

Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems für die Abschlussprüfung auch bei großen Prüfungsgesellschaften an die Berufspflichten anpassen.

a) Massive Privilegierung der großen Gesellschaften bei der Qualitätskontrolle beseitigen

Seit Jahren steht schon in der Satzung für Qualitätskontrolle der WPK: „Eine wirksame Nachschau kann jedoch die eigene Prüfung von Aufträgen nicht ersetzen, da eine Nachschau Bestandteil der Qualitätssicherung der zu prüfenden Praxis ist.“¹

Bereits auf der letzten Wirtschaftsprüferversammlung 2008² wurden die extrem geringen Stichproben bei der Auftragsüberprüfung bei der Durchführung der externen Kontrollen im Big4-Qualitätssicherungssystem kritisiert. Nur rund 40-50 Mandate von zig.-tausend Prüfungen werden im Rahmen einer externen Big4-Qualitätskontrolle alle sechs Jahre untersucht³.

„Die geringe Stichprobe sei eben systembedingt“, erklärte der damalige Vorsitzende der Qualitätskontroll-Kommission, Herr Riese von Warth & Klein, den Teilnehmern der WP-Versammlung.

Als Grundlage für diese Big4-QK-**Vergünstigung** dient heute noch der IDW Prüfungsstandards PS 140 TZ 54⁴, die eigene Standardschreibstube der Big4. Nach IDW Auffassung legt nicht der Gesetzgeber in der WPO oder die WPK in der Satzung für Qualitätskontrolle die Grundsätze für die Qualitätskontrolle (QK) fest, sondern das von den Big4 beherrschte IDW. Das IDW begründet seinen anmaßenden Grundsatz-Anspruch in ihrem hauseigenen WP Handbuch 2019 wie folgt: „**Die Entwicklung von Grundsätzen für die Durchführung von Qualitätskontrollen obliegt in Deutschland dem IDW. Aus diesem Grund hat der Gesetzgeber darauf verzichtet, in den §§ 57a ff. WPO konkrete Anforderungen an die Prüfungsdurchführung zu definieren**“⁵.

Die den Big4 nahestehenden Mitglieder der KfQK haben zehn Jahre später das Big4-Geheimnis zur minimalen Stichprobenauswahl bei der Qualitätskontrolle im WPK-Magazin 2018⁶ gelüftet. Mit Unterstützung des IDW PS 140 schafften es die Big4, **die interne Nachschau als Ersatz für die gesetzlich vorgeschriebene externe Qualitätskontrolle** für die Mehrheit der auftragsverantwortlichen Wirtschaftsprüfer zu installieren. Und dies, obwohl die Satzung f. Qualitätskontrolle eindeutig vorschreibt, dass die Nachschau die externe Qualitätskontrolle nicht ersetzen kann.⁷ Die Mehrheit der Mitglieder der Kommission f. Qualitätskontrolle und die APAS-Leitung begründen ihren Verzicht auf die Durchführung der externen Qualitätskontrolle wie folgt:

- Bei den Big4-Gesellschaften liegt ein einheitliches Qualitätssicherungssystem vor,
- über das alle Berufsträger und Mitarbeiter umfassend informiert sind und
- diese angemessen in das Big4-Qualitätssicherungssystem der Aus- und Fortbildung einbezogen werden.

¹ § 20 Abs. 3 Satz 4 SafQK 2019

² Mit der Einführung der Briefwahl 2010 in der WPK wurde die WP-Versammlung abgeschafft.

³ Nach der Reform 2016 ist der Qualitätskontroll-Zeitraum auf sechs Jahre ausgedehnt worden.

