



WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER

Körperschaft des
öffentlichen Rechts

www.wpk.de/stellungnahmen/

Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG)

Die Wirtschaftsprüferkammer hat mit Schreiben vom 14. Januar 2008 gegenüber dem Bundesministerium der Justiz zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts wie nachfolgend wiedergegeben Stellung genommen:

Wir dürfen uns dabei auf Ausführungen zu den Punkten beschränken, die den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer oder die Wirtschaftsprüferkammer unmittelbar oder zumindest mittelbar betreffen (könnten). Soweit durch den Referentenentwurf Änderungen der Wirtschaftsprüferordnung (WPO) vorgesehen sind, verstehen sich Anmerkungen unsererseits von selbst.

Vorbemerkungen

Wir begrüßen die Intention des BMJ, die **Regelungen zur Rechnungslegung** zu verbessern, um dadurch den Verwaltungsaufwand zu reduzieren und unterstützen das Bestreben, die Rechnungslegungsvorschriften zu einer vollwertigen, aber kostengünstigeren und einfacheren Alternative zu den International Financial Reporting Standards (IFRS) weiterzuentwickeln. Dass der prinzipienbasierte Ansatz des HGB hierbei beibehalten werden soll und keinem regelungsbaasierten Ansatz Platz macht, sehen wir in diesem Zusammenhang als folgerichtig und zweckmäßig an. Im Interesse klarer, eindeutiger und anwendbarer Bilanzierungs- und Bewertungsregelungen steht die WPK insbesondere auch der Reduzierung von Ansatz- und Bewertungswahlrechten positiv gegenüber.

Die WPK begrüßt weiterhin ausdrücklich die Abschaffung der sog. „umgekehrten Maßgeblichkeit“ der Steuer- für die Handelsbilanz, da diese die Informationsfunktion der handelsrechtlichen Rechnungslegung stärkt und die umgekehrte Maßgeblichkeit zu rein steuerlich bedingten Informationsverzerrungen führt. Wir teilen die Auffassung des Gesetzgebers, dass es zu der Maßgeblichkeit selbst „keine alternative Gestaltungsmöglichkeit“ gibt.

Für den Berufsstand hat aus unserer Sicht die Umsetzung der in der Abschlussprüferrichtlinie enthaltenen **Netzwerkdefinition** besondere Bedeutung. Da sie die Frage des Ausschlusses von Abschlussprüfungen unter dem Gesichtspunkt der Besorgnis der Befangenheit betrifft, hat sie Auswirkungen auch auf das Berufsrecht. Der Netzwerkbegriff hat durch das kürzlich in Kraft getretene Berufsaufsichtsreformgesetz (BARefG) mehrfach Eingang in die WPO gefunden; dabei hat der Gesetzgeber hinsichtlich des Begriffsinhalts auf die Abschlussprüferrichtlinie verwiesen. Nach Umsetzung der Begriffsbestimmung in deutsches Recht (§ 319b HGB-neu) wird sich auch die berufsrechtliche Auslegung hieran zu orientieren haben.

Die WPK begrüßt die Umsetzung der Netzwerkdefinition in § 319b HGB-neu sowohl in rechtstechnischer als auch in inhaltlicher Hinsicht.

Unter rechtstechnischem Gesichtspunkt gilt dies insbesondere für den Verzicht darauf, die sehr umfangreiche Netzwerkdefinition der Abschlussprüferrichtlinie wortwörtlich zu übernehmen. Soweit die wesentlichen Begriffsinhalte der Richtlinienvorgabe in der Gesetzesbegründung näher ausgeführt und erläutert werden, halten wir auch dies für den richtigen Ansatz.

Wir begrüßen ausdrücklich die der Formulierung zugrunde liegende Absicht, bei voller Umsetzung der Richtlinienvorgabe zugleich eine inhaltliche Konkretisierung auf den notwendigen Regelungsgehalt vorzunehmen. Dies betrifft nicht nur die Tatbestandsvoraussetzungen, sondern auch die Rechtsfolgen für den Fall, dass ein Netzwerk zu bejahen ist. Die Differenzierung zwischen solchen Ausschlussgründen, bei denen – sollten sie bei einem Netzwerkmitglied vorliegen – ein Ausschlussgrund auch für den Abschlussprüfer selbst immer zu bejahen ist und solchen, die lediglich zu einer „widerleglichen Vermutung“ führen, halten wir für begrüßenswert. Gleiches gilt für die im Rahmen der Gesetzesbegründung enthaltene Betonung der grundsätzlichen Vereinbarkeit von Prüfungs- und Beratungsleistungen (Seite 185, zweiter Absatz). In diesem Zusammenhang regen wir zur Klarstellung an, den Satz *„Die Erbringung von Beratungsleistungen ist nur dann nicht zulässig, wenn sich das Ergebnis der Beratung unmittelbar im Jahresabschluss oder Konzernabschluss widerspiegelt“* umzuformulieren. Die Erbringung von Beratungsleistungen ist immer zulässig; fraglich kann dagegen sein, ob und unter welchen Umständen die gleichzeitige Durchführung einer Abschlussprüfung durch den Berater zulässig ist.

Unsere weiteren Anmerkungen orientieren sich an der Reihenfolge der im Referentenentwurf vorgesehenen Gesetzesänderungen:

Artikel 1 Änderung des Handelsgesetzbuches

1. Nr. 20 (Anhebung der Schwellenwerte des § 267 HGB)

Im Rahmen der Zielsetzung des BMJ, den Verwaltungsaufwand für die rechnungslegenden Unternehmen zu reduzieren, begrüßt die WPK grundsätzlich auch die erneute Anhebung der Schwellenwerte des § 267 HGB. Wir nehmen zur Kenntnis, dass die Erhöhung den durch die Richtlinie 2006/46/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Juni 2006 gesetzten Rahmen – einschließlich der möglichen Abweichung nach oben von 10 % bei der Umrechnung von ECU in nationale Währungen – voll ausschöpft.

