

o. Univ.-Prof. Dr. rer. pol. habil. Gerrit Brösel

# 32841

## „Wirtschaftsprüfung“

### Leseprobe

Einheit 1

„Grundlagen und institutionelle Aspekte“

Fakultät für  
**Wirtschafts-  
wissenschaft**

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sowie der Übersetzung und des Nachdrucks, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form (Druck, Fotokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) ohne schriftliche Genehmigung der FernUniversität reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden.

Der Inhalt dieses Studienbriefs wird gedruckt auf Recyclingpapier (80 g/m<sup>2</sup>, weiß), hergestellt aus 100 % Altpapier.



# Inhaltsverzeichnis zur Einheit I

## „Grundlagen und institutionelle Aspekte“

Seite

<b>Ausgewählte Lernziele zur Einheit I</b>	<b>1</b>
<b>Literaturempfehlung zur Einheit I</b>	<b>1</b>
<b>1. Kapitel:</b>	
<b>Entwicklung des wirtschaftlichen Prüfungswesens in Theorie und Praxis</b>	<b>3</b>
1 Praxis des wirtschaftlichen Prüfungswesens	3
1.1 Überblick	3
1.2 Historischer Abriss zu den vereidigten Buchprüfern (vBP)	5
1.3 Historischer Abriss zu den Wirtschaftsprüfern (WP)	6
2 Theorien im Hinblick auf das wirtschaftliche Prüfungswesen	18
<b>2. Kapitel:</b>	
<b>Formen der Berufsausübung im wirtschaftlichen Prüfungswesen</b>	<b>29</b>
1 Berufsausübung und Beschränkungen	29
2 Berufsausübung in erwerbswirtschaftlichen Unternehmen	31
3 Berufsausübung in Prüfungsverbänden und Prüfungsbehörden	33
<b>3. Kapitel:</b>	
<b>Anerkennung von Einzelpersonen sowie Gesellschaften in den Berufsständen des wirtschaftlichen Prüfungswesens</b>	<b>35</b>
1 Überblick	35
2 Anerkennung von Einzelpersonen	36
2.1 Zulassungsverfahren	36
2.2 WP-Examen	37
2.3 Bestellung	41
3 Anerkennung von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften	43
<b>4. Kapitel:</b>	
<b>Standes- und Fachorganisationen im wirtschaftlichen Prüfungswesen</b>	<b>49</b>
1 Überblick	49
2 Organisationen auf nationaler Ebene	50
2.1 Wirtschaftsprüferkammer (WPK)	50
2.2 Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS)	55
2.3 Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW)	57
2.4 wp.net. e. V. – Verband für die mittelständische Wirtschaftsprüfung	61

3	Organisationen auf internationaler Ebene	64
3.1	Accountancy Europe	64
3.2	Europäische Kommission und ihre relevanten Ausschüsse	65
3.3	International Federation of Accountants (IFAC)	66
<b>5.</b>	<b>Kapitel:</b>	
	<b>Allgemeine Berufsgrundsätze im wirtschaftlichen Prüfungswesen</b>	<b>69</b>
1	Überblick	69
2	Grundsätze der Unabhängigkeit und Unbefangenheit	70
2.1	Unabhängigkeit und Unbefangenheit – Bedeutung, Interpretation und Gründe für die Gefährdung	70
2.2	Normen zur Sicherung der Unabhängigkeit und Unbefangenheit	72
3	Weitere allgemeine Berufsgrundsätze	81
3.1	Grundsatz der Eigenverantwortlichkeit	81
3.2	Grundsatz der Unparteilichkeit	82
3.3	Grundsatz der Sorgfalt	82
3.4	Grundsatz der Verschwiegenheit	87
3.5	Grundsatz des berufswürdigen Verhaltens	88
<b>6.</b>	<b>Kapitel:</b>	
	<b>Grundsätze ordnungsgemäßer Prüfung (GoP)</b>	<b>99</b>
1	Charakteristika und Gewinnung der GoP	99
2	Inhalt und Rechtsnatur der GoP	101
<b>7.</b>	<b>Kapitel:</b>	
	<b>Verantwortlichkeiten im wirtschaftlichen Prüfungswesen</b>	<b>109</b>
1	Überblick	109
2	Berufsrechtliche Aspekte	109
2.1	Berufsaufsicht	109
2.2	Berufsgerichtsbarkeit	112
3	Straf-, ordnungswidrigkeits- und zivilrechtliche Aspekte	113
3.1	Strafrechtliche Aspekte	113
3.2	Ordnungswidrigkeitsrechtliche Aspekte	114
3.3	Zivilrechtliche Aspekte	114
<b>8.</b>	<b>Kapitel:</b>	
	<b>Qualitätssicherung und -kontrolle</b>	<b>117</b>
1	Überblick	117
2	Ausgestaltung eines Qualitätssicherungssystems	118
3	Prüfung des Qualitätssicherungssystems	124
4	Anlassunabhängige Sonderuntersuchungen	127

<b>9. Kapitel:</b>	
<b>Grundlegende Entscheidungsprobleme der erwerbswirtschaftlichen Prüfungsunternehmung</b>	<b>131</b>
1 Unternehmensform	131
2 Standortwahl	138
3 Unternehmensgröße	140
4 Aufbau- und Ablauforganisation	144
5 Fachliche Willensbildung und Durchsetzung von Fachnormen	149
<b>Ausgewählte Wiederholungs- und Vertiefungsaufgaben zur Einheit I „Grundlagen und institutionelle Aspekte“ des Moduls „Wirtschaftsprüfung“</b>	<b>157</b>

Leseprobe Einheit I Modul 32841

Leseprobe Einheit I Modul 32841

# Einheit I

## „Grundlagen und institutionelle Aspekte“

Die vorliegende erste Einheit des Moduls dient der Vermittlung notwendiger Grundlagen des wirtschaftlichen Prüfungswesens. Zunächst wird ein Überblick über die (historischen) **Entwicklungen** im wirtschaftlichen Prüfungswesen gegeben. Anschließend werden diverse **berufsständische und institutionelle Grundlagen** thematisiert. Darstellungen zu den **allgemeinen Berufsgrundsätzen**, den **Grundsätzen ordnungsgemäßer Prüfung** sowie zu **Verantwortlichkeiten**, der **Qualitätssicherung** und zur **grundlegenden Entscheidungsproblematik** runden die erste Einheit inhaltlich ab. Überblick

### Ausgewählte Lernziele zur Einheit I

Im Anschluss an die Bearbeitung dieser Einheit sollten Sie u. a. wissen,

- was die Aufgaben eines Wirtschaftsprüfers bzw. eines vereidigten Buchprüfers sind,
- welche Theorien es im Hinblick auf das wirtschaftliche Prüfungswesen gibt,
- welche Anforderungen an die Berufsausübung im wirtschaftlichen Prüfungswesen gestellt werden,
- welche wesentlichen Standes- und Fachorganisationen es im wirtschaftlichen Prüfungswesen gibt,
- welche Berufsgrundsätze im wirtschaftlichen Prüfungswesen zu beachten sind,
- was unter den Grundsätzen ordnungsgemäßer Prüfung zu verstehen ist,
- welche Verantwortlichkeiten es im wirtschaftlichen Prüfungswesen gibt,
- was unter einer Qualitätssicherung zu verstehen ist sowie
- welche grundlegenden Entscheidungsprobleme im wirtschaftlichen Prüfungswesen und welche diesbezüglichen Lösungsansätze existieren bzw. was im Hinblick auf diesbezügliche Entscheidungen beachtet werden sollte.



### Literaturempfehlung zur Einheit I

Vertiefen, erweitern und wiederholen – z. B. auf Basis von ausführlichen Erläuterungen und weiteren Beispielen zur Thematik – können Sie Ihre Kenntnisse zu dieser Einheit durch die Lektüre der weit detaillierteren **Kapitel 1 bis 9** der aktuellen Auflage des Lehrbuches „BRÖSEL/FREICHEL/TOLL/BUCHNER, Wirtschaftliches Prüfungswesen“ oder durch Rückgriff auf die Literatur, auf welche im in Rede stehenden Lehrbuch hingewiesen wird.





