

**Satzung der Wirtschaftsprüferkammer  
über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe  
des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchprüfers  
(Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer –  
BS WP/vBP)**

vom 21. Juni 2016 (BAanz AT 22.07.2016 B1)

in Kraft getreten am 23. September 2016 (BAanz AT 04.10.2016 B2)

---

## Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer

## Inhaltsverzeichnis

### Teil 1: Allgemeine Berufspflichten

- § 1 Grundsatz
- § 2 Unabhängigkeit
- § 3 Verbot der Vertretung widerstreitender Interessen
- § 4 Gewissenhaftigkeit
- § 5 Fachliche Fortbildung
- § 6 Qualifikation, Information und Verpflichtung der Mitarbeiter
- § 7 Ausbildung und Fortbildung der Mitarbeiter
- § 8 Sicherung der gewissenhaften Berufsausübung
- § 9 Umgang mit fremden Vermögenswerten
- § 10 Verschwiegenheit
- § 11 Verbot der Verwertung von Berufsgeheimnissen
- § 12 Eigenverantwortlichkeit
- § 13 Führung von Mitarbeitern
- § 14 Berufswürdiges Verhalten
- § 15 Kriterien zur Beschreibung der Vergütungsgrundlagen im Transparenzbericht
- § 16 Pflichten gegenüber anderen WP/vBP
- § 17 Mitwirkung bei der Ausbildung
- § 18 Haftungsbegrenzung
- § 19 Siegelführung
- § 20 Gestaltung des Siegels
- § 21 Sozietät
- § 22 Berufsgesellschaften

### Teil 2: Berufshaftpflichtversicherung

- § 23 Versicherungspflicht
- § 24 Inhalt des Versicherungsvertrages
- § 25 Nachweis des Versicherungsabschlusses vor der Bestellung
- § 26 Nachweisverfahren nach der Bestellung
- § 27 Höherversicherung

### **Teil 3: Besondere Berufspflichten bei der Durchführung von Prüfungen und der Erstattung von Gutachten**

- § 28 Unparteilichkeit
- § 29 Unbefangenheit und Besorgnis der Befangenheit
- § 30 Schutzmaßnahmen
- § 31 Bedeutung absoluter Ausschlussgründe im Sinne der §§ 319 Absatz 3, 319a und 319b Absatz 1 HGB
- § 32 Eigeninteressen
- § 33 Selbstprüfung
- § 34 Interessenvertretung
- § 35 Persönliche Vertrautheit
- § 36 Einschüchterung
- § 37 Kritische Grundhaltung
- § 38 Prüfungsplanung
- § 39 Auftragsabwicklung
- § 40 Beschwerden und Vorwürfe
- § 41 Kennzeichnung übernommener Angaben in Prüfungsberichten und Gutachten
- § 42 Pflichten bei Wechsel des Abschlussprüfers
- § 43 Vergütung
- § 44 Unterzeichnung von Prüfungsvermerken, Prüfungsberichten, Gutachten

### **Teil 4: Berufspflichten zur Qualitätssicherung bei Abschlussprüfungen nach § 316 HGB**

#### **Abschnitt 1: Weitere Berufspflichten bei der Auftragsdurchführung**

- § 45 Auftragsdatei
- § 46 Auswahl und Ausstattung des verantwortlichen Prüfungspartners
- § 47 Personelle und zeitliche Ressourcen (§ 38 Absatz 1)
- § 48 Maßnahmen zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung
- § 49 Nachschau

**Abschnitt 2: Berufspflichten zum Schaffen von Regelungen für ein Qualitätssicherungssystem  
nach § 55b Absatz 2 WPO**

- § 50 Allgemeines
- § 51 Anforderungen an das Qualitätssicherungssystem
- § 52 Regelungen zur Beachtung der Ausschlussgründe
- § 53 Regelungen zur Annahme, Fortführung und vorzeitigen Beendigung von Aufträgen
- § 54 Anforderungen an die beteiligten Personen
- § 55 Gesamtplanung und Organisation der Fachinformation
- § 56 Prüfungsplanung
- § 57 Auftragsabwicklung
- § 58 Prüfungsakte
- § 59 Beschwerden und Vorwürfe
- § 60 Maßnahmen zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung
- § 61 Grundsätze zur Vergütung und Gewinnbeteiligung
- § 62 Auslagerung wichtiger Prüfungstätigkeiten
- § 63 Nachschau

**Teil 5: Schlussbestimmungen**

- § 64 Anwendungsbereich
- § 65 Veröffentlichung
- § 66 Inkrafttreten, Außerkrafttreten

Anlage (zu § 20)

**Teil 1:**  
**Allgemeine Berufspflichten**

**§ 1**  
**Grundsatz**

(1) <sup>1</sup>WP/vBP haben ihren Beruf unabhängig, gewissenhaft, verschwiegen und eigenverantwortlich auszuüben (§ 43 Absatz 1 Satz 1 WPO). <sup>2</sup>Sie haben ihre Pflichten verantwortungsbewusst und sorgfältig zu erfüllen (§ 17 Absatz 1 WPO). <sup>3</sup>Innerhalb und außerhalb der Berufstätigkeit haben sie sich des Vertrauens und der Achtung würdig zu erweisen, die der Beruf erfordert (§ 43 Absatz 2 Satz 3 WPO).

(2) <sup>1</sup>WP/vBP haben sich jeder Tätigkeit zu enthalten, die mit ihrem Beruf oder mit dem Ansehen des Berufes unvereinbar ist. <sup>2</sup>Sie haben sich der besonderen Berufspflichten bewusst zu sein, die ihnen aus der Befugnis erwachsen, gesetzlich vorgeschriebene Bestätigungsvermerke zu erteilen (§ 43 Absatz 2 Satz 1 und 2 WPO) und ein Siegel zu führen (§ 19).

**§ 2**  
**Unabhängigkeit**

(1) <sup>1</sup>WP/vBP dürfen keine Bindungen eingehen, die ihre berufliche Entscheidungsfreiheit beeinträchtigen oder beeinträchtigen könnten. <sup>2</sup>Sie haben ihre persönliche und wirtschaftliche Unabhängigkeit gegenüber jedermann zu bewahren.

(2) Es ist insbesondere berufswidrig,

1. unbeschadet des Artikels 4 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 für Tätigkeiten nach § 2 Absatz 1 und 3 Nummer 1 und 3 WPO Vereinbarungen zu schließen, durch welche die Höhe der Vergütung vom Ergebnis der Tätigkeit als WP/vBP abhängig gemacht wird (§ 55 Absatz 1 Satz 1 WPO),
2. für Tätigkeiten nach § 2 Absatz 2 WPO Vereinbarungen zu schließen, durch welche die Höhe der Vergütung vom Ausgang der Sache oder vom Erfolg der Tätigkeit des WP/vBP abhängig gemacht wird oder nach denen der WP/vBP einen Teil der zu erzielenden Steuerermäßigung, Steuerersparnis oder Steuervergütung als Honorar erhält; dies gilt nicht bei Vereinbarungen im Einzelfall, wenn der Auftraggeber aufgrund seiner wirtschaftlichen Verhältnisse bei verständiger Betrachtung ohne die Vereinbarung eines Erfolgshonorars von der Rechtsverfolgung abgehalten würde (§ 55a Absatz 1 Satz 1, Absatz 2 WPO),
3. die Vergütung für gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen über Nummer 1 hinaus an weitere Bedingungen zu knüpfen; diese darf auch nicht von der Erbringung zusätzlicher Leistungen für das geprüfte Unternehmen beeinflusst oder bestimmt sein (§ 55 Absatz 1 Satz 3 WPO),
4. einen Teil der Vergütung oder sonstige Vorteile für die Vermittlung von Aufträgen, gleichviel ob im Verhältnis zu einem WP/vBP oder Dritten, abzugeben oder entgegenzunehmen (§ 55 Absatz 2 WPO),
5. Mandantenrisiken zu übernehmen oder
6. Versorgungszusagen von Auftraggebern anzunehmen.

### **§ 3**

#### **Verbot der Vertretung widerstreitender Interessen**

(1) <sup>1</sup>WP/vBP dürfen nicht tätig werden, wenn sie einen anderen Auftraggeber in derselben Sache im widerstreitenden Interesse beraten oder vertreten bzw. beraten oder vertreten haben. <sup>2</sup>Das Verbot nach Satz 1 gilt auch für alle mit dem WP/vBP in derselben Sozietät oder Berufsgesellschaft oder durch ein Netzwerk verbundenen WP/vBP. <sup>3</sup>Satz 2 gilt nicht, wenn durch Schutzmaßnahmen sichergestellt ist, dass Interessen der Auftraggeber nicht gefährdet sind und diese nach Information über die Art des Interessenkonflikts sowie die getroffenen oder zu treffenden Schutzmaßnahmen der Beratung oder Vertretung zugestimmt haben. <sup>4</sup>Die Auftraggeber sind gesondert zu unterrichten und es ist deren ausdrückliche Zustimmung einzuholen, wenn Art und Bedeutung des Interessenkonflikts dies erfordern.

(2) <sup>1</sup>WP/vBP dürfen im Übrigen mehrere Auftraggeber in derselben Sache nur beraten oder vertreten, wenn ihnen ein gemeinsamer Auftrag erteilt ist oder alle Auftraggeber einverstanden sind. <sup>2</sup>Eine vermittelnde Tätigkeit im Auftrag aller Beteiligten ist zulässig.

### **§ 4**

#### **Gewissenhaftigkeit**

(1) WP/vBP sind bei der Erfüllung ihrer Aufgaben an das Gesetz gebunden, haben sich über die für ihre Berufsausübung geltenden Bestimmungen zu unterrichten und diese und fachliche Regeln zu beachten.

(2) WP/vBP dürfen Leistungen nur anbieten und Aufträge nur übernehmen, wenn sie über die dafür erforderliche Sachkunde und die zur Bearbeitung nötige Zeit verfügen.

(3) WP/vBP haben durch eine sachgerechte Gesamtplanung aller Aufträge die Voraussetzungen dafür zu schaffen, dass die übernommenen und erwarteten Aufträge unter Beachtung der Berufsgrundsätze ordnungsgemäß durchgeführt und zeitgerecht abgeschlossen werden können.

(4) Treten nach Auftragsannahme Umstände ein, die zur Ablehnung des Auftrages hätten führen müssen, ist das Auftragsverhältnis zu beenden.

### **§ 5**

#### **Fachliche Fortbildung**

(1) <sup>1</sup>WP/vBP sind verpflichtet, sich fachlich fortzubilden (§ 43 Absatz 2 Satz 4 WPO). <sup>2</sup>Die Fortbildung soll die Fachkenntnisse, die Fähigkeit zu ihrer Anwendung sowie das Verständnis der Berufspflichten auf einem ausreichend hohen Stand halten. <sup>3</sup>WP/vBP erfüllen ihre Fortbildungsverpflichtung durch Teilnahme an Fortbildungsmaßnahmen als Hörer oder als Dozent sowie durch Selbststudium.

(2) <sup>1</sup>Zu den Fortbildungsmaßnahmen gehören Fachveranstaltungen (Vorträge, Seminare, Diskussionsgruppen oder ähnliche Veranstaltungen). <sup>2</sup>Unerheblich ist, ob sie durch Dritte oder durch die Praxis selbst organisiert und ob sie der Öffentlichkeit oder nur Mitarbeitern der Praxis zugänglich sind. <sup>3</sup>Zu den Fortbildungsmaßnahmen gehört auch die Absolvierung von IT-gestützten Fachkursen (E-Learning, Web-based Training), wenn die Dauer der Teilnahme nachgewiesen werden kann. <sup>4</sup>Der Teilnahme an Fortbildungsmaßnahmen gleichgestellt sind die schriftstellerische Facharbeit, die Tätigkeit in externen oder praxisinternen Fachgremien sowie die Tätigkeit als Dozent an Hochschulen.

(3) Zum Selbststudium gehört insbesondere das Lesen von Fachschrifttum.

(4) <sup>1</sup>Die Fortbildung muss sich auf die in §§ 2, 129 WPO genannten Tätigkeiten beziehen und geeignet sein, die in Absatz 1 Satz 2 genannten Kenntnisse und Fähigkeiten zu verbessern. <sup>2</sup>Sie soll ihren Schwerpunkt in der ausgeübten oder beabsichtigten Berufstätigkeit des WP/vBP haben. <sup>3</sup>Bei WP/vBP, die Abschlussprüfungen vornehmen, muss die Fortbildung in angemessenem Umfang die Prüfungstätigkeit (§§ 2 Absatz 1, 129 Absatz 1 WPO) betreffen.

(5) <sup>1</sup>Die Fortbildung soll einen Umfang von 40 Stunden jährlich nicht unterschreiten. <sup>2</sup>Hiervon müssen 20 Stunden auf die in Absatz 2 genannten Fortbildungsmaßnahmen entfallen; diese sind unter Bezeichnung von Art und Gegenstand für Nachweiszwecke zu dokumentieren. <sup>3</sup>Die Mindeststundenzahl nach Satz 2 kann auch durch Bildungsmaßnahmen nach § 57a Absatz 3 Satz 2 Nummer 2, Absatz 3a Satz 2 Nummer 4 WPO erbracht werden.

## **§ 6**

### **Qualifikation, Information und Verpflichtung der Mitarbeiter**

(1) WP/vBP haben bei der Einstellung von Mitarbeitern deren fachliche und persönliche Eignung zu prüfen.

(2) Die Mitarbeiter sind nach Maßgabe ihrer Verantwortlichkeit über die Berufspflichten sowie über das in der Praxis eingerichtete Qualitätssicherungssystem zu informieren.

(3) Sie sind vor Dienstantritt auf die Einhaltung der Vorschriften zur Verschwiegenheit, zum Datenschutz und zu den Insider-Regeln sowie der Regelung des Qualitätssicherungssystems zu verpflichten; dies ist zu dokumentieren.

## **§ 7**

### **Ausbildung und Fortbildung der Mitarbeiter**

(1) <sup>1</sup>WP/vBP haben für eine angemessene praktische und theoretische Ausbildung des Berufsnachwuchses und die Fortbildung der fachlichen Mitarbeiter zu sorgen. <sup>2</sup>Die Aus- und Fortbildung muss strukturiert sein und inhaltlich die Tätigkeitsbereiche des fachlichen Mitarbeiters betreffen.

(2) WP/vBP dürfen Mitarbeitern Verantwortung nur insoweit übertragen, als diese die dafür erforderliche Qualifikation besitzen.

