

LEHRBUCH

nwb E-BOOK

Graumann

Wirtschaftliches Prüfungswesen

- ▶ Sämtliche Prozessschritte der Abschlussprüfung
- ▶ Integrierende Darstellung von Berufsrecht und Berufspraxis
- ▶ Kommentierung der handelsrechtlichen Jahresabschlussvorschriften
- ▶ Kontrollfragen und Übungsaufgaben mit Lösungen
- ▶ Über 380 Abbildungen

5. Auflage

Graumann

Wirtschaftliches Prüfungswesen

NWB Studium Betriebswirtschaft

Wirtschaftliches Prüfungswesen

- ▶ Sämtliche Prozessschritte der Abschlussprüfung
- ▶ Integrierende Darstellung von Berufsrecht und Berufspraxis
- ▶ Kommentierungen der handelsrechtlichen Jahresabschlussvorschriften
- ▶ Kontrollfragen und Übungsaufgaben mit Lösungen
- ▶ Über 380 Abbildungen

Von
Professor Dr. Mathias Graumann

5., vollständig überarbeitete Auflage

Kein Produkt ist so gut, dass es nicht noch verbessert werden könnte. Ihre Meinung ist uns wichtig! Was gefällt Ihnen gut? Was können wir in Ihren Augen noch verbessern? Bitte verwenden Sie für Ihr Feedback einfach unser Online-Formular auf:

www.nwb.de/go/feedback_bwl

Als kleines Dankeschön verlosen wir unter allen Teilnehmern einmal pro Quartal ein Buchgeschenk.

ISBN 978-3-482-57295-1

eISBN 978-3-482-00691-3

5., vollständig überarbeitete Auflage 2017

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2007

www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

Dieses Werk und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung des Verlages unzulässig.

Satz: Griebisch & Rochol Druck GmbH, Hamm

Druck: Stückle Druck und Verlag, Ettenheim

VORWORT ZUR 5. AUFLAGE

Im Rahmen der nun vorliegenden Neuauflage wurden umfassende Überarbeitungen vorgenommen. Die aktuelle Auflage basiert auf folgendem Rechtsstand:

- ▶ HGB i. d. F.vom 18. 7. 2017,
- ▶ WPO i. d. F.vom 17. 7. 2017,
- ▶ Berufssatzung der Wirtschaftsprüferkammer i. d. F.vom 23. 9. 2016,
- ▶ Satzung für Qualitätskontrolle nach § 57c WPO i. d. F.vom 8. 9. 2016.

Die Regelungen des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG), des Abschlussprüfungsreformgesetzes (Gesetz zur Umsetzung der prüfungsbezogenen 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 – AREG) und des Abschlussprüferaufsichtsreformgesetzes (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 – APAREG) wurden eingearbeitet. Dies betrifft auch umfangreiche Neuregelungen der WPO und der Berufssatzung der Wirtschaftsprüferkammer.

Für das HGB wurde zudem das CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz eingearbeitet.

Im Vergleich zur Voraufgabe sind hervorzuheben die neugefasste Berufssatzung (Satzung der Wirtschaftsprüferkammer über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchprüfers) und die neu formulierten Regelungen zur Qualitätssicherung und Qualitätskontrolle (IDW QS 1 und IDW PS 140 n. F.).

Weiterhin wurden Aktualisierungen aller IDW Prüfungsstandards (IDW PS), IDW Prüfungshinweise (IDW PH), IDW Rechnungslegungsstandards (IDW RS) und IDW Rechnungslegungshinweise (IDW RH) bis zum Zeitpunkt der Schlussredaktion berücksichtigt. In einigen Fällen, in denen Entwürfe von Stellungnahmen mit zu erwartenden gravierenden Änderungen gegenüber den in Kraft befindlichen Verlautbarungen vorlagen, wurden die Entwürfe eingearbeitet.

Das Lehrbuch richtet sich weiterhin an Lehrende und fortgeschrittene Studierende an Hochschulen mit dem Vertiefungsfach „Wirtschaftsprüfung“ sowie an Prüfungsassistenten in der Vorbereitung auf das Berufsexamen. Auch prüfungsnahe Praktiker, so „preparer“ wie z.B. Rechnungsleger oder Steuerberater sowie „user“ wie z.B. Mitarbeiter im Kreditwesen werden das Werk mit Gewinn lesen.

Die Abhandlung will eine geschlossene Gesamtdarstellung sowohl der rechtlichen Rahmenbedingungen des Prüferberufs und der Abschlussprüfung als auch des Ablaufs des Prüfungsprozesses liefern. Hierbei werden Vorkenntnisse im Rechnungswesen vorausgesetzt, insbesondere der Vorschriften des Dritten Buchs des HGB (§§ 238 ff. HGB).

Eingangs werden der Berufsweg zum Wirtschaftsprüfer sowie Grundzüge des Berufsrechts des Wirtschaftsprüfers dargestellt. Daran anschließend erfolgt eine Kurzkommentierung der we-

sentlichen Rechtsvorschriften des HGB zur gesetzlichen Abschlussprüfung von der Beauftragung des Prüfers bis hin zur Erteilung des Bestätigungsvermerks, mithin der §§ 316 – 324 HGB.

Ein weiterer Hauptabschnitt widmet sich der praxisnahen Darstellung des Prüfungsrisikomodells als Grundlage des Prüfungsprozesses. In diesem Zusammenhang werden die Komponenten des Prüfungsrisikos entwickelt, das interne Kontrollsystem als Prüfungsobjekt identifiziert sowie dessen Elemente und Komponenten herausgearbeitet.

Sodann folgt eine Erläuterung der wesentlichen Prüfungsschritte bei bedeutenden Jahresabschlusspositionen als Kern der Abschlussprüfung. Die Darstellung erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit, sie kann die Lektüre vertiefender Bilanzierungshandbücher und -kommentare zum HGB nicht ersetzen. Zur besseren Einprägsamkeit sind die Inhalte jeweils stereotyp in der Abfolge „Risikoanalyse – Nachweis – Ansatz – Ausweis – Bewertung – Ausbuchung – Anhangangaben“ untergliedert.

Das Werk runden Kapitel zu weitergehenden Prüfungsobjekten (Lagebericht, Risikofrüherkennungssystem, wirtschaftliche Verhältnisse, Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung), zur Berichterstattung über die Prüfung und zur Erteilung von Bestätigungsvermerken ab.

Der Autor konzentriert sich auf wesentliche Tatbestände, Rand- oder Spezialgebiete werden zum besseren Verständnis außer Acht gelassen. Hierzu zählen z. B. aus prüfungsrechtlicher Sicht die Sonderprüfungen, Konzernabschlussprüfungen oder Prüfungen der Rechnungslegung nach IAS/IFRS, aus prüfungstechnischer Sicht die Gebiete der Stichproben-, Test- bzw. Informationstheorie, aus handelsrechtlicher Sicht Sonderfragen wie z. B. die versicherungsmathematische Dotierung von Pensionsrückstellungen oder die Bilanzierung derivativer Finanzinstrumente. Ebenfalls bleiben wirtschaftszweigspezifische Besonderheiten wie die Abschlussprüfung der Kreditinstitute oder Versicherungen unberücksichtigt. Schließlich werden rein steuerliche Fragen, etwa die steuerliche Betriebsprüfung, nicht behandelt.

Eine nachhaltige Befassung mit Fragen der Wirtschaftsprüfung ist ohne intensive Lektüre des von den Berufsvereinigungen herausgegebenen Schrifttums nicht möglich, kein Lehrbuch kann diese ersetzen. Daher sollten parallel – auch zum besseren Verständnis der Inhalte – das vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) herausgegebene WP-Handbuch in aktueller Fassung sowie die gültigen Prüfungsstandards und Prüfungshinweise eingehend studiert werden.

Aufgrund des Umfangs der Verlautbarungen des IDW besteht das hier verfolgte Anliegen in deren didaktischer Aufbereitung durch inhaltliche Verdichtung, Konkretisierung der häufig unbestimmten Fachbegriffe sowie deren Veranschaulichung, nicht zuletzt mittels zahlreicher Abbildungen. Der Abbildungsapparat wurde gegenüber der Voraufgabe nochmals erheblich erweitert. Vielfach geäußerten Leserwünschen entsprechend werden nun erstmals Lösungsvorschläge zu den Übungsaufgaben am Schluss des Werkes dargeboten.

Die inhaltliche Nähe zu den IDW-Standards wird durch die Betitelung „Wirtschaftliches Prüfungswesen“ in Anlehnung an die Bezeichnung des Prüfungsgebiets im WP-Examen gemäß § 4 lit. A WiPrPrüfV verdeutlicht.

Der Verfasser ist bemüht, die jeweils anerkannte, gesetzte Fachauffassung zu vermitteln. Der Leser soll aus didaktischen Gründen keinen Meinungsstreitigkeiten ausgesetzt werden. Zur besseren Lesbarkeit wird deshalb auch auf Fußnotenangaben verzichtet. Stattdessen wird ein geschlossenes Verzeichnis der verwendeten Literatur angegeben.

Ein besonderer Dank gebührt Herrn Dirk Kersting und Frau Natalie Larenta vom NWB-Verlag für zahlreiche hilfreiche Hinweise und ihre konstruktive Begleitung dieser Neuauflage.

Die gesetzlichen Rahmenbedingungen sowie das aktuelle Fachschrifttum sind auf dem Stand der Schlussredaktion vom September 2017 berücksichtigt.

Bonn, im September 2017

Mathias Graumann

INHALTSVERZEICHNIS

Vorwort zur 5. Auflage	V
Inhaltsverzeichnis	IX
Abbildungsverzeichnis	XIX

I. BERUF UND BERUFSRECHT DES WIRTSCHAFTSPRÜFERS **1**

1. Berufsbild und Aufgaben des Wirtschaftsprüfers	1
1.1 Historische Entwicklung des Berufsstands	1
1.2 Berufsbild des Wirtschaftsprüfers	6
1.3 Aufgaben des Wirtschaftsprüfers	7
1.3.1 Prüfungstätigkeit	8
1.3.2 Steuerberatung	9
1.3.3 Wirtschafts- und Unternehmensberatung	9
1.3.4 Gutachter- bzw. Sachverständigentätigkeit	10
1.3.5 Treuhandtätigkeit	10
1.3.6 Rechtsberatungs- bzw. -besorgungsbefugnis	10
2. Der Weg zum Wirtschaftsprüfer	11
2.1 Anforderungen an die Vorbildung und berufliche Laufbahn	11
2.2 Zulassung zum Berufsexamen	14
2.3 Berufsexamen	15
2.4 Anrechnungen	17
2.5 Bestellung zum Wirtschaftsprüfer	20
3. Organisationen des Berufsstands	23
3.1 Nationale Organisationen	23
3.1.1 Wirtschaftsprüferkammer	23
3.1.2 Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland	30
3.2 Internationale Organisationen	33
4. Berufspflichten des Wirtschaftsprüfers	35
4.1 Übersicht und rechtliche Grundlagen	35
4.2 Allgemeine Berufspflichten	38
4.2.1 Unabhängigkeit	40
4.2.2 Gewissenhaftigkeit	42
4.2.3 Verschwiegenheit	43
4.2.4 Eigenverantwortlichkeit	45
4.2.5 Berufswürdiges Verhalten	46
4.3 Besondere Berufspflichten	49
4.3.1 Durchführung von Prüfungen und Erstellung von Gutachten	49
4.3.2 Berufspflichten zur Qualitätssicherung bei Abschlussprüfungen nach § 316 HGB	63

5. Qualitätssicherung	67
5.1 Rechtliche Grundlagen	67
5.2 Mindestanforderungen an die Qualitätssicherung (IDW QS 1)	69
5.2.1 Zielsetzung und Inhalt des Qualitätssicherungssystems	69
5.2.2 Qualitätssicherung bei der Praxisorganisation	71
5.2.3 Qualitätssicherung bei der Auftragsabwicklung	77
5.2.4 Nachprüfung der Maßnahmen zur Qualitätssicherung (Nachschau)	87
6. Qualitätskontrolle	89
6.1 System der Qualitätskontrolle	89
6.2 Ablauf der Qualitätskontrolle	99

II. GRUNDLAGEN DER ABSCHLUSSPRÜFUNG NACH HGB 117

1. Prüfungssubjekte (§ 316 HGB)	117
1.1 Allgemeine Bestimmungen	117
1.2 Kapitalgesellschaften	121
1.3 Personengesellschaften gemäß § 264a HGB	122
1.4 Sonstige	124
1.4.1 Kreditinstitute	124
1.4.2 Versicherungen	125
1.4.3 Genossenschaften	126
1.4.4 Öffentliche Unternehmen	126
2. Prüfungsobjekte	127
2.1 Funktionen der Abschlussprüfung	128
2.2 Gegenstand und Umfang der Abschlussprüfung	129
2.2.1 Allgemeine Bestimmungen	129
2.2.2 Buchführung	131
2.2.3 Jahresabschluss	133
2.2.4 Lagebericht	137
2.2.5 Weitergehende Prüfungsgegenstände	139
3. Auswahl, Bestellung und Abberufung des Abschlussprüfers	140
3.1 Auswahl und Bestellung des Abschlussprüfers	140
3.2 Ausschlussgründe als Abschlussprüfer	141
3.2.1 Allgemeine Ausschlussgründe als Abschlussprüfer	141
3.2.2 Besondere Ausschlussgründe gemäß § 319a HGB	147
3.2.3 Netzwerke	160
3.3 Beauftragung des Abschlussprüfers	164
3.4 Abberufung des Abschlussprüfers	167
3.4.1 Abberufung durch das Unternehmen	168
3.4.2 Kündigung durch den Abschlussprüfer	169
3.4.3 Informationspflicht gegenüber der Wirtschaftsprüferkammer	170

4.	Pflichten der gesetzlichen Vertreter im Rahmen der Abschlussprüfung	171
4.1	Allgemeine Bestimmungen	171
4.2	Vorlagepflicht der gesetzlichen Vertreter	172
4.3	Einsichts- und Auskunftsrechte des Abschlussprüfers	172
4.4	Vollständigkeitserklärung	173
5.	Pflichten des Abschlussprüfers im Rahmen der Abschlussprüfung	175
5.1	Allgemeine Pflichten des Abschlussprüfers	175
5.2	Haftung des Abschlussprüfers	177
5.2.1	Allgemeine Haftungsregelungen	177
5.2.2	Haftung des Abschlussprüfers gegenüber Dritten	181
5.3	Pflichten des Abschlussprüfers bei freiwilligen Prüfungen	184
6.	Prüfungsausschuss	185

III. PRÜFUNGSSTRATEGIE UND PRÜFUNGSPLANUNG **191**

1.	Ziel der Abschlussprüfung	191
2.	Ausrichtung der Abschlussprüfung	199
2.1	Abgrenzung von Abschluss- und Unterschlagungsprüfung	199
2.2	Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten	202
3.	Risikoorientierter Prüfungsansatz	215
3.1	Grundstruktur und Definitionen	215
3.2	Teilrisiken des Prüfungsrisikos und ihre Beurteilung	219
4.	Prüfung des internen Kontrollsystems	231
4.1	Begriff und Bedeutung des internen Kontrollsystems	231
4.2	Abgrenzung zum Compliance Management System	235
4.3	Elemente des internen Kontrollsystems	240
4.3.1	Organisatorische Sicherungsmaßnahmen	240
4.3.2	Kontrollen	242
4.3.3	Prüfungen (interne Revision)	243
4.4	Prozessschritte des internen Kontrollsystems	252
4.4.1	COSO-Rahmenwerk als Grundlage	252
4.4.2	Kontrollumfeld und Zielfestsetzung	255
4.4.3	Risikobeurteilungen	257
4.4.4	Kontrollaktivitäten	259
4.4.5	Information und Kommunikation	262
4.4.6	Überwachung	263
5.	Prüfungshandlungen und Prüfungsnachweise im Rahmen der Abschlussprüfung	267
5.1	Wesentlichkeitskonzept	267
5.2	Skalierte Prüfungsdurchführung	275
5.3	Prüfungshandlungen und Prüfungsnachweise	280
5.4	Abfolge der Prüfungshandlungen	284

5.4.1	Aufbauprüfungen	284
5.4.2	Funktionsprüfungen	293
5.4.3	Aussagebezogene Prüfungshandlungen	296
5.5	Verwertung der Arbeiten Dritter als Prüfungsnachweise	310
5.5.1	Verwertung der Arbeit eines anderen externen Prüfers	310
5.5.2	Verwertung der Arbeit der internen Revision	311
5.5.3	Verwertung der Arbeit von Sachverständigen	312
5.6	Zusammenfassung	314
6.	Grundsätze der Planung von Abschlussprüfungen	317
6.1	Planungskonzept	317
6.2	Umsetzung des Konzepts in die Prüfungspraxis	321
7.	Prüfungsplanung in Sondersituationen	329
7.1	Prüfung zusätzlicher Informationen zum Jahresabschluss	329
7.2	Prüfung von Ereignissen nach dem Abschlussstichtag	331
7.3	Prüfung von Eröffnungsbilanzwerten im Rahmen von Erstprüfungen	336
IV. PRÜFUNG DER BUCHFÜHRUNG UND DER INVENTUR		345
1.	Prüfung der Buchführung	345
1.1	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in einer IT-gestützten Umgebung	345
1.2	Risikoanalyse der IT-gestützten Buchführung	347
1.3	Aufbau- und Funktionsprüfung der IT-gestützten Buchführung	352
1.4	Aussagebezogene Prüfungshandlungen	367
1.4.1	Ableitung der Prüfungsnormen aus den GoBD	367
1.4.2	Typologie der Prüfungshandlungen	377
1.5	Spezialfragen der rechnungslegungsbezogenen IT-Prüfung	383
1.5.1	Risiken bei rechnungslegungsbezogenen IT-Projekten und deren Prüfung	383
1.5.2	Risiken bei rechnungslegungsbezogenen IT-Geschäftsprozessen und deren Prüfung	388
2.	Prüfung der Inventur	405
2.1	Grundlegende Prüfungsplanung	405
2.2	Risikoanalyse	407
2.3	Aussagebezogene Prüfungshandlungen	410
2.4	Prüfungshandlungen bei besonderen Inventurverfahren	415
2.4.1	Vor- oder nachverlegte sowie permanente Inventur	415
2.4.2	Stichprobeninventur	416
2.4.3	Einlagerungsinventur	424
2.4.4	Systemgestützte Werkstattinventur	425
2.4.5	Fest- oder Gruppenbewertung	426

V. PRÜFUNG DES JAHRESABSCHLUSSES	433
1. Prüfung des immateriellen und Sachanlagevermögens	436
1.1 Risikoanalyse	436
1.2 Nachweis	441
1.3 Ansatz	443
1.3.1 Allgemeine Vorschriften	443
1.3.2 Besonderheiten beim Vorliegen von Leasingverträgen	445
1.3.3 Besonderheiten beim Ansatz immaterieller Vermögensgegenstände	449
1.4 Ausweis	457
1.4.1 Allgemeine Vorschriften	457
1.4.2 Ausweis der immateriellen Vermögensgegenstände	457
1.4.3 Ausweis des Sachanlagevermögens	460
1.4.4 Spezialfragen des Ansatzes und Ausweises von Gebäuden	462
1.5 Bewertung	465
1.5.1 Zugangsbewertung	465
1.5.2 Folgebewertung	468
1.6 Ausbuchung	481
1.7 Anhangangaben	482
2. Prüfung des Finanzanlagevermögens	485
2.1 Risikoanalyse	485
2.2 Nachweis	488
2.3 Ansatz	489
2.4 Ausweis	493
2.5 Bewertung	499
2.5.1 Zugangsbewertung	499
2.5.2 Folgebewertung	500
2.6 Ausbuchung	503
2.7 Anhangangaben	503
3. Prüfung der Vorräte	505
3.1 Risikoanalyse	505
3.2 Nachweis und Ansatz	508
3.3 Ausweis	510
3.4 Bewertung	512
3.4.1 Zugangsbewertung	512
3.4.2 Folgebewertung	528
3.5 Anhangangaben	531
4. Prüfung der Forderungen	532
4.1 Risikoanalyse	532
4.2 Nachweis	535
4.3 Ansatz	541
4.4 Ausweis	543
4.5 Bewertung	546

4.5.1	Allgemeine Vorschriften	546
4.5.2	Besonderheiten der Fremdwährungsumrechnung	551
4.5.3	Besonderheiten der Bewertungseinheiten	553
4.6	Ausbuchung	561
4.7	Anhangangaben	561
5.	Prüfung der Wertpapiere des Umlaufvermögens und der liquiden Mittel	563
5.1	Risikoanalyse	563
5.2	Nachweis	566
5.3	Ansatz	567
5.4	Ausweis	569
5.5	Bewertung	571
5.6	Anhangangaben	575
6.	Prüfung des Eigenkapitals und des Sonderpostens mit Rücklageanteil	575
6.1	Risikoanalyse	575
6.2	Nachweis	579
6.3	Prüfung des gezeichneten Kapitals	581
6.3.1	Kapitalbestand	581
6.3.2	Erwerb eigener Anteile	584
6.3.3	Kapitalveränderungen	585
6.4	Prüfung der Kapitalrücklage	591
6.5	Prüfung der Gewinnrücklagen	592
6.6	Prüfung des Jahresergebnisses und des Ergebnisvortrags	595
6.7	Prüfung des Sonderpostens mit Rücklageanteil	597
7.	Prüfung der Rückstellungen	600
7.1	Risikoanalyse	600
7.2	Nachweis	604
7.3	Ansatz	607
7.4	Ausweis	610
7.4.1	Allgemeine Grundsätze	610
7.4.2	Pensionsrückstellungen	610
7.4.3	Steuerrückstellungen	612
7.4.4	Sonstige Rückstellungen	612
7.5	Bewertung	618
7.5.1	Allgemeine Grundsätze	618
7.5.2	Pensionsrückstellungen	622
7.5.3	Steuerrückstellungen	629
7.5.4	Sonstige Rückstellungen	630
7.5.5	Übergangsregelungen zur Bewertungsanpassung auf BilMoG	633
7.6	Ausbuchung	635
7.7	Anhangangaben	635
8.	Prüfung der Verbindlichkeiten	638
8.1	Risikoanalyse	638
8.2	Nachweis	642

8.3	Ansatz	644
8.4	Ausweis	648
8.5	Bewertung	651
8.6	Ausbuchung	654
8.7	Anhangangaben	654
9.	Prüfung der Rechnungsabgrenzung	658
9.1	Überblick und Risikoanalyse	658
9.2	Nachweis und Ansatz	659
9.3	Ausweis	662
9.4	Bewertung	662
9.5	Ausbuchung	663
9.6	Anhangangaben	663
10.	Prüfung der Steuerabgrenzung	664
10.1	Überblick und Risikoanalyse	664
10.2	Nachweis und Ansatz	665
10.3	Ausweis	668
10.4	Bewertung	670
10.5	Ausbuchung	671
10.6	Anhangangaben	671

VI. NICHT-JAHRESABSCHLUSSBEZOGENE PRÜFUNGSOBJEKTE **681**

1.	Prüfung des Lageberichts	681
1.1	Rechtliche Grundlagen und Aufgaben des Lageberichts	681
1.2	Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung	683
1.3	Darstellung des Geschäftsverlaufs und der Lage	686
1.3.1	Geschäftsverlauf	686
1.3.2	Lage	689
1.3.3	Prüfungshandlungen	695
1.4	Darstellung der voraussichtlichen Entwicklung sowie der Chancen und Risiken	700
1.4.1	Voraussichtliche Entwicklung	700
1.4.2	Chancen und Risiken	702
1.4.3	Prüfungshandlungen	707
1.5	Sonstige Berichtsgegenstände	712
1.5.1	Risiken aus der Verwendung von Finanzinstrumenten	712
1.5.2	Forschung und Entwicklung	714
1.5.3	Zweigniederlassungen	715
1.5.4	Nicht-finanzielle Leistungsindikatoren	715
1.5.5	Wesentliche Merkmale des rechnungslegungsbezogenen internen Kontroll- und Risikomanagementsystems	716
1.5.6	Ergänzende Angaben für bestimmte AG und KGaA	718
1.5.7	Nichtfinanzielle Erklärung	720

1.5.8	Erklärung zur Unternehmensführung	722
1.5.9	Prüfungshandlungen	723
2.	Prüfung des Risikofrüherkennungssystems	726
2.1	Rechtliche Grundlagen und Aufgaben des Risikofrüherkennungssystems	726
2.2	Risikofrüherkennungssystem	727
2.2.1	Begriff	727
2.2.2	Komponenten	728
2.2.3	Regelkreis	731
2.3	Erkenntnisziele der Prüfung	739
2.4	Prüfungsvorbereitung	741
2.4.1	Risikobewusstsein als Grundlage	741
2.4.2	Beurteilung der inhärenten Risiken	743
2.4.3	Prüfung des internen Überwachungssystems	744
2.5	Aufbauprüfung	745
2.5.1	Risikoidentifikation	746
2.5.2	Risikobewertung und Risikoanalyse	747
2.5.3	Zuordnung von Verantwortlichkeiten und Aufgaben, Information und Kommunikation	749
2.5.4	Überwachung und Dokumentation	750
2.6	Funktionsprüfung und abschließendes Prüfungsurteil	753
3.	Prüfung der Geschäftsführung	758
3.1	Grundlagen	758
3.2	Prüfungsanlässe	759
3.2.1	Öffentliche Unternehmen	759
3.2.2	Genossenschaften	761
3.3	Prüfungsgegenstände	762
3.3.1	Prüfungsgegenstände nach § 53 HGrG	762
3.3.2	Zusätzliche Prüfungsgegenstände nach § 53 GenG	766
3.4	Prüfungshandlungen	768
3.4.1	Grundlagen	768
3.4.2	Wirtschaftliche Lage	769
3.4.3	Geschäftsführung	770
VII.	BERICHTERSTATTUNG ÜBER DIE UND DOKUMENTATION DER ABSCHLUSSPRÜFUNG	791
1.	Prüfungsbericht	791
1.1	Begriff und Aufgabe des Prüfungsberichts	791
1.2	Allgemeine Berichtsgrundsätze	794
1.3	Gliederung des Prüfungsberichts	795
1.3.1	Prüfungsauftrag	796
1.3.2	Grundsätzliche Feststellungen (Vorwegbericht)	797
1.3.3	Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung	802

1.3.4	Feststellungen und Erläuterungen zur Rechnungslegung	805
1.3.5	Feststellungen zum Risikofrüherkennungssystem	809
1.3.6	Feststellungen aus Erweiterungen des Prüfungsauftrags	810
1.3.7	Sonstige Feststellungen	812
1.4	Unterzeichnung und Vorlage des Prüfungsberichts	813
1.5	Sonderfragen der Berichterstattung	814
1.5.1	Nachtragsprüfung und Nachtragsbericht	814
1.5.2	Gemeinschaftsprüfung (Joint Audit)	814
1.5.3	Kündigung des Abschlussprüfers	814
1.5.4	Sachverhaltsfehler und Mängel	815
1.6	Offenlegung des Prüfungsberichts in besonderen Fällen	815
2.	Bestätigungsvermerk	816
2.1	Allgemeine Grundsätze der Erteilung von Bestätigungsvermerken	816
2.2	Rechtliche Wirkung des Bestätigungsvermerks	819
2.3	Bildung eines Prüfungsurteils zum Abschluss und Lagebericht	820
2.4	Aufbau und Bestandteile des Bestätigungsvermerks	824
2.4.1	Überschrift und Empfänger	824
2.4.2	Vermerk über die Prüfung des Abschlusses	825
2.4.3	Vermerk über die Prüfung des Lageberichts	830
2.4.4	Übrige Angaben gemäß Art. 10 EU-APrVO	832
2.4.5	Datum, Unterschrift und Erteilung des Bestätigungsvermerks	832
2.5	Modifizierungen des Prüfungsurteils im Bestätigungsvermerk	837
2.5.1	Grundlagen	837
2.5.2	Eingeschränktes Prüfungsurteil	841
2.5.3	Versagtes Prüfungsurteil	844
2.5.4	Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils	846
2.6	Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Bestätigungsvermerk	849
2.7	Aufnahme von Hinweisen in den Bestätigungsvermerk	852
2.7.1	Hinweise zur Hervorhebung eines Sachverhalts	852
2.7.2	Hinweise auf einen sonstigen Sachverhalt	853
2.7.3	Hinweise zur Nachtragsprüfung	854
2.8	Sonderfälle bei der Erteilung von Bestätigungsvermerken	854
2.8.1	Bedingte Erteilung	854
2.8.2	Nachtragsprüfung	855
2.8.3	Widerruf	856
2.8.4	Rechtsfolgen bei Verstößen gegen § 322 HGB	857
3.	Kommunikation des Abschlussprüfers mit den für die Überwachung Verantwortlichen	857
4.	Arbeitspapiere des Abschlussprüfers	863

VIII. LÖSUNGSHINWEISE ZU DEN ÜBUNGSAUFGABEN	873
Zu Kapitel I	873
Zu Kapitel II	884
Zu Kapitel III	899
Zu Kapitel IV	912
Zu Kapitel V	924
Zu Kapitel VI	949
Literaturverzeichnis	961
Stichwortverzeichnis	989

ABBILDUNGSVERZEICHNIS

ABB. 1:	Aktuelle Entwicklungen der Wirtschaftsprüfung	3
ABB. 2:	Leitbild des wirtschaftsprüfenden Berufs	5
ABB. 3:	Allgemeine Vorschriften der WPO	6
ABB. 4:	Berufsbild des Wirtschaftsprüfers	7
ABB. 5:	Aufgaben des Wirtschaftsprüfers	8
ABB. 6:	Der Weg zum Wirtschaftsprüfer	11
ABB. 7:	Rechtsverordnungen zum Berufszugang auf Grundlage der WPO	12
ABB. 8:	Zulassungsvoraussetzungen zum Wirtschaftsprüfer-Examen	13
ABB. 9:	Prüfungsgebiete des WP-Examens	15
ABB. 10:	Inhaltliche Konkretisierung der Prüfungsgebiete im WP-Examen	16
ABB. 11:	Übersicht über die Möglichkeiten zur Verkürzung des Wirtschaftsprüfungsexamens	18
ABB. 12:	Vorschlag zur Gestaltung eines Masterstudiengangs nach § 8a WPO	19
ABB. 13:	Regelungen der WPO zur Bestellung	21
ABB. 14:	Nationale Berufsorganisationen	23
ABB. 15:	Pflicht- und Kann-Aufgaben der Wirtschaftsprüferkammer (WPK)	25
ABB. 16:	Organe der WPK	27
ABB. 17:	Das System der Prüferaufsicht in Deutschland	29
ABB. 18:	Aufgaben und Befugnisse der APAS (§ 66a WPO)	29
ABB. 19:	Systematik der IDW-Prüfungsstandards (PS)	31
ABB. 20:	Organe des IDW	33
ABB. 21:	Organe der IFAC	34
ABB. 22:	Berufspflichten nach § 43 WPO	35
ABB. 23:	Besondere Berufspflichten nach WPO	35
ABB. 24:	Besondere Regeln der Berufsausübung nach WPO	37
ABB. 25:	Aufbau der Berufssatzung WPK	38
ABB. 26:	Allgemeine Berufspflichten gemäß der Berufssatzung WPK	39
ABB. 27:	Checkliste zur Vermeidung unzulässiger Honorargestaltungen	41
ABB. 28:	Ausprägungen der Verschwiegenheitspflicht und geeignete Regelungen zu deren Sicherstellung	44
ABB. 29:	Ausprägungen der Pflicht zur Eigenverantwortlichkeit und geeignete Regelungen zu deren Sicherstellung	46
ABB. 30:	Besondere Berufspflichten gemäß der Berufssatzung WPK	49
ABB. 31:	Einflussgrößen der Unbefangenheit nach §§ 29 ff. Berufssatzung WPK	52
ABB. 32:	Prüfungschema zur Beurteilung der Zulässigkeit der Erbringung nicht-prüfungsbezogener Leistungen	57

ABB. 33:	Objekte der Prüfung von Projektmanagement und Projektcontrolling	58
ABB. 34:	Übersicht über die weiteren Berufspflichten bei der Auftragsdurchführung von gesetzlichen Abschlussprüfungen nach § 316 HGB	64
ABB. 35:	Elemente des Qualitätsmanagements der WP	67
ABB. 36:	Berufspflichten zur prüfungsbezogenen Qualitätssicherung nach §§ 38 ff. Berufssatzung WPK	69
ABB. 37:	Einrichtung eines Qualitätssicherungssystems nach IDW QS 1	70
ABB. 38:	Regelungsbereiche des Qualitätssicherungssystems nach IDW QS 1, Tz. 24, 26	71
ABB. 39:	Ziele und Ausgestaltung des Risikomanagements	72
ABB. 40:	Qualitätssichernde Regelungen zur Einhaltung der Berufspflichten (IDW QS 1, Tz. 45 ff.)	73
ABB. 41:	Vor Auftragsannahme zu prüfende Tatbestände (IDW QS 1, Tz. 74, 75)	75
ABB. 42:	Sachliche, personelle und zeitliche Prüfungsplanung	78
ABB. 43:	Überwachung der Auftragsabwicklung (IDW QS 1, Tz. 131 f.)	81
ABB. 44:	Bestimmung der Person des Berichtskritikers	83
ABB. 45:	Bestimmungsfaktoren für die Vornahme einer Berichtskritik	84
ABB. 46:	Umfang und Aktivitäten im Rahmen der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung	85
ABB. 47:	Beurteilung des Qualitätssicherungssystems und der Abwicklung von Aufträgen (IDW QS 1, Tz. 212 ff.)	88
ABB. 48:	Dokumentation und Berichterstattung (IDW QS 1, Tz. 221, 225)	89
ABB. 49:	Verpflichtung zur Durchführung der Qualitätskontrolle	91
ABB. 50:	Ablauf der Qualitätskontrolle nach § 57a WPO	92
ABB. 51:	Satzung für Qualitätskontrolle (§ 57c WPO)	95
ABB. 52:	Kommission für Qualitätskontrolle (§ 57e WPO)	96
ABB. 53:	Gremien im System der Qualitätskontrolle	97
ABB. 54:	System der Qualitätskontrolle der WP	98
ABB. 55:	Voraussetzungen für die Registrierung als Prüfer für Qualitätskontrolle (§ 57a Abs. 3 WPO)	99
ABB. 56:	Einzelvorschriften zur Registrierung als Prüfer für Qualitätskontrolle	100
ABB. 57:	Ausschlussgründe als Prüfer für Qualitätskontrolle	101
ABB. 58:	Ablauf einer risikobasierten Qualitätskontrolle (IDW PS 140 n. F., Tz. 34)	105
ABB. 59:	Beurteilung der Praxisorganisation und der Auftragsprüfung (IDW PS 140 n. F., Tz. 62 f.)	107
ABB. 60:	Gliederung des Qualitätskontrollberichts (IDW PS 140 n. F., Tz. 90)	110
ABB. 61:	Auswirkung von Beanstandungen (IDW PS 140 n. F., Tz. 110)	110
ABB. 62:	Systematik der Vorschriften zur Abschlussprüfung nach §§ 316 ff. HGB	117
ABB. 63:	Prüfungssubjekte gemäß § 316 HGB	118
ABB. 64:	Übersicht der Prüfungssubjekte	119

ABB. 65:	Kapitalgesellschaften und ihre Organe	121
ABB. 66:	Größenklassen von Kapitalgesellschaften gemäß § 267 HGB	122
ABB. 67:	Befreiungsvorschriften des § 264b HGB	123
ABB. 68:	Funktionen der gesetzlichen Abschlussprüfung	128
ABB. 69:	Objekte der gesetzlichen Abschlussprüfung	130
ABB. 70:	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	132
ABB. 71:	Prüfungshandlungen im Rahmen der Jahresabschlussprüfung	135
ABB. 72:	Auswahl und Bestellung des Abschlussprüfers	140
ABB. 73:	Prüfung der Ausschlussgründe des Abschlussprüfers	141
ABB. 74:	Systematik der Ausschlussgründe nach §§ 319 f. HGB	143
ABB. 75:	Ausschlussgründe nach § 319 Abs. 3 HGB	145
ABB. 76:	Überblick über Neuregelungen im Zuge des AReG und VO-EU Nr. 537/2014 – Durchführung von Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse	153
ABB. 77:	Überblick über zulässige Nichtprüfungsleistungen bei Durchführung von Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse	158
ABB. 78:	Empfehlungen zu Aufbau und Inhalt des Transparenzberichts	159
ABB. 79:	Fragenkatalog der WPK zur Ermittlung der Netzwerkkriterien	162
ABB. 80:	Regelungen zur Beauftragung des Abschlussprüfers (IDW PS 220)	166
ABB. 81:	Erklärungen der gesetzlichen Vertreter gegenüber dem Abschlussprüfer (IDW PS 303 n. F.)	174
ABB. 82:	Allgemeine Pflichten des Abschlussprüfers gemäß § 323 HGB	175
ABB. 83:	Haftung des Abschlussprüfers bei gesetzlichen Prüfungen	179
ABB. 84:	Haftungsregelungen gemäß § 323 HGB	179
ABB. 85:	Haftung des Abschlussprüfers gegenüber Dritten	182
ABB. 86:	Ziel der Abschlussprüfung (IDW PS 200, Tz. 8 f.)	191
ABB. 87:	Rechnungslegungsgrundsätze im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 201, Tz. 6 ff.)	192
ABB. 88:	Prüfungsgrundsätze im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 201, Tz. 24 ff.)	193
ABB. 89:	Vom Prüfer im Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk zu treffende Aussagen	194
ABB. 90:	Abgrenzung der Verantwortlichkeiten von gesetzlichen Vertretern und Abschlussprüfern (IDW PS 200, Tz. 31)	195
ABB. 91:	Umstände, die Zweifel an der Fortführung der Unternehmenstätigkeit begründen (IDW PS 270, Tz. 11)	196
ABB. 92:	Risikofaktoren im Rahmen der Wirtschafts- und Finanzmarktkrise	197
ABB. 93:	Besondere Prüfungshandlungen bei Bestandsgefährdung (IDW PS 270, Tz. 29 f.)	198
ABB. 94:	Absolute versus relative Sicherheit der Prüfungsaussagen (IDW PS 200, Tz. 24 ff.)	200

