



Betriebs Berater

38 | 2021

Wissensverantwortung ... Krypto-Assets ... Abschlussprüfung ... Betriebsratsvergütung ...

20.9.2021 | 76. Jg.
Seiten 2177–2240

DIE ERSTE SEITE

Prof. Dr. Christoph Kaserer

Digitalisierung der Unternehmensfinanzierung: kein Selbstläufer

WIRTSCHAFTSRECHT

Dr. Carmen Freyler, Akad. Rätin a. Z.

Das Wissen der juristischen Person und die Informationsverantwortung im Konzern | 2178

STEUERRECHT

Dipl.-Betriebsw. (FH) **Oliver Christian Schroen**, M.A., StB

Besteuerungsmöglichkeit von Veräußerungsgeschäften mit sog. „Krypto-Assets“ nach § 23 EStG i.V. m. § 39 AO – Teil II | 2199

Dr. Elisabeth Märker, RAin

DAC6 – Etwaige Mitteilungspflichten beim grenzüberschreitenden Formwechsel einer Immobilien-GmbH im Licht des finalen BMF-Schreibens v. 29.3.2021? | 2206

BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

**Arbeitskreis Externe und Interne Überwachung der Unternehmung (AKEIÜ)
der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e. V.**

Thesen zur Auswahl und Nutzung von Audit Quality Indicators aus der Sicht von Prüfungsausschüssen | 2219

ARBEITSRECHT

Prof. Dr. Gregor Thüsing und **Dr. Matthias Denzer**

Rechtssichere Betriebsratsvergütung: Weitere Puzzlesteine, diesmal zur Beweislast – Gedanken zu BAG, Urteil vom 20.1.2021 – 7 AZR 52/20 | 2228

Arbeitskreis Externe und Interne Überwachung der Unternehmung (AKEIÜ) der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.

Thesen zur Auswahl und Nutzung von Audit Quality Indicators aus der Sicht von Prüfungsausschüssen

Die Diskussion um Audit Quality Indicators (AQI) ist nicht neu. Mit dem jüngst verabschiedeten Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz (FISG) wird der Aufsichtsrat nun jedoch explizit gesetzlich verpflichtet, sich mit der Qualität der Abschlussprüfung zu befassen (§ 107 Abs. 3 S. 2 AktG). Ziel des nachfolgenden Beitrags ist es deshalb zunächst, den aktuellen Diskussionsstand zur Prüfungsqualität und zu AQI und deren Bedeutung für die Steuerung der Prüfungsqualität aufzuzeigen. In einem zweiten Schritt werden – zur Anregung weiterer Diskussion – auf Basis von Thesen die Funktion von AQI vor dem Hintergrund der spezifischen Verantwortlichkeit des Prüfungsausschusses im Vergleich zu anderen Stakeholdern herausgearbeitet und Empfehlungen für die Auswahl und Nutzung von AQI durch Prüfungsausschüsse abgeleitet. Eine systematisierende Auswahl konkreter Beispiele für AQI aus unterschiedlichen Quellen runden die Ausführungen ab.

I. Einführung und Zielsetzung

Die gesetzliche Abschlussprüfung ist für die Sicherstellung der Integrität der Finanzberichterstattung und damit die Funktionsfähigkeit der Kapitalmärkte von zentraler Bedeutung. Einerseits verleiht der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers der Finanzberichterstattung gegenüber den externen Berichtsadressaten mehr Glaubwürdigkeit. Andererseits unterstützt der Abschlussprüfer mit seinem Prüfungsbericht den Aufsichtsrat bei der Wahrnehmung seiner eigenen Prüfungspflicht bezogen auf die Rechnungslegung. Dementsprechend wird die Qualitätssicherung in der Abschlussprüfung seit jeher und zuvörderst über den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer gewährleistet. Die Abschlussprüfung ist Vorbehaltsaufgabe der Wirtschaftsprüfer; Berufszugang und Ausübung dieses Berufs unterliegen gesetzlichen und berufsständischen Normen, begleitet von einer sowohl innerberufsständischen als auch externen behördlichen Qualitätssicherung.

Zusätzlich leistet der Aufsichtsrat explizit schon seit dem 1998 in Kraft getretenen Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG)¹ einen Beitrag zur Qualitätssicherung der Abschlussprüfung im jeweiligen Unternehmen: Er wählt den Abschlussprüfer aus, schlägt ihn den Aktionären zur Wahl vor und erteilt den Prüfungsauftrag an den von der Hauptversammlung gewählten Abschlussprüfer. Immer wieder hat der Gesetzgeber den Prüfungsausschuss stärker in die Pflicht genommen. Allerdings hat er sich bisher im Wesentlichen auf die Überwachung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und dabei auf die Begrenzung und Kontrolle der Erbringung von Nicht-Prüfungsleistungen durch den Ab-

schlussprüfer konzentriert (§ 107 Abs. 3 S. 2 AktG, Art. 5 Abs. 4 AP-VO²). Erst mit dem AReG³ (2016) hat der Gesetzgeber einen indirekten Hinweis darauf gegeben, dass auch die Beurteilung der Qualität der Abschlussprüfung zur Überwachungsaufgabe gehört.

Mit dem FISG⁴ wird der Aufsichtsrat nun explizit gesetzlich verpflichtet, sich mit der Qualität der Abschlussprüfung zu befassen (§ 107 Abs. 3 S. 2 AktG). Der Deutsche Corporate Governance Kodex (DCGK) empfiehlt bereits seit seiner letzten Reformierung im Jahr 2020: „Der Prüfungsausschuss soll regelmäßig eine Beurteilung der Qualität der Abschlussprüfung vornehmen.“⁵ Der Kodexgeber geht davon aus, dass sich die Beurteilung „[...] auf die Würdigung objektiv beurteilbarer Indikatoren (sog. Audit Quality Indicators, AQIs) und, soweit verfügbar, auf Ergebnisse der Inspektion durch die Abschlussprüferaufsicht beschränkt.“⁶

Schon zur Erfüllung dieser Anforderung ist es notwendig, sich mit der Auswahl und Nutzung von AQI durch den Prüfungsausschuss⁷ zu befassen. Dies ist zudem zu empfehlen, wenn Prüfungsausschüsse künftige Erwartungen und regulatorische Vorgaben durch eigene Best Practices mitgestalten und an der erst beginnenden Diskussion – auch international – teilnehmen wollen. Zwar gibt es erste Beispiele für AQI, die von Prüfungsausschüssen⁸ und im zweiten Schritt von Aufsichtsräten genutzt werden (können). Es fehlt bisher jedoch ein systematischer Bezugsrahmen für AQI aus Sicht von Prüfungsausschüssen.

Gegenstand des vorliegenden Beitrags ist die Herausarbeitung von Thesen und Handlungsempfehlungen zur Funktion, aber auch zur Nutzung von AQI vor dem Hintergrund der spezifischen Verantwort-

1 Gesetz zur Kontrolle im Unternehmensbereich (KonTraG) vom 27. April 1998, BGBl. I 1998, 786.

2 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, ABIEU v. 27.5.2014, L 158, 77.

3 Gesetz zur Umsetzung der prüfungsbezogenen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Abschlussprüfungsreformgesetz – AReG) vom 10. Mai 2016, BGBl. I 2016, 1142 ff.