Leseprobe Einheit | Modul 32841

# 1. Kapitel:

## Entwicklung des wirtschaftlichen Prüfungswesens in Theorie und Praxis

### 1 Praxis des wirtschaftlichen Prüfungswesens

#### 1.1 Überblick

Vor allem die Trennung von Eigentum und Verfügungsmacht und damit verbundene Informationsasymmetrien führten zu einer verstärkten Nachfrage nach Unternehmensüberwachung. Zunächst entwickelte sich eine solche Überwachung i. S. e. Instruments der Anteilseigner als **interne Revision**. Im Zeitablauf gewann die **externe Revision** als Instrument der Eigner und der Gläubiger sowie der Öffentlichkeit vor allem hinsichtlich der sog. Abschlussprüfung an Bedeutung. Der Bedarf an einer verlässlichen externen Überwachung der Rechnungslegung führte in Deutschland zur Entwicklung der Berufsstände „Wirtschaftsprüfer“ und „vereidigte Buchprüfer“.

Überwachungs-  
erfordernis

Die interne Überwachung eines Unternehmens stellt eine **bedeutende Führungsaufgabe** dar und ist im Aktiengesetz (§ 91 Abs. 2 AktG) kodifiziert. Der Vorstand hat demnach geeignete Maßnahmen zu treffen, insb. ein **Überwachungssystem** einzurichten, welches Entwicklungen, die den Fortbestand der Gesellschaft gefährden, frühzeitig erkennt.



Neben der diesbezüglich möglicherweise implementierten Abteilung „Risikomanagement“ kann eine Abteilung „Interne Revision“ gebildet werden, in der in einem Unternehmen bzw. Konzern die Aufgaben der internen Überwachung gebündelt werden. Ursprünglich hatte die interne Revision primär die **Aufgaben, dolose Handlungen aufzudecken und zu verhindern**. Mittlerweile umfasst die Tätigkeit der internen Revision eine **Reihe weiterer bedeutender Aufgaben**. Hierzu gehören:<sup>1</sup>

Evolution der  
internen Revision

- finanz- und rechnungswesenbezogene Prüfungen,
- geschäftsprozess-, organisations- bzw. informationstechnologiebezogene Prüfungen,
- führungskräftebezogene Prüfungen sowie
- umwelt- und sicherheitsrechtliche bzw. normenorientierte Prüfungen.

Verstärkt nehmen Revisionsabteilungen auch interne Beratungsaufgaben wahr.

<sup>1</sup> Für eine detailliertere Betrachtung der einzelnen Aufgabenfelder siehe z. B. die entsprechenden Passagen des Buches *BRÖSEL/FREICHEL/TOLL/BUCHNER*, Wirtschaftliches Prüfungswesen, 3. Aufl., München 2015, Abschnitt 1.1.2.

Anforderungen an die interne Überwachung

Die auch als **Innenrevision** bezeichnete interne Revision benötigt für die Erfüllung ihrer Aufgaben uneingeschränkten Zugang zu allen notwendigen Informationsquellen. Zudem darf die Innenrevision zur Sicherstellung der **Freiheit der Urteilsbildung** nicht an Entscheidungen mitwirken, deren Konsequenzen sie später selbst zu überprüfen hat. Unabhängigkeitskonflikte können auch aus dem Angestelltenverhältnis eines internen Revisors entstehen. Deshalb sind organisatorische Maßnahmen zu ergreifen, die eine bestmögliche Souveränität der internen Revision schaffen. Eine Zuordnung des Leiters der Innenrevision zum sog. oberen Management ist daher sinnvoll. Dieser sollte direkt an die Unternehmens- bzw. Konzernspitze berichten. Die **Berufsbezeichnung** des Innenrevisors ist in Deutschland nicht geschützt.<sup>2</sup>

Ursprung des externen Prüfungswesens

Das heutige Verständnis des externen Prüfungswesens wurde demgegenüber maßgeblich geprägt durch den Beruf des **vereidigten Bücherrevisors** und durch die Tätigkeit von **Treuhandgesellschaften**. Im Ergebnis finden sich derzeit in der Praxis die zwei bereits benannten Berufsstände wieder: der Berufsstand des vereidigten Buchprüfers (entstanden aus dem Berufsstand des vereidigten Bücherrevisors) und der Berufsstand des Wirtschaftsprüfers (als Vorgänger zählen die Treuhandgesellschaften). Beide Berufsstände zählen zu den sog. **freien Berufen**.



**Freie Berufe** sind gekennzeichnet durch die Ausübung einer Tätigkeit als Dienst an der Allgemeinheit, die Bindung an berufsethische Regeln, die Anwendung abstrakten Wissens und eine theoretisch fundierte Spezialausbildung. Weitere Merkmale sind die Auslese des Berufszugangs auf Basis staatlicher bzw. berufsständiger Eignungsprüfungen und Zulassungsverfahren, die Bildung eines Berufsverbands mit Disziplinierungsgewalt sowie der Verzicht auf das primäre Streben nach maximalem Einkommen.



*Aufgabe 1:*<sup>3</sup>

*Die Trennung von Eigentum und Verfügungsmacht auf verschiedene Personengruppen wird in der wirtschaftswissenschaftlichen Literatur als problematisch gesehen. Gehen Sie vor diesem Hintergrund auf mögliche Informationsasymmetrien ein!*

<sup>2</sup> Die Ausführungen zur Innenrevision dienen lediglich Einordnungszwecken. Für eine vertiefende Auseinandersetzung mit der Thematik wird auf die einschlägige Literatur verwiesen. Literaturhinweise finden sich z. B. in BRÖSEL/FREICHEL/TOLL/BUCHNER, Wirtschaftliches Prüfungswesen, 3. Aufl., München 2015, Abschnitt 1.1.2, sowie ebenda am Ende des ersten Kapitels. Nachfolgend setzt sich das Modul „Wirtschaftsprüfung“ ausschließlich mit dem externen Prüfungswesen auseinander.

<sup>3</sup> Lösungsvorschläge zu zahlreichen Aufgaben dieses Moduls haben wir im Netz für Sie bereitgestellt. Nähere Informationen hierzu finden Sie im Begleitheft.

## 1.2 Historischer Abriss zu den vereidigten Buchprüfern (vBP)

Aus dem sich Ende des 19. Jahrhunderts etablierenden Berufsstand des **Bücherrevisors** entstand der Beruf des vBP. Die Tätigkeit der Bücherrevisoren umfasste die **Prüfung laufender Abrechnungen** von Geschäftsführungen. Zudem dienten sie als unabhängige **Sachverständige**, wenn es z. B. bei Ein- und Austritten von Gesellschaftern um eine Überprüfung der Bücher ging. Die Vereidigung als Sachverständige vor Gericht erfolgte nach dem Preußischen Handelskammergesetz vom 19.08.1897 durch die jeweiligen Industrie- und Handelskammern. Die **Berufsbezeichnung** „vereidigter Bücherrevisor“ wurde im Jahr 1943 mit der Verordnung über den Zusammenschluss auf dem Gebiet des wirtschaftlichen Prüfungswesens durch die Bezeichnung „vereidigter Buchprüfer“ **ersetzt**.

Evolution des Berufsstandes der vereidigten Buchprüfer (vBP)

Die **Wirtschaftsprüferordnung (WPO)** vom 24.07.1961 hat ein bundeseinheitliches Berufsrecht für vBP und Wirtschaftsprüfer kodifiziert. Im Hinblick auf vBP sind insb. folgende **Regelungen** der WPO des Jahres 1961 von Bedeutung:

Veränderungen im Berufsrecht

- Aufnahme der Regelungen zum Berufsrecht der vBP in die WPO,
- Zusammenführung des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer, dessen historische Entwicklung nachfolgend betrachtet wird, und des Berufsstandes der vBP auf Basis einer Übergangsprüfung (letztmalig im Jahre 1969) sowie
- die **Abschaffung von Neubestellungen zum vBP**.

Zudem sei auf folgende Regelungen der WPO des Jahres 1961 verwiesen:

- Übernahme der **beruflichen Selbstverwaltung durch die Wirtschaftsprüferkammer (WPK)** als bundesunmittelbare und bundeszentrale Körperschaft des öffentlichen Rechts;
- Einführung einer **einheitlichen Berufsgerichtbarkeit** bei den ordentlichen Gerichten in besonderen Kammern und Senaten für Wirtschaftsprüfersachen unter Beteiligung von Berufsangehörigen in drei Instanzen: Landgericht und Oberlandesgericht sowie Bundesgerichtshof;
- **Vereinheitlichung der Zulassungs-, Prüfungs- und Bestellungsverfahren** mit Zuständigkeit bei den Ländern unter Beteiligung des Berufsstandes.