Laut der vom BMJ herausgegebenen Presseinformation vom 16. Oktober 2007 werden rd. 7.400 Kapitalgesellschaften nicht mehr als „mittelgroß“, sondern als „klein“ gelten, sodass sie nach § 316 Abs. 1 Satz 1 HGB nicht mehr der Prüfungspflicht unterliegen werden. Wir begrüßen ausdrücklich die hiermit verbundenen Reduzierungen von Kosten und Aufwand bei den entsprechenden Unternehmen, möchten jedoch in diesem Zusammenhang auch die Schutzfunktion der Prüfungspflicht herausstellen, die neben den Gesellschaftern auch andere „Stakeholder“, wie Arbeitnehmer, Lieferanten, den Fiskus, Kreditgeber und Kunden umfasst.

Die Befreiung von der Prüfungspflicht stellt im ersten Schritt eine kostenmäßige Entlastung dar, da das Prüfungshonorar sowie ggf. interne Personalkosten für die Begleitung der Jahresabschlussprüfung wegfallen. Gleichzeitig sehen wir aber auch die eventuelle Gefahr negativer Auswirkungen auf die Unternehmensabläufe, die zu einer Verschlechterung der internen Kontrollen führen können, da diese Gegenstand jeder Jahresabschlussprüfung sind. Die hieraus resultierenden Folgekosten könnten leicht die eingesparten Kosten übersteigen. Durch den Wegfall der externen Kontrolle durch einen sachkundigen Dritten besteht zudem die Gefahr erhöhter Risiken von Unrichtigkeiten und Verstößen. Hier bietet die Abschlussprüfung einen wesentlichen Schutz.

Hinzu kommt, dass in den Fällen, in denen Unternehmen nicht mehr der Prüfungspflicht unterliegen, einzelne Stakeholder, insbesondere Kapitalgeber, darauf bestehen könnten, dass das Unternehmen sich einer freiwilligen Abschlussprüfung oder einer prüferischen Durchsicht unterzieht. Damit werden die eingesparten Kosten entweder ganz oder unter Einbuße von Prüfungssicherheit teilweise wieder auszugeben sein.

Zu beachten ist weiterhin, dass ein Wegfall der Prüfungspflicht bei den betroffenen Unternehmen voraussichtlich zu einer Erhöhung der Kapitalbeschaffungskosten führen kann, da

Kreditinstitute, wenn sie keinen Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses erhalten, höhere Zinssätze oder zusätzliche Sicherheiten verlangen werden.

2. Nr. 46 (Währungsumrechnung, § 308a HGB-neu)

Wir begrüßen, dass mit dem BilMoG die Währungsumrechnung im Einzel- und Konzernabschluss erstmals gesetzlich geregelt wird. Wir stimmen § 308a Satz 1 HGB-neu. zu, dass im Konzernabschluss Aktiv- und Passivposten zum Devisenkassakurs, das Eigenkapital hingegen zum historischen Kurs umzurechnen ist.

Bezüglich der in Satz 2 vorgesehenen Umrechnung der Gewinn- und Verlustrechnung zu historischen Kursen (Transaktionskursen) möchten wir jedoch zu bedenken geben, dass dies für das ausländische Tochterunternehmen bedeutet, dass sämtliche Buchungen der Gewinn- und Verlustrechnung sowohl in der Landeswährung als auch in Euro zu erfolgen haben, da eine Umrechnung jeder einzelnen Transaktion im Rahmen der Erstellung des Konzernabschlusses des Mutterunternehmens i. d. R. zu aufwändig, wenn überhaupt möglich, wäre.

Vor diesem Hintergrund möchten wir anregen, in Übereinstimmung mit der Literatur (bspw. WP Handbuch 2006, M 272) auch die Umrechnung der Gewinn- und Verlustrechnung mit Durchschnittskursen für zulässig zu erachten, sofern die (Monats-) Durchschnittskurse so bestimmt werden, dass sich keine wesentlichen Abweichungen zu einer Umrechnung zu Transaktionskosten ergeben.

3. Nr. 53 (Einfügung des § 316 Abs. 5 HGB-neu)

§ 316 Abs. 5 HGB-neu ermächtigt das BMJ, durch Rechtsverordnung zusätzlich zu den internationalen Prüfungsstandards Abschlussprüfungsverfahren oder Abschlussprüfungsanforderungen vorzuschreiben.

Die durch die Europäische Kommission angenommenen internationalen Prüfungsstandards i. S. d. § 316 Abs. 4 HGB-neu werden im Kern künftig, zumindest bezüglich der „Objectives“ und „Requirements“, Gesetzescharakter haben. Darüber hinaus wird nach diesseitiger Auffassung wohl auch die „Application Guidance“ zu den Gesetzesmaterialien gehören müssen. Ergänzende Regelungen (Add-Ons) können nach europäischem Verständnis wohl nur auf einer gesetzlichen Grundlage erlassen werden. Anforderungen an die Abschlussprüfung (Abschlussprüfungsanforderungen) bedürfen demnach einer gesetzlichen Grundlage, für die nach diesseitiger Auffassung eine Verordnungsermächtigung in der vorliegenden Form nicht ausreichen dürfte.

Hiervon zu unterscheiden sind hingegen die Abschlussprüfungsverfahren, die ergänzend zu den internationalen Prüfungsstandards festgelegt werden. Vor dem Hintergrund des Selbstverständnisses des deutschen Berufsstands, der seit jeher die Standards zur Durchführung von Jahresabschlussprüfungen selber setzt, sind wir der Auffassung, dass die Schaffung von Standards zum Verfahren der Abschlussprüfung auch weiterhin durch den Berufsstand selbst, auf Grundlage seiner Erfahrungen, erfolgen sollte. Das bestehende Verfahren der Standardsetzung durch eine privatrechtliche Institution in der Verantwortung des Berufsstandes hat sich nach diesseitiger Auffassung seit Jahrzehnten bewährt und sollte daher beibehalten werden.

Wir bitten daher den Gesetzgeber, für ergänzende Prüfungsanforderungen gesetzliche Regelungen zu erlassen und die Standardsetzung für das Verfahren der Abschlussprüfung beim Berufsstand zu belassen und dementsprechend von einer gesetzlichen Regelung abzusehen.

