

Commissaires aux comptes – Wirtschaftsprüfung in Frankreich

WP Dr. Christian Schneider, Commissaire aux comptes



In dem Beitrag werden die berufsständische Organisation, die öffentliche Aufsicht und das Disziplinarsystem der Commissaires aux comptes in Frankreich vorgestellt und den Strukturen der Wirtschaftsprüfung in Deutschland gegenübergestellt.

Einleitung

Die Diskussion über das Grünbuch der EU-Kommission und die daraus entwickelten Vorschläge zu einer Reform des rechtlichen Rahmens, in dem Abschlussprüfungen zukünftig durchgeführt werden sollen, haben in den einzelnen Mitgliedstaaten zu einer intensiven Debatte über die Zukunft der Wirtschaftsprüfung geführt. Vor diesem Hintergrund ist es aus deutscher Sicht reizvoll,

den Blick über die Rheingrenze hinweg nach Frankreich zu lenken. Welche Besonderheiten bietet die Wirtschaftsprüfung dort? Wie ist der Berufsstand organisiert, wie funktionieren die öffentliche Aufsicht und das Disziplinarsystem? Eine bessere Kenntnis der Wirtschaftsprüfung in Frankreich als dem nach wie vor wichtigsten Handelspartner der Bundesrepublik und bedeutenden EU-Mitglied kann die Debatte innerhalb des deutschen Berufsstands zu

den Reformplänen auf EU-Ebene bereichern und nicht zuletzt helfen, auch das deutsche System der Wirtschaftsprüfung besser zu verstehen.

Nach einer Einführung in die wesentlichen Eigenheiten der Abschlussprüfung in Frankreich wird die Organisation des Berufsstands vorgestellt. Die öffentliche Berufsaufsicht mit dem Hohen Rat der Wirtschaftsprüfung (Haut Conseil du Commissariat aux comptes, kurz H3C) als der berufsstandun-

abhängigen Institution wird im darauffolgenden Abschnitt dargestellt, gefolgt von einer Darstellung des Disziplinarsystems. Abgeschlossen wird der Artikel durch eine vergleichende Zusammenfassung der wichtigsten Unterschiede und Gemeinsamkeiten sowie einer Analyse der Auswirkungen der EU-Reformvorschläge auf die Aufsichtssysteme beider Länder.

Besonderheiten der Wirtschaftsprüfung in Frankreich

Begrifflich geht der Commissaire aux comptes (wörtlich übersetzt: Rechnungslegungs-Kommissar) auf die Satzung der französischen Ostindien-Kompanie von 1723 zurück, in der Aktionäre erstmals einen „Kommissar“ mit Kontrollbefugnissen ernannten.¹ Gesellschaftsrechtlich vorgeschrieben wurde für bestimmte Kapitalgesellschaften ein Commissaire erstmals im Jahr 1863.² Es könnte somit der Eindruck entstehen, dass der Abschlussprüferberuf in Frankreich auf eine lange Tradition zurückblickt.

Bei näherem Hinsehen wird jedoch deutlich, dass es sich hierbei lange Zeit um einen bloßen Formalismus handelte. So kam es häufig vor, dass der Leiter der Buchhaltung zum Abschlussprüfer ernannt wurde.³ Noch bis Ende der 1960er Jahre konnte jeder nicht vorbestrafte französische Staatsbürger zum Abschlussprüfer einer nicht börsennotierten Aktiengesellschaft bestellt werden, ohne dass er eine besondere fachliche Eignung hätte nachweisen müssen.⁴

Erst das Gesetz vom 24.7.1966 mit seinen Durchführungsverordnungen aus dem Jahr 1969 kann als die Geburtsstunde der modernen Abschlussprüfung in Frankreich angesehen werden.⁵ Darin wurden erstmals hohe allgemeine Qualifi-

kationsanforderungen sowie die Gründung berufsständischer Organisationen (die Compagnie nationale und Compagnies régionales des Commissaires aux comptes, kurz CNCC und CRCC) verfügt. Ein weiterer Modernisierungsschub war die Verabschiedung des Gesetzes zur Finanzsicherheit vom 2.8.2003 (*Loi de sécurité financière*, kurz *LSF*). Ähnlich wie der amerikanische Sarbanes-Oxley Act von 2002 wurde unter anderem die Berufsaufsicht durch die Einrichtung des H3C gestärkt.

Trotz seiner relativen Jugend nimmt der französische Wirtschaftsprüfer innerhalb seiner europäischen Kollegen eine Sonderstellung ein. Diese beruht insbesondere auf einer Reihe von zusätzlichen Verpflichtungen, die über die originäre Vorbehaltsaufgabe des Wirtschaftsprüfers, die Testierung von Jahresabschlüssen, hinausgehen. Die wichtigsten Sonderaufgaben sind:⁶

- Verhinderung und Aufdeckung von Wirtschaftsstraftaten: Der französische Abschlussprüfer ist gesetzlich verpflichtet, Kenntnisse oder Verdachtsmomente über Straftatbestände beim von ihm geprüften Unternehmen dem Staatsanwalt mitzuteilen (*révélation de faits délictueux*, C.com. Art. L 823-12⁷, S.2). Bei Nichtbeachtung drohen dem Wirtschaftsprüfer fünf Jahre Gefängnis und eine Geldstrafe von 75.000 € (C.com. Art. L 820-7). Ziel dieser Regelung ist es, Wirtschaftskriminalität vorzubeugen sowie die Unabhängigkeit und Autorität des Abschlussprüfers gegenüber dem Unternehmen zu stärken.⁸ In der französischen Literatur gibt es Stimmen, die den Commissaire aux comptes ob dieser Verpflichtung als „Quasi-Bediensteten der Justiz“ ansehen.⁹
- Aktionärsschutz: Der Wirtschaftsprüfer überwacht die

