

Begründung zu den einzelnen Vorschriften Erläuterungen zur Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer – BS WP/vBP vom XX. XX 2016

Anmerkung: Verwendung des einheitlichen Begriffs „Erläuterungen“; dies entspricht dem bisherigen Verständnis des Charakters der nachfolgenden Ausführungen.

Durch die nachfolgenden Erläuterungen sollen die Auslegung der einzelnen Satzungsvorschriften erleichtert werden und geben damit eine Hilfestellung für WP/vBP zur rechtssicheren Anwendung der Berufssatzung. Sie erheben allerdings keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Die ~~Kommentierungen~~ Erläuterungen sind kein förmlicher Bestandteil der Berufssatzung. ~~Sie unterlagen daher auch nicht der Beschlussfassung des Beirates, sind aber von diesem zustimmend zur Kenntnis genommen worden.~~

~~WP/vBP haben sich gemäß § 43 Abs. 2 Satz 2 WPO in Verbindung mit § 1 Abs. 2 Satz 2 der Berufssatzung der besonderen Berufspflichten bewusst zu sein, die ihnen aus der Befugnis erwachsen, gesetzlich vorgeschriebene Bestätigungsvermerke zu erteilen und ein Siegel zu führen. Die ausdrückliche Hervorhebung der besonderen Berufspflichten bedeutet allerdings nicht, dass die allgemeinen Berufspflichten in weniger starkem Maße zu beachten sind. Auch über diese haben sich Berufsangehörige, unter Zuhilfenahme der Erläuterungstexte, zu informieren. WP/vBP können davon ausgehen, dass die Wirtschaftsprüferkammer (WPK) die Satzungsregelungen im Sinne der Erläuterungen anwenden. Dennoch stellen sie für die WPK eine Selbstbindung dar. WP/vBP, die die Erläuterungen zur Berufssatzung berücksichtigen, gegebenenfalls in Verbindung mit ergänzenden Verlautbarungen oder Hinweisen der WPK, können daher darauf vertrauen, im Einklang mit der Berufssatzung zu handeln. Gleichwohl ist nicht ausgeschlossen, dass WP/vBP im Einzelfall auch dann ordnungsgemäß handeln können, wenn sie von einer in den Erläuterungen enthaltenen Interpretation des Satzungstextes abweichen.~~

Da die ~~Begründungen~~ Erläuterungen zu den einzelnen Satzungsvorschriften nicht alle berufsrechtlichen Fragestellungen erschöpfend beantworten können, muss auch auf anderweitige Äußerungen der Wirtschaftsprüferkammer WPK zum Berufsrecht geachtet werden. Dies gilt insbesondere für Vorstandsverlautbarungen, die, wenn auch jeweils auf einzelne Themenbereiche beschränkt, „allgemeine Auffassungen über Fragen der Ausübung des Berufs der Wirtschaftsprüfer und des vereidigten Buchprüfers“ ~~und insoweit Richtlinien im Sinne des § 57 Abs. 2 Nr. 5 WPO~~ darstellen.

Nicht zuletzt besteht die Möglichkeit, sich in Zweifelsfragen mit der Wirtschaftsprüferkammer WPK in Verbindung zu setzen, der es gemäß nach § 57 Abs. 2 Nr. 1 WPO obliegt, ihre Mitglieder in Fragen der Berufspflichten zu beraten ~~und zu belehren~~. Die Mitglieder der Wirtschaftsprüferkammer WPK sollten im eigenen Interesse spätestens dann hiervon

Gebrauch machen, wenn sich in einem konkreten Fall die Rechtslage nicht eindeutig aus dem Gesetz oder der Berufssatzung beantworten lässt.

Die Berufssatzung berücksichtigt geltendes europäisches Recht, insbesondere die Abschlussprüferrichtlinie – Richtlinie 2006/43/EG vom 17. Mai 2006 und die Verordnung (EU) Nr. 537/2014. Darüber hinaus wurden – soweit höherrangiges Recht nicht entgegensteht – die von den Ausschüssen der International Federation of Accountants (IFAC) entwickelten, internationalen Grundsätze in der Berufssatzung umgesetzt, da die WPK hierzu aufgrund ihrer Mitgliedschaft bei IFAC verpflichtet ist. Dies betrifft insbesondere den Code of Ethics (Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants) des IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants) sowie den ISQC 1 (International Standard on Quality Control 1) und den ISA 220 (International Standard on Auditing 220) des IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board).

Teil 1: Allgemeine Berufspflichten

Zu Teil 1:

Im Ersten Teil sind die allgemeinen Berufspflichten, die von WP/vBP zu beachten sind, gemäß nach der Satzungsermächtigung des § 57 Abs. 4 Nr. 1 WPO geregelt. Die die beruflichen Niederlassungen und Zweigniederlassungen betreffenden Regelungen in § 19, die auf die Satzungsermächtigung gemäß § 57 Abs. 4 Nr. 4 b WPO gestützt werden, waren aus Gründen des Sachzusammenhangs zu dem Regelungsbereich der beruflichen Niederlassungen im Sinne von § 3 WPO in den Ersten Teil aufzunehmen.

Zu § 1:

Die Vorschrift enthält, der Wirtschaftsprüferordnung folgend, die grundlegenden Anforderungen, die WP/vBP bei der Berufstätigkeit sowie bei ihrem Verhalten außerhalb der Berufstätigkeit zu beachten haben. **Absatz 2 Satz 2** ist um die macht deutlich, dass Siegelführung ergänzt worden, weil die Befugnis zur Siegelführung gesteigerte Anforderungen an die Berufstätigkeit mit sich bringt.

Zu § 2:

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Abs. 4 Nr. 1 a WPO. **Absatz 1** definiert die gesetzliche Berufspflicht der Unabhängigkeit als Freiheit von Bindungen, die die berufliche Entscheidungsfreiheit beeinträchtigen oder beeinträchtigen könnten, und normiert das Verbot, entsprechende Bindungen einzugehen.

Absatz 2 führt Beispiele für unzulässige Bindungen auf, wobei die besonders bedeutsamen, bereits in § 55 Abs. 1 und 2 WPO genannten Fälle nochmals unter Kennzeichnung der Übernahme aus der Wirtschaftsprüferordnung aufgeführt werden.

~~Das Zum Verbot zurder Vereinbarung von Erfolgshonoraren (**Absatz 2 Nr. 1**) war seit langem zunächst in § 55a Abs. 1 WPO geregelt. Vom Anwendungsbereich des Verbots, das ursprünglich die gesamte Berufstätigkeit des WP und nach § 129 WPO auch des vBP erfasste, wurden durch die am 6.9.2007 in Kraft getretene 7. WPO-Novelle die Beratung in wirtschaftlichen Angelegenheiten und die Wahrung fremder Interessen (§ 2 Abs. 3 Nr. 2 WPO) ausgenommen. Bei diesen Tätigkeiten steht der WB/vBP in Konkurrenz zu anderen Berufsgruppen, die einem solchen Verbot nicht unterliegen, und es sind anders als im Vorbehaltsbereich der Berufstätigkeit keine sachlichen Gründe für eine einschränkende Regelung ersichtlich. enthält Artikel 4 Abs. 1 Verordnung (EU) Nr. 537/2014 eine entsprechende Regelung für die Durchführung von Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse, die insoweit Vorrang hat.~~

Absatz 2 Nr. 2 stellt klar, dass das Verbot der Vereinbarung von Erfolgshonoraren grundsätzlich auch für die steuerberatende Tätigkeit gilt. ~~Infolge des Beschlusses des BVerfG vom 12.12.2006 — 1 BvR 2576/04 (NJW 2007, 979) — wurde mit dem am 1.7.2008 in Kraft getretenen Gesetz zur Neuregelung des Verbots der Vereinbarung von Erfolgshonoraren in § 55a WPO aber eine Regelung geschaffen, die in Ausnahmefällen die Vereinbarung von Erfolgshonoraren bei der Erbringung von Steuerrechtshilfe durch WP/vBP zulässt (die Regelung entspricht dem ebenfalls durch das o. g. Gesetz neu geschaffenen § 9a StBerG). Die übrigen in § 55a WPO a. F. enthaltenen Regelungen finden sich jetzt in § 55 WPO. Absatz 2 Nr. 2 spiegelt diese Rechtslage wider.~~

Absatz 2 Nr. 3. erste Alternative- 1 bezieht sich auf die Vorschrift in § 55 Abs. 1 Satz 3 ~~erste Alternative- 1 WPO~~, wonach die Vergütung für gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen über Satz 1 hinaus nicht an weitere Bedingungen geknüpft sein darf. Diese Regelung setzt Art. 25 lit. b der ~~8. EU-RL Abschlussprüferrichtlinie~~ um. Die Vorschrift gilt ~~— anders als Absatz 2 Nr. 1 —~~ nur für die Vergütung gesetzlich vorgeschriebener Abschlussprüfungen. Ungeachtet ihrer allgemeinen Formulierung, die jedwede Bedingung erfasst, zielt die Regelung vorrangig auf die Sicherung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und damit auf die Unzulässigkeit von solchen Bedingungen ab, die ~~— wie bei einem Erfolgshonorar —~~ ein wirtschaftliches Eigeninteresse des Prüfers an dem Ergebnis seiner Tätigkeit begründen. Obwohl der Wortlaut das Verbot von Erfolgshonoraren mit umfasst, hat der Gesetzgeber neben der Übernahme der weiten Formulierung aus der Richtlinie in § 55 Abs. 1 Satz 3 ~~erste Alternative- 1 WPO~~ die konkrete Regelung für Erfolgshonorare in § 55 Abs. 1 Satz 1 WPO beibehalten.

Nachdem die Gestaltungsformen eines Erfolgshonorars bereits unter § 55 Abs. 1 Satz 1 WPO, Absatz 2 Nr. 1 fallen, verbleibt für die Regelung in § 55 Abs. 1 Satz 3 ~~erste-Alternative-1~~ WPO, **Absatz 2 Nr. 3 ~~erste-Alternative-1~~** nur ein geringer sachlicher Anwendungsbereich; dies stellt das Gesetz durch die Formulierung "über Satz 1 hinaus" klar. Hierzu gehören Gestaltungen, welche die Höhe der Vergütung von einem Erfolgsmoment abhängig machen, das nicht unmittelbar an das Ergebnis der Tätigkeit des WP/vBP anknüpft und deshalb nicht unter Absatz 2 Nr. 1 fällt (z. B. Anknüpfung an einen Sanierungserfolg oder an die Durchführung eines geplanten Börsengangs). Ob die gesamte Vergütung unter einer solchen Bedingung steht oder ob nur die Zahlung einer erhöhten (zusätzlichen) Vergütung hiervon abhängig gemacht wird, ist unerheblich. Auch wenn im letzteren Fall bereits eine angemessene Grundvergütung vereinbart sein sollte, die eine qualitativ ausreichende Prüfung ermöglicht, würde ein nicht hinnehmbarer Anreiz gesetzt, die Prüfung mit einem bestimmten Ergebnis zu beenden. Derartige Vereinbarungen wären nicht von Absatz 1 Nr. 1 erfasst, weil die Vergütung nicht unmittelbar vom Ergebnis der Tätigkeit des WP/vBP abhängt. Dieser könnte aber gleichwohl in seinem Urteil beeinflusst sein, weil er durch sein Prüfungsergebnis mittelbar auf den Eintritt des Ereignisses Einfluss nehmen kann.

Nach Sinn und Zweck nicht erfasst sind dagegen Bedingungen, die die Höhe der Vergütung von bestimmten Umständen der Auftragerledigung abhängig machen (z. B. Auftragsdurchführung durch eine bestimmte Person als Prüfungsleiter, Grad oder Zeitpunkt der Prüfungsbereitschaft). Vereinbarungen über eine Erhöhung des Honorars, die nach Beendigung der Prüfung getroffen werden, fallen nicht in den Anwendungsbereich der Vorschrift. Hier können jedoch Abgrenzungsfragen auftreten, wenn zunächst ein niedriges Honorar vereinbart und dabei eine solche Erhöhung in Aussicht gestellt worden ist. Nachverhandlungen über das Prüfungshonorar aufgrund aufgetretener Leistungserschwerungen oder anderer besonderer Umstände, wie sie z. B. bei Pauschalhonorarvereinbarungen mit Öffnungsklausel (§ ~~27-43~~ Abs. 2) erforderlich werden können, sind dagegen nicht erfasst.

Absatz 2 Nr. 3 ~~zweite-Alternative-2~~ greift die Regelung in § 55 Abs. 1 Satz 3 ~~zweite-Alternative-2~~ WPO auf, mit der Art. 25 lit. a der ~~8. EU-RL~~ **Abschlussprüferrichtlinie** in deutsches Recht umgesetzt worden ist. Auch diese Regelung gilt nur für Honorare bei gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen, nicht aber für sonstige Tätigkeiten, auch soweit es sich um Vorbehaltsaufgaben handelt. Die Regelung enthält kein Verbot anderweitiger Tätigkeiten neben der Durchführung gesetzlicher Pflichtprüfungen, sondern setzt deren Zulässigkeit voraus; sie bestätigt daher die Vereinbarkeit von Prüfung und Beratung.

Die Vorschrift betrifft bestimmte Zusammenhänge zwischen dem Prüfungshonorar und Honorarvereinbarungen für andere Tätigkeiten, die für das geprüfte Unternehmen erbracht werden, nicht aber Auftragsverhältnisse, die mit anderen Mandanten bestehen. Sie setzt nicht voraus, dass sich der Zusammenhang aus einer ausdrücklichen vertraglichen Vereinbarung ergibt; entscheidend ist das tatsächliche Vorliegen einer entsprechenden Verknüpfung. Allerdings wird dies im Einzelfall ohne ausdrückliche Vereinbarung schwer feststellbar sein.

Unzulässig ist es, die Höhe der Vergütung für die Abschlussprüfung von der (Vergütung für die) Erbringung zusätzlicher Leistungen abhängig zu machen. Indiz für das Vorliegen einer solchen Abhängigkeit ist es, wenn die vereinbarte Vergütung für die eine Leistung besonders niedrig, die für die andere Leistung besonders hoch ist. Wenn z. B. die Vergütung für die Abschlussprüfung besonders niedrig ist, könnte sich aus einer besonders hohen Vergütung für andere Leistungen ein Druckmittel im Hinblick auf das Ergebnis der Abschlussprüfung ergeben. Im Hinblick auf den Regelungszweck des Art. 25 der ~~8.~~ [EURL-Abschlussprüferrichtlinie](#) (Sicherung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers) wird vorauszusetzen sein, dass tatsächlich eine entsprechende Gefährdungslage begründet wird. Dies wäre z. B. nicht der Fall, wenn umgekehrt für die Prüfung eine besonders hohe Vergütung vereinbart ist. Ein Verstoß gegen Absatz 2 Nr. 3 ~~zweite-Alternative-2~~ wird nach diesen Grundsätzen regelmäßig auch dann ausscheiden, wenn die Vergütung entweder des Prüfungsauftrags oder der zusätzlichen Leistungen für sich genommen angemessen ist. Für die Beurteilung der Angemessenheit ist, wenn nicht ~~---~~ wie für die Hilfeleistung in Steuersachen ~~---~~ die Vergütung durch eine gesetzliche Taxe geregelt ist, auf den am Markt für vergleichbare Leistungen gezahlten Preis zurückzugreifen.

Absatz 2 Nr. 4 nimmt ausdrücklich Bezug auf § 55 Abs. 2 WPO. Das Verbot der Vermittlung von Aufträgen gegen Entgelt in Form eines Teils der Vergütung oder sonstiger Vorteile gilt – ebenso wie bei Nr. 1 und anders als bei Nr. 3 – für den gesamten Bereich der beruflichen Tätigkeit des WP/vBP. Ob das Entgelt sich nach einem Prozentsatz des zu vereinnahmenden Honorars bemisst oder als fester Betrag ausgestaltet ist, ist unerheblich. Geschenke oder Gutscheine sind als „sonstiger“ Vorteil grundsätzlich ebenfalls unzulässig, wobei hier ebenso wie bei Zuwendungen an den Auftraggeber oder von diesem (§ ~~13-14~~ Abs. 4) bestimmte Grenzen als noch sozialadäquat anzusehen sein dürften. Von vornherein nicht erfasst und damit unbedenklich ist die unentgeltliche Vermittlung von Aufträgen, z. B. durch Empfehlungen im Rahmen eines Kooperationsverhältnisses.

Von dem Verbot nicht erfasst werden auch Vereinbarungen über die Mitwirkung bei Akquisitionstätigkeiten, beispielsweise bei Ausschreibungen, aber auch allgemein bei Maßnahmen der Kundengewinnung, wenn die Mitarbeit nicht auf den Nachweis der Gelegenheit oder auf die Vermittlung von Aufträgen im Sinne eines Einwirkens auf den

Kontrahenten gerichtet ist, sondern in der Mitwirkung in einem Team des WP/vBP besteht, das die Ausschreibung bearbeitet oder Marketingmaßnahmen entwickelt. Vorauszusetzen ist, dass die Vergütung im Hinblick auf die Tätigkeit (nicht deren Erfolg) angemessen erscheint. In diesem Rahmen sind neben einer festen Vergütung auch Erfolgskomponenten zulässig. Dies gilt nicht nur für die Tätigkeit angestellter Mitarbeiter, sondern auch für die Beauftragung freier Mitarbeiter.

Eine Vermittlungsprovision liegt auch dann nicht vor, wenn ein Mitarbeiter im Rahmen seiner Tätigkeit gehalten ist, sich um Aufträge zu bemühen, und er hierfür eine angemessene Vergütung, unter Einschluss eines Erfolgsbonus, erhält.

Keinen Bedenken begegnen auch Vereinbarungen mit freien Mitarbeitern, nach denen nur solche Stunden vergütet werden, die von dem Auftraggeber an Kunden fakturiert werden können, oder nach denen solche Stunden mit einem höheren Satz abgerechnet werden können, solange nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Tätigkeitsvergütung als solche und nicht die Vergütung der Auftragsvermittlung im Vordergrund steht.

Eine nach **Absatz 2 Nr. 5** ~~un~~abhängig vom Inhalt des Auftrags ~~un~~zulässige Übernahme von Mandantenrisiken liegt z. B. vor bei Bürgschaften oder Garantieerklärungen zugunsten des Auftraggebers. In Betracht kommt aber auch die Beteiligung an einem Mandantenunternehmen. Soweit nicht, wie z. B. bei gesetzlichen Jahresabschlussprüfungen nach §§ 316 ff. HGB, aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung bereits jeglicher Anteilsbesitz zum Ausschluss führt oder ein konkreter Interessengegensatz vorliegt, ist allerdings nicht jegliche Beteiligung am Mandantenunternehmen von vornherein unzulässig; vielmehr sind hierbei die Gesamtumstände des Einzelfalls, insbesondere die Höhe der Beteiligung zu berücksichtigen ([vgl. WPK Magazin 4/2011, 42 f.](#)).

Die Annahme von Versorgungszusagen von Auftraggebern ist nach **Absatz 2 Nr. 6** berufswidrig, weil es sich hierbei um - wenn auch zukünftige - gehaltsähnliche Zahlungen handeln und hierdurch das Verbot von Anstellungsverhältnissen bei Mandanten in einem wesentlichen Teilbereich unterlaufen würde.

Zu § 3:

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung ~~gemäß~~[nach](#) § 57 Abs. 4 Nr. 1 c WPO ~~und konkretisiert~~ [§ 53 WPO](#).

~~§ 53 WPO regelt, dass zwischen WP/vBP und Auftraggeber auch nach Beendigung des Auftragsverhältnisses berufsrechtliche Pflichten – insbesondere die Verschwiegenheitspflicht – bestehen. § 3 soll Fälle erfassen, bei denen bei Tätigkeit in derselben Sache widerstreitende Interessen bestehen.~~

Absatz 1 Satz 1 regelt das Verbot der Vertretung widerstreitender Interessen. Dem Verbot kann nicht durch ein Einverständnis der Auftraggeber begegnet werden, da auch die tatbestandlichen Voraussetzungen des Parteiverrates nicht durch ein Einverständnis der Parteien beseitigt werden können. Satz 1 betrifft allerdings nur den Fall der direkten Interessenvertretung durch ein und denselben WP/vBP. Ob im Fall eines Sozietätswechsels, des Zusammenschlusses von Sozietäten oder einer Interessenvertretung gegnerischer Parteien innerhalb derselben Sozietät, einer Berufsgesellschaft oder **verbundener Unternehmeneines Netzwerks** von einer unzulässigen Vertretung widerstreitender Interessen auszugehen ist, ist nach dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 3.7.2003, 1 BvR 238/01 zur Verfassungswidrigkeit des § 3 Abs. 2 Berufsordnung für Rechtsanwälte (WPK Magazin 1/2004, 46 f.) hingegen eine Frage des Einzelfalls, bei der auch die Beurteilung der zuvor umfassend informierten Mandanten zu berücksichtigen ist. Diese Rechtsprechung wird von Absatz 1 Satz 2 und 3 der Vorschrift aufgegriffen, nach denen das Verbot des Satzes 1 im Grundsatz auf die oben genannten Konstellationen beruflicher Zusammenarbeit erstreckt wird. Kann durch Schutzmaßnahmen sichergestellt werden, dass Interessen der Auftraggeber nicht gefährdet sind, ist die Fortführung der Aufträge unter der Voraussetzung zulässig, dass die betroffenen Auftraggeber nach Information über Art und Umfang des Interessenkonflikts sowie die getroffenen oder zu treffenden Schutzmaßnahmen der weiteren Beratung oder Vertretung zugestimmt haben (vgl. auch Tz. 220.11 des IESBA Code of Ethics 2014). Satz 3 belässt dem WP/vBP die Möglichkeit, seine Auftraggeber für bestimmte typische Konstellationen (z. B. Interessenkonflikte aufgrund eines Sozietätswechsels) und die für solche Fälle vorgesehenen Schutzmaßnahmen im Wege vorformulierter Vertragsbedingungen zu informieren und die Zustimmung hierzu im Wege des Vertragsschlusses einzuholen. Je nach Art und Bedeutung des Interessenkonflikts kann auch ein konkludent erklärtes Einverständnis ausreichend sein oder es kann eine gesonderte Unterrichtung der betroffenen Auftraggeber nach Satz 4 erforderlich werden. Bei einer gesonderten Unterrichtung darf die Information nicht im Zusammenhang mit sonstigen Erklärungen erfolgen. Darüber hinaus müssen sich die Auftraggeber ausdrücklich mit der Fortführung der beruflichen Tätigkeit einverstanden erklärt haben. Zu Dokumentationszwecken sollten die nach Satz 4 erforderlichen Erklärungen zumindest in Textform abgegeben bzw. eingeholt werden.

Die Regelungen in Satz 3 und 4 lassen die Pflicht zur beruflichen Verschwiegenheit unberührt.

In den Fällen, in denen mehrere Auftraggeber gemeinsam Rat suchen, zum Beispiel bei der Erarbeitung eines Gesellschaftsvertrages für mehrere Gesellschafter oder bei der Beratung einer Erbgemeinschaft, fehlt es bereits tatbestandlich am Interessengegensatz, so dass nach **Satz Absatz 2 Satz 1** mehrere Auftraggeber in derselben Sache beraten oder vertreten werden können.

Satz 3 Satz 2 stellt klar, dass eine vermittelnde Tätigkeit im Auftrag aller Beteiligten, bei der ein Interessengegensatz vorliegen kann, zulässig ist. Die Aufgabe von WP/vBP liegt gerade darin, den gegebenenfalls vorliegenden Interessengegensatz aufzulösen.

Zu § 4:

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung des § 57 Abs. 4 Nr. 1 a WPO und konkretisiert die gemäß-nach § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO normierte Berufspflicht der Gewissenhaftigkeit.

Absatz 2 1-Alternative-1 ist eine Ausprägung des allgemeinen Verbots irreführender Werbung (§ 5 UWG) und soll eine Irreführung der Öffentlichkeit durch Angabe von Dienstleistungen verhindern, die aus Zeit- oder sonstigen Gründen nicht oder nicht in der beworbenen Weise erbracht werden (können). Das Verbot betrifft auch solche Dienstleistungen, zu deren Erbringung WP/vBP aufgrund von rechtlichen Beschränkungen nicht befugt sind. Solche Beschränkungen können sich z. B. aus dem Rechtsberatungsgesetz ergeben.

Die Hervorhebung bestimmter Dienstleistungen als Tätigkeitsschwerpunkte ist zulässig. Wie sich bereits aus dem Begriff ergibt, kann es sich aber nur um einzelne Teilgebiete der beruflichen Tätigkeit, nicht um das gesamte Dienstleistungsspektrum oder dessen überwiegenden Teil handeln.

Für die wichtigsten Werbeformen enthält das – für die Werbung des WP/vBP gemäß-nach § 52 WPO nunmehr allein maßgebliche – Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb (UWG) ausdrückliche Regelungen. Danach gilt Folgendes:

- Unaufgeforderte Briefwerbung ist grundsätzlich zulässig, es sei denn, der Empfänger wünscht dies in einer für den Absender ohne weiteres erkennbaren Weise nicht (§ 7 Abs. 2 Nr. 1 UWG).
- Unaufgeforderte Telefonwerbung ist grundsätzlich nicht statthaft. Dies gilt nur dann nicht, wenn bei Verbrauchern (§ 2 Abs. 2 UWG) eine ausdrückliche und bei Unternehmern (§ 2 Abs. 2-1 Nr. 6 UWG) eine auf konkreten Anhaltspunkten beruhende mutmaßliche Einwilligung vorliegt (§ 7 Abs. 2 Nr. 2 UWG). Letzteres kann z. B. bei einer dauerhaften Mandatsbeziehung der Fall sein.
- Unaufgeforderte Telefax-Werbung ist ohne ausdrückliche Einwilligung des Empfängers, sowohl eines Verbrauchers als auch eines Unternehmers, stets unzulässig (§ 7 Abs. 2 Nr. 3 UWG).

- Unaufgeforderte E-Mail-Werbung ist nach den gleichen Grundsätzen wie die unaufgeforderte Telefax-Werbung zu beurteilen. Eine Ausnahme gilt allerdings für diejenigen Fälle, in denen der Werbende im Zusammenhang mit früher erbrachten Dienstleistungen von einem Mandanten selbst dessen E-Mail-Adresse erhalten hat und dies zur Direktwerbung für ähnliche Angebote nutzt (§ 7 Abs. 3 UWG).

Die in **Absatz 3** normierte Verpflichtung zur Gesamtplanung aller Aufträge dient der Qualität der Berufsarbeit und somit der gewissenhaften Berufsausübung. Art und Umfang der erforderlichen Gesamtplanung sind im Wesentlichen abhängig von den jeweiligen Besonderheiten der einzelnen WP/vBP-Praxis sowie der Anzahl, dem Volumen und dem Schwierigkeitsgrad der durchzuführenden Aufträge.

Absatz 4 enthält eine Regelung für den Fall, dass erst während des bestehenden Auftragsverhältnisses Umstände eintreten, die ~~---~~ wären sie bei Auftragsannahme bekannt gewesen ~~---~~ zur Ablehnung des Auftrages hätten führen müssen. Durch die Verweisung auch auf Absatz 1 wird klargestellt, dass Absatz 4 in Bezug auf alle Berufspflichten zu beachten ist. § ~~26-42~~ enthält eine speziellere Regelung für die Prüfungstätigkeit.

Zu § ~~4a5~~:

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Abs. 4 Nr. 1 lit. I WPO. Sie konkretisiert die in § 43 Abs. 2 Satz 4 WPO normierte Berufspflicht des WP/vBP, sich fachlich fortzubilden.

~~Die Vorschrift berücksichtigt die Regelungen in Section 130 des IFAC Code of Ethics sowie des International Education Standard for Professional Accountants 7 „Continuing Professional Development“ des IFAC Education Committee (IES 7). Gemäß Nach Absatz 1 Satz 1 umfasst die Fortbildung im Mindestumfang von 40 Stunden jährlich nicht nur die Teilnahme an Fortbildungsmaßnahmen, sondern auch das Selbststudium.~~

In **Absatz 2** der Vorschrift wird der Begriff der Fortbildungsmaßnahme unter Nennung von Beispielen konkretisiert. Dessen **Satz 4** stellt klar, dass die Fortbildungspflicht u. a. auch durch eine Dozententätigkeit an Hochschulen erfüllt werden kann. Die Qualifikation einer deutschen Bildungseinrichtung als Hochschule ergibt sich aus den jeweiligen Landesgesetzen.

Den Rahmen der gesetzlichen Ermächtigung ausschöpfend beträgt der nach **Absatz 5 Satz 2** ~~4~~-**Halbsatz 1** zwingend vorgeschriebene Mindestumfang der Fortbildung jährlich 20 Stunden, wobei diese vollumfänglich auf die in Abs. 2 genannten Fortbildungsmaßnahmen (= Fortbildungsveranstaltungen i. S. d. § 57 Abs. 4 Nr. 1 lit. I WPO) entfallen müssen.

~~Gemäß-Nach~~ **Absatz 5 Satz 2 2-Halbsatz 2** ist es erforderlich, die Fortbildung im Umfang von Absatz 5 Satz 2 ~~4-Halbsatz 1~~ unter Bezeichnung von Art und Gegenstand der Fortbildungsmaßnahme regelmäßig in der Praxis zu dokumentieren. Die Dokumentation dient der Prüfung, ob die Berufspflicht zur Fortbildung erfüllt worden ist.

Absatz 5 Satz 3 stellt klar, dass die Aus- und Fortbildung als Prüfer für Qualitätskontrolle (§ 57a Abs. 3 Satz 2 Nr. ~~4-2~~, Abs. 3a Satz 2 Nr. 4 WPO, §§ ~~20, 212, 6~~ SaQK) auf die nach Absatz 5 Satz 2 erforderliche Mindeststundenzahl anzurechnen ist.

Zu § 56:

Die Regelung ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Abs. 4 Nr. 1 a WPO und enthält der Gewissenhaftigkeit gemäß-nach § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO zuzuordnende Einzelregelungen.

Die Pflicht des WP/vBP zur Gewissenhaftigkeit umfasst auch die in § ~~5-6~~ enthaltenen Regelungen in Bezug auf die Qualifikation und Information der Mitarbeiter, um die Qualität der Berufsarbeit sicherzustellen. Im Hinblick auf die erforderliche hohe Qualifikation der Mitarbeiter ist bereits bei der Einstellung die fachliche und persönliche Eignung der Bewerber zu prüfen.

Die Mitarbeiter sind nicht nur über die Berufspflichten zu informieren, sondern explizit auch über das in der WP/vBP-Praxis eingerichtete Qualitätssicherungssystem.

Die Vorschrift in **Absatz 3**, die Mitarbeiter schriftlich vor Dienstantritt auf die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften zur Verschwiegenheit zu verpflichten, ist umerfasst auch die gesetzlichen Vorschriften zum Datenschutz, zum Wertpapierhandelsgesetz und zu den Regelungen des Qualitätssicherungssystems erweitert worden. Die Sicherung der gewissenhaften Berufsausübung des WP/vBP erfordert, dass auch die Mitarbeiter des WP/vBP diese gesetzlichen Regelungen beachten. Die Dokumentation der Verpflichtungserklärung setzt nicht zwingend voraus, dass die Schriftform i. S. d. § 126 BGB eingehalten ist. Ausreichend ist, wenn die Abgabe der Verpflichtungserklärung nachvollziehbar dokumentiert wird, etwa durch Speicherung elektronisch abgegebener Erklärungen.

Zu § 67:

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung des § 57 Abs. 4 Nr. 1 a WPO und enthält der Gewissenhaftigkeit gemäß-nach § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO zuzuordnende Einzelregelungen.

Die Pflicht zur gewissenhaften Berufsausübung umfasst auch die Ausbildung des Berufsnachwuchses und die Fortbildung der fachlichen Mitarbeiter. Durch § ~~6-7~~ Abs. 1 Satz 2 wird verdeutlicht, dass eine gewissenhafte Berufsausübung eine strukturierte Fortbildung erfordert. Die Aus- und Fortbildung der fachlichen Mitarbeiter muss ihrem Tätigkeitsbereich entsprechen. Damit stellen WP/vBP sicher, dass die fachlichen Mitarbeiter über aktuelle Kenntnisse in ihren Tätigkeitsbereichen verfügen und leisten damit einen Beitrag zur Sicherung der Qualität der Arbeit. § ~~6-7~~ regelt nicht, welchen Mindestumfang die nach der Vorschrift erforderliche Aus- und Fortbildung haben muss. Für erfahrene fachliche Mitarbeiter ist es ausreichend, wenn die Fortbildung in dem von § ~~4a-5~~ vorgesehenen Umfang sichergestellt wird.

Absatz 2 stellt klar, dass WP/vBP zur gewissenhaften Berufsausübung die Anforderungen an die erforderliche Sachkunde, die sie gemäß-nach § 4 Abs. 2 in ihrer Person erfüllen müssen, auch in Bezug auf ihre Mitarbeiter zu erfüllen haben. Die Soll-Vorschrift zur Beurteilung in **Absatz 3** fordert auf, dass aussagefähige Informationen über die Leistungen des fachlichen Mitarbeiters gesammelt und anschließend als Grundlage der Bewertung herangezogen werden. Art und Umfang der Beurteilung richten sich nach den Besonderheiten der einzelnen WP/vBP-Praxis.

Gegebenenfalls kann für die Beurteilung von fachlichen Mitarbeitern ein systematisches Beurteilungsverfahren zweckmäßig sein, das zum Beispiel die Zuständigkeit, die Beurteilungshäufigkeit und die Beurteilungskriterien festlegt.

Zu § ~~78~~:

Anmerkungen: Neufassung der Erläuterungstexte insbesondere in Bezug auf die Umsetzung von § 55b Abs. 1 WPO (§ 31 BS a. F. – dortige Erläuterungstexte insoweit nicht übernommen).

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung gemäß-nach § 57 Abs. 4 Nr. 1 a, Nr. 5 WPO und konkretisiert die in § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO normierte Berufspflicht der Gewissenhaftigkeit.

~~Zur Sicherung der gewissenhaften Berufsausübung des WP/vBP hat dieser die Einhaltung der Berufspflichten in angemessenen Zeitabständen und angemessener Weise einer internen Überprüfung zu unterziehen. Er hat sicherzustellen, dass die aus der internen Überprüfung resultierenden Ergebnisse aufgegriffen werden. Art, Umfang und Zeitabstand der internen Überprüfung sind im Wesentlichen abhängig von den jeweiligen Besonderheiten der einzelnen WP/vBP-Praxis.~~

In Absatz 1 Satz 1 wird klargestellt, dass WP/vBP nach § 55b Abs. 1 WPO ein Qualitätssicherungssystem zu unterhalten haben. Danach haben WP/vBP ein

Qualitätssicherungssystem zu schaffen, dessen Anwendung zu überwachen und durchzusetzen. In **Satz 2** wird die Nachschau geregelt.

Das Qualitätssicherungssystem ist für die gesamte berufliche Tätigkeit der Praxis zu unterhalten. Es sind nur die für die tatsächliche Tätigkeit erforderlichen, geeigneten und angemessenen Regelungen zu schaffen. Diese haben sich an Art, Umfang und Komplexität der beruflichen Tätigkeit der WP/vBP-Praxis zu orientieren (§ 55b Abs. 1 Satz 2 WPO). An das Qualitätssicherungssystem eines Einzel-WP/vBP sind insoweit andere Anforderungen zu stellen, als an das Qualitätssicherungssystem einer international tätigen, großen WPG.

