

Gutachtliche Stellungnahme

Evaluierung der Umsetzung ausgewählter Regelungen zur Abschlussprüferaufsicht nach Art. 29 der Europäischen Richtlinie 2006/43/EG vom 17. Mai 2006, geändert durch Richtlinie 2014/56/EU vom 16. April 2014, durch das Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz (APAREG) vom 31. März 2016 und der Satzung für Qualitätskontrolle (§ 57c WPO) vom 21. Juni 2016 der Wirtschaftsprüferkammer

von

Universitätsprofessor Dr. Hansrudi Lenz

Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, Wirtschaftsprüfungs- und Beratungswesen,
Julius-Maximilians-Universität Würzburg

Erstellt im Auftrag von

wp.net e.V. – Verband für die mittelständische Wirtschaftsprüfung
Theatinerstraße 11, 80333 München

Würzburg, Mai 2019

Inhalt

I.	Auftrag und Auftragsdurchführung.....	8
1.	Auftrag	8
2.	Auftragsdurchführung.....	9
II.	Zusammenfassendes Ergebnis der gutachtlichen Stellungnahme.....	9
1.	Methodische Vorbemerkung.....	9
2.	Mögliche Wirkungen der externen Qualitätskontrolle für Abschlussprüfer von Nicht-PIE-Mandanten	10
3.	Mindestanforderungen an das Qualitätskontrollverfahren unter Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes	11
4.	Qualifizierungsanforderungen an die Prüfer für Qualitätskontrolle	12
5.	Aufsicht durch die Abschlussprüferaufsichtskommission und die Kommission für Qualitätskontrolle über die Prüfer für Qualitätskontrolle	13
6.	Berichterstattung über die Qualitätskontrolle und ihre Auswertung durch die Kommission für Qualitätskontrolle	14
III.	Gutachtliche Stellungnahme	15
1.	Externe Qualitätskontrolle: Gesetzliche Grundlagen, Definitionen, methodisches Vorgehen und Literaturüberblick.....	15
a)	Entwicklung und Bestimmungsfaktoren des Qualitätskontrollverfahrens.....	15
b)	Abschlussprüfungs- und Rechnungslegungsqualität	20
c)	Methodische Grundlagen einer Evaluierung	23
d)	Nutzen und Kosten der Abschlussprüfung bei privaten Unternehmen.....	26
e)	Nutzen und Kosten der externen Qualitätskontrolle bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und privaten Unternehmen: Literaturüberblick	28
f)	Fazit.....	30
2.	Mögliche Wirkungen der externen Qualitätskontrolle in Deutschland für Abschlussprüfer von Nicht-PIE-Mandanten.....	31
a)	Ziele und erwartete Wirkungen des Gesetzgebers.....	31
b)	Beteiligung des Berufsstands am Qualitätskontrollsystem.....	32

c) Stärkung des Vertrauens der Öffentlichkeit in die Abschlussprüfung durch externe Qualitätskontrolle	35
d) Freiwillige externe Qualitätskontrolle als Qualitätssignal	36
e) Einheitlich hoher Qualitätsstandard bei allen gesetzlichen Abschlussprüfungen..	36
f) Fazit.....	38
3. Mindestanforderungen an das Qualitätskontrollverfahren unter Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes	39
4. Qualifizierungsanforderungen an die Prüfer für Qualitätskontrolle	46
5. Aufsicht über die Prüfer für Qualitätskontrolle durch die Kommission für Qualitätskontrolle und die Abschlussprüferaufsichtsstelle.....	50
6. Berichterstattung über die Qualitätskontrolle und ihre Auswertung durch die Kommission für Qualitätskontrolle	58
IV. Erklärung des Gutachters	60
V. Rechtsquellenverzeichnis	61
VI. Literaturverzeichnis.....	62
VII. Sonstige Materialien.....	66
VIII. Anlagenverzeichnis	67

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Stilisierte Ergebnisse von US-Studien zu Peer Review und PCAOB Inspektionen (Quelle: LÖHLEIN 2016, S. 42)	28
Tabelle 2: Rügen i.V.m. der Prüfungstätigkeit bei Non-PIE-Abschlussprüfungen im Zeitraum von 2013 bis 2017 (Quelle: WPK, Berichte der Berufsaufsicht 2013 bis 2017)	38

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: System der Qualitätskontrolle für WP-Praxen mit Non-PIE-Mandanten (Quelle: WP Handbuch 2019, E Rn. 98).....	20
Abbildung 2: Bestimmungsfaktoren der Abschlussprüfungsqualität (vgl. KNECHEL ET AL. 2013; SIMNETT ET AL. 2016; IAASB 2018).....	22
Abbildung 3: Anteil an Praxen mit beschlossenen Maßnahmen der KfQK aufgrund von Mängeln und Anteil an Praxen mit eingeschränktem Vermerk oder Versagung des PfQK (Quelle: Tätigkeitsberichte der KfQK, vgl. zu den Daten auch Anlage 3)	37
Abbildung 4: Prüfungsvorgehen des PfQK bei schwerpunktmäßiger Prüfung der Auftragsdurchführung	44
Abbildung 5: Anzahl registrierter und aktiv tätiger PfQK (Quelle: Tätigkeitsberichte der KfQK).....	48
Abbildung 6: Trade-off zwischen Praxiserfahrung und Unabhängigkeit bei PfQK und Inspektoren (Quelle: in Anlehnung an KNECHEL 2016, S. 218)	50
Abbildung 7: Wirkung des Aufsichtsklimas auf die Wahrnehmung der Prüfungsqualität (Quelle: DOWLING ET AL., 2018, S. 368).....	57

Abkürzungsverzeichnis

AG	Aktiengesellschaft
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AP	Abschlussprüfung
APAG	Abschlussprüferaufsichtsgesetz
APAK	Abschlussprüferaufsichtskommission
APAReG	Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz
APAS	Abschlussprüferaufsichtsstelle beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle
APr	Abschlussprüfer
AReG	Abschlussprüfungsreformgesetz
AP-RL	Abschlussprüfer-Richtlinie
BAFA	Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle
BARefG	Berufsausbildungsreformgesetz
BMWi	Bundesministerium für Wirtschaft und Energie
GCM	Going-Concern-Modifikation(en)
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
IDW-PS	IDW Prüfungsstandard(s)
ISA	International Standards on Auditing
KAGB	Kapitalanlagegesetzbuch
KfQK	Kommission für Qualitätskontrolle
KöR	Körperschaft öffentlichen Rechts
PfQK	Prüfer für Qualitätskontrolle
PIE	Public Interest Entity (Unternehmen von öffentlichem Interesse)
QK	Qualitätskontrolle
QK-Bericht	Qualitätskontrollbericht

QKV	Qualitätskontrollverfahren
QSS	Qualitätssicherungssystem
SfQK	Satzung für Qualitätskontrolle
SOX	Sarbanes Oxley Act of 2002
vBP	vereidigter Buchprüfer
WP	Wirtschaftsprüfer
WPG	Wirtschaftsprüfungsgesellschaft(en)
WPK	Wirtschaftsprüferkammer
WPOÄG	Wirtschaftsprüferordnungs-Änderungsgesetz

I. Auftrag und Auftragsdurchführung

1. Auftrag

wp.net e.V. – Verband für mittelständische Wirtschaftsprüfung – hat die Julius-Maximilians-Universität Würzburg mit Vertrag vom 31.01.2019/05.02.2019 mit einer gutachtlichen Stellungnahme zur Evaluierung der Umsetzung ausgewählter Regelungen zur Abschlussprüferaufsicht nach Art. 29 der Europäischen Richtlinie 2006/43/EG vom 17. Mai 2006, geändert durch Richtlinie 2014/56/EU vom 16. April 2014, durch das Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz (APAReG) vom 31. März 2016 und der Satzung für Qualitätskontrolle (§ 57c WPO) vom 21. Juni 2016 der Wirtschaftsprüferkammer beauftragt. Projektleiter ist Prof. Dr. Hansrudi Lenz, Lehrstuhl für Wirtschaftsprüfungs- und Beratungswesen, Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät. Die Beschreibung des Vorhabens ist im Einzelnen in Anlage 1 des o.a. Vertrages geregelt. Die grundsätzliche Pflicht der Universität zur Veröffentlichung von Art, Gegenstand und Ergebnis der bei ihr durchgeführten Forschungsarbeiten wird vom Auftraggeber anerkannt. Das Gutachten kann nach den vertraglichen Vereinbarungen auch ohne Zustimmung des Auftraggebers veröffentlicht werden.

Der deutsche Gesetzgeber hat nach Auffassung von wp.net e.V. mit dem APAReG die durch die EU Richtlinie 2014/56/EU modifizierte EU Richtlinie 2006/43/EG - entgegen den Zusagen der Regierungsparteien im Koalitionsvertrag - nicht 1:1 umgesetzt. Nach Erkenntnissen von wp.net aus den Gesprächen mit der EU-Kommission wollte die EU bei Unternehmen, die nicht von öffentlichem Interesse (*non-public interest entities*, Nicht-PIE) sind, keine über die Richtlinie 2006/43/EG i.d.F. der Änderungsrichtlinie 2014/56/EU hinausgehende Regulierung vornehmen. Vielmehr sollte EU-weit ein einheitlicher Qualitätsstandard für die Abschlussprüfung im Nicht-PIE-Segment auf Basis einer Mindestharmonisierung geschaffen werden.

Ziel des Gutachtens ist es, die durch das APAReG geschaffenen neuen Maßnahmen zur Abschlussprüferaufsicht im Nicht-PIE-Segment wissenschaftlich zu beurteilen und Argumente für eine 1:1-Anpassung im Sinne einer Mindestharmonisierung des deutschen Qualitätskontrollverfahrens (QKV) nach §§ 57a ff. WPO an die EU-Abschlussprüferrichtlinie bereitzustellen. Die externe QK bei sog. „gemischten Praxen“ i.S.v. § 33 SfQK ist nicht Gegenstand der Betrachtung. Bei der Regulierung des QKV ist grundsätzlich das Gebot der Verhältnismäßigkeit nach § 29 Abs. 3 EU-RL 2014/56/EU zu beachten. Diese Vorschrift wurde neu in die Richtlinie aufgenommen und verdeutlicht, wie wichtig die Beachtung der Verhältnismäßigkeit für die Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit der mittelständischen Abschlussprüfung ist.

Das Gutachten soll insbesondere zu den folgenden vier Punkten Stellung nehmen:

1. Evaluierung der Umsetzung der Mindestanforderungen an das Qualitätskontrollverfahren gem. Art. 29 Abs. 1 Satz 1 Buchst. f) und k) AP-RL;
2. Evaluierung der Umsetzung der Qualifizierungsanforderungen an die Prüfer für Qualitätskontrolle gem. Art. 29 Abs. 1 Satz 1 Buchst. d) und e) i.V.m. Abs. 2 AP-RL;
3. Evaluierung der Umsetzung der Anforderungen an die Aufsicht über die Prüfer für Qualitätskontrolle gem. Art. 29 Abs. 1 Satz 1 Buchst. a) AP-RL; und
4. Evaluierung der Umsetzung der Anforderungen an die Berichterstattung über die Qualitätskontrolle und deren Auswertung gem. Art. 29 Abs. 1 Satz 1 Buchst. g) AP-RL.

Anlage 1 stellt die o.a. Vorschriften von Art. 29 AP-RL den deutschen Normen in der WPO und SfQK gegenüber.

2. Auftragsdurchführung

Die gutachtliche Stellungnahme wurde im Zeitraum von Februar bis Mai 2019 am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, Wirtschaftsprüfungs- und Beratungswesen der Julius-Maximilians-Universität Würzburg erstellt. Ausführungen zu den für die Stellungnahme relevanten gesetzlichen Grundlagen und dem methodischen Vorgehen finden sich in Gliederungspunkt III.1.

II. Zusammenfassendes Ergebnis der gutachtlichen Stellungnahme

1. Methodische Vorbemerkung

Eine umfassende evidenzbasierte Bewertung der Wirkungen der externen QK auf die wahrgenommene und tatsächliche Abschlussprüfungs- und Rechnungslegungsqualität ist derzeit aufgrund der begrenzten Daten- und Studienlage nicht möglich. Die vorhandenen nationalen und internationalen Studien, die sich zudem auf Abschlussprüfer von PIE beschränken und sich auf den US-Markt konzentrieren, ermöglichen keine eindeutigen Aussagen zu Wirkungen des externen QKV in Form eines Peer Review. Die vorliegenden Studien betrachten Kompetenz und Unabhängigkeit der Peer Reviewer als Bestimmungsfaktoren der Validität der QK-Ergebnisse, sowie die Entscheidungsrelevanz für Auftraggeber und Adressaten der QK-Berichte, d.h. die wahrgenommene Prüfungsqualität. Ebenfalls untersucht wurden Wirkungen auf die tatsächliche Abschlussprüfungsqualität.

Möglich ist die Formulierung von Aussagen auf Basis bewährter theoretischer Argumente zu potentiellen Wirkungen regulatorischer Maßnahmen. Weiter können einzelne Effekte i.S.v. Partialanalysen empirisch identifiziert werden. Mögliche Alternativen zum realisierten QKV können entwickelt werden. Sofern eine überzeugende theoretische und empirische Begründung für eine bestimmte regulatorische Option, z.B. die Verpflichtung zu externen QK für gesetzliche AP im Nicht-PIE-Segment, nicht gelingt, sind grundsätzlich freiwillige bzw. zumindest weniger regulatorisch belastende Lösungen vorzuziehen.

Angesichts der mangelnden Daten- und Studienlage sind die nachfolgenden Schlussfolgerungen vorsichtig zu interpretieren und mit Bezug auf deren empirische Stützung als vorläufig zu betrachten. Allerdings steht auch der Gesetz- und Satzungsgeber vor diesem Problem und sollte deshalb die Regulierung für AP von Nicht-PIE in der Tendenz zurückhaltend gestalten, weil regelmäßig *zuverlässige Erkenntnisse für stärkere Regulierungen*, die zudem kleine und mittlere WP-Praxen überproportional belasten, fehlen. Dem *Verhältnismäßigkeitsgrundsatz* (Art. 29 Abs. 1 Buchst. k), Abs. 3 AP-RL; § 57a Abs. 5b WPO) sollte in diesem Segment eine größere Bedeutung als bislang zukommen; er sollte durch Regelungen in der SfQK sowie durch fachliche Regeln (Hinweise) der KfQK stärker konkretisiert werden.

Eine unmittelbare Prüfung auf eine 1:1-Umsetzung der Anforderungen der AP-RL ist nicht immer möglich, weil die AP-RL unbestimmte Rechtsbegriffe mit Auslegungsspielraum enthält. Eine allein wortgetreue Übernahme in das nationale Recht wäre nicht hilfreich, weil damit die Interpretationsproblematik auf Anwendung und Gerichte verlagert würden. Zudem sind nationale Regelungen im Gesamtkontext des deutschen Systems der externen QK, welches als *monitored peer review* ausgestaltet wurde, zu würdigen.

2. Mögliche Wirkungen der externen Qualitätskontrolle für Abschlussprüfer von Nicht-PIE-Mandanten

Ob die vom Gesetzgeber mit der Einführung einer externen QK verfolgten Ziele erreicht wurden bzw. ob die erwarteten Wirkungen eingetreten sind, ist zu bezweifeln bzw. zu bestreiten. Dies betrifft die erwartete hohe Beteiligung des Berufsstands in seiner Gesamtheit am QK-System, die erhoffte Stärkung des Vertrauens der Öffentlichkeit in die Institution Abschlussprüfung sowie der geforderte einheitlich hohe Qualitätsstandard bei allen gesetzlichen Abschlussprüfungen, insbesondere auch im Segment der Prüfung privater Unternehmen. Weder wissenschaftliche Studien, noch die tragenden Institutionen des jetzigen Systems, die WPK, die KfQK und die APAS, haben hierfür bislang überzeugende Nachweise vorgelegt. Dies sollte Anlass

sein, zu prüfen, ob diese Ziele sinnvoll sind, z.B. mit Bezug auf das gewünschte einheitliche Niveau an Abschlussprüfungsqualität im Non-PIE-Bereich, bzw. ob sie zur Rechtfertigung des damit verbundenen bürokratischen oder regulatorischen Aufwandes ausreichen.

Der Gesetzgeber verfolgte mit dem WPOÄG aus dem Jahr 2000 als Ziele die „Wettbewerbsfähigkeit der mittelständischen Praxen gegenüber den großen Gesellschaften“ zu sichern und eine „Zweiteilung des Berufsstands“ zu verhindern (Drs. 14/3649, S. 19). Er prognostizierte: „mittelfristig wird der Berufsstand sich sicher in seiner Gesamtheit am System beteiligen“ und „gleichzeitig kann und wird sich mittelfristig ein einheitliches Qualitätsniveau durchsetzen“ (Drs. 14/3649, S.19, 24). Hierzu ist festzustellen, dass sich die Prognosen über die Verhinderung der Zweiteilung des Berufsstands sowie über dessen Beteiligung am QK-System in seiner Gesamtheit als falsch herausgestellt haben. Die vorliegenden Daten zeigen, dass gegenwärtig nur rd. 27 % aller WP/vBP-Praxen die Befugnis zur Durchführung gesetzlicher Abschlussprüfung haben und viele mittelständische WP-Praxen auch aufgrund der Kosten des QKV aus dem Markt für gesetzliche AP ausgeschieden sind. Gleichzeitig fehlen überzeugende Nachweise, dass das vom Gesetzgeber verfolgte dominierende Ziel der Durchsetzung eines einheitlichen Qualitätsniveaus erreicht wurde. Dieses Ziel kann für den Non-PIE-Bereich im Übrigen mit guten Argumenten bestritten werden, weil in diesem Marktsegment in Abhängigkeit der jeweiligen Unternehmensmerkmale eine qualitätsdifferenzierte Prüferwahl effizient und auch faktisch zu erwarten ist. Zusammenfassend sprechen aus ökonomischer Sicht die theoretischen Argumente und die vorliegenden Daten dafür, das europarechtlich vorgeschriebene System der externen QK im Non-PIE-Segment *maßvoll und verhältnismäßig zu regulieren*. Wie nachfolgend auf Seite 39ff. begründet wird, ist dies derzeit noch nicht der Fall.

3. Mindestanforderungen an das Qualitätskontrollverfahren unter Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes

Der *Verhältnismäßigkeitsgrundsatz* in Art. 29 Abs. 1 Buchst. k) und Abs. 3 AP-RL, umgesetzt in § 57a Abs. 5b WPO, ist nach hier vertretener Auffassung nicht nur vom PfQK, sondern auch von WPK und der KfQK zu beachten.

Soweit die in der SfQK erwähnten „*fachlichen Regeln*“¹ (vgl. § 2 Abs. 1 Satz 2; § 16 Abs. 3; § 17 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 3, Abs. 5 Satz 2; § 25 Abs. 1 Satz 3; § 26 Abs. 1 Satz 1) eindeutig die Gestaltung des internen QSS und die Durchführung der externen QK (einschließlich der

¹ Vgl. grundsätzlich zum Begriff der fachlichen Regeln nach § 4 Abs. 1 BS WP/vBB HAARMANN/HENNING, WPO Kommentar, 2018, § 43 Rn. 61ff.

Berichterstattung über deren Ergebnisse) betreffen (z.B. § 2 Abs. 1 Satz 2; § 17 Abs. 1 Satz 1; § 25 Abs. 1 Satz 3; § 26 Abs. 1 Satz 2 SfQK), sollten diese fachlichen Regeln *ausschließlich von der WPK bzw. der KfQK* bestimmt und konkretisiert werden. Da die externe QK einen hoheitlichen Eingriff im öffentlichen Interesse darstellt, ist kein Platz für privatrechtlich herausgegebene Regeln wie etwa IDW QS 1 und IDW PS 140.

Die Auffassung der KfQK, dass im „Regelfall eine vollumfängliche Auftragsprüfung“ zur Prüfung der Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems i.S.v. § 55b WPO einer WP/vBP Praxis notwendig sei, ist weder mit Art. 29 Abs. 1 Buchst. f) AP-RL, noch mit § 57a Abs. 2 WPO zwingend zu begründen. Zudem führt dieses Vorgehen zu überproportionalen Belastungen kleiner und mittlerer Praxen und ist deshalb nicht mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz von § 57a Abs. 5b WPO vereinbar. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht ist nicht erkennbar, warum eine Systemprüfung des internen QSS als Regelfall zur Wirksamkeitsprüfung die „vollumfängliche Prüfung“ der bewusst ausgewählten Prüfungsaufträge vorsehen sollte, wenn die Wirksamkeit auch mit effizienteren und weniger belastenden Methoden beurteilt werden kann.

Mögliche Alternativen wären (i) eine *schwerpunktmäßige statt eine vollumfängliche Auftragsprüfung als Regelfall* oder (ii) die *Ausgestaltung der externen QK als Prüfung mit begrenzter Urteilssicherheit* für Praxen, die ausschließlich AP bei Non-PIE-Mandaten durchführen, oder eine Kombination von (i) und (ii). Diese Alternativen könnten über Änderungen der §§ 17 bis 20 SfQK umgesetzt werden.

4. Qualifizierungsanforderungen an die Prüfer für Qualitätskontrolle

Durch das APAREG wurden die Anforderungen an die PfQK deutlich verschärft, da nunmehr die andauernde Tätigkeit als gesetzlicher APr sowie die regelmäßige Teilnahme an Fortbildungsveranstaltungen für die Aufrechterhaltung der Registrierung gefordert werden (§ 57a Abs. 3 i.V.m. Abs. 3a WPO). Dies wird dazu führen, dass die Anzahl registrierter PfQK sehr deutlich zurückgehen wird. Die Verschärfungen sind weder europarechtlich zwingend geboten, noch ökonomisch überzeugend begründet, weil derartige Anforderungen an Inspektoren der APAS nicht gestellt werden. Zu rechtfertigen wären sie unter Umständen durch Annahmen über einen Trade-off zwischen Unabhängigkeit vom Berufsstand und berufspraktischer Erfahrung in Bezug auf die Qualität von externen QK und Inspektionen.

5. Aufsicht durch die Abschlussprüferaufsichtskommission und die Kommission für Qualitätskontrolle über die Prüfer für Qualitätskontrolle

Das externe QSS muss nach Art. 29 Abs. 1 Satz 1 Buchst. a) AP-RL so organisiert sein, dass es der öffentlichen Aufsicht unterliegt. Umgesetzt wird diese europarechtliche Anforderung durch § 57e Abs. 1 Satz 5 Ziff. 4 WPO, wonach der KfQK insbesondere die Aufsicht über die PfQK nach Abs. 7 obliegt; Abs. 7 konkretisiert die Aufsichtsaufgaben. In Bezug auf die Fachaufsicht über die WPK – dies schließt die KfQK als Organ der WPK (§ 59 Abs. 1 Nr. 4 WPO) ein – hat die APAS sehr weitgehende Rechte, die in Art. 32 Abs. 4 AP-RL begründet sind. Die Informations-, Einsichts-, Teilnahme-, Zweitprüfungs- und Letztentscheidungsrechte der APAS sind weitgehend und werden für die *Systemaufsicht* über das aufsichtsrelevante QKV genutzt. Für die Informations- und Einsichtsrechte der APAS gilt jedoch, dass diese „unter Zweckmäßigkeitsgesichtspunkten und auch unter dem Gesichtspunkt der Datensparsamkeit gezielt und ergebnisorientiert auszuüben“ sind (MAXL, WPO Kommentar, 2018, § 66a Rn. 85). Die Vorlage *aller Beratungsunterlagen* und *aller QK-Berichte* ist für *Zwecke einer Systemaufsicht* weder geboten, noch verhältnismäßig. Sie ist abzulehnen, weil sie einer „Komplettabbildung“ eines aufsichtsrelevanten Bereichs nahekommt. „Eine Komplettabbildung auch des aufsichtsrelevanten Bereichs gegenüber der APAS – sei es durch Vorlagen oder durch Einsicht der APAS – wäre in diesem Sinne unverhältnismäßig und unzweckmäßig und würde auch dem Grundsatz der Aufgabenverteilung widersprechen“ (MAXL, WPO Kommentar, 2018, § 66a Rn. 90).