ABB. 95: Abgrenzung von Abschlussprüfung und Unterschlagungsprüfung (IDW PS 210, Tz. 12 ff.)	201
ABB. 96: Definition und Klassifikation von Unregelmäßigkeiten (IDW PS 210, Tz. 7)	202
ABB. 97: Das Fraud-Triangel	204
ABB. 98: Risikobeurteilung am Beispiel des Geschäftsprozesses „Einkauf“	205
ABB. 99: Risikobeurteilung am Beispiel des Geschäftsprozesses „Absatz“	207
ABB. 100: Indizien für erhöhte Risiken von Unregelmäßigkeiten (IDW PS 210, Tz. 35 ff.)	208
ABB. 101: Ablauf des Prüfungsprozesses nach IDW PS 210	209
ABB. 102: Typische Fragen an den CEO und CFO	211
ABB. 103: Prüfungshandlungen zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten (IDW PS 210, Tz. 44 ff.)	212
ABB. 104: Maßnahmen bei Vermutung oder Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten (IDW PS 210, Tz. 58 ff.)	213
ABB. 105: Risiken der Abschlussprüfung (in Anlehnung an IDW PS 261 n. F., Tz. 6)	216
ABB. 106: Zusammenwirken der Risikokomponenten im risikoorientierten Prüfungsansatz	218
ABB. 107: Übersicht zu Teilrisiken im risikoorientierten Prüfungsansatz	219
ABB. 108: Informationen und Indikatoren der PEST-Analyse	220
ABB. 109: Informationen und Indikatoren der SWOT-Analyse	221
ABB. 110: Bedeutung der Kenntnisse über Geschäftstätigkeit und wirtschaftliches Umfeld	222
ABB. 111: Prozess der Informationsbeschaffung (IDW PS 230, Tz. 9 ff.)	223
ABB. 112: Quellen der Informationsbeschaffung für den Prüfer (IDW PS 230, Tz. 14)	223
ABB. 113: Kenntnisse des Prüfers über die Geschäftstätigkeit, das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld des Unternehmens	224
ABB. 114: Bedeutung der Beurteilung der inhärenten Risiken für den Abschlussprüfer (IDW PS 261 n. F., Tz. 14 f.)	225
ABB. 115: Begriff der nahe stehenden Personen und Unternehmen (IDW RS HFA 33, Anlage 1)	227
ABB. 116: Prüfung der Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Personen (IDW PS 255, Tz. 19 ff.)	229
ABB. 117: Typische Krisenursachen als Ausgangspunkt erhöhter Unternehmensrisiken	230
ABB. 118: Elemente des internen Kontrollsystems (IDW PS 261 n. F., Tz. 20)	233
ABB. 119: Ziele des jahresabschlussbezogenen internen Kontrollsystems (IDW PS 261 n. F., Tz. 22)	234
ABB. 120: Teilbereiche eines Compliance Management Systems (IDW PS 980, Tz. A3)	235
ABB. 121: Grundelemente eines Compliance Management Systems (IDW PS 980, Tz. 23)	236
ABB. 122: Grundelemente des internen Revisionssystems	245
ABB. 123: Kriterienkatalog zur Prüfung des internen Revisionssystems	247
ABB. 124: Kriterien der Angemessenheit und Wirksamkeit der internen Revision	252

ABB. 125: COSO I-Würfel	253
ABB. 126: COSO II-Würfel	254
ABB. 127: COSO-Rahmenkonzept	254
ABB. 128: Kontrollumfeld und Zielfestsetzung	257
ABB. 129: Risikobeurteilungen	259
ABB. 130: Formen und Ziele der rechnungslegungsrelevanten Kontrollaktivitäten (IDW PS 261 n. F., Tz. 52 f.)	260
ABB. 131: Kontrollaktivitäten	261
ABB. 132: Information und Kommunikation	263
ABB. 133: Überwachung	264
ABB. 134: Mindestinhalte der Beschreibung des internen Kontrollsystems	264
ABB. 135: Checkliste zur Beurteilung des Zustands des internen Kontrollsystems	267
ABB. 136: Grundlagen der Auswahl von Prüfungshandlungen (IDW PS 200, Tz. 20)	268
ABB. 137: Wesentlichkeitskonzept des IDW PS 250 n. F.	271
ABB. 138: Kausalitätskette zwischen Wesentlichkeit und Prüfungsrisiko	272
ABB. 139: Vorgehen bei der Beurteilung der Auswirkungen von festgestellten falschen Angaben in der Rechnungslegung (IDW PS 250 n. F., Tz. 20)	273
ABB. 140: Behandlung unterlassener oder fehlerhafter Angaben (IDW PS 250 n. F., Tz. 28)	275
ABB. 141: Ausgestaltung und Phasen der Prüfungsskalierung	277
ABB. 142: Klassifikation der Prüfungshandlungen (IDW PS 300 n. F., Tz. A11)	281
ABB. 143: Zweck und Umfang der erforderlichen Kenntnisse des Abschlussprüfers über das interne Kontrollsystem	285
ABB. 144: Ablaufschritte der Prüfung des internen Kontrollsystems	286
ABB. 145: Aufbauprüfung des internen Kontrollsystems (IDW PS 261 n. F., Tz. 43 ff.)	288
ABB. 146: Quantitative und qualitative Faktoren der Bemessung der relevanten Risiken	290
ABB. 147: Typische Prüfungshandlungen im Rahmen der Aufbauprüfung von IKS und IRS	293
ABB. 148: Funktionsprüfung des internen Kontrollsystems (IDW PS 261 n. F., Tz. 73)	294
ABB. 149: Typische Prüfungshandlungen im Rahmen der Funktionsprüfung von IKS und IRS	295
ABB. 150: Ablaufschritte der Funktionsprüfung des internen Kontrollsystems (IDW PS 261 n. F., Tz. 73 ff.)	296
ABB. 151: Analytische Prüfungshandlungen im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 312)	298
ABB. 152: Risikoorientierte analytische Prüfungshandlungen	300
ABB. 153: Abschluss- und buchungsbezogene analytische Prüfungshandlungen	302
ABB. 154: Prüfungshandlungen zur Beurteilung von Fehlerrisiken in Zusammenhang mit geschätzten Werten (IDW PS 314 n. F., Tz. 31 ff.)	305
ABB. 155: Prüfungshandlungen als Reaktion auf die beurteilten Fehlerrisiken bei geschätzten Werten (IDW PS 314 n. F., Tz. 61 ff.)	307

ABB. 156: Typisierung und Beispiele einzelfallbezogener Prüfungshandlungen	309
ABB. 157: Beurteilung persönlicher Eigenschaften des Sachverständigen (IDW PS 322 n. F., Tz. 12 ff.)	313
ABB. 158: Beurteilung der Arbeitsergebnisse von Sachverständigen (IDW PS 322 n. F., Tz. 15 i.V. mit A23 ff.)	314
ABB. 159: Kombination der Prüfungsmethoden nach der Intensität ihrer Sicherheitsbeiträge	315
ABB. 160: Exemplarische Prüfungshandlungen am Beispiel des Prüffelds „Absatz, Verkauf“	316
ABB. 161: Grundsätze der Planung von Abschlussprüfungen (IDW PS 240, Tz. 7 ff.)	319
ABB. 162: Gesamtplanung von Prüfungsaufträgen	320
ABB. 163: Abgrenzung der Prüfungsphasen	321
ABB. 164: Bestimmungsfaktoren der Entwicklung einer Prüfungsstrategie (IDW PS 240, Tz. 17)	324
ABB. 165: Bestimmungsfaktoren der Entwicklung eines Prüfungsprogramms (IDW PS 240, Tz. 20)	328
ABB. 166: Beurteilung von zusätzlichen Informationen i. S. des IDW PS 202 durch den Abschlussprüfer	330
ABB. 167: Behandlung von Ereignissen nach dem Abschlussstichtag (IDW PS 203 n. F.)	334
ABB. 168: Feststellung von Ereignissen zwischen Abschlussstichtag und Erteilung des Bestätigungsvermerks (IDW PS 203 n. F., Tz. 13 f.)	335
ABB. 169: Jahresabschlusspositionsbezogene Prüfungshandlungen bei Erstprüfungen (IDW PS 205, Tz. 14)	338
ABB. 170: Interpretation der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (IDW RS FAIT 1, Tz. 25 ff.)	346
ABB. 171: Indikatoren für das Vorliegen wesentlicher inhärenter IT-Risiken	348
ABB. 172: Rechnungslegungsrelevante Elemente des IT-Systems	349
ABB. 173: Kategorisierung der IT-Fehlerrisiken	350
ABB. 174: Risikoanalyse des IT-Systems (IDW PS 330, Tz. 19)	351
ABB. 175: Risiken des IT-gestützten Informations- und Kommunikationssystems	352
ABB. 176: IT-Systemprüfung (IDW PS 330, Tz. 8)	353
ABB. 177: Vorgehensweise bei der IT-Systemprüfung (IDW PS 330, Tz. 29)	354
ABB. 178: Prüfung der IT-Infrastruktur	357
ABB. 179: Prüfung der IT-Anwendungen (IDW PS 330, Tz. 70 ff.)	360
ABB. 180: Arten anwendungsbezogener IT-Kontrollen (IDW RS FAIT 1, Tz. 95 ff.)	360
ABB. 181: Prüfungshandlungen zur Beurteilung der Angemessenheit und Wirksamkeit von IT-Systemen	362
ABB. 182: Checkliste zur Abschlussprüfung beim Einsatz von IT	364
ABB. 183: Datenanalysen zur Prüfung genereller IT-Kontrollen	366

ABB. 184: Beleg-, Journal- und Kontenfunktion der Buchführungssysteme (IDW RS FAIT 1, Tz. 33 ff.)	371
ABB. 185: Bestandteile der Verfahrensdokumentation einer IT-gestützten Rechnungslegung (IDW RS FAIT 1, Tz. 58 ff.)	376
ABB. 186: Mindestbestandteile der Verfahrensdokumentation	376
ABB. 187: Ablaufschritte der Belegprüfung	378
ABB. 188: Systematik IT-gestützter Prüfungstechniken (IDW PS 330, Tz. 95)	382
ABB. 189: Typische Phasen von IT-Projekten	383
ABB. 190: Typische Risiken von IT-Projekten	384
ABB. 191: Phasenbezogene Prüfungsfragen bei IT-Projekten zur Entwicklung von Individualsoftware	386
ABB. 192: Phasenbezogene Prüfungsfragen bei IT-Projekten zur Einführung von Standardsoftware	386
ABB. 193: Beispiele IT-gestützter Geschäftsprozesse	388
ABB. 194: Beeinflussung von Jahresabschlusspositionen durch IT-gestützte Routinetransaktionen	390
ABB. 195: Bildung von Transaktionsklassen	391
ABB. 196: Typen prozessintegrierter Kontrollen	392
ABB. 197: Beispiele bedeutsamer Kontrollen und kritischer Berechtigungskombinationen	393
ABB. 198: Funktionsprüfung der prozessintegrierten Kontrollen	394
ABB. 199: Risiken und Kontrollen bei der IT-gestützten Beschaffung von Vorräten	395
ABB. 200: Risiken und Kontrollen beim IT-gestützten Absatz von Waren	397
ABB. 201: Datenanalysen zur Beurteilung IT-gestützter Massentransaktionen	399
ABB. 202: Ausprägungen des E-Commerce	399
ABB. 203: Besondere IT-Risiken beim Einsatz von E-Commerce-Systemen	400
ABB. 204: Risiken in Bezug auf die Sicherheitsanforderungen beim Einsatz von E-Commerce- Systemen	402
ABB. 205: Risiken in Bezug auf die Ordnungsmäßigkeitsanforderungen beim Einsatz von E-Commerce-Systemen	404
ABB. 206: Grobablauf der Inventurprüfung (IDW PS 301, Tz. 7)	406
ABB. 207: Komponenten der Inventurplanung	407
ABB. 208: Checkliste zu den inventurbezogenen inhärenten Risiken	408
ABB. 209: Checkliste zu den inventurbezogenen Kontrollrisiken	409
ABB. 210: Aussagebezogene Prüfungshandlungen im Rahmen der Inventurprüfung (IDW PS 301, Tz. 18 ff.)	410
ABB. 211: Prüfung der von Dritten verwalteten oder verwahrten Bestände (IDW PS 301, Tz. 32)	414
ABB. 212: Dokumentation der Inventurprüfung in den Arbeitspapieren des Prüfers (IDW PS 301, Tz. 33 ff.)	415

ABB. 213: Besonderheiten der Prüfung von Stichprobeninventuren (IDW PS 301, Tz. 29)	418
ABB. 214: Den Stichprobenumfang beeinflussende Faktoren	419
ABB. 215: Methoden der Stichprobenauswahl	420
ABB. 216: Ablaufdiagramm für Sequentialtests	423
ABB. 217: Synopse der Prüfungshandlungen bei Anwendung besonderer Inventurverfahren (IDW PS 301, Tz. 24 ff.)	427
ABB. 218: Prüfschema für Jahresabschlusspositionen	433
ABB. 219: Sachanlagebezogene Bilanzkennzahlen	437
ABB. 220: Checkliste zu den inhärenten Risiken des immateriellen Anlagevermögens	438
ABB. 221: Checkliste zu den inhärenten Risiken der Sachanlagen	439
ABB. 222: Checkliste zu den Kontrollrisiken des immateriellen und Sachanlagevermögens	440
ABB. 223: Vertragstypen des Anlagenleasings	445
ABB. 224: Bilanzierung von Leasinggütern beim Leasingnehmer	446
ABB. 225: Ansatz immaterieller Vermögensgegenstände	451
ABB. 226: Kriterien für die Aktivierung von Entwicklungsaufwendungen nach IAS 38.57 und deren Interpretation	453
ABB. 227: Aktivierung von typischen Aufwendungen in Zusammenhang mit Software-Entwicklungen	454
ABB. 228: Aktivierbarkeit von Individualsoftware (IDW RS HFA 11, Tz. 12)	455
ABB. 229: Bilanzielle Behandlung nachträglicher Anschaffungskosten	462
ABB. 230: Abgrenzungsfragen in Zusammenhang mit der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden	463
ABB. 231: Bestandteile der Anschaffungskosten	465
ABB. 232: Formen der Abschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter	474
ABB. 233: Wertminderungstest nach IAS 36	477
ABB. 234: Indikatoren des Abschreibungsbedarfs nach IAS 36.12	478
ABB. 235: Zweifelsfragen bei der Prüfung der Abschreibungen nach § 253 HGB	479
ABB. 236: Aufbau des Anlagespiegels und diesbezügliche Verprobungen	483
ABB. 237: Anhangangaben in Bezug auf das immaterielle bzw. Sachanlagevermögen	484
ABB. 238: Finanzanlagebezogene Jahresabschlusskennzahlen	486
ABB. 239: Checkliste zu den finanzanlagebezogenen Kontrollrisiken	487
ABB. 240: Finanzanlagebezogene Prüfungsnachweise	488
ABB. 241: Verrechnungsgebot des § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB	492
ABB. 242: Klassifizierung der Finanzanlagen	494
ABB. 243: Anhangangaben in Bezug auf das Finanzanlagevermögen	504
ABB. 244: Vorratsbezogene Bilanzkennzahlen	505
ABB. 245: Checkliste zu den vorratsbezogenen inhärenten Risiken	506
ABB. 246: Checkliste zu den vorratsbezogenen Kontrollrisiken	506

ABB. 247: Anforderungen an die Nachweisprüfung der Vorräte	508
ABB. 248: Wertansätze der Vorräte	512
ABB. 249: Bestandteile der Herstellungskosten	516
ABB. 250: Begriffliche Abgrenzung der Kostenarten	517
ABB. 251: Ermittlung der Herstellungskosten anhand eines Betriebsabrechnungsbogens	521
ABB. 252: Ermittlung der Herstellungskosten anhand einer Kostenauflösung	523
ABB. 253: Berechnung des verlustfreien Werts	529
ABB. 254: Vorratsbezogene Anhangangaben	531
ABB. 255: Forderungsbezogene Jahresabschlusskennzahlen	532
ABB. 256: Checkliste zu den forderungsbezogenen Kontrollrisiken	534
ABB. 257: Methoden der Bestätigungsanfrage (IDW PS 302 n. F., Tz. 6)	536
ABB. 258: Einsatz von Bestätigungsanfragen in besonderen Fällen	538
ABB. 259: Kursbildung im Devisenhandel	552
ABB. 260: Bewertungseinheiten nach § 254 HGB	555
ABB. 261: Typen von Sicherungsbeziehungen	556
ABB. 262: Beispiel zu Bewertungseinheiten	560
ABB. 263: Bilanzkennzahlen zu den Wertpapieren des Umlaufvermögens und den liquiden Mitteln	564
ABB. 264: Checkliste zu den Kontrollrisiken bei den Wertpapieren des Umlaufvermögens und den liquiden Mitteln	565
ABB. 265: Ausweis der Wertpapiere des Umlaufvermögens nach § 266 Abs. 2 HGB	570
ABB. 266: Abschreibung der Wertpapiere des Anlage- und Umlaufvermögens	573
ABB. 267: Finanzwirtschaftliche Klassifikation der Eigenkapitalkomponenten	576
ABB. 268: Bedeutende eigenkapitalbezogene Jahresabschlusskennzahlen	577
ABB. 269: Checkliste zum eigenkapitalbezogenen Kontrollrisiko	578
ABB. 270: Aufbau des Rücklagenspiegels	579
ABB. 271: Eigenkapitalkomponenten	580
ABB. 272: Ausweis des gezeichneten Kapitals nach der Nettomethode	581
ABB. 273: Bilanzielle Behandlung des Erwerbs eigener Anteile	585
ABB. 274: Checkliste der Rechtsvorschriften zur Kapitalerhöhung gegen Einlagen (§§ 182 ff. AktG)	586
ABB. 275: Checkliste der Rechtsvorschriften zur Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (§§ 207 ff. AktG)	589
ABB. 276: Verwendung der gesetzlichen und Kapitalrücklage nach § 150 Abs. 3 und 4 AktG	593
ABB. 277: Überleitungsrechnung nach § 158 Abs. 1 AktG	596
ABB. 278: Anwendungsfälle des Sonderpostens mit Rücklageanteil	599
ABB. 279: Rückstellungsbezogene Bilanzkennzahlen	601
ABB. 280: Checkliste zu den rückstellungsbezogenen inhärenten Risiken	602

ABB. 281: Checkliste zu den rückstellungsbezogenen Kontrollrisiken	603
ABB. 282: Rückstellungsverzeichnis (Rückstellungsspiegel)	605
ABB. 283: Rückstellungskatalog nach § 249 HGB	608
ABB. 284: Ansatz von Pensionsverpflichtungen	610
ABB. 285: Klassifizierung der Aufstockungsbeträge im Rahmen von Altersteilzeitvereinbarungen (IDW RS HFA 3, Tz. 11)	613
ABB. 286: Bewertung wertpapiergebundener Versorgungszusagen	629
ABB. 287: Berechnungsschema für Drohverlustrückstellungen	632
ABB. 288: Checkliste zu den verbindlichkeitsbezogenen inhärenten Risiken	638
ABB. 289: Verbindlichkeitsbezogene Bilanzkennzahlen	639
ABB. 290: Checkliste zu den allgemeinen verbindlichkeitsbezogenen Kontrollrisiken	640
ABB. 291: Checkliste zu den Kontrollrisiken bei Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	641
ABB. 292: Checkliste zu den Kontrollrisiken bei Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	641
ABB. 293: Grundformen der Patronatserklärungen nach IDW RH HFA 1.013	648
ABB. 294: Aufbau eines Verbindlichkeitspiegels	656
ABB. 295: Anhangangaben in Bezug auf die Verbindlichkeiten	656
ABB. 296: Klassifizierung der Rechnungsabgrenzungsposten	658
ABB. 297: Rechnungsabgrenzungsposten im engeren und weiteren Sinne	660
ABB. 298: Beispiele aktiver und passiver Rechnungsabgrenzungsposten	661
ABB. 299: Verbuchung der Rechnungsabgrenzungsposten	662
ABB. 300: Klassifizierung der Abgrenzungsposten für latente Steuern	668
ABB. 301: Bemessung der Ausschüttungssperre in Zusammenhang mit latenten Steuern	670
ABB. 302: Inhalt des Lageberichts nach § 289 HGB	682
ABB. 303: Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung	684
ABB. 304: Lageberichtsinformationen als Grundlage eines „business understanding document“	687
ABB. 305: Segmentbezogene Informationen im Lagebericht	689
ABB. 306: Erkenntnisziele der Analyse der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage	690
ABB. 307: Kennzahlen zur Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage	691
ABB. 308: Definition des Cashflows nach DVFA/SG	692
ABB. 309: Definition des Cashflows aus laufender Geschäftstätigkeit nach DRS 21	693
ABB. 310: Betriebswirtschaftliche Struktur der Kapitalflussrechnung nach DRS 21	694
ABB. 311: Systematik der sog. „earnings before“-Kennzahlen	695
ABB. 312: Umgang mit prüfbaren Lageberichtsangaben	697
ABB. 313: Umgang mit nicht prüfbaren Lageberichtsangaben	698
ABB. 314: Prognosearten nach DRS 20, Tz. 11	702

ABB. 315: Risikobegriffe des IDW RS HFA 1 (mit Angabe der jeweiligen Tz.)	703
ABB. 316: Bestandsgefährdungspotenziale	704
ABB. 317: Beispiele für berichtspflichtige Risiken	704
ABB. 318: Prüfung der Unternehmensfortführungsannahme (IDW PS 270, Tz. 15 ff.)	710
ABB. 319: Checkliste zur Prüfung des Prognoseberichts	712
ABB. 320: Nicht-finanzielle Leistungsindikatoren	716
ABB. 321: Berichterstattung über das rechnungslegungsbezogene interne Kontrollsystem nach DRS 20, Tz. K175 f.	717
ABB. 322: Inhalt der nichtfinanziellen Erklärung nach § 289c HGB	721
ABB. 323: Eskalation der Berichterstattung und Prüfung zu Risiken und zum Risikomanagementsystem	727
ABB. 324: Komponenten des Risikofrüherkennungssystems	728
ABB. 325: Stufen des Aufbaus von Frühwarnsystemen	729
ABB. 326: Beobachtungsbereiche der Frühwarnung	729
ABB. 327: Aktivitäten-Viereck der Controlling-Funktionen	730
ABB. 328: Risikorelevante Informationen der Kosten- und Leistungsrechnung	731
ABB. 329: Prozess des Risikomanagements (Regelkreis)	733
ABB. 330: Grundelemente eines Risikofrüherkennungssystems	734
ABB. 331: Abgrenzung von Teilbereichen eines Risikofrüherkennungssystems	739
ABB. 332: Ablauf der Prüfung nach § 317 Abs. 4 HGB	740
ABB. 333: Anforderungen an ein Risikofrüherkennungssystem	740
ABB. 334: Faktoren zur Risikoabschätzung einer Organisationseinheit	744
ABB. 335: Checkliste zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Risikoidentifikation	747
ABB. 336: Qualitative Klassen der Risikomessung	748
ABB. 337: Checkliste zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Risikobewertung und -analyse	748
ABB. 338: Checkliste zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Zuordnung von Verantwortlichkeiten und Aufgaben, Information und Kommunikation	750
ABB. 339: Aufbau und Mindestinhalt eines Risiko-Handbuchs	751
ABB. 340: Gliederung eines Risiko-Handbuchs	752
ABB. 341: Checkliste zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Überwachung und Dokumentation	753
ABB. 342: Prüfungshandlungen zur Feststellung der Angemessenheit und Wirksamkeit des Risikofrüherkennungssystems	756
ABB. 343: Prüfungshandlungen in Bezug auf einzelne Grundelemente des Risikofrüherkennungssystems	757
ABB. 344: Prüfungsgegenstände der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nach § 53 HGrG (IDW PS 720, Tz. 22 f.)	763
ABB. 345: Prüfungsgegenstände der Geschäftsführungsorganisation nach § 53 HGrG (IDW PS 720, Tz. 19)	764

ABB. 346: Prüfungsgegenstände der Geschäftsführungsinstrumente nach § 53 HGrG (IDW PS 720, Tz. 20)	764
ABB. 347: Prüfungsgegenstände der Geschäftsführungstätigkeit nach § 53 HGrG (IDW PS 720, Tz. 21)	766
ABB. 348: Checkliste zur Feststellung der wirtschaftlichen Lage	770
ABB. 349: Checkliste zur Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsordnung und Geschäftsverteilung	772
ABB. 350: Checkliste zur Ordnungsmäßigkeit der Zusammenarbeit von Vorstand und Aufsichtsrat	773
ABB. 351: Checkliste zur Ordnungsmäßigkeit der Geschäftspolitik	774
ABB. 352: Checkliste zur Ordnungsmäßigkeit der organisatorischen Vorkehrungen	775
ABB. 353: Checkliste zur Ordnungsmäßigkeit des Personalwesens	776
ABB. 354: Checkliste zur Ordnungsmäßigkeit des Planungswesens	777
ABB. 355: Checkliste zur Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens	778
ABB. 356: Checkliste zur Ordnungsmäßigkeit des IT-Systems	779
ABB. 357: Checkliste zur Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführungstätigkeit	781
ABB. 358: Funktionen des Prüfungsberichts	792
ABB. 359: Zielsetzung der Berichterstattung	793
ABB. 360: Inhalte des Prüfungsberichts (§ 321 HGB)	794
ABB. 361: Berichtsgrundsätze (IDW PS 450 n. F., Tz 8 ff.)	795
ABB. 362: Gliederung des Prüfungsberichts (IDW PS 450 n. F., Tz. 12)	796
ABB. 363: Grundsätzliche Feststellungen im Vorwegbericht	798
ABB. 364: Auswirkungen des Vorliegens bestandsgefährdender Risiken auf Prüfungsberichterstattung und Bestätigungsvermerk	801
ABB. 365: Berichtspflichtige Inhalte zu Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung (IDW PS 450 n. F., Tz. 57)	804
ABB. 366: Gliederung des Hauptteils	805
ABB. 367: Gesamtaussage des Jahresabschlusses	806
ABB. 368: Berichterstattung über wesentliche Bewertungsgrundlagen	808
ABB. 369: Erweiterte Prüfungsfeststellungen am Beispiel des § 29 HmbKHG	812
ABB. 370: Unterzeichnung und Vorlage des Prüfungsberichts	813
ABB. 371: Abgrenzung der Verantwortlichkeiten	817
ABB. 372: Erwartungslücke bei der Interpretation des Bestätigungsvermerks	818
ABB. 373: Feststellungen im Rahmen des Prüfungsurteils zum Abschluss	821
ABB. 374: Formen des Prüfungsurteils nach § 322 HGB	823
ABB. 375: Aufbau des Bestätigungsvermerks	824
ABB. 376: Arten von modifizierten Prüfungsurteilen	839
ABB. 377: Überschriften des Bestätigungsvermerks bei modifiziertem Prüfungsurteil	839
ABB. 378: Zusätzliche Erläuterungspflichten bei modifiziertem Prüfungsurteil	840

ABB. 379: Beispiele für Prüfungshemmnisse	847
ABB. 380: Bestimmung und Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte nach IDW EPS 401	849
ABB. 381: Bedeutung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte nach IDW EPS 401	851
ABB. 382: Themenbereiche für die Kommunikation des Abschlussprüfers mit dem Aufsichtsorgan	859
ABB. 383: Zweck der Arbeitspapiere (IDW PS 460 n. F., Tz. 8)	864
ABB. 384: Klarheit und Übersichtlichkeit der Arbeitspapiere (IDW PS 460 n. F., Tz. 18)	865
ABB. 385: Abgrenzung von Arbeitspapieren und Handakten	868
ABB. 386: Inhalt der laufenden Arbeitspapiere	869
ABB. 387: Inhalt der Dauerakte	870

I. Beruf und Berufsrecht des Wirtschaftsprüfers

1. Berufsbild und Aufgaben des Wirtschaftsprüfers

1.1 Historische Entwicklung des Berufsstands

Die geschichtliche Entwicklung der Wirtschaftsprüfer lässt sich bis in das 14. Jahrhundert rückverfolgen. Seinerzeit überprüften sog. Visitatoren die Bücher der Kaufleute. Obwohl deren Tätigkeit noch wenig mit der Aufgabenstellung heutiger Wirtschaftsprüfer zu tun hatte, so können sie doch als erste Revisoren bezeichnet werden.

Ab dem 16. Jahrhundert entwickelte sich die interne Revision. Der Hauptbuchhalter der Fugger begann die Bücher der einzelnen Filialen zu kontrollieren. Eine Prozessakte aus dem Jahre 1578 belegt erstmals die Existenz unabhängiger, gerichtlich vereidigter Bücherrevisoren im deutschen Sprachraum. 1581 wurde in Venedig die erste berufsständische Organisation der Revisoren, nämlich das „Collegio di Ragionati“ gegründet. Damals war die Begründung dieses Berufes bereits an eine fachliche Prüfung geknüpft. Die Bücherrevisoren wurden bis zum 19. Jahrhundert durch die Gerichte eingesetzt, um die Bücher von Gemeinschuldern, sog. Fallitäten im Rahmen von Konkursverfahren zu prüfen. Der Beruf des Fallitäten-Buchhalters entstand.

1884 führte die Aktienrechtsnovelle durch Einführung der Gründungsprüfung von AG zur Bestellung sog. „beeideter Bücherrevisoren“ durch die Gerichte. 1890 wurde die „Deutsche Treuhandgesellschaft“ als älteste Prüfungsgesellschaft von einer Bankengruppe gegründet. Fünfzehn Bücherrevisoren schlossen sich 1896 zum „Verband Berliner Bücherrevisoren“ zusammen. 1919 erweiterte sich diese Vereinigung zum „Verband deutscher Bücherrevisoren, e.V. beeidigter oder behördlich geprüfter kaufmännischer Sachverständiger“.

Mitte des 19. Jahrhunderts begann die Ära zahlreicher Genossenschaftsgründungen im Zuge von Raiffeisen und Schulze-Delitzsch. Zahlreiche Schief lagen und Zusammenbrüche aufgrund mangelnder Erfahrung und Kompetenz der Geschäftsführer stellten die Marktfähigkeit der Genossenschaften und die Akzeptanz der Genossenschaftsorganisation insgesamt in Frage. Vor diesem Hintergrund wurde am 1. 5. 1889 die genossenschaftliche Pflichtprüfung als älteste Prüfungsform in Deutschland gesetzlich eingeführt. Diese wurde ab dem Jahr 1934 als Verbandsprüfung i.V. mit einer Pflichtmitgliedschaft der Genossenschaften in Prüfungsverbänden ausgestaltet, um zu verhindern, dass insb. wirtschaftlich schwache Unternehmen Prüferwechsel nach eigenem Belieben vornehmen, um Negativfeststellungen zu entgehen.

Das Geburtsjahr des Wirtschaftsprüfers im heutigen Sinne ist das Jahr 1931. Die Berufsbezeichnung „öffentlich bestellter Wirtschaftsprüfer“ wurde erstmals in der „Ländervereinbarung über die Grundsätze für das Prüfungs- und Bestellungsverfahren der öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer“ aus dem Dezember 1931 verwendet.

Motiviert wurde diese Entwicklung wiederum durch Unternehmenszusammenbrüche, Wirtschaftskriminalität und Marktinstabilität im Zuge der Weltwirtschaftskrise der Jahre 1929 – 1931. Die Glaubwürdigkeit in die Rechnungslegung der Unternehmen war nachhaltig in Frage gestellt, Bank- und Börsenwesen sahen sich einer existenzbedrohenden Krise ausgesetzt.

Unter diesem Druck wurde das Aktienrecht 1931 novelliert; Aktiengesellschaften wurden verpflichtet, sich prüfen zu lassen. Dies stellte allerdings noch keine Prüfungspflicht im heutigen Sinne dar, da sich die Unternehmen der Prüfung durch Einverständniserklärung von Aufsichtsrat, Vorstand und sämtlicher Aktionäre entziehen konnten. Seit der „7. Verordnung zur Durchführung der aktienrechtlichen Vorschriften“ vom 8. 6. 1934 war dies nicht mehr zulässig. An dieser Regelung hielt auch das AktG vom 30. 1. 1937 fest; sie gilt bis heute.

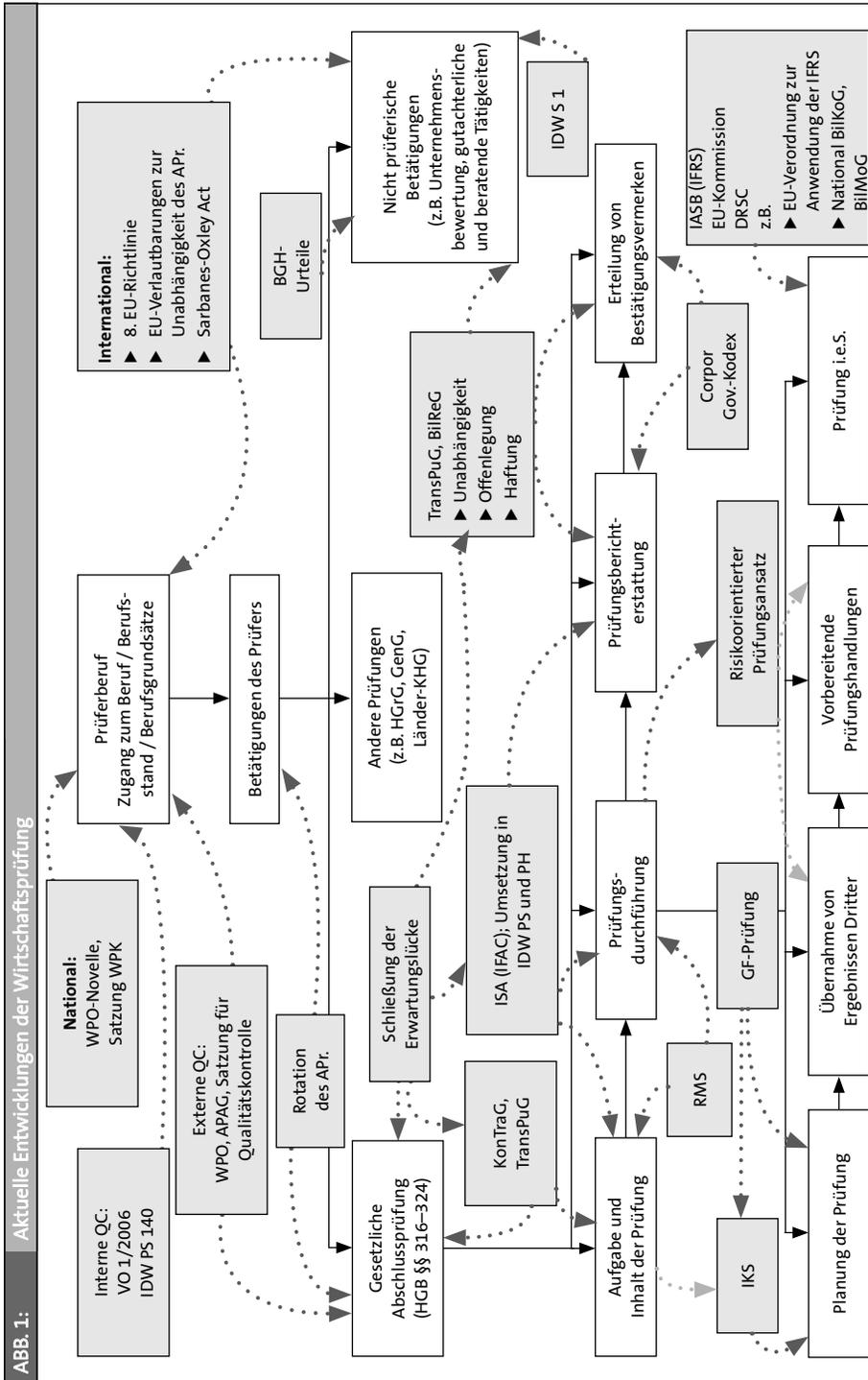
Somit geht der „Durchbruch“ des Prüfungswesens und des Prüferberufs auf die dreißiger Jahre des 20. Jahrhunderts zurück. Dies hat allerdings nichts mit dem Bestreben nach „Gleichschaltung“ oder „Überwachung“ des Dritten Reichs zu tun. Der Auslöser liegt vielmehr begründet in den wirtschaftlich problematischen Rahmenbedingungen und dem Bedürfnis der Marktteilnehmer wie auch der Öffentlichkeit nach verlässlichen Unternehmensinformationen. Im Ergebnis trägt das wirtschaftliche Prüfungswesen damals wie heute dazu bei, die Funktionsfähigkeit der Unternehmen zu sichern, deren Gläubiger und Geschäftspartner vor Schaden zu bewahren und insoweit die Stabilität der Märkte insgesamt zu gewährleisten. Hieraus resultiert die hohe Verantwortung bei der Ausübung des Prüferberufs.

Die Rahmenbedingungen der Wirtschaftsprüfung ändern sich unvermindert rasant. Relevante Entwicklungen in jüngster Zeit ergeben sich durch

- ▶ die zunehmende rechtliche Verflechtung bedingt durch Institutionen der EU (Richtlinien und Verordnungen sowie deren Umsetzung in nationale Rechtsvorschriften),
- ▶ die Komplexität der Unternehmensorganisation, Unternehmensverbindungen und zunehmende Unternehmensgrößen und die damit verbundenen Anforderungen an moderne Prüfungsmethoden,
- ▶ die steigende Bedeutung einer Inanspruchnahme der Kapitalmärkte und damit von Formen der Unternehmenspublizität,
- ▶ die wachsende Internationalisierung der Wirtschaft und damit die Verbreitung internationaler Rechnungslegungsvorschriften.

