Act (SOX), benannt nach den beiden Autoren Michael G. Oxley und Paul S. Sarbanes, im Jahre 2002 als Änderung bzw. Ergänzung der bestehenden Rechtsvorschriften des Wertpapierhandels ins Leben gerufen. Dadurch sollte vor allem die Transparenz der Unternehmen erhöht werden, um das Vertrauen der Anleger in die Finanzdaten von Unternehmen zurück zu gewinnen. Ein zentraler Kernpunkt des SOX ist die Einrichtung eines Prüfungsausschusses (Audit Committee).[1] Diese Vorgabe findet sich, wie noch behandelt wird, im Vorschlag zur 8. EU-Richtlinie wieder und muss im deutschen Recht noch übernommen werden. Auch ein Qualitätssicherungssystem in Form einer externen Qualitätskontrolle, wie sie im SOX gefordert wird, findet sich in der EU-Regelung wieder. Großen Einfluss auf den Vorschlag zur 8. EU-Richtlinie hatten aber auch die SOX-Regelungen zur Unabhängigkeit, zu Nicht-Prüfungsleistungen, zur internen Rotation und der Cooling-Off-Periode.

2.2 Zulassungskriterien

Die Zulassungskriterien werden im Vorschlag zur 8. EU-Richtlinien im Kapitel II Art. 3-14 behandelt und beziehen sich im Wesentlichen auf die Richtlinien aus dem Jahr 1984. Eine grundsätzliche Neuerung wird in Art. 8 dargestellt, wonach Kenntnisse aus der internationalen Rechnungslegung (IFRS) und Prüfungsstandards (ISAs) einbezogen werden.

[1] Vgl. Gesse/Moritz 2005, S. 8 und 9

Art. 3 dieser EU-Richtlinie behandelt die Zulassung von Abschlussprüfern. Demnach dürfen Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaften nur dann ihre Prüfung vornehmen, wenn sie im EU-Mitgliedsstaat zugelassen sind, in der die Abschlussprüfung durchgeführt wird.[2] Als Abschlussprüfer werden nur solche natürliche Personen zugelassen, die die Voraussetzungen des Art.4-10 erfüllen.[3]

Für Prüfungsgesellschaften gilt, dass natürliche Personen, die im Namen der Prüfungsgesellschaft die Prüfung vornehmen, auch die Voraussetzungen des Art. 4-10 erfüllen müssen und zudem im EU-Mitgliedsstaat der Prüfungsgesellschaft zugelassen sind. Die Mehrheit der Stimmrechte dieser Prüfungsgesellschaften müssen in einem EU-Mitgliedsstaat gehalten werden. Das Verwaltungs- und Leitungsorgan muss mehrheitlich aus Personen bestehen, die in einem EU-Mitgliedsstaat als Abschlussprüfer bzw. Prüfungsgesellschaft zugelassen sind. Besteht ein solches Organ nur aus zwei Abschlussprüfern, so muss mind. einer in einem EU-Mitgliedstaat zugelassen sein.[4] Hieraus ergibt sich die wesentliche Neuerung des „european approval“, wonach eine Beschränkung auf lokale Abschlussprüfer bzw. Prüfungsgesellschaften („local approval“) nicht mehr möglich ist. In Art. 14 kann hier aber das Bestehen eines Eignungstests als Zulassungsvoraussetzung für Abschlussprüfer aus anderen EU-Mitgliedstaaten vorausgesetzt werden.

In Art. 13 wird geregelt, dass sich Abschlussprüfer kontinuierlich fortbilden müssen. Eine Missachtung führt zu Sanktionen, die in Art. 30 geregelt wird.

<u>Zum Vergleich:</u>

Gem. der o.g. EU-Richtlinie muss in einer Prüfungsgesellschaft die Mehrheit der Stimmrechte bzw. die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs- oder Leitungsorgans aus Abschlussprüfern oder Prüfungsgesellschaften bestehen, die in einem EU-Mitgliedsstaat zugelassen sind. Die Wirtschaftsprüferordnung (§§5-42 WPO) regelt die Voraussetzung für die Berufsausübung in Deutschland. Demnach muss die Mehrheit der Stimmrechte bzw. der Leitungsorgane bei Wirtschaftsprüfern/Prüfungsgesellschaften liegen, die nach deutschem Recht

[2] Vgl. Vorschlag zur 8. EU-Richtlinie, Kap. II Art. 3 Abs. 2
[3] Vgl. Vorschlag zur 8. EU-Richtlinie, Kap. II Art. 3 Abs. 3
[4] Vgl. Vorschlag zur 8. EU-Richtlinie, Kap. II Art. 3 Abs. 3a-c

anerkannt sind. Hier muss somit eine Anpassung vom „local approval“[5] zum „european approval“ erfolgen, um die Vorgabe der EU-Richtlinie erfüllen zu können. Eine Zulassungsbeschränkung durch bestehen eines Eignungstestes ist mit dem §131g Abs. 2 Satz 2 und 3 WPO bereits vorhanden. Die im Art. 13 des Vorschlags zur 8. EU-Richtlinie vorgegebene Pflicht einer kontinuierlichen Weiterbildung wird mit dem §43 Abs. 2 Satz 4 WPO erfüllt. Das Berufsaufsichtsreformgesetz (BARefG) sieht durch die kommende 7. WPO-Novelle zahlreiche Ergänzungen zur Weiterbildung vor.

2.3 Registrierung

Diese Richtlinie wird in Kapitel III Art. 15 bis 20 behandelt und ersetzt dabei den Art. 28 der Vorgängerrichtlinie. Eine wesentliche Neuerung stellt dabei das öffentliche Register dar. Von jedem EU-Mitgliedsstaat wird verlangt, dass zugelassene Abschlussprüfer in ein öffentliches Register einzutragen sind, über das auf elektronischem Wege (z.B. Internet) verfügt werden kann.[6] Die Angaben zu den Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften sind dabei auf dem neuesten Stand zu halten.[7] Dabei ist insbesondere die Rechtsform von Prüfungsgesellschaften relevant, da sie als Indikator für die Größe einer Prüfungsgesellschaft dient und Netzwerkverbindungen aufzeigt.[8] Die Definition, Bedeutung und Auswirkung eines Netzwerkes wird im Rahmen des Kapitels „Unabhängigkeit“ noch näher dargestellt.

Zum Vergleich:

Die EU-Vorgabe eines öffentlichen Registers ist bereits mit dem §38 WPO im deutschen Recht vorhanden.