Theoretische Überlegungen begründen, dass in einem auf Dialog und Vertrauen basierten Aufsichtsklima auch aus Sicht der überwachten APr und PfQK die Prüfungsqualität durch Aufsichtsmaßnahmen weiter gesteigert werden kann. Allerdings besteht das Risiko, dass beim Übergang zu einem sehr stark kontroll-, macht- und zwangsbasierten Aufsichtsklima ein Wendepunkt erreicht wird, und die Prüfungsqualität in der Wahrnehmung der betroffenen APr und PfQK absinkt. Das Vertrauen der APr und der PfQK in die überwachenden Institutionen sinkt und die vorhandene intrinsische Motivation in Bezug auf die selbstständige und eigenverantwortliche Durchführung qualitätsvoller Prüfungen wird ggf. verdrängt. Die Aufsichtsinstanzen KfQK und APAS sollten deshalb mögliche negative Wirkungen des Aufsichtsklimas beachten und diese zu vermeiden suchen.

6. Berichterstattung über die Qualitätskontrolle und ihre Auswertung durch die Kommission für Qualitätskontrolle

Im Gesamtkontext des deutschen QKV für APr von Nicht-PIE-Unternehmen sind die Regelungen in §§ 57a Abs. 5 WPO, 57e Abs. 1 Satz 5 Nr. 3 WPO i.V.m. §§ 25, 25 SfQK zur Berichterstattung über die QK und deren Auswertung durch die KfQK als grundsätzlich angemessen zu betrachten, obwohl sie über die europarechtlichen Anforderungen in Art. 29 Abs. 1 Satz 1 Buchst. g) AP-RL hinausgehen. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass das deutsche System als *monitored peer review* (vgl. WP Handbuch, 2019, E Rn. 11) ausgestaltet wurde. Die KfQK kann über Maßnahmen nach § 57e Abs. 2 WPO nur auf Basis aussagekräftiger QK-Berichte entscheiden. Weiter sind für die Wahrnehmung der Aufsichtsfunktion über die PfQK durch die KfQK (§ 57e Abs. 1 Satz 5 Nr. 4 i.V.m. Abs. 7 WPO) sowie für die Systemaufsicht der APAS (§ 66a WPO) informative QK-Berichte notwendig.

Unbeschadet der grundsätzlichen Angemessenheit der Regeln zur Berichterstattung über die QK ist gleichwohl auf der Ebene der von der KfQK festzulegenden fachlichen Regeln (Hinweise der KfQK), welche die KfQK binden und den PfQK absichern (GUNIA, WPO Kommentar, 2018, § 57a Rn. 132), der in § 57a Abs. 5b WPO verankerte Verhältnismäßigkeitsgrundsatz auch in Bezug auf die QK-Berichte zu beachten. Weder die SfQK, noch die Hinweise der KfQK zur Berichterstattung über eine QK (KfQK 2017) bzw. über die Prüfung des QSS unter besonderer Berücksichtigung kleiner Praxen (KfQK 2016c) gehen besonders auf eine mögliche Skalierbarkeit des QK-Berichts bei Praxen mit wenig komplexen, überschaubaren Verhältnissen ein. Der Hinweise (KfQK 2016c, S. 4) stellt nur an einer Stelle fest, dass ein bestimmtes Merkmal des QSS im QK-Bericht nicht zu beschreiben ist. Aus diesen Grund ist anzuregen, dass der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz des § 57a Abs. 5b WPO in § 25 SfQK und in den erläuternden Hinweisen der KfQK auch in Bezug auf QK-Berichte stärker zum Ausdruck kommt. Wie auf Seite 58f. ausgeführt, besteht trotz des starken gesetzlich festgelegten Berichtsumfangs noch Spielraum für eine höhere Gewichtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes in Bezug auf die Berichterstattung des PfQK.

III. Gutachtliche Stellungnahme

1. Externe Qualitätskontrolle: Gesetzliche Grundlagen, Definitionen, methodisches Vorgehen und Literaturüberblick

a) Entwicklung und Bestimmungsfaktoren des Qualitätskontrollverfahrens

WPOÄG

Das System der QK wurde zunächst unabhängig von konkreten europarechtlichen Vorgaben, jedoch schon deutlich beeinflusst durch Vorarbeiten zur recht detaillierten Empfehlung der Europäischen Kommission zu Mindestanforderungen an die Qualitätssicherungssysteme für die Abschlussprüfung in der EU vom November 2000 (Europäische Kommission 2000; vgl. Drs. 14/3649, S. 18) durch das Gesetz zur Änderung der Vorschriften über die Tätigkeit der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnungs-Änderungsgesetz – WPOÄG) vom 19. Dezember 2000 in Deutschland eingeführt. Zielsetzung war „die Sicherung der Qualität der Berufsausübung und ihre Dokumentation in für die Öffentlichkeit transparenter und nachvollziehbarer Form“, um „das Vertrauen der Öffentlichkeit in Abschlussprüfungsleistungen zu festigen“ (Drs. 14/3649, S. 16). Das Gesetz sah vor, dass ein WP bzw. eine WPG nicht APr sein durfte, falls er nicht über eine wirksame Bescheinigung über die Teilnahme an der QK nach § 57a WPO a.F. verfügte und die WPK keine Ausnahmegenehmigung erteilt hatte (§ 319 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2, Abs. 3 Nr. 7 HGB a.F.).

Wesentliche Faktoren der Einführung einer externen QK waren internationale Entwicklungen, d.h. die Einführung von externen QK in der Form eines Peer Review in anderen Ländern und insbesondere börsenrechtliche Bestimmungen in den USA, die für deutsche Abschlussprüfer von Bedeutung waren, die an US-Börsen notierte Unternehmen prüften (Drs. 14/3649, S. 18; MARKS/SCHMIDT 1998, S. 978; ZITZELSBERGER 1998, S. 1020). Insofern waren die großen WPG besonders an der Einführung eines externen QKV in Form eines Peer Reviews nach US-amerikanischem Vorbild interessiert. Vor diesem Hintergrund richteten IDW und WPK einen Vorstandsarbeitskreis „Qualitätssicherung“ ein, welcher die Aufgabe hatte, die Ausgestaltung eines formalen Peer Review-Systems vorzubereiten (HENSE 1998, 1999); diesem Arbeitskreis gehörten auch mehrere Vertreter großer Gesellschaften an (vgl. zur Zusammensetzung WPK Mitteilungen 1/2001, S. 49). Während der IDW-Vorschlag für eine externe QK zunächst nur eine Verpflichtung für WP-Praxen mit börsennotierten Mandanten vorsah (MARKS/SCHMIDT 1998, S. 983f.), lehnte der Beirat der WPK in einer EntschlieÙung vom 24. März 1999 zur

Einführung einer gesetzlich in der WPO verankerten externen QK eine Beschränkung auf die Abschlussprüfer börsennotierter Unternehmen ab und hielt grundsätzlich einen Einbezug aller WP-Praxen bei siegelführenden Tätigkeiten für sachgerecht (WPK 1999, S. 95). Hintergrund dieser EntschlieÙung war eine ansonsten befürchtete Zweiteilung des Berufsstandes in Prüfer „erster und zweiter Klasse“. Auch die Empfehlung der Europäischen Kommission vom November 2000 sah noch ein im Wesentlichen einheitliches externes QSS für alle Abschlussprüfer vor, welches in Bezug auf den *Umfang der QK* nicht zwischen PIE- und Nicht-PIE-Prüfern differenzierte. Der Umfang der QK sollte neben dem QK-System auch einzelne Prüfungsaufträge einschließlich einer Prüfung der Arbeitspapiere umfassen (Europäische Kommission 2000, Ziff. 4). Die methodische Differenzierung für PIE-Prüfer sollte nur die Häufigkeit der Kontrollen, die öffentliche Aufsicht und die Möglichkeit von zuständigen Behörden in die Einsicht der zur QK angelegten Prüfungsakten betreffen (Europäische Kommission 2000, Ziff. 5). Weiter bezeichnete die Empfehlung sowohl den Peer Review als auch das Monitoring als geeignete Verfahren der Qualitätssicherung (Europäische Kommission 2000, Ziff. 2).

Die Entscheidung in 2000 für die Einführung einer externen QK ohne Differenzierung zwischen PIE- und Non-PIE-Prüfern – mit Ausnahme der gestuften Einführungsphasen durch Art. 50 EGHGB i.d.F. WPOÄG – war bedingt einerseits durch die Kommissionempfehlung von November 2000, andererseits durch identitätsstiftende Vorstellungen über einen einheitlichen Berufsstand und einer einheitlichen Abschlussprüfungsqualität. Die Identität des Berufsstandes wurde und wird bis heute in starkem Ausmaß bestimmt durch die normative Aussage „*an audit is an audit*“, d.h., alle Abschlussprüfungen sollten von gleicher Qualität sein. Die nachfolgenden Zitate der Berufsorganisationen WPK und IDW belegen dies exemplarisch:

„Die erforderliche Qualität einer Abschlussprüfung sollte unabhängig von der Größe, Rechtsform oder Kapitalmarktinanspruchnahme der zu prüfenden Unternehmen stets gleich hoch sein. Dies bedeutet, dass ein einheitlicher Prüferberuf anzustreben und eine Zweiteilung des Berufsstands zu vermeiden ist“ (WPK 1997, S. 101).

„Nur ein geeinter Beruf ist stark“. Dies gilt für die Verständigung auf einheitliche fachliche Standards, was Wirtschaftsprüfer seit Jahren im IDW erfolgreich praktizieren. Das Leistungsversprechen an den Mandanten muss höchste Qualität sein – für jeden Wirtschaftsprüfer. Sonst droht eine Zwei-Klassen-Gesellschaft“ (NAUMANN, Sprecher des Vorstands des IDW, 2018, S. 20).

Die Wunschvorstellung eines einheitlichen Berufsstandes ist allerdings weder normativ noch empirisch überzeugend zu begründen: Theoretische Argumente, empirische Studien und Berichte von Aufsichtsbehörden belegen, dass die Abschlussprüfungsqualität nicht homogen ist. Eine qualitätsdifferenzierte Prüferwahl – ggf. bis auf die Partnerebene – muss auch nicht per se schlecht sein, wenn angenommen wird, dass unterschiedliche Prüfungsqualitäten in Abhängigkeit unternehmensspezifischer Merkmale nachgefragt werden (vgl. LENZ 2014, LENZ 2018 jeweils m.w.N.).

Das maßgeblich von IDW und WPK initiierte und deshalb von KLUTH (2000, S. 1927) als „*law on demand*“ bezeichnete WPOÄG sah eine gestufte Einführung der externen QK vor: Die Teilnahmebescheinigung nach § 319 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 und Abs. 3 Nr. 7 HGB a.F. war erstmals anzuwenden auf Prüfungen von amtlich notierten AG für nach dem 31.12.2002 beginnende Geschäftsjahre, für alle übrigen gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen für nach dem 31.12.2005 beginnende Geschäftsjahre (§ 136 WPO a.F.; Art. 50 EGHGB a.F.)

Die – zumindest für AP von Non-PIE – bis heute bestehende Grundstruktur der externen QK wurde somit vor den AP-RL 2006 und 2014 gelegt. Die wesentlichen, tragenden Elemente waren und sind:

- Überwachung der Grundsätze und Maßnahmen zur Qualitätssicherung nach Maßgabe der gesetzlichen Vorschriften und der Berufssatzung insgesamt und bei der Durchführung einzelner Aufträge, d.h. das QSS unterliegt einer umfänglichen Prüfung;
- Peer Review durch bei der WPK registrierte, unabhängige und kompetente PfQK;
- Zusammenfassung der Ergebnisse der QK in einem ausführlichen Qualitätskontrollbericht für die KfQK;
- Einrichtung einer KfQK in der WPK mit Zuständigkeit für das QKV und Entscheidungen über Maßnahmen;
- Einrichtung einer öffentlichen Aufsicht über das QKV mit zunächst schwach (Qualitätskontrollbeirat), dann mittelstreng (APAK) und bis heute streng ausgeprägter öffentlicher Aufsicht (APAS).

Von Bedeutung ist, dass § 57a Abs. 2 Satz 1 WPO im Wesentlichen bis heute unverändert blieb, d.h., von Beginn an sollte sich die Überwachung auch auf die Einhaltung der Regelungen zur Qualitätssicherung bei der Durchführung einzelner Aufträge erstrecken (vgl. Anlage 2). „Die Prüfung der Durchführung einzelner Aufträge („*Engagement Review*“) dient dabei dem Zweck,

die Umsetzung des in der Praxis eingeführten Qualitätssicherungssystems in der Auftragsabwicklung zu prüfen. Keinesfalls findet damit aber eine zweite Jahresabschlussprüfung statt“ (Drs. 14/3649, S. 25).

APAG

Durch das APAG vom 27.12.2004 wurden APr in Deutschland erstmals unter die Aufsicht einer berufsstandsunabhängigen, letztverantwortlichen Instanz – der APAK – gestellt. Dies hatte auch Auswirkungen auf die externe QK, weil deren Überwachung, die zuvor beim Qualitätskontrollbeirat lag, auf die APAK überging. Nichterteilung oder Widerruf von Teilnahmebescheinigungen waren nunmehr vor Entscheidungsbekanntgabe der APAK vorzulegen. Weiter wurden die Mindestinhalte des QK-Berichtes konkretisiert und deutlich gemacht, dass „die Wirtschaftsprüferkammer die Kompetenz zur Regelung des Qualitätskontrollberichtes hat“ (Drs. 15/3983, S. 13); dies kann über „weitere Bestimmungen“ in der SfQK geschehen. Ziel dieser weiteren Bestimmungen sollte es sein, der KfQK zu ermöglichen, das Urteil der PfQK über die Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems in angemessener Zeit nachzuvollziehen. Zudem wurde das Auswahlverfahren des PfQK neu geregelt und in diesem Zusammenhang Eingriffsmöglichkeiten für die KfQK geschaffen, um Kompetenz und Unabhängigkeit der PfQK zu stärken.

BARefG

Durch das BARefG vom 03.09.2007 gab es weitere Änderungen bei der externen QK, die auch – soweit noch notwendig – Vorgaben der AP-RL 2006 umsetzten. Der Turnus der QK wurde bei AP von Nicht-PIE-Unternehmen i.S.e. sog. 1:1-Umsetzung der AP-RL 2006 auf sechs Jahre erhöht. „Inhaltlich ändert sich an Inhalt, Umfang und Intensität der externen Qualitätskontrolle nichts, so dass deren anerkannt hoher Wirkungsgrad unberührt bleibt“ (Drs. 16/2858). Nach Auffassung des Gesetzgebers sind die Änderungen „im Lichte der europäischen und internationalen Entwicklungen in angemessener Frist zu überprüfen, um das gesamte System der Qualitätskontrolle gegebenenfalls diesen Erwartungen und Vorgaben anzupassen“ (Drs. 16/2858, S. 33).

APAReG

Jüngste Änderungen der externen QK ergaben sich durch das APAReG vom 31.03.2016, durch welches § 57a WPO neu gefasst wurde (vgl. Anlage 2; vgl. auch RIESE ET AL. 2016a,b; FARR

2016a,b). Sie betrafen die Abschaffung der europarechtlich nicht geforderten Teilnahmebescheinigung und deren Ersatz durch ein Anzeige- und Registrierungssystem, welches die Teilnahme an der externen QK gewährleistet. Weiter wurde die QK auf Abschlussprüfungen nach § 316 HGB und betriebswirtschaftliche Prüfungen, die von der BAFin beauftragt werden, beschränkt; zuvor umfasste sie alle siegelführenden Tätigkeiten. Erstmals wurde in § 57a Abs. 2 Satz 3 HGB der Inhalt in enger Anlehnung an Art. 29 Abs. 1 Satz 1 Buchst. f) AP-RL 2006, welcher durch die AP-RL 2014 unverändert blieb, gesetzlich normiert, weil bislang „der Inhalte der Qualitätskontrolle weder in der WPO noch in der Satzung für Qualitätskontrolle genau festgelegt wurde“ (Drs. 18/6282, S. 81). Weitere neue Regelungen betrafen die Festlegung des Zeitpunkts der QK auf Basis einer Risikoanalyse durch die KfQK (Art. 29 Abs. 1 Satz 1 Buchst. h) AP-RL 2014) und deutlich strengere Anforderungen an die PfQK (§ 57a Abs. 3, 3a WPO); durch Letzteres sollte „mittelbar auch die Qualität der gesetzlichen Abschlussprüfung – auch außerhalb des Bereichs der Unternehmen von öffentlichem Interesse – gesteigert werden“ (Drs. 18/6282, S. 82). Neu gefasst wurde auch § 57a Abs. 5 WPO zum Inhalt des QK-Berichtes; insbesondere wurde die Formulierung des Prüfungsergebnisses geändert. Mit § 57a Abs. 5b WPO wurde Art. 29 Abs. 1 Satz 1 Buchst. k) und Abs. 3 AP-RL 2014 betreffend die Verhältnismäßigkeit der externen QK im Hinblick auf Umfang und Komplexität der Tätigkeit der geprüften WP-Praxis, insbesondere in Bezug auf die Anwendung von Prüfungsstandards auf Abschlussprüfungen bei mittleren und kleinen Unternehmen, umgesetzt.

Zusammenfassend kann das heutige System der QK nach §§ 57a ff. WPO für WP-Praxen mit Nicht-PIE-Mandanten wie in der nachfolgenden Abbildung 1 dargestellt werden.

und Kompetenz der prüferischen Urteilsbildung über den Jahresabschluss und Lagebericht vertrauen, zu reduzieren. Die Urteilsbildung basiert auf einem systematischen, überlegten Prozess, der die unternehmensspezifischen Bedürfnisse der relevanten Stakeholder berücksichtigt. Das Urteil über Jahresabschluss und Lagebericht, welches von Marktkräften und gesetzlichen Vorschriften beeinflusst wird, bietet nur hinreichende, nicht absolute Sicherheit, dass diese frei von wesentlichen Falschdarstellungen sind.

Durch das im vorherigen Abschnitt dargestellte System der externen QK für WP/vBP-Praxen mit ausschließlich Nicht-PIE-Mandanten soll nach den Vorstellungen der Legislative und des Berufsstands die Abschlussprüfungsqualität gesteigert werden. Eine allgemein akzeptierte Definition für Abschlussprüfungsqualität (*audit quality*) liegt nicht vor (vgl. IAASB 2018, Framework for Audit Quality, Appendix 1). Eine höhere Abschlussprüfungsqualität ist kein Selbstzweck, sie soll eine höhere Rechnungslegungsqualität bewirken. Das IAASB verfolgt einen komplexen, im Kern prozessorientierten Ansatz zur Identifikation von Input-, Prozess- und Output-Schlüsselfaktoren bei Berücksichtigung von Interaktionen mit Stakeholdern des Rechnungslegungsprozesses wie Gesellschaftern und Aufsichtsorganen, und Kontextfaktoren, z.B. Regulierung, die zur Prüfungsqualität beitragen (vgl. vereinfachend Abbildung 2). Abschlussprüfungsqualität kann auf Ebene der einzelnen Prüfungsaufträge, der WP/vBP-Praxis sowie aggregiert auf nationaler und globaler Ebene betrachtet werden. QKV sind im IAASB Bezugsrahmen ein wichtiger Prozessfaktor für die Prüfungsqualität auf Ebene des einzelnen Auftrags, der WP-Praxis sowie auch auf nationaler und globaler Ebene (vgl. Ziff. 13 zum Grundsatz und Appendix 2 Ziff. 1.7, 1.8 und 1.9 im Detail). Nach Auffassung des IAASB umfasst Prüfungsqualität diese Schlüsselfaktoren, welche eine Umgebung schaffen sollen, die die *Wahrscheinlichkeit maximiert*, dass qualitätsvolle Abschlussprüfungen auf einer konsistenten Grundlage durchgeführt werden (IAASB, Framework for Audit Quality, Ziff. 1, Hervorhebung der Verf.). Der hervorgehobene Passus zeigt, dass Prüfungsqualität auch im IAASB-Ansatz keine dichotome, sondern eine graduelle Kategorie mit verschiedenen Ausprägungen in Form höherer oder niedrigerer Wahrscheinlichkeiten darstellt.

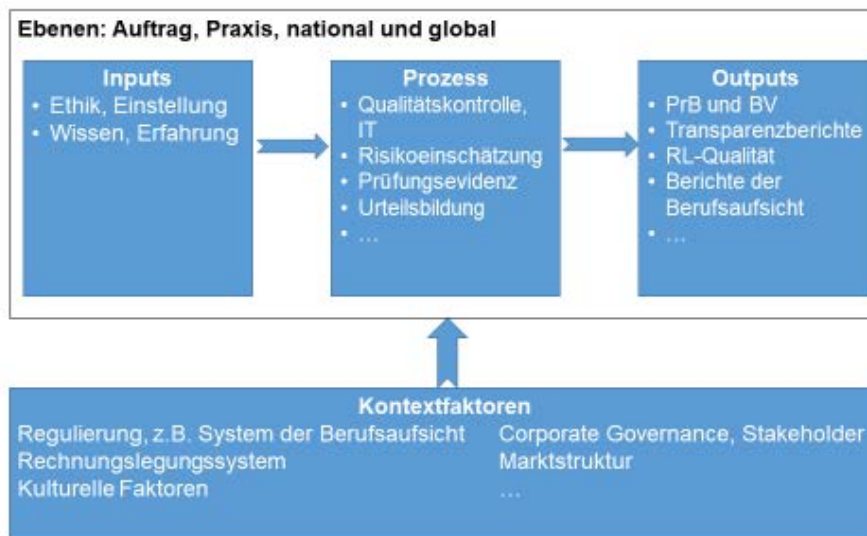


Abbildung 2:
Bestimmungsfaktoren der Abschlussprüfungsqualität
(vgl. KNECHEL ET AL. 2013; SIMNETT ET AL. 2016; IAASB 2018).

In der Berufspraxis wird das vielschichtige Konstrukt Prüfungsqualität zumeist aus pragmatischen Gründen, z.B. der Mach- und Planbarkeit sowie der Rechtssicherheit, reduziert auf die Einhaltung der Berufspflichten (*compliance approach*), d.h. der gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen, die im HGB, der WPO und der BS WP/vBP geregelt sind.

Verwendet man hingegen neuere Definitionen der Prüfungs- und Rechnungslegungsforschung, dann hängt der Qualitätsgrad einer Abschlussprüfung davon ab, ob eine Prüfung von Abschlüssen und Lageberichten hinreichend angemessene Prüfungsnachweise (Evidenz) erbracht hat, die gewährleisten, dass diese Abschlüsse die finanzielle – und ggf. die nicht-finanzielle – Lage der Gesellschaft – in Abhängigkeit von den angewandten Rechnungslegungsstandards und Unternehmensmerkmalen – zutreffender darstellen; dadurch wird ein höherer Grad an Verlässlichkeit der Abschlüsse und Lageberichte bewirkt (in Anlehnung an GAYNOR ET AL. 2016, S. 5; DEFOND/ZHANG 2014, S. 281).

Der Qualitätsgrad der Rechnungslegung (*financial reporting quality*) hängt davon ab, ob Abschlüsse und Lageberichte – bezogen auf bestimmte Rechnungslegungsstandards – vollständiger, neutraler, freier von wesentlichen Falschdarstellungen (Unrichtigkeiten, Verstößen) sind und nützlichere (entscheidungsrelevantere) prognostische oder bestätigende Informationen

über die finanzielle – und ggf. die nicht-finanzielle – Lage der Gesellschaft enthalten (in Anlehnung an Gaynor et al. 2016, S. 2).

