WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER
Körperschaft des öffentlichen Rechts

www.wpk.de/neu-auf-wpkde/neufassung-der-berufssatzung/

Anhörung zur Neufassung der Berufssatzung und zum Hinweis der WPK zur Qualitätssicherung in der WP/vBP-Praxis – Bitte beteiligen Sie sich!

WP/StB/RA Dr. Carsten René Beul, WP/StB Karl Spies (zu A. II. 3.)*

Die im Dezember 2013 durchgeführten Informationsveranstaltungen in Berlin, Bonn und Stuttgart haben zu wertvollen Hinweisen der Teilnehmer geführt, die in den weiteren Beratungen berücksichtigt werden. Die WPK möchte daran erinnern, dass die Anhörungsfrist noch bis zum 31. Januar 2014 läuft. Bitte nutzen Sie noch die Gelegenheit, Ihre Meinung zu äußern.

A. Berufssatzung WP/vBP

Zwischenzeitlich acht Änderungen hat die Berufssatzung seit ihrem Erlass im Jahr 1996 erlebt. Jetzt soll sie neugefasst werden. Dies bedeutet neben bedeutsamen inhaltlichen Änderungen und Ergänzungen als wesentlich eine Neustrukturierung der Berufssatzung, die die Übersichtlichkeit für den Leser und Anwender erhöhen soll.

I. Neustrukturierung der Berufssatzung WP/vBP

Auf den ersten Blick erweckt die Neufassung der Berufssatzung den Eindruck einer erheblichen Ausweitung der satzungsrechtlichen Regelungen. Bislang endete die Satzung bei § 35. Jetzt enthält sie 53 Paragraphen. Dies kann jedoch keineswegs als Ausdruck der Regelungswut der WPK gedeutet werden. Denn bereits die "alte" Berufssatzung wies bei genauerem Hinsehen 47 Vorschriften auf, die aber infolge früherer Satzungsänderungen durch zahlreiche Einschübe insbesondere im Bereich der Unabhängigkeitsregelungen verdeckt blieben. Dies wurde nun bereinigt. Des Weiteren ist zu sehen, dass der Gesetzgeber die WPK beauftragt hat, neben der früheren SiegelVO auch die Regelungen

---

* Dr. Carsten René Beul ist Mitglied des Beirates der WPK und Vorsitzender des Ausschusses Berufsrecht und des Arbeitskreises Qualitätssicherung; Karl Spies ist Mitglied des Beirates der WPK und Vorsitzender des Projektausschusses „Gebührenordnung“. Der Beitrag entstand unter Mitwirkung der WPK-Geschäftsstelle.

zur Haftpflichtversicherung (WPBHV) mit zehn Vorschriften in die Berufssatzung zu "überführen". Der seinerzeit propagierte "Bürokratieabbau" durch Aufhebung ministerieller Verordnungen ist somit zulasten der WPK betrieben worden. Dass die Regelungen als solche ihre Berechtigung haben, soll dadurch nicht in Frage gestellt werden. Aber im Bereich der WP/vBP wird damit zum Teil der (inhaltlich durchaus) notwendige Regelungsumfang der WPK als Satzungsgeber aufgebürdet, während dies bei den Rechtsanwälten und Steuerberatern weiterhin der Bundesgesetzgeber durch Regelungen im Berufsgesetz oder das zuständige Ministerium durch ministerielle Verordnung übernimmt.

Die WPK hat diese zusätzlichen Regelungsverpflichtungen genutzt, um der Berufssatzung ein neues, zeitgemäßeres Gesicht zu geben. Statt der bisherigen Unterteilung in fünf Teile gibt es jetzt nur noch drei Teile: Allgemeine Berufspflichten, Besondere Berufspflichten bei der Durchführung von Prüfungen und Gutachten sowie Schlussbestimmungen. Die beiden ersten Teile sind wiederum in Abschnitte unterteilt, die dem Anwender das Auffinden der ihn speziell betreffenden oder interessierenden Regelungen erleichtern.

