

QUALITÄTSPRÜFUNG VON WIRTSCHAFTSPRÜFERN
SELBSTREGULIERUNG IN ODER STAATSAUFSICHT
ERFAHRUNGEN IN DEUTSCHLAND, IRLAND UND DEN USA

Von Prof. Dr. Ottmar Schneck

Wirtschaftsprüfer in Deutschland haben sich seit 2002, sofern sie börsennotierte Unternehmen prüfen, einer eigenen Qualitätskontrolle zu unterziehen. Auslöser der weltweiten Überprüfung der Qualität von Wirtschaftsprüfern waren die Bilanzskandale Ende der 90er Jahre in den USA und Europa.

Die mangelnden Berichte über Erfolg oder Misserfolg des neuen Systems in Deutschland erlauben einen Blick in das Ausland, wo derartige Qualitätskontrollen höchst unterschiedlich gehandhabt werden. Ob nun die Kontrolle durch Standeskollegen oder eine Staatsaufsicht bessere Ergebnisse zeitigt, soll hier beleuchtet werden.

Das System der Qualitätskontrolle von Wirtschaftsprüfern war nach den vielen Bilanzskandalen mit dem Inkrafttreten der 4. WPO-Novelle zum 1.1.2001 mit der Maßgabe in Kraft getreten, daß die Wirtschaftsprüfer, die börsennotierte Unternehmen prüfen, sich einer Qualitätskontrolle bis spätestens Ende des Jahres 2002 zu unterziehen haben. Im Jahre 2002 haben sich bei der Kommission für Qualitätskontrolle von Wirtschaftsprüfern (Selbstregulierungsbehörde der WP-Verbände) 1.574 Wirtschaftsprüfer und WP-Gesellschaften registrieren lassen und einen Qualitätsbericht abgeliefert. Die Qualitätskontrolle ist in Deutschland berufsständisch organisiert, d.h. „registrierte“ und zu Qualitätskontrolleuren ausgebildete Wirtschaftsprüfer prüfen Wirtschaftsprüfer. Die Voraussetzungen einer Qualitätskontrolle werden geregelt in einem IDW-Prüfungsstandard und einer Satzung für Qualitätskontrolle der WP-Verbände.

Demnach sind z.B. 16 Unterrichtsstunden über den Prüfungsvorgang abzuleisten, dürfen keine finanziellen, persönlichen oder sonstigen Verflechtungen von Prüfer und Geprüftem bestehen, es ist aber eine sogenannte Ringprüfung mehrere Kanzleien oder Praxen untereinander erlaubt. Der Prüfer hat den alle 3 Jahre zu erstellenden Qualitätsbericht bei der WP-Kammer abzugeben, die diesen auf Ordnungsmäßigkeit hin überprüft und ihrerseits jährlich einen Prüfungsbericht erstellt. Bei der Kammer ist hierfür eine Kommission zuständig, die gegebenenfalls die Kontrollierten zur Anhörung über Misstände lädt, Sonderprüfungen anordnen kann oder Auflagen zur Beseitigung von Misständen erteilt. Der Umfang der Prüfungen ist lt. den Vorgaben erheblich. So sollen Aussagen getroffen werden zum Umfeld (Mandantenstruktur), Praxisorganisation (Planung und Organisation), Qualifikation des Personals u.v.a..

Das Verfahren ist vergleichsweise aufwändig und umfangreich und erlaubt Prüfern sicher ein eigenes Betätigungsfeld, wobei die Vorbereitung mit 16 Ust und die

Wiederholung der Prüfung nur alle 3 Jahre als sehr liberal bezeichnet werden darf. Das mit typisch deutscher Vielfalt an Regularien und Vorschriften gespickte (neue) Verfahren, das einer Selbstkontrolle gleichkommt und keine staatliche Instanz vorsieht, ist in der Welt einmalig. In anderen Ländern wird die Diskussion interessanterweise von verschiedenen Blickrichtungen aus geführt. Während in den USA eine staatliche Kontrolle die Bilanzskandale nicht verhindern konnte und zunehmend auf Selbstkontrolle übergegangen wird, ist in den USA der genau umgekehrte Weg feststellbar. Die liberale Selbstaufsicht soll durch eine starke staatliche Aufsicht ersetzt werden.