4. Nr. 56 (§ 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB-neu)

Sowohl nach der Abschlussprüferrichtlinie als auch der darauf gestützten Gesetzesbegründung zur Änderung des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB sollen von der internen Rotation alle für die Durchführung der Abschlussprüfung im Auftrag einer Prüfungsgesellschaft verantwortlichen Prüfungspartner erfasst sein. Das deutsche Recht stellt dagegen bisher allein auf die Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks ab. Der mit dem Referentenentwurf verfolgte Ansatz, den von der internen Rotation erfassten Personenkreis auf verantwortliche Prüfungspartner zu erweitern, die den Bestätigungsvermerk nicht unterschrieben haben, ist daher folgerichtig.

Regelungstechnisch behält die Formulierung in § 319 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB-neu in Satz 1 die formale Bezugnahme auf die Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks bei. Die Erweiterung erfolgt durch die in Satz 2 aufgenommene, an Art. 2 Ziff. 16 der Abschlussprüferrichtlinie anknüpfende Definition des verantwortlichen Prüfungspartners. Satz 2 lautet: *„Verantwortlicher Prüfungspartner ist, wer den Bestätigungsvermerk nach § 322 unterzeichnet oder als Wirtschaftsprüfer von einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als für die Durchführung einer Jahres- oder Konzernabschlussprüfung vorrangig verantwortlich bestimmt worden ist.“*

Diese Regelungstechnik enthält eine vermeidbare Verdoppelung der Tatbestandsmerkmale. Nach Nr. 4 Satz 2 ist eine Person, die den Bestätigungsvermerk unterzeichnet, per definitionem „verantwortlicher Prüfungspartner“ (Fallgruppe des Art. 2 Ziff. 16 lit. c der Abschluss-

prüferrichtlinie). Dann ist aber dieselbe Tatbestandsvoraussetzung in Nr. 4 Satz 1 (... *als verantwortlicher Prüfungspartner ... unterzeichnet hat*) überflüssig. Sie ist wohl dem Umstand geschuldet, dass in diesen Fällen die Unterzeichnung der formal auslösende Tatbestand ist.

Nach der Formulierung in Satz 1 bestünde dann aber eine Lücke für diejenigen verantwortlichen Prüfungspartner, die den Bestätigungsvermerk nicht (mit) unterzeichnet haben (Fallgruppe des Art. 2 Ziff. 16 lit. a der Abschlussprüferrichtlinie).

Allerdings könnte man in diesem Zusammenhang fragen, ob es dieser Regelung noch bedarf, wenn die Anforderung aus Art. 28 Abs. 1 Satz 1 der Abschlussprüferrichtlinie in deutsches Recht umgesetzt worden ist. Nach dieser Vorschrift muss der Bestätigungsvermerk bei Prüfung durch eine Prüfungsgesellschaft zumindest von dem oder den Abschlussprüfern unterzeichnet werden, welche die Abschlussprüfung für die Prüfungsgesellschaft durchgeführt haben. Zur Umsetzung der Richtlinienvorgabe hat der Beirat der WPK im November d. J. eine Ergänzung der Berufssatzung WP/vBP beschlossen, die voraussichtlich am 28. Februar 2008 in Kraft treten wird (Anlage 1). Damit dürfte auch der verantwortliche Prüfungspartner i. S. d. Art. 2 Ziff. 16 lit. a der Abschlussprüferrichtlinie unter diese Regelung fallen und den Bestätigungsvermerk mit zu unterzeichnen haben, sodass er von der Rotationsregelung bereits unter diesem Gesichtspunkt erfasst würde. Gleichwohl kann zur Verdeutlichung erwogen werden, die Erstreckung auf die Fallgruppe des Art. 2 Ziff. 16 lit. a der Abschlussprüferrichtlinie im HGB ausdrücklich zu regeln, auch wenn es hierfür keine praktischen Anwendungsfälle mehr geben wird. Dann muss aber die Grundregel in Nr. 4 Satz 1 über den Fall der Unterschrift hinaus erweitert werden.

Auch im Hinblick auf die dritte Fallgruppe würde eine Anknüpfung nur an die Unterzeichnung ins Leere gehen. Zu dieser Fallgruppe gehören die für die Durchführung der Konzernabschlussprüfung auf der Ebene bedeutender Tochtergesellschaften vorrangig verantwortlichen Personen (Art. 2 Ziff. 16 lit. b der Abschlussprüferrichtlinie). Diese werden durch Nr. 4 Satz 3 des Entwurfs zwar in den Begriff der „verantwortlichen Prüfungspartner“ einbezogen. Nach der vorgesehenen Formulierung des Satzes 1 von Nr. 4 würden diese Fälle jedoch - planwidrig - vom Rotationsgebot nicht erfasst, weil diese Personen den Bestätigungsvermerk zum Konzernabschluss nicht (mit) unterschreiben und möglicherweise auch auf der Ebene der Tochtergesellschaft keinen Bestätigungsvermerk unterzeichnen, sondern nur das Konzernprüfungspackage.

Weitere Überlegungen zum Inhalt und Aufbau der Vorschrift knüpfen daran an, dass § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB an den „Wirtschaftsprüfer“ (in Einzelpraxis) adressiert ist. Für Wirt-

schaftsprüfungsgesellschaften wird die Regelung erst durch die Verweisung des § 319a Abs. 1 Satz 4 HGB anwendbar. Die Konzernabschlussprüfung wiederum wird erst in § 319a Abs. 2 HGB angesprochen. Dem sollte auch regelungstechnisch durch entsprechende Differenzierungen Rechnung getragen werden:

- Wirtschaftsprüfer in Einzelpraxis

Der Wirtschaftsprüfer in Einzelpraxis ist schon deshalb immer „verantwortlicher Prüfungspartner“, weil er als bestellter Abschlussprüfer den Bestätigungsvermerk höchstpersönlich zu unterzeichnen hat. Dies gilt auch dann, wenn er Prüfungstätigkeiten auf einen angestellten WP delegiert hat. Insoweit kann und sollte es für den Wirtschaftsprüfer in Einzelpraxis – ebenso wie für bestellte Sozien – bei der derzeitigen Regelung (Anknüpfung an die Unterschrift) bleiben. Für **§ 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB** sollte daher folgende Formulierung verwendet werden:

4. die Abschlussprüfung bei dem Unternehmen bereits in sieben Fällen durchgeführt hat; dies gilt nicht, wenn seit der letzten Prüfung des Jahresabschlusses drei oder mehr Jahre vergangen sind.