Weitere Vorgaben für die berufliche Tätigkeit des WP/vBP außerhalb von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB sind nicht erforderlich, da § 55b Abs. 1 WPO bereits die wesentlichen Aspekte für ein Qualitätssicherungssystem enthält (Verhältnismäßigkeit der erforderlichen Regelungen, Dokumentation und Information der Mitarbeiter). Der WP/vBP entscheidet in eigener Verantwortung, welche Regelungen konkret in seiner Praxis einzuführen sind. Ziel ist, durch das Schaffen eines angemessenen Qualitätssicherungssystems sowie dessen Anwendung und Überwachung eine hohe Qualität der Berufsarbeit der WP/vBP-Praxen sicherzustellen. Für den Bereich von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB wird ergänzend auf die Erläuterungen zu Teil 4, Abschnitt 2, verwiesen.

WP/vBP haben die Anwendung der Regelungen fortlaufend zu überwachen und gegebenenfalls auch durchzusetzen. Die Praxisleitung kann diese Aufgaben auch auf geeignete Personen mit entsprechenden Kenntnissen und Erfahrungen in der Qualitätssicherung übertragen. Es muss sich dabei nicht um WP/vBP handeln. Diese Personen müssen jedoch in der Lage sein, Probleme in der Qualitätssicherung zu erkennen, zu verstehen sowie geeignete Maßnahmen zur Beseitigung der Probleme zu entwickeln und diese in der Praxis auch durchzusetzen. Wird diese Aufgabe praxisintern übertragen, ist die Person, auf die die Aufgabe delegiert wurde, zu überwachen.

Die Regelungen des Qualitätssicherungssystems müssen nach § 55b Abs. 1 Satz 3 WPO dokumentiert sein. Die Dokumentation kann sowohl in Schriftform, wie auch elektronisch erfolgen. Umfang und Inhalt der Dokumentation sollen sich an den individuellen Gegebenheiten (z. B. organisatorischen Strukturen) der einzelnen Praxis orientieren. Eine Dokumentation kann in einfach gelagerten Sachverhalten (z. B. Praxis mit keiner oder einer nur geringen Delegationstiefe) auch durch die Dokumentation der Beachtung der Berufspflichten bei der Abwicklung von Aufträgen erfolgen. Sie muss so beschaffen sein, dass sich ein sachverständiger Dritter innerhalb einer angemessenen Zeit ein Bild von den Regelungen des Qualitätssicherungssystems verschaffen kann. Liegt keine schriftliche oder elektronische Dokumentation der Regelungen des Qualitätssicherungssystems vor und ist aus der Dokumentation der Abwicklung von Aufträgen keine Regelung des

Qualitätssicherungssystem erkennbar, muss der Dritte davon ausgehen, dass auch keine Regelung besteht.

Ein Qualitätssicherungssystem erfordert die Information der Mitarbeiter nach § 55b Abs. 1 Satz 3 WPO. Sie sind daher von dem WP/vBP entsprechend ihrer Qualifikation und Aufgabenübertragung in der Praxis über die für sie relevanten Regelungen zu informieren.

Zur Sicherung der gewissenhaften Berufsausübung hat der WP/vBP nach **Absatz 1 Satz 2** in angemessenen Zeitabständen und angemessener Weise intern zu überprüfen, ob die Berufspflichten eingehalten werden. Diese Überwachung des Qualitätssicherungssystems erfolgt in der Regel durch eine Nachschau. Für Abschlussprüfungen nach § 316 HGB trifft § 49 hierzu Spezialregelungen. Die Nachschau umfasst die Beurteilung der Angemessenheit und Wirksamkeit der Regelungen des Qualitätssicherungssystems. Sie bezieht sich auf die Praxisorganisation sowie auf die Frage, ob die Regelungen der Praxis bei der Abwicklung von einzelnen Aufträgen eingehalten worden sind. Art, Umfang und Zeitabstand der internen Überprüfung sind im Wesentlichen von den jeweiligen Gegebenheiten der einzelnen WP/vBP-Praxis abhängig. Werden in diesem Zusammenhang Mängel festgestellt, ist Sorge dafür zu tragen, dass die Mängel abgestellt und die Berufspflichten erfüllt werden. Ergibt die Überwachung, dass Regelungen nicht angemessen sind oder nicht eingehalten werden, sind die Regelungen anzupassen oder die Anwendung durchzusetzen. Diesem Ziel dient auch die Förderung einer praxisinternen Kultur, in der eine qualitativ hochwertige Arbeit anerkannt und belohnt wird. Diese Förderung einer praxisinternen Qualitätskultur kann in Grundsätzen und Verfahren zur Leistungsbeurteilung, Vergütung und Beförderung, dem Vorrang der Qualität der Arbeit vor geschäftlichen Überlegungen und auch in der Bereitstellung ausreichender Ressourcen für die Qualitätssicherung zum Ausdruck kommen.

In **Absatz 2** wird der Fall aufgegriffen, dass Abschlussprüfungen, die nicht in den Anwendungsbereich des Vierten Teils fallen, mit einem § 322 HGB nachgebildeten Bestätigungsvermerk enden. Auch für diese Prüfungen gilt § 55b Abs. 1 WPO. Allerdings kann die Öffentlichkeit bei Erteilung eines § 322 HGB nachgebildeten Bestätigungsvermerkes erwarten, dass auch das Qualitätssicherungssystem den Anforderungen für Abschlussprüfungen nach § 316 HGB entspricht und somit diese Prüfung nach den Grundsätzen für Abschlussprüfungen nach § 316 HGB durchgeführt wird. Dies wird durch den Verweis in **Absatz 2 Satz 1** sichergestellt. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit des Qualitätssicherungssystems gilt auch in diesem Fall, wie in **Absatz 2 Satz 2** klargestellt wird.

Zu § 89:

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Abs. 4 Nr. 1 g WPO und konkretisiert die in § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO normierte Berufspflicht der Gewissenhaftigkeit.

Nach **Absatz 1 Satz 1** sind anvertraute fremde Vermögenswerte von dem eigenen und anderen fremden Vermögen getrennt zu halten und gewissenhaft zu verwalten. Dadurch wird die sichere und von anderen Massen getrennte Verwahrung gewährleistet. Eine ähnliche Regelung findet sich auch in § 12 Abs. 2 [der Dienstordnung für Notarinnen und Notare \(DONot\)](#). Die Führung mehrerer Massen auf einem Sammelkonto ist danach unzulässig. Die Bezeichnung der Konten ist nicht maßgebend, solange sie gesondert geführt werden; zulässig ist es danach, mehrere Konten unter einer Sammelnummer mit Unterkonten zu führen, soweit die Konten als getrennte Konten geführt werden.

Absatz 2 Satz 2 stellt klar, dass Aufrechnungs- und Zurückbehaltungsrechte, soweit sie zulässig sind, von der Vorschrift unberührt bleiben. Die Zulässigkeit der Aufrechnung ist, der ständigen Rechtsprechung ([RGZ 160, 52, 59 f.](#); [BGHZ 14, 342, 347; 71, 380, 383; 95, 109, 113; 113, 90, 93; z. B.](#) BGH NJW 1993, 2041, 2042) folgend, insbesondere von den Maßgaben des Grundsatzes von Treu und Glauben abhängig.

Danach ist die Aufrechnung über die gesetzlich und vertraglich ausdrücklich geregelten Fälle hinaus ausgeschlossen, sofern der besondere Inhalt des zwischen den Parteien begründeten Schuldverhältnisses, die Natur der Rechtsbeziehung oder der Zweck der geschuldeten Leistung eine Erfüllung im Wege der Aufrechnung als mit Treu und Glauben (§ 242 BGB) unvereinbar erscheinen lassen. Aus der Natur des Treuhandverhältnisses ist hergeleitet worden, dass Sinn und Zweck des Auftrags die Aufrechnung mit Gegenforderungen ausschließen können, die ihren Grund nicht in diesem Rechtsverhältnis haben. Aus dieser Rechtsprechung ergibt sich jedoch kein generelles Aufrechnungsverbot für den uneigennütigen Treuhänder hinsichtlich aller Gegenforderungen, die auf einem anderen Rechtsgrund beruhen. Dementsprechend ist es auch möglich, ein nach dem typischen Inhalt des Rechtsgeschäfts gemäß § 242 BGB grundsätzlich gerechtfertigtes Aufrechnungsverbot im Einzelfall zu verneinen, wenn es an einem rechtlich anzuerkennenden Interesse des in der Regel schutzwürdigen Treugebers fehlt. Dies ist der Fall, wenn er eine Treuhandabrede dazu einsetzt, ein gesetzlich verbotenes Ziel zu erreichen, da er selbst nicht im Einklang mit Treu und Glauben handelt und sich demzufolge zur Abwehr der Aufrechnung gegen seine Forderung nicht auf § 242 BGB berufen kann ([vergleichevgl.](#) BGH NJW 1993, 2041, 2042 m.w.N.).

Zu § 910:

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung [gemäß-nach](#) § 57 Abs. 4 Nr. 1 a WPO und konkretisiert die in § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO normierte Berufspflicht der Verschwiegenheit.

Absatz 1 stellt sicher, dass WP/vBP nicht durch aktives Tun dem Gebot der Verschwiegenheit zuwider handeln.

Nach **Absatz 2** haben WP/vBP dafür Sorge zu tragen, dass Tatsachen und Umstände im Sinne von Absatz 1 in keiner Weise bekannt werden. Sie haben danach sicherzustellen, dass eine Einsichtnahme Dritter nicht erfolgen kann. Dies beinhaltet auch, dass die Verpflichtung nach Absatz 2 innerhalb der WP/vBP-Praxis auch gegenüber Mitarbeitern besteht, die mit dem Mandat nicht befasst sind.

Absatz 3 trägt dem Umstand Rechnung, dass die Pflicht zur Verschwiegenheit zeitlich unbegrenzt ist und auch nach Beendigung des Auftragsverhältnisses fortbesteht.

Zu § 4011:

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Abs. 4 Nr. 1 k WPO und konkretisiert die in § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO normierten Berufspflichten der Verschwiegenheit, Gewissenhaftigkeit und des berufswürdigen Verhaltens.

Die Vorschrift ist parallel zu den Insider-Regelungen des Zweiten Finanzmarktförderungsgesetzes, ~~die gemäß (vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 3 WpHG) auch WP/vBP als Primärinsider erfassen~~, in die Berufssatzung aufgenommen worden, da ein klares berufsrechtliches Verbot der Verwertung von Berufsgeheimnissen zur Sicherung der Einhaltung der oben genannten Berufspflichten erforderlich ist. Die Vorschrift umfasst ausschließlich Kenntnisse, die der Verschwiegenheitspflicht unterliegen. **Satz 2** stellt klar, dass die Pflichten auch nach Beendigung des Auftragsverhältnisses fortbestehen.

Satz 3 soll insbesondere diejenigen Fälle erfassen, in denen ein interessebezogenes Mandat abgelehnt, in derselben Sache aber später zugunsten eines anderen Auftraggebers angenommen wird. Eine derartige Mandatsannahme ist nicht ohne weiteres unproblematisch, wenn der WP/vBP im Vorfeld der Mandatsablehnung bereits Einblick in Interna des „abgewiesenen“ Auftraggebers genommen hat. Von § 3 sind derartige Fälle nicht erfasst, weil dort das Zustandekommen eines Mandatsverhältnisses vorausgesetzt wird. Im Hinblick auf die Tendenz in der Rechtsprechung, Berufsausübungsbeschränkungen aufgrund abstrakter Gefährdungen kritisch zu hinterfragen, kann die Mandatsannahme aber nicht ausnahmslos untersagt werden. Der WP/vBP ist aber verpflichtet, den „abgewiesenen“ Auftraggeber über die Situation unverzüglich und umfassend zu unterrichten. Dessen Einschätzung einer vorliegenden oder nicht vorliegenden konkreten Gefährdung seiner Rechtsposition ist bei der aus der Sicht eines objektiven Dritten vorzunehmenden Beurteilung mit zu berücksichtigen.

Zu § 4112:

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung des § 57 Abs. 4 Nr. 1 a WPO und konkretisiert die in § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO normierte Berufspflicht der Eigenverantwortlichkeit.

Üben ~~Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer~~ WP/vBP ihren Beruf in mehreren Funktionen — zum Beispiel in eigener Praxis und in Berufsgesellschaften — aus, so erhöht sich auch ihre Verantwortlichkeit. Der Grundsatz der Eigenverantwortlichkeit ist nur gewahrt, wenn sie jede dieser Tätigkeiten tatsächlich wahrnehmen und übersehen können. WP/vBP verstoßen zum Beispiel gegen die Berufspflicht der Eigenverantwortlichkeit, wenn sie die alleinige verantwortliche Führung einer Berufsgesellschaft übernehmen, nur um die berufsrechtlichen Voraussetzungen zu erfüllen, während sie den Umständen nach die geforderte berufliche Verantwortung weder tragen können noch wollen; Entsprechendes gilt für die fachliche Leitung von Zweigniederlassungen.

Zu § 4213:

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung ~~gemäß~~ nach § 57 Abs. 4 Nr. 1 a WPO und konkretisiert die in § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO normierte Berufspflicht der Eigenverantwortlichkeit.

Der Grundsatz der Eigenverantwortlichkeit verlangt zum Beispiel, dass Hilfskräfte mit besonderer Sorgfalt ausgewählt werden und ihre Tätigkeit überwacht wird. Die Arbeitsverteilung muss so geordnet sein, dass der ~~auftrags~~ verantwortliche ~~Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer~~ WP/vBP zuverlässig zu einer eigenen Urteilsbildung gelangen kann.

Zu § 4314:

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Abs. 4 Nr. 1 b WPO und konkretisiert die in § 43 Abs. 2 Satz 3 WPO normierte Berufspflicht zum berufswürdigen Verhalten sowohl innerhalb als auch außerhalb der Berufstätigkeit.

Absatz 1 enthält das Sachlichkeitsgebot. **Absatz 2** konkretisiert diesen Grundsatz beispielhaft für den Bereich der Berufstätigkeit und verpflichtet den WP/vBP, seinen Auftraggeber auf Gesetzesverstöße aufmerksam zu machen. Diese Pflicht umfasst — insoweit vergleichbar mit § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB — nicht das gezielte Forschen nach Gesetzesverstößen, sondern nur das Aufzeigen der bei Wahrnehmung der Aufgaben festgestellten Verstöße.

Von der Vorschrift sind also lediglich die Fälle erfasst, in denen der Berufsangehörige die Gesetzesverstöße erkennt, nicht jedoch das fahrlässige Nichterkennen derartiger Verstöße. Es steht den Berufsangehörigen nicht an, über Gesetzesverstöße, die sie bei Wahrnehmung ihrer Aufgaben festgestellt haben, einfach hinwegzugehen; nach dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gilt dies allerdings nicht für Bagatelverstöße, sondern erst bei erheblichen Gesetzesverstößen.

Im Gegensatz zu § 321 Abs. 2 HGB ist in **Absatz 2** keine schriftliche Berichtspflicht vorgesehen, sondern der Berufsangehörige ist gehalten, seinen Auftraggeber auf Gesetzesverstöße lediglich aufmerksam zu machen.

~~**Absatz 3** betrifft die Verwendung des Namens und/oder der Qualifikation von WP/vBP zu werblichen Zwecken Dritter. Die Vorschrift erlaubt WP/vBP, die Werbung mit dem Namen und/oder der Berufsqualifikation bei Produkten oder Dienstleistungen mit Berufsbezug, zum Beispiel bei Computerprogrammen zur Praxisorganisation oder Prüfungsplanung durch einen Dritten, zuzulassen. Werbung für nicht berufsbezogene Produkte oder Dienstleistungen, etwa Qualitätsurteile über Konsumgüter des täglichen Bedarfs, sind dagegen nicht mit dem Berufsbild und dem Ansehen in der Öffentlichkeit vereinbar, das WP/vBP als gesetzliche Abschlussprüfer besitzen.~~

Bereits das allgemeine Strafrecht verbietet eine Vorteilsgewährung zum Zwecke der Erlangung eines geschäftlichen Vorteils sowohl im allgemeinen geschäftlichen Verkehr (§ 299 StGB) als auch gegenüber Amtsträgern im behördlichen Verkehr (§§ 331 ff. StGB). Berufsrechtlich ist die aktive Bestechung und die passive Bestechlichkeit zudem als berufsunwürdiges Verhalten zu qualifizieren und daher unstatthaft. Die Entgegennahme von Zuwendungen kann darüber hinaus auch die Besorgnis der Befangenheit i. S. d. § 249 BS WP/vBP begründen.

Absatz 4-3 Satz 1 enthält dementsprechend das grundsätzliche Verbot, von einem Auftraggeber Zuwendungen anzunehmen. Das Verbot gilt nicht nur bei der Durchführung von Prüfungen und der Erstattung von Gutachten, bei denen besondere Anforderungen an die Unparteilichkeit und Unbefangenheit zu stellen sind, sondern für die gesamte Berufstätigkeit. Von dem Verbot nicht erfasst sind das vereinbarte Honorar, vereinbarte oder übliche Nebenleistungen (insb. Kostenerstattungen) sowie ggf. auch Erfolgsprämien, soweit diese nach § 55a WPO zugelassen sind.

Nicht erfasst sind außerdem Zuwendungen und Leistungen, die ausschließlich aus privatem Anlass ohne Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit gewährt und empfangen werden, wie dies insbesondere bei verwandtschaftlichen oder engen freundschaftlichen Beziehungen der Fall sein wird. Besteht daneben allerdings ein beruflicher Kontakt, wird die Abgrenzung schwierig sein, so dass im Zweifel die Grundsätze des Abs. 4 eingehalten werden sollten.

Satz 2 erstreckt das Verbot auf Zuwendungen von dem WP/vBP an den Auftraggeber. Auch diese können zu einer nicht hinnehmbaren Beeinträchtigung der Unabhängigkeit und Unbefangenheit führen. Insbesondere im Zusammenhang mit der Erteilung von Aufträgen können sie auch strafbar sein.

Satz 3 verpflichtet den WP/vBP, dieselben Grundsätze in seiner gesamten Praxis einzuhalten und ihnen auch seine Mitarbeiter zu unterwerfen. Die Einhaltung der Grundsätze ist in dem erforderlichen Umfang zu überwachen.

Zuwendungen sind nicht nur Geldleistungen, sondern auch die Gewährung von Sachleistungen oder anderen materiellen Vorteilen. Neben Leistungen des Auftraggebers selbst sind auch Leistungen Dritter erfasst, die in dessen Namen, für dessen Rechnung oder in dessen Interesse handeln.

Zulässig sind Zuwendungen, die dem üblichen gesellschaftlichen Umgang entsprechen. Hierzu gehören Geschenke, die zu besonderen Anlässen (Geburtstage, Jubiläen, Verabschiedungen) gewährt werden und die nach Art und Umfang in einem angemessenen Verhältnis zu dem jeweiligen Anlass und zu der Stellung des Empfängers stehen. Das Geschenk muss sich im Bereich des Sozialüblichen halten, als bloße Aufmerksamkeit zu verstehen sein und darf nicht auf eine geschäftliche Verpflichtung des Empfängers abzielen.

Die gelegentliche Bewirtung von Geschäftspartnern entspricht im deutschen Umfeld sozialen Gepflogenheiten. Dies gilt nicht nur für die Bewirtung aus unmittelbarem geschäftlichem Anlass (Arbeitsessen), sondern auch für Bewirtungen in der Freizeit außerhalb des geschäftlichen Umfelds sowie für Einladungen zu Sport- oder Unterhaltungsveranstaltungen. Wie bei Gewährung von Geschenken müssen Art und Wert der Einladung bzw. Veranstaltung in einem angemessenen Verhältnis zu dem jeweiligen Anlass und zu der Stellung des Empfängers stehen. Danach kommen Einladungen zu urlaubsähnlichen Veranstaltungen, Reisen zu weiter entfernten Zielen unter Übernahme der Reise- und Übernachtungskosten sowie zu Veranstaltungen, die mit hohen Kosten verbunden sind, nicht in Betracht.

Zu § 13a:

Anmerkung: Norm vollständig gestrichen

Zu § 13b15:

Die Vorschrift ist gestützt auf § 57 Abs. 4 Nr. 4 WPO. Entsprechend der gesetzlichen Ermächtigung enthält sie die Bestimmung der Durchführungsvorschriften zu den Kriterien zur Beschreibung der Vergütungsgrundlagen der Organmitglieder und leitenden Angestellten im Sinne von Art. 13 Absatz 2 Buchstabe i der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Transparenzbericht.

Der Transparenzbericht hat gemäß nach § 55c Abs. 1 Satz 2 Nr. 7 WPO Art. 13 Abs. 2 Buchstabe i der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 Angaben darüber zu enthalten, wonach sich bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften die Vergütung der Partner bemisst. Der in Art. 13 der

Verordnung verwendete Begriff „Partner“ ist unscharf. In Deutschland ist dieser Begriff mit dem des Partners im Sinne des Partnerschaftsgesellschaftsgesetzes (PartGG) besetzt. Der Satzungsgeber folgt für den Zweck der Darstellung der Vergütungsgrundlagen im Transparenzbericht diesbezüglich der Interpretation der aufgehobenen, insoweit wortgleichen Vorgängernorm des Art. 40 Abs. 1 Buchstabe j der Abschlussprüferrichtlinie durch den deutschen Gesetzgeber. Dieser hatte die Berichtspflicht in § 55c Abs. 1 Satz 2 Nr. 7 WPO a. F. für „Organmitglieder und leitende Angestellte“ vorgesehen. Im Transparenzbericht ist daher Informationen unverändert über die Vergütungsgrundlagen der Organmitglieder und leitenden Angestellten zu enthalten informieren (Satz 1).

Unter Vergütungsgrundlagen ~~i. S. d. Vorschrift~~ sind die Strukturen der Individualvergütung der genannten Personen zu verstehen. Zu deren Ermittlung ist von den Individualbezügen der Organmitglieder/leitenden Angestellten auszugehen; eine Angabe der individuellen Bezüge verlangt ~~§ 55c Abs. 1 Satz 2 Nr. 7 WPO~~ auch Art. 13 Abs. 2 Buchstabe i der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 nicht. Die Angabepflicht betrifft ~~vielmehr unverändert~~ nur solche Informationen, „auf deren Grundlage sich die Öffentlichkeit ein Urteil über das Maß des persönlichen Interesses des Organmitglieds und des angestellten WP/vBP am Auftragsergebnis bilden kann“ (so BT-Drs. 16/2858, S. 30 zu § 55c Abs. 1 Satz 2 Nr. 7 WPO a. F.). Anzugeben sind demzufolge lediglich die Vergütungsstrukturen nach den in **Satz 2** geregelten Kriterien. Darin unterscheidet sich die Regelung von §§ 285 Satz 1 Nr. 9, 314 Abs. 1 Nr. 6 HGB (Angabe der Höhe der Gesamtbezüge der Organmitglieder im Anhang bzw. Konzernanhang) sowie §§ 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5, ~~319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4~~ HGB (Höhe der Gesamteinnahmen aus der beruflichen Tätigkeit).

Der Rechtsbegriff des leitenden Angestellten bestimmt sich nach den Vorgaben des Betriebsverfassungsgesetzes (§ 5 Abs. 3 BetrVG) und kann somit neben angestellten WP/vBP, für die eine entsprechende Klarstellung in § 45 Satz 2 WPO enthalten ist, auch andere Personen erfassen.

Ausgehend vom Regelungszweck des § 55c Abs. 1 Satz 2 Nr. 7 WPO Art. 13 Abs. 2 Buchstabe i der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 bestimmt **Satz 1** der Vorschrift, dass die gegebenen Informationen erkennen lassen sollen, ob und wie die berufliche Tätigkeit durch finanzielle Anreize beeinflusst wird. Eine Erfolgsabhängigkeit der Organmitglied- bzw. Angestelltenvergütung kann jedoch nur im Bereich der betriebswirtschaftlichen Prüfungen von Bedeutung sein. Von vornherein unschädlich ist demgegenüber eine ~~—~~ auch starke ~~—~~ Erfolgsabhängigkeit der Vergütung im Bereich der interessengeneigten betriebswirtschaftlichen Beratung, für die auch im Außenverhältnis ein Erfolgshonorar vereinbart werden darf (§ 55a Abs. 1 Satz 1 WPO). Dies führt aber nicht etwa dazu, dass die Vergütungsgrundlagen insoweit nicht angegeben werden müssten. Einzubeziehen in die Darstellung der Vergütungsgrundlagen sind alle Vergütungen für die Tätigkeit als

Organmitglied oder leitender Angestellter, unabhängig von der Quelle, aus der sie bezogen werden.

Gemäß **Satz 2** ist im Transparenzbericht anzugeben, ob und zu welchem Anteil sich die Vergütung der Organmitglieder und leitenden Angestellten in feste und variable Bestandteile aufgliedert. Auch Pensionszusagen sind Bestandteil der Vergütung im Sinne der Vorschrift.

Weiterhin ist anzugeben, welcher Art die variable Vergütung ist. Diesbezüglich kommt zunächst und in erster Linie eine --- wiederum nur als solche, nicht aber dem konkreten Betrag nach anzugebende --- geldmäßige Beteiligung am Praxisgewinn, darüber hinaus auch die Gewährung von Beteiligungsoptionen in Betracht.

Schließlich ist die Bemessungsgrundlage für die variable Vergütung offen zu legen. In der Regel wird deren Höhe auf der Grundlage einer Evaluierung der individuellen Leistung des Organmitglieds bzw. leitenden Angestellten für den Erfolg der Praxis bestimmt werden.

Zu § 1416:

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung gemäß-nach § 57 Abs. 4 Nr. 1 b WPO und konkretisiert die in § 43 Abs. 2 Satz 3 WPO normierte Berufspflicht zum berufswürdigen Verhalten.

Absatz 1 stellt klar, dass berufsrechtlich keine Bedenken dagegen bestehen, eine Praxis oder Teilpraxis, die auch nur einzelne Mandate umfassen kann, gegen Entgelt zu übertragen. Berufsrechtliche Sanktionen kommen nur in besonders gravierenden Fällen nicht angemessener Konditionen, etwa bei der Ausnutzung einer wirtschaftlichen Notlage der Erben eines Berufsangehörigen, in Betracht. Die Berücksichtigung der übrigen Anforderungen an eine Praxisübertragung, insbesondere die aus Gründen der Verschwiegenheitspflicht regelmäßig erforderliche Zustimmung der Auftraggeber zum Mandatsübergang, wird in der Vorschrift als selbstverständlich vorausgesetzt.

Die Fälle des Praxisverkaufs sind von der entgeltlichen Auftragsvermittlung zu unterscheiden. Im Rahmen eines Praxisverkaufs erfüllt die Vereinbarung einer Vergütung für die Übertragung von Mandaten nicht den Tatbestand des § 2 Abs. 2 Nr. 4. Unter der Voraussetzung, dass es sich um Mandate handelt, die der Übertragende bisher für sich selbst akquiriert und betreut hat, gilt dies auch für die Übertragung eines Teils der Mandate (teilweiser Verkauf der Praxis) oder deren Verpachtung.

Die Bestimmungen in **Absatz 2 und 3** konkretisieren das Gebot zum berufswürdigen Verhalten, nach dem auch elementare Grundsätze der Kollegialität einzuhalten sind. Insbesondere bei **Absatz 3** ist allerdings die grundsätzliche Werbefreiheit auch für Angehörige freier Berufe zu berücksichtigen. Die Vorschrift kann und soll daher nicht den

Wettbewerb um Mandate als solchen unterbinden. Auch soweit es sich um Mandanten eines ehemaligen Arbeitgebers handelt, ist daher nicht jede Maßnahme, die darauf zielt, diese für sich zu gewinnen, von vornherein unzulässig. Dies ist erst dann der Fall, wenn das Abwerben durch unlautere Methoden geschieht, etwa durch Diffamierung des früheren Arbeitgebers oder durch unbefugte Mitnahme der Mandantendaten (vgl. OLG Düsseldorf, Beschl. v. 26.9.2002, WPK-Mitteilungen 2003, 65 ff.). Eine auch ohne derartige zusätzliche Umstände unlautere und damit wettbewerbswidrige Abwerbung liegt allerdings dann vor, wenn und solange ein Mitarbeiter noch vor dem Ausscheiden aus dem Arbeitsverhältnis dessen Mandanten direkt oder indirekt auf seine zukünftige Tätigkeit als Wettbewerber oder für einen anderen Wettbewerber hinweist (vgl. BGH, Urt. v. 22.4.2004, NJW 2004, 2385 f.).

Zu § 1517:

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung des § 57 Abs. 4 Nr. 1 h WPO.

Durch die Worte „nach ihren Möglichkeiten“ wird klargestellt, dass die Vorschrift ein allgemeines Postulat, nicht aber die konkrete Verpflichtung zum Abschluss von Anstellungsverträgen oder Ausbildungsverträgen beinhaltet.

Zu § 1618:

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung gemäß-nach § 57 Abs. 4 Nr. 1 e WPO.

Das Verbot, die Ersatzpflicht durch Vertrag auszuschließen oder zu beschränken, folgt bereits aus § 323 Abs. 4 HGB.

Es widerspricht der Berufsauffassung der WP/vBP, bei gesetzlicher Haftungsbegrenzung eine höhere Haftung zu vereinbaren. Dieses Verbot soll WP/vBP davor schützen, dass einzelne Kollegen sich über Haftungserweiterungen einen Wettbewerbsvorteil verschaffen. Wettbewerbsvorteile allein über das Angebot höherer Haftungssummen würden letztlich zu erheblichen Verwerfungen innerhalb des Berufsstandes führen, weil nur noch große Einheiten mit entsprechend hohen Haftungssummen größere Mandate übernehmen könnten.

Zu § 17:

Anmerkung: Norm gestrichen und inhaltlich in §§ 26 Abs. 1 und 27 eingefügt.

Zu § 1819:

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung gemäß-nach § 57 Abs. 4 Nr. 1 i WPO.

In Entsprechung zu § 48 Abs. 1 Satz 1 WPO umfasst die Siegelungspflicht nach **Absatz 1 Satz 1** sämtliche Erklärungen, die dem WP/vBP gesetzlich vorbehalten sind. Seit jeher sind gesetzliche Pflichtprüfungen bekannt, die nicht dem WP/vBP vorbehalten sind, sondern auch von anderen sachverständigen Prüfern durchgeführt werden dürfen. Hierzu gehören bspw. die aktienrechtliche Gründungs- oder Sonderprüfung (§§ 33, 143 AktG). Bei solchen Prüfungen darf das Siegel geführt werden, muss es aber nicht.

Satz 2 stellt klar, dass die Pflicht zur Siegelführung bei gesetzlich vorbehaltenen Erklärungen auch dann besteht, wenn die Prüfung als solche gesetzlich nicht vorgeschrieben ist. Der früher für selbstverständlich gehaltene Grundsatz, wonach gesetzliche Vorbehaltsaufgaben des WP/vBP immer auf gesetzlich zwingend angeordneten Prüfungen beruhen, gilt nicht mehr ausnahmslos.

So ist eine prüferische Durchsicht des nach § 37w WpHG von bestimmten Inlandsemitenten verpflichtend aufzustellenden Halbjahresfinanzberichtes gesetzlich nicht vorgeschrieben. Das Unternehmen kann sich somit selbst entscheiden, ob es eine solche durchführen lassen will oder nicht. Wenn es sich aber dafür entscheidet, ist die prüferische Durchsicht nach § 37w Abs. 5 Satz 2 WpHG, der auf die Vorschriften über die Bestellung des Abschlussprüfers und damit auf § 319 Abs. 1 HGB verweist, dem WP vorbehalten. ~~(Anders ist dies bei Bescheinigungen über die ebenfalls gesetzlich nicht vorgeschriebene prüferische Durchsicht von Zwischenabschlüssen und Zwischenlageberichten, die Bestandteil von Quartalsfinanzberichten nach § 37x Abs. 3 WpHG sind, zu beurteilen: In Satz 3 der Vorschrift wird - im Unterschied zu § 37w Abs. 5 Satz 2 WpHG - nicht auf die Regelungen des HGB zur Bestellung des Abschlussprüfers verwiesen, sondern es werden lediglich die §§ 320, 323 HGB für entsprechend anwendbar erklärt. Die prüferische Durchsicht nach § 37x Abs. 3 WpHG ist daher nicht dem WP oder vBP gesetzlich vorbehalten und somit auch nicht siegelungspflichtig.)~~

Sofern das nicht prüfungspflichtige Mutterunternehmen eines Konzerns sich einer freiwilligen Prüfung durch einen WP unterzieht, um die befreiende Wirkung gem. §§ 291 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, 292 Abs. 2 HGB für ein Tochterunternehmen zu erzielen, das seinerseits Mutterunternehmen eines anderen Tochterunternehmens ist, ist diese Prüfung siegelungspflichtig. Zwar handelt es sich bei der freiwilligen Prüfung des Konzernabschlusses selbst nicht um eine Vorbehaltsaufgabe für WP/vBP. Da die gesetzlich vorgesehene Befreiungswirkung aber nur eintritt, wenn die Prüfung durch einen in Deutschland zugelassenen Abschlussprüfer erfolgt und hierdurch der freiwillig geprüfte Abschluss an die Stelle des sonst pflichtgemäß zu prüfenden und damit auch zu siegelnden Konzernabschlusses unterer Stufe tritt, liegt im Ergebnis eine Vorbehaltsaufgabe vor.

Ebenso sind Erklärungen über Prüfungsergebnisse etwa nach §§ ~~14a Abs. 7, 15 Abs. 1 Satz 1, 16 Abs. 2 Satz 2~~ 64 Abs. 3 Nr. 1 c), Abs. 5 Satz 4, 75 EEG 2014 schon deshalb zu

siegeln, weil die Prüfung WP/vBP vorbehalten ist. Dass es [dort teilweise](#) zu einer Prüfung nur dann kommt, wenn sie verlangt wird oder wenn das Unternehmen sich hierfür entscheidet, spielt für die Pflicht zur Siegelung keine Rolle. Auch ob es sich um eine Prüfung oder eine prüferische Durchsicht handelt und ob das Ergebnis als Bestätigungsvermerk oder als Bescheinigung erteilt wird, macht für die Siegelungspflicht keinen Unterschied.

Die Regelung, dass die Prüfung dem WP/vBP vorbehalten ist, kann sowohl in formellen als auch materiellen Gesetzen enthalten sein. Andere ~~—~~nicht gesetzliche ~~—~~Regelungen, die einen Vorbehalt für WP/vBP begründen, z. B. behördliche Anweisungen, Bewilligungsbescheide oder Vereinbarungen des Mandanten mit Dritten, führen nicht zur Siegelungspflicht. Hierzu gehören auch die Fälle, in denen die Prüfungspflicht durch WP/vBP in der Satzung oder im Gesellschaftsvertrag eines Unternehmens bestimmt ist, und zwar auch dann, wenn diese gesellschaftsvertragliche Regelung wiederum auf einer gesetzlichen Bestimmung beruht wie z. B. im Falle des § 65 Abs. 1 Nr. 4 BHO und der entsprechenden landes- oder kommunalrechtlichen Vorschriften. Diese gesetzlichen Vorschriften stellen nur Voraussetzungen für die Beteiligung der öffentlichen Hand an privatwirtschaftlichen Unternehmen auf, regeln die Prüfungspflicht und den Aufgabenvorbehalt aber nicht selbst. Der Aufgabenvorbehalt ergibt sich daher nur aus der Regelung im Gesellschaftsvertrag.