*Aufgabe 2:*

*Sie haben im vorangegangenen Abschnitt erfahren, dass im Jahr 1961 die berufliche Selbstverwaltung durch die WPK übernommen wurde. Diskutieren Sie in diesem Zusammenhang die grundsätzliche Notwendigkeit einer beruflichen Selbstverwaltung durch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts! Welche Vorteile bringt dies für den Berufsstand?*





Mit Einführung der WPO im Jahre 1961 waren **Neubestellungen zum vBP nicht mehr möglich**. Die damit verbundene „Schließung des Berufsstandes“ wurde jedoch durch das Bilanzrichtlinien-Gesetz aus dem Jahre 1985 (zeitweise) aufgehoben. Der zwischenzeitlich geschaffene § 131 WPO hielt Steuerberatern und Rechtsanwälten den Zugang zum Berufsstand „vBP“ offen. Mit dem Wirtschaftsprüfungsexamens-Reformgesetz des Jahres 2003 wurde der Zugang zum **Berufsstand „vBP“** im Jahr 2004 jedoch **erneut geschlossen**. Insofern kann in Zukunft von einer **deutlich abnehmenden Relevanz** dieses Berufsstandes ausgegangen werden, die – aus biologischen Gründen – in der **Bedeutungslosigkeit** münden wird.

Aufgaben des vereidigten Buchprüfers

Zu den konkreten Aufgaben des vBP gehören gemäß § 129 WPO die Prüfungen auf dem Gebiet des betrieblichen Rechnungswesens, im speziellen **Buch- und Bilanzprüfungen**. Gemäß § 319 Abs. 1 Satz 2 HGB können vBP **gesetzliche Abschlussprüfungen von mittelgroßen GmbH** (Größendefinition nach § 267 Abs. 2 HGB) **und ebensolchen haftungsbeschränkten Personengesellschaften** (i. S. d. § 264a HGB) durchführen – andere gesetzliche Abschlussprüfungen dürfen sie nicht übernehmen, freiwillige hingegen schon. Allerdings dürfen sie in steuerlichen Angelegenheiten beraten. Auch ist ihnen nach § 129 WPO gestattet, auf den Gebieten des betrieblichen Rechnungswesens tätig zu werden, fremde Interessen zu wahren, treuhänderische Verwaltungsaufgaben wahrzunehmen sowie in wirtschaftlichen Angelegenheiten zu beraten.



Die **einschlägigen berufsrechtlichen Vorschriften** der WPO finden gemäß § 130 WPO auch **Anwendung auf vBP**. Somit sind diese einem freien Beruf zugeordnet und gemäß § 128 Abs. 3 WPO (Pflicht-)Mitglieder der WPK.

Treuhandgesellschaften als Vorgänger der WP

### 1.3 Historischer Abriss zu den Wirtschaftsprüfern (WP)

Als Vorläufer der WP gelten in Deutschland die Mitarbeiter der Treuhandgesellschaften. Diese Gesellschaften hatten zu Beginn ihrer Tätigkeit „lediglich“ die klassische Aufgabe der **treuhänderischen Vermögens- und Interessenverwaltung** (sog. Treuhandwesen i. e. S.). Im Laufe der Zeit wirkten diese Gesellschaften immer stärker bei Sanierungen bzw. Reorganisationen von Unternehmen, die in Notlagen geraten waren, mit. Infolgedessen wurden zunehmend **betriebswirtschaftliche Beratungen und Bilanzprüfungen** bei den zu „betreuenden“ Unternehmen vorgenommen. Ab dem Ende des 19. Jahrhunderts standen die Dienste der Treuhandgesellschaften hinsichtlich der Buch- und Bilanzprüfung sowie der Beratung und Begutachtung nicht nur den „betreuten“ Unternehmen, sondern der Allgemeinheit zur Verfügung. So kam es – wie noch betrachtet wird – im deutschen Sprachraum zur **Erweiterung des Treuhandbegriffs**.

„Der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer hat in Deutschland eine lange Tradition. Die erste staatliche Rechnungskontrollbehörde wurde im Jahre 1701 gegründet. Im 19. Jahrhundert wurde die Prüfung verpflichtend eingeführt (1870). Zunächst oblag es dem Aufsichtsrat, den Jahresabschluss zu prüfen. Nach einer Überarbeitung des Aktienrechts 1884 mussten Aktiengesellschaften die Abschlüsse von externen Prüfern untersuchen lassen. In der Folge gründete sich im Jahre 1896 ihr „Verband Berliner Bücherrevision“, der zu Beginn des 20. Jahrhunderts zum „Verband deutscher Bücherrevisoren“ umfirmiert wurde (1905). Ende des 19. und zu Beginn des 20. Jahrhunderts gründeten sich namhafte [...] [Treuhandgesellschaften]: 1890 die Deutsch-Amerikanische Treuhandgesellschaft (heute KPMG), 1905 die Treuhand-Vereinigung AG (heute PwC), 1907 die Bayerische Revisions- und Vermögens-Verwaltungs-AG (heute Deloitte), 1919 die Schwäbische Treuhand AG (heute Ernst & Young) und ein Jahr später die Deutsche Waren-Treuhand AG (heute BDO).“<sup>4</sup>



Die Notwendigkeit einer regelmäßigen Prüfung der Rechnungslegung von Unternehmen offenbarte sich vor allem im Rahmen der Weltwirtschaftskrise 1929. Die **„Verordnung über Aktienrecht, Bankenaufsicht und eine Steueramnestie“ vom 19.05.1931** verankerte daraufhin den Berufsstand des WP im deutschsprachigen Raum gesetzlich. Der Beruf des WP entstand somit mit der Novellierung des Aktienrechts und der **Einführung einer Pflichtprüfung**. Diese Entwicklungen waren zudem die Basis für die heutigen gesetzlichen Vorgaben, wonach der WP allein nach einem erfolgreich durchlaufenen Prüfungs- und Zulassungsverfahren, in dem die persönliche und die fachliche Eignung festgestellt wird, bestellt und vereidigt wird.

Erstmalige gesetzliche Verankerung der WP

WP nehmen **Treuhandtätigkeiten**<sup>5</sup> wahr, weshalb nun kurz das Verständnis für diesen Begriff beleuchtet werden soll. In der deutschsprachigen Wirtschaftspraxis werden dem Begriff „Treuhandtätigkeit“ in einer engeren Definition die treuhänderische Vermögensverwaltung und eine entsprechende Interessenvertretung subsumiert (**Treuhandwesen i. e. S.**). Neben diesen Tätigkeiten umfasst das **Treuhandwesen i. w. S.** hierzulande die Begutachtungs- und Beratungstätigkeit sowie die Prüfungstätigkeit. Das Aufgabenfeld der WP ist deckungsgleich mit dem weiten Begriffsverständnis des Treuhandwesens.

Begriff der Treuhandtätigkeit in der deutschsprachigen Wirtschaftspraxis

<sup>4</sup> *HOSSENFELDER/STREICHER*, Der WP-Markt in Deutschland, in: *HOSSENFELDER/LÜNENDONK* (Hrsg.), Handbuch Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung 2015, Freiburg, München 2014, S. 11–25, hier S. 13.

<sup>5</sup> Siehe ausführlich zum Treuhandbegriff z. B. *BRÖSEL/FREICHEL/TOLL/BUCHNER*, Wirtschaftliches Prüfungswesen, 3. Aufl., München 2015, Abschnitt 1.1.3.

Begriff der  
Treuhandtätigkeit im  
angelsächsischen  
Sprachraum

Die **angelsächsische Betrachtungsweise** sieht diesbezüglich eine **Trennung in zwei unterschiedliche Berufe** vor: Zum einen gibt es „Trustees“, welche die treuhänderische Vermögensverwaltung und eine entsprechende Interessenvertretung wahrnehmen, zum anderem gibt es „Public Accountants“, die mit der Prüfungs-, Beratungs- und Gutachtertätigkeit betraut sind. Zum Verständnis und zur Abgrenzung im Hinblick auf den deutschen Sprachraum siehe *Abbildung 1*.