Gleichbehandlung aller Aktionäre. Diese Aufgabe betrifft nicht nur die wirtschaftlichen Aspekte, sondern auch den Zugang zu Informationen und Entscheidungsgremien. Weiter ist er verpflichtet, neben dem eigentlichen Prüfungsbericht (*rapport d'audit*) auch einen „Sonderbericht über nicht zu marktüblichen Bedingungen abgeschlossene Geschäfte mit nahestehenden Personen“ zu verfassen (*rapport spécial sur les conventions réglementées*). Solche Geschäfte unterliegen besonderen Gültigkeits- und Genehmigungsverpflichtungen, deren Einhaltung der Wirtschaftsprüfer zu überwachen hat.

- Frühwarnsystem bei Unternehmensschieflagen: Stößt der Abschlussprüfer auf Tatsachen, die der Going-Concern-Aannahme für das geprüfte Unternehmen entgegenstehen, so ist er verpflichtet, ein sogenanntes Warnverfahren einzuleiten (*procédure d'alerte*, C.com. Art. L 234-1). Der Abschlussprüfer kann das Verfahren jederzeit beenden, sofern ihm unternehmensseitig dargelegt wird, dass entsprechende Gegenmaßnahmen (zum Beispiel zusätzliche Finanzierungsquellen, Restrukturierungsmaßnahmen etc.) eingeleitet werden. Ist dies nicht der Fall, so hat der Wirtschaftsprüfer den Präsidenten des Handelsgerichts über die Existenz und die Gründe des Warnverfahrens zu unterrichten. Auch hier ist die Nichtbefolgung der Vorschrift sanktioniert: löst der Wirtschaftsprüfer das Warnverfahren nicht oder zu spät aus, so haftet er für den dadurch entstandenen Schaden (C.com. Art. L 822-17). Mit dieser Vorschrift beabsichtigt der Gesetzgeber, so früh wie möglich über Unternehmensschieflagen informiert

zu werden, damit rechtzeitig Gegenmaßnahmen einleitet werden können.¹⁰

Bei all den genannten Sonderaufgaben ist der Wirtschaftsprüfer Garant der Legalität, sei es im Wirtschaftsstrafrecht, Handelsrecht oder Insolvenzrecht. Die Literatur spricht daher von einer besonderen „juristischen Tradition“¹¹ der Wirtschaftsprüfung in Frankreich: anders als in Deutschland steht der Berufsstand nicht unter der Aufsicht des Wirtschaftsministeriums, sondern des Justizministeriums.

Angesichts der zum Teil delikaten Sonderaufgaben ist es nicht überraschend, dass der französische Gesetzgeber die Stellung und Autorität des Commissaire aux comptes gegenüber den Unternehmen gestärkt hat. Die dabei wichtigste Regelung ist die Bestellung des Wirtschaftsprüfers für sechs Geschäftsjahre (C.com. Art. L 823-3). Ein vorzeitiger Rücktritt oder eine vorzeitige Ablösung ist grundsätzlich laut Gesetz nur in sehr eng definierten Ausnahmefällen möglich.¹² Zusätzlich wurde der Abschlussprüfer bei Durchführung der oben genannten Aufgaben mit Haftungsprivilegien ausgestattet.¹³ Charakteristisch für das legale Umfeld des Commissaire aux comptes sind schließlich ein sehr restriktiver Verhaltenskodex (Code de déontologie)¹⁴, gesetzliche Vorgaben zur Mindeststundenanzahl, die im Rahmen einer Abschlussprüfung geleistet werden müssen¹⁵, sowie vergleichsweise niedrige Größenkriterien für die Prüfungspflicht von Unternehmen.¹⁶

Organisation des Berufsstandes in Frankreich

In Frankreich sind die Wirtschaftsprüfer innerhalb einer Berufskam-

mer organisiert, in der alle Wirtschaftsprüfer Pflichtmitglieder sind: die CNCC beziehungsweise ihre regionalen Einheiten, die CRCC. Die Zulassung zum Berufsstand sowie die Berufsberechtigung werden jedoch außerhalb der Compagnies in den regionalen Zulassungs- und Disziplinarkammern entschieden.

CNCC und CRCC: Aufgaben und Organe

Als gemeinnützige juristische Person (établissement d'utilité publique doté de la personnalité morale) umfasst die CNCC und ihre regionalen Organisationen, die CRCC, alle Wirtschaftsprüfer (natürliche und juristische Personen), die in den Listen der Berufungsgerichte (Cour d'appel¹⁷) eingeschrieben sind. Der regionale Aufbau des französischen Berufsstands ist damit direkt an die geographische Gliederung der Gerichtsbezirke angelehnt.