(3) WP/vBP sollen ihre fachlichen Mitarbeiter in angemessenen Abständen beurteilen.

## **§ 8**

### **Sicherung der gewissenhaften Berufsausübung**

(1) <sup>1</sup>Zur Sicherung der gewissenhaften Berufsausübung haben WP/vBP in einem angemessenen Verhältnis zu Art, Umfang und Komplexität der beruflichen Tätigkeit der Praxis stehende Regelungen zu schaffen, zu überwachen und durchzusetzen (§ 55b Absatz 1 WPO). <sup>2</sup>Sie haben die Einhaltung der Berufspflichten in ihrer Praxis in angemessenen Zeitabständen zu überprüfen und Mängel abzustellen.

(2) <sup>1</sup>Bei Abschlussprüfungen, die nicht in den Anwendungsbereich des Vierten Teils fallen und bei denen ein § 322 HGB nachgebildeter Bestätigungsvermerk erteilt wird, sind die Regelungen des Qualitätssicherungssystems für Abschlussprüfungen nach § 316 HGB entsprechend anzuwenden (Teil 4 Abschnitt 2). <sup>2</sup>Die Anforderungen an das Qualitätssicherungssystem folgen aus den spezifischen Gegebenheiten der Praxis des WP/vBP und sind insbesondere von Art und Umfang sowie Komplexität der vom WP/vBP durchgeführten Abschlussprüfungen abhängig (§ 50 Absatz 1 Satz 2). <sup>3</sup>Soweit Bestätigungsvermerke nach ISA 700 erteilt werden, sind die hierfür relevanten Qualitätssicherungsregeln einzuhalten.



## **§ 9**

### **Umgang mit fremden Vermögenswerten**

(1) <sup>1</sup>WP/vBP haben anvertraute fremde Vermögenswerte von dem eigenen und anderen fremden Vermögen getrennt zu halten und gewissenhaft zu verwalten. <sup>2</sup>Über fremde Vermögenswerte sind gesonderte Rechnungsunterlagen zu führen. <sup>3</sup>Geld und Wertpapiere sind bei Verwaltung entweder auf den Namen des Treugebers oder auf Anderkonten anzulegen. <sup>4</sup>Durchlaufende fremde Gelder sind unverzüglich an den Empfangsberechtigten weiterzuleiten.

(2) <sup>1</sup>WP/vBP dürfen fremde Vermögenswerte, die ihnen zweckgebunden anvertraut worden sind, zur Deckung eigener Kostenforderungen (Honorare, Vorschüsse und Auslagenersatz) nur verwenden, wenn sie hierzu ausdrücklich ermächtigt worden sind. <sup>2</sup>Soweit Aufrechnung und Zurückbehaltung zulässig sind, bleiben diese Rechte unberührt.

## **§ 10**

### **Verschwiegenheit**

(1) WP/vBP dürfen Tatsachen und Umstände, die ihnen bei ihrer Berufstätigkeit anvertraut oder bekannt werden, nicht unbefugt offenbaren.

(2) <sup>1</sup>WP/vBP haben dafür Sorge zu tragen, dass Tatsachen und Umstände im Sinne von Absatz 1 Unbefugten nicht bekannt werden. <sup>2</sup>Sie haben entsprechende Vorkehrungen zu treffen.

(3) Die Pflichten nach Absatz 1 und 2 bestehen nach Beendigung eines Auftragsverhältnisses fort.

## **§ 11**

### **Verbot der Verwertung von Berufsgeheimnissen**

<sup>1</sup>Erhalten WP/vBP bei ihrer Berufsausübung Kenntnis von Tatsachen und Umständen, insbesondere geschäftlichen Entschlüssen oder Transaktionen, die ihre Auftraggeber oder Dritte betreffen, so dürfen sie diese Kenntnis weder für sich noch für Dritte unbefugt verwerten. <sup>2</sup>§ 10 Absatz 3 gilt entsprechend. <sup>3</sup>Kann für einen verständigen Dritten der Eindruck entstehen, dass eine Verwertung zu besorgen ist, dürfen die diese Besorgnis begründenden Umstände nur dann herbeigeführt oder aufrecht erhalten werden, wenn die vom Verwertungsverbot geschützte Person zustimmt.

## **§ 12**

### **Eigenverantwortlichkeit**

(1) WP/vBP haben unabhängig von der Art der beruflichen Tätigkeit (§ 38 Nummer 1 Buchstabe d WPO) ihr Handeln in eigener Verantwortung zu bestimmen, ihr Urteil selbst zu bilden und ihre Entscheidungen selbst zu treffen.

(2) Es ist nicht erlaubt, berufliche Tätigkeiten zu übernehmen, wenn die geforderte berufliche Verantwortung nicht getragen werden kann oder nicht getragen werden soll.

## **§ 13**

### **Führung von Mitarbeitern**

WP/vBP müssen in der Lage sein, die Tätigkeit von Mitarbeitern derart zu überblicken und zu beurteilen, dass sie sich eine auf Kenntnissen beruhende, eigene Überzeugung bilden können.

## **§ 14**

### **Berufswürdiges Verhalten**

(1) WP/vBP haben sich sachlich zu äußern.

(2) WP/vBP sind verpflichtet, ihre Auftraggeber auf Gesetzesverstöße, die sie bei Wahrnehmung ihrer Aufgaben festgestellt haben, aufmerksam zu machen.

(3) <sup>1</sup>WP/vBP dürfen Zuwendungen von einem Auftraggeber oder von für ihn handelnden Dritten nur annehmen, wenn die Zuwendungen offensichtlich unbedeutend sind und aus Sicht eines vernünftigen und über alle relevanten Informationen verfügenden Dritten keinen Einfluss auf die Entscheidungsfindung oder das Ergebnis der Tätigkeit haben. <sup>2</sup>Für Zuwendungen des WP/vBP an den Auftraggeber, seine Mitarbeiter oder Dritte im Zusammenhang mit einem Auftrag gilt Satz 1 entsprechend; für Provisionen gilt § 55a Absatz 2 WPO. <sup>3</sup>WP/vBP haben sicherzustellen, dass ihre Mitarbeiter diese Grundsätze ebenfalls beachten, und die Einhaltung angemessen zu überwachen.

## **§ 15**

### **Kriterien zur Beschreibung der Vergütungsgrundlagen im Transparenzbericht**

<sup>1</sup>Die in den Transparenzbericht aufzunehmenden Informationen über die Vergütungsgrundlagen der Organmitglieder und leitenden Angestellten sollen erkennen lassen, ob und wie die berufliche Tätigkeit durch finanzielle Anreize beeinflusst wird. <sup>2</sup>Sie müssen Angaben darüber enthalten,

- ob sich die Vergütung in feste und variable Bestandteile einschließlich erfolgsabhängiger Komponenten aufgliedert,
- welcher Anteil der Vergütung auf den variablen Teil entfällt,
- welcher Art die variable Vergütung und die Bemessungsgrundlage hierfür ist.

## **§ 16**

### **Pflichten gegenüber anderen WP/vBP**

(1) Bei der Übertragung einer Praxis oder Teilpraxis gegen Entgelt darf die Notlage eines Berufskollegen, seiner Erben oder Vermächtnisnehmer nicht ausgenutzt werden.

(2) WP/vBP dürfen Mitarbeiter eines anderen WP/vBP nicht abwerben oder abwerben lassen.

(3) WP/vBP dürfen weder bei Gründung einer eigenen Praxis noch bei Wechsel des Arbeitgebers Auftraggeber ihres bisherigen Arbeitgebers veranlassen, ihnen Aufträge zu übertragen.

## **§ 17**

### **Mitwirkung bei der Ausbildung**

WP/vBP sollen nach ihren Möglichkeiten an der Ausbildung des Berufsnachwuchses sowie an der Ausbildung zum Steuerfachangestellten mitwirken.

## **§ 18**

### **Haftungsbegrenzung**

Eine gesetzliche Haftungsbegrenzung darf nicht abbedungen werden.

## § 19

### Siegelführung

- (1) <sup>1</sup>WP/vBP sind verpflichtet, ein Siegel zu benutzen, wenn sie Erklärungen abgeben, die ihnen gesetzlich vorbehalten sind (§ 48 Absatz 1 Satz 1 WPO). <sup>2</sup>Dies gilt auch bei solchen gesetzlich vorbehaltenen Erklärungen, denen eine nicht gesetzlich vorgeschriebene Tätigkeit zugrunde liegt.
- (2) WP/vBP können ein Siegel führen, wenn sie in ihrer Berufseigenschaft Erklärungen über Prüfungsergebnisse abgeben oder Gutachten erstatten, die ihnen nicht gesetzlich vorbehalten sind.
- (3) WP/vBP dürfen das Siegel im Rahmen ihrer sonstigen beruflichen Betätigung nicht führen.
- (4) WP/vBP dürfen keine siegelimitierenden Rundstempel verwenden.

## § 20

### Gestaltung des Siegels

- (1) Das Siegel des WP/vBP muss nach Form und Größe dem Muster der Anlage entsprechen.
- (2) <sup>1</sup>Zur Verwendung sind Prägiesiegel (Trockensiegel, Lacksiegel), Siegelmarken und Farbdruckstempel zugelassen. <sup>2</sup>Daneben kann das Siegel elektronisch oder drucktechnisch geführt werden.
- (3) <sup>1</sup>Der äußere Kreis des Siegels eines WP/vBP enthält in Umschrift im oberen Teil Vor- und Familiennamen des WP/vBP, im unteren Teil die Angabe des Ortes der beruflichen Niederlassung, der innere Kreis in waagerechter Schrift die Berufsbezeichnung „Wirtschaftsprüfer“ bzw. „vereidigter Buchprüfer“ und am unteren Rand das Wort „Siegel“. <sup>2</sup>Ist der WP/vBP zur Führung eines akademischen Grades oder Titels befugt, so kann dieser dem Namen hinzugefügt werden. <sup>3</sup>Siegel von WP/vBP, die eine Zweigniederlassung unterhalten, können nach oder unter der Angabe des Ortes der Hauptniederlassung die Angabe des Ortes der Zweigniederlassung mit dem Zusatz „Zweigniederlassung“ enthalten.
- (4) <sup>1</sup>Der äußere Kreis des Siegels einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder Buchprüfungsgesellschaft enthält in Umschrift im oberen Teil die Firma der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder Buchprüfungsgesellschaft, im unteren Teil die Angabe des Sitzes, der innere Kreis in waagerechter Schrift die Bezeichnung „Wirtschaftsprüfungsgesellschaft“ oder „Buchprüfungsgesellschaft“ und am unteren Rand das Wort „Siegel“. <sup>2</sup>Siegel, die für eine Zweigniederlassung einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder Buchprüfungsgesellschaft benutzt werden, können nach oder unter der Angabe des Ortes des Sitzes der Gesellschaft die Angabe des Ortes der Zweigniederlassung mit dem Zusatz „Zweigniederlassung“ enthalten. <sup>3</sup>Wird für die Zweigniederlassung einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder Buchprüfungsgesellschaft ein abweichender Firmenkern verwendet, enthält der äußere Kreis des Siegels der Zweigniederlassung in Umschrift im oberen Teil die Firma der Zweigniederlassung, im unteren Teil die Angabe des Ortes der Zweigniederlassung sowie danach oder darunter einen Zusatz, der die Worte „Zweigniederlassung der“ sowie die Firma der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder Buchprüfungsgesellschaft enthält. <sup>4</sup>Der innere Kreis des Siegels enthält das Wort „Siegel“.

## § 21

### Sozietät

- (1) Bei gemeinsamer Berufsausübung in einer Sozietät müssen die Sozietätsmitglieder unter ihren Namen und Berufsbezeichnungen auftreten.
- (2) Abweichend von Absatz 1 darf eine firmen- oder namensähnliche Bezeichnung für eine Sozietät verwendet werden; eine Sozietät kann nur unter einer einheitlichen Bezeichnung auftreten.

(3) <sup>1</sup>Alle Sozietätsmitglieder sind mit ihren Berufsbezeichnungen und bei überörtlicher Sozietät darüber hinaus mit ihren beruflichen Niederlassungen auf dem Briefbogen gesondert aufzuführen. <sup>2</sup>Ist dies technisch unmöglich oder unzumutbar, ist eine Bezeichnung im Sinne des Absatzes 2 unter Aufführung aller in der Sozietät vertretenen Berufsbezeichnungen zulässig. <sup>3</sup>In diesem Fall sind die Angaben nach Satz 1 anderweitig zugänglich zu machen.

(4) Für Praxisschilder gilt Absatz 1 und 2, bei Verwendung einer Bezeichnung im Sinne des Absatzes 2 gilt Absatz 3 Satz 2 entsprechend.

## **§ 22**

### **Berufsgesellschaften**

(1) <sup>1</sup>Die Bezeichnungen „Wirtschaftsprüfungsgesellschaft“ oder „Buchprüfungsgesellschaft“ sind nach der Rechtsformbezeichnung in die Firmierung oder den Namen der Berufsgesellschaft aufzunehmen. <sup>2</sup>Wortverbindungen mit anderen Firmierungs- oder Namensbestandteilen sind unzulässig.

(2) Die Firmierung oder der Name darf keine Hinweise auf unvereinbare Tätigkeiten enthalten.

## **Teil 2:**

### **Berufshaftpflichtversicherung**

## **§ 23**

### **Versicherungspflicht**

(1) Die Berufshaftpflichtversicherung, die gemäß § 54 WPO zur Deckung der sich aus der Berufstätigkeit (§§ 2, 129 WPO) ergebenden Haftpflichtgefahren zu unterhalten ist, muss bei einem im Inland zum Geschäftsbetrieb befugten Versicherungsunternehmen zu den nach Maßgabe des Versicherungsaufsichtsgesetzes eingereichten allgemeinen Versicherungsbedingungen genommen werden.

(2) <sup>1</sup>Erfolgt die Bestellung zum WP auf Grund des Bestehens einer Eignungsprüfung im Sinne des § 131g Absatz 1 WPO, so sind die von den Versicherungsunternehmen eines anderen Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Vertragsstaates des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder der Schweiz ausgestellten Bescheinigungen über eine abgeschlossene Berufshaftpflichtversicherung als gleichwertig mit den in Deutschland ausgestellten Bescheinigungen anzuerkennen, sofern sie in Bezug auf Deckungsbedingungen und -umfang den in Deutschland geltenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften genügen. <sup>2</sup>Die zum Nachweis vorgelegten Unterlagen sind mit einer beglaubigten Übersetzung vorzulegen, wenn sie nicht in deutscher Sprache abgefasst sind. <sup>3</sup>Die Bescheinigungen dürfen bei ihrer Vorlage nicht älter als drei Monate sein.