Prüfungs- wie Rechnungslegungsqualität sind damit keine dichotomen, sondern graduelle Kategorien. Prüfungsqualität ist – selbst für Inspektoren der APAS oder PfQK – auch *ex post* schwierig beobachtbar, weil die Urteilsbildung stark auf prüferischem Ermessen beruht und ein unvermeidbares und akzeptiertes Restrisiko für ein Fehlurteil (Prüfungsrisiko) verbleibt (IAASB 2018, Framework for Audit Quality, Appendix 1; KNECHEL 2016). Findet ein PfQK bei der Auftragsprüfung einen vom APr übersehenen Fehler in der Rechnungslegung (Einzelfeststellung von erheblicher Bedeutung i.S.v. § 22 Abs. 5 Satz 2 SfQK), ist dies für sich betrachtet noch kein zwingender Indikator für mangelnde Prüfungsqualität, weil dieser Fehler auch Teil des vom APr bewusst eingegangenen Prüfungsrisikos sein kann. Die Beantwortung der Frage, ob dieser Fehler bei Zugrundelegung des vom APr installierten internen QSS und des gewählten Prüfungsansatzes hätte erkannt werden müssen, erfordert prüferisches Ermessen, welches ggf. vom APr und vom PfQK unterschiedlich ausgeübt wird. „Being ‚in compliance‘ may help improve, but cannot replace, auditor judgment“ (KNECHEL 2016, S. 219). Die im QK-System vorgeschriebene bewusste Auswahl von Auftragsprüfungen durch den PfQK kann dazu führen, dass ein APr a priori eine stark defensive Verteidigungshaltung einnimmt, viel Zeit verwendet, um seine Schlussfolgerungen zu dokumentieren und gegenüber einem zukünftigen PfQK zu vertreten; dies kann zu Lasten der eigentlichen Prüfungsaufgabe des Erkennens wesentlicher Falschdarstellungen gehen. Weiter kann hierdurch ein übermäßig standardisierter Ansatz (*tick-a-box approach*, vgl. DOWLING ET AL. 2018) gefördert werden, der dazu führt, dass mandantenspezifische Besonderheiten bei Planung und Durchführung der Prüfung zu wenig berücksichtigt werden. Eine zu starke Fokussierung auf Standardisierung und Dokumentation schränkt das eigenverantwortliche prüferische Ermessen bei der Urteilsbildung ein; dies kann den Wert einer Prüfung für die Stakeholder vermindern (KNECHEL 2016, S. 220).

c) Methodische Grundlagen einer Evaluierung

Bedingungen für staatliche Regulierung

Um Regulierung – die gesetzliche Pflicht zu einer externen QK – zu begründen, müssen die folgenden Bedingungen gegeben sein (vgl. ausführlich LENZ 2011, S. 198f.):

1. Evidenz für Marktversagen, z.B. durch Vorliegen asymmetrischer Information i.V.m. begrenzter Rationalität oder über positive Informationsexternalitäten, d.h., ver-

pflichtende externe QK unter öffentlicher Aufsicht haben gesamtgesellschaftlich positive Effekte durch die dadurch erreichte höhere Qualität der Abschlussinformationen (vgl. HART 2010).

2. Die Kosten der Regulierung sollten kleiner sein als die Kosten des Marktversagens (vgl. BUSHMAN/LANDSMAN 2010; SHLEIFER 2005).
3. Unter mehreren regulatorischen Optionen, z.B. Peer Review versus Monitoring, sollte die effizienteste Möglichkeit gewählt werden.

Da umfassende Nutzen-Kosten-Analysen regelmäßig nicht durchführbar sind, sollten aber zumindest belastbare Gründe und Indikatoren für oder gegen die regulatorischen Optionen abgewogen werden; dies war weder im europäischen noch im deutschen Gesetzgebungsverfahren mit hinreichender Qualität zu beobachten.

Aus ökonomischer Sicht sind deshalb hoheitliche staatliche Eingriffe, wie die Verpflichtung von WP bzw. WPG, die gesetzliche Abschlussprüfungen durchführen, zu einer externen QK sowie die öffentliche Aufsicht über das QSS zu begründen. Die üblichen rhetorischen Verweise der gesetzgebenden Instanzen auf eine damit verbundene stärkere Glaubwürdigkeit und Transparenz und eine höhere Prüfungsqualität (vgl. z.B. Erwägungsgrund 14 AP-RL 2014) reichen insbesondere im Non-PIE-Sektor nicht aus.² Grundsätzlich sollten die für die Wahlentscheidung für einen AP zuständigen Organe (Gesellschafter, Eigenkapitalgeber) einer prüfungspflichtigen Gesellschaft bei unterstellt rationalem Verhalten in der Lage sein, eine der jeweiligen Unternehmenssituation angepasste AP-Qualität zu wählen und APPr, die die Erwartungen nicht erfüllen, beispielsweise durch eine nicht nochmalige Bestellung zu sanktionieren. So können Informationen über die Größe und Struktur der Praxis, die Qualifikation der Berufsträger und Mitarbeiter, Referenzmandate usw. eingeholt werden. Der Kreis der Beteiligten (Geschäftsführung, Gesellschafter, Gläubiger) ist – anders als bei Publikumsgesellschaften – begrenzt und überschaubar, das Ausmaß an ungleicher Informationsverteilung zwischen Gesellschaftern und Management und zwischen Gesellschaftern und Abschlussprüfer ist erheblich kleiner, Informationskosten und –nutzen sind i.d.R. zurechenbar. Weiter können Banken als Fremdkapitalgeber ex- oder implizit Druck in Richtung einer gewünschten qualitativ hochwertigen Abschlussprüfung ausüben. Grundsätzlich sind damit die Bedingungen für einen funktionierenden Markt für Abschlussprüfungsleistungen bei privaten Unternehmen gegeben. Sofern

² Vgl. ausführlich zu grundsätzlichen Unterschieden in der Regulierung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse LENZ (2011, S. 199f.).

erhebliche Probleme in der Beurteilung der AP-Qualität bestehen, könnte die WPK die Möglichkeit zu einer externen QK auf freiwilliger Basis anbieten. Das erfolgreiche Bestehen eines Peer Reviews könnte dann vom Markt als Signal einer höheren Prüfungsqualität interpretiert und entsprechend honoriert werden. Der europäische Gesetzgeber ist diesem Weg nicht gefolgt und fordert stattdessen eine verpflichtende externe QK auch im Nicht-PIE-Segment.

Evidenzbasierte Bewertung

Eine Evaluierung gesetzlicher Vorschriften erfordert Aussagen über deren positive und negative, intendierte und nichtintendierte Wirkungen sowie einen Vergleich von Nutzen und Kosten. Die Wirkungsaussagen sollten auf kausalen Hypothesen beruhen, z.B., die Einführung der externen Qualitätskontrolle in Form eines Peer Review (Ursache) erhöht die Abschlussprüfungsqualität wesentlich (Wirkung). Diese Aussagen sind dann durch empirische Studien, im Idealfall durch doppelt-blinde randomisierte kontrollierte Experimente (*randomized control trials*, RCTs), mit hoher interner und externer Validität zu prüfen. Dieses theoretische und empirische Wissen würde eine evidenzbasierte oder –informierte Beurteilung der Regulierung der Abschlussprüfung gestatten.

Eine evidenzbasierte Bewertung regulatorischer Maßnahmen in der Abschlussprüfung stößt jedoch auf eine Reihe von Problemen (vgl. ausführlich LEUZ 2018 im Kontext der Rechnungslegungsregulierung). Ohne kausales Wissen sind Politikempfehlungen oder –bewertungen nicht möglich, allerdings überwiegen in der Prüfungsforschung bislang Assoziations- bzw. Korrelationsstudien.³ Oft sind Aussagen über die Stärke des Effektes, z.B. in welchem Ausmaß die Einführung der externen QK die Qualität der Abschlussprüfungen erhöht hat, nicht möglich oder die Maßstäbe der Messung der Prüfungsqualität sind umstritten und für die Praxis und die Regulatoren schwierig zu interpretieren. Regulatorische Eingriffe werden oft als Maßnahmebündel eingeführt, z.B. APAREG und AReG als Umsetzung der AP-RL und AP-VO; dies erschwert die Identifikation von Einzeleffekten, d.h. die Zuordnung von Wirkungen zu einzelnen Maßnahmen. Weiter fehlen relevante Daten, z.B. in Deutschland über individuelle Prüfungsurteile von PfQK, weil Rechtsnormen dies nicht erlauben und der Zugang zur „Black Box“ Abschlussprüfung aufgrund von Verschwiegenheitsvorschriften schwierig ist. Einzelne Studien führen nicht zu verlässlichen Forschungsergebnissen, sofern deren Reproduzierbarkeit nicht gewährleistet ist. Ergebnisse von Studien aus anderen Ländern können nicht ohne Weiteres auf Deutschland übertragen werden; Studien zu kapitalmarktorientierten Unternehmen sind nicht

³ Zum Unterschied zwischen Assoziations- und kausalen Studien vgl. ILLARI/RUSSO (2014, S. 66).

per se relevant für private Unternehmen. Selbst wenn eine kausale Wirkungsanalyse gelänge, ist eine umfassende Analyse und Bewertung des damit verbundenen Nutzens und der Kosten auf gesellschaftlicher Ebene kaum möglich.

Zwischenfazit

Vor dem Hintergrund dieser skeptischen Einschätzung einer evidenzbasierten Bewertung regulatorischer Maßnahmen im Bereich der Abschlussprüfung ist zu fragen, wie dennoch eine begründete Bewertung im Kontext dieses Gutachtens möglich ist. Zum einen kann versucht werden, auf Basis bewährter theoretischer Argumente Aussagen zu möglichen Wirkungen regulatorischer Maßnahmen zu formulieren, zum anderen können ggf. einzelne Effekte i.S.v. Partialanalysen (empirisch) identifiziert werden. Da Regulierer natürlich auch vor den oben geschilderten Problemen stehen und oft kaum überzeugende Argumente für den von ihnen eingeschlagenen Weg liefern, können auch mögliche Alternativen hierzu vorgestellt und entwickelt werden. Sofern keine überzeugenden theoretischen und empirischen Argumente für eine bestimmte regulatorische Option, z.B. die Verpflichtung zu externen QK für AP im Nicht-PIE-Segment, vorliegen, sind grundsätzlich freiwillige bzw. weniger belastende Lösungen vorzuziehen. Diese ökonomisch geprägte Sicht steht auch im Einklang mit dem zentralen europarechtlichen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. Hiernach kann „die zu überprüfende Maßnahme nur dann als verhältnismäßig bezeichnet werden, wenn sie zur Erreichung der damit verfolgten Ziele geeignet und erforderlich ist und keinen unangemessenen Eingriff in andere schutzwürdige Rechtsgüter oder Rechtspositionen mit sich bringt“ (TRSTENJAK/BEYSEN 2012, S. 284). Geeignet ist eine Maßnahme für die Zielverwirklichung dann, „wenn sie tatsächlich dem Anliegen gerecht wird, es in kohärenter und systematischer Weise zu erreichen. [...] Eine Maßnahme ist erforderlich, wenn sie unter mehreren für die Erreichung des verfolgten Zieles geeigneten Maßnahmen diejenige ist, die am wenigsten belastend für das betroffene Interesse oder das betroffene Rechtsgut ist“ (TRSTENJAK/BEYSEN 2012, S. 271).

d) Nutzen und Kosten der Abschlussprüfung bei privaten Unternehmen

Basierend auf Daten des Bundesanzeigers sind im Jahr 2017 nach Angaben der WPK (vgl. Bericht über die Berufsaufsicht 2018) 45.092 prüfungspflichtige Abschlüsse, darunter 5.723 Konzernabschlüsse bekannt geworden. Eliminiert man die Konzernabschlüsse und die Unternehmen, die einen Jahresbericht nach KAGB erstellen, verbleiben rd. 37.000 prüfungspflichtige Kapitalgesellschaften, darunter rd. 23.200 (ca. 62 %) mittelgroße prüfungspflichtige Kapitalgesellschaften. In diesem Jahr sind von den prüfungspflichtigen Kapitalgesellschaften nur rd.

1.100 Unternehmen als Unternehmen von öffentlichem Interesse i.S.v. § 319a HGB einzuordnen (WPK Marktstrukturanalyse 2017, S. 8; WPK 2018). Der Großteil der prüfungspflichtigen Unternehmen gehört damit nicht zu den PIE; diese Unternehmen werden nachfolgend als *private Kapitalgesellschaften* bezeichnet.

Private Kapitalgesellschaften sind im Vergleich zu kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften idealtypisch durch folgende Merkmale gekennzeichnet⁴: (i) geringer ausgeprägte Trennung zwischen Eigentum und Geschäftsführung, d.h., die Geschäftsführer halten signifikante Anteile am Unternehmen; (ii) geringere Streuung des Eigentums, d.h., ein oder wenige Gesellschafter halten größere Anteile, und der Gesellschafterkreis ist generell begrenzt; (iii) Konflikte zwischen Mehrheits- und Minderheitsgesellschaftern sind in beiden Unternehmensgruppen möglich; (iv) häufig existieren familiäre Beziehungen zwischen Unternehmensführung und Gesellschaftern⁵; (v) definitionsgemäß steht eine Eigen- oder Fremdfinanzierung über den Kapitalmarkt nicht zur Verfügung, d.h., die Eigenfinanzierung erfolgt über Gesellschaftereinlagen und zur Fremdfinanzierung werden überwiegend Bankkredite oder ggf. auch Gesellschafterdarlehen genutzt.⁶

Die vorliegenden internationalen Forschungsergebnisse zur Abschlussprüfung bei privaten Unternehmen (vgl. z.B. den Überblick bei VANSTRAELEN/SHELLEMAN 2017) zeigen, dass „Nutzen und Kosten einer gesetzlichen oder freiwilligen Abschlussprüfung von je nach Unternehmen individuell und unterschiedlich ausgeprägten Faktoren abhängen. Besonders deutlich zeigt sich dies in den Fällen, in welchen private Kapitalgesellschaften frei über die Durchführung einer Abschlussprüfung entscheiden können. Sofern eine Abschlussprüfung gesetzlich vorgeschrieben ist, haben die Gesellschafter allein über die Auswahl eines geeigneten Abschlussprüfers zu befinden. Die für den Prüfungsauftrag zuständigen Organe – die gesetzlichen Vertreter oder bei Zuständigkeit des Aufsichtsrates dieser – handeln das Abschlussprüfungshonorar und den zeitlichen Umfang der Prüfung aus (§ 318 Abs. 1 HGB). In beiden Fällen werden die Unternehmen versuchen, eine ihrer jeweiligen Situation angepasste Prüfungsqualität zu wählen“ (LENZ 2018, S. 2029). Die Heterogenität der Gründe, die zur Nachfrage nach Abschlussprüfungen führen, ist deutlich größer als im PIE-Segment (VANSTRAELEN/SHELLEMAN 2017, S. 578). Forschungsergebnisse, ob bei diesen Wahlentscheidungen die Form der externen QK und die Berichterstattung hierüber eine Rolle spielen, liegen m.W. nicht vor. Für Deutschland ist ein Einfluss auf die individuelle Mandatsvergabe schwer vorstellbar, weil die Urteile der PfQK

⁴ Vgl. m.w.N. GÜNTHER (2018, S. 7ff.).

⁵ Vgl. HOPE/LANGLI/THOMAS (2012).

⁶ Vgl. zu diesem Abschnitt LENZ (2018, S. 2027).

über die geprüfte Praxis nicht öffentlich verfügbar sind. Ob QK-Berichte vom APr auf Nachfrage freiwillig zur Verfügung gestellt werden, ist nicht bekannt.

e) Nutzen und Kosten der externen Qualitätskontrolle bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und privaten Unternehmen: Literaturüberblick

Literaturüberblick zu US-Studien

Forschungsergebnisse zu Peer Reviews und Inspektionen des PCAOB für kapitalmarktorientierte Unternehmen in den USA wurden von MACCARI-PEUKERT (2011a) und LÖHLEIN (2016) zusammengefasst.⁷ Vereinfachend und stilisierend werden bei Löhlein (2016) die empirischen Ergebnisse zu diesen beiden Formen der externen QK mit Bezug zu den drei Dimensionen Validität der QK-Ergebnisse, Entscheidungsrelevanz für Abschlussadressaten und Auftraggeber sowie tatsächliche Prüfungsqualität qualitativ bewertet (vgl. Tabelle 1 und Löhlein 2016, S. 30). Angenommen wird, dass die Validität der QK abhängt von der Kompetenz und Unabhängigkeit der Peer Reviewer bzw. Inspektoren. Entscheidungsrelevanz bedeutet, dass Marktteilnehmer die Ergebnisse von Peer Reviews und Inspektionen in ihren Entscheidungen berücksichtigen; diese Wirkungen werden als Maß für die wahrgenommene Prüfungsqualität interpretiert. Eine weitere Beurteilungsdimension sind Wirkungen auf die tatsächliche Prüfungsqualität, welche i.d.R. über Surrogate gemessen wird.

Dimension	Peer Review	PCAOB Inspektion
Validität: Verlässlichkeit der QK-Ergebnisse	Kompetenz: hoch Unabhängigkeit: beeinträchtigt	Kompetenz: gemischte Ergebnisse Unabhängigkeit: keine Studien
Entscheidungsrelevanz: wahrgenommene Prüfungsqualität	Freiwillig: positiv Verpflichtend: gemischte Resultate	Gemischte Resultate
Tatsächliche Prüfungsqualität	Freiwillig: positiv Verpflichtend: gemischte Resultate	Positiv

Tabelle 1:
Stilisierte Ergebnisse von US-Studien zu Peer Review und PCAOB Inspektionen
(Quelle: LÖHLEIN 2016, S. 42)

Bedenkenswert ist, dass in Bezug auf ein freiwilliges Peer Review-System die US-Studien positive Wirkungen sowohl für die Entscheidungsrelevanz, z.B. für Investoren, Analysten oder

⁷ Vgl. MACCARI-PEUKERT (2011a, S. 45-84); vgl. auch den Überblick bei VELTE/STAWINOGA (2016). Zu einem früheren Übersichtsartikel zu US-Studien vgl. ABERNATHY ET AL. (2013).

Mitglieder von Prüfungsausschüssen, als auch für die tatsächliche Prüfungsqualität indizieren. Hingegen waren die Ergebnisse für ein verpflichtendes System nicht eindeutig.

Welche Effekte ergeben sich durch tiefgreifende Regulierungsmaßnahmen speziell für kleinere und mittlere Abschlussprüfer? DEFOND/LENNOX (2011) zeigen, dass nach Erlass des SOX, welcher u.a. die Einführung von PCAOB-Inspektionen brachte, in den USA 607 (rd. 49 %) von 1.222 kleineren Prüfern den Markt für SEC-Mandate aufgrund höherer (direkter und indirekter) regulatorischer Kosten verlassen haben. Nach ihren Analysen könnte dies gerechtfertigt sein, weil dies Prüfer schwächerer Qualität waren. Allerdings sind die Ergebnisse abhängig von den gewählten Maßgrößen für Prüfungsqualität (Ergebnisse von AICPA Peer Reviews, Wahrscheinlichkeit von Going Concern-Modifikationen, GCM). FARGHER/JIANG/YU (2018) wiederholen die Studie ergänzt um zwei andere Maßgrößen für Abschlussprüfungs- und Rechnungslegungsqualität (Ausmaß an Bilanzpolitik, Abschlussberichtigungen, *restatements*) und können nicht bestätigen, dass die ausscheidenden Prüfer von schwächerer Qualität waren, d.h., damit würden Prüfer aus dem Markt gedrängt, ohne die Prüfungsqualität zu verbessern und zugleich steigt die Marktkonzentration.

Zwischenfazit: Selbst auf dem hoch entwickelten und umfassend untersuchten US-Kapitalmarkt sind die Befunde zu Wirkungen tiefgreifender Maßnahmen der Berufsaufsicht über Wirtschaftsprüfer auf Validität (Verlässlichkeit) der Ergebnisse externer QK, Entscheidungsrelevanz für Adressaten und Prüfungsqualität nicht eindeutig, obwohl in diesem Marktsegment der PIE-Unternehmen Regulierung einfacher zu begründen ist. Umso mehr Vorsicht scheint bei Eingriffen in den Prüfungsmarkt für private Unternehmen angebracht. Leider liegen hierzu m.W. keine Studien zu Wirkungen der externen Qualitätskontrolle mit Bezug auf Validität, Entscheidungsrelevanz und tatsächlicher Prüfungsqualität vor.

Nationale und andere internationale Studien

MACCARI-PEUKERT (2011a,b) belegt für börsennotierte Unternehmen in Deutschland, dass nach der Einführung des Peer Review im Jahre 2000 und nach der Einführung der anlassunabhängigen Sonderuntersuchungen (Inspektionen) im Jahre 2006 *ceteris paribus* die Wahrscheinlichkeit für einen Hinweis auf Bestandsgefährdungen im Bestätigungsvermerk (GCM) ansteigt; sie interpretiert dies als Nachweis für eine hierdurch gestiegene Abschlussprüfungsqualität. Ob diese Ergebnisse auch im Nicht-PIE-Segment oder im PIE-Segment für andere Maßgrößen der Prüfungsqualität Gültigkeit haben, ist eine offene Frage.

Im Folgenden sollen neuere Studien zum Zusammenhang zwischen Berufsaufsicht und Abschlussprüfungs- bzw. Abschlussqualität sehr knapp vorgestellt werden; eine kritische Analyse ist nicht Gegenstand dieses Gutachtens. CARSON ET AL. (2017) zeigen für börsennotierte Unternehmen im Zeitraum 2003 bis 2012, dass Inspektionen bei Abschlussprüfern durch unabhängige Aufsichten in 36 von 51 Ländern (davon in 31 Ländern neu eingeführt) zu Verbesserungen der Prüfungsqualität führen; der Effekt ist für Big4-Prüfer stärker. Ein wichtiger Faktor scheint die Offenlegung der Prüfungsergebnisse zu sein. FLOUROU/SHUAI (2017) befassen sich mit der unterschiedlichen Ausgestaltung der unabhängigen Berufsaufsichten in 24 Ländern der EU im Zeitraum von 2005 bis 2013 für börsennotierte Unternehmen. Die unterschiedliche Gestaltung der Berufsaufsichten, z.B. ob mit oder ohne Beteiligung des Berufsstandes, mit oder ohne individualisierte Berichterstattung, dem Grad der Machtfülle, hat keinen Einfluss auf die Prüfungsqualität; sie stellen jedoch höhere Prüfungshonorare fest in Ländern mit unabhängigeren und mächtigeren Aufsichten.

Zwischenfazit: Die sehr begrenzte Studienlage, die sich zudem auf APr von börsennotierten Unternehmen beschränkt, ermöglicht derzeit noch keine belastbaren Aussagen zur Wirkung einer externen QK in Form eines Peer Review auf Kompetenz und Unabhängigkeit der QK-Prüfer, die Entscheidungsrelevanz von QK-Ergebnissen und die tatsächliche Abschlussprüfungsqualität im internationalen Kontext.

f) Fazit

Eine umfassende evidenzbasierte Bewertung der Wirkungen der externen QK auf die Abschlussprüfungs- und Rechnungslegungsqualität ist derzeit aus den vorgenannten Gründen nicht möglich. Die vorhandenen nationalen und internationalen Studien, die sich zudem auf APr von PIE beschränken, ermöglichen keine eindeutigen Aussagen zur Wirkung des externen QKV in Form eines Peer Review auf dessen Validität (Kompetenz und Unabhängigkeit der QK-Prüfer), Entscheidungsrelevanz und die dadurch bewirkte tatsächliche Abschlussprüfungsqualität. Möglich ist die Formulierung von Aussagen auf Basis bewährter theoretischer Argumente zu möglichen Wirkungen regulatorischer Maßnahmen. Weiter können ggf. einzelne Effekte i.S.v. Partialanalysen empirisch identifiziert werden. Es können auch mögliche Alternativen zu vom Gesetzgeber realisierten QKV entwickelt werden. Sofern keine überzeugenden theoretischen und empirischen Argumente für eine bestimmte regulatorische Option, z.B. die Verpflichtung zu externen QK für AP im Nicht-PIE-Segment, vorliegen, sind grundsätzlich freiwillige bzw. zumindest weniger belastende Lösungen vorzuziehen.