Der bisher vorgesehene Zusatz „...sieben oder mehr...“ sollte entfallen. Er entstammt noch dem ganz alten Regelungstext vor Inkrafttreten des BilReG und betraf das Zeitraumkonzept (X mal in 10 Jahren). Bei dem jetzt einschlägigen „Abzählkonzept“ führt die Erwähnung zusätzlicher Jahre eher zu Unklarheiten.

- Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

Geeigneter Anknüpfungspunkt für eine Erweiterung der Regelung auf verantwortliche Prüfungspartner wäre die Vorschrift des **§ 319a Abs. 1 Satz 4 HGB** für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Diese könnte wie folgt formuliert werden:

„Satz 1 Nr. 4 findet auf eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mit der Maßgabe Anwendung, dass sie nicht Abschlussprüfer sein darf, wenn sie bei der Abschlussprüfung des Unternehmens einen Wirtschaftsprüfer beschäftigt, der bei der Prüfung des Unternehmens bereits in sieben Fällen als verantwortlicher Prüfungspartner tätig war; verantwortlicher Prüfungspartner ist ein Wirtschaftsprüfer, der den Bestätigungsvermerk nach § 322 unterzeichnet oder als für die Durchführung der Abschlussprüfung vorrangig verantwortlich bestimmt worden ist.“

- Konzernabschlussprüfungen

Das Rotationsgebot für die dritte Fallgruppe (Prüfer bei bedeutenden Tochterunternehmen; Art. 2 Ziff. 16 lit. b der Abschlussprüferrichtlinie) betrifft nur den Fall der Konzernabschlussprüfung. Die Erweiterung der Definition sollte daher aus systematischen Gründen in **§ 319a Abs. 2 HGB** geregelt werden. Diese Vorschrift könnte um folgenden Satz 2 ergänzt werden:

„Absatz 1 Satz 4 gilt mit der Maßgabe, dass verantwortlicher Prüfungspartner im Sinne dieser Vorschrift auch derjenige ist, der als Wirtschaftsprüfer auf der Ebene bedeutender Tochtergesellschaften als für die Durchführung von deren Abschlussprüfung vorrangig verantwortlich bestimmt worden ist.“

Gefragt werden könnte, ob sich bei dieser Formulierung eine Regelungslücke für den Fall ergibt, dass die Konzernabschlussprüfung durch einen Einzelwirtschaftsprüfer durchgeführt wird, weil die Regelung nur auf Absatz 1 Satz 4, nicht aber auf Absatz 1 Satz 1 Nr. 4 Bezug nimmt. Auch die im Entwurf vorgeschlagene Formulierung des Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 erfasst jedoch – im Einklang mit dem Wortlaut der Richtlinie – nur Personen, die von einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als für die Prüfungsdurchführung vorrangig verantwortlich bestimmt worden sind, sodass durch die hier vorgeschlagene Formulierung kein Umsetzungsdefizit entstünde.

In diesem Zusammenhang bitten wir noch zu prüfen, ob die in der Begründung genannte Schwelle für die Einordnung als bedeutende Tochtergesellschaft (10 %) durch die Richtlinie zwingend vorgegeben ist. Sachlich erscheint uns eine höhere Schwelle angemessen. Außerdem geht die in der Begründung dargelegte Alternative (10 % des Vermögens oder des Umsatzes) u. E. zu weit und passt auch nicht zu den Ausführungen in der Begründung, wonach die Einbeziehung des zu beurteilenden Tochterunternehmens sowohl die Vermögens- als auch die Finanz- und Ertragslage des Konzerns erheblich beeinflussen muss.

Schließlich ist zu fragen, für welche Fälle die andauernde Tätigkeit eines Wirtschaftsprüfers auf Ebene des Tochterunternehmens dem Prüfer des Mutterunternehmens zugerechnet werden und zur internen Rotation zwingen oder den Konzernabschlussprüfer von der Prüfung ausschließen kann. Ginge es um eine einheitliche Konzernprüfung, die ausschließlich mit Mitarbeitern des Konzernabschlussprüfers besetzt ist, erscheint die Regelung folgerichtig. In vielen Fällen werden die einbezogenen Tochterunternehmen jedoch von den jeweils für deren Einzelabschluss bestellten Prüfern geprüft; dies schließt auch die Prüfung der Konsolidierungsunterlagen ein. Ist für den Einzelabschluss aber ein fremder Dritter als Prüfer bestellt, auf den der Konzernabschlussprüfer keinen Einfluss hat,

ginge es zu weit, einen Ausschluss von der Konzernabschlussprüfung zu regeln. Hier wird die mögliche Betriebsblindheit des Prüfers auf Tochterebene durch die Einhaltung des Rotationsgebots auf Ebene des Konzernprüfers und durch die diesem obliegenden Prüfungspflichten kompensiert. Ob eine Zurechnung in Fällen geboten ist, in denen die Prüfungsgesellschaft, die den Abschluss des Tochterunternehmens prüft, zugleich auch der Konzernabschlussprüfer ist, mit diesem i. S. d. § 271 HGB verbunden ist oder zu demselben Netzwerk gehört, sollte im Gesetzestext geregelt oder zumindest in der Begründung klargestellt werden.

5. Nr. 58 (§ 320 Abs. 4 HGB-neu)

Die Regelung dient der Umsetzung des Art. 23 Abs. 3 der Abschlussprüferrichtlinie. Eine in diese Richtung gehende, aber sowohl in ihrem Anwendungsbereich als auch ihren Rechtsfolgen beschränkte Regelung enthält die Berufssatzung WP/vBP bereits seit langem mit deren § 26 (**Anlage 2**).