2.4 Berufsgrundsätze und Berufsgeheimnis

In Kap. IV Art. 21 werden Abschlussprüfer bzw. Prüfungsgesellschaften verpflichtet, sich aufgrund der Verantwortung an Berufsgrundsätze zu halten. Integrität, Objektivität, fachliche Kompetenz und Sorgfalt stellen dafür ein Mindestmaß dar. Ein Orientierungspunkt kann hierfür in den IFAC Code of Ethic gesehen werden, wobei aber ein Spielraum geschaffen wurde, um zukünftig neue und eigenständige

[5] Vgl. §28 Wirtschaftsprüferordnung
[6] Vgl. Vorschlag zur 8. EU-Richtlinie Kap. III Art. 15
[7] Vgl. Vorschlag zur 8. EU-Richtlinie Kap. III Art. 16-18
[8] Vgl. Lanfermann 12/2005, S. 2046

EU-Ethikgrundsätze erfassen zu können.[9] Die Schweigepflicht und das Berufsgeheimnis werden in Art. 22 behandelt, wo der Zugang zu sämtlichen prüfungsrelevanten Informationen und Unterlagen als Neuerung herausgestellt wird.[10]

Zum Vergleich:

Die EU-Vorgabe der Verschwiegenheit ist im §43 WPO (Allg. Berufspflichten) und im § 50 WPO (Verschwiegenheit der Gehilfen) erfasst worden. Auch im HGB ist die Pflicht zur Verschwiegenheit erfasst.[11]

2.5 Unabhängigkeit

Die Grundprinzipien der Unabhängigkeit werden in Kap. V Art. 23-25 behandelt und orientieren sich an der Empfehlung der Kommission zur Unabhängigkeit vom 16.05.2002. Abschlussprüfer bzw. Prüfungsgesellschaften müssen unabhängig vom geprüften Unternehmen sein. Sie dürfen zudem an keiner Entscheidung der Unternehmensleitung beteiligt sein. Hierbei sind vor allem auch Netzwerke betroffen, was für Deutschland eine wesentliche Neuerung darstellt. Ein Netzwerk ist definiert als eine Struktur, zu der Abschlussprüfer bzw. Prüfungsgesellschaften angehören, wobei sie gemeinsam auftreten können (ein Firmenname) oder fachliche Ressourcen teilen.[12] Auch Beziehungen, die die Unabhängigkeit gefährden, können zur Ausschließung führen.[13] Solche Bedrohungen und entgegenwirkende Sicherungsmaßnahmen („risk-safeguard Approach“) müssen vom Abschlussprüfer schriftlich dokumentiert werden. Nicht-Prüfungsleistungen, wie z.B. aus Beratungsdiensten, spielen hierbei eine wesentliche Rolle und können von den einzelnen EU-Mitgliedsstaaten völlig untersagt werden.[14] Auch Eigentümer und Anteilseigner einer Prüfungsgesellschaft sind von der Unabhängigkeits-Richtlinie betroffen.[15]

---

[9] Vgl. Lanfermann 2005, S. 2046 i.V.m. dem Vorschlag zur 8. EU-Richtlinie, Kap. IV, Art. 21 Abs. 2
[10] Vgl. Vorschlag zur 8. EU-Richtlinie, Kap. IV, Art. 22 Abs. 1
[11] Vgl. §321a Abs. 3 Satz 1 HGB
[12] Vgl. Vorschlag zur 8. EU-Richtlinie, Kap. I Art. 2 Abs. 7
[13] Vgl. Vorschlag zur 8. EU-Richtlinie, Kap. V Art. 23 Abs. 1
[14] Vgl. Lanfermann 12/2005, S. 2047
[15] Vgl. Vorschlag zur 8. EU-Richtlinie, Kap. V Art. 24

Eine weitere Neuerung stellt die Richtlinie zur Festlegung der Prüfungshonorare dar.[16] Hierbei ist besonders wichtig, dass Prüfungshonorare durch Nicht-Prüfungsleistungen unbeeinflussbar bleiben sollen (Quersubventionen). Eine Offenlegung der Prüfungshonorare bei Kapitalgesellschaften im Anhang des Einzel- bzw. Konzernabschlusses ist dabei zwingend.[17] Hierbei werden Prüfungshonorare in die Kategorien „Gesamtsumme Prüfungshonorare", „Honorare für Steuerberatung" und „Honorare für Nicht-Prüfungsleistungen" gegliedert. Für kleinere und mittelgroße Kapitalgesellschaften kann das betroffene EU-Mitgliedsland eine Ausnahme ermöglichen.

Ein Vergleich mit deutschem Recht erfolgt im Rahmen des Bilanzrechtsreformgesetzes, was in einem nachfolgenden Kapitel noch ausführlicher behandelt wird.

2.6 Prüfungsgrundsätzen und Bestätigungsvermerk

Diese Richtlinie wird in Kapitel VI Art. 26-28 des Vorschlags zur 8. EU-Richtlinie geregelt. Die Abschlussprüfung muss nach internationalen Prüfungsgrundsätzen (International Standards on Auditung/ISAs) durchgeführt werden.[18] Diese internationalen Regelungen sollen sich analog zu internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen (IFRS) verhalten und im Rahmen einer Anerkennung (Endorsement) für alle EU-Mitgliedsstaaten verbindlich[19] werden (Komitologieverfahren), wobei die erweiterte Regelungskompetenz bei der EU-Kommission verbleibt.[20] Um Gültigkeit zu gewinnen müssen sie international anerkannt, einen Beitrag zur tatsächlichen Darstellung der Vermögens-, Finanz-, und Ertragslage leisten und dem europäischen Gemeinwohl dienen.[21] Veröffentlicht werden die gültigen ISAs im Amtsblatt der EU und erhalten dadurch Gesetzescharakter, wodurch sie für den Abschlussprüfer verbindlich werden.[22] Neben den ISAs können aber auch IAPS (International Audit Practice Statements) und andere Standards Anwendung finden, wenn sie für die Abschlussprüfung

[16] Vgl. Vorschlag zur 8. EU-Richtlinie, Kap. V Art. 25
[17] Vgl. Vorschlag zur 8. EU-Richtlinie, Kap. XIII Art. 50 Abs. 1
[18] Vgl. Vorschlag zur 8. EU-Richtlinie, Kap. VI Art. 26 Abs. 1 i.V.m. Kap. II Art. 2 Abs. 9
[19] Vgl. Lanfermann, 04/2005, S. 110
[20] Vgl. Vorschlag zur 8. EU-Richtlinie, Kap. VI, Art. 26, Abs. 2
[21] Vgl. Klein/Tielmann 2004, S. 505
[22] Vgl. Vogt 2005, S. 139

relevant sind.[23] Im sog. „Clarity Project“[24] des International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) erfolgt die Festlegung der Relevanz von Standards. Es ist den EU-Mitgliedsstaaten aber erlaubt, von den ISAs abweichende zusätzliche Prüfungsanforderungen zu stellen, wobei auch einzelne ISAs ausgeschlossen werden können („carve-out“).[25] Bei Konzernabschlüssen muss der Abschlussprüfer die volle Verantwortung für den konsolidierten Abschluss tragen, wobei für eine ausreichende Dokumentation gesorgt werden muss. Sollte ein Tochterunternehmen in einem Nicht-EU-Mitgliedsstaat bei der Abschlussprüfung beteiligt sein, so muss der Abschlussprüfer den jeweiligen Prüfern Zugang zu nötigen Arbeitspapieren gewähren.[26] Wird der Abschluss durch eine Prüfungsgesellschaft vollzogen, dann muss der betroffene Abschlussprüfer den Jahresabschluss unterzeichen (Bestätigungsvermerk). Wenn der Jahresabschluss gem. den IFRS-Normen erstellt worden ist, kann ein standardisierter Bestätigungsvermerk erfolgen, sofern in diesem Zusammenhang ISAs keine andere Regelung vorschreiben.[27]

Zum Vergleich:

Die Transformation der ISAs ins deutsche Recht wird dabei wohl ähnlich verlaufen wie die Übernahme der IFRS-Richtlinien ins HGB. Das IDW bzw. die WPK haben bereits internationale Prüfungsstandards umgesetzt und beginnen nun mit der direkten Übersetzung.[28] Kritisiert wird vor allem das Verfahren der internationalen Anerkennung von Prüfungsstandards (Endorsement).[29] Auch die Problematik der Übersetzung der ISAs in die nationalen Sprachen muss beachtet werden.