Absatz 2 eröffnet WP/vBP die Möglichkeit, Erklärungen über Prüfungsergebnisse sowie Gutachten, die nicht zu den gesetzlichen Vorbehaltsaufgaben i. S. d. Absatzes 1 zählen, freiwillig zu siegeln. Vom Regelungsbereich der Vorschrift erfasst sind demzufolge nur solche Erklärungen, die außerhalb des Vorbehaltsbereichs des WP/vBP abgegeben werden und die ~~—~~wenn auch nicht notwendigerweise schwerpunktmäßig ~~—~~eine Aussage über das Ergebnis einer gesetzlichen oder freiwilligen betriebswirtschaftlichen Prüfung im Sinne des § 2 Abs. 1 WPO enthalten. Bescheinigungen über eine ausschließliche Erstellungstätigkeit dürfen demgemäß nicht gesiegelt werden, wohl aber solche über eine Erstellung mit umfassenden Prüfungshandlungen oder mit Plausibilitätsbeurteilungen.

Das Verbot in **Absatz 3** ergibt sich bereits aus der Regelung in Absatz 2, wird aber zur Klarstellung nochmals explizit ausgesprochen.

Das Verbot in **Absatz 4**, siegelimitierende Rundstempel zu verwenden, folgt bereits aus dem Wettbewerbsrecht (§§ 3 und 5 UWG) und ergibt sich daraus, dass eine Verwechslung mit dem Berufssiegel nicht auszuschließen ist.

Zu § ~~18a~~20

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung ~~gemäß-~~[nach](#) § 57 Abs. 4 Nr. 1 i WPO.

Durch die 7. WPO-Novelle 2007 ist die bisherige SiegelVO aufgehoben und stattdessen der WPK aufgegeben worden, Gestaltung und Führung des Siegels in der BS WP/vBP näher zu regeln. Dieser Auftrag des Gesetzgebers wird durch § 18a umgesetzt. Die Absätze 1 und 2 entsprechen **Absatz 1** entspricht § 1 Abs. 1 der früheren SiegelVO, § 20 enthält konkrete Vorgaben zur Größe des Siegels, zur Verwendung eines das Siegel kennzeichnenden Zackenrands und der in das Siegel aufzunehmenden Angaben. **Absatz 2** regelt die Formen der Aufbringung des Siegels und lässt auch die elektronische Führung des Siegels sowie dessen drucktechnische Aufbringung zu.

Die **Absätze 3 und 4** entsprechen § 2 SiegelVO. §§ 3, 4 SiegelVO waren mittlerweile bedeutungslos und ihre Übernahme in die BS WP/vBP damit entbehrlich. Bis zur Integration in die BS WP/vBP war die SiegelVO aufgrund der Übergangsregelung des § 137 WPO weiterhin anzuwenden.

§ 18a enthält konkrete Vorgaben zur Größe des Siegels, zur Verwendung eines das Siegel kennzeichnenden Zackenrands und der in das Siegel aufzunehmenden Angaben.

Zu § 19:

Anmerkung: Norm vollständig gestrichen

Zu § 21:

Anmerkung: vorher § 28, inhaltlich unverändert an diese Stelle verschoben

Nach § 281 treten Sozietäten grundsätzlich unter den Namen und den Berufsbezeichnungen der Sozien auf. Es ist jedoch zulässig, eine firmen- oder namensähnliche Bezeichnung zu verwenden, wobei durch den Zusatz „und Kollegen“ oder ähnliche Zusätze auf das Vorhandensein einer Sozietät hingewiesen werden kann, aber nicht muss. Zulässig ist es ferner, neben einer solchen Bezeichnung eine oder mehrere der in der Sozietät vorkommenden Berufsqualifikationen, denen die entsprechenden Tätigkeitsbezeichnungen gleichzusetzen sind, kundzumachen.

Sind die Angaben aus **Absatz 3 Satz 1** nicht auf dem Briefbogen enthalten, sind alle in der Sozietät vorkommenden Berufs- oder die entsprechenden Tätigkeitsbezeichnungen anzugeben. Darüber hinaus müssen in diesem Fall alle Sozien mit ihren Berufsbezeichnungen an anderer geeigneter Stelle aufgeführt oder diese Angaben dem Rechtsverkehr anderweitig offengelegt werden, z. B. durch Übersendung der aktuellen Gesellschafterliste.

Bei Sozietäten überörtlicher Art müssen die einzelnen Sozien mit dem Ort ihrer beruflichen Niederlassung genannt werden, weil ein Auftreten unter gemeinsamen Ortsbezeichnungen den Anschein mehrerer Niederlassungen der einzelnen Sozien erweckt.

Zu § 22:

Anmerkung: vorher § 29, aus systematischen Gründen an diese Stelle verschoben, da allgemeine Berufspflicht

Aus § 31 WPO folgt, dass die Bezeichnung „Wirtschaftsprüfungsgesellschaft“ „ungebrochen“ aufzunehmen ist. Nach Absatz 1 Satz 1 sind die Bezeichnungen für die Berufsgesellschaften nach der Rechtsformbezeichnung in die Firmierung oder den Namen aufzunehmen, weil ansonsten der unzutreffende Eindruck entstünde, es gäbe zum Beispiel eine „Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH“, obwohl den Mandanten im Hinblick auf die Pflichtverletzung der Berufsgesellschaften ein höheres Haftungssubstrat als das gesetzlich vorgeschriebene Stammkapital einer GmbH zur Verfügung steht. Es soll der unzutreffende Eindruck vermieden werden, es gäbe zum Beispiel eine „Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mit beschränkter Haftung“, obwohl tatsächlich dem Mandanten im Hinblick auf Berufspflichtverletzungen ein höheres Haftungssubstrat zur Verfügung steht als das gesetzlich vorgeschriebene Stammkapital einer GmbH. Die Norm stellt daher auf den Mandanten- und Verbraucherschutz und damit Gemeinwohlinteressen ab. Sie richtet sich an der Erwägung aus, dass die angesprochenen Verkehrskreise beim Kontakt mit einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft nicht nur erwarten dürfen, dass die für die jeweilige Gesellschaftsform relevanten allgemeinen gesetzlichen Reglementierungen beachtet worden sind. Die angesprochenen Verkehrskreise sollen sofort erkennen, dass auch sämtliche in der WPO geregelten Sonderbestimmungen für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zum Tragen kommen. Die Besonderheit einer Gesellschaft als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft wird von den angesprochenen Verkehrskreisen eher ins Bewusstsein aufgenommen, wenn sie nicht irgendwo in der Firma erscheinen, sondern an prominenter Stelle und einheitlich stets am Ende (LG Berlin vom 10.04.2012, WPK Mag. 3/2012, 64). Zudem wird dadurch verdeutlicht, dass es sich bei der Gesellschaft um eine Sonderform (Berufsgesellschaft) handelt, so dass Satz 2 die Bezeichnung „Wirtschaftsprüfungsgesellschaft“ nur ungebrochen ohne Verbindung mit anderen Firmierungsbestandteilen zulässt. Firmenbestandteile wie Wirtschaftsprüfungs- und Treuhangesellschaft“ oder „Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft“ werden damit ausgeschlossen.

Bei einer Doppelerkennung, das heißt einer Anerkennung zum Beispiel auch als Steuerberatungsgesellschaft, ist die Reihenfolge der Nennung der Bezeichnungen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft bzw. Buchprüfungsgesellschaft und Steuerberatungsgesellschaft beliebig.

Die Regelung in **Absatz 2** soll verhindern, dass über die Firmierung oder den Namen von Berufsgesellschaften ein Bezug zu mit dem Beruf des Wirtschaftsprüfers gem. § 43 a Abs. 3 WPO unvereinbaren, insbesondere gewerblichen Tätigkeiten hergestellt wird solchen Unternehmen oder Unternehmensgruppen hergestellt werden kann, die als Auftraggeber von Berufsgesellschaften in Betracht kommen, und hierdurch in der Öffentlichkeit das Vertrauen in die sachgerechte, unabhängige und eigenverantwortliche Berufsausübung in der Gesellschaft erschüttert wird. der Eindruck der fehlenden Unabhängigkeit entsteht. Nicht ausgeschlossen durch die Vorschrift sind gemeinsame Firmierungs- und Namensbestandteile mit solchen Gesellschaften, deren Unternehmensgegenstand mit der Tätigkeit einer Berufsgesellschaft zumindest teilweise vereinbar ist, da diese nicht beruhsfremd sind.

Absatz 3 Satz 1 soll sicherstellen, dass nur natürliche Personen, die zulässigerweise Gesellschafter sind, Namensgeber von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (Personenfirmen) werden. Die weiteren Festlegungen in **Satz 2** entsprechen den Regelungen in § 28 Abs. 4 WPO für die Tätigkeit von Nicht-Berufsangehörigen als Geschäftsführer und übertragen diese auf die Namensgebung. **Satz 4** lässt aus berufsrechtlicher Sicht die Namensfortführung nach Ausscheiden namensgebender Gesellschafter ohne zeitliche Beschränkung zu.

Absatz 4 stellt klar, dass Berufsgesellschaften aus berufsrechtlicher Sicht hinsichtlich ihrer nach bisherigem Recht zulässigen Firmierung oder Namen Bestandsschutz genießen.

Nach **Absatz 5** finden die Absätze 1 bis 4 bei Buchprüfungsgesellschaften entsprechende Anwendung. In Einklang mit der durch die Dritte WPO-Novelle eingefügten Regelung in § 130 Abs. 2 WPO können die an vereidigte Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften gestellten Anforderungen auch durch Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften erfüllt werden. Das bedeutet zum Beispiel, dass Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften alleinige Namensgeber auch von Buchprüfungsgesellschaften sein dürfen. Durch die nunmehr in die Satzung übertragene Regelung wird dem Umstand Rechnung getragen, dass die Qualifikation des vereidigten Buchprüfers in der umfassenden Qualifikation des Wirtschaftsprüfers enthalten ist, die Qualifikation des vereidigten Buchprüfers mithin von derjenigen des Wirtschaftsprüfers überlagert wird.

Teil 2:

Berufshaftpflichtversicherung

Zu Teil 2:

Teil 2 enthält konkretisierende Vorschriften zur Berufshaftpflichtversicherung. Diese beruhen auf der mit der 7. WPO-Novelle 2007 eingeführten Satzungsermächtigung in § 57 Absatz 4 Nr. 1 e WPO sowie dem Regelungsbefehl in § 54 Absatz 6 WPO. Danach trifft die WPK im Rahmen der Berufssatzung die näheren Bestimmungen über den Versicherungsinhalt, den Versicherungsnachweis, das Anzeigeverfahren und die Überwachung der Versicherungspflicht. Die zu diesen Bereichen zuvor in der Wirtschaftsprüfer-Berufshaftpflichtversicherungsverordnung (WPBHV) enthaltenen Regelungen sind mit Inkrafttreten der satzungsrechtlichen Regelungen außer Kraft getreten.

Zu § 23:

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Absatz 4 Nr. 1 e WPO sowie den Regelungsbefehl in § 54 Absatz 6 WPO.

Absatz 1 stellt klar, dass sich die Versicherungspflicht gemäß § 54 Absatz 1 Satz 1 WPO auf die Berufstätigkeit im Sinne von §§ 2, 129 WPO beschränkt. Eine entsprechende Einschränkung war bereits in § 1 Absatz 1 WPBHV enthalten. Bestehen hinsichtlich bestimmter Tätigkeiten (z. B. AIF-Verwahrstelle nach § 80 Abs. 3 KAGB, Praxisabwickler nach § 55c WPO) Zweifel, ob diese nach den AVB des Berufshaftpflichtversicherers mitversichert sind, sollte eine Zusatzvereinbarung getroffen werden.

Die Vorgabe, dass die Versicherung bei einem im Inland zum Geschäftsbetrieb zugelassenen Versicherungsunternehmen zu nehmen ist, entspricht § 113 Absatz 1 des Versicherungsvertragsgesetzes (VVG). Die Regelung ist europarechtlich unbedenklich, da sie nicht voraussetzt, dass es sich um ein deutsches Versicherungsunternehmen handelt. Erforderlich ist lediglich, dass das ggf. ausländische Versicherungsunternehmen im Inland zum Geschäftsbetrieb befugt ist und die Versicherung im Weiteren zu den nach Maßgabe des Versicherungsaufsichtsgesetzes (VAG) eingereichten Versicherungsbedingungen genommen wird.

Versicherungsunternehmen im Sinne des § 23 kann auch eine Versicherergemeinschaft sein, wenn der Versicherungsnehmer und etwaige Dritte im Falle eines Direktanspruchs genauso gestellt sind, wie im Fall des Vertragsabschlusses des Versicherungsnehmers mit nur einem Versicherer. Dies ist der Fall, wenn

- die Versicherer gesamtschuldnerisch haften oder
- im Falle einer Versicherergemeinschaft, etwa im Rahmen einer sogenannten offenen Mitversicherung, die Versicherergemeinschaft unmittelbar in Anspruch genommen werden kann, oder einem der Versicherer oder einem geeigneten Dritten durch eine wirksame Prozessführungsklausel die passive Prozessführungsbefugnis für Haftungsansprüche gegen die Versicherergemeinschaft mit der Maßgabe zugewiesen

wird, dass alle Versicherer an gegen den Prozessstandschafter ergangene Urteile oder mit diesem geschlossene Vergleiche gebunden sind.

Die offene Mitversicherung und die ihre Zulässigkeit begründenden Umstände müssen im Versicherungsvertrag vereinbart und von allen Beteiligten in der gebotenen Weise offengelegt werden. Letzteres bestimmt sich für die Mitglieder der WPK insbesondere nach der DL-InfoV.

Nach § 131g WPO besteht für Staatsangehörige eines Mitgliedstaates der Europäischen Gemeinschaft, eines anderen Vertragsstaates des Europäischen Wirtschaftsraumes oder der Schweiz die Möglichkeit, abweichend von den Vorschriften des Ersten und Zweiten Abschnitts des Zweiten Teils der WPO als Wirtschaftsprüfer bestellt zu werden, wenn sie eine Eignungsprüfung als Wirtschaftsprüfer abgelegt haben. Mit der Bestellung zum Wirtschaftsprüfer in Deutschland unterliegen diese Personen den Berufspflichten, unter anderem der Pflicht zur Unterhaltung einer Berufshaftpflichtversicherung gemäß § 54 WPO. Durch **Absatz 2** wird allerdings klargestellt, dass in diesem Fall in Abweichung von § 23 Absatz 1 der Abschluss einer Berufshaftpflichtversicherung in einem der genannten Staaten als gleichwertig anzuerkennen ist, wenn die Versicherung in Bezug auf Deckungsbedingungen und -umfang den deutschen Anforderungen entspricht.

Gemäß **Absatz 3** sollen die in § 26 normierten Meldepflichten auch im Fall des § 23 Absatz 2 vom Versicherer erfüllt werden. Ist dies aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht sichergestellt, muss der WP der WPK jährlich eine Bescheinigung des Versicherers vorlegen, aus der sich die Versicherungsbedingungen und der Deckungsumfang ergeben.

Zu § 24:

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Absatz 4 Nr. 1 e WPO sowie den Regelungsbefehl in § 54 Absatz 6 WPO. In Ergänzung zu § 54 Abs. 2 Satz 1 WPO enthält sie weitere Vorgaben zum Mindestinhalt des Versicherungsvertrags.

Nach **Nr. 1** ist im Vertrag zu regeln, dass der Versicherungsschutz sich während eines den Versicherungsnehmer treffenden vorläufigen Tätigkeits- und Berufsverbots (§ 111 WPO) auf den von der WPK nach § 121 WPO bestellten Vertreter erstreckt.

Nach **Nr. 2** der Vorschrift ist der Versicherer zu verpflichten, Leistungen für das mitversicherte Auslandsrisiko in Euro zu erbringen, soweit die Versicherungsleistung im Inland zu erbringen ist.

Zu § 25:

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Absatz 4 Nr. 1 e WPO sowie den Regelungsbefehl in § 54 Absatz 6 WPO.

Absatz 1 regelt die Nachweispflichten hinsichtlich des Abschlusses einer Berufshaftpflichtversicherung vor der Bestellung als WP. Strebt der Berufsangehörige eine selbstständige Tätigkeit in eigener Praxis oder gemeinsamer Berufsausübung gemäß § 44b WPO an, setzt die Bestellung zumindest den Nachweis einer vorläufigen Deckungszusage des Versicherers voraus. Solange diese nicht vorliegt, ist gemäß § 16 Absatz 1 Nr. 3 WPO die Bestellung zu versagen.

Bei der vorläufigen Deckungszusage handelt es sich um einen selbstständigen Vertrag mit dem Ziel, den Deckungsschutz aus einem noch zu schließenden Versicherungsvertrag zeitlich vorzulegen. Die vorläufige Deckungszusage muss den Mindestversicherungsschutz des § 54 WPO sowie der §§ 23 und 24 beinhalten.

Nach der Bestellung als WP ist unverzüglich der Nachweis des endgültigen Versicherungsschutzes zu erbringen. Dies hat durch eine Bestätigung des Versicherers oder eine beglaubigte Abschrift des Versicherungsscheins zu erfolgen. Selbstverständlich bleibt es dem Bewerber unbenommen, statt der vorläufigen Deckungszusage bereits vor Bestellung als WP den Abschluss eines Versicherungsvertrages nachzuweisen.

Absatz 2 erstreckt die Pflichten nach Absatz 1 sinngemäß auf Berufsgesellschaften.

Zu § 26:

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Absatz 4 Nr. 1 e WPO sowie den Regelungsbefehl in § 54 Absatz 6 WPO.

Absatz 1 normiert für bestimmte, für den Versicherungsschutz relevante Umstände Meldepflichten des WP/vBP gegenüber der WPK. Die Meldepflichten stellen Berufspflichten dar. Ein meldepflichtiger Wechsel des Versicherers im Sinne von **Nr. 3** liegt bei Übernahme des Versicherungsvertrages von einem anderen Versicherer durch Vertrag oder Rechtsnachfolge vor.

Bei Aufnahme einer Tätigkeit in einer Personengesellschaft mit Personen oder Gesellschaften, die selbst nicht als WP/vBP bestellt oder als Berufsgesellschaft anerkannt sind, hat der WP/vBP der WPK nach **Absatz 2** nachzuweisen, dass der nach § 54 Absatz 1 WPO vorgeschriebene Versicherungsschutz ihm auch bei gesamtschuldnerischer Inanspruchnahme für jeden Versicherungsfall uneingeschränkt zur Verfügung steht (§ 44b Abs. 4 WPO).

Gemäß Absatz 3 hat der WP/vBP dem Versicherer im Versicherungsvertrag eine Absatz 1 und 2 entsprechende Verpflichtung aufzuerlegen, die letzterer unmittelbar gegenüber der WPK zu erfüllen hat. Soweit der Versicherer seinen vertraglichen Meldepflichten nachkommt, hält die WPK die Anzeige- und Nachweispflichten des WP/vBP nach Absatz 1 und 2 nicht weiter nach.

Zu § 27:

Anmerkung: Erläuterungstext zum derzeitigen § 17 Abs. 2 mit Änderungsvorschlägen.

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Absatz 4 Nr. 1 e WPO sowie den Regelungsbefehl in § 54 Absatz 6 WPO.

Aus Gründen des Mandantenschutzes sollen sich WP/vBP auch bei Aufträgen, die über das gesetzliche Mindestmaß hinausgehende Haftungsrisiken in sich bergen beinhalten, angemessen versichern. Für den Fall, dass ein Risiko nicht mehr versicherbar ist, ist dem Angemessenheitserfordernis entsprochen, wenn sich WP/vBP neben anderen Absicherungen im Rahmen der bestehenden Möglichkeiten, zum Beispiel durch Einzelfallversicherungen, versichern.

Teil 23:

Besondere Berufspflichten bei der Durchführung von Prüfungen und der Erstattung von Gutachten

Zu Teil 23:

Nach § 57 Abs. 4 Nr. 2 WPO kann die Berufssatzung besondere Berufspflichten bei der Durchführung von Prüfungen und Erstattung von Gutachten näher regeln.

Gestützt auf die Ermächtigung in § 57 Abs. 4 Nr. 2 lit. a und b WPO enthält Teil 2-3 der Berufssatzung Konkretisierungen zum Erfordernis der Unparteilichkeit (§ 43 Abs. 1 Satz 2 WPO) und zur Pflicht, die Tätigkeit zu versagen, wenn die Besorgnis der Befangenheit bei der Durchführung eines Auftrags besteht (§ 49 Halbsatz Alternative 2 WPO). Außerdem sind in Teil 2-3 weitere besondere Berufspflichten geregelt, die auf andere Ermächtigungsgrundlagen des § 57 Abs. 4 WPO gestützt sind, soweit sie ebenfalls Berufspflichten betreffen, die ausschließlich für die Durchführung von Prüfungen -oder die Erstattung von Gutachten zu beachten sind.

Bei der Konkretisierung des Begriffs der Besorgnis der Befangenheit aus § 49 zweiter Halbsatz Alternative 2 WPO war ist zu berücksichtigen, dass derselbe Begriff auch in den handelsrechtlichen Regelungen zu den Ausschlussgründen bei gesetzlichen

Jahresabschlussprüfungen nach §§ 316 ff. HGB verwendet wird. Bei der Abgrenzung im Einzelnen wird davon ausgegangen, dass der Befangenheitsbegriff in § 49 zweiter Halbsatz Alternative 2 WPO und §§ 319 Abs. 2, 318 Abs. 3 HGB identisch ist, so dass auch die Vermutungstatbestände des § 319 Abs. 3 und 4 sowie § 319a HGB für die Auslegung der Berufspflichten Bedeutung haben (vgl. dazu § 22a31).

Allerdings unterscheidet sich der Adressatenkreis der Normen: Während in § 49 zweiter Halbsatz Alternative 2 WPO nur die Berufsangehörigen angesprochen sind, richten sich §§ 319, 319a HGB an das prüfungspflichtige Unternehmen, haben aber mittelbare Bedeutung auch für den Berufsangehörigen (s. o.).

~~Bei der Neufassung der §§ 20 ff. sind daher insbesondere die durch das Bilanzrechtsreformgesetz vom 4. Dezember 2004 – BilReG – (BGBl. I S. 3166) neu formulierten Bestimmungen der §§ 319, 319a HGB berücksichtigt worden.~~

~~Darüber hinaus sind – soweit dies in dem derzeitigen gesetzlichen Rahmen möglich war – auch aktuelle Entwicklungen auf internationaler Ebene für die Konkretisierung herangezogen worden (IFAC Code of Ethics vom 13.6.2005; EU-Empfehlung zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers vom 16.5.2002). Die EU-Empfehlung hat im Gegensatz zu §§ 319, 319a HGB allerdings keinen rechtsverbindlichen Charakter.~~

~~EU-Empfehlungen (recommendations) werden zwar als sekundäres Gemeinschaftsrecht eingeordnet, sind jedoch gem. Art. 249 Abs. 5 EGV nicht bindend. Hinsichtlich des Code of Ethics besteht zwar keine staatliche, aber die aus der Mitgliedschaft der WPK bei IFAC herrührende Verpflichtung, diesen umzusetzen, soweit nationales Recht entgegensteht.~~

Die Berücksichtigung dieser Quellen führte auch zu einer neuen Struktur der nachfolgenden Regelungen der Berufssatzung wird durch die Vorgaben der Abschlussprüferrichtlinie sowie des IFAC Code of Ethics bestimmt. ~~Die bisherigen Regelungen in der Berufssatzung, aber auch in §§ 319, 319a HGB knüpfen an bestimmte Lebenssachverhalte an, aus denen sich eine Gefährdung der Unabhängigkeit ergeben kann. Diese nachfolgenden Regelungen der Berufssatzung stellen dagegen in Übereinstimmung mit der EU-Empfehlung knüpfen daher nicht an bestimmte Lebenssachverhalte an (wie die §§ 319, 319a HGB), sondern stellen~~ auf die Wirkungszusammenhänge ab, die eine Gefährdung der Unbefangenheit begründen können (threats). Diesen werden dann die jeweiligen Lebenssachverhalte zugeordnet.

Ebenfalls aus der EU-Empfehlung den genannten internationalen Vorgaben übernommen wurde das Prinzip, wonach das Ausmaß festgestellter Gefährdungen durch geeignete Schutzmaßnahmen (safeguards) derart verringert werden kann, dass in der Gesamtbetrachtung eine die Versagung der Tätigkeit zwingend erfordernde Beeinträchtigung der Unbefangenheit nicht mehr vorliegt (~~vergleiche zur Anerkennung dieses Prinzips auch im~~

~~Rahmen des § 319 Abs. 2 HGB die Begründung zum BilReG, BT-Drucksache 15/3419 vom 24.6.2004, dort S. 38). Diese Grundstruktur entspricht auch dem Ansatz im IFAC Code of Ethics.~~ Die Berufssatzung konkretisiert dies in § 2230.

Zu § 2028:

Die Vorschrift ist gestützt auf § 57 Abs. 4 Nr. 2 WPO.

Neben der Pflicht zur persönlichen und wirtschaftlichen Unabhängigkeit ([vergleichevgl.](#) § 2) fordert das Berufsrecht bei der Durchführung von Prüfungen (wobei hier nicht nur Prüfungsberichte i.S.v. § 321 HGB erfasst werden) und der Erstattung von Gutachten in § 43 Abs. 1 Satz 2 WPO die Unparteilichkeit. Dem trägt **Absatz 1 Satz 1** Rechnung. Ist der WP/vBP nicht unparteiisch, hat er eine Tätigkeit als Prüfer oder Gutachter im Sinne des Absatz 1 zu versagen. Für die nach **Absatz 1 Satz 2** erforderliche Darstellung aller wesentlichen Gesichtspunkte ist eine vollständige Auswertung aller für und gegen ein Ergebnis sprechenden Umstände erforderlich. Kritische Aspekte dürfen dabei nicht unterschlagen werden. Bei der Erstellung von Gutachten beschränkt sich diese Pflicht allerdings auf Gutachten nach Absatz 1 ([vergleichevgl.](#) zur Abgrenzung Absatz 2).

Absatz 2 stellt klar, dass es WP/vBP nicht verwehrt ist, einen Auftrag zur Erstellung eines Argumentationspapiers anzunehmen, in dem die positiven oder die negativen Aspekte des zu beurteilenden Gegenstands betont werden sollen (z. B. Unternehmensbewertungen für die Verkäufer- oder Käuferseite). In diesen Fällen darf jedoch nicht der Eindruck eines unparteilichen Gutachtens vermittelt werden. Insbesondere darf für die Bezeichnung derartiger Aufträge nicht der Begriff „Gutachten“ verwendet werden. Auch dürfen nur Gutachten im Sinne des Absatzes 1, nicht hingegen Argumentationspapiere im Sinne des Absatzes 2 gesiegelt werden.

Zu § 2129:

Die Vorschrift ist gestützt auf § 57 Abs. 4 Nr. 2 WPO.

Die berufsrechtliche Pflicht zur Versagung der Tätigkeit bei Besorgnis der Befangenheit ist in § 49 zweiter Halbsatz Alternative 2 WPO geregelt. **Absatz 1** greift dies auf, erwähnt darüber hinaus aber aus systematischen Gründen auch den Grundfall der tatsächlichen Befangenheit, bei der die Tätigkeit erst recht zu versagen ist.

Der WP/vBP darf nicht tätig werden, wenn Besorgnis der Befangenheit besteht, und zwar auch nicht mit Zustimmung des Auftraggebers. Dies ist Ausfluss des öffentlichen Vertrauens in die Tätigkeit des WP/vBP.

Bei Verstößen gegen das Selbstprüfungsverbot ist es danach nicht zulässig, ein Prüfungsurteil abzugeben, wenn der WP/vBP den Prüfungsstoff selbst erstellt hat. Dies gilt nicht nur bei Prüfungen, [die ein Urteil mit hinreichender Urteilssicherheit beinhalten, sondern auch für Prüfungen mit begrenzter Urteilssicherheit, z. B. prüferische Durchsichten im Sinne von IDW PS 900 \(sondern auch für Plausibilitätsbeurteilungen\)](#), und ist unabhängig davon, ob das Prüfungsurteil in einem Bestätigungsvermerk niedergelegt wird, der dem Bestätigungsvermerk i. S. d. § 322 HGB nachgebildet ist, ob [ein Prüfungsvermerk nach IDW PS 480 oder IDW PS 490 oder](#) eine Bescheinigung erteilt wird oder ob das Prüfungsergebnis in einem Bericht zum Ausdruck gebracht wird. Bei Aufträgen zur Erstellung mit umfassenden Beurteilungen der dem Abschluss zugrunde liegenden Unterlagen oder zur Erstellung mit Plausibilitätsbeurteilung kann ein Prüfungsurteil daher immer nur für solche Teile abgegeben werden, an deren Entstehung der WP/vBP nicht wesentlich beteiligt war. Das Tätigkeitsverbot folgt in diesen Fällen aus der Unvereinbarkeit von Erstellung und Prüfung und gilt auch dann, wenn auf die Befangenheit ausdrücklich hingewiesen wird.

In **Absatz 2 Satz 1** wird der Begriff der „Unbefangenheit“ definiert. Die Unbefangenheit ermöglicht es, das Prüfungsurteil unter Wahrung der Objektivität und Integrität und mit der erforderlichen kritischen Grundhaltung zu treffen. Der Unbefangenheitsbegriff bezieht sich auf die innere Einstellung des Prüfers oder Gutachters (independence in mind). Die in **Satz 2** genannten Faktoren, die ein Risiko für die Unbefangenheit darstellen (threats), orientieren sich an [der EU-Empfehlung Art. 22 Abs. 1 der Abschlussprüferrichtlinie](#) (wobei derselbe Sachverhalt auch von mehreren threats erfasst werden kann). ~~Der in der EU-Empfehlung zusätzlich enthaltene Befangenheitsgrund der „Einschüchterung“ ist in der Berufssatzung nicht ausdrücklich geregelt, da die Absicherung vor Einschüchterungsversuchen auftragsrechtlich durch § 318 Abs. 1 Satz 5 HGB erfolgt, der Befangenheitsgrund also bereits durch handelsrechtliche Regelungen neutralisiert wird. Die Möglichkeit, für die Prüfung des Folgeabschlusses nicht wieder bestellt zu werden, ist dagegen Folge der Grundentscheidung des Gesetzgebers und kann daher eine Befangenheit nicht begründen.~~

Absatz 3 definiert die Besorgnis der Befangenheit. Da die in Absatz 2 geregelte Gefährdung der Unbefangenheit im Sinne der inneren Einstellung des WP/vBP regelmäßig nicht feststellbar ist, muss auf äußere Umstände zurückgegriffen werden, die auf diese Gefährdung schließen lassen. Daher kommt es nicht auf den inneren Tatbestand an, sondern auf die Einschätzung eines Dritten, abgeleitet aus objektiven Kriterien. In Anlehnung an die Begründung zum BilReG (BT-Drucksache 15/3419 vom 24.6.2004, S. 78 ff.) wurde die Formulierung „verständiger Dritter“ gewählt. Zugleich muß die Beurteilung durch diesen Dritten an die in Absatz 2 genannten Befangenheitsgründe anknüpfen.

Absatz 4 Satz 1 stellt klar, dass Besorgnis der Befangenheit nicht nur dann bestehen kann, wenn der WP/vBP selbst Befangenheitsgründe im Sinne des Absatzes 2 erfüllt. Bestehen

bestimmte Beziehungen zu Personen oder Unternehmen, die als Prüfer oder Gutachter wegen der Besorgnis der Befangenheit ausgeschlossen wären, kann sich dies auf den WP/vBP übertragen. Diese Beziehungen können sowohl beruflicher als auch privater Natur sein. Hinter den Aufzählungen in Nr. 1 bis [56](#) stehen Gesichtspunkte wie z. B. die Rücksichtnahme auf nahe stehende Personen, gleichgerichtete berufliche Interessen oder die Möglichkeit der Einflussnahme. Ob tatsächlich die Besorgnis der Befangenheit in solchen Fällen anzunehmen ist, kann nur die Einzelfallbetrachtung ergeben, bei der die Gesamtumstände zu berücksichtigen sind.

Ein Netzwerk im Sinne des **Absatz 4 Satz 1 Nr. 2** liegt vor, wenn Personen bei ihrer Berufsausübung zur Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen für eine gewisse Dauer zusammenwirken. Dies entspricht der Legaldefinition des § 319b Abs. 1 Satz 3 HGB, die ihrerseits die Netzwerkkriterien aus Art. 2 Nr. 7 der [8. EU-RL Abschlussprüferrichtlinie](#) umsetzt. Danach ist Netzwerk „die breitere Struktur, die auf Kooperation ausgerichtet ist und die eindeutig auf Gewinn- oder Kostenteilung abzielt oder durch gemeinsames Eigentum, gemeinsame Kontrolle oder gemeinsame Geschäftsführung, gemeinsame Qualitätssicherungsmaßnahmen und -verfahren, eine gemeinsame Geschäftsstrategie, die Verwendung einer gemeinsamen Marke oder durch einen wesentlichen Teil gemeinsamer fachlicher Ressourcen miteinander verbunden ist.“

Auf die rechtliche Ausgestaltung des Netzwerks und die nationale Zugehörigkeit der Netzwerkmitglieder kommt es nicht an. Insbesondere ist eine (gesellschaftsrechtliche) Beteiligung nicht erforderlich. Erfüllen solche Beteiligungen jedoch die Netzwerkkriterien, etwa durch gemeinsame Qualitätssicherungsmaßnahmen und -verfahren, sind sie (auch) als Netzwerk zu qualifizieren; vorrangig sind jedoch die spezielleren Zurechnungstatbestände für Befangenheitsgründe der Berufssatzung (vgl. etwa Absatz 4 Satz 1 Nr. 5, Satz 2 [---](#) Unternehmen, auf die maßgeblicher Einfluss besteht) oder des Handelsgesetzbuchs (vgl. etwa § 319 Abs. 4 Satz 1 [---](#) verbundenes Unternehmen) zu beachten. In der Praxis sind Netzwerkstrukturen auf der Grundlage gemeinsamer Mitgliedschaften in rechtlichen Einheiten mit Koordinationsaufgaben, aber auch aufgrund schuldrechtlicher Verträge zu beobachten. Ausreichend wäre auch ein faktisches Verhalten, wenn dieses auf eine gewisse Dauer angelegt und nach außen erkennbar ist.

Eine Kooperation, die die Netzwerkkriterien nicht erfüllt, führt nicht zur Zurechnung von Befangenheitstatbeständen; darauf, ob sie nach außen kundgemacht wird, kommt es damit nicht mehr an. Das bisher in [Absatz 4 Satz 1 Nr. 2](#) [der Berufssatzung](#) verwendete Zurechnungskriterium der kundgemachten Kooperation wird aufgegeben.

Entscheidend ist, in welcher Art die Netzwerkmitglieder zusammenwirken. Ein einmaliges oder nur gelegentliches Zusammenwirken führt ebenso wenig zur Annahme eines Netzwerks wie eine Zusammenarbeit, die nicht die berufliche Tätigkeit betrifft. Daher ist die bloße

Bürogemeinschaft, die sachliche und ggf. personelle, nicht aber fachliche Ressourcen betrifft, nicht erfasst. Gleiches gilt für die gemeinsame Nutzung von Standardsoftware bzw. -EDV-Tools. Auch die berufliche Zusammenarbeit in Einzelfällen, etwa bei Gemeinschaftsprüfungen oder der gemeinsamen Erstellung von Gutachten, begründet danach nicht die Annahme eines Netzwerks. Die Mitgliedschaft in Berufsverbänden führt ebenfalls nicht zur Annahme eines Netzwerks, weil sich das Zusammenwirken nicht auf die konkrete Berufstätigkeit, sondern nur auf allgemeine berufspolitische oder fachliche Aspekte bezieht und weil es nicht unmittelbar um die Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen geht.