II. Inhaltliche Schwerpunkte

Die inhaltlichen Schwerpunkte der mit der Neufassung der Berufssatzung verbundenen Änderungen lassen sich wie folgt beschreiben:

1. Aktualisierung der Regelungen zur Qualitätssicherung

Grundlagen

Die Berufssatzung und deren Erläuterungstexte sollen mit Blick auf die VO 1/2006 sowie die aktuellen internationalen Anforderungen (ISQC1, ISA 220) angepasst werden. Zugleich soll hierdurch die Rechtssicherheit für die Berufsangehörigen erhöht werden. Grund hierfür ist, dass nur die Berufssatzung zusätzlich zur WPO rechtsverbindlich Berufspflichten für WP/vBP begründen kann. Weitere Textquellen wie die Erläuterungen zur Berufssatzung und die VO1/2006 können somit zwar beschreiben, weiter konkretisieren und erläutern, nicht hingegen darüber hinausgehende verpflichtende Anforderungen stellen. Eine etwaige Anpassung von Texten außerhalb der WPO und der Berufssatzung WP/vBP macht daher nur dann Sinn, wenn zunächst die rechtlichen Rahmenbedingungen hierfür feststehen und gegebenenfalls zuvor angepasst worden sind. Ist dieser Schritt hin zu mehr Rechtssicherheit für die Berufsangehörigen erreicht, bedarf es danach keiner gemeinsamen Verlautbarung von WPK und IDW zu dem Thema mehr. Diese hatte ihren Ursprung und ihre Rechtfertigung vielmehr darin, dass es zur Zeit der ersten VO (VO 1/82) und auch noch der VO 1/95 zum Thema Qualitätssicherung keinerlei detaillierte Rechtsvorschriften gab. Gleichwohl soll es ergänzend und parallel zu den Regelungen in der Berufssatzung WP/vBP und den

Erläuterungen in Nachfolge für die VO 1/2006 einen **„Hinweis der WPK zur Qualitätssicherung in der WP/vBP-Praxis“** geben, in dem die Anforderungen an die Qualitätssicherung zusammenfassend dargestellt werden (siehe hierzu unten B.).

Inhaltliches

- Das neue Konzept zur **auftragsbezogenen Qualitätssicherung** (§ 41-neu) besteht aus den drei bereits bekannten Elementen *Auftragsbegleitende Qualitätssicherung, Konsultation und Berichtskritik*. Bislang besteht für Teilbereiche von Prüfungen eine absolute (so bei der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung für 319a-Prüfungen) oder grundsätzliche Verpflichtung (so bei der Berichtskritik für Siegelprüfungen) zur Anwendung dieser Maßnahmen. Der neue Regelungsansatz soll den aus den derzeitigen Regelungen folgenden Bedenken, dass die Maßnahmen auch nur dann durchgeführt und in Betracht gezogen werden, wenn und soweit dies rechtlich zwingend vorgegeben ist, Rechnung tragen. Zwar soll und muss es aufgrund internationaler Vorgaben nach einhelliger Auffassung bei der ausnahmslosen Verpflichtung zur Durchführung einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherung bei 319a-Prüfungen bleiben; im Übrigen soll aber auch für andere Prüfungen die auftragsbegleitende Qualitätssicherung und ebenso die Berichtskritik als eine bei allen Prüfungen grundsätzlich geeignete Maßnahme zur Qualitätssicherung stärker in das Bewusstsein des Berufsstands getragen werden, wobei als Maßstab das jeweilige Prüfungsrisiko maßgeblich ist, womit das Prinzip der Verhältnismäßigkeit stärker in den Fokus gesetzt wird. Der Berufsangehörige soll verpflichtet werden, bei allen Prüfungen eigenverantwortlich zu beurteilen, ob unter Risikogesichtspunkten eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung oder Berichtskritik geboten ist.