Die EU-Richtlinie zum Bestätigungsvermerk ist durch §2 Abs. 1 WPO (Inhalt der Tätigkeit) und §32 WPO (Bestätigungsvermerke) bereits im deutschen Recht erfasst worden. Auch im §322 HGB werden Bestätigungsvermerke geregelt, sodass die EU-Vorgabe hier bereits Anwendung findet.

[23] Vgl. Vorschlag zur 8. EU-Richtlinie, Kap. I Art. 2 Abs. 9
[24] Vgl. Gross 2005, S. 6
[25] Vgl. Vorschlag zur 8. EU-Richtlinie, Kap. VI Art. 26, Abs. 3
[26] Vgl. Vorschlag zur 8. EU-Richtlinie, Kap. VI Art. 27
[27] Vgl. Lanfermann 12/2005, S. 2047 i.V.m. dem Vorschlag zur 8. EU-Richtlinie Kap. VI Art. 28
[28] Vgl. Lanfermann 4/2005, S. 111
[29] Vgl. Vorschlag IDW zur 8. EU-Richtlinie, S. 8

2.7 Qualitätssicherung

Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften werden gem. Kap. VII Art. 29 des Vorschlags zur 8. EU-Richtlinie verpflichtet sich einer externen Qualitätskontrolle zu unterwerfen (Qualitätssicherungssystem). Das Kontrollsystem muss dabei unabhängig organisiert und einer öffentlichen Aufsicht unterstehen. Die unabhängige Finanzierung des Kontrollsystems muss dafür sichergestellt werden. Die Qualitätskontrolle wird durch ausgewählte, objektive und kompetente Prüfer vollzogen und muss mindestens alle sechs Jahre bzw. bei Unternehmen von öffentlichem Interesse alle drei Jahre stattfinden.[30] Die Gesamtergebnisse des Qualitätssicherungssystems müssen jährlich veröffentlicht werden.[31]

Hier erfolgt der Vergleich mit bestehendem deutschem Recht im Rahmen des Abschlussprüferaufsichtsgesetzes (APAG) in einem nachfolgenden Kapitel dieser Arbeit.

2.8 Sonderuntersuchungen und Sanktionen

Gem. Kap. VIII Art. 30 müssen die EU-Mitgliedsstaaten durch Sonderuntersuchungen und Sanktionen dafür Sorge tragen, dass unzureichende Abschlussprüfungen aufgedeckt bzw. verhindert werden. Dabei kann Abschlussprüfern in schwerwiegenden Fällen der Entzug der Zulassung drohen. Das System muss darüber hinaus öffentlich und transparent gehalten werden.

Zum Vergleich:

Durch das Abschlussprüferaufsichtsgesetz (APAG)[32] wird in §61a WPO geregelt, dass für die Berufsaufsicht die Wirtschaftsprüferkammer zuständig ist und diese Rügeverfahren gem. §63 bzw. §84a WPO durchführen kann. Das Berufsaufsichtsreformgesetz (BAFreG) berücksichtigt durch die 7. WPO-Novelle und die Einführung des §62b WPO Sonderuntersuchungen, wonach „Anlassunabhängige Sonderuntersuchungen“ möglich werden.[33]

[30] Vgl. Vorschlag zur 8. EU-Richtlinie, Kap. XI Art. 41
[31] Vgl. Vorschlag zur 8. EU-Richtlinie, Kap. VII Art. 29
[32] siehe Kap. 3
[33] Vgl. §62b BARefG (7. WPO-Novelle)

2.9 Öffentliche Aufsicht und gegenseitige Annerkennung der mitgliedstaatlichen Regelungen

Im Kap. IX Art. 31 des Vorschlags zur 8. EU-Richtlinie sind Grundsätze der öffentlichen Aufsicht geregelt. Dieser Richtlinie zur Folge müssen EU-Mitgliedsstaaten eine öffentliche Aufsicht für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften organisieren, denen alle Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften unterliegen. Die EU-Richtlinie gibt folgende Anforderungen[34] an die nationalen Aufsichtssysteme vor:

- Überwachung der Zulassung und Registrierung aller Abschlussprüfer/ Prüfungsgesellschaften
- Überwachung der Annahmen von Berufsgrundsätzen, Standards der internen Qualitätskontrolle und Prüfungsgrundsätze
- Überwachung der kontinuierlichen Fortbildung der Qualitätssicherungs-, Sonderuntersuchungs- und Disziplinarsysteme

Das Aufsichtsorgan muss die Autorität besitzen, Sonderuntersuchungen und Maßnahmen ergreifen zu können. Transparenz wird durch öffentliche und jährliche Arbeitsprogramme und Tätigkeitsberichte erreicht. Eine solide Finanzierung bietet einen Schutz gegen Einflussnahme durch Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften.[35]

Gem. Art. 33 wird eine gegenseitige Annerkennung der mitgliedsstaatlichen Regelungen vorgeschrieben. Es gelten demzufolge diejenigen mitgliedsstaatlichen Rechtsvorschriften und Aufsichtsregeln, in denen der Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft zugelassen ist (Herkunftslandprinzip). Abschlussprüfern bzw. Prüfungsgesellschaften dürfen bei der Prüfung einer in einem anderen EU-Mitgliedsstaat zugelassenen Tochtergesellschaft (im Rahmen eines konsolidierten Abschlusses) keine zusätzlichen Anforderungen in Bezug auf Registrierung, Qualitätsprüfung, Prüfungsgrundsätze, Berufsgrundsätze und Unabhängigkeit gestellt werden.

[34] Vgl. Vorschlag 8. EU-Richtlinie, Kap. IX Art. 31 Abs. 4
[35] Vgl. Vorschlag 8. EU-Richtlinie, Kap. IX Art. 31 Abs. 5-7

Zum Vergleich:

Aus den o.g. Gründen trat in Deutschland zu Beginn des Jahres 2005 das Abschlussprüferaufsichtsgesetz (APAG) in Kraft. Die Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK) als öffentliches Aufsichtsorgan soll dabei die Fachaufsicht übernehmen. Dadurch ist dem in den USA tätigen Public Companies Accounting Oversight Board (PCAOB) gleichwertiges System gegenübergestellt, wodurch eine Doppelaufsicht[36] vermieden wird. Durch die Einrichtung der Abschlussprüferaufsichtskommission und der Abschlussprüferaufsichtsgesetze werden die Vorgaben der 8. EU-Richtlinie bereits vor ihrer endgültigen Fassung erfüllt, was im 3. Kap. noch detaillierter behandelt wird.