Nicht nur in den USA hat nach dem Fall ENRON die Diskussion um die richtige Rechnungslegung von Unternehmen begonnen. Auch in Irland ist mit dem „DIRT-Skandal“ (DIRT = Deposit Interest Retention Taxation), bei dem es um organisierte Steuerhinterziehung von angesehenen Banken und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ging, die Diskussion um die „wahre“ Rechenschaftlegung voll entbrannt. Insbesondere geht es dort um die Frage, inwiefern die Berufsgruppe der Wirtschaftsprüfer effektiver als bisher statt von staatlicher Seite durch Ihresgleichen reguliert werden kann.

Das neue System der Selbstregulierung der Wirtschaftsprüfer in Irland stützt sich auf sechs vom Ministerium für Unternehmen, Handel und Arbeit anerkannte Organe, die sich allesamt auf die vier folgenden Bereiche innerhalb des Berufsstandes konzentrieren. Hier wurden Standards zur Bildung und Organisation von Praxen erstellt, wie diese in Deutschland nun entwickelt werden. Die Disziplinierung von „schwarzen Schafen“ innerhalb des Berufsstandes soll durch sechs Organe, von denen das *Institute of Chartered Accountants in Ireland (ICAI)* mit ca. 12.000 Mitgliedern das größte ist, erfolgen. Hier beteiligen sich bis dato Vertreter im *Auditing Practices Board (APB)*, welches für die Entwicklung neuer Standards in UK und Irland zuständig ist, indirekt an der inhaltlichen Mitgestaltung der geltenden Rechnungslegungsvorschriften. Jedes Organ verfügt über einen Berufsethik-Kodex, dessen Einhaltung seitens der Mitglieder, sprich der Wirtschaftsprüfer, streng von den Organen überwacht wird. Nichteinhaltung dieser ethischen Vorgaben, die sich

besonders auf Integrität, Selbständigkeit, gebührende Sorgfalt, Können und Aufmerksamkeit konzentrieren, kann mit Disziplinarmaßnahmen geahndet wie bspw. Ausschluss aus dem Organ geahndet werden. Bereits hier wird deutlich, daß es vornehmlich um die „Ehre“ durch die Einhaltung eines selbstentwickelten Kodex geht und nicht mehr so sehr um staatliche Kontrolle.

Selbstregulierung fängt bereits bei der Ausbildung künftiger Wirtschaftsprüfer an; eine Qualifikation als „Chartered Accountant“ erhält in Irland nur, wer drei Jahre Arbeitserfahrung bei einer anerkannten Wirtschaftsprüfungsgesellschaft nachweisen kann, die vom ICAI über drei Jahre verteilt gestellten Fachprüfungen erfolgreich besteht und darüber hinaus nachweisen kann, dass er mit den relevanten Buchhaltungsprogrammen am PC umgehen kann. Um das fachliche Niveau auch angesichts neuerer Entwicklungen in der Wirtschaftsprüfung zu gewährleisten, hat das ICAI das sog. *Continuing Professional Development Programme (CPD)* initiiert, welches jedem Mitglied mindestens 90 Stunden Weiterbildung innerhalb von drei Jahren abverlangt. Eine ähnliche Vorschrift zur Weiterqualifikation fehlt in Deutschland beispielsweise noch.

Die Überwachung der Wirtschaftsprüfer in Irland geschieht einerseits anhand der Auswertung von Auskünften, die die Gesellschaften der vom ICAI und zwei anderen Organen gegründeten *Joint Monitoring Group (JMU)* bzgl. ihres Qualitätskontrollverfahrens erteilen, und andererseits durch regelmäßige Kontrollbesuche der JMU bei den Mitgliedern des Berufsstandes.

Werden durch diese Kontrollmaßnahmen qualitative Unzulänglichkeiten in der Arbeit der Wirtschaftsprüfer offenbart, werden die jeweiligen Mitglieder, bei denen die Mängel entdeckt wurden, vom ICAI zur Rechenschaft gezogen. Hier gilt aufgrund von Gründen der Vergleichbarkeit ein fest vorgeschriebener Weg, der mit einer schriftlichen Beschwerde beginnt, eine 14-tägige Anhörungsfrist beinhaltet und schließlich mit der Entscheidung eines Schiedsgerichts und eventuellen Sanktionen endet; mögliche Sanktionen, die gegen qualitativ minderwertig arbeitende Mitglieder verhängt werden können, beinhalten bspw. Verweise, Geldstrafen oder in besonders schweren Fällen Entzug der Wirtschaftsprüfungslizenz für die Gesellschaft. In Folge des DIRT Skandals wurde 2001 in Irland zusätzlich zur Selbstkontrolle eine staatliche Aufsichtsbehörde, die *Irish Auditing and Accounting Supervisory Authority (IAASA)*,

gegründet, die seitdem für die Überprüfung und Verbesserung des Selbstregulierungssystems zuständig ist. Während in Irland also die Selbstregulierung von WPs ausgebaut wird und von staatlicher Seite lediglich überwacht wird, kann in den USA die genau umgekehrte Ausrichtung festgestellt werden. Weg von Selbstregulierung und hin zur Staatsaufsicht.