Wichtigste Aufgabe der CNCC und der CRCC ist die Vertretung des Berufsstands und die Verteidigung der Interessen der Mitglieder (C.com. Art. R 821-30). So dann wirkt sie entsprechend der Vorgaben der unabhängigen Aufsichtsbehörde H3C bei der Berufsaufsicht mit. Schließlich ist die CNCC stark an der Facharbeit des Berufsstands beteiligt. Berufsnormen werden innerhalb der Fachausschüsse der CNCC ausgearbeitet, bevor die Entwürfe an die Aufsichtsbehörde H3C zur Stellungnahme und an das Justizministerium zur Anerkennung weitergeleitet werden.¹⁸

Zur Wahrnehmung dieser Aufgaben verfügen CNCC und CRCC über eine ähnliche Organstruktur. Sowohl auf nationaler als auch auf regionaler Ebene ist die höchste politische Instanz der Nationalrat (Conseil national) beziehungsweise der Regionalrat (Conseil



Sitz der CNCC in Paris

régional), deren Vertreter jeweils für vier Jahre gewählt werden. Die Repräsentanten des Regionalrats werden direkt durch geheime Briefwahl von den Wirtschaftsprüfern der Region gewählt, während die Mitglieder des Nationalrats aus den und durch die gewählten Vertreter der Regionalräte bestimmt werden. Je höher die Anzahl der eingeschriebenen Wirtschaftsprüfer in einer Region, desto mehr Vertreter werden an den Nationalrat entsendet.

Die Ausführung der Entscheidungen des National- beziehungsweise Regionalrats findet auf beiden Ebenen durch eine Exekutive statt, die aus einem Präsidenten

und einem Büro besteht. Auf nationaler Ebene besteht das Büro aus insgesamt zehn Mitgliedern: der Präsident der CNCC (zurzeit Claude Cazes), seine drei Stellvertreter und weitere sechs Mitglieder. Dabei müssen mindestens vier Mitglieder mit der Abschlussprüfung von kapitalmarktorientierten Unternehmen befasst sein (C.com. Art. R 821-45). Auf regionaler Ebene bestehen die Büros aus dem Präsidenten der CRCC, seinen Stellvertretern, einem Sekretär sowie dem Schatzmeister (C.com. Art. R 821-63). Sowohl der Präsident als auch die Büros werden für eine Amtszeit von zwei Jahren gewählt.

Schließlich sind noch die Fachausschüsse (*commissions techniques*) als zusätzliches Organ zu nennen, die vor allem auf nationaler Ebene eine wichtige Rolle spielen. Zu ihren Aufgaben zählen insbesondere die Unterstützung der Arbeit des Nationalrats, die Ausarbeitung von Berufsnormen sowie die Beantwortung von Fachfragen aus dem Berufsstand.

Zulassungs- und Disziplinarkammern

Weder die CNCC noch die CRCC besitzen bei Zulassungs- und Disziplinarfragen direkte Befugnisse. Entscheidungen werden in erster Instanz durch die regionalen Zulassungs- und Disziplinarkammern gefällt, die ebenfalls an die Berufungsgerichte angegliedert sind. Dabei handelt es sich um eine Kommission bestehend aus acht Mitgliedern, die je nach Art des Anlasses als Zulassungs- oder Disziplinarkammer zusammentritt. Bei Entscheidungen dieser Kammern wirkt der Berufsstand jedoch insoweit mit, als ein Vertreter der jeweiligen *Compagnie régionale* als stimmberechtigtes Mitglied daran teilnimmt. Die anderen sieben Mitglieder

sind: ein Richter des Berufungsgerichts als Präsident der Kommission, ein Vertreter des regionalen Rechnungshofs, ein Vertreter der Wissenschaft (aus den Gebieten Rechts-, Wirtschafts- oder Finanzwissenschaft), drei Unternehmensvertreter sowie ein Repräsentant des Wirtschaftsministeriums. Gegen Entscheidungen der Zulassungs- und Disziplinarkammern ist in zweiter Instanz Berufung beim H3C möglich.

Öffentliche Berufsaufsicht: der H3C als zentrales Organ

Der Hohe Rat der Wirtschaftsprüfung (*Haut Conseil du Commissariat aux comptes*) ist in Frankreich die vom Berufsstand unabhängige Aufsichtsinstitution. Der H3C ist eine unabhängige, mit der juristischen Persönlichkeit ausgestattete öffentliche Behörde (*autorité publique indépendante dotée de la personnalité morale*), die über finanzielle Autonomie verfügt¹⁹ und dem Justizministerium unterstellt ist (C.com. Art. L 821-1).

Aufgaben

Der H3C nimmt im Wesentlichen fünf gesetzlich festgelegte Aufgaben wahr (C.com. Art. L 821-1).

- **Berufsaufsicht:** Zentrale Obliegenheit des H3C ist die Wahrnehmung der öffentlichen berufsstandunabhängigen Berufsaufsicht im Sinne der Abschlussprüferrichtlinie. Die Überwachung betrifft die Konzeption (Schwerpunkte und Umfang der Kontrollen) und die Durchführung der externen Kontrollen aller Wirtschaftsprüfer (C.com. Art. R 821-11). Die praktische Durchführung der Kontrollen wird im Folgenden noch ausführlicher dargelegt.
- **Verhaltenskodex und Unabhängigkeit:** Der H3C ist die alleinige Institution in Frankreich, die mit der Überwachung des Ver-

haltenskodex sowie der Unabhängigkeit aller französischen Abschlussprüfer betraut ist. So veröffentlicht der H3C Stellungnahmen zu Zweifelsfragen der Unabhängigkeit, die durch die CRCC, die CNCC oder durch einzelne Wirtschaftsprüfer an ihn herangetragen werden.