2.10 Bestellung, Abberufung und Kommunikation

Abschlussprüfer werden durch die Gesellschafterversammlung des geprüften Unternehmens bestellt (Aktionärshauptversammlung bei Kapitalgesellschaften). Innerstaatliche Rechtsvorschriften können andere Bestimmungen vorsehen.[37] Eine Abberufung kann nur durch Vorlage triftiger Gründe erfolgen, wobei Meinungsverschiedenheiten über Bilanzierungsmethoden oder Prüfverfahren nicht ausreichend sind. Im Falle einer Abberufung müssen die für die öffentliche Aufsicht zuständigen Stellen mit einer ausreichenden Begründung informiert werden.[38]

Zum Vergleich:

Wie die EU-Vorgabe vorschreibt, werden in Deutschland die Abschlussprüfer gem. §318 Abs. 1 HGB durch die Gesellschafter bestellt. Durch das Abschlussprüferaufsichtsgesetz (APAG) wird in §4 WPO die Wirtschaftsprüferkammer als zuständige Stelle für Eignungsprüfungen, der Bestellung, der Annerkennung, der Abberufung und der Registrierung von Abschlussprüfern ermächtigt.

[36] Vgl. Gross 2005, S. 12
[37] Vgl. Vorschlag zur 8. EU-Richtlinie Kap. X Art. 35
[38] Vgl. Vorschlag zur 8. EU-Richtlinie Kap. X Art. 36

2.11 Besondere Bestimmungen für die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse

Unternehmen von öffentlichem Interesse werden in Kap. 2 Art. 11 des Vorschlags zur 8. EU-Richtlinie als Unternehmen definiert, die aufgrund ihrer Tätigkeit, ihrer Größe oder der Zahl der Mitarbeiter von erheblicher öffentlicher Bedeutung sind. Dazu zählen insbesondere Unternehmen, die unter das Recht eines Mitgliedsstaates fallen und deren Wertpapiere zum Handel auf einem geregelten Markt eines EU-Mitgliedsstaates zugelassen sind (Kapitalgesellschaften). In der Endfassung der 8. EU-Richtlinie wird den einzelnen EU-Mitgliedsstaaten eine Ausnahmeregelung autorisiert, sofern die Unternehmen von öffentlichem Interesse keine Aktien ausgegeben haben.[39] Geregelt wird diese Richtlinie in Kap. XI Art. 38-43.

Nachfolgend werden die wesentlichen Neuerungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse vorgestellt. Ein Vergleich mit deutschem Recht erfolgt im 4. Kapitel (Bilanzrechtsreformgesetz) dieser Arbeit.

2.11.1 Transparenzbericht

Prüfungsgesellschaften müssen jährlich einen Transparenzbericht veröffentlichen, der einen Einblick in ihre Verhältnisse ermöglicht. Der Transparenzbericht muss dafür mindestens folgende Punkte[40] beinhalten:

- Beschreibung eines vorliegenden Netzwerks inkl. der rechtlichen Struktur
- Führungsstruktur der Prüfungsgesellschaft (Leitungsstruktur)
- Beschreibung des internen Qualitätskontrollsystems und eine Erklärung zur Wirksamkeit des Managements
- Angaben zum Zeitpunkt der letzten Qualitätskontrolle
- Auflistung aller durch die Prüfungsgesellschaft geprüften Unternehmen von öffentlichem Interesse im Vorjahr
- Erklärung zur Unabhängigkeitseinhaltung
- Angaben zur beruflichen Weiterbildung der Abschlussprüfer, Zusammensetzung der Honorare und Informationen zur Partnervergütungen

Mit dem BARefG wird im Rahmen der 7. WPO-Novelle der §55c WPO eingeführt, der die Pflicht zur Veröffentlichung eines Transparenzberichtes vorsieht.

---

[39] Vgl. Lanfermann 12/2005, S. 2048
[40] Vgl. Vorschlag zur 8. EU-Richtlinie Kap. XI Art. 38

2.11.2 Unabhängigkeit und Rotation

Unternehmen von öffentlichem Interesse müssen neben den in Art. 23-25 genannten Unabhängigkeitsrichtlinien noch zusätzliche Anforderungen[41] beachten. Demnach müssen Abschlussprüfer bzw. Prüfungsgesellschaften ggü. dem Prüfungsausschuss des geprüften Unternehmens jährlich eine schriftliche Erklärung zur Unabhängigkeit abgeben. Darüber hinaus müssen Informationen über Bedrohungen der Unabhängigkeit, entsprechende Schutzmaßnahmen und Nicht-Prüfungsleistungen erfolgen. Was als Bedrohungen gesehen wird, muss ein noch einzurichtendes „Audit Regulatory Committee“ regeln.[42] Zusätzlich gilt, dass ein hauptverantwortlicher Prüfungspartner nur nach einer Abkühlphase von zwei Jahren in eine Managementposition eines von ihm geprüften Unternehmens wechseln darf.[43]

Als „interne Rotation“ wird im Art. 40c des Vorschlags zur 8. EU-Richtlinie vorgeschrieben, dass der Abschlussprüfer bzw. der Partner, der für eine Prüfungsgesellschaft die Prüfung durchführt, nach maximal fünf Jahren vom Mandat abzuziehen ist. Alternativ dazu kann die Prüfungsgesellschaft nach maximal sieben Jahren ausgewechselt werden. Lanfermann[44] schreibt in diesem Zusammenhang, dass der hauptverantwortliche Prüfungspartner einer Prüfungsgesellschaft nach sieben Jahren aus dem Prüfungsmandat für eine Sperrfrist (Abkühlphase) von zwei Jahren vom Prüfungsmandat zurückzuziehen ist. Eine „externe Rotation“, also der Wechsel einer ganzen Prüfungsgesellschaft nach einer Maximalfrist, wurde aufgrund des Risikos sinkender Prüfungsqualität vom EU-Parlament und vom EU-Rat abgelehnt.[45]

2.11.3 Qualitätssicherung

In Art. 41 des Vorschlags zur 8. EU-Richtlinie wird vorgeschrieben, dass die in Art. 29 genannte Qualitätsprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse mindestens alle drei Jahre erfolgen muss.