Die direkte Reaktion der amerikanischen Gesetzgebung auf die Bilanzskandale in 2001 war die Verabschiedung des sog. *Sarbanes Oxley Acts* im Juli 2002, der die bis dahin in den USA gültige Selbstregulierung des Berufsstands der Wirtschaftsprüfer durch eine öffentliche Überwachungsbehörde, das *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)*, ersetzt. Die Hauptaufgabe dieser Behörde ist es, die ordnungsgemäße Einhaltung der gültigen Buchhaltungsstandards nach US-GAAP in Unternehmen und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zu überwachen, und ggf. Ermittlungen und Disziplinarverfahren bei Nichteinhaltung durchzuführen. Bei den Überprüfungen der Arbeits- und Vorgehensweisen von Buchhaltern und Wirtschaftsprüfern steht besonders deren ethisch richtiges Verhalten im Vordergrund; auf diese Weise soll verhindert werden, dass Wirtschaftsprüfer ethisch fragliche Bilanzierungsspielereien durchgehen lassen. Die Mitglieder des PCAOB werden von der US-amerikanischen Börsenaufsicht, der *Securities and Exchange Commission (SEC)* eingesetzt und überwacht.

Das Zentrum der Regulierung der Wirtschaftsprüfer in den USA bildet das *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*, welches mit dem irischen ICAI vergleichbar ist. Öffentliche Gesellschaften dürfen bspw. nur mit Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zusammenarbeiten, die Mitglied des AICPA sind. Darüberhinaus existiert ein sog. Peer Review Program des AICPA, das vorsieht, dass jede Wirtschaftsprüfungsgesellschaft alle drei Jahre von einem Konkurrenten vergleichbarer Größe überprüft wird.

Ein eigenständiges Gebilde innerhalb des AICPA, das *Auditing Standards Board (ASB)*, ist für die Entwicklung neuer Grundregeln für die Prüfung von Abschlüssen verantwortlich, die das PCAOB dann übernehmen, abändern, ergänzen oder ablehnen kann. Buchhaltungsstandards dagegen werden vom unabhängigen *Financial*

Accounting Standards Board (FASB) entwickelt und dann offiziell von der SEC und dem AICPA anerkannt.

Eine andere Abteilung des AICPA befasst sich ausschließlich mit der Berufsethik der Wirtschaftsprüfer, und ergänzt und aktualisiert laufend die Standards im Kodex für professionelles Verhalten. Da das PCAOB noch nicht lange existiert, gibt es bis dato noch keine Erfahrungen bzgl. der Einführung neuer Ethikstandards.

Die Ausbildung neuer Wirtschaftsprüfer liegt in den USA ebenfalls in den Händen des Berufsstandes; auch hier müssen diverse Prüfungen, die vom AICPA entwickelt und benotet werden, erfolgreich abgelegt und Praktika absolviert werden, um die Qualifikation eines *Certified Public Accountant (CPA)* zu erlangen. Auch Weiterbildung ist im US-amerikanischen System obligatorisch; wer nicht mindestens 120 Stunden im sog. *Continuing Professional Education (CPE)* Programm innerhalb von 3 Jahren absolviert, verliert seine Zulassung.

Die Überwachung der Arbeit der Wirtschaftsprüfer liegt wie bereits erwähnt direkt in den Händen der PCAOB, und zwar einerseits durch Peer Reviews, in denen sich die Gesellschaften gegenseitig überprüfen, andererseits durch das *Quality Control Inquiry Committee (QCIC)*, das Vorwürfen wegen ethisch unkorrekten Verhaltens nachgeht. Das QCIC selber kann nur Verbesserungsvorschläge machen oder in schlimmen Fällen eine Beschwerde an die Ethikabteilung des AICPA weitergeben, welche sich dann um die Einhaltung des *AICPA Professional Code of Ethics* kümmert. Ggf. können Sanktionen wie bspw. der Ausschluss aus dem AICPA verhängt werden. Auch die SEC ist an der Überwachung der Einhaltung von ethischen Grundsätzen beteiligt. Kommt bei einer Untersuchung der SEC heraus, dass ein CPA gegen den Kodex verstoßen hat, kann sie ihn von der Ausübung seines Berufs suspendieren.