Die Wirtschaftsprüfung ist nicht nur verantwortungsvoll, sondern auch spannend. Das folgende Schaubild gibt einen Überblick über aktuelle Tendenzen der Wirtschaftsprüfung, deren Auswirkungen und Interdependenzen:

Die nachstehende Abbildung zeigt relevante Entwicklungen allein der letzten Jahre auf. Dies sind z. B. (gegen den Uhrzeigersinn):



- ▶ Zahlreiche Schieflagen gleichwohl geprüfter Unternehmen hatten die Forderung nach Implementierung einer Qualitätskontrolle der Wirtschaftsprüfer (QC) laut werden lassen. Diese sollte zudem in öffentlicher Aufsicht durchgeführt werden, d. h. unter Beteiligung von Berufsfremden. Hierin bestand Streitpotenzial, war doch die Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer traditionell durch das Prinzip der Selbstverwaltung geprägt.
- ▶ Kritik entzündete sich auch an der Tatsache, dass die Wirtschaftsprüfer gegenüber den Unternehmen neben der Abschlussprüfung traditionell auch weitere Dienstleistungen erbringen, insb. Steuer-, Rechts- und betriebswirtschaftliche Beratungsleistungen.
- ▶ Dies ist einerseits zweckmäßig, denn der Wirtschaftsprüfer verfügt aufgrund seiner „Hauptaufgabe Prüfung“ über besonders tiefe Kenntnisse der internen Unternehmensabläufe. Andererseits kann unterstellt werden, der Prüfer sei in seinem Prüfungsurteil befangen, denn er habe nicht nur am Zustandekommen der zu prüfenden Sachverhalte mitgewirkt, sondern laufe auch Gefahr, bei einem aus Sicht der Geschäftsleitung negativen Prüfungsurteil künftige Aufträge zu verlieren.
- ▶ Aus diesen Erwägungen heraus wurde auf internationaler und nationaler Ebene die Vereinbarkeit von Prüfung und Beratung immer stärker eingeschränkt. Der Prüfer läuft zunehmend Gefahr, bei Beibehaltung seines traditionellen Berufsverständnisses kriminalisiert zu werden.
- ▶ Die Öffentlichkeit erwartet vom Abschlussprüfer fälschlicherweise eine in die Zukunft gerichtete Garantieerklärung über den wirtschaftlichen Fortbestand oder sogar den wirtschaftlichen Erfolg in Bezug auf geprüfte Unternehmen (sog. Erwartungslücke). Der Wirtschaftsprüfer ist aber weder Prophet noch Anlageberater und kann diese Erwartungen nicht erfüllen; dies ist aber auch gesetzlich nicht gefordert. In zahlreichen Gesetzesnovellen wurde versucht, das beschriebene Missverständnis durch Einführung eindeutiger Formulierungen auszuräumen.
- ▶ Dem Prüfer ist es heutzutage aufgrund gestiegener Unternehmensgrößen und -komplexitäten kaum noch möglich, Vollprüfungen durchzuführen. Er richtet sein Augenmerk stattdessen vorrangig auf die Funktionsfähigkeit von Systemen (Risikomanagementsystem – RMS, Internes Kontrollsystem – IKS, Buchhaltungssystem, IT-System etc.).
- ▶ Insoweit stellt die Prüfungsplanung und -durchführung erhöhte Anforderungen an den Prüfer als in der Vergangenheit. Die Durchführung einer Systemprüfung erfordert ein Verständnis der Geschäftsprozesse und des wirtschaftlichen Umfelds der Mandanten. Dieses „zeitgemäße“ Prüfungsverständnis wird in der Literatur allgemein als sog. „risikoorientierter Prüfungsansatz“ bezeichnet.
- ▶ Da die zu beurteilenden Systeme von Seiten des Managements geschaffene Geschäftsführungsinstrumente sind, wird indirekt dennoch ein Ordnungsmäßigkeitsurteil über die Geschäftsführung (GF-Prüfung) abgegeben – ein erheblicher Spagat, den der Prüfer vornehmen muss.
- ▶ Wie das Wirtschaftsleben insgesamt, sieht sich auch die Wirtschaftsprüfung zunehmender Internationalisierung und Globalisierung ausgesetzt. Die nationalen Berufsorganisationen sind Mitglieder in supranationalen Organisationen (insb. der IFAC). Diese entwickeln ihrerseits internationale Prüfungsstandards, die sog. International Standards on Auditing (ISA) sowie als Rahmenkonzept den „Code of Ethics for Professional Accountants“. Die nationalen

Organisationen sind im Rahmen ihrer Mitgliedschaft zu deren Umsetzung in deutsche Berufsgrundsätze verpflichtet. Dies ist ein steiniger Weg, stehen die internationalen Richtlinien doch oftmals nicht in Einklang mit hergebrachten nationalen Grundsätzen.

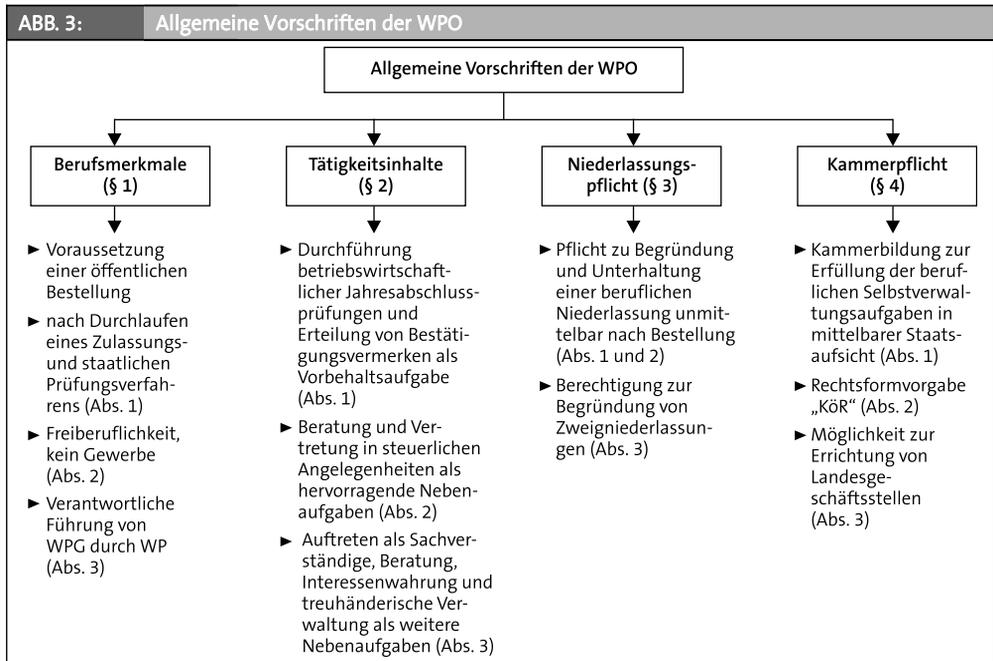
- ▶ Immer umfassendere gesetzliche oder gesetzesähnliche Regelungen wie z. B. die Entwicklung und Verabschiedung des sog. Deutschen Corporate Governance Kodexes für kapitalmarktorientierte Unternehmen, die Verpflichtung zur Einrichtung eines Risikomanagementsystems für Geschäftsführer von Aktiengesellschaften oder die Ausweitung der Angabepflichten im Lagebericht führen notwendigerweise auch zu einer Ausdehnung des Prüfungsumfangs und der Prüfungshandlungen.
- ▶ Kapitalmarktorientierte Unternehmen sind mittlerweile durch EU-Verordnung verpflichtet, jedenfalls ihre Konzernabschlüsse nicht mehr nach nationalen, sondern nach internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen – den sog. International Financial Reporting Standards (IFRS) – aufzustellen. Der Prüfer wird somit zunehmend mit Rechenwerken konfrontiert, denen diese neuartigen Grundsätze zugrunde liegen, die fachlichen Anforderungen werden auch insoweit immer komplexer.

Unter dem Einfluss der beschriebenen historischen Entwicklung lautet das Leitbild des wirtschaftsprüfenden Berufs heute:

ABB. 2:	Leitbild des wirtschaftsprüfenden Berufs
<p>„Leitbild des wirtschaftsprüfenden Berufs: Aufgabenträger für Transparenz, Vertrauen und Sicherheit</p> <p>Der wirtschaftsprüfende Beruf wurde im Jahre 1931 durch eine Verordnung geschaffen, die erstmals die Jahresabschlussprüfung durch unabhängige Prüfer vorsah.</p> <p>Wirtschaftsprüfer, Wirtschaftsprüferinnen (WP), vereidigte Buchprüfer und Buchprüferinnen (vBP) üben einen Freien Beruf aus. Sie erbringen auf der Grundlage ihrer besonderen fachlichen Qualifikation und ihrer beruflichen Sorgfaltpflichten Leistungen unabhängig, persönlich und eigenverantwortlich für ihre Auftraggeber und im Interesse der Öffentlichkeit. Dabei unterliegen sie umfassenden gesetzlichen Verschwiegenheitspflichten.</p> <p>WP/vBP nehmen eine wichtige Sicherungsfunktion für die Wirtschaft wahr und schaffen Vertrauen bei Kapitalmarkt, Anteilseignern, Gläubigern und der sonstigen interessierten Öffentlichkeit. WP/vBP führen gesetzliche Jahresabschlussprüfungen und sonstige Pflichtprüfungen durch, die wegen ihrer öffentlichen Bedeutung ausschließlich von WP/vBP vorgenommen werden dürfen. Bei diesen Tätigkeiten sind sie unparteilich sowie berechtigt und verpflichtet, das Berufssiegel zu führen. WP/vBP erbringen weitere Dienstleistungen, wie sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen, Unternehmensbewertungen, die Beratung und Vertretung in steuerlichen Angelegenheiten, die Gutachter- und Sachverständigentätigkeit in allen Bereichen der wirtschaftlichen Betriebsführung, die treuhänderische Verwaltung und die Beratung in wirtschaftlichen Angelegenheiten.</p> <p>WP/vBP erfüllen mit ihrer Berufsausübung hohe ethische und fachliche Anforderungen, die sich aus Gesetzen, Satzungen, nationalen und internationalen Regeln ergeben. WP/vBP unterliegen einer berufsstands-unabhängigen öffentlichen Aufsicht durch die Abschlussprüferaufsichtskommission. Auf diesen Fundamenten beruht das Vertrauen der Auftraggeber und der Öffentlichkeit.</p> <p>WP/vBP müssen ein staatliches Examen und einen Berufseid ablegen, verpflichten sich zu kontinuierlicher Fortbildung und unterliegen als gesetzlicher Abschlussprüfer einer regelmäßigen externen Qualitätskontrolle. Sie sorgen für eine angemessene praktische und theoretische Ausbildung des Berufsnachwuchses und dessen Fortbildung. WP/vBP sind sich des besonderen Vertrauens ihrer Auftraggeber und der Öffentlichkeit und der damit verbundenen Verantwortung bewusst.</p> <p>Die aus Sachverstand und Praxiserfahrung resultierende Kompetenz macht WP/vBP bei privaten und öffentlichen Auftraggebern zu wichtigen Ansprechpartnern bei der Prüfung und der Beratung“</p> <p>(vgl. http://www.wpk.de/mitglieder/leitbild-wpvb/).</p>	

1.2 Berufsbild des Wirtschaftsprüfers

Die rechtliche Grundlage des Berufsbilds und der Berufsausübung bildet die **Wirtschaftsprüferordnung (WPO)**. Im ersten Teil der WPO werden die allgemeinen Vorschriften der Berufsausübung kodifiziert.

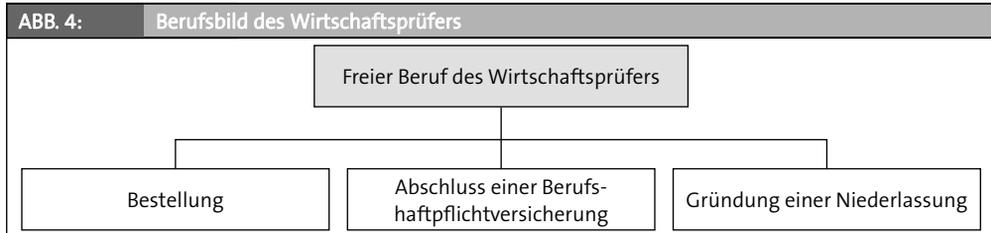


Der Beruf des Wirtschaftsprüfers (WP) wird in § 1 WPO definiert. Es handelt sich dabei um einen **freien Beruf**. Der WP übt keine gewerbliche Tätigkeit aus (§ 1 Abs. 2 WPO).

Die Tätigkeit als WP setzt die Ablegung eines **Examens** im Rahmen eines staatlichen Zulassungs- und Prüfungsverfahrens voraus, daneben seine **öffentliche Bestellung** (§ 1 Abs. 1 WPO). Die Bestellung ist ein Verwaltungsakt, durch den der Bewerber die mit dem Beruf verbundenen Rechte und Pflichten übernimmt. Auch muss der WP einen **Berufseid** leisten (§ 17 Abs. 1 WPO). Schließlich ist der Nachweis des Abschlusses einer Berufshaftpflichtversicherung erforderlich.

§ 3 WPO besagt, dass der WP unverzüglich nach der Bestellung eine **Niederlassung** zu begründen und zu unterhalten hat. Der Berufssitz ist der Ort, von dem aus der WP seinen Beruf ausübt. Meist handelt es sich dabei um die von ihm eingerichtete Praxis. Wird der WP jedoch als Angestellter tätig, so ergibt sich der Berufssitz aus dem Anstellungsvertrag; dies ist i. d. R. die Niederlassung des Arbeitgebers.

Für die Tätigkeit als Abschlussprüfer i. S. des § 316 HGB ist eine entsprechende Eintragung gemäß § 38 Nr. 1 Buchstabe h WPO (für Berufsangehörige) bzw. § 38 Nr. 2 Buchstabe f WPO (für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften) Voraussetzung. Dies induziert im Übrigen die Verpflichtung, sich gemäß § 57a Abs. 1 Satz 2 WPO der Qualitätskontrolle zu unterziehen. Generell sind in das Berufsregister alle übrigen in § 38 WPO aufgeführten Angaben einzutragen.



Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (WPG) bieten zum einen den natürlichen Personen die Möglichkeit, sich zur Berufsausübung in einer Kapital-, Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft, seit 2007 zusätzlich auch in der Rechtsform der GmbH & Co. KG und der Europäischen Gesellschaft (SE), zusammenzuschließen. Zum anderen sind sie aber auch selbst Träger von Rechten und Pflichten, können insb. als Abschlussprüfer tätig werden. Gemäß § 1 Abs. 3 WPO kann eine WPG nur dann anerkannt werden, wenn diese durch WP verantwortlich geführt wird. Allein diese sind befugt, Bestätigungsvermerke zu unterzeichnen und ein Siegel zu führen.

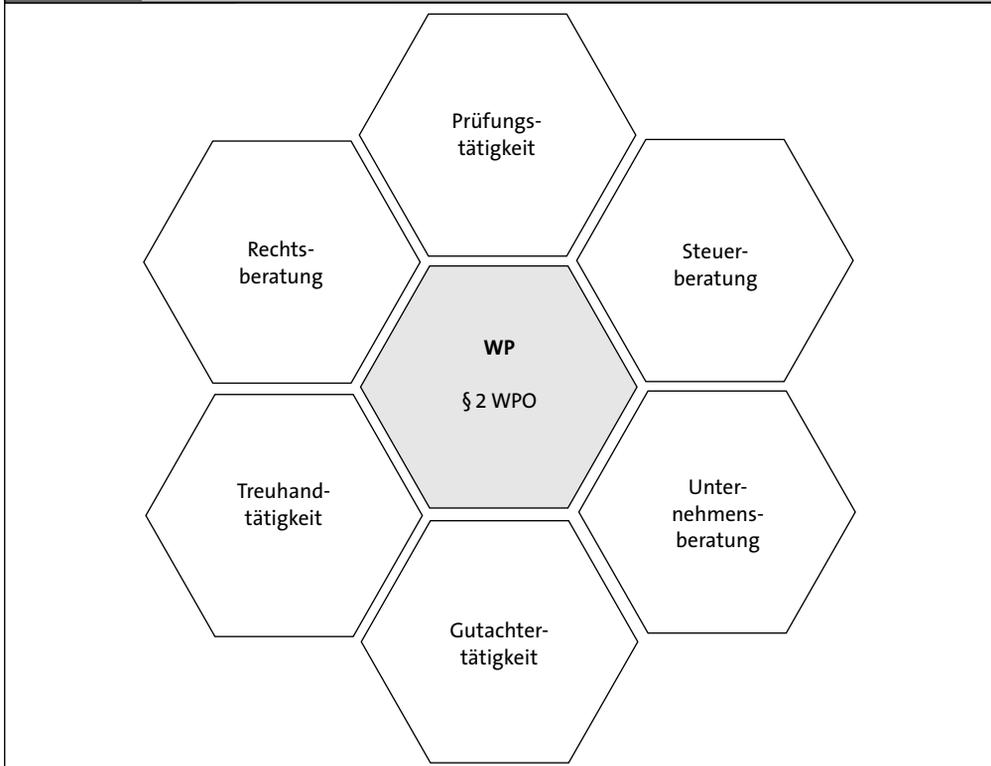
Gemäß § 3 Abs. 2 WPO gilt als Berufssitz der WPG der Ort der Hauptniederlassung. Es dürfen weitere Zweigniederlassungen begründet werden (§ 3 Abs. 3 WPO).

1.3 Aufgaben des Wirtschaftsprüfers

Das Berufsbild des WP setzt sich aus einer Vielzahl von Aufgaben zusammen, die sich aus § 2 WPO ergeben.

Die Vereinbarkeit der Prüfungstätigkeit als Vorbehaltsaufgabe des WP mit darüber hinausgehenden Beratungsleistungen wird vor dem Hintergrund der Gewährleistung der Unabhängigkeit zunehmend in Frage gestellt und eingeschränkt. Das Inkrafttreten des sog. Sarbanes-Oxley Acts in den USA im Jahre 2002 hat auch im EU-Raum mittlerweile dazu geführt, dass WP zahlreiche Dienstleistungen nicht mehr an von ihnen geprüfte Unternehmen erbringen dürfen (§ 43 Abs. 1 WPO i.V. mit §§ 319, 319a HGB).

ABB. 5: Aufgaben des Wirtschaftsprüfers



Kernaufgabe des Wirtschaftsprüfers gemäß § 2 Abs. 3 Nr. 2 WPO ist auch die Wahrung fremder Interessen. Dies bedeutet, dass er zur Verschwiegenheit verpflichtet ist. Alle unternehmensrelevanten Daten und Fakten, die der WP im Rahmen seiner Prüfungstätigkeit, insb. seiner Beratungstätigkeit erfährt, sind vertraulich zu behandeln. Diese Tatsache wird ebenso wie die Eigenschaft der Unabhängigkeit in der Berufssatzung näher erläutert (siehe Kapitel I.4.).

1.3.1 Prüfungstätigkeit

Die Prüfungstätigkeit stellt die Haupt- und Vorbehaltsaufgabe des Wirtschaftsprüfers gemäß § 2 Abs. 1 WPO dar. Unternehmen unterschiedlichster Rechtsform oder Branchen müssen sich gemäß § 316 HGB ab einer bestimmten Größenordnung der **gesetzlichen Abschlussprüfung** unterziehen.

§ 317 HGB beschreibt den Gegenstand und Umfang der Prüfung. Geprüft wird u. a., ob die Rechnungslegung formell und materiell den gesetzlichen Vorgaben entspricht, die Vorgaben des Gesellschaftsvertrags bzw. der Satzung eingehalten und die künftige Entwicklung mit ihren Chancen und Risiken zutreffend dargestellt wurden. Der Jahresabschluss muss als Ganzes den Adressaten eine realistische Einschätzung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des geprüften Unternehmens ermöglichen.

Öffentlichkeitswirksames Ergebnis der Jahresabschlussprüfung ist ein sog. Bestätigungsvermerk. Diesem kommt eine Signalwirkung dergestalt zu, dass die Verlässlichkeit und Glaubwürdigkeit der in den Prüfungsobjekten enthaltenen Informationen sichergestellt wird. Es wird eine Aussage getroffen, ob der Jahresabschluss im Einklang mit allen relevanten gesetzlichen und sonstigen bindenden Vorschriften aufgestellt wurde. Der Auftraggeber der Prüfung – d. h. die zuständigen Leitungs- und Kontrollgremien – erhalten zusätzlich einen ausführlichen Prüfungsbericht, der aber keine Öffentlichkeitswirksamkeit entfaltet, sondern als Grundlage für interne Optimierungsmaßnahmen dient.

Daneben werden WP in eine Vielzahl von **Prüfungen auf freiwilliger Basis** eingebunden. Diese können Gesellschaften betreffen, die keiner Prüfungspflicht unterliegen, insb. Einzelkaufleute oder Personengesellschaften. Zudem führen WP auch

- ▶ **Prüfungen besonderer Vorgänge** wie z. B. Gründungs-, Umwandlungs- oder Verschmelzungsprüfungen,
- ▶ **Wirtschaftlichkeitsprüfungen** wie z. B. Investitions-, Subventions- oder Preisprüfungen sowie
- ▶ **Funktionsprüfungen** wie z. B. Organisations- oder IT-Prüfungen

durch.

1.3.2 Steuerberatung

Gemäß § 2 Abs. 2 WPO i.V. mit §§ 3, 12 StBerG sind WP befugt, Mandanten in Steuerangelegenheiten zu beraten und zu vertreten. Dies ist nach der Prüfung das häufigste sonstige Betätigungsfeld des WP, da dieser – bedingt durch die Regelung des Berufszugangs, insb. die Struktur des WP-Examens – i. d. R. auch über ein Steuerberaterexamen verfügt.

Steuerliche Angelegenheiten umfassen die Erstellung von Steuererklärungen und Steuerbilanzen, die Unterstützung bei der steuerlichen Betriebsprüfung oder Steuerstreitigkeiten bis hin zur Lösung von komplexen Fragestellungen. Die Vertretung darf vor den Finanzgerichten bis hin zum Bundesfinanzhof erfolgen.

Neben der „harten“ Steuerberatung i. S. der Auseinandersetzung mit dem Fiskus wird der WP auch als Ratgeber bei steuerlichen Gestaltungsoptionen hinzugezogen, z. B. bei Fragen der Rechtsformwahl, Betriebsaufspaltung, Auslagerung, Nachfolgeplanung und vielen anderen mehr.

1.3.3 Wirtschafts- und Unternehmensberatung

§ 2 Abs. 3 Nr. 2 WPO befähigt den WP zur Unternehmensberatung in wirtschaftlichen Angelegenheiten. Allein bedingt durch seinen Werdegang und die Inhalte des Berufsexamens verfügt der WP über besondere Kenntnisse neben der externen auch in der internen Rechnungslegung (Kosten- und Leistungsrechnung, Planungsrechnung, Controlling, Investitions- und Finanzierungsrechnung), daneben in Fragen der Betriebsorganisation und Mitarbeiterführung.

Insoweit ergeben sich vielfältige Betätigungsfelder im Rahmen der Strategie-, IT-, Organisations- und Personalberatung. In Bezug auf letztgenanntes Gebiet ist der WP bspw. regelmäßig in der Lage, Bewerber für Stellen der Bereiche Rechnungswesen, Steuern, Finanzierung oder Controlling fachlich zu überprüfen.

Insbesondere bei notleidenden Unternehmen wird der WP als Sanierungsberater hinzugezogen. Er beurteilt die Überlebensfähigkeit des Krisenunternehmens und entwickelt auf Basis eines evtl. Positivbefunds nachhaltige Überlebensstrategien.

1.3.4 Gutachter- bzw. Sachverständigentätigkeit

Der WP kann gemäß § 2 Abs. 3 Nr. 1 WPO als Gutachter in allen Bereichen der wirtschaftlichen Betriebsführung fungieren. Dies umfasst neben dem schon aufgeführten Sanierungsfall z. B. die Prüfung der Kreditwürdigkeit und insb. die Unternehmensbewertung im Rahmen der Übereignung von Unternehmen. An Sachverständige werden seitens der Industrie- und Handelskammer (IHK) hohe Anforderungen gestellt, welche der WP bereits in seinem Berufsexamen erworben und in seiner praktischen Tätigkeit vertieft hat. Darüber hinaus können WP Aufträge als Gutachter in Schiedsverfahren annehmen, z. B. im Rahmen von Auseinandersetzungen über die Bemessung angemessener Abfindungen an ausscheidende Gesellschafter.

1.3.5 Treuhändertätigkeit

Gemäß § 2 Abs. 3 Nr. 3 WPO wird auch die treuhänderische Verwaltung zu den Aufgaben des WP gezählt. Dem WP als Treuhänder obliegt insb.

- ▶ die Verwaltung fremden Vermögens,
- ▶ die Betreuung von Kreditsicherheiten,
- ▶ das Halten von Gesellschaftsanteilen und die Wahrnehmung von Gesellschafterrechten,
- ▶ die Aufgabe, außergerichtliche Vergleiche durchzuführen.

In diesem Rahmen kann u. a. auch ein Einsatz als Testamentsvollstrecker, Nachlassverwalter, Insolvenzverwalter, Liquidator oder Betreuer in Betracht kommen.

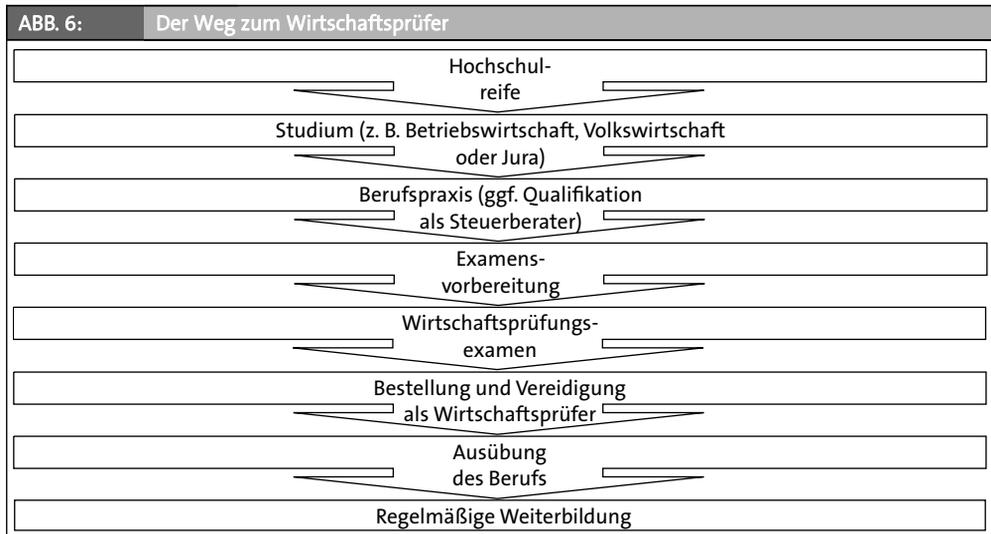
1.3.6 Rechtsberatungs- bzw. -besorgungsbefugnis

Dieses Arbeitsgebiet ist nicht explizit kodifiziert, jedoch im Zuge der Ausübung obiger Aufgaben oftmals unumgänglich. Das Recht, Tätigkeiten der Rechtsberatung und -besorgung auszuüben, bezieht sich somit nur auf die sachgemäße Erledigung der kodifizierten Aufgaben und muss mit diesen in einem direkten Zusammenhang stehen.

Der Übergang von der Rechtsberatung zur wirtschaftlichen Beratung ist teilweise fließend. Dem WP soll in diesem Zusammenhang eher die Wahrnehmung wirtschaftlicher Interessen obliegen. Demgegenüber ist die „harte“ Besorgung rechtlicher Belange eher Rechtsanwälten vorbehalten.

2. Der Weg zum Wirtschaftsprüfer

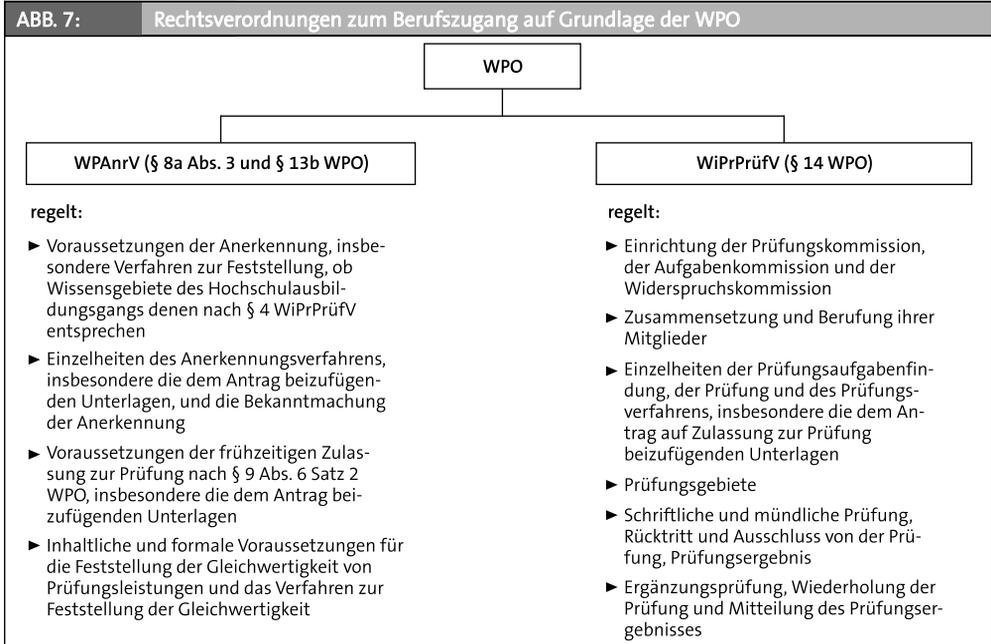
Die Ausübung des Wirtschaftsprüferberufs erfordert umfassende wirtschaftliche sowie rechtliche Kenntnisse. Dies wiederum bedingt hohe Ansprüche an die vorangegangene Ausbildung. Der typische Ausbildungsweg lässt sich wie folgt skizzieren:



2.1 Anforderungen an die Vorbildung und berufliche Laufbahn

Die Bestellung als Wirtschaftsprüfer (WP) und damit die Berufsausübung setzt das erfolgreiche Durchlaufen eines formalisierten Zulassungs- und Prüfungsverfahrens voraus. Die genauen Voraussetzungen ergeben sich aus §§ 5 – 14a WPO, der **Wirtschaftsprüferprüfungsverordnung** (WiPrPrüfV) und der **Wirtschaftsprüfungsexamens-Anrechnungsverordnung** (WPAnrV).

Diese Verordnungen wurden auf Grundlage der WPO erlassen.



Die Anforderungen an Vorbildung und berufliche Laufbahn werden in §§ 8 f. WPO wie folgt festgesetzt:

ABB. 8:	Zulassungsvoraussetzungen zum Wirtschaftsprüfer-Examen			Kein Hochschulabschluss		
	Hochschulabschluss		§ 8a WPO			
Fachliche Voraussetzungen (Vorbildung)	<ul style="list-style-type: none"> ▶ abgeschlossenes Hochschulstudium ▶ mit einer Regelstudienzeit von mindestens 8 Semestern (i. d. R. Master, Diplom oder Staatsexamen) 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ abgeschlossenes Hochschulstudium ▶ mit einer Regelstudienzeit von nicht über 7 Semestern (i. d. R. Bachelor) 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ abgeschlossenes Hochschulstudium ▶ mit einer Regelstudienzeit von nicht über 7 Semestern (i. d. R. Bachelor) 	Qualifikation als <ul style="list-style-type: none"> ▶ Steuerberater (StB), oder ▶ vereidigter Buchprüfer (vBP) 	Keine besondere Vorbildung	
Berufliche Voraussetzungen (Prüfungstätigkeit)	<ul style="list-style-type: none"> ▶ mindestens dreijährige berufliche Tätigkeit bei einem WP oder in einer sonstigen Prüfungseinrichtung nach Abschluss des Studiums, davon ▶ mindestens zweijährige Prüfungstätigkeit 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ mindestens vierjährige berufliche Tätigkeit bei einem WP oder in einer sonstigen Prüfungseinrichtung nach Abschluss des Studiums, davon ▶ mindestens zweijährige Prüfungstätigkeit 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ sechs Monate praktische Ausbildung, davon drei Monate ▶ Prüfungstätigkeit Master-Studienengang „Wirtschaftsprüfung“ i. S. des § 8a WPO ▶ nach dem WP-Examen weitere mindestens 2 1/2 Jahre Berufspraxis davon Prüfungstätigkeit bis zur Mindestgrenze des § 9 Abs. 2 WPO 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ mindestens fünfjährige Berufsausübung, davon ▶ mindestens zweijährige Prüfungstätigkeit bei einem WP oder in einer sonstigen Prüfungseinrichtung 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ mindestens fünfzehnjährige Berufsausübung, davon ▶ bis zu zehnjährige Tätigkeit als Steuerbevollmächtigter (StBv) anrechenbar ▶ keine Prüfungstätigkeit erforderlich 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ mindestens zehnjährige Mitarbeit bei einem WP oder in einer sonstigen Prüfungseinrichtung, davon ▶ mindestens zweijährige Prüfungstätigkeit, welche frühestens nach dem fünften Jahr abgeleistet werden darf

Anmerkungen:

- ▶ Sonstige Prüfungseinrichtungen sind WPG, vBP, BPG, genossenschaftliche Prüfungsverbände, Prüfungsstellen der Sparkassen- und Giroverbände sowie überörtliche Prüfungseinrichtungen für Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts.
- ▶ Als Prüfungstätigkeit gilt die Teilnahme an Abschlussprüfungen und die Mitwirkung bei der Abfassung von Prüfungsberichten (§ 9 Abs. 2 WPO).

Quelle: In Anlehnung an: *Wirtschaftsprüferkammer* (Hrsg.): *Wirtschaftsprüfer – Ein attraktiver Beruf*, Berlin 2016, S. 9 f. (vgl. http://www.wpk.de/uploads/tx_templavoila/WPK-Broschuere_Wirtschaftspruefer_Beruf_01.pdf).

Aus § 8 WPO ergibt sich, dass ein abgeschlossenes Hochschulstudium die Grundvoraussetzung zur Zulassung darstellt. Der konkrete Studiengang ist dabei unerheblich. Rund 85 % der WP-Kandidaten haben allerdings einen wirtschaftswissenschaftlichen Studiengang absolviert. Im Ausland erbrachte Hochschul- und Ausbildungsabschlüsse müssen als gleichwertig anerkannt worden sein (§ 8 Abs. 3 WPO).

Gemäß § 8 Abs. 2 WPO bestehen Ausnahmen für Kandidaten, welche

- ▶ bereits eine mindestens zehnjährige Tätigkeit bei einem WP oder in einer sonstigen Prüfungseinrichtung ausgeübt haben (§ 8 Abs. 2 Nr. 1 WPO). Bei diesen handelt es sich um Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (WPG), vereidigte Buchprüfer (vBP), Buchprüfungsgesellschaften (BPG), genossenschaftliche Prüfungsverbände, Prüfungsstellen der Sparkassen- und Giroverbände sowie überörtliche Prüfungseinrichtungen für Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts bzw.
- ▶ eine mindestens fünfjährige Tätigkeit als Steuerberater oder vereidigter Buchprüfer ausgeübt haben (§ 8 Abs. 2 Nr. 2 WPO).

Die beruflichen Anforderungen regelt § 9 WPO. Grundsätzlich muss eine dreijährige berufliche Tätigkeit nach dem Studium bei einem WP oder einer sonstigen Prüfungseinrichtung i. S. des § 8 Abs. 2 Nr. 1 WPO nachgewiesen werden. Bei Studiengängen mit einer Regelstudienzeit von weniger als acht Semestern verlängert sich diese Zeitspanne auf vier Jahre. Im Rahmen der Berufstätigkeit ist gemäß § 9 Abs. 2 WPO eine mindestens zweijährige Prüfungstätigkeit zu erbringen, d. h., dass der Bewerber zwei Jahre lang an Abschlussprüfungen und bei der Abfassung von Prüfungsberichten teilgenommen haben muss. Als ausreichend gilt gemäß § 9 Abs. 2 Satz 4 WPO der Nachweis, in fremden Unternehmen materielle Buch- und Bilanzprüfungen nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen durchgeführt zu haben.

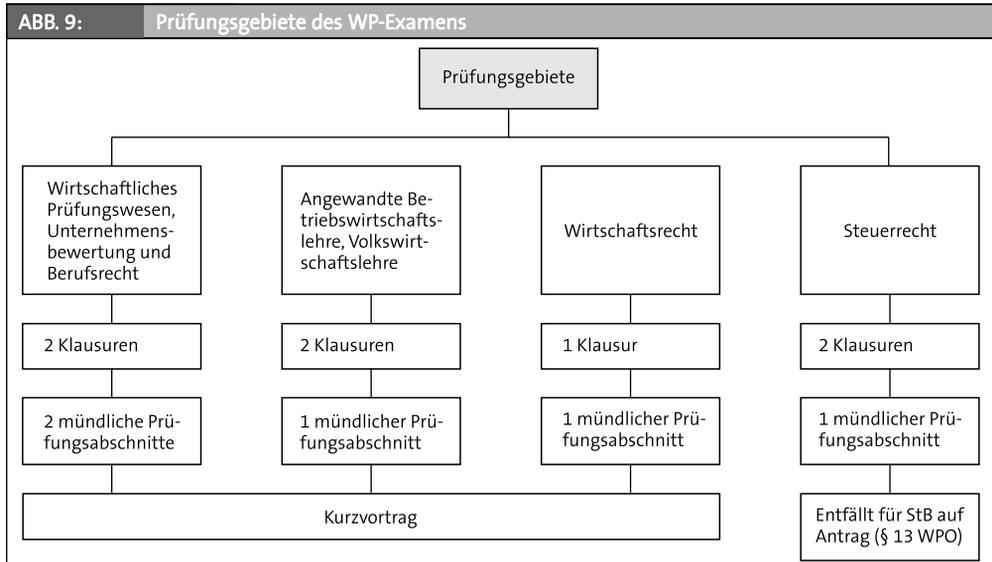
Ausnahmen bestehen für Steuerberater und vereidigte Buchprüfer, die bereits seit mindestens fünfzehn Jahren in ihrem Beruf tätig sind (§ 9 Abs. 4 WPO); sie müssen keine Prüfungstätigkeit nachweisen. Weitere Anrechnungen regelt § 9 Abs. 5 und 6 WPO.

2.2 Zulassung zum Berufsexamen

Die Zulassung zum Berufsexamen setzt den Nachweis der Vorbildung gemäß § 8 WPO und der Prüfungstätigkeit gemäß § 9 WPO voraus. Der Antrag auf Zulassung ist gemäß §§ 5 Abs. 1, 7 WPO schriftlich an die „Prüfungsstelle für das Wirtschaftsprüfungsexamen“ bei der Wirtschaftsprüferkammer zu richten. Über die Zulassung entscheidet ein bei der Prüfungsstelle angesiedelter Ausschuss.

2.3 Berufsexamen

Die Ausgestaltung des Wirtschaftsprüfungsexamens ergibt sich aus den §§ 12 – 14a WPO und den Bestimmungen der Wirtschaftsprüferprüfungsverordnung (WiPrPrüfV), welche auf Basis der Verordnungsermächtigung des § 14 Satz 1 WPO erlassen wurde. Das Examen umfasst nach § 4 WiPrPrüfV folgende Prüfungsgebiete:



Quelle: In Anlehnung an §§ 4, 7 Abs. 2, 15 Abs. 1 WiPrPrüfV, 13 WPO.

