

Bundesministerium für Wirtschaft
und Energie
Herrn Dr. Alexander Lücke
Referat VIIB3
Scharnhorststraße 34-37
10115 Berlin

Düsseldorf, 30.05.2016

642

Referentenentwurf einer Verordnung zur Einführung einer Verordnung über Gebühren der Abschlussprüferaufsichtsstelle beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle und zur Änderung der Wirtschaftsprüferprüfungsverordnung

Sehr geehrter Herr Dr. Lücke,

wir danken Ihnen für die Gelegenheit, zu dem Referentenentwurf einer Verordnung zur Änderung der WiPrPrüfV (RefE WiPrPrüfV) Stellung nehmen zu dürfen. Mit dem Entwurf soll das Verfahren für die verkürzte Prüfung gem. § 13a WPO ausgestaltet werden.

Der Referentenentwurf entspricht in den folgenden wesentlichen Punkten nicht dem von der Wirtschaftsprüferkammer vorgelegten Vorschlag:

1. **Internationale Rechnungslegung** ist nunmehr doch als Gegenstand der schriftlichen Prüfung vorgesehen.
2. Die vorgeschlagene differenzierte Gewichtung bei der Ermittlung der Durchschnittsnote des schriftlichen Prüfungsteils wurde gestrichen. Auch soll das Bestehen nicht wie vorgeschlagen von einer Gesamtdurchschnittsnote von 4,0 abhängen. Stattdessen soll das Bestehen voraussetzen, dass **auf jedem Prüfungsgebiet eine mindestens mit der Note 4,00** bewertete Leistung erbracht wurde. Die **Ergänzungsprüfung** soll allerdings – anders als in allen Eignungsprüfungen zum WP – ausgeschlossen sein.

Seite 2/8 zum Schreiben vom 30.05.2016 an das Bundesministerium für Wirtschaft

3. Die **Dauer der zwei Aufsichtsarbeiten** im Wirtschaftlichen Prüfungsweisen und der im Wirtschaftsrecht wurde von anderthalb auf zwei Stunden erhöht (§ 7 Abs. 3 Satz 2 WiPrPrüfV-E).

Zu 1. Internationale Rechnungslegung

Petition:

Die Internationalen Rechnungslegungsgrundsätze sollten nicht Gegenstand der schriftlichen Prüfung sein.

Der umfassende Verweis des § 7 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 WiPrPrüfV-E auf § 4a Buchstabe A Nr. 1 WiPrPrüfV-E, sollte insoweit eingeschränkt werden, sodass § 4a Buchstabe A Nr. 1 Buchstabe b) WiPrPrüfV-E nicht vom Verweis erfasst wird.

Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung

Der Referentenentwurf weicht vom Vorschlag des Berufsstands auch insoweit ab, als Internationale Rechnungslegungsgrundsätze Gegenstand der schriftlichen verkürzten Prüfung sein sollen. Überzeugende Gründe sprechen dafür, dies dem mündlichen Prüfungsteil vorzubehalten.

- Schriftliche Prüfung in Internationaler Rechnungslegung nicht sachgerecht

Wir weisen darauf hin, dass **vBP wie WP**:

- den **Berufspflichten** der WPO und der Berufssatzung WP/vBP unterliegen; die Kardinalspflichten der Unabhängigkeit, Gewissenhaftigkeit, Verschwiegenheit, Eigenverantwortlichkeit und Unparteilichkeit gelten gleichermaßen (§ 43 Abs. 1 WPO).
- der Pflicht zur **Eigenverantwortlichkeit** unterliegen. Diese beinhaltet für den vBP wie auch für den WP, solche Prüfungsaufträge abzulehnen, für deren Durchführung er nicht die erforderlichen Ressourcen oder (Spezial-)Kenntnisse hat.
- gleichermaßen verpflichtet sind, **Qualitätssicherungssysteme** zur Einhaltung der Berufspflichten aus WPO und Berufssatzung zu schaffen und deren Anwendung zu überwachen und durchzusetzen (§ 55b WPO).
- verpflichtet sind, als Voraussetzung für eine gesetzliche Abschlussprüfung eine Bescheinigung über die **Teilnahme an einer externen Quali-**

Seite 3/8 zum Schreiben vom 30.05.2016 an das Bundesministerium für Wirtschaft

tatskontrolle vorzuweisen (bzw. sich künftig als Abschlussprüfer registrieren zu lassen und damit der Qualitätskontrolle zu unterwerfen).