4 Gesetz zur Stärkung der Finanzmarktintegrität (Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz – FISG) vom 3. Juni 2021, BGBl. I 2021, 1534 ff.

5 Regierungskommission, Deutscher Corporate Governance Kodex, 16.12.2019, abrufbar unter https://www.dcgk.de/files/dcgk/usercontent/de/download/kodex/191216_Deutscher_Corporate_Governance_Kodex.pdf (Abruf: 29.7.2021), Ziff. D.11.

6 Regierungskommission, Deutscher Corporate Governance Kodex, 16.12.2019, abrufbar unter https://dcgk.de/files/dcgk/usercontent/de/download/kodex/191216_Begrueundung_DCGK.pdf (Abruf: 29.7.2021), S. 12.

7 In der Praxis wird die Überwachung des Abschlussprüfers und der Abschlussprüfung an den Prüfungsausschuss übertragen. Sollte kein Prüfungsausschuss vorhanden sein, gelten die Ausführungen dieses Beitrags für den Aufsichtsrat.

8 Vgl. etwa Audit Committee Institute e.V., Der Navigator: Audit Quality Insights für den Aufsichtsrat, 2019, sowie Deutsches Aktieninstitut, Audit Quality Indicators & Beyond, 2021.

lichkeit des Prüfungsausschusses. Prüfungsausschüsse sollen also für die Einsatzmöglichkeiten, aber auch für Grenzen von AQI sensibilisiert werden und eine Handreichung für die konkrete Beurteilung der Prüfungsqualität erhalten. Zu diesem Zweck werden vorliegende Erfahrungen mit AQI gebündelt und konsequent weiterentwickelt, ohne sich dabei auf die Wiedergabe der aktuellen Rechtspflichten der Prüfungsausschüsse zu beschränken. Die im Appendix aufgeführten Indikatoren enthalten Beispiele, aus denen der Prüfungsausschuss unternehmensspezifisch auswählen kann. Auf die Angabe von Zielwerten für die einzelnen denkbaren Indikatoren wurde verzichtet, weil sich der praktische Umgang mit AQI wie auch mit ihren jeweiligen Ausprägungen erst in Entwicklung befindet.

II. Aktueller Diskussionsstand zu Prüfungsqualität und Audit Quality Indicators

1. Perspektiven der Wirtschaftsprüfer und ihrer Aufsicht

Der Versuch, Prüfungsqualität anhand von Indikatoren zu messen, ist naheliegend. Ausgangspunkt ist zunächst die berufsständische Qualitätsüberwachung, bei der Prüfungsqualität *complianceorientiert* durch *Externe* zu beurteilen ist. So verfolgen die Kommission für Qualitätskontrolle bei der Wirtschaftsprüferkammer (KfQK) für gesetzliche Abschlussprüfungen der Unternehmen, die nicht von öffentlichem Interesse sind, und die Abschlussprüferaufsichtsstelle beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (APAS) bei den Unternehmen von öffentlichem Interesse das Ziel, die Normenkonformität systematisch sicherzustellen. Dabei werden die Praxisorganisation und die Auftragsabwicklung durch externe Qualitätskontrollen bzw. Inspektionen anlassunabhängig in einem regelmäßigen Turnus anhand von konkreten Fällen überprüft. Daneben ist auch aus *interner* Sicht, d. h. zur Steuerung der Prüfungsqualität innerhalb einer Wirtschaftsprüferpraxis, die Operationalisierung von Prüfungsqualität notwendig. Zentral ist insoweit – nicht erst seit der Verabschiedung der neuen Qualitätsstandards des International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ISQM 1⁹, ISQM 2¹⁰ und ISA 220 (Revised)¹¹ – ein umfassend verstandener Qualitätsmanagementprozess, der die Qualitätsrisiken unter Einbezug der Komponenten eines Qualitätsmanagementsystems adressiert. Im Mittelpunkt steht dabei neben einer strukturierten prozessorientierten Ursachenanalyse von festgestellten Mängeln in der Planung, Durchführung und Berichterstattung von Abschlussprüfungen die Entwicklung und Anwendung von standardisierten AQI.

a) Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

Wirtschaftsprüfungsgesellschaften haben nach § 55b Abs. 1 WPO interne Qualitätssicherungssysteme einzurichten, deren Ausgestaltung von dem Umfang und der Komplexität der beruflichen Tätigkeit abhängig ist. Diese Qualitätssicherungssysteme umfassen Regelungen, mit denen die Einhaltung der Berufspflichten gewährleistet werden soll. Für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die gesetzliche Abschlussprüfungen durchführen, schreibt § 55b Abs. 2 WPO bestimmte Bestandteile eines Qualitätssicherungssystems vor. Weitere Anforderungen ergeben sich aus den §§ 50ff. Berufssatzung WP/vBP, und sie sind in IDW QS 1¹² sowie international in dem kürzlich veröffentlichten ISQM 1 des IAASB enthalten. Eine explizite Pflicht, AQI zu definieren, sie zu erheben und sie zur Steuerung der Qualitätsrisiken einzu-

setzen, ergibt sich aus diesen Regeln nicht. Dennoch haben AQI für die Qualitätssicherungssysteme von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und ihren internationalen Netzwerken in der letzten Zeit an Bedeutung gewonnen (vgl. insbes. IDW-Praxishinweis 1/2018¹³), zumal sich die Wirksamkeit komplexerer Qualitätssicherungssysteme ohne quantitative Erhebungen kaum überwachen lässt. So waren in den Jahren 2018–2020 Initiativen der Praxen zur Bestimmung von Qualitätsindikatoren für die Abschlussprüfung ein Schwerpunkt der Inspektion der Qualitätssicherungssysteme von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften durch die APAS (getrieben durch das International Forum of Independent Audit Regulators – IFIAR – und das Committee of European Auditing Oversight Bodies – CEAOB).

In IDW-Praxishinweis 1/2018 wird den Wirtschaftsprüfungsgesellschaften empfohlen, AQI – gegliedert nach den zentralen Elementen eines Qualitätssicherungssystems – in folgenden Schritten abzuleiten:

1. Definition der Qualitätsziele,
2. Identifikation der Qualitätsrisiken,
3. Festlegung von Qualitätsfaktoren,
4. Ableitung von AQI.¹⁴

Die Qualitätsfaktoren können dabei laut IDW insbesondere nach den Bereichen Qualitätskultur, Mitarbeiterqualität und Prozessqualität gegliedert werden. Mit Blick auf die Qualitätsziele beschränkt sich der Praxishinweis auf die Einhaltung der gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen an eine ordnungsgemäße Leistungserbringung (Tz. 2). Diese Ausrichtung wird allerdings als Mindestanforderung bezeichnet, und es wird darauf hingewiesen, dass sich aus den Erwartungen der Stakeholder, darunter der Aufsichtsräte, an die Qualität und den Nutzen der Leistungen der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft zusätzliche Ziele ergeben können (Tz. 1f.).

Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen, haben nach Art. 13 AP-VO einen Transparenzbericht zu veröffentlichen. In diesem Bericht ist das interne Qualitätssicherungssystem zu beschreiben und eine Erklärung zu seiner Wirksamkeit abzugeben. In den Transparenzberichten der Prüfungsgesellschaften gibt es erste Ansätze, AQI zu veröffentlichen und der Öffentlichkeit Einblick in den Stand der Qualität der Abschlussprüfungen von Wirtschaftsprüfungspraxen und in die Maßnahmen zu ihrer Verbesserung zu geben.¹⁵ Damit werden Messgrößen genannt, die als Indikator dienen und aufzeigen sollen, wie sich ein bestimmter Faktor oder eine Gruppe von Faktoren auf die Qualität der Erbringung der gesetzlichen Abschlussprüfung auswirken. Dadurch kann im Zeitablauf nachverfolgt werden, wie sich bestimmte Maßnahmen im Qualitätsmanagementprozess auf die Qualität der durchgeführten Abschlussprüfung ausgewirkt haben. Im Übrigen finden sich auch in Transparenzberichten Aussagen dazu, dass die Prüfungs-

9 IAASB, ISQM 1 First-Time Implementation Guide, 14.6.2021, abrufbar unter <https://www.iaasb.org/publications/isqm-1-first-time-implementation-guide> (Abruf: 29.7.2021).

10 IAASB, ISQM 2 First-Time Implementation Guide, 14.6.2021, abrufbar unter <https://www.iaasb.org/publications/isqm-2-first-time-implementation-guide> (Abruf: 29.7.2021).

11 IAASB, International Standard on Auditing 220 (Revised) „Quality Management for an Audit of Financial Statements“, December 2020, abrufbar unter <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-International-Standard-Auditing-220-Revised.pdf> (Abruf: 29.7.2021).

12 IDW, IDW QS 1 „Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis“, 9.6.2017, IDW Life 2017, 887 ff.

13 IDW, IDW-Praxishinweis 1/2018 „Zielorientierte Ableitung von Indikatoren zur Steuerung und Überwachung der Prüfungsqualität im Rahmen des Qualitätsmanagement-Prozesses nach IDW QS 1“, 9.8.2018, IDW Life 2018, 883 ff.

14 IDW-Praxishinweis 1/2018 „Zielorientierte Ableitung von Indikatoren zur Steuerung und Überwachung der Prüfungsqualität im Rahmen des Qualitätsmanagement-Prozesses nach IDW QS 1“, 9.8.2018, IDW Life 2018, 883 ff.

15 Vgl. insbesondere PwC, Transparenzbericht 2019/2020, S. 8f.

qualität Eingang in die Vergütung der für Abschlussprüfungen verantwortlichen Partner und Mitarbeiter findet, allerdings ohne dass die Mess- und Wirkungsweisen genauer erläutert werden.¹⁶

b) Aufsichtsbehörden und berufsständische Organisationen

Neben den Prüfungsgesellschaften beschäftigen sich Aufsichtsbehörden und berufsständische Organisationen mit AQI, um eine Vergleichbarkeit der Qualitätsbeurteilung zwischen den Prüfungsgesellschaften national und international zu ermöglichen.¹⁷ Aufgabe der externen Berufsaufsicht ist es, die Anwendung der berufsständischen Regeln zu überwachen und durchzusetzen; auch hier geht es um *Normenkonformität* bei der gesetzlichen Abschlussprüfung.

Problematisch dabei ist, dass die verfügbaren AQI keinem einheitlichen Konzept folgen und konsistente Datenstrukturen fehlen. Daher ist deren Vergleichbarkeit bislang sowohl bezogen auf die einzelnen Prüfungsaufträge als auch die Prüfungsgesellschaften nur sehr eingeschränkt möglich. Die APAS hat bislang keine öffentlich verfügbaren AQI vorgelegt, und auch der durch die *US-amerikanische Aufsichtsbehörde* über die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB) initiierte Vorstoß zur Entwicklung von AQI ruht. Selbst die Wissenschaft hat bislang kein konsistentes Rahmenwerk für AQI hervorgebracht.¹⁸

Exemplarisch beschreibt das IAASB Audit Quality Framework¹⁹ eine qualitativ hochwertige Abschlussprüfung als Ergebnis der Arbeit eines Prüfungsteams, das

- durch angemessene (ethische) Wertvorstellungen und Haltungen gekennzeichnet ist,
- über hinreichende Kenntnisse, Fertigkeiten und Erfahrungen verfügt und ausreichend mit zeitlichen Ressourcen ausgestattet ist,
- sich durch ein gründliches und normenkonformes Vorgehen im Rahmen der Prüfung und der Qualitätskontrolle auszeichnet,
- zeitgerecht und entscheidungsnützlich berichtet und
- angemessen mit den relevanten Stakeholdern kommuniziert und interagiert.

Zur Feststellung, inwieweit die genannten Dimensionen vorliegen, ist eine Operationalisierung anhand von quantitativen und qualitativen *Indikatoren* hilfreich. Diese werden folglich mit dem Ziel entwickelt, prüfungsqualitätsrelevante Attribute *zeitnah transparent* zu machen und *objektiviert* darzustellen. Die so erhobenen AQI lassen vielfach eher retrospektive Aussagen zu, als dass sie zur proaktiven Steuerung der Prüfungsqualität eingesetzt werden können. Ihr Vorliegen ist *notwendig* (z. B. in Bezug auf die Unabhängigkeit), aber nicht *hinreichend* für eine qualitätsvolle Abschlussprüfung.

2. Perspektive der Prüfungsausschüsse

Hier kommen die Perspektive des Prüfungsausschusses ins Spiel und die Notwendigkeit aus Sicht des Gesetzgebers, einen weiteren Baustein zur Sicherstellung der Prüfungsqualität zu implementieren. Dabei geht es um die Beurteilung eines Abschlussprüfers für das zu prüfende Unternehmen und die von ihm und seinem Team konkret durchgeführte Abschlussprüfung für ein bestimmtes Berichtsjahr. Es gibt derzeit keine allgemein anerkannten und standardisierten AQI für die Verwendung durch Prüfungsausschüsse, die bei der Beurteilung von Angeboten im Rahmen von Ausschreibungsverfahren oder in Bezug auf die Beurteilung der Durchführung eines Prüfungsauftrags herangezogen werden könnten. Indes haben vor allem Prüfungs-

ausschüsse in börsennotierten (DAX-)Gesellschaften schon seit einigen Jahren Evaluierungen und Feedbackprozesse eingeführt. Die betreffenden Prüfungsausschüsse arbeiten zwar anhand von Qualitätskriterien, diese dürften allerdings nur in Teilen als AQI bezeichnet werden.

Die Qualität der Abschlussprüfung ist dabei kein Selbstzweck. Vielmehr leistet sie, wie in Abschn. II. 1. bereits dargestellt, einen Beitrag zur Sicherung einer ordnungsgemäßen Rechnungslegung. Wenn die Beurteilung der Qualität der Abschlussprüfung durch die Nutzung von AQI gewinnt, liegt es nahe, dass dies auch für die Beurteilung der Qualität der Rechnungslegung durch das Unternehmen bzw. seinen Rechnungslegungsprozess gilt, der Prüfungsausschuss daher auch Preparation Quality Indicators – PQI nutzen sollte. Bei dieser Beurteilung kann sich der Prüfungsausschuss allerdings in größerem Umfang auf den Abschlussprüfer stützen als bei der Überwachung der Qualität der Abschlussprüfung, weil der Abschlussprüfer bei ersterer nicht unmittelbar selbst betroffen ist. Angesichts der aktuellen regulatorischen Debatte konzentriert sich der Beitrag in seinen nachfolgenden Thesen auf die Überwachung der Qualität der Abschlussprüfung und bezieht das Unternehmen nur insoweit in diese ein, als es dazu einen direkten Beitrag leistet (etwa durch Informationsversorgung des Abschlussprüfers). Dennoch ist es erforderlich, dass Prüfungsausschüsse in der Praxis neben der Qualität der Prüfung die Qualität der Aufstellung der Rechnungslegung als weiteren wesentlichen Faktor für die Qualität der Rechnungslegung insgesamt würdigen.

