



**WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER**

Körperschaft des  
öffentlichen Rechts

[www.wpk.de/magazin/1-2006/](http://www.wpk.de/magazin/1-2006/)

## **Die fünfte Änderung der Berufssatzung**

**WP/StB/RA Dr. Karl Ernst Knorr †, RA Dr. Volker Schnepel**

**Sowohl der dritten als auch der vierten Änderung der Berufssatzung lagen schwerpunktmäßig Änderungen bestimmter Themenkomplexe zugrunde. Betroffen waren bei der dritten Änderung die Bereiche Qualitätssicherung und Werbung, mit der am 23.9.2005 in Kraft getretenen vierten Änderung sind die Vorschriften zur Besorgnis der Befangenheit grundlegend überarbeitet worden (dazu Knorr/Precht, WPK Magazin 4/2005, Seite 40 ff.). Am 23.11.2005 hat der Beirat die nachfolgend zu erläuternden Änderungen beschlossen.**

### **Einleitung**

Bereits bei Beschlussfassung über die vierte Änderung war dem Beirat bewusst, dass kurzfristig weitere Änderungen von Detailregelungen in verschiedenen Einzelvorschriften der Berufssatzung anstehen werden. Veranlassung hierzu gab insbesondere die Diskussion um die Berichtskritik nach § 24d Abs. 1, 4 BS WP/vBP.

Am 23.11.2005 hat der Beirat die nachfolgend zu erläuternden Änderungen beschlossen. Dabei sind Erkenntnisse aus Veröffentlichungen und Stellungnahmen zum Entwurf einer VO 1/2005 (jetzt: VO 1/2006) bereits berücksichtigt worden. Das BMWi hat mitgeteilt, dass nicht die Absicht bestehe, die Änderungen oder Teile derselben aufzuheben. Bleibt es dabei, werden die dem BMWi am 28.11.2005 übermittelten Änderungen gem. § 57 Abs. 3 WPO am 1.3.2006 in Kraft treten.

Der Ausfertigungstext der Änderungen ist im Bundesanzeiger 2005 auf S. 16 872 veröffentlicht und in diesem Heft auf Seite 20 abgedruckt sowie im Internet ([www.wpk.de](http://www.wpk.de)) unter der

Rubrik „Rechtsvorschriften“ einsehbar. Dort ist auch die neue Fassung der Berufssatzung zu finden.

Nachfolgend werden die vom Beirat am 23.11.2005 beschlossenen Änderungen von Satzungsvorschriften mit den zugehörigen Erläuterungstexten dargestellt. Sodann werden noch Ergänzungen bzw. Klarstellungen in den Erläuterungstexten zu § 23a, § 24b Abs. 2 und zu § 39 angesprochen, die unabhängig von Änderungen der Satzung selbst vorgenommen worden sind. Einer förmlichen Beschlussfassung durch den Beirat unterliegen lediglich die Änderungen im Satzungstext. Die Erläuterungstexte enthalten hingegen eine Konkretisierung der Satzungsregelungen, durch die die Auffassung der WPK zur Auslegung der Regelungen für den Berufsstand transparent wird und die zugleich zu einer Selbstbindung der WPK führt. Der Beirat hat diese Erläuterungstexte zustimmend zur Kenntnis genommen.

## **Änderung von Satzungsvorschriften**

### **§ 18 - Siegelführung**

In welchen Fällen WP/vBP und Berufsgesellschaften das Berufssiegel führen müssen, ist in § 48 Abs. 1 Satz 1 WPO geregelt. Danach ist das Siegel zu benutzen, wenn sie "in ihrer Berufseigenschaft aufgrund gesetzlicher Vorschriften Erklärungen abgeben". Nach dem herkömmlichen Verständnis, das auch den früheren Erläuterungen in den Richtungsweisenden Feststellungen zu „Abschnitt X. - Siegelführung“ der Berufsrichtlinien (Stand 12.3.1987) zugrunde lag, bestand die Pflicht zur Siegelführung immer dann, wenn der WP/vBP aufgrund gesetzlicher Vorschriften als Prüfer tätig wird und über das Ergebnis der Prüfung eine Erklärung abzugeben hat. Der Anwendungsbereich der Vorschrift erstreckte sich somit nicht nur auf gesetzliche Abschlussprüfungen nach §§ 316 ff. HGB oder sonstige dem Vorbehaltsbereich des WP/vBP unterliegenden Tätigkeiten, sondern auch auf solche Prüfungen, zu deren Durchführung auch Angehörige anderer Berufsgruppen befugt sind.