Die Regelung in der Berufssatzung WP/vBP beschränkt sich ausdrücklich auf den Fall der vorzeitigen Beendigung eines Prüfungsauftrags (§ 318 Abs. 6 HGB). Die Begründung zu § 320 Abs. 4 HGB-neu bezieht sich auch auf diesen Fall, stellt dann jedoch fest, dass mit der schon bisher geregelten Berichtspflicht aus § 318 Abs. 6 Satz 4 und der Vorlagepflicht aus § 320 Abs. 1 Satz 2 HGB die Anforderungen der Richtlinie nicht umgesetzt seien. Wenn dieses Umsetzungsdefizit nur in der Frage besteht, ob der neue Prüfer die Aushändigung des Prüfungsberichts von dem bisherigen Prüfer verlangen kann oder nur – indirekt – über das geprüfte Unternehmen, so trägt dies u. E. eine gesetzliche Regelung nicht. In diesem Fall würden wir anregen, den Anspruch auf Direktvorlage in die Berufssatzung WP/vBP zu übernehmen, wo sie unschwer in § 26 Abs. 2 und/oder Abs. 3 aufgenommen werden könnte.

Muss es bei einer gesetzlichen Regelung bleiben, sollte klargestellt werden, dass der Bericht nach § 320 Abs. 4 HGB-neu nicht zu dem Bericht nach § 318 Abs. 6 Satz 4 HGB als gesondertes Instrument hinzutritt. Dieses Missverständnis könnte insbesondere aus der erneuten Bezugnahme auf § 321 HGB entstehen.

6. Nr. 59 (§ 321 Abs. 4a HGB-neu)

Wie in der Gesetzesbegründung ausgeführt wird, wird durch die Verpflichtung aller gesetzlichen Abschlussprüfer, ihre Unabhängigkeit in einem gesonderten Abschnitt des Prüfungsberichts ausdrücklich schriftlich zu erklären, die Vorgabe des Art. 42 Abs. 1 lit. a der Ab-

schlussprüferrichtlinie nicht 1:1 umgesetzt, sondern überschritten, da sich die nationale Regelung nicht auf die Abschlussprüfer bei Unternehmen von öffentlichem Interesse beschränkt. Wir geben zu bedenken, ob diese Übererfüllung erforderlich ist.

Für den eigentlichen – engeren – Adressatenkreis würde es sich anbieten, die Regelung im Zusammenhang mit den Aufgaben des Prüfungsausschusses zu regeln, wie dies die Richtlinie vorsieht. Eine solche enger an der Richtlinie orientierte Umsetzung würde zudem die Regelung des Deutschen Corporate Governance Kodex sinnvoll ergänzen, der in Ziff. 7.2.1 vorsieht, dass der Aufsichtsrat (bzw. das Audit Committee) vor seinem Wahlvorschlag eine Unabhängigkeitsbestätigung des Prüfers einholt.

7. Nr. 84 (§ 342 HGB-neu)

Wir begrüßen die Ergänzung von § 342 Abs. 1 HGB um eine Nr. 4, die dem DRSC die Erarbeitung von Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinne von § 315a Abs. 1 HGB zuweist. Das Recht und die Pflicht zur Interpretation internationaler Standards dem nationalen Standardsetter zuzuweisen ist international üblich und daher auch für Deutschland zu begrüßen.

Artikel 7 Änderung des Genossenschaftsgesetzes

8. Nummer 8 (§ 63g GenG-neu)

Die mit der Änderung beabsichtigte Einbeziehung der genossenschaftlichen Prüfungsverbände in die anlassunabhängigen Sonderuntersuchungen der WPK war bereits im Rahmen des Berufsaufsichtsreformgesetzes (BARefG) ein Thema. Die Einbeziehung als solche war hierbei zwischen allen Beteiligten unstrittig, wobei es für die WPK allerdings unverzichtbar war und ist, dass es keine lediglich „partielle“ Einbeziehung gibt. Unsicherheiten gab es daher hinsichtlich der seinerzeit vorgesehenen rechtstechnischen Umsetzung. Aus diesem Grund empfahl der Wirtschaftsausschuss im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum BARefG, diesen Komplex zunächst auszugliedern und in einem anderen Gesetzgebungsverfahren zu regeln.

Mit Bedauern haben wir festgestellt, dass der jetzt im Rahmen des BilMoG vorgesehene regelungstechnische Ansatz wiederum demjenigen entspricht, der bereits im Rahmen des BARefG als nicht geeignet angesehen wurde.

Wir bitten um Verständnis dafür, dass wir nähere Erläuterungen sowie einen Regelungsvorschlag zu diesem Themenkomplex einer späteren gesonderten Stellungnahme vorbehalten möchten. Zunächst scheint es uns sinnvoll, die Thematik mit den Dachverbänden der gewerkschaftlichen Prüfungsverbände zu erörtern und nach Möglichkeit Einvernehmen zu erzielen.

Artikel 10 Änderung der WPO

9. Nummer 2 (§ 43 Abs. 3 WPO-neu)

Die Einfügung der Regelung zum „cooling off“ in die WPO halten wir unter Abwägung der möglichen Alternativen für die beste Lösung. Trotz der auch in der Gesetzesbegründung zum Ausdruck kommenden Besonderheit, dass die Verletzung dieser Pflichten nur durch einen „vormaligen“ Wirtschaftsprüfer möglich wäre, kann dies wegen des Sachzusammenhangs in Kauf genommen werden.

Letztlich handelt es sich um eine Berufspflicht eigener Art, die ihre Bedeutung regelmäßig nur in der Nachwirkung nach dem Ausscheiden aus dem Beruf entfaltet. Nur im Ausnahmefall, dass der Berufsangehörige nach § 46 zeitlich befristet beurlaubt ist, kann das Verbot von einem bestellten Wirtschaftsprüfer verletzt werden. Da es sich damit nicht um eine Berufspflicht im eigentlichen Sinne handelt und folgerichtig in einem neuen § 133a WPO ein gesonderter Ordnungswidrigkeitstatbestand vorgesehen ist, könnte allerdings überlegt werden, ob die Regelung in § 43 WPO als der zentralen Vorschrift zu den wesentlichen Berufspflichten sachgerecht ist oder sich innerhalb der WPO ein besserer Regelungsstandort finden ließe. Nachdem es sich auch nicht um eine allgemeine Berufspflicht handelt, sondern um eine spezielle Regelung in der Nachwirkung zu der Tätigkeit als verantwortlicher Prüfungspartner bei der Abschlussprüfung eines Unternehmens i. S. d. § 319a HGB, bietet sich eher die Einfügung als § 55d WPO an (die Verweise auf § 43 Abs. 3 WPO in Artikel 7 Nr. 6 sowie Nr. 9 a) cc) BilMoG müssten dann angepasst werden).