⁴ Hat die zu prüfende WP-Praxis mehrere Organisationseinheiten, so ist es nicht in jedem Fall erforderlich, dass alle Organisationseinheiten vor Ort geprüft werden. Dies gilt insb. für solche WP-Praxen, bei denen die Strukturen einheitlich sind und bei denen in allen Organisationseinheiten die gleichen Regelungen für die interne Qualitätssicherung gelten, deren Einhaltung in regelmäßigen Abständen im Rahmen der Nachschau geprüft wird. Die Kommission f. QK hat die sog. Organisationseinheiten auf den jeden verantwortlichen Wirtschaftsprüfer heruntergebrochen.

⁵ Vgl. WP Handbuch 2019, E Rn. 205.

⁶ Vgl. WP Hubert Eckert, WP/StB Petra Gunia, WP/StB Jürgen Hug, WP/StB Thomas Rittmann, WP/StB Stefan Schweren, WP/StB Hubert Voshagen, Auswirkungen des APAReG auf die Durchführung von Qualitätskontrollen, in WPK Magazin 3 2018.

⁷ § 20 Abs. 3 Satzung f. QK 2019.

Anlage 1 zu wp.net-Lehren aus dem Wirecard-Skandal – Wirksames Big4-QSS

- Dazu werden alle verantwortlichen WP/vBP nach einem festgelegten Turnus in die **interne Nachschau (!)** einbezogen.
- Negative Ergebnisse der Nachschau führen zu (allerdings nur internen) Konsequenzen für den verantwortlichen WP/vBP.

Das Argument für die geringe Stichprobenauswahl bei den Big4-Gesellschaften soll also das geringe QK-Risiko des Prüfers für Qualitätskontrolle sein. Jedoch wird das Vorliegen der Voraussetzungen nicht extern überprüft, sondern – im Gegensatz zum übrigen Berufsstand – i.W. nur durch Auswertung der internen Nachschau.

Damit haben es die Big4 und inzwischen auch die dem IDW-nahestehenden Next-20 WP-Gesellschaften geschafft, die externe Qualitätskontrolle durch die interne Nachschau nahezu zu ersetzen. Wenn nur einige Prozent der verantwortlichen Wirtschaftsprüfer der Qualitätskontrolle unterliegen, kann man wohl auch von einer „Freistellung“ von der Qualitätskontrolle sprechen. Dagegen werden aber die Nachschauberichte der Big4-Gesellschaften - im Gegensatz zu den Qualitätskontroll-Berichten der Mittelständler und Einzelpraxen - nicht bei der APAS zur Auswertung eingereicht.

Die interne Nachschau kann seit der Aufhebung der Firewall im Jahr 2016 die externe Qualitätskontrolle deswegen nicht ersetzen, weil wesentliche Einzelfeststellungen im Rahmen der Qualitätskontrolle berufsaufsichtsrechtlich in der Wirtschaftsprüferkammer zu würdigen und zu ahnden sind. Das Gesetz sieht keine internen gruppenorientierten Strafmaßnahmen vor.

Von den Folgen des Wegfalls der Firewall bleiben jedoch die Big4-Gesellschaften verschont. Die an die KfQK zu meldenden wesentlichen Einzelfeststellungen werden im Sanktionsumfeld der Big4-Gesellschaften intern „abgewickelt“. Damit haben sich die Big4 ein eigenes „Strafrecht“ eingerichtet.

Wir erkennen darin auch eine grundrechtswidrige Ungleichbehandlung zwischen dem WP-Mittelstand/Einzelpraxis und den großen WP-Gesellschaften. Die eingesparten Qualitätskontrollen bedeuten nach unserer Schätzung für jede Big4-Gesellschaft eine Kostenersparnis in Millionenhöhe.

Hut ab vor diesem Coup: Abschaffung der Qualitätskontrollen bei den Großen Gesellschaften. Uns hat auch überrascht: Diese Big4-Lösung wird auch von der Leitungsebene der APAS ausdrücklich gutgeheißen und unterstützt.