- Bei den Regelungen zur **Nachschau** wird entsprechend der Neustrukturierung der Berufssatzung zwischen der generellen „Nachschau der Praxis“ (§ 17-neu) und der Nachschau bei Prüfungen (§ 52-neu) unterschieden. Inhaltlich wird hingegen keine Änderung vorgenommen. Es wird lediglich deutlicher als bislang klargestellt, dass die Nachschau der Praxis die Einbeziehung einzelner Aufträge, nicht nur Prüfungsaufträge, mit einschließt. In der Erläuterung wird aber hervorgehoben, dass Art, Umfang und Intensität der Einbeziehung variieren können, wobei der Schwerpunkt bei Prüfungsaufträgen liegt. Der neue § 52 zur Nachschau bei Prüfungen ist ebenfalls nicht geändert worden; er entspricht dem derzeitigen § 33 Abs. 2.

- Bestandteil der Beratungen war auch ein Abgleich der bestehenden Regelungen mit den **geltenden internationalen Vorschriften zur Qualitätssicherung, ISQC 1 und ISA 220**, zu deren Übernahme die WPK aufgrund ihrer IFAC-Mitgliedschaft verpflichtet ist. Der Abgleich hat in einigen Punkten zu Anpassungen geführt, die allerdings behutsam

vorgenommen wurden, in erster Linie in redaktioneller Hinsicht und vornehmlich in den Erläuterungstexten. Insoweit wurden insbesondere die Erläuterungstexte zu § 51-neu erheblich erweitert. Hervorzuheben ist des Weiteren die Verankerung des **Tone-on-the-Top-Prinzips** in § 16 Abs. 1 Satz 1-neu.

2. Berufsrechtliche Verantwortung des Unterzeichners/Unterzeichnung durch auftragsbegleitenden Qualitätssicherer und Mitunterzeichner?

Dem von der APAK in die Diskussion gebrachten und allgemein akzeptierten Grundsatz der **vollen berufsrechtlichen Verantwortung jedes Unterzeichners** eines Arbeitsergebnisses soll in der Berufssatzung Rechnung getragen werden, um den Berufsangehörigen dieses Prinzip deutlich zu machen. Dies geschieht durch eine Ergänzung des derzeitigen § 11 Abs. 2 (§ 5 Abs. 2-neu) durch folgenden Satz: „*Ein Arbeitsergebnis darf nur unterzeichnet werden, wenn sich dessen Inhalt mit der Überzeugung des Unterzeichners deckt und sich dieser eine hinreichende Sicherheit von der Richtigkeit des Arbeitsergebnisses verschafft hat.*“

In diesem Zusammenhang hat sich die weitere Frage gestellt, ob und inwieweit die **Unterzeichnung eines Bestätigungsvermerks und Prüfungsberichts** mit den **Funktionen als auftragsbegleitender Qualitätssicherer oder Berichtskritiker** vereinbar ist. Die APAK hat eine Verlautbarung veröffentlicht, wonach die Mitunterzeichnung mit der Funktion des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers grundsätzlich als unvereinbar angesehen wird, da die Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks mit dessen erforderlichen Unabhängigkeit von der Prüfungsdurchführung kollidiere. Zur Vereinbarkeit der Mitunterzeichnung mit der Funktion des Berichtskritikers hat sich die APAK hingegen bislang nicht geäußert. Im Ergebnis hat sich der Beirat für folgenden Lösungsweg entschieden:

- Für den **auftragsbegleitenden Qualitätssicherer** wird in § 41 Abs. 2 Satz 3–neu eine an die Sprachregelung der APAK angelehnte Vorschrift verortet, wonach der auftragsbegleitende Qualitätssicherer grundsätzlich nicht unterzeichnen darf.

- Zur Frage der Unterzeichnung durch den **Berichtskritiker** ist keine ausdrückliche Regelung vorgesehen. In § 41 Abs. 3 Satz 2–neu wird aber die Durchführung einer Berichtskritik für den Fall fingiert, dass eine den Anforderungen an die Berichtskritik entsprechende Durchsicht durch eine Person durchgeführt wird, die den Bestätigungsvermerk und den Prüfungsbericht neben dem auftragsverantwortlichen WP/vBP unterzeichnet und damit die volle berufsrechtliche Verantwortung hierfür übernimmt.