---

[41] Vgl. Vorschlag zur 8. EU-Richtlinie, Kap. XI, Art. 40
[42] Vgl. Vogt 2005, S. 140
[43] Vgl. Lanfermann 12/2005, S. 2048
[44] Vgl. Lanfermann 12/2005, S. 2048
[45] Vgl. Weber 2005, S. 878

2.11.4 Prüfungsausschuss

Gem. Art. 39 des Vorschlags zur 8. EU-Richtlinie müssen Unternehmen von öffentlichem Interesse einen Prüfungsausschuss („Audit Committee“) mit dem Ziel einer unabhängigen und kompetenten Überwachung des Finanzberichterstattungsprozesses bilden. Aus diesem Grund darf sich das Audit Committee nicht aus Mitgliedern der Geschäftsführung oder des Aufsichtsorgans zusammensetzen und muss mind. ein Mitglied mit ausreichenden Kompetenzen in Fragen der Rechnungslegung bzw. Abschlussprüfung beinhalten.[46] EU-Mitgliedsstaaten können jedoch Ausnahmen[47] an Unternehmen erteilen, die bereits über Einrichtungen mit ähnlichen Funktionen verfügen. Die Einrichtung eines Audit Committee bei einer Konzernmutter ist ausreichend, sodass nicht für jedes Tochterunternehmen ein solches Gremium eingerichtet werden muss. Zu den Aufgaben[48] des Audit Committee zählen die Überwachung des Rechnungslegungsprozesses, des internen Kontrollsystems, der Innenrevision, des Risikomanagements und der Einhaltung der gesetzlichen Abschlussprüfung für Einzel- und Konzernabschlüsse. Außerdem muss das Audit Committee sicherstellen, dass die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gewährleistet wird. Dazu gehört auch die Überwachung der Nicht-Prüfungsleistungen. Der Abschlussprüfer muss dem Audit Committee über festgestellte Risiken und Schwächen des Kontrollsystems informieren.

3 Das Abschlussprüferaufsichtsgesetz

3.1 Kernpunkt des APAG

Gem. §66a WPO ist das Kernelement des Abschlussprüferaufsichtsgesetzes die Abschlussprüferaufsichtskommission. Die APAK setzt sich aus Personen zusammen, die vom Bundesministerium für Wirtschaft und Arbeit ernannt werden und ausschließlich aus Nicht-Berufsangehörigen bestehen, wodurch die Vorgabe in Art. 31 Abs. 3 des Vorschlags der 8. EU-Richtlinie erfüllt wird. Sie übernimmt die Aufsicht über die Annahme internationaler Prüfungsstandards und arbeitet mit ausländischen Aufsichtsstellen zusammen, wodurch Einklang mit Art. 31 Abs. 3b

[46] Vgl. Vorschlag 8. EU-Richtlinie, Kap. XI Art. 39 Abs. 1
[47] Vgl. Lanfermann 12/2005, S. 2049
[48] Vgl. §66a Abs. 2 WPO

und Art. 33 des Vorschlags zur 8. EU-Richtlinie herrscht.[49] Die APAK ist ausgestattet mit einer „Letztverantwortung“[50] für die geeignete, angemessene, verhältnismäßige und rechtmäßige Erfüllung der Aufgaben. Folgende Arbeitsgebiete werden durch das Arbeitsprogramm[51] der APAK vorgegeben und entsprechen den in Art. 31 der 8. EU-Richtlinie vorgeschlagenen Grundsätzen:

- Prüfung und Eignungsprüfung (Prüfung: §§5-14a WPO und Eignungsprüfung: §§131g-131m WPO)
- Bestellung, Anerkennung, Widerruf und Registrierung als Prüfer/Prüfungsgesellschaft (§§15-36 WPO und Registrierung §§37–40 WPO)
- Berufsaufsicht (§§61a-127 WPO)
- Qualitätskontrolle (§§57a-57h WPO)
- Annahme von Berufsgrundsätze (§57 Abs. 3 WPO)

Von besonderer Bedeutung sind vor allem die externe Qualitätskontrolle und die Berufsaufsicht. Die Berufsaufsicht wird gem. §61a WPO durch das APAG auf die Wirtschaftsprüfungskammer übertragen.[52]

3.2 Qualitätskontrolle

Gem. Kap. VII Art. 29 des Vorschlags zur 8. EU-Richtlinie sind Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften verpflichtet, sich einer externen Qualitätskontrolle zu unterwerfen. Die EU-Richtlinie schreibt auch vor, dass diese externe Qualitätskontrolle durch eine unabhängige und öffentliche Aufsicht organisiert werden soll („Public oversight“).[53] In Deutschland wird seit Beginn des Jahres 2005 diese EU-Richtlinie durch die Einführung eines Qualitätssicherungssystems (§§55b und 57a-57h WPO) und durch die APAK erfüllt. Neben der in §4 WPO geregelten Zuständigkeit der Wirtschaftsprüferkammer wird zusätzlich gem. §57e WPO eine Kommission für die Qualitätskontrolle eingeführt.

Gem. §57a Abs. 1 Satz 1 WPO müssen alle Unternehmen im Abstand von drei Jahren eine Qualitätskontrolle durchführen. Die Vereinfachung für Unternehmen

[49] Vgl. Wirtschaftsprüferordnung §66a, Abs. 1, 8 und 9
[50] Vgl. Wirtschaftsprüferordnung §66a, Abs. 4
[51] Vgl. APAK Arbeitsprogramm 2005, S. 1
[52] Vgl. §4 Abs. 1 Wirtschaftsprüferordnung
[53] Vgl. Vorschlag zur 8. EU-Richtlinie Kap. VII, Art. 29, Abs. 1a

ohne öffentliches Interesse (Qualitätskontrolle alle sechs Jahre) ist noch nicht erfasst. Über das Berufsaufsichtsreformgesetz (BARefG) in Form der 7. WPO-Novelle soll diese Schwachstelle beseitigt werden. Dabei wird in §57a Abs. 1 Satz 1 WPO der Wortlaut „im Abstand von drei Jahren“ gestrichen und stattdessen im §57a der Abs. 8 WPO (BARefG) neu erfasst.

Eine Änderung der deutschen Gesetzgebung in Anpassung an die EU-Richtlinien muss durch die Auswahl der Qualitätskontrollprüfer („Peer Review“) berücksichtigt werden. Diese Prüfer müssen nach objektiven Verfahren ausgewählt werden, um Interessenskonflikte zwischen Qualitätsprüfern und Abschlussprüfern/Prüfungsgesellschaften zu vermeiden.[54] In §57a Abs. 3-8 WPO sind diese Vorgaben im deutschen Recht umgesetzt worden. Demnach werden als Qualitätskontrollprüfer nur registrierte Wirtschaftsprüfer in eigener Praxis oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften akzeptiert.[55] Zur Registrierung gelangt ein Wirtschaftsprüfer auf Antrag und nach Erfüllung bestimmter Voraussetzungen[56]. Die Unabhängigkeit des Qualitätskontrollprüfers wird durch §57a Abs. 4 WPO erreicht, wonach ein Wirtschaftsprüfer nicht Prüfer werden kann, wenn er eine kapitalmäßige, finanzielle oder persönliche Bindung zum prüfenden Abschlussprüfer oder der Prüfungsgesellschaft unterhält. Auch eine Besorgnis der Befangenheit dient als Grund, nicht registriert werden zu können.[57] Ein potentieller Qualitätskontrollprüfer muss gem. Abs. 6 dieser WPO-Richtlinie eine Unabhängigkeitsbestätigung abgeben. Das Ergebnis einer Qualitätskontrolle muss in einem Bericht zusammengefasst und veröffentlicht werden.[58] In Art. 29 Abs. 1f des Vorschlags zur 8. EU-Richtlinie wird vorgegeben, dass die Qualitätskontrolle einer internen Beurteilung und einer angemessenen Prüfung unterworfen sein muss. Diese Vorgabe wird mit §57f WPO (Überwachung der Qualitätskontrolle) und §57e (Kommission für Qualitätskontrolle) erfüllt.

