

Patrick Paulitschek

Aufsicht über den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer in Deutschland

Eine agencytheoretische Analyse

Mit einem Geleitwort von Prof. Dr. Kai-Uwe Marten

GABLER EDITION WISSENSCHAFT

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	IX
Abbildungsverzeichnis	XVII
Tabellennachweis.....	XIX
Abkürzungsverzeichnis	XXI
Symbolverzeichnis	XXIX
1 Einleitung und Zielsetzung	1
2 Vorbemerkungen	4
2.1 Forschungsansatz und Aufbau der Arbeit	4
2.2 State of the Art.....	5
2.3 Begriffsklärungen	6
2.3.1 Allgemeine Begriffsklärungen.....	8
2.3.2 Zur Notwendigkeit von Abschlussprüfungen.....	9
2.3.3 Bedeutung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers.....	9
2.3.3.1 Begriff der Unabhängigkeit	10
2.3.3.2 Erklärung der Entstehung von Unabhängigkeitsgefährdungen	10
2.3.4 Definition von Prüfungsqualität.....	12
2.3.5 Phänomen der Erwartungslücke	15
3 Die Prinzipal-Agenten-Theorie als ökonomischer Bezugsrahmen	19
3.1 Begründung der Vorteilhaftigkeit eines agencytheoretischen Bezugsrahmens	20
3.2 Allgemeine Prinzipal-Agenten-Theorie	23
3.2.1 Ausgangssituation und Grundstruktur.....	24
3.2.1.1 Verhaltensannahmen und zeitliche Struktur	24
3.2.1.2 Charakterisierung der Prinzipal-Agenten-Beziehung	25
3.2.1.3 Minimierung der Agencykosten als Optimierungskalkül.....	27
3.2.1.4 Der Vertrag zwischen Prinzipal und Agent.....	29
3.2.2 Ausprägungen von Informationsasymmetrie, Vertragsprobleme und Lösungsansätze	31
3.2.2.1 Hidden characteristics und adverse Selektion	32
3.2.2.1.1 Hidden characteristics als vorvertragliche Informationsasymmetrie	33
3.2.2.1.2 Adverse Selektion als Problem bei hidden characteristics	33
3.2.2.1.3 Ansätze zur Überwindung adverser Selektion	34
3.2.2.2 Hidden action bzw. hidden information und moralisches Risiko	36
3.2.2.2.1 Ausprägungen nachvertraglicher Informationsasymmetrie.....	36

3.2.2.2.2	Moralisches Risiko als korrespondierendes Vertragsproblem.....	37
3.2.2.2.3	Verringerung des moralischen Risikos durch Monitoring- Aktivitäten.....	38
3.2.2.3	Hidden intention und hold-up.....	39
3.2.2.3.1	Hidden intention als weiteres Informationsproblem	39
3.2.2.3.2	Hold-up-Situationen	40
3.2.2.3.3	Ansätze zur Überwindung der Hold-up-Gefahr.....	41
3.2.2.4	Tabellarische Zusammenfassung.....	41
3.2.3	Positive versus normative Prinzipal-Agenten-Theorie	42
3.3	Prinzipal-Agenten-Theorie im Kontext der Wirtschaftsprüfung.....	43
3.3.1	Prinzipal-Agenten-Beziehung zwischen Eigentümer und Manager als Ausgangspunkt	43
3.3.1.1	Begründung von Managerverhalten und Entstehung von Agencykosten	44
3.3.1.2	Modellierung der Eigentümer-Manager-Beziehung und des Entscheidungsproblems.....	48
3.3.1.3	Zwischenfazit und Diskussion.....	53
3.3.2	Einbindung eines Prüfers in die Eigentümer-Manager-Beziehung	55
3.3.2.1	Ableitung der Nachfrage nach Prüfungsleistungen.....	55
3.3.2.2	Der Wirtschaftsprüfer als neutrale Instanz	57
3.3.2.3	Der Wirtschaftsprüfer als Agent	58
3.3.2.3.1	Modellierung der Rolle des Wirtschaftsprüfers	59
3.3.2.3.2	Prüferische Unabhängigkeit im agencytheoretischen Modell	62
3.3.2.3.2.1	Agencytheoretische Definition prüferischer Unabhängigkeit.....	63
3.3.2.3.2.2	Auswirkungen prüferischer Unabhängigkeit	64
3.3.2.4	Vertragsgestaltung mit dem Wirtschaftsprüfer.....	66
3.3.2.4.1	Grundlegende Modellcharakteristika	66
3.3.2.4.2	Modellvariante ohne Kollusion zwischen Manager und Prüfer.....	67
3.3.2.4.3	Modellvariante mit Kollusion zwischen Manager und Prüfer.....	69
3.3.2.4.4	Zwischenfazit und Diskussion	70
3.3.3	Kritische Würdigung der agencytheoretischen Betrachtung von Wirtschaftsprüfung.....	71
4	Wirtschaftsprüferaufsicht in Deutschland	73
4.1	Zur Notwendigkeit eines Aufsichtssystems	73
4.1.1	Theoriegestützte Argumente.....	73