	Tätigkeiten	
	Prüfung, Beratung, Begutachtung	treuhänderische Vermögensverwaltung und Interessenvertretung
angelsächsischer Sprachraum	Tätigkeitsbereich des „Public Accountant“	Tätigkeitsbereich des „Trustee“
deutscher Sprachraum	Tätigkeitsbereich des Wirtschaftsprüfers = <b>Treuhandtätigkeit i. w. S.</b>	
		<b>Treuhandtätigkeit i. e. S.</b>

*Abbildung 1: Abgrenzung des Begriffes „Treuhandwesen“ im deutschen und im angelsächsischen Sprachraum*

Hauptaufgaben des WP

Zur Haupttätigkeit des WP zählen die **gesetzlich vorgeschriebenen bzw. vorgesehenen betriebswirtschaftlichen Prüfungen**. Hierunter fallen z. B. die Abschlussprüfungen gemäß §§ 316 ff. HGB, wobei WP nicht – wie vBP – auf bestimmte Unternehmensgrößen beschränkt bzw. im Hinblick auf bestimmte Branchen ausgeschlossen werden. Zudem führen sie **vertraglich vereinbarte bzw. freiwillige betriebswirtschaftliche Prüfungen** durch. Ergebnis ist grundsätzlich jeweils eine Beurteilung in Form eines Bestätigungsvermerks und/oder eines Prüfungsberichts. Hervorzuheben sind die sog. **Vorbehaltsprüfungen**. Solche Prüfungen dürfen aufgrund gesetzlicher Vorgaben ausschließlich durch WP bzw. durch Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (WP-Gesellschaften) erfolgen.



Zu den wesentlichsten Vorbehaltsprüfungen zählen die **Prüfung der Jahresabschlüsse großer Kapitalgesellschaften und mittelgroßer Aktiengesellschaften** gemäß § 316 Abs. 1 i. V. m. § 319 Abs. 1 HGB, die **Konzernabschlussprüfung** gemäß § 316 Abs. 2 i. V. m. § 319 Abs. 1 HGB, die **Prüfung der Rechnungslegung von Kreditinstituten** gemäß § 340k HGB **und von Versicherungsunternehmen** gemäß § 341k HGB sowie die **Prüfung des Berichts über Beziehungen zu verbundenen Unternehmen (also des Abhängigkeitsberichts)** gemäß § 313 AktG.

Weitere Aufgaben  
des WP

Weitere Tätigkeitsschwerpunkte der meisten deutschen WP sind **Beratungen und Begutachtungen**. Ebenso kann die **Treuhandtätigkeit i. e. S.** eine Relevanz für die Tätigkeit der WP haben. Hierunter fallen Aufgaben der gesetzlich und der privatrechtlich geregelten Treuhandschaften.

Zu den **Berater- und Gutachtertätigkeiten** zählen nach Maßgabe der berufsrechtlichen Vorschriften (insb. § 2 Abs. 2 WPO) etwa die Begutachtung in Steuerangelegenheiten, die Beratung auf dem Gebiet der wirtschaftlichen Betriebsführung (die sog. Unternehmensberatung z. B. im Hinblick auf die Strategie, die Organisation, die Finanzierung und das Rechnungswesen) und (als Nebenleistung zur Haupttätigkeit) die rechtliche Beratung<sup>6</sup>.



WP können im Rahmen der **Treuhandtätigkeit i. e. S.** beispielsweise die treuhänderische Vermögensverwaltung, also Tätigkeiten der Vermögensanlage, der Ausübung von Stimmrechten, der mittel- oder unmittelbaren Betriebsführung, der Testamentsvollstreckung, der Nachlassverwaltung sowie der Vergleichs- und Konkursverwaltung, übernehmen.

Die Umsatzstruktur und somit die **Grobstruktur des Leistungsprogramms** großer WP-Gesellschaften sei an der Gesellschaft *PwC* verdeutlicht.<sup>7</sup>

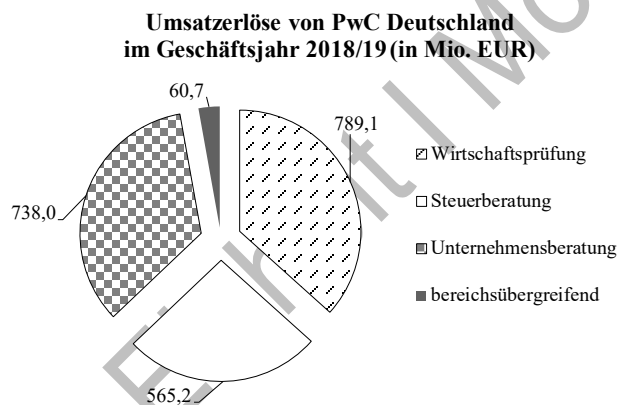


Abbildung 2: Aufteilung der Umsatzerlöse von PwC Deutschland im Kreisdiagramm

	PwC weltweit			PwC Deutschland			PwC Österreich		
	in Mrd. US-Dollar	Anteil in %	Δ zum Vorjahr in %	in Mio. EUR	Anteil in %	Δ zum Vorjahr in %	in Mio. EUR	Anteil in %	Δ zum Vorjahr in %
Gesamtleistung	42,4	100,0	+ 2,7	2.153,0	100,0	+ 7,0	138,5	100,0	+ 3,7
davon Bereiche:									
– Wirtschaftsprüfung	17,4	41,0	+ 5,0	789,1	36,6	+ 3,9	46,8	33,8	+ 7,8
– Steuerberatung	10,6	25,1	+ 6,0	565,2	26,3	+ 4,7	52,4	37,8	– 4,0
– Unternehmensberatung	14,4	33,9	+ 10,0	738,0	34,3	+ 11,5	39,3	28,4	+ 10,4
– bereichsübergreifend	–	–	–	60,7	2,8	+ 17,1	–	–	–
Zahl der Mitarbeiter	276.005	–	+ 6,2	11.809	–	+ 6,0	1.241	–	+ 13,4

Abbildung 3: Kennzahlen von PwC des Geschäftsjahres 2018/19

Die Zahlen der *Abbildung 3* verdeutlichen, dass der Bereich „Wirtschaftsprüfung“ (noch) den/einen wesentlichen Teil der Gesamtleistung ausmacht.

<sup>6</sup> Vgl. hierzu die Einschränkungen nach § 5 Abs. 1 des Rechtsdienstleistungsgesetzes.

<sup>7</sup> Die nachfolgenden Daten basieren auf den von den jeweiligen (Landes-)Gesellschaften veröffentlichten Zahlen.





„In den [19]80er Jahren dominierten acht Wirtschaftsprüfungsgesellschaften den Markt. Die Big Eight setzten sich wie folgt zusammen: Arthur Andersen, Arthur Young, Coopers & Lybrand, Ernst Whinney, Deloitte, Haskins & Seils, Peat Marwick International, Price Waterhouse und Touche Ross. Im Jahr 1989 schlossen sich Ernst & Whinney und Arthur Young zu der heute noch bestehenden Ernst & Young zusammen. Des Weiteren fusionierten Deloitte, Haskins & Seils und Touche Ross zu Deloitte & Touche. Somit wurde aus den Big Eight eine Big Six, aus denen wiederum 1998 nach der Entscheidung, dass sich Price Waterhouse und Coopers & Lybrand [...] [zu] PwC zusammenschließen, die Big Five entstanden.“<sup>8</sup>

Marktstruktur  
in Deutschland

Jährlich wird von der *LÜNENDONK GMBH* eine Übersicht im Hinblick auf die „führenden“ (umsatzstärksten) WP-Gesellschaften in Deutschland veröffentlicht. Für das Jahr 2018 geht die *LÜNENDONK GMBH* von einem **Branchenumsatz** in der Wirtschaftsprüfung von ca. **15,3 Mrd. EUR** aus. Der *Abbildung 4*<sup>9</sup> ist die Verteilung auf die 20 umsatzstärksten Gesellschaften zu entnehmen.

Nr.	Unternehmen	Inlands- umsatz (Mio. EUR) in 2018	Marktanteil in % in 2018	Marktanteil kumuliert in % in 2018	Umsatz- wachstum in % zu 2017	Mitarbeiter	
			(Annahme: Gesamtmarkt 15,3 Mrd. EUR)			An- zahl 2018	Δ in % zu 2017
1	PwC	2.156,2	14,09	14,09	4,11	11.145	4,9
2	Ernst & Young	1.970,0	12,88	26,97	7,77	10.705	2,4
3	KPMG	1.830,0	11,96	38,93	10,24	11.700	17,7
4	Deloitte	1.465,0	9,57	48,50	18,15	7.931	20,8
5	BDO	241,3	1,58	50,08	4,82	1.794	5,2
6	Rödl & Partner	236,1	1,54	51,62	7,81	1.930	1,6
7	Ebner Stolz	213,2	1,40	53,02	8,50	1.398	10,1
8	Baker Tilly	151,7	0,99	54,01	2,85	1.040	1,0
9	Mazars	143,0	0,93	54,94	5,69	1.312	2,7
10	Warth & Klein Grant Thornton	104,7	0,69	55,63	8,50	889	13,1
11	PKF Fasselt Schlage	66,0	0,43	56,06	-4,35	581	2,5
12	RSM GmbH	60,4	0,39	56,45	46,25	510	30,8
13	Dornbach	58,0	0,38	56,83	11,54	411	-10,1
14	ETL AG	49,8	0,33	57,16	4,18	468	7,8
15	dhpg	49,0	0,32	57,48	4,26	462	13,5
16	LKC	42,3	0,28	57,76	8,46	385	2,7
17	Möhrle Happ Luther	39,4	0,26	58,02	3,96	312	1,0
18	Falk & Co.	38,9	0,25	58,27	7,46	362	3,1
19	Bansbach	37,3	0,24	58,51	6,57	258	-10,4
20	Curacon	37,0	0,24	58,75	5,71	307	8,5

*Abbildung 4: Übersicht der umsatzstärksten WP-Gesellschaften in Deutschland für das Geschäftsjahr 2018*

<sup>8</sup> *HOSSENFELDER/STREICHER*, Der WP-Markt in Deutschland, in: *HOSSENFELDER/LÜNENDONK* (Hrsg.), Handbuch Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung 2015, Freiburg, München 2014, S. 11–25, hier S. 13.