(3) Im Falle des Absatzes 2 hat der WP, sofern die Erfüllung der Verpflichtungen des § 26 durch das Versicherungsunternehmen nicht sichergestellt ist, der Wirtschaftsprüferkammer jährlich eine Bescheinigung des Versicherers vorzulegen, aus der sich die Versicherungsbedingungen und der Deckungsumfang ergeben.

## **§ 24**

### **Inhalt des Versicherungsvertrages**

Der Versicherungsvertrag muss neben den in § 54 Absatz 2 Satz 1 WPO geregelten Inhalten vorsehen, dass

1. der Versicherungsschutz während der Dauer eines vorläufigen Tätigkeits- oder Berufsverbotes (§ 111 WPO) für einen Vertreter (§ 121 WPO) aufrecht erhalten bleibt,
2. die Leistungen des Versicherers für das mitversicherte Auslandsrisiko im Inland in Euro zu erbringen sind.

## **§ 25**

### **Nachweis des Versicherungsabschlusses vor der Bestellung**

(1) <sup>1</sup>Bewerber, die ihre Bestellung zum WP beantragen und den Beruf selbstständig im Sinne von § 43a Absatz 1 Nummer 1 WPO ausüben wollen, müssen der Wirtschaftsprüferkammer den Abschluss einer § 54 WPO sowie §§ 23 und 24 entsprechenden Berufshaftpflichtversicherung durch eine Bestätigung des Versicherers nachweisen oder eine entsprechende vorläufige Deckungszusage vorlegen, in der sich der Versicherer verpflichtet, den Widerruf der Deckungszusage unverzüglich der Wirtschaftsprüferkammer mitzuteilen. <sup>2</sup>Bei Vorlage einer vorläufigen Deckungszusage ist nach der Bestellung der Wirtschaftsprüferkammer unverzüglich der Abschluss der Berufshaftpflichtversicherung durch eine Bestätigung des Versicherers oder eine beglaubigte Abschrift des Versicherungsscheines nachzuweisen.

(2) Absatz 1 gilt sinngemäß für die Anerkennung als Berufsgesellschaft.

## **§ 26**

### **Nachweisverfahren nach der Bestellung**

(1) WP/vBP haben

1. den Beginn, die Beendigung oder Kündigung des Versicherungsvertrages,
  2. jede Änderung des Versicherungsvertrages, die den nach § 54 WPO sowie §§ 23 und 24 vorgeschriebenen Versicherungsschutz beeinträchtigt,
  3. den Wechsel des Versicherers,
  4. den Beginn und die Beendigung der Versicherungspflicht infolge einer Änderung der Form der beruflichen Tätigkeit und
  5. den Widerruf einer vorläufigen Deckungszusage
- der Wirtschaftsprüferkammer unverzüglich anzuzeigen.

(2) <sup>1</sup>WP/vBP, die ihren Beruf in Personengesellschaften mit Personen ausüben, die selbst nicht als WP/vBP bestellt sind, müssen der Wirtschaftsprüferkammer bei Aufnahme einer solchen Tätigkeit nachweisen, dass ihnen auch bei gesamtschuldnerischer Inanspruchnahme der nach § 54 WPO vorgeschriebene Versicherungsschutz für jeden Versicherungsfall uneingeschränkt zur Verfügung steht (§ 44b Absatz 4 WPO). <sup>2</sup>Der Nachweis nach Satz 1 ist durch eine Bestätigung der Versicherung oder durch eine beglaubigte Abschrift des Versicherungsscheines zu erbringen.

(3) Dem Versicherer ist im Versicherungsvertrag eine Absatz 1 und 2 entsprechende Verpflichtung aufzuerlegen.

## **§ 27**

### **Höherversicherung**

Die gemäß § 54 WPO zu unterhaltende Berufshaftpflichtversicherung soll über die Höhe der Mindestversicherung hinausgehen, wenn Art und Umfang der Haftungsrisiken des WP/vBP dies erfordern.

**Teil 3:**  
**Besondere Berufspflichten bei der Durchführung von Prüfungen  
und der Erstattung von Gutachten**

**§ 28**  
**Unparteilichkeit**

(1) <sup>1</sup>WP/vBP haben sich insbesondere bei der Erstattung von Prüfungsberichten und Gutachten unparteiisch zu verhalten (§ 43 Absatz 1 Satz 2 WPO), d. h. keinen der Beteiligten zu benachteiligen oder zu bevorzugen. <sup>2</sup>Dazu ist es erforderlich, den Sachverhalt vollständig zu erfassen, unter Abwägung der wesentlichen Gesichtspunkte fachlich zu beurteilen und bei der Berichterstattung alle wesentlichen Gesichtspunkte vollständig wiederzugeben.

(2) <sup>1</sup>Hat der Auftrag eine Darstellung mit argumentativer Funktion zum Gegenstand, muss dies in der Bezeichnung des Auftrags und in der Darstellung des Ergebnisses deutlich zum Ausdruck kommen. <sup>2</sup>Der Begriff „Gutachten“ darf nicht verwendet werden.

**§ 29**  
**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) <sup>1</sup>Unbefangen ist, wer sich sein Urteil unbeeinflusst von unsachgemäßen Erwägungen bildet. <sup>2</sup>Die Unbefangenheit kann insbesondere durch Eigeninteressen (§ 32), Selbstprüfung (§ 33), Interessenvertretung (§ 34), persönliche Vertrautheit (§ 35) sowie Einschüchterung (§ 36) beeinträchtigt werden. <sup>3</sup>Das Vorliegen solcher Umstände führt nicht zu einer Beeinträchtigung der Unbefangenheit, wenn die Umstände selbst für die Urteilsbildung offensichtlich unwesentlich sind oder zusammen mit Schutzmaßnahmen (§ 30) insgesamt unbedeutend sind. <sup>4</sup>Umstände nach Satz 2 können sich insbesondere aus Beziehungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art ergeben.

(3) <sup>1</sup>Besorgnis 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. <sup>2</sup>Besorgnis der Befangenheit liegt nicht vor, sofern die Gefährdung der Unbefangenheit nach Absatz 2 Satz 3 unbedeutend ist.

(4) <sup>1</sup>Die 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 einem Netzwerk verbunden ist,
3. Personen, soweit diese bei der Auftragsdurchführung beschäftigt sind,
4. Ehegatten, Lebenspartner oder Verwandte in gerader Linie des WP/vBP, sonstige Familienmitglieder, die seit mindestens einem Jahr mit dem WP/vBP in einem Haushalt leben, oder für eine dieser Personen handelnde Vertreter,
5. Unternehmen, auf die der WP/vBP maßgeblichen Einfluss hat, insbesondere juristische Personen, treuhänderisch tätige Einrichtungen oder Personengesellschaften, die direkt oder indirekt von dem WP/vBP kontrolliert werden, die zu seinen Gunsten gegründet wurden oder deren wirtschaftliche Interessen weitgehend denen des WP/vBP entsprechen, oder

6. Personen, mit denen der WP/vBP in einem Büro zusammenarbeitet, soweit Leistungen für dieselben Mandanten erbracht werden,

Sachverhalte nach Absatz 2 verwirklichen. <sup>2</sup>Bei 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, oder Personen, mit denen die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder Buchprüfungsgesellschaft in einem Netzwerk verbunden ist, Sachverhalte nach Absatz 2 verwirklichen. <sup>3</sup>Die Zurechnung von solchen Sachverhalten in Netzwerken ist ausgeschlossen, wenn das Netzwerkmitglied auf das Ergebnis der Prüfung keinen Einfluss nehmen kann; dies gilt nicht für Fälle des Verbots der Selbstprüfung (§ 33). <sup>4</sup>Die Zurechnung von Sachverhalten, die zu einer übermäßigen Umsatzabhängigkeit (§ 32 Absatz 1 Nummer 3) führen, ist in den Fällen des Satzes 1 Nummer 2 bis 4 ausgeschlossen.

(5) <sup>1</sup>Vor Annahme eines Auftrages sowie während der gesamten Dauer der Auftragsdurchführung ist zu prüfen, ob die Unbefangenheit gefährdende Umstände vorliegen. <sup>2</sup>Die zur Überprüfung getroffenen Maßnahmen und dabei festgestellte kritische Sachverhalte sind in den Arbeitspapieren schriftlich zu dokumentieren. <sup>3</sup>Wird eine wesentliche Gefährdung der Unbefangenheit festgestellt und können Schutzmaßnahmen ergriffen werden, ist der Mandant über die Gefährdung und die ergriffenen Maßnahmen zu informieren.

(6) <sup>1</sup>Wird ein geprüftes Unternehmen in dem zu prüfenden Geschäftsjahr oder bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks oder der anderweitigen Berichterstattung über das Prüfungsergebnis von einem anderen Unternehmen erworben oder schließt es sich mit einem anderen Unternehmen zusammen oder erwirbt ein anderes Unternehmen, ermittelt und beurteilt der WP/vBP alle gegenwärtigen oder vor kurzem beendeten Beziehungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art zu diesem Unternehmen, die unter Berücksichtigung von Schutzmaßnahmen die Unabhängigkeit des WP/vBP nach dem Wirksamwerden des Unternehmenskaufs oder des Unternehmenszusammenschlusses gefährden können. <sup>2</sup>Der WP/vBP leitet unverzüglich, spätestens aber bis zum Ablauf von drei Monaten, sämtliche Maßnahmen ein, die erforderlich sind, um gegenwärtige Beziehungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art, die seine Unabhängigkeit gefährden, zu beenden und ergreift Schutzmaßnahmen, um Gefährdungen seiner Unabhängigkeit, die sich aus früheren oder gegenwärtigen Beziehungen dieser Art ergeben, weitestmöglich abzuschwächen.

## **§ 30**

### **Schutzmaßnahmen**

(1) <sup>1</sup>Schutzmaßnahmen sind solche Maßnahmen oder Verfahren, die geeignet sind, eine Gefährdung der Unbefangenheit der WP/vBP so weit abzuschwächen, dass aus Sicht eines verständigen Dritten die Gefährdung insgesamt als unwesentlich zu beurteilen ist. <sup>2</sup>Hierzu 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 (§ 29 Absatz 5) sind im Einzelfall ergriffene Schutzmaßnahmen ebenfalls zu dokumentieren.

## **§ 31**

### **Bedeutung absoluter Ausschlussgründe im Sinne der §§ 319 Absatz 3, 319a und 319b Absatz 1 HGB**

- (1) <sup>1</sup>WP/vBP haben, wenn sie Tatbestände im Sinne der §§ 319 Absatz 3, 319b Absatz 1 Satz 2 HGB verwirklichen, bei allen gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen nach § 49 Alternative 2 WPO ihre Tätigkeit zu versagen. <sup>2</sup>Bei nicht gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen, bei denen ein Bestätigungsvermerk erteilt wird, der dem gesetzlichen Bestätigungsvermerk in § 322 HGB nachgebildet wird, gilt Satz 1 sinngemäß.
- (2) <sup>1</sup>Wenn Tatbestände im Sinne der §§ 319 Absatz 3, 319b Absatz 1 HGB verwirklicht sind, wird auch berufsrechtlich die Besorgnis der Befangenheit unwiderleglich vermutet. <sup>2</sup>In diesen Fällen können Schutzmaßnahmen im Sinne des § 30 nicht berücksichtigt werden.
- (3) Sind Tatbestandsmerkmale des § 319 Absatz 3 HGB nicht vollständig erfüllt, kann Besorgnis der Befangenheit im Sinne des § 29 Absatz 3 nur dann bestehen, wenn zusätzliche Umstände eine nicht unbedeutende Gefährdung der Unbefangenheit begründen.
- (4) Die Absätze 1 bis 3 gelten für Tatbestände des § 319a HGB für die dort erfassten Abschlussprüfungen.
- (5) Die Absätze 1 bis 4 sind auf den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses entsprechend anzuwenden.

## **§ 32**

### **Eigeninteressen**

- (1) Eigeninteressen finanzieller Art können insbesondere vorliegen bei:
1. kapitalmäßigen oder sonstigen finanziellen Bindungen gegenüber dem zu prüfenden, dem zu begutachtenden oder dem den Auftrag erteilenden Unternehmen;
  2. kapitalmäßigen oder sonstigen finanziellen Bindungen gegenüber einem Unternehmen, an dem auch das zu prüfende, das zu begutachtende oder das den Auftrag erteilende Unternehmen, einer seiner gesetzlichen Vertreter, ein Gesellschafter mit beherrschendem Einfluss oder ein Mitglied des Aufsichtsrats ein nicht nur unwesentliches finanzielles Interesse hat;
  3. einer übermäßigen Umsatzabhängigkeit gegenüber einem derartigen Unternehmen;
  4. über normalen Geschäfts- und Lieferverkehr mit Dritten hinausgehenden Leistungsbeziehungen;
  5. Forderungen gegen den Mandanten oder das zu begutachtende Unternehmen aus einem Kredit- oder Bürgschaftsverhältnis;
  6. Honorarforderungen, wenn sie über einen längeren Zeitraum offenstehen und einen nicht unerheblichen Betrag erreichen.
- (2) Eigeninteressen sonstiger Art können insbesondere vorliegen bei:
1. Pflichtverletzungen aus vorangegangenen Prüfungen, sofern ein Verdeckungsrisiko besteht;
  2. offenen Rechtsstreitigkeiten über Regress- oder Gewährleistungsfragen aus früheren Aufträgen.



## § 33 Selbstprüfung

(1) Eine Selbstprüfung liegt vor, wenn der WP/vBP einen Sachverhalt zu beurteilen hat, an dessen Entstehung er selbst unmittelbar beteiligt und diese Beteiligung nicht von nur untergeordneter Bedeutung war.

(2) Eine Selbstprüfung im Sinne von Absatz 1 ist nicht gegeben, wenn der WP/vBP zwar bereits früher mit dem Sachverhalt befasst war, dabei aber, ohne an der Entstehung im Sinne von Absatz 1 mitzuwirken, denselben Gegenstand zu prüfen oder sonst zu beurteilen hatte.