III. Thesen und Handlungsempfehlungen für den Prüfungsausschuss

Die nachfolgenden Thesen und Erläuterungen stellen einen Diskussionsbeitrag zur Ableitung und Nutzung von AQI durch Prüfungsaus-

16 Vgl. BDO, Transparenzbericht, Okt. 2019, S. 18; Deloitte, Transparenzbericht, 30.9.2020, S. 12; EY, Transparenzbericht 2020, S. 37, 39; KPMG, Transparenzbericht 2020, S. 22; Warth & Klein Grant Thornton, Transparenzbericht 2019/2020, S. 31.

17 Vgl. Audit Committee Institute e. V., Der Navigator: Audit Quality Insights für den Aufsichtsrat, 2019, abrufbar unter www.audit-committee-institute.de/media/aci_navigator_2019_AQI.pdf (Abruf: 29.7.2021); ACRA, Guidance to Audit Committees on ACRA's Audit Quality Indicators Disclosure Framework, abrufbar unter https://www.acra.gov.sg/default-source/default-document-library/public-accountants/audit-quality-indicators-disclosure-framework/aqi_guidance-to-ac-online_final.pdf (Abruf: 8.3.2021); CAQ, CAQ Approach to Audit Quality Indicators, abrufbar unter www.thecaq.org/wp-content/uploads/2019/03/caq-approach-to-audit-quality-indicators-april-2014.pdf (Abruf: 29.7.2021); CPA Canada/CPAB/IDC, Audit Committee Guide to Audit Quality Indicators, abrufbar unter <https://www.cpacanada.ca/-/media/site/operational/rg-research-guidance-and-support/docs/01769-rg-audit-committee-guide-to-audit-quality-indicators-june-2018.pdf?la=en&hash=86991DDC97341768F3698EA7484215B72E8D8789> (Abruf: 8.3.2021); FEE, Overview of Audit Quality Indicators Initiatives, Juli 2016, abrufbar unter www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/1607_Update_of_Overview_of_AQIs.pdf (Abruf: 29.7.2021); Financial Reporting Council, Audit Quality Indicators, Mai 2020, abrufbar unter www.frc.org.uk/getattachment/f116f7d7-94d8-4c82-94b2-ba24e3b195eb/AQTR_AQI_Final.pdf (Abruf: 29.7.2021); IDW, IDW-Praxishinweis 1/2018 „Zielorientierte Ableitung von Indikatoren zur Steuerung und Überwachung der Prüfungsqualität im Rahmen des Qualitätsmanagement-Prozesses nach IDW QS 1“, 9.8.2018, IDW Life 2018, 883 ff.; IFIAR, Survey of Inspection Findings, 15.3.2021, abrufbar unter <https://www.ifiar.org/latest-news/ifiar-releases-2019-inspection-findings-survey/#:~:text=IFIAR%20releases%202019%20Inspection%20Findings%20Survey%20In%20February,with%20the%20six%20largest%20global%20audit%20firm%20networks> (Abruf: 23.3.2021); IOSCO, IOSCO Consultation Report on Good Practices for Audit Committees in Supporting Audit Quality, April 2018, abrufbar unter www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD600.pdf (Abruf: 29.7.2021); NBA, Disclosure of Audit Quality Factors, 4.3.2016, abrufbar unter www.nba.nl/globalassets/wet-en-regelgeving/nba-handreikingen/nba_practice_note_1135disclosure_of_audit_quality_factors.pdf (Abruf: 29.7.2021); PCAOB, Concept Release on Audit Quality Indicators, 1.7.2015, abrufbar unter pcaob-asset.s.azureedge.net/pcaob-dev/docs/default-source/rulemaking/docket_041/release_2015_005.pdf?sfvrsn=de838d9f_0 (Abruf: 29.7.2021).

18 Vgl. beispielhaft *Bedard/Johnstone*, AUDITING-J PRACT TH 2010, 45–70, und *Brown/Popova*, AUDITING-J PRACT TH 2019, 31–53.

19 Vgl. IAASB, A Framework for Audit Quality, Febr. 2014, abrufbar unter www.ifac.org/system/files/publications/files/A-Framework-for-Audit-Quality-Key-Elements-that-Create-an-Environment-for-Audit-Quality-2.pdf (Abruf: 29.7.2021).

schüsse dar. Zugleich dienen sie dem Prüfungsausschuss als praktische Hilfestellung bei der Überwachung der Qualität der Abschlussprüfung mittels AQI und der Implementierung entsprechender Prozesse.

1. Der Prüfungsausschuss hat die Qualität der Abschlussprüfung zu überwachen. Damit leistet er einen eigenen Beitrag zur Gewährleistung der Integrität der Rechnungslegung und schafft zugleich die Voraussetzung dafür, dass sich der Aufsichtsrat bei seiner Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts bzw. Konzernabschlusses und Konzernlageberichts auf die Ergebnisse der Abschlussprüfung stützen kann.

Der Aufsichtsrat hat die Recht- und Ordnungsmäßigkeit sowie die Zweckmäßigkeit der Rechnungslegung zu prüfen (§ 171 Abs. 1 AktG). Bei der Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung verlässt sich der Aufsichtsrat – und der Prüfungsausschuss – entscheidend auf die Ergebnisse der gesetzlichen Abschlussprüfung. Die Befassung mit der Qualität des Abschlussprüfers und der durchgeführten Abschlussprüfung ist eine dafür notwendige Bedingung.

So führt der Kodexgeber zu Ziff. D.11 aus:

„Der Aufsichtsrat bzw. der Prüfungsausschuss kann seiner eigenen Überwachungsfunktion nur dann nachkommen, wenn er sich ex ante ein Bild von der Wirksamkeit der Abschlussprüfung macht und sich mit der Wirksamkeit bereits durchgeführter Prüfungen beschäftigt.“ Diese Ansicht teilt der europäische Gesetzgeber, wenn er in Art. 39 Abs. 6 Buchstabe a) EU-APRiLi 2014 formuliert: der Prüfungsausschuss hat „darzulegen, wie die Abschlussprüfung zur Integrität der Rechnungslegung beigetragen hat, und welche Rolle er im Prozess der Abschlussprüfung gespielt hat“²⁰.

Dieser eigene Beitrag besteht zunächst in der sorgfältigen Auswahl des *Abschlussprüfers* (§ 111 Abs. 1 S. 3 AktG; Art. 16 AP-VO). Allerdings erschöpft sich seine Aufgabe darin nicht; vielmehr gehört auch die Beurteilung der konkret durchgeführten *Abschlussprüfung* zu der eingangs genannten gesetzlichen Überwachungsaufgabe. Die nunmehr mit dem FISG explizit formulierte Anforderung an den Prüfungsausschuss, die Qualität der *Abschlussprüfung* zu überwachen, ist zugleich ein Beitrag zur Gewährleistung der Integrität des Rechnungslegungsprozesses, welche primär der Vorstand verantwortet (arg. § 107 Abs. 3 S. 2 und 3 AktG). Zudem hat sich der Prüfungsausschuss mit der Rechnungslegung und dem Rechnungslegungsprozess selbst zu befassen, wobei er sich dabei weitgehend auf den Abschlussprüfer stützen kann.