- **Berufungsinstanz bei Entscheidungen der regionalen Zulassungs- und Disziplinarausschüsse:** Als Institution der Berufungsgerichtsbarkeit ist der H3C Anrufungsinstanz bei Entschlüssen dieser bei den Berufsgerichten angesiedelten Gremien.
- **Teilnahme an der Facharbeit des Berufsstands:** Der H3C erarbeitet nicht nur Stellungnahmen zu den im Vorfeld von den Fachausschüssen der CNCC erarbeiteten Berufsnormen, er ist auch im Rahmen eines Konsultationsprozesses direkter Partner der CNCC bei der Erstellung einer gemeinsamen Version neuer Berufsnormen, bevor diese in das offizielle Abstimmungsverfahren zwischen CNCC, H3C und Justizministerium übergeben werden.²⁰ Weiterhin ist der H3C damit beauftragt, allgemein anerkannte sogenannte „Gute Verhaltensregeln“ (*bonnes pratiques*) zu identifizieren und zu kodifizieren.
- **Zusammenarbeit mit ausländischen Institutionen:** der H3C arbeitet auf europäischer (EGA OB) und internationaler Ebene (innerhalb des IFIAR sowie bilateral) mit seinen Pendants im Ausland zusammen. Darüber hinaus ist er ermächtigt, Übereinkommen mit ausländischen Institutionen abzuschließen. Zurzeit verhandelt der H3C mit den Aufsichtsbehörden der USA, der Schweiz und Japans über den Abschluss von bilateralen Kooperationsabkommen.²¹

Organe

Zentrales Organ der Institution H3C ist der sogenannte Hohe Rat, welcher aus zwölf Mitgliedern besteht. Präsident ist ein Richter des Kassationsgerichts²² (zurzeit: Christine Thin), sein Stellvertreter ist ebenfalls ein Richter. Weitere Mitglieder sind ein Vertreter des nationalen Rechnungshofs, der Präsident der französischen Börsenaufsicht (Autorité des marchés financiers, AMF), ein Vertreter des Wirtschaftsministeriums, ein Universitätsprofessor der Fachgebiete Recht, Wirtschaft oder Finanzwesen, drei Vertreter der Wirtschaft (davon zwei von kapitalmarkt-orientierten Unternehmen) sowie drei Wirtschaftsprüfer (davon ebenfalls zwei, die mit der Prüfung von kapitalmarkt-orientierten Unternehmen befasst sind). Die Mitglieder des Hohen Rats werden durch die französische Regierung per Dekret für sechs Jahre ernannt. Darüber hinaus ernannt das aufsichtführende Justizministerium einen Regierungskommissar, welcher mit konsultativer Stimme an den Beratungen teilnimmt. In Ausführung seiner Tätigkeit wird der H3C durch einen Generalsekretär unterstützt, der ebenfalls durch das Justizministerium ernannt wird. Der Generalsekretär ist mit der Verwaltung des H3C betraut und verfolgt die Arbeit der Fachausschüsse. Im Jahr 2011 verfügte der H3C über einen Haushalt in Höhe von neun Millionen € und 39 Vollzeit-Mitarbeiter.²³ Einmal pro Jahr veröffentlicht der H3C einen Rechenschaftsbericht (C.com. Art. R 821-13).

Durchführung der Kontrollen

Die Durchführung der externen Kontrollen der Wirtschaftsprüfer hat der H3C in den Entscheidungen 2009-02 (Grundsätze) und 2009-04 (Delegation von Kontrollen an die CNCC und CRCC) ge-

regelt. Von zentraler Bedeutung ist dabei die Unterscheidung zwischen Abschlussprüfern der Unternehmen von öffentlichem Interesse (public interest entities, kurz PIE²⁴) und den anderen Abschlussprüfern.

In der ersten Kategorie werden die Kontrollen direkt durch den H3C und durch die bei ihm angestellten Inspektoren dann durchgeführt, wenn die Prüfungsgesellschaft mindestens zwei Mandate betreut, deren Wertpapiere an einem geregelten Markt gehandelt werden, oder die Banken sind.²⁵ Im Falle von börsennotierten Unternehmen erfolgt die Kontrolle in Kooperation mit der Börsenaufsicht AMF, mit der der H3C diesbezüglich ein Abkommen geschlossen hat.²⁶ Die Kontrolle der anderen PIE-Prüfungsgesellschaften²⁷ wird an die CNCC und die CRCC delegiert.²⁸ Im Rahmen der Delegation kommen seitens der CNCC Wirtschaftsprüfer als sogenannte Kontrolleure der Praxis zum Einsatz. Die Liste dieser Kontrolleure und ihre Zuteilung auf die zu prüfenden Gesellschaften wird jährlich von der CNCC erstellt und vom H3C genehmigt. Die Kosten der Kontrolleure werden durch die CNCC getragen. Der Prüfungsturnus der Abschlussprüfer von PIE-Mandaten beträgt drei Jahre (C.com. R 821-26).

Bei Prüfern, die Nicht-PIE-Mandate betreuen, wird die externe Kontrolle direkt durch die CNCC und die CRCC durchgeführt, nach Vorgaben und unter Aufsicht des H3C. Dabei werden die Kontrolleure durch die CRCC bestimmt. Zur Wahrung der Unabhängigkeit und der Verschwiegenheit werden Prüfer jedoch nur außerhalb der eigenen CRCC eingesetzt. Jeder Abschlussprüfer wird alle sechs Jahre kontrolliert (C.com. R 821-26). Die Ergebnisse der externen Kontrollen wer-

den in der „Kommission für Qualität der Regionen“ auf Ebene der CNCC konsolidiert und an den H3C weitergeleitet. Im Falle der Nicht-PIE-Gesellschaften kommt daher in Frankreich das Peer-Review-System zum Einsatz.