In § 4 WiPrPrüfV werden die Prüfungsgebiete inhaltlich wie folgt konkretisiert:

ABB. 10: Inhaltliche Konkretisierung der Prüfungsgebiete im WP-Examen			
Wirtschaftliches Prüfungswesen, Unternehmensbewertung und Berufsrecht	Angewandte Betriebswirtschaftslehre, Volkswirtschaftslehre	Wirtschaftsrecht	Steuerrecht
1. Rechnungslegung a) Buchführung, Jahresabschluss und Lagebericht, b) Konzernabschluss und Konzernlagebericht, Bericht über die Beziehungen zu verbundenen Unternehmen, c) International anerkannte Rechnungslegungsgrundsätze, d) Rechnungslegung in besonderen Fällen, e) Jahresabschlussanalyse; 2. Prüfung a) Prüfung der Rechnungslegung: rechtliche Vorschriften und Prüfungsstandards, insb. Prüfungsgegenstand und Prüfungsauftrag, Prüfungsansatz und Prüfungsdurchführung, Bestätigungsvermerk, Prüfungsbericht und Bescheinigungen, andere Reporting-Aufträge, b) Sonstige gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen, insb. aktienrechtliche Sonderprüfungen, Prüfung von Risikofrüherkennungssystemen, Geschäftsführungsprüfungen, c) andere betriebswirtschaftliche Prüfungen; 3. Grundzüge und Prüfung der Informationstechnologie; 4. Bewertung von Unternehmen und Unternehmensanteilen; 5. Berufsrecht.	1. Angewandte Betriebswirtschaftslehre a) Kosten- und Leistungsrechnung, b) Planungs- und Kontrollinstrumente, c) Unternehmensführung und Unternehmensorganisation, d) Unternehmensfinanzierung und Investitionsrechnung, einschließlich methodischer Problemstellungen der externen Rechnungslegung, der <i>Corporate Governance</i> und der Unternehmensbewertung; 2. Volkswirtschaftslehre a) Grundzüge der Volkswirtschaftslehre und Volkswirtschaftspolitik, b) Grundzüge der Finanzwissenschaft. 3. Die Nummern 1 und 2 umfassen Grundkenntnisse anwendungsorientierter Mathematik und Statistik.	1. Grundzüge des Bürgerlichen Rechts einschließlich Grundzüge des Arbeitsrechts und Grundzüge des internationalen Privatrechts, insb. Recht der Schuldverhältnisse und Sachenrecht; 2. Handelsrecht, insb. Handelsstand und -geschäfte einschließlich internationalem Kaufrecht; 3. Gesellschaftsrecht (Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften, Recht der verbundenen Unternehmen), <i>Corporate Governance</i> und Grundzüge des Kapitalmarktrechts; 4. Umwandlungsrecht; 5. Grundzüge des Insolvenzrechts; 6. Grundzüge des Europarechts.	1. Abgabenordnung und Nebengesetze, Finanzgerichtsordnung; 2. Recht der Steuerarten, insb. a) Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer, b) Bewertungsgesetz, Erbschaftsteuer, Grundsteuer, c) Umsatzsteuer, Grunderwerbsteuer, d) Umwandlungssteuerrecht; 3. Grundzüge des Internationalen Steuerrechts.

Ein IDW/WPK-Arbeitskreis „Reform des Wirtschaftsprüfungsexamens“ hat eine noch tiefer gehende Detaillierung der Prüfungsgebiete im Wirtschaftsprüfungsexamen gemäß § 4 WiPrPrüfV vorgenommen (vgl. http://www.wpk.de/uploads/tx_templavoila/IDW-WPK_Konkretisierung_Pruefungsgebiete_Paragraf_4_WiPrPruefV_01.pdf).

Die mit dem Antrag auf Zulassung zur Prüfung einzureichenden Unterlagen ergeben sich aus § 1 WiPrPrüfV. Gemäß § 14a WPO ist eine Zulassungsgebühr zur Prüfung zu entrichten.

Die Prüfung wird von einer Kommission gemäß § 2 WiPrPrüfV abgenommen und besteht aus

- ▶ sieben Klausuren à vier bis sechs Stunden (§ 7 WiPrPrüfV) und
- ▶ einer in einen Kurzvortrag und fünf Prüfungsabschnitte gegliederten mündlichen Prüfung von insgesamt ca. zwei Stunden Dauer (§ 15 WiPrPrüfV).

Die Teilnahme an der mündlichen Prüfung setzt das vorherige Erreichen eines Mindestergebnisses in der schriftlichen Prüfung nach Maßgabe des § 13 Abs. 2 und 3 WiPrPrüfV voraus.

Für Steuerberater erfolgt die Prüfung in verkürzter Form. Gemäß § 13 WPO entfällt für den Steuerberater das Prüfungsgebiet „Steuerrecht“. Die Erleichterungen für vereidigte Buchprüfer werden in § 13a WPO aufgeführt.

Das Prüfungsergebnis setzt sich zu 40 % aus der Gesamtnote der mündlichen Prüfung und zu 60 % aus der Gesamtnote der schriftlichen Prüfung zusammen (§ 17 WiPrPrüfV). Die Prüfung kann nach Maßgabe des § 22 Abs. 1 WiPrPrüfV zweimal wiederholt werden.

2.4 Anrechnungen

Im Zulassungsverfahren können Hochschulstudiengänge oder einzelne Leistungsnachweise gemäß §§ 8a und 13b WPO sowie der **Wirtschaftsprüfungsexamens-Anrechnungsverordnung** (WPAnrV), welche auf Basis der Verordnungsermächtigung des § 8a Abs. 3 WPO erlassen wurde, auf das WP-Examen angerechnet werden.

Dies setzt voraus, dass die an der Hochschule erbrachten Leistungen den Anforderungen im Wirtschaftsprüfungsexamen gleichwertig sind. Damit entfällt die schriftliche und mündliche Prüfung in dem Prüfungsgebiet. Eine Anrechnung ist nur in den Prüfungsgebieten „Angewandte BWL/VWL“ und „Wirtschaftsrecht“ zulässig.

Die WPO sieht hierfür zwei Wege vor:

- ▶ Der erfolgreiche Abschluss eines nach § 8a WPO akkreditierten Masterstudiengangs befreit von den Prüfungsgebieten „Angewandte BWL/VWL“ und „Wirtschaftsrecht“ im Wirtschaftsprüfungsexamen. Die Leistungen gelten per se als gleichwertig. Das Wirtschaftsprüfungsexamen verkürzt sich damit auf zwei Prüfungsgebiete.
- ▶ Nach § 13b WPO können Prüfungsleistungen, die im Rahmen einer Hochschulausbildung (mit nicht rechtlich spezifiziertem Abschluss, also grundsätzlich auch Bachelor-Studiengänge) erbracht werden, angerechnet werden, wenn ihre Gleichwertigkeit in Inhalt, Form und Umfang durch die Prüfungsstelle festgestellt wird. Die inhaltlichen und formalen Voraussetzungen für die Feststellung der Gleichwertigkeit und das Verfahren regeln die §§ 7 ff. WPAnrV.

ABB. 11: Übersicht über die Möglichkeiten zur Verkürzung des Wirtschaftsprüfungsexamens				
Rechtsgrundlage	Prüfungsgebiet			
	Prüfungswesen	Angewandte BWL/ VWL	Wirtschaftsrecht	Steuerrecht
§ 8a WPO	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
§ 13b WPO	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/> / <input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/> / <input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
<input checked="" type="checkbox"/> = Pflichtgebiet; <input type="checkbox"/> = Befreiung aufgrund gleichwertiger Leistungen.				

Quelle: http://www.wpk.de/uploads/tx_templavoila/WPK-Broschuere_Wirtschaftspruefer_Beruf_03.pdf, S. 10.

Der erfolgreiche Abschluss des Studiengangs, aus dem die Leistungsnachweise stammen, darf zum Zeitpunkt der Zulassung zum Wirtschaftsprüfungsexamen nicht länger als drei Jahre zurückliegen (§ 6 Abs. 2 Satz 2 WPAnrV).

Die Verkürzung nach § 13 WPO kann neben § 13b WPO in Anspruch genommen werden. Für den Ausbildungsweg nach § 8a WPO ist eine Verkürzung nach § 13 WPO nicht relevant.

§ 8a WPO sieht vor, dass besonders geeignete Master-Studiengänge nach Maßgabe der §§ 1 – 6 WPAnrV anerkannt werden. Dies setzt insb. eine Akkreditierung des Studiengangs nach Maßgabe des § 5 WPAnrV voraus. Die Lehrinhalte müssen die Prüfungsgebiete nach § 4 WiPrPrüfV umfassen; gemäß § 3 WPAnrV ist außerdem zu fordern:

- ▶ der Nachweis über die Ableistung von drei Monaten Tätigkeit gemäß § 9 Abs. 1 WPO sowie von drei Monaten Prüfungstätigkeit gemäß § 9 Abs. 2 WPO nach Erwerb des ersten berufsqualifizierenden Abschlusses, aber vor Beginn des Masterstudiengangs,
- ▶ das Bestehen einer Zugangsprüfung mit wirtschaftsprüfungsrelevanten Bestandteilen vorzuschreiben sowie
- ▶ das Absolvieren von mindestens vier Theoriesemestern sowie die Abfassung einer Master-Thesis im Prüfungsgebiet „Wirtschaftliches Prüfungswesen, Unternehmensbewertung und Berufsrecht“.

ABB. 12: Vorschlag zur Gestaltung eines Masterstudiengangs nach § 8a WPO							
Studieninhalte mit zugeordneten ECTS-Punkten							
Wirtschaftliches Prüfungswesen	25	Angewandte BWL	25	Wirtschaftsrecht	25	Steuerrecht	25
Jahresabschluss und Sonderfälle der Rechnungslegung	3	Kosten- und Leistungsrechnung/ Planungs- und Kontrollinstrumente/	6	Bürgerliches Recht/ Arbeitsrecht/ Internationales Privatrecht	4	Abgabenordnung/ Finanzgerichtsordnung Einkommensteuer/ Körperschaftsteuer/	5
Konzernabschluss und IFRS	5	Unternehmensführung/		Handelsrecht/ Internationales Kaufrecht	2	Gewerbsteuer	7
Prüfung der Rechnungslegung	6	Organisation		Gesellschaftsrecht/ Konzernrecht	7	Bewertungsgesetz/ Erbschaftsteuer/	3
Sonderprüfungen	4	Unternehmensfinanzierung/ Investitionsrechnung	6	Corporate Governance	2	Umsatzsteuer/ Grunderwerbsteuer	4
Grundzüge und Prüfung der IT	2	Methodische Problemstellungen der externen	4	Kapitalmarktrecht	3	Umwandlungssteuerrecht	3
Unternehmensbewertung	2	Rechnungslegung		Umwandlungsrecht	3	Internationales Steuerrecht	3
Berufsrecht	3	Corporate Governance	2	Insolvenzrecht	2		
		Unternehmensbewertung	2	Europarecht	2		
		Volkswirtschaftslehre	5				
Gesamt:							100
Abschlussarbeit (Gebiet: Wirtschaftliches Prüfungswesen)							15
Seminar: Prüfungswesen							5
Gesamt:							120

Quelle: http://www.wpk.de/uploads/tx_templavoila/WPK_Examen-Pruefungsstelle_Referenzrahmen_24-10-2016.pdf, S. 27.

Abweichend von dem Erfordernis der dreijährigen Prüfungstätigkeit kann das Examen bereits unmittelbar nach dem Masterstudium absolviert werden (§ 9 Abs. 6 WPO), somit ist das theoretische Wissen noch unmittelbar präsent. Gemäß § 6 Abs. 3 WPAnrV ersetzt die Anrechnung des Studiengangs die schriftlichen und mündlichen Prüfungen in den Gebieten „Angewandte Betriebswirtschaftslehre, Volkswirtschaftslehre“ und „Wirtschaftsrecht“.

Die Bestellung zum Wirtschaftsprüfer erfolgt im Gegenzug erst nach dem Nachweis einer mindestens dreijährigen Berufspraxis. Hierbei wird die gesamte nach einem Bachelor-Abschluss geleistete Tätigkeit als Praxiszeit anerkannt. D. h. nach dem WP-Examen sind noch maximal 2¹/₂ Jahre Berufspraxis abzuleisten.

§ 13b WPO i.V. mit §§ 7 – 9 WPAnrV regeln die Anerkennung einzelner Leistungen zum Wirtschaftsprüfungsexamen. Angerechnet werden können gemäß § 7 Abs. 1 WPAnrV die Prüfungsgebiete „Angewandte Betriebswirtschaftslehre, Volkswirtschaftslehre“ und „Wirtschaftsrecht“ eines Studienganges, welcher nicht nach § 8a WPO, § 5 WPAnrV akkreditiert sein muss. § 7 Abs. 2 WPAnrV bestimmt, dass von Seiten der Prüfungsstelle bei der Wirtschaftsprüferkammer

die Prüfungen denen des Wirtschaftsprüfungsexamens in Form, Inhalt und zeitlichem Umfang als gleichwertig festgestellt werden müssen. Näheres regelt § 9 WPAnrV.

Für die Anerkennung von Studiengängen nach § 8a WPO und die Anerkennung von Studienleistungen nach § 13b WPO gemäß § 4 WPAnrV existiert ein Referenzrahmen in der vom Bundesministerium für Wirtschaft und Energie am 29.11.2016 für verbindlich erklärten Fassung (vgl. http://www.wpk.de/uploads/tx_templavoila/WPK_Examen-Pruefungsstelle_Referenzrahmen_24-10-2016.pdf). Dieser Referenzrahmen definiert Berufsbild und Kernkompetenzen des WP, hieraus resultierende erforderliche Kompetenzausprägungen in sechs Stufen (vgl. § 2 Abs. 2 WPAnrV), und ordnet diese den einzelnen Phasen der Ausbildung im Hinblick auf die Abdeckung des WP-Examens zu.

2.5 Bestellung zum Wirtschaftsprüfer

Gemäß § 15 WPO kann ein Bewerber nach bestandener Prüfung seine Bestellung zum WP bei der Wirtschaftsprüferkammer beantragen, wenn er die Voraussetzungen der §§ 5 ff. WPO erfüllt. Die Bestellung ist gemäß § 16 WPO zu versagen, wenn der Bewerber

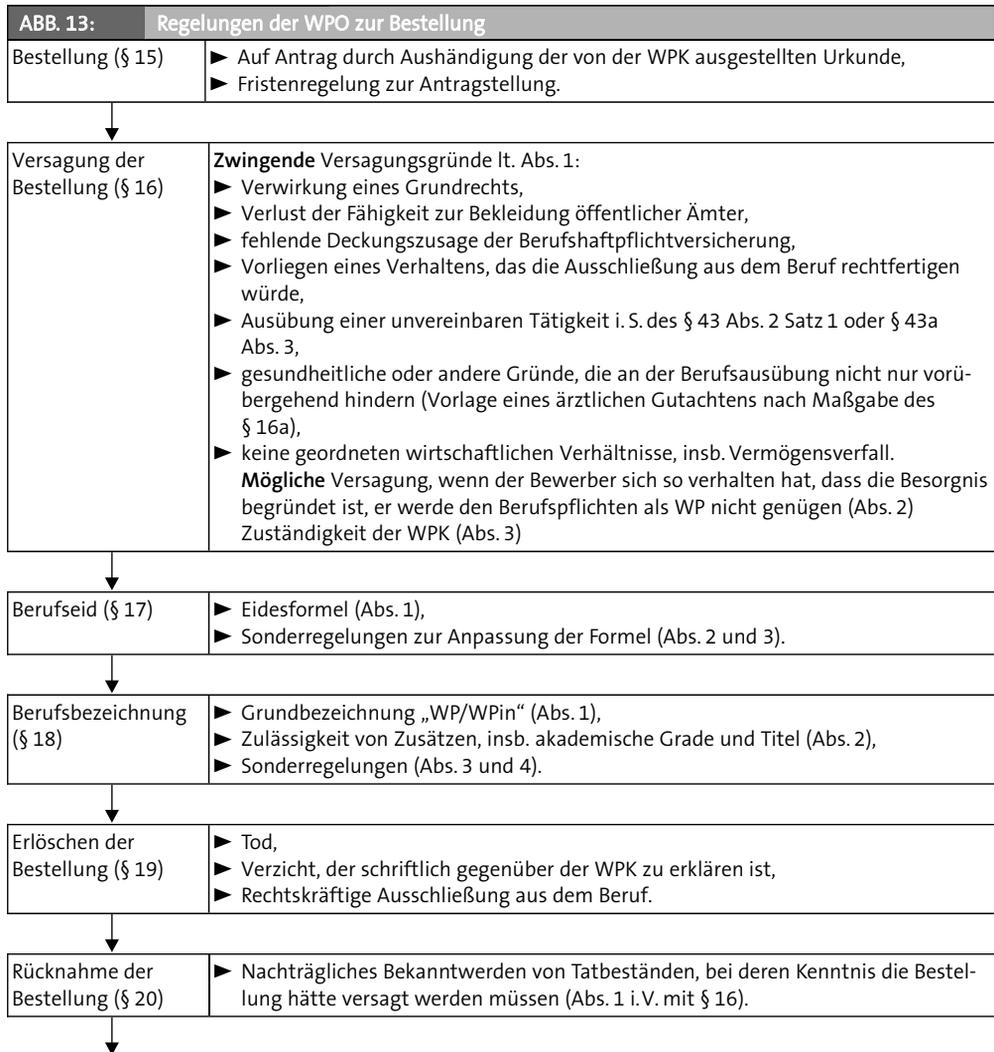
- ▶ nach der Entscheidung des BVerfG ein Grundrecht verwirkt hat,
- ▶ infolge einer strafrechtlichen Verurteilung keine öffentlichen Ämter bekleiden darf,
- ▶ sich eines Verhaltens schuldig gemacht hat, das ein Berufsverbot rechtfertigen würde,
- ▶ dauerhaft aus gesundheitlichen Gründen nicht in der Lage ist, seinen Beruf auszuüben,
- ▶ nicht in geordneten wirtschaftlichen Verhältnissen lebt,
- ▶ die begründete Besorgnis besteht, dass der Bewerber aufgrund seines Verhaltens nicht in der Lage ist, seine Berufspflichten zu erfüllen (hierbei handelt es sich um eine Kann-Vorschrift),
- ▶ den Abschluss einer nach § 54 Abs. 1 WPO erforderlichen Berufshaftpflichtversicherung nicht nachgewiesen hat,
- ▶ eine nicht mit dem Beruf des WP vereinbare Tätigkeit gemäß §§ 43 Abs. 2, 43a Abs. 3 WPO ausübt bzw.
- ▶ unmittelbar nach der Bestellung keine berufliche Niederlassung im Berufsregister angegeben wird.

Vor der Bestellung muss der Bewerber den Berufseid ablegen (§ 17 WPO). Fortan hat er gemäß § 18 WPO im beruflichen Verkehr die Bezeichnung „Wirtschaftsprüfer(in)“ zu verwenden.

Gemäß § 19 WPO erlischt die Bestellung bei Tod, Verzicht oder Ausschluss aus dem Beruf. Der Ausschluss erfolgt durch Urteil in einem berufsgerichtlichen Verfahren. Nach Maßgabe des § 20 WPO kann eine erfolgte Bestellung zurückgenommen oder widerrufen werden.

Eine **Rücknahme** der Bestellung erfolgt mit Wirkung für die Zukunft, wenn nachträglich Tatsachen i. S. des § 16 WPO bekannt werden, bei deren Kenntnis die Bestellung hätte versagt werden müssen (§ 20 Abs. 1 WPO). Die Bestellung ist demgegenüber zu **widerrufen**, wenn nach der zu diesem Zeitpunkt ordnungsmäßigen Bestellung Tatsachen i. S. des § 16 WPO bekannt werden. Die Wiederbestellung eines ehemaligen WP regelt § 23 WPO.

Im Einzelnen sind der WPO folgende Regelungen zur Bestellung in chronologischer Reihenfolge zu entnehmen:



Widerruf der Bestellung (§ 20)	Zwingende Widerrufsgründe lt. Abs. 2: <ul style="list-style-type: none"> ▶ keine Ausübung einer eigenverantwortlichen Tätigkeit, ▶ Ausübung einer unvereinbaren Tätigkeit, ▶ Verlust der Fähigkeit zur Bekleidung öffentlicher Ämter, ▶ Gesundheitliche oder andere Gründe, die an der Berufsausübung nicht nur vorübergehend hindern (z. B. Gebrechlichkeit, Sucht; Vorlage eines ärztlichen Gutachtens nach Maßgabe des § 20a), ▶ keine Unterhaltung einer Berufshaftpflichtversicherung, ▶ keine geordneten wirtschaftlichen Verhältnisse, insb. Vermögensverfall, Eröffnung eines Insolvenzverfahrens, ▶ keine Unterhaltung einer beruflichen Niederlassung, ▶ Verwirkung eines Grundrechts, ▶ Anzeigepflichten gegenüber der WPK bei gewerblichen Tätigkeiten, Angestellten- oder Beamtenverhältnissen (Abs. 3).
Wiederbestellung (§ 23)	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Nach Erlöschen der Bestellung durch Verzicht, ▶ nach Erlöschen der Bestellung durch rechtskräftige Ausschließung aus dem Beruf im Gnadenwege oder nach Ablauf von acht Jahren, ▶ nach Rücknahme oder Widerruf der Bestellung und Wegfall der hierfür maßgeblichen Gründe.

Die nachfolgenden §§ 27 – 40a WPO (Vierter bis Siebter Abschnitt) regeln das Recht der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (WPG) wie z. B.

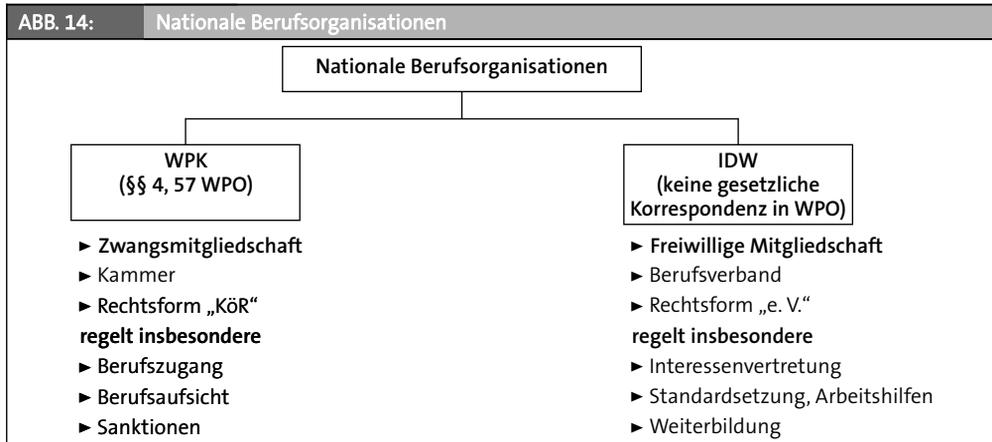
- ▶ zulässige Rechtsformen,
- ▶ Voraussetzungen für die Anerkennung,
- ▶ Erlöschen, Widerruf oder Rücknahme der Anerkennung,
- ▶ Berufsregister sowie
- ▶ Berufsgerichtsbarkeit und allgemeine Vorschriften für das Verwaltungsverfahren

dürften für einen Berufsanfänger ohne großen Belang sein. Auf die Darstellung wird deshalb hier, auch aus Gründen der Übersichtlichkeit, verzichtet.

3. Organisationen des Berufsstands

3.1 Nationale Organisationen

Für den Wirtschaftsprüfer bedeutsame nationale Berufsorganisationen sind:



3.1.1 Wirtschaftsprüferkammer

Die Wirtschaftsprüferkammer (WPK) ist die berufsständische Organisation der WP auf der Rechtsgrundlage des § 4 WPO in der Rechtsform einer Körperschaft des öffentlichen Rechts. Als Zusammenschluss sämtlicher Berufsangehöriger ist sie Trägerin der beruflichen Selbstverwaltung, die dem Berufsstand mit dem Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (WPO) eingeräumt wurde.

Der in § 57 WPO festgelegte Aufgabenkatalog macht deutlich, dass die WPK Ansprechpartner ihrer Mitglieder, aber auch der Mandanten, des Gesetzgebers, der Behörden und Gerichte ist. Da die WPK öffentliche Aufgaben wahrzunehmen hat und insb. im Bereich der Berufsaufsicht über zahlreiche Hoheitsrechte verfügt, reichte eine Vereinigung der Berufsangehörigen auf freiwilliger Basis nicht aus.

Die WPK untersteht ihrerseits der Staatsaufsicht durch das Bundesministerium für Wirtschaft und Arbeit. Diese beschränkt sich jedoch auf die Feststellung, ob die WPK bei der Erfüllung ihrer Aufgaben Gesetze und Satzung beachtet.

Die WPK mit Sitz in Berlin ist **bundesweit zuständig und tätig**. Sie hat auf Bundesebene die den Gesamtberufsstand betreffenden Interessen wahrzunehmen und gleichzeitig die Berufsangehörigen unmittelbar zu betreuen. Zu diesem Zweck unterhält sie Landesgeschäftsstellen, die die Hauptgeschäftsstelle unterstützen, jedoch keine rechtliche Selbständigkeit besitzen (§ 4 Abs. 3 WPO).

Eine Pflichtmitgliedschaft besteht gemäß § 58 WPO für

- ▶ WP und WPG,
- ▶ Mitglieder des Vorstands, verbundene Personen nach dem PartGG, Geschäftsführer sowie persönlich haftende Gesellschafter von WPG,
- ▶ vBP und BPG,
- ▶ Mitglieder des Vorstands, verbundene Personen nach dem PartGG, Geschäftsführer sowie persönlich haftende Gesellschafter von BPG.

Des Weiteren können genossenschaftliche Prüfungsverbände, Sparkassen- und Giroverbände und die überörtlichen Prüfungseinrichtungen der öffentlichen Körperschaften auf Antrag eine Mitgliedschaft bei der WPK erwerben.

Zum 1. 7. 2017 waren insgesamt 21.508 Mitglieder in der Wirtschaftsprüferkammer organisiert, hiervon 14.668 WP (vgl. http://www.wpk.de/uploads/tx_templavoila/WPK-Statistiken_Juli_2017.pdf).

Als **Aufgaben** der WPK werden in § 57 WPO explizit genannt:



Im Zuge anhaltender Deregulierungsbestrebungen hat sich die WPK zunehmend von einer berufsständischen Interessenvertretung und Selbstverwaltung zu einem Organ der mittelbaren Staatsaufsicht entwickelt. Insbesondere die Berufsaufsicht bildet heute eine Kernaufgabe der WPK.

Die Berufsaufsicht der WPK umfasst folgende Bereiche (vgl. <http://www.wpk.de/wpk/berufsaufsicht/>):

- ▶ **Widerrufsverfahren:** Die Öffentlichkeit soll hiermit für den Fall geschützt werden, dass bestimmte, gesetzlich definierte Rahmenbedingungen zur Berufsausübung nicht eingehalten werden.
- ▶ **Abschlussdurchsicht:** Die WPK sichtet veröffentlichte und von ihren Mitgliedern geprüfte Unternehmensabschlüsse sowie die hierzu erteilten Bestätigungsvermerke und klärt ggf. auftretende Fragen mit den Abschlussprüfern.
- ▶ **Disziplinarverfahren:** Die WPK geht dem Verdacht berufswidrigen Verhaltens von Mitgliedern nach. Hierzu müssen zureichende Anhaltspunkte einer Berufspflichtverletzung vorliegen, die sich aus Hinweisen und Mitteilungen an die WPK oder aus einem der vorgenannten Verfahren ergeben.

Im Bereich der **Widerrufsverfahren** werden die Voraussetzungen der Bestellung des Mitglieds als WP/vBP oder der Anerkennung als WPG/BPG (§§ 20, 34 WPO) überprüft. Die WPK muss die Bestellung oder Anerkennung widerrufen, wenn gesetzliche Voraussetzungen zur Berufsausübung, wie etwa die Unterhaltung einer ordnungsmäßigen Berufshaftpflichtversicherung, nicht eingehalten werden. Geordnete wirtschaftliche Verhältnisse und der Verzicht auf unvereinbare Tätigkeiten, insb. einer gewerblichen Tätigkeit, gehören gleichermaßen zu den unverzichtbaren Rahmenbedingungen einer ordnungsgemäßen Berufsausübung, die bei Nichteinhaltung zum Widerruf der Bestellung als WP/vBP oder der Anerkennung als Berufsgesellschaft führen.

In der **Abschlussdurchsicht**, die keinen konkreten Anfangsverdacht auf eine Pflichtverletzung voraussetzt, sichtet die WPK veröffentlichte und von ihren Mitgliedern geprüfte Unternehmensabschlüsse (Ausnahme: Abschlüsse von Unternehmen nach § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB) sowie die hierzu erteilten Bestätigungsvermerke. Dabei werden Fragen zur Rechnungslegung oder zum Bestätigungsvermerk mit den Abschlussprüfern geklärt. Ein Verdacht einer Pflichtverletzung kann zur Einleitung eines förmlichen Disziplinarverfahrens führen.

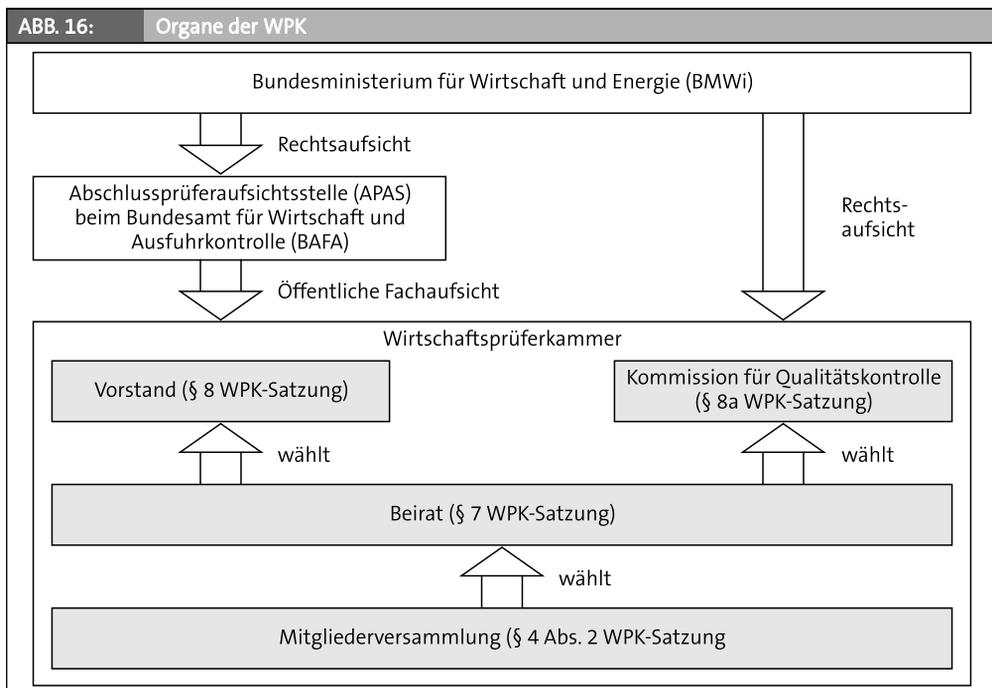
Liegt im Bereich der **Disziplinarverfahren** als Ermittlungsergebnis der WPK eine Berufspflichtverletzung vor, kann die WPK diese mit einer berufsaufsichtlichen Maßnahme ahnden (§ 68 Abs. 1 Satz 2 WPO). Als Maßnahmen der WPK kommen Rüge, Geldbuße bis 500.000 €, ein befristetes Tätigkeitsverbot oder ein Berufsausschluss in Betracht. Das Mitglied kann nach einem erfolglosem Einspruchsverfahren die berufsgerichtliche Entscheidung beantragen (§ 71a WPO). Die Zuständigkeit liegt bei den staatlichen Gerichten, den sog. Berufsgerichten (dies sind spezielle Kammern bzw. Senate beim Landgericht Berlin als erste Instanz, Kammergericht Berlin als zweite Instanz und Bundesgerichtshof als dritte Instanz). Die Generalstaatsanwaltschaft Berlin nimmt in den Verfahren vor den Berufsgerichten die Aufgaben der Staatsanwaltschaft wahr (§ 84 WPO). Die WPK macht die unanfechtbaren berufsaufsichtlichen Maßnahmen auf ihrer Internetseite unter Angabe von Art und Charakter des Verstoßes öffentlich bekannt (§ 69 WPO).

Über die Tätigkeit der WPK im Bereich der Berufsaufsicht insgesamt unterrichten die jährlichen **Berichte über die Berufsaufsicht**.

Für Berufspflichtverletzungen, die im Zusammenhang mit der Durchführung gesetzlich vorgeschriebener Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse nach § 319a Abs.1 Satz 1 HGB stehen, ist die **Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS)** beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle zuständig (§ 66a Abs. 6 WPO). Der APAS steht zudem die Fachaufsicht über die WPK und die Letztentscheidungsbefugnis zu.

Relevant sind insb. die sog. **Inspektionen** nach § 62b WPO, bei denen ausgewählte Teilbereiche des Qualitätssicherungssystems einer Praxis sowie einzelne Aufträge über gesetzliche Abschlussprüfungen bei Unternehmen i. S. des § 319a HGB untersucht werden.

Somit ergibt sich seither eine Zweiteilung der Prüferaufsicht, da lt. EU-Recht für die Aufsicht über Berufsangehörige, die § 319a HGB-Mandate wahrnimmt, eine Behörde (Aufsicht im Wege des „*monitoring*“) und keine mit Berufsangehörigen besetzte Organisation (Aufsicht im Wege des „*peer review*“) verantwortlich sein muss.



Quelle: *Wirtschaftsprüferkammer* (Hrsg.): Die Wirtschaftsprüferkammer, Berlin 2016, S. 9.

Zusätzliche Aufgaben ergeben sich aus den Berufspflichten gemäß § 57 Abs. 4 WPO (vgl. hierzu Kapitel I.4.).

Die **Kammerversammlung** setzt sich aus der Gesamtheit der Mitglieder der WPK zusammen. Ihre Aufgaben sind die Wahl und Entlastung der Mitglieder des Beirats, die Entgegennahme von Berichten des Vorstands und des Beirats sowie die Vornahme etwaiger Satzungsänderungen (§ 4 Abs. 2 WPK-Satzung).

Als Foren der Aussprache und Berichterstattung richtet die Wirtschaftsprüferkammer regionale und zentrale Kammerversammlungen aus (§ 6 WPK-Satzung).

Der **Beirat** ist gemäß § 7 Abs. 1 WPK-Satzung insb. zuständig für die Wahl und Entlastung des Vorstands und der Kommission für Qualitätskontrolle, den Beschluss der Berufssatzung sowie der Satzung für Qualitätskontrolle.

Der **Vorstand** besteht aus insgesamt zehn Mitgliedern, dem Präsidenten (Vorsitzer des Vorstands) und zwei Vizepräsidenten (§ 8 WPK-Satzung); er umfasst somit 13 Personen. Der Präsident vertritt die WPK gerichtlich und außergerichtlich. Vorstand und Beirat der WPK rekrutieren sich aus allen Bereichen der Mitglieder und aus Prüfungseinrichtungen unterschiedlicher Größe.

Der nach § 8a WPK-Satzung zu bildenden **Kommission für Qualitätskontrolle** obliegt der Betrieb des Systems der Qualitätskontrolle nach §§ 57a ff. WPO einschließlich aller diesbezüglich zu treffenden Maßnahmen und Entscheidungen. Die Mitglieder müssen nach § 57a Abs. 3 Satz 2 WPO als Prüfer für Qualitätskontrolle registriert sein; sie werden auf Vorschlag des Vorstands der WPK vom Beirat für die Dauer von drei Jahren gewählt (vgl. zur Qualitätskontrolle Kapitel I.6.).

Die WPK unterliegt ihrerseits der öffentlichen fachbezogenen Aufsicht durch die **Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS)** gemäß § 66a WPO und der Rechtsaufsicht durch das **Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (BMWi)** gemäß § 66 WPO.

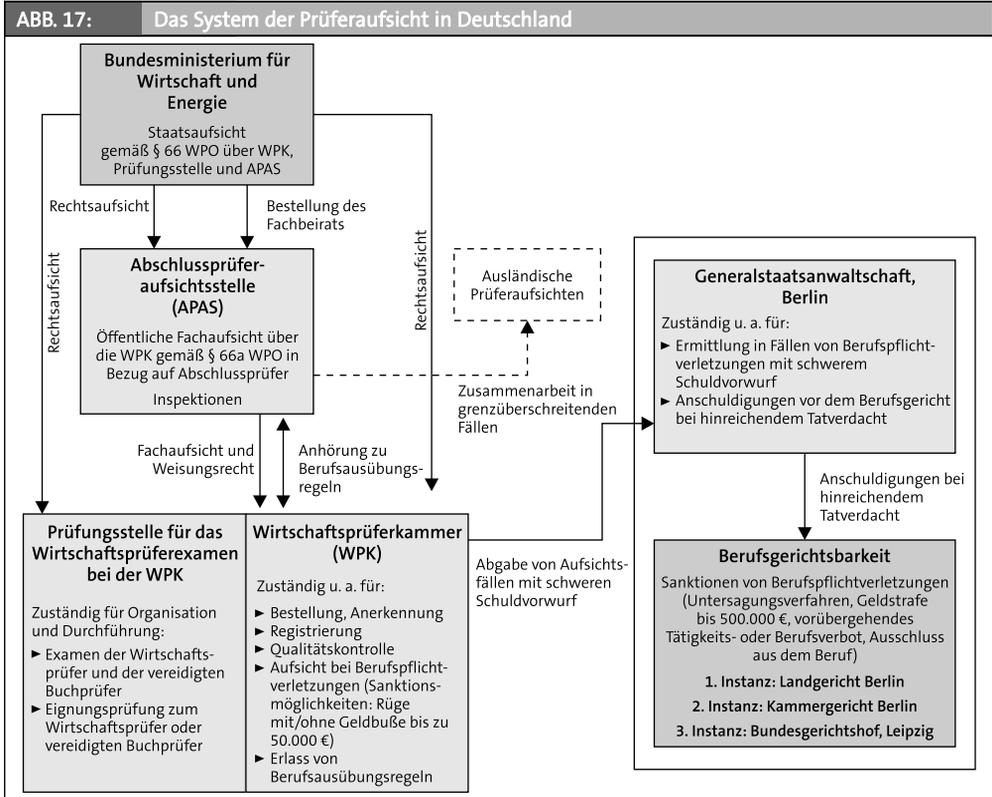
Mit der Einrichtung der APAS wurde das Ziel verfolgt, den Berufsstand der Abschlussprüfer in Deutschland unter eine letztverantwortliche, berufsstandunabhängige Aufsicht zu stellen. Dazu wurde der Wirtschaftsprüferkammer (WPK) neben der Rechtsaufsicht durch das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie die APAS als Element der öffentlichen Fachaufsicht vorangestellt.

Die Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) wurde zum 17.6.2016 als Behörde beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) eingerichtet.

Die überarbeitete EU-Abschlussprüferrichtlinie und die EU-Verordnung zur Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse verlangten strengere Regelungen für die Abschlussprüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse nach § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB). Insb. mussten die Mitgliedstaaten eine vom Berufsstand unabhängige Behörde vorsehen, die die Aufsicht über die Abschlussprüfer ausübt. Diese muss insb. über eigene Mitarbeiter verfügen und im Rahmen der Berufsaufsicht selbst Maßnahmen ergreifen können.

Für die Berufsangehörigen mit „bloßen“ § 319 HGB-Mandaten bleibt es bei der Aufsicht durch die WPK im Rahmen der Qualitätskontrolle nach §§ 57a ff. WPO.

Neben der Fachaufsicht über die Wirtschaftsprüferkammer ist es insb. Aufgabe der APAS, bei Berufsangehörigen, WPG und genossenschaftlichen Prüfungsverbänden, die gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse durchführen, ohne besonderen Anlass zu ermitteln (Inspektionen). Darüber hinaus gibt es anlassbezogene Ermittlungen, soweit sich z. B. aus Inspektionen konkrete Anhaltspunkte für Verstöße gegen Berufspflichten ergeben. Zudem leistet die APAS einen Beitrag zur Verbesserung der Prüfungsqualität durch Mitarbeit in den europäischen und internationalen Gremien der Prüferaufsichten (vgl. http://www.bafa.de/DE/Bundesamt/Abschlussprueferaufsichtsstelle/abschlussprueferaufsichtsstelle_node.html).