2. Die verschiedenen Stakeholder der Finanzberichterstattung haben ein gemeinsames Interesse an der Sicherstellung einer hohen Prüfungsqualität in der Abschlussprüfung: Mindestziel ist eine ordnungsgemäße Finanzberichterstattung (sog. Normenkonformität).

Alle Stakeholder eint die Forderung nach hoher Prüfungsqualität. Diese ist aber kein Selbstzweck, vielmehr hat auch der Aufsichtsrat (unter Berücksichtigung von Kostenaspekten) die Rechnungslegung insbesondere daraufhin zu prüfen, ob sie Gesetz und Satzung entspricht.²¹ Dies ist gem. § 317 Abs. 1 S. 2 HGB auch Ziel der Abschlussprüfung und legt nahe, dass sich der Prüfungsausschuss bei seiner Ableitung und Nutzung von AQI durchaus mit dem Abschlussprüfer, aber auch dem Ersteller abstimmen und ein gemeinsames Verständnis über das Potenzial und die Limitationen der AQI erreichen kann. Seine Letztverantwortlichkeit bleibt hiervon allerdings unberührt (s. These 9).

3. Eine einheitliche Definition der Prüfungsqualität aus Sicht aller Stakeholder existiert nicht. Es ist nicht primäre Aufgabe des Prüfungsausschusses sicherzustellen, dass der Abschlussprüfer die berufsständischen Standards einer ordnungsmäßigen Abschlussprüfung einhält.

Die Qualität einer gesetzlichen Abschlussprüfung muss aus verschiedenen Perspektiven betrachtet werden. Primär ist es Aufgabe des Berufsstands, über verschiedene Maßnahmen die Eignung der Berufsträger sowie die Qualität der Berufsausübung zu gewährleisten. Ersteres geschieht etwa durch die restriktiven Zugangsvoraussetzungen zum Beruf des Wirtschaftsprüfers. Letzteres, also die Qualität der Berufsausübung, wird einerseits durch regelmäßige, weiterführende Fortbildungsmaßnahmen sowie andererseits durch detaillierte und umfassende berufsständische Standards, wie z.B. die IDW-Prüfungsstandards, sichergestellt. Dabei wird die Einhaltung relevanter Gesetze und Standards extern kontrolliert, etwa in Form der Qualitätsüberwachung im Rahmen der externen Qualitätskontrolle (sog. Peer Review) oder – für Abschlussprüfer von Unternehmen von öffentlichem Interesse – durch Inspektionen der Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS). Verstöße werden durch entsprechende berufsaufsichtsrechtliche Maßnahmen sanktioniert.

Der Prüfungsausschuss kann daher grundsätzlich darauf vertrauen, dass ein Abschlussprüfer normenkonform handelt und folglich in seiner eigenen Beurteilung der Prüfungsqualität auf andere Aspekte im Kontext der Abschlussprüfung abstellt. Denn anders als aus einer Berufsaufsichtsperspektive geht es nicht um Normenkontrolle. Vielmehr hat der Prüfungsausschuss die Geeignetheit eines Abschlussprüfers/einer Abschlussprüfung für ein spezifisches Unternehmen zu beurteilen.

Zum einen kann der Prüfungsausschuss die Normenkonformität des Abschlussprüfers nur sehr eingeschränkt überwachen, er unterliegt *Limitationen* (bspw. keine Einsicht in Arbeitspapiere). Daher wird er von Normenkonformität ausgehen, sofern keine anderen Hinweise (z.B. aus APAS-Inspektionen) vorliegen. Liegen jedoch derartige Hinweise vor, muss er diese würdigen. Der Prüfungsausschuss muss sich über die Ergebnisse von Inspektionen „seines“ Abschlussprüfers von diesem generell informieren lassen, ggf. hat er sie einzufordern (vgl. Art. 16 Abs. 3 Unterabs. 1 Buchst. e) AP-VO). Zum anderen überwacht der Prüfungsausschuss nicht nur die Abschlussprüfung, sondern die Rechnungslegung und den Rechnungslegungsprozess insgesamt. Dabei hat er seine eigene Verantwortlichkeit für die Gewährleistung der Integrität der Rechnungslegung zu berücksichtigen. Zudem geht seine Überwachung der Rechnungslegung über deren Gesetzeskonformität hinaus, indem er Gestaltungsspielräume, etwa die Ausübung von Wahlrechten oder die Bildung von Rücklagen, an den Interessen der Gesellschaft zu messen hat.²² Berufsständische Compliance bei der Durchführung der Abschlussprüfung sind für den Aufsichtsrat mithin *Prämisse* und nicht *Gegenstand* seiner Beurteilung.

Der Stakeholderbezug fließt durch die Auswahl und den Detaillierungsgrad der jeweiligen AQI ein. Dementsprechend unterscheiden

²⁰ Regierungskommission, Deutscher Corporate Governance Kodex, 16.12.2019, abrufbar unter https://www.dcgk.de/files/dcgk/usercontent/de/download/kodex/191216_Deutscher_Corporate_Governance_Kodex.pdf (Abruf: 29.7.2021), Ziff. D.11.

²¹ *Henrichs/Pöschke*, in: Goette/Habersack (Hrsg.), Münchener Kommentar zum AktG, Bd. 3, 4. Aufl. 2018, § 171, Rn. 32 m.w.N.

²² *Henrichs/Pöschke*, in: Goette/Habersack (Hrsg.), Münchener Kommentar zum AktG, Bd. 3, 4. Aufl. 2018, § 171, Rn. 36 ff. m.w.N.

sich AQI, die Aufsichtsräte im Rahmen ihrer Überwachungsfunktion verwenden, von AQI zur Steuerung oder externen Überwachung der Prüfungsqualität in Wirtschaftsprüferpraxen.

4. Der Prüfungsausschuss sollte berufsständische Qualitätskriterien aufgreifen, sich aber nicht auf sie beschränken.

Dem Berufsstand gelingt es, Risiken für die Qualität der Abschlussprüfung zu identifizieren und Faktoren festzulegen, die wesentlichen Einfluss auf die Qualität haben. Prüfungsausschüsse können die AQI der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in zweierlei Hinsicht nutzen: erstens zur Einschätzung der Qualität der *Wirtschaftsprüfungsgesellschaft* insgesamt sowie als Indikatoren für etwaige Schwächen und zweitens als Anhaltspunkte für AQI für die eigene zu überwachende Prüfung. Ein Blick auf die Normenkonformität einer durchgeführten Abschlussprüfung ist zwar notwendig, aber nicht hinreichend. Der Prüfungsausschuss kann sich anders als bspw. eine Berufsaufsicht nicht auf die Auswertung allgemeingültiger Kriterien beschränken, sondern benötigt unternehmensspezifische Kriterien.