2. Mögliche Wirkungen der externen Qualitätskontrolle in Deutschland für Abschlussprüfer von Nicht-PIE-Mandanten

a) Ziele und erwartete Wirkungen des Gesetzgebers

Eine Evaluierung regulierender Vorschriften zur externen QK in der Abschlussprüfung erfordert eine Prüfung, ob die vom Gesetzgeber bei Einführung verfolgten Ziele erreicht wurden. Ausweislich der Begründung zum WPOÄG 2000 wurden die folgenden generellen *Ziele verfolgt* bzw. *Wirkungen erwartet*:

- **„Zielsetzung ist die Sicherung der Qualität der Berufsausübung und ihre Dokumentation in für die Öffentlichkeit transparenter und nachvollziehbarer Form. [...] die Qualitätskontrolle [dient] dazu, das Vertrauen der Öffentlichkeit in Abschlussprüfungsleistungen zu festigen.** Schließlich wird hiermit auch der Berufsstand bei der Entwicklung eines internen Qualitätssicherungssystems unterstützt und seine internationale Wettbewerbsfähigkeit verbessert“ (Drs. 14/3649, S. 16; Hervorhebung durch den Verf.).
- „Kleine und mittelständische Einheiten werden mit den gleichen Qualitätsmaßstäben am System teilnehmen können wie die großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die bereits über effiziente interne Qualitätskontrollsysteme verfügen“ (Drs. 14/3649, S. 19).
- „In einem nächsten Schritt werden die Berufsangehörigen, die die übrigen gesetzlichen Abschlussprüfungen durchführen, in das obligatorische System einbezogen. Hiermit wird ein **einheitlich hoher Qualitätsstandard bei allen gesetzlichen Abschlussprüfungen** gewährleistet. Gleichzeitig wird die **Wettbewerbsfähigkeit der mittelständischen Praxen gegenüber den großen Gesellschaften gesichert**. Zudem steht das System darüber hinaus auch allen anderen Berufsangehörigen auf freiwilliger Ebene offen. **Dadurch wird eine Zweiteilung des Berufsstands verhindert und gleichzeitig kann und wird sich mittelfristig ein einheitliches Qualitätsniveau durchsetzen**“ (Drs. 14/3649, S. 19; Hervorhebung durch den Verf.).
- „Das Qualitätskontrollsystem soll Dritte, insbesondere die prüfungspflichtigen Unternehmen, nicht belasten. [...] Es ist **nicht Sinn und Zweck des Systems, einen geprüften Jahresabschluss auf seine Richtigkeit nach Art einer zweiten Abschlussprüfung zu prüfen**. Trotzdem soll anhand einzelner Prüfaufträge überprüft werden, ob die Praxisorganisation es ermöglicht, diese auch adäquat durchzuführen“ (Drs. 14/3649, S. 19; Hervorhebung durch den Verf.).

In Bezug auf § 57a Abs. 1 WPO i.d.F. WPOÄG wird in der Gesetzesbegründung ausgeführt:

- **„Damit wird ein einheitlich hoher Qualitätsstandard bei allen gesetzlichen Abschlussprüfungen gewahrt.** Gleichzeitig wird die Wettbewerbsfähigkeit der mittelständischen Praxen gegenüber den großen Gesellschaften gesichert. Darüber hinaus ist auch den nicht verpflichteten Berufsangehörigen freigestellt, am System der Qualitätskontrolle auf freiwilliger Basis teilzunehmen. **So wird eine Zweiteilung des Berufsstands vermieden, mittelfristig wird der Berufsstand sich sicher in seiner Gesamtheit am System beteiligen**“ (Drs. 14/3649 zu § 57a Abs. 1, S. 24; Hervorhebung durch den Verf.).

Der Sprecher des Vorstands des IDW äußerte sich im Jahr 2005 kurz vor Ablauf der Frist für die Abschlussprüfer mit Nicht-PIE-Mandanten zu den möglichen Auswirkungen der externen QK für diese Prüfergruppe wie folgt:

- „Allerdings kann nicht ausgeschlossen werden, dass einzelne Wirtschaftsprüfer sich entscheiden werden, nicht an der externen Qualitätskontrolle teilzunehmen und zukünftig keine gesetzlichen Abschlussprüfungen durchführen. Wir bedauern diese Entwicklung, **gehen aber davon aus, dass sich nur wenige Praxen aus diesem Grund aus dem Markt der gesetzlichen Abschlussprüfung zurückziehen.** [...] Ich erwarte somit nicht, dass die externe Qualitätskontrolle wesentliche Auswirkungen auf die Struktur der Branche haben wird“ (NAUMANN 2005, S. 16; Hervorhebung durch den Verf.).

Ganz andere Wirkungen werden im Jahr 2005 vom geschäftsführenden Vorstand von wp.net e.V. erwartet:

- „Mit dem Argument, die Kleinen bestehen den Peer Review nicht, machen sich die Großen auf den Weg, die durch Überbürokratisierung frei werdenden Prüfungsmandate zu übernehmen“ (GSCHREI, zitiert in ENGELKEN 2005, S. 13).

Ebenfalls kritisch äußerte sich in 2005 ein geschäftsführender Gesellschafter einer großen mittelständischen WPG (Rödl & Partner):

- „Es gibt eine **Spaltung des Berufsstands**, die findet faktisch statt und das wird durch den Peer Review noch mal ganz massiv befördert“ (RÖDL, zitiert in ENGELKEN 2005, S. 13; Hervorhebung durch den Verf.).

b) Beteiligung des Berufsstands am Qualitätskontrollsystem

Einige der verfolgten Ziele bzw. erwarteten Wirkungen sind nach Auffassung des Gutachters aus heutiger Sicht nicht erreicht worden. So hat sich die Erwartung des Gesetzgebers, dass sich der Berufsstand mittelfristig „sicher in seiner Gesamtheit am System beteiligen wird“ (Drs. 14/3649, S. 24), nicht erfüllt. Berechnet man auf Basis der Angaben in den Tätigkeitsberichten der KfQK für die Jahre 2006 bis 2018 den Anteil der WP/vBP-Praxen mit Teilnahmebescheinigung/Ausnahmegenehmigung bzw. ab Mitte 2016 mit Eintragung in das Berufsregister als gesetzlicher Abschlussprüfer gem. § 38 Nr. 1 Buchstabe h) oder Nr. 2 Buchstabe f) WPO an der jeweiligen Gesamtzahl der WP/vBP-Praxen (vgl. Anlage 3), dann wird im Jahr 2010 das Maximum mit 33,8 % erreicht. Bis zum Jahr 2018 ist der Anteil an Praxen mit Befugnis zur gesetzlichen Abschlussprüfung im Vergleich zu 2010 um 6,90 Prozentpunkte auf 26,9 % gesunken. Im Jahr 2017 ist die Zahl der Praxen mit Befugnis zur gesetzlichen AP im Vergleich zum Vorjahr um 5,89 % gesunken; ein weiterer Rückgang um 4,48 % ist in 2018 im Vergleich zum Vorjahr festzustellen. Dies bedeutet, dass gegenwärtig 73,10 % aller Praxen nicht mehr

auf dem Markt für gesetzliche Abschlussprüfungen tätig sind. Mehrere Gründe für den Rückgang der Praxen mit Befugnis zur gesetzlichen Abschlussprüfung sind denkbar, z.B. Zusammenschlüsse von Praxen, Kooperationen zwischen Praxen zur Auslagerung der Prüfungstätigkeiten in eine gemeinsame Gesellschaft, Verlagerung von Tätigkeitsschwerpunkten auf Nichtprüfungstätigkeiten etc. Die Daten liefern aber einige Hinweise, dass auch die mit der externen QK verbundenen Anforderungen und Belastungen zum Rückgang beigetragen haben. So ist in Anlage 3 zu erkennen, dass nach den Anlaufphasen 1 und 2 von 2001 bis 2006 bei Erreichen des zweiten 6-Jahreszyklus („2. Bugwelle“) in den Jahren 2010 und 2011 mit einer hohen Anzahl eingegangener bzw. ausgewerteter Qualitätskontrollberichte, in den Folgejahren 2011 und 2012 die Anzahl der Prüfer mit Teilnahmebescheinigung bzw. Ausnahmegenehmigung im Vergleich zum Vorjahr sehr deutlich abgenommen hat, d.h. um 5,17 % in 2011 und um 7,56 % in 2012. In den Jahren 2011 und 2012 ist auch der Anteil an Praxen mit Ausnahmegenehmigung mit 13,72 % und 12,56 % außergewöhnlich hoch. Zur steigenden Zahl an Ausnahmegenehmigungen hatte die KfQK schon im Tätigkeitsbericht 2005 Stellung genommen: „Die Kommission für Qualitätskontrolle verzeichnet eine steigende Zahl von Anträgen auf Erteilung einer Ausnahmegenehmigung. Vor Ablauf der letzten Übergangsfrist zum Ende des Jahres 2005 entspricht das den Erwartungen, da nun verstärkt WP/vBP-Praxen, die in nur geringem Umfang prüferisch tätig sind, vor der Frage stehen, ob sie eine Qualitätskontrolle durchführen lassen“ (KfQK, Tätigkeitsbericht 2005, S. 19).

Der dritte 6-Jahreszyklus mit einer deutlich höheren Zahl eingegangener bzw. ausgewerteter QK-Berichte endet etwa in 2017 (vgl. Tätigkeitsbericht KfQK 2017, S. 6.) Auch in diesem Jahr ist der prozentuale Rückgang im Vergleich zum Vorjahr mit 7,62 % besonders stark. Die KfQK führt hierzu aus (Tätigkeitsbericht 2017, S. 6): „Hintergrund dürfte der unverändert erkennbare Trend zum Zusammenschluss von Praxen für Zwecke der Abschlussprüfung zu einer rechtlichen Einheit sein, so dass nur diese eine Einheit künftig eine Qualitätskontrolle durchführen lassen muss. [...] Festzustellen ist allerdings auch, dass insbesondere Einzelpraxen mit nur einem oder wenigen Prüfungsaufträgen ihre Eintragung als gesetzlicher Abschlussprüfer löschen lassen. Dies erfolgt teilweise im Zusammenhang mit der altersbedingten Aufgabe der beruflichen Tätigkeit, aber auch mitunter mit dem Hinweis, dass sich dieses Tätigkeitsfeld angesichts der geringen Prüferhonorare, der Kosten für die Berufshaftpflichtversicherung und der Qualitätskontrolle nicht mehr rentiere.“ Der erneute erhebliche Rückgang in 2018 um rd. 4,5 % im Vorjahresvergleich wird im Tätigkeitsbericht für dieses Jahr ähnlich kommentiert (Tätigkeitsbericht 2018, S. 6).

Auch im Tätigkeitsbericht 2012 nahm die KfQK schon einmal unter Verweis auf eine durchgeführte Auswertung Stellung zu möglichen Gründen für den Rückgang der Prüfer mit Teilnahmebescheinigung bzw. Ausnahmegenehmigung. „Auswertungen anhand des Berufsregisters zeigen, dass ein wesentlicher Teil der Praxen, die sich 2011 nicht erneut einer Qualitätskontrolle unterzogen haben, dennoch in 2012 gesetzliche Abschlussprüfungen durchführen konnte. Entweder führten sie erst in 2012 eine Qualitätskontrolle durch, erhielten eine Ausnahmegenehmigung oder es war ihnen nach Umstrukturierungen möglich, in anderen Einheiten, bspw. über Tochter- oder Mutterunternehmen, gesetzliche Abschlussprüfungen durchzuführen. Darüber hinaus hatte ein relativ großer Teil der WP/vBP Praxen ihre Tätigkeit zwischenzeitlich eingestellt oder der Praxisinhaber war verstorben. Für 714 von 935 Praxen konnte so bereits durch Einsicht in das Berufsregister Schlüsse daraus gezogen werden, warum sie sich 2011 nicht erneut einer Qualitätskontrolle unterzogen habe. Die verbleibenden 221 Berufsangehörigen, bei denen unmittelbar keine Gründe für ihr Ausscheiden aus dem System der Qualitätskontrolle erkennbar waren, wurden angeschrieben und zu ihrer Motivation, sich 2011 nicht erneut einer Qualitätskontrolle zu unterziehen, befragt. 147 Praxen haben sich zurückgeäußert, aus deren Antworten sich ganz unterschiedliche Gründe für die Nichtteilnahme ergaben, die im Wesentlichen die o.g. Erkenntnisse bestätigten, aber z.T. auch Kritik am System der Qualitätskontrolle beinhalteten“ (KfQK Tätigkeitsbericht 2012, S. 6). Es wäre wünschenswert gewesen, wenn die KfQK bzw. die WPK diesen Gründen etwas näher und tiefgehender nachgegangen wäre.

Zwischenfazit: Die langfristige Entwicklung der Zahlen zu den Teilnahmebescheinigungen, Ausnahmegenehmigungen bzw. seit Mitte 2016 die Registrierung als gesetzlicher Abschlussprüfer i.V.m. den Auffälligkeiten am Ende des jeweiligen Sechsjahresturnus geben deutliche Hinweise, dass die *externe QK ein möglicher Grund für das Ausscheiden von Praxen aus dem Markt für gesetzliche Abschlussprüfungen sein könnte*. Die Prognosen des Gesetzgebers – eine Zweiteilung des Berufsstands wird vermieden, mittelfristig wird der Berufsstand sich sicher in seiner Gesamtheit am System beteiligen (Drs. 14/3649 zu § 57a Abs. 1, S. 24) – und wichtiger Vertreter des Berufsstands – nur wenige Praxen werden sich aus diesem Grund aus dem Markt der gesetzlichen Abschlussprüfer zurückziehen (NAUMANN 2005, S. 16) – haben sich als falsch erwiesen.

c) Stärkung des Vertrauens der Öffentlichkeit in die Abschlussprüfung durch externe Qualitätskontrolle

Ob durch die Einführung eines externen QK-Systems im Nicht-PIE-Segment das Vertrauen der Öffentlichkeit in die Abschlussprüfung in diesem Segment erhöht wurde, lässt sich mangels verfügbarer empirischer Studien nicht beurteilen. Zweifel sind angebracht, weil individuelle Urteile der PfQK für WP/vBP-Praxen weder für die Öffentlichkeit, noch für Gesellschafter, die über die Wahl des Abschlussprüfers entscheiden, oder Fremdkapitalgeber, die auf die geprüften Abschlüsse vertrauen, verfügbar sind. Damit können Ergebnisse der externen QK nicht als Qualitätssignal auf dem Abschlussprüfungsmarkt genutzt werden. Für die Öffentlichkeit verfügbar sind allein die jährlichen Berichte der KfQK sowie die Berichte der APAK bzw. APAS, soweit diese die Fachaufsicht über das System der QK bei der WPK betreffen.

Zu erwarten wäre, dass durch die Einführung einer externen QK im Zeitablauf die Qualität der Abschlussprüfungen ansteigt. Um dies überprüfen zu können, müsste die KfQK eine hierfür geeignete Maßgröße definieren und der Öffentlichkeit bewertend kommunizieren. In Großbritannien verwenden die zuständigen Berufsvereinigungen für das Monitoring (*recognised supervisory body*, z.B. das ICAEW) eine vierstufige Einteilung in „*satisfactory*“, „*generally acceptable*“, „*improvement required*“ oder „*significant improvement required*“ (vgl. ICAEW 2018).

Derzeit dokumentieren die Tätigkeitsberichte der KfQK die Qualität der Berufsausübung noch nicht in einer für die Öffentlichkeit transparenten und nachvollziehbaren Form, wie dies der Gesetzgeber in der Begründung zum WPOÄG 2000 noch als Ziel formuliert hatte (Drs. 14/3649, S. 16). Erforderlich wären deshalb weitere Präzisierungen der Anforderungen an die Tätigkeitsberichte in § 31 SfQK, die insbesondere die Entwicklung der Prüfungsqualität im Zeitablauf eindeutiger erkennen lassen.

Damit das Vertrauen der Öffentlichkeit in die Qualität der Abschlussprüfung gesteigert werden kann, ist es im ersten Schritt notwendig, dass die Berufsaufsicht der WPK und die hieraus resultierenden Maßnahmen überhaupt zur Kenntnis genommen werden. Ein Indikator hierfür ist die Berichterstattung in der Presse. Eine Recherche im April 2019 mit den Schlagworten „Wirtschaftsprüfer“ und „Berufsaufsicht“ in der Datenbank WISO-Presse im Zeitraum von Anfang 2008 bis Ende 2018 ergab 44 Artikel; nach Abzug von drei Artikeln, die sich eindeutig nicht mit der Berufsaufsicht über Wirtschaftsprüfer befassen, verbleiben 41 Artikel. Hiervon sind 25 Artikel relevant im engeren Sinne, d.h., hier wird etwas detaillierter auf die Berufsaufsicht der

WPK und damit verbundene regulatorische Fragen eingegangen und diese nicht nur einfach als Aufgabe der WPK erwähnt. Von diesen 25 Artikeln wird nur in fünf Artikeln konkret über Daten zur Berufsaufsicht, z.B. zum Widerruf der Bestellung, zur Zahl der Rügen, berichtet. Mehrheitlich befassen sich die Artikel mit Berufspolitik und Regulierungsfragen. 25 von 44 Artikeln sind aus der Börsen-Zeitung, das Handelsblatt folgt mit sechs Artikeln. Die Mehrzahl der Artikel (insgesamt 23, davon elf von Relevanz i.e.S.) erschienen in den Jahren 2011 und 2012, in welchen deutliche berufspolitische Auseinandersetzungen über die Entwicklung des Berufsstands geführt wurden. Hingegen erschienen in den Jahren 2016 und 2017 keine Artikel und im Jahr 2018 nur zwei Artikel. Diese Zahlen deuten darauf hin, dass das Interesse der Öffentlichkeit an der Berufsaufsicht über Wirtschaftsprüfer in Deutschland nicht allzu hoch ist.

d) Freiwillige externe Qualitätskontrolle als Qualitätssignal

§ 57g WPO sieht vor, dass sich WP in eigener Praxis und WPG, die keine gesetzlich vorgeschriebenen AP nach § 316 HGB durchführen, freiwillig einer QK unterziehen; wird hiervon Gebrauch gemacht, gelten die gleichen Regelungen wie für gesetzlich vorgeschriebenen QK. Eine freiwillige QK könnte als Qualitätssignal genutzt werden von WP-Praxen, die zwar keine gesetzlich vorgeschriebenen AP nach § 316 HGB (vgl. hierzu im Detail den Hinweis der KfQK von Januar 2019), jedoch z.B. freiwillige AP von kleinen KapG i.S.v. § 267 Abs. 1 HGB (vgl. zur Anwendung der Regelungen für das QSS auch § 8 Abs. 2 BS WP/vBP), gesetzliche AP nach den §§ 6, 14 PublG, Prüfungen nach Landesrecht, dem PartG oder von der BaFin beauftragte Prüfungen durchführen. Funktionsprüfungen des internen QSS würden dann bei diesen Aufträgen, die mit dem Vorgehen bei gesetzlichen AP vergleichbar sind, vorgenommen werden (CLAUB, WPO Kommentar, 2018, Rn. 6). Soweit ersichtlich, haben freiwillige externe QK keine praktische Bedeutung. Die KfQK bestätigt, dass „es nur noch wenige freiwillige Qualitätskontrollen“ gibt (Tätigkeitsbericht 2018, S. 6).

e) Einheitlich hoher Qualitätsstandard bei allen gesetzlichen Abschlussprüfungen

Da empirische Studien zur Entwicklung der Prüfungsqualität im Nicht-PIE-Segment nach Einführung der externen QK m.W. nicht vorliegen, soll versucht werden, auf Basis der Angaben in den Tätigkeitsberichten der KfQK zumindest Indikatoren zu gewinnen, die eine erste Einschätzung ermöglichen.⁸ Verwendet werden kann der prozentuale Anteil an Praxen, bei denen die KfQK Maßnahmen zur Mängelbeseitigung (Auflagen, Sonderuntersuchungen, Widerruf

⁸ Vgl. zu einem ähnlichen Vorgehen LOY/ROESTEL (2016).

Teilnahmebescheinigung) für erforderlich hielt. Die nachfolgende Abbildung zeigt die Entwicklung über den Zeitraum von 2003 bis 2018; ein klarer Trend ist nicht erkennbar. Ebenfalls keine eindeutige Entwicklung im Zeitablauf ergibt sich bei Betrachtung des prozentualen Anteils der Einschränkungen bzw. Versagungen an den im jeweiligen Jahr eingegangenen Berichten der PfQK. Dieser Qualitätsindikator basiert allein auf dem Urteil des PfQK.

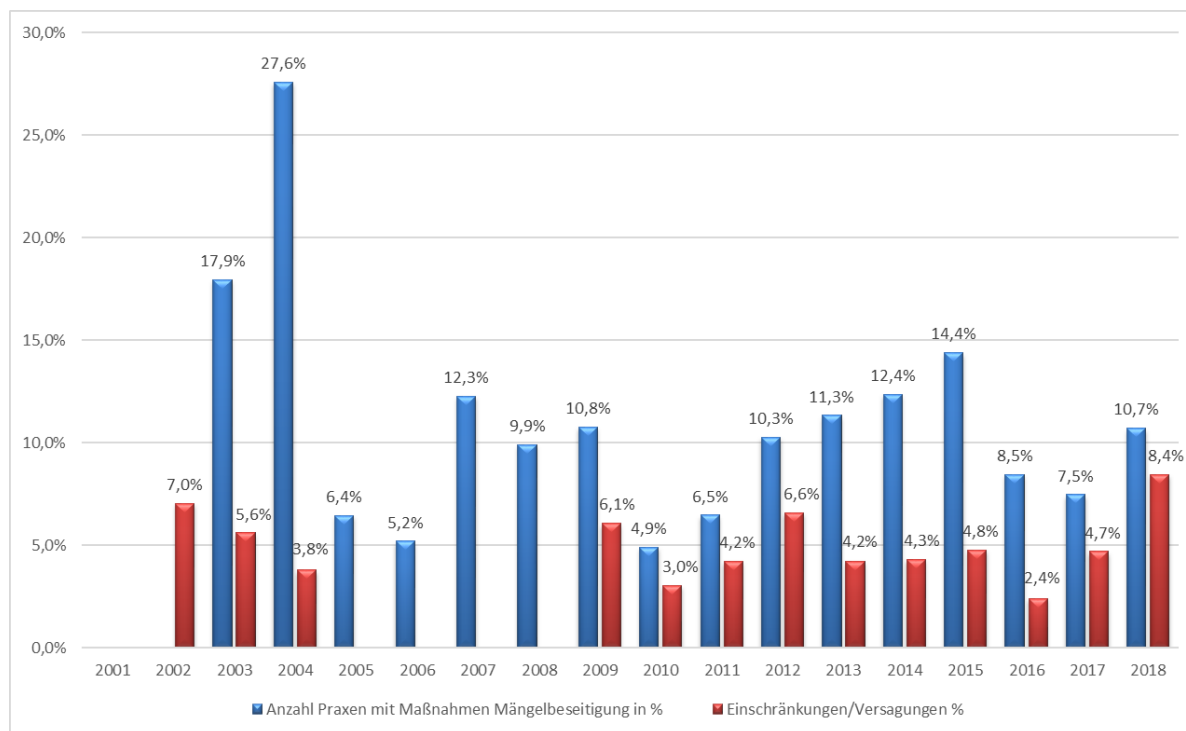


Abbildung 3:

Anteil an Praxen mit beschlossenen Maßnahmen der KfQK aufgrund von Mängeln und Anteil an Praxen mit eingeschränktem Vermerk oder Versagung des PfQK
(Quelle: Tätigkeitsberichte der KfQK, vgl. zu den Daten auch Anlage 3)

Ein weiterer Qualitätsindikator ist die Entwicklung der Anzahl der Rügen in Prozent der abgeschlossenen Verfahren im Nicht-PIE-Segment im Zeitraum von 2013 bis 2017 basierend auf den Angaben der WPK. Auch hier ist kein klarer Trend zu erkennen. Zudem sind die Rügen nicht nur in Prozent der abgeschlossenen Verfahren zu würdigen, sondern auch in Prozent der insgesamt pro Jahr durchgeführten AP bei Nicht-PIE sowie der freiwilligen Prüfungen. Bezogen auf geschätzte rund 36.000 gesetzlich vorgeschriebene AP bei Nicht-PIE-Unternehmen (vgl. Gliederungspunkt III.1 d)), liegt der prozentuale Anteil der Rügen unter 0,05 %; hierbei ist die unbekannte Zahl von freiwilligen AP noch nicht berücksichtigt.