<sup>9</sup> Das Marktforschungs- und Beratungsunternehmen *LÜNENDONK* veröffentlicht jährlich entsprechende Ranglisten. Siehe zur Datenbasis *LÜNENDONK-LISTE 2019*, abrufbar im Internet unter <https://www.luenendonk.de/produkte/listen/luenendonk-liste-2019-fuehrende-wirtschaftspruefungs-und-steuerberatungs-gesellschaften-in-deutschland/>.

Insgesamt teilen die 20 umsatzstärksten Unternehmen mehr als die Hälfte des Marktes (fast 60 %) unter sich auf. In der Übersicht ist zudem eine Marktkonzentration auf die **sog. Big Four** – also die vier größten WP-Gesellschaften – erkennbar, die allein einen **Marktanteil von insgesamt fast 50 %** haben. Die Dominanz der „Big Four“ ist kein deutsches, sondern ein weltweites Phänomen. Schließlich handelt es sich hierbei um global agierende Unternehmen, deren Marktanteile in anderen Ländern durchaus (noch) größer als in Deutschland sind. **Gründe** für die Konzentration sind:

- historische Entwicklung,
- größenbedingte Möglichkeit, weltweit ausgerichtete Konzerne zu prüfen, (Stichwort: voranschreitende Globalisierung),
- größenbedingte Kostenvorteile (z. B. auch bei der Durchführung von Investitionen im Hinblick auf die Herausforderungen der Digitalisierung),
- größenbedingte Vorteile, dass sich die Mitarbeiter spezialisieren können (denn es sind immer mehr Experten für Spezialgebiete erforderlich, z. B. Spezialisten für Prozesssicherheit, für die Analyse großer Datenmengen, für die Datensicherheit und für Fragen der grenzüberschreitenden Besteuerung),
- vermeintlich höhere Glaubwürdigkeit eines Testats einer sog. Big-Four-Gesellschaft, wobei unterstellt wird, dass die Größe der WP-Gesellschaft positiv mit der Prüfungsqualität korreliert, sowie
- ein nicht auf die Anforderungen kleiner und mittelgroßer WP-Gesellschaften ausgerichtetes Berufsrecht, das wiederum stark durch die ‚dominierenden‘ WP-Gesellschaften beeinflusst wird.

Kritiker der Konzentration verbinden hiermit zahlreiche **Probleme**, wobei diese jedoch nicht immer empirisch eindeutig nachweisbar sind, z. B.:

- hoher Preiswettbewerb und damit verbundener Preisverfall, wodurch sich die Anbieterkonzentration weiter erhöht,
- verminderte Prüfungsqualität aufgrund geringerer Honorare und Abhängigkeiten,<sup>10</sup>
- Fachkräftemangel aufgrund geringerer Honorare, die sich auf die Bezahlung der Fachkräfte auswirken (könnten), hohen Zeitdrucks und steigender Anforderungen sowie
- Gefahr, dass WP-Gesellschaften ‚systemrelevant‘ werden und vor dem wirtschaftlich bedingten Ausstieg durch den Staat oder andere Institutionen geschützt werden müssen.

<sup>10</sup> Aufgrund des Dienstleistungscharakters der Abschlussprüfung und des damit verbundenen Problems der Messbarkeit der (Prüfungs-)Qualität sowohl vor als auch nach der Prüfung sowie aufgrund der gesetzlichen Verpflichtung zur Abschlussprüfung, die eher als eine Leistung i. S. d. Allgemeinheit und weniger als eine Leistung i. S. d. zahlenden Unternehmens wahrgenommen wird, findet der **Wettbewerb** (primär) **über die Preise und nicht** (bzw. weniger) **über die Qualität** statt.



### Aufgabe 3:

Betrachten Sie erneut die Abbildung 3: „Kennzahlen von PwC des Geschäftsjahres 2018/2019“. Welche Erkenntnisse lassen sich aus der Entwicklung der einzelnen Geschäftsbereiche gewinnen? Vergleichen Sie Ihre Ergebnisse mit den jeweiligen Entwicklungen von Ernst & Young, KPMG und Deloitte! Was stellen Sie fest?

Folgen der Finanzkrise

Spätestens die Finanzkrise um das Jahr 2008 hat eine Diskussion über die (vermeintlichen) Schwächen der Abschlussprüfung<sup>11</sup> angestoßen. Als Reaktion veröffentlichte die **Europäische Kommission** am 13.10.2010 ein sog. **Grünbuch**. Ziel des damit gestarteten Projekts war zum einen, durch eine gesteigerte Qualität den behaupteten Schwächen der Abschlussprüfung entgegenzuwirken. Zum anderen sollte das Vertrauen in die Rechnungslegung im Allgemeinen sowie in die Abschlussprüfung im Speziellen zurückgewonnen werden. Zugleich sollte der Einfluss der „Big Four“ reduziert werden.

Schwerpunkte des Grünbuches

Das unter Leitung des **EU-Kommissars BARNIER** veröffentlichte Grünbuch trägt den Titel „**Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise**“. Dies forcierte die europaweite Diskussion u. a. zu folgenden Themen:

- Rolle des Abschlussprüfers<sup>12</sup>,
- Überwachung und Unabhängigkeit von Prüfungsgesellschaften,
- Beaufsichtigung von Abschlussprüfern,
- Konstellation des Marktes für Abschlussprüfungen,
- Schaffung eines Binnenmarktes für Prüfungsleistungen,
- Vereinfachung der Bestimmungen für kleine und mittlere Mandanten,
- Vereinfachung für kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften sowie
- internationale Zusammenarbeit bei der Beaufsichtigung weltweit tätiger Prüfungsnetze.

Diskussionen im Reformprozess

Die insgesamt **688 Stellungnahmen aus der Konsultation** zu diesen Themenbereichen führten zur Erarbeitung zahlreicher **Reformvorschläge**. Diese wurden zum einen im Vorschlag zur „Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen“ sowie zum anderen im Entwurf der „Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse“ berücksichtigt.

<sup>11</sup> Im Weiteren wird der **Begriff „Abschlussprüfung“** synonym für Jahresabschluss- sowie Konzernabschlussprüfungen verwendet.

<sup>12</sup> Im Weiteren wird der **Begriff „Abschlussprüfer“** synonym für den Prüfer von Jahresabschlüssen (Einzelabschlüssen) und den Prüfer von Konzernabschlüssen verwendet.

Die **inhaltliche Ausgestaltung** der Reformvorschläge bezog sich dabei vor allem auf Fragestellungen der Unabhängigkeit, der Berichterstattung des Abschlussprüfers und des Prüfungsausschusses:

- Zur Verbesserung der **Unabhängigkeit** wurden von der EU-Kommission bspw. die Einführung einer externen Prüferrotation, die Beschränkung der Übernahme von wichtigen Personen beim Mandanten erst nach einer zweijährigen Abkühlungsperiode sowie ein Verbot der Erbringung bestimmter Dienstleistungen bei gleichzeitiger Abschlussprüfung vorgeschlagen.
- Die **Berichterstattung** des Abschlussprüfers sollte – im Vergleich zum damaligen Status quo im EU-Recht – deutlich verbessert werden.
- Die angedachten Änderungen bzgl. des im Aufsichtsorgan von Unternehmen zu integrierenden **Prüfungsausschusses** enthielten Erweiterungen im Rahmen des Tätigkeits- und Anforderungsprofils der Mitglieder des Prüfungsausschusses hinsichtlich der Unabhängigkeit und Finanzexpertise. So sollte ein Prüfungsausschuss u. a. die externe Abschlussprüfung überwachen und die Vollständigkeit und Integrität des Entwurfs des Bestätigungsvermerks prüfen sowie mit einem Zustimmungsvorbehalt bzgl. prüfungsfremder Leistungen ausgestattet werden. Zur Stärkung der Finanzexpertise dieses Prüfungsausschusses sollte mindestens ein Prüfungsausschussmitglied hinreichende Kenntnisse in der Abschlussprüfung und mindestens ein weiteres Mitglied über Sachverstand in der Rechnungslegung und/oder Abschlussprüfung verfügen.