Die Satzung der Qualitätskontrolle gibt in §57c WPO einen grundsätzliche Rahmen vor. Innerhalb dieser Satzung erfolgt eine weitere Anpassung an die EU-Richtlinie durch Berücksichtigung der Fortbildungspflicht für Qualitätskontrollprüfer.

---

[54] Vgl. Vorschlag zur 8. EU-Richtlinie Kap. VII Art. 29 Abs. 1e
[55] Vgl. Wirtschaftsprüferordnung §57a Abs. 3 Satz 1
[56] Vgl. Wirtschaftsprüferordnung §57a Abs. 3 Satz 2 und Satz 3
[57] Vgl. Wirtschaftsprüferordnung §49
[58] Vgl. Wirtschaftsprüferordnung §57a Abs. 5

4 Das Bilanzrechtsreformgesetz

In Kap. V Art. 23 des Vorschlags zur 8. EU-Richtlinie wird die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers bzw. der Prüfungsgesellschaft vom zu prüfenden Unternehmen vorgeschrieben. Das Bilanzrechtsreformgesetz soll hierbei neben der Internationalisierung des deutschen Bilanzrechts die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gewährleisten.

4.1 Besorgnis der Befangenheit

Ein Ziel des Bilanzrechtsreformgesetzes ist der Ausschluss von Abschlussprüfern, wenn Besorgnis der Befangenheit vorliegt. Dadurch soll die im Vorschlag zur 8. EU-Richtlinie vorgegebene EU-Regelung zur Unabhängigkeit entsprochen werden.[59] In §319 Abs. 2 und 3 HGB ist ein Katalog vorgegeben, durch die Wirtschaftsprüfer bzw. Prüfungsgesellschaften nicht als Abschlussprüfer tätig werden dürfen:

- Geschäftliche, finanzielle oder persönliche Beziehungen zum prüfenden Unternehmen (Allgemeiner Grundsatz)
- Anteile am zu prüfenden Unternehmen oder Beteiligungen an Verbundunternehmen bzw. mit einem Anteil am zu prüfenden Unternehmen von größer 20%
- Gesetzlicher Vertreter, Aufsichtsratsmitglieder oder Arbeitnehmer am zu prüfenden Unternehmen oder eines Verbundunternehmens bzw. mit einem Anteil am zu prüfenden Unternehmen von größer 20%
- Mitwirkung bei der Buchführung, dem Jahresabschluss, der Internen Revision (Selbstprüfungsverbot)
- Erbringung von Finanzdienstleistungen bzw. Managementfunktionen für das zu prüfenden Unternehmen
- Wesentlicher Einfluss auf den Jahresabschluss durch Bewertungsleistungen
- Umsatzabhängigkeit, wenn mehr als 30% der Gesamteinnahmen bei dem geprüften Unternehmen erzielt werden

Ergänzend wirkt dabei §49 WPO, der zusätzlich die Versagung der Tätigkeit bei Besorgnis der Befangenheit vorschreibt (Berufsrechtliche Gebot). Diesen und noch im Laufe dieser Arbeit zu erörternden Regelungen des §319a HGB (Unternehmen

[59] Vgl. Vorschlag zur 8. EU-Richtlinie, Kap. , Art. 23, 43 und 50

von öffentlichem Interesse) liegen Wirkungszusammenhänge[60] zugrunde, durch die sich die sonstigen Gründe ergeben:

- wirtschaftliches und sonstiges Eigeninteresse am Ergebnis der Prüfung
- Beurteilung der eigenen Prüfung
- Beziehungen zur Unternehmensleitung
- Beeinträchtigung der Objektivität durch Einfluss des zu prüfenden Unternehmens

Von besonderer Bedeutung sind hier die Safeguards zu nennen, die im Einzelfall entgegenwirkend eingesetzt werden können. Ein allgemeiner Ausschlusstatbestand[61], der durch die o.g. Wirkungsmechanismen ausgelöst wird, muss im Einzelfall unter Berücksichtigung der Gegenmaßnahme (Safeguards) beurteilt werden. Dem gegenüber wird im §319 Abs. 3 und im §319a Abs. 1 HGB Besorgnis der Befangenheit unwiderruflich vermutet, wenn die konkreten Ausschlusstatbestände erfüllt werden.[62]

Auch von besonderer Bedeutung sind die Ausschlussgründe für Prüfungsgesellschaften.[63] Verbundene Unternehmen werden im §271 Abs. 2 HGB geregelt und entsprechen so Art. 2 Abs. 6 des Vorschlags der 8. EU-Richtlinie. Netzwerke[64] sind im deutschen Recht noch nicht erfasst worden. Diese Lücke wird nun im Rahmen der 7. WPO-Novelle (BARefG) gefüllt. Hierbei soll §38c WPO so geändert werden, dass Netzwerke neben verbundenen Unternehmen erfasst werden. Auch im Transparenzbericht müssen zukünftig Netzwerke berücksichtigt werden.

4.2 Prüfungshonorare

Im Vorschlag zur 8. EU-Richtlinie ist im Art. 25 und Art. 50 geregelt, dass Prüfungshonorare durch Nicht-Prüfungsleistungen unbeeinflusst bleiben und von Kapitalgesellschaften (Unternehmen von öffentlichem Interesse) veröffentlicht werden müssen. Diese EU-Vorgabe wird im deutschen Recht mit §285 Nr. 17 und 314 Nr. 9 HGB erfüllt. Demnach müssen Unternehmen bzw. Mutterunternehmen, die

[60] Vgl. Gelhausen 2004, S. 175
[61] Vgl. §319 Abs. 2 HGB
[62] Vgl. Gelhausen 2004, S. 175
[63] Vgl. §319 Abs. 4 HGB
[64] Vgl. Vorschlag zur 8. EU-Richtlinie Kap. I Art. 2 Abs. 5

an einem organisierten Markt[65] zugelassen sind, für den Abschlussprüfer als Aufwand erfasste Honorare für

- die Abschlussprüfung
- sonstige Bestätigungs- oder Bewertungsleistungen
- Steuerberatungsleistungen
- sonstige Leistungen

Angaben im Unternehmensanhang bzw. Konzernanhang machen. Kleine Gesellschaften müssen diese Angaben nicht machen[66], was ebenfalls eine Erfüllung der EU-Vorgabe entspricht. Durch diese Anhangsangaben soll dem Bilanzleser ermöglicht werden, Prüfungsleistungen von Beratungsleistungen unterscheiden zu können.