	2013	2014	2015	2016	2017
Abgeschlossene Verfahren*	85	80	92	73	67
hieraus resultierende Rügen	17	15	14	16	17
Rügen aufgrund fachlicher Fehler/Besorgnis Befangenheit	15	10	10	14	6
Rügen in % Verfahren	20,00%	18,75%	15,22%	21,92%	25,37%
Rügen aufgrund fachlicher Fehler/Besorgnis Befangenheit in % der Verfahren	17,65%	12,50%	10,87%	19,18%	8,96%

*Abgeschlossene Verfahren: Feststellungen i.Z.m. der Prüfungstätigkeit bei sonstigen (Non-PIE) gesetzlichen AP und freiwilligen Prüfungen

Tabelle 2:

Rügen i.V.m. der Prüfungstätigkeit bei Non-PIE-Abschlussprüfungen im Zeitraum von 2013 bis 2017
(Quelle: WPK, Berichte der Berufsaufsicht 2013 bis 2017)

f) Fazit

Es ist fraglich, ob die vom Gesetzgeber mit der Einführung einer externen QK verfolgten Ziele erreicht wurden bzw. ob die erwarteten Wirkungen eingetreten sind. Dies betrifft die Beteiligung des Berufsstands in seiner Gesamtheit am QK-System, die Stärkung des Vertrauens der Öffentlichkeit in die Institution Abschlussprüfung sowie der geforderte einheitlich hohe Qualitätsstandard bei allen gesetzlichen Abschlussprüfungen, insbesondere im Segment der Prüfung privater Unternehmen. Auch die Vertreter des jetzigen Systems, z.B. die WPK oder das IDW, haben hierfür bislang keine überzeugenden Nachweise vorgelegt. Dies sollte zumindest das Nachdenken darüber befördern, ob diese Ziele sinnvoll sind bzw. zur Rechtfertigung des damit verbundenen bürokratischen oder regulatorischen Aufwandes ausreichen.

3. Mindestanforderungen an das Qualitätskontrollverfahren unter Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes

Gegenwärtiges System der externen Qualitätskontrolle

Die Mindestanforderungen an das Qualitätskontrollverfahren ergeben sich aus Art. 29 Abs. 1 Satz 1 Buchstabe f) AP-RL, welche in § 57a Abs. 2 WPO umgesetzt wurden. § 57a Abs. 2 Satz 1 WPO geht über den Wortlaut der AP-RL hinaus, weil die Einhaltung der Regelungen zur Qualitätssicherung explizit auch „bei der Durchführung einzelner Aufträge“ vom PfQK überprüft werden soll, während die AP-RL nur von der angemessenen „Überprüfung von ausgewählten Prüfungsunterlagen (*adequate testing of selected audit files*)“ spricht (vgl. Anlage 1). Auch im englischen Text ist von „*selected audit files*“ und nicht von „*selected audit engagements*“ die Rede. Die Forderung einer Prüfung der Durchführung einzelner Aufträge war schon Bestandteil der Formulierung von § 57a Abs. 1 Satz 1 i.d.F. WPOÄG 2000. In der damaligen Begründung hieß es: „Die Prüfung der Durchführung einzelner Aufträge (‘Engagement Review’) dient dabei dem Zweck, die Umsetzung des in der Praxis eingeführten Qualitätssicherungssystems in der Auftragsabwicklung zu prüfen. Keinesfalls findet damit aber eine zweite Jahresabschlussprüfung statt“ (WPOÄG, Drs. 14/3649, S. 25). Durch das APAREG wurde mit § 57a Abs. 2 Satz 3 WPO Art. 29 Abs. 1 Satz 1 Buchstabe f) AP-RL mit Anpassungen „an den üblichen Sprachgebrauch“ umgesetzt. „Derzeit wird der Inhalt der Qualitätskontrolle weder in der WPO noch in der Satzung für Qualitätskontrolle genau festgelegt“ (Drs. 18/6282, S. 81). Die Umsetzung durch das APAREG präzisiert die europarechtliche Beurteilung des internen QSS einer Prüfungsgesellschaft durch die Forderung nach einer Beurteilung der „Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems nach § 55b“ und verwendet statt des Begriffs „einschlägiger Prüfungsstandards“ den Begriff der „einschlägigen Berufsausübungsregeln“, welcher in § 16 Abs. 3 SfQK wie folgt konkretisiert wird: WPO, BS WP/vBP und fachliche Regeln. Offen bleibt der normative Gehalt sog. *fachlicher Regeln*, soweit darunter IDW Verlautbarungen fallen; z.B. bezeichnet GUNIA sowohl IDW PS 140 als fachliche Regel (WPO Kommentar, 2018, § 57a Rn. 132), wie auch IDQ QS 1 (WPO Kommentar, 2018, § 57a Rn. 41), wobei letztere keine eigenen Berufspflichten normieren soll. Dennoch kann § 57a Abs. 2 Satz 3 – anders als Satz 1 – als im Wesentlichen angemessene Umsetzung der europarechtlichen Vorgaben angesehen werden.

Soweit die in der SfQK erwähnten „fachlichen Regeln“⁹ (vgl. § 2 Abs. 1 Satz 2; § 16 Abs. 3, § 17 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 3, Abs. 5 Satz 2; § 25 Abs. 1 Satz 3; § 26 Abs. 1 Satz 1) eindeutig die Gestaltung des internen QSS und die Durchführung der externen QK (einschließlich der Berichterstattung über deren Ergebnisse) betreffen (z.B. § 2 Abs. 1 Satz 2; § 17 Abs. 1 Satz 1; § 25 Abs. 1 Satz 3; § 26 Abs. 1 Satz 2 SfQK), sollten diese fachliche Regeln *ausschließlich von der WPK bzw. der KfQK* bestimmt und konkretisiert werden. Dies folgt auch aus Art. 32 Abs. 4 Buchst. b) AP-RL; danach hat die zuständige Behörde auch die Letztverantwortung für die Annahme von Berufsgrundsätzen und von Standards für die interne QSS, es sei denn, diese Standards werden von anderen mitgliedstaatlichen Behörden angenommen. Es besteht diesbezüglich keine Notwendigkeit für privatrechtlich herausgegebene Regeln wie etwa IDW PS 140, da die externe QK einen hoheitlichen Eingriff im öffentlichen Interesse darstellt (vgl. CLAUB, WPO Kommentar, 2018, § 57e Rn. 8). In einer SfQK de lege ferenda sollte dies deutlich zum Ausdruck kommen.¹⁰ Berufsausübungsregeln gem. §§ 57 Abs. 3, 57c WPO, die in der BS WP/vBP und in der SfQK normiert werden, *unterliegen nicht der Fachaufsicht der APAS*, weil diese Satzungen nach zutreffender Ansicht von MAXL keine zusätzliche öffentliche Aufsicht erfordern, weil die „staatliche und damit öffentl. Autorität“ durch die erforderliche Genehmigung des BMWi garantiert wird (vgl. ausführlich MAXL, WPO Kommentar, 2018, § 66a Rn. 114, vgl. auch Rn. 82). Die APAS übt diesbezüglich nur eine sachkundige Beratungsfunktion aus und hat das Recht zur Stellungnahme vor dem Erlass oder von Änderungen dieser Satzungen (§ 66a Abs. 1 Satz 2 WPO). **Soweit „fachliche Regeln“ Prüfungsstandards zur Durchführung einer Abschlussprüfung betreffen, sind damit IDW PS und ISA des IAASB gemeint.**¹¹

§ 57a Abs. 2 WPO muss im Kontext von § 57a Abs. 5b WPO, welcher Art. 29 Abs. 1 Satz 1 Buchst. k) und Abs. 3 AP-RL umsetzt, interpretiert werden. „Die Vorschriften in Absatz 5b dienen der Umsetzung der Vorschrift in Artikel 29 Absatz 1 Buchstabe k und Absatz 3 der durch Richtlinie 2014/56/EU geänderten Richtlinie 2006/43/EG. Es handelt sich um eine Ko-

⁹ Vgl. grundsätzlich zum Begriff der fachlichen Regeln nach § 4 Abs. 1 BS WP/vBP HAARMANN/HENNING, WPO Kommentar, 2018, § 43 Rn. 61ff.

¹⁰ Aus den genannten Gründen ist deshalb der IDW-Auffassung deutlich zu widersprechen, die besagt: „Die Entwicklung von Grundsätzen für die Durchführung von Qualitätskontrollen obliegt in Deutschland dem IDW. Aus diesem Grund hat der Gesetzgeber darauf verzichtet, in den §§ 57a ff. WPO konkrete Anforderungen an die Prüfungsdurchführung zu definieren“ (WP Handbuch, 2019, E Rn. 205).

¹¹ In Bezug auf Prüfungsstandards existiert eine Rechts- und Aufsichtslücke: „Weder § 66a verhält sich dazu noch Art. 20 ff. AP-VO, auf die § 66a ergänzend verweist. [...] Derzeit ist offen, welche Rolle der WPK oder der APAS, etwa im Verfahren nach § 317 Abs. 6 HGB, zukommen könnte“ (MAXL, WPO Kommentar, 2018, § 66a Rn. 115). Zur Schließung dieser Lücke wäre es notwendig, dass die WPK selbst Prüfungsstandards verabschiedet bzw. IDW-PS oder ISA explizit übernimmt (vgl. LENZ 2004, S. 1953f.). Vgl. ausgesprochen kritisch zur Geltung und Wirkung privat gesetzter Regeln am Beispiel von IDW-Standards SCHÜLKE (2014).

difikation des allgemeinen Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes, der sowohl im deutschen Verfassungsrecht als auch im europäischen Primärrecht anerkannt ist. Hinsichtlich der Qualitätskontrolle ist dies bereits bislang in § 7 Absatz 1 der Satzung für Qualitätskontrolle genannt. Hinsichtlich der Anwendung von Prüfungsstandards ergibt sich die Verhältnismäßigkeit („Skalierung“) regelmäßig aus den Standards selbst“ (APAReG, Drs. 18/6282, S. 81). Wichtig ist, dass es in Art. 29 Abs. 1 Satz 1 Buchstabe k) AP-RL zunächst um die Verhältnismäßigkeit der externen QK selbst geht, insbesondere wenn die zu überprüfende Praxis nur gesetzliche Abschlussprüfungen bei mittelgroßen Kapitalgesellschaften i.S.v. § 267 Abs. 2 WPO durchführt.¹² Nicht zu folgen ist der Auffassung von CLAUB (WPO Kommentar, 3. Aufl., 2018, § 57a WPO Rn. 159), der zufolge sich Art. 29 Abs. 1 Satz 1 Buchst. k) und Abs. 3 AP-RL nicht an die zuständige Behörde (= WPK), sondern an die PfQK richtet. Diese Auslegung richtet sich gegen den Wortlaut von Art. 29 Abs. 3 AP-RL. Die zuständigen Behörden bzw. die Einrichtungen, auf welche zulässige Aufgaben der Berufsaufsicht delegiert wurden, haben nach hier vertretener Auffassung den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu beachten, z.B. die WPK im Rahmen ihrer Befugnis zum Erlass einer SfQK gem. § 57c WPO, insbesondere § 57c Abs. 2 Ziff. 6 WPO. Denkbar ist z.B., dass Satzungsbestimmungen und deren Auslegung durch Hinweise der KfQK so gestaltet werden, dass den PfQK in der Praxis zu wenig Spielraum für eine verhältnismäßige Anwendung bleibt. Auch aus diesem Grund kann die Verantwortung für die Anwendung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes nicht allein dem PfQK übertragen werden.

Wie ist nun vor dem Hintergrund des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes das gegenwärtige Verfahren der externen QK zu beurteilen? § 57a Abs. 2 und 5b i.V.m. § 57c Abs. 2 Nr. 6 WPO werden durch Teil 4 (Durchführung einer Qualitätskontrolle) der SfQK in den §§ 14 bis 24 konkretisiert. Neben der Prüfung der Praxisorganisation (§ 19 SfQK) und der Nachschau (§ 21 SfQK), ist die Prüfung der Auftragsabwicklung mit Hilfe risikoorientiert ausgewählter einzelner Prüfungsaufträge aus der Grundgesamtheit der seit der letzten QK durchgeführten Abschlussprüfungen nach § 316 HGB sowie ggf. von betriebswirtschaftlichen Prüfungen, die von der BaFin beauftragt wurden (§ 20 SfQK), im gegenwärtigen System besonders wichtig. Dies wird nach Auffassung der KfQK, deren Mitgliedern und von Vertretern der WPK so ausgelegt, dass „der PfQK i.d.R. die Aufträge vollständig prüfen wird“ und nur in „Einzelfällen auch Schwerpunkte auf risikobehaftete Bereiche“ legen wird (GUNIA, WPO-Kommentar, 2018, § 57a Rn. 51). Nachdrücklich wird dies in einem aktuellen Aufsatz, der von Mitgliedern der

¹² Nicht sinnvoll erscheint der Verweis auf die gesetzliche Abschlussprüfung kleiner Unternehmen nach § 267 Abs. 1 und 2 HGB, da kleine Unternehmen nicht prüfungspflichtig sind.

KfQK verfasst wurde, dokumentiert. In ECKERT ET AL. (2018) wird ausgeführt, dass die Auftragsprüfung den „Kern der Qualitätskontrolle“ (S. 67) darstellt, dass Aufträge, die im Prüfungszeitraum Gegenstand der Nachschau waren, „vollumfänglich zu prüfen“ (S. 68) sind, und auch die weiteren, über eine bewusste Auswahl risikoorientiert ausgewählten Prüfungsaufträge „regelmäßig vollumfänglich zu prüfen“ (S. 69) sein werden. Zusammenfassend ist damit nach Auffassung der KfQK die „Prüfung der Auftragsabwicklung das zentrale Thema der Qualitätskontrolle“ und hierbei bildet „die vollumfängliche Prüfung von Aufträgen den Regelfall“ (ECKERT ET AL., 2018, S. 69). Der Umfang einer vollumfänglichen Prüfung ist nach dem Hinweis der KfQK vom 17. Juli 2017, S. 12, beachtlich und umfasst den gesamten Prüfungsablauf von der Planung bis zur Berichterstattung (vgl. so schon HUG ET AL. 2013, S. 7, in erläuternden Ausführungen zum Hinweis der KfQK vom 12. März 2013; ebenso FARR 2004, S. 145ff.). Warum eine derart „vollumfängliche Prüfung“ einer bewussten Auswahl von Aufträgen aus der Grundgesamtheit zur Prüfung der Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems, insbesondere bei kleinen und mittleren WP/vBP-Praxen, den „Regelfall“ bilden sollte, wird nicht begründet. Der „Regelfall einer vollumfänglichen Auftragsprüfung“ ist weder mit Normen der AP-RL, noch mit § 57a Abs. 2 WPO zu begründen. Zudem lässt sich zeigen, dass dieses Vorgehen zu überproportionalen Belastungen kleiner und mittlerer Praxen führt und deshalb nicht mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz von § 57a Abs. 5b WPO vereinbar ist. Auch aus betriebswirtschaftlicher Sicht ist nicht erkennbar, warum eine Prüfung des Qualitätssicherungssystems einer WP/vBP-Praxis als Regelfall zur Wirksamkeitsprüfung die vollumfängliche Prüfung der bewusst ausgewählten Prüfungsaufträge vorsehen sollte. Die Prüfung, ob die Regelungen nach § 55b WPO bei Abschlussprüfungen nach § 316 HGB eingehalten wurden, könnte auch durch schwerpunktmäßige und auf Auftragsebene wiederum risikoorientierte Prüfung ausgewählter Elemente einer Abschlussprüfung erfolgen, z.B. Beurteilung der Prüfungsplanung einschließlich Risikobeurteilung und Beurteilung der Prüfungsnachweise in ausgewählten Prüffeldern. Alternativ könnte man als Grundgesamtheit für die bewusste Auswahl nicht Prüfungsaufträge, sondern die einzelnen Elemente bzw. Phasen einer Abschlussprüfung bestimmen.

Da „die vollumfängliche Prüfung eines einzelnen Auftrags in der Regel ‚alles in allem‘ nicht unter einem Tagewerk durchzuführen“ sein wird (ECKERT U.A. 2018, S. 66), führt dies zu Kostenbelastungen bei kleineren Praxen mit wenig Abschlussprüfungsaufträgen, die entgegen der Behauptung von ECKERT U.A. (2018, S. 71) nicht durch eine geringere, weil stärker risikoorientierte Auswahl an Auftragsprüfungen kompensiert werden können. Dies zeigen schon die standardisierten Sachverhalte zur „Stichprobenauswahl anhand von Beispielen“ der WPK (WPK 2018).

Im Grundfall von A. (Auswahl bei einer kleinen Einzelpraxis, vgl. WPK 2018) bei mit drei Abschlussprüfungen pro Jahr über sechs Jahre (18 Prüfungsaufträge) sind zwei Aufträge vollumfänglich zu prüfen. Nimmt man vereinfachend Kosten der ext. QK von 2T€ pro Auftrag (= Tagewerk) an und konstante Honorare aus den 18 Abschlussprüfungen von je 10T€ ergeben sich prozentuale Kosten von $4T€/180T€ = 2,22\%$. Im Grundfall B. (kleine Praxis mit drei Berufsträgern mit jeweils drei Mandaten und damit insgesamt 54 Aufträgen über sechs Jahren, vgl. WPK 2018) und wirksamer Nachschau, sind z.B. vier Aufträge für die Stichprobe auszuwählen, d.h. die prozentualen Kosten bei gleichen Annahmen wären $8T€/540T€ = 1,48\%$. Bei noch größeren Praxen wären die prozentualen Kosten noch geringer.

Zwischenfazit: Die Auffassung der KfQK, dass im „Regelfall eine vollumfängliche Auftragsprüfung“ zur Prüfung der Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems i.S.v. § 55b WPO einer WP/vBP Praxis notwendig sei, ist weder mit Art. 29 Abs. 1 Satz 1 Buchst. f) AP-RL, noch mit § 57a Abs. 2 WPO zu begründen. Zudem führt dieses Vorgehen zu überproportionalen Belastungen kleiner und mittlerer im Vergleich zu großen Praxen und ist deshalb nicht mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz von § 57a Abs. 5b WPO vereinbar. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht ist nicht erkennbar, warum eine Prüfung des internen Qualitätssicherungssystems als Systemprüfung (vgl. FARR 2004, S. 130) als Regelfall zur Wirksamkeitsprüfung die „vollumfängliche Prüfung“ der bewusst ausgewählten Prüfungsaufträge vorsehen sollte.

Alternative 1: Schwerpunktmäßige statt vollumfängliche Auftragsprüfung als Regelfall

Wie vorstehend schon dargestellt, könnte die Prüfung der Wirksamkeit des internen QSS einer WP/vBP-Praxis i.S.e. Funktionsprüfung so erfolgen, dass (i) wie bislang eine bewusste und risikoorientierte Auswahl von Prüfungsaufträgen¹³ und (ii) bezogen auf die einzelnen Prüfungsaufträge wiederum risikoorientiert einzelne Elemente bzw. Phasen (Auftragsannahme, Prüfungsplanung, -durchführung und -berichterstattung) ausgewählt werden, um anhand dieser Elemente die Einhaltung der Berufsausübungsregeln *schwerpunktmäßig und nicht vollumfänglich* zu überprüfen. Sofern der PfQK bei der schwerpunktmäßigen Prüfung Feststellungen trifft, die als Mängel des internen QSS zu qualifizieren sind, z.B. keine angemessene Prüfungsplanung, wäre die schwerpunktmäßige auf eine vollumfängliche Prüfung des Prüfungsauftrages

¹³ Vgl. im Einzelnen zur Auswahl von Prüfungsaufträgen nach Risikogesichtspunkten GUNIA (WPO Kommentar, 2018, § 57a Rn. 49) sowie IDW PS 140, Tz. 72, z.B. Going-Concern-Unsicherheiten, Erstprüfungen, besondere Fachkenntnisse wie IFRS-Prüfungen, Bedeutung des Mandats, auffällige Honorare oder Stundenaufwände.

zu erweitern. Dieses Prüfungsmodell wird schematisch beispielhaft in folgender Abbildung 4 dargestellt:



M1: Auftragsmanagement; **M2:** Informationsbeschaffung, vorläufige Risikoeinschätzung; **M3:** Vorläufige Festlegung Wesentlichkeit, Beurteilung Fehlerrisiken; **M4:** Auswertung rechnungslegungsrelevanter Prozesse und int. Kontrollen; **M5:** Festlegung Prüfungsstrategie und des Prüfungsprogramms; **M6:** Funktionsprüfung int. Kontrollen; **M7:** Aussagebezogene Prüfungshandlungen; **M8:** Abschließende Prüfungshandlungen; **M9:** Berichterstattung.
Meilensteine M1 bis M9 nach IDW Praxishandbuch zur Qualitätssicherung 2017/2018.

Abbildung 4:
Prüfungsvorgehen des PfQK bei schwerpunktmäßiger Prüfung der Auftragsdurchführung

Die schwerpunktmäßige Prüfung der Auftragsdurchführung könnte in der SfQK in den §§ 18 (Durchführung einer QK), und 19 (Prüfung der Auftragsabwicklung) explizit geregelt und mit Hilfe fachlicher Regeln bzw. Hinweise der KfQK näher konkretisiert werden.

Alternative 2: Assurance über das QSS mit begrenzter statt hinreichender Sicherheit

Eine weitere Möglichkeit wäre, an Stelle einer Prüfung der Angemessenheit und Wirksamkeit des QSS mit *hinreichender Urteilssicherheit* einen Assurance-Auftrag mit *begrenzter Urteilssicherheit* generell oder nur bei solchen AP vorzusehen, die ausschließlich AP bei Non-PIE-Mandaten durchführen. Der Assurance-Auftrag könnte auch begrenzt werden auf AP mit ausschließlich mittelgroßen Nicht-PIE-Mandaten. Begründet werden könnte die Absenkung der Urteilssicherheit des PfQK mit reduzierten Risiken und geringerem öffentlichen Interesse in diesen Marktsegmenten. ISAE 3000 sieht für Assurance-Aufträge grundsätzlich die Möglichkeit vor, **Prüfungsurteile mit hinreichender oder begrenzter Sicherheit abzugeben (vgl. IDW, Assurance, 2017, C Rn. 47-51).** Eine Beurteilung des internen QSS durch einen PfQK kann

grundsätzlich als Assurance-Auftrag i.S.v. ISAE 3000 mit mindestens drei Parteien verstanden werden (vgl. ISAE 3000, Appendix; IDW, Assurance, 2017, C 11-15): (i) die für den Sachverhalt (das QSS) verantwortliche Partei (die Praxisleitung), (ii) den PfQK, sowie (iii) als Nutzer die KfQK, die für ihre Entscheidungen den QK-Bericht des PfQK nutzt und damit auf vertrauenswürdige Informationen angewiesen ist.