4.1.2	Praxisgestützte Argumente.....	74
4.1.2.1	Intrinsische Motivation.....	74
4.1.2.2	Extrinsische Motivation.....	75
4.2	Übersicht der Elemente des Aufsichtssystems.....	78
4.3	Exkurs: Europarechtliche Anforderungen an die Wirtschaftsprüferaufsicht.....	81
4.4	Berufsaufsicht durch Wirtschaftsprüferkammer und Berufsgerichte.....	84
4.4.1	Berufsaufsicht im Zuständigkeitsbereich der Wirtschaftsprüferkammer.....	85
4.4.1.1	Berufsaufsichtsrechtliche Ermittlungen.....	85
4.4.1.2	Sanktionierung von Berufspflichtverletzungen.....	87
4.4.1.3	Sonderuntersuchungen als Instrument anlassfreier Ermittlungen.....	89
4.4.2	Berufsgerichtsbarkeit.....	91
4.4.2.1	Einleitung und Instanzenweg berufserichter Verfahren.....	91
4.4.2.2	Sanktionierung von Berufspflichtverletzungen.....	92
4.4.3	Exkurs: Ordnungs- und strafrechtliche Inanspruchnahme des Wirtschaftsprüfers.....	94
4.4.4	Zwischenfazit und kritische Würdigung.....	94
4.5	Externe Qualitätskontrolle von Wirtschaftsprüferpraxen.....	95
4.5.1	Hintergründe, Grundlagen und Ziele.....	96
4.5.1.1	Hintergründe der Einführung einer externen Qualitätskontrolle in Deutschland.....	96
4.5.1.2	Grundlagen und Operationalisierung der Zielsetzung.....	98
4.5.2	Organisation und Überwachung des Qualitätskontrollverfahrens.....	101
4.5.2.1	Prüfer für Qualitätskontrolle.....	102
4.5.2.2	Kommission für Qualitätskontrolle.....	103
4.5.3	Durchführung externer Qualitätskontrollen.....	104
4.5.3.1	Prüferauswahl, Auftragsannahme und Kündigung eines Prüfungsauftrags.....	104
4.5.3.2	Internes Qualitätssicherungssystem als Prüfungsgegenstand der externen Qualitätskontrolle.....	106
4.5.3.2.1	Regelungen zur allgemeinen Praxisorganisation.....	108
4.5.3.2.1.1	Beachtung der allgemeinen Berufspflichten.....	108
4.5.3.2.1.2	Annahme, Fortführung und vorzeitige Beendigung von Aufträgen.....	111
4.5.3.2.1.3	Mitarbeiterentwicklung.....	112