Österreich kennt die deutsche „Freistellung“ der Big4 und der großen Gesellschaften von der Qualitätskontrolle nicht. Nach dem österreichischen Fachgutachten für die Qualitätskontrolle muss jeder verantwortliche Wirtschaftsprüfer mit mindestens einer Prüfung in die Auftragsüberprüfung einbezogen werden⁸.

b) Uneingeschränkte Testate nur mit zwingenden Prüfungsnachweisen (keine Scheinsicherheit)

Nach Ausbruch der Subprimekrise 2007 wurde bekannt, dass uneingeschränkte Testate, z.B. bei der HRE 2007 erteilt wurden, ohne dass sich die Abschlussprüfer für die Werthaltigkeitsprüfung zwingende Prüfungsnachweise hatten vorlegen lassen. Die intransparenten strukturierten Finanzprodukte wurden mittels Plausibilisierung als werthaltig bestätigt, was denklogisch nicht möglich ist, weil es für intransparente Produkte kein Vergleichsprodukt gibt.⁹

⁸ Kammer für StB/WP, Fachgutachten KFS/PG 15 vom 28.11.2018, Tz. 58.

⁹ vgl. Protokoll der Sitzung des HRE Untersuchungsausschusses vom 2.7.2009, S.131

Anlage 1 zu wp.net-Lehren aus dem Wirecard-Skandal – Wirksames Big4-QSS

Dieser Prüfungsmangel berührt auch die Eignung der IDW-Prüfungsstandards PS 300 und PS 200 als fachliche Regel. Soweit bis heute bekannt, wiederholten sich diese Fehler bei den Wirecard-Prüfungen 2016 - 2018 (eventuell schon früher).

Der nur mittelbare Nachweis über das Vorhandensein von Mrd.-Bankguthaben mittels interner Belege, bzw. Treuhänderschreiben entspricht nicht der Berufspflicht der Gewissenhaftigkeit. Es mangelte den Wirecard-Testaten 2016 -2018 also an zwingenden Prüfungsnachweisen für die vom Unternehmensvorstand behaupteten Bankguthaben. Prüfungshandlungen, mit denen man den Bankbestand ohne Bankbestätigungen überprüfen kann, haben die EY-Prüfer anscheinend erst in der Verlängerung der Jahresabschlussprüfung 2019 - im Juni 2020 - gemacht.

Sowohl das Qualitätssicherungssystem für gesetzliche Abschlussprüfungen der KPMG HRE 2007 und der EY-Prüfung Wirecard ab 2016 zeigten gravierende Mängel. Dies beginnt schon beim risikoorientierten Prüfungsansatz, setzt sich bei der Prüfungsplanung fort und auch die auftragsbegleitende Qualitätssicherung scheint nicht auf zwingenden Prüfungsnachweise bestanden zu haben. Auch eine wirksame Nachschau hätte diese offensichtlichen Mängel beim Prüfungsnachweis entdecken müssen.

Auch die APAS – vormals APAK - wird als eine Einrichtung einer wirksamen Qualitätssicherung vermisst. Denn wenn die APAS sich an Art. 26 der EU VO 2014 gehalten hätte, dann hätte man das EY-Mandat „Wirecard“ schon viel früher im Rahmen einer der rund 40¹⁰ planmäßigen Inspektionen unter Risikogesichtspunkten ausgewählt.

Möglicherweise ist das Weglassen zwingender Prüfungsnachweise auch durch die IDW-PS-Standardsetzung begünstigt.

c) Prüfungsnachweise in den Arbeitspapieren aufbewahren

Eingesehene Prüfungsnachweise müssen als Kopie/Bild in den Arbeitspapieren aufbewahrt werden, um die Überprüfbarkeit der Mitarbeiter-Prüferurteile sicherzustellen (Sicherstellung der Einhaltung der Eigenverantwortlichkeit des Abschlussprüfers).