Quelle: http://www.apak-aoc.de/apak/system_pueferaufsicht_popup.asp.

Aufgaben und Befugnisse der APAS sind im Einzelnen:

ABB. 18: Aufgaben und Befugnisse der APAS (§ 66a WPO)	
<p>Allgemeine Kompetenzen gegenüber Berufsangehörigen (Abs. 1 und 2)</p>	<p>Die Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) führt eine öffentliche fachbezogene Aufsicht über die WPK,</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ soweit diese Aufgaben nach § 4 Abs. 1 Satz 1 WPO erfüllt, die gegenüber Berufsangehörigen und Gesellschaften wahrzunehmen sind, ▶ die zur Durchführung gesetzlich vorgeschriebener Abschlussprüfungen befugt sind oder solche ohne diese Befugnis tatsächlich durchführen. <p>Die WPK hat vor dem Erlass von Berufsausübungsregelungen (§ 57 Abs. 3, § 57c) die Stellungnahme der APAS einzuholen und dem Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (BMWi) vorzulegen.</p> <p>Die APAS ist zuständige Behörde i. S. des Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 3, der Art. 14 und 17 Abs. 8 Unterabs. 3 sowie des Art. 20 Abs. 1 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014.</p>

Regelungsinhalte (Abs. 3 – 5)	<p>Die APAS beaufsichtigt die WPK, ob diese ihre in Abs. 1 genannten Aufgaben</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ geeignet, ▶ angemessen und ▶ verhältnismäßig <p>erfüllt. Sie kann hierzu an Sitzungen der WPK teilnehmen und hat ein Informations- und Einsichtsrecht. Sie kann an Qualitätskontrollen teilnehmen.</p> <p>Die APAS kann die WPK beauftragen,</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ bei Hinweisen auf Berufspflichtverletzungen und ▶ bei Anfragen im Rahmen der internationalen Zusammenarbeit <p>berufsaufsichtliche Ermittlungen nach § 61a Satz 2 Nr. 2 WPO durchzuführen.</p> <p>Die APAS kann an Ermittlungen der WPK teilnehmen.</p> <p>Die APAS kann Entscheidungen der WPK unter Angabe der Gründe zur nochmaligen Prüfung an diese zurückverweisen (Zweitprüfung). Sie kann bei Nichtabhilfe unter Aufhebung der Entscheidung der WPK Weisung erteilen (Letztentscheidung).</p> <p>Die WPK ist verpflichtet, den Vorgang in Umsetzung der Weisung abzuschließen. Hält die WPK eine Weisung für rechtswidrig, legt sie den Vorgang dem BMWi vor.</p> <p>Die WPK ist verpflichtet, auf Anforderung der APAS im Einzelfall oder von sich aus auf Grund genereller von der APAS festzulegender Kriterien über einzelne, aufsichtsrelevante Vorgänge nach Sachverhaltsaufklärung zeitnah und in angemessener Form zu berichten.</p>
Besondere Regelungsinhalte bei Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse i. S. des § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB (Abs. 6 und 7)	<p>Durchführung von</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ Inspektionen ohne besonderen Anlass (§ 62b WPO), ▶ erweiterten Prüfungen, sofern sich bei durchgeführten Inspektionen Anhaltspunkte für Verstöße gegen Berufspflichten ergeben, ▶ Prüfungen aufgrund von Mitteilungen der Prüfstelle nach § 342b Abs. 8 Satz 2 HGB. <p>Möglichkeit zur Erteilung von Auflagen, Anordnung von Sonderprüfungen oder Verhängung von berufsaufsichtlichen Maßnahmen.</p>
Transparenzregelungen (Abs. 8)	<p>Jährliche Veröffentlichung eines Arbeitsprogramms und eines Tätigkeitsberichts.</p>

3.1.2 Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland

Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW) ist ein eingetragener Verein für WP und WPG auf freiwilliger Basis mit Sitz in Düsseldorf. Anders als bei der WPK unterliegen die WP keiner Pflichtmitgliedschaft.

Ordentliche Mitglieder des IDW können WP und WPG sein. Als außerordentliche Mitglieder können gemäß § 3 Abs. 2 IDW-Satzung aufgenommen werden:

- ▶ ehemalige WP, die nicht aus dem Beruf ausgeschlossen wurden,
- ▶ Vorstandsmitglieder, Geschäftsführer und persönlich haftende Gesellschafter einer WPG, die nicht WP sind,
- ▶ Sozietätsmitglieder und Partnerschaftsgesellschafter von WP,
- ▶ vBP,
- ▶ entsprechende Prüfungseinrichtungen ausländischen Rechts,

- ▶ Personen, die das WP-Examen erfolgreich absolviert haben, aber bisher noch nicht als WP tätig sind, sowie
- ▶ Ehrenmitglieder.

Das IDW ist ein Organ der **Interessenvertretung** des Berufsstands. Das Hauptziel seiner Tätigkeit besteht darin, die Anforderungen an eine unabhängige, eigenverantwortliche und gewissenhafte Berufsausübung auf qualitativ hohem Niveau zu präzisieren und nach außen zu verdeutlichen, welchen Qualitätsanforderungen und welcher Selbstkontrolle sich die Mitglieder des IDW unterziehen.

Um dem Anspruch der IDW als **Qualitätsgemeinschaft** zu genügen, verpflichten sich seine Mitglieder, teilweise über die gesetzlichen Anforderungen hinausgehende Normen zu erfüllen. Hierbei handelt es sich um die sog. **Grundsätze zur Qualitätssicherung** in der Wirtschaftsprüferpraxis (§ 4 Abs. 8 IDW-Satzung).

Die vom IDW entwickelten einheitlichen **Standards** der Berufsausübung, die

- ▶ IDW Prüfungsstandards (IDW PS),
- ▶ IDW Prüfungshinweise (IDW PH),
- ▶ IDW Standards (IDW S),
- ▶ IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung (IDW RS) und
- ▶ IDW Rechnungslegungshinweise (IDW RH),

legen die fachliche Berufsauffassung der Wirtschaftsprüfer dar. Sie sind zwar rechtlich nicht bindend, eine Nichtbeachtung kann bei Rechtsstreitigkeiten allerdings als nachteilig ausgelegt werden. Jedes IDW-Mitglied sollte deshalb unbeschadet seiner Eigenverantwortlichkeit stets die Anwendung der entsprechend dargelegten Berufsauffassung sorgfältig prüfen und Abweichungen an geeigneter Stelle (z. B. im Prüfungsbericht) hervorheben und begründen (§ 4 Abs. 9 IDW-Satzung).

Für die Durchführung der Abschlussprüfung sind vor allem die IDW PS bedeutsam. Im Zuge der Umsetzung des KonTraG ab dem Jahre 1997 wurden diese umfassend überarbeitet und zum Teil neu gefasst. Dies geschah mit dem Ziel einer Transformation der sog. **International Standards on Auditing (ISA)** in deutsche Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung.

Unvermeidliche Abweichungen der deutschen Prüfungsgrundsätze zu den ISA bestehen aufgrund von Besonderheiten deutschen Rechts in Bezug auf die Abschlussprüfung, von denen das IDW nicht befreien kann. Der Angleichungsprozess konnte im Jahre 2004 abgeschlossen werden. Seither besteht folgende Systematik:

ABB. 19: Systematik der IDW-Prüfungsstandards (PS)	
IDW PS	Inhalte
100 – 199	Zusammenfassender Standard, Qualitätssicherung
200 – 249	Prüfungsgegenstand und Prüfungsumfang
250 – 299	Prüfungsansatz
300 – 399	Prüfungsdurchführung
400 – 499	Bestätigungsvermerk, Prüfungsbericht, Bescheinigung
500 – 799	Abschlussprüfung von Unternehmen bestimmter Branchen
800 – 999	Review- und andere Reporting-Aufträge

Ein weiteres bedeutendes Tätigkeitsfeld des IDW ist die Sicherstellung der **Aus- und Fortbildung** der WP und des beruflichen Nachwuchses (§ 2 Abs. 2a IDW-Satzung). Die Mitglieder des IDW sind gemäß § 4 Abs. 10 IDW-Satzung verpflichtet, an Fortbildungsmaßnahmen im Mindestumfang von 40 Stunden pro Jahr teilzunehmen, das notwendige Literaturstudium ist hierin nicht inbegriffen. Das IDW bietet hierzu ein breites Lehrgangsprogramm an.

Weitere Aufgaben des IDW bilden gemäß § 2 IDW-Satzung die

- ▶ Förderung der Interessen und der Fachgebiete ihrer Mitglieder,
- ▶ Weiterentwicklung des Berufsbilds des WP,
- ▶ Erstellung von Gutachten in Fach- und Berufsfragen und
- ▶ Schaffung von Alters- und Hinterbliebeneneinrichtungen für WP.

Das IDW unterhält weitere Geschäftsstellen, welchen die Kontaktpflege zu Landesministerien, die dezentrale Durchführung von Fortbildungsveranstaltungen und die Mitgliederbetreuung obliegen.

Der **Wirtschaftsprüfertag** setzt sich aus allen ordentlichen Mitgliedern des IDW zusammen. Diese wählen die Mitglieder des Ehrenrats und des Verwaltungsrats. Aufgaben der Wirtschaftsprüfertags bestehen in der Entgegennahme der Berichte des Vorstands und des Verwaltungsrats sowie der Vornahme von Satzungsänderungen gemäß § 8 Abs. 2 IDW-Satzung.

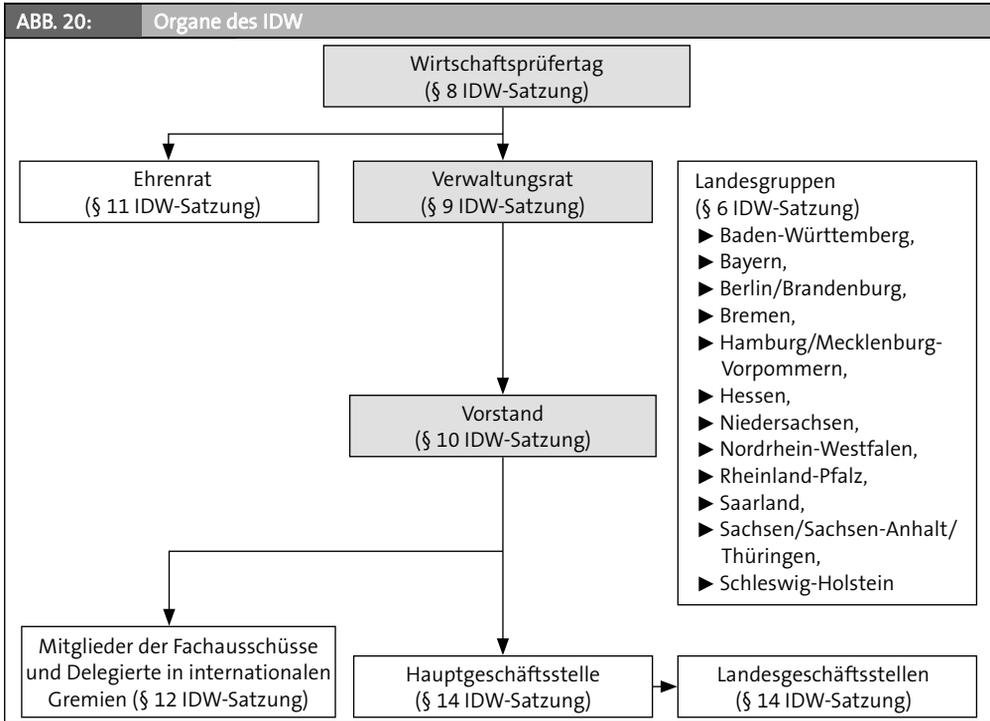
Der **Verwaltungsrat** wird von den Landesgruppen sowie dem Wirtschaftsprüfertag gewählt. Er wählt seinerseits den IDW-Vorstand und den Vorsitzenden des Hauptfachausschusses. Weitere Aufgaben ergeben sich aus § 9 Abs. 5 IDW-Satzung.

Der **Vorstand** besteht aus sechs ehrenamtlichen und drei geschäftsführenden Mitgliedern, die das IDW leiten. Die geschäftsführenden Vorstandsmitglieder, welche gemäß § 10 Abs. 6 IDW-Satzung mehrheitlich Wirtschaftsprüfer sein müssen, vertreten das IDW nach außen.

Dem **Ehrenrat** obliegt nach § 11 IDW-Satzung die Klärung von Satzungsverstößen von IDW-Mitgliedern und die Beilegung persönlicher Differenzen zwischen den Mitgliedern.

§ 12 IDW-Satzung bestimmt die Bildung von **Ausschüssen**. Insbesondere besteht ein ständiger Hauptfachausschuss (HFA), welcher zur Erstattung von Stellungnahmen bzw. Fachgutachten befugt ist. Der IDW-Vorstand kann weitere Fachausschüsse (FA) bilden und besetzen, die sich mit Spezialfragen der Prüfung und Rechnungslegung befassen, wie bspw. den

- ▶ Bankenfachausschuss (BFA),
- ▶ Fachausschuss für Informationstechnologie (FAIT),
- ▶ Fachausschuss für Recht (FAR),
- ▶ Fachausschuss für Sanierung und Insolvenz (FAS),
- ▶ Immobilienwirtschaftlichen Fachausschuss (IFA),
- ▶ Krankenhausfachausschuss (KHFA),
- ▶ Fachausschuss für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen (ÖFA),
- ▶ Steuerfachausschuss (StFA) oder
- ▶ Versicherungsfachausschuss (VFA).



3.2 Internationale Organisationen

International wird der Berufsstand durch die *International Federation of Accountants (IFAC)* und die *Fédération des Experts Comptables Européens (FEE)* vertreten.

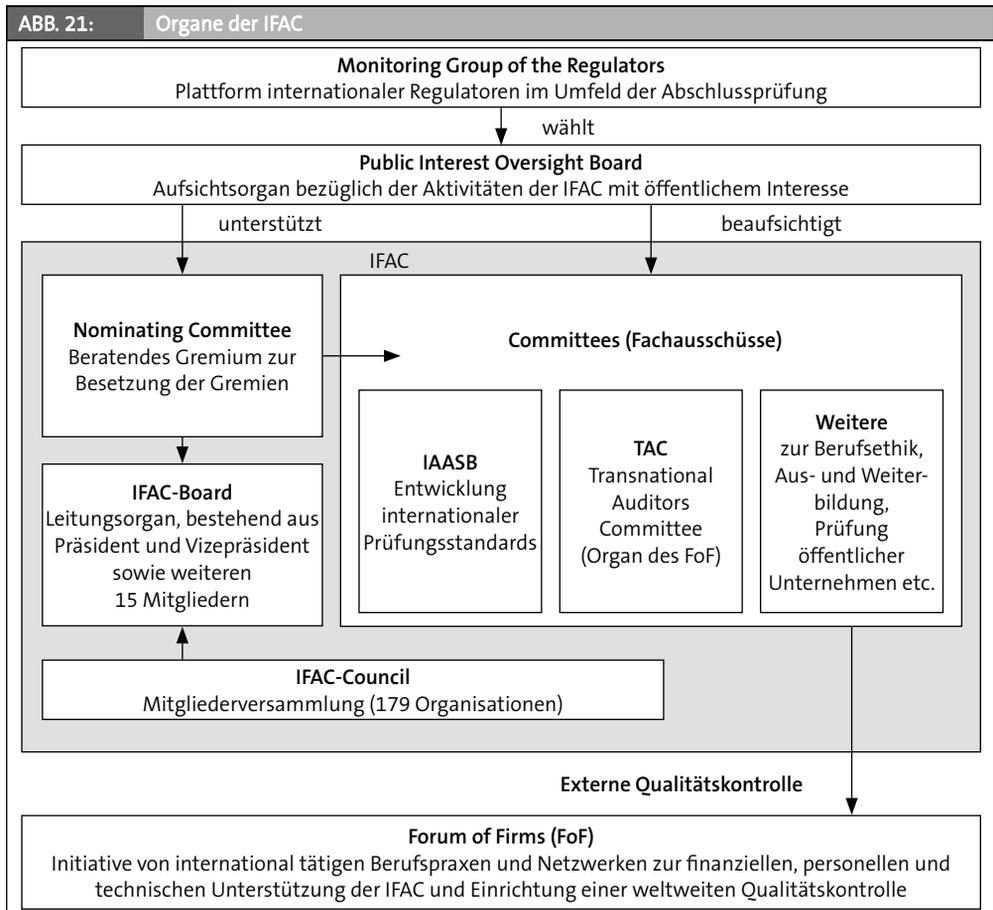
Die IFAC ist eine internationale Organisation der prüferischen Berufsverbände, welche 1977 gegründet wurde und in New York ihren Sitz hat. Ihr gehören derzeit 179 Berufsorganisationen aus 130 Ländern an, aus Deutschland das IDW und die WPK (vgl. www.iasplus.com/de/resources/global-organisations/resource52).

Die **Zielsetzung** der IFAC besteht darin, einen internationalen Berufsstand des wirtschaftlichen Prüfungswesens mit harmonisierten Rahmenbedingungen zu schaffen, welcher möglichst einheitlichen Richtlinien im fachlichen und berufsethischen Bereich sowie in der Aus- und Fortbildung unterliegt. Des Weiteren hat die IFAC die Aufgabe, Kontakte mit regionalen Berufsorganisationen zu pflegen und die Entwicklung solcher regionalen Organisationen zu fördern, auf die gegenseitige Anerkennung der Berufsqualifikation hinzuwirken und an der Aus- und Fortbildung der Berufsangehörigen mitzuwirken.

Neben den Prüfungsrichtlinien, den „*International Standards on Auditing*“ (ISA) gibt die IFAC auch Berufsgrundsätze in Form des sog. „*Code of Ethics for Professional Accountants*“ mit dem Anspruch auf weltweite Umsetzung heraus. Die Erarbeitung der ISA erfolgt im Rahmen eines

standardisierten Prozesses, welcher neben den Mitgliedsorganisationen auch andere internationale Organisationen sowie die interessierte Öffentlichkeit in angemessener Weise einbezieht.

Die Mitgliedsorganisationen der IFAC haben sich verpflichtet, ihre Mitglieder über die von der IFAC herausgegebenen Richtlinien zu informieren und auf deren Transformation in nationale Vorschriften oder Grundsätze hinzuwirken, soweit dies unter nationalen Gegebenheiten möglich ist. Das IDW ist dieser Transformationspflicht regelmäßig nachgekommen.



Quelle: *Wirtschaftsprüferkammer* (Hrsg.): WPK-Magazin 2016, Nr. 1, S. 17.

Die FEE wurde 1987 gegründet und hat ihren Sitz in Brüssel. Ihr gehören derzeit 47 der führenden Berufsorganisationen aus 36 europäischen Ländern an, darunter das IDW. Wesentliche Aufgaben der FEE sind die Veröffentlichung von Studien zum Stand der Harmonisierung der prüfungsrechtlichen Vorschriften in Europa, die Abstimmung fachlicher und berufsrechtlicher Fragen sowie die Beratung und Abgabe von Stellungnahmen gegenüber der EU-Kommission (vgl. WPK-Magazin 2016, Nr. 1, S. 19).

4. Berufspflichten des Wirtschaftsprüfers

4.1 Übersicht und rechtliche Grundlagen

Die Berufspflichten des WP sind in § 43 WPO aufgeführt.

ABB. 22:	Berufspflichten nach § 43 WPO
Allgemeine Berufspflichten (Abs. 1, Abs. 2 Satz 1)	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Unabhängigkeit, ▶ Gewissenhaftigkeit, ▶ Verschwiegenheit, ▶ Eigenverantwortlichkeit (vgl. auch § 44 WPO), ▶ Unparteilichkeit, ▶ Nichtausübung unvereinbarer Tätigkeiten (vgl. auch §§ 43a, 44a, 44b WPO).
Besondere Berufspflichten (Abs. 2 Satz 2)	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Resultierend aus der Befugnis zur Erteilung von Bestätigungsvermerken, ▶ Ansonsten in der WPO nicht näher konkretisiert.
Berufswürdiges Verhalten (Abs. 2 Satz 3)	▶ In der WPO nicht abschließend konkretisiert, einzelne sind z. B. §§ 48 ff. WPO.
Fortbildung (Abs. 2 Satz 4)	▶ In der WPO nicht näher konkretisiert.
Verbot eines Arbeitsplatzwechsels in Mandantenunternehmen (Abs. 3)	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Verbot einer Ausübung wichtiger Führungstätigkeiten in Mandantenunternehmen, ▶ Beachtung einer „cooling-off-period“ von zwei Jahren nach Beendigung der Prüfungstätigkeit (in bestimmten Einzelfällen ein Jahr), ▶ Nur für Abschlussprüfer von Unternehmen von öffentlichem Interesse gemäß § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB bzw. verantwortlicher Prüfungspartner i. S. des § 319a Abs. 1 Satz 5, Abs. 2 Satz 2 HGB.
Zusätzliche, mit APAREG eingeführte Berufspflichten (Abs. 4 – 6)	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Durchgängige Wahrung einer kritischen Grundhaltung, ▶ Aufwendung ausreichender zeitlicher und personeller Ressourcen für die Prüfung, ▶ angemessene Auswahl des verantwortlichen Prüfungspartners und angemessene Beteiligung von diesem an der Durchführung der Prüfung.

Die letztgenannten Berufspflichten entsprachen materiell schon zuvor den Grundsätzen ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlussprüfungen. Sie waren bislang der Berufssatzung der Wirtschaftsprüfungskammer und/oder einschlägigen IDW PS zu entnehmen. Ihr formeller Einbezug in die WPO bedeutet somit vor allem eine juristische Aufwertung.

Eine Konkretisierung der Berufspflichten erfolgt allerdings ausschließlich in der **Berufssatzung der Wirtschaftsprüferkammer (BS)**. Letztere wurde aufgrund der Ermächtigung des § 57 Abs. 3 und 4 WPO durch die WPK unter Zustimmung des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie erlassen. Die den nachfolgenden Ausführungen zugrunde liegende Fassung datiert vom 23. 9. 2016.

Zu den besonderen Berufspflichten nach WPO zählen:

ABB. 23:	Besondere Berufspflichten nach WPO
Siegel (§ 48)	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Pflicht zur Siegelführung bei Erklärungen in Zusammenhang mit der gesetzlichen Vorbehaltsaufgabe, ansonsten Verweis auf Regelungen in der Berufssatzung, ▶ es gilt die Verordnung über die Gestaltung des Siegels der Wirtschaftsprüfer, vereidigten Buchprüfer, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften („Siegel-Verordnung“).

Pflichtwidrige Handlungen (§ 49)	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Versagung der Tätigkeit bei pflichtwidrigen Handlungen (z. B. Geldwäsche-gesetz), ▶ Versagung der Tätigkeit bei Besorgnis der Befangtheit.
Verschwiegenheit der Gehilfen (§ 50)	▶ Verpflichtung der Gehilfen und Mitarbeiter zur Verschwiegenheit, soweit diese nicht bereits durch Gesetz hierzu verpflichtet sind (Auffangtatbestand).
Mitteilung der Ablehnung (§ 51)	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Unverzügliche Erklärung der Ablehnung eines Auftrags, ▶ Schadensersatzpflicht bei schuldhafter Verzögerung der Erklärung.
Führung von Handakten (§ 51b)	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Anlage von Handakten, die ein zutreffendes Bild über die vom WP entfaltete Tätigkeit geben müssen, ▶ Aufbewahrungspflicht zehn Jahre nach Beendigung des Auftrags, ▶ Aushändigungspflicht an den Auftraggeber nach Begleichung der Vergütung und Auslagen, ▶ Handakten sind nicht Briefwechsel zwischen WP und Auftraggeber, auch die vom WP angefertigten internen Arbeitspapiere zählen nicht hierzu, ▶ Anlage einer Prüfungsakte bei Durchführung von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB mit umfangreichen prüfungsbezogenen Dokumentationspflichten und deren Schließung 60 Tage nach Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks.
Auftragsdatei (§ 51c)	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Führung einer Auftragsdatei in Bezug auf Auftraggeber bei Durchführung von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB mit Angaben zum, Auftraggeber, zum verantwortlichen Prüfungspartner und zur Höhe der Honorare, ▶ Materiell neu seit APAREG, dürfte aber schon zuvor gängige interne Praxis ge-wesen sein.
Werbung (§ 52)	▶ Zulässigkeit, soweit Werbung mit den Regelungen des Gesetzes gegen den un-lauteren Wettbewerb (UWG) konform geht.
Widerstreitende Interessen (§ 53)	▶ Verbot der Vertretung widerstreitender Interessen außer bei Einverständnis der bisherigen und der neuen Auftraggeber.
Haftpflicht (§§ 54, 54a)	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Verpflichtung zum Abschluss und zur dauerhaften Aufrechterhaltung einer Berufshaftpflichtversicherung, ▶ Mindestversicherungssumme entsprechend § 323 Abs. 2 Satz 1 HGB, ▶ Vertragliche Begrenzung von Ersatzansprüchen des Auftraggebers bei Fahrläs-sigkeit des WP nach Maßgabe des § 54a Abs. 1 WPO.
Vergütung (§§ 55, 55a)	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Verbot ergebnisabhängiger Vergütungen, ▶ Verbot bedingter Vergütungen (z. B. geknüpft an Sanierungs- oder Beratungserfolge), ▶ Verbot der Verknüpfung der Vergütung mit der Erbringung zusätzlicher Lei-stungen für das geprüfte Unternehmen, ▶ Nachweispflicht gegenüber der WPK bei offenkundig nicht leistungsgerechten Vergütungen zur Vermeidung von Dumping-Wettbewerb, ▶ Verbot der Abgabe oder Entgegennahme eines Teils der Vergütung oder sonstiger Vorteile für die Vermittlung von Aufträgen gegenüber jeglichen Dritten, ▶ Sonderregelungen für Vereinbarungen von Erfolgshonoraren für Hilfeleistung in Steuersachen.
Qualitätssicherungs-system (§ 55b)	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Pflicht zur Anwendung und Überwachung der Regelungen, die zur Einhaltung der Berufspflichten erforderlich sind, ▶ Pflicht zur Dokumentation des Qualitätssicherungssystems, ▶ Mindestanforderungen an Regelungen des Systems bei Durchführung von Ab-schlussprüfungen nach § 316 HGB, ▶ vgl. im Einzelnen nachfolgendes Kapitel I.5.

Daneben enthält die WPO weitere besondere Regeln der Berufsausübung.

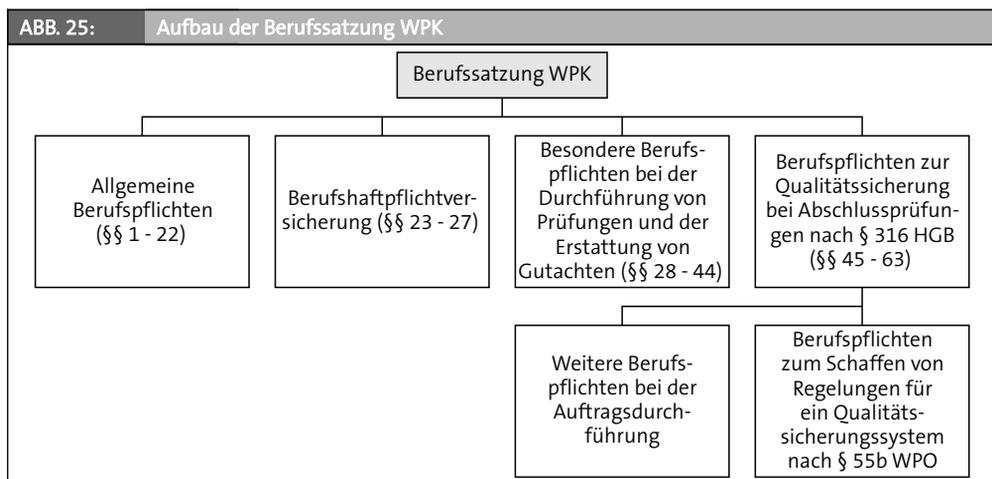
ABB. 24: Besondere Regeln der Berufsausübung nach WPO	
Selbstständigkeit (§ 43a Abs. 1)	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Berufsausübung in eigener Praxis oder in gemeinsamer Berufsausübung, ▶ Berufsausübung als Vorstandsmitglieder, geschäftsführende Personen, persönlich haftende Personen, zeichnungsberechtigte Vertreter oder Angestellte, ▶ Befugnis, Aufträge auf gesetzliche Abschlussprüfungen nach § 316 HGB durchzuführen, muss vorliegen. <p>Zulässig ist auch u. a. Berufsausübung als</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ Angestellte der Wirtschaftsprüferkammer, ▶ Angestellte des DRSC (§ 342 Abs. 1 HGB), ▶ Angestellte der DPR (§ 342b Abs. 1 HGB), ▶ Angestellte einer nicht gewerblich tätigen Personenvereinigung, deren ordentliche Mitglieder WP, WPG vBP, BPG oder Personen und Personengesellschaften sind, die die Voraussetzungen des § 44b Abs. 2 Satz 1 erfüllen und deren ausschließlicher Zweck die Vertretung der beruflichen Belange der Wirtschaftsprüfer oder vereidigten Buchprüfer ist und in der WP, WPG vBP, BPG die Mehrheit haben, ▶ Angestellte der BAFin in bestimmten Fällen, ▶ Angestellte eines Prüfungsverbands nach § 26 Abs. 2 KWG.
Vereinbare Tätigkeiten (§ 43a Abs. 2)	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Ausübung eines freien Berufes auf dem Gebiet der Technik und des Rechtswesens und eines nach § 44b Abs. 1 sozietätsfähigen Berufs, ▶ Tätigkeit an wissenschaftlichen Instituten und als Lehrer an Hochschulen, ▶ Tätigkeit als Geschäftsführer einer Europäischen wirtschaftlichen Interessenvereinigung, deren Mitglieder ausschließlich sozietätsfähige Personen sind, ▶ Durchführung von Lehr- und Vortragsveranstaltungen zur Vorbereitung auf die Prüfungen als WP, vBP oder StB und zur Fortbildung der Mitglieder der WPK, ▶ freie schriftstellerische, wissenschaftliche und künstlerische Tätigkeit und freie Vortragstätigkeit.
Unvereinbare Tätigkeiten (§ 43a Abs. 3)	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Gewerbliche Tätigkeiten, ▶ Tätigkeiten aufgrund eines Anstellungsvertrags unter Berücksichtigung der in Abs. 2 und 4 genannten Ausnahmen, ▶ Tätigkeiten aufgrund eines Beamtenverhältnisses unter Berücksichtigung der in Abs. 2 genannten Ausnahmen.
Eigenverantwortlichkeit (§ 44)	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Negativdefinition: Abwesenheit von Weisungen, „die dazu verpflichten, Prüfungsberichte und Gutachten auch dann zu unterzeichnen, wenn ihr Inhalt sich mit der Überzeugung des Weisungsgebundenen nicht deckt“ (Abs. 1), ▶ Unschädlich ist die Vereinbarung einer Mitzeichnung durch einen anderen Wirtschaftsprüfer oder bei genossenschaftlichen Prüfungsverbänden, Prüfungsstellen von Sparkassen- und Giroverbänden oder überörtlichen Prüfungseinrichtungen für Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts durch einen zeichnungsberechtigten Vertreter des Prüfungsverbandes, der Prüfungsstelle oder der Prüfungseinrichtung.

Zu den Pflichten im Rahmen der Qualitätskontrolle i. S. der §§ 57a ff. WPO vgl. nachstehenden separaten Abschnitt.

Die Leistungen der WP können in ihrer Qualität in den wenigsten Fällen unmittelbar überprüft werden. Auftraggeber und Öffentlichkeit sind daher auf die Vertrauenswürdigkeit des Berufsstands insgesamt angewiesen. Um diese zu gewährleisten, hat der Gesetzgeber, aber auch der Berufsstand selbst, mit dem Berufseid, den Berufspflichten und allgemeinen Berufsgrundsätzen ein Normensystem geschaffen, das eine vertrauenswürdige Berufsausübung, insb. die Urteilsfähigkeit und Urteilsfreiheit des WP und dessen Mitarbeiter sichern soll.

Die BS erfüllt insoweit eine **Ordnungs-, Überwachungs- und Schutzfunktion**. Sie schützt Anteilseigner, Gläubiger, Arbeitnehmer sowie weitere Anspruchsgruppen, die auf die Richtigkeit der Rechnungslegung vertrauen. Ordnungspflichten ergeben sich in den Bereichen der besonderen Prüfungspflichten, etwa bei der Beaufsichtigung der Kreditinstitute gemäß § 26 Abs.2, § 29 KWG. Des Weiteren können WP zu behördlichen Überwachungsaufgaben herangezogen werden, bspw. gemäß § 34c GewO für Bauträger.

Grundlage sind insb. die §§ 43 – 56 WPO, in denen die wichtigsten Berufspflichten abstrakt kodifiziert sind. Die Berufssatzung dient der Konkretisierung der einzelnen Berufspflichten. Die folgende Abbildung verdeutlicht die Berufssatzung der WPK:



Zahlreiche Regelungsinhalte werden seit der Neufassung der Berufssatzung 2016 nun doppelt erfasst, so etwa die Prüfungsplanung und Auftragsabwicklung

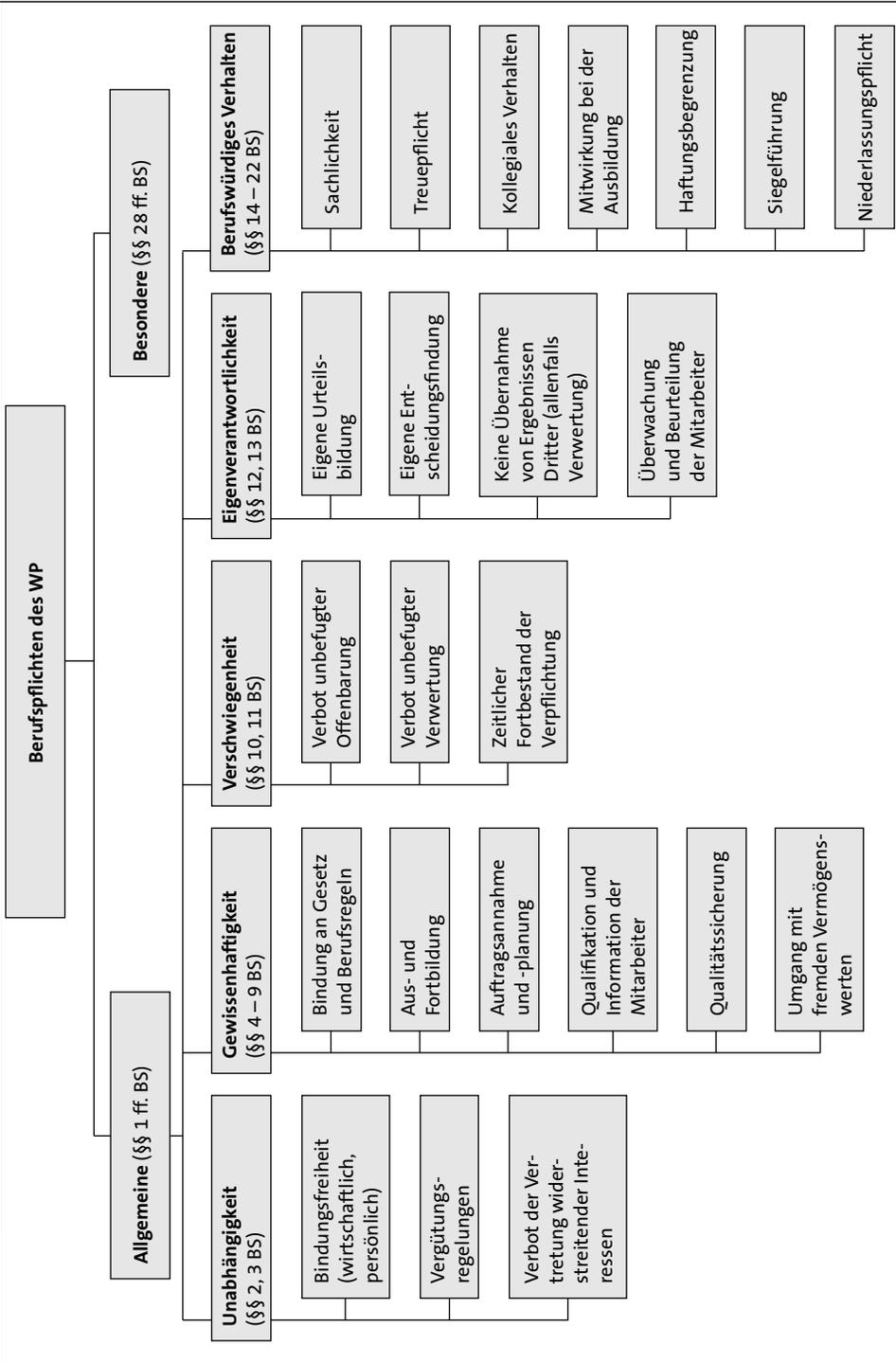
- ▶ im Rahmen der besonderen Berufspflichten bei der Durchführung von Prüfungen (§§ 38, 39 BS) und
- ▶ im Rahmen der Regelungen für ein Qualitätssicherungssystem nach § 55b WPO (§§ 56, 57 BS).

Die Einhaltung der Berufspflichten wird im Rahmen der **Qualitätskontrolle** durch Berufsangehörige überwacht. So ist gemäß § 8 BS die Einhaltung der Berufspflichten in angemessenen Zeitabständen zu überprüfen. Daneben ist mindestens alle sechs Jahre eine Qualitätskontrolle gemäß § 57a WPO durch von der WPK zugelassene Prüfer für Qualitätskontrolle durchzuführen (vgl. Kapitel I.6.).

4.2 Allgemeine Berufspflichten

Die allgemeinen Berufspflichten werden in § 43 Abs.1 WPO i.V. mit § 1 BS aufgeführt. Demnach haben WP „ihren Beruf unabhängig, gewissenhaft, verschwiegen und eigenverantwortlich“ auszuüben. Die Berufssatzung gilt für WP und vBP gleichermaßen; aus Gründen der leichteren Lesbarkeit wird im Folgenden aber nur die Bezeichnung „WP“ verwendet.

ABB. 26: Allgemeine Berufspflichten gemäß der Berufssatzung WPK



4.2.1 Unabhängigkeit

Die in § 2 BS geregelte Berufspflicht der Unabhängigkeit besagt, dass WP keine Bindungen eingehen dürfen, die ihre **berufliche Entscheidungsfreiheit** beeinträchtigen oder beeinträchtigen könnten. Ihre persönliche und wirtschaftliche Unabhängigkeit ist gegenüber jedermann zu bewahren. Dies impliziert, dass der Berufsangehörige jederzeit seine Entscheidungen in objektiver und subjektiver Hinsicht unbeeinflusst von eigenen und fremden Interessen treffen können muss.