- der **Berufsaufsicht** durch die WPK unterfallen, auch wenn sie keine Abschlussprüfungen durchführen. Die WPK ermittelt bei Verstößen gegen Berufspflichten, sobald konkrete Anhaltspunkte vorliegen (§ 61a WPO).

Der Berufsgrundsatz der **Eigenverantwortlichkeit** hindert **vBP** daran, **IFRS-Prüfungsmandate** anzunehmen, wenn sie die erforderlichen Kapazitäten in ihren Praxen nicht vorhalten.

Bei der Ausgestaltung der verkürzten Prüfung sollte der Verordnungsgeber die tatsächlichen Verhältnisse im Berufsstand der vBP angemessen berücksichtigen. Im Berufsstand der vBP sind 2.689 der 2.953 Berufsträger in eigener Praxis tätig (rd. 91%). vBP in eigener Praxis halten die notwendigen Kapazitäten zur Annahme eines IFRS-Prüfungsmandats regelmäßig nicht vor. Für sie ist die Internationale Rechnungslegung daher praktisch von ganz untergeordneter Bedeutung.

Des Weiteren zeichnet sich der geschlossene Berufsstand der vBP durch eine besondere Altersstruktur aus. 2.841 vBP (rd. 96%) sind 50 Jahre alt oder älter. 2.199 (rd. 74%) haben bereits das 60. Lebensjahr vollendet. Selbst wenn ein vBP in eigener Praxis nach erfolgreicher verkürzter Prüfung ein IFRS-Prüfungsmandat gewinnen könnte, müsste er Kapazitäten aufbauen, um die Mandantschaft bedienen zu können. Zuvorderst ist fraglich, ob dies für ein einzelnes Mandat wirtschaftlich sein kann. Angesichts der Altersstruktur hat die Einzelpraxis jedenfalls in der ganz überwiegenden Zahl der Fälle eine sehr **kurze Restlaufzeit**. Der **Aufbau der notwendigen Kapazitäten** ist **unwirtschaftlich**. Berührungspunkte zu Internationalen Rechnungslegungsstandards sind im Berufsstand auch deshalb im Regelfall nicht zu erwarten. Dies berücksichtigt der Referentenentwurf nicht.

Nach alledem ist festzuhalten, dass die **tatsächlichen Verhältnisse des Berufsstands** nicht ausreichend berücksichtigt wurden. Mangels entsprechender Berührungspunkte ist auch keine tatsächliche Verschlechterung der Prüfungsqualität zu besorgen.

Durch die Aufnahme der Internationalen Rechnungslegung in die schriftliche Aufsichtsarbeit zur Rechnungslegung im Prüfungsgebiet Wirtschaftliches Prüfungswesen und Unternehmensbewertung können für die tägliche Praxis des Berufsstands wesentliche Inhalte vollständig verdrängt werden. Eine Aufsichtsarbeit könnte nur mit Aufgaben aus dem Bereich Internationale Rechnungslegung gestellt werden, bspw. eine Aufgabe zur IFRS-Einzelabschlusserstellung

Seite 4/8 zum Schreiben vom 30.05.2016 an das Bundesministerium für Wirtschaft

und eine zur Konzernrechnungslegung nach IFRS. Die Prüfung bekäme auf diese Weise eine vollkommen praxisferne Ausrichtung. Dies gilt es zu vermeiden.