Nach der Regierungsbegründung zu § 319b HGB ist von einer Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen regelmäßig dann auszugehen, wenn die Netzwerkmitglieder bei ihrer Zusammenarbeit die Netzwerkkriterien erfüllen, die in Art. 2 Nr. 7 der ~~8. EU-~~ [RL/Abschlussprüferrichtlinie](#) genannt sind. Die Gewinn- oder Kostenteilung muss sich dabei nicht auf die gesamte berufliche Tätigkeit beziehen, sondern kann auch einzelne Bereiche betreffen. Bloße Kostenbeteiligungen und Umlagen für sächliche Hilfsmittel sind — wie im Falle der Bürogemeinschaft — unschädlich, anders dagegen die Nutzung fachlicher Ressourcen (z. B. von Spezialisten) in wesentlichem Umfang auf gemeinsame Kosten.

Strukturen, in denen bestimmte Aufträge durch eine gemeinsame Berufsgesellschaft übernommen werden, diese dann aber von den die Anteile haltenden WP/vBP oder Berufsgesellschaften selbst bearbeitet werden, führen zwar nicht zu einer Gewinn- oder Kostenteilung; gehen sie jedoch mit gemeinsamen Qualitätssicherungsmaßnahmen und -verfahren oder der Nutzung einer gemeinsamen Marke einher, werden sie regelmäßig den Netzwerkbegriff erfüllen.

Die Verwendung einer gemeinsamen Marke führt nach der Regierungsbegründung zu § 319b HGB dann zum Vorliegen gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen, wenn der Außenauftritt der die Marke verwendenden Personen durch die verwandte Marke bestimmt wird. Hiervon ist auszugehen, wenn die Marke — ggf. auch in abgekürzter Form — als Firmen- oder Namensbestandteil benutzt wird. Bei anderweitiger Verwendung ist auf das Gesamtbild abzustellen, das sich nicht nur aus den Schriftstücken der Beteiligten, sondern insbesondere auch aus dem Internetauftritt ergibt. Wird hierbei die gemeinsame Marke in den Vordergrund gerückt, z. B. durch eine durchgängige Verwendung des Begriffs oder eines hieraus abgeleiteten Logos, spricht dies für die Annahme eines Netzwerks. Dem Ort der Verwendung auf dem Briefbogen (Briefkopf im Zusammenhang mit der Praxisbezeichnung; Fußzeile) kann dabei ebenso wie der graphischen Ausgestaltung eine gewisse, wenn auch nachrangige indizielle Bedeutung zukommen. Wenn durch die Verwendung allerdings klar herausgestellt wird, dass sich die Kooperation nicht auf ein Zusammenwirken in Bezug auf die übrigen Netzwerkkriterien bezieht, sondern sich etwa auf

die gegenseitige Empfehlung von Mandanten oder die enge Abstimmung bei der Abwicklung einzelner Aufträge beschränkt, begründet auch die Verwendung der gemeinsamen Bezeichnung noch kein Netzwerk. Entscheidend ist immer der Gesamteindruck im geschäftlichen Verkehr.

Nach seinem Wortlaut führt Absatz 4 Satz 1 Nr. 2 zur Zurechnung von Sachverhalten, die von einem (anderen) Netzwerkmitglied verursacht werden, bei dem jeweiligen Netzwerkmitglied, das der Berufssatzung unterliegt. Daneben wird aber auch anzunehmen sein, dass sowohl auf Seiten des (anderen) Netzwerkmitglieds als auch des betroffenen Mitglieds die Zurechnungstatbestände der übrigen Ziffern anwendbar sind, so dass es etwa auch schädlich wäre, wenn der zu prüfende Abschluss nicht von dem (anderen) Netzwerkmitglied selbst, sondern von einem Unternehmen aufgestellt worden ist, auf das das (andere) Netzwerkmitglied maßgeblichen Einfluss hat (Satz 1 Nr. 5). Ist das (andere) Netzwerkmitglied eine Gesellschaft, gelten hier die Zurechnungstatbestände des Satzes 2.

Bei [Absatz 4 Satz 1 Nr. 4](#) wird der Grad der verwandtschaftlichen Beziehung ein erstes Indiz für die Möglichkeit einer stärkeren oder schwächeren Rücksichtnahme darstellen. Zwingende Anhaltspunkte für eine bestimmte Wertung werden aber auch hierdurch nicht begründet. [Die Ergänzung des Zurechnungskreises um sonstige Familienmitglieder, die seit mindestens einem Jahr mit dem WP/vBP in einem Haushalt leben, dient der vollständigen Umsetzung von Art. 22 Abs. 2, 4 der Abschlussprüferrichtlinie und entspricht der dort in Bezug genommenen Vorschrift des Art. 1 Abs. 2 Buchstabe c der Richtlinie 2004/72/EG \(„Insiderrichtlinie“\). Dasselbe gilt für die in Nr. 5 enthaltene Aufzählung bestimmter Gesellschaften und Einrichtungen \(Art. 1 Abs. 2 Buchstabe d der Richtlinie 2004/72/EG\).](#)

[Absatz 4 Satz 1 Nr. 6](#) greift Tz. 290.108 des IESBA Code of Ethics 2014 auf. Im [Regelungszusammenhang der Berufssatzung setzt die Zurechnung allerdings eine enge Zusammenarbeit voraus, die durch ein besonderes persönliches Näheverhältnis geprägt ist und für dieselben Mandanten erfolgt.](#)

Absatz 4 Satz 2 ist angelehnt an § 319 Abs. 4 HGB. Hierbei ist davon auszugehen, dass grundsätzlich jeder bei der Prüfung eingesetzte Mitarbeiter das Ergebnis beeinflussen kann, und zwar unabhängig davon, ob er insoweit weisungsbefugt ist. Erfasst werden auch Personen, mit denen die Berufsgesellschaft in einem Netzwerk verbunden ist. Dabei kann es sich um natürliche, aber auch um juristische Personen oder Gesellschaften handeln. Zur Auslegung des Netzwerkbegriffs gelten die Ausführungen zu Satz 1. Für die weitere Zurechnung auf Seiten des Betroffenen gelten die Zurechnungstatbestände des Satzes 2, auf Seiten des (anderen) Netzwerkmitglieds dann, wenn dieses eine Gesellschaft ist.

Absatz 4 Satz 3 nimmt den Gedanken aus § 319b Abs. 1 Satz 1 ~~zweiter~~ Halbsatz [2](#) HGB auf. Danach wird der durch Rücksichtnahme auf Netzwerkmitglieder begründete

Zurechnungszusammenhang unterbrochen, wenn festzustellen ist, dass das (andere) Netzwerkmitglied auf das Ergebnis der Prüfung keinen Einfluss nehmen kann. Von einer Einflussmöglichkeit ist immer dann auszugehen, wenn das (andere) Netzwerkmitglied gesetzlich oder vertraglich befugt ist, dem WP/vBP Weisungen in Bezug auf dessen Prüfungstätigkeit zu erteilen. Die Möglichkeit faktischer Rücksichtnahmen begründet eine Einflussmöglichkeit in diesem Sinne nur dann, wenn hierfür besondere Gründe bestehen, die über die gemeinsame Zugehörigkeit zu einem Netzwerk und die übliche Zusammenarbeit erheblich hinausgehen.

Dieser Entlastungsbeweis ist dagegen nicht zulässig, wenn es um die Zurechnung von befangenheitsbegründenden Sachverhalten geht, die aus dem Selbstprüfungsverbot (§ ~~23a~~33) herrühren. Wie in der Regierungsbegründung zu der parallelen Vorschrift in § 319b Abs. 1 Satz 2 HGB dargelegt, würde ein objektiver, verständiger und informierter Dritter bei Erbringung von Erstellungsleistungen sowie von Beratungs- und Bewertungsleistungen, die sich auf den Inhalt des zu prüfenden Abschlusses unmittelbar auswirken, immer den Schluss ziehen, dass der WP/vBP bei der Beurteilung der Leistungen des (anderen) Netzwerkmitglieds befangen ist. Daher greift in diesen Fällen auch berufsrechtlich die unwiderlegliche Vermutung der Befangenheit (§ ~~22a~~31 Abs. 2).

Nachdem der deutsche Gesetzgeber für die Umsatzabhängigkeit (§ 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5; § ~~319a~~ Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB) die Zurechnung für bei der Prüfung beschäftigte Personen (§ 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 HGB), Ehegatten oder Lebenspartnern (§ 319 Abs. 3 Satz 2 HGB) sowie in Netzwerken (§ 319b Abs. 1 Satz 1 HGB) ausgenommen hat, ist davon auszugehen, dass dies auch im berufsrechtlichen Regelungskreis gilt. Dies wird durch **Absatz 4 Satz 4** klargestellt. Die übrigen Zurechnungstatbestände (Absatz 4 Satz 1 Nr. 1 und 5) bleiben jedoch auch für die Umsatzabhängigkeit anwendbar.

Die in **Absatz 5 Satz 2** enthaltene Dokumentationspflicht soll die Beurteilung einer Gefährdung der Unbefangenheit oder Besorgnis der Befangenheit nachvollziehbar machen. Inhaltlich erfüllt die Verpflichtung die Dokumentationspflicht gem. §§ 31 Abs. 3, 32 Nr. 1. Die Erstellung einer umfassenden „Checkliste“ ist nicht erforderlich. Vielmehr genügt die Dokumentation der Tatsache der Prüfung sowie ggf. aufgetretener Risiken (vgl. § 249 Abs. 2 Satz 2).

Absatz 5 Satz 3 orientiert sich an Tz. 290.46 f. des IESBA Code of Ethics 2014. Liegt eine wesentliche Gefährdung der Unbefangenheit vor, hat der Mandant ein berechtigtes Interesse, über die Gefährdung und ergriffene Schutzmaßnahmen unterrichtet zu werden. Die Vorschrift sieht daher eine entsprechende Informationspflicht für den Fall vor, dass Schutzmaßnahmen ergriffen werden können. Stehen keine Schutzmaßnahmen zur Verfügung, die geeignet sind, die Gefährdung der Unabhängigkeit zu beseitigen oder auf ein unwesentliches Maß zu reduzieren, hat der WP/vBP den Auftrag durch Kündigung zu

beenden (Absatz 1), wobei die gebotene Information des Mandanten in diesem Rahmen erfolgt.

Nach Satz 3 mitzuteilen sind die Art der Unabhängigkeitsgefährdung sowie die hiergegen ergriffenen Schutzmaßnahmen einschließlich Ausführungen zu ihrer Geeignetheit und Angemessenheit. Zu den Schutzmaßnahmen gehören auch Vorkehrungen, die geeignet sind, das Risiko zukünftiger Unabhängigkeitsgefährdungen vergleichbarer Art auszuschließen oder zu vermindern. Die Information des Mandanten sollte zumindest in Textform (z. B. E-Mail) erfolgen; die Gefährdung der Unabhängigkeit sowie hiergegen ergriffene Schutzmaßnahmen sind gemäß Satz 2 sowie § 30 Abs. 2 in der Praxis zu dokumentieren.

Sofern nach Auffassung des Mandanten die ergriffenen Schutzmaßnahmen die Gefährdung nicht beseitigen oder auf ein unwesentliches Maß reduzieren können, kann dieser den Auftrag beenden oder, falls es sich um eine Abschlussprüfung nach § 316 HGB handelt, einen Ersetzungsantrag nach § 318 Abs. 3 HGB stellen.

Mit **Absatz 6** wird Art. 22 Abs. 6 der Abschlussprüferrichtlinie auf der Ebene der Berufssatzung umgesetzt. Die Vorschrift regelt Verhaltenspflichten des WP/vBP für den Fall eines Unternehmenszusammenschlusses oder -kaufs unter Beteiligung des geprüften Unternehmens in dem zu prüfenden Geschäftsjahr oder im Zeitraum bis zur Berichterstattung über das Prüfungsergebnis. **Satz 1** verpflichtet den WP/vBP zu prüfen, ob aus dem Unternehmenskauf oder -zusammenschluss Gefährdungen für seine Unabhängigkeit resultieren. Ist dies der Fall, hat er nach **Satz 2** innerhalb von drei Monaten nach Wirksamwerden der Fusion oder des Unternehmenskaufs sämtliche Maßnahmen einzuleiten, die erforderlich sind, um Beziehungen, die seine Unabhängigkeit gefährden, zu beenden und bis zu deren Beendigung geeignete Schutzmaßnahmen zu ergreifen. Ist dies nicht möglich, ist der Auftrag durch Kündigung zu beenden (Absatz 1).

Absatz 6 konkretisiert § 49 Alternative 2 WPO und wirkt sich daher auf die Beurteilung des allgemeinen berufsrechtlichen Befangenheitstatbestands aus. Die Satzungsregelung vermag aber nicht, einen einmal eingetretenen absoluten Ausschlussgrund im Sinne der §§ 319 Abs. 3, 319a Abs. 1 HGB zu beseitigen. Das damit angesprochene Problem muss unverändert über eine praxisgerechte Auslegung der genannten handelsrechtlichen Vorschriften gelöst werden.

Zu § 2230:

Die Vorschrift ist gestützt auf § 57 Abs. 4 Nr. 2 WPO.

Die grundsätzliche Möglichkeit, durch geeignete Schutzmaßnahmen eine Gefährdung der Unbefangenheit so weit abzuschwächen, dass sie insgesamt nicht mehr als wesentlich zu

beurteilen ist, ~~willerkenn~~ auch der europäische Gesetzgeber, ~~wenn auch nur im Rahmen des § 319 Abs. 2 HGB, in Art. 22 der Abschlussprüferrichtlinie~~ ausdrücklich anerkannt wissen (vgl. die Begründung zum BilReg, BT-Drucksache 15/3419 vom 24.6.2004, S. 38). Da die Abschlussprüferrichtlinie keinen Katalog möglicher Schutzmaßnahmen enthält, ~~Inhaltlich~~ orientieren sich die in **Absatz 1 Satz 2** genannten Schutzmaßnahmen unverändert an der EU-Empfehlung zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers aus dem Jahr 2002. Dort werden unter Schutzmaßnahmen allerdings zusätzlich auch solche Maßnahmen verstanden, die bereits zur Vermeidung eines Befangenheitsgrundes führen (sollen), im Extremfall also auch die Ablehnung des Auftrags, oder auch solche, die von Dritten, insbesondere dem Auftraggeber, getroffen werden. § 22-30 bezieht sich hingegen nur auf solche Schutzmaßnahmen, die der WP/vBP selbst gegen weiterhin bestehende Gefährdungen treffen kann und muss, um im Sinne des § 249 Abs. 2 Satz 3 eine Beurteilung von Gefährdungen als unbedeutend zu ermöglichen. Inhaltlich sind aber im Ergebnis alle Schutzmaßnahmen berücksichtigt, die auch in der EU-Empfehlung vorgesehen sind. Zudem ist der Katalog nicht abschließend. Soweit nicht durch das HGB strengere Anforderungen vorgegeben werden, geht das gesamte Regelungskonzept jedenfalls nicht über diejenigen der EU-Empfehlung hinaus.

Unter Aufsichtsgremien i. S. v. **Absatz 1 Nr. 1** ist insbesondere der Aufsichtsrat zu verstehen. Als Aufsichtsstellen i. S. v. **Absatz 1 Nr. 2** kommen die BAFin oder Rechnungshöfe in Betracht. Der Begriff der Aufsichtsstellen ist hier also in einem umfassenden Sinne zu verstehen und nicht auf Aufsichtsstellen im verwaltungsrechtlichen Sinne beschränkt.

Schutzmaßnahme i. S. v. **Absatz 1 Nr. 3** kann die Veröffentlichung von Honoraren sein.

Bei Einschaltung Dritter (**Absatz 1 Nr. 4 und Nr. 5**) gilt die Verschwiegenheitspflicht; allerdings kann die Einschaltung für die Durchführung des Auftrags erforderlich und damit auch ohne ausdrückliche Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht zulässig sein.

Die Einrichtung von Firewalls i. S. v. **Nr. 6** kann in Grenzfällen das Ausmaß des Risikos der Befangenheit als unwesentlich erscheinen lassen. Dabei kommt es auf das Gesamtbild der Umstände (Art des Risikos; Grad der Abschottung; Größe der Praxis) an, vgl. auch den Beschluss des BVerfG-Bundesverfassungsgerichts vom 3.7.2003, 1 BvR 238/01 (WPK Magazin 1/2004, 46 f.), Betriebsberater 2003, S. 2199, 2201.

Die in **Absatz 2** vorgesehene Dokumentationspflicht für Schutzmaßnahmen ergänzt die Dokumentationspflicht gem. § 249 Abs. 5 BS WP/vBP, kommt also nur dann zum Tragen, wenn überhaupt Befangenheitsgründe bestehen, die das Ergreifen von Schutzmaßnahmen erforderlich machen.

Zu § 22a31:

Die Vorschrift ist gestützt auf § 57 Abs. 4 Nr. 2 WPO.

Absatz 1 Satz 1 stellt klar, dass bei einer Verwirklichung der Tatbestände des § 319 Abs. 3 HGB auch ein berufsrechtliches Verbot des Tätigwerdens besteht. Dies beruht darauf, dass der Begriff der Besorgnis der Befangenheit in § 49 Halbsatz Alternative 2 WPO mit dem Begriff aus § 319 Abs. 2 HGB übereinstimmt, der durch die Tatbestände im Sinne des § 319 Abs. 3 HGB konkretisiert wird.

Die Ausschlussgründe in § 319 HGB finden dabei berufsrechtlich nicht nur auf handelsrechtliche Jahresabschlussprüfungen, sondern auf alle, auch nicht dem Vorbehaltsbereich des WP/vBP unterliegenden (z. B. MaBV-Prüfung), gesetzlich vorgeschriebenen Ordnungsprüfungen im Bereich der privaten und öffentlichen Wirtschaft sowie auf bestimmte Einrichtungen Anwendung, soweit dies nicht bereits in den betreffenden gesetzlichen Bestimmungen vorgeschrieben ist. Das Tätigkeitsverbot erstreckt sich gemäß **Satz 2** auch auf nicht gesetzlich vorgesehene Abschlussprüfungen, bei denen ein Bestätigungsvermerk erteilt wird, der einem Bestätigungsvermerk im Sinne des § 322 HGB nachgebildet ist. Die Ausweitung rechtfertigt sich aus der notwendigen einheitlichen Betrachtung von Tätigkeiten nach § 2 Abs. 1 WPO, soweit sie zu einem vergleichbaren Vertrauensschutz der Öffentlichkeit führen. Eine weitergehende Ausdehnung des Anwendungsbereichs der absoluten Ausschlussgründe ist nicht erforderlich, weil die Erwartung, dass besondere Anforderungen an die Unbefangenheit eingehalten werden, in diesen Fällen nicht besteht.

Zu den absoluten Ausschlussgründen gehört neben den Tatbeständen des § 319 Abs. 3 HGB jetzt auch die Verwirklichung von Tatbeständen, die im Netzwerk zugerechnet werden. Dies gilt nach § 319b Abs. 1 Satz 2 HGB jedoch nur für Ausschlussstatbestände im Zusammenhang mit der Erbringung von Erstellungsleistungen sowie von Beratungs- und Bewertungsleistungen, die sich auf den Inhalt des zu prüfenden Abschlusses nicht nur unwesentlich auswirken und die von nicht untergeordneter Bedeutung sind (§ 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3, § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 HGB). In diesen Fällen ist der Entlastungsbeweis, dass das Netzwerkmitglied auf das Ergebnis der Abschlussprüfung keinen Einfluss nehmen kann (§ 249 Abs. 4 Satz 3), unzulässig; auch sonstige Schutzmaßnahmen können die Besorgnis der Befangenheit und damit den Ausschluss als Prüfer nicht vermeiden. In den Fällen des § 319b Abs. 1 Satz 1 HGB bleibt dagegen der Entlastungsbeweis hinsichtlich der mangelnden Einflussnahmemöglichkeit des Netzwerkmitgliedes auf das Ergebnis der Abschlussprüfung möglich, nicht jedoch der Entlastungsbeweis hinsichtlich der in § 319b Abs. 1 Satz 1 HGB angesprochenen Gefährdungstatbestände des § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1, 2 und 4 und Abs. 3 Satz 2 HGB selbst. Erfüllt ein Netzwerkmitglied also einen dieser Gefährdungstatbestände, kann die

Entlastung nur durch den Nachweis der mangelnden Einflussnahmemöglichkeit erfolgen; im Übrigen bleiben Schutzmaßnahmen auch hier unbeachtlich.

Dass in den Fällen des **Absatzes 2** Schutzmaßnahmen nicht beachtlich sind, ergibt sich bereits aus ihrem Charakter als absolute Ausschlussgründe, der im Umfang nach Absatz 1 auch für das Berufsrecht übernommen wird.

Durch **Absatz 3** wird klargestellt, dass das Berufsrecht über die Wertungen des Gesetzgebers nicht hinausgeht, sofern dieser für bestimmte Sachverhalte klar definierte Grenzwerte vorgegeben hat. Auf der anderen Seite sind die in § 319 Abs. 3 HGB beschriebenen Sachverhaltskonstellationen als solche nicht abschließend, so dass bei hinzutretenden weiteren Umständen im Sinne des § 249 Abs. 2 Satz 2 eine Gefährdung der Unbefangenheit anzunehmen sein kann. Solche weiteren Gefährdungen können sich aus anderen Sachverhalten, aber auch aus besonderen erschwerenden Merkmalen (z. B. der besonderen wirtschaftlichen Bedeutung) des jeweiligen Sachverhalts ergeben.

Absatz 4 überträgt die in den Absätzen 1 bis 3 genannten Grundsätze auf Tatbestände des § 319a HGB für den von dieser Vorschrift erfassten Regelungsbereich (Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse).

Auf Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften finden die Vorschriften Anwendung (vgl. § 364 Abs. 1 Satz 2), sofern die für diese geltenden Tatbestände der § 319, 319b oder ~~---~~ in seinem Regelungsbereich ~~---~~ des § 319a HGB verwirklicht sind.

Absatz 5 entspricht § 319 Abs. 5 HGB und dient der Klarstellung, dass die Anforderungen des § ~~22a-30~~ auch für (gesetzliche und freiwillige) Konzernabschlussprüfungen gelten.

Zu § ~~2332~~:

Die Vorschrift ist gestützt auf § 57 Abs. 4 Nr. 2 WPO.

Nach Absatz 1 Nr. 1 können kapitalmäßige oder sonstige finanzielle Bindungen unmittelbar gegenüber dem zu prüfenden, dem zu begutachtenden oder dem auftraggebenden Unternehmen zur Besorgnis der Befangenheit aufgrund finanzieller Eigeninteressen führen.

Die vorgenannten Bindungen können nach Absatz 1 Nr. 2, der Tz. 290.112 f. des IESBA Code of Ethics 2014 aufgreift, allerdings auch dann ein schädliches finanzielles Eigeninteresse begründen, wenn sie gegenüber einem Unternehmen bestehen, an dem auch das zu prüfende, das zu begutachtende oder das auftraggebende Unternehmen oder ein gesetzlicher Vertreter, ein Mitglied des Aufsichtsrats oder ein beherrschender Gesellschafter dieses Unternehmens ein nicht nur unwesentliches finanzielles Interesse hat.

In die Beurteilung, ob in diesen Fällen eine Gefährdung der Unbefangenheit vorliegt, hat auch einzufließen, ob der Mandant oder eine der genannten natürlichen Personen bedeutenden Einfluss auf das Drittunternehmen ausüben kann (vgl. Tz. 290.112 des IESBA Code of Ethics 2014). Festgestellten Gefährdungen kann durch geeignete Schutzmaßnahmen begegnet werden.

Bei der Beurteilung, ob eine übermäßige Umsatzabhängigkeit i. S. d. **Absatz 1 Nr. 23** vorliegt, ist auf den in § 319 Abs. 3 Nr. 5 HGB genannten Schwellenwert, für Prüfungen von Unternehmen im Sinne des § 319a HGB aber auf den dort genannten Wert abzustellen.

Sofern der WP/vBP vom geprüften Unternehmen Güter und Dienstleistungen bezieht (**Absatz 1 Nr. 34**), ist dies unschädlich, wenn diese Geschäfte wie zwischen fremden Dritten geschlossen werden, nicht dagegen bei ungewöhnlichen, nur den WP/vBP begünstigenden Konditionen. Rabatte sind unschädlich, wenn sie auch Dritten gewährt werden.

Eine Kreditgewährung (**Absatz 1 Nr. 45**) an den Prüfungsmandanten kann zu dem Risiko führen, dass der WP/vBP in seinem Prüfungsurteil beeinflusst wird, weil er nachteilige Auswirkungen etwaiger Prüfungsfeststellungen auf die Solvenz seines Schuldners befürchtet. Bei der Beurteilung, ob eine Gefährdung der Unbefangenheit vorliegt, sind neben der Art der Geschäftstätigkeit des Mandanten (~~z. B. Kreditinstitut~~) und der Bedeutung des Betrags für die Vermögensverhältnisse des WP/vBP auch Sicherungsmaßnahmen (gewährte Sicherheiten, Einstandspflicht einer Sicherungseinrichtung) zu berücksichtigen. Einlagen und Wertpapierdepots, die bei Kreditinstituten gehalten werden, stellen dann keine Gefährdung der Unbefangenheit dar, wenn die Einlagen oder die Depotverwaltung „nach handelsüblichen Konditionen erfolgen“ (so Tz. 290.122 des IESBA Code of Ethics 2014).

Auch ~~Eine~~ Kreditaufnahme bei dem Mandanten ~~führt dagegen nur dann~~ kann zu einer Gefährdung der Unbefangenheit ~~führen~~, insbesondere wenn der Gläubiger aufgrund besonderer Umstände (z. B. nicht festgelegte Konditionen) erheblichen wirtschaftlichen Druck auf den WP/vBP ausüben kann. ~~Der zuletzt genannte Aspekt verliert an Bedeutung, wenn der Mandant ein Kreditinstitut ist und die Kreditvergabe in diesem Fall auf der Basis standardisierter Vertragsbedingungen zu marktüblichen Konditionen erfolgt. Eine Gefährdung der Unbefangenheit scheidet von vornherein aus, wenn das Darlehen seiner Höhe nach mit Blick auf die Vermögensverhältnisse sowohl des WP/vBP als auch des Mandanten unwesentlich ist (Tz. 290.120 des IESBA Code of Ethics 2014).~~

Die Abhängigkeit aufgrund einer vom WP/vBP zugunsten eines Mandanten übernommenen Bürgschaftsverpflichtung ist im Ergebnis bereits von § 2 Abs. 2 Nr. 4 erfasst, jedoch hier aus Klarstellungsgründen noch einmal ausdrücklich erwähnt. Bürgt der Mandant für Verbindlichkeiten des WP/vBP, gelten die vorstehenden Ausführungen zur Kreditaufnahme bei dem Mandanten entsprechend.

Ausstehende Honorarforderungen (**Absatz 1 Nr. 56**) sind im Regelfall unschädlich. Erst dann, wenn über einen längeren Zeitraum hinweg ein für die Vermögensverhältnisse des WP/vBP bedeutender Betrag aufgelaufen ist, entspricht dies einer Kreditgewährung im Sinne der Nr. 4. Dabei kommt es nicht darauf an, ob eine ausdrückliche Stundungsvereinbarung getroffen wird.

Absatz 2 betrifft Risiken für die Unbefangenheit des WP/vBP, die sich im Zusammenhang mit früheren Pflichtverletzungen ergeben können. Die abstrakte Möglichkeit, dass der WP/vBP bei einer vorangegangenen Tätigkeit seine Pflichten verletzt hat und hierfür ggf. haftet, führt als nicht auszuschließendes allgemeines Risiko nicht zur Besorgnis der Befangenheit. Vielmehr müssen besondere Umstände vorliegen, die im Einzelfall die Besorgnis der Befangenheit begründen können.

Nach **Absatz 2 Nr. 1** kann die Besorgnis der Befangenheit bestehen, wenn der WP/vBP einen von ihm erkannten Fehler in der Rechnungslegung und damit ggf. eine Pflichtverletzung bei einer vorangegangenen Prüfung nicht offenbart, da hier das Risiko besteht, dass er seine Feststellung bei der laufenden Tätigkeit verschweigt, um damit eine Inanspruchnahme, einen Prozessverlust in einem gegen ihn anhängigen Regressprozess oder eine erhebliche Rufschädigung zu vermeiden (Verdeckungsrisiko). Dies gilt allerdings nicht für Fälle von nur unerheblichem materiellem Gewicht.

Fehler der Rechnungslegung, die von dem Prüfer bei vorangegangenen Prüfungen nicht entdeckt, zwischenzeitlich aber dem Prüfer und dem Unternehmen bekannt geworden sind, begründen dagegen keine Befangenheit, wenn sie in dem Folgeabschluss beseitigt bzw. vermieden werden.

Nach Absatz 2 Nr. 2 beruht auf Nr. 9 der EU-Empfehlung, wonach kann bereits die Wahrscheinlichkeit eines Rechtsstreits Anlass zur Beurteilung der Unbefangenheit geben kann. In solchen Fällen kann sich die Besorgnis der Befangenheit dadurch ergeben, dass das zu prüfende Unternehmen mit der Durchsetzung der behaupteten Ansprüche für den Fall droht, dass der WP/vBP sich in anderen ggf. kritischen Punkten nicht der Auffassung des Unternehmens anschließt. Ob Rechtsstreitigkeiten ein solches Druckmittel bilden, ist nach den Umständen des Einzelfalls zu beurteilen. Dabei kommt es auf die Art der erhobenen Vorwürfe, ihre Substantiierung sowie den Umfang der etwaigen Nachteile für den WP/vBP (Schadensersatzleistung, Rufschaden) an. Sind derartige Rechtsstreitigkeiten bis zum Ende der Prüfung gerichtlich oder außergerichtlich erledigt, besteht die Besorgnis regelmäßig nicht mehr. Ist ein gerichtliches Verfahren anhängig, muss bei der Beurteilung berücksichtigt werden, dass auf die Entscheidung kein Einfluss ausgeübt werden kann, so dass die Eignung, Druck auszuüben, wesentlich vermindert ist.

Zu § 23a33:

Die Vorschrift ist gestützt auf § 57 Abs. 4 Nr. 2 WPO und greift die Gesichtspunkte auf, die handelsrechtlich insbesondere in § 319 Abs. 3 Nr. 3 und § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 HGB geregelt sind.

Absatz 1 enthält den Grundsatz des Selbstprüfungsverbots. Mit den Anforderungen an eine unbefangene Prüfung ist es nicht vereinbar, dass Personen prüfen, die die Erstellung der zu prüfenden Unterlagen oder die Entstehung der Sachverhalte mitgestaltet haben und dies nicht von nur untergeordneter Bedeutung war. Grund für das Selbstprüfungsverbot ist die Befürchtung, dass der WP/vBP in Fällen, in denen er selbst an der Entstehung mitgewirkt hat, bei der Prüfung Fehler entweder nicht erkennt (fachliche Voreingenommenheit) oder, wenn er Fehler erkennt, diese zur Vermeidung von Nachteilen im Rahmen der Prüfung nicht pflichtgemäß offenbart (Selbstschutz).

Erfasst werden damit in erster Linie Risiken aus einer vorangegangenen unmittelbar gestaltenden Tätigkeit in Bezug auf den Gegenstand der Prüfung oder des Gutachtens. Aber auch dann, wenn es sich bei der früheren Befassung um eine Prüfungstätigkeit gehandelt hat und damit begrifflich eine Selbstprüfung nicht gegeben ist (**Absatz 2**), kann die Gefahr nicht ganz ausgeschlossen werden, dass bei der Folgeprüfung früher übersehene Fehler entdeckt und wegen etwaiger Regressmöglichkeiten nicht aufgedeckt werden. Dieses Risiko ist aber unvermeidlich, da ein jährlicher Prüferwechsel nicht praktikabel wäre, und kann auch hingenommen werden, weil die Feststellung eines objektiven Fehlers im Rahmen der Folgeprüfung nicht generell ein Verdeckungsrisiko indiziert (dazu oben § 232 Abs. 2 Nr. 1 nebst Erläuterungen). Entscheidend für die Anwendung des Absatzes 2 ist nicht die formelle Bezeichnung der Tätigkeit, sondern die Funktion des WP/vBP.

Absatz 3 entspricht § 319 Abs. 3 Nr. 3 a) HGB. Die bei nicht nur untergeordneter Bedeutung zum Ausschluss führende Mitwirkung an dem Prüfungsgegenstand ist von Maßnahmen abzugrenzen, die nach ihrem Funktionszusammenhang Bestandteil der Prüfungstätigkeit sind. Der WP/vBP wird den Mandanten pflichtgemäß auf festgestellte Beanstandungen oder Fehler hinweisen (Korrekturfunktion des Prüfers). Dabei muss er sich nicht auf abstrakte Beanstandungen beschränken, sondern kann und wird konkrete Hinweise für eine zutreffende Behandlung geben. Dies ist solange unbedenklich, wie nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Verarbeitung des Buchungsstoffes bei dem Unternehmen verbleibt. Unter dieser Voraussetzung ist auch eine größere Anzahl von Korrekturhinweisen nicht zu beanstanden.

Nach **Absatz 4** ist die Besorgnis der Befangenheit begründet, wenn der WP/vBP bei der Durchführung der internen Revision eine Entscheidungsfunktion übernimmt. Die Besorgnis der Befangenheit wird hingegen dann nicht ausgelöst, wenn der WP/vBP lediglich Hinweise zur möglichen oder rechtlich gebotenen Behandlung von Sachverhalten oder Geschäftsvorfällen im Rechenwerk gibt, sei es während der laufenden Prüfung

(prüfungsbegleitende Beratung), sei es vor Aufnahme der Prüfungstätigkeit (prüfungsvorbereitende Beratung), die Entscheidung aber im Verantwortungsbereich des Mandanten bleibt. Gleiches gilt für Beratungen im Bereich der Bilanzpolitik (z. B. Konsequenzen unterschiedlicher Bewertungsmethoden) oder in Bezug auf die Abgabe von Empfehlungen zur Ausgestaltung des Rechnungslegungssystems internen Kontrollsystems. Die Mitwirkung an der Ausarbeitung von Bilanzierungs- oder Konzernrichtlinien oder sonstigen Buchungsanweisungen ist danach zulässig, wenn sich die Tätigkeit des WP/vBP auf die Darstellung allgemeiner Vorgaben beschränkt und die Konkretisierung von Wahlrechten oder Beurteilungsspielräumen sowie die konkrete Umsetzung der Richtlinien dem Mandanten überlassen bleibt.

Übernimmt der WP/vBP Leitungsfunktionen bei dem geprüften Unternehmen (**Absatz 5**), begründet dies unwiderleglich die Besorgnis der Befangenheit, weil nicht ausgeschlossen werden kann, dass er wegen seiner Ausrichtung auf die Interessen des Unternehmens im Rahmen der Leitungstätigkeit die gebotene Unabhängigkeit in seiner Funktion als Abschlussprüfer außer acht lässt. Insbesondere könnte er die Auswirkungen der von ihm selbst getroffenen Maßnahmen oder Entscheidungen nicht unvoreingenommen prüfen. Da WP/vBP Anstellungsverhältnisse zu gewerblichen Unternehmen nicht begründen dürfen, kommt als Grundlage für die Tätigkeit praktisch nur ein Vertrag über die Erbringung freiberuflicher Dienstleistungen in Betracht. Eine Organfunktion wird hierbei nicht vorausgesetzt.