(3) <sup>1</sup>Die Mitwirkung an der Führung der Bücher oder an der Aufstellung des zu prüfenden Jahresabschlusses begründet unwiderleglich die Besorgnis der Befangenheit, sofern die Tätigkeit nicht von untergeordneter Bedeutung ist. <sup>2</sup>Dies gilt nur für die unmittelbare Mitwirkung, grundsätzlich aber nicht für Beratungs- oder sonstige Leistungen, die sich nur mittelbar auf den Abschluss auswirken. <sup>3</sup>Auch eine Mitwirkung im Rahmen der prüferischen Aufgaben etwa durch Vorabbeurteilung von Sachverhalten begründet im Regelfall keine Befangenheit. <sup>4</sup>Ob weitergehend auch Mitwirkungshandlungen von nur untergeordneter Bedeutung schädlich sind, ist nach dem allgemeinen Befangenheitstatbestand (§ 29 Absatz 3) unter Abwägung aller Umstände unter Einschluss von Schutzmaßnahmen zu beurteilen.

(4) <sup>1</sup>Die Mitwirkung des WP/vBP bei der Durchführung der internen Revision begründet die Besorgnis der Befangenheit, wenn der WP/vBP eine verantwortliche Position übernimmt. <sup>2</sup>Zulässig ist dagegen die Mitwirkung an einzelnen Bereichen oder Aufgaben sowie insbesondere die Übernahme von Prüfungstätigkeiten.

(5) <sup>1</sup>Besorgnis der Befangenheit besteht immer dann, wenn der WP/vBP Funktionen der Unternehmensleitung übernommen hat, und zwar unabhängig davon, ob sich diese auch auf den Bereich der Rechnungslegung erstrecken. <sup>2</sup>Gleiches gilt bei der Erbringung von Finanzdienstleistungen, die die Anlage von Vermögenswerten des zu prüfenden Unternehmens betreffen oder in der Übernahme oder Vermittlung von Anteilen oder sonstigen Finanzinstrumenten des zu prüfenden Unternehmens bestehen.

(6) <sup>1</sup>Versicherungsmathematische Leistungen und Bewertungsleistungen, die sich auf den Inhalt des zu prüfenden Jahresabschlusses nicht nur unwesentlich auswirken, können die Besorgnis der Befangenheit begründen, wenn es sich um eigenständige Leistungen handelt und die Tätigkeit nicht von untergeordneter Bedeutung ist. <sup>2</sup>Nicht eigenständig sind solche Leistungen, bei denen sich die Mitwirkung des WP/vBP auf technisch-mechanische Hilfeleistungen beschränkt und die wesentlichen Vorgaben für die zu treffenden Annahmen sowie für die Methodik von dem Mandanten stammen.

(7) Bei der Prüfung von Unternehmen im Sinne des § 319a HGB wird die Besorgnis der Befangenheit unwiderleglich vermutet, wenn der WP/vBP in dem zu prüfenden Geschäftsjahr oder bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks über die Prüfungstätigkeit hinaus bei der zu prüfenden oder für die zu prüfende Kapitalgesellschaft Bewertungsleistungen im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe f der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 erbracht hat, die sich einzeln oder zusammen auf den zu prüfenden Jahresabschluss unmittelbar und nicht nur unwesentlich auswirken.

(8) <sup>1</sup>Bei der Prüfung von Unternehmen im Sinne des § 319a HGB wird die Besorgnis der Befangenheit unwiderleglich vermutet, wenn der WP/vBP in dem Geschäftsjahr, für dessen Schluss der zu prüfende Jahresabschluss aufzustellen ist, über die Prüfungstätigkeit hinaus Steuerberatungsleistungen im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe a Ziffer i und iv bis vii der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 erbracht hat, die sich einzeln oder zusammen auf den zu prüfenden Jahresabschluss unmittelbar und nicht nur unwesentlich auswirken; eine nicht nur unwesentliche Auswirkung liegt insbesondere dann vor, wenn die Erbringung der Steuerberatungsleistungen in dem zu prüfenden Geschäftsjahr den für steu-

erliche Zwecke zu ermittelnden Gewinn im Inland erheblich gekürzt hat oder ein erheblicher Teil des Gewinns ins Ausland verlagert worden ist, ohne dass eine über die steuerliche Vorteilerlangung hinausgehende wirtschaftliche Notwendigkeit für das Unternehmen besteht. <sup>2</sup>Werden Leistungen im Sinne des Satzes 1 für andere als die dort genannten Unternehmen erbracht, gilt die unwiderlegliche Vermutung nicht, sondern ist im Einzelfall zu prüfen, ob insbesondere wegen hinzutretender weiterer Umstände die Besorgnis der Befangenheit (§ 29 Absatz 3, § 319 Absatz 2 HGB) besteht. <sup>3</sup>Rechtsdienstleistungen im Sinne des § 2 Absatz 1 RDG, die der WP/vBP für einen Prüfungsmandanten außerhalb des Anwendungsbereichs der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 erbringt, können zur Besorgnis der Befangenheit führen, wenn sie sich unmittelbar und nicht nur unwesentlich auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in dem zu prüfenden Jahresabschluss auswirken. <sup>4</sup>Beratungsleistungen, die Hinweise auf die bestehende Rechtslage geben oder die sich auf die Beurteilung bereits verwirklichter Sachverhalte beziehen, führen nicht zu einer Gefährdung der Unbefangenheit.

### **§ 34**

#### **Interessenvertretung**

- (1) Die Unbefangenheit kann wegen Interessenvertretung gefährdet sein, wenn der WP/vBP in anderer Angelegenheit beauftragt war, Interessen für oder gegen das zu prüfende, das zu begutachtende oder das den Auftrag erteilende Unternehmen zu vertreten.
- (2) Eine Interessenvertretung für ein Unternehmen liegt insbesondere vor, wenn der WP/vBP einseitig und nachhaltig für dieses Unternehmen eintritt, für das Unternehmen Werbung betreibt oder dessen Produkte vertreibt, nicht hingegen bei rechtlicher oder steuerlicher Vertretung.
- (3) Eine Interessenvertretung gegen ein Unternehmen liegt insbesondere vor bei einseitiger und nachhaltiger Wahrnehmung von gegen das Unternehmen gerichteten Interessen Dritter oder von Treuhandfunktionen im Auftrag von einzelnen Gesellschaftern in einem solchen Unternehmen.

### **§ 35**

#### **Persönliche Vertrautheit**

Persönliche Vertrautheit liegt vor, wenn ein WP/vBP enge persönliche Beziehungen zu dem zu prüfenden, zu begutachtenden oder den Auftrag erteilenden Unternehmen, den Mitgliedern der Unternehmensleitung oder Personen, die auf den Prüfungsgegenstand Einfluss haben, unterhält.

### **§ 36**

#### **Einschüchterung**

<sup>1</sup>Die Unbefangenheit kann wegen Einschüchterung gefährdet sein, wenn der WP/vBP vermeintlichem oder tatsächlichem Druck einschließlich Versuchen einer unangemessenen Einflussnahme ausgesetzt ist, der geeignet ist, ihn von einer sachgerechten Urteilsbildung abzuhalten. <sup>2</sup>Dies ist insbesondere dann nicht der Fall, wenn durch Rechtsvorschriften wie § 318 Absatz 1 Satz 5 oder Absatz 6 Satz 2 HGB sichergestellt ist, dass eine Drucksituation im Sinne von Satz 1 nicht entstehen kann.

## **§ 37**

### **Kritische Grundhaltung**

<sup>1</sup>WP/vBP haben Prüfungen mit einer kritischen Grundhaltung zu planen und durchzuführen. <sup>2</sup>Glaubwürdigkeit, Angemessenheit und Verlässlichkeit der erlangten Prüfungsnachweise sind während der gesamten Prüfung kritisch zu hinterfragen. <sup>3</sup>WP/vBP müssen ungeachtet ihrer bisherigen Erfahrungen mit der Aufrichtigkeit und der Integrität des Managements des geprüften Unternehmens davon ausgehen, dass Umstände wie Fehler, Täuschungen, Vermögensschädigungen oder sonstige Gesetzesverstöße existieren können, aufgrund derer der Prüfungsgegenstand wesentliche falsche Aussagen enthält. <sup>4</sup>Die Sätze 1 bis 3 gelten entsprechend für die Erstattung von Gutachten.

## **§ 38**

### **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.

## **§ 39**

### **Auftragsabwicklung**

(1) <sup>1</sup>WP/vBP haben für eine den Verhältnissen des zu prüfenden Unternehmens entsprechende Prüfungsdurchführung Sorge zu tragen. <sup>2</sup>Dabei hat der WP/vBP Art, Umfang und Dokumentation der Prüfungsdurchführung im Rahmen seiner Eigenverantwortlichkeit nach pflichtgemäßem Ermessen in Abhängigkeit von Größe, Komplexität und Risiko des Prüfungsmandats zu bestimmen.

(2) <sup>1</sup>WP/vBP haben ihre Mitarbeiter durch Prüfungsanweisungen mit ihren Aufgaben vertraut zu machen. <sup>2</sup>Die Prüfungsanweisungen sollen gewährleisten, dass die Prüfungshandlungen sachgerecht vorgenommen, in den Arbeitspapieren ausreichend und ordnungsgemäß dokumentiert werden sowie ordnungsgemäß Bericht erstattet werden kann. <sup>3</sup>Die Einhaltung der Prüfungsanweisungen ist zu überwachen.

(3) <sup>1</sup>WP/vBP sind verpflichtet, bei für das Prüfungsergebnis bedeutsamen Zweifelsfragen internen oder externen fachlichen Rat einzuholen, soweit dies bei pflichtgemäßer Beurteilung des WP/vBP nach den Umständen des Einzelfalls erforderlich ist. <sup>2</sup>Die Ergebnisse des Rates und die daraus gezogenen Folgerungen sind zu dokumentieren.

(4) <sup>1</sup>WP/vBP haben sich auf der Grundlage der Arbeitsergebnisse der an der Prüfung beteiligten Personen und ihrer eigenen bei der Prüfung erworbenen Kenntnisse eigenverantwortlich ein Urteil über die Einhaltung der gesetzlichen und fachlichen Regeln zu bilden. <sup>2</sup>Dies umfasst auch die Ergebnisse der auftragsbezogenen Qualitätssicherung (§ 48).

(5) <sup>1</sup>Übernimmt ein WP/vBP, der nicht als Abschlussprüfer bestellt ist, den Auftrag, zu der Behandlung eines konkreten Sachverhalts in der Rechnungslegung des Unternehmens ein Gutachten abzugeben, hat er vor Erstattung des Gutachtens mit dem Abschlussprüfer des Unternehmens den Hintergrund und die Rahmenbedingungen sowie die für die Beurteilung wesentlichen Einzelheiten des Sachverhalts zu erörtern. <sup>2</sup>Mit dem Auftraggeber ist zu vereinbaren, dass der Abschlussprüfer von seiner Verschwiegenheitspflicht entbunden wird. <sup>3</sup>Erteilt der Auftraggeber eine solche Entbindung nicht oder widerspricht er einer Kontaktaufnahme, so ist der Auftrag abzulehnen oder niederzulegen.

## **§ 40**

### **Beschwerden und Vorwürfe**

WP/vBP sind verpflichtet, Beschwerden oder Vorwürfen von Mitarbeitern, Mandanten oder Dritten nachzugehen, wenn sich aus ihnen Anhaltspunkte für Verstöße gegen gesetzliche oder fachliche Regeln ergeben.

## **§ 41**

### **Kennzeichnung übernommener Angaben in Prüfungsberichten und Gutachten**

WP/vBP haben in Prüfungsberichten und Gutachten erkennbar zu machen, wenn es sich um die Wiedergabe übernommener Angaben handelt.

## **§ 42**

### **Pflichten bei Wechsel des Abschlussprüfers**

(1) Wird ein Prüfungsauftrag bei einer gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfung durch Kündigung des Abschlussprüfers gemäß § 318 Absatz 6 HGB oder durch Widerruf gemäß § 318 Absatz 1 Satz 5 HGB beendet, so darf der vorgesehene Mandatsnachfolger den Auftrag nur annehmen, wenn er sich über den Grund der Kündigung oder des Widerrufs und das Ergebnis der bisherigen Prüfung unterrichtet hat.

(2) Eine ordnungsgemäße Unterrichtung erfordert, dass der vorgesehene Mandatsnachfolger sich die schriftliche Begründung der Kündigung (§ 318 Absatz 6 Satz 3 HGB) oder das Ersetzungsurteil (§ 318 Absatz 3 HGB), die Mitteilungen an die Wirtschaftsprüferkammer (§ 318 Absatz 8 HGB) sowie den Bericht über das Ergebnis der bisherigen Prüfung (§ 318 Absatz 6 Satz 4 HGB) vorlegen lässt.

(3) <sup>1</sup>Der Mandatsvorgänger ist verpflichtet, dem Mandatsnachfolger auf schriftliche Anfrage die in Absatz 2 genannten Unterlagen zu erläutern. <sup>2</sup>Erfolgt 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) <sup>1</sup>Im Falle eines Prüferwechsels ohne Widerruf oder Kündigung des Prüfungsauftrags aus wichtigem Grund hat sich der Mandatsnachfolger den Bericht über die vorangegangene Abschlussprüfung vorlegen zu lassen. <sup>2</sup>Der Mandatsvorgänger ist dem Mandatsnachfolger auf dessen schriftliche Anfrage zur Vorlage verpflichtet.

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

## **§ 43**

### **Vergütung**

(1) <sup>1</sup>Bei der Vereinbarung und Abrechnung der Vergütung für Prüfungen und Gutachten hat der WP/vBP dafür zu sorgen, dass die Qualität der beruflichen Tätigkeit sichergestellt wird. <sup>2</sup>Hierzu ist im Regelfall eine angemessene Vergütung erforderlich. <sup>3</sup>Besteht bei gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen zwischen der erbrachten Leistung und der vereinbarten Vergütung ein erhebliches Missverhältnis, muss der Wirtschaftsprüferkammer auf Verlangen nachgewiesen werden können, dass für die Prüfung eine angemessene Zeit aufgewandt und qualifiziertes Personal eingesetzt wurde.

(2) Ein Pauschalhonorar darf für einen Prüfungs- oder Gutachtenauftrag grundsätzlich nur vereinbart werden, wenn festgelegt wird, dass bei Eintritt nicht vorhersehbarer Umstände im Bereich des Auftraggebers, die zu einer erheblichen Erhöhung des Aufwandes führen, das Honorar entsprechend zu erhöhen ist.