Derzeit ist nach § 17 Abs. 2 Satz 1 SfQK eine QK so zu planen und durchzuführen, dass „das Qualitätskontrollrisiko so weit reduziert wird, dass der PfQK ein sachgerechtes Urteil abgeben kann.“ Das Qualitätskontrollrisiko setzt sich zusammen aus dem Qualitätsrisiko der geprüften Praxis, d.h., deren QSS gewährleistet nicht mit hinreichender Sicherheit die Aufdeckung wesentlicher Fehler bei AP nach § 316 HGB, und dem Entdeckungsrisiko des PfQK, d.h., dass Mängel des QSS nicht entdeckt werden (vgl. § 17 Abs. 2 Sätze 3, 4 SfQK). Beeinflussbar vom PfQK ist nur das Entdeckungsrisiko. Seit APAREG wird das Urteil des PfQK über das QSS in *negativer Form* formuliert (§ 57a Abs. 5 Satz 4 WPO): „Bei der Durchführung der Qualitätskontrolle sind mir/uns keine Sachverhalte bekannt geworden, die gegen die Annahme sprechen, dass das Qualitätssicherungssystem der Praxis im Einklang mit den gesetzlichen oder satzungsmäßigen Anforderungen steht und mit hinreichender Sicherheit eine ordnungsmäßige Abwicklung von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB gewährleistet“ (Anlage zu § 23 SfQK). Gemäß ISAE 3000.12(a)(i)b und ISAE 3000.72(b) ist dies typisch für ein Vorgehen mit nur begrenzter Sicherheit. Während das QSS und die Auftragsdurchführung bei gesetzlichen AP nach § 316 HGB bei der geprüften Praxis eine hinreichende Urteilssicherheit gewährleisten müssen, würde diesem Vorschlag folgend die Beurteilung des QSS durch den PfQK nur begrenzte Sicherheit erbringen; darin liegt kein Widerspruch, weil dies zwei unterschiedliche Prüfungen sind.

Welche Auswirkungen auf das konkrete Prüfungsvorgehen bei der externen QK in Form eines Assurance-Auftrages mit begrenzter Sicherheit würden sich ergeben? Insbesondere könnte das Ausmaß an Prüfungsevidenz, welches zur Stützung des Urteils notwendig ist, deutlich reduziert werden, z.B. in Bezug auf Anzahl und Umfang von Auftragsprüfungen. Der PfQK würde sich vornehmlich mit der Erhebung des internen QSS und dessen Beurteilung auf Angemessenheit befassen; die Wirksamkeitsprüfungen würden sich auf schwerpunktmäßige Kontrolltests bei ausgewählten Auftragsprüfungen beschränken, z.B. angemessene Bestimmung der Wesentlichkeitsgrenzen, angemessene aussagebezogene Prüfungshandlungen in Bezug auf die Prüfung der Umsatzerlöse bei Auftrag X im Jahr Y. Welche Prüfungshandlungen im Einzelnen für eine Prüfung des internen QSS mit begrenzter Urteilssicherheit ausreichen, wäre im Einzelnen zu diskutieren.

Eine externe QK mit begrenzter Sicherheit könnte in der SfQK in den §§ 17 (Prüfungsplanung), 18 (Durchführung einer QK), 19 (Prüfung der Auftragsabwicklung) und 20 (Prüfung der Auftragsabwicklung) rechtlich verankert und über fachliche Regeln bzw. Hinweise der KfQK weiter konkretisiert werden. Die beiden vorstehend dargestellten Alternativen (schwerpunktmäßige Auftragsprüfungen als Regelfall, externe QK mit begrenzter Sicherheit) schließen sich nicht aus und können kombiniert werden.

4. Qualifizierungsanforderungen an die Prüfer für Qualitätskontrolle

Fachliche Kompetenz und Unabhängigkeit

PfQK sollen einerseits eine hohe fachliche Kompetenz – nachgewiesen durch eine entsprechende Ausbildung und einschlägige Berufspraxis in der AP – und andererseits eine hohe Unabhängigkeit im Verhältnis zur überprüfenden Praxis haben. Es ist plausibel, einen Zielkonflikt zwischen Praxiserfahrung und Unabhängigkeit anzunehmen. Je stärker die Verankerung und Tätigkeit im Berufsstand, desto geringer die Unabhängigkeit bei einer Prüfung von Mitgliedern dieses Berufsstandes. Diese Güterabwägung hat dazu geführt, dass von Mitgliedern des Leitungsorgans oder der für die Entscheidungsfindung Verantwortlichen von Aufsichtsbehörden über PIE-APr (vgl. Art. 21 AP-VO) sowie von Inspektoren (vgl. Art. 26 Abs. 5 Buchst. b), c) AP-VO) die Unabhängigkeit vom Berufsstand gefordert wird; der damit im Zeitablauf einhergehende Verlust an Berufserfahrung in der AP wird in Kauf genommen. Wie nachstehend dargestellt, hat sich der deutsche Gesetzgeber entschieden, für PfQK bei Non-PIE-AP höhere Anforderungen an die praktische Erfahrung von PfQK als bislang und im Verhältnis zu Inspektoren zu stellen.

Fachliche Anforderungen

Die Stellungnahme beschränkt sich im Folgenden auf die fachlichen Anforderungen an die PfQK, d.h., die Unabhängigkeitskriterien werden nicht im Einzelnen gewürdigt, da sie im Grundsatz als angemessen betrachtet werden. Die fachlichen Kriterien sollen eine kompetent durchgeführte QK-Prüfung gewährleisten, welche das Risiko, wesentliche Mängel in QSS der geprüften Praxis nicht zu erkennen, auf ein angemessenes Maß reduziert.

Art. 29 Abs. 1 Satz 1 Buchst. d) AP-RL fordert von den PfQK, dass sie „über eine angemessene fachliche Ausbildung und einschlägige Erfahrungen auf den Gebieten der Abschlussprüfung und Rechnungslegung verfügen und darüber hinaus eine spezielle Ausbildung für Qualitätssi-

cherungsprüfungen absolviert haben.“ Weiter sind nach Buchstabe e) PfQK „nach einem objektiven Verfahren auszuwählen, das darauf ausgelegt ist, Interessenkonflikte zwischen den Qualitätssicherungsprüfern und dem überprüften Abschlussprüfer oder der überprüften Prüfungsgesellschaft auszuschließen“. Mit Bezug auf das Auswahlverfahren wiederholt und bestärkt Art. 29 Abs. 2 Buchst. a) AP-RL die Formulierung in Art. 29 Abs. 1 Buchst. d) AP-RL (angemessene fachliche Ausbildung und einschlägige Erfahrungen, spezielle Ausbildung), d.h. das im nationalen Recht umgesetzte Auswahlverfahren muss gewährleisten, dass die fachlichen Kriterien erfüllt werden.

Umgesetzt werden die europarechtlichen Anforderungen in § 57a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 und 2 WPO. Hiernach sind als PfQK Berufsangehörige auf Antrag im Berufsregister zu registrieren (§ 38 Nr. 1 Buchst. i) und Nr. 2 Buchst. g) WPO), wenn sie (i) seit mindestens drei Jahren als WP bestellt und dabei im Bereich der gesetzlichen AP tätig sind, und (ii) sie eine spezielle Ausbildung in der QK absolviert haben. Der deutsche Gesetzgeber geht über die Anforderungen der AP-RL hinaus, weil diese nicht explizit verlangt, dass PfQK Berufsangehörige sein müssen. Dieses Vorgehen wird auch als „antizipiertes Auswahlverfahren“ bezeichnet, welches durch Verzicht auf Einzelfallprüfungen der Entbürokratisierung dient (CLAUB, WPO Kommentar, 2019, § 57a Rn. 74; zu den Registrierungsvoraussetzungen für WPG als PfQK vgl. § 57a Abs. 3 Sätze 4 und 5 WPO sowie die Kommentierung von CLAUB, WPO-Kommentar, 2018, Rn. 85-86; vgl. hierzu auch SCHORR 2018). Nähere Bestimmungen zu Tätigkeiten im Bereich gesetzlicher AP finden sich in § 1 SfQK. Eine ausschließliche oder überwiegende Tätigkeit in diesem Bereich wird nicht verlangt, dies gilt unverändert seit dem WPOÄG 2000; damit soll „gerade mittelständischen Praxen der Zugang zum Prüfmarkt ‚Qualitätskontrolle‘ offengehalten werden“ (vgl. Drs. 14/3649, S. 25). Nähere Bestimmungen zur geforderten Ausbildung in der QK finden sich in § 2 SfQK; im Kern reicht die reine Teilnahme mit Bescheinigung an einer einschlägigen Ausbildungsveranstaltung mit sechzehn Unterrichtseinheiten zu 45 Minuten (12 Stunden) aus; eine Prüfung wird nicht verlangt, d.h., die Anforderungen sind nicht sehr hoch. Allerdings ist seit dem APAREG der Aus- und Fortbildungsnachweis auf drei Jahre befristet, d.h., diese muss regelmäßig erneuert werden (§ 2 Abs. 4 SfQK; vgl. auch §§ 4, 6 SfQK).

Wenn die Voraussetzungen für die Registrierung als PfQK nicht mehr gegeben sind, ist diese zu widerrufen. Sie ist gemäß § 57a Abs. 3a Satz 2 WPO insbesondere zu widerrufen, wenn, erstens, die Eintragung als gesetzlicher AP aufgrund einer Maßnahme der KfQK gemäß Abs. 6a Satz 2 gelöscht wurde; zweitens, der PfQK in den letzten drei Jahren nicht mehr im Bereich

der gesetzlichen AP tätig gewesen ist; drittens, gegen den PfQK eine unanfechtbare berufsaufsichtliche Maßnahme nach § 68 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 bis 6 verhängt wurde, die seine Eignung als PfQK ausschließt; und, viertens, der PfQK in den letzten drei Jahren keine spezielle Fortbildung in der QK nachweisen kann. Bei den vorgenannten Nummern 1 und 2 des § 57a Abs. 3a Satz 2 WPO handelt es sich um deutliche Verschärfungen der Anforderungen durch das APAREG an die PfQK, da nunmehr die andauernde Tätigkeit als gesetzlicher APr sowie die regelmäßige Teilnahme an Fortbildungsveranstaltungen für die Aufrechterhaltung der Registrierung gefordert werden. Dies wird dazu führen, dass die Anzahl registrierter PfQK (vgl. Abbildung 5) nach der Übergangsfrist bis zum 16.06.2019 nach § 136 Abs. 3 WPO wohl erheblich zurückgehen wird (vgl. CLAUB, WPO Kommentar, 2018, § 57a Rn. 96, 108).

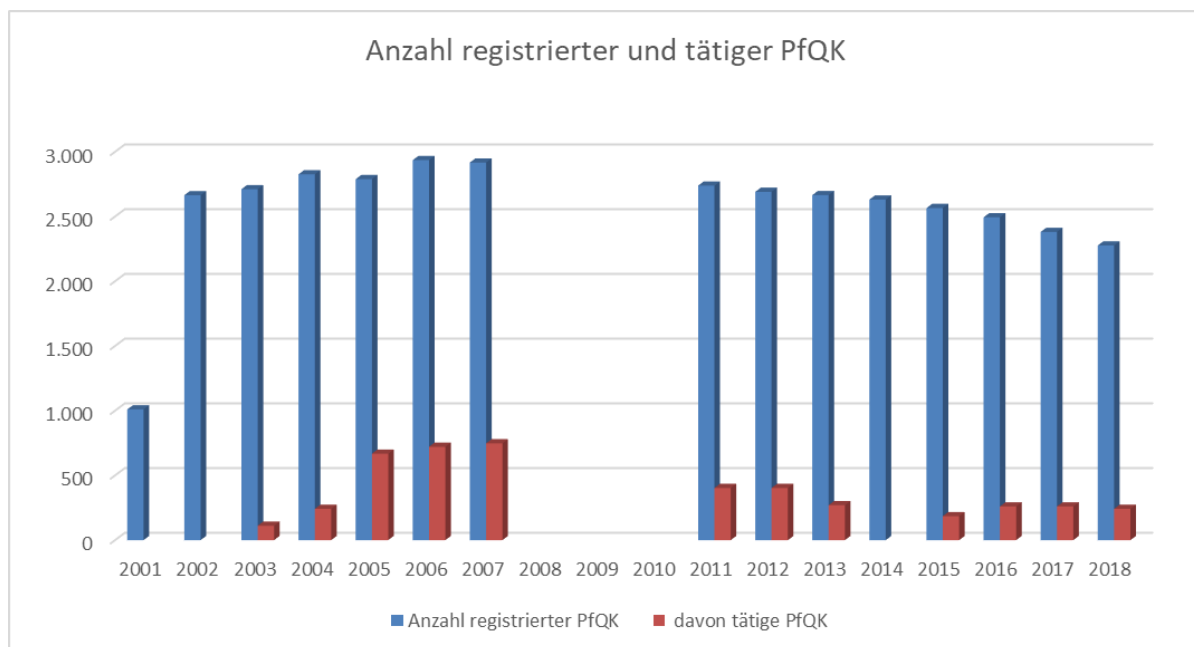


Abbildung 5:
Anzahl registrierter und aktiv tätiger PfQK
(Quelle: Tätigkeitsberichte der KfQK)

Begründet werden die strikteren Regelungen damit, dass „die Anforderungen an Prüfer für Qualitätskontrolle durch Artikel 29 Absatz 2 Buchstabe a der durch Richtlinie 2014/56/EU geänderten Richtlinie 2006/43/EG angehoben worden sind. Hierdurch sollen die Qualitätskontrollen verbessert und damit mittelbar auch die Qualität der gesetzlichen Abschlussprüfung – auch außerhalb des Bereichs der Unternehmen von öffentlichem Interesse – gesteigert werden. [...] Die Anforderungen müssen dem Wortlaut des Artikels 29 Absatz 2 der Richtlinie aber nicht nur im Zeitpunkt der Registrierung, sondern auch im Zeitpunkt der Auswahl des Prüfers erfüllt werden“ (Drs. 18/6282, S. 82). Diese Auslegung von Art. 29 Abs. 2 AP-RL ist weder nach

Wortlaut, noch nach Sinn und Zweck zwingend, weil die fragliche Vorschrift nach hier vertretener Auffassung lediglich sicherstellen will, dass beim Auswahlverfahren die fachlichen Kriterien des Art. 29 Abs. 1 Satz 1 Buchst. d) – wie immer im Einzelnen im nationalen Recht definiert – beachtet werden, nicht aber, dass diese stets wieder neu zu belegen sind. In der Vergangenheit war es so, dass „mitunter WP als PfQK tätig wurden, die über einen längeren Zeitraum nicht mehr als gesetzl. APr oder in dem Bereich der gesetzl. AP tätig waren“ (CLAUB, WPO Kommentar, § 57a Rn. 94). Weder der Gesetzgeber noch die KfQK legen Belege vor, dass dies negativ auf die Qualität der durchgeführten QK gewirkt hat. Auch der von der Kommentierung für PfQK verlangte „unbedingt erforderliche Praxisbezug“ (CLAUB, WPO Kommentar, § 57a Rn. 102) in Bezug auf den Umfang der Tätigkeit im Dreijahreszeitraum kann kritisch gesehen werden, weil dieses Kompetenzmerkmal bei Mitgliedern der Leitung und weiterer Entscheidungsträger der APAS und auch bei Inspektoren gerade nicht gegeben ist (§ 1 Abs. 4 APAS-EG; §§ 2, 3 APAS-GO; vgl. kritisch zur mangelnden Einbindung von Praktikerwissen in die APAS MAXL, WPO Kommentar, 2018, § 66a Rn. 19, 32; für Inspektoren des PCAOB in den USA vgl. kritisch GLOVER ET AL. 2009, S. 231f.). Bei Inspektionen von APr von PIE-Mandaten, bei denen ebenfalls das QSS überprüft wird, verspricht man sich von der Berufsstandsunabhängigkeit ($U_{PIE} > U_{Non-PIE}$) eine höhere Qualität der QK, bei QK im Non-PIE-Bereich hingegen werden höhere Anforderungen an die berufspraktische Tätigkeit gestellt ($P_{Non-PIE} > P_{PIE}$). Im Gesamtkontext ist dies keine widersprüchliche Argumentation, wenn im PIE-Bereich der Einfluss der Unabhängigkeit auf die Prüfungsqualität im Vergleich zur Prüfungspraxiskompetenz höher gewichtet wird, als im Non-PIE-Prüfungssegment. Im Idealfall könnte dies dazu führen, dass QK-Prüfungen im PIE- und Non-PIE-Bereich die gleiche Qualität bei unterschiedlicher Gewichtung der Qualitätsfaktoren Kompetenz und Unabhängigkeit aufweisen, wobei eine Trade-off-Beziehung zwischen Kompetenz und Unabhängigkeit angenommen wird (vgl. hierzu Abbildung 6 nach KNECHEL 2016).

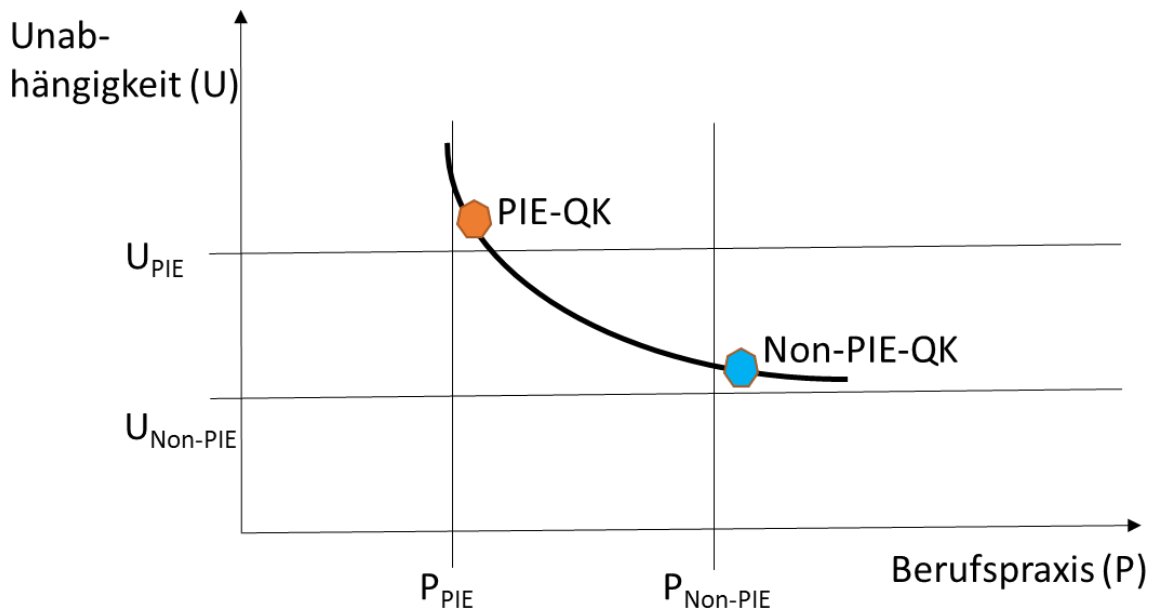


Abbildung 6:
Trade-off zwischen Praxiserfahrung und Unabhängigkeit bei PfQK und Inspektoren
(Quelle: in Anlehnung an KNECHEL 2016, S. 218)

5. Aufsicht über die Prüfer für Qualitätskontrolle durch die Kommission für Qualitätskontrolle und die Abschlussprüferaufsichtsstelle

Aufsichtsrechte der KfQK und der APAS

Art. 29 Abs. 1 Satz 1 Buchst. a) AP-RL fordert, dass das (externe) QSS so organisiert sein muss, dass es der öffentlichen Aufsicht unterliegt. Umgesetzt wird diese europarechtliche Anforderung durch § 57e Abs. 1 Satz 5 Ziff. 4 WPO, wonach der KfQK insbesondere die *Aufsicht über die PfQK* nach Abs. 7 obliegt. Die KfQK hat eine entscheidungsbefugte Abteilung (§ 59a Abs. 6 i.V.m. § 8a Abs. 7 Satzung WPK, § 4 GO KfQK) mit Zuständigkeit für das Aufsichtsverfahren über PfQK gebildet. Die Aufsichtsaufgaben werden in § 57e Abs. 7 WPO näher bestimmt: „Die Kommission für Qualitätskontrolle untersucht bei Prüfern für Qualitätskontrolle (§ 57a Absatz 3), ob diese bei den Qualitätskontrollen die gesetzlichen Anforderungen und die Berufsausübungsregelungen eingehalten haben. Absatz 2 Satz 1 bis 4 und 7, Absatz 3 Satz 1 und die Absätze 4 und 5 gelten entsprechend.“ Nicht nur, aber insbesondere bei einem Peer Review System ist die öffentliche Aufsicht von besonderer Bedeutung; hierauf hat die EU Kommission schon in ihrer Empfehlung von 2000 zu Mindestanforderungen an QSS hingewiesen (EU Kommission 2000, Ziff. 2). Das in § 57e Abs. 1 Satz 5 WPO durch das APAREG neu eingeführte Recht für die KfQK, an QK teilzunehmen und sich Arbeitsunterlagen des PfQK vorlegen zu

lassen, wurde vom Gesetzgeber mit der Aufgabenverteilung zwischen WPK und APAS begründet. Ursprünglich war vorgesehen, dass die APAS bei PfQK direkt in unmittelbarer Zuständigkeit ermitteln sollte, „ob diese bei den Prüfungen für Qualitätskontrolle die gesetzlichen Anforderungen und die Berufsausübungsregelungen eingehalten haben“ (§ 66a Abs. 6 Satz 3 WPO-E). Die jetzige Regelung in § 57e Abs. 1 Nr. 4 und Abs. 7 WPO ist eine Folge „der Streichung der Aufsicht der Abschlussprüferaufsichtsstelle über die Prüfer für Qualitätskontrolle in § 66a Absatz 6 Satz 4 WPO-E, die durch eine Aufsicht durch die Kommission für Qualitätskontrolle ersetzt wird“ (Drs. 18/6907, S. 112). Zur Begründung hieß es: „Ebenfalls zur Vermeidung einer zu starken Einschränkung der Selbstverwaltung durch den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer wird die Aufsicht der Abschlussprüferaufsichtsstelle über die Prüfer für Qualitätskontrolle (die sog. Peers) in § 66a Abs. 6 Satz 4 WPO-E gestrichen. Sie ist nicht zwingend von der Abschlussprüferrichtlinie vorgesehen. Die dort in Artikel 29 Absatz 1 Buchstabe a vorgesehene „öffentliche Aufsicht“ und die in Artikel 32 Absatz 4 vorgesehene Letztverantwortung der öffentlichen Aufsicht auch über die Qualitätssicherungssysteme kann ausreichend durch die bestehenden, bisher der Abschlussprüferaufsichtskommission zur Verfügung stehenden Aufsichtsmittel, insbesondere das Teilnahmerecht an Qualitätskontrollen in § 66a Absatz 3 Satz 3 WPO-E sowie – mittelbar – die allgemeine Fachaufsicht über die Wirtschaftsprüferkammer und somit auch die Kommission für Qualitätskontrolle (§ 57e Absatz 7 WPO-E) ausgeübt werden. Zur Fachaufsicht gehören die allgemeinen aufsichtsrechtlichen Mittel, etwa die Weisung und die Ersatzvornahme“ (Drs. 18/6907, S. 113). Festzuhalten ist, dass die AP-RL eine Aufsicht über PfQK nicht vorsieht und „es folglich dem Gesetzgeber freigestellt ist, ob und wie er eine entsprechende Aufsicht installiert“; begründet wird die Aufsicht mit positiven Wirkungen auf die Qualität der QK und einer höheren Glaubwürdigkeit in der öffentlichen Wahrnehmung des QK-Verfahrens (CLAUB, WPO-Kommentar, 2018, § 57e Rn. 37f.).