In den letzten Jahren sind zusätzliche Anwendungsfälle für gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen hinzugekommen, die nicht als Vorbehaltsaufgabe für WP/vBP ausgestaltet sind. Hierzu gehört aus jüngerer Zeit insbesondere die Prüfung der steuerlichen Angaben nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 InvStG, die von Berufsträgern, die zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt sind, durchgeführt werden kann, daneben aber auch von "behördlich anerkannten Wirtschaftsprüfungsstellen" (gemeint sind WP/vBP und Berufsgesellschaften). Gerade in solchen Fällen außerhalb des Vorbehaltsbereichs, in denen es nicht auf die be-

sondere Sachkunde des Wirtschaftsprüfers im Kernbereich seiner Tätigkeit ankommt, erscheint die Pflicht zur Siegelführung überzogen und sachlich nicht zu rechtfertigen.

Der Vorstand der WPK hat daraufhin verlautbart, dass § 48 Abs. 1 Satz 1 WPO bereits in der jetzigen Fassung in dem aufgezeigten Sinne ausgelegt werden soll (vgl. WPK Magazin 3/2005, Seite 23). Danach besteht die Pflicht zur Siegelführung auch bei gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen nur dann, wenn es sich um eine Aufgabe handelt, die nur durch WP/vBP bzw. Berufsgesellschaften durchgeführt werden darf.

Das BMWi beabsichtigt, den Wortlaut des § 48 Abs. 1 Satz 1 WPO bei der nächsten WPO-Novellierung entsprechend dieser Auslegung zu fassen. In diesem Zusammenhang dient die jetzt vorgenommene Änderung des § 18 der Berufssatzung ebenfalls der Anpassung des Anwendungsbereichs. Bei sonstigen Erklärungen über Prüfungsergebnisse sowie bei Gutachten besteht (weiterhin) die Möglichkeit der freiwilligen Siegelführung.

### **§ 22a - Bedeutung absoluter Ausschlussgründe im Sinne der §§ 319 Abs. 3 und 319a HGB**

Wie in der Einleitung bereits angesprochen, hat der Beirat am 16.6.2005 eine vollständige Neufassung der Vorschriften zur Besorgnis der Befangenheit beschlossen. Hierbei hat sich herausgestellt, dass der neue § 22a insofern missverständlich sein könnte, als die dortige Bezugnahme auf § 319a HGB im Satzungstext nicht erkennen ließ, dass sie nur für dessen Regelungsbereich (Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse) gelten sollte. Durch die gesonderte Regelung in Absatz 4 des § 22a, in der der Anwendungsbereich ausdrücklich auf die in § 319a HGB erfassten Abschlussprüfungen beschränkt wird, ist dies klargestellt. Der Erläuterungstext ist entsprechend angepasst worden.

### **§ 24d - Auftragsbezogene Qualitätssicherung**

In ihrer bisherigen Fassung verpflichtete die Vorschrift alle Berufsangehörigen, eine prozessunabhängige Berichtskritik einzurichten. Bei Einzelpraxen konnte dies zur Folge haben, dass zwingend ein Außenstehender eingeschaltet werden musste. Ob diese Regelung erforderlich und angemessen ist, hat auch unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten zu heftigen Diskussionen im Berufsstand geführt. Hierüber sowie zur Handhabung der Regelung im Rahmen der Berufsaufsicht und Qualitätskontrolle bis zu einer möglichen Neufassung ist ausführlich im WPK Magazin unterrichtet worden (WPK Magazin 3/2005, Seite 22).