Angesichts dieser Möglichkeit muss sich jeder § 13a WPO-Kandidat detailliert auf Internationale Rechnungslegung vorbereiten, sodass Grundzüge nicht ausreichen. Da das anzueignende Wissen wie vorgetragen für die Praxis von ganz untergeordneter Bedeutung sein dürfte, wird es lediglich für die verkürzte Prüfung erworben. Es handelt sich wirtschaftlich um eine Erhöhung der Prüfungskosten. Lehrgänge zur Vorbereitung auf die schriftliche verkürzte Prüfung müssen die Vermittlung des Stoffes einplanen, was mit mindestens einer Lehrgangswochen Vollzeit zu veranschlagen sein dürfte, da nach dem Referentenentwurf IFRS-Einzel- und Konzernabschluss und u.U. auch Grundlagen von US-GAAP relevant sind. Dies allein dürfte die Lehrgangsgebühren je Teilnehmer um geschätzt 3.000 € bis 5.000 € erhöhen. Entsprechende Preise sind aktuell für vergleichbare IFRS-Lehrgänge am Markt zu beobachten. Kosten für auswärtige Unterbringung und Praxisvertretung kämen hinzu. Sowohl die Kosten als auch der fehlende praktische Nutzen aus dem erworbenen Wissen dürften die Akzeptanz der verkürzten Prüfung spürbar verringern.

Lehrgangsanbieter teilten uns mit, dass Lehrgangsangebote in Vorbereitung bisher auf der Grundlage des Entwurfs der WPK geplant wurden. Für die Vorbereitung auf die schriftliche Prüfung im Februar 2017 wurden nach den uns vorliegenden Informationen noch keine Referenten für die Internationale Rechnungslegung gesucht. Auch wurden wohl noch keine Räumlichkeiten geblockt. Es dürfte rein organisatorisch eine Herausforderung sein, ein entsprechendes Lehrgangsangebot für den ersten Prüfungstermin zu organisieren. Dies gilt insbesondere, weil man den Teilnehmern noch einen angemessenen Zeitraum zur eigenständigen Wiederholung des Stoffes zwischen Lehrgang und Klausur belassen müsste.

Steigende Anforderungen an die Eignungsprüfung allein können nicht zu Lasten der Abschlussprüfer gehen, die die Eignungsprüfung bereits erfolgreich absolviert haben. Die Qualität der Prüfung erfordert nicht, dass ein WP schriftlich in Internationaler Rechnungslegung geprüft wurde. Wäre dem so, müsste der Gesetzgeber auch alle WP, die vor 2004 die Eignungsprüfung i. S. d. Art. 6 der Abschlussprüferrichtlinie abgelegt haben, einer Nachprüfung in Internationaler Rechnungslegung unterziehen. Der Berufsstand der vBP wurde 2005 zuletzt geschlossen. Sämtliche vBP haben ihre Eignungsprüfung zu einer Zeit abgelegt, als weder WP noch vBP im Prüfungsgebiet Wirtschaftliches Prüfungswe-

Seite 5/8 zum Schreiben vom 30.05.2016 an das Bundesministerium für Wirtschaft

sen in Internationaler Rechnung geprüft wurden. Ihnen ist, wie WP, in dieser Hinsicht **Bestandsschutz** zu gewähren.

Eine unionsrechtliche Vorgabe, die Internationalen Rechnungslegungsstandards auch schriftlich zu prüfen, **existiert nicht**.

VBP sind Abschlussprüfer (vgl. auch Gesetzesbegründung zum Regierungsentwurf des APAReG, Bundes-Drucksache 366/15, Seite 80), die die **Eignungsprüfung gemäß Art. 6 der Abschlussprüferrichtlinie bereits erfolgreich abgelegt** haben. Die verkürzte Prüfung ist keine Eignungsprüfung i. S. d. Art. 6 der Abschlussprüferrichtlinie. Sie ist eine Erweiterungsprüfung, für die diese Vorgaben nicht gelten. Dies ist ohne weiteres am Beispiel Österreichs ersichtlich. Nach dem Österreichischen Modell werden vBP zum Wirtschaftsprüfer bestellt werden, wenn sie einen bestimmten Fortbildungsnachweis erbringen. Schriftliche Aufsichtsarbeiten sind in Österreich nicht erforderlich. Der Gesetzgeber ist frei in der Ausgestaltung der verkürzten Prüfung.