Disziplinarsystem

Ein Disziplinarvergehen ist in Frankreich gesetzlich definiert als „jegliche Zuwiderhandlung eines Wirtschaftsprüfers gegen Gesetze, Rechtsverordnungen oder gegen durch das Justizministerium anerkannte Berufsnormen, gegen den Verhaltenskodex oder gegen die durch den H3C identifizierten guten Verhaltensweisen, sowie jede schwerwiegende Nachlässigkeit und jede der Redlichkeit, Ehre und Unabhängigkeit entgegenstehende Handlung, selbst wenn die Tat nicht bei Ausübung des Wirtschaftsprüfer-Berufs erfolgt ist“ (C.com. Art. R 822-32).

Berufsrechtlicher Verfahrensablauf und zuständige Stellen

Ein Disziplinarvergehen wird in erster Instanz vor der regionalen Disziplinarkammer verhandelt. Wie wir oben gesehen haben, ist darin ein Wirtschaftsprüfer als stimmberechtigtes Mitglied vertreten. Der Kammer beigeordnet ist darüber hinaus ein Vertreter der Staatsanwaltschaft. Seine Aufgabe ist es, Vertreter der Anklage zu sein. Berufungsinstanz ist der H3C. Höchstrichterliche Instanz in Disziplinarangelegenheiten ist schließlich der Staatsrat (Conseil d'Etat), bei dem ein Revisionsverfahren eingereicht werden kann.

Eingeleitet werden kann ein solches Disziplinarverfahren grundsätzlich durch das Justizministerium, den Staatsanwalt (auch auf Beschwerden Dritter, wie zum Beispiel Aktionären einer geprüf-

ten Gesellschaft), sowie durch den Präsidenten der CNCC oder durch einen Präsidenten der CRCC. Nach Erhalt der Beschwerde beauftragt die Anklagevertretung den von der CRCC abgeordneten Wirtschaftsprüfer als Syndikus mit dem Untersuchungsverfahren. Auf Grundlage des Untersuchungsberichts entscheidet der Staatsanwalt, ob das Verfahren eingestellt wird oder ob Anklage erhoben wird. Urteile werden in der regionalen Disziplinkammer mit einfacher Stimmenmehrheit gefällt. Eine Verjährung berufsrechtlicher Vergehen tritt frühestens nach zehn Jahren ein (C.com. Art. R 822-59).

Disziplinarmaßnahmen

In Abhängigkeit von der Schwere des Disziplinarvergehens ist zwischen folgenden Sanktionen zu unterscheiden: Verwarnung (*avertissement*), Rüge (*blâme*), zeitlich begrenztes Berufsverbot (*interdiction temporaire*, max. fünf Jahre, kann auch auf Bewährung ausgesprochen werden), sowie Entzug der Zulassung (*radiation de la liste*). Zusätzlich können auch Nebenstrafen verhängt werden, so beispielsweise im Fall von Verwarnung, Rüge oder zeitlich begrenztem Berufsverbot die Nichtwählbarkeit für berufsständische Institutionen (C.com. Art. L 822-8, S.3). Bei einer Rüge als Hauptstrafe kann die regionale CRCC zusätzlich die betroffenen Unternehmen informieren. Als präventive Notmaßnahme kann das Justizministerium zusätzlich im Vorfeld einer Verurteilung eine vorläufige Suspendierung des betroffenen Wirtschaftsprüfers aussprechen (C.com. Art. L 821-10). Eine solche Maßnahme muss allerdings durch besondere Schwere der Anschuldigungen und den Schutz der Öffentlichkeit gerechtfertigt sein.

WP Dr. Christian Schneider, Commissaire aux comptes, ist Geschäftsführer der Dr. Schneider & Partner SAS in Straßburg, Frankreich. Sein Tätigkeitsschwerpunkt liegt in der Beratung und Prüfung deutscher Unternehmen in Frankreich.



Die Pflicht zur Veröffentlichung einer berufsrechtlichen Strafe ist abhängig von der Schwere der verhängten Sanktion. Im Falle der Rüge kann zusätzlich die Mitteilung an bestimmte Unternehmen auferlegt werden. Ähnlich gelagert ist der Fall einer vorläufigen Suspendierung als Notmaßnahme; hier hat der Präsident der CRCC die Pflicht, die betroffenen Unternehmen zu informieren. Eine Pflichtveröffentlichung ist schließlich bei Verhängung des Berufsverbots (zeitlich befristet oder endgültig) vorgesehen (C.com. Art. R 822-55).

Wichtige Unterschiede im Vergleich zu Deutschland und Reformpläne der EU für die Berufsaufsicht

Im Folgenden sollen abschließend die wichtigsten Unterschiede zwischen dem französischen und dem deutschen System hervorgehoben werden.

In Frankreich ist die Organisation des Berufsstands durch eine Einkammerorganisation, der CNCC, geprägt. Hauptaufgabe ist die Vertretung des Berufsstands, Selbstverwaltungsfunktionen werden innerhalb dieser monistischen Struktur nur begrenzt ausgeübt. So entscheiden weder die CNCC

noch die CRCC über die Berufszulassung, die Berufsaufsicht, das Disziplinarsystem oder die Facharbeit alleine. Charakteristisch für die französische Berufsorganisation ist vielmehr die Mitwirkung an öffentlichen Entscheidungsgremien, die mehrheitlich durch Vertreter außerhalb des Berufsstands besetzt sind. Im Gegensatz dazu hat sich in Westdeutschland nach dem Zweiten Weltkrieg eine dualistische Organisation herausgebildet: unter Fachaufsicht des Wirtschaftsministeriums wurden Aufgaben der Selbstverwaltung an die Wirtschaftsprüferkammer übertragen. Die Prüfungsstandards werden durch das Institut der Wirtschaftsprüfer entwickelt.