Beispiele einer unerlaubten wirtschaftlichen Abhängigkeit sind nach § 2 Abs. 2 BS i.V. mit § 55a WPO insb. die

- ▶ Vereinbarung eines erfolgsabhängigen Honorars für betriebswirtschaftliche Prüfungen, steuerliche Beratungen sowie Tätigkeiten als Sachverständiger oder Treuhänder,
- ▶ Zahlung und Erhalt von Provisionen für Auftragsvermittlungen,
- ▶ Übernahme von Mandantenrisiken oder
- ▶ Annahme von Versorgungszusagen.

Die Anknüpfung der Vergütung an Erfolgsmomente, welche unmittelbar mit dem Ergebnis der Abschlussprüfung zusammenhängen, verletzt grundsätzlich die Unabhängigkeit, da insoweit ein wirtschaftliches Eigeninteresse des Prüfers an Verlauf und Ausgang der Prüfung besteht (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 BS). § 2 Abs. 2 Nr. 2 BS stellt klar, dass das Verbot der Vereinbarung von Erfolgshonoraren grundsätzlich auch für die steuerberatende Tätigkeit gilt.

In gleicher Weise sind auch Gestaltungen berufswidrig, welche die Höhe der Vergütung von einem Erfolgsmoment abhängig machen, das nicht unmittelbar an das Ergebnis der Tätigkeit des WP anknüpft (z. B. Anknüpfung an einen Sanierungserfolg oder die Durchführung eines geplanten Börsengangs, § 2 Abs. 2 Nr. 3 BS).

Bereits die Vereinbarung einer erhöhten (zusätzlichen) Vergütung ist schädlich, auch dann, wenn bereits eine angemessene Grundvergütung vereinbart sein sollte, die eine qualitativ ausreichende Prüfung ermöglicht. Gleichwohl würden Anreize gesetzt, die Prüfung mit einem bestimmten, vom Mandanten gewünschten, Ergebnis zu beenden.

Unschädlich sind dagegen Bedingungen, die die Höhe der Vergütung von bestimmten Umständen der Auftragerledigung abhängig machen (z. B. Auftragsdurchführung durch eine bestimmte Person als Prüfungsleiter, Grad oder Zeitpunkt der Prüfungsbereitschaft).

Unzulässig ist es, die Höhe der Vergütung für die Abschlussprüfung von der Beauftragung der Erbringung zusätzlicher Leistungen oder der Höhe der Vergütung hierfür abhängig zu machen. Indiz für das Vorliegen einer solchen Abhängigkeit ist es, wenn die vereinbarte Vergütung für die eine Leistung besonders niedrig, die für die andere Leistung besonders hoch ist. Wenn z. B. die Vergütung für die Abschlussprüfung besonders niedrig ist, könnte sich aus einer besonders hohen Vergütung für andere Leistungen ein Druckmittel im Hinblick auf das Ergebnis der Abschlussprüfung ergeben. Der umgekehrte Fall, dass für die Prüfung eine besonders hohe Vergütung vereinbart würde, wäre hingegen unschädlich und von der Vorschrift nicht erfasst.

Für die Beurteilung der Angemessenheit ist auf den am Markt für vergleichbare Leistungen gezahlten Preis zurückzugreifen. Grenzen des Verbots sind mithin:

- ▶ Vereinbarung einer marktüblichen Vergütung für die Abschlussprüfung,
- ▶ Vereinbarung einer marktüblichen Vergütung für die sonstigen Leistungen,
- ▶ die sonstigen Leistungen verlangen nicht den Eintritt eines bestimmten Erfolgsmoments, sondern nur z. B. einen bestimmten Grad an Sachkunde,
- ▶ bloße Umstände der operativen Auftrags erledigung wie z. B. Aspekte der personellen oder zeitlichen Prüfungsplanung.

Eine Vermittlung von Aufträgen gegen Entgelt in Form eines Teils der Vergütung oder sonstiger Vorteile für den gesamten Bereich der beruflichen Tätigkeit des WP ist unabhängig von der Ausgestaltung des Entgelts unzulässig (§ 2 Abs. 2 Nr. 4 BS).

Dem WP ist es zudem verwehrt, Mandantenrisiken zu übernehmen, etwa im Rahmen von Bürgschaften oder Garantieerklärungen zugunsten des Auftraggebers (§ 2 Abs. 2 Nr. 5 BS). Die Annahme von Versorgungszusagen von Auftraggebern kommt gehaltsähnlichen Zahlungen gleich und würde eine Unterlaufung des Verbots von Anstellungsverhältnissen bei Mandanten bedeuten (§ 2 Abs. 2 Nr. 6 BS).

ABB. 27: Checkliste zur Vermeidung unzulässiger Honorargestaltungen	
Unzulässige Honorargestaltungen	Regelung zur Qualitätssicherung (AGB)
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Verbot von prüfungserfolgsbezogenen Honoraren; ▶ Verbot, die Höhe der Vergütung für die Abschlussprüfung von der (Vergütung für die) Erbringung zusätzlicher Leistungen abhängig zu machen. Indiz für eine solche Abhängigkeit ist es, wenn die vereinbarte Vergütung für die eine Leistung besonders niedrig, die für die andere Leistung besonders hoch ist; ▶ Verbot von Vermittlungsprovisionen; ▶ Verbot der Übernahme von Mandantenrisiken, z. B. bei Bürgschaften oder Garantieerklärungen; ▶ Verbot der Annahme von Versorgungszusagen und anderer Zuwendungen; ▶ Verbot der Vereinbarung eines (Fix-)Pauschalhonorars. 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Verbindliche Festlegung und Offenlegung (zeitabhängiger) Honorartabellen; ▶ AGB, die einen Werkvertrag und das Entstehen für einen bestimmten Erfolg ausschließen, rechtliche Absicherung (WPK, Verwendung von Muster-AGB); ▶ bei weiteren Leistungen außer der Prüfung: ausschließlich Abschluss von Einzelverträgen; ▶ Vornahme und Hinterlegung einer Kalkulation für jede Einzelleistung, aus der eine kostendeckende Leistungserbringung nachweisbar ist; ▶ Untersagung von Vermittlungsgeschäften aller Art und Einholung entsprechender Verpflichtungserklärungen; ▶ Einholung einer Erklärung von Vorstand und Aufsichtsrat, dass keine Zusagen bzw. Zuwendungen getätigt werden und keine Risikoübernahmen aller Art erfolgen; ▶ Vereinbarung in AGB, dass bei Eintritt nicht vorhersehbarer Umstände im Bereich des Auftraggebers, die zu einer erheblichen Erhöhung des Aufwandes des WP führen, das Honorar entsprechend zu erhöhen ist (Anpassungsklauseln).

Das Gebot der Unabhängigkeit betrifft insb. die gesetzliche Abschlussprüfung. Die dem WP in diesem Bereich verliehenen Befugnisse schließen die Einbindung in den Weisungsbereich eines berufsfremden Arbeitgebers mit den sich daraus ergebenden arbeitsrechtlichen Folgen aus.

Aus diesem Grund wird in § 319 Abs. 2 HGB etwa bestimmt, dass als Abschlussprüfer ausgeschlossen ist, wer bei dem zu prüfenden Unternehmen im **Anstellungsverhältnis** tätig oder wegen des Honorarvolumens von dem zu prüfenden Unternehmen **wirtschaftlich abhängig** anzusehen ist. Letzteres wird grundsätzlich unterstellt, wenn der Abschlussprüfer in den letzten

fünf Jahren jeweils mehr als 30 % der Gesamteinnahmen seiner beruflichen Tätigkeit aus der Prüfung und Beratung des zu prüfenden Unternehmens bezogen hat und diese Relation auch im laufenden Geschäftsjahr zu erwarten ist.

§ 3 BS regelt das Verbot der **Vertretung widerstreitender Interessen**. Sobald eine Mandantenmehrheit konträre Ziele verfolgt, kann der WP maximal einen dieser Mandanten vertreten, auch wenn sich alle Betroffenen damit einverstanden erklären. Die Vertretung einer Mandantenmehrheit durch verschiedene innerhalb einer Sozietät zusammengeschlossene WP ist vom jeweiligen Einzelfall abhängig. Dabei sollten jedenfalls alle betroffenen Mandanten über die Interessenvertretung informiert werden.

Unproblematisch sind Fälle nicht widerstreitender Interessen,

- ▶ in denen mehrere Auftraggeber einen Auftrag gemeinsam erteilen bzw. sich alle Auftraggeber mit der Tätigkeit einverstanden erklären (z. B. Entwicklung eines Gesellschaftsvertrags, Beratung einer Erbengemeinschaft) sowie
- ▶ die vermittelnde bzw. schlichtende Tätigkeiten darstellen (Mediator, Schiedsmann).

Der Grundsatz der Unabhängigkeit steht in engem Zusammenhang mit der Unbefangenheit und Unparteilichkeit bei der Durchführung von Prüfungen und Erstattung von Gutachten.

4.2.2 Gewissenhaftigkeit

Die Pflicht zur Gewissenhaftigkeit ergibt sich aus § 323 Abs.1 Satz1 HGB, § 43 Abs.1 Satz1 WPO sowie den §§ 4 ff. BS. Ihr wesentlicher Bestandteil ist gemäß § 4 BS die **Beachtung gesetzlicher, berufsrechtlicher und fachlicher Bestimmungen**. Letztere bestehen z. B. in den

- ▶ Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB),
- ▶ Verlautbarungen des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC),
- ▶ Standards, Stellungnahmen und Hinweisen des IDW (IDW PS, IDW PH, IDW RS, IDW RH, IDWS).

Zur Gewissenhaftigkeit zählt zunächst die Differenzierung des allgemeinen **Verbots irreführender Werbung** (§ 5 UWG), um eine Irreführung der Öffentlichkeit durch Angabe von Dienstleistungen zu verhindern, die aus Zeit- oder sonstigen Gründen nicht oder nicht in der beworbenen Weise erbracht werden bzw. werden können.

Ein WP darf Leistungen nur anbieten und Aufträge nur annehmen, wenn er über die erforderliche Sachkunde verfügt und ihm ausreichende Zeit zur Durchführung des Auftrags zur Verfügung steht. Dies bedingt das Erfordernis einer sachlichen, zeitlichen und personellen Gesamtplanung aller durchzuführenden Aufträge unter Berücksichtigung von deren Anzahl, Umfang und Komplexität (§ 4 Abs. 2 und 3 BS).

Werden erst nach Auftragsbestätigung Umstände bekannt, die zur vorherigen Ablehnung des Auftrags hätten führen müssen, oder treten solche nachträglich ein, ist gemäß § 4 Abs. 4 BS das Auftragsverhältnis zu beenden.

Um die hohen beruflichen Anforderungen auf Dauer erfüllen zu können, ist der WP zur ständigen **Fortbildung** verpflichtet. Das berufliche Wissen, welches sich der WP im Examen angeeignet

hat, ist laufend zu ergänzen und zu erneuern. Näheres regelt § 5 BS. Hiernach sind WP zur Teilnahme an Fortbildungsmaßnahmen im Umfang von mindestens 40 Stunden pro Jahr verpflichtet. Hiervon müssen mindestens 20 Stunden auf den Besuch von Fachveranstaltungen oder IT-gestützte Fortbildungsveranstaltungen entfallen; dieser Anteil ist zu dokumentieren.

Zusätzlich muss sich der WP mittels Literaturstudium ständig über aktuelle Entwicklungen in seinem Beruf auf dem Laufenden halten. Besondere Bedeutung kommt hierbei der Lektüre der Berufszeitschriften zu.

Der WP hat seine **Mitarbeiter** mit besonderer Sorgfalt auszuwählen, indem im Rahmen der Einstellung deren fachliche und persönliche Eignung auf geeignete Weise geprüft wird. Mit Beginn des Beschäftigungsverhältnisses sind die Mitarbeiter

- ▶ über die Berufspflichten und insb. das praxisinterne Qualitätssicherungssystem zu informieren und
- ▶ schriftlich zu verpflichten, die Vorgaben des Qualitätssicherungssystems, der Datenschutzbestimmungen und Vorschriften zur Verschwiegenheit, der Insider-Regelungen des WpHG und sowie aller weiteren einschlägigen gesetzlichen Regelungen einzuhalten (§ 6 BS).

Der WP ist verpflichtet, seine Mitarbeiter – sowohl den Berufsnachwuchs wie auch alle sonstigen fachliche Mitarbeiter – in theoretischer als auch praktischer Hinsicht angemessen aus- und fortzubilden. Die Aus- und Fortbildung soll einem strukturierten Ablauf unterliegen mit dem Ziel, die benötigten Kenntnisse des jeweiligen Tätigkeitsbereichs zu erlangen und zu vervollkommen. Überdies sollen die Mitarbeiter in angemessenen Abständen beurteilt werden, zweckmäßigerweise anhand eines systematischen Verfahrens auf Basis der gesammelten und ausgewerteten Informationen über deren Leistungen (§ 7 BS).

Ausfluss der Pflicht zur Gewissenhaftigkeit sind auch die Maßnahmen zur Sicherung der Qualität der Berufsarbeit (§ 8 BS; vgl. hierzu Kapitel I.5.).

Eine gewissenhafte Berufsausübung bedingt einen angemessenen Umgang mit **Treuhandvermögen**. So besagt § 9 BS, dass anvertraute Vermögenswerte getrennt von eigenem Vermögen aufzubewahren und zu verwalten sind. Das Vermögen verschiedener Mandanten ist ebenso eindeutig zu trennen. Dies kann ggf. auf einem Anderkonto oder einem Sammelkonto mit mehreren Unterkonten erfolgen. Durchlaufende fremde Gelder sind unverzüglich weiterzuleiten. Hierbei werden im Wesentlichen die für Notare geltenden Regelungen (insb. § 12 Abs.2 DONot) analog angewandt.

4.2.3 Verschwiegenheit

Aus der Pflicht zur Verschwiegenheit resultiert das dem WP entgegengebrachte Vertrauen, welches die Voraussetzung für die Erfüllung der beruflichen Aufgaben bildet. Daher ist diese Berufspflicht durch zahlreiche Normen des Zivil- und Strafrechts abgesichert.

Im Rahmen der Berufssatzung erfolgt eine Regelung in den §§ 10, 11 BS. Tatsachen, die dem WP im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit anvertraut werden, dürfen demnach nicht unbefugt offenbart werden. Zudem sind Vorkehrungen zu treffen, die es Unbefugten nicht ermöglichen, Einsicht in die der Verschwiegenheit unterliegenden Unterlagen zu nehmen (z. B. Aktenver-

schluss, Zugriffsschutz im IT-System). Dies gilt auch für Mitarbeiter, Berufskollegen und Sozietätspartner, soweit sie nicht mit dem Mandat betraut sind. Bei WPG entscheiden die gesetzlichen Vertreter, wer für die Durchführung des Auftrages eingesetzt wird und insofern unterrichtet werden darf.

Ebenso dürfen der Verschwiegenheit unterliegende Kenntnisse nicht im Rahmen von Insidergeschäften verwertet werden (vgl. hierzu auch die Regelung des § 15 WpHG i.V. mit Art. 14 ff. MMVO).

Die Verschwiegenheitspflicht und das Verwertungsverbot gelten gemäß § 11 Satz 2 BS i.V. mit § 10 Abs. 3 BS zeitlich unbegrenzt, d. h., sie bestehen insb. nach Beendigung des Auftragsverhältnisses – gleich aus welchem Grund – fort.

§ 11 Satz 3 BS stellt klar, dass selbst im Rahmen eines nachfolgend abgelehnten Mandats bereits bekannt gewordene Interna des später „abgelehnten“ Auftraggebers ebenfalls dem Verwertungsverbot unterliegen.

Schutzwürdig sind nur Kenntnisse von Berufsgeheimnissen, nicht aber die aus der beruflichen Tätigkeit gewonnenen allgemeinen Erfahrungen und Kenntnisse in fachlicher und rechtlicher Hinsicht.

Im Ergebnis lassen sich folgende praxisrelevante Ausprägungen der Verschwiegenheitspflicht unter Bezugnahme auf die BS herausstellen, die für Zwecke der internen Qualitätssicherung mittels nachstehender praxisinterner Regelungen sichergestellt werden können:

ABB. 28: Ausprägungen der Verschwiegenheitspflicht und geeignete Regelungen zu deren Sicherstellung	
Ausprägungen der Verschwiegenheitspflicht	Regelung zur Sicherstellung
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Aktive Weitergabe vertraulicher Informationen. ▶ Ungenügende Sicherung vertraulicher Informationen, sodass eine Einsichtnahme unbefugter Dritter entsteht. ▶ Verschluss vertraulicher Informationen gegenüber Mitarbeitern, die mit dem Mandat nicht befasst sind. ▶ Verwertung vertraulicher Informationen im Rahmen von Insidergeschäften. ▶ Verwertung vertraulicher Informationen bei Ablehnung eines interessebezogenen Mandats in derselben Sache zugunsten eines später angenommenen anderen Auftraggebers. 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Turnusmäßige Verpflichtungserklärungen. ▶ Physische Sicherungsmaßnahmen, Berechtigungskonzepte, Datensicherungskonzept, Inanspruchnahme externer Dienstleister. ▶ Klare Zuordnung von Mitarbeitern zu Mandaten, zeitlich befristete Ausgabe von Berechtigungen/Passwörtern. ▶ Arbeitsvertragliche Regelungen, Verpflichtungserklärungen der Mitarbeiter. ▶ Verschlussnahme von Dokumenten und besondere Sicherungsvorkehrungen bei Ablehnung von Mandaten.

Grundsätzlich kann nur der Auftraggeber den WP von der Verschwiegenheitspflicht entbinden. Gegenüber juristischen Behörden besteht gemäß §§ 53 StPO, 383 ZPO, 385 AO ein Zeugnisverweigerungsrecht. Dieses Recht schützt auch den Mandanten gemäß § 97 Abs. 1 Nr. 3 StPO vor der Herausgabe von Unterlagen.

Seit der 7. WPO-Novelle aus dem Jahre 2007 ist die Verschwiegenheit im Rahmen berufsaufsichtlicher und berufsgerichtlicher Verfahren, denen gesetzliche Abschlussprüfungen zugrunde liegen, stark eingeschränkt worden (§ 62 Abs. 3 WPO). Betroffen sind somit Berufsangehörige, die zur Durchführung gesetzlicher Abschlussprüfungen befugt sind und solche tatsächlich durchführen.

Sie dürfen Auskünfte und die Vorlage von Unterlagen gegenüber der WPK nicht verweigern, wenn diese in Zusammenhang mit einer gesetzlichen Abschlussprüfung stehen. Die insoweit gewonnenen Erkenntnisse dürfen allerdings nur in berufsaufsichtlichen und berufsgerichtlichen Verfahren und nicht in etwaigen anderen Verfahren verwendet werden.

Der WPK wurden überdies umfassende Zutritts- und Einsichtsrechte gegenüber Berufsangehörigen gewährt. Sie ist befugt,

- ▶ Grundstücke und Geschäftsräume der Berufsangehörigen innerhalb der üblichen Betriebs- und Geschäftszeiten zu betreten und besichtigen,
- ▶ Einsicht in Unterlagen zu nehmen und
- ▶ hieraus Abschriften und Ablichtungen anzufertigen (§ 62 Abs. 4 WPO).

Die Auskunft und die Vorlage von Unterlagen können verweigert werden, wenn und soweit dadurch die Pflicht zur Verschwiegenheit verletzt würde (§ 62 Abs. 2 Satz 1 WPO). Die Auskunft- und Vorlagepflichten werden ansonsten nur begrenzt, wenn sich dadurch eine Selbstbelastung ergibt und sich der Berufsangehörige darauf beruft (§ 62 Abs. 2 Satz 2 WPO).

Zulässige Befreiungen von der Verschwiegenheitspflicht bestehen im Rahmen der Konzernabschlussprüfung gemäß § 320 Abs. 3 HGB sowie bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens nach Maßgabe des § 321a HGB.

4.2.4 Eigenverantwortlichkeit

Der Grundsatz der Eigenverantwortlichkeit ist in §§ 12, 13 BS verankert. Der WP muss sich ein eigenes Urteil bilden können und auf dieser Basis seine Entscheidungen in eigener Verantwortung fällen. Jegliche berufliche Tätigkeiten sind zu unterlassen, bei denen die geforderte Verantwortung nicht getragen werden kann oder nicht getragen werden soll (§ 12 Abs. 2 BS).

Im Führungsverhältnis muss der WP jederzeit in der Lage sein, die Arbeit seiner Mitarbeiter zu überblicken. Ihm ist zwar unbenommen, sich bei der Erledigung beruflicher Aufgaben der mit Hilfe fachlich vorgebildeter Mitarbeiter zu bedienen. Allerdings muss der WP die Arbeit geordnet delegieren und als Berufsträger an der Arbeit in ausreichendem Umfang selbst teilnehmen, auch wenn die Mitarbeiter jedenfalls in Teilbereichen die Arbeit des Berufsträgers ersetzen können. Die Tätigkeiten und Arbeitsergebnisse der eingesetzten Mitarbeiter müssen aus Sicht des WP jederzeit nachvollziehbar und beurteilbar sein, ihm kommt stets die Letztverantwortung zu.

Der Pflicht zur Eigenverantwortlichkeit steht grundsätzlich ein berufsfremdes **Anstellungsverhältnis** entgegen. Im Unterstellungsverhältnis darf der WP keinen fachlichen Weisungen unterliegen, die ihn verpflichten, insb. Prüfungsberichte und Gutachten auch dann zu unterzeichnen, wenn sich ihr Inhalt nicht mit seiner Überzeugung deckt (§ 44 Abs. 1 Satz 1 WPO). Dies integriert auch eine Schutzfunktion, indem der WP Weisungen, die entgegenstehende Verpflichtungen enthalten, für unzulässig und damit unbeachtlich erklärt.

Aufgrund der Pflicht zur Eigenverantwortlichkeit gelten WP stets als leitende Angestellte i.S. des Betriebsverfassungsgesetzes (BetrVerfG), auch wenn sie selbst keine Arbeitgeberfunktion wahrnehmen. Bei beruflichen Zusammenschlüssen gilt das Gebot der Eigenverantwortlichkeit für den zugewiesenen Tätigkeitsbereich.

Im Ergebnis lassen sich folgende praxisrelevante Ausprägungen der Pflicht zur Eigenverantwortlichkeit unter Bezugnahme auf die BS herausstellen, die für Zwecke der internen Qualitätssicherung mittels nachstehender praxisinterner Regelungen sichergestellt werden können:

ABB. 29: Ausprägungen der Pflicht zur Eigenverantwortlichkeit und geeignete Regelungen zu deren Sicherstellung	
Ausprägungen der Eigenverantwortlichkeit	Regelung zur Sicherstellung
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Einhaltung eines angemessenen Verhältnisses der verantwortlichen WP zu nachgeordneten Mitarbeitern, ▶ rechtzeitige Überprüfung der Notwendigkeit der Hinzuziehung von Spezialisten; ▶ Angemessenheit der Anzahl der von den einzelnen Wirtschaftsprüfern jeweils betreuten Mandate; ▶ Berücksichtigung der Qualifikation und Erfahrung der Mitarbeiter; ▶ Einsatzplanung eines Mix von erfahrenen und weniger erfahrenen Mitarbeitern bei der Abwicklung von Aufträgen; ▶ ausreichender Überblick des verantwortlichen WP über die Arbeit der Mitarbeiter; ▶ Beaufsichtigung und Überprüfung der Arbeit von Spezialisten; ▶ Abgabe eines eigenverantwortlichen, nicht fremdbestimmten Prüfungsurteils. 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Vorgabe und Einhaltung einer vertretbaren Kontrollspanne; ▶ Abklärung von Spezialanforderungen vor Annahme der Prüfung; ▶ Überprüfung der aktuellen Arbeitsauslastung der WP vor Auftragsannahme, Festlegung eindeutiger Mandatsverantwortungen; ▶ aktuelle Personalakten, Vorgabe eindeutiger und individueller Entwicklungs- und Weiterbildungspläne; ▶ Abgleich von Anforderungsprofil des Mandats und Kompetenzprofilen der Mitarbeiter, Berücksichtigung des Teamfaktors, Festlegung des Schweregrads von Prüffeldern sowie Zuordnung von Mitarbeitern zu diesen; ▶ zeitliche Meilenstein-Planung, regelmäßige Besprechungstermine mit Mitarbeitern, Teambesprechungen; ▶ Nachvollzug der Spezialistenarbeit, Überprüfung der Prämissen auf Plausibilität und Widerspruchsfreiheit, ggf. Einholung einer Zweitmeinung; ▶ Überprüfung der Berichtskritik, insb. von Berichtsänderungen, Umformulierungen.

4.2.5 Berufswürdiges Verhalten

Der WP hat sich in Anbetracht der Vertrauenswürdigkeit seines Berufsstands innerhalb und außerhalb seiner Tätigkeit gemäß §§ 14 ff. BS berufswürdig zu verhalten. Dies schließt insb. folgende Verhaltensregeln ein:

- ▶ **Berufswürdiges Verhalten bei der Auftragsübernahme:** § 52 WPO verpflichtet Berufsangehörige zu korrektem Verhalten bei der Auftragsübernahme. Dieses Gebot ist vor allem dann bedeutsam, wenn der Auftraggeber bisher von einem anderen WP betreut wurde bzw. nach wie vor betreut wird. Falls z. B. ein WP auf Veranlassung Dritter (z. B. staatliche Aufsichtsstellen oder Kreditinstitute) tätig wird, so darf er seine Einschaltung nicht dahingehend ausnutzen, den bisherigen Prüfer oder Berater aus dem Mandat zu verdrängen.
- ▶ **Sachlichkeitsgebot:** Der Berufsangehörige hat sich gemäß § 14 Abs. 1 BS sachlich zu äußern. Insbesondere darf sich der WP in beruflichen Angelegenheiten nicht beleidigend oder herabsetzend äußern oder bewusst die Unwahrheit verbreiten.
- ▶ **Unterrichtung des Auftraggebers über Gesetzesverstöße:** Die in § 14 Abs. 2 BS kodifizierte „Redepflicht“ verpflichtet den WP/vBP, seinen Auftraggeber auf Gesetzesverstöße aufmerksam zu machen. Diese Pflicht umfasst aber nicht das gezielte Forschen nach Gesetzesverstößen, sondern nur das Aufzeigen der bei Wahrnehmung der Aufgaben festgestellten Verstöße. Von der Vorschrift sind also lediglich die Fälle erfasst, in denen der Berufsangehörige die Gesetzesverstöße erkennt, nicht jedoch das fahrlässige Nichterkennen derartiger Verstöße.

Es steht den Berufsangehörigen nicht an, über Gesetzesverstöße, die sie bei Wahrnehmung ihrer Aufgaben festgestellt haben, einfach hinwegzugehen. Nach dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gilt dies allerdings nicht für Bagatellverstöße, sondern erst bei erheblichen Gesetzesverstößen.

Im Gegensatz zu § 321 Abs. 2 HGB wird keine ausdrückliche schriftliche Berichtspflicht gefordert, sondern der Berufsangehörige ist gehalten, seinen Auftraggeber auf Gesetzesverstöße lediglich aufmerksam zu machen.

- ▶ **Verbot der Annahme von Zuwendungen:** Der Berufsangehörige darf Zuwendungen von einem Auftraggeber oder von für ihn handelnden Personen nur annehmen, wenn diese offensichtlich unbedeutend sind und keinen erkennbaren Einfluss auf die Entscheidungsfindung oder das Ergebnis der Tätigkeit haben; dies gilt für jegliche Leistungen des WP/vBP und nicht nur im Rahmen gesetzlicher Vorbehaltsaufgaben (§ 14 Abs. 3 BS).
- ▶ **Vermeidung pflichtwidrigen Verhaltens:** Gemäß § 49 Abs. 1 WPO hat der WP seine Tätigkeit zu versagen, wenn sie für eine pflichtwidrige Handlung in Anspruch genommen werden soll. Ein Auftrag darf nicht übernommen werden, wenn dabei gesetzliche und berufsrechtliche Regelungen verletzt werden (z. B. Verstöße gegen Bestimmungen des Geldwäschegesetzes).
- ▶ **Transparenzbericht:** Die in den Transparenzbericht nach § 57 Abs. 4 Nr. 4 WPO aufzunehmenden Informationen sollten erkennen lassen, ob und wie die berufliche Tätigkeit durch finanzielle Anreize beeinflusst wird. Insbesondere muss der Anteil der variablen Vergütung und die entsprechenden Bemessungsgrundlagen angegeben werden (§ 15 BS).
- ▶ **Verhalten gegenüber Berufsangehörigen:** Bei der Übertragung einer Praxis oder Teilpraxis darf die Notlage eines Berufskollegen, dessen Erben oder Vermächtnisnehmer nicht z. B. durch unangemessene Konditionenstellung ausgenutzt werden (§ 16 Abs. 1 BS).

Weiter darf der WP z. B. vor einem Praxiswechsel keine Mandanten auf unbefugte Weise abwerben oder abwerben lassen, etwa mittels Diffamierung des ehemaligen Arbeitgebers oder durch Mitnahme von Adressen und Unterlagen über potenzielle Auftraggeber. Das eigenständige Betreiben von Werbung in der Folgezeit ist demgegenüber unproblematisch, soweit keine unlauteren Methoden angewandt werden. Das Verbot der Abwerbung betrifft nicht nur Mandanten, sondern ebenso Mitarbeiter eines Berufsangehörigen (§ 16 Abs. 2 und 3 BS).

Für die Einhaltung der Berufspflichten ist es im Übrigen unbeachtlich, ob dadurch Fehler von Kollegen aufgedeckt werden.

- ▶ **Ausbildung des Berufsnachwuchses und der Mitarbeiter:** Gemäß § 17 BS sollen WP im Rahmen ihrer Möglichkeiten an der Ausbildung des Berufsnachwuchses mitwirken. Dies bedingt keine Ausbildungspflicht, obwohl ein Teil der praktischen Ausbildung gemäß § 9 Abs. 3 WPO bei Berufsangehörigen erfolgen muss.
- ▶ **Haftungsbegrenzung:** WP ist gemäß § 18 BS das Angebot bzw. die Vereinbarung einer Haftsumme untersagt, die das nach der allgemeinen Berufsauffassung übliche Maß übersteigt (zu den gesetzlich geregelten Grenzen vgl. § 323 HGB). Insoweit soll durch Unterbindung unerfüllbarer Haftungsversprechen die Funktionsfähigkeit des Marktes für Prüfungsleistungen sichergestellt werden. Außerdem werden die Wettbewerbsbelange mittelständischer Praxen geschützt, welche nicht über das für eine Höherversicherung notwendige Kapital verfügen.

- ▶ **Siegelführung:** WP/vBP sind gemäß § 19 Abs. 1 BS verpflichtet, im Rahmen ihrer gesetzlichen Vorbehaltsaufgaben das Siegel zu führen. Gemäß § 19 Abs. 2 BS kann das Siegel auch bei Erklärungen über das Ergebnis nicht gesetzlich vorgeschriebener Prüfungen, Bescheinigungen, die Erklärungen über Prüfungsergebnisse enthalten, sowie erstatteten Gutachten eingesetzt werden. Eine anderweitige Verwendung des Siegels ist nicht erlaubt (§ 19 Abs. 3 BS).

Zum Ausschluss von Verwechslungen und missbräuchlichen Verwendung des Siegels dürfen keine Siegel imitierenden Rundstempel verwendet werden (z. B. Familienwappen oder die berühmten dreischwänzigen Löwen; § 19 Abs. 4 BS). Die korrekte Gestaltung des Siegels bestimmt § 20 BS.

- ▶ **Sozietät und Berufsgesellschaften:** Im Falle einer Berufsausübung in diesen Formen sind die in § 21, 22 BS dargestellten Angaben zu tätigen bzw. Firmierungen zu verwenden. Auf eine tiefer gehende Diskussion soll hier verzichtet werden.
- ▶ **Berufshaftpflichtversicherung:** Für den Abschluss der nach § 54 WPO geforderten Berufshaftpflichtversicherung sind die in §§ 23 – 27 BS aufgeführten Bestimmungen zu beachten und die entsprechenden Nachweise zu erbringen. Auf Einzelheiten soll an dieser Stelle nicht weiter eingegangen werden.

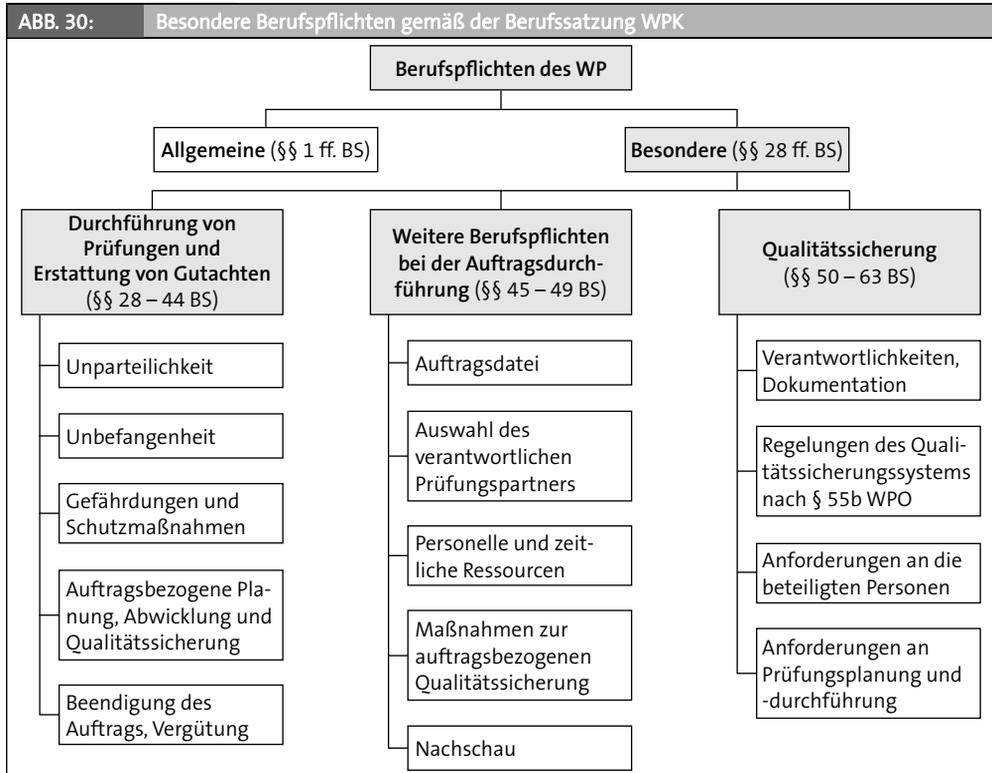
Das bis 2007 bestehende generelle Werbeverbot für WP/vBP und damit die oftmals unscharfe Grenzziehung zwischen Werbung und sog. Kundmachung wurde gänzlich aufgehoben. § 52 WPO bestimmt seither, dass **jegliche nicht unlautere Werbung zulässig** ist.

Nunmehr sind die allgemeinen Bestimmungen des **Gesetzes gegen den unlauteren Wettbewerb (UWG)** anwendbar, so z. B.:

- ▶ Unaufgeforderte Briefwerbung ist grundsätzlich zulässig, soweit nicht ein entgegenstehender Wunsch des zu Bewerbenden erkennbar ist (§ 7 Abs. 2 Nr. 1 UWG).
- ▶ Unaufgeforderte Telefon- bzw. Telefaxwerbung ist grundsätzlich nicht statthaft, außer es liegt eine ausdrückliche Einwilligung vor bzw. es kann eine solche unterstellt werden (§§ 2 Abs. 2, 7 Abs. 2 Nr. 2 und 3 UWG).
- ▶ Bei unaufgeforderter E-Mail-Werbung gilt abweichend zur Telefax-Werbung ausnahmsweise die Zulässigkeit für die Fälle, in denen der Werbende in Zusammenhang mit früher erbrachten Dienstleistungen von einem Mandanten selbst dessen E-Mail-Adresse erhalten hat (§ 7 Abs. 3 UWG).

4.3 Besondere Berufspflichten

Die besonderen Berufspflichten lassen sich wie folgt differenzieren:



4.3.1 Durchführung von Prüfungen und Erstellung von Gutachten

Die in den §§ 28 – 44 BS kodifizierten Regelungen zur Unabhängigkeit, Unbefangenheit und Unparteilichkeit wurden maßgeblich durch das BilReG vom 4. 12. 2004 erweitert. Sie fußen neben den Vorschriften der §§ 318 ff. HGB auch auf dem *Code of Ethics* der IFAC vom 13. 6. 2005, dem *Sarbanes-Oxley-Act* vom 30. 7. 2002 sowie der **Empfehlung der EU-Kommission zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers** vom 16. 5. 2002 (2002/590/EG).

Die vergleichsweise liberale deutsche Berufspraxis wurde maßgeblich durch das BGH-Urteil vom 21. 4. 1997 (II ZR 317/95, sog. „**Allweiler-Urteil**“) zur Vereinbarkeit von Prüfung und Beratung geprägt. Demnach gelten folgende Leitsätze:

- ▶ Die wirtschaftliche und steuerliche Beratung eines Mandanten ist mit einer Abschlussprüfung durch denselben WP grundsätzlich vereinbar, soweit sie lediglich die Darstellung von Alternativen i. S. der Entscheidungshilfe umfasst. Insbesondere unschädlich ist eine bloße wissenschaftlich-fachliche Sachaufklärung.
- ▶ Die Beratung wird zur unzulässigen Mitwirkung, wenn der Berater anstelle des Mandanten selber eine unternehmerische Entscheidung in Bezug auf den zu prüfenden Jahresabschluss trifft.
- ▶ Dies gilt insb. bei alternativlosen Empfehlungen, nicht aber, wenn dem Beratenden die Entscheidungskompetenz verbleibt, dem Rat zu folgen oder nicht.

Die BGH-Entscheidung stellte somit auf das Merkmal der **funktionalen Entscheidungszuständigkeit** ab. Demzufolge war eine Beratung so lange zulässig, wie die Entscheidung dem Mandanten selbst vorbehalten bleibt und der WP bei der nachfolgenden Prüfung eine fremde und nicht die eigene Entscheidung überprüft.

Ausgehend von dem von der EU-Kommission im Jahre 1996 herausgegebenen sog. „Grünbuch“ zur Rolle, Stellung und Haftung des Abschlussprüfers in der Europäischen Union wurden die Anforderungen an die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers von Seiten der EU weiter verschärft. Auf Basis der dort vorgenommenen Definition und Differenzierung des Unabhängigkeitsbegriffs in eine innere und äußere Unabhängigkeit

- ▶ innere Unabhängigkeit (Unbefangenheit) als innere Einstellung des WP, ohne geistige Bindung unvoreingenommen und unbefangen tätig zu werden („*independence in mind*“),
- ▶ äußere Unabhängigkeit in Form des (Nicht-)Vorhandenseins von Faktoren (z. B. rechtliche, wirtschaftliche und faktische Bindungen zwischen dem Prüfer und dem zu prüfenden Unternehmen), aufgrund derer ein sachverständiger, informierter Dritter die Objektivität des Prüfers in Zweifel ziehen könnte („*independence in appearance*“),

wurden seitens des zuständigen EU-Ausschusses für Fragen der Abschlussprüfung in der Folge neben allgemeinen Rahmenbedingungen („*framework*“) und möglichen Schutzmaßnahmen („*safeguards*“) zehn spezifische Anforderungen („*specific requirements*“) zur Sicherstellung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zunächst in einem Konsultationspapier kodifiziert. Die EU-Kommission gab am 20. 3. 2002 eine entsprechende Empfehlung ab, die zwar nicht unmittelbar rechtlich verbindlich war, aber als eindeutige Richtschnur für die Berufspraxis der Mitgliedstaaten dienen sollte.