Die Übernahme von Leitungsfunktionen ist nicht nur dann schädlich, wenn sie das zu prüfende Geschäftsjahr betrifft, sondern auch dann, wenn sie im Folgejahr, aber noch vor Abschluss der Prüfung begonnen wird oder wenn sie zwar vor Beginn des zu prüfenden Geschäftsjahrs beendet worden ist, sich aber Sachverhalte, die der Leitungsfunktion zuzurechnen sind, in dem zu prüfenden Geschäftsjahr noch unmittelbar auswirken.

Nach den allgemeinen Zurechnungsvorschriften (vgl. § 249 Abs. 4) ist der WP/vBP auch dann ausgeschlossen, wenn Personen, mit denen er seinen Beruf gemeinsam ausübt oder die bei der Prüfung beschäftigt sind, bei dem zu prüfenden Unternehmen eine Leitungsfunktion ausüben oder ausgeübt haben. Diese Zurechnung erstreckt sich dagegen nicht auf Personen, die in einem Anstellungsverhältnis zu dem WP/vBP stehen, wenn dieses ruht und wenn die Vertragsbeziehungen, die der Übernahme der Leitungsfunktion zugrunde liegen, ausschließlich zwischen dem beurlaubten Mitarbeiter und dem Unternehmen bestehen. In diesem Fall haftet der WP/vBP weder für etwaige Pflichtverletzungen bei Ausübung der Leitungsfunktion noch wird er von dem Erfolg dieser Tätigkeit berührt.

Wechselt eine Person, die bisher bei der Prüfung beschäftigt war, auf Dauer in eine Leitungsfunktion bei dem Unternehmen, löst dies das Tätigkeitsverbot aus § 319 Abs. 3 Nr. 3 lit. c HGB nicht aus, weil durch Beendigung der Tätigkeit für den Prüfer der Zurechnungstatbestand entfällt. Wer selbst Abschlussprüfer oder verantwortlicher Prüfungspartner bei einem Unternehmen im Sinne des § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB war, hat bei Abschlussprüfungen nach § 316 HGB ist allerdings das Tätigkeitsverbot des § 43 Abs. 3 WPO bis zum Ablauf der dort geregelten Cooling-off-Fristen zu beachten; der Cooling-off-Zeitraum beträgt zwei Jahre nach Beendigung der Prüfungstätigkeit. Im Übrigen ist zu prüfen, ob aus sonstigen Gesichtspunkten (z. B. persönliche Vertrautheit; vgl. dazu § 2425) eine Befangenheit des Prüfers zu besorgen ist.

Die Erbringung von Finanzdienstleistungen i. S. d. Absatzes 5 begründet insbesondere dann die Besorgnis der Befangenheit, wenn sie sich auf die Anlage von Vermögenswerten des zu prüfenden Unternehmens bezieht, weil dann nachteilige Feststellungen im Rahmen der Prüfung zu Haftungskonsequenzen für die Dienstleistungstätigkeit oder zumindest zu einem Reputationsschaden für diese Tätigkeit führen könnten. Bei der Übernahme oder Vermittlung von Anteilen oder sonstigen Finanzinstrumenten des zu prüfenden Unternehmens hat der WP/vBP ein unmittelbares finanzielles Interesse an der wirtschaftlichen Lage des geprüften Unternehmens, so dass er seine Beurteilung als Prüfer nicht frei von Interessenbindungen abgeben kann.

Versicherungsmathematische Leistungen sind nach **Absatz 6** dann ausgeschlossen, wenn sie Auswirkung auf den Inhalt des zu prüfenden Abschlusses, insbesondere die Berechnung von Pensionsrückstellungen, bei Versicherungsunternehmen auch die Berechnung von Deckungsrückstellungen haben. Liegt die Entwicklung und Umsetzung der Berechnungsmethodik umfassend in den Händen des mit der Berechnung beauftragten WP/vBP und trifft dieser damit zumindest faktisch die für die Bewertung maßgeblichen Einschätzungen, besteht die Besorgnis der Befangenheit auch dann, wenn die Entscheidung über die Verwendung der ermittelten Zahlen im Abschluss formal bei der Geschäftsleitung des bilanzierenden Unternehmens liegt.

Bewertungsleistungen mit Auswirkungen auf den Inhalt des zu prüfenden Abschlusses (Absatz 6) betreffen insbesondere die Bewertung von Beteiligungen, die in dem zu prüfenden Abschluss ausgewiesen werden. Daher wird durch Bewertung einer zur Veräußerung bestimmten Beteiligung im Regelfall eine Besorgnis der Befangenheit nicht begründet, weil die Beteiligung, wenn sie zum Stichtag noch nicht veräußert ist, weiterhin mit dem fortgeschrieben Buchwert anzusetzen ist und dann, wenn sie zum Stichtag bereits veräußert ist, sich die Bewertung nur noch mittelbar auf den Abschluss auswirkt, weil der Kaufpreis verbindlich nicht durch die Bewertung, sondern durch den Vertrag bestimmt wird. Soweit sich bei der Bewertung ein Abschreibungsbedarf ergeben hat und die Beteiligung

noch nicht veräußert worden ist, entspricht die Bewertung der für die Prüfung ohnehin erforderlichen Einschätzung der Werthaltigkeit durch den Abschlussprüfer, wenn das Unternehmen die Höhe der Abschreibung letztlich eigenständig ermittelt; dies wird schon wegen des abweichenden Bewertungsstichtags regelmäßig der Fall sein.

Wenn dagegen eine zu erwerbende Beteiligung durch den WP/vBP bewertet wird, könnte sich für die folgende Abschlussprüfung die Besorgnis der Befangenheit ergeben, wenn der Kaufpreis in Höhe des Gutachtenwerts vereinbart wird, da der WP/vBP als Abschlussprüfer bei der Beurteilung eines Abschreibungsbedarfs zum Stichtag mittelbar seine eigene Einschätzung zu beurteilen hätte und ggf. Haftungsrisiken befürchten müsste, wenn er ohne wesentliche Änderung der Umstände zu einem niedrigeren Wert käme. Dieses Selbstprüfungsrisiko ist dann erheblich niedriger oder auch ausgeschlossen, wenn als Ergebnis der Bewertung nicht ein bestimmter Betrag, sondern eine größere Bandbreite ermittelt worden ist; dies gilt erst recht, wenn statt einer Bewertung nur die Ermittlung wesentlicher Parameter für die Werteinschätzung vereinbart ist oder wenn lediglich eine grobe, indikative Werteinschätzung vorgenommen werden soll, von der keine Bindungswirkung ausgeht. In derartigen Fällen greift die unwiderlegliche Vermutung des § 22a-30 Abs. 2 nicht ein.

Bewertungsleistungen, die für Zwecke der Prüfung erforderlich sind, begründen keine Besorgnis der Befangenheit. Eine solche Bewertung durch den Abschlussprüfer ist insbesondere dann erforderlich, wenn die Werthaltigkeit von im Abschluss ausgewiesenen Vermögensgegenständen beurteilt werden muss (Impairmenttest) und der Mandant keine eigene Bewertung vorlegt, die von dem Prüfer nachvollzogen werden kann. Wird bei der Bewertung durch den Abschlussprüfer ein Abschreibungsbedarf festgestellt, können Anpassungsbuchungen ggf. dann zur Besorgnis der Befangenheit führen, wenn sie aufgrund unkritischer Übernahme der Ergebnisse des Prüfers, nicht aber aufgrund eigener Überlegungen und Entscheidungen des Unternehmens — wenn auch ausgelöst und beeinflusst durch die Feststellungen des Prüfers — vorgenommen werden.

Die Aufteilung des für ein Unternehmen gezahlten Gesamtkaufpreises auf die einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden durch den WP/vBP dürfte als eigenständige Bewertungsleistung zu beurteilen sein und zur Besorgnis der Befangenheit führen, auch wenn in diesen Fällen der Gesamtkaufpreis nicht dem Einfluss des WP/vBP unterliegt und eine fehlerhafte Bewertung einzelner Vermögensgegenstände im Zweifel zu einem entsprechend höheren Wert eines anderen Vermögensgegenstandes oder zu einem höheren Firmenwert führt. Da die Art des Gegenstands aber für die Fortentwicklung der Anschaffungskosten von Bedeutung ist, liegt hierin eine materielle Auswirkung auf den zu prüfenden Abschluss. Wenn sich der Auftrag dagegen nur auf eine Unterstützung bei der Aufteilung bezieht (Erläuterung von Methoden; Diskussion von Zweifelsfragen), die konkrete

Wertermittlung und die Entscheidung über die Umsetzung aber bei dem Unternehmen verbleibt, begründet dies keine Besorgnis der Befangenheit.

Die Prüfung der Werthaltigkeit von Sacheinlagen (vgl. §§ 33 f., 183 Abs. 3 AktG) führt grundsätzlich nicht zur Besorgnis der Befangenheit, weil es sich um eine Prüfungstätigkeit handelt. Wie bei aufeinander folgenden Abschlussprüfungen ist der Prüfer nicht deshalb befangen, weil er denselben Gegenstand bereits bei einer vorhergehenden Gelegenheit beurteilt hat. Hinzu kommt, dass der zu bestätigende Einlagewert und die Anschaffungskosten oft erheblich niedriger als der Verkehrswert festgesetzt werden. Schädlich wäre es allerdings, wenn der Prüfer den Verkehrswert selbst ermittelt und dieser dann der Bilanzierung zugrunde gelegt wird. Bei dem einlegenden Gesellschafter wäre dies allerdings nur der Fall, wenn er den Vorgang nicht als Tausch erfolgsneutral behandelt, sondern den von dem WP/vBP ermittelten Verkehrswert ansetzt, weil sich bei Fortführung des Buchwerts die Bewertung nicht auf den Inhalt des zu prüfenden Abschlusses auswirkt.

Dienen Bewertungsleistungen im Rahmen von Umwandlungsvorgängen zur Ermittlung von Umtauschverhältnissen, wirken sie sich aber nicht unmittelbar auf die Bilanzierung des bewerteten Vermögens in dem geprüften Abschluss aus, weil bspw. von der Möglichkeit der Buchwertfortführung Gebrauch gemacht wird, begründet diese Tätigkeit keine Besorgnis der Befangenheit. Die Höhe des in der Bilanz ausgewiesenen Eigenkapitals wird zwar durch den Betrag der Kapitalerhöhung und damit mittelbar durch das ermittelte Umtauschverhältnis bestimmt; da die Kapitalziffer als solche jedoch keiner materiellen Beurteilung durch den Abschlussprüfer unterliegt, sondern dieser die formelle Herleitung aus den gesellschaftsrechtlichen Vorgängen zu prüfen hat, besteht insoweit kein Selbstprüfungsrisiko. Das bilanzierte Vermögen wird dagegen bei Buchwertfortführung nicht mit dem Wert bilanziert, der von dem Abschlussprüfer ermittelt worden ist, so dass es insoweit an einem inhaltlichen Zusammenhang fehlt.

Die Prüfung der Angemessenheit von Umtauschverhältnissen, etwa als Verschmelzungsprüfer, führt im Regelfall nicht zur Besorgnis der Befangenheit, weil es sich nicht um eine Wertermittlung, sondern um eine prüferische Aufgabe handelt; die Vornahme einer Prüfung begründet für eine nachfolgende Prüfung aber generell keine Besorgnis der Befangenheit, solange keine sonstigen Umstände hinzutreten (z. B. Verdeckungsrisiko). Gleiches gilt für die Prüfung der Angemessenheit von Ausgleichszahlungen und Abfindungen z. B. als Vertragsprüfer (§§ 293b ff. AktG) oder bei Ausschluss von Minderheitsaktionären (§ 327c Abs. 2 Satz 2 AktG).

Die Frage, ob die Auswirkungen auf den geprüften Abschluss nur unwesentlich sind, kann nur für alle in dem Geschäftsjahr durch den WP/vBP für das Unternehmen erbrachten Bewertungsleistungen, die Auswirkung auf den Abschluss haben, einheitlich beantwortet werden. Aus diesem Grund und weil der Vergleichsmaßstab erst aus dem zu prüfenden

Abschluss selbst abgeleitet werden kann, ist es in der Praxis problematisch, zur Befangenheit führende Bewertungsleistungen nur unter Berufung auf die Wesentlichkeitsgrenze zu übernehmen.

Absatz 7 ergänzt die in Absatz 6 enthaltenen Vorschriften zur Erbringung von Bewertungsleistungen um den Regelungsgehalt des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 HGB, soweit Prüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse durchgeführt werden.

Absatz 8 Satz 1 Halbsatz 1 stellt klar, dass die Erbringung von Steuerberatungsleistungen im Sinne des Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchstabe a Ziffer i und iv bis vii der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 lediglich bei der Prüfung von Unternehmen, die einen organisierten Markt im Sinne des § 2 Abs. 5 WpHG in Anspruch nehmen, von öffentlichem Interesse und auch dann nur in Ausnahmefällen die unwiderlegliche Vermutung begründet, dass Besorgnis der Befangenheit besteht. Um einen solchen Ausnahmefall handelt es sich etwa dann, wenn der WP/vBP vertragsgemäß konkrete Vorschläge oder Empfehlungen schuldet, deren Umsetzung sich auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage in dem zu prüfenden Jahresabschluss unmittelbar und nicht nur unwesentlich auswirkt. Wenn derartige Maßnahmen nach den Vorgaben des WP/vBP umgesetzt werden, übernimmt dieser die Gewähr für den Erfolg und damit für den Eintritt der abschlussgestaltenden Wirkungen. Das in § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB genannte, bestimmte Fälle der Steuergestaltungsberatung betreffende Beispiel einer nicht unwesentlichen Auswirkung auf den zu prüfenden Jahresabschluss wurde in Satz 1 Halbsatz 2 übernommen.

Die unterstützende Tätigkeit oder die Vertretung des Mandanten im Rahmen einer Betriebsprüfung oder in finanzbehördlichen oder -gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren ist nach den genannten Grundsätzen grundsätzlich unbedenklich.

Nach Absatz 8 Satz 3 kann die Besorgnis der Befangenheit bestehen, wenn der WP/vBP Rechtsdienstleistungen im Sinne von § 2 Absatz 1 RDG für einen Prüfungsmandanten erbringt und diese sich unmittelbar und nicht nur unwesentlich auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in dem zu prüfenden Jahresabschluss auswirken. Auch die Erbringung der genannten Rechtsdienstleistungen führt daher nur im Ausnahmefall zu einer Gefährdung der Unbefangenheit. Der Zusatz „außerhalb des Anwendungsbereichs der Verordnung (EU) Nr. 537/2014“ ist erforderlich, um die Regelung von dem strikten Verbot in Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchstabe g der Verordnung abzugrenzen. Da im Unterschied zu Satz 1 im Regelungsbereich von Satz 3 die Besorgnis der Befangenheit zudem nicht unwiderleglich vermutet wird, ist es möglich, bestehende Gefährdungen durch Schutzmaßnahmen zu beseitigen oder auf ein hinnehmbares Maß zu beschränken (§ 30 Abs. 1 Satz 1). Als Schutzmaßnahme kommen z. B. organisatorische Vorgaben in Betracht, nach denen die Rechtsdienstleistung durch Mitarbeiter erbracht wird, die nicht Mitglied des Prüfungsteams sind (vgl. Tz. 290.207, 209 des IESBA Code of Ethics 2014).

Die unterstützende Tätigkeit oder die Vertretung des Mandanten in außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren ist nach den genannten Grundsätzen grundsätzlich unbedenklich. Gleiches gilt für entsprechende Tätigkeiten im Rahmen eines gerichtlichen Verfahrens. Für letztere gelten die allgemeinen Vorschriften (§ 29 Abs. 2 und 3, § 33 Abs. 1 und 2), da Satz 3 wegen des Verweises auf § 2 Abs. 1 RDG nur außergerichtliche Rechtsdienstleistungen erfasst.

Dagegen ~~Nach Absatz 8 Satz 4~~ besteht keine Besorgnis der Befangenheit, wenn der WP/vBP die ~~(Steuer-)Rechtslage~~ entweder abstrakt (z. B. bei Änderungen von Gesetzen oder der Rechtsprechung) oder zu bestimmten, bereits verwirklichten Sachverhalten erläutert, deren Beurteilung Gegenstand des Auftrags ist. ~~Die unterstützende Tätigkeit oder die Vertretung des Mandanten im Rahmen einer Betriebsprüfung oder in außergerichtlichen oder gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren ist grundsätzlich unbedenklich.~~ Schließt der Auftrag zur Darstellung der Rechtslage das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen ein, führt auch eine Abwägung der Vor- und Nachteile durch den WP/vBP nicht zur Gefahr der Selbstprüfung. Etwas anderes gilt, wenn der Mandant die Argumente oder die Komplexität der Gestaltung fachlich nicht zumindest in ihren Grundzügen nachvollziehen kann und damit nicht nur die funktionale, sondern auch die sachliche Entscheidungszuständigkeit verliert.

~~Nach Absatz 8 begründet die Mitwirkung an der Entwicklung, Einrichtung oder Einführung von Rechnungslegungsinformationssystemen in der Funktion eines an der Gestaltung Beteiligten die Besorgnis der Befangenheit unter dem Gesichtspunkt des Selbstprüfungsrisikos. Hiervon abzugrenzen sind Beratungsleistungen, die sich nur mittelbar auf den Abschluss auswirken sowie eine Mitwirkung im Rahmen der prüferischen Aufgaben (dazu schon Absatz 3). Von der unwiderleglichen Vermutung sind daher Prüfungsleistungen, die im Zusammenhang mit der Anwendungsentwicklung oder der Implementierung von Standardsoftware und ihrer Anpassung auf der Grundlage von IDW PS 850 erbracht werden, nicht umfasst. Dies gilt sowohl für Neuentwicklungen, Änderungen als auch Erweiterungen des EDV-Systems. Dabei kann die Tätigkeit auch projektbegleitend parallel zu den einzelnen Entwicklungs- und Implementierungsschritten erfolgen, um sicherzustellen, dass das neu entwickelte, geänderte oder erweiterte EDV-gestützte Buchführungssystem als integrierter Teil eines komplexen Informations- und Kommunikationssystems alle Kriterien der Ordnungsmäßigkeit erfüllt und insoweit die Voraussetzungen für eine ordnungsmäßige Buchführung gegeben sind. Die projektbegleitende Prüfungstätigkeit beschränkt sich auf die Prüfungen der von den Systementwicklern gestalteten Lösungen unter Ordnungsmäßigkeits- und Kontrollgesichtspunkten, schließt aber nicht aus, dass Hinweise oder Anregungen zur Beachtung von Ordnungsmäßigkeitsgesichtspunkten oder zur Einführung zusätzlicher Kontrollen gegeben werden. In diesem Rahmen ist auch die Definition der System- und Programmierfordernisse zur Unterstützung der Abschlussprüfung zulässig, solange sich die~~

~~Tätigkeit des WP/vBP auf die Darstellung allgemeiner Vorgaben beschränkt und die Konkretisierung sowie die Umsetzung dem Mandanten überlassen bleibt.~~

Zu § [23b34](#):

Die Vorschrift ist gestützt auf § 57 Abs. 4 Nr. 2 WPO.

In **Absatz 1** werden die Grundfälle anderweitiger Interessenvertretungen aufgezeigt, die zu einer Besorgnis der Befangenheit führen können. Danach kommt nicht nur die Interessenvertretung zugunsten des zu prüfenden, zu begutachtenden oder den Auftrag erteilenden Unternehmens in Betracht, sondern auch eine gegen diese Unternehmen gerichtete Vertretung der Interessen Dritter. Voraussetzung ist jeweils, dass die Interessenvertretung nicht von ganz untergeordneter Bedeutung, sondern von einigem Gewicht ist.

Die **Absätze 2 und 3** geben Anhaltspunkte dafür, unter welchen Umständen die in Absatz 1 genannten Grundfälle insbesondere vorliegen.

Problematisch im Sinne des **Absatzes 2** sind z. B. Fälle, in denen der WP/vBP als oder wie ein Generalbevollmächtigter des Unternehmens auftritt oder Beteiligungen oder Produkte des Unternehmens anbietet und dadurch persönliche Gewinn- oder Honorarinteressen begründet. Hierdurch wird der Eindruck vermittelt, dass der Prüfer eine besonders enge berufliche Verflechtung mit dem Unternehmen eingegangen ist.

Nach **Absatz 3** ist die Wahrnehmung von Treuhandfunktionen im Auftrag von Gesellschaftern nur dann problematisch, wenn die Interessen einzelner Gesellschafter oder Gesellschaftergruppen wahrgenommen werden. Unschädlich ist es hingegen, wenn die treuhänderische Tätigkeit für alle Gesellschafter wahrgenommen wird. Gleiches gilt, wenn lediglich ergänzende Kontrolltätigkeiten im Auftrag von (auch einzelnen) Gesellschaftern wahrgenommen worden sind oder werden und alle anderen Gesellschafter zugestimmt haben. Bei der ergänzenden Kontrolltätigkeit handelt es sich insbesondere um die Bucheinsicht gemäß § 166 HGB und § 51a GmbHG oder die Prüfung der Verwendung eingezahlter Gelder.

Zu § [2435](#):

Die Vorschrift ist gestützt auf § 57 Abs. 4 Nr. 2 WPO.

Ebenso wie bei der Interessenvertretung (§ [23b34](#)) werden auch hier nicht alle Fälle persönlicher Vertrautheit erfasst, sondern nur solche von einigem Gewicht. Enge persönliche Beziehungen im Sinne des § [2435](#) können dann zur Besorgnis der Befangenheit führen, wenn sie nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu der Annahme führen können, dass durch

diese Beziehungen ein übermäßiges Vertrauen des WP/vBP zu den genannten Personen besteht, welches die Urteilsbildung beeinflussen kann. Neben der Art der Beziehung (z. B. nahe Verwandtschaft oder bloße Freundschaft, etwa vermittelt durch gemeinsame Vereinsmitgliedschaft), ihrer Dauer und ihrer Intensität kommt es auch auf die Funktion des anderen Teils in dem Unternehmen oder in Bezug auf den Prüfungsgegenstand an. Nach § 249 Abs. 4 Nr. 4 können auch solche Beziehungen relevant sein, die ein naher Angehöriger des WP/vBP unterhält.

Bei einem Wechsel von Mitarbeitern des WP/vBP zum Mandanten kommt es auf die bisherige Funktion des Mitarbeiters (für die Prüfung verantwortlicher WP/vBP, Mitglied des Auftragsteams, Mitarbeiter in leitender Stellung bei dem WP/vBP oder sonstiger Mitarbeiter), die Umstände, die zu dem Wechsel geführt haben, die Position, die der Betreffende bei dem Mandanten bekleiden wird (z. B. Mitglied des Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans, leitende Funktion im Rechnungswesen oder sonstiger Mitarbeiter) sowie auf die Zeit, die seit dem Wechsel vergangen ist, an. Ggf. Gegebenenfalls bestehende Risiken können durch Schutzmaßnahmen wie Nachschau der Prüfungsergebnisse des Wechselnden, wenn dieser Mitglied des Auftragsteams war, oder Besetzung des Auftragsteams mit Personen ohne enge persönliche Beziehung vermindert werden.

Eine Gefährdung der Unabhängigkeit kann auch entstehen, wenn ein Mitarbeiter, der an einer Prüfung mitwirkt, weiß, dass er in Zukunft in ein Beschäftigungsverhältnis bei dem Prüfungsmandanten eintreten wird oder die Möglichkeit hierfür besteht (vgl. Tz. 290.136 des IESBA Code of Ethics 2014). Zur Erkennung von Gefährdungen dieser Art ist es zweckmäßig, Regelungen einzuführen, wonach Mitarbeiter verpflichtet sind, die Praxis unverzüglich zu informieren, wenn sie einen Wechsel zum Prüfungsmandanten beabsichtigen. Nach Erhalt einer solchen Information hat der WP/vBP die Bedeutung der Gefährdung zu beurteilen und erforderlichenfalls Schutzmaßnahmen zu treffen.

WechselBei Abschlussprüfungen nach § 316 HGB darf der Abschlussprüfer oder der auftragsverantwortliche WP, wenn er zu seinem bisherigen Prüfungsmandanten wechselt und ist dieser ein Unternehmen im Sinne des § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB ist, darf er dort nach § 43 Abs. 3 Satz 1 WPO zwei Jahre lang keine wichtige Führungstätigkeit ausüben und während desselben Zeitraums auch nicht Mitglied des Aufsichtsrats, des Prüfungsausschusses des Aufsichtsrats oder des Verwaltungsrats sein. Für andere WP/vBP sowie EU/EWR-Abschlussprüfer, die unmittelbar an der Prüfung mitgewirkt haben, gilt dasselbe Verbot mit der Maßgabe, dass die Cooling-off-Frist ein Jahr beträgt (§ 43 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 und 3 WPO). Werden Abschlussprüfungen bei Unternehmen, die nicht von öffentlichem Interesse sind, durchgeführt, sind vom Verbot des § 43 Abs. 3 Satz 1 WPO lediglich Abschlussprüfer und verantwortliche Prüfungspartner erfasst; die Cooling-off-Frist beträgt in diesen Fällen ebenfalls ein Jahr (§ 43 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 WPO). Nach Ablauf

dieser Fristen sind Schutzmaßnahmen nicht mehr erforderlich. Übt der Wechselnde während des Cooling-off-Zeitraums eine andere Funktion im Rechnungswesen aus oder wird er für eines der in § 43 Abs. 3 Satz 1 WPO genannten Gremien beratend tätig, sind Schutzmaßnahmen ebenso erforderlich wie dann, wenn trotz der Sanktionierung als Ordnungswidrigkeit (§ 133a WPO) vor Ablauf des Cooling-off-Zeitraums eine wichtige Führungstätigkeit übernommen oder der Wechselnde Mitglied eines der in § 43 Abs. 3 Satz 1 WPO genannten Gremien wird.

Nach den oben genannten allgemeinen Grundsätzen können angemessene Schutzmaßnahmen auch dann erforderlich sein, wenn gesetzliche Vertreter oder leitende Angestellte einer Praxis, die mangels Mitwirkung an der Prüfung nicht zu dem von § 43 Abs. 3 WPO angesprochenen Personenkreis gehören, zum Abschlussprüfungsmandanten wechseln und dort eine der in § 43 Abs. 3 Satz 1 WPO genannten Funktionen übernehmen (vgl. Tz. 290.132 des IESBA Code of Ethics 2014).

Zu § 36:

Die Vorschrift ist gestützt auf § 57 Abs. 4 Nr. 2 WPO.

Der Gefährdungstatbestand der Einschüchterung ist aufgrund seiner Aufnahme in Art. 22 Abs. 1 der Abschlussprüferrichtlinie bei der Konkretisierung des allgemeinen Befangenheitstatbestands (§ 49 Alternative 2 WPO) verbindlich zu berücksichtigen. **Satz 1** greift die Definition der Einschüchterung in Tz. 100.12 des IESBA Code of Ethics 2014 auf, die neben tatsächlichem auch Fälle vermeintlichen Drucks mit einbezieht.

Auch für die Besorgnis der Befangenheit aufgrund von Einschüchterungshandlungen ist erforderlich, dass Drohungen des Mandanten oder einer anderen Person aus Sicht eines objektiven Dritten Anhaltspunkte dafür begründen, der WP/vBP könne von einer sachgerechten Entscheidung abgehalten werden. Darüber hinaus sind bei der Interpretation der Satzvorschrift die gesetzlichen Regelungen zur Wahl und Beauftragung des Abschlussprüfers (§ 318 HGB) sowie die im Kontext stehenden berufsrechtlichen Vorgaben zu beachten (**Satz 2**). Diese wirken sich auf die Beurteilung aus, ob überhaupt und wenn ja, ab welcher Intensität eine in rechtlicher Hinsicht relevante Einschüchterungshandlung vorliegt. So ist die Drohung des Mandanten, einen bereits erteilten Auftrag zur Durchführung einer gesetzlichen Abschlussprüfung zu kündigen (Tz. 200.8 des IESBA Code of Ethics 2014, erster Gliederungspunkt), von vornherein nicht geeignet, ein unabhängigkeitsgefährdendes Drohpotential zu begründen, da der Widerruf des Prüfungsauftrags durch den Mandanten nach § 318 Abs. 1 Satz 5 HGB nur zulässig ist, wenn im Ersetzungsverfahren nach Absatz 3 der Vorschrift ein anderer Abschlussprüfer bestellt worden ist.

Damit lässt § 36 den in § 318 HGB kodifizierten handelsrechtlichen Grundsatz unberührt, wonach ein Mandant durch eigenes pflichtwidriges Verhalten nicht in die Lage versetzt werden soll, sich eines wirksam bestellten Abschlussprüfers zu entledigen, indem er diesen durch Drohungen in die Befangenheit treibt. Fachliche Meinungsverschiedenheiten werden von § 318 Abs. 6 Satz 2 HGB ausdrücklich als Kündigungsgrund ausgeschlossen. Aus diesem Grund können auch die übrigen in Tz. 200.8 des IESBA Code of Ethics 2014 beschriebenen Handlungen des Mandanten nicht zur Besorgnis der Befangenheit in dem Sinne führen, dass der WP/vBP den Prüfungsauftrag zu kündigen hätte. Schutzmaßnahmen, die allein aufgrund der dort genannten Konstellationen vorgesehen werden, wären daher aus Sicht der Berufssatzung WP/vBP nicht solche im Rechtssinne, da § 30 Abs. 1 Satz 1 eine nicht unwesentliche Gefährdung der Unbefangenheit voraussetzt. Folglich können Einschüchterungen erst dann zur Besorgnis der Befangenheit führen, wenn sie die Schwelle strafrechtlicher Relevanz überschreiten, zum Beispiel als Nötigung oder Bedrohung (§§ 240, 241 StGB). Diese Interpretation harmoniert mit der handelsrechtlichen Rechtslage, da der WP/vBP in den genannten Fällen den Prüfungsauftrag seit jeher wegen Unzumutbarkeit der weiteren Prüfungsdurchführung kündigen kann (§ 318 Abs. 6 HGB). Ein berufsrechtlicher Zwang zur Kündigung besteht gleichwohl auch in diesen Fällen nicht. Kommt der WP/vBP zu der Einschätzung, dass seine Unbefangenheit gefährdet ist, kann er die Gefährdung mit geeigneten Schutzmaßnahmen beseitigen oder so weit abschwächen, dass sie insgesamt als unwesentlich zu beurteilen ist (§ 30 Abs. 1 Satz 1). Zu den Schutzmaßnahmen kann auch die Erstattung einer Strafanzeige gehören. Die berufsrechtliche Pflicht zur Verschwiegenheit steht dem nicht entgegen, da sie nicht dem Zweck dient, den WP/vBP bei strafrechtlich relevanten Übergriffen des Mandanten schutzlos zu stellen.

Zu § 37:

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung des § 57 Abs. 4 Nr. 1 a und 2 a WPO und konkretisiert die in § 43 Abs. 4 WPO normierte Berufspflicht zur Wahrung einer kritischen Grundhaltung.

Eine kritische Grundhaltung ist die grundsätzliche Einstellung, Dinge kritisch zu hinterfragen, auf Gegebenheiten zu achten, die auf eine mögliche, durch dolose Handlungen oder Irrtümer bedingte, wesentliche falsche Darstellung hindeuten können, und die Prüfungsnachweise danach zu beurteilen, ob sie angemessen und ausreichend sind.

WP/vBP müssen sich stets darüber im Klaren sein, dass Umstände (Fehler, Täuschungen, Vermögensschädigungen) existieren können, aufgrund derer der Auftragsgegenstand wesentliche falsche Aussagen enthält (**Satz 3**). WP/vBP, die eine kritische Grundhaltung einnehmen, warten mit ihrer abschließenden Schlussfolgerung zu einem Sachverhalt, bis angemessene und ausreichende Nachweise für ihre Schlussfolgerungen vorliegen.

Das Einnehmen einer kritischen Grundhaltung setzt voraus, dass der WP/vBP ein Verständnis von dem Geschäftsbetrieb des Mandanten einschließlich der Art und Weise, wie der Mandant Erträge erzielt und Zahlungsmittel generiert, von dem rechnungslegungsrelevanten internen Kontrollsystem sowie den Risiken erlangt hat. Mit diesem Verständnis ist der WP/vBP besser in der Lage, unübliche Situationen, Geschäftsvorfälle oder Erklärungen des Mandanten zu identifizieren. In bestimmten Situationen, beispielsweise bei Erstprüfungen, Transaktionen mit nahe stehenden Unternehmen und Personen, einseitiger Ermessensausübung bei der Bilanzierung und Bewertung oder einem gegen den WP/vBP gerichteten, dominierenden Management, ist eine kritische Grundhaltung besonders wichtig.

Das Einnehmen einer kritischen Grundhaltung bedeutet, dass festgestellte Abweichungen und Bedenken bis zum Ende nachverfolgt und zu einer Schlussfolgerung gebracht werden. Dies gilt insbesondere bei der prüferischen Beurteilung von Schätzungen des Managements in Bezug auf Zeitwertangaben, der Wertminderung von Vermögenswerten, Rückstellungen und künftigen Cashflows, die für die Beurteilung der Fähigkeit zur Unternehmensfortführung von Bedeutung sind. Stehen Prüfungsnachweise aus verschiedenen Quellen nicht miteinander in Einklang oder hat der WP/vBP Zweifel an der Verlässlichkeit der Prüfungsnachweise, zeigt sich die kritische Grundhaltung auch dadurch, dass Prüfungshandlungen angepasst oder ergänzt werden, um den Sachverhalt zu klären, und die etwaigen Auswirkungen des Sachverhalts auf andere Aspekte der Prüfung gewürdigt werden.

Zu einer kritischen Grundhaltung gehört auch, dass der WP/vBP ein Verständnis von der Integrität der gesetzlichen Vertreter und Mitarbeiter des Mandanten erlangt und sich möglicher Motive und Anreize zum Begehen von Verstößen sowie eventueller Gelegenheiten für diese bewusst ist. Persönliche Treffen im Gegensatz zum Austausch per Telefon oder E-Mail können das Einnehmen einer kritischen Grundhaltung erleichtern, da sie die Möglichkeit bieten, auch Körpersprache und non-verbale Kommunikation zu beurteilen.

Nach **Satz 4** der Vorschrift gelten die Grundsätze der kritischen Grundhaltung (Sätze 1 bis 3) auch für die Erstellung von Gutachten.

Zu § 24a38:

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung gemäß § 57 Abs. 4 Nr. 5 WPO und ergänzt die allgemeinen Regelungen in § 4 Abs. 2 und 3.

Zur Sicherstellung der Einhaltung der Berufspflichten aus § 24a sind bei der Abwicklung betriebswirtschaftlicher Prüfungen, bei denen das Berufssiegel geführt wird, nach § 32 Nr. 9 Regelungen im Qualitätssicherungssystem der WP/vBP-Praxis vorzusehen.