Der Beirat möchte mit der jetzt beschlossenen, vom BMWi ausdrücklich mitgetragenen Änderung auf der einen Seite möglichen verfassungsrechtlichen Bedenken begegnen, ohne auf der anderen Seite die Berichtskritik als bereits nach hergebrachten Berufsgrundsätzen regelmäßig erforderliche Qualitätssicherungsmaßnahme aufzugeben.

Der grundsätzliche Verpflichtungscharakter der derzeitigen Satzungsregelung wird somit beibehalten. Gegenüber der derzeitigen Fassung enthält die Neuregelung aber folgende Änderungen:

- Der Anwendungsbereich der Vorschrift ist auf solche Prüfungen beschränkt, bei denen entweder eine Siegelführungspflicht besteht (nach der modifizierten Auslegung des § 48 Abs. 1 Satz 1 WPO und der erfolgten Änderung des § 18 Abs. 1 also nur noch im Vorbehaltsbereich) oder bei denen das Siegel freiwillig geführt wird. Die grundsätzliche Verpflichtung zur Berichtskritik bei gesiegelten Prüfungen ist wegen des hierdurch in besonderem Maße in Anspruch genommenen Vertrauens gerechtfertigt.
- Deutlicher als bislang wird herausgestellt, dass mit der Berichtskritik keine erneute „Vollprüfung“ verlangt wird. Vielmehr bezieht sich die Berichtskritik auf die Frage, ob die für den Prüfungsbericht geltenden fachlichen Regeln eingehalten sind. Daneben umfasst sie eine Schlüssigkeitsprüfung der im Prüfungsbericht dargestellten Prüfungshandlungen und -feststellungen; im Regelfall bedarf es daher keiner eigenen Prüfungshandlungen des Kritikers.
- Der Berichtskritiker muss anders als der auftragsbegleitende Qualitätssicherer nach § 24d Abs. 2 nicht in vollem Umfang prozessunabhängig sein. Erforderlich ist somit nicht, dass der Berichtskritiker an der Prüfung in keiner Weise teilgenommen hat; entscheidend ist vielmehr, dass er an der Erstellung des Berichts nicht selbst mitgewirkt hat und nicht *wesentlich* an der Prüfungsdurchführung beteiligt war.
- Der ggf. heranzuziehende externe Berichtskritiker muss nicht mehr notwendigerweise ein WP/vBP sein (auch wenn dies wegen der erforderlichen fachlichen Qualifikation in der Regel der Fall sein wird).
- Schließlich ist die Verpflichtung zur Berichtskritik durch den neuen Satz 2 mit einer Öffnungsklausel versehen worden. Danach kann im Einzelfall von einer Berichtskritik abgesehen werden kann, wenn eine Berichtskritik nach pflichtgemäßer Beurteilung des WP/vBP nach den Umständen des Einzelfalls nicht erforderlich ist. Was hierunter zu verstehen ist, wird im Erläuterungstext zu § 24d näher ausgeführt. Ob die Durch-

führung der Berichtskritik erforderlich ist, bestimmt sich nach sachlichen, auf die Prüfung selbst bezogenen Kriterien, nicht aber unter dem Gesichtspunkt der Größe oder Organisation der WP/vBP-Praxis. Entscheidendes Kriterium ist, ob trotz fehlender Berichtskritik die Qualität der Prüfungsdurchführung gewährleistet ist. Dies wird für solche Fälle zu bejahen sein, in denen das Prüfungsrisiko besonders gering ist. Durch diesen Ansatz soll verdeutlicht werden, dass unterschiedliche Anforderungen an die Qualitätssicherung bei der Mandatsbearbeitung grundsätzlich nur **mandatsbezogen, nicht praxisbezogen** sein können. Letzteres soll allenfalls in Grenzfällen mitberücksichtigt werden können.