#### **§ 44**

##### **Unterzeichnung von Prüfungsvermerken, Prüfungsberichten, Gutachten**

(1) Erteilen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften oder Buchprüfungsgesellschaften gesetzlich vorgeschriebene Bestätigungsvermerke, so müssen diese sowie die dazugehörigen Prüfungsberichte zumindest von dem für die Auftragsdurchführung Verantwortlichen (§ 38 Absatz 2) unterzeichnet werden.

(2) <sup>1</sup>Ist 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. <sup>2</sup>Für Gutachten gilt Satz 1 entsprechend.

#### **Teil 4:**

##### **Berufspflichten zur Qualitätssicherung bei Abschlussprüfungen nach § 316 HGB**

#### **Abschnitt 1:**

##### **Weitere Berufspflichten bei der Auftragsdurchführung**

#### **§ 45**

##### **Auftragsdatei**

(1) Die Auftragsdatei nach § 51c WPO ist spätestens mit Annahme des Prüfungsvertrags anzulegen.

(2) Die Auftragsdatei kann elektronisch geführt werden.

#### **§ 46**

##### **Auswahl und Ausstattung des verantwortlichen Prüfungspartners**

(1) <sup>1</sup>Bei der Auswahl des verantwortlichen Prüfungspartners (§ 38 Absatz 2) ist sicherzustellen, dass dieser über die erforderliche persönliche Eignung verfügt und mit dem Qualitätssicherungssystem der Praxis vertraut ist. <sup>2</sup>Der verantwortliche Prüfungspartner führt den Prüfungsauftrag eigenverantwortlich durch (§ 39 Absatz 4). <sup>3</sup>Die Pflicht zur Konsultation (§ 39 Absatz 3) bleibt unberührt. <sup>4</sup>Dem Mandanten ist der verantwortliche Prüfungspartner mitzuteilen.

(2) <sup>1</sup>Dem verantwortlichen Prüfungspartner müssen die zur gewissenhaften Durchführung der Prüfung erforderlichen sachlichen und personellen Mittel zur Verfügung stehen. <sup>2</sup>Im Rahmen der Gesamtplanung (§ 4 Absatz 3) ist sicherzustellen, dass genügend Zeit für die Auftragsabwicklung zur Verfügung steht.

(3) Der verantwortliche Prüfungspartner muss eine angemessene Zeit für die Durchführung der Prüfung aufwenden.

## § 47

### Personelle und zeitliche Ressourcen (§ 38 Absatz 1)

- (1) <sup>1</sup>Durch die Personalplanung ist sicherzustellen, dass eine ausreichende Anzahl an geeigneten fachlichen Mitarbeitern sowie erforderlichenfalls Spezialisten zur Verfügung stehen. <sup>2</sup>Die Mitglieder des Prüfungsteams (§ 38 Absatz 3) müssen in ihrer Gesamtheit über Erfahrungen insbesondere in Bezug auf die einschlägigen rechtlichen Anforderungen und Berichterstattungspflichten bei Aufträgen ähnlicher Art und ähnlichen Umfangs, über fachliches Urteilsvermögen sowie Verständnis für die in der Praxis angewandten informationsverarbeitenden Technologien verfügen.
- (2) Bei der Personalplanung ist sicherzustellen, dass genügend Zeit für die Auftragsabwicklung zur Verfügung steht.

## § 48

### Maßnahmen zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung

- (1) <sup>1</sup>Bei Abschlussprüfungen nach § 316 HGB ist in Abhängigkeit von dem Risiko des Prüfungsmandats (Art, Branche, Komplexität) zu entscheiden, ob und welche Maßnahmen zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung zu ergreifen sind. <sup>2</sup>Geeignete Maßnahmen zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung sind die Konsultation (§ 39 Absatz 3), die Berichtskritik und die auftragsbegleitende Qualitätssicherung.
- (2) <sup>1</sup>Gegenstand der Berichtskritik ist die Überprüfung des Prüfungsberichts vor seiner Auslieferung daraufhin, ob die für den Prüfungsbericht geltenden fachlichen Regeln eingehalten sind; dabei ist auch zu beurteilen, ob die im Prüfungsbericht dargestellten Prüfungshandlungen und Prüfungsfeststellungen schlüssig sind. <sup>2</sup>Die Berichtskritik soll nur von solchen fachlich und persönlich geeigneten Personen wahrgenommen werden, die an der Erstellung des Prüfungsberichts nicht selbst mitgewirkt haben und die an der Durchführung der Prüfung nicht wesentlich beteiligt waren.
- (3) <sup>1</sup>Gegenstand der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung ist die Beurteilung, ob Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Prüfung nicht unter Beachtung der gesetzlichen und fachlichen Regeln durchgeführt wird und ob die Behandlung wesentlicher Sachverhalte angemessen ist. <sup>2</sup>Die auftragsbegleitende Qualitätssicherung darf nur von solchen fachlich und persönlich geeigneten Personen wahrgenommen werden, die an der Durchführung der Prüfung nicht beteiligt waren.
- (4) Für die auftragsbegleitende Qualitätssicherung bei Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse nach § 319a Absatz 1 Satz 1 HGB gilt Artikel 8 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014.

## § 49

### Nachschau

- (1) <sup>1</sup>WP/vBP sind verpflichtet, eine Nachschau mit dem Ziel durchzuführen, die Angemessenheit und Wirksamkeit der Regelungen des Qualitätssicherungssystems zur Abwicklung von Abschlussprüfungen zu beurteilen. <sup>2</sup>Die Nachschau bezieht sich auf die Frage, ob die Regelungen des Qualitätssicherungssystems zur Abwicklung von Abschlussprüfungen eingehalten worden sind. <sup>3</sup>Die Nachschau muss in angemessenen Abständen sowie bei gegebenem Anlass stattfinden. <sup>4</sup>Das Qualitätssicherungssystem ist hinsichtlich der Regelungen zur Abwicklung von Abschlussprüfungen, der Fortbildung, Anleitung und Überwachung der Mitarbeiter sowie der Handakte (Prüfungsakte) jährlich zu bewerten.

(2) <sup>1</sup>Die Nachschau der Abwicklung einzelner Prüfungsaufträge ist ein Vergleich der Anforderungen an eine gewissenhafte Abwicklung von Abschlussprüfungen mit deren tatsächlicher Abwicklung. <sup>2</sup>Art und Umfang der Nachschau müssen in einem angemessenen Verhältnis zu den abgewickelten Abschlussprüfungen stehen, wobei die Ergebnisse einer Qualitätskontrolle nach §§ 57a ff. WPO berücksichtigt werden können. <sup>3</sup>Dabei sind alle in der Praxis verantwortlich tätigen WP/vBP, die Abschlussprüfungen durchführen, einzubeziehen.

(3) <sup>1</sup>Die Ergebnisse der Bewertung und der bei Mängeln ergriffenen oder vorgeschlagenen Maßnahmen sind, im Fall von Absatz 1 Satz 4 jährlich, in einem Bericht zusammenzufassen. <sup>2</sup>In diesem Bericht ist, neben der Berichterstattung nach Satz 1, auch über Verstöße gegen Berufspflichten oder die Verordnung (EU) Nr. 537/2014, soweit diese nicht nur geringfügig sind, und die zur Beseitigung der Verstöße getroffenen Maßnahmen zu berichten.

(4) Die Nachschau kann durch Selbstvergewisserung durchgeführt werden, wenn in der Praxis kein fachlich und persönlich geeigneter Mitarbeiter zur Verfügung steht.

**Abschnitt 2:**  
**Berufspflichten zum Schaffen von Regelungen**  
**für ein Qualitätssicherungssystem nach § 55b Absatz 2 WPO**

**§ 50**  
**Allgemeines**

(1) <sup>1</sup>Das Qualitätssicherungssystem eines WP/vBP nach § 55b Absatz 2 WPO dient der Sicherung der Qualität von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB. <sup>2</sup>Die Anforderungen an das Qualitätssicherungssystem folgen aus den spezifischen Gegebenheiten der Praxis des WP/vBP und sind insbesondere von Art und Umfang sowie Komplexität der vom WP/vBP durchgeführten Abschlussprüfungen abhängig.

(2) Bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die Abschlussprüfungen durchführen, liegt die Verantwortung für das interne Qualitätssicherungssystem bei WP/vBP oder EU-/EWR-Abschlussprüfern.

**§ 51**  
**Anforderungen an das Qualitätssicherungssystem**

(1) Für Abschlussprüfungen umfasst das Qualitätssicherungssystem angemessene Regelungen zumindest

1. zur Sicherstellung, dass die Berufspflichten, insbesondere die Vorschriften zur Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und Vermeidung der Besorgnis der Befangenheit sowie der Eigenverantwortlichkeit, eingehalten werden,
2. zur Auftragsannahme und -fortführung,
3. zur vorzeitigen Beendigung von Aufträgen,
4. zur Einstellung von Mitarbeitern (§ 6 Absatz 1) sowie zur Einholung von Erklärungen und deren Dokumentation (§ 6 Absatz 3),
5. zur Aus- und Fortbildung von fachlichen Mitarbeitern (§ 7 Absatz 1),
6. zur Beurteilung von fachlichen Mitarbeitern (§ 7 Absatz 3),
7. zur Gesamtplanung aller Aufträge,
8. zur Organisation der Fachinformation,
9. zur Prüfungsplanung,

10. zur Auftragsabwicklung (einschließlich der Anleitung des Prüfungsteams, der Einholung von fachlichem Rat, der Überwachung der Auftragsabwicklung und der Beurteilung der Arbeitsergebnisse durch den zuständigen WP/vBP sowie der Kontroll- und Sicherheitsvorkehrungen für auftragsbezogene Datenverarbeitungssysteme) und zur Führung der Prüfungsakte nach § 51b Absatz 5 WPO,
11. für den Umgang mit Vorfällen, die die ordnungsgemäße Prüfungstätigkeit beeinträchtigen können, einschließlich Beschwerden und Vorwürfen sowie deren Dokumentation,
12. zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung,
13. für die Grundsätze der Vergütung und Gewinnbeteiligung nach § 55 WPO,
14. für den Fall der Auslagerung wichtiger Prüfungstätigkeiten, die gewährleisten, dass die interne Qualitätssicherung und die Berufsaufsicht nicht beeinträchtigt werden, und
15. zur Überwachung der Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems nach § 55b Absatz 3 WPO durch eine Nachschau.

(2) <sup>1</sup>In WP/vBP-Praxen mit geringer Aufgabendelegation und einfachen organisatorischen Strukturen kann die Dokumentation des Qualitätssicherungssystems auch durch den Nachweis der Einhaltung der Berufspflichten bei der Organisation der WP/vBP-Praxis und im Rahmen der Auftragsabwicklung erfolgen. <sup>2</sup>In diesem Fall unterliegt die Dokumentation der tatsächlichen Auftragsabwicklung und der Beachtung der allgemeinen Berufspflichten (Praxisorganisation) erhöhten Anforderungen. <sup>3</sup>Erfolgt die Dokumentation des Qualitätssicherungssystems unter Verwendung eines standardisierten Qualitätssicherungshandbuchs, ist für die Angemessenheit des Qualitätssicherungssystems zu kennzeichnen, welche Regelungen anwendbar sind.

## **§ 52**

### **Regelungen zur Beachtung der Ausschlussgründe**

Durch angemessene Regelungen ist zumindest sicherzustellen, dass

1. bei der Durchführung von Abschlussprüfungen die Ausschlussgründe beachtet werden,
2. auch nach Auftragsannahme entstehende oder bekannt werdende Gefährdungen der Unbefangenheit Maßnahmen ergriffen werden, die diese beseitigen oder soweit abschwächen, dass aus Sicht eines Dritten die Gefährdung insgesamt als unwesentlich zu beurteilen ist,
3. ein Auftrag abzulehnen oder zu kündigen ist, wenn Ausschlussgründe bestehen, die auch nicht durch Schutzmaßnahmen beseitigt werden können,
4. die bei der Prüfung eingesetzten Personen verpflichtet sind, mögliche Unabhängigkeitsgefährdungen dem verantwortlichen Prüfungspartner mitzuteilen,
5. regelmäßige oder anlassbezogene Befragungen der betroffenen Personen zu finanziellen, persönlichen oder kapitalmäßigen Bindungen vorzusehen sind,
6. insbesondere bei bewussten Verstößen gegen die Ausschlussgründe und die diesbezüglichen Regelungen des Qualitätssicherungssystems Maßnahmen zur Vermeidung künftiger Verstöße und gegebenenfalls interne Disziplinarmaßnahmen getroffen werden.

## **§ 53**

### **Regelungen zur Annahme, Fortführung und vorzeitigen Beendigung von Aufträgen**

Durch angemessene Regelungen ist zumindest sicherzustellen, dass

1. die Zuständigkeiten für die Annahme, Fortführung und vorzeitige Beendigung des Auftrags für eine Abschlussprüfung eindeutig festgelegt werden,
2. die Prüfung der Ausschlussgründe vor Annahme des Prüfungsauftrages abgeschlossen (§ 29 Absatz 5 Satz 1) und in der Prüfungsakte (§ 51b Absatz 5 WPO) dokumentiert wird,



3. eine Analyse der Integrität des zu prüfenden Unternehmens und des mit dem Auftrag verbundenen Risikos erfolgt,
4. nur Mandate angenommen oder fortgeführt werden, die in sachlicher, personeller und zeitlicher Hinsicht ordnungsgemäß abgewickelt werden können,
5. vor Annahme eines Auftrages, der zuvor von dem Abschlussprüfer nach § 318 Absatz 6 HGB gekündigt wurde, der Auftrag abgelehnt wird, wenn der Grund der Kündigung von dem Mandatsvorgänger nicht dargelegt wird oder auf andere Weise Bedenken gegen die Annahme des Mandats nicht ausgeräumt werden können,
6. bei Folgeaufträgen, in denen eine Veränderung der Mandats- und Auftragsrisiken festzustellen ist, die Auswirkungen auf die WP/vBP-Praxis geprüft werden und gegebenenfalls der Auftrag abgelehnt wird,
7. ausreichende fachliche Kenntnisse und Erfahrungen für die Abschlussprüfung gegeben sind,
8. auch während der Dauer der Abschlussprüfung zu prüfen ist, ob die Unabhängigkeit gefährdende Umstände vorliegen (§ 29 Absatz 5),
9. bei nachträglicher Hinzuziehung weiterer Personen die Prüfung von Ausschlussgründen vor Aufnahme der Tätigkeit dieser Personen abzuschließen ist,
10. die Pflichten nach dem Geldwäschegesetz erfüllt werden,
11. bei nachträglichem Bekanntwerden von Gründen, die zur Ablehnung des Auftrags geführt hätten, der Auftrag beendet wird (§ 4 Absatz 4).