Am 03.04.2014 verabschiedete das EU-Parlament schließlich eine **Reform der Abschlussprüfung**. Deren Ausgestaltung entspricht der im Rahmen der Verhandlungen des sog. Trilogs (EU-Kommission, EU-Parlament, Ministerrat) herbeigeführten Einigung. Der Europäische Rat stimmte dieser Einigung zu und beendete damit den inhaltlichen Teil des Verfahrens. Am 27.05.2014 wurden schließlich

(Zwischen-)Ergebnis  
des Reformprozesses

- die „**Verordnung** (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission“ sowie
- die „**Richtlinie** 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen“

im Amtsblatt der EU veröffentlicht.

Die in Rede stehende **Verordnung** gilt seit dem 17.06.2016 **unmittelbar** in allen Mitgliedsstaaten der EU. Die in Rede stehende **Richtlinie**, welche die sog. **Abschlussprüferrichtlinie** (Richtlinie 2006/43/EG<sup>13</sup>) reformiert, **ist** – in einem weiteren Schritt – von den Mitgliedsstaaten **in nationales Recht umgesetzt** worden.



<sup>13</sup> Siehe hierzu <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX%3A02006L0043-20140616>.

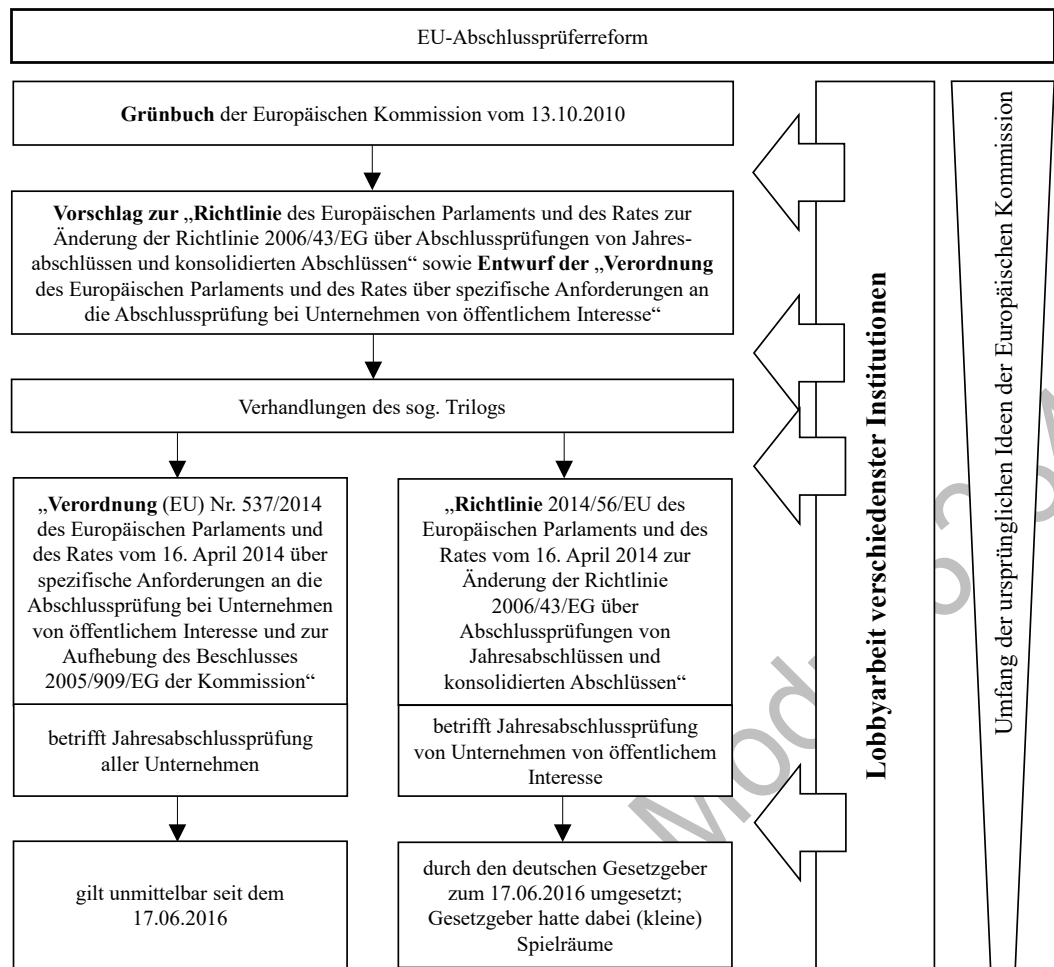


Abbildung 5: Ablauf der EU-Abschlussprüferreform

Tendenzen in den finalen Regelungen

In die Verordnung und in die Richtlinie sind **wesentliche Teile** der geschilderten **Reformvorschläge** eingegangen. Hinsichtlich der **Änderungen bezogen auf den Prüfungsausschuss** ist einschränkend zu vermerken, dass diese nicht – wie ursprünglich angedacht – in die Verordnung, sondern **in die Richtlinie aufgenommen** wurden. Insgesamt sind in diesem Teilbereich die **Regelungen** auch **nicht so „streng“ ausgefallen**, wie ursprünglich geplant. So muss z. B. lediglich ein Mitglied des Prüfungsausschusses über Sachverstand auf dem Gebiet der Rechnungslegung und/oder Abschlussprüfung verfügen. Zudem soll die Abschlussprüfung lediglich beobachtet und nicht kontrolliert werden.



*Die Änderungen durch die EU-Abschlussprüferreform sind in der vorliegenden Einheit eingearbeitet. Die Einführung einer externen Rotationspflicht für bestimmte Prüfungsmandate wird im Folgenden kurz (als explizite Neuerung) hervorgehoben. Ansonsten wird/werden die Rechtslage vor der EU-Abschlussprüferreform nicht gesondert dargestellt sowie Veränderungen nicht explizit hervorgehoben. Sollten Sie sich über (weitere) Einzelheiten der Änderungen durch die EU-Abschlussprüferreform informieren wollen, empfiehlt sich bspw. ein Blick auf die Netzseite der WPK.*

Bei einer Pflichtrotation wird zwischen einer internen und einer externen Ausprägung unterschieden. Während bei einer **internen Pflichtrotation** der zuständige WP in einer Gesellschaft beim Mandanten, dem zu prüfenden Unternehmen, „ausgetauscht“ wird, bezieht sich die **externe Pflichtrotation** auf den Wechsel der Prüfungsgesellschaft bzw. des Prüfers durch das zu prüfende Unternehmen:

Prüferrotation

- Die (bereits vor der EU-Abschlussprüferreform geltende) Pflicht zur **internen Rotation** von verantwortlichen Prüfungspartnern bei der Prüfung eines Unternehmens von öffentlichem Interesse bleibt in Deutschland nach wie vor bestehen. Hier hat nach **sieben Jahren** ein Wechsel zu erfolgen.
- Mit der Umsetzung der EU-Abschlussprüferreform wurde in Deutschland erstmals die Pflicht einer **externen Rotation** gesetzlich verankert. Die **Laufzeit** von Prüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse ist demnach grundsätzlich **auf zehn Jahre begrenzt**. Gemäß § 318 Abs. 1a HGB kann diese bei kapitalmarktorientierten Unternehmen (nicht aber bei Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen) **auf 20 Jahre verlängert werden**, wenn der Wahl des Abschlussprüfers ein Ausschreibungsverfahren vorangeht. Eine **Verlängerung der Laufzeit auf (sogar) 24 Jahre** ist möglich, wenn ab dem elften Prüfungsjahr die Abschlussprüfung in Form eines sog. Joint Audits durchgeführt wird. Ob solche Regelungen zu einer **Erhöhung der Unabhängigkeit** und daraufhin zu der intendierten Verbesserung der Prüfungsqualität führen werden, **bleibt abzuwarten**.