Die weiteren Änderungen der Absätze 2 und 3 des § 24d sind überwiegend redaktioneller Art. Durch die Modifizierung der Eingangspassage des Absatzes 2 soll stärker als bisher deutlich werden, dass die Pflicht zur auftragsbegleitenden Qualitätssicherung nur bei der Durchführung einer Abschlussprüfung bei einem Unternehmen von öffentlichem Interesse besteht, nicht aber bei der Prüfung anderer Unternehmen, auch wenn die WP/vBP-Praxis Unternehmen von öffentlichem Interesse prüft. Der neue Absatz 2 Satz 3 verzichtet auf die zwingende Regelung, dass der ggf. heranzuziehende externe auftragsbegleitende Qualitätssicherer, ebenso wie der Berichtskritiker, die Qualifikation als WP/vBP haben muss. Gerade bei der Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse wird allerdings wegen der geforderten fachlichen Qualifikation die Heranziehung eines WP die Regel sein.

Die Streichung des Absatzes 4 ist eine Folge der vorgenannten Änderungen.

### **§ 27a - Unterzeichnung von Prüfungsvermerken, Prüfungsberichten und Gutachten**

Nach § 27a in der derzeitigen Fassung müssen **alle** betriebswirtschaftlichen Prüfungen im Sinne des § 2 Abs. 1 WPO von mindestens einem WP/vBP unterzeichnet werden. Der Anwendungsbereich dieser Vorschrift hat sich als zu umfangreich, die Vorschrift selbst im Ergebnis als nicht praxistauglich erwiesen. Betriebswirtschaftliche Prüfungen im Sinne von § 2 Abs. 1 WPO umfassen auch solche Tätigkeiten, die zwar von hoch qualifizierten Mitarbeitern, nicht aber zwingend vom WP/vBP selbst oder von Mitarbeitern mit dieser Berufsqualifikation durchgeführt werden müssen. Unbeschadet der zivilrechtlichen Verantwortlichkeit des WP/vBP als Auftragnehmer ist es nicht erforderlich, dass er selbst in diesen Fällen auch fachlich mitwirkt.

Andererseits wird bei den Adressaten, für die das Prüfungsergebnis bestimmt ist, ein besonderer Vertrauenstatbestand geschaffen, wenn das Berufssiegel geführt wird, das nach § 48

WPO WP/vBP vorbehalten ist. Hierdurch wird der Eindruck erweckt, dass ein Berufsangehöriger in die Prüfung eingebunden war und auch fachlich die Letztverantwortung trägt.

In Abwägung dieser Überlegungen ist der Anwendungsbereich der Vorschrift auf diejenigen Fälle beschränkt worden, bei denen das Siegel geführt wird. Da hierdurch ein zusätzlicher Vertrauenstatbestand geschaffen wird, ist es gerechtfertigt, dann auch die Mitunterzeichnung durch mindestens einen WP/vBP und damit dessen fachliche Einbindung zu verlangen. Wie bei § 24d wirkt sich auch hier die Begrenzung der Siegelführungspflicht auf den Vorbehaltsbereich (siehe oben zu § 18) zusätzlich einschränkend aus.

### **§ 40a - Übergangsregelung für Regelungen zur Qualitätssicherung in der WP/vBP-Praxis**

§ 40a war in die Berufssatzung aufgenommen worden, um den Berufsangehörigen die Möglichkeit zu geben, ihr Qualitätssicherungssystem an die mit der dritten Satzungsänderung verbundenen, zum Teil über die bisherigen Grundsätze hinausgehenden Anforderungen nicht vor dem 31.12.2005 anpassen zu müssen. Wegen des zwischenzeitlichen Ablaufs der Übergangsfrist konnte die Vorschrift wieder aufgehoben werden.

### **Vereinheitlichung des Prüfungsbegriffs**

Im Zusammenhang mit dem Prüfungsbegriff sind in der derzeitigen Fassung der Berufssatzung unterschiedliche Varianten zu finden. Es wird entweder nur von „Prüfung“ gesprochen, an anderen Stellen hingegen von „betriebswirtschaftlicher Prüfung“ oder gar von „betriebswirtschaftlicher Prüfung nach § 2 Abs. 1 WPO“. Um dem etwaigen Missverständnis entgegenzuwirken, mit diesen Formulierungen seien verschiedene Begriffsinhalte verbunden, ist im Text der Berufssatzung und in den Erläuterungstexten eine Vereinheitlichung vorgenommen worden. Es wird grundsätzlich nur noch der Begriff „Prüfung“ verwendet. Gemeint sind allerdings wie bisher auch betriebswirtschaftliche Prüfungen im Sinne des § 2 Abs. 1 WPO. Zur Klarstellung wird in den Erläuterungstexten hierauf jeweils ausdrücklich hingewiesen. Betroffen von den Anpassungen sind §§ 24d Abs. 3, 27a, 38 und 39 Abs. 2 Satz 3.