Für die Berufsaufsicht wurde in Frankreich der H3C als berufsstandunabhängige Aufsichtsbehörde bereits im Jahr 2003 mit einem sehr umfassenden Aufgabenspektrum gegründet. Die Aktivitäten reichen von der Berufsaufsicht als originäre Verantwortung, über berufsgerichtliche Funktionen (der Hohe Rat als Berufungsinstanz bei Zulassungs- und Disziplinentscheidungen), der Durchführung der Inspektionen durch eigene Mitarbeiter bis hin zur De facto-Aufsicht über die Facharbeit des Berufsstands. Zur Wahrnehmung dieser breitgefächerten Aufgaben

ist der H3C mit umfassenden finanziellen und personellen Ressourcen ausgestattet.

Demgegenüber steht bei der Tätigkeit der deutschen APAK als Aufsichtskommission die Überwachung der Berufsaufsicht durch die WPK im Vordergrund. So führt die APAK eine öffentliche fachbezogene Aufsicht über die Wirtschaftsprüferkammer (§ 66 a Abs. 1 Satz 1 WPO), die nach § 61 a Satz 1 WPO für die Berufsaufsicht zuständig ist. Zur Wahrnehmung der Aufsichtsfunktion besitzt die APAK die Letztentscheidungsbefugnis für alle von der WPK behandelten Aufsichtsvorgänge (§ 66 a Abs. 4 Satz 2 WPO). Gegenüber Frankreich wird in Deutschland die Berufsaufsicht insgesamt stärker durch den Berufsstand durchgeführt, wenngleich seit jüngster Zeit die Durchführung der anlassunabhängigen Sonderuntersuchungen unmittelbar durch die APAK erfolgt.²⁹ Weiter ist hervorzuheben, dass die französische Börsenaufsicht AMF direkt an der Kontrolle der Prüfungsgesellschaften von börsennotierten Unternehmen beteiligt ist. Dies ist bei den deutschen Enforcement-Institutionen nicht vorgesehen (Deutsche Prüfungsstelle für Rechnungslegung sowie BaFin). Der geringeren Delegation von Aufsichtsaufgaben an die CNCC steht jedoch eine stärkere Repräsentation der französischen Wirtschaftsprüfer innerhalb des Aufsichtsorgans gegenüber: Drei von zwölf Mitgliedern des H3C sind Vertreter des Berufsstands, während in der APAK gemäß § 66 a Abs. 2 S. 2 WPO kein Wirtschaftsprüfer vertreten ist und damit eine vollständige Berufsstandsunabhängigkeit gegeben ist.

Bezüglich der externen Qualitätskontrolle von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die nicht Unternehmen von öffentlichem

Interesse prüfen, ist festzuhalten, dass im Rahmen eines Peer-Review-Ansatzes der Prüfer in Frankreich durch die CRCC unter Aufsicht des H3C bestimmt wird. In Deutschland wird der Prüfer für Qualitätskontrolle von der zu kontrollierenden Praxis selbst beauftragt, wobei allerdings die Kommission für Qualitätskontrolle nach § 57 a Abs. 6 WPO ein Vetorecht hat, das heißt zustimmen muss. Die Kosten der Prüfung trägt in Frankreich die CNCC, während in Deutschland das kontrollierte Unternehmen für seinen „Peer Review“ selbst aufzukommen hat.

Das Disziplinarsystem des französischen Berufsstands ist durch ein eingliedriges System mit einem dreistufigen Verfahren gekennzeichnet. Außer in der Letztentscheidungsinstanz (Staatsrat) ist der Berufsstand in allen Entscheidungsgremien stimmberechtigt vertreten. Demgegenüber ist das Disziplinarsystem in Deutschland zweigeteilt in ein Kammer- und ein berufsgerichtliches Verfahren. Der Vorstand der WPK hat gemäß § 63 WPO die Befugnis, bei weniger schweren Pflichtverletzungen das Verhalten von Berufsangehörigen zu sanktionieren. Eine vergleichbare direkte Sanktionsbefugnis der CNCC bzw. CRCC gibt es in Frankreich nicht. Im Falle eines berufsgerichtlichen Verfahrens, welches bei Vorliegen einer schweren Schuld oder bei zu erwartenden berufsgerichtlichen Maßnahmen einzuleiten ist (§ 63 Abs. 1 Satz 1 WPO), nehmen in allen drei Rechtszügen jeweils zwei Wirtschaftsprüfer als Beisitzer teil (§§ 72, 73 und 74, jeweils Abs. 2 WPO). Bezüglich der Disziplinarmaßnahmen ist als wesentlicher Unterschied festzuhalten, dass in Frankreich Geldbußen als Sanktionsmechanismus nicht vorgesehen sind. In Deutschland kann eine durch den Vorstand der WPK

ausgesprochene Rüge gemäß § 63 Abs. 1 Satz 3 WPO mit einer Geldstrafe bis zu 50.000 € und eine berufsgerichtliche Verurteilung nach § 68 Abs. 1 Nr. 1 WPO mit bis zu 500.000 € als Hauptstrafe geahndet werden.

Die Regulierungsvorschläge der EU-Kommission („Grünbuch“) enthalten auch Vorschläge für die Weiterentwicklung der öffentlichen Aufsichtsorgane der Mitgliedsländer (Änderung des Art. 32 sowie Einfügung eines neuen Artikels 32 a in die Abschlussprüfer-Richtlinie 2006/43/EG³⁰). Dabei werden drei Ziele verfolgt. Zum einen soll die „öffentliche Aufsichtsinstitution“ für alle Abschlussprüfer zuständig sein (geänderter Art. 32 Nr. 1 des Richtlinienentwurfs). Zum anderen soll eine Delegation von Aufsichtsaufgaben nicht mehr möglich sein (neuer Art. 32 a des Richtlinienentwurfs). Schließlich soll in Zukunft jede Beteiligung des Berufsstands an der öffentlichen Aufsicht unterbunden werden (geänderter Art. 32 Nr. 3 des Entwurfs).