Die Unabhängigkeit wird dann beeinträchtigt, wenn der Abschlussprüfer das Ergebnis seiner eigenen Beratungsleistung überprüfen muss. Zu vermuten ist, dass bei einer Beratungs- und Prüfungsfunktion eines Prüfers, die Honorarhöhe der Beratungsfunktion die Prüfungsleistung beeinflussen kann. Dieser Zusammenhang wurde durch die Berücksichtigung einer Umsatzabhängigkeit im §319a Abs. 1 Satz 1 HGB erfasst. Demnach dürfen Prüfer eine Abschlussprüfung nicht durchführen, wenn sie mehr als 15% ihrer Gesamteinnahmen vom zu prüfenden Unternehmen erhalten. Zu Beachten ist, dass die Angabe der absoluten Höhe von Beratungshonoraren alleine nicht ausreichend ist. Nur das Verhältnis der Beratungsleistung eines Abschlussprüfers im Verhältnis zu den gesamten Beratungshonoraren[67] liefert die nötige Information. Eine Anhangsangabe wird auch deshalb von der Wirtschaftsprüferkammer abgelehnt, weil im Rahmen des Corporate Governance Codex dem Aufsichtsrat vom Abschlussprüfer eine Unabhängigkeitserklärung inkl. Honoraraufgliederung abzugeben ist.[68]

4.3 Besondere Regelungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse

Im Kap. XI Art. 38-43 des Vorschlags zur 8. EU-Richtlinie sind besondere Regelungen getroffen wurden, da Unternehmen von öffentlichem Interesse einen

[65] Vgl. §2 Abs. 5 Wertpapierhandelsgesetz
[66] Vgl. §288 HGB
[67] Vgl. Gross 2005, S. 21
[68] Vgl. Stellungnahme Wirtschaftsprüferkammer 2004, S. 6

größeren Interessenskreis genießen und somit ein erhöhter Schutzbedarf vorhanden ist. In Einklang mit dieser EU-Richtlinie werden Unternehmen von öffentlichem Interesse gem. §319a Abs. 1 Satz 1 HGB als kapitalmarktorientierte[69] Unternehmen definiert. Auch Kreditinstitute, Finanzdienstleistungsinstitute, Versicherungsunternehmen oder Pensionsfonds zählen zu Unternehmen von öffentlichem Interesse, sofern sie eine bestimmte Bilanzsumme überschreiten.[70]

Ein Abschlussprüfer wird von der Prüfung ausgeschlossen, wenn sein Gesamtumsatz mit dem zu prüfenden Unternehmen mehr als 15% seiner beruflichen Einnahmen beträgt (Umsatzabhängigkeit).[71] Untersagt sind auch Nicht-Prüfungsleistungen in Form von Recht-/Steuerberatungen mit wesentlicher Wirkung auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage.[72] Die wesentliche Mitwirkung an der Entwicklung, Einrichtung und Einführung von Rechnungslegungsinformationssystemen führt ebenfalls zum Ausschluss.[73] Die EU-Vorgabe einer internen Rotation wird mit dem §319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB erfasst. Hier wird außerdem geregelt, dass ein Prüfer für denselben Mandanten frühestens nach drei Jahren wieder tätig werden kann („Abkühlphase“).[74] Die EU-Richtlinie gibt hier eine Abkühlphase von zwei Jahren vor.

Die Einrichtung eines Audit Committee, wie es im Vorschlag der 8. EU-Richtlinie gefordert und im Kapitel 2.10.4 dieser Arbeit näher beschrieben wurde, ist in Deutschland nicht gesetzlich gefordert, sondern nur vom Corporate Governance Kodex empfohlen.

5 Das Berufsaufsichtsreformgesetz

Das Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie (BMWI) hat am 03.03.2006 einen Referentenentwurf für die 7. WPO-Novelle (Berufsaufsichtsreformgesetz/BARefG) vorgelegt. Dieses BARefG sieht Veränderungen zur Stärkung der Aufsicht über Wirtschaftsprüfer in der

[69] Vgl. §2 Abs. 5 Wertpapierhandelsgesetz
[70] Vgl. §319a Abs. 1 Satz 4 HGB-E
[71] Vgl. §319a Abs. 1 Nr. 1 HGB
[72] Vgl. §319a Abs. 1 Nr. 2 HGB
[73] Vgl. §319a Abs. 1 Nr. 3 HGB
[74] Vgl. §319a Abs. 1 Nr. 4 HGB

Wirtschaftsprüferordnung vor. Hierdurch sollen vor allem die noch bestehenden Lücken zur 8. EU-Richtlinie (Abschlussprüferrichtlinie) gefüllt werden, wobei es an das Abschlussprüferaufsichtsgesetz (APAG) aus dem Jahr 2004 anknüpft.

Der Wirtschaftsprüferkammer sollen mehr Ermittlungs- und Sanktionskompetenzen eingeräumt werden. Hiefür wird der §62b WPO eingeführt, der anlassunabhängige Sonderuntersuchen erlauben wird. Die APAK, als öffentliche Fachaufsicht mit der Letztentscheidungskompetenz, erhält durch die 7. WPO-Novelle zudem die Zuständigkeit bei der Zusammenarbeit mit den Berufsaufsichten der EU-Mitgliedsstaaten.[75] Die Änderung des §57a WPO durch das BARefG berücksichtigt schließlich den Zeitraum der Qualitätskontrolle entsprechend der EU-Vorgabe alle drei bzw. alle sechs Jahre. Mit der Berücksichtigung von Netzwerken und eines Transparenzberichtes in der 7. WPO-Novelle werden die letzten noch nicht in Deutschland geregelten EU-Vorgaben zur Unabhängigkeit erfüllt.

6 Schlussbetrachtung und kritische Würdigung

Im Laufe dieser Arbeit wurde deutlich, wie über das SOX und die 8. EU-Richtlinie Einfluss auf den Wirtschaftsprüferberuf genommen wurde. Dabei bewirkten besonders das APAG und das BilReG große Veränderungen in Deutschland. Die kommende 7. WPO-Novelle im Rahmen des BARefG soll die restlichen Anpassungen an die EU-Vorgaben vornehmen und den Wirtschaftsprüferberuf international einheitlicher regeln.

Die aus zahlreichen Bilanzskandalen entstandene Kritik an der Abschlussprüfung wurde mit der Einführung des APAG (6. WPO-Novelle) entgegengewirkt. Vor allem die externe Qualitätskontrolle, wie sie im SOX und in der modernisierten 8. EU-Richtlinie verlangt wird, ist von besonderer Bedeutung. Die Einführung des APAK sollte nicht die verstärkte Regulierung des Wirtschaftprüferberufs als Inhalt haben, sondern entsprechend den Vorgaben der EU-Kommission und der PCAOB als objektive, letztentscheidende und berufsstandsunabhängige Aufsicht dienen und ist daher zu begrüßen.