#### **§ 54**

##### **Anforderungen an die beteiligten Personen**

Durch angemessene Regelungen ist zumindest sicherzustellen, dass

1. die Verantwortlichkeit für die Abschlussprüfung festgelegt und dokumentiert wird (§ 38 Absatz 2),
2. an der Abschlussprüfung beteiligte Personen für ihren Einsatzbereich über angemessene Fachkenntnisse und Erfahrungen, Verständnis der fachlichen Regeln, notwendige Branchenkenntnisse sowie Verständnis für das Qualitätssicherungssystem verfügen (§ 38 Absatz 3),
3. bei Konsultationen (§ 39 Absatz 3) die konsultierte Person nicht zum Prüfungsteam gehört.

#### **§ 55**

##### **Gesamtplanung und Organisation der Fachinformation**

(1) Durch angemessene Regelungen ist sicherzustellen, dass Abschlussprüfungen im Rahmen der Gesamtplanung der WP/vBP-Praxis ordnungsgemäß und zeitgerecht abgewickelt werden können (§ 4 Absatz 3).

(2) Die zur Abwicklung von Abschlussprüfungen erforderliche Fachinformation muss vollständig und aktuell sein.

#### **§ 56**

##### **Prüfungsplanung**

Durch angemessene Regelungen ist zumindest sicherzustellen, dass

1. von der Auftragsannahme an durch eine sachgerechte Prüfungsplanung ein den tatsächlichen Verhältnissen des zu prüfenden Unternehmens (Größe, Komplexität und Risiko des zu prüfenden Unternehmens, Schwierigkeitsgrad der Prüfung, Erfahrungen mit und Kenntnisse über das Unternehmen sowie dessen rechtliche und wirtschaftliche Verhältnisse) angemessener und ordnungsgemäßer Prüfungsablauf gewährleistet wird (§ 38 Absatz 1),

2. bei der Planung alle rechnungslegungsrelevanten Verhältnisse berücksichtigt werden,
3. bei Folgeprüfungen auf vorhandene Vorkenntnisse zurückgegriffen wird, soweit sie aktuell sind,
4. die Prüfungsplanung bei neuen Erkenntnissen im Verlauf der Prüfung gegebenenfalls anzupassen ist.

## **§ 57**

### **Auftragsabwicklung**

Durch angemessene Regelungen ist zumindest sicherzustellen, dass

1. dem zu prüfenden Unternehmen von einer Berufsgesellschaft der für die Abschlussprüfung verantwortliche Prüfungspartner mitgeteilt und dies dokumentiert wird,
2. das Prüfungsteam die für die Abschlussprüfung erforderlichen Informationen über
  - das zu prüfende Unternehmen (insbesondere die besonderen Auftragsrisiken und Problembereiche der Prüfung),
  - die Besonderheiten der Abschlussprüfung,
  - die Durchführung und die Berichterstattung sowie
  - die Verantwortlichkeiten im Prüfungsteam (§ 38 Absatz 2)
 erhält,
3. WP/vBP ihre Mitarbeiter durch Prüfungsanweisungen mit ihren Aufgaben vertraut machen und der verantwortliche Prüfungspartner oder der von ihm beauftragte Mitarbeiter die Einhaltung der Prüfungsanweisungen angemessen überwacht (§ 39 Absatz 2),
4. bei für das Prüfungsergebnis bedeutsamen Zweifelsfragen interner oder externer Rat (Konsultation) eingeholt wird (§ 39 Absatz 3); sie sollen für diese Zwecke ausreichende Ressourcen vorsehen; Art, Umfang und Ergebnis der Konsultation und deren Umsetzung sind zu dokumentieren,
5. sich der für eine Abschlussprüfung vorrangig verantwortlich bestimmte WP/vBP in einem Umfang an der laufenden Abschlussprüfung beteiligt, dass er den Fortschritt der Arbeiten sowie die Beachtung der gesetzlichen Vorschriften und fachlichen Regeln durch die Mitarbeiter überwachen kann (§ 39 Absatz 2 Satz 3); die Regelungen sollen einen offenen Umgang mit kritischen Fragestellungen fördern,
6. sich der verantwortliche Prüfungspartner in einer abschließenden Durchsicht der Arbeitsergebnisse der an der Abschlussprüfung beteiligten Personen und seiner eigenen bei der Prüfung erworbenen Kenntnisse, einschließlich der Ergebnisse der auftragsbezogenen Qualitätssicherung, eigenverantwortlich ein Urteil bilden kann (§ 39 Absatz 4),
7. die Risiken aus dem Einsatz von Datenverarbeitungssystemen zur Auftragsabwicklung angemessen berücksichtigt werden; dabei sind zumindest die Vertraulichkeit, die Integrität und Verfügbarkeit der Datenverarbeitungssysteme und Daten sowie die Befugnisse für einen Zugriff zu regeln.

## **§ 58**

### **Prüfungsakte**

Durch angemessene Regelungen ist zumindest sicherzustellen, dass

1. eine Prüfungsakte anzulegen ist, die spätestens 60 Tage nach Unterzeichnung des Bestätigungsvermerkes zu schließen ist (§ 51b Absatz 5 WPO),
2. in der Prüfungsakte dokumentiert werden
  - a) die Einhaltung der Unabhängigkeit, das Vorliegen von die Unabhängigkeit gefährdenden Umständen und der ergriffenen Schutzmaßnahmen,
  - b) die Zeit, das Personal und die sonstigen Mittel, die zur angemessenen Durchführung der Abschlussprüfung erforderlich sind, sowie
  - c) die Anfragen an interne und externe Sachverständige sowie deren Antworten,

3. bei der Bestellung einer Berufsgesellschaft zum Abschlussprüfer die Benennung des verantwortlichen Prüfungspartners dokumentiert wird,
4. alle Informationen und Unterlagen,
  - a) die zur Begründung des Bestätigungsvermerks nach § 322 HGB und des Prüfungsberichtes nach § 321 HGB,
  - b) zur Kontrolle der Einhaltung der Berufspflichten von Bedeutung sind und
  - c) über schriftliche Beschwerden zu dokumentieren sind,
5. bei Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse den Dokumentationspflichten nach Artikeln 6 bis 8 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 nachgekommen wird,
6. die Dokumentationspflichten auch gelten, wenn die Prüfungsakte elektronisch geführt wird.

## **§ 59**

### **Beschwerden und Vorwürfe**

Durch angemessene Regelungen ist zumindest sicherzustellen, dass

1. in Abhängigkeit von den konkreten Gegebenheiten der WP/vBP-Praxis (Art, Umfang, Komplexität und Risiko der Tätigkeit) ein Hinweisgebersystem eingerichtet wird,
2. eine geeignete Stelle zur Entgegennahme von Beschwerden oder Vorwürfen innerhalb oder außerhalb der WP/vBP-Praxis eingerichtet wird; wird eine Stelle außerhalb der WP/vBP-Praxis eingerichtet, ist Sorge dafür zu tragen, dass die Vertraulichkeit der Identität des berichtenden Mitarbeiters gewahrt bleibt,
3. Hinweise von Mitarbeitern nicht zu persönlichen Nachteilen führen dürfen,
4. bei begründeten Hinweisen erforderliche Maßnahmen, auch in Bezug auf das Qualitätssicherungssystem, ergriffen werden.

## **§ 60**

### **Maßnahmen zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung**

(1) <sup>1</sup>Durch angemessene Regelungen ist sicherzustellen, dass bei Abschlussprüfungen nach § 316 HGB geprüft und dokumentiert wird, ob und welche Maßnahmen zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung nach § 48 Absatz 1 ergriffen werden. <sup>2</sup>Hierbei ist auch sicherzustellen, dass eine Berichtskritik oder eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung von fachlich (Fach- und Branchenkenntnisse) und persönlich (Prüfungserfahrung und Objektivität) geeigneten Personen durchgeführt werden soll, die nicht WP/vBP sein müssen. <sup>3</sup>Kriterien für die Eignung sind vorzusehen.

(2) <sup>1</sup>Durch angemessene Regelungen ist sicherzustellen, dass die auftragsbegleitende Qualitätssicherung bei Abschlussprüfungen von Unternehmen nach § 319a Absatz 1 Satz 1 HGB nach Artikel 8 Verordnung (EU) Nr. 537/2014 durchzuführen ist. <sup>2</sup>Sie haben vorzusehen, dass auftragsbegleitender Qualitätssicherer ein Abschlussprüfer im Sinne von Artikel 2 Nummer 2 der Richtlinie 2006/43/EG ist.

## **§ 61**

### **Grundsätze zur Vergütung und Gewinnbeteiligung**

(1) <sup>1</sup>Durch angemessene Regelungen ist sicherzustellen, dass keine Vereinbarungen geschlossen werden, die die Höhe der Vergütung vom Ergebnis der Abschlussprüfung oder der Erbringung zusätzlicher Nichtprüfungsleistungen abhängig macht. <sup>2</sup>Auch dürfen die Einnahmen, die der WP/vBP aus der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen an das geprüfte Unternehmen erzielt, kein Bestandteil der Leistungsbewertung oder der Vergütung von Personen sein, die an der Abschlussprüfung beteiligt oder in der Lage sind, das Ergebnis der Abschlussprüfung zu beeinflussen.

(2) <sup>1</sup>Es ist durch angemessene Regelungen auch sicherzustellen, dass ein ausreichender Anreiz geschaffen wird, die Qualität von Abschlussprüfungen sicherzustellen. <sup>2</sup>Dies kann dadurch erfolgen, dass die Beachtung der Regelungen des Qualitätssicherungssystems Einfluss auf die persönliche berufliche Entwicklung sowie Vergütung hat. <sup>3</sup>Eine Missachtung der Regelungen zur Qualitätssicherung kann auch disziplinarische Folgen haben.

## **§ 62**

### **Auslagerung wichtiger Prüfungstätigkeiten**

<sup>1</sup>Bei einer Auslagerung wichtiger Prüfungstätigkeiten dürfen die Qualitätssicherung und die Berufsaufsicht nicht beeinträchtigt werden. <sup>2</sup>Durch angemessene Regelungen ist zumindest sicherzustellen, dass

1. die Wichtigkeit einer ausgelagerten Prüfungstätigkeit anhand ihrer Bedeutung für den Bestätigungsvermerk beurteilt wird,
2. die Auslagerung bei der Prüfungsplanung berücksichtigt wird,
3. Art, Zeit und Umfang der ausgelagerten Prüfungstätigkeit bestimmt werden,
4. Kompetenz, Fähigkeiten und Objektivität des Dritten beurteilt werden,
5. ein Verständnis vom Fachgebiet des Dritten erlangt wird,
6. Umfang und Inhalt der Auslagerung sowie Grundsätze zur Qualitätssicherung mit dem Dritten, insbesondere zu hinreichender Information und Kommunikation, vereinbart werden,
7. die Angemessenheit der Arbeit des Dritten und die Auswirkung auf den Prüfungsbericht und den Bestätigungsvermerk beurteilt wird.

## **§ 63**

### **Nachschau**

Durch angemessene Regelungen ist zumindest sicherzustellen, dass

1. die Nachschau der Abwicklung von Abschlussprüfungen in angemessenen Zeitabständen erfolgt und die Zeitabstände regelmäßig überprüft und angepasst werden,
2. eine Nachschau der Abwicklung von Abschlussprüfungen auch aus gegebenem Anlass erfolgt,
3. die Nachschau nach § 49 Absatz 1 Satz 4 jährlich erfolgt,
4. die Nachschau von Abschlussprüfungen nur von fachlich und persönlich geeigneten Personen, die grundsätzlich nicht mit der Abwicklung der in die Nachschau einbezogenen Abschlussprüfungen befasst waren, durchgeführt wird,
5. eine Nachschau durch Selbstvergewisserung ermöglicht wird, wenn in der gesamten Praxis keine geeignete Person zur Verfügung steht,
6. die Stichprobe der ausgewählten Abschlussprüfungen in einem angemessenen Verhältnis zu den abgewickelten Abschlussprüfungen steht und bei der Planung auch Ergebnisse einer vorangegangenen Qualitätskontrolle nach § 57a WPO oder einer Inspektion nach § 66a Absatz 6 Nummer 1 WPO berücksichtigt werden,
7. in einem Nachschauturnus alle verantwortlich tätigen WP/vBP mit zumindest einem Prüfungsauftrag erfasst werden,
8. bei Feststellung von Mängeln des Qualitätssicherungssystems Maßnahmen zu deren Beseitigung ergriffen und der verantwortliche Prüfungspartner über die ihn betreffenden Feststellungen informiert wird und
9. die Nachschau nach § 49 Absatz 1 Satz 4 entsprechend § 49 Absatz 3 dokumentiert wird.

**Teil 5:**  
**Schlussbestimmungen**

**§ 64**  
**Anwendungsbereich**

(1) <sup>1</sup>Die Berufssatzung gilt für die Mitglieder der Wirtschaftsprüferkammer nach § 58 Absatz 1 Satz 1 und § 128 Absatz 3 WPO. <sup>2</sup>Auf Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften finden die Vorschriften insoweit Anwendung, als sich aus der Rechtsform keine Besonderheiten ergeben.

(2) <sup>1</sup>Soweit in der Berufssatzung die Abkürzungen WP/vBP verwendet werden, gelten die Berufspflichten für alle in Absatz 1 bezeichneten Personen. <sup>2</sup>Bei Berufspflichten, die nur für bestimmte Personengruppen gelten, sind diese einzeln genannt.

**§ 65**  
**Veröffentlichung**

Die Berufssatzung sowie deren Änderungen sind im Bundesanzeiger zu veröffentlichen.