Welche Rechte hat die APAS mit Bezug auf das Qualitätskontrollverfahren, die KfQK und die PfQK? Sie hat gem. § 66a Abs. 1 WPO die öffentliche Fachaufsicht über die WPK, gem. § 66a Abs. 5 WPO das Recht zur Zweitprüfung von Entscheidungen der WPK (§ 66a Abs. 4 Satz 1 WPO) sowie das Letztentscheidungsrecht, d.h., sie kann Entscheidungen der WPK aufheben und ihr Weisungen erteilen, oder selbst im Wege der Ersatzvornahmen Entscheidungen treffen und die erforderlichen Maßnahmen erlassen (§ 66a Abs. 4 Satz 2 WPO). Die WPK ist verpflichtet, Vorgänge in Umsetzung der Weisungen abzuschließen; bei Rechtswidrigkeit von Weisungen oder Ersatzvornahmen sind die Vorgänge dem BMWi vorzulegen. In Bezug auf die Fachaufsicht über die WPK – dies schließt die KfQK als Organ der WPK (§ 59 Abs. 1 Nr. 4 WPO) ein – hat die APAS sehr weitgehende Rechte, die in Art. 32 Abs. 4 AP-RL begründet

sind. Die APAS selbst unterliegt nur der Rechtsaufsicht des BMWi (§ 66a Abs. 4 Satz 4 WPO; vgl. kritisch zur mangelnden Fachaufsicht über die APAS MAXL, WPO Kommentar, 2018, § 66a Rn. 26, 27).

Auswirkungen dieser starken, gesetzlich verankerten Aufsichtsposition auf die externe QK im Nicht-PIE-Bereich sind:

- Mitglieder der KfQK können nur im Einvernehmen mit der APAS an QK teilnehmen (§ 57e Abs. 1 Satz 6 WPO; §§ 15 Abs. 1, 32 Abs. 3 SfQK); das Teilnahmerecht der APAS an QK (§ 66a Abs. 3 Satz 3 WPO) bestand schon für ihre Vorgängerinstitutionen, der APAK, bzw. den mit dem WPOÄG eingeführten Qualitätskontrollbeirat.
- Der jährliche Tätigkeitsbericht der KfQK ist an die APAS zu richten und von dieser vor der Veröffentlichung im Internet zu billigen (§ 31 Abs. 5 SfQK).
- Die APAS erhält zur Erfüllung ihrer Aufsichtsaufgaben auch Einladungen mit Tagesordnungen und Anlagen zu Sitzungen der KfQK und ihrer entscheidungsbefugten Abteilungen; sie ist berechtigt, an deren Sitzungen mit aufsichtsrelevanten Themen teilzunehmen (§ 32 Abs. 1 Sätze 1 bis 2 SfQK).
- Die KfQK unterstützt die APAS bei der Beschaffung von Nachweisen und Aufklärungen durch den PfQK (§ 32 Abs. 1 Satz 3 SfQK).
- Die APAS wird von der KfQK über gemeldete, künftig stattfindende QK informiert (§ 32 Abs. 2 SfQK).
- Entscheidet die KfQK auf Löschung der Eintragung als gesetzlicher Abschlussprüfer (§ 38 Nr. 1 Buchst. h), Nr. 2 Buchst. f) WPO), so muss sie diese Vorgänge vor Entscheidungsbekanntgabe der APAS vorlegen (§ 57e Abs. 2 Satz 6 i.V.m. § 57a Abs. 6a Satz 2 WPO; § 32 Abs. 4 SfQK).

Da der Gesetzgeber entschieden hat, die Berufsaufsicht über Abschlussprüfer von Nicht-PIE-Unternehmen sowie über PfQK an die WPK zu delegieren (vgl. MAXL, WPO-Kommentar, 2019, § 66a Rn. 14), die wiederum der öffentlichen fachbezogenen Aufsicht mit letztverantwortlicher Zuständigkeit (§ 66a WPO) – gefordert durch Art. 32 Abs. 4 AP-RL – der APAS unterliegt, ist es zweckmäßig, die Aufsicht über das QK-Verfahren als „*Systemaufsicht*“ zu verstehen (so auch APAS-Jahresbericht 2017, S. 19).¹⁴ In Wahrnehmung dieser Aufgabe hat

¹⁴ Auf ihrer Website (https://www.apasbafa.bund.de/APAS/DE/Aufsicht_WPK/aufsicht_wpk_node.html; Abruf: 21.05.2019) beschreibt die APAS die *Systemaufsicht* wie folgt: „Die öffentliche fachbezogene Aufsicht der APAS über das System der Qualitätskontrolle umfasst eine Systemaufsicht über die bei der WPK eingerichteten Verfahren und Prozesse der Qualitätskontrolle. Dabei überwacht die APAS insbesondere, inwieweit das System der Qualitätskontrolle insgesamt einen Beitrag zur Verbesserung der Prüfungsqualität leistet. In

die APAS *kritische Erfolgsfaktoren* für das QK-Verfahren identifiziert (APAS-Jahresbericht 2017, S. 19ff.):

- Berücksichtigung der erforderlichen Anforderungen an die Erfahrung der PfQK bei der Prüferauswahl;
- risikoorientierte und materiell-inhaltliche Durchführung von QK;
- aussagekräftige Berichterstattung der PfQK;
- sachgerechter Aufgriff von Berufspflichtverstößen;
- Durchsetzung wirksamer QK.

Die Informations-, Teilnahme-, Zweitprüfungs- und Entscheidungsrechte der APAS sind weitgehend und werden aktiv ausgeübt (vgl. Tätigkeitsbericht KfQK 2017, S. 7; APAS Jahresbericht 2017). Sie ermöglichen ihr nach hier vertretener Auffassung nicht nur den Zugriff auf die in § 57e Abs. 2 Satz 6 WPO explizit genannten Entscheidungen der KfQK zur Löschung von APr, sondern grundsätzlich auch z.B. die Zweitprüfung einer Entscheidung der KfQK bei eingeschränktem Urteil des PfQK keine Löschung vorzunehmen, obwohl der PfQK wegen wesentlicher Mängel des QSS das Prüfungsurteil hätte versagen müssen.

Die Teilnahme-, Informations- und Einsichtsrechte der APAS, die nur in Bezug auf aufsichtsrelevanten Vorgänge greifen und verhältnismäßig auszuüben sind (vgl. MAXL, WPO Kommentar, 2018, §66a Rn. 90), wurden in § 66a Abs. 3 Satz 2 WPO allgemein geregelt: „Die APAS kann hierzu an Sitzungen der WPK teilnehmen und hat ein Informations- und Einsichtsrecht.“ § 66a Abs. 5 Satz 1 WPO sieht vor, dass die WPK verpflichtet ist, „auf Anforderung der APAS im Einzelfall oder von sich aus aufgrund genereller von der APAS festzulegender Kriterien über einzelne, aufsichtsrelevante Vorgänge nach Sachverhaltsaufklärung zeitnah und in angemessener Form zu berichten.“

Grundsätzlich gehört das externe QKV unstrittig zu den aufsichtsrelevanten Bereichen. In Bezug auf die Berichtspflichten der WPK gegenüber der APAS über das externe QKV ist zu konkretisieren, was ein *aufsichtsrelevanter Vorgang* ist. Nach § 66a Abs. 5 Satz 2 WPO ist ein Vorgang dann aufsichtsrelevant, „wenn er von der Wirtschaftsprüferkammer abschließend bearbeitet wurde und eine Entscheidung mit unmittelbarer Rechtswirkung nach außen ergehen soll.“ Aufsichtsrelevante Vorgänge im Bereich KfQK sind demnach gemäß § 57e Abs. 1 Satz

Wahrnehmung dieser Aufgaben nehmen Vertreter der APAS an Sitzungen der KfQK sowie ihrer Abteilungen und Ausschüsse teil. Außerdem kann beobachtend an Qualitätskontrollen und Aufsichtsmaßnahmen der KfQK über Prüfer für Qualitätskontrolle teilgenommen werden.“

5 Nr. 1 bis 2 und Nr. 4 bis 6 WPO: Anordnungen zur Durchführung einer QK nach § 57a Abs. 2 Satz 6; Registrierung von PfQK nach § 57a Abs. 3; Entscheidungen i.V.m. der Aufsicht über die PfQK nach § 57e Abs. 7, insbesondere Entscheidungen über die Rücknahme oder den Widerruf der Registrierung als PfQK; Entscheidungen über Maßnahmen nach § 57e Abs. 2, 3 und die Löschung der Eintragung nach § 57a Abs. 6a Satz 2; Entscheidungen über Widersprüche i.Z.m. der QK. Die reine Entgegennahme und Auswertung von QK-Berichten nach § 57e Abs. 1 Satz 5 Nr. 3 WPO ist kein aufsichtsrelevanter Vorgang, solange damit noch keine abschließende Bearbeitung und eine Entscheidung mit Rechtswirkung nach außen verbunden ist (vgl. zur Aufsichtsrelevanz i.S.v. Verwaltungsakten der WPK vor deren Bekanntgabe auch MAXL, WPO Kommentar, 2018, § 66a Rn. 98).

Vom Zweitprüfungs-, Selbstvornahme- und Letztentscheidungsrecht hat die APAS in 2017 keinen Gebrauch gemacht (APAS-Jahresbericht 2017, S. 18); dies belegt den Systemprüfungsansatz (vgl. auch MAXL, WPO-Kommentar, 2019, § 66a Rn. 85, 87f., mit Verweis auf den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz).

Beurteilung der Aufsicht über PfQK unter Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes

Eine explizite Vorlagepflicht der WPK ohne gesonderte Anforderung der APAS ergibt sich aus § 57e Abs. 2 Satz 6 WPO, falls die WPK beabsichtigt, eine Eintragung als gesetzlicher APr nach § 57a Abs. 6a Satz 2 WPO, z.B. wegen wesentlicher Prüfungshemmnisse oder wesentlicher Mängel im QSS, zu löschen. Alle anderen Berichtspflichten der WPK über aufsichtsrelevante Vorgänge im Bereich der KfQK ergeben sich aus § 66a Abs. 5 Satz 1 WPO, der vorstehend dargestellt wurde. Die Berichtspflichten der WPK resultieren auf „Anforderungen der APAS im Einzelfall“ oder „von sich aus aufgrund genereller von der APAS festzulegender Kriterien“. In beiden Fällen geht es aber immer um zeitnahe und angemessene Berichte über „einzelne, aufsichtsrelevante Vorgänge nach Sachverhaltsaufklärung.“

Die Tätigkeitsberichte der KfQK lassen erkennen, dass der APAS *alle Qualitätskontrollberichte* über APr, die im Non-PIE-Bereich tätig sind¹⁵, zur Verfügung gestellt werden (vgl. Tätigkeitsbericht KfQK 2017, S. 7). Ob dies auf Anforderung der APAS aufgrund „festzulegender Kriterien“ erfolgt, oder ob die WPK unaufgefordert von sich aus die Tätigkeitsberichte der APAS übermittelt, ist nicht bekannt. Für eine verhältnismäßige Systemaufsicht über die externe

¹⁵ QK-Berichte der PfQK über APr von PIE sind nach § 57a Abs. 5a Satz 4 direkt sowohl der geprüften Praxis und der KfQK, als auch der APAS zu übermitteln.

QK ist dies nicht erforderlich; hierfür würden Stichproben oder eine bewusste, risikoorientierte Auswahl an QK-Berichten ausreichen (vgl. auch MAXL, WPO Kommentar, 2018 § 66a Rn. 85, 88). Soweit keine konkreten Anforderungen oder durch die APAS festzulegende Kriterien bestehen, ist die WPK auch nicht verpflichtet, alle QK-Berichte vorzulegen. Weiter fordert § 66a Abs. 5 Satz 1 nur eine Berichtspflicht über „einzelne, aufsichtsrelevante Vorgänge nach Sachverhaltsklärung“. Auch dieses Kriterium ist bei einer Zustellung aller QK-Berichte an die APAS nicht erfüllt. Falls die APAS die Vorlage aller QK-Berichte anfordern würde, wäre eine derart umfassende Aufsichtsmaßnahme für den Zweck der Systemaufsicht weder geboten, noch verhältnismäßig ist (vgl. zu diesem Kriterium MAXL, WPO Kommentar, 2018, § 66a Rn. 85, 90, 96). „Eine Komplettabbildung auch des aufsichtsrelevanten Bereichs gegenüber der APAS – sei es durch Vorlagen oder durch Einsicht der APAS – wäre in diesem Sinne unverhältnismäßig und unzumutbar und würde auch dem Grundsatz der Aufgabenverteilung widersprechen“ (MAXL, WPO Kommentar, 2018, § 66a Rn. 90). Die Vorlage aller Beratungsunterlagen und aller QK-Berichte wäre als „Komplettabbildung“ zu qualifizieren und deshalb abzulehnen. Für die Informations- und Einsichtsrechte der APAS gilt, dass diese „unter Zweckmäßigkeitsgesichtspunkten und auch unter dem Gesichtspunkt der Datensparsamkeit gezielt und ergebnisorientiert auszuüben“ sind (MAXL, WPO Kommentar 2018, § 66a Rn. 85).

Die KfQK macht sich die Begründung des APAREG zu eigen, der zufolge die – durch das APAREG geschaffene – Aufsicht über die PfQK „die Qualität der Qualitätskontrollen, die öffentliche Wahrnehmung und die Glaubwürdigkeit des Qualitätskontrollverfahrens erhöhen“ soll (KfQK, Tätigkeitsbericht 2016, S. 15). Überzeugende Nachweise hierfür gibt es bislang nicht, weil nur spärliche Informationen über die Wahrnehmung der neuen Aufsichtsrechte für die KfQK vorliegen. In 2016 wurde eine Aufsicht, in 2017 und 2018 jeweils sieben Aufsichten über PfQK, die viele QK-Mandate haben, durchgeführt (KfQK Tätigkeitsbericht 2016, S. 15; KfQK Tätigkeitsbericht 2017, S. 16f.; KfQK Tätigkeitsbericht 2018, S. 17). Moniert wurden häufig eine nur formale, nicht materiell-inhaltliche Prüfung der Auftragsdurchführung sowie die mangelhafte Nachvollziehbarkeit der Würdigungen von Feststellungen als Mangel bzw. Einzelfeststellung. Den PfQK wurden Hinweise und Empfehlungen gegeben, auf Maßnahmen wurde bislang verzichtet.

Die APAK als Vorgängerinstitution der APAS hat über den gesamten Zeitraum ihres Bestehens von 2005 bis 2015 festgestellt, dass die WPK – in den aufsichtsrelevanten Bereichen – ihre Aufgaben in den jeweiligen Berichtsjahren geeignet, angemessen und verhältnismäßig erfüllt

hat. Gleichzeitig wurde jedoch über den gesamten Zeitraum immer wieder auf Mängel im System der QK hingewiesen und der Reformbedarf betont (vgl. zusammenfassend APAK, Empfehlungen und Feststellungen zum System der Aufsicht über Abschlussprüfer, Zusammenstellung aus den veröffentlichten Tätigkeitsberichten der APAK, 2005-2014, vom 11. Juni 2015). Beispielsweise wurde im Tätigkeitsbericht 2014 kritisiert, dass einige PfQK nicht selbst als APr tätig waren, Möglichkeiten zur Umgehung der externen QK bestanden und sich die Berichterstattung der PfQK als „Blackbox“ für die APAK darstellt (vgl. APAK, Tätigkeitsbericht 2014, S. 20-23). Die vorstehend für das QKV von der APAS betonten „kritischen Erfolgsfaktoren“ belegen, dass die APAS aus ihrer Sicht – auch nach den Änderungen des QKV durch das APAReG – **noch weiteren Handlungsbedarf zur strengeren Durchsetzung und Kontrolle der Regelungen zum QKV sieht.**

Dies wirft die grundsätzliche Frage auf, ob der Versuch, im Non-PIE-Segment die Abschlussprüfungsqualität durch eine im Zeitablauf immer strengere, zwangs- und kontrollbasierte Aufsicht über APr und PfQK zu steigern, nicht zu dysfunktionalen bzw. nicht beabsichtigten negativen Wirkungen führen kann. Die Art und Weise der Normdurchsetzung von Aufsichtsinstitutionen wie KfQK und APAS spielt hierfür eine Rolle.¹⁶ Normdurchsetzung kann erfolgen, indem in starkem Maße auf freiwillige, vertrauensbasierte Zusammenarbeit gesetzt wird oder alternativ über Zwang, Druck und Sanktionen (vgl. zum Folgenden DOWLING ET AL. 2018). Im ersten Fall setzt man stärker auf intrinsische, im zweiten Fall stärker auf extrinsische Anreize auf Seiten der regulierten APr und PfQK. Die Entwicklung der §§ 57a und 57e WPO im Zeitablauf (vgl. Anlage 2, z.B. die Abschaffung der sog. Firewall, Einführung einer Aufsicht für PfQK, Stärkung der APAS) und die begleitenden Aktivitäten der Aufsichtsinstanzen KfQK und APAK, z.B. die anhaltende Kritik der APAK am QKV, bzw. APAS deuten eher auf den zweiten Fall hin. Hierdurch wird aus Sicht der Aufsichtsinstitutionen eine Steigerung der Prüfungsqualität erwartet. Allerdings hat das dadurch veränderte Compliance-Klima Auswirkungen auf das Verhalten der überwachten APr und PfQK. Zum einen sinkt das Vertrauen der APr und der PfQK in die überwachenden Institutionen und die vorhandene intrinsische Motivation in Bezug auf die Durchführung qualitätsvoller Prüfungen wird ggf. verdrängt (*crowding out*-Effekt¹⁷), weil das Selbstwertgefühl und die Selbstbestimmung (Autonomie) durch externe Interventionen beeinträchtigt werden können (FREY/JEGEN 2001, S. 594). Dies dürfte insbesondere im Prüfungskontext zutreffen, der durch ein hohes Maß an Eigenständigkeit, Unabhängigkeit,

¹⁶ Die Überlegungen basieren auf dem sog. *slippery-slope framework* von KIRCHLER ET AL. (2008), welches von DOWLING ET AL. (2018) auf die Aufsicht über Abschlussprüfer übertragen wurde.

¹⁷ Eine detaillierte Betrachtung ist nicht Gegenstand des Gutachtens, vgl. zu Theorie und empirischen Relevanz der „Motivation Crowding Theory“ in vielen Kontexten FREY/JEGEN (2001).

Selbstverantwortung sowie prüferischem Ermessen bei der Berufsausübung gekennzeichnet ist. Zum anderen werden APr und PfQK ihr Verhalten strategisch an die stark macht-, zwang- und kontrollbasierten Überwachungsstrategien anpassen. Im Vordergrund steht dann nicht mehr die Erlangung hinreichender Prüfungssicherheit bei AP, sondern die Minimierung von Risiken aus externen QK bzw. aus Aufsichten bei PfQK. Beispielsweise kann dies dazu führen, dass APr und PfQK vermehrt formalisierte Verfahren im jeweiligen Prüfungsprozess einsetzen und vermehrt Zeit aufwenden, dies zu dokumentieren.¹⁸ Es besteht das Risiko, dass diese vorweggenommenen Rechtfertigungsaktivitäten – zumindest aus der Sicht der betroffenen APr und PfQK – nicht zur Steigerung der Prüfungsqualität beitragen (vgl. DOWLING ET AL. 2018 m.w.N.).

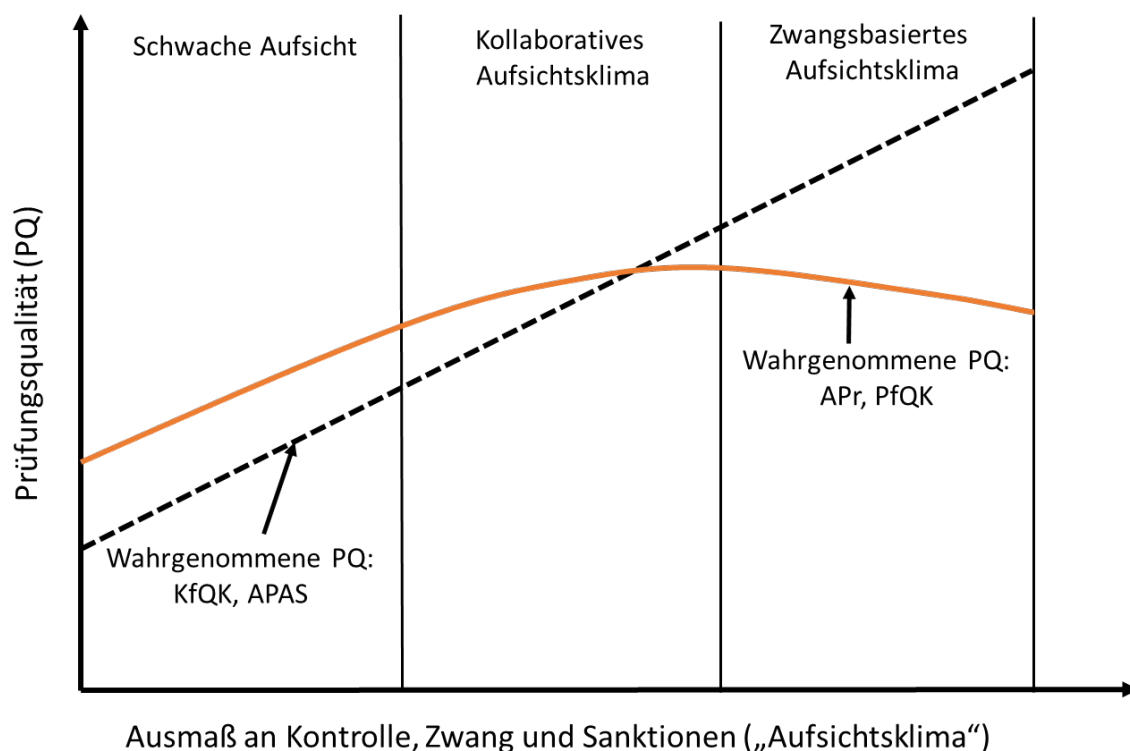


Abbildung 7:
Wirkung des Aufsichtsklimas auf die Wahrnehmung der Prüfungsqualität
(Quelle: DOWLING ET AL., 2018, S. 368).

Die vorstehend dargestellte Wirkung des Aufsichtsklimas aus Sicht der Aufsichtsinstitutionen KfQK und APAS sowie aus Sicht der betroffenen APr und PfQK wird idealtypisch in Abbildung 7 dargestellt. Während in einem auf Dialog und Vertrauen basierten Aufsichtsklima auch

¹⁸ Vgl. zu den geringeren, dennoch nicht unbeachtlichen Dokumentationsanforderungen des QSS einer kleinen Praxis bei gesetzlichen AP POLL (2019).

aus Sicht der kontrollierten APr und PfQK die Prüfungsqualität durch Aufsichtsmaßnahmen weiter gesteigert werden kann, besteht das Risiko, dass beim Übergang zu einem sehr stark macht- und zwangsbasierten Aufsichtsklima ein Wendepunkt erreicht wird, und die Prüfungsqualität in der Wahrnehmung der betroffenen APr und PfQK absinkt. Ob dies tatsächlich in Deutschland der Fall ist, wäre in empirischen Untersuchungen zu klären. Weiter ist darauf hinzuweisen, dass in Abbildung 7 nur Wirkungen auf die wahrgenommene und nicht die tatsächliche Prüfungsqualität betrachtet werden. Im Grundsatz gilt die vorstehende Argumentation allerdings auch in Bezug auf die tatsächliche Abschlussprüfungsqualität.

6. Berichterstattung über die Qualitätskontrolle und ihre Auswertung durch die Kommission für Qualitätskontrolle

Hinsichtlich der Berichterstattung des PfQK verlangt Art. 29 Abs. 1 Satz 1 Buchst. g) AP-RL lediglich, dass über die Qualitätssicherungsprüfung ein Bericht zu erstellen ist, „der die wichtigsten Schlussfolgerungen dieser Prüfung wiedergibt“. In der Umsetzung geht der deutsche Gesetzgeber deutlich über die europarechtlichen Anforderungen hinaus.