In der vorgeschlagenen Formulierung müsste das Zitat richtig „§ 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 und 3 des HGB“ lauten. Wir dürfen allerdings an unseren Hinweise zur Regelungstechnik bei der in Bezug genommenen Vorschrift anknüpfen und auch im Zusammenhang mit der Regelung zum cooling off darauf aufmerksam machen, dass der Fall des selbst als Prüfer bestellten (Einzel-) Wirtschaftsprüfers von dem des für eine Prüfungsgesellschaft tätigen Wirtschaftsprüfers unterschieden werden muss.

Im Unterschied zur Regelung für die interne Rotation spricht die Abschlussprüferrichtlinie in Art. 42 Abs. 3 ausdrücklich von „dem Abschlussprüfer“ und „dem verantwortlichen Prüfungspartner“. Bezogen auf den als Abschlussprüfer bestellten Wirtschaftsprüfer selbst ist die in § 43 Abs. 3 WPO-neu vorgeschlagene Formulierung („Wer als verantwortlicher Prüfungspartner... beschäftigt war“) daher unglücklich, weil sie den als Abschlussprüfer bestellten (Einzel-) Wirtschaftsprüfer nicht ausdrücklich erwähnt. Aus der Begründung lässt sich aber entnehmen, dass auch der selbst als Abschlussprüfer bestellte Wirtschaftsprüfer von der Vorschrift erfasst sein soll und es sich somit nicht um eine bewusste Beschränkung der Vorschrift auf Personen handelt, die für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften als verantwortliche Prüfungspartner handeln.

Für als Abschlussprüfer bestellte (Einzel-) Wirtschaftsprüfer ergibt sich allerdings folgende Besonderheit. Mit dem cooling off soll die Unabhängigkeit des (aktuellen) Abschlussprüfers gestärkt werden, wie es auch in der Begründung zu § 43 Abs. 3 WPO-neu heißt. Verhindert werden soll in erster Linie die Einflussnahme auf die neuen Prüfer und deren Rücksichtnahme auf einen früheren Kollegen. Hintergrund für das cooling off ist die frühere konkrete berufliche Verbindung des ehemaligen Prüfers mit dem oder den jetzigen Prüfern.

Beim Wechsel eines selbst als Abschlussprüfer bestellten Wirtschaftsprüfers in das Unternehmen kommt es aber zwangsläufig zur Bestellung eines neuen Abschlussprüfers und damit zu einem Prüferwechsel im Sinne einer externen Rotation. Die unterstellte Gefährdungssituation der unzulässigen Einflussmöglichkeit durch „Vertrautheit“ im Sinne einer früheren beruflichen Verbindung tritt in dieser Fallkonstellation grundsätzlich nicht auf. Persönliche Kontakte, die sich beispielsweise aus einer Zusammenarbeit in Berufsgremien ergeben haben, können nicht anders zu werten sein wie derartige Kontakte zwischen Unternehmensvertretern und Prüfern allgemein; sie führen nach § 319 Abs. 2 HGB nur unter engen Voraussetzungen zu einer Besorgnis der Befangenheit. Ausnahmsweise kann eine gleichartige Gefährdungslage dann entstehen, wenn der neue Prüfer die Infrastruktur des wechselnden Prüfers übernimmt, wie dies bei einem Praxiserwerb oder im Rahmen einer Sozietät denkbar ist. Nur für diese Ausnahmefälle wäre ein cooling off erforderlich und die damit verbundene Beschränkung der Berufsausübungsfreiheit zu rechtfertigen.

In der Begründung zu § 43 Abs. 3 WPO-neu wird ausgeführt, durch das cooling off solle auch verhindert werden, dass der frühere Abschlussprüfer vergangenes Fehlverhalten verschleiern kann. Zwar besteht nach einem Wechsel in der Tat das Risiko, dass der Wechselnde Fehler, die er bei der vorangegangenen Prüfung fahrlässig nicht erkannt oder bewusst ignoriert hat, in seiner Rolle als Aufstellungsverantwortlicher nicht von sich aus aufdeckt. Dieses Risiko wird jedoch durch die Abschlussprüferrichtlinie mit der Forderung nach

einer cooling-off-Periode nicht adressiert. Die Richtlinie will der Befangenheit des aktuellen (neuen) Prüfers entgegenwirken, gibt aber u.E. keine Rechtsgrundlage dafür, den Wechselnden bei gleichzeitig stattfindender externer Rotation zur Einhaltung einer cooling-off-Periode zu verpflichten. Dies gilt übrigens nicht nur für den wechselnden Einzelwirtschaftsprüfer, sondern auch für den verantwortlichen Prüfungspartner, der für eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft gehandelt hat, wenn diese nicht wieder als Abschlussprüfer bestellt wird.

Hiernach ist zu erwägen, ob der als Abschlussprüfer bestellte (Einzel-) Wirtschaftsprüfer doch ausdrücklich aus dem Anwendungsbereich der Vorschrift herausgenommen werden soll; gleiches müsste dann im Falle der externen Rotation auch für den verantwortlichen Prüfungspartner, der für eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft handelt, gelten. Ob eine ausdrückliche Ausnahme angesichts des Regelungsumfangs der Richtlinie zweckmäßig wäre, kann bezweifelt werden. Dann müsste aber zumindest in der Begründung klargestellt werden, dass das Tätigkeitsverbot im Fall einer externen Rotation nicht eingreift. Die zweite Alternative in der Begründung („... oder vergangenes Fehlverhalten verschleiern kann“) müsste entsprechend gestrichen werden.