**§ 66**  
**Inkrafttreten, Außerkrafttreten**

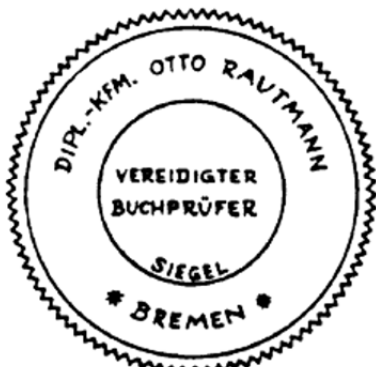
<sup>1</sup>Diese Satzung tritt drei Monate nach ihrer Übermittlung an das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie in Kraft, soweit nicht das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie die Satzung oder Teile derselben aufhebt (§ 57 Absatz 3 Satz 2 WPO). <sup>2</sup>Mit Inkrafttreten dieser Satzung tritt die Berufssatzung vom 11. Juni 1996 (BAnz. S. 7509), zuletzt geändert durch Beschluss des Beirats vom 6. Juli 2012 (BAnz AT 25.07.2012 B1), außer Kraft.



Siegel  
eines Wirtschaftsprüfers



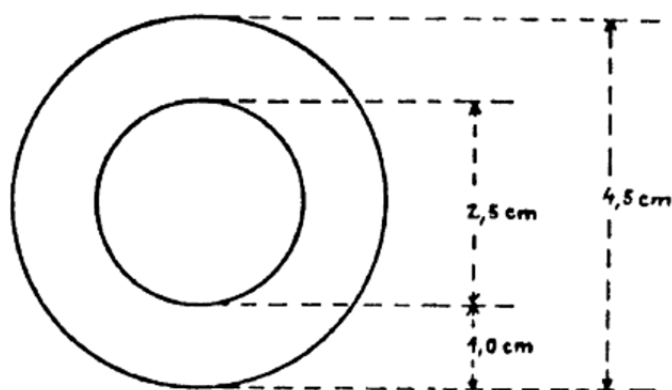
Siegel  
einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



Siegel  
eines vereidigten Buchprüfers



Siegel  
einer Buchprüfungsgesellschaft



## **Erläuterungen zur Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer – BS WP/vBP vom 21. Juni 2016**

Die nachfolgenden Erläuterungen sollen die Auslegung der einzelnen Satzungsvorschriften erleichtern und WP/vBP<sup>1</sup> bei der rechtssicheren Anwendung der Berufssatzung helfen.

WP/vBP können davon ausgehen, dass die Wirtschaftsprüferkammer (WPK) die Satzungsregelungen im Sinne der Erläuterungen anwendet. Die Erläuterungen stellen eine Selbstbindung für die WPK 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.

Da die Erläuterungen nicht alle berufsrechtlichen Fragen erschöpfend beantworten können, ist auch auf anderweitige Äußerungen der WPK zum Berufsrecht zu achten. 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 darstellen.

In Zweifelsfragen besteht die Möglichkeit, sich mit der WPK in Verbindung zu setzen, deren Aufgabe es ist, ihre Mitglieder in Fragen der Berufspflichten zu beraten (§ 57 Abs. 2 Nr. 1 WPO). Davon sollten die Mitglieder der WPK im eigenen Interesse spätestens dann Gebrauch machen, wenn sich in einem konkreten Fall die Rechtslage nicht eindeutig feststellen lässt.

Die Berufssatzung berücksichtigt geltendes europäisches Recht, insbesondere die Verordnung (EU) Nr. 537/2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse vom 16. April 2014 und die Abschlussprüferrichtlinie – Richtlinie 2006/43/EG vom 17. Mai 2006 in der zuletzt mit Richtlinie 2014/56/EU vom 16. April 2014 geänderten Fassung. Darüber hinaus wurden – soweit höherrangiges Recht nicht entgegensteht – die von den unabhängigen Standardsetzern der International Federation of Accountants (IFAC) entwickelten internationalen Grundsätze in der Berufssatzung unter Anpassung an das nationale Regelungsumfeld in Form abstrakter, nicht auf den Einzelfall bezogener Regelungen berücksichtigt. Dies betrifft insbesondere die Grundsätze des

- Code of Ethics (Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants), des
- IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants) sowie des
- ISQC 1 (International Standard on Quality Control 1) des IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board).

---

<sup>1</sup> Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird auf die gleichzeitige Verwendung männlicher und weiblicher Sprachformen verzichtet. Sämtliche Personenbezeichnungen gelten für beide Geschlechter.

## Teil 1: Allgemeine Berufspflichten

### Zu Teil 1:

Im Ersten Teil sind Regelungen zu den allgemeinen Berufspflichten enthalten, die von allen WP/vBP zu beachten sind. Diese Regelungen sind auf die Satzungsermächtigung in § 57 Abs. 4 Nr. 1 WPO gestützt.

### Zu § 1 Grundsatz:

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** macht deutlich, dass die Befugnis zur Siegelführung gesteigerte Anforderungen an die Berufstätigkeit mit sich bringt.

### Zu § 2 Unabhängigkeit:

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.

Zum Verbot der Vereinbarung von Erfolgshonoraren (**Absatz 2 Nr. 1**) 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. Nicht vom Verbot des Absatzes 2 Nr. 1 umfasst ist die Beratung in wirtschaftlichen Angelegenheiten und die Wahrnehmung fremder Interessen (§ 2 Abs. 3 Nr. 2 WPO). Bei diesen Tätigkeiten steht der WP/vBP in Konkurrenz zu anderen Berufsgruppen, die einem solchen Verbot nicht unterliegen und es sind anders als im Regelungsbereich des § 2 Abs. 1 und 3 Nr. 1 und 3 WPO keine sachlichen Gründe für eine einschränkende Regelung ersichtlich.

**Absatz 2 Nr. 2** stellt klar, dass das Verbot der Vereinbarung von Erfolgshonoraren grundsätzlich auch für die steuerberatende Tätigkeit gilt.

Die Regelung in **Absatz 2 Nr. 3. Alternative 1** 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 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 und unter Absatz 2 Nr. 1 fallen, verbleibt für die Regelung in § 55 Abs. 1 Satz 3 Alternative 1 WPO, **Absatz 2 Nr. 3 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 Einfluss auf den Eintritt des Ereignisses nehmen kann.

Nach Sinn und Zweck nicht erfasst sind dagegen Bedingungen, die die Höhe der Vergütung von bestimmten Umständen der Auftragserledigung 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 Leistungerschwererungen oder anderer besonderer Umstände, wie sie z. B. bei Pauschalhonorarvereinbarungen mit Öffnungsklausel (§ 43 Abs. 2) erforderlich werden können, sind dagegen nicht erfasst.

**Absatz 2 Nr. 3 Alternative 2** greift die Regelung in § 55 Abs. 1 Satz 3 Alternative 2 WPO auf. 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 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 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 Nummer 1 und anders als bei Nummer 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 (§ 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 für diese Tätigkeit eine angemessene Vergütung, ggf. auch 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** – unabhängig vom Inhalt des Auftrags – unzulässige 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 Verbot der Vertretung widerstreitender Interessen:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Abs. 4 Nr. 1 c WPO und konkretisiert § 53 WPO.

**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 eines 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 greifen **Absatz 1 Satz 2 und 3** der Vorschrift auf, 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 2015). 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 muss die Information deutlich erkennbar sein und darf nicht hinter sonstigen Erklärungen zurücktreten. 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 Information der Auftraggeber nach Satz 3 und 4 hat unter Wahrung der Pflicht zur beruflichen Verschwiegenheit zu erfolgen.

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 **Absatz 2 Satz 1** mehrere Auftraggeber in derselben Sache beraten oder vertreten werden können.

**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 Gewissenhaftigkeit:**

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

**Absatz 2 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 Rechtsdienstleistungsgesetz 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 nach § 52 WPO nunmehr allein maßgebliche – Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb (UWG) ausdrückliche Regelungen. Einzelne Sachverhalte, wie sie in der Praxis vorkommen, sind etwa wie folgt geregelt:

- 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. 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).
- Irreführende Werbung ist unzulässig. Werbung ist irreführend, wenn sie unwahre Angaben enthält oder sonstige zur Täuschung geeignete Angaben beispielsweise über folgende Umstände: die Person, Eigenschaften oder Rechte des Unternehmers wie Identität, Vermögen, den Umfang von Verpflichtungen, Befähigung (etwa die Qualifikation als WP/vBP), Mitgliedschaften (§ 5 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 UWG). Dadurch kann ein Verbraucher oder sonstiger Marktteilnehmer (etwa ein potenzieller Mandant) zu einer geschäftlichen Entscheidung veranlasst werden, die er andernfalls nicht getroffen hätte.

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. § 42 enthält eine speziellere Regelung für die Prüfungstätigkeit.

#### **Zu § 5 Fachliche Fortbildung:**

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

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 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 Buchstabe I WPO) entfallen müssen.

Nach **Absatz 5 Satz 2 Halbsatz 2** ist es erforderlich, die Fortbildung im Umfang von Absatz 5 Satz 2 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. 2, Abs. 3a Satz 2 Nr. 4 WPO, §§ 2, 6 SaQK) auf die nach Absatz 5 Satz 2 erforderliche Mindeststundenzahl anzurechnen ist.

### **Zu § 6 Qualifikation, Information und Verpflichtung der Mitarbeiter:**

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

Die Pflicht des WP/vBP zur Gewissenhaftigkeit umfasst auch die in § 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, erfasst auch die gesetzlichen Vorschriften zum Datenschutz, zu den Insiderregelungen des Wertpapierhandelsgesetzes (vgl. Erläuterungen zu § 11) und zu den Regelungen des Qualitätssicherungssystems. Die Sicherung der gewissenhaften Berufsausübung des WP/vBP erfordert, dass auch die Mitarbeiter des WP/vBP diese 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 § 7 Ausbildung und Fortbildung der Mitarbeiter:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Abs. 4 Nr. 1 a WPO und enthält der Gewissenhaftigkeit 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 § 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. § 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 § 5 vorgesehenen Umfang sichergestellt wird.

**Absatz 2** stellt klar, dass WP/vBP zur gewissenhaften Berufsausübung die Anforderungen an die erforderliche Sachkunde, die sie 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 § 8 Sicherung der gewissenhaften Berufsausübung:**

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

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 die Anforderungen an ein solches 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 die Einrichtung 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 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 zusammen mit der Praxisleitung auch durchzusetzen.

Die Regelungen des Qualitätssicherungssystems müssen nach § 55b Abs. 1 Satz 3 WPO dokumentiert sein. Die Dokumentation kann in Schriftform oder 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 Qualitätssicherungssystems 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 Aufgabenübertragung über die für sie relevanten Regelungen zu informieren und auf die Einhaltung der Regelungen zu verpflichten (§ 6 Abs. 3).

Zur Sicherung der gewissenhaften Berufsausübung hat der WP/vBP nach **Absatz 1 Satz 2** in angemessenen Zeitabständen und angemessener Weise 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 allgemein 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, sind die Regelungen anzupassen; werden sie nicht eingehalten, ist 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.

**Absatz 2** betrifft den Fall, dass Abschlussprüfungen, die nicht in den Anwendungsbereich des Vierten Teils fallen, mit einem Bestätigungsvermerk abgeschlossen werden, der in der Formulierung einem Bestätigungsvermerk nach § 322 HGB entspricht (nachgebildeter Bestätigungsvermerk; vgl. dazu auch § 31). Dies betrifft etwa gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen außerhalb des Anwendungsbereichs des § 316 HGB, bei denen § 322 HGB zwingend Anwendung findet oder auch freiwillige Prüfungen, bei denen mit dem Mandanten – ggf. auf Veranlassung eines Kreditinstituts – eine Prüfung und Bestätigung entsprechend den Anforderungen an gesetzliche Prüfungen vereinbart wird. Bei Erteilung eines § 322 HGB nachgebildeten Bestätigungsvermerks kann die Öffentlichkeit 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.

Bei freiwilligen Prüfungen ist bei entsprechender Vereinbarung mit dem Auftraggeber auch eine Abschlussprüfung nach den ISA möglich, die mit einem Vermerk nach ISA 700 abgeschlossen wird. Ist dies der Fall, müssen – neben den allgemeinen Anforderungen aus § 55b Abs. 1 WPO und § 8 Abs. 1 – auch die Anforderungen an die Abschlussprüfung erfüllt werden, die die Adressaten durch den ISA-Bezug erwarten. Dabei sind also auch die hierfür relevanten Qualitätssicherungsregeln einzuhalten (**Absatz 2 Satz 3**). Diese können auch weitergehende Anforderungen vorsehen. So setzt der ISA 220 (Quality Control for an Audit of Financial Statements) ein dem ISQC 1 entsprechendes Qualitätssicherungssystem voraus (ISA 220.2), das z. B. die Selbstvergewisserung bei der Nachschau nicht zulässt (ISQC 1. A68).

Eine analoge Anwendung der Qualitätssicherungsregeln des Teils 4 Abschnitts 2 oder der Qualitätssicherungsregeln für nach ISA 700 erteilte Vermerke ist nicht erforderlich, wenn die Prüfung statt mit einem Bestätigungsvermerk mit einer Bescheinigung abgeschlossen wird.

Deren Inhalt darf nicht so formuliert werden, dass die Bescheinigung mit einer Bestätigung nach den genannten Systemen verwechselt werden kann. Auch bei Erteilung einer Bescheinigung sind die Regelungen des allgemeinen Qualitätssicherungssystems der Praxis, wie es nach Absatz 1 einzurichten ist, zu beachten.

#### **Zu § 9 Umgang mit fremden Vermögenswerten:**

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 folgend (z. B. BGH NJW 1993, 2041, 2042), 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 (vgl. BGH NJW 1993, 2041, 2042 m. w. N.).

#### **Zu § 10 Verschwiegenheit:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 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 bedeutet auch, dass die Verpflichtung nach Absatz 2 innerhalb der WP/vBP-Praxis grundsätzlich auch gegenüber Mitarbeitern besteht, die mit dem Mandat nicht befasst sind. Dies gilt natürlich nicht für Mitarbeiter, die etwa mit der Qualitätssicherung oder der Nachschau befasst sind.



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

#### **Zu § 11 Verbot der Verwertung von Berufsgeheimnissen:**

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 in die Berufssatzung aufgenommen worden. Nach § 15b Abs. 1 Satz 1 WpHG sind WP/vBP auch aktuell als Insider erfasst. Danach ist ein klares berufsrechtliches Verbot der Verwertung von Berufsgeheimnissen zur Sicherung der Einhaltung der oben genannten Berufspflichten erforderlich. 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, ob eine konkrete Gefährdung seiner Rechtsposition vorliegt oder nicht, ist bei der aus der Sicht eines objektiven Dritten vorzunehmenden Beurteilung mit zu berücksichtigen.