## **Änderungen von Erläuterungstexten ohne zugrunde liegende Änderungen von Satzungsvorschriften**

### **Ergänzung des Erläuterungstextes zu § 23a**

Im Gegensatz zu den übrigen Absätzen des mit der vierten Satzungsänderung eingefügten § 23a sind die Absätze 5 und 6 bislang nicht erläutert worden. Dies ist jetzt nachgeholt worden. § 23a enthält Regelungen zum Bereich „Selbstprüfung“. Absatz 5 regelt die Besorgnis der Befangenheit bei Übernahme von Funktionen der Unternehmensleitung sowie bei Erbringung von Finanzdienstleistungen, die sich auf die Anlage von Vermögenswerten beziehen. Eingeschlossen ist auch die Übernahme oder Vermittlung von Anteilen oder sonstigen Finanzinstrumenten des zu prüfenden Unternehmens. Absatz 6 betrifft versicherungsmathematische Leistungen und Bewertungsleistungen des WP/vBP, die sich nicht nur unwesentlich auf den Jahresabschluss auswirken und nicht von untergeordneter Bedeutung sind.

### **Änderung des Erläuterungstextes zu § 24b Abs. 2**

Nach § 24b Abs. 2 ist bei Zweifelsfragen, die für das Prüfungsergebnis von Bedeutung sind, nach pflichtgemäßer Beurteilung des WP/vBP interner oder externer Rat einzuholen. Im Entwurf zur VO 1/2006 wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der externe Rat unter anderem auch bei der WPK oder dem IDW eingeholt werden kann. Der allgemeine Hinweis auf die Möglichkeit zur Konsultation von Berufsorganisationen ist jetzt auch in den Erläuterungstext zu § 24b Abs. 2 aufgenommen worden.

### **Änderung des Erläuterungstextes zu § 39**

Im Erläuterungstext zu § 39 wird für die Nachschau im Rahmen der Prüfung der Auftragsabwicklung der Einsatz von Personen untersagt, die mit der Auftragsabwicklung unmittelbar oder als auftragsbezogene Qualitätssicherer befasst waren. Steht eine solche Person in einer Praxis nicht zur Verfügung, wird dort als Ersatz die „Selbstvergewisserung“ zugelassen, allerdings nach der bisherigen Formulierung nur, soweit es sich um eine Einzelpraxis handelt. In Anlehnung an die Überlegungen zu § 24d Abs. 1 wird jetzt nicht mehr auf die Art der Praxis (Einzelpraxis) abgestellt, sondern auf Art und Umfang der in der Praxis durchgeführten Aufträge. Damit wird etwa klargestellt, dass die „Selbstvergewisserung“ für Praxen, die Unternehmen von öffentlichem Interesse nach § 319a HGB prüfen, von vornherein nicht in Betracht kommt.

## **Schlussbemerkung und Ausblick**

Nach den in schneller Zeitabfolge vorgenommenen letzten drei Änderungen hat die Berufssatzung ihr Gesicht stark gewandelt. Dies spiegelt die erheblichen Entwicklungen wider, die das berufliche Umfeld des WP/vBP in den letzten Jahren erfahren hat. Es bleibt zu hoffen, dass der Berufsstand jetzt erst einmal für einen etwas längeren Zeitraum die Gelegenheit hat, mit den Neuregelungen zu arbeiten, bevor er mit weiteren Änderungen konfrontiert wird. Ob, inwieweit und wann Anpassungen insbesondere durch die neue Abschlussprüferrichtlinie und etwaige hierdurch veranlasste Änderungen der WPO erforderlich sein werden, bleibt abzuwarten.