Der deutsche Gesetzgeber des APAReG hat sich entschieden, strengere Anforderungen zu stellen, als das Unionsrecht vorgibt. Schon mit dem Erfordernis schriftlicher Aufsichtsarbeiten zu ausgewählten Prüfungsthemen aus allen Prüfungsgebieten ist ein besonders hohes Qualitätsniveau gesichert (vgl. auch Gesetzesbegründung zum Regierungsentwurf des APAReG, Bundes-Drucksache 366/15, Seite 81).

Ziel des Gesetzgebers seit der Schließung des Berufsstands ist die Zusammenführung der Prüferberufe (vgl. Regierungsentwurf zum Wirtschaftsprüfungsexamens-Reformgesetz (WPreG), 5. WPO Novelle, Bundes-Drucksache 15/1241, Seite 32. Über 11 Jahre wurde dieses Ziel verfehlt. Aufgrund der gesetzgeberischen Entscheidung besonders hohe Anforderungen zu stellen, wird das Ziel einer Zusammenführung mit der verkürzten Prüfung selbst bei einer maßvollen Ausgestaltung der verkürzten Prüfung durch den Verordnungsgeber nicht erreicht werden können (vgl. auch Gesetzesbegründung zum Regierungsentwurf des APAReG, Bundes-Drucksache 366/15, Seite 80). In der Ausgestaltung des Referentenentwurfs scheint dieses gesetzgeberische Ziel nicht ausreichend berücksichtigt zu sein. Der Akzeptanz der verkürzten Prüfung sollte in der Abwägung des Verordnungsgebers stärker Rechnung getragen werden, indem die Internationale Rechnungslegung der mündlichen Prüfung vorbehalten bleibt.

Seite 6/8 zum Schreiben vom 30.05.2016 an das Bundesministerium für Wirtschaft

Zu 2. Bestehenskriterium und Ergänzungsprüfung

Petitum:

Die von der Wirtschaftsprüferkammer vorgeschlagenen Formulierungen zur Notengewichtung und zum Bestehen der verkürzten Prüfung sollten übernommen werden.

Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung

Die verkürzte Prüfung soll nach dem Vorschlag der WPK als bestanden gelten, wenn die Prüfungsleistungen im Durchschnitt mindestens mit der Note 4,00 bewertet wurden. Dieses abweichende Bestehenskriterium dient der Effizienz des Prüfungsverfahrens, weil eine Ergänzungsprüfung unter diesen Voraussetzungen entbehrlich erscheint.

Im Referentenentwurf ist nunmehr dasselbe Bestehenskriterium vorgesehen, wie im WP-Examen. Es müssen mithin alle Prüfungsgebiete jeweils im Durchschnitt aus schriftlicher und mündlicher Prüfung mit einer Note von 4,00 bewertet werden, damit die Prüfung als bestanden gilt. Da dieses Bestehenskriterium deutlich strenger ist, ist im WP-Examen eine Ergänzungsprüfung vorgesehen, falls ein Prüfling in einem Prüfungsgebiet nicht besteht. Die Ergänzungsprüfung besteht auch im Bereich der verkürzten Prüfungen gem. §§ 8a und 13b WPO.

Aus Gründen der Verfahrenseffizienz und des Alters der Prüflinge erscheint es sachgerecht, kurze und verwaltungskostengünstige Prüfungsverfahren anzustreben und somit an dem von der WPK vorgeschlagenen Bestehenskriterium festzuhalten.

Hilfspetitum:

Hilfsweise sollte zumindest § 19 Abs. 1 Satz 3 WiPrPrüfV gestrichen und die Ergänzungsprüfung zugelassen werden.

Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung

Gemäß § 19 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 Satz 3 WiPrPrüfV gelten die Vorschriften über die Ergänzungsprüfung nicht für die verkürzte Prüfung nach § 13a WPO. Die Regelung wurde 1995 für die vormalige Übergangsprüfung von vBP zum WP eingeführt mit dem Ziel das WP-Examen als Blockexamen zu erhalten. Ein vBP war vom Prüfungsgebiet Angewandte Betriebswirtschaftslehre, ein vBP RA

Seite 7/8 zum Schreiben vom 30.05.2016 an das Bundesministerium für Wirtschaft

zusätzlich vom Gebiet Wirtschaftsrecht befreit. VBP StB waren vom Prüfungsgebiet Steuerrecht befreit. Ein vBP RA StB konnte das WP-Examen mit lediglich der Prüfung im Prüfungsgebiet Wirtschaftliches Prüfungswesen bestehen und hätte zudem eine Ergänzungsprüfung ablegen dürfen, ohne einen Fehlversuch zu haben. Damals bestand keine andere Möglichkeit, den unbeschränkten Berufszugang über mehrere zeitliche verteilte Schritte zu erlangen (keine §§ 8a, 13b WPO-Zugänge).