Anforderungen an den QK-Bericht enthält § 57a Abs. 5 WPO, die in § 25 SfQK sowie durch Hinweise der KfQK konkretisiert werden. Auf eine ausführliche Darstellung der Anforderungen wird an dieser Stelle verzichtet und stattdessen auf die Literatur verwiesen (WPO Kommentar, 2018, § 57a Rn. 118-146; WP Handbuch, 2019, E Rn. 79-85). Die Regelungen, die zu entsprechend umfangreichen QK-Berichten in der Praxis führen, wurden schon mit dem APAG 2004 damit begründet, dass die Berichte der KfQK sowohl ein umfassendes Bild des internen QSS der geprüften Praxis, als auch des Vorgehens und der Urteilsbildung des PfQK vermitteln sollen (Drs. 15/3983, S. 13). Diese Begründung wurde mit dem APAREG nochmals verstärkt: „Der Bericht ist Grundlage für die Kontrolltätigkeit der Kommission für Qualitätskontrolle nach § 57e WPO-E und in der Folge auch für eventuelle Maßnahmen der Wirtschaftsprüferkammer bei Berufspflichtverletzungen nach § 68 WPO-E. Damit die Kommission für Qualitätskontrolle zutreffende und angemessene Entscheidungen treffen kann, müssen die Berichte des Prüfers für Qualitätskontrolle vollständig, klar und eindeutig sein und die wesentlichen Mängel benennen [...] (Drs. 18/6282, S. 83; vgl. auch CLAUB, WPO Kommentar, 2018, § 57a Rn. 127-131, zur zentralen Bedeutung des QK-Berichts).

Auch wenn die deutsche Regelung in § 57a Abs. 5 WPO i.V.m. § 25 SfQK deutlich über eine 1:1-Umsetzung der AP-RL hinausgeht, sind die Gründe hierfür im Kontext des deutschen QK-Systems doch nachvollziehbar, weil ein zu knapper QK-Bericht keine ausreichende Grundlage

für die Entscheidungen der KfQK bieten würde oder zu vielen Rückfragen beim PfQK bzw. der geprüften Praxis führen würde (§ 26 Abs. 1 SfQK; GUNIA, WPO Kommentar, 2018, § 57a Rn. 127-131). Abzulehnen ist allerdings der Versuch der KfQK über Hinweise zur Berichterstattung über eine QK, den Prüfungsumfang einer QK über das notwendige Maß hinaus auszuweiten. Dies geschieht im aktuellen Hinweis und ergänzenden Publikationen von Mitgliedern der KfQK durch ausführliche Bestimmungen zu den Inhalten einer sog. „vollumfänglichen Prüfung“ (KfQK, Hinweis zur Berichterstattung über eine QK, 2017, S. 12; ECKERT ET AL. 2018; siehe Gliederungspunkt III.3).

Der QK-Bericht ist „nach den gesetzlichen Vorschriften und fachlichen Regeln eindeutig, klar und vollständig zu erstellen“ (§ 25 Abs. 1 Satz 3 SfQK). Nach Auffassung von GUNIA (WPO Kommentar, 2018, § 57a Rn. 132) sei in diesem Zusammenhang insbesondere IDW PS 140 „Die Durchführung von Qualitätskontrollen in der Wirtschaftsprüferpraxis“ als fachliche Regel anzusehen. Wie schon in Gliederungspunkt III.3 dargelegt, sollen fachliche Regeln zur Durchführung einer QK und zur Berichterstattung über die QK alleine von der hierzu legitimierten WPK bzw. der KfQK bestimmt werden; IDW PS 140 hätte dann allein den Status unverbindlicher Empfehlungen.

Nach § 57e Abs. 1 Satz 5 Nr. 3 gehört zu den Aufgaben der KfQK, QK-Berichte entgegenzunehmen und auszuwerten. Die Auswertung „erstreckt sich darauf, ob dieser den Grundsätzen einer ordnungsmäßigen Berichterstattung entspricht, die Feststellungen die Beurteilung des Prüfers für Qualitätskontrolle rechtfertigen und ob Anhaltspunkte bestehen, dass die Qualitätskontrolle nicht nach den gesetzlichen Vorschriften, Satzungen und fachlichen Regeln durchgeführt wurde“ (§ 26 Abs. 1 Satz 1 SfQK). Wie im vorstehenden Absatz ausgeführt, sollte IDW PS 140 nicht als einschlägige fachliche Regel qualifiziert werden.

Im Gesamtkontext des deutschen QKV für AP_r von Nicht-PIE-Unternehmen sind die Regelungen in §§ 57a Abs. 5 WPO, 57e Abs. 1 Satz 5 Nr. 3 WPO i.V.m. §§ 25, 26 SfQK zur Berichterstattung über die QK und deren Auswertung durch die KfQK als grundsätzlich angemessen zu betrachten, obwohl sie über die europarechtlichen Anforderungen in Art. 29 Abs. 1 Satz 1 Buchst. g) AP-RL hinausgehen. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass das deutsche System als *monitored peer review* (vgl. WP Handbuch, 2019, E Rn. 11) ausgestaltet wurde. Die KfQK kann über Maßnahmen nach § 57e Abs. 2 WPO nur auf Basis aussagekräftiger QK-Berichte entscheiden. Weiter sind für die Wahrnehmung der Aufsichtsfunktion über die PfQK durch die KfQK (§ 57e Abs. 1 Satz 5 Nr. 4 i.V.m. Abs. 7 WPO) sowie für die Systemaufsicht der APAS (§ 66a WPO) informative QK-Berichte notwendig.

Unbeschadet der grundsätzlichen Angemessenheit der Regeln zur Berichterstattung über die QK ist gleichwohl ist auf der Ebene der von der KfQK festzulegenden fachlichen Regeln (Hinweise der KfQK), welche die KfQK binden und den PfQK absichern (GUNIA, WPO Kommentar, 2018, § 57a Rn. 132), der in § 57a Abs. 5b WPO verankerte Verhältnismäßigkeitsgrundsatz auch in Bezug auf die QK-Berichte zu beachten. Weder die SfQK, noch die Hinweise der KfQK zur Berichterstattung über eine QK (KfQK 2017) bzw. über die Prüfung des QSS unter besonderer Berücksichtigung kleiner Praxen (KfQK 2016c) gehen besonders auf eine mögliche Skalierbarkeit des QK-Berichts bei Praxen mit wenig komplexen, überschaubaren Verhältnissen ein. Der Hinweise (KfQK 2016c) stellt nur an einer Stelle auf S. 4 fest, dass ein bestimmtes Merkmal des QSS im QK-Bericht nicht zu beschreiben ist. Aus diesen Grund ist anzuregen, dass der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz des § 57a Abs. 5b WPO in § 25 SfQK und in den erläuternden Hinweisen der KfQK auch in Bezug auf QK-Berichte stärker zum Ausdruck kommt.

IV. Erklärung des Gutachters

Das vorstehende Gutachten ist selbstständig, eigenverantwortlich, unabhängig und unparteiisch nach bestem Wissen erstellt worden; es ergeht auf Basis einer sorgfältigen Analyse der in der gutachtlichen Stellungnahme aufgeführten Unterlagen.

Würzburg, den 23. Mai 2019



Univ.-Prof. Dr. Hansrudi Lenz

V. Rechtsquellenverzeichnis

Abschlussprüferaufsichtsgesetz (APAG)

Gesetz zur Fortentwicklung der Berufsaufsicht über Abschlussprüfer in der Wirtschaftsprüferordnung (Abschlussprüferaufsichtsgesetz – APAG) vom 27. Dezember 2004. Bundesgesetzblatt, Jg. 2004, Teil I, Nr. 76, 31.12.2004, S. 3846-3851.

Gesetzentwurf der Bundesregierung Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung der Berufsaufsicht über Abschlussprüfer in der Wirtschaftsprüferordnung (Abschlussprüferaufsichtsgesetz – APAG). BT-Drs. 15/3983 vom 20.10.2004.

Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz (APAReG)

Gesetz zur Umsetzung der aufsichts- und berufsrechtlichen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz – APAReG) vom 31. März 2016. Bundesgesetzblatt, Jg. 2016, Teil I, Nr. 14, 05.04.2016, S. 518-554.

Beschlussempfehlung und Bericht des Ausschusses für Wirtschaft und Energie (9. Ausschuss) zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung – Drucksache 18/6282 – Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der aufsichts- und berufsrechtlichen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz - APAReG). BT-Drs. 18/6907 vom 02.02.2015.

Gesetzentwurf der Bundesregierung Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der aufsichts- und berufsrechtlichen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz – APAReG). BT-Drs. 18/6282 vom 08.10.2015.

Berufsaufsichtsreformgesetz (BAREfG)

Gesetz zur Stärkung der Berufsaufsicht und zur Reform berufsrechtlicher Regelungen in der Wirtschaftsprüferordnung (Berufsaufsichtsreformgesetz – BAREfG) vom 3. September 2007. Bundesgesetzblatt, Jg. 2007, Teil I, Nr. 45 05.09.2007, S. 2178-2192.

Gesetzentwurf der Bundesregierung Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung der Berufsaufsicht und zur Reform berufsrechtlicher Regelungen in der Wirtschaftsprüferordnung (Berufsaufsichtsreformgesetz – BAREfG). BT-Drs. 16/2858 vom 04.10.2006.

EU Abschlussprüfer-Richtlinien

Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates. Amtsblatt der Europäische Union vom 09.06.2006, L 157, S. 87-107.

Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen. Amtsblatt der Europäischen Union, L 158 vom 27.05.2014, S. 196-226.

Wirtschaftsprüferordnungs-Änderungsgesetz (WPOÄG)

Gesetz zur Änderung der Vorschriften über die Tätigkeit der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnungs-Änderungsgesetz – WPOÄG) vom 19. Dezember 2000. Bundesgesetzblatt, Jg. 2000, Teil I, Nr. 56, 22.12.2000, S. 1769-1781.

Gesetzentwurf der Bundesregierung. Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Vorschriften über die Tätigkeit der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnungs-Änderungsgesetz – WPOÄG). BT-Drs. 14/3649 vom 23.06.2000.

Wirtschaftsprüferordnung und Satzungen der WPK

Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung) (Stand: 30. Oktober 2017).

Satzung der Wirtschaftsprüferkammer Körperschaft des öffentlichen Rechts in der Fassung des Beiratsbeschlusses vom 22. November 2013.

Satzung der Wirtschaftsprüferkammer über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchprüfers (Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer – BS WP/vBP) vom 21. Juni 2016 (BANz AT 22.07.2016 B1) in Kraft getreten am 23. September 2016 (BANz AT 04.10.2016 B2).

Satzung für Qualitätskontrolle (§ 57c WPO) vom 21. Juni 2016 in Kraft getreten am 8. September 2016 (BANz. AT 07.09.2016 B1).

VI. Literaturverzeichnis

Abernathy, J.L.; Barnes, M.; Stefanik, C. (2013): A summary of 10 years of PCAOB research: What have we learned? *Journal of Accounting Literature*, Vol. 32, S. 30-60.

Bushman, R.; Landsman, W.R. (2010): The pros and cons of regulating corporate reporting: a critical view of the arguments. *Accounting and Business Research*, Vol. 40, No. 3, S. 259-273.

Carson, E.; Simnett, R.; Thürheimer, U.; Vanstraelen, A. (2017): The effect of national inspection regimes on audit quality. Working Paper, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3049828>

DeFond, M.L.; Lennox, C.S. (2011): The effect of SOX on small auditor exits and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 52, No. 1, S. 21-40.

DeFond, M.; Zhang, J. (2014): A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 58, S. 275-326.

- Dowling, C.; Knechel, W.R.; Moroney, R. (2018): Public oversight of audit firms: The slippery-slope of enforcing regulation. *Abacus*, Vol. 54, S. 353-380.
- Eckert, H.; Gunia, P.; Hug, J.; Rittmann, T.; Schwersen, S.; Voshagen, H. (2018): Auswirkungen des APAReG auf die Durchführung von Qualitätskontrollen. *WPK Magazin*, Heft 3, S. 66-72.
- Engelken, E. (2005): Peer Review fesselt den Berufsstand. *Consultant*, Heft 11, S. 12-17.
- Fargher, N.; Jiang, A.; Yu, Y. (2018): Further evidence on the effect of regulation on the exit of small auditors from the audit market and resulting audit quality. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 37, No. 4, S. 95-115.
- Farr, W.-M. (2004): Beurteilung der Auftragsabwicklung im Rahmen der externen Qualitätskontrolle. In: Marten, K.-U.; Quick, R.; Ruhnke, K. (Hrsg.): *Externe Qualitätskontrolle im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer*. IDW-Verlag, Düsseldorf, S. 127-160.
- Farr, W.-M. (2016a): APAReG: Neuerungen bei der internen Qualitätssicherung von WP-Praxen. *Die Wirtschaftsprüfung*, Heft 5, S. 251-256.
- Farr, W.-M. (2016b): APAReG: Neuerungen bei der externen Qualitätskontrolle. *Die Wirtschaftsprüfung*, Heft 4, S. 188-194.
- Flourou, A.; Shuai, Y. (2017): The costs and benefits of public oversight design: evidence from the EU. Working Paper, <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3066038>
- Frey, B.S.; Jegen R. (2001): Motivation crowding theory. *Journal of Economic Surveys*, Vol. 15, No. 5, S. 499-611.
- Gaynor, L.M.; Kelton, A.A.; Mercer, M.; Yohn, T.L. (2016): Understanding the relation between financial reporting quality and audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 35, Nr. 4, S. 1-22.
- Glover, S.M.; Prawitt, D.F.; Taylor, M.H. (2009): Audit standard setting and inspection for U.S. public companies: A critical assessment and recommendations for fundamental change. *Accounting Horizons*, Vol. 23, No. 2, S. 221-237.
- Günther, J. (2018): Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers bei privaten Unternehmen in Deutschland. Unveröffentlichte Dissertation, Universität Würzburg.
- Hart, O. (2009): Regulation and Sarbanes-Oxley. *Journal of Accounting Research*, Vol. 47, No. 2, S. 437-445.
- Hense, B. (1998): Tätigkeitsbericht des Präsidenten der WPK anlässlich der Beiratssitzung am 7. November 1997. *WPK Mitteilungen*, Jg. 37, Nr. 1, S. 39-49.
- Hense, B. (1999): Tätigkeitsbericht des Präsidenten der WPK anlässlich der Beiratssitzung am 5. November 1998. *WPK Mitteilungen*, Jg. 38, Nr. 1, S. 39-47.
- Hope, O.-K; Langli, J.C.; Thomas, W.B. (2012): Agency conflicts and auditing in private firms. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 37, No. 7, S. 500-517.

- Hug, J.; Schieren, S.; Ujcis, W.; Voshagen, H.; Clauß, C. (2013): Berichterstattung über die Durchführung von Qualitätskontrollen. 19. Juni 2013.
- IAASB (2018): Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition, Vol. 1, II, III. New York.
- ICAEW (2018). Audit Monitoring 2018.
- IDW (Hrsg., 2017): IDW Praxishandbuch zur Qualitätssicherung 2017/2018. IDW Verlag, Düsseldorf.
- IDW (Hrsg., 2017): Assurance. IDW Verlag, Düsseldorf.
- IDW (Hrsg.; 2019): WP Handbuch. 16. Aufl., IDW Verlag, Düsseldorf.
- Illari, P.; Russo, F. (2014): Causality: Philosophical Theory Meets Scientific Practice. Oxford University Press, Oxford.
- Kirchler, E.; Hoelzl, E.; Wahl, I. (2008): Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework. *Journal of Economic Psychology*, Vol. 29, S. 210-225.
- Kluth, W. (2000): Peer Review auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand – Anmerkungen zum Wirtschaftsprüferordnungsänderungsgesetz (WPOÄG). *Deutsches Steuerrecht*, S. 1927-1932.
- Knechel, R. (2016): Audit quality and regulation. *International Journal of Auditing*, Vol. 20, S. 215-223.
- Knechel, R.; Krishnan, G.V.; Pezner, M.; Shefchik, L.B.; Velury, U.K. (2013): Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 32, Supplement 1, S. 385-421.
- Lenz, H. (2004): Referentenentwurf eines Abschlussprüferaufsichtsgesetzes: noch unzureichende Kontrolle des Berufsstandes. *Betriebs-Berater*, Heft 36, S. 1951-1956.
- Lenz (2011): EU-Grünbuch zur Abschlussprüfung: Evidenzbasierte Beurteilung ausgewählter Reformvorschläge durch die Prüfungsforschung. *RWZ Recht & Rechnungswesen*, Jg. 21, Heft 8-8, S. 198-203.
- Lenz, H. (2014): Spaltung des Berufsstands der Wirtschaftsprüfer in Deutschland? Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung (KoR), Heft 6, S. 313.323.
- Lenz, H. (2017): Reform der Abschlussprüfung. *Datev Magazin*, Heft 2, S. 19-21.
- Lenz, H. (2018): Nutzen und Kosten einer Abschlussprüfung bei privaten Kapitalgesellschaften. *Betriebs-Berater*, 73. Jg., Heft 35, S. 2027-2030.
- Leuz, C. (2018): Evidence-based policymaking: promise, challenges and opportunities for accounting and financial markets research. *Accounting and Business Research*, Vol. 48, Nr. 5, S. 582-608.
- Löhlein, L. (2016): From peer review to PCAOB inspections: Regulating for audit quality in the U.S. *Journal of Accounting Literature*, Vol. 36, S. 28-47.

- Loy, T.; Roestel, M. (2016): APAReG: Rückblick auf ein Jahrzehnt APAK. Die Wirtschaftsprüfung, Heft 9, S. 487-493.
- Maccari-Peukert, D. (2011a): Externe Qualitätssicherung. Eine empirische Analyse der externen Qualitätskontrollen und der anlassunabhängigen Sonderuntersuchungen auf die Prüfungsqualität in Deutschland. IDW Verlag, Düsseldorf.
- Maccari-Peukert, D. (2011b): Peer Review, Inspektionen und Prüfungsqualität in Deutschland – Eine empirische Analyse. Die Wirtschaftsprüfung, Heft 23, S. 1129-1139.
- Marks, P.; Schmidt, S. (1998): Einführung einer externen Qualitätskontrolle im Berufsstand der deutschen Wirtschaftsprüfer. Die Wirtschaftsprüfung, Jg. 51, Heft 22, S. 975-987.
- Naumann, K.P. (2005): Die Qualitätskontrolle liegt im Interesse der Abschlussprüfer. Consultant, Heft 11, S. 16-17.
- Naumann, K.P. (2018): Wirtschaftsprüfer: Im Interesse der Sache. FAZ, 28.08., S. 20.
- Poll, J. (2019): Qualitätssicherungssystem einer kleinen Praxis bei gesetzlichen Abschlussprüfungen (WPK Praxishinweis). WPK Magazin, Heft 1, S. 19-21
- Riese, J.; Veidt, R.J.; Clauß, C. (2016a): Qualitätskontrolle – alter Wein in neuen Schläuchen? (Teil 1). WPK Magazin 1/2016, S. 33-35.
- Riese, J.; Veidt, R.J.; Clauß, C. (2016b): Qualitätskontrolle – alter Wein in neuen Schläuchen? (Teil 2). WPK Magazin 2/2016, S. 54-60.
- Schorr, G. (2018): Anforderungen an Prüfer für Qualitätskontrolle. WPK Magazin, Heft 3, S. 39-42,
- Schülke, T. (2014): IDW-Standards und Unternehmensrecht. Zur Geltung und Wirkung privat gesetzten Rechts. Duncker & Humblot, Berlin.
- Shleifer, A. (2005): Understanding regulation. European Financial Management, Vol. 11, No. 4, S. 439-451.
- Simnett, R.; Carson, E.; Vanstraelen, A. (2016): International archival auditing and assurance research: Trends, methodological issues, and opportunities. Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 35, Nr. 3, S. 1-32.
- Trstenjak, V.; Beysen, E. (2012): Das Prinzip der Verhältnismäßigkeit in der Unionsrechtsordnung. Europarecht, Heft 3, S. 265-284.
- Vanstraelen, A.; Schelleman, C. (2017): Auditing private companies: what do we know? Accounting and Business Research, Vol. 47, No. 5, S. 565-584.
- Velte, P.; Stawinoga, M. (2016): Führt die Neuordnung der Berufsaufsicht und externen Qualitätskontrolle der Wirtschaftsprüfer nach dem APAReG zu einer erhöhten Prüfungsqualität? dms – der moderne Staat – Zeitschrift für Public Policy, Recht und Management, Jg. 9, Heft 1, S. 135-159.

- WPK (1997): Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) vom 16. Januar 1997. WPK-Mitteilungen 2, S. 100-197.
- WPK (1999): Bericht über die außerordentliche Beiratssitzung am 24. März 1999. WPK-Mitteilungen, Heft 2, S. 94-95.
- WPK (2018): Marktstrukturanalyse 2017. Beilage zu WPK Magazin 4/2018, S. 1-12.
- Ziegler, G.; Gelhausen, F. (Hrsg.; 2018): WPO Kommentar, 3. Aufl., IDW Verlag, Düsseldorf.
- Zitzelsberger, S. (1998): Aus der Arbeit des IDW. Die Wirtschaftsprüfung, Jg. 51, Heft 23-24, S. 1015-1025.

VII. Sonstige Materialien

- Abschlussprüferaufsichtskommission (2005 – 2016): Tätigkeitsberichte für die Jahre 2005 bis 2015/2016.
- Abschlussprüferaufsichtskommission (2015): Empfehlungen und Feststellungen zum System der Aufsicht über Abschlussprüfer, Zusammenstellung aus den veröffentlichten Tätigkeitsberichten der APAK (2005-2014), 11. Juni 2015.
- Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (2017). Jahresbericht 2016. Eschborn, September 2017.
- Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (2017). Jahresbericht 2017. Eschborn, Mai 2018.
- Europäische Kommission (2000): Empfehlung der Kommission vom 15. November 2000. Mindestanforderungen an Qualitätssicherungssysteme für die Abschlussprüfung in der EU. Abl. EG, L91 vom 31.03.2001, S. 91-97.
- Europäische Kommission (2008): Empfehlung der Kommission vom 6. Mai 2008 zur externen Qualitätssicherung bei Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, die Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen. Abl. EU, L 120 vom 07.05.2008, S. 20-24.
- IDW (2017a): IDW Qualitätssicherungsstandard: Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (IDQ QS 1). IDW Life, Heft 8, S. 887-945.
- IDW (2017b): IDW Prüfungsstandard: Die Durchführung von Qualitätskontrollen in der Wirtschaftsprüferpraxis (IDW PS 140). IDW Life, Heft 8, S. 946-1002.
- Kommission für Qualitätskontrolle (2001 – 2017): Tätigkeitsberichte der Kommission für Qualitätskontrolle der Wirtschaftsprüferkammer für die Jahre 2001 bis 2017.
- Kommission für Qualitätskontrolle (2016a): Geschäftsordnung der Kommission für Qualitätskontrolle vom 2. Februar 2016.

- Kommission für Qualitätskontrolle (2016b): Hinweis zur Prüfung der Vollständigkeit der Grundgesamtheit für die Prüfung der Auftragsabwicklung. Berlin, 5. Oktober 2016.
- Kommission für Qualitätskontrolle (2016c): Hinweis zur Prüfung eines Qualitätssicherungssystems unter besonderer Berücksichtigung kleiner Praxen. Berlin, 25. Oktober 2016.
- Kommission für Qualitätskontrolle (2016d): Hinweis zur Aufsicht über die Prüfer für Qualitätskontrolle nach § 57e Abs. 7 WPO. Berlin, 30. November 2016.
- Kommission für Qualitätskontrolle (2017): Hinweis zur Berichterstattung über eine Qualitätskontrolle. Berlin, 17. Juli 2017.
- Kommission für Qualitätskontrolle (2019): Hinweis zur Grundgesamtheit von Qualitätskontrollen nach APAReG. Berlin, 29. Januar 2019.
- Wirtschaftsprüferkammer (2013 – 2017): Berichte der Berufsaufsicht über Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer für die Jahre 2013 bis 2017.
- Wirtschaftsprüferkammer (2018): Stichprobenauswahl anhand von Beispielen. WPK Magazin 3/2018.
- Wirtschaftsprüferkammer (2018): Marktstrukturanalyse 2017, Beilage zu WPK Magazin 4/2018.

VIII. Anlagenverzeichnis

- Anlage 1: Vergleich Art. 29, 32 AP-RL mit den §§ 57a, 57e, 66a WPO
- Anlage 2: Änderungen der §§ 57a und 57e WPO
- Anlage 3: Qualitätskontrollen 2001 – 2018 laut Tätigkeitsberichten der KfQK in der WPK