Durch eine sachgerechte Gesamtplanung von Prüfungsaufträgen ist die Voraussetzung dafür zu schaffen, dass die übernommenen und erwarteten Prüfungsaufträge unter Beachtung der Berufspflichten ordnungsgemäß durchgeführt und zeitgerecht abgeschlossen werden können. Art und Weise sowie Detaillierung der Prüfungsplanung hängen ab von der Größe und Komplexität des zu prüfenden Unternehmens, dem Schwierigkeitsgrad der Prüfung, den Erfahrungen des Prüfers mit dem Unternehmen und den Kenntnissen über die Geschäftstätigkeit sowie das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld des Unternehmens. Bei jeder Planung einer Prüfung, gleichgültig ob Erst- oder Folgeprüfung, sind alle für die Rechnungslegung wichtigen Sachverhalte neu zu beurteilen. Bei einer Folgeprüfung kann auf bereits in der Vorjahresprüfung gewonnene Kenntnisse und Erfahrungen zurückgegriffen werden. Die Prüfungsplanung ist ein die Prüfungsabwicklung begleitender Prozess. Sie ist während der Prüfung anzupassen, wenn dies im Rahmen der Prüfung erforderlich wird.

Die **Absätze 2 und 3** konkretisieren die gewissenhafte Berufsausübung nach § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO. Die ausdrückliche Erwähnung soll die Bedeutung der Festlegung der Verantwortlichkeit klarstellen.

Der Erleichterung der Wahrnehmung dieser Berufspflicht kann auch die regelmäßige Beurteilung der Mitarbeiter nach § ~~6-7~~ Abs. 3 dienen.

Es wird dadurch sichergestellt, dass die fachlichen Anforderungen an die Abwicklung des Auftrages sich in der Zusammensetzung des Prüfungsteams widerzuspiegeln haben. Es ist bei der Auswahl der Mitglieder des Prüfungsteams auf die Qualifikation der Mitarbeiter, die Kontinuität und/oder den planmäßigen Wechsel in der personellen Besetzung, die zeitliche Verfügbarkeit und Unabhängigkeit der Mitarbeiter gegenüber dem Mandanten sowie die Erfahrung in der Führung der Mitarbeiter zu achten. Das Verständnis für das Qualitätssicherungssystem der Praxis muss soweit vorhanden sein, dass die zugewiesenen Aufgaben des Mitarbeiters im Prüfungsteam unter Beachtung auch der Qualitätssicherungsvorgaben erfüllt werden.

Zu § ~~24b~~39:

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Abs. 4 Nr. 5 WPO.

~~Zur Sicherstellung der Einhaltung der Berufspflichten aus § 24b sind bei der Abwicklung betriebswirtschaftlicher Prüfungen, bei denen das Berufssiegel geführt wird, nach § 32 Nr. 10 Regelungen im Qualitätssicherungssystem der WP/vBP-Praxis vorzusehen.~~

Nach **Absatz 1** hat sich der WP/vBP bei der Durchführung einer Prüfung an den tatsächlichen Gegebenheiten des Prüfungsgegenstandes, namentlich Größe, Komplexität und Risiko, zu orientieren und damit den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten (so genannte skalierte Prüfungsdurchführung).

Das bedeutet, dass sich ungeachtet des Erfordernisses einer im Ergebnis stets gleich hohen Prüfungsqualität und Verlässlichkeit des Prüfungsurteils der Weg zu deren Erreichung größen-, komplexitäts- und risikoabhängig von Prüfungsgegenstand zu Prüfungsgegenstand unterscheiden kann. Diesen Weg der Zielerreichung, d.h. Festlegung und Umsetzung von Art, Umfang und Dokumentation der Prüfungsdurchführung, hat der verantwortliche Abschlussprüfer i. S. d. § 24a-38 BS WP/vBP im Rahmen seiner Eigenverantwortlichkeit nach pflichtgemäßem Ermessen zu bestimmen. Dabei sind etwaige gesetzliche Anforderungen zu beachten.

Das Konzept der Verhältnismäßigkeit der Prüfungsdurchführung ist grundsätzlich losgelöst von der Frage, welche Prüfungsstandards (nationale oder internationale) der Prüfung zugrunde gelegt werden. Ebenso ist die skalierte Prüfungsdurchführung nicht allein auf Abschlussprüfungen nach §§ 316 ff. HGB beschränkt, sondern auch auf sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen im Sinne des § 2 Abs. 1 WPO (bspw. Prüfungen nach § 16 MaBV) übertragbar.

Zudem sind die Überlegungen zur skalierten Prüfungsdurchführung nicht auf die Prüfung von kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) beschränkt, sondern grundsätzlich bei jeder Prüfung – unabhängig von bspw. Rechtsform oder Größe des Prüfungsgegenstandes – anwendbar. Bei gleicher Prüfungsqualität und [Verlässlichkeit des Prüfungsurteils](#) [Urteilssicherheit](#) bestimmen sich Art, Umfang und Dokumentation der Prüfungsdurchführung in Abhängigkeit von Größe, Komplexität und Risiko des Prüfungsgegenstands. Unterschiedlich ist letztlich der Grad der Skalierbarkeit der Prüfungsanforderungen.

Art und Umfang der Prüfungsdurchführung bezieht sich insbesondere auf die Bestimmung von Wesentlichkeiten, die Festlegung von Art und Anzahl von Prüfungsaktivitäten, den Umfang der Prüfungsnachweise sowie die Festlegung von Stichproben und Stichprobenverfahren.

Die *Größe* eines Unternehmens als quantitatives Merkmal [kann alleinist im Regelfall](#) jedoch nicht das [allein](#) ausschlaggebende Kriterium zur Festlegung des Grades der Skalierbarkeit der Prüfungsdurchführung [sein](#). Die qualitativen Aspekte Komplexität und Risiko des Prüfungsgegenstandes sind stärker zu gewichten. Dabei sollte im Zweifelsfall dem Risiko-Kriterium höchstes Gewicht beigemessen werden.

Unter *Komplexität* wird in erster Linie die Kompliziertheit der bilanziellen und außerbilanziellen Sachverhalte (abgeleitet aus der Komplexität der Geschäftstätigkeit) verstanden.

Unter *Risiko* ist die Möglichkeit einer wesentlichen falschen Darstellung im zu prüfenden Abschluss zu verstehen. Dieses leitet sich wiederum unter anderem aus dem Risiko der Geschäftstätigkeit, der Komplexität der Geschäftsvorfälle und der Art der Buchführung des Mandanten ab. Insoweit liegt dem Grundgedanken der Skalierung der risikoorientierte Prüfungsansatz zugrunde. Der Abschlussprüfer hat nach seinem pflichtgemäßen Ermessen die Aspekte Größe, Komplexität und Risiko zu beurteilen und anhand einer sachgerechten Gewichtung den Grad der Skalierbarkeit der Prüfungsdurchführung abzuleiten.

Absatz 2 Satz 1 verpflichtet die Berufsangehörigen, die bei der Prüfungstätigkeit eingesetzten Mitarbeiter in angemessener und ausreichender Weise mit den Aufgaben bei der Abwicklung einzelner Prüfungsaufträge vertraut zu machen und auf ihre Verantwortlichkeit hinzuweisen. Dieser Informationspflicht kommen WP/vBP auf der Grundlage von schriftlich und mündlich erteilten Prüfungsanweisungen nach. Die Prüfungsanweisungen sollen dabei gewährleisten, dass eine sachgerechte und an den Risikofaktoren orientierte Vornahme der Prüfungshandlung möglich wird, eine ausreichende und ordnungsgemäße Dokumentation der Prüfungshandlungen in den Arbeitspapieren sowie eine angemessene und zeitnahe Ausgestaltung der Handakte gewährleistet ist. Darüber hinaus sind die Prüfungsanweisungen Grundlage für eine ordnungsgemäße Berichterstattung. Die Prüfungsanweisungen sind an die sich im Prüfungsverlauf verändernden Gegebenheiten anzupassen. Die Überwachung ist auch erforderlich, damit sich der WP/vBP ein eigenverantwortliches Prüfungsurteil bilden kann.

Der Grundsatz der gewissenhaften Berufsausübung erfordert, dass WP/vBP ihr eigenverantwortliches Prüfungsurteil erst nach Klärung von für das Prüfungsurteil bedeutsamen Zweifelsfragen abgeben. Dies wird durch **Absatz 3** klargestellt.

Die Einholung eines fachlichen Rates in Zweifelsfragen, d.h. in Fragen, die durch den WP/vBP ohne Konsultation nicht gelöst werden können, trägt der Erfüllung der Einhaltung der Berufspflichten der Gewissenhaftigkeit und Eigenverantwortlichkeit Rechnung.

Die Klärung dieser Fragen soll möglichst frühzeitig erfolgen, damit deren Konsequenzen auf das weitere Prüfungsvorgehen Berücksichtigung finden können. Steht ein geeigneter Konsultationspartner in der Praxis nicht zur Verfügung, ist externer Rat einzuholen. Hierfür kommen insbesondere Berufskollegen oder Berufsorganisationen in Betracht. Die Ergebnisse der Konsultation sind eigenverantwortlich zu würdigen. Das heißt, dass die Konsultation nicht von der eigenverantwortlichen Urteilsfindung entbindet. Aus der Bedeutung der Einholung fachlichen Rates folgt, dass das Ergebnis des fachlichen Rates und die daraus gezogenen Konsequenzen zu dokumentieren sind.

Absatz 4 stellt klar, dass der für den Auftrag verantwortliche WP/vBP (§ [24a-38](#) Abs. 2) sich in einem Umfang an der Prüfungsdurchführung zu beteiligen hat, der es ihm ermöglicht,

zuverlässig zu einer eigenen Urteilsbildung zu gelangen. Zu diesem Zweck hat der WP/vBP vor Beendigung der Prüfung die Arbeit der an der Prüfung beteiligten Personen sowie die Dokumentation der Prüfungshandlungen und -ergebnisse auf die Einhaltung der gesetzlichen und fachlichen Regeln zu beurteilen (Vier-Augen-Prinzip). Absatz [3-4](#) Satz 2 verdeutlicht, dass die auftragsbezogene Qualitätssicherung nach § [24d-48](#) auch Gegenstand des eigenverantwortlichen Urteils ist.

Absatz 5 konkretisiert die Anforderungen an die berufsübliche Sorgfalt für die Erstattung von so genannten Second Opinions und ergänzt damit die auch in solchen Fällen bestehende Pflicht aus Absatz [23](#), bei bedeutsamen Zweifelsfragen fachlichen Rat einzuholen. Anders als nach Absatz [23](#) besteht das Ziel der Regelung in Absatz [45](#) aber nicht in der Beiziehung weiterer Fachkompetenz, sondern darin, dem Gutachter die notwendigen Informationen zum Sachverhalt, zum Umfeld des Unternehmens und insbesondere auch zu bilanziellen Sachverhalten, die für die Fragestellung von Bedeutung sein können, zu verschaffen.

Die Regelung gilt nur für Gutachtenaufträge, die auf die bilanzielle Beurteilung von konkreten Sachverhalten und Maßnahmen gerichtet sind. Dabei kann es sich um isolierte Einzelfragen zur Bilanzierung, zur Bewertung oder auch zur Reichweite von Angabepflichten handeln, daneben aber auch um Stellungnahmen zu den Auswirkungen konkreter bereits abgeschlossener oder geplanter Transaktionen auf die Rechnungslegung, etwa bei Unternehmenserwerben oder bei Verträgen über strukturierte Finanzierungsprodukte.

Aufträge, die eine Darstellung mit argumentativer Funktion zum Gegenstand haben, werden von der Regelung nicht erfasst.

Gleiches gilt für Aufträge zur abstrakten Begutachtung von Gestaltungen, die etwa ein Finanzdienstleistungsunternehmen seinen Kunden anbieten will und deren potentielle Auswirkungen auf die Rechnungslegung der Kunden untersucht werden soll. Für solche Fälle (sog. Generic Opinions) scheidet eine Kontaktaufnahme mit dem Abschlussprüfer der künftigen Kunden schon deshalb aus, weil diese Kunden noch nicht bekannt sind. Der Problematik, dass der Gutachter keine Kenntnisse über die konkreten Verhältnisse des späteren Kunden und Bilanzierenden verfügt, muss dadurch Rechnung getragen werden, dass in dem Gutachten deutlich darauf hingewiesen wird, dass wegen der fehlenden Informationen über die konkrete Ausgestaltung des Einzelfalls und über die Verhältnisse des Bilanzierenden nur eine vorläufige Beurteilung zur Behandlung in der Rechnungslegung abgegeben werden und sich im konkreten Anwendungsfall auch eine abweichende Beurteilung ergeben kann.

Von der Regelung in Absatz [45](#) ebenfalls nicht erfasst werden Aufträge zur Aufstellung eines prüfungspflichtigen Abschlusses. Hier bringt es die Funktion des Aufstellers zwangsläufig mit sich, dass das Ergebnis der Beurteilung durch den beauftragten WP/vBP in Form des

aufgestellten Abschlusses oder der vorab vorgelegten Unterlagen dem Abschlussprüfer zur Beurteilung vorgelegt wird. Eine vorherige Kontaktausnahme mit dem Abschlussprüfer außerhalb der üblichen Prüfungsabläufe ist nicht erforderlich, zumal der beauftragte WP/vBP bei einem Erstellungsauftrag selbst über umfassende Informationen zum Unternehmensumfeld verfügt. Aus dem gleichen Grund ist Absatz 45 auch dann nicht anwendbar, wenn der dritte WP/vBP einen Auftrag zur laufenden Begleitung der Abschlussaufstellung durch das Unternehmen hat, was insbesondere bei Umstellung auf international anerkannte Rechnungslegungsgrundsätze der Fall sein kann.

Die Regelung in Absatz 45 ist schließlich dann nicht anzuwenden, wenn die Begutachtung nach Beendigung der Abschlussprüfung erfolgt und letztlich darauf gerichtet ist, die vorgenommene Bilanzierung zu überprüfen.

Absatz 5 Satz 1 verlangt, dass der Gutachter mit dem Abschlussprüfer des Unternehmens ein Gespräch führt. Im Hinblick auf die Zielsetzung dieser Regelung erscheint eine schriftliche Anfrage mit schriftlicher Auskunft nicht ausreichend. Hierdurch würde nicht nur die Übermittlung von z. T. sensiblen Informationen erheblich erschwert, sondern auch der Umfang der Informationen zu sehr begrenzt. Auch ist ein Gespräch erforderlich, um auf die gegebenenkünfte reagieren und nachfragen zu können.

Welche Themen in dem Gespräch mit dem Abschlussprüfer anzusprechen sind, hängt von den Verhältnissen des Einzelfalls ab. Gegenstand sind Ausgestaltung, Inhalt und Hintergrund des Sachverhalts oder der geplanten Transaktion. Denkbar sind Ergänzungen zu dem zu beurteilenden Sachverhalt, Details der Transaktion, Erläuterungen zu den im Unternehmen bestehenden rechtlichen oder tatsächlichen Rahmenbedingungen, Erläuterungen zu den wirtschaftlichen Ursachen und Folgen oder auch Hinweise auf Auswirkungen, die sich aus den bei dem Unternehmen angewendeten Bilanzierungsgrundsätzen ergeben (z. B. Fragen zur Stetigkeit). Auch wenn dies nicht das Hauptziel der Erörterung mit dem Abschlussprüfer ist, sollte regelmäßig auch die fachliche Beurteilung des Sachverhalts und die Meinung des Abschlussprüfers hierzu angesprochen werden.

Da sowohl der Gutachter als auch der Abschlussprüfer zur Verschwiegenheit verpflichtet sind, setzt die Kontaktaufnahme voraus, dass der Abschlussprüfer durch das Unternehmen von seiner Verschwiegenheitspflicht entbunden wird und dass der Auftraggeber mit der Kontaktaufnahme einverstanden ist. Um die Kontaktaufnahme sicherzustellen, sieht **Absatz 5 Satz 2** vor, dass die Zustimmung zur Kontaktaufnahme und die Entbindung des Abschlussprüfers bereits in dem Gutachtauftrag vereinbart wird. Ist das Unternehmen hierzu nicht bereit, muss nach **Satz 3** der Auftrag abgelehnt oder niedergelegt werden. Der Abschlussprüfer selbst wird ein solches Gespräch nicht ablehnen können, wenn er von dem Unternehmen entbunden worden ist.

Zu § 24c40:

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Abs. 4 Nr. 5 WPO.

~~Zur Sicherstellung der Einhaltung der Berufspflichten aus § 24c sind bei der Abwicklung betriebswirtschaftlicher Prüfungen, bei denen das Berufssiegel geführt wird, nach § 32 Nr. 11 Regelungen im Qualitätssicherungssystem der WP/vBP-Praxis vorzusehen.~~

~~In der WP/vBP-Praxis sind die Verantwortlichkeiten (§ 31 Abs. 2) für den Umgang mit Beschwerden und Vorwürfen festzulegen.~~ Die dem Grundsatz der gewissenhaften Berufsausübung folgende Berufspflicht soll verdeutlichen, dass Hinweisen auf Anhaltspunkte für Verstöße gegen gesetzliche oder fachliche Regeln von WP/vBP konsequent nachgegangen wird.

Zu § 24d:

Anmerkung: Erläuterungen hier gestrichen, da die Vorschrift nun in § 48 verortet ist.

Zu § 2541:

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Abs. 4 Nr. 1 a und 2 a WPO.

Die Frage der Übernahme oder Verwertung von Angaben Dritter stellt sich sowohl bei der Prüfung als auch bei der Gutachtenerstellung. Solche Angaben können aus dem nationalen, aber auch aus dem internationalen Bereich kommen. Grundsätzlich handelt es sich um die Prüfungsergebnisse anderer Abschlussprüfer oder einer internen Revision sowie um Untersuchungsergebnisse sonstiger Einrichtungen oder Sachverständiger.

Der Grundsatz der Eigenverantwortlichkeit verlangt, dass sich der WP/vBP sein Urteil selbst bildet und seine Entscheidung selbst trifft. Dem steht nicht entgegen, dass er unter bestimmten Voraussetzungen Prüfungsergebnisse und Untersuchungen anderer Prüfungseinrichtungen oder sonstiger Stellen verwertet. Auch wenn durch die Übernahme oder Verwertung von Angaben Dritter die Verantwortung des WP/vBP nicht eingeschränkt wird, ist nach außen deutlich zu machen, dass der WP/vBP sich bei der eigenen Urteilsbildung auf Angaben Dritter gestützt hat.

Daraus folgt, dass Art und Umfang der Verwertung von Angaben Dritter in allen Fällen davon abhängen, ob und in welchem Umfang der Dritte die fachliche und persönliche Voraussetzung für die Übernahme seiner Arbeitsergebnisse erfüllt und wie weit in konkretem Fall die Angaben des Dritten — zumindest in ihren wesentlichen Schritten — nachprüfbar sind.

Zu § 2642:

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung des § 57 Abs. 4 Nr. 3 a WPO.

Absatz 1 statuiert die Pflicht des übernehmenden Prüfers, im Falle der Kündigung eines Auftrages zur Prüfung des Jahresabschlusses aus wichtigem Grund durch den beauftragten Abschlussprüfer oder des Widerrufs eines derartigen Auftrags durch den Mandanten aufgrund der Bestellung eines neuen Abschlussprüfers nach § 318 Abs. 3 HGB sich über den Grund der Kündigung oder des Widerrufs und das Ergebnis der bisherigen Prüfung zu unterrichten. Anderenfalls können einem neu zu bestellenden Abschlussprüfer wichtige Tatsachen für die Durchführung des Prüfungsauftrages verborgen bleiben. Nach § 318 Abs. 6 Satz 4 HGB hat bisher schon der kündigende Abschlussprüfer über das Ergebnis der bisherigen Prüfung zu berichten. § 320 Abs. 4 HGB verpflichtet zudem den bisherigen Abschlussprüfer, auch in allen anderen Fällen des Prüferwechsels dem neuen Abschlussprüfer auf schriftliche Anfrage über das Ergebnis der bisherigen Prüfung zu berichten. Über dieses Ergebnis hat sich der übernehmende Abschlussprüfer kundig zu machen.

Absatz 2 konkretisiert den Inhalt der ordnungsgemäßen Unterrichtung unter Bezugnahme auf die einschlägigen Vorschriften des HGB.

Absatz 3 verpflichtet den Mandatsvorgänger, dem Mandatsnachfolger auf Verlangen die genannten Unterlagen zu erläutern. Erlangt der Mandatsnachfolger weder durch den Mandatsvorgänger noch auf andere Weise ausreichend Auskunft über den Grund der Kündigung und das Ergebnis der bisherigen Prüfung, so hat er das Mandat abzulehnen. Dem zu prüfenden Unternehmen bleibt es unbenommen, die erforderlichen Unterlagen vorzulegen.

Absatz 4 will sicherstellen, dass sich der Mandatsnachfolger auch im Falle eines regulären Prüferwechsels im Folgejahr den Bericht über die vorangegangene Abschlussprüfung vorlegen lässt. Auch bei einem regulären Wechsel eines Prüfungsmandats ist es erforderlich, dass der WP/vBP sich ausreichend über den Mandanten informiert. Ein wesentliches Mittel hierfür ist der Bericht über die vorangegangene Prüfung. Dem Mandatsnachfolger ist es freigestellt, ob er sich zwecks Vorlage des Berichts an den Mandanten oder den Mandatsvorgänger richtet. Sofern er sich an den Mandatsvorgänger richtet, trifft diesen jedoch eine Pflicht zur Vorlage an den Mandatsnachfolger.

Absatz 5 erweitert die bei gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen bestehenden Pflichten bei Beendigung des Prüfungsauftrages auf nicht gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen, bei denen ein Bestätigungsvermerk erteilt werden soll, der dem gesetzlichen Bestätigungsvermerk in § 322 HGB nachgebildet ist. Dies entspricht dem Grundsatz, dass für freiwillige Abschlussprüfungen für den Berufsangehörigen keine

grundsätzlich anderen Berufspflichten bestehen können als für gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen.

Zu § 2743:

§ 27 der Berufssatzung ergänzt § 55a WPO und ist gestützt auf die Satzungsermächtigung gemäß nach § 57 Abs. 4 Nr. 1 f und 2 a WPO. Die Regelung zur Höhe der Vergütung ergänzt das Verbot von Erfolgshonoraren und bedingten Vergütungen (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 und 3) und gilt für Prüfungs- und Gutachtenaufträge.

Absatz 1 Satz 1 verdeutlicht den engen Zusammenhang zwischen der Leistung und der Qualität der beruflichen Tätigkeit bei der Durchführung von Prüfungen und der Erstattung von Gutachten. Eine angemessene Qualität erfordert insbesondere eine hinreichende Bearbeitungszeit für den jeweiligen Auftrag sowie den Einsatz qualifizierter Mitarbeiter. Bei zu geringen Vergütungen entsteht regelmäßig die Gefahr, dass diesen Erfordernissen nicht in hinreichendem Maße Rechnung getragen werden kann. Dies kann im Ergebnis zu Einbußen bei der Qualität und damit letztlich zu Verstößen gegen die Pflicht zur gewissenhaften Berufsausübung führen. Die Vorschrift steht somit in engem Zusammenhang mit § 4 Abs. 2 ~~zweite Alternative~~ 2. Die Gefährdung besteht auch dann, wenn zwar eine angemessene Vergütung vereinbart worden ist, diese aber bei der Abrechnung nicht angesetzt wird. Übliche Rabatte oder Gutschriften bei verringertem Aufwand sind dadurch allerdings nicht ausgeschlossen.

Absatz 1 Satz 2 stellt klar, dass aufgrund des in Satz 1 aufgezeigten Zusammenhangs im Regelfall die Vereinbarung einer angemessenen Vergütung erforderlich ist. Die Vergütung ist grundsätzlich dann angemessen, wenn sie auf einer Kalkulation beruht, bei der die zur Bearbeitung des Auftrags nötige Zeit sowie der Einsatz qualifizierter Mitarbeiter in dem erforderlichen Umfang zugrunde gelegt worden sind. Rechtliche Vorgaben, bei der Kalkulation einen Stundensatz in bestimmter Mindesthöhe anzuwenden, bestehen dagegen nicht. Unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten kann in Ausnahmefällen auch ein nicht kostendeckendes Honorar sinnvoll sein, wenn damit ein sonst nicht erzielbarer Deckungsbeitrag erwirtschaftet wird. Wenn keine Gesichtspunkte hinzutreten, die eine solche Vereinbarung unlauter und damit nach den Vorschriften des UWG unzulässig erscheinen lassen, sind solche Honorarvereinbarungen nicht schlechterdings verboten; so dass die Vorschrift in erster Linie einen berufsethischen Appell enthält. Gleichwohl kann die Vereinbarung eines vergleichsweise sehr niedrigen Honorars zu Bedenken dagegen führen, ob bei dem Auftrag die notwendige Sorgfalt angewendet wird. Die Vereinbarung angemessener Honorare hilft daher auch, derartige Bedenken und den daraus resultierenden Rechtfertigungsaufwand zu vermeiden.

Die WPK ist verpflichtet, Bedenken gegen die Prüfungsqualität nachzugehen, die sich bei besonders niedrigen Honorarvereinbarungen ergeben. Nach § 55a Abs. 1 Satz 3 WPO i.V.m. Absatz 1 Satz 3 hat der WP/vBP der WPK auf Verlangen nachzuweisen, dass für die Prüfung eine angemessene Zeit aufgewendet und qualifiziertes Personal eingesetzt worden ist. Die WPK kann und muss einen solchen Nachweis verlangen, wenn ein erhebliches Missverhältnis zwischen der erbrachten Leistung und der vereinbarten Vergütung besteht. Diese Regelung gilt für alle gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen, anders als Absatz 1 Satz 1 und 2 dagegen nicht für andere Prüfungen und Gutachten.

Die Feststellung des Aufgreifkriteriums (erhebliches Missverhältnis) ist nicht einfach, weil keine Honorarsätze vorgeschrieben sind (s. o.) und auch der erforderliche Leistungsumfang nicht ohne weiteres erkannt werden kann. Nach Sinn und Zweck der Regelung wird der Nachweis nur in außergewöhnlichen Fällen zu fordern sein. Hierzu gehört insbesondere ein besonders niedriger Stundensatz, der beispielsweise einen allgemein ermittelten durchschnittlichen Personalkostensatz unterschreitet, oder eine erhebliche Verminderung des Prüfungshonorars im Vergleich zu der vorangegangenen Prüfung, insbesondere bei einem Prüferwechsel. Die WPK geht solchen Fällen aufgrund von Hinweisen Dritter, von Feststellungen bei der Abschlussdurchsicht (Höhe des Prüfungshonorars im Zeitvergleich) oder von Feststellungen bei anlassunabhängigen Sonderuntersuchungen nach; auch im Rahmen der Qualitätskontrolle können solche Fälle festgestellt und aufgegriffen werden.

Der betroffene Berufsangehörige hat zunächst die Möglichkeit, der WPK glaubhaft zu machen, dass trotz des Vorliegens eines der o. g. Aufgreifskriterien ein erhebliches Missverhältnis i. S. d. Vorschrift im konkreten Fall nicht vorliegt. Bei einer Verminderung des Prüfungshonorars im Zeitablauf kann bspw. dargelegt werden, dass sich das Mengengerüst entsprechend verringert hat oder dass Effizienzvorteile eingetreten sind. Verbleibt es bei dem erheblichen Missverhältnis, muss der WP/vBP der WPK durch Vorlage der Prüfungsplanung und Nachweisen über die tatsächliche Durchführung der Prüfung nachweisen, dass er für die Durchführung des Auftrags genügend Zeit aufgewendet sowie qualifiziertes Personal eingesetzt hat.

Risiken für die Anwendung der erforderlichen Sorgfalt bei Prüfungs- oder Gutachtaufträgen können sich dann ergeben, wenn ein Pauschalhonorar vereinbart wird. Deshalb stellt **Absatz 2** hierfür besondere Anforderungen auf. Der Umfang der erforderlichen Tätigkeiten lässt sich bei Auftragserteilung im Regelfall nicht abschließend bestimmen, da sich bei der Durchführung des Auftrages Erkenntnisse ergeben können, die von der Auftragsplanung nicht erfasst wurden und zu ergänzenden Prüfungshandlungen bzw. weitergehender Begutachtung Anlass geben können. Gleichwohl ist auch hier die Vereinbarung eines Pauschalhonorars nicht ausgeschlossen, insbesondere für weitgehend standardisierte Tätigkeiten bei überschaubaren Verhältnissen. Die Vereinbarung eines

Pauschalhonorars ist, beispielsweise nach der Verdingungsordnung für freiberufliche Leistungen, auch nicht unüblich.

Um diesen Gefahren entgegen zu wirken, setzt die Vereinbarung eines Pauschalhonorars für Prüfungs- oder Gutachtenaufträge grundsätzlich die Vereinbarung voraus, dass bei Eintritt nicht vorhersehbarer Umstände im Bereich des Auftraggebers, die zu einer erheblichen Erhöhung des Aufwandes des WP/vBP führen, das Honorar entsprechend zu erhöhen ist (Anpassungsklausel). Soweit einer Anpassungsklausel zwingende öffentlich-rechtliche oder europarechtliche Vorschriften entgegenstehen, ist die Normenkollision — auch im Hinblick auf das Grundrecht der freien Berufsausübung (Art. 12 GG) — zugunsten der öffentlich-rechtlichen oder europarechtlichen Vorschriften aufzulösen. Sofern ein öffentlicher Auftraggeber unter Berufung auf vergaberechtliche Vorschriften die Abgabe eines Festpreisangebots ohne Anpassungsklausel fordert, kann der WP/vBP daher ein entsprechendes Angebot abgeben.

Die in Absatz 1 enthaltenen allgemeinen Vergütungsregelungen gelten auch für Pauschalhonorare i. S. d. Absatzes 2, so dass bei einem erheblichen Missverhältnis zwischen der erbrachten Leistung und dem vereinbarten Pauschalhonorar die Qualität der Prüfungsdurchführung nachgewiesen werden muss.

Zu § 27a44:

§ 27a 44 ergänzt § 32 WPO und ist gestützt auf die Satzungsermächtigung des § 57 Abs. 4 Nr. 1 a und 2 a WPO.

Absatz 1 beruht auf der Umsetzung des Art. 28 ~~(1)Abs. 4~~ der ~~8. EU-RL~~Abschlussprüferrichtlinie und schreibt vor, dass bei gesetzlich vorgeschriebenen Bestätigungsvermerken und den dazugehörigen Prüfungsberichten, die durch eine Wirtschafts- oder Buchprüfungsgesellschaft erteilt werden, zumindest der oder diejenigen Prüfer unterzeichnen müssen, die i. S. d. § 24a-38 Abs. 2 für die Auftragsdurchführung verantwortlich sind. Dies entsprach zwar auch schon zuvor der üblichen Praxis; eine dahingehend verpflichtende Regelung enthält hingegen weder das Handelsrecht noch gab es berufsrechtliche Vorgaben. § 32 WPO bezieht sich ausschließlich darauf, in welchen Fällen welche Berufsgruppen für eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft unterzeichnen dürfen.

Die Regelung ändert nichts daran, dass es sich um ein Vertreterhandeln für die als Abschlussprüfer bestellte Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder Buchprüfungsgesellschaft handelt. Neben den hier geregelten Anforderungen müssen daher die vertretungsrechtlichen Voraussetzungen erfüllt sein. Die Vorschrift in Absatz 1 setzt dabei nicht voraus, dass dem auftragsverantwortlichen WP/vBP Einzelvertretungsmacht erteilt worden ist.

Werden Bestätigungsvermerke und Prüfungsberichte von anderen Personen mit unterschrieben, muss in der Praxis dokumentiert sein, wer die Stellung als [auftrags](#)verantwortlicher Prüfer hat. Bei der Unterschriftsleistung muss dies nicht ausdrücklich angegeben werden, weil das Anliegen der [8. EU-RL Abschlussprüferrichtlinie](#), eine verantwortliche natürliche Person identifizieren zu können, auch so erfüllt wird. Üblicherweise unterschreibt der [auftrags](#)verantwortliche Prüfer rechts.

Absatz 2 stellt klar, dass bei betriebswirtschaftlichen Prüfungen i. S. d. § 2 Abs. 1 WPO, die nicht dem Vorbehaltsbereich des WP/vBP unterliegen, bei denen das Siegel aber freiwillig geführt wird, der Prüfungsvermerk und der Prüfungsbericht von mindestens einem WP oder vBP unterzeichnet werden muss. Die gleichen Anforderungen gelten für Gutachten, da auch diese betriebswirtschaftliche Prüfungen enthalten.

Bei Erklärungen, die dem WP/vBP gesetzlich vorbehalten sind und bei denen daher eine Siegelführungspflicht besteht (vgl. § 189 Abs. 1), ist ohnehin die Unterzeichnung ausschließlich durch Berufsangehörige zulässig. Durch die Regelung des § [27a-44](#) soll darüber hinaus gewährleistet werden, dass auch bei nicht dem Vorbehaltsbereich unterliegenden Prüfungen die Beteiligung von WP/vBP an der Prüfungsdurchführung dann dokumentiert wird, wenn die nur dem WP/vBP zustehende Befugnis zur Siegelführung genutzt und hierdurch zusätzliches Vertrauen in Anspruch genommen wird. Hingegen ist es unerheblich, ob die nicht dem Vorbehaltsbereich unterliegende betriebswirtschaftliche Prüfung gesetzlich vorgeschrieben ist, wie z. B. die Gründungsprüfung nach § 33 AktG, oder ob es sich um eine freiwillige Prüfung handelt.

Die Regelung gilt für alle Formen der Berufsausübung. Wird das Siegel verwendet, darf sich ein Einzel-WP/vBP somit nicht ausschließlich durch einen Steuerberater, sondern muss sich zumindest auch durch einen WP oder vBP vertreten lassen, soweit eine Vertretung überhaupt vereinbar oder sonst zulässig ist. Gleiches gilt, wenn eine interprofessionelle Sozietät mit der Durchführung einer Prüfung beauftragt worden ist. Zumindest ein Sozios mit WP/vBP-Qualifikation oder ein anderer vertretungsberechtigter WP oder vBP muss den Prüfungsvermerk und -bericht unterzeichnen. Auch bei Berufsgesellschaften muss mindestens ein vertretungsberechtigter WP/vBP mitunterzeichnen.

Teil 3:

Besondere Berufspflichten bei beruflicher Zusammenarbeit

Zu Teil 3:

Anmerkung: Einführungstext gestrichen, da entbehrlich

Zu § 28:

Anmerkung: verschoben nach § 21

Zu § 29:

Anmerkung: verschoben nach § 22

Zu § 30:

Anmerkung: Norm vollständig gestrichen

Teil 4:

Besondere Berufspflichten zur Sicherung der Qualitätssicherung bei gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen nach § 316 HGB der Berufsarbeit (§ 55b WPO)

Zu Teil 4:

§ 57 Abs. 4 Nr. 5 WPO ermächtigt die Wirtschaftsprüferkammer, besondere Berufspflichten zur Sicherung der Qualität der Berufsarbeit zu regeln. Die nunmehr im Teil 4 getroffenen Regelungen dienen der Sicherung der Qualität der Berufsarbeit, da sie Berufspflichten für die Schaffung, Überwachung und Durchsetzung eines Qualitätssicherungssystems vorgeben.

Nach § 55b WPO haben Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer Regelungen zur Einhaltung der Berufspflichten zu schaffen, ihre Anwendung zu überwachen und durchzusetzen. Während § 31 allgemeine Vorgaben für ein Qualitätssicherungssystem macht, werden in § 32 Mindestvorgaben für ein Qualitätssicherungssystem gegeben, wenn WP/vBP betriebswirtschaftliche Prüfungen durchführen. Die Berufspflicht, eine Nachschau durchzuführen, ist in § 33 geregelt.