Der Ordnungsgeber sah mit § 19 Abs. 1 Satz 3 WiPrPrüfV mit dem Wegfall der Ergänzungsprüfung eine zusätzliche Hürde vor, die angesichts der damaligen Sachlage gerechtfertigt erscheint. IDW und WPK hatten sich selbst unter den damaligen Voraussetzungen für die Beibehaltung der Ergänzungsprüfung für § 13a-Kandidaten ausgesprochen.

Mit der Schließung des Berufszugangs zum vBP und dem Wegfall der verkürzten Prüfung nach § 13a WPO wurde § 19 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 Satz 3 WiPrPrüfV gegenstandslos allerdings nicht vom Ordnungsgeber gestrichen.

Mit der Wiedereinführung des § 13a WPO durch das APAReG schafft der Gesetzgeber bewusst die Möglichkeit, sich mittels Ablegen einer verkürzten Prüfung von den Beschränkungen ihres Prüfungsrechts zu befreien. Weder aus dem Gesetz noch den Gesetzesmaterialien ergibt sich, dass der Ordnungsgeber sich bei der Ausgestaltung der verkürzten Prüfung „so nah wie möglich am regulären WP-Examen orientieren“ sollte. Selbst wenn man von diesem besonders strengen Maßstab ausgeht, stellt der Ordnungsgeber mit dem RefE WiPrPrüfV vBP schlechter als WP-Examenskandidaten.

Im Rahmen der 5. WPO-Novelle hat der Gesetzgeber im Jahr 2004 – gleichzeitig mit der Schließung des Berufsstands – mit den §§ 8a, 13b WPO zwei neue zeitlich gestreckte Eignungsprüfungen zum WP-Beruf geschaffen. Absolventen eines Masterstudiengangs nach § 8a WPO sind von den Prüfungsgebieten Betriebswirtschaft und Wirtschaftsrecht befreit. § 13b WPO gewährt in Abhängigkeit von den Studienleistungen die Befreiung von einem oder von beiden Prüfungsgebieten. Sowohl die Kandidaten gemäß § 8a WPO als auch die Kandidaten gemäß § 13b WPO können ggf. eine Ergänzungsprüfung ablegen.

Fraglich ist, ob insoweit ein redaktionelles Versehen vorliegen könnte, oder ob bewusst eine Benachteiligung für vBP gegenüber den vorbezeichneten Kandidaten in der Eignungsprüfung geschaffen werden soll. Für eine Benachteiligung ist keine Rechtfertigung ersichtlich. § 19 Abs. 1 Satz 3 WiPrPrüfV sollte gestrichen werden.

Seite 8/8 zum Schreiben vom 30.05.2016 an das Bundesministerium für Wirtschaft

Ein Missbrauch wird durch § 19 Abs. 5 WiPrPrüfV für den Fall ausgeschlossen, dass die Prüfung nur in einem Prüfungsgebiet abzulegen ist. Für vBP RA StB würde § 19 Abs. 5 WPO gelten.

Zu 3. Dauer der Aufsichtsarbeiten

Petitum:

Die von der Wirtschaftsprüferkammer vorgeschlagenen Formulierungen zur Dauer der Aufsichtsarbeiten sollten übernommen werden.

Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung

Die Dauer der Aufsichtsarbeiten von anderthalb Stunden berücksichtigt angemessen das fortgeschrittene Alter der Prüflinge. Es ist zu begrüßen, dass diese Einschätzung auch von der Begründung zum RefE WiPrPrüfV geteilt wird. Dem Vorschlag der WPK sollte gefolgt werden.

Für Rückfragen stehen wir selbstverständlich gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

StB Jörg P. Müller, LL.M.