[75] Vgl. §66a Abs. 9 BARefG (7. WPO-Novelle)

Im Rahmen des BilReG wurden wichtige Unabhängigkeitskriterien der SOX und der 8. EU-Richtlinie ins HGB übernommen. Bei Unternehmen von öffentlichem Interesse ist eine Anhangsangabe zu den Prüfungshonoraren zu machen, die aber nicht zwingend nötig wäre, da der Aufsichtsrat bereits ausreichende Kontroll- und Informationsmöglichkeiten besitzt. Zur Gewährleistung der Unabhängigkeit sollen Nicht-Prüfungsleistungen von Prüfungsleistungen getrennt werden. Hierbei eine gerichtliche Vertretung als Ausschlussgrund zu bestimmen erscheint weder notwendig noch gerechtfertigt. Die Einführung einer externen Rotation hätte die Chance einer objektiveren Abschlussprüfung haben können. Hier sind noch Untersuchungen nötig, ob eine Verbesserung der Objektivität zu Lasten der Prüfungsqualität geht.

Die noch ausstehende Anpassung der Zulassung von Abschlussprüfer an das „european approval“ (Niederlassungsfreiheit) gem. der EU-Vorgaben bedarf einer näheren Betrachtung. Entsprechend den Voraussetzungen für Prüfungsgesellschaften können Prüfungsgesellschaften die Mehrheit ihrer Stimmrechte in einem EU-Mitgliedsstaat halten lassen. Das Verwaltungs- oder Leitungsorgan der Prüfungsgesellschaft muss mehrheitlich (51%) mit Zulassung in einem EU-Mitgliedsstaat sein. Das Bestehen eines Eignungstests kann hier nur begrüßt werden, wobei eine Ausweitung auch auf Drittländer sinnvoll erscheint. Außerdem sollte eine Regelung zu den verbleibenden 49% erfolgen (bisher ohne jede Regelung), um keine Risiken für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers entstehen zu lassen.

Das BARefG mit der 7. WPO-Novelle ermöglicht die Anpassung vieler noch nicht von der EU-Vorgabe übernommenen Richtlinien (Transparenzbericht, Netzwerke) und ist daher ebenfalls zu begrüßen.

Durch die zahlreichen Neuregelung besteht die Gefahr, dass Wirtschaftsprüfer sich immer mehr aus dem Prüfungsgeschäft entfernen und sich mehr dem Beratungsgeschäft widmen.

Literaturverzeichnis

Lanfermann 2005	„Modernisierte EU-Richtlinie zur gesetzlichen Abschlussprüfung“, in „Der Betrieb“ 12/2005, Heft 49
Lanfermann 2005	„Internationale Abschlussprüfungsstandards in der Europäischen Union“ aus DSWR, Heft 4/2005, S. 110-111
Klein/Tielmann 2004	„Die Modernisierung der Abschlussprüferrichtlinie“ – Vorschlag der EU-Kommission zur Überarbeitung der 8. EU-Richtlinie, in „Die Wirtschaftsprüfung“ 2004, Heft 10
Glamm/Thomaschewski/ Weber	„Auswirkungen des Sarbanes-Oxley Act auf deutsche Unternehmen: Kosten, Nutzen, Folgen für US-Börsennotierungen“, in Studien des Deutschen Aktieninstituts, Heft 33, 2006 http://www.dai.de/internet/dai/dai-2-0.nsf/LookupDL/74FF4614B9FDA0C5C1257116005FDE1C/$File/Studie-33.pdf Abruf: 21.03.2006
Gross 2005	„Aktuelle Entwicklung im Wirtschaftsprüferberuf“ www.iwp.or.at/2005/vortrag.doc Abruf: 18.03.2006
Gesse/Moritz	„Die Auswirkungen des Sarbanes-Oxley Acts auf deutsche Unternehmen“ http://www.wirtschaftsrecht.uni-halle.de/body_publikationen.html Abruf: 20.03.2006
Schmidt 2005	„Die 8. EU-Richtlinie: Anlass für eine verstärkte Regulierung der Berufsausübung des Wirtschaftsprüfers?“, in Die Wirtschaftsprüfung, Heft 5/2005, S. 203-206
Freidank 2004	„Reform der Rechnungslegung und Corporate Governance in Deutschland und Europa“, Wiesbaden 2004, S. 165-189
Vogt 2005	„Die Regulierung der wirtschaftsprüfenden Berufe durch europäisches und internationales Recht“, in Stbg, Heft 48/2005, S. 139-143
Weber 2005	„Zur Modernisierung der EU-Abschlussprüferrichtlinie unter dem Gesichtspunkt der Rotation des Abschlussprüfers: Die verpasste Chance“ in AG, Heft 50/2005, S. 877-881

Verwendete Gesetze, Verordnungen, Richtlinien und Stellungnahmen:

8. EU-Richtlinie vom 10.04.1984
http://europa.eu.int/comm/internal_market/auditing/index_de.htm
Abruf: 21.03.2006

8. EU-Richtlinie vom 16.03.2004 (Vorschlag)
http://europa.eu.int/comm/internal_market/auditing/directives/index_de.htm
Abruf: 21.03.2006

Abschlussprüferaufsichtsgesetz (APAG) vom 01.07.2004
http://www.wpk.de/pdf/apag-referententwurf_1-7-2004.pdf
Abruf: 21.03.2006

Arbeitsprogramm Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK) vom 11.05.2005
http://www.apak-aoc.de/pdf/APAK-AOC--Arbeitsprogramm_2005.pdf
Abruf: 21.03.2006

Berufsaufsichtsreformgesetz (BARefG) vom 03.03.2006
http://www.bmwi.de/Redaktion/Inhalte/Pdf/B/BARefG-E,property=pdf,bereich=bmwi,sprache=de,rwb=true.pdf
Abruf: 21.03.2006

Bilanzrechtsreformgesetz (BilReG) vom 04.12.2004
http://www.bmj.bund.de/media/archive/834.pdf
Abruf: 21.03.2006

Empfehlung der Kommission zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers vom 16.05.2002
http://europa.eu.int/comm/internal_market/auditing/independ/index_de.htm
Abruf: 21.03.2006

Handelsgesetzbuch – 40. Auflage 2003, Beck Juristischer Verlag; DTV

Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) – Vorschlag zur Abschlussprüferrichtlinie vom 05.04.2004
http://www.idw.de/idw/generator/id=382406.html?weiter=10&searchKey=0
Abruf: 21.03.2006

Wirtschaftsprüferkammer - Stellungnahme zum BilReG vom 10.06.2004
http://wpk.de/pdf/wpk-stellungnahme_22-06-2004_01.pdf
Abruf: 21.03.2006

Wirtschaftsprüferkammer – Stellungnahme zum Sarbanes-Oxley Act vom 18.09.2002
http://www.wpk.de/pdf/wpk-stellungnahme_18-09-2002.pdf
Abruf: 21.03.2006

Wirtschaftsprüferordnung vom 27.12.2004
http://www.wpk.de/pdf/wpo.pdf
Abruf: 21.03.2006