

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/m², weiß), hergestellt aus 100 % Altpapier.

Inhaltsverzeichnis zur Einheit I

„Grundlagen und institutionelle Aspekte“

Seite

Ausgewählte Lernziele zur Einheit I

Literaturempfehlung zur Einheit I

1. Kapitel:

Entwicklung des wirtschaftlichen Prüfungswesens in Theorie und Praxis

- | | | |
|-----|--|----|
| 1 | Praxis des wirtschaftlichen Prüfungswesens | 3 |
| 1.1 | Überblick | 3 |
| 1.2 | Historischer Abriss zu den vereidigten Buchprüfern (vBI) | 5 |
| 1.3 | Historischer Abriss zu den Wirtschaftsprüfern (WP) | 6 |
| 2 | Theorien im Hinblick auf das wirtschaftliche Prüfungswesen | 19 |

2. Kapitel:

Formen der Berufsausübung im wirtschaftlichen Prüfungswesen

- | | | |
|---|--|----|
| 1 | Berufsausübung und Beschränkungen | 31 |
| 2 | Berufsausübung in erwerbswirtschaftlichen Unternehmen | 33 |
| 3 | Berufsausübung in Prüfungsverbänden und Prüfungsbehörden | 35 |

3. Kapitel:

Anerkennung von Einzelpersonen sowie Gesellschaften in den Berufsständen des wirtschaftlichen Prüfungswesens

- | | | |
|-----|---|----|
| 1 | Überblick | 37 |
| 2 | Anerkennung von Einzelpersonen | 38 |
| 2.1 | Zulassungsverfahren | 38 |
| 2.2 | WP-Examen | 39 |
| 2.3 | Bestellung | 43 |
| 3 | Anerkennung von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften | 45 |

4. Kapitel:

Ständes- und Fachorganisationen im wirtschaftlichen Prüfungswesen

- | | | |
|-----|---|----|
| 1 | Überblick | 51 |
| 2 | Organisationen auf nationaler Ebene | 52 |
| 2.1 | Wirtschaftsprüferkammer (WPK) | 52 |
| 2.2 | Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) | 57 |
| 2.3 | Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW) | 59 |
| 2.4 | wp.net. e. V. – Verband für die mittelständische Wirtschaftsprüfung | 63 |

3	Organisationen auf internationaler Ebene	66
3.1	Accountancy Europe	66
3.2	Europäische Kommission und ihre relevanten Ausschüsse	67
3.3	International Federation of Accountants (IFAC)	68
5.	Kapitel:	
	Allgemeine Berufsgrundsätze im wirtschaftlichen Prüfungswesen	71
1	Überblick	71
2	Grundsätze der Unabhängigkeit und Unbefangenheit	72
2.1	Unabhängigkeit und Unbefangenheit – Bedeutung, Interpretation und Gründe für die Gefährdung	72
2.2	Normen zur Sicherung der Unabhängigkeit und Unbefangenheit	74
3	Weitere allgemeine Berufsgrundsätze	83
3.1	Grundsatz der Eigenverantwortlichkeit	83
3.2	Grundsatz der Unparteilichkeit	84
3.3	Grundsatz der Sorgfalt	84
3.4	Grundsatz der Verschwiegenheit	89
3.5	Grundsatz des berufswürdigen Verhaltens	90
6.	Kapitel:	
	Grundsätze ordnungsgemäßer Prüfung (GoP)	101
1	Charakteristika und Gewinnung der GoP	101
2	Inhalt und Rechtsnatur der GoP	103
7.	Kapitel:	
	Verantwortlichkeiten im wirtschaftlichen Prüfungswesen	111
1	Überblick	111
2	Berufsrechtliche Aspekte	111
2.1	Berufsaufsicht	111
2.2	Berufsgerichtsbarkeit	114
3	Straf-, ordnungswidrigkeits- und zivilrechtliche Aspekte	115
3.1	Strafrechtliche Aspekte	115
3.2	Ordnungswidrigkeitsrechtliche Aspekte	116
3.3	Zivilrechtliche Aspekte	116
8.	Kapitel:	
	Qualitätssicherung und -kontrolle	119
1	Überblick	119
2	Ausgestaltung eines Qualitätssicherungssystems	120
3	Prüfung des Qualitätssicherungssystems	126
4	Anlassunabhängige Sonderuntersuchungen	129

9. Kapitel:**Grundlegende Entscheidungsprobleme der erwerbswirtschaftlichen Prüfungsunternehmung**

	133
1 Unternehmensform	133
2 Standortwahl	140
3 Unternehmensgröße	142
4 Aufbau- und Ablauforganisation	146
5 Fachliche Willensbildung und Durchsetzung von Fachnormen	151

Ausgewählte Wiederholungs- und Vertiefungsaufgaben zur Einheit I „Grundlagen und institutionelle Aspekte“ des Moduls „Wirtschaftsprüfung“**159**

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 Moduleinheit 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 diese bezügliche Entscheidungen beachtet werden sollte.