3. Mindestzeitaufwand bei gesetzlichen Abschlussprüfungen

Ausgangssituation

Der Abschlussprüfer übt seine Funktion im öffentlichen Interesse aus. Die Nachfrage beruht auf der gesetzlichen Verpflichtung von Unternehmen, sich prüfen zu lassen. Allerdings sind die Unternehmen immer weniger bereit, für Abschlussprüfungsleistungen ein angemessenes, eine hohe Qualität der Abschlussprüfung ermöglichendes Honorar zu zahlen. Zumindest für Prüfungen im § 319a-Bereich gibt es auf Grund wissenschaftlicher Untersuchungen der Anhangangaben gem. §§ 285 Satz 1 Nr. 17 HGB Feststellungen, dass es seit Jahren zu einem Rückgang beim Prüfungshonorar gekommen ist (Zülch/Krauß/Pronobis, WPg 8/2010, S. 397 ff.). Die zwischenzeitlich auch in der Öffentlichkeit angekommene Diskussion zum Preisverfall gefährdet die Attraktivität des Berufs, ein sich weiter verschärfender Fachkräftemangel ist zu befürchten. Für die Zukunft muss sichergestellt werden, dass der Wettbewerb im Prüfungsmarkt als Qualitätswettbewerb, nicht aber als qualitätsgefährdender Preiswettbewerb geführt wird.
Mit der aktuellen gesetzlichen Regelung (§ 55 Abs. 1 Satz 4 WPO) ist es sehr schwierig, qualitätsgefährdende Niedrigpreise wirksam mit berufsaufsichtsrechtlichen Mitteln zu bekämpfen, da die WPK nur in Extremfällen das dort vorausgesetzte „Missverhältnis zwischen erbrachter Leistung und vereinbarter Vergütung“ ex ante nachweisen und den betroffenen Berufsangehörigen zur Vorlage von Unterlagen zwingen kann.
Die Politik in Deutschland scheint zwar die Ausgangslage und die durch sie verursachten Probleme zu erkennen. Eine Gebühren- oder Honorarordnung für gesetzliche Abschlussprüfungen mit den entsprechenden Regelungsinstrumentarien (Zeit- und Wertgebühr, Rahmengebühren, weitere Ordnungsvorschriften) ist aber gleichwohl derzeit politisch nicht durchsetzbar.

Regelungsvorschlag

Der Beirat der WPK hat sich nach alledem im Sinne eines „ersten Schrittes“ für eine Lösung ausgesprochen, die in erster Linie auf die Sicherstellung eines angemessenen Zeit- und Personalaufwands für die Abschlussprüfung abzielt, zumindest mittelbar aber auch zur Konsolidierung der Honorare beitragen könnte. Das Aufgriffskriterium für eine berufsaufsichtsrechtliche Überprüfung wäre nicht mehr die Vergütung (so § 55 abs. 1 Satz 4 WPO), sondern ein möglicherweise zu niedrig bemessener Zeitaufwand für die gesetzliche Abschlussprüfung.

Hierzu ist für § 39 Abs. 6 ff. BS WP/vBP (neu) eine Regelung vorgesehen, die in Abhängigkeit von unternehmensspezifischen Faktoren (Summe aus Bilanzsumme, Umsatzerlösen und finanziellen Erträgen) zunächst eine Mindeststundenzahl für die Abschlussprüfung vorschreibt (so auch Art. R823-12 des französischen Code de commerce).

Die Regelung zum Mengengerüst basiert auf der Summe der Größenkriterien Bilanzsumme, Umsatzerlöse und finanzielle Erträge als „Gegenstandswert“. In Abhängigkeit von diesem wird eine Mindeststundenzahl für die Abschlussprüfung vorgegeben. Diese ergibt sich aus Anlage 2 zur Berufssatzung (zu § 39 Abs. 6 BS-E). Die vorgesehenen Stundenzahlen sind als Regelvorgabe ausgestaltet; in besonders gelagerten Fällen ist daher eine Abweichung nach unten zulässig.