Nach aktuellen Aussagen von Mitgliedern der Kommission für Qualitätskontrolle aus dem Big4-Bereich¹¹ nehmen bei großen Gesellschaften die Prüfer/-Assistenten die eingesehenen Prüfungsnachweise nicht zu den Arbeitspapieren. Die Dokumentation der Prüfungsnachweise erfolgt i. W. nur durch die Beschreibung der Prüfungstätigkeiten (Zeit, Absender der Belege, was wurde eingesehen, Belegart, Ablageort des Belegs, Interviewpartner, Ergebnis).

Mit dieser Dokumentationsform kann die Arbeit der Prüfer und der Prüfungsassistenten nicht vom verantwortlichen Wirtschaftsprüfer überprüft werden, der die Arbeit abnehmen muss. Den „beschreibenden Prüfungsnachweis“ kennt unser Berufsstand bisher nicht.

Auf Basis dieser Ablageorganisation kann sich der verantwortliche WP kein eigenverantwortliches Bild von der Prüfungsarbeit und –ergebnis machen, weil bei der Abnahme der Gehilfenarbeit Prüfungsnachweise nicht mehr einsehbar sind. Die Beschreibung der Prüfungshandlungen kann das Bild vom Prüfungsnachweis nicht ersetzen.

Auch die weiteren Glieder in der Kette der Qualitätssicherung, wie der auftragsbegleitende Qualitätssicherer, der Nachschauer, der Prüfer f. Qualitätskontrolle und die APAS-Inspektoren können sich über die vorgefundene Beschreibung der Prüfungshandlungen kein wirkliches Bild von der realen Prüfungsdurchführung machen.

¹⁰ 3 bis 4 anlassunabhängige Inspektionen p.a. seit 2008 ergeben bis Ende 2019 bei EY rd. 40 bis 50 Prüfungen.

¹¹ Anlässlich einer Fortbildungsveranstaltung für Prüfer f. QK in München am 6. Juli 2020.

Anlage 1 zu wp.net-Lehren aus dem Wirecard-Skandal – Wirksames Big4-QSS

Damit hat nach unserer Sicht die „Big4-Prüfungsdokumentation“ den verantwortlichen Wirtschaftsprüfer von der realen Prüfung abgekoppelt.

d) Hohe Qualität des aktiven Prüfungsteams unverzichtbar

Die Big4-Prüfungsteams sind bekanntermaßen vor allem mit Prüfungsassistenten besetzt. Damit einher geht die massive Verwendung von Standard-Checklisten.

Dr. Krommes¹² sagt zur Prüfung der strukturierten Produkte im [wp.net-magazin 2009, S. 46](#), dass bei der Prüfung der Banken mit strukturierten Produkten in der Bilanz wohl keine angemessenen Zeiten von Fachpersonal aufgewendet wurden. Damit blieb den Prüfern scheinbar nur der Ausweg, die Werthaltigkeit der strukturierten Produkte mit einem sehr schwachen Nachweis (Plausibilisierung) zu prüfen. Gelungen ist die Werthaltigkeitsprüfung deswegen noch lange nicht.

Deswegen sollte der Gesetzgeber zur Sicherstellung eines wirksamen Qualitätssicherungssystems im PIE-Segment ein qualifiziertes Prüfungsteam und einen angemessenen Zeitaufwand gesetzlich vorschreiben. Die Einhaltung des Zeitplans ist vom Prüfungsausschuss zu überwachen.

Weitere Einflussgröße auf hohe Prüfungsqualität sind der Zeitaufwand und das Honorar. Die Quersubventionierung über Beratungsaufträge kaschiert geringe Prüfungshonorare und sind deswegen zu verbieten, wenn man eine gute Prüfung haben will (vgl. dazu auch Anlage 3).

Die interne auftragsbegleitende Qualitätssicherung hat sich nicht bewährt und ist durch eine externe auftragsbegleitende Qualitätssicherung zu ersetzen.

München, 16.09.2020

wp.net e.V.

=====

¹² Autor des Handbuchs Jahresabschlussprüfung