Darüber hinaus muss der Prüfungsausschuss den gesamten Prüfprozess und damit auch die Mitwirkung des Unternehmens in die Beurteilung einbeziehen. Denn ohne einen geordneten Rechnungslegungsprozess und die zeitnahe sowie uneingeschränkte Bereitstellung von Unterlagen und anderen Informationen seitens des Unternehmens kann eine ordnungsgemäße und qualitativ hochwertige Abschlussprüfung und Berichterstattung nicht verwirklicht werden (vgl. zur Bedeutung von Preparation Quality Indicators Abschn. II. 2.).

5. Der Prüfungsausschuss sollte eine eigene, d.h. unternehmensspezifische Deduktionsbasis zur Ableitung der Indikatoren und darauf aufbauend einen Ansatz zur Messung der Ausprägung der einzelnen Indikatoren entwickeln. Art und Ausprägung der AQI hängen v. a. von der Branche und Komplexität der Unternehmensstruktur sowie der Kapitalmarktorientierung ab.

Die Indikatoren sollten unternehmens- und prüfungsspezifisch sein, d.h., sie sind a priori nicht zwingend zwischen Unternehmen und im Zeitablauf vergleichbar. Der Prüfungsausschuss kann allerdings die AQI anderer Unternehmen (und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften) als Ausgangspunkt verwenden, muss diese im Hinblick auf die Eignung für das eigene Unternehmen und die Prüfung aber würdigen und ergänzen.

So dürften z.B. im Rahmen des *Auswahlprozesses* eines (künftigen) *Abschlussprüfers* auch Faktoren, die aus spezifischer Sicht des geprüften Unternehmens relevant sind, eine Rolle spielen. Dies sind beispielsweise unternehmensspezifische Rechnungslegungskenntnisse, Branchenerfahrung des Prüfungsteams sowie der internationale Abdeckungsgrad und konsistente Prüfungsansatz des Netzwerks einer Prüfungsgesellschaft. Daneben sind üblicherweise subjektive und qualitative Faktoren wie Zuverlässigkeit und Kommunikationsprozesse relevant. Dabei sind die Bewerber um das Abschlussprüfungsmandat auf Basis eines im Vorfeld festgelegten Kriterienkatalogs zu beurteilen.²³ Bei der Beurteilung der konkreten *Abschlussprüfung* werden hingegen bspw. das Einhalten konkreter terminlicher und inhaltlicher Zusagen und das tatsächliche Kommunikationsverhalten zu beurteilen sein.

Unabhängig von der konkreten Zusammensetzung sollten die AQI *verständlich* und *nachvollziehbar* sein, um einerseits *valide* und andererseits *verlässliche* (*reliable*) Erkenntnisse über die Prüfungsqualität zu ermöglichen.

6. AQI sollten systematisch kategorisiert und erhoben werden, etwa nach Input-, Prüfungsprozess-, Output-, Interaktions- und Kontextfaktoren.

Zur generellen Systematisierung lassen sich AQI anhand folgender Bezugsgrößen differenzieren:

- Input: Werte, Kenntnisse, Kompetenzen und Erfahrung, differenziert nach den Ebenen: Prüfungsauftrag, Prüfungsgesellschaft und Jurisdiktion,
- Prüfungsprozess: Sorgfalt im Rahmen des Prüfungsprozesses und der Qualitätskontrolle,
- Interaktion: laufende Kommunikation, insbesondere mit der Unternehmensleitung bzw. Verantwortlichen im Rechnungswesen und dem Prüfungsausschuss/Aufsichtsrat,
- Output: Berichterstattung in Form von Bestätigungsvermerk, Prüfungsbericht, Präsentation etc.,
- Kontext: Regulatorische Rahmenbedingungen, insbesondere im Bereich der Rechnungslegung und der Corporate Governance.

Der Prüfungsausschuss kann diese Kategorisierung bei seiner eigenen Auswahl und Nutzung von AQI insbesondere zur Vollständigkeitsprüfung heranziehen.

7. AQI sollten zur Objektivierung möglichst quantitativ unterlegt sein, um Periodenvergleiche im eigenen Unternehmen zu ermöglichen.

Soweit eine Quantifizierung möglich ist, sollten AQI auf nachvollziehbaren Daten beruhen. Jedoch sollte auf Scheingenauigkeiten verzichtet werden, zumal die Aussagekraft von AQI inhärente Grenzen (z.B. aufgrund einer unpräzisen Datenbasis, eines unbestimmten Einflusses auf die Prüfungsqualität oder unerkannter Interdependenzen einzelner AQI) aufweist und die Verlässlichkeit sowie Aussagekraft der Quantifizierung erst im Zeitablauf zunehmen dürften. Mangelt es an messbaren Daten, wird sich die Beurteilung häufig auf Ausprägungsstufen im Sinne einer Nominal- oder Ordinalskala beschränken. Soweit möglich, sollte der Prüfungsausschuss für seine Bewertungen Zielgrößen für die von ihm genutzten AQI bestimmen, dabei aber offen für Anpassungen sein, falls noch keine hinreichenden Erfahrungen mit deren praktischer Bedeutung vorliegen.

8. Die Perspektive des Prüfungsausschusses zur Beurteilung der Qualität ist unterschiedlich – je nachdem, ob es sich um eine Erst- oder Folgebestellung des Abschlussprüfers handelt.

Bei einer Erstbestellung (im Rahmen eines Prüferauswahlverfahrens) liegt der Fokus eher auf dem *Abschlussprüfer* und dem für das zu prüfende Unternehmen entwickelten Anforderungskatalog. In dieser Phase können die AQI mehrerer Prüfungsgesellschaften – ihr einheitlicher Zuschnitt vorausgesetzt – verglichen werden. Bei einer Folgebestellung tritt dann die Beurteilung des Prozesses der durchgeführten konkreten *Abschlussprüfung* in den Vordergrund (vgl. dazu auch These 5), und ein Vergleich über unterschiedliche Prüfungen (ggf. sogar unterschiedlicher Prüfungsgesellschaften) dürfte mangels verfügbarer Daten regelmäßig nicht mehr möglich sein. Für die Beurteilung der persönlichen Leistung des Prüfers und des Prüferteams sind die mit dem Auswahlverfahren verknüpften Anforderungen heranzuziehen. Darüber hinaus ist auch die Mitwirkung der Unternehmensakteure an der Abschlussprüfung in den Blick zu nehmen. Dabei kön-

23 Vgl. dazu IDW, EU-Regulierung der Abschlussprüfung, Positionspapier zur Ausschreibung der Abschlussprüfung für Unternehmen von öffentlichem Interesse, 9.1.2018, abrufbar unter <https://www.idw.de/blob/87716/3b4d45139885d8ebddcb9ba956413dc/download-positionspapier-ausschreibung-ap-data.pdf> (Abruf: 29.7.2021), Tz. 3.3.3.

nen auch Erfahrungen aus vorhergehenden Ausschreibungen oder Ausschreibungen in anderen Unternehmen herangezogen werden. Analysen hierzu können auch als Indizien für die Beurteilung des Rechnungslegungsprozesses verwendet werden (vgl. erneut die Ausführungen zu Preparation Quality Indicators in Abschn. II. 2.).