Die Anforderungen der EU-Kommission wurden aufgrund der Ankündigung, bei Nichtumsetzung innerhalb von drei Jahren verbindliche EU-Rechtsvorschriften zu erlassen, auch in Deutschland rasch verwirklicht. Sie prägen die Bestimmungen der Berufssatzung in der heutigen Form maßgeblich.

Auf Grundlage des Grünbuchs „Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise“ und zweier Regulierungsentwürfe hat das Europäische Parlament am 3. 4. 2014 die EU-Prüferreform beschlossen. Somit wurde

- ▶ zum einen die Achte EG-Richtlinie („EU-Abschlussprüferrichtlinie“, 2006/43/EG) reformiert (**Änderungsrichtlinie 2014/56/EU**) und
- ▶ zum anderen eine **Verordnung über spezifische Anforderungen an die Prüfung von Unternehmen des öffentlichen Interesses** („*Public Interest Entities*“, PIE) erlassen (**VO-EU Nr. 537/2014**).

Hierunter fallen kapitalmarktorientierte Unternehmen i. S. des § 264d HGB sowie größenunabhängig alle Kreditinstitute und Versicherungen i. S. des §§ 1 KWG, 1 VAG. Die bisherige, an § 264d HGB angelehnte Definition der PIE kann somit für nationales Recht beibehalten werden.

Die Verordnung trat am 17. 6. 2016 direkt in allen Mitgliedstaaten der EU in Kraft. In Deutschland wurde die Richtlinie zu diesem Zeitpunkt mit dem Abschlussprüfungsreformgesetz (AReG) und dem Abschlussprüfungsreformgesetz (AReG) in nationales Recht umgesetzt. Vgl. hierzu auch die Ausführungen in Kapitel II.3.2.4.

(1) Unparteilichkeit

Der Grundsatz der Unparteilichkeit gemäß § 28 BS verlangt vom WP unbedingte Neutralität. Es darf kein Beteiligter bevorzugt oder benachteiligt werden. Dies impliziert

- ▶ prüfungsrelevante Sachverhalte vollständig zu erfassen,
- ▶ diese unter Abwägung aller wesentlichen Gesichtspunkte fachlich zu beurteilen und
- ▶ bei der Berichterstattung vollständig wiederzugeben.

Die Neutralität muss im Prüfungsbericht und Gutachten zum Ausdruck kommen. Wesentliche Sachverhalte dürfen nicht verschwiegen werden oder im Rahmen der fachlichen Würdigung unberücksichtigt bleiben, Sonderinteressen nicht verfolgt werden.

Es ist WP/vBP nicht verwehrt, auch Aufträge mit argumentativer Funktion anzunehmen und auszuführen, d. h. als Berater des Käufers oder Verkäufers eines Unternehmens. In diesem Zusammenhang darf aber der Begriff „Gutachten“ nicht verwendet werden, sodass nicht nach außen hin der Eindruck einer unparteilichen Stellungnahme erweckt wird (§ 28 Abs. 2 BS).

(2) Unbefangenheit

Die auch im öffentlichen Interesse wahrgenommene Funktion des Abschlussprüfers verlangt, dass der WP bei seinen Feststellungen, Beurteilungen und Entscheidungen frei von Einflüssen, Bindungen und Rücksichten ist, gleichgültig, ob diese persönlicher, wirtschaftlicher oder rechtlicher Natur sind. Demzufolge hat der WP die Tätigkeit zu versagen, wenn gemäß § 49 WPO die Besorgnis der Befangenheit bei der Durchführung des Auftrages besteht bzw. bestehen könnte (§ 29 Abs. 1 BS).

Die Gefährdung der Unbefangenheit i. S. der inneren Einstellung des WP („*independence in mind*“) ist regelmäßig nicht feststellbar, sodass auf äußere Umstände zurückgegriffen werden muss, die auf diese Gefährdung schließen lassen. Entscheidend ist die Einschätzung eines sachverständigen Dritten („*independence in appearance*“). Die logisch plausible Möglichkeit der Befangenheit, z. B. aufgrund von Rücksichtnahme auf nahe stehende Personen, gleichgerichtete berufliche Interessen oder Einflussnahme ist ausreichend.

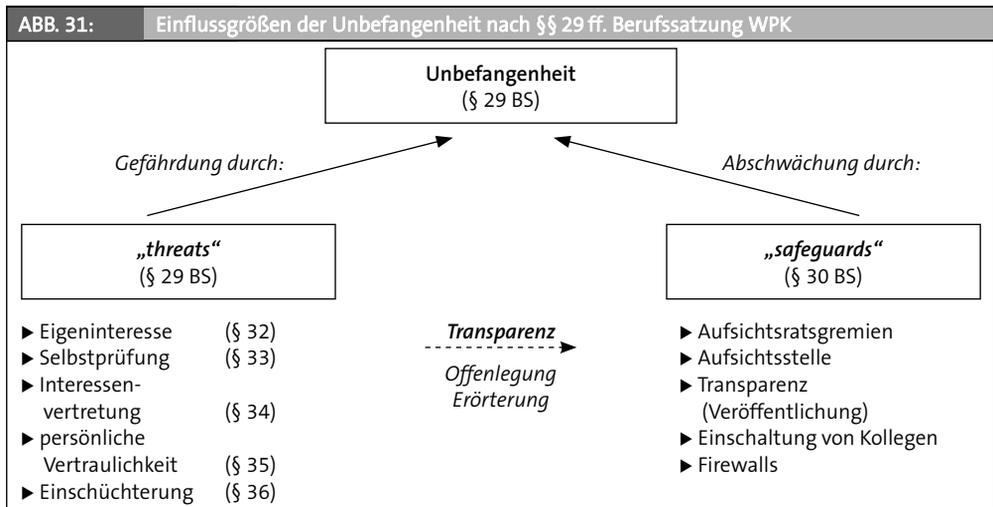
Beeinträchtigungen der Unbefangenheit (sog. „*threats*“) resultieren insb. aus

- ▶ Eigeninteresse (§ 32 BS),
- ▶ Selbstprüfung (§ 33 BS),
- ▶ Interessenvertretung (§ 34 BS),
- ▶ persönlicher Vertrautheit (§ 35 BS) und
- ▶ Einschüchterung (§ 36 BS).

Die Besorgnis der Befangenheit des WP resultiert nicht allein aus Faktoren, die in dessen Person begründet sind. Sie besteht auch, sofern

- ▶ Personen, mit denen der WP seinen Beruf gemeinsam ausübt, in einer für Dritte erkennbaren Weise kooperiert oder die im Rahmen der Auftragsdurchführung bei dem WP beschäftigt sind,
- ▶ Ehegatten, Lebenspartner oder Verwandte in gerader Linie des WP oder für eine dieser Personen handelnde Vertreter sowie
- ▶ Unternehmen, auf die der WP maßgeblichen Einfluss hat,

die in §§ 32 ff. BS aufgeführten Sachverhalte verwirklichen (§ 29 Abs. 4 BS).



Die die Besorgnis der Befangenheit auslösenden Sachverhalte müssen nicht nur vor der Annahme eines Auftrags, sondern während der gesamten **Auftragsdurchführung** ausgeschlossen werden. Vom WP getroffene Überwachungsmaßnahmen und die in diesem Rahmen festgestellten Sachverhalte sind in den Arbeitspapieren zu dokumentieren (§ 29 Abs. 5 BS).

Eine Gefährdung der Unbefangenheit kann vernachlässigt werden

- ▶ bei unwesentlichen Tatbeständen,
- ▶ beim Vorliegen vom WP getroffener geeigneter Schutzmaßnahmen i. S. des § 30 BS.

Mögliche geeignete **Schutzmaßnahmen** („safeguards“) bestehen insb. in

- ▶ Erörterungen mit Aufsichtsgremien des Auftraggebers (i. d. R. dem Aufsichtsrat),
- ▶ Erörterungen mit Aufsichtsstellen außerhalb des Unternehmens (z. B. der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht oder mit Rechnungshöfen),
- ▶ geeigneten Transparenzregelungen (z. B. Veröffentlichung von Honoraren),
- ▶ Einschaltung von bisher nicht in den Prüfungsauftrag eingebundenen Personen unter Beachtung der Verschwiegenheitspflicht,
- ▶ Beratung mit Kollegen, die in Fragen der Unabhängigkeit erfahren sind,
- ▶ Errichtung von Firewalls, d. h., personelle bzw. organisatorische Maßnahmen zur Verhinderung, dass dem Abschlussprüfer Informationen bekannt werden, die dessen Befangenheit begründen könnten (§ 30 Abs. 1 BS).

Die getroffenen Schutzmaßnahmen sind gemäß § 30 Abs. 2 BS i.V. mit § 29 Abs. 5 BS schriftlich in den Arbeitspapieren zu dokumentieren.

Das Vorliegen der in § 319 Abs. 3 HGB sowie in Fall der Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse in § 319a Abs. 1 HGB aufgeführten Tatbestände führt stets und unwiderlegbar zur Annahme der Befangenheit (vgl. hierzu im Einzelnen Kapitel II.3.2). Art und Umfang getroffener Schutzmaßnahmen sowie das subjektive Empfinden des WP sind hierfür unbeachtlich (§ 31 BS).

Die Ausschlussgründe des § 319 HGB gelten für alle gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen sowie freiwilligen Prüfungen, bei denen ein Bestätigungsvermerk erteilt wird, der demjenigen gemäß § 322 HGB nachgebildet ist. Bei gemeinsamer Berufsausübung wirken sie sich auch auf die übrigen Mitglieder des Zusammenschlusses und diesen als solchen aus. Dies gilt auch für Netzwerkstrukturen i. S. des § 319b HGB. Vgl. hierzu die Ausführungen in Kapitel II.

Für die Unbefangenheit schädliche **finanzielle Eigeninteressen** des WP bestehen nach § 32 Abs. 1 BS insb. bei

- ▶ kapitalmäßigen oder sonstigen finanziellen Bindungen gegenüber dem zu prüfenden bzw. zu begutachtenden Unternehmen,
- ▶ einer übermäßigen Umsatzabhängigkeit (zur gesetzlichen Konkretisierung vgl. § 319 Abs. 3 Nr. 5 HGB),
- ▶ über den normalen Liefer- und Leistungsverkehr zu marktüblichen Konditionen bei Geschäften mit fremden Dritten hinausgehende Leistungsbeziehungen mit dem Mandanten,
- ▶ Forderungen gegenüber dem Mandanten bzw. dem zu begutachtenden Unternehmen aus einem Kredit- oder Bürgschaftsverhältnis,
- ▶ ausstehenden Honorarforderungen, wenn sie über einen längeren Zeitraum bestehen und einen für die Vermögensverhältnisse des WP wesentlichen Betrag erreichen.

Daneben kann ein Verdeckungsrisiko aus folgenden **sonstigen Eigeninteressen** gemäß § 32 Abs. 2 BS resultieren:

- ▶ Pflichtverletzungen aus vorangegangenen Prüfungen sowie
- ▶ offene Rechtsstreitigkeiten über Regress- oder Gewährleistungsfragen aus früheren Aufträgen.

Gewährt der WP einem Mandanten einen nicht nur unwesentlichen Kredit, so kann ein negatives Prüfungsurteil nachteilige Auswirkungen auf die Solvenz des Schuldners induzieren. Eine Kreditaufnahme des WP beim Mandanten ruft Befangenheit hervor, sofern aus dem Vertragsverhältnis wirtschaftlicher Druck auf den WP etwa aufgrund nicht festgelegter oder nicht marktüblicher Konditionen resultieren kann.

Pflichtverletzungen bzw. diesbezügliche Rechtsstreitigkeiten in Bezug auf frühere Leistungen des WP begünstigen, dass im Rahmen der laufenden Prüfungstätigkeit Feststellungen verschwiegen werden, um Inanspruchnahmen, Prozessverlusten oder Imageschädigungen zu entgehen. Bereits die Wahrscheinlichkeit eines Rechtsstreits kann Besorgnis der Befangenheit begründen, soweit diese nicht unwesentlich ist. Die Drohung des Mandantenunternehmens, behauptete Ansprüche durchzusetzen, kann ein Druckmittel derart entstehen lassen, dass sich der WP in strittigen Fragen der Abschlussprüfung der Auffassung des Mandanten anschließt.

Ein Verstoß gegen das in § 33 BS geregelte **Selbstprüfungsverbot** liegt vor, wenn der WP einen Sachverhalt zu beurteilen hat, an dessen Zustandekommen er nicht nur nachrangig beteiligt war und der sich wesentlich auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Jahresabschluss auswirkt. Dies gilt nicht, sofern der Sachverhalt in einer vergangenen Prüfung bereits abschließend beurteilt wurde.

Wenn der WP im Rahmen einer vorhergehenden Tätigkeit Fehler nicht erkannte oder selbst machte, besteht in laufenden Prüfungen die Gefahr, dass diese Fehler

- ▶ entweder aufgrund **fachlicher Voreingenommenheit** nicht aufgedeckt („Betriebsblindheit“)
- ▶ oder zur Vermeidung von Nachteilen aus Gründen des **Selbstschutzes** nicht pflichtmäßig offenbart werden („Vertuschungsrisiko“).

Ein unwiderlegbares Indiz für eine Besorgnis der Befangenheit liegt vor, wenn an der **Führung der Bücher** und an der **Aufstellung des zu prüfenden Jahresabschlusses** mitgewirkt wurde, soweit die ausgeführten Tätigkeiten nicht von untergeordneter Bedeutung sind.

Dem WP muss von Seiten des Mandanten ein prüfungsfähiger Jahresabschluss vorgelegt werden. Berufszüblich und nicht zu beanstanden sind bloße Korrekturtätigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung derart, dass prüferseitig lediglich Hinweise zur zutreffenden Behandlung von Geschäftsvorfällen im Jahresabschluss gegeben werden, die letztendliche Entscheidung aber in der Verantwortung des Mandanten verbleibt (prüfungsvorbereitende bzw. prüfungsbegleitende Beratung). Auch das Aufzeigen jahresabschlusspolitischer Wahlrechte oder Beurteilungsspielräume ist unbedenklich.

Die Mitwirkung an der Aufstellung des Jahresabschlusses ist aufgrund der inhaltlichen Nähe der wahrscheinlichste Fall einer Beratungsleistung und deshalb besonders kritisch zu sehen. Nach § 33 Abs. 3 BS sind folgende Tatbestände für eine Zulässigkeit von Mitwirkung und Prüfung zu erfüllen:

- ▶ nur untergeordnete Bedeutung der Mitwirkung für die Gesamtaussage des Jahresabschlusses (dann gelten keine Ausschlussstatbestände),
- ▶ die Mitwirkung ist Bestandteil der Prüfungstätigkeit nach ihrem Funktionszusammenhang (dann gelten ebenfalls keine Ausschlussstatbestände),
- ▶ es handelt sich um bloße Hinweise auf festgestellte Beanstandungen oder Fehler (Korrekturfunktion des Prüfers), auch konkrete Hinweise für eine zutreffende Behandlung sind unbedenklich, die konkrete Realisierung, z. B. die Verarbeitung des Buchungsstoffes, muss dagegen beim Unternehmen verbleiben,
- ▶ Beratung über die mögliche oder rechtlich gebotene Behandlung von Sachverhalten oder Geschäftsvorfällen im Jahresabschluss ist erlaubt, soweit die Entscheidung im Verantwortungsbereich des Mandanten bleibt,
- ▶ Beratung im Bereich der Jahresabschlusspolitik (z. B. Konsequenzen unterschiedlicher Bewertungsmethoden oder Wahlrechtsausübungen) oder in Bezug auf die Ausgestaltung des Rechnungslegungssystems ist erlaubt, soweit sie sich auf die Darstellung allgemeiner Vorgaben beschränkt,
- ▶ die konkrete Ausübung von Wahlrechten oder Beurteilungsspielräumen sowie die konkrete Umsetzung der Beratungsinhalte müssen in der Verantwortung des Mandanten bleiben.

Konkret empfehlen sich für den WP folgende Maßnahmen zur Flankierung von prüfungsbegleitenden Beratungsleistungen:

- ▶ vorherige Absicherung, Verprobung und Dokumentation, dass es sich um einen Sachverhalt handelt, der für die Aussage des Jahresabschlusses unwesentlich ist,
- ▶ hierzu ggf. die Begutachtung eines nicht mit dem Mandat befassten unabhängigen Berufskollegen,

- ▶ vertragliche Sicherstellung, keine eigenverantwortliche oder leitende Position beim Mandanten einzunehmen (Letztverantwortung beim Mandanten),
- ▶ vertragliche Sicherstellung, keine Mandantenrisiken zu übernehmen (z. B. Entstehen für bestimmtes wirtschaftliches Ergebnis; bloße Werkverträge i. d. R. unschädlich),
- ▶ Sicherstellung, nur vom Mandanten festgelegte Sachverhalte zu verwirklichen (Dokumentation durch Pflichtenheft des Mandanten),
- ▶ Dokumentation aller Beratungsleistungen gegenüber dem Aufsichtsrat des Mandantenunternehmens,
- ▶ Einschaltung und Konsultation der praxisinternen (auftragsbegleitenden) Qualitätssicherung.

Die Durchführung der **internen Revision** ist mit dem Selbstprüfungsverbot jedenfalls dann nicht vereinbar, wenn der WP hierbei eine verantwortliche Position einnimmt. Hinweise und Empfehlungen zur Steigerung der Zweckmäßigkeit und Wirksamkeit der internen Kontrollen sind wiederum berufssüblich.

Die Mitwirkung an der Ausarbeitung von Bilanzierungs- oder Konzernrichtlinien oder sonstigen Buchungsanweisungen sowie Hinweise in Bezug auf die Ausgestaltung des Rechnungslegungssystems sind danach zulässig, wenn sich die Leistung auf die Darstellung allgemeiner Vorgaben beschränkt und die Entscheidung über die Einführung sowie konkrete Umsetzung der Richtlinien dem Mandanten überlassen bleibt.

Die Übernahme einer **Leitungsfunktion** beim Mandanten durch den WP begründet unwiderleglich die Besorgnis der Befangenheit, da insoweit eine einseitige Ausrichtung auf die Interessen des Unternehmens unterstellt werden kann. Dies gilt u. a. auch bei

- ▶ Beendigung der Tätigkeit vor Beginn des zu prüfenden Geschäftsjahres, soweit Leitungsentscheidungen auf dieses ausstrahlen,
- ▶ Ausübung von Leitungsfunktionen durch Personen, mit denen der WP seinen Beruf gemeinsam ausübt bzw. die mit der Prüfungsdurchführung befasst sind.

Nach § 33 Abs. 5 Satz 2 BS dürfen WP keine **Finanzdienstleistungen** für Mandanten erbringen. Bei der Vermittlung von Anteilen oder der Anlage von Vermögenswerten würde ein finanzielles Interesse begründet, welches den Tatbestand sowohl der Befangenheit als auch der Abhängigkeit auslöst. Nachteilige Feststellungen der Wertentwicklung im Rahmen nachfolgender Abschlussprüfungen könnten Haftungskonsequenzen, zumindest aber Reputationsschäden bewirken.

Versicherungsmathematische Leistungen, z. B. die Berechnung von Pensionsrückstellungen oder von Deckungsrückstellungen bei Versicherungsunternehmen dürfen vom WP nur erbracht werden, wenn die bezifferten Werte für den Jahresabschluss als Ganzes von untergeordneter Bedeutung sind. Unproblematisch sind lediglich technisch-mechanische Hilfeleistungen des WP, bei denen die wertbestimmenden Parameter und die Bewertungsmethoden vom Mandanten vorgegeben werden.

Die Zulässigkeit der Erbringung von **Bewertungsleistungen** ist differenziert zu würdigen. Die Bewertung von Beteiligungen ist insb. in Zusammenhang mit deren Erwerb problematisch, weil im Folgeabschluss der WP bei negativer Wertentwicklung bzw. überhöhter Wertschätzung einen Abschreibungsbedarf feststellen könnte. Der WP hätte als Abschlussprüfer bei der

Beurteilung eines Abschreibungsbedarfs zum Stichtag mittelbar seine eigene Einschätzung zu prüfen und müsste ggf. Haftungsrisiken befürchten, wenn er ohne wesentliche Änderung der Umstände zu einem niedrigeren Wert käme.

Dieses Selbstprüfungsrisiko ist dann erheblich niedriger, wenn als Ergebnis der Bewertung nicht ein bestimmter Betrag, sondern eine größere Bandbreite ermittelt worden ist; dies gilt erst recht, wenn statt einer Bewertung nur die Ermittlung wesentlicher Parameter für die Werteschätzung vereinbart ist oder wenn lediglich eine grobe, indikative Werteschätzung vorgenommen werden soll, von der keine Bindungswirkung ausgeht.

Mögliche **Schutzmaßnahmen** sind:

- ▶ Vertragliche Sicherstellung bei der Bewertungsleistung, dass die Letztverantwortung beim Mandanten verbleibt (bloßes Aufzeigen von Alternativen oder Bewertungsspielräumen),
- ▶ Sicherstellung, nur vom Mandanten festgelegte Sachverhalte zu verwirklichen (Parametrisierung entscheidungsrelevanter Daten durch den Mandanten),
- ▶ Einholung eines unabhängigen Zweitgutachtens, welches zum selben oder einem vergleichbaren Ergebnis kommt,
- ▶ Einschaltung und Konsultation der praxisinternen Qualitätssicherung oder einer externen Qualitätskontrolle.

Gleiches gilt für die Bewertung von Vermögenswerten, die für den Jahresabschluss wesentlich sind, z. B. Grundstücke, Bodenschätze. In Bezug auf die Beratungsleistung könnten sich wiederum Regressansprüche an den WP ergeben.

Im Rahmen der Abschlussprüfung vom WP notwendigerweise vorzunehmende Bewertungsleistungen begründen keine Besorgnis der Befangenheit (z. B. Prüfung der Abschreibungen, Wertminderungstest).

Leistungen der **Steuer- und Rechtsberatung** begründen jedenfalls bei Unternehmen i.S. des § 319a HGB die Besorgnis der Befangenheit, wenn

- ▶ sie über das Aufzeigen von Gestaltungsmöglichkeiten hinausgehen,
- ▶ der Prüfer durch Empfehlung konkreter Maßnahmen einen bestimmten Erfolg schuldet, welcher sich auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Jahresabschluss nicht nur unwesentlich auswirkt.

Die Unbefangenheit wird nicht beeinträchtigt, wenn

- ▶ lediglich Hinweise auf die bestehende Rechtslage erfolgen bzw.
- ▶ bereits vom Mandanten verwirklichte Sachverhalte beurteilt werden

(§ 33 Abs. 8 BS). Soweit die Beratungsleistung nicht für Unternehmen i.S. des § 319a HGB erbracht wird, dürfte sich diese nur schädlich auswirken, wenn das Leistungsobjekt derart komplex ist, dass es vom zu Beratenden nicht wenigstens in Grundzügen nachvollzogen werden kann und dieser folglich weder über die funktionale noch die sachliche Entscheidungskompetenz verfügt.

Zur Beurteilung der Zulässigkeit der Erbringung nicht-prüfungsbezogener Leistungen neben der Durchführung der gesetzlichen Abschlussprüfung kann folgendes abstrakte Prüfschema herangezogen werden:

ABB. 32:	Prüfschema zur Beurteilung der Zulässigkeit der Erbringung nicht-prüfungsbezogener Leistungen
1.	Liegt ein Tatbestand vor, der nach HGB, WPO oder BS unwiderleglich Befangenheit begründet?
2.	Steht die vom WP erbrachte Leistung in keinem funktionalen Zusammenhang zur Prüfungstätigkeit?
3.	Wirkt sich die vom WP erbrachte Leistung auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Jahresabschluss in wesentlichem Umfang aus?
4.	Umfasst die Leistung des WP die Übernahme von Leitungsfunktionen beim Mandanten?
5.	Werden dem Mandanten alternativlose Empfehlungen oder lediglich Gestaltungsspielräume bzw. Hinweise auf die bestehende Rechtslage unterbreitet?
6.	Besteht die Leistung gegenüber dem Mandanten lediglich in der Darstellung allgemeiner Vorgaben?
7.	Besteht die Leistung gegenüber dem Mandanten lediglich in technisch-mechanischen Hilfeleistungen?
8.	Werden lediglich bereits von der Unternehmensleitung getroffene Entscheidungen verwirklicht?
9.	Werden lediglich noch nicht von der Unternehmensleitung getroffene Entscheidungen vorab auf ihre potenziellen Auswirkungen beurteilt?
10.	Werden dem Mandanten lediglich Hinweise auf festgestellte Fehler oder Beanstandungen i. S. einer Korrekturfunktion des Prüfers aufgezeigt?

Die **projektbegleitende Prüfung beim Einsatz von Informationstechnologie** genießt in diesem Zusammenhang einen Sonderstatus. Hierbei handelt es sich um eine bereits während der Durchführung des Projekts vorgenommene prüferische Beurteilung der Entwicklung, Änderung oder Erweiterung IT-gestützter Rechnungslegungssysteme (IDW PS 850, Tz. 1).

Gegenstände der Prüfungstätigkeit im Rahmen der projektbegleitenden Prüfung sind die in den jeweiligen Projektphasen getroffenen Entscheidungen des Managements in Bezug auf die für die Buchführung bestehenden Ordnungsmäßigkeits-, Sicherheits- und Kontrollanforderungen.

Die Tätigkeit kann projektbegleitend parallel zu den einzelnen Entwicklungs- und Implementierungsschritten erfolgen, um sicherzustellen, dass das neu entwickelte, geänderte oder erweiterte IT-gestützte Buchführungssystem als integrierter Teil eines komplexen Informations- und Kommunikationssystems alle Kriterien der Ordnungsmäßigkeit erfüllt und insoweit die Voraussetzungen für eine ordnungsmäßige Buchführung gegeben sind.

Die projektbegleitende Prüfungstätigkeit beschränkt sich auf die Prüfungen der von den Systementwicklern gestalteten Lösungen unter Ordnungsmäßigkeits- und Kontrollgesichtspunkten, schließt aber nicht aus, dass Hinweise oder Anregungen zur Beachtung von Anforderungen der Ordnungsmäßigkeit oder zur Einführung zusätzlicher Kontrollen gegeben werden. In diesem Rahmen ist auch die Definition der System- und Programmierfordernisse zur Unterstützung der Abschlussprüfung zulässig, solange sich die Tätigkeit des WP auf die Darstellung allgemeiner Vorgaben beschränkt und die Konkretisierung sowie die Umsetzung dem Mandanten überlassen bleibt.

Die prüferische Tätigkeit stellt insoweit ausdrücklich **keine Mitwirkung** an der Entwicklung, Einrichtung oder der Einführung eines Rechnungslegungsinformationssystems i. S. der § 319 Abs. 3 Nr. 3 bzw. § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 HGB dar und zieht folglich auch **keinen zwangsläufigen Ausschluss** des Prüfers von der Durchführung der gesetzlichen Abschlussprüfung nach sich (IDW PS 850, Tz. 3).

IT-Projekte haben meist

- ▶ die Entwicklung und Einführung von Individualsoftware,
- ▶ die Auswahl und Einführung von Standardsoftware

oder Mischformen hiervon zum Gegenstand. Für die sachgerechte Planung, Durchführung, Organisation und Überwachung des jeweiligen IT-Projekts ist allein das **Management** des Unternehmens verantwortlich. Ihm obliegt es, geeignete Maßnahmen zu ergreifen, um etwaigen Projektrisiken wirksam zu begegnen (IDW PS 850, Tz. 20). Solche resultieren insb. aus

- ▶ einer unzureichenden **Projektorganisation** und
- ▶ einem unzureichenden **Projektcontrolling** (IDW PS 850, Tz. 22).

Aufgabe des **projektbegleitenden Prüfers** ist demgegenüber die Feststellung, ob

- ▶ die sich aus den anzuwendenden gesetzlichen Vorschriften sowie GoB ergebenden Ordnungsmäßigkeits-, Sicherheits- und Kontrollanforderungen bei der Umsetzung des IT-Projekts beachtet wurden sowie
- ▶ ein angemessenes und wirksames IT-Kontrollsystem für das geänderte IT-Rechnungslegungssystem eingerichtet wurde (IDW PS 850, Tz. 28).

Im Ergebnis ist zu beurteilen, ob Fehlerrisiken, die zu wesentlichen Falschangaben in der Rechnungslegung führen können, durch die Einrichtung eines wirksamen IT-Kontrollsystems verhindert bzw. aufgedeckt und korrigiert werden (IDW PS 850, Tz. 27).

Entsprechende **Prüfungshandlungen** erstrecken sich auf

- ▶ das Projektmanagement allgemein,
- ▶ die in den einzelnen Projektphasen getroffenen Managemententscheidungen sowie
- ▶ die phasenbezogenen Projektergebnisse.

ABB. 33: Objekte der Prüfung von Projektmanagement und Projektcontrolling	
Projektmanagement	Projektcontrolling
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Bestehen einer angemessenen phasenorientierten Projektsteuerung und -abwicklung. ▶ Bestehen und Umsetzung von Detail-, Ressourcen- und Terminplanungen für die einzelnen Projektphasen. ▶ Sachgerechte Einbindung des Managements (Verantwortlichkeiten, Kompetenzen) und der Projektbeteiligten (Projektleiter und -team). ▶ Einhaltung der projektbezogenen Kommunikations- und Dokumentationsverfahren nebst Einsatz der dafür vorgesehenen Werkzeuge (z. B. Projektmanagementprogramme). 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Regelmäßige Überwachung der Einhaltung der Projektphasen und des Projektbudgets. ▶ Durchführung von Abweichungsanalysen, anhand derer Projektrisiken zeitnah erkannt und angemessene Maßnahmen eingeleitet werden können. ▶ Vorliegen von Anzeichen für eine unzureichende Ausstattung mit Sach- und Personalmitteln, z. B. Zeit- und/oder Budgetüberschreitungen.

Quelle: IDW PS 850, Tz. 43 ff.

Die auf die jeweiligen Projektphasen bezogenen Prüfungsziele, Prüfungsobjekte und Prüfungshandlungen werden eingehend in Kapitel IV.1.5.1 erörtert.

Im Ergebnis begründet die Durchführung einer projektbegleitenden Prüfung nach Maßgabe des IDW PS 850 bei jeglichen Unternehmen keine Besorgnis der Befangenheit.

Die **Interessenvertretung** des WP für oder gegen ein zu prüfendes oder zu begutachtendes Unternehmen in Form

- ▶ eines einseitigen und nachhaltigen Eintretens für Belange des Unternehmens,
- ▶ des Betreibens von Werbung für das Unternehmen oder
- ▶ des Vertriebs von Produkten und Dienstleistungen des Unternehmens (z. B. Kapitalanlagen),

kann eine Gefährdung der Unbefangenheit infolge eines persönlichen Gewinn- oder Honorarinteresses bedingen (§ 34 BS). Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ist der Eindruck zu vermeiden, dass der Prüfer eine besonders enge berufliche Verflechtung mit dem Unternehmen eingegangen ist.

Für die Wahrnehmung von Treuhandfunktionen im Auftrag von Gesellschaftern kommt es darauf an, ob die Tätigkeit für alle Gesellschafter wahrgenommen wird oder nur die Interessen einzelner Gesellschafter oder Gesellschaftergruppen betrifft. Demnach ist es auch unschädlich, wenn lediglich ergänzende Kontrolltätigkeiten im Auftrag von (auch einzelnen) Gesellschaftern wahrgenommen werden und alle anderen Gesellschafter zugestimmt haben.

Dies gilt auch beim Vorhandensein **persönlicher Vertrautheit** infolge enger persönlicher Beziehungen zu

- ▶ dem zu prüfenden bzw. zu begutachtenden Unternehmen,
- ▶ Mitgliedern der Unternehmensleitung oder
- ▶ Personen, die auf den Prüfungsgegenstand Einfluss haben (§ 35 BS).

Für die Annahme einer Befangenheit aufgrund des Vorliegens enger persönlicher Beziehungen und persönlicher Vertrautheit i. S. des § 35 BS ist das Gesamtbild der Verhältnisse maßgebend, durch das sachverständige unbeteiligte Dritte zu der Annahme gelangen können, dass ein übermäßiges Vertrauen des WP zu den genannten Personen besteht und dessen Urteilsbildung hierdurch beeinflusst werden kann. Hierfür sind im Einzelfall zu würdigen

- ▶ die Art der Beziehung (z. B. nahe Verwandtschaft oder bloße Freundschaft, etwa vermittelt durch gemeinsame Vereinsmitgliedschaft),
- ▶ ihre Dauer und ihrer Intensität sowie
- ▶ die Funktion der mit dem WP vertrauten Person in dem Unternehmen oder in Bezug auf den Prüfungsgegenstand.

Nach § 29 Abs. 4 Nr. 4 BS können auch solche Beziehungen relevant sein, die ein naher Angehöriger des WP unterhält.

Bei einem Wechsel von Mitarbeitern des WP zum Mandanten ist die bisherige Funktion des Mitarbeiters (für die Prüfung verantwortlicher WP, Mitglied des Auftrags Teams, Mitarbeiter in leitender Stellung bei dem WP oder sonstiger Mitarbeiter) entscheidend.

Daneben sind die Umstände, die zu dem Wechsel geführt haben, die Position, die der Betreffende bei dem Mandanten bekleiden wird (z. B. leitende Funktion im Rechnungswesen) sowie die Zeit, die seit dem Wechsel vergangen ist, für die Besorgnis persönlicher Vertrautheit relevant. Geeignete Schutzmaßnahmen zur Abmilderung entsprechender Risiken auf ein vertretbares Maß sind z. B. eine Nachschau der Prüfungsergebnisse des wechselnden Mitarbeiters oder die Besetzung des Auftrags Teams mit Personen ohne enge persönliche Beziehung.

Eine Gefährdung der Unabhängigkeit resultiert auch dadurch, dass ein an der Prüfung mitwirkender Mitarbeiter weiß, dass er in Zukunft in ein Beschäftigungsverhältnis bei dem Prüfungsmandanten eintreten wird oder die konkrete Möglichkeit hierfür besteht. In diesem Fall ist prä-

ventiv die Einführung von Regelungen anzuraten, die die Mitarbeiter zur unverzüglichen Information der Praxis über derartige Sachverhalte verpflichten. Nach Erhalt einer solchen Information ist die Bedeutung der Gefährdung im Einzelfall zu beurteilen, sodass bei Bedarf Schutzmaßnahmen getroffen werden können.

Wechselt der Abschlussprüfer oder der verantwortliche WP zu seinem bisherigen Prüfungsmandanten und ist dieser ein Unternehmen i. S. des § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB, darf er dort nach § 43 Abs. 3 WPO zwei Jahre lang keine wichtige Führungstätigkeit ausüben. Nach Ablauf dieser Frist sind Schutzmaßnahmen nicht mehr erforderlich. Bei Abschlussprüfungen von Unternehmen von nicht-öffentlichen Interesse reduziert sich die „coding off-period“ auf ein Jahr.

Der Gefährdungstatbestand der **Einschüchterung** wurde 2016 im Zuge der Umsetzung der EU-Abschlussprüferrichtlinie zusätzlich in die Berufssatzung eingefügt (§ 36 BS). Er umfasst sowohl tatsächlichen als auch vermeintlichen Druck. Hierbei müssen aus Sicht eines objektiven Dritten Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass der WP von einer sachgerechten Entscheidung abgehalten werden könne.

Die Drohung des Mandanten, einen bereits erteilten Auftrag zur Durchführung einer gesetzlichen Abschlussprüfung zu kündigen, stellt dabei kein ausreichendes Drohpotenzial dar, da ein möglicher Widerruf des Prüfungsauftrags durch den Mandanten sich auf die in § 318 Abs. 1 Satz 5 HGB genannten Fälle beschränkt. Fachliche Meinungsverschiedenheiten werden mit § 318 Abs. 6 Satz 2 HGB ausdrücklich als Kündigungsgrund ausgeschlossen.

Einschlägige Einschüchterungstatbestände müssen daher die Schwelle strafrechtlicher Relevanz überschreiten, etwa als Nötigung oder Bedrohung (§§ 240, 241 StGB). Im Übrigen steht es dem WP in diesen Fällen frei, den Prüfungsauftrag wegen Unzumutbarkeit der weiteren Prüfungsdurchführung zu kündigen (§ 318 Abs. 6 HGB). Weiter ist es dem WP möglich, die Gefährdung mit geeigneten Schutzmaßnahmen beseitigen oder auf ein unwesentliches Maß abschwächen. Dies kann z. B. durch Erstattung einer Strafanzeige geschehen.

Die §§ 37 – 40 BS wurden im Zuge der Novellierung der Berufssatzung im Jahre 2016 neu eingefügt. Hierbei geht es um – bereits der üblichen Praxis entsprechende – Grundsätze der Prüfungsplanung und -durchführung, die nachfolgend in den Kapiteln I.5. (Qualitätssicherung, IDW QS 1) und III.6. (Grundsätze der Planung von Abschlussprüfungen) ausgiebig erörtert werden. Die Anforderungen resultieren sämtlich aus § 43 Abs. 4 – 6 WPO. Im Einzelnen handelt es sich um:

- ▶ Wahrung einer kritischen Grundhaltung,
- ▶ Durchführung einer sachgerechten Prüfungsplanung,
- ▶ Vornahme einer den Verhältnissen des Unternehmens entsprechenden Prüfungsdurchführung,
- ▶ Beachtung und Verfolgung von Beschwerden und Vorwürfen, die Verstöße gegen fachliche oder gesetzliche Regeln erkennen lassen.

Laut Kammerbegründung zur BS bildet eine kritische Grundhaltung i. S. des § 37 BS die grundsätzliche Einstellung des WP, Dinge kritisch zu hinterfragen, auf Gegebenheiten zu achten, die auf eine mögliche, durch dolose Handlungen oder Irrtümer bedingte, wesentliche falsche Dar-

stellung hindeuten können, und die Prüfungsnachweise danach zu beurteilen, ob sie angemessen und ausreichend sind.

WP müssen sich stets bewusst sein, dass Umstände (Fehler, Täuschungen, Vermögensschädigungen) existieren können, aufgrund derer der Auftragsgegenstand wesentliche falsche Aussagen enthält. Eine abschließende Prüfungsfeststellung setzt daher angemessene und ausreichende Nachweise voraus. Für eine angemessene Würdigung von Prüfungsnachweisen ist Voraussetzung, dass der WP über ein hinreichendes Verständnis von dem Geschäftsmodell des Mandanten verfügt. Zugleich muss der WP hinreichende Kenntnisse über das rechnungslegungsrelevante interne Kontrollsystem sowie die diesbezüglichen Risiken erlangt haben.