Im Rahmen des Sarbanes Oxley Act wird das PCAOB in Zukunft eine noch zentralere Rolle bzgl. der Überwachung der Einhaltung von Standards spielen. Gemäß dem Act kann das PCAOB bspw. Bußgelder verhängen oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ihre Lizenz entziehen.

Ob nun eine ausgebauten Selbstregulierung, wie sie in Irland praktiziert wird wirksamer und effizienter ist als die Überwachung der Wirtschaftsprüfer durch eine öffentliche Behörde wie in den USA, wird derzeit in der Fachwelt heftig diskutiert.

Ein Vorteile der Selbstregulierung ist die Schnelligkeit und Reagibilität auf Veränderungen in den Rechnungslegungsstandards sowie die beobachtbare höhere Plausibilität der Bilanzierungsregeln, wenn der Berufsstand diese mit Praktikabilitätsgesichtspunkten selbst aufstellen. Auch die Überwachung durch die eigene Peer Group ist ein starkes Argument für eine Selbstregulierung; Experten werden Richtlinien eher zustimmen und akzeptieren, wenn sie von ihresgleichen kommen, als wenn sie ihnen von Außenstehenden auf oktroyiert werden. Gleichzeitig ist der Anreiz, sich an die ethischen Vorgaben zu halten, größer, wenn die Überwachung durch direkte Wettbewerber passiert; schließlich hat jede Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in der Branche einen Ruf zu verlieren, und jeder nimmt letzten Endes ja öffentlich für sich in Anspruch, sich bestmöglich an die Standards zu halten.

Nachteile jeder Selbstregulierung können Transparenzmangel sein, sofern es bei der Überwachung durch Wettberbern zu Absprachen kommt. Mit dem Grundsatz prüfst Du mich, prüf ich Dich kann eine wirksame Kontrolle von Qualifikation natürlich nicht erfolgen. Ein großer Interessenkonflikt dürfte darin bestehen, dass der Berufsstand einerseits in der Lage sein sollte, die besten Entscheidungen für das Wohl der Allgemeinheit zu treffen und andererseits selbständig bleiben und seine Mitglieder schützen soll. Auch der z.T. bereit erkennbare Mangel an Offenheit in der Darstellung von Bilanzierungskriterien bietet Kritikern der Selbstregulierung eine breite Angriffsfläche. Wenn alles innerhalb des Berufsstandes entwickelt und entschieden wird, dürfte es jedem Außenstehenden schwer fallen, nachzuvollziehen, welche Standards offiziell gelten, wie sie von wem eingehalten werden und wie diejenigen, die sie nicht einhalten, zur Rechenschaft gezogen werden.

Deutschland ist gerade auf dem Weg zwischen diesen beiden Extremen einer aufoktruyierten Staatsaufsicht und dem absolut liberalen Selbstregulierungsmechanismus einen Mittelweg zu finden. Das Wirtschaftsprüfungsrecht ist noch ungebrochen und die vielen staatlichen Auflagen bestehen weiter. Dennoch sind Peer Groups angehalten sich gegenseitig zu prüfen, was bisher aber nur schleppend anläuft. Wichtig wäre nur, daß Deutschland nicht die Nachteile aufgrund der Beibehaltung sämtlicher taatlicher Regularien beider Systeme

QUALITÄTSPRÜFUNG VON WIRTSCHAFTSPRÜFERN
SELBSTREGULIERUNG IN ODER STAATSAUFSICHT
ERFAHRUNGEN IN DEUTSCHLAND, IRLAND UND DEN USA

kumuliert und den Aufwand für Behörde und Selbstregulierung maximiert. Eine bessere Qualifizierung unabhängiger Prüfer, die durchaus aus dem Berufsstand kommen können, sich aber ständig fortzubilden hätten und nicht nur alle drei Jahre eine Kanzlei hinsichtlich ihrer „internen Prozesse“ validieren, wäre sicher wünschenswert. Ausserdem dürfte bei diesem deutschen Mittelweg zwischen Staatsaufsicht und Selbstregulierung gerne der ein oder andere Paragraph fallen, was bisher nicht erwartet wird. Prüfungen als ABM-Maßnahme sind die schlechteste Alternative. Und wenn sich in den nächsten Jahren zeigt, daß Bilanzskandale bei allen drei Modellen gleichermaßen vorkommen, wird die Erkenntnis siegen, daß weder staatlicher Dirigismus, noch liberale Ethik-Kodizes die kriminelle Energie mancher Bilanzaufsteller verhindern kann.