Die Überwachung der Prüfungsqualität durch den Aufsichtsrat sollte idealiter zeitlich den Beschlussfassungen nach §§ 172, 173 AktG vorgelagert sein und mindestens jährlich stattfinden. Zugleich sollte die Beurteilung der Abschlussprüfung Basis für den Vorschlag für eine etwaige Wiederwahl des Abschlussprüfers sein. Die AQI können auch zeitlich vorgelagert erhoben werden, sind dann aber zum Zeitpunkt der Entscheidung zu validieren und ggf. zu aktualisieren. Ein ggf. identifizierter Verbesserungsbedarf ist nachzuhalten.

9. Der Prüfungsausschuss kann bei der Qualitätsbeurteilung explizit auf Prozesse und Unterstützung des Unternehmens zugreifen, muss aber Herr des Verfahrens bleiben. Er trägt die Verantwortung für das finale Ergebnis der Qualitätsbeurteilung.

Die Beurteilung der Qualität des Abschlussprüfers und der Abschlussprüfung ist Aufgabe des Prüfungsausschusses. Dies schließt aber – vergleichbar zum Prüferauswahlverfahren nach Art. 16 AP-VO – die Möglichkeit zur Delegation von vorbereitenden Arbeiten bzw. Maßnahmen nicht aus.²⁴ D.h., der Prüfungsausschuss kann sich insbesondere Informationen aus dem Finanz- und Rechnungswesen des Unternehmens, aber auch vom Abschlussprüfer bereitstellen und aufbereiten lassen. Alle Beurteilungen und Schlussfolgerungen hat aber der Prüfungsausschuss zu treffen und zu verantworten.

10. Der Prüfungsausschuss hat über das Ergebnis der Qualitätsbeurteilung im Aufsichtsratsplenum zu berichten. Sie geht in den Bericht des Aufsichtsrats an die Hauptversammlung und in den Vorschlag zur Wahl des Abschlussprüfers ein und könnte ggf. Eingang in den Tätigkeitsbericht an die APAS finden. Auch deshalb ist eine angemessene Dokumentation sicherzustellen.

Der Prüfungsausschuss hat regelmäßig an das Aufsichtsratsplenum über seine Arbeit zu berichten (§ 107 Abs. 3 S. 8 AktG). Weiterhin gehen die Erwägungen zur Empfehlung des Prüfungsausschusses im Prüferauswahlverfahren und bei der Folgebestellung in den Bericht des Aufsichtsrats an die Hauptversammlung nach § 171 Abs. 2 AktG ein.

Art. 27 Abs. 1 Buchst. c AP-VO gibt der staatlichen Aufsicht in Bezug auf Tätigkeiten der Prüfungsausschüsse die Überwachungskompetenz. § 324 Abs. 3 HGB präzisiert diese Aufgaben und räumt der Abschlussprüferaufsichtsstelle ein Informationsrecht gegenüber den Unternehmen über die Tätigkeit der Prüfungsausschüsse ein. Nachdem zunächst auf öffentlich zugängliche Quellen zurückgegriffen worden ist, hat das PIE-Unternehmen auf Anforderung der APAS eine Darstellung und Erläuterung der Ergebnisse und der Durchführung der Tätigkeit des Prüfungsausschusses zu geben. Innerhalb des Unternehmens ist für diese Berichterstattung der Prüfungsausschuss selbst zuständig. Diese Berichterstattung kann auch ausgewählte AQI umfassen.

Es empfiehlt sich, die Qualitätsbeurteilung durch den Prüfungsausschuss angemessen zu dokumentieren. Dies erfolgt in erster Linie durch eine Protokollierung der Sitzungen des Prüfungsausschusses sowie einer Dokumentation der jeweiligen Vorlagen und Unterlagen zu diesen Sitzungen. Darüber hinaus sollte in den Aufsichtsratssitzungen auch über AQI-relevante Gespräche außerhalb der Sitzungen berichtet werden.

IV. Ausgewählte Beispiele

1. Input

a) Kompetenzen und Erfahrungen des Prüfungsteams, inkl. des Engagement Quality Reviewer (EQR)

- Qualifikation (z.B. Zahl der eingesetzten Wirtschaftsprüfer, IT- oder IKS-Spezialisten),
- Prüfungserfahrung (z.B. in Jahren des Prüfungsteams im Durchschnitt und der wesentlichen Prüfungspartner gesondert, ggf. um durchschnittliches jährliches Stundenvolumen ergänzt),
- Fortbildung (z.B. durchschnittliche Stunden der Fortbildung, ggf. nach Hierarchie oder Funktion aufgegliedert),
- Branchenexpertise (z.B. Jahre an Prüfungserfahrung der Branche und jährlich geprüfte Unternehmen der Branche bzw. durchschnittliches jährliches Stundenvolumen),
- Verständnis des Geschäftsmodells (z.B. der wesentlichen Prüfungspartner bewertet nach einer Skala),
- Betriebszugehörigkeit zur WPG (z.B. des Prüfungsteams im Durchschnitt und der wesentlichen Prüfungspartner gesondert),
- Unternehmenstypspezifische Erfahrungen (z.B. der wesentlichen Prüfungspartner in Bezug auf Unternehmen von öffentlichem Interesse gemessen in Jahren und jährlich geprüfte Unternehmen der Branche bzw. durchschnittliches Stundenvolumen pro Jahr),
- Zugehörigkeit zum Prüfungsmandat (z.B. des Prüfungsteams im Durchschnitt und der wesentlichen Prüfungspartner gesondert).

b) Arbeitsteilung im Prüfungsteam

- Einbindung der wesentlichen Prüfungspartner (z.B. prozentualer Anteil ihrer Prüfungsstunden an den Prüfungsstunden insgesamt),
- Einbindung von Experten (z.B. prozentualer Anteil der Stunden der Fachabteilungen an Prüfungsstunden insgesamt, ggf. unter Aufschlüsselung nach Art der eingebundenen Fachabteilungen) und Verbindlichkeit ihrer Einschätzungen,
- Geografische Abdeckung des zu prüfenden Konzerns (z.B. durch Gegenüberstellung der Größe der regionalen Prüfungsteams mit den für den Abschluss/die Abschlusserstellung wichtigsten Konzerneinheiten, ggf. unter Aufgliederung nach Hierarchie oder besonderer Expertise),
- Auslagerung von Prüfungshandlungen an Shared Service Center (z.B. prozentualer Anteil der ausgelagerten Stunden an den Prüfungsstunden insgesamt, ggf. unter Aufschlüsselung der Art der ausgelagerten Tätigkeiten),
- Aufteilung der Prüfungsstunden nach Hierarchie.

c) Motivation des Prüfungsteams

- Haltung der wesentlichen Prüfungspartner (z.B. unter Bewertung des Vertrauens des Prüfungsausschusses in die Personen und ihrer kritischen Grundhaltung anhand einer Skala),
- Arbeitsbelastung (z.B. durchschnittliche Zahl der Arbeitsstunden pro Woche während der Prüfung),
- Fluktuation (z.B. Zahl der abgegangenen Mitglieder des Prüfungsteams im Verhältnis zur Größe des Prüfungsteams pro Jahr),

²⁴ Vgl. dazu IDW, EU-Regulierung der Abschlussprüfung, Positionspapier zur Ausschreibung der Abschlussprüfung für Unternehmen von öffentlichem Interesse, 2. Aufl., Stand: 9.1.2018, Rn. 11.