Die **kritische Grundhaltung** muss insb. vertieft ausgeprägt sein bei

- ▶ Erstprüfungen,
- ▶ Transaktionen mit nahe stehenden Unternehmen und Personen,
- ▶ einseitiger Ermessensausübung bei der Bilanzierung und Bewertung,
- ▶ hohen Unsicherheiten oder Schätzungen von für die Prüfungsfeststellungen wesentlichen Werten,
- ▶ einem dominierenden oder den Aufgaben des WP ablehnend gegenüberstehenden Management,
- ▶ Zweifeln an der Integrität der gesetzlichen Vertreter und Mitarbeiter des Mandanten.

Materiell handelt es sich hierbei um keine Änderungen gegenüber der praktizierten Berufsausübung, da IDW PS 210 seit jeher diese Anforderungen setzt.

Die bereits mit der Auftragsannahme einzusetzende **Prüfungsplanung** soll die Voraussetzung dafür zu schaffen, dass die Prüfungsaufträge unter Beachtung der Berufspflichten ordnungsgemäß durchgeführt und zeitgerecht abgeschlossen werden können. Dies inkludiert nach § 38 BS

- ▶ die Festlegung und Dokumentation der Verantwortlichkeit für die Durchführung der Prüfung auch i. S. der Verantwortung von Haftungsfragen,
- ▶ die Pflicht des/der Verantwortlichen, sich mit allen wesentlichen Aspekten des Auftrags und der Auftragsdurchführung zu befassen muss, sodass er/sie das Prüfungsergebnis in allen wesentlichen Belangen mittragen kann/können,
- ▶ die Regelung des Informationsaustauschs im Prüfungsteam über laufende Prüfungsfeststellungen und Prüfungsfortschritte, insb. bei Feststellung unüblicher Sachverhalte oder Erklärungen des Mandanten,
- ▶ die Einhaltung von Anforderungen aus der auftragsbezogenen oder/und auftragsbegleitenden Qualitätssicherung (vgl. ausführlich Kap. I.5.2.3.).

Art und Weise sowie Detaillierung der Prüfungsplanung hängen ab von der Größe und Komplexität des zu prüfenden Unternehmens, dem Schwierigkeitsgrad der Prüfung, den Erfahrungen des Prüfers mit dem Unternehmen und den Kenntnissen über die Geschäftstätigkeit sowie das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld des Unternehmens. Demnach hat sich die Prüfungsdurchführung an den tatsächlichen Gegebenheiten des Prüfungsgegenstandes, namentlich Größe, Komplexität und Risiko zu orientieren (§ 39 Abs. 1 BS, sog. „skalierte Prüfungsdurchführung“, vgl. ausführlich Kapitel III.5.2.).

Auch diese Anforderungen entsprechen im Wesentlichen der üblichen Praxis gemäß IDW QS 1 sowie IDW PS 240.

Die **Auftragsabwicklung** umfasst insb. die Bestimmung von Wesentlichkeiten, die Festlegung von Art und Anzahl von Prüfungsaktivitäten, den Umfang der Prüfungsnachweise sowie die Festlegung von Stichproben und Stichprobenverfahren (§ 39 BS). Dies inkludiert Regelungen zur Sicherstellung, dass

- ▶ die bei der Prüfungstätigkeit eingesetzten Mitarbeiter mittels Prüfungsanweisungen in angemessener und ausreichender Weise mit den Aufgaben bei der Abwicklung einzelner Prüfungsaufträge vertraut gemacht und auf ihre Verantwortlichkeit hingewiesen werden,
- ▶ die Einhaltung der Prüfungsanweisungen fortlaufend überwacht wird und die Prüfungsanweisungen an den aktuell erzielten Prüfungsfortschritt angepasst werden,
- ▶ ein endgültiges Prüfungsurteil erst nach Klärung aller von für das Prüfungsurteil bedeutsamen Zweifelsfragen abgegeben wird,
- ▶ beim Auftreten von nicht mit hinreichender Sicherheit lösbaren Zweifelsfragen externer Rat eingeholt wird (sog. „**Konsultation**“), die Ergebnisse der Konsultation eigenverantwortlich gewürdigt werden und das Ergebnis des fachlichen Rates und die daraus gezogenen Konsequenzen dokumentiert werden,
- ▶ sich der verantwortliche WP bzw. die verantwortlichen Prüfungspartner in einem Umfang an der Prüfungsdurchführung beteiligen, der eine eigene Urteilsbildung zuverlässig ermöglicht,
- ▶ der verantwortliche WP bzw. die verantwortlichen Prüfungspartner vor Beendigung der Prüfung die Arbeit der an der Prüfung beteiligten Personen sowie die Dokumentation der Prüfungshandlungen und -ergebnisse auf die Einhaltung der gesetzlichen und fachlichen Regeln beurteilt bzw. beurteilen lässt.

Auch diese Anforderungen entsprechen materiell den Vorgaben des IDW QS 1.

§ 40 BS verpflichtet WP, **Beschwerden** oder **Vorwürfen** von Mandanten, Mitarbeitern oder Dritten, die Anhaltspunkte für Verstöße gegen gesetzliche oder fachliche Regeln erkennen lassen, konsequent und systematisch nachzugehen. Dies kann z. B. durch Einrichtung eines sog. Whistleblowing-Systems geschehen, welches insb. auch anonyme Meldekanäle umfasst.

Gemäß § 41 BS sind WP gehalten, in Prüfungsberichten und Gutachten **von Seiten Dritter übernommene Angaben** entsprechend kenntlich zu machen. Typischerweise handelt es sich um Prüfungsergebnisse anderer Abschlussprüfer oder einer internen Revision sowie Untersuchungsergebnisse sonstiger Einrichtungen oder Sachverständiger. Diese Verpflichtung resultiert aus dem Grundsatz der Eigenverantwortlichkeit in der Weise, dass sich der WP sein Urteil selbst bilden und seine Entscheidung selbst treffen muss. Hieraus folgt, dass der WP

- ▶ vorab die Erfüllung der für eine Verlässlichkeit erforderlichen fachlichen und persönlichen Voraussetzungen des Dritten festlegen und überprüfen muss,
- ▶ die zu den Angaben führenden Erkenntnisschritte des Dritten zumindest in ihren wesentlichen Schritten nachvollziehen und nachprüfen muss.

Mit anderen Worten widerspricht eine unkritische Übernahme dem Grundsatz der Eigenverantwortlichkeit, eine Verwertung von Angaben Dritter schränkt hingegen die Verantwortung des WP nicht ein. Dennoch ist den Berichtsadressaten zu verdeutlichen, dass der WP sich bei der

eigenen Urteilsbildung auf Angaben Dritter gestützt hat. Ein solches Procedere ist nicht neu, sondern seit langem in IDW PS 322 n. f. kodifiziert.

Im Ergebnis zeigt sich, dass die Novellierung der Berufssatzung im Jahre 2016 materiell wenig Neues gebracht hat. Im Wesentlichen wurden Inhalte einschlägiger IDW PS in die Berufssatzung integriert und somit der Verpflichtungsgrad der Regelungen erhöht, denn formaljuristisch sind die Verlautbarungen des IDW als freiwillige Interessenvereinbarung nicht bindend, die Regularien der WPK als Instanz der Berufsaufsicht hingegen schon.

Gemäß § 318 Abs. 6 HGB kann die **Kündigung eines Prüfungsauftrags** seitens des WP nur infolge eines wichtigen Grundes erfolgen, z. B. bei Existenz von Befangenheitstatbeständen. In diesem Fall ist der WP verpflichtet, seinen Mandatsnachfolger über die bisherigen Ergebnisse zu unterrichten. § 42 Abs. 1 BS verpflichtet den Folgeprüfer seinerseits, sich über den Grund der Kündigung und das bisherige Prüfungsergebnis zu informieren. Die Informationspflicht besteht allerdings nur, wenn die Verschwiegenheitspflicht oder weitere berechnigte Interessen dem nicht entgegenstehen. Erlangt der Mandatsnachfolger keine ausreichende Auskünfte, so ist das Mandat abzulehnen (§ 42 Abs. 3 Satz 2 BS).

Die **Vergütung** des WP soll angemessen sein, um einerseits eine ausreichende Prüfungsqualität sicherzustellen, ohne andererseits die Gefahr einer Abhängigkeit aufzuwerfen. Zwar ist bei Angehörigen freier Berufe die Vereinbarung von Pauschalhonoraren nicht unüblich; dies wird auch durch § 43 BS nicht ausgeschlossen. Da der Umfang des Prüfungsauftrags sich aber nicht vorab bestimmen lässt, muss die Möglichkeit einer Anpassung aufgrund einer unvorhergesehenen Ausdehnung der Prüfungshandlungen jederzeit bestehen, sie kann nicht abbedungen werden. Insoweit soll eine sorgfältige Prüfungsdurchführung sichergestellt und Preisdumping verhindert werden.

Nach § 43 Abs. 1 Satz 3 BS muss beim Vorliegen eines erheblichen Missverhältnisses zwischen der erbrachten Leistung und der erhaltenen Vergütung in Bezug auf gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen der WPK nachgewiesen werden, dass für die Prüfung eine angemessene Zeit aufgewandt und qualifiziertes Personal eingesetzt wurde.

Die Regelung zielt vor allem auf Bietungswettbewerbe bei der Ausschreibung von Prüfungsmandaten ab. Es soll verhindert werden, dass bei zu niedrigen Konditionen eine ordnungsmäßige Durchführung der Abschlussprüfung gefährdet ist. Ein solcher Nachweis dürfte aufgrund der Komplexität des Aufgreifkriteriums allerdings nur in krassen Ausnahmefällen verlangt und geführt werden können.

4.3.2 Berufspflichten zur Qualitätssicherung bei Abschlussprüfungen nach § 316 HGB

Die entsprechenden Berufspflichten lassen sich gemäß Berufssatzung differenzieren in

- ▶ weitere Berufspflichten bei der **Auftragsdurchführung** (§§ 45 – 49 BS) und
- ▶ Berufspflichten zur Schaffung von Regelungen für ein **Qualitätssicherungssystem** nach § 55b Abs. 2 WPO (§§ 50 – 63 BS).

Im letztgenannten Regelungskomplex werden Mindestanforderungen an ein Qualitätssicherungssystem für die Durchführung von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB vorgegeben. Dieser

wird deshalb zusammen mit den Vorgaben des IDW QS 1 im nachfolgenden Kapitel I.5.2 erörtert.

Die weiteren Berufspflichten bei der Auftragsdurchführung enthalten spezielle Vorgaben mit Bezug zur Qualitätssicherung, die bei der Durchführung von gesetzlichen Abschlussprüfungen nach § 316 HGB zu beachten sind. Es handelt sich hierbei um Vorschriften, die der Konkretisierung der aus der EU-Abschlussprüferrichtlinie resultierenden Berufspflichten dienen, deren Anwendungsbereich sich auf die genannten Prüfungen beschränkt. Sie umfassen die

- ▶ Führung einer Auftragsdatei,
- ▶ Auswahl und Ausstattung des verantwortlichen Prüfungspartners,
- ▶ Vorhaltung ausreichender personeller und zeitlicher Ressourcen,
- ▶ Maßnahmen zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung und
- ▶ Nachschau.

ABB. 34: Übersicht über die weiteren Berufspflichten bei der Auftragsdurchführung von gesetzlichen Abschlussprüfungen nach § 316 HGB	
Führung einer Auftragsdatei (§ 45 BS)	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Zeitpunkt der Anlage ▶ Form und Inhalte der Auftragsdatei
Auswahl und Ausstattung des verantwortlichen Prüfungspartners (§ 46 BS)	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Eignungsfeststellung und Dokumentation, Mitteilung an den Mandanten ▶ Eigenverantwortliche Durchführung der Prüfung ▶ Zurverfügungstellung der erforderlichen personellen und sachlichen Ressourcen ▶ Angemessener Zeitaufwand für die Prüfung
Vorhaltung ausreichender personeller und zeitlicher Ressourcen (§ 47 BS)	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Zusammenstellung eines fachlich geeigneten und erfahrenen Prüfungsteams ▶ Angemessene Zeitplanung
Maßnahmen zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung (§ 48 BS)	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Pflicht zur risikoorientierten Maßnahmenplanung und -implementierung ▶ Maßnahmenbündel: Konsultation, Berichtskritik, auftragsbegleitende Qualitätssicherung ▶ Auswahl geeigneter Kontrollpersonen
Nachschau (§ 49 BS)	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Inhalte und zeitlicher Turnus der Nachschau ▶ Auswahl geeigneter Nachschauer, ggf. Selbstvergewisserung

§ 45 BS konkretisiert die in § 51c WPO normierte Berufspflicht zur Führung einer **Auftragsdatei** über Auftraggeber, bei denen eine gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfung nach § 316 HGB durchgeführt wird.

Die Datei muss zu jedem Mandanten die nach § 51c WPO vorgegebenen Informationen enthalten:

- ▶ Name, Anschrift und Ort,
- ▶ bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften die Namen der jeweils verantwortlichen Prüfungspartner und
- ▶ für jedes Geschäftsjahr die für die Abschlussprüfung und für andere Leistungen in Rechnung gestellten Honorare.

Die Auftragsdatei ist spätestens mit Annahme des Prüfungsauftrags anzulegen (§ 45 Abs.1 BS).

Bei der **Auswahl des verantwortlichen Prüfungspartners** i. S. des § 38 Abs. 2 BS ist vorab dessen persönliche Eignung zu überprüfen und zweckmäßigerweise das Ergebnis zu dokumentieren. Die Eignung ergibt sich aus der Qualifikation (praktische Erfahrungen, Branchenkenntnisse und Kenntnisse der fachlichen Regeln) sowie der Durchsetzungsfähigkeit einer Person. Der verantwortliche Prüfungspartner muss sich – ungeachtet möglicher Konsultationen – gemäß dem Grundsatz der Eigenverantwortlichkeit aktiv an der Prüfung beteiligen und sich sein eigenes Urteil bilden.

Dem verantwortlichen Prüfungspartner müssen die zur Erfüllung seiner Aufgaben erforderlichen Mittel, insb. Personal mit den notwendigen Kenntnissen und Fähigkeiten, beigestellt werden. Auch obliegt dem verantwortlichen Prüfungspartner die Einplanung einer angemessenen Zeitspanne für die Durchführung der Prüfung (§ 46 Abs. 2 und 3 BS). Hieraus resultiert unmittelbar die Verpflichtung des § 47 BS, ausreichende zeitliche und personelle Mittel bei der Durchführung von gesetzlichen Abschlussprüfungen vorzuhalten.

Um die Qualität der Abschlussprüfung nach § 316 HGB sicherzustellen, hat der WP zu prüfen, ob und welche Maßnahmen zur **auftragsbezogenen Qualitätssicherung** zu ergreifen sind (§ 48 BS). Mögliche Maßnahmen sind:

- ▶ Konsultationen (§ 39 Abs. 3 BS),
- ▶ Berichtskritik (§ 48 Abs. 2 BS) und
- ▶ auftragsbegleitende Qualitätssicherung (§ 48 Abs. 3 BS).

Wesentliche Bestimmungsgrößen für diese Maßnahmenprüfung sind Art, Branche und Komplexität des Prüfungsmandats, aus denen das Fehlerrisiko abgeleitet wird. Ein erhöhtes Fehlerrisiko kann lt. Kommentierung der WPK zur Berufssatzung insb. gegeben sein bei

- ▶ Erstprüfung durch die WP-Praxis oder Prüfungsgesellschaft,
- ▶ erstmaliger Prüfung eines Unternehmens mit komplexen Strukturen,
- ▶ Prüfungen, denen eine besondere Bedeutung für die Öffentlichkeit zukommt,
- ▶ komplexen und intransparenten Unternehmensstrukturen bzw. wesentlichen Änderungen der Unternehmensverhältnisse,
- ▶ besonderen Branchenrisiken,
- ▶ einem zu erwartenden Verkauf des zu prüfenden Unternehmens,
- ▶ einem beabsichtigten Börsengang des zu prüfenden Unternehmens,
- ▶ zweifelhafter Unternehmensfortführungsprämisse,
- ▶ erstmaligem IFRS-Abschluss.

Die Entscheidung, ob auf eine Maßnahme zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung verzichtet werden kann, ist während der gesamten Dauer der Auftragsdurchführung zu überprüfen und erforderlichenfalls zu revidieren.

Mittels einer **Konsultation** (§ 39 Abs. 3 BS) sollen durch die Einholung von internem oder externem Rat einzelne Zweifelsfragen geklärt werden.

Die **Berichtskritik** wird durchgeführt, um die Sicherheit des Prüfungsergebnisses und seiner Darstellung im Prüfungsbericht zu erhöhen, indem auch die Tätigkeit des verantwortlichen WP dem „Vier-Augen-Prinzip“ unterzogen wird. Sie stellt insoweit eine Endkontrolle vor Auslieferung des Prüfungsberichts dar (§ 48 Abs. 2 BS). Durch i. d. R. praxisinterne, aber nicht aktiv an

der Prüfung beteiligte Personen soll überprüft werden, ob die für die Erstellung von Prüfungsberichten geltenden fachlichen Regeln eingehalten worden sind. Daneben soll anhand des Prüfungsberichts in Form einer Plausibilitätsprüfung nachvollzogen werden, ob

- ▶ die Ausführungen zu den wesentlichen Prüfungshandlungen keine Verstöße gegen fachliche Regeln erkennen lassen,
- ▶ aus den im Bericht dargestellten Erkenntnissen aus der Prüfung plausible Schlussfolgerungen und Beurteilungen abgeleitet worden sind,
- ▶ das Prüfungsergebnis mit den Prüfungsfeststellungen in Einklang steht.

Die **auftragsbegleitende Qualitätssicherung** (§ 48 Abs. 3 BS) erfolgt demgegenüber während der gesamten Durchführung der Abschlussprüfung, also von der Auftragsplanung bis zur Berichterstattung. Sie stellt demnach eine umfassende prozessbegleitende Kontrolle dar, die die Berichtskritik nach § 48 Abs. 2 BS einschließt.

Vgl. zur Berichtskritik, zur auftragsbegleitenden Qualitätssicherung und zur Eignung der entsprechenden Kontrollpersonen noch ausführlich Kapitel I.5.2.3.

Die für WP nach Maßgabe des § 49 BS verpflichtend durchzuführende **Nachschau** dient dazu, das interne Qualitätssicherungssystem hinsichtlich der Regelungen zur Abwicklung von Abschlussprüfungen, der Fortbildung, Anleitung und Überwachung der Mitarbeiter sowie der Handakte (Prüfungsakte) jedenfalls in Bezug auf die in § 49 Abs. 1 Satz 4 BS genannten Tatbestände einmal jährlich auf Angemessenheit und Wirksamkeit hin zu bewerten. Die übrigen Tatbestände (sog. „umfassende Nachschau“) sind in angemessenen Zeitabständen zu bewerten. Die Angemessenheit richtet sich insb. nach Anzahl, Art, Umfang und die Komplexität der abgewickelten Aufträge sowie der Struktur der WP-Praxis zu berücksichtigen. Ebenso beeinflusst das Ergebnis einer vorangegangenen Qualitätskontrolle den Zeitabstand. Als Obergrenze der Angemessenheit gilt ein Turnus von sechs Jahren.

Die Nachschau ist von hinreichend erfahrenen, fachlich und persönlich geeigneten Personen durchzuführen, wobei es sich nicht zwingend um WP handeln muss. Aus Gründen der Unbefangenheit dürfen bei der Prüfung der Auftragsabwicklung keine Personen eingesetzt werden, die mit der Abwicklung dieser Aufträge unmittelbar oder als auftragsbegleitende Qualitätssicherer befasst waren. Etwa in einer Ein-Personen-Praxis kann die Nachschau auch durch „Selbstvergewisserung“ durchgeführt werden (§ 49 Abs. 4 BS), oder es ist ein Externer mit der Nachschau zu beauftragen.

Die in die Nachschau einbezogenen Abschlussprüfungen nach § 316 HGB müssen nach Art und Umfang in einem angemessenen Verhältnis zu den abgewickelten Aufträgen stehen. Es sind alle in der WP-Praxis verantwortlich tätigen WP mit mindestens einem Auftrag in die Nachschau einzubeziehen (§ 49 Abs. 2 Satz 2 und 3 BS).

Als Ergebnis der Nachschau sind festgestellte Mängel der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems in einem Bericht zu dokumentieren, wobei Empfehlungen zur Behebung der festgestellten Mängel zu geben sind (§ 49 Abs. 3 BS i.V. mit § 55b Abs. 3 Satz 3 WPO).

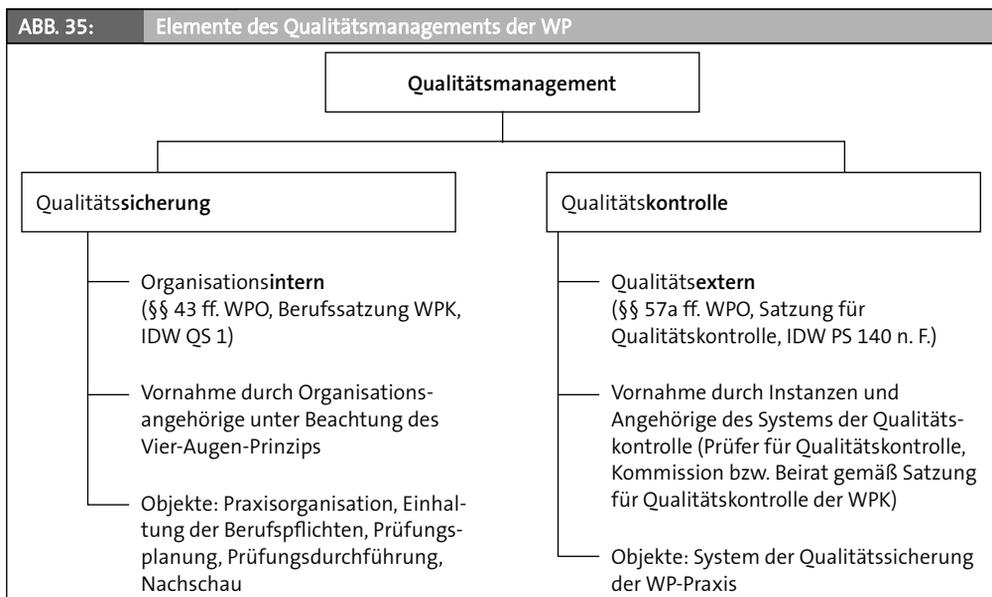
5. Qualitätssicherung

5.1 Rechtliche Grundlagen

Die WP sind aufgrund des in ihre Tätigkeit gesetzten hohen Vertrauens angehalten, eine angemessene Qualität ihrer Arbeit in sämtlichen Bereichen zu gewährleisten und langfristig zu sichern. Sowohl HGB wie auch WPO enthalten gesetzliche Vorschriften, nach deren Maßgabe die Qualitätssicherung zu erfolgen hat.

Die Berufssatzung der WPK konkretisiert die gesetzlichen Berufspflichten in Bezug auf die Qualitätsanforderungen. Sie enthält Vorschriften, die den WP zur Beachtung fachlicher Regeln, zur Erhaltung seiner persönlichen und fachlichen Kompetenzen, zur Gesamtplanung aller Aufträge sowie zur Aus- und Weiterbildung seiner Mitarbeiter verpflichten. Die Einhaltung der Pflichten ist gemäß § 8 BS regelmäßig zu überprüfen, erkannte Mängel sind abzustellen (zur Berufssatzung vgl. das vorstehende Kapitel I.4.).

Gemäß § 55b WPO muss ein Qualitätssicherungssystem geschaffen werden, welches die Einhaltung der Berufspflichten überwacht und dokumentiert. Explizite Anforderungen an die Einrichtung, Unterhaltung und Verbesserung dieses Systems ergeben sich aus der Berufssatzung und der IDW QS 1 „Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis“.



Bei Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse i. S. des § 319a HGB ergeben sich verschärfte Anforderungen an die Qualitätssicherung, insb. hinsichtlich der Durchführung einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherung, die an dieser Stelle nicht weiter erörtert werden sollen.

IDW QS 1 und IDW PS 140 n. F. wurden im Jahre 2017 neu gefasst. Betont wird nunmehr insb.

- ▶ die Ausrichtung der Qualitätssicherung und Qualitätskontrolle an möglicherweise vorhandene qualitätsgefährdenden Risiken i. S. eines risikoorientierten Prüfungsansatzes,
- ▶ die Skalierung der Maßnahmen der Qualitätssicherung und Qualitätskontrolle in Bezug auf Größe, Komplexität und Geschäftstätigkeit der jeweiligen WP-Praxis sowie
- ▶ die Beachtung des Wesentlichkeitskonzepts bei der Einschätzung von Feststellungen im Rahmen der Qualitätskontrolle.

Dies sind allgemein akzeptierte Grundsätze der Planung und Durchführung von Abschlussprüfungen i. S. der IDW PS 250 n. F. und 261 n. F., die für Zwecke der Qualitätssicherung und Qualitätskontrolle adaptiert werden. Im Grunde handelt es sich somit lediglich um eine Kodifizierung bereits vorherrschender Berufspraktiken.

Anpassungen und Erweiterungen des IDW QS 1 gegenüber dem Vorgängerstandard VO 1/2006 betreffen vor allem

- ▶ Einführung von Kontroll- und Sicherheitsvorkehrungen bei Einsatz von Datenverarbeitungssystemen im Rahmen der Auftragsabwicklung gesetzlicher Abschlussprüfungen nach § 316 HGB,
- ▶ Einführung von Verfahren und Grundsätzen zur Qualitätssicherung bei Auslagerung wichtiger Prüfungstätigkeiten im Rahmen gesetzlicher Abschlussprüfungen nach § 316 HGB auf Dritte, insb. hinsichtlich der Einhaltung der Verschwiegenheitspflichten und datenschutzrechtlichen Anforderungen,
- ▶ Einführung von Grundsätzen der Honorarbemessung, Vergütung und Gewinnbeteiligung, insb. Ausschluss von Einnahmen aus der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen aus den Kriterien der Leistungsbewertung oder der Vergütung von Personen, die an der Abschlussprüfung beteiligt oder in der Lage sind, das Ergebnis der Abschlussprüfung zu beeinflussen,
- ▶ Pflicht zur Einführung eines sog. „Hinweisgebersystems“ („Whistleblowing-System“), soweit gesetzliche Abschlussprüfungen nach § 316 HGB durchgeführt werden,
- ▶ Durchführung einer jährlichen Nachschau bei WP-Praxen, die gesetzliche Abschlussprüfungen nach § 316 HGB durchführen, zumindest bezogen auf die Überwachung der Angemessenheit und Wirksamkeit der Regelungen für die gesetzliche Abschlussprüfung, die Fortbildung, die Anleitung und Kontrolle der fachlichen Mitarbeiter sowie für die Prüfungsakte.

Im Grunde sollten diese Tatbestände schon nach bisheriger Berufspraxis angemessen geregelt sein, da z. B. der Einsatz von rechnungslegungsbezogenen IT-Systemen sowie die Überprüfung von Auslagerungen seit langem etwa in den IDW PS 330, 331 n. F. normiert sind und für die Tätigkeit des WP wohl mindestens dieselben Standards anzulegen sind wie für die Abschlussprüfung als solche. So entbindet eine Auslagerung wichtiger Prüfungstätigkeiten auf Dritte den verantwortlichen WP nicht von seiner Sorgfaltspflicht in Bezug auf ein funktionsfähiges Qualitätssicherungssystem (IDW QS 1, Tz. 202 f.). Somit handelt es sich im Wesentlichen um formelle Klarstellungen.

Wie bei jedem System sind Bestandteile des Qualitätssicherungssystems nach IDW QS 1, Tz. 18:

- ▶ Qualitätsumfeld (Qualitätskultur),
- ▶ Festlegung der Qualitätsziele,
- ▶ Feststellung und Einschätzung qualitätsgefährdender Risiken,

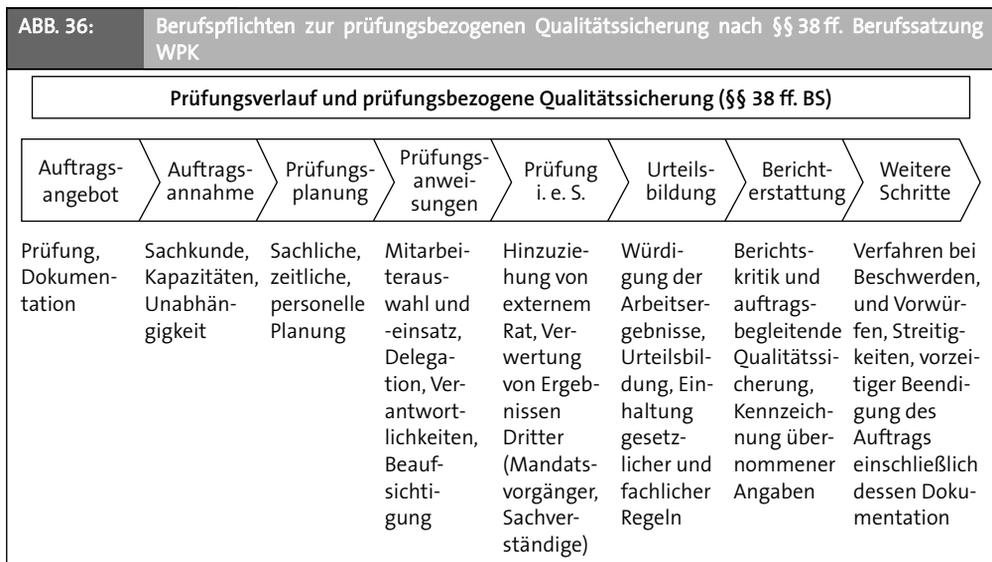
- ▶ Regelungen zur Qualitätssicherung (Maßnahmen),
- ▶ Kommunikation und Dokumentation der Regelungen zur Qualitätssicherung sowie
- ▶ Überwachung der Angemessenheit und Wirksamkeit der Regelungen zur Qualitätssicherung und kontinuierliche Verbesserung des Qualitätssicherungssystems.

Anforderungen an die Angemessenheit und Wirksamkeit der Systemelemente werden im IDW QS 1 nachfolgend beschrieben.

5.2 Mindestanforderungen an die Qualitätssicherung (IDW QS 1)

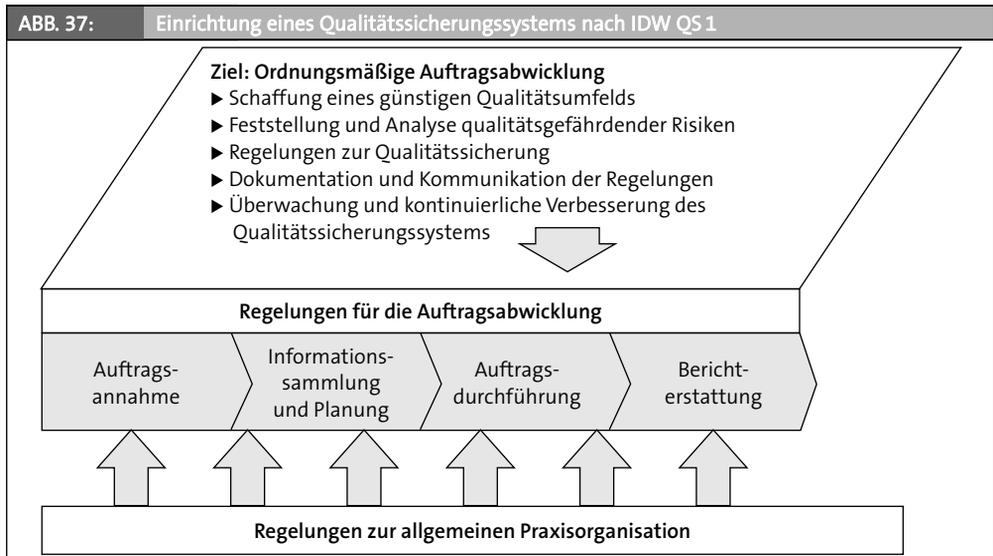
5.2.1 Zielsetzung und Inhalt des Qualitätssicherungssystems

Die Regelungen zur Qualitätssicherung und Qualitätskontrolle in der WP-Praxis nehmen einen immer größer werdenden Anteil an den berufsrechtlichen Anforderungen ein. Schon die Berufssatzung lässt einen prozessorientierten Ansatz erkennen. Alle Prozessschritte der Durchführung von Abschlussprüfungen sind mit qualitätssichernden Regelungen zu unterlegen.



Der IDW QS 1 konkretisiert die Mindestanforderungen der §§ 38 ff. BS an die Qualität der beruflichen Tätigkeit der WP und das einzurichtende Qualitätssicherungssystem. Die Vorgaben zu dessen Ausgestaltung sind zwar nicht rechtsverbindlich, jedoch kann von einer wirksamen Selbstbindung ausgegangen werden, da eine Nichtbeachtung in berufsgerichtlichen oder zivilrechtlichen Verfahren zum Nachteil des WP ausgelegt werden kann (IDW QS 1, Tz. 3).

Anzuwenden ist der IDW QS 1 von allen Praxen, die von mindestens einem Wirtschaftsprüfer geleitet werden und prüfende Tätigkeiten ausführen. Der Regelungsbedarf ist jedoch abhängig von Art, Größe und Tätigkeitsbereich der Praxis sowie den daraus resultierenden qualitätsgefährdenden Risiken (IDW QS 1, Tz. 6).



Quelle: In Anlehnung an IDW QS 1, Tz. 33.

Einschlägige qualitätssichernde Richtlinien und Regelungen betreffend die **Auftragsabwicklung** in der WP-Praxis i. S. des § 39 BS sind

- ▶ Festlegung und Dokumentation der Verantwortlichkeit für die Auftragsdurchführung im Auftragsbestätigungsschreiben (Musterformular),
- ▶ Auswahl der Mitglieder des Prüfungsteams nach fachlichen Gesichtspunkten (Kenntnisse und Erfahrungen, Leistungsprofil, Assessments, zeitliche Verfügbarkeit),
- ▶ Sicherstellung der relevanten Unabhängigkeitsregelungen (turnusmäßige Mitarbeiterbefragung, Dokumentation der einzuhaltenden Rotationszeitpunkte),
- ▶ Definition der Auftragsziele, Erkenntnisgewinnung über inhärente Risiken (Dauerakte bzw. Ersterhebung),
- ▶ Einhaltung der Vorgaben für die Prüfungsdurchführung, die Beurteilung des Prüfungsergebnisses und für die Abfassung von Prüfungsberichten (z. B. Sicherstellung der Benutzung von Musterberichten),
- ▶ durchgängige Verwendung von Hilfsmittel und Hinweise zu deren Anwendung (z. B. IT-Programme, Formblätter und Muster, Dokumentationshilfen),
- ▶ Regelungen für die regelmäßige Anleitung und Überwachung der Teammitglieder, Teambesprechungen, Verfahren zur Lösung von Meinungsverschiedenheiten,
- ▶ Regelungen für das Einholen von internem oder externem fachlichen Rat (Konsultation) bei bedeutsamen Zweifelsfragen,
- ▶ Regelungen zur Sicherstellung einer angemessenen Überwachung der Auftragsabwicklung durch den verantwortlichen WP,
- ▶ Endkontrolle in Form einer abschließenden Durchsicht der Auftragsergebnisse, erforderlichenfalls zusätzlich einer auftragsbezogene Qualitätssicherung (Berichtskritik) sowie
- ▶ Abschluss der Auftragsdokumentation und Archivierung der Arbeitspapiere.

Sie umfassen die gesamte prüferische Prozesskette einschließlich Vor- und Nachbereitung. Auf diese Weise kann ein fundierter Einblick in den standardmäßigen Ablauf einer Abschlussprüfung gewonnen werden.

Gemäß § 51 BS i.V. mit IDW QS 1, Tz. 24 ff. muss das Qualitätssicherungssystem mindestens folgende Regelungsbereiche umfassen:

ABB. 38: Regelungsbereiche des Qualitätssicherungssystems nach IDW QS 1, Tz. 24, 26		
Regelungen zur allgemeinen Praxisorganisation	Regelungen zur Auftragsabwicklung	Regelungen zur Dokumentation
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Sicherstellung der durchgängigen Einhaltung der Berufspflichten, insb. der Vorschriften zur Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und Unbefangenheit; ▶ Auftragsannahme und -fortführung sowie vorzeitige Beendigung von Aufträgen; ▶ Einstellung, Fortbildung und Beurteilung von fachlichen Mitarbeitern; Bereitstellung von Fachinformationen; ▶ Gesamtplanung aller Aufträge ▶ Umgang mit Beschwerden und Vorwürfen 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Organisation der Auftragsabwicklung ▶ Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften und fachlichen Regelungen für die Auftragsabwicklung ▶ Anleitung des Prüfungsteams ▶ Einholung von fachlichem Rat (Konsultation) ▶ Laufende Überwachung der Auftragsabwicklung ▶ Abschließende Durchsicht der Auftragsergebnisse ▶ Auftragsbezogene Qualitätssicherung (Berichtskritik) ▶ Lösung von Meinungsverschiedenheiten ▶ Abschluss der Auftragsdokumentation und Archivierung der Arbeitspapiere 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Nachweis der Erfüllung gesetzlicher Pflichten ▶ Nachvollzug der konsistenten Anwendung und personenunabhängigen Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems ▶ Nachvollzug der Qualitätssicherungsmaßnahmen ▶ Nachweis, dass die Praxis ihren Pflichten nachgekommen ist und die Regelungen des Qualitätssicherungssystems eingehalten werden

Die Dokumentation des Qualitätssicherungssystems in schriftlicher oder elektronischer Form muss es einem fachkundigen Dritten ermöglichen, sich in angemessener Zeit ein Bild von der Wirksamkeit des Systems zu verschaffen (IDW QS 1, Tz. 25 ff.). Eine interne Überwachung des Systems erfolgt mittels

- ▶ prozessintegrierter Maßnahmen im Rahmen des Prüfungsprozesses durch Gestaltung von Schnittstellen und Anwendung des Vier-Augen-Prinzips,
- ▶ prozessunabhängiger Maßnahmen wie z. B. der Nachschau (IDW QS 1, Tz. 32).

Die an eine WP-Praxis gestellten Anforderungen erfordern eine zeit- und damit kostenintensive Umsetzung der entsprechenden Regelungen. Die Kosten können i.d.R. nicht auf die Honorare überwälzt werden.

5.2.2 Qualitätssicherung bei der Praxisorganisation

Die Verantwortung für die Einhaltung der Berufspflichten liegt bei der Praxisleitung, die diese auch an einen WP delegieren kann, soweit dieser über ausreichend Erfahrung und berufliche Kompetenz sowie die erforderliche hierarchische Stellung und persönliche Autorität verfügt (IDW QS 1, Tz. 15 f.).