Würden die Vorschläge der EU-Kommission in dieser Form angenommen, hätte dies sowohl für die französische als auch für die deutsche Wirtschaftsprüfung einschneidende Konsequenzen. Ein Verbot der Delegation von Aufsichtsaufgaben hätte in beiden Ländern das Ende der Mitwirkung von berufsständischen Einrichtungen an der eigenen Berufsaufsicht und des Qualitätskontrollverfahrens zur Folge. Ein Rückzug des Berufsstands aus der Berufsaufsicht hätte für Frankreich jedoch ähnlich weitreichende Konsequenzen wie für Deutschland. Ein Ausscheiden der Wirtschaftsprüfer aus dem Hohen Rat hätte zur Folge, dass nicht nur die Berufsaufsicht, sondern auch Berufungsentscheidungen zu Zulassung und

Berufsgerichtsbarkeit der Mitwirkung des Berufsstands komplett entzogen wären. In der Facharbeit wäre die Rolle der CNCC auf die Ausarbeitung von Entwurfsversionen reduziert, während die weitere Beratung (Stellungnahme des H3C) und Verabschiedung (durch das Justizministerium) ohne jegliche Einwirkung der Wirtschaftsprüfer stattfände. In Deutschland würde dies dazu führen, dass die berufsständische Vertretung durch die WPK und damit das Know-

how des Berufsstandes vollständig aus der Berufsaufsicht und dem Qualitätskontrollverfahren ausscheiden. Die Aufgaben wären nach den Überlegungen der EU-Kommission vollständig auf eine neue Behörde zu übertragen.

Momentan scheinen alle drei Reformvorschläge der EU-Kommission zur Aufsicht dahingehend abgemildert zu sein, dass sie im Berichtsentwurf des Berichtserstatters des Rechtsausschusses des Europäischen Parlaments

vom 4.9.2012 nicht mehr enthalten sind.³¹ Insbesondere wird in dem Berichtsentwurf des Rechtsausschusses der Aufsichtsbehörde gestattet, Qualitätskontrollen von Abschlussprüfern, die keine Mandate von öffentlichem Interesse haben, zu delegieren. Doch erst am Ende des Mitentscheidungsverfahrens zwischen dem Rat der Finanzminister und dem Europäischen Parlament wird man sehen können, welche Regelung sich tatsächlich durchsetzen wird.

¹ Vgl. Monéger, Joël/Graniel, Thierry: *Le Commissaire aux Comptes*, Paris 1995, S. 3.

² Gesetz vom 26.-29. Mai 1863 betr. die Gesellschaften mit begrenzter Haftung (*sociétés à responsabilité limitée*).

³ Vgl. Monéger, Joël/Graniel, Thierry: *Le Commissaire aux Comptes*, Paris 1995, S. 4.

⁴ Vgl. Monéger, Joël/Graniel, Thierry: *Le Commissaire aux Comptes*, Paris 1995, S. 6.

⁵ Vgl. Mercier, Antoine/Merle, Philippe: *Audit et Commissariat aux comptes – Mémento Pratique Francis Lefebvre 2009-2010*, Levallois-Perret 2008, S. 10.

⁶ Hier sollen nur die wesentlichen Sonderaufgaben kurz vorgestellt werden, die Aufzählung erhebt somit keinen Anspruch auf Vollständigkeit.

⁷ In diesem Artikel wird die französische Zitierweise des Handelsgesetzbuches (*Code de commerce*, abgekürzt als *C.com.*) beibehalten. Der Buchstabe L vor dem Paragraphen verweist dabei auf den Gesetzteil (*partie législative*), der Buchstabe R auf den Richtlinien-Teil (*partie réglementaire*).

⁸ Monéger, Joël/Graniel, Thierry: *Le Commissaire aux Comptes*, Paris 1995, S. 6.

⁹ Im Original: « quasi-auxiliaire de justice »; vgl. die in Mercier, Antoine/Merle, Philippe: *Audit et Commissariat aux comptes – Mémento Pratique Francis Lefebvre 2009-2010*, Levallois-Perret 2008, S. 968 zitierte Literatur.

¹⁰ Das Warnverfahren wurde durch den Gesetzgeber im Jahr 1984 zeitgleich mit anderen Maßnahmen (vor allem das sog. *Sauvegarde-Verfahren*, welches dem amerikanischen Chapter 11-Verfahren nahekommt) eingeführt, die ebenfalls die Sicherung des Unternehmensfortbestands zum Ziel haben (Mercier, Antoine/Merle, Philippe: *Audit et Commissariat aux comptes – Mémento Pratique Francis Lefebvre 2009-2010*, Levallois-Perret 2008, S. 989).

¹¹ Mercier, Antoine/Merle, Philippe: *Audit et Commissariat aux comptes – Mémento Pratique Francis Lefebvre 2009-2010*, Levallois-Perret 2008, S. 10.