Wenn hiernach die als Abschlussprüfer bestellten (Einzel-) Wirtschaftsprüfer formal in die Regelung einbezogen werden sollen, regen wir an, dies im Gesetzestext deutlich zum Ausdruck zu bringen und die Regelung etwa wie folgt zu formulieren:

„Wer Abschlussprüfer eines Unternehmens im Sinne des § 319a Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs war oder wer bei einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als verantwortlicher Prüfungspartner im Sinne des § 319a Abs. 1 ...[je nach dem Ort der vorgesehenen Regelung] bei der Abschlussprüfung eines solchen Unternehmens tätig war, darf bei diesem Unternehmen innerhalb von zwei Jahren nach der Beendigung der Prüfungstätigkeit keine wichtige Führungstätigkeit ausüben.“

Zu bedenken ist, ob sich die Verweisung für die Definition des verantwortlichen Prüfungspartners auch auf den Fall des Prüfers eines bedeutenden Tochterunternehmens erstrecken soll. In Bezug auf eine Führungsposition bei dem Tochterunternehmen selbst ergibt sich ein solches Verbot, wenn das Tochterunternehmen eines i. S. d. § 319a Abs. 1 HGB ist. Bezogen auf eine Führungsposition bei dem Mutterunternehmen, das den Konzernabschluss aufstellt, ist hingegen zweifelhaft, ob die Erstreckung sachlich erforderlich ist. In Bezug auf andere Konzernunternehmen kann sie ohnehin nicht bestehen, da der Konzern insoweit nicht als Einheit aufzufassen ist. Die Richtlinie lässt hier wohl Spielraum für eine sachgerechte Umsetzung.

Bei dem Formulierungsvorschlag haben wir daher zur Klarstellung das Wort „dort“ durch „bei diesem Unternehmen“ ersetzt. Am Satzende stimmen wir der Überlegung zu, anstelle des Begriffs „übernehmen“ aus der Richtlinie den Begriff „ausüben“ zu verwenden, weil dieser die aktive Tätigkeit bezeichnet. Hierzu passt aber nicht der Begriff „Führungsposition“, sondern eher der Begriff „Führungstätigkeit“.

10. Nummer 3 (§ 51b Abs. 4 Satz 2 WPO-neu)

Nach dem neuen Satz 2 des § 51b Abs. 4 WPO haben Wirtschaftsprüfer in den Arbeitspapieren auch die zur Überprüfung ihrer Unabhängigkeit ergriffenen Maßnahmen, ihre Unabhängigkeit gefährdenden Umstände und ergriffene Schutzmaßnahmen schriftlich zu dokumentieren. Aus unserer Sicht besteht kein Erfordernis, eine solche Vorschrift in der WPO zu verankern. In der Berufssatzung WP/vBP ist in § 21 Abs. 5 i. V. m. § 22 Abs. 2 in Bezug auf Prüfungen und die Erstattung von Gutachten eine entsprechende Berufspflicht bereits geregelt (**Anlage 3**). Den Anforderungen der Abschlussprüferrichtlinie ist damit bereits Genüge getan. Die im Referentenentwurf vorgesehene Regelung würde zudem, anders als die bereits bestehende Regelung in der Berufssatzung WP/vBP, alle nach § 2 WPO zulässigen Tätigkeiten erfassen (also nicht nur gesetzliche Abschlussprüfungen) und damit weit über die Anforderungen der Abschlussprüferrichtlinie hinausgehen. Sollte der Gesetzgeber gleichwohl an einer Regelung in der WPO festhalten, wäre daher zumindest die Formulierung wie folgt zu ändern:

„Der Wirtschaftsprüfer hat in den Arbeitspapieren, die Abschlussprüfungen im Sinne des § 316 des Handelsgesetzbuchs betreffen, auch die ...“.

11. Nummer 5 (§ 133a WPO-neu)

Da die Gesetzesbegründung hierzu keinen Hinweis enthält, kann nicht beurteilt werden, ob die Frage bedacht worden ist, wer zuständige Verwaltungsbehörde für die Festsetzung des Bußgeldes sein soll. In den Fällen des § 132 Abs. 4 WPO ist die WPK die zuständige Bußgeldbehörde. Entsprechend wäre in § 133c WPO zu regeln, wem die Bußgelder aus etwaigen Verstößen zustehen sollen.

12. Nummer 7 (§ 134 Abs. 6 WPO-neu)

Dem Inhalt der vorgesehenen Ergänzung des § 134 stimmen wir in vollem Umfang zu. Nachdem die beiden Sätze jeweils unterschiedliche Sachverhalte betreffen (Erteilung einer Eintragungsbescheinigung im Falle des Absatzes 1; Bekanntmachung der Entscheidung der

Kommission oder des BMWT im Falle des Absatzes 4) und eine gemeinsame Klammer nicht erkennbar ist, schlagen wir vor, Satz 1 als letzten Satz in Absatz 1 und Satz 2 als letzten Satz in Absatz 4 des § 134 WPO einzugliedern.

§ 27a

Unterzeichnung von Prüfungsvermerken, Prüfungsberichten und Gutachten

(1) Erteilen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften oder Buchprüfungsgesellschaften gesetzlich vorgeschriebene Bestätigungsvermerke, so müssen diese sowie die dazugehörigen Prüfungsberichte zumindest von dem für die Auftragsdurchführung Verantwortlichen (§ 24a Abs. 2) unterzeichnet werden.

(2) ¹Ist ein WP/vBP mit der Durchführung einer Prüfung beauftragt, die nicht dem WP/vBP gesetzlich vorbehalten ist, so muss der hierüber erteilte Prüfungsvermerk und der Prüfungsbericht von mindestens einem WP oder vBP unterzeichnet sein, sofern das Siegel geführt wird; dasselbe gilt, wenn eine Sozietät, an der Nicht-WP/vBP beteiligt sind, mit der Prüfung beauftragt worden ist. ²Für Gutachten gilt Satz 1 entsprechend.

§ 24a Prüfungsplanung

(1) WP/vBP haben von der Auftragsannahme an durch sachgerechte Prüfungsplanung dafür Sorge zu tragen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen des zu prüfenden Unternehmens angemessener und ordnungsgemäßer Prüfungsablauf in sachlicher, personeller und zeitlicher Hinsicht gewährleistet ist.

(2) WP/vBP sind verpflichtet, die Verantwortlichkeit für die Auftragsdurchführung festzulegen und zu dokumentieren.

(3) Bei der Auswahl der Mitglieder des Prüfungsteams ist darauf zu achten, dass ausreichende praktische Erfahrungen, Verständnis der fachlichen Regeln, die notwendigen Branchenkenntnisse sowie Verständnis für das Qualitätssicherungssystem der Praxis vorhanden sind.