Durch internationale Anforderungen, wie sie in den von IFAC entwickelten Grundsätzen zur Gewährleistung der Prüfungsqualität (ISA 220: quality control for audit work und ISQC 1: Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information, an Other Assurance and Related Services Engagements) enthalten sind, die einen internationalen Standard für Qualitätssicherung auch im Dienstleistungsbereich aufstellen, sind Dienstleistungsberufe wie Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer aufgefordert, ihre freiberufliche Tätigkeit einer Qualitätssicherung zu unterwerfen.

Die in diesem Teil enthaltenen Vorschriften regeln die Mindestanforderungen an ein Qualitätssicherungssystem.

Teil 4 enthält die Berufspflichten zur Sicherung der Qualität der Berufsarbeit bei Abschlussprüfungen nach § 316 HGB. Wesentliche, qualitätssichernde Berufspflichten bei der Abwicklung von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB werden in Abschnitt 1

zusammengeführt. Dies gilt auch für die bereits bekannten Berufspflichten der auftragsbezogenen Qualitätssicherung (Berichtskritik und auftragsbegleitende Qualitätssicherung) und der Nachschau für Abschlussprüfungen nach § 316 HGB.

Die allgemeine Berufspflicht, ein die gesamte Tätigkeit des WP/vBP abdeckendes internes Qualitätssicherungssystem zu schaffen, dessen Anwendung zu überwachen und durchzusetzen (§ 55b Abs. 1 WPO), ist in § 8 verortet.

Zu § 31:

Anmerkung: Norm vollständig gestrichen und in inhaltlich § 8 aufgegriffen.

Zu § 32:

Anmerkung: Norm vollständig gestrichen (inhaltlich von § 8 erfasst); in Bezug auf gesetzliche Abschlussprüfungen nach § 316 HGB in § 51 verarbeitet)

Zu § 33:

Anmerkung: Norm vollständig gestrichen (inhaltlich von § 8 erfasst); in Bezug auf gesetzliche Abschlussprüfungen nach § 316 HGB in § 49 verarbeitet)

Abschnitt 1:

Weitere Berufspflichten bei der Auftragsdurchführung

Zu Abschnitt 1:

In Abschnitt 1 sind spezielle Berufspflichten mit Bezug zur Qualitätssicherung geregelt, die bei der Durchführung von gesetzlichen Abschlussprüfungen nach § 316 HGB zu beachten sind. Es handelt sich hierbei um Vorschriften, die der Konkretisierung der aus der Abschlussprüferrichtlinie resultierenden Berufspflichten dienen, deren Anwendungsbereich sich auf die genannten Prüfungen beschränkt.

Zu § 45:

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung nach § 57 Abs. 4 Nr. 3 b WPO und konkretisiert die in § 51c WPO normierte Berufspflicht zur Führung einer Auftragsdatei zu Auftraggebern, bei denen eine gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfung nach § 316 HGB durchgeführt wird.

Art. 24b Abs. 4 der Abschlussprüferrichtlinie spricht von der Mandantendatei. Auch wenn der nationale Gesetzgeber den Begriff „Auftragsdatei“ verwendet, ist damit nichts anderes

gemeint. Die Datei muss zu jedem Mandanten die nach § 51c WPO vorgegebenen Informationen enthalten. Nach **Absatz 1** ist die Auftragsdatei spätestens mit Annahme des Prüfungsauftrags anzulegen.

Die Auftragsdatei kann, muss aber nicht elektronisch geführt werden (**Absatz 2**). Sie kann demnach auch in Papierform etwa in der Handakte abgelegt oder an einem separaten Ort aufbewahrt werden.

Zu § 46:

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung nach § 57 Abs. 4 Nr. 3 a WPO und konkretisiert die in § 43 Abs. 6 WPO normierten Pflichten von WPG/BPG in Bezug auf den verantwortlichen Prüfungspartner. Damit werden die allgemeinen Regelungen in §§ 38 und 39 ergänzt.

§ 46 beschränkt den Begriff des auftragsverantwortlichen WP/vBP (entspricht dem für die Auftragsdurchführung als vorrangig verantwortlich bestimmten Prüfungspartner i. S. v. § 319a Abs. 1 Satz 4 HGB) nicht auf Prüfungsgesellschaften. Die Benennung eines solchen kommt auch bei Einzelpraxen in Betracht (so auch Tz. 12 c des IAASB ISQC 1), wenn der zum Abschlussprüfer bestellte Praxisinhaber einen für ihn tätigen WP/vBP-Mitarbeiter intern mit der Prüfungsdurchführung betraut, soweit dies nach den Grundsätzen zur gewissenhaften und eigenverantwortlichen Berufsausübung zulässig ist. Auch dieser Mitarbeiter ist nach den Grundsätzen des § 46 auszuwählen und auszustatten. Die Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks und Prüfungsberichts obliegt hingegen allein dem Praxisinhaber, der als bestellter Abschlussprüfer die Verantwortung für das Prüfungsergebnis nicht delegieren und sich insoweit auch nicht vertreten lassen kann.

Absatz 1 Satz 1 konkretisiert § 43 Abs. 6 Nr. 1 WPO. Bei der Auswahl des auftragsverantwortlichen WP/vBP ist sicherzustellen, dass dieser über die erforderliche, persönliche Eignung verfügt. Der Begriff der „persönlichen Eignung“ ist angelehnt an Tz. 30 (b) des IAASB ISQC 1 und umfasst die Qualifikation (praktische Erfahrungen, Branchenkenntnisse und Kenntnisse der fachlichen Regeln) sowie die Durchsetzungsfähigkeit einer Person. **Satz 2** dient der Konkretisierung von § 43 Abs. 6 Nr. 3 WPO. Nach dem Grundsatz der Eigenverantwortlichkeit muss sich der auftragsverantwortliche WP/vBP aktiv an der Prüfung beteiligen und sich sein eigenes Urteil bilden (§ 39 Abs. 4). **Satz 3** stellt ergänzend klar, dass die Pflicht zur eigenverantwortlichen Auftragsdurchführung einer Konsultation im Sinne von § 39 Abs. 3 nicht entgegensteht. Die Pflicht, dem Mandanten den auftragsverantwortlichen WP/vBP mitzuteilen (**Satz 4**), ist angelehnt an Tz. 30 (a) des IAASB ISQC 1.

Absatz 2 konkretisiert § 43 Abs. 6 Nr. 2 WPO. Als Hilfsmittel dafür, ob dem auftragsverantwortlichen WP/vBP ausreichend Zeit für die Auftragsdurchführung zur Verfügung steht (**Satz 2**), bieten sich "Systeme zur Überwachung der Arbeitsbelastung und Verfügbarkeit der Auftragverantwortlichen" an, „mit deren Hilfe gewährleistet wird, dass diese genügend Zeit haben, um ihren Verpflichtungen angemessen gerecht zu werden“ (Tz. A30 des IAASB ISQC 1).

Zu § 47:

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung nach § 57 Abs. 4 Nr. 3 a WPO und konkretisiert die in § 43 Abs. 5 WPO normierten Pflichten, ausreichend zeitliche und personelle Mittel bei der Durchführung von gesetzlichen Abschlussprüfungen vorzuhalten. Sie ergänzt die allgemeine Berufspflicht nach § 38 Abs. 1.

Absatz 1 ist angelehnt an Tz. A.11 des ISA 220 und Tz. A.18 des ISQC 1. Nach **Satz 2** muss der in der Summe erforderliche Sachverstand im Prüfungsteam insgesamt vorhanden sein. Letzteres muss insbesondere beachtet werden, wenn Mitarbeiter mit geringer Berufserfahrung eingesetzt werden sollen.

Die Bedeutung der erforderlichen zeitlichen Ressourcen für eine ordnungsgemäße Abschlussprüfung (**Absatz 2**) folgt unter anderem auch aus § 43 Abs. 5 WPO und § 55 Abs. 1 Satz 5 WPO. Dies ist angelehnt an Tz. A.18 des IAASB ISQC1 (letzter Aufzählungspunkt).

Zu § 48:

Anmerkung: Die Erläuterungstexte zu § 48 Abs. 2 und 3 wurden neu geordnet und an den geänderten Satzungstext angepasst bzw. entsprechend erweitert.

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Abs. 4 Nr. 5 WPO.

~~Um sicherzustellen, dass die Berufspflichten aus § 24d erfüllt werden, haben die WP/vBP-Praxen für betriebswirtschaftliche Prüfungen, bei denen das Berufssiegel geführt werden muss oder geführt wird, nach § 32 Nr. 12 ausreichende Regelungen in ihrem Qualitätssicherungssystem vorzusehen.~~

~~Die in **Absatz 1** geregelte Berichtskritik, die wegen ihrer Bedeutung für Aufträge mit Siegelführung von § 24e~~Die Pflicht zur Berichtskritik nach **Absatz 1** ist auf Abschlussprüfungen nach § 316 HGB beschränkt. Sie stellt ein wichtiges Qualitätssicherungsinstrument dar und soll grundsätzlich verbindlich vorgeschrieben durchgeführt werden wird,. Die Berichtskritik soll in Bezug auf das Prüfungsergebnis und seine Darstellung im Prüfungsbericht eine zusätzliche Sicherheit

verschaffen, indem auch die Tätigkeit des auftragsverantwortlichen WP/vBP dem „Vier-Augen-Prinzip“ unterliegt. Die Berichtskritik ~~Sie~~ ist daher vor Auslieferung des Prüfungsberichts durchzuführen.

Der Inhalt-Gegenstand der Berichtskritik wird in der Vorschrift selbst beschrieben. Sie dient zunächst der Überprüfung, ob die für die Erstellung von Prüfungsberichten geltenden fachlichen Regeln eingehalten worden sind. Daneben soll anhand des Prüfungsberichts in Form einer Plausibilitätsprüfung nachvollzogen werden, ob die Ausführungen zu den wesentlichen Prüfungshandlungen keine Verstöße gegen fachliche Regeln erkennen lassen, ob aus den im Bericht dargestellten Erkenntnissen aus der Prüfung die zutreffenden Schlussfolgerungen und Beurteilungen abgeleitet worden sind und ob das Prüfungsergebnis insoweit nachvollziehbar abgeleitet worden ist. Nur dann, wenn die Darstellung im Prüfungsbericht zu Nachfragen Anlass gibt, sind ggf. auch die Arbeitspapiere heranzuziehen oder Auskünfte einzuholen.

Nach **Absatz 1 Satz 1** ist die Berichtskritik für Aufträge mit Siegelführung im Regelfall erforderlich und auch verbindlich vorgeschrieben durchzuführen. ~~Nur ausnahmsweise~~ Sie kann die Berichtskritik entfallen, wenn dies in Bezug auf die jeweilige PAbschlussprüfung aus sachlichen Gründen gerechtfertigt ist (**Absatz 1 Satz 2**). Das Qualitätssicherungssystem muss nach § 60 Abs. 1 Satz 3 Regelungen enthalten, wonach die Gründe für den Verzicht zu dokumentieren sind. Die Entscheidung, ob auf die Berichtskritik entbehrlich ist ~~verzichtet werden kann~~, liegt dabei nicht im freien Ermessen des WP/vBP. ~~Sie~~ hat sich vielmehr daran zu orientieren, ob die Qualität der Prüfungsdurchführung im Einzelfall auch ohne Einhaltung ~~des~~ eine Berichtskritik (Vier-Augen-Prinzips) hinreichend gewährleistet ist.

Die Feststellung, dass die Qualität der Prüfungsdurchführung-Abschlussprüfung auch ohne Durchführung einer eine Berichtskritik gewährleistet ist, kann insbesondere dann möglich sein, wenn das PrüfungsFehlerrisiko für den jeweiligen Auftrag als besonders niedrig einzustufen ist. Hierfür können etwa folgende Kriterien zu berücksichtigen sein:

- Größe und Branchenzugehörigkeit des Unternehmens;
- Komplexität und Transparenz der Unternehmensstruktur;
- Komplexität der Rechnungslegung;
- Kontinuität oder wesentliche Änderungen der Unternehmensverhältnisse;
- Erst- oder Folgeprüfung.

Während der gesamten Dauer der Auftragsdurchführung ist zu prüfen, ob die Entscheidung, auf eine Berichtskritik zu verzichten, aufrechterhalten werden kann oder aufgrund geänderter Umstände ein Fehlerrisiko vorliegt, welches die Durchführung einer Berichtskritik erforderlich macht.

Bei der Entscheidung, ob eine Berichtskritik entbehrlich ist, über einen Verzicht ist auch zu berücksichtigen, ob in der Praxis des WP/vBP auf andere Weise organisatorisch sichergestellt ist, dass Änderungen der Gesetzgebung, Rechtsprechung und Prüfungsstandards in die Vorgaben für die Durchführung der Prüfung, die Beurteilung des Prüfungsergebnisses und die Abfassung des Prüfungsberichts zeitnah Eingang finden. Sie kann auch dadurch beeinflusst werden, ob die Nachschau im Wege der Selbstvergewisserung durchgeführt wird. Ist dies der Fall, spricht dies eher gegen den Verzicht, da sonst an keiner anderen Stelle des Qualitätssicherungssystems das Vier-Augen-Prinzip Anwendung findet.

Der Berichtskritiker muss fachlich und persönlich geeignet sein, um die Berichtskritik durchführen zu können (**Absatz 1 Satz 3**). Die fachliche Eignung schließt ggf. die speziellen Kenntnisse (z. B. Branchenkenntnisse) ein, die für den jeweiligen Auftrag erforderlich sind. Die persönliche Eignung setzt ein Mindestmaß an Berufserfahrung sowie Objektivität und Unabhängigkeit des Berichtskritikers von dem zu beurteilenden Gegenstand voraus. Zur Vermeidung einer Selbstprüfung Um den nötigen Abstand zur Abwicklung des Auftrages zu gewährleisten, darf der Berichtskritiker an der Erstellung des Prüfungsberichts nicht mitgewirkt haben. Die Beteiligung an der Prüfungsdurchführung schließt hingegen die Eignung als Berichtskritiker nicht von vornherein aus, sofern sie für die Gesamtwürdigung der Prüfungsdurchführung und -ergebnisse nicht wesentlich ist. Steht in der Praxis keine Person zur Verfügung, die diese Anforderungen erfüllt, muss nach Absatz 1 Satz 4 für die Berichtskritik ein qualifizierter Externer herangezogen werden.

Der Berichtskritiker kann den Bestätigungsvermerk (mit-)unterzeichnen. Durch die Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks wird der Berichtskritiker zum verantwortlichen Prüfungspartner (vgl. § 319a Abs. 1 Satz 5 HGB, Artikel 2 Nr. 16 Buchstabe c Abschlussprüferrichtlinie). § 43 Abs. 6 Nr. 3 WPO, der Artikel 24b Absatz 1 Unterabsatz 3 Abschlussprüferrichtlinie umsetzt, stellt an den verantwortlichen Prüfungspartner die Anforderung, dass er aktiv an der Durchführung der Abschlussprüfung zu beteiligen ist. Mit dieser Formulierung wird ausgedrückt, dass er sich eigenverantwortlich an der Abschlussprüfung beteiligen muss. Damit ist aber nicht gesagt, in welcher Rolle er dies zu tun hat. Auch der Berichtskritiker muss sich aktiv in die Abschlussprüfung einbringen, aber eben in seiner Rolle als Berichtskritiker, also als derjenige, der eigenverantwortlich im Nachgang zur eigentlichen Prüfung zu beurteilen hat, ob der auftragsverantwortliche WP/vBP alle materiellen Prüfungshandlungen richtig geplant und durchgeführt hat und ob sich dies richtig im Prüfungsbericht widerspiegelt.

Von der aktiven Beteiligung abzugrenzen ist die wesentliche Beteiligung, wie sie in § 48 Abs. 1 Satz 3 genannt ist („... , die an der Erstellung des Prüfungsberichts nicht selbst mitgewirkt haben und die an der Prüfung nicht wesentlich beteiligt waren.“). Diese Regelung soll sicherstellen, dass der Berichtskritiker keine wesentlichen materiellen

Prüfungshandlungen vornimmt. Der Berichtskritiker darf, auch wenn er den Bestätigungsvermerk unterzeichnet und dadurch zum verantwortlichen Prüfungspartner wird und sich in seiner Rolle als Berichtskritiker aktiv (also eigenverantwortlich) insoweit an der Durchführung der Abschlussprüfung beteiligt, selbst keine wesentlichen materiellen Prüfungshandlungen vornehmen. Dann ist er nicht wesentlich an der Durchführung der Prüfung beteiligt.

Die auftragsbegleitende Qualitätssicherung nach Absatz 2 ist bei gesetzlichen Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse nach § 319a HGB berufsrechtlich verbindlich vorgeschrieben. Die auftragsbegleitende Qualitätssicherung bei gesetzlichen Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse ist in Artikel 8 Verordnung (EU) Nr. 537/2014 geregelt. Absatz 2 Satz 1 verweist daher insoweit auf diese Vorschrift. Satz 5-2 enthält eine Regelung zur Rotation des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers, die die interne Rotation des verantwortlichen Prüfungspartners nach § 319a Abs. 1 Nr. 4, Satz 4 und 5, Abs. 2 HGB Artikel 17 Absatz 7 der Verordnung ergänzt. Liegen die Voraussetzungen für eine Rotation vor, ermöglicht Satz 6-3 eine erneute Betätigung als auftragsbegleitender Qualitätssicherer frühestens nach Ablauf der einer Cooling-off-Periode von mindestens drei Jahren. Satz 7-4 erstreckt die in Satz 5-2 und 6-3 geregelten Tatbestände auf die Prüfung des Konzernabschlusses.

Als auftragsbegleitender Qualitätssicherer im Sinne von Artikel 8 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 darf nur ein europäischer Abschlussprüfer tätig werden, der nicht an der Durchführung der Abschlussprüfung beteiligt ist (Auftragsunabhängigkeit nach Artikel 8 Abs. 2 der Verordnung). Er muss seine Tätigkeit daher auf die Beurteilung der Frage beschränken, ob der Abschlussprüfer oder der auftragsverantwortliche WP sein prüferisches Urteil nach vernünftigem Ermessen getroffen hat (Artikel 8 Abs. 1 der Verordnung). Auch dem auftragsbegleitenden Qualitätssicherer ist es damit jedoch nicht verwehrt, den Prüfungsbericht und den Bestätigungsvermerk neben dem auftragsverantwortlichen WP zu unterzeichnen. Der Akt der Unterzeichnung hat zwar zur Folge, dass der Unterzeichner für die im Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk enthaltenen Aussagen berufsrechtlich, im Fall einer persönlichen Haftung auch haftungsrechtlich herangezogen werden kann. Damit ist aber noch keine Beteiligung an der Auftragsdurchführung verbunden, welche die für die Tätigkeit als auftragsverantwortlicher Qualitätssicherer erforderliche Unabhängigkeit beeinträchtigen würde. Artikel 3 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 i. V. m. Artikel 2 Nr. 16 der Abschlussprüferrichtlinie, wonach Personen, die den Bestätigungsvermerk unterzeichnet haben, bereits aufgrund dieses Umstands verantwortliche Prüfungspartner sind, führt insoweit zu keinem anderen Ergebnis. § 43 Abs. 6 Nr. 3 WPO, der Artikel 24b Abs. 1 Unterabs. 3 der Abschlussprüferrichtlinie umsetzt, stellt diesbezüglich lediglich die Anforderung auf, dass verantwortliche Prüfungspartner aktiv an der Abschlussprüfung beteiligt sind. Die Vorschrift lässt jedoch offen, in welcher Funktion dies erfolgt und zielt

daher allein auf die eigenverantwortliche Urteilsbildung sämtlicher Unterzeichner ab, unabhängig von der Art ihrer Tätigkeit im Rahmen der Auftragsdurchführung (vgl. hierzu auch die Ausführungen zur Mitunterzeichnung durch den Berichtskritiker). Die Beurteilung, ob eine unabhängigkeitsgefährdende Beteiligung an der Auftragsdurchführung vorliegt, hat demzufolge nicht am formalen Akt der Mitunterzeichnung anzusetzen, sondern muss materiell am Maßstab des Artikels 8 Abs. 2 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 erfolgen. Fungiert der auftragsbegleitende Qualitätssicherer als Mitunterzeichner, hat er sich allerdings auch wegen seiner daraus resultierenden besonderen berufsrechtlichen Verantwortlichkeit im Rahmen seiner Tätigkeit als Qualitätssicherer hinreichend zu vergewissern, dass die Aussagen im Prüfungsbericht und im Bestätigungsvermerk zutreffend sind.

Da die auftragsbegleitende Qualitätssicherung in hohem Maße zur Qualitätssicherung beiträgt, bestimmt **Absatz 3 Satz 1**, dass WP/vBP-Praxen ausdrücklich zu regeln haben, ob sie bei anderen als den in Absatz 2 genannten Prüfungen eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung für die Abwicklung dieser Aufträge vorsehen und für welche Fälle dies gelten soll. Kriterien können sich unter anderem aus besonderen Risiken einer Branche oder eines Auftrages ergeben. Die Vorschrift betrifft – entsprechend ihrer Einordnung in Teil 4 – nur Abschlussprüfungen nach § 316 HGB.

SieDie auftragsbegleitende Qualitätssicherung erfolgt während der gesamten Durchführung der Abschlussprüfung, also von der Auftragsplanung bis zur Berichterstattung. Sie schließtkann die Berichtskritik nach Absatz 1 zwingend einumfassen. Dies bedeutet nicht, dass die auftragsbegleitende Qualitätssicherung und die Berichtskritik und die auftragsbegleitende Qualitätssicherung von ein und derselben Person durchgeführt werden müssen. Der auftragsverantwortliche WP/vBP (§ 24a-38 Abs. 2) hat dafür zu sorgen, dass die auftragsbegleitende Qualitätssicherung nach den in der Praxis geltenden Regelungen durchgeführt wird. Die auftragsbegleitende Qualitätssicherung hat festzustellen, ob Anhaltspunkte vorliegen, dass bei der Abwicklung des Auftrages gesetzliche und fachliche Regeln nicht beachtet worden sind, und ob die Behandlung wesentlicher Sachverhalte angemessen ist (**Satz 2**). Der für die Auftragsabwicklung verantwortliche WP/vBP (§ 24a-38 Abs. 2) hat sich unter Einbeziehung der Feststellungen des Qualitätssicherers ein eigenverantwortliches Urteil zu bilden.

Auch im Regelungsbereich von Absatz 3 gilt, dass Der auftragsbegleitende Qualitätssicherer muss fachlich und persönlich hinreichend geeignet sein muss (Satz 3). Insbesondere muss er über angemessene Fachkenntnisse sowie Erfahrungen bei Aufträgen ähnlicher Art und ähnlichen Umfangs, ein Verständnis der fachlichen Regeln sowie die notwendigen Branchenkenntnisse verfügen. Bei der Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse nach § 319a HGB wird der Qualitätssicherer daher in der Regel ein WP sein. Um seiner Aufgabe gerecht zu werden, muss er den erforderlichen Abstand zur

Auftragsabwicklung haben. Er darf daher parallel zur Regelung in Artikel 8 Abs. 2 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 an der Durchführung der Prüfung nicht beteiligt sein. Die Objektivität darf auch nicht durch andere Faktoren (z. B. Einfluss des für den Auftrag verantwortlichen WP/vBP auf die Auswahl des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers) beeinträchtigt werden. ~~Ist die Objektivität gefährdet, muss ein anderer Qualitätssicherer benannt werden. Soweit für die auftragsbegleitende Qualitätssicherung in der Praxis keine Person zur Verfügung steht, die die genannten Anforderungen erfüllt, muss eine qualifizierte externe Person beauftragt werden.~~

Für die Mitunterzeichnung der Prüfungsergebnisse durch den auftragsbegleitenden Qualitätssicherer wird auf die Ausführungen zu Absatz 2 verwiesen, wobei die Prüfung der Auftragsunabhängigkeit am Maßstab des Absatz 3 Satz 3 zu erfolgen hat.

Zu § 49:

Anmerkung: Die Erläuterungstexte des § 33 BS a. F. wurden angepasst und dabei teilweise umgeordnet.

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung des § 57 Abs. 4 Nr. 5 WPO und setzt damit § 55b Abs. 3 WPO um.

Die Nachschau der Abwicklung von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB ist ein wesentliches Element der internen Qualitätssicherung einer Praxis. ~~Zur Sicherstellung der Einhaltung der Berufspflichten aus § 33 sind bei der Abwicklung betriebswirtschaftlicher Prüfungen, bei denen das Berufssiegel geführt wird, nach § 32 Nr. 13 Regelungen im Qualitätssicherungssystem der WP/vBP-Praxis vorzusehen.~~

~~Die Nachschau soll sicherstellen, dass das Qualitätssicherungssystem den gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen an die WP/vBP-Praxis entspricht und ggf. erforderliche Anpassungen vorgenommen werden (Absatz 3).~~ Gegenstand einer internen Nachschau ist nach Absatz 1 Satz 1 die Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems der WP/vBP-Praxis zur Abwicklung von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB.

Die Nachschau hat nach Absatz 1 Satz 3 in angemessenen Abständen sowie bei gegebenem Anlass zu erfolgen. ~~Dabei~~ Bei Festlegung des angemessenen Abstands sind die konkreten Gegebenheiten einer WP/vBP-Praxis zu berücksichtigen. Es ist insbesondere die Anzahl, die Art, der Umfang und die Komplexität der abgewickelten Aufträge sowie die Struktur der WP/vBP-Praxis zu berücksichtigen. Auch das Ergebnis einer vorangegangenen Qualitätskontrolle kann Einfluss auf den Abstand haben, so dass der Abstand verkürzt, aber auch verlängert werden kann. Sie ist wenigstens alle drei Jahre durchzuführen. Nach § 55b Abs. 3 Satz 1 WPO ist das Qualitätssicherungssystem zumindest hinsichtlich der Grundsätze

und Verfahren für die Abschlussprüfung nach § 316 HGB, die Fortbildung, Anleitung und Kontrolle der Mitarbeiter sowie für die Handakte einmal jährlich zu bewerten. Sie ist durchzuführen, wenn Ein konkreter Anlass für eine Nachschau außerhalb der festgelegten Abstände dazu besteht oder kann sich etwa dann ergeben, wenn sich die Verhältnisse der WP/vBP-Praxis verändert haben oder Mängel nach einer Qualitätskontrolle festgestellt werden. dergestalt ändern, dass das Qualitätssicherungssystem an die sich ändernden Verhältnisse anzupassen ist.

Die Nachschau ist von ausreichend erfahrenen, fachlich und persönlich geeignete Personen durchzuführen. Im RahmenBei der Prüfung der Auftragsabwicklung dürfen keine Personen eingesetzt werden, die mit der Abwicklung dieser Aufträge unmittelbar oder als auftragsbegleitender Qualitätssicherer befasst waren. Es muss sich nicht um WP/vBP handeln.

Stehen geeignete Personen in der Praxis oder einer nahestehenden, rechtlichen Einheit (z. B. verbundene Unternehmen, Netzwerkpartner) nicht zur Verfügung und wäre die Heranziehung eines Externen nach Art und Umfang der in der WP/vBP-Praxis abgewickelten AufträgeAbschlussprüfungen unzumutbar, kann der WP/vBP die Nachschau auch im Sinne einer „Selbstvergewisserung“ durchführen. Die Durchführung der Nachschau im Wege der Selbstvergewisserung setzt einen angemessenen zeitlichen Abstand zur Abwicklung des einzelnen Auftragesder in die Nachschau einbezogenen Prüfungsaufträge voraus. Die Gründe für die Durchführung der Nachschau im Wege der Selbstvergewisserung sind zu dokumentieren.

Nicht ausreichend ist die Selbstvergewisserung allerdings bei Praxen, die ein-Unternehmen von öffentlichem Interesse im Sinne des § 319a HGB prüfen. In diesen Fällen sind mit der Durchführung der Nachschau ggf. externe WP/vBP zu beauftragen. Dabei ist sicherzustellen, dass diese WP/vBP ausreichend erfahren, fachlich und persönlich geeignet sind, diese Aufgabe wahrzunehmen. Bei Praxen mit mehreren Niederlassungen bietet es sich an, dass die Nachschau von niederlassungsfremden Personen durchgeführt wird.

Nach Absatz 2 Satz 2 haben die in die Nachschau einbezogenen Abschlussprüfungen nach § 316 HGB nach Art und Umfang in einem angemessenen Verhältnis zu den abgewickelten Aufträgen zu stehen. In die Nachschau werden in der Regel in der Nachschauperiode abgeschlossene Aufträge einzubeziehen sein. Die Ergebnisse einer vorangegangenen Qualitätskontrolle können berücksichtigt werden. Dies kann den Umfang der Nachschau reduzieren, aber auch Grund für eine vorgezogene oder umfassendere Nachschau sein. Eine Nachschau kann anlassbezogen auch auf bestimmte Bereiche des Qualitätssicherungssystems beschränkt werden. Es sollen nach Absatz 2 Satz 3 alle in der WP/vBP-Praxis als Abschlussprüfer verantwortlich tätigen WP/vBP in einem Nachschauturnus mit mindestens einem Auftrag einbezogen werden. Es sind dem

~~Tätigkeitsgebiet der WP/vBP-Praxis entsprechende Aufträge einzubeziehen.~~ Dem für die Abwicklung des einzelnen Auftrages zuständigen WP/vBP sind festgestellte Mängel/Feststellungen in der betreffend die Abwicklung des einzeln dieses Auftrages mitzuteilen.

Als Ergebnis der Nachschau sind festgestellte Mängel der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems in einem Bericht zu dokumentieren (§ 55b Abs. 3 Satz 3 WPO – Absatz 3 Satz 1). Die Dokumentation hat auch Empfehlungen zur Behebung der festgestellten Mängel zu enthalten. Die WP/vBP-Praxis hat zu entscheiden, welche Maßnahmen zur Beseitigung der Mängel zu ergreifen sind und nach Satz 2 über deren Beseitigung im Folgebericht zu berichten. Feststellungen, die den Bereich des Qualitätssicherungssystems nach § 55b Abs. 3 Satz 1 WPO betreffen, sind jährlich zu bewerten.

Abschnitt 2:

Berufspflichten zum Schaffen von Regelungen für ein Qualitätssicherungssystem nach § 55b Abs. 2 WPO

Zu Abschnitt 2:

Mit dem Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz (APAReG) wurde § 55b WPO um die Absätze 2 bis 4 ergänzt. Diese verpflichten nur WP/vBP, soweit sie Abschlussprüfungen nach § 316 HGB durchführen. Mit dieser Ergänzung sollen Artikel 24a und 24b der Abschlussprüferrichtlinie vom 16. April 2014 (Richtlinie 2014/56/EU) in deutsches Recht transferiert werden. Die Konkretisierung dieser Anforderungen soll in der Berufssatzung WP/vBP erfolgen, so dass der Gesetzgeber auf eine Konkretisierung in der WPO verzichtete.

In Abschnitt 2 (§§ 50 bis 63) werden Mindestanforderungen an ein Qualitätssicherungssystem für die Durchführung von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB vorgegeben. Dies ist durch die herausgehobene, dem WP/vBP vorbehaltene Aufgabe, diese Abschlussprüfungen durchführen zu dürfen, gerechtfertigt. Bei diesen Abschlussprüfungen sind neben den in diesem Abschnitt aufgeführten besonderen Anforderungen an ein Qualitätssicherungssystem auch die allgemeinen Anforderungen an ein Qualitätssicherungssystem, wie sie in den allgemeinen Berufspflichten (Teil 1, § 8) beschrieben sind, zu beachten. Der Abschnitt 2 gilt dagegen nicht für betriebswirtschaftliche Prüfungen, die von der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht beauftragt werden, obwohl diese Gegenstand einer Qualitätskontrolle sind.

Dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entspricht, dass nur die Regelungen eines Qualitätssicherungssystems zu schaffen sind, die konkret in der Praxis zur Abwicklung von

Abschlussprüfungen nach § 316 HGB erforderlich sind (siehe dazu auch die Erläuterungen in Teil 1, § 8).

Die Vorschriften des Abschnitts 2 orientieren sich in ihrer Gliederung auch nach Inkrafttreten von § 55b Absätze 2 bis 4 WPO an den vom IAASB entwickelten, international anerkannten Grundsätzen zur Gewährleistung der Prüfungsqualität (ISA 220: Quality Control for an Audit of Financial Statements und ISQC 1: Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information, and Other Assurance and Related Services Engagements). Diese Gliederung hat sich seit vielen Jahren bewährt, hat Eingang in die WP/vBP-Praxen gefunden und ist dem Berufsstand vertraut. Eine Anpassung an die Systematik des § 55b WPO, insbesondere an Absatz 2, hätte einen nicht zu vertretenden Aufwand für den Berufsstand zur Folge (z. B. Neufassung der Qualitätssicherungshandbücher), ohne dass ein entsprechender Mehrwert den Aufwand rechtfertigen würde.

Zu § 50:

Anmerkung: Nur die Absätze 1 und 2 der Erläuterungstexte zu § 31 BS a. F. wurden hier verwendet sowie angepasst bzw. erweitert.

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung des § 57 Abs. 4 Nr. 5 WPO.

Ziel der Regelung ist, dass durch die Schaffung des Schaffen eines Qualitätssicherungssystems, dessen Überwachung Überwachen und Anwendung Anwenden eine hohe Qualität der Berufsarbeit der WP/vBP-Praxen im Interesse der Öffentlichkeit bei der Durchführung von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB sichergestellt wird. Sie greift die Berufspflicht zur Einführung eines Qualitätssicherungssystems nach § 55b WPO auf. Die Einrichtung eines Qualitätssicherungssystems nach § 55b WPO ist eine allgemeine Berufspflicht. Sie gilt für den gesamten Berufsstand, unabhängig von der Größe und der Tätigkeit der WP/vBP-Praxis. § 31 Absatz 1 Satz 2 verdeutlicht, dass sich die berufsrechtlich erforderlichen Regelungen eines insbesondere Art, Umfang und Komplexität der von der WP/vBP-Praxis durchzuführenden Abschlussprüfungen nach § 316 HGB die Mindestanforderungen an das Qualitätssicherungssystems bestimmen an dem Tätigkeitsbereich und den individuellen Verhältnissen der WP/vBP-Praxis zu orientieren. An das Qualitätssicherungssystem eines Einzel-WP/vBP sind insoweit berufsrechtlich andere Anforderungen zu stellen, als an das Qualitätssicherungssystem einer international tätigen, großen WPG. Der Praxisleiter entscheidet in eigener Verantwortung, welche Regelungen in der Praxis einzuführen sind.

Absatz 2 wiederholt der Vollständigkeit halber die Ausführungen von § 55b Abs. 4 WPO, wonach die Verantwortung für das Qualitätssicherungssystem für die Abwicklung von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB nur auf Berufsträger oder EU-/EWR-Abschlussprüfer

übertragen werden darf. Die Tätigkeit selbst kann von Mitarbeitern, allerdings ohne Übertragung der Verantwortlichkeit, wahrgenommen werden.

Bei der Durchführung von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB sind die allgemeinen Anforderungen an Regelungen von § 55b Abs. 1 WPO und § 8 zu beachten. Im Rahmen der Dokumentationspflicht gemäß § 55b Abs. 1 Satz 3 WPO wird empfohlen, auch die Fortentwicklung des Qualitätssicherungssystems zu dokumentieren. Dies kann durch die Aufbewahrung der einzelnen Stände des Qualitätssicherungssystems erfolgen.