4.5.3.2.1.4	Gesamtplanung aller Aufträge.....	113
4.5.3.2.1.5	Umgang mit Beschwerden und Vorwürfen.....	113
4.5.3.2.2	Regelungen zur Auftragsabwicklung	114
4.5.3.2.2.1	Organisation der Auftragsabwicklung	114
4.5.3.2.2.2	Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften und der fachlichen Regeln für die Auftragsabwicklung	115
4.5.3.2.2.3	Anleitung des Prüfungsteams.....	115
4.5.3.2.2.4	Einholung von fachlichem Rat (Konsultation).....	116
4.5.3.2.2.5	Laufende Überwachung der Auftragsabwicklung.....	116
4.5.3.2.2.6	Abschließende Durchsicht der Auftragsergebnisse	117
4.5.3.2.2.7	Auftragsbezogene Qualitätssicherung	117
4.5.3.2.2.7.1	Berichtskritik	118
4.5.3.2.2.7.2	Auftragsbegleitende Qualitätssicherung	119
4.5.3.2.2.8	Lösung von Meinungsverschiedenheiten.....	120
4.5.3.2.2.9	Abschluss der Dokumentation der Auftragsabwicklung und Archivierung der Arbeitspapiere	120
4.5.3.2.3	Regelungen zur internen Nachschau	121
4.5.3.3	Elemente der Prüfung.....	123
4.5.3.3.1	Auftragsplanung	124
4.5.3.3.2	Auftragsdurchführung	127
4.5.3.3.3	Dokumentation	130
4.5.3.4	Qualitätskontrollbericht und Teilnahmebescheinigung.....	131
4.5.3.5	Maßnahmen bei festgestellten Mängeln am Qualitätssicherungssystem.....	135
4.5.4	Zwischenfazit und kritische Würdigung	138
4.6	Öffentliche Abschlussprüferaufsicht	144
4.6.1	Hintergrund und Zielsetzung	145
4.6.2	Die Abschlussprüferaufsichtskommission	146
4.6.2.1	Zusammensetzung und personelle Ausstattung.....	146
4.6.2.2	Aufgaben und Verantwortung	148
4.6.2.2.1	Überwachung der Wirtschaftsprüferkammer	148
4.6.2.2.1.1	Prüfung und Eignungsprüfung	149
4.6.2.2.1.2	Bestellung, Anerkennung und Widerruf, Registrierung	150
4.6.2.2.1.3	Berufsaufsicht.....	151

4.6.2.2.1.4	Externe Qualitätskontrolle	151
4.6.2.2.1.5	Erlass von Berufsausübungsregelungen	152
4.6.2.2.2	Internationale Zusammenarbeit	153
4.6.2.2.3	Weitere Aufgaben	154
4.6.2.3	Rechte und Kompetenzen	155
4.6.2.3.1	Informations- und Einsichtsrechte	155
4.6.2.3.2	Zweitprüfung und Letztentscheidung	156
4.6.2.3.3	Anordnung von Sonderuntersuchungen	157
4.6.2.3.4	Rechtsaufsicht durch das Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie	158
4.6.2.4	Finanzielle Ausstattung	158
4.6.3	Zwischenfazit und kritische Würdigung	159
4.7	Enforcement der Rechnungslegung und Verknüpfung zur Berufsaufsicht über Wirtschaftsprüfer	162
4.7.1	Begriff, Notwendigkeit und Zielsetzung	163
4.7.2	Stufe 1: Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung e. V.	164
4.7.3	Stufe 2: Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht	167
4.7.4	Schnittstelle zur Berufsaufsicht über Wirtschaftsprüfer	170
4.7.5	Schematische Zusammenfassung	172
5	Bestimmung der Soll-Anforderungen an ein Aufsichtssystem über Wirtschaftsprüfer	173
5.1	Festlegung der Aufsichtselemente und der zu untersuchenden Kriterien	173
5.2	Herleitung der optimalen Ausgestaltung einzelner Aufsichtselemente	174
5.2.1	Strukturierung der Vorgehensweise	175
5.2.2	Berufsaufsicht	178
5.2.2.1	Verhältnis zwischen Berufsaufsichtsinstanz und Öffentlichkeit	178
5.2.2.1.1	Agencytheoretische Analyse der Beziehung	179
5.2.2.1.2	Vorschläge für die Ausgestaltung der Berufsaufsicht I	181
5.2.2.1.2.1	Personelle Ausstattung	181
5.2.2.1.2.2	Rechte, Kompetenzen und Pflichten	182
5.2.2.1.2.3	Sanktionsmöglichkeiten	183
5.2.2.1.2.4	Finanzierung	184
5.2.2.2	Einfluss der Berufsaufsicht auf die Eigentümer-Prüfer-Beziehung	184
5.2.2.2.1	Vorüberlegungen	185