Die Regelung soll Unternehmen aller Branchen außer Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute, Versicherungen und Holdinggesellschaften erfassen, die als mittelgroße nach Bilanzsumme und Umsatzerlösen gerade prüfungspflichtig sind (14.520.000 Euro = Untergrenze) und nach oben bei einem Gegenstandswert von 120 Mio. Euro enden (Obergrenze). Damit würde die Regelung die überwiegende Zahl der prüfungspflichtigen Unternehmen erfassen. Für die nicht erfassten Abschlussprüfungen von Großunternehmen ist nach Auffassung des Beirats eine Regelung zum Mindestzeitaufwand nicht erforderlich, da jedenfalls die Prüfung von § 319a-Unternehmen hinsichtlich der Gewährleistung der Prüfungsqualität bereits einem zusätzlichen Aufsichtssystem unterliegt (Sonderuntersuchungen nach § 62b WPO).

Das Mindeststundenvolumen für ein gerade prüfungspflichtiges Unternehmen wurde nach Abgleich mit dem vorliegenden empirischen Material mit 100 Stunden veranschlagt. Für die Entwicklung des vorgeschriebenen Stundenvolumens wird ein Faktor von 1,4 für jede Verdoppelung der Unternehmensgröße vorgeschlagen (degressive Steigerung).
Des Weiteren ist in § 39 Abs. 7 BS-E eine Regelung vorgesehen, wonach der Anteil der WP/vBP-Stunden am Gesamtzeitaufwand für die Prüfung im Normalfall mindestens 20 % betragen muss (in Anlehnung an Art. 6 I b des schweizerischen Revisionsaufsichtsgesetzes).

Zur Durchsetzung der Regelungen im Rahmen der Aufsicht wurden entsprechende Angabepflichten im Anhang oder die Einführung aktiver Informationspflichten gegenüber der WPK als zu weitgehend angesehen. Es soll aber in § 39 Abs. 8 BS-E eine Pflicht des Abschlussprüfers eingeführt werden, wonach sämtliche Informationen, die zur Überprüfung der o. g. Berufspflichten erforderlich sind (Angaben zu den Prüfungsstunden insgesamt, zum WP/vBP-Anteil am Gesamtzeitaufwand, zur Qualifikation der Personen, die darüber hinaus an der Prüfung mitgewirkt haben sowie zum zeitlichen Umfang ihrer Mitwirkung), in der Praxis zu Nachweiszwecken auftragsbezogen zu dokumentieren sind. Nach Auffassung des Beirats begründen die genannten Dokumentationspflichten keinen nennenswerten eigenständigen Bürokratieaufwand, da die genannten Informationen bei ordnungsgemäßer Planung und Durchführung der Prüfung in der Praxis bereits vorhanden sind.

Der Beirat ist insbesondere an Ihrer Meinung interessiert, ob die zugrunde gelegten Mindeststunden und der im Regelfall geforderte 20%-Anteil an Berufsträgern angemessen sind.

4. Anpassungen an den IESBA-Code of Ethics 2009

Zum Abgleich des deutschen Berufsrechts mit dem Code of Ethics ist die WPK als Mitglied bei IFAC verpflichtet. Der Anpassungsbedarf der Berufssatzung hält sich allerdings in engen Grenzen. Er beschränkt sich auf Detailänderungen oder -ergänzungen bereits vorhandener Vorschriften zur Besorgnis der Befangenheit, wie z.B. zum Thema "Eigeninteressen", jetzt § 35, "Selbstprüfung", jetzt § 36, und "Persönliche Vertrautheit", jetzt in § 38 geregelt, sowie zum „Berufswürdigen Verhalten“ in § 6-neu.

5. Implementierung der WPBHV in die Berufssatzung

Die bislang in der WPBHV enthaltene Regelungsmaterie findet sich jetzt in den §§ 23 bis 28-neu. Inhaltlich ist nur eine Änderung von Bedeutung vorgenommen worden.