Zu § 51:

Anmerkung: Nur die Absätze 1 bis 5 der Erläuterungstexte zu § 32 BS a. F. wurden hier verwendet sowie angepasst bzw. erweitert.

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung des § 57 Abs. 4 Nr. 5 WPO.

In § 51 werden die Mindestanforderungen an ein Qualitätssicherungssystem für die Durchführung von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB enumerativ aufgeführt. Diese Vorschrift stellt klar, welche Regelungen das Qualitätssicherungssystem vorsehen muss, wenn die WP/vBP-Praxis betriebswirtschaftliche Prüfungen durchführt und dabei das Berufssiegel führt. Die Entscheidung, welche konkreten Regelungen eingeführt werden, hat sich, wie § 50 Abs. 1 Satz 2 verdeutlicht, an den konkreten Erfordernissen der WP/vBP-Praxis zu orientieren. Es obliegt der eigenverantwortlichen Entscheidung des WP/vBP, Praxis zu entscheiden, wie durch welche Regelungen -siedie bei Abschlussprüfungen nach § 316 HGB die Einhaltung der von ihr zu beachtenden Berufspflichten gewährleistet eingehalten werden.

Die Pflicht zur Einrichtung eines Qualitätssicherungssystems in der WP/vBP-Praxis ist Ausdruck der gewissenhaften Berufsausübung nach § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO, wie in § 55b WPO klargestellt wird.

Durch § 32 werden grundsätzlich keine neuen Berufspflichten geschaffen. Es wird jedoch zur Berufspflicht, dass Regelungen eines Qualitätssicherungssystems zu schaffen sind. Dabei ist zu berücksichtigen, dass ~~b~~Bei tatsächlichen und rechtlichen Veränderungen einer WP/vBP-Praxis ist zu untersuchen, ob diese Veränderungen Auswirkungen auf das Qualitätssicherungssystem haben. In diesem Fall sind die Regelungen des bestehenden Qualitätssicherungssystems in einem angemessenen Zeitraum an die Veränderungen anzupassen sind.

Die WP/vBP-Praxis hat Regelungen zur Sicherstellung der Einhaltung der Berufspflichten zu treffen. Die Berufspflichten, für die Regelungen vorzusehen sind, ~~sind im~~ergeben sich für die Durchführung von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB aus dem Ersten Teil (Allgemeine

Berufspflichten) und insbesondere auch aus dem Dritten Teil (Besondere Berufspflichten bei der Durchführung von Prüfungen und der Erstattung von Gutachten) der WPO und in Teil 1 (Allgemeine Berufspflichten) und 2 (Besondere Berufspflichten bei der Durchführung von Prüfungen und der Erstattung von Gutachten) dem Vierten Teil, Abschnitt 1 (Weitere Berufspflichten bei der Auftragsdurchführung) der Berufssatzung WP/vBP geregelt. Die WP/vBP-Praxis hat für diese Berufspflichten nur Regelungen zu schaffen, wenn dies aufgrund der Struktur und dem Tätigkeitsbereich der WP/vBP-Praxis erforderlich ist. Die Regelungen müssen angemessen sein. Sie sind angemessen, wenn sie mit hinreichender Sicherheit gewährleisten, dass die Berufspflichten bei der Durchführung gesetzlicher Abschlussprüfungen nach § 316 HGB eingehalten werden.

In den folgenden §§ 52 bis 63 erfolgen weitergehende Ausführungen zu den Mindestregelungen des Qualitätssicherungssystems in diesen Bereichen.

Zu § 52

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung des § 57 Abs. 4 Nr. 5 WPO und konkretisiert § 55b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 WPO.

Bei der Durchführung von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB ist der Sicherstellung der Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und der Vermeidung der Besorgnis der Befangenheit besondere Bedeutung beizumessen (§§ 1 bis 3 und 28 bis 37). Es müssen Regelungen geschaffen werden, die eine ausreichende Gewähr dafür bieten, dass die Ausschlussgründe durch alle an der Durchführung von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB beteiligten Personen eingehalten werden. Dies setzt eine Feststellung und Analyse von Unabhängigkeitsgefährdungen voraus. Es ist vor Annahme eines Prüfungsauftrages und auch während der Prüfung zu prüfen, ob die Unbefangenheit gefährdende Umstände vorliegen (§ 29 Abs. 5). Für Mitarbeiter sind nur Regelungen erforderlich, soweit sie bei der Durchführung von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB eingesetzt werden. § 52 sieht die Schaffung von Regelungen zu regelmäßigen oder anlassbezogenen Befragungen der betroffenen Personen zu finanziellen, persönlichen oder kapitalmäßigen Bindungen vor. Es ist davon auszugehen, dass eine regelmäßige Befragung der Mitarbeiter einmal pro Jahr in der Regel ausreichend ist. Anlassbezogene Befragungen – zum Beispiel bei Erstbeauftragungen – sind spätestens bei der Planung des Personaleinsatzes für die Abschlussprüfung durchzuführen. Sollen auch andere Personen als Mitarbeiter (z. B. Sachverständige oder Mitarbeiter eines Netzwerkmitgliedes) eingesetzt werden, ist vorzusehen, dass auch diese bezüglich der Ausschlussgründe befragt werden. Die Befragungen und deren Ergebnis sind zu dokumentieren (§ 29 Abs. 5 Satz 2).

Zur Sicherstellung dieser Berufspflichten können Regelungen auch vorsehen, dass eine Person zu bestimmen ist, die für die Klärung einschlägiger Fragestellungen und die

Information der Mitarbeiter über die Berufspflichten zuständig ist. Außerdem müssen Regelungen für den Fall möglicher Gefährdungen der Unabhängigkeit vorgesehen werden, um mit hinreichender Sicherheit zu gewährleisten, dass Gefährdungen erkannt werden. Werden Gefährdungen erkannt, müssen die Regelungen vorsehen, dass die Praxisleitung oder der für Unabhängigkeitsfragen Verantwortliche informiert wird.

Bei Unabhängigkeitsgefährdungen müssen die Regelungen eine Prüfung vorsehen, ob Maßnahmen zur Beseitigung oder Abschwächung der Gefährdung ergriffen werden können, so dass die Gefährdung insgesamt als unwesentlich zu beurteilen ist. Bestehen absolute Ausschlussgründe oder können Unabhängigkeitsgefährdungen nicht beseitigt werden, muss vorgesehen werden, dass der Prüfungsauftrag abgelehnt oder gekündigt wird.

Bei WP/vBP-Praxen, die Abschlussprüfungen nach § 316 HGB von Unternehmen im Sinne von § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB durchführen, sind Regelungen zur internen Rotation nach Art. 17 Abs. 7 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 zu schaffen (insb. Information der betreffenden WP über die Rotationspflicht und Dokumentation des Rotationszeitpunktes).

Zu § 53

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung des § 57 Abs. 4 Nr. 5 WPO und konkretisiert § 55b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 WPO.

Die Regelungen müssen sicherstellen, dass die Voraussetzungen des § 53 bei der Annahme und Fortführung des Auftrages vorliegen und die Prüfung der Voraussetzungen vor der Annahme des Auftrages abgeschlossen ist. Sie müssen auch hinreichend sicherstellen, dass nur Aufträge angenommen oder fortgeführt werden, für die die erforderliche Sachkunde und die zur Bearbeitung erforderliche Zeit sowie geeignete Mitarbeiter (§ 4 Abs. 2 und Abs. 3) zur Verfügung stehen.

Die Regelungen müssen vorsehen, dass die erforderlichen Informationen zur Entscheidung über die Annahme, Fortführung und ggf. vorzeitigen Niederlegung eingeholt werden und der Praxisleitung oder dem für die Entscheidung Verantwortlichen zur Verfügung stehen. Insbesondere ist vorzusehen, dass bei einer Kündigung oder dem Widerruf des Auftrages die Wirtschaftsprüferkammer zu unterrichten ist (§ 318 Abs. 8 HGB).

Die Regelungen müssen auch eine angemessene Dokumentation der für die Entscheidung bedeutsamen Gründe vorsehen.

Zu § 54

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung des § 57 Abs. 4 Nr. 5 WPO und konkretisiert § 55b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 WPO.

Danach sind Regelungen zu schaffen, die sicherstellen, dass Mitarbeiter oder andere an der Abwicklung von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB beteiligte Dritte über angemessene Kenntnisse und Erfahrungen für die ihnen zugewiesenen Aufgaben verfügen sowie fortgebildet, angeleitet und kontrolliert werden.

Zu § 55

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung des § 57 Abs. 4 Nr. 5 WPO.

Die Regelungen des Qualitätssicherungssystems sollen gewährleisten, dass angenommene und auch noch zu erwartende Aufträge ordnungsgemäß und zeitgerecht durchgeführt werden können. Der Umfang der erforderlichen Regelungen ist von den konkreten Gegebenheiten der WP/vBP-Praxis abhängig. Sie sollen die Zuständigkeit für die Gesamtplanung regeln und die Einzelplanungen zur Grundlage der Gesamtplanung machen.

Die Regelungen sollen vorsehen, dass Mitarbeitern die für ihren Tätigkeitsbereich erforderliche, aktuelle Fachliteratur zur Verfügung gestellt wird.

Zu § 56

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung des § 57 Abs. 4 Nr. 5 WPO und konkretisiert § 55b Abs. 2 Satz 1 WPO.

Die Planung einer Abschlussprüfung nach § 316 HGB nimmt eine zentrale Stellung in der Prüfung ein. Sie bildet die Grundlage für eine qualitativ hochwertige Prüfungsdurchführung. Die Regelungen zur Prüfungsplanung sollen sicherstellen, dass die Auftragsabwicklung einheitlichen Qualitätsanforderungen folgt. Sie sollen einer angemessenen Informationsbeschaffung und vorläufigen Risikoeinschätzung, einer vorläufigen Festlegung der Wesentlichkeit, der Auswertung der rechnungslegungsrelevanten Prozesse und internen Kontrollen sowie der Bestimmung der Prüfungsstrategie und der Prüfungsanweisungen dienen.

Insbesondere sollen die Regelungen gewährleisten, dass die Prüfungsplanung ein die Prüfung begleitender Prozess ist. Dieser muss bei wesentlichen Änderungen von Sachverhalten zur Anpassung der Prüfungsplanung und damit des Prüfungsablaufes führen.

Zu § 57

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung des § 57 Abs. 4 Nr. 5 WPO und konkretisiert § 55b Abs. 2 Satz 1 und Satz 2 Nr. 3 WPO.

Die Vorschrift enthält eine Aufzählung wesentlicher Schritte des Prüfungsprozesses, deren Beachtung durch Regelungen des Qualitätssicherungssystems unterstützt werden soll, so

dass die Abschlussprüfung nach § 316 HGB entsprechend den gesetzlichen Vorschriften (WPO und Berufssatzung WP/vBP sowie HGB) und fachlichen Regeln abgewickelt wird.

Die Regelungen des Qualitätssicherungssystems sollen gewährleisten, dass bei Abschlussprüfungen nach § 316 HGB die berufsrechtliche Verantwortlichkeit für die Abschlussprüfung festgelegt, das Prüfungsteam angeleitet und überwacht wird, ggf. in Zweifelsfragen fachlicher Rat eingeholt wird und sich der auftragsverantwortliche WP/vBP in einem angemessenen Umfang an der Abschlussprüfung nach § 316 HGB beteiligt, der es ihm ermöglicht, sich eigenverantwortlich ein eigenes Urteil zu bilden.

Nach § 55b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 WPO sind Regelungen für wirksame Kontroll- und Sicherheitsvorkehrungen für Datenverarbeitungssysteme der WP/vBP-Praxis zu schaffen. Mit dieser Vorschrift wird Art. 24a Abs. 1 Unterabs. 1 Buchstabe b) der Abschlussprüferrichtlinie umgesetzt. Die dort genannten soliden Verwaltungs- und Rechnungslegungsverfahren betreffen die auftragsunabhängige interne Organisation, die nicht unmittelbar im Zusammenhang mit der Abwicklung von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB steht (z. B. Auswahl und Einstellung von Mitarbeitern). Die Anforderungen an wirksame Verfahren zur Risikobewertung werden bereits in §§ 53 Nr. 3, 56 Nr. 1 angesprochen. Die Risiken, die bei der Abwicklung von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB aus dem Einsatz von Datenverarbeitungssystemen entstehen können, sollen durch angemessene Regelungen aufgefangen werden. Sie sollen zumindest die in § 57 Nr. 7 Satz 2 genannten Themen abdecken (Vertraulichkeit, Integrität und Verfügbarkeit der Datenverarbeitungssysteme). Von besonderer Bedeutung sind Regelungen, die den Zugriff auf Daten und deren Verfügbarkeit über den erforderlichen Zeitraum gewährleisten. Zu regeln ist unter dem Gesichtspunkt des Datenschutzes auch die Löschung von Daten.

Zu § 58

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung des § 57 Abs. 4 Nr. 5 WPO und konkretisiert § 55b Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 WPO.

In § 58 wird der wesentliche Regelungsbedarf für die Prüfungsakte nach § 51b Abs. 5 WPO dargelegt. Besonders hervorgehoben werden der Abschluss der Dokumentation nach Erteilung des Bestätigungsvermerks, die Erfüllung der Unabhängigkeitsanforderungen, des erforderlichen Ressourceneinsatzes nach § 43 Abs. 5 WPO und die Einholung von fachlichem Rat. Weiter sind alle Informationen und Unterlagen für die Begründung des Bestätigungsvermerks zur Kontrolle der Einhaltung der Berufspflichten oder schriftlicher Beschwerden über die Durchführung der Abschlussprüfungen nach § 316 HGB in der Prüfungsakte zu erfassen.

Bei der Dokumentation von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB soll die Praxis berücksichtigen, dass diese auch Grundlage für die Planung der Folgeprüfung sein, aber auch der Abwehr von Haftungsansprüchen dienen kann.

Zu § 59

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung des § 57 Abs. 4 Nr. 5 WPO und konkretisiert § 55b Abs. 2 Satz 2 Nr. 6 und 7 WPO.

In der Praxis ist der Umgang mit begründeten Beschwerden und Vorwürfen (§ 40) sowie zur vertraulichen Berichterstattung von Mitarbeitern über mögliche oder tatsächliche Verstöße bei der Abwicklung von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB zu regeln (sog. Whistleblowing).

Die Regelungen des Qualitätssicherungssystems sollen sicherstellen, dass begründete Beschwerden oder Vorwürfe im Hinblick auf die Beachtung gesetzlicher Vorschriften und fachlicher Regeln bei diesen Abschlussprüfungen, aber auch in Bezug auf die Regelungen des Qualitätssicherungssystems, angemessen behandelt werden. Dies trägt auch zur Qualitätssteigerung durch ein wirksames Qualitätssicherungssystem bei.

Die Regelungen sollen Mitarbeiter ermutigen, aber auch verpflichten, begründete Beschwerden oder Vorwürfe von Mandanten an die Praxisleitung weiter zu geben. Insbesondere soll in der Praxis so weit als möglich ein Prozess eingerichtet werden, der es Mitarbeitern unter Wahrung der Vertraulichkeit ihrer Identität ermöglicht, Verstöße gegen gesetzliche Vorschriften oder fachliche Regeln an geeignete Stellen zu berichten. Die Regelungen sollen auch dafür sorgen, dass Beschwerden von Mitarbeitern ohne die Besorgnis, persönliche Nachteile zu erfahren, vorgetragen werden können.

Zu § 60

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung des § 57 Abs. 4 Nr. 5 WPO und konkretisiert § 55b Abs. 2 Satz 1 WPO.

Die Regelungen zur Berichtskritik sollen nach **Absatz 1 Satz 1** Kriterien für die fachliche und persönliche Eignung des Berichtskritikers aufstellen. Diese Kriterien müssen sich an der Aufgabenstellung einer Berichtskritik orientieren (siehe oben zu § 48 Abs. 1). Dabei ist auch die nötige Objektivität und Durchsetzungsfähigkeit des Berichtskritikers zu gewährleisten.

Auf die Berichtskritik kann nach § 48 Abs. 1 Satz 2 verzichtet werden, wenn diese nach pflichtgemäßer Beurteilung des WP/vBP nicht erforderlich ist. Die Regelungen des Qualitätssicherungssystems müssen angemessene Kriterien hierfür vorgeben (vgl. Erläuterungen zu § 48 Abs. 1 Satz 2). Die Regelung einer Praxis, nur Aufträge mit einem besonders niedrigen Risiko anzunehmen, ist für sich genommen nicht angemessen, da sich

die Risikoeinschätzung im Verlauf einer Prüfung ändern kann. Die Praxis muss auch für diesen Fall Regelungen schaffen. Nach Satz 3 müssen die Regelungen des Qualitätssicherungssystems vorsehen, dass die Gründe für den Verzicht auf eine Berichtskritik zu dokumentieren sind.

Nach **Absatz 2** müssen die Regelungen des Qualitätssicherungssystems bei Abschlussprüfungen von Unternehmen im Sinne von § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB eine **auftragsbegleitende Qualitätssicherung** nach Art. 8 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 vorsehen.

Für andere Abschlussprüfungen nach § 316 HGB ist nach **Absatz 3** zu regeln, unter welchen Voraussetzungen eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung durchgeführt werden soll. Hierfür muss sich die Praxis geeignete Kriterien geben. Diese können sich insbesondere aus besonderen Risiken des Auftrages oder einer Branche und auch der Bedeutung der Prüfung für die Öffentlichkeit ergeben. Werden diese Risiken erst im Verlaufe einer Prüfung erkannt, soll eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung auch in diesem Fall vorgesehen werden. Eine Regelung, wonach eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung in keinem Fall durchzuführen ist, ist nicht angemessen.

Die Regelungen müssen vorsehen, dass die auftragsbegleitende Qualitätssicherung in allen Stadien der Abwicklung der Abschlussprüfung nach § 316 HGB erfolgt. Der Umfang kann von der Komplexität und der Risikoeinschätzung der Abschlussprüfung abhängen.

Die Regelungen müssen auch vorsehen, dass die auftragsbegleitende Qualitätssicherung bei Abschlussprüfungen nach § 316 HGB von Unternehmen im Sinne von § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB nur durch Wirtschaftsprüfer durchgeführt wird. Bei anderen Abschlussprüfungen kann auch vorgesehen werden, dass die auftragsbegleitende Qualitätssicherung durch andere fachlich und persönlich geeignete Personen durchgeführt wird. In jedem Fall darf der auftragsbegleitende Qualitätssicherer nicht mit der Durchführung der betreffenden Abschlussprüfung unmittelbar befasst sein. Die Regelungen müssen bei der Prüfung von Unternehmen im Sinne von § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB auch eine Rotation des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers nach § 48 Abs. 2 Satz 2 ff vorsehen. Es sollen entsprechende Aufzeichnungen zur Beachtung der Rotationspflicht geführt werden.

Zu § 61

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung des § 57 Abs. 4 Nr. 5 WPO und setzt § 55b Abs. 2 Satz 2 Nr. 8 WPO um.

Für Abschlussprüfungen nach § 316 HGB sind Regelungen zur Vergütung und Gewinnbeteiligung nach § 55 Abs. 1 WPO zu schaffen. Diese haben insbesondere vorzusehen, dass die Höhe der Vergütung nicht vom Ergebnis der Abschlussprüfung

abhängt und auch nicht an weitere Bedingungen geknüpft ist oder von der Erbringung zusätzlicher Leistungen beeinflusst oder bestimmt werden darf (**Absatz 1 Satz 1**).

Darüber hinaus dürfen Einnahmen aus der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen für ein Unternehmen kein Teil der Leistungsbewertung und der Vergütung von Personen sein, die an der Abschlussprüfung bei diesem Unternehmen beteiligt oder in der Lage sind, das Ergebnis der Abschlussprüfung zu beeinflussen (**Absatz 1 Satz 2**). Die Vorschrift schränkt nicht die Zulässigkeit von Einnahmen aus Nichtprüfungsleistungen im Außenverhältnis ein (vgl. hierzu Art. 4 Abs. 2 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014), sondern regelt die Leistungsbewertung und die Vergütung im Innenverhältnis, indem sie nicht sachgemessene Vergütungsanreize in Bezug auf die Durchführung eines konkreten Prüfungsauftrags verbietet. Die Gewinnverteilung unter den Gesellschaftern einer Berufsausübungsgemeinschaft nach Anteilen oder Köpfen ist nicht in diesem Sinne auftragsbezogen und wird von dem Verbot in Absatz 1 Satz 2 daher nicht erfasst.

Die Regelungen des Qualitätssicherungssystems sollen ausreichende Leistungsanreize zur Sicherstellung der Qualität von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB vorsehen. Die Regelung in **Absatz 2** enthält Beispiele hierfür.

Zu § 62

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung des § 57 Abs. 4 Nr. 5 WPO und setzt § 55b Abs. 2 Satz 2 Nr. 9 WPO um.

Es sind Regelungen für den Fall der Auslagerung wichtiger Prüfungstätigkeiten auf Dritte zu schaffen. In Betracht kommen Auslagerungen auf eine andere Praxis oder einen externen Dienstleister. § 62 regelt nicht, ob eine Auslagerung von Prüfungstätigkeiten auf Dritte an sich zulässig ist; die Voraussetzungen hierfür ergeben sich insbesondere aus den Vorschriften zum Datenschutz und zur Verschwiegenheit und sind gesondert zu prüfen. Wenn nach einer solchen Prüfung festgestellt wird, dass eine Auslagerung zulässig ist, regelt § 62 zusätzliche, berufsrechtliche Vorgaben zur Gewährleistung der Prüfungsqualität sowie einer effektiven Berufsaufsicht auch in Bezug auf die ausgelagerten Tätigkeiten.

Zunächst soll vorgesehen werden, dass anhand des konkreten Einzelfalls bestimmt wird, ob die ausgelagerte Tätigkeit eine wichtige Prüfungstätigkeit im Sinne von § 55b Abs. 2 Satz 2 Nr. 9 WPO darstellt. Klargestellt werden soll auch, dass wichtige Entscheidungen immer von dem auftragsverantwortlichen WP/vBP zu treffen sind und nicht auf den Dritten verlagert werden können. Die Regelungen sollen insbesondere auch sicherstellen, dass bei der Auslagerung einer wichtigen Prüfungstätigkeit Regelungen des Qualitätssicherungssystems der auslagernden Praxis von dem übernehmenden Dritten angewandt werden oder er über vergleichbare eigene Regelungen verfügt. In der Vereinbarung über die Auslagerung wichtiger Prüfungstätigkeiten ist insbesondere auch vorzusehen, dass der die wichtige

Prüfungstätigkeit Übernehmende zur Beachtung der Anforderungen an die Qualitätssicherung verpflichtet wird. Dieser soll auch verpflichtet werden, im Fall der Ermittlungen der Berufsaufsicht für erforderliche Auskünfte zur Verfügung zu stehen und diesbezüglich Unterlagen zur Verfügung zu stellen.

Zu § 63

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung des § 57 Abs. 4 Nr. 5 WPO und setzt § 55b Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Abs. 3 WPO um.

Die Nachschau der Abwicklung von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB ist ein wesentliches Element der Qualitätssicherung. Sie ist nicht unmittelbar in den Prozess der Abwicklung einer Abschlussprüfung integriert (anders z. B. die Berichtskritik), sondern dem Prüfungsprozess nachgelagert. Sie ist dennoch unverzichtbar, da praxisintern Schwachstellen des Qualitätssicherungssystems aufgedeckt werden. Die Nachschau ist damit ein mittelbar mit der Auftragsabwicklung verbundener Prozess, da Feststellungen in einer Nachschau zu Verbesserungen des Qualitätssicherungssystems und damit zur Steigerung der Qualität bei der Abwicklung von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB dient. Vor diesem Hintergrund ist auch die Verschwiegenheitspflicht der unmittelbar an der Prüfung Beteiligten zum Zweck der Durchführung der Nachschau durchbrochen. Ein Nachschauer unterliegt seinerseits der Pflicht zur Verschwiegenheit. Ist der Nachschauer Berufsträger, ist er schon Kraft Berufsrecht zur Verschwiegenheit verpflichtet. Andere Gehilfen und Mitarbeiter, die zur Nachschau eingesetzt werden, sind zur Verschwiegenheit zu verpflichten.

Die Regelungen müssen eine angemessene Ermittlung des Nachschauturnus vermitteln. Auch ist sicherzustellen, dass eine Nachschau durch eine fachlich und persönlich geeignete Person durchgeführt wird. Es muss sich nicht zwingend um WP/vBP handeln, wenn die erforderlichen fachlichen Kenntnisse und Erfahrungen gegeben sind. Bei Abschlussprüfungen von Unternehmen im Sinne von § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB werden die erforderlichen fachlichen Kenntnisse und Erfahrungen regelmäßig nur bei WP/vBP oder europäischen Abschlussprüfern vorliegen. Soll die Nachschau im Wege der Selbstvergewisserung durchgeführt werden, müssen die Regelungen eine Prüfung der Zulässigkeit der Selbstvergewisserung vorsehen. Bei der Prüfung, ob in der Praxis ein geeigneter Nachschauer vorhanden ist, ist nicht nur auf die Praxis selbst, sondern auch auf nahestehende, rechtliche Einheiten (z. B. verbundene Unternehmen, Netzwerkpartner) abzustellen.

Stehen geeignete Personen in der Praxis oder einer nahestehenden, rechtlichen Einheit (z. B. verbundene Unternehmen, Netzwerkpartner) nicht zur Verfügung und wäre die Heranziehung eines Externen nach Art und Umfang der in der WP/vBP-Praxis abgewickelten

Abschlussprüfungen unzumutbar, kann der WP/vBP die Nachschau auch im Sinne einer „Selbstvergewisserung“ durchführen.

Die Regelungen sollen Vorgaben für die angemessene Auswahl der in einer Nachschau zu berücksichtigenden Aufträge vorsehen. Insbesondere ist dabei zu berücksichtigen, dass alle in der Praxis als verantwortlich tätige Abschlussprüfer in einem Nachschauturnus zumindest mit einem Prüfungsauftrag berücksichtigt werden.

Die Regelungen müssen insbesondere berücksichtigen, dass mit § 55b Abs. 3 WPO ein kürzerer Turnus von einem Jahr für die Grundsätze und Verfahren für die Abschlussprüfung, für die Fortbildung, Anleitung und Kontrolle der Mitarbeiter sowie für die Führung der Handakte vorgesehen ist.

Wesentliche Veränderungen der Praxis mit Auswirkungen auf das Qualitätssicherungssystem oder Feststellungen von Mängeln des Qualitätssicherungssystems nach einer Qualitätskontrolle stellen einen Grund für eine anlassbezogene Nachschau dar.

Teil 5: Schlussbestimmungen

Zu § ~~3464~~:

Absatz 1 umschreibt den Anwendungsbereich der Berufssatzung. Die Mitgliedergruppen sind in den in Absatz 1 angeführten Vorschriften der WPO abschließend erfasst. Die nach § 58 Abs. 2 WPO freiwilligen Mitglieder werden der Anwendung der Berufssatzung somit nicht unterworfen.

An den verschiedenen Stellen der Berufssatzung wird der Begriff des Mitarbeiters gebraucht (vgl. §§ [55](#), [66](#), [3251](#)). Umfasst werden davon, soweit sich aus den Vorschriften nichts anderes ergibt, alle im Anstellungsverhältnis zum WP/vBP stehenden Beschäftigten.

Abs. 1 Satz 2 entspricht für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften § 56 Abs. 1 WPO. Auch werden die Vorstandsmitglieder, Geschäftsführer oder persönlich haftenden Gesellschafter einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder Buchprüfungsgesellschaft über § 58 Abs. 1 Satz 1 WPO erfasst.

Grundsätzlich gelten die Vorschriften der Berufssatzung für alle Mitglieder der [Wirtschaftsprüferkammer WPK](#) gemäß § 58 Abs. 1 WPO. Besonderheiten ergeben sich bei

den Vorschriften, die ausschließlich Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften betreffen.

Für WP/vBP, die zugleich Steuerberater, Rechtsanwalt und/oder Notar sind, ergibt sich als Folge einer Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichtes eine Einschränkung des Anwendungsbereichs der Berufssatzung auch in sachlicher Hinsicht. In dieser Entscheidung (WPK-Mitteilungen 2001, 70 ff.) wurden die WPO und die Berufssatzung für unanwendbar erklärt, wenn ein Berufsangehöriger, der zugleich Steuerberater ist, eine Zweigniederlassung betreibt, sofern er in der Zweigniederlassung ausschließlich steuerberatende Tätigkeiten ausführt und dies hinreichend deutlich kundmacht, indem er etwa ausschließlich als Steuerberater auftritt. Nach Auffassung der [Wirtschaftsprüferkammer WPK](#) liegt der Entscheidung ein allgemeiner Rechtsgedanke zugrunde, der sich auf das gesamte Berufsrecht und damit auf die Anwendbarkeit der Berufssatzung insgesamt auswirkt.

Demzufolge ist insbesondere die Trennung zwischen der Tätigkeit in einer WP/vBP-Einzelpraxis und der Tätigkeit in einer StB-/RA-Einzelpraxis berufsrechtlich grundsätzlich möglich. Gleiches gilt für andere Formen der Berufsausübung. Mehrfach qualifizierte Berufsangehörige können daher zum Beispiel einerseits in einer Sozietät eine Tätigkeit als StB oder RA ausüben und andererseits als WP/vBP in Einzelpraxis oder im Angestelltenverhältnis bei einer WPG/BPG tätig sein.

Die Möglichkeit der Aufspaltung besteht jedoch nur unter der Voraussetzung, dass die Trennung der beruflichen Tätigkeiten im Verhältnis zu Dritten, insbesondere im Verhältnis zu Mandanten, unmissverständlich klargestellt wird. Dies betrifft insbesondere den Bereich der Kundmachung. Eine hinreichend klare Kundmachung der Abtrennung sollte dadurch erfolgen, dass die Kundmachung im Rahmen der Tätigkeit als StB oder RA (sei es in Einzelpraxis, sei es in Sozietät o. a.) keinen unmittelbaren Hinweis auf die weitere Qualifikation als WP/vBP beinhaltet (Geschäftspapiere, Praxisschild, Praxisprospekte, Verzeichnisse, Internet etc.).

Ein Hinweis auf die gesonderte Berufsausübung als WP/vBP entsprechend den Grundsätzen zur Kooperation, d. h. zum Beispiel in der Fußleiste des Geschäftsbriefbogens, ist hierdurch nicht ausgeschlossen. In jedem Fall muss klargestellt sein, dass im Rahmen der Tätigkeit als StB oder RA keine Vorbehaltsaufgaben des WP/vBP wahrgenommen werden.

Des Weiteren muss die Trennung, so wie sie kundgemacht wird, auch im Übrigen durch eine entsprechende Praxisorganisation umgesetzt werden, insbesondere bei der Mandatsbearbeitung. Die organisatorische Trennung wird allerdings nicht schon dadurch in Frage gestellt, dass die verschiedenen beruflichen Tätigkeiten in räumlicher Nähe zueinander ausgeübt werden. Selbst wenn die Tätigkeiten unter einer einheitlichen Anschrift

ausgeübt werden, wird dies berufsrechtlich nicht beanstandet. Andererseits verdeutlicht eine auch räumliche Trennung das Bemühen um eine organisatorische Abgrenzung.

Diese Grundsätze sind auf Berufsgesellschaften entsprechend anzuwenden. Dabei bleibt die Benutzung der vollständigen Firmierung für den abgetrennten Bereich berufsrechtlich zulässig. Auch bei Verwendung einer abweichenden Zweigniederlassungsfirma muss diese nach § 31 WPO den Zusatz „Wirtschaftsprüfungsgesellschaft“ bzw. nach § 128 Abs. 2 WPO den Zusatz „Buchprüfungsgesellschaft“ enthalten. Auch bei Doppelbändergesellschaften ist die alleinige Verwendung des Zusatzes Steuerberatungsgesellschaft unter Weglassen der Bezeichnung als WPG/BPG unzulässig. Die Trennung der beruflichen Tätigkeiten muss dann auf andere Weise (z. B. durch einen klarstellenden Zusatz auf dem Briefbogen der Niederlassung bzw. in den sonstigen Materialien) deutlich gemacht werden.

Die Auswirkungen der berufsrechtlichen Zulässigkeit der Abtrennung bestimmter Tätigkeiten von der Berufsausübung als WP/vBP auf die Risiken in haftungs- und versicherungsrechtlicher Hinsicht sind ~~noch~~ nicht ~~abschließend geklärt~~ bekannt.

Im Gegensatz zur vollständigen Abtrennbarkeit echter Zweitberufe unterliegen die für den Wirtschaftsprüfer nach § 2 WPO und den vereidigten Buchprüfer nach § 129 WPO zulässigen Tätigkeiten grundsätzlich auch dann den Regelungen der WPO und der Berufssatzung, wenn sie nicht zum Vorbehaltsbereich gehören. Ausdrücklich entschieden hat dies der BGH in seinem Urteil vom 12.10.2004 für die Tätigkeit als Insolvenzverwalter (WPK Magazin 2005, 48 m. Anm.). Insbesondere unter dem Blickwinkel der Berufsausübungsfreiheit (Art. 12 GG) und des Verhältnismäßigkeitsprinzips kann aber im Einzelfall die Anwendung bestimmter Regelungen ausgeschlossen sein. In der genannten Entscheidung ist bei Anwendbarkeit der WPO im Übrigen die Qualifizierung eines weiteren Büros eines Berufsangehörigen, in dem ausschließlich insolvenzverwaltende Tätigkeiten durchgeführt werden und kein Hinweis auf die Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer erfolgt, als Zweigniederlassung i. S. d. §§ 38 Nr. 3 und 47 WPO verneint worden. Das Büro muß daher weder zum Berufsregister gemeldet noch mit einem Berufsangehörigen als Zweigniederlassungsleiter besetzt werden.

Zu § ~~3565~~:

Eine Regelung zum Inkrafttreten der Satzung ist bereits in § 57 Abs. 3 Satz 2 WPO vorgesehen. Danach tritt die Satzung drei Monate nach Übermittlung an das Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie in Kraft, soweit nicht das Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie die Satzung oder Teile derselben aufhebt.

Die Vorschrift regelt, dass die Satzung sowie deren Änderungen im Bundesanzeiger zu veröffentlichen sind. Der Bundesanzeiger ist - neben dem Bundesgesetzblatt, das

grundsätzlich Gesetzen und Rechtsverordnungen vorbehalten ist — das Verkündungsblatt des Bundes und demzufolge das geeignete Publikationsorgan.

Zu §-66:

Der Beirat der WPK hat in seiner Sitzung am 29. April 2016 nicht lediglich eine Änderung der zu diesem Zeitpunkt geltenden Berufssatzung, sondern eine neue Berufssatzung beschlossen. Wird eine neue Berufssatzung beschlossen, bedarf es der Aufhebung des alten Rechts. Mit § 66 wurde daher eine Regelung zum Inkrafttreten der neuen Berufssatzung sowie zum Außerkrafttreten der Vorgängersatzung in die Berufssatzung aufgenommen.

In **Satz 1** wird die Regelung des § 57 Abs. 3 Satz 2 WPO zum Inkrafttreten der Berufssatzung und ihrer Änderungen zitiert. Dieses Zitat ist notwendig, da das Außerkrafttreten der Vorgängersatzung, das in **Satz 2** geregelt ist, zum gleichen Zeitpunkt erfolgen muss und Satz 2 damit an Satz 1 anknüpft.

Stand 07.04.2016