5.2.2.2.2	Vorschläge für die Ausgestaltung der Berufsaufsicht II	185
5.2.2.2.2.1	Personelle Ausstattung.....	185
5.2.2.2.2.2	Rechte, Kompetenzen und Pflichten.....	186
5.2.2.2.2.3	Sanktionsmöglichkeiten	187
5.2.2.2.2.4	Finanzierung.....	188
5.2.2.3	Zusammenfassung der optimalen Ausgestaltung der Berufsaufsicht	188
5.2.3	Externe Qualitätskontrolle.....	190
5.2.3.1	Verhältnis zwischen Qualitätskontrollstelle und Öffentlichkeit	191
5.2.3.1.1	Agencytheoretische Analyse der Beziehung	191
5.2.3.1.2	Vorschläge für die Ausgestaltung der externen Qualitätskontrolle I.....	192
5.2.3.2	Verhältnis zwischen Prüfer für Qualitätskontrolle und Qualitätskontrollstelle	193
5.2.3.2.1	Agencytheoretische Analyse der Beziehung	193
5.2.3.2.2	Vorschläge für die Ausgestaltung der externen Qualitätskontrolle II.....	195
5.2.3.2.2.1	Personelle Ausstattung.....	195
5.2.3.2.2.2	Rechte, Kompetenzen und Pflichten.....	196
5.2.3.2.2.3	Sanktionsmöglichkeiten	197
5.2.3.2.2.4	Finanzierung.....	198
5.2.3.3	Einfluss der externen Qualitätskontrolle auf die Eigentümer- Prüfer-Beziehung	198
5.2.3.3.1	Vorüberlegungen.....	199
5.2.3.3.2	Vorschläge für die Ausgestaltung der externen Qualitätskontrolle III	199
5.2.3.4	Zur Bedeutung von Qualitätssignalen	200
5.2.3.4.1	Vorstellung und agencytheoretische Einbettung der Studien	200
5.2.3.4.2	Vorschläge für die Ausgestaltung der externen Qualitätskontrolle IV	203
5.2.3.5	Zusammenfassung der optimalen Ausgestaltung der externen Qualitätskontrolle.....	205
5.2.4	Öffentliche Aufsicht.....	207
5.2.4.1	Verhältnis zwischen öffentlicher Aufsichtsinstanz und Öffentlichkeit.....	207
5.2.4.1.1	Agencytheoretische Analyse der Beziehung	208

5.2.4.1.2	Vorschläge für die Ausgestaltung der öffentlichen Aufsicht I	209
5.2.4.1.2.1	Personelle Ausstattung.....	209
5.2.4.1.2.2	Rechte, Kompetenzen und Pflichten.....	210
5.2.4.1.2.3	Sanktionsmöglichkeiten.....	211
5.2.4.1.2.4	Finanzierung.....	211
5.2.4.2	Einfluss der öffentlichen Aufsicht auf die Eigentümer-Prüfer- Beziehung	212
5.2.4.2.1	Vorüberlegungen.....	212
5.2.4.2.2	Vorschläge für die Ausgestaltung der öffentlichen Aufsicht II	212
5.2.4.2.2.1	Personelle Ausstattung.....	212
5.2.4.2.2.2	Rechte, Kompetenzen und Pflichten.....	213
5.2.4.2.2.3	Sanktionsmöglichkeiten.....	214
5.2.4.2.2.4	Finanzierung.....	214
5.2.4.3	Zusammenfassung der optimalen Ausgestaltung der öffentlichen Aufsicht	214
6	Beurteilung des deutschen Aufsichtssystems über Wirtschaftsprüfer	216
6.1	Berufsaufsicht.....	216
6.2	Externe Qualitätskontrolle	224
6.3	Öffentliche Aufsicht	232
6.4	Zusammenfassung des Weiterentwicklungsbedarfs der deutschen Wirtschaftsprüferaufsicht.....	236
7	Schlussbemerkungen	238
7.1	Zusammenfassung	238
7.2	Einschränkungen und Grenzen der Untersuchung	238
7.3	Weitere Forschungsmöglichkeiten	239
	Verzeichnis der Gesetze, Verordnungen und sonstigen Rechnungslegungs- und Prüfungsnormen.....	241
	Literaturverzeichnis	247