- Unverändert geblieben sind die Regelungen zur sogenannten "**Serienschadenklausel**" (§ 25 Abs. 2-neu). Dieses Thema ist in jeder Hinsicht äußerst schwierig. Es besteht aber die Absicht, gemeinsam mit den Versicherern eine möglichst transparente und alle Interessen hinreichend berücksichtigende Neufassung in Angriff zu nehmen. Ob und wie schnell dies gelingen kann, ist angesichts der Komplexität der Thematik allerdings offen. Die Gespräche sollen aber noch während der Anhörungsphase zur Berufssatzung fortgesetzt werden.

- Zumindest eine Klarstellung, (wahrscheinlich sogar) im Ergebnis auch eine materielle Verbesserung ist hingegen im Bereich der "**wissentlichen Pflichtverletzung**" vorgenommen worden. Der Versicherungsschutz bei wissentlicher Pflichtverletzung kann nach dem neuen § 26 Abs. 1 Nummer 1 nur dann ausgeschlossen werden, wenn zugleich die Anwendbarkeit des § 103 VVG ausgeschlossen wird. Der Versicherer kann also nicht beides haben: Versagung des Versicherungsschutzes bei bedingtem Vorsatz für Handlung und Schaden (= § 103 VVG) und zusätzlich bei wissentlicher Pflichtverletzung (= Option über die Versicherungsbedingungen). Er muss sich jetzt eindeutig entscheiden.

6. Sonstige Änderungen

Bei den sonstigen Änderungen sind folgende Punkte hervorzuheben:

- Die bislang nur rudimentär vorhandenen Regelungen zur **Aufgabendelegation** sind grundlegend erweitert und systematisch besser eingeordnet worden (§ 5 Abs. 2-neu). Klargestellt wird jetzt auch, wie der (interne oder externe) Sachverständige in die Regelungen zu Gehilfen und Mitarbeitern einzubeziehen ist.

- Bereits nach der derzeitigen Berufssatzung sind einzelne für gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen geltende Regelungen auch bei **freiwilligen Abschlussprüfungen** anzuwenden, wenn ein Bestätigungsvermerk erteilt werden soll, der dem **gesetzlichen Bestätigungsvermerk in § 322 HGB nachgebildet** ist. Dies soll dahingehend erweiternd klargestellt werden, dass in diesen Fällen auch Art und Umfang der Prüfung den Anforderungen an eine gesetzliche Abschlussprüfung entsprechen (§ 40 Abs. 5-neu) und die Regelungen zur Unterzeichnung von Bestätigungsvermerken bei gesetzlichen Abschlussprüfungen eingehalten werden (§ 45 Abs. 3-neu).

B. Hinweis der WPK zur Qualitätssicherung in der WP/vBP-Praxis

Die Funktion der VO 1/2006, die von der WPK gemeinsam mit dem IDW veröffentlicht wurde, soll von einem „Hinweis der WPK zur Qualitätssicherung in der WP/vBP-Praxis“ übernommen werden. Durch diese Verlautbarung bindet sich die WPK bei der Auslegung der Berufspflichten zum Schaffen eines Qualitätssicherungssystems (Selbstbindung der Verwaltung).

Dabei wird weiterhin die bewährte und dem Berufsstand vertraute Gliederung der VO 1/2006 beibehalten. Die Ausführungen werden gestrafft und konkretisiert sowie die in der WPK vorhandenen Erfahrungen mit Qualitätssicherungssystemen von WP/vBP-Praxen berücksichtigt. Nach einer Vorbemerkung und den erweiterten Definitionen erfolgen allgemeine Ausführungen zu den Anforderungen an ein Qualitätssicherungssystem. In den einzelnen, sich anschließenden Gliederungspunkten erfolgen zuerst Ausführungen zur betreffenden Berufspflicht, um sodann die wichtigsten Erläuterungen zur Berufssatzung zusammenzufassen. Die konkreten Hinweise zu erforderlichen Regelungen eines Qualitätssicherungssystems schließen sich an. Diese berücksichtigen nicht nur die Ausführungen in **ISQC 1** und **ISA 220**, sondern insbesondere auch die Aktualisierung der Regelungen zur Qualitätssicherung.