**Status quo im Jahre 2020:** Die (30) **Dax-Unternehmen** werden fast ausschließlich durch *KPMG* (16 Mandate) und *PwC* (8 Mandate) geprüft. *EY*, das zweitgrößte deutsche Unternehmen, welches umsatzmäßig weltweit knapp hinter *PwC* liegt, verfügt „lediglich“ über fünf DAX-Prüfungsmandate. *DELOITTE* hat ein Dax-Mandat. Im Zeitraum von 2000 bis 2014 (also in 15 Jahren) kam es bei den DAX-Unternehmen (ohne Pflichtrotation) lediglich zu sechs (externen) Prüferwechseln. Insofern lag die Wahrscheinlichkeit eines Prüferwechsels bis dahin bei ca. 1,3 %.<sup>14</sup>



Da in erster Linie die großen WP-Gesellschaften die Mitarbeiterkapazitäten besitzen, DAX-30-Unternehmen zu prüfen, zeigt sich, dass es (bisher) durch eine externe Pflichtrotation im Hinblick auf die DAX-30-Unternehmen (lediglich) zu einer **Veränderung i. S. e. Neuaufteilung unter den „Big Four“** gekommen ist.

<sup>14</sup> Siehe hierzu *GIERSBERG*, Ernst & Young rückt den Platzhirschen auf die Pelle, in: FAZ Nr. 286 vom 9. Dezember 2014, S. 19.

Anwendung  
internationaler  
Prüfungsstandards

Im Rahmen der EU-Reform zur Abschlussprüfung wurde auch **Art. 26 der Abschlussprüferrichtlinie** überarbeitet. Demnach müssen die **Mitgliedsstaaten** sicherstellen, dass **internationale Prüfungsstandards** zur Anwendung kommen. Dies zielt vor allem auf die „International Standards on Auditing“ (ISA) ab. Für Deutschland wurde dies bereits vor Veröffentlichung des Grünbuches im Rahmen der Umsetzung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) insofern im § 317 Abs. 5 HGB kodifiziert, als internationale Prüfungsstandards anzuwenden sind, die von der Europäischen Kommission mittels delegierter Rechtsakte angenommen worden sind (sog. **Adoption**).

Kritik an der  
Internationalisierung

Diese verpflichtende Internationalisierung wird im deutschen Schrifttum scharf kritisiert. Die aktuellen Prüfungsstandards des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW PS) reichen nach Meinung der Kritiker, wozu u. a. OLBRICH/WEIMANN zählen, aus, weil es sich hierbei um Prüfungsstandards handelt, die ohnehin an die ISA angelehnt sind. Bei der Erstellung der IDW PS (auf Basis der ISA) wurde z. B. auf rechtliche Besonderheiten in Deutschland Rücksicht genommen. Demnach ist es nicht sinnvoll und theoretisch nicht notwendig, die ISA anstelle der IDW PS anzuwenden. Unter anderem werden folgende Gründe genannt:

- Durch die Anlehnung der IDW PS an die ISA ergeben sich **Redundanzen**.
- Die ISA sind auf **kapitalmarktorientierte Unternehmen ausgerichtet**. Dabei bleiben Größe und Komplexität des zu prüfenden Unternehmens in den ISA unberücksichtigt. Vor diesem Hintergrund würde sich bei Prüfungen nicht kapitalmarktorientierter Unternehmen nach diesen Standards nicht nur der Dokumentations-, sondern auch der Prüfungsumfang wesentlich erhöhen.
- Insgesamt bringe die **Übernahme mehr Kosten als Nutzen** und sei daher schon aus wirtschaftlicher Sicht nicht sinnvoll.
- Die ISA tragen **nationalen Besonderheiten** nicht in einem ausreichenden Maße Rechnung.



Vor dem Hintergrund der Mehrzahl dieser Kritikpunkte wird das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) durch § 317 Abs. 6 HGB dazu ermächtigt, im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (BMWi), **zusätzlich zu den bei der Durchführung der Abschlussprüfung nach § 317 Abs. 5 HGB anzuwendenden internationalen Prüfungsstandards weitere Abschlussprüfungsanforderungen** vorzuschreiben.

Die Internationalisierung der Rechnungslegung hat auch zur Verbreitung der US-amerikanischen Berufsbezeichnung „**Certified Public Accountant (CPA)**“ beigetragen. In Deutschland wurde im Jahr 2000 der Verein „German CPA Society – Verband der Certified Public Accountants in Deutschland e. V.“ (GCPAS), München, gegründet. Gleichwohl hat das **Prüfungsverfahren zum CPA zwingend in den USA** zu erfolgen. Dort wird die Prüfung zwar vom „American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)“ gestellt, allerdings können sich die Zulassungsvoraussetzungen in den einzelnen Bundesstaaten erheblich unterscheiden.

US-amerikanische  
Berufsbezeichnung

Die Zulassungsvoraussetzungen und Prüfungsanforderungen im Hinblick auf den CPA reichen in keiner Weise an jene Anforderungen heran, die an einen WP(-kandidaten) in Deutschland gestellt werden. Der CPA ermächtigt deshalb **nicht dazu**, in Deutschland einen **Bestätigungsvermerk** auszustellen – also einen Abschluss zu testieren.



Aufgaben der CPA in Deutschland sind in erster Linie die Hilfestellung bei der Erstellung internationaler Abschlüsse bzw. die damit einhergehende Unterstützung bei der Prüfung derartiger Abschlüsse.



**Exkurs:** Der Berufsstand der WP wird seit Jahren von SEBASTIAN HAKELMACHER mit amüsanten Publikationen begleitet. Werfen Sie hierzu einen Blick in die WPg, das ‚Sprachrohr des IDW‘, in welchem er regelmäßig, meist in Heft 4 des Jahres, publiziert, oder nehmen Sie sich „Das alternative WP-Handbuch“ vor! SEBASTIAN HAKELMACHER ist ein bekanntes Pseudonym einer gleichsam bekannten Persönlichkeit. Das Pseudonym stellt auf die ursprüngliche Tätigkeit von WP ab: „Häkchen machen“. HAKELMACHER über ‚sich selbst‘: „SEBASTIAN HAKELMACHER ist gelernter Wirtschaftsprüfer und Steuerberater. Nach 15-jähriger Prüfungs- und Beratungstätigkeit tobte er sich als CFO auf der Vorstandsetage international tätiger Konzerne aus. Hier lernte er den Managementbetrieb gründlich kennen und empfing sogar mehrmals die höheren Weihen eines Aufsichtsrates. Mit dem Erreichen des von ihm definierten optimalen Pensionierungszeitpunkts wechselte SEBASTIAN HAKELMACHER in den Unruhestand, um sich alten und neuen Problemen der Corporate Governance und der Rechnungslegung ausgiebiger widmen zu können. In seiner Freizeit beobachtet SEBASTIAN HAKELMACHER bunte Vögel und graue Kriechtiere innerhalb und außerhalb der artenreichen Unternehmenswelt.“<sup>15</sup>



**Aufgabe 4:**

Das Geschäftsjahr der meisten WP-Gesellschaften endet am 30.06. eines Jahres. Was könnten die Gründe hierfür sein?



<sup>15</sup> BRÖSEL/ZWIRNER (Hrsg.), IFRS-Rechnungslegung, 2. Aufl., München 2009, S. 538.



## 2 Theorien im Hinblick auf das wirtschaftliche Prüfungswesen

### Überblick

In der Literatur zum wirtschaftlichen Prüfungswesen wurden zahlreiche Theorien entwickelt, die Entscheidungs- oder Erklärungsmodelle liefern sollen. Hierzu zählen u. a. der entscheidungsorientierte, der kybernetische, der messtheoretische, der verhaltensorientierte, der spieltheoretische, der institutionenökonomische und der verantwortungsorientierte Ansatz, die nachfolgend skizziert werden.