§ 26

Pflichten bei vorzeitiger Beendigung des Prüfungsauftrages

(1) Wird ein Prüfungsauftrag bei einer gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfung durch Kündigung des Abschlussprüfers gemäß § 318 Abs. 6 HGB beendet, so darf der vorgesehene Mandatsnachfolger den Auftrag nur annehmen, wenn er sich über den Grund der Kündigung und das Ergebnis der bisherigen Prüfung unterrichtet hat.

(2) Eine ordnungsgemäße Unterrichtung erfordert, dass der vorgesehene Mandatsnachfolger sich die schriftliche Kündigung (§ 318 Abs. 6 Satz 3 HGB) sowie den Bericht über das Ergebnis der bisherigen Prüfung (§ 318 Abs. 6 Satz 4 HGB) vorlegen lässt.

(3) ¹Der Mandatsvorgänger ist verpflichtet, dem Mandatsnachfolger auf Verlangen die in Absatz 2 genannten Unterlagen zu erläutern, wenn dem die Verschwiegenheitspflicht, andere gesetzliche Bestimmungen oder eigene berechnigte Interessen nicht entgegenstehen.

²Erfolgt die Erläuterung nicht, so hat der Mandatsnachfolger das Mandat abzulehnen, es sei denn, er hat sich auf andere Art und Weise davon überzeugt, dass gegen die Annahme des Mandats keine Bedenken bestehen.

(4) Die Absätze 1 bis 3 gelten sinngemäß für alle vorzeitig beendeten, nicht gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen, bei denen ein Bestätigungsvermerk erteilt werden soll, der dem gesetzlichen Bestätigungsvermerk in § 322 HGB nachgebildet ist.

§ 21

Unbefangenheit und Besorgnis der Befangenheit

(1) WP/vBP haben ihre Tätigkeit zu versagen, wenn sie bei der Durchführung von Prüfungen oder der Erstattung von Gutachten nicht unbefangen sind oder wenn die Besorgnis der Befangenheit besteht.

(2) ¹Unbefangen ist, wer sich sein Urteil unbeeinflusst von unsachgemäßen Erwägungen bildet. ²Die Unbefangenheit kann insbesondere durch Eigeninteressen (§ 23), Selbstprüfung (§ 23a), Interessenvertretung (§ 23b) sowie persönliche Vertrautheit (§ 24) beeinträchtigt werden. ³Das Vorliegen solcher Umstände führt nicht zu einer Beeinträchtigung der Unbefangenheit, wenn die Umstände selbst für die Urteilsbildung offensichtlich unwesentlich sind oder zusammen mit Schutzmaßnahmen (§ 22) insgesamt unbedeutend sind. ⁴Umstände nach Satz 2 können sich insbesondere aus Beziehungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art ergeben.

(3) ¹Besorgnis der Befangenheit liegt vor, wenn Umstände im Sinne von Absatz 2 Satz 2 gegeben sind, die aus Sicht eines verständigen Dritten geeignet sind, die Urteilsbildung unsachgemäß zu beeinflussen. ²Besorgnis der Befangenheit liegt nicht vor, sofern die Gefährdung der Unbefangenheit nach Absatz 2 Satz 3 unbedeutend ist.

(4) ¹Die Besorgnis der Befangenheit kann auch dadurch begründet werden, dass

1. Personen, mit denen der WP/vBP seinen Beruf gemeinsam ausübt,
2. Personen, mit denen der WP/vBP in einer für Dritte erkennbaren Weise kooperiert,
3. Personen, soweit diese bei der Auftragsdurchführung beschäftigt sind,
4. Ehegatten, Lebenspartner oder Verwandte in gerader Linie des WP/vBP oder für eine dieser Personen handelnde Vertreter oder

5. Unternehmen, auf die der WP/vBP maßgeblichen Einfluss hat, Sachverhalte nach Absatz 2 verwirklichen. ²Bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften kann die Besorgnis der Befangenheit begründet werden, wenn sie selbst, einer ihrer gesetzlichen Vertreter, ein Gesellschafter, der maßgeblichen Einfluss ausüben kann oder bei der Prüfung in verantwortlicher Position beschäftigt ist, oder andere beschäftigte Personen, die das Ergebnis der Prüfung beeinflussen können, oder Unternehmen, auf die die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder Buchprüfungsgesellschaft maßgeblichen Einfluss hat, Sachverhalte nach Absatz 2 verwirklichen.

(5) ¹Vor Annahme eines Auftrages sowie während der gesamten Dauer der Auftragsdurchführung ist zu prüfen, ob die Unbefangenheit gefährdende Umstände vorliegen. ²Die zur Überprüfung getroffenen Maßnahmen und dabei festgestellte kritische Sachverhalte sind in den Arbeitspapieren schriftlich zu dokumentieren.

§ 22 Schutzmaßnahmen

(1) ¹Schutzmaßnahmen sind solche Maßnahmen oder Verfahren, die geeignet sind, eine Gefährdung der Unbefangenheit der WP/vBP soweit abzuschwächen, dass aus Sicht eines verständigen Dritten die Gefährdung insgesamt als unwesentlich zu beurteilen ist. ²Hierzu können, je nach den vorliegenden Umständen, aus denen sich die Gefährdung ergibt, insbesondere gehören:

1. Erörterungen mit Aufsichtsgremien des Auftraggebers,
2. Erörterungen mit Aufsichtsstellen außerhalb des Unternehmens,
3. Transparenzregelungen,
4. Einschaltung von Personen in den Prüfungsauftrag, die nicht schon anderweitig damit befasst sind,
5. Beratung mit Kollegen, die in Fragen der Unbefangenheit erfahren sind, und
6. personelle und organisatorische Maßnahmen, durch die sichergestellt wird, dass Informationen aus der zusätzlichen Tätigkeit, die zu einer Befangenheit als Abschlussprüfer führen können, den für die Abschlussprüfung Verantwortlichen nicht zur Kenntnis gelangen (Firewalls).

(2) Bei der Dokumentation der Gefährdungen und ihrer Prüfung (§ 21 Abs. 5) sind im Einzelfall ergriffene Schutzmaßnahmen ebenfalls zu dokumentieren.