#### **Zu § 12 Eigenverantwortlichkeit:**

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

Üben 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 § 13 Führung von Mitarbeitern:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 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 verantwortliche WP/vBP zuverlässig zu einer eigenen Urteilsbildung gelangen kann.

## Zu § 14 Berufswürdiges Verhalten:

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. Berufsangehörige dürfen nicht über Gesetzesverstöße hinweggehen, die sie bei Wahrnehmung ihrer Aufgaben festgestellt haben; 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** regelt Zuwendungen des Auftraggebers oder eines Dritten an den WP/vBP. 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. § 29 BS WP/vBP begründen.

**Satz 1** stellt klar, dass das Verbot nicht nur bei der Durchführung von Prüfungen und der Erstattung von Gutachten gilt, 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 oder 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 § 15 Kriterien zur Beschreibung der Vergütungsgrundlagen im Transparenzbericht:**

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

Der Transparenzbericht hat nach 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 unverändert über die Vergütungsgrundlagen der Organmitglieder und leitenden Angestellten zu informieren (**Satz 1**).

Unter Vergütungsgrundlagen 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 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 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 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 § 16 Pflichten gegenüber anderen WP/vBP:**

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.

**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 in Betracht, etwa bei der Ausnutzung einer wirtschaftlichen Notlage der Erben eines Berufsangehörigen. 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 die Mandanten seines Arbeitgebers 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 § 17 Mitwirkung bei der Ausbildung:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 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 § 18 Haftungsbegrenzung:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 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 § 19 Siegelführung:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 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 beispielsweise 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.

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 §§ 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 (§ 5 UWG). Die Gefahr der Verwechslung eines Rundstempels mit dem Berufssiegel wird aufgrund der nicht vorhandenen Zacken nicht ausgeschlossen. Vielmehr wird durch die zwingende Angabe der Berufsbezeichnungen „Wirtschaftsprüfer“ oder „vereidigter Buchprüfer“ der Eindruck erweckt, der Rundstempel sei das „Gütesiegel“ oder „Bestätigungssiegel“ des Prüferberufs.

### **Zu § 20 Gestaltung des Siegels:**

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

§ 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 Anbringung des Siegels und lässt auch die elektronische Führung des Siegels sowie dessen drucktechnische Anbringung zu.

#### **Zu § 21 Sozietät:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Abs. 4 Nr. 3 c WPO.

Nach § 21 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 kundzumachen, denen die entsprechenden Tätigkeitsbezeichnungen gleichzusetzen sind.

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 Berufsgesellschaften:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Abs. 4 Nr. 3 d WPO.

Nach **Absatz 1 Satz 1** sind die Bezeichnungen für die Berufsgesellschaften nach der Rechtsformbezeichnung in die Firmierung oder den Namen aufzunehmen. Die Norm stellt auf den Mandanten- und Verbraucherschutz und damit auf Gemeinwohlinteressen ab. Die angesprochenen Verkehrskreise sollen sofort erkennen, dass nicht nur die rechtsformspezifischen Anforderungen, sondern auch die in der WPO geregelten Anforderungen 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, Beschl. v. 10.04.2012, WPK Magazin 3/2012, 64). Zudem wird dadurch verdeutlicht, dass es sich bei der Gesellschaft um eine Sonderform (Berufsgesellschaft) handelt. Aus demselben Grund lässt Satz 2 die Bezeichnung „Wirtschaftsprüfungsgesellschaft“ nur ungebrochen ohne Verbindung mit anderen Firmierungsbestandteilen zu. Firmenbestandteile wie Wirtschaftsprüfungs- und Treuhandgesellschaft“ oder „Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft“ werden damit ausgeschlossen.

Bei einer Doppelanerkennung, 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, und hierdurch in der Öffentlichkeit das Vertrauen in die sachgerechte, unabhängige und eigenverantwortliche Berufsausübung in der Gesellschaft gefährdet 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 Abs. 4 Nr. 1 e WPO sowie dem Regelungsbefehl in § 54 Abs. 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 durch die satzungsrechtlichen Regelungen mit deren Inkrafttreten am 23. September 2016 ersetzt worden.

### **Zu § 23 Versicherungspflicht:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Abs. 4 Nr. 1 e WPO und auf § 54 Abs. 6 WPO.

**Absatz 1** stellt klar, dass sich die Versicherungspflicht gemäß § 54 Abs. 1 Satz 1 WPO auf die Berufstätigkeit im Sinne von §§ 2, 129 WPO beschränkt. Eine entsprechende Einschränkung war bereits in § 1 Abs. 1 WPBHV enthalten. Bestehen hinsichtlich bestimmter, von der Praxis wahrgenommener Tätigkeiten (z. B. AIF-Verwahrstelle nach § 80 Abs. 3 KAGB, Praxisabwickler nach § 55c WPO) Zweifel, ob diese bereits 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 Abs. 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 im Rahmen der ohnehin gebotenen Offenlegung des Versicherungsschutzes nach der Dienstleistungs-Informationspflichten-Verordnung (DL-InfoV) dargelegt werden.



Personen, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft, in einem anderen Vertragsstaat des Europäischen Wirtschaftsraumes oder in der Schweiz als Abschlussprüfer zugelassen sind, können auf der Grundlage einer Eignungsprüfung als Wirtschaftsprüfer bestellt werden (§ 131g WPO). 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 Abs. 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. Im Zweifel muss dies eine Versicherung aus dem Herkunftsstaat sein.

Gemäß **Absatz 3** sollen die in § 26 normierten Meldepflichten auch im Fall des § 23 Abs. 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 Inhalt des Versicherungsvertrages:**

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

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

Nach **Nummer 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 Nachweis des Versicherungsabschlusses vor der Bestellung:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Abs. 4 Nr. 1 e WPO und auf § 54 Abs. 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 Abs.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 vorzuerlegen. 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.

Die Satzungsregelung spricht nur den WP an, weil der Zugang zum vBP-Beruf geschlossen ist. Denkbar sind jedoch Wiederbestellungen von vBP, die schon einmal bestellt waren. Für sie gelten die gleichen Pflichten, da diese ausnahmslos und unmittelbar auf das Gesetz zurückgeführt werden können.

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

### **Zu § 26 Nachweisverfahren nach der Bestellung:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Abs. 4 Nr. 1 e WPO und auf § 54 Abs. 6 WPO.

**Absatz 1** normiert für bestimmte, für den Versicherungsschutz relevante Umstände Anzeigepflichten des WP/vBP gegenüber der WPK. Hierbei handelt es sich um Berufspflichten. Ein anzeigepflichtiger Wechsel des Versicherers im Sinne von **Nummer 3** liegt vor, wenn der Versicherungsvertrag von einem anderen Versicherer durch Vertrag oder Rechtsnachfolge übernommen wird.

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 Abs. 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 Mitteilungspflicht gegenüber der WPK aufzuerlegen. Soweit der Versicherer diesen vertraglichen Mitteilungspflichten nachkommt, ist eine zusätzliche Erfüllung der persönlichen Anzeige- und Nachweispflichten des WP/vBP nach Absatz 1 und 2 nicht erforderlich.

### **Zu § 27 Höherversicherung:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Abs. 4 Nr. 1 e WPO und auf § 54 Abs. 6 WPO.

Aus Gründen des Mandantenschutzes sollen sich WP/vBP bei Aufträgen, die über das gesetzliche Mindestmaß hinausgehende Haftungsrisiken begründen, angemessen versichern. Hierzu können vor allem Einzeldeckungen für bestimmte Aufträge mit bestimmten Risiken gehören.

## **Teil 3: Besondere Berufspflichten bei der Durchführung von Prüfungen und der Erstattung von Gutachten**

### **Zu Teil 3:**

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

Gestützt auf die Ermächtigung in § 57 Abs. 4 Nr. 2 Buchstabe a und b WPO enthält Teil 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 Alternative 2 WPO). Außerdem sind in Teil 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 Alternative 2 WPO 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 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 § 31).

Allerdings unterscheidet sich der Adressatenkreis der Normen: Während in § 49 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.).

Die Struktur der nachfolgenden Regelungen der Berufssatzung wird durch die Vorgaben der Abschlussprüferrichtlinie sowie des IFAC Code of Ethics bestimmt. Diese 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 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. Die Berufssatzung konkretisiert dies in § 30.

### **Zu § 28 Unparteilichkeit:**

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

Neben der Pflicht zur persönlichen und wirtschaftlichen Unabhängigkeit (vgl. § 2) fordert das Berufsrecht bei der Durchführung von Prüfungen (wobei hier nicht nur Abschlussprüfungen nach § 316 HGB, sondern sämtliche betriebswirtschaftliche Prüfungen 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 Absatzes 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 (vgl. 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 § 29 Unbefangenheit und Besorgnis der Befangenheit:**

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 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 (Plausibilitätsbeurteilungen), und ist unabhängig davon, ob das Prüfungsurteil in einem Bestätigungsvermerk niedergelegt wird, der dem Bestätigungsvermerk i. S. d. § 322 HGB nachgebildet ist oder einem Vermerk nach ISA 700 entspricht, 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.

Wird die Besorgnis der Befangenheit festgestellt und können Schutzmaßnahmen nicht ergriffen werden, um die Gefährdung der Unabhängigkeit zu beseitigen oder auf ein unwesentliches Maß zu reduzieren, hat der WP/vBP den Auftrag zu kündigen. Handelt es sich um eine Abschlussprüfung nach § 316 HGB, gilt für die Kündigung § 318 HGB und die WPK ist zu unterrichten (§ 318 Abs. 8 HGB).

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 Art. 22 Abs. 1 der Abschlussprüferrichtlinie (wobei derselbe Sachverhalt auch von mehreren threats erfasst werden kann).

**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-Drs. 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 Nummern 1 bis 6 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 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. Es kommt damit nicht mehr darauf an, ob sie nach außen kundgemacht wird; das bisher in Absatz 4 Satz 1 Nr. 2 verwendete Zurechnungskriterium der kundgemachten Kooperation wird aufgegeben.

Entscheidend ist, in welcher Art die Netzwerkmitglieder zusammenwirken. Ein einmaliges oder nur gelegentliches Zusammenwirken führt ebensowenig 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 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 sachliche 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 grafischen 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 **Nummer 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 2015 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 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 befangenheitsbe gründenden Sachverhalten geht, die aus dem Selbstprüfungsverbot (§ 33) herrühren. Wie in der Regie rungsbegründung zu der parallelen Vorschrift in § 319b Abs. 1 Satz 2 HGB dargelegt, würde ein objekti ver, 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) Netz werkmitglieds befangen ist. Daher greift in diesen Fällen auch berufsrechtlich die unwiderlegliche Vermu tung der Befangenheit (§ 31 Abs. 2).

Nachdem der deutsche Gesetzgeber für die Umsatzabhängigkeit (§ 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5) die Zurech nung für bei der Prüfung beschäftigte Personen (§ 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 HGB), Ehegatten oder Leben spartnern (§ 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 **Ab satz 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 Unbe fangenheit oder Besorgnis der Befangenheit nachvollziehbar machen. Die Erstellung einer umfassenden „Checkliste“ ist nicht erforderlich. Vielmehr genügt die Dokumentation der Tatsache der Prüfung sowie ggf. aufgetretener Risiken (vgl. § 29 Abs. 2 Satz 2).

**Absatz 5 Satz 3** orientiert sich an Tz. 290.46 f. des IESBA Code of Ethics 2015. 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 be en den (Absatz 1), wobei die gebotene Information des Mandanten in diesem Rahmen erfolgt.

Nach Satz 3 sind die Art der Unabhängigkeitsgefährdung sowie die hiergegen ergriffenen Schutzmaß nahmen einschließlich Ausführungen zu ihrer Geeignetheit und Angemessenheit mitzuteilen. Zu den Schutzmaßnahmen gehören auch Vorkehrungen, die geeignet sind, das Risiko zukünftiger Unabhängi keitsgefährdungen 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. Zu Nachweiszwecken sollte auch die Information des Mandanten dokumentiert werden.

Mit **Absatz 6** wird Art. 22 Abs. 6 der Abschlussprüferrichtlinie auf der Ebene der Berufssatzung umge setzt. Die Vorschrift regelt Verhaltenspflichten des WP/vBP für den Fall eines Unternehmenszusammen schlusses 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 Bezie hungen, 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 (Ab satz 1).

### **Zu § 30 Schutzmaßnahmen:**

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, erkennt der europäische Gesetzgeber in Art. 22 der Abschlussprüferrichtlinie ausdrücklich an. Da die Abschlussprüferrichtlinie keinen Katalog möglicher Schutzmaßnahmen enthält, 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. § 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 § 29 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. **Absatz 1 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 Bundesverfassungsgerichts vom 3.7.2003, 1 BvR 238/01 (WPK Magazin 1/2004, 46 f.).

Die in **Absatz 2** vorgesehene Dokumentationspflicht für Schutzmaßnahmen ergänzt die Dokumentationspflicht gem. § 29 Abs. 5 BS WP/vBP, kommt also nur dann zum Tragen, wenn überhaupt Befangenheitsgründe bestehen, die das Ergreifen von Schutzmaßnahmen erforderlich machen.

### **Zu § 31 Bedeutung absoluter Ausschlussgründe im Sinne der §§ 319 Abs. 3, 319a und 319b Abs. 1 HGB:**

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 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 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 (§ 29 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 § 29 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. § 64 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 § 30 auch für (gesetzliche und freiwillige) Konzernabschlussprüfungen gelten.

### Zu § 32 Eigeninteressen:

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 2015 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 2015). Festgestellten Gefährdungen kann durch geeignete Schutzmaßnahmen begegnet werden.

Bei der Beurteilung, ob eine übermäßige Umsatzabhängigkeit i. S. d. **Absatz 1 Nr. 3** 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. 4**), 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. 5**) 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 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 2015).

Auch eine Kreditaufnahme bei dem Mandanten 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 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 2015).

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. 6**) 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** kann bereits die Wahrscheinlichkeit eines Rechtsstreits Anlass zur Beurteilung der Unbefangenheit geben. 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 § 33 Selbstprüfung:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 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 § 32 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 die Abgabe von Empfehlungen zur Ausgestaltung des 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. § 29 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 Buchstabe c HGB nicht aus, weil durch Beendigung der Tätigkeit für den Prüfer der Zurechnungsstatbestand entfällt. 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. Im Übrigen ist zu prüfen, ob aus sonstigen Gesichtspunkten (z. B. persönliche Vertrautheit; vgl. dazu § 