Literaturrempfehlung 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 Moduleinheit 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 I 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 in Form des 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 anzudecken und zu verhindern**. Mittlerweile umfasst die Tätigkeit der internen Revision eine **Reihe weiterer bedeutender Aufgaben**. Hierzu gehören:¹

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.

¹ 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.²

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:*³

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!

² 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.

³ 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 bundeseinheitliche 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.

(1.3) Historischer Abriss zu den Wirtschaftsprüfern (WP)

Treuhandgesellschaften als Vorgänger der 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).“⁴



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 gesetzliche 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** 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

⁴ *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.

⁵ 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 = Treuhandtätigkeit i. w. S.	
		Treuhandtätigkeit i. e. S.

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 Beratung⁶.



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.⁷

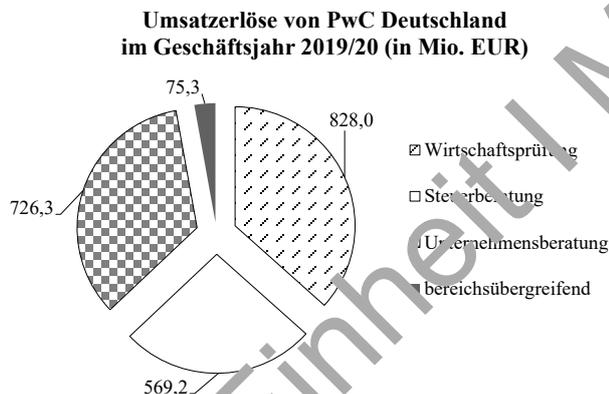


Abbildung 2: Aufteilung der Umsatzerlöse von PwC Deutschland im Kreisdiagramm.

	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	2.198,8	100,0	+ 1,4	2.198,8	100,0	+ 2,1	139,2	100,0	+ 0,5
davon Bereiche:									
– Wirtschaftsprüfung	17,6	41,0	+ 1,2	828,0	37,7	+ 4,9	46,0	33,1	– 1,7
– Steuerberatung	10,7	25,0	+ 1,0	569,2	25,9	+ 0,7	56,0	40,2	+ 6,9
– Unternehmensberatung	14,7	34,0	+ 2,1	726,3	33,0	– 1,6	37,2	26,7	– 5,3
– bereichsübergreifend	–	–	–	75,3	3,4	+ 24,0	–	–	–
Zahl der Mitarbeiter	284.000	–	+ 2,9	12.108	–	+ 2,5	1.260	–	+ 1,5

Abbildung 3: Kennzahlen von PwC des Geschäftsjahres 2019/20

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

⁶ Vgl. hierzu die Einschränkungen nach § 5 Abs. 1 des Rechtsdienstleistungsgesetzes.

⁷ 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.“⁸

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 2019 geht die *LÜNENDONK GMBH* von einem **Branchenumsatz** in der Wirtschaftsprüfung von ca. **16,2 Mrd. EUR** aus. Der *Abbildung 4*⁹ ist die Verteilung auf die 20 umsatzstärksten Gesellschaften zu entnehmen.

Nr.	Unternehmen	Inlands- umsatz (Mio. EUR) in 2019	Marktanteil in % in 2019	Marktanteil akkumuliert in % in 2019	Umsatz- wachstum in % zu 2018	Mitarbeiter	
			(Annahme: Gesamtmarkt 16,2 Mrd. EUR)			An- zahl 2019	Δ in % zu 2018
1	PwC	2.303,4	14,22	14,22	6,83	11.809	5,6
2	Ernst & Young	2.113,0	13,04	27,26	7,26	11.124	3,9
3	KPMG	1.520,0	11,85	39,11	4,92	12.557	7,3
4	Deloitte	1.708,2	10,45	49,56	16,59	8.316	4,8
5	Rödl & Partner	262,0	1,63	51,19	11,82	1.970	2,1
6	BDO	262,1	1,62	52,81	8,62	1.945	8,4
7	Ebner Stolz	252,8	1,56	54,37	18,57	1.539	10,1
8	Baker Tilly	165,0	1,02	55,39	8,77	1.115	7,2
9	Mazars	158,0	0,98	56,37	10,49	1.315	0,2
10	Warth & Klein Grant Thornton	136,6	0,84	57,21	30,47	1.018	14,5
11	MM GmbH	77,9	0,48	57,69	28,97	615	20,6
12	KF Busselt Schlage	58,8	0,36	58,05	-10,91	534	-8,1
13	Dombach	56,0	0,35	58,40	-3,45	420	2,2
14	ETL AG	53,7	0,33	58,73	7,83	513	9,6
15	dhpg	52,8	0,33	59,06	7,76	464	0,4
16	LKC	44,0	0,27	59,33	4,02	404	4,9
17	Falk & Co.	41,5	0,26	59,59	6,68	377	4,1
18	Möhrle Happ Luthé	40,0	0,25	59,84	1,52	323	3,5
19	Curacon	39,9	0,25	60,09	7,84	318	3,5
20	Bansbach	36,8	0,23	60,32	-1,34	271	5,0

Abbildung 4: Übersicht der umsatzstärksten WP-Gesellschaften in Deutschland für das Geschäftsjahr 2019

⁸ *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.