### Entscheidungsorientierter Ansatz

Beim entscheidungsorientierten Ansatz nach *LOITLSBERGER* wird die „**Prüfung**“ als **funktionales Erkenntnisobjekt** angesehen; das „**Prüfungsunternehmen**“ stellt das **institutionelle Erkenntnisobjekt** dar. Die Beschreibung bzw. die Analyse von Prüfungsaufgaben, Prüfungsgrundsätzen, Prüfungsplanung und Prüfungsmethoden stehen im Fokus der diesbezüglichen Betrachtungen. Ausgehend von den Sach- und Formalzielen des WP bzw. der Prüfungsunternehmen werden im Rahmen dieses Ansatzes Modelle zur Lösung von strategisch und operativ ausgerichteten Entscheidungen des WP bzw. der WP-Gesellschaft entwickelt. **Strategische Entscheidungsprobleme** im wirtschaftlichen Prüfungswesen sind u. a.:

- die Entscheidung über die Unternehmensform<sup>16</sup> (z. B. Einzelpraxis oder Prüfungsgesellschaft) und den Standort<sup>17</sup>,
- die Unternehmensgröße<sup>18</sup> und das Leistungsprogramm<sup>19</sup>,
- die Aufbau- und Ablauforganisation<sup>20</sup> sowie
- die (kollektive) Willensbildung in Fachfragen und die einheitliche Durchsetzung von Fachnormen.<sup>21</sup>

Im eigentlichen Prüfungsprozess ist schließlich eine Reihe von **operativen Entscheidungen** zu fällen. Diese beziehen sich u. a. auf die Bereiche „Auftragsannahme“, „Prüfungsplanung“, „Prüfungsdurchführung“ und „Urteilsbildung“.<sup>22</sup>



Dieser traditionelle entscheidungs- und zugleich **anwendungsorientierte Ansatz wird im vorliegenden Lehrbrief verfolgt**. Zudem werden hier bestimmte sinnvolle Aspekte aus dem kybernetischen und dem messtheoretischen Ansatz aufgegriffen.

<sup>16</sup> Siehe hierzu Kapitel 2 und Abschnitt 1 in Kapitel 9.

<sup>17</sup> Siehe hierzu Abschnitt 2 in Kapitel 9.

<sup>18</sup> Siehe hierzu Abschnitt 3 in Kapitel 9.

<sup>19</sup> Siehe hierzu Abschnitt 1.3 in Kapitel 1 sowie die Abschnitte 2 und 3 in Kapitel 9.

<sup>20</sup> Siehe hierzu Abschnitt 4 in Kapitel 9.

<sup>21</sup> Siehe hierzu Abschnitt 5 in Kapitel 9.

<sup>22</sup> Siehe hierzu ausführlich Kapitel 11 (Einheit II).

**Im Rahmen des anwendungsorientierten Ansatzes** sollte beachtet werden, dass Prüfungen **Dienstleistungen** darstellen und dementsprechend Prüfungsunternehmen **Dienstleistungsunternehmen** sind. Auf die Erkenntnisobjekte sollten daher die in dem entsprechenden Forschungsstrang der Betriebswirtschaftslehre, dem sog. Dienstleistungsmanagement, gewonnenen Erkenntnisse auf die Prüfungsunternehmen transformiert werden. In den in der Literatur zahlreich zu findenden Definitionsansätzen zur Dienstleistung sind als konstitutive Merkmale vor allem folgende Aspekte genannt: (a) Integrativität und Interaktion, (b) Immaterialität, (c) Individualität und Heterogenität sowie (d) Nichtlagerbarkeit.

Zum Begriff der Dienstleistung

In den (Dienst-)Leistungserstellungsprozess muss (mindestens) ein **externer Produktionsfaktor einbezogen** werden. Dabei erfolgt ein wechselseitiges Aufeinanderwirken von Dienstleister und externem Faktor.

(a) Integrativität und Interaktion

Immaterialität steht für die Nichtkörperlichkeit des (eigentlichen) Produktes. Nichtkörperlichkeit zeigt sich z. B. dadurch, dass das Produkt **nicht greifbar** ist. Zumindest sollte dies, wenn das Produkt als Dienstleistung qualifiziert wird, auf die wesentlichen Leistungsbestandteile zutreffen.

(b) Immaterialität

Die in den Dienstleistungsprozess zu integrierenden externen Faktoren sind verschiedenartig. Dies wirkt sich nicht nur auf den Erstellungsprozess und die damit verbundenen Anforderungen, sondern auch auf die zu erbringenden Teilleistungen und das Ergebnis aus.

(c) Individualität und Heterogenität

Dienstleistungen sind nicht „auf Lager“ produzierbar.

(d) Nichtlagerbarkeit

*Aufgabe 5:*

*Übertragen Sie die dargestellten konstitutiven Merkmale einer Dienstleistung auf die von einem WP bzw. einer WP-Gesellschaft erbrachte Abschlussprüfung!*



Der kybernetische Ansatz fokussiert auf den Prozess der Prüfung und stellt diesen **im Rahmen des Regelkreismodells** dar, das in der einfachen Form die Phasen

Kybernetischer Ansatz

- Planung,
- Durchführung sowie
- Überwachung (und Berichterstattung)

beinhaltet. Die **Überwachung** kann dabei **als Kontrolle und/oder als Prüfung/Revision**<sup>23</sup> erfolgen. Die Arbeitsabläufe stellen im Rahmen dieses Ansatzes Systeme dar, die dynamisch sind. Daher wird zur Beschreibung, zur Erklärung und vor allem zur Gestaltung solcher Systeme auf die Kybernetik – die **Theorie dynamischer Systeme** – zurückgegriffen. Der Prüfungsprozess wird hierbei aus regelungstheoretischer Sicht in verschiedene Teilschritte zerlegt, um ein zweckmäßiges Prüfungsvorgehen abzuleiten.

<sup>23</sup> Zur Begriffsabgrenzung wird verwiesen auf Abschnitt 1.1 in Kapitel 11 (Einheit II).

Messtheoretischer  
Ansatz

Beim messtheoretischen Ansatz wird das gesamte Prüfungsobjekt in **Teilbereiche** (Prüffelder) unterteilt, wobei jeweils **Soll-Ist-Vergleiche** vorgenommen werden. Da in einzelnen Teilbereichen unterschiedliche Prüfziele angestrebt werden und die einzelnen Teilbereiche sich im Hinblick auf ihre Merkmalsausprägungen unterscheiden werden, sind verschiedenartige Prüfungshandlungen zur Bemessung von Abweichungen heranzuziehen. Die gefällten Einzelurteile für die Teilbereiche sind schließlich zu einem **Gesamturteil zu aggregieren**. Hierbei können Probleme auftreten, wenn sich die Einzelurteile auf verschiedene Prüfungsmerkmale beziehen bzw. Abhängigkeiten oder sogar Interdependenzen bestehen. Die Gesamturteilsbildung obliegt schließlich weitgehend dem pflichtgemäßen Ermessen des Prüfers.



*Aufgabe 6:*

*Inwiefern können bei Prüffeldern unterschiedliche Merkmalsausprägungen vorliegen? Nennen Sie Beispiele!*

Verhaltensorientierter  
Ansatz

Beim verhaltensorientierten Ansatz steht im Hinblick auf die Prüfung das **Verhalten des Individuums** (des Prüfers bzw. der geprüften Person) **bzw. der Gruppe** (des sog. Prüfungsteams oder des geprüften Unternehmens) im Zentrum der Forschung. Durch empirisch bewährte verhaltenswissenschaftliche Hypothesen soll das Verhalten und Handeln von Revisoren, Prüfungsteammitgliedern und Mitarbeitern des zu prüfenden Unternehmens beschrieben, erklärt, prognostiziert und gestaltet werden.

Spieltheoretischer  
Ansatz

Die Spieltheorie geht von mindestens **zwei Spielern** (Spieler und „Gegenspieler“) aus, die gewisse individuelle Ziele verfolgen. Diesen stehen annahmegemäß mehrere Strategien zur Zielerreichung zur Verfügung, wobei allerdings der **Grad der Zielerreichung** des einen Spielers nicht nur von der gewählten (eigenen) Strategie, sondern auch **vom strategischen Vorgehen des anderen Spielers** (des Gegners) **abhängig** ist.



*Aufgabe 7:*

*Stellen Sie sich den Bilanzierenden als Spieler A und den Prüfenden als (Gegen-) Spieler B vor. Welche zwei (Extrem-)Strategien könnten die Spieler jeweils verfolgen? Erstellen Sie eine Matrix und ziehen Sie erste Schlüsse!*

Grundlagen des  
institutionen-  
ökonomischen Ansatzes

Der institutionenökonomische Ansatz erfreut sich in der Literatur wachsender Beliebtheit. Als Ausgangspunkt dient die **Prinzipal-Agenten-Theorie**, weshalb diese nachfolgend am Beispiel der Aktiengesellschaft ausführlicher dargestellt wird. Diesbezüglich wird erst auf das einstufige und dann auf das doppelstufige **Prinzipal-Agenten-Modell** eingegangen – erst anschließend wird der Abschlussprüfer modelltheoretisch integriert.