- Mitarbeiterzufriedenheit im Prüfungsbereich der Abschlussprüfungsgesellschaft (je nach deren Erhebungen durch die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft(en)).

d) Technologisierung der Prüfung, z.B. in Form von Prüfungssoftware oder datenanalytischer Verfahren

- Investitionen (z.B. in absoluten Beträgen) und Maß der Fortentwicklungen (z.B. anhand von Erläuterungen der Änderungen des Prüfungsvorgehens mit Relevanz für das geprüfte Unternehmen),
- Implikationen für prüferisches Vorgehen (z.B. Entwicklung der Stunden pro Prüfungsphase und/oder Entwicklung der Stunden der entsprechenden in die Prüfung eingebundenen Experten).

e) Einbindung seitens des Erstellers

Z.B. Erfahrung der zentralen Ansprechpartner des Unternehmens für die Prüfung in Jahren und Anteil des Finanzvorstands und des Leiters des Rechnungswesens an den insgesamt von dem Unternehmen für die Prüfung aufgewendeten Stunden.

2. Prozess

- Prüfungsstunden (z.B. nach Prüfungsphasen, Prüfungsschwerpunkten und/oder signifikanten Risiken),
- Inhaltliche und zeitliche Einhaltung von Meilensteinen (z.B. Anzahl der Überschreitungen zeitlicher Meilensteine mit Begründung),
- Höhe und Veränderung von Wesentlichkeitsgrenzen,
- Umfang, Bedeutung und Ursachen der Korrekturbuchungen,
- Gründe für unkorrigierte Prüfungsdifferenzen und weiterer Umgang damit,
- Auseinandersetzung mit der Fortführungsprognose (z.B. Art der Prüfungshandlung und Anteil der Prüfungsstunden an den Prüfungsstunden insgesamt),
- Forensische Prüfungshandlungen (z.B. Art der Prüfungshandlung und Anteil der Prüfungsstunden an den Prüfungsstunden insgesamt),
- Vorgehen bei der Anforderung von Unterlagen (z.B. Verständlichkeit und Rechtzeitigkeit der Anforderungen und Effizienz des Verfahrens zur Übermittlung),
- Qualitätssicherung der WPG
 - Erörterung unabhängigkeitsrelevanter Vorgänge (z.B. Zahl der erörterten Gefährdungen der Unabhängigkeit),
 - Feststellungen aus interner Qualitätskontrolle/Nachschau.

3. Interaktion

- Regelkommunikation zwischen Ersteller und Prüfer (z.B. Anzahl der durchgeführten Jour Fixe),
- Auskunftsbereitschaft seitens des geprüften Unternehmens auch in Form von Unterlagenbereitstellung und Zugang zu relevanten Daten (z.B. Anzahl an Eskalationen wegen ausstehender Informationsversorgung oder durchschnittliche Antwortzeit auf Anfragen des Abschlussprüfers),
- Termintreue in Bezug auf Sitzungen des Prüfers mit Ersteller und Prüfungsausschuss (z.B. Anzahl notwendiger Verschiebungen mit Begründung),
- Qualität der Erörterung der Ausübung von Ermessensspielräumen des Erstellers (z.B. bewertet anhand einer Skala),

- Qualität der Diskussion möglicher Hinweise auf bestandsgefährdende Risiken (z.B. bewertet anhand einer Skala),
- Qualität der Diskussion möglicher Hinweise auf Fraud (z.B. bewertet anhand einer Skala).

4. Output

- Bestätigungsvermerk,
 - Nachvollziehbarkeit der Festlegung und Verständlichkeit der Key Audit Matters,
 - Ggf. Gründe für Hinweise oder Einschränkung.
- Verständlichkeit des Prüfungsberichts und der Präsentation in der Bilanzsitzung (z.B. bewertet anhand einer Skala),
- Bedeutsame Feststellungen aus der Abschlussprüfung (z.B. jeweils bewertet anhand einer Skala),
 - Kommunikation möglicher Schwächen im IKS,
 - Kommunikation zu qualitativen Aspekten der Rechnungslegung,
 - Kommunikation zu während der Abschlussprüfung aufgetretenen Problemen,
 - Kommunikation zu bedeutsamen Sachverhalten, die mit dem Management besprochen wurden.
- Fehlerfeststellungen und Hinweise der BaFin aus dem Rechnungslegungsenforcement (z.B. Anteil der Prüfungen mit Fehlerfeststellungen an den Prüfungen von dem Abschlussprüfer geprüften Unternehmen insgesamt),
- Fehlerfeststellungen und Hinweise durch Peer Review und APAS (z.B. Zahl der Feststellungen zum Qualitätssicherungssystem, Zahl der Feststellungen zu geprüften Prüfungen mit Feststellungen im Verhältnis zu den insgesamt geprüften Prüfungen, Zahl der beruflichen Verfahren im Verhältnis zur Zahl der durchgeführten Prüfungen).

5. Kontext

- Tone at the Top der WPG und des Erstellers (z.B. anhand von Stellungnahmen zur Qualität bzw. zur Bedeutung der Prüfung),
- Vergütungs- und Anreizsysteme der WPG,
- Bedeutung von Findings aus Qualitätskontrollen (z.B. Höhe der Anreize für eine besonders gute Qualität bzw. Höhe der Abschläge für Qualitätsmängel),
- Bedeutung von Verstößen (z.B. Höhe etwaiger Vergütungsabschlüsse).

Dem Arbeitskreis gehören Mitglieder u. a. aus der Wirtschaftsprüfung, der Internen Revision und der Wissenschaft, aber auch aus Prüfungsausschüssen und dem Standardsetting an: Dr. Roland Busch, Delvag Versicherungs-AG; Dipl.-Kfm. Lutz Cauers, Deutsche Bahn AG; Prof. Dr. Anne d'Arcy, Wirtschaftsuniversität Wien; Prof. Dr. Peter Henning, Deutsche Bank AG; Dr. Henning Hönsch, RA/WP/StB, PricewaterhouseCoopers GmbH WPG; Prof. Dr. Anja Hucke, Universität Rostock; Dr. Frank M. Hülsberg, WP/StB, Warth & Klein Grant Thornton AG WPG; Dr. Udo Jung, The Boston Consulting Group GmbH; Dipl.-Kfm. Ulf Kampruwen, Radeberger Gruppe KG; Prof. Dr. Hans-Jürgen Kirsch, Universität Münster; Prof. Dr. Annette G. Köhler, Universität Duisburg-Essen; Prof. Dr. Kai-Uwe Marten, Universität Ulm; Dipl.-Kfm. Andreas Menke, WP/StB; Prof. Dr. Hanno Merkt, Universität Freiburg; Prof. Dr. Ludwig Mochty, Universität Duisburg-Essen; Dr. Thomas Münzenberg, RA; Prof. Dr. Jens Poll, RA/WP/StB; Prof. Dr. Nicole V.S. Ratzinger-Sakel, Universität Hamburg; Dr. Willi Schoppen, Spencer Stuart; Dr. Markus Warncke, Villeroy & Boch AG; Dipl.-Kfm. Andreas Wermelt, WP, Deloitte GmbH WPG; Marc Wössner, Bertelsmann SE & Co. KGaA; Dipl.-Ing. Volker Zieske, WP, KPMG AG WPG. Als Gast hat an dem Papier mitgewirkt: Daniela Mattheus, RA, European Center for Board Efficiency.