⁹ Das Marktforschungs- und Beratungsunternehmen *LÜNENDONK* veröffentlicht jährlich entsprechende Ranglisten. Siehe zur Datenbasis *LÜNENDONK-LISTE 2020*, abrufbar im Internet unter <https://www.luenendonk.de/produkte/listen/luenendonk-liste-2020-fuehrende-wirtschaftspruefungs-und-steuerberatungs-gesellschaften-in-deutschland/>.

Insgesamt teilen die 20 umsatzstärksten Unternehmen mehr als die Hälfte des Marktes (rund 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:

Konzentration

- 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. (dann 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,¹⁰
- Fachkräftemangel aufgrund geringerer Honorare, die sich auf die Bezahlung der Fachkräfte auswirken (können), 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.

¹⁰ 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 2019/2020“. 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 Abschlussprüfung¹¹ 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 Abschlussprüfers¹²,
- 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

Dies 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.

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

¹² 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 Positionen 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/EG¹³) reformiert, **ist** – in einem weiteren Schritt – von den Mitgliedsstaaten **in nationales Recht umgesetzt** worden.



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

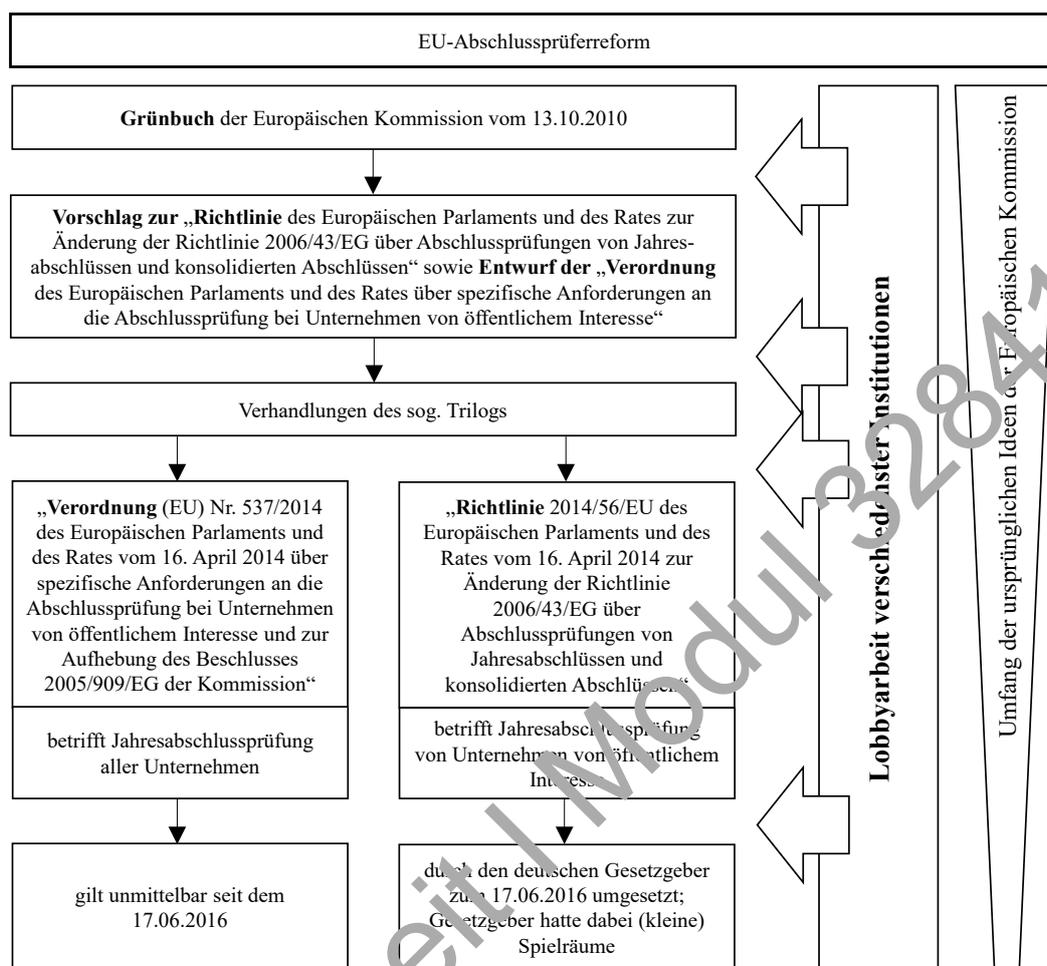


Abbildung 5: Ablauf der EU-Abschlussprüferreform

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 im vorliegenden Modul 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.