¹² In der Praxis können sich aus dieser Regelung insbesondere bei Konzernprüfungen Komplikationen ergeben. Findet ein Prüferwechsel auf Ebene des Mutterkonzerns statt, so kann eine Mehrjahresbestellung den simultanen Prüferwechsel bei den Tochtergesellschaften schwierig gestalten. In diesem Fall ist es innerhalb der großen französischen Prüfungsgesellschaften Konvention, vom

Mandat vorzeitig zurückzutreten, um so die Bestellung eines neuen Abschlussprüfers zu ermöglichen.

¹³ So kann der Wirtschaftsprüfer nicht für wirtschaftlichen Schaden haftbar gemacht werden, der dem Unternehmen im Rahmen eines Warnverfahrens (*C.com. Art. L 822-17 S. 2*) oder durch Mitteilung eines Straftatverdachts an den Staatsanwalt (*C.com. Art. L 823-12 S. 2*) entstanden ist.

¹⁴ Der französische Verhaltenskodex der Wirtschaftsprüfer gibt vor, dass alle Aktivitäten, die nicht ausdrücklich erlaubt sind, verboten sind (vgl. CNCC: *Code de Déontologie de la profession de Commissaire aux comptes*, Paris 2010).

¹⁵ Das „*barème d'heures*“, *C.com. Art. R 823-12*.

¹⁶ So ist die am meisten verbreitete Gesellschaftsform, die SAS (*société par actions simplifiée*) prüfungspflichtig, wenn sie ein verbundenes Unternehmen ist (dann unabhängig von Größenkriterien) oder wenn sie 2 von 3 Größenmerkmalen überschreitet (Bilanzsumme 1 Mio. €, Umsatz 2 Mio. €, 20 Mitarbeiter; *C.com. Art. 227-9-1*). Weiter ist die SA (*société anonyme*, vergleichbar mit einer AG) als Rechtsform immer prüfungspflichtig (*C.com. Art. L 225-218*). Schließlich sind Personengesellschaften (SCS, SNC) sowie die verbreitete SARL (*société à responsabilité limitée*) dann prüfungspflichtig, wenn zwei von drei Kriterien überschritten werden: Bilanzsumme 1,55 Mio. €, Umsatz 3,1 Mio. € sowie 50 Mitarbeiter (*C.com. Art. L 221-9 und 223-35*).

¹⁷ Der *Cour d'appel* ist das französische Berufungsgericht und entspricht dem deutschen Oberlandesgericht.

¹⁸ Bis zum Inkrafttreten des *Loi sur la Sécurité financière* im Jahr 2003 war die CNCC allein für die Facharbeit zuständig.

¹⁹ Seit dem Haushaltsgesetz 2008 verfügt der H3C über eigene finanzielle Ressourcen, die die sich aus Abgaben der Wirtschaftsprüfer zusammensetzen. Diese Beiträge werden durch den CNCC und die CRCC erhoben und an den H3C weitergeleitet. So erhält der H3C (*C.com. Art. L 821-5*):

- Einen jährlichen Beitrag in Höhe von 10 € von jedem zugelassenen Wirtschaftsprüfer und jeder zugelassenen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, sowie

- Eine fixe Gebühr für jeden durch einen Wirtschaftsprüfer testierten Prüfungsbericht (1.000 € bei börsennotierten Unternehmen, deren Wertpapiere an einem geregelten Markt zugelassen sind, 500 € bei Unternehmen, deren Anteile im Freiverkehr gehandelt werden sowie 20 € für die anderen Unternehmen).

Eingeführt durch das Haushaltsgesetz 2009 erhält der H3C zusätzlich seit 2011 einen Beitrag, der zwischen 0,65 und 1% der durch die französischen Wirtschaftsprüfer für die Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse berechneten Honorare beträgt (*C.com. Art. L 821-6-1*). Diese Zusatzgebühr soll die Kosten der externen Kontrollen dieser Unternehmen decken.

²⁰ Vgl. H3C, *Rapport annuel 2011*, Paris 2012, S. 24.

²¹ Vgl. H3C, *Rapport annuel 2011*, Paris 2012, S. 62.

²² Der *Cour de cassation* ist die höchste Entscheidungsinanz des französischen Gerichtswesens, vergleichbar mit dem Bundesgerichtshof.

²³ Ohne die 12 Mitglieder des Hohen Rats; vgl. Haut Conseil du Commissariat aux comptes, *Rapport annuel 2011*, Paris 2012, S. 19 und 21.

²⁴ H3C, *Rapport annuel 2011*, Paris 2012, S. 41.

²⁵ Vgl. H3C, *Rapport annuel 2010*, Paris 2011, S. 111.

²⁶ Vgl. Abkommen zwischen dem H3C und der AMF vom 11. Januar 2010.

²⁷ Gemäß der relativ weit gefassten französischen PIE-Definition im Wesentlichen Prüfer von nicht börsennotierten Versicherungen, Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit, bedeutende gemeinnützige Vereinigungen sowie Organisationen der Sozialversicherungen.

²⁸ Vgl. Entscheidung des H3C 2009-04, S. 1.

²⁹ So wurde das Direktionsrecht über die Abteilung Sonderuntersuchungen von der WPK an die APAK übertragen. Vgl. Vereinbarung zwischen APAK und WPK über die Übertragung des Direktionsrechts, die am 1. April 2012 in Kraft trat (Spindler, Wolfgang: Bericht der APAK für 2011/2012, WPK Magazin 3/2012, S. 16).

³⁰ Vgl. Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Unternehmen, Brüssel, 30.11.2011, S. 23 ff.

³¹ Vgl. Rechtsausschuss des Europäischen Parlaments, 4.9.2012, Entwurf eines Berichts für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfung von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen (KOM(2011) 0778-C7_0461/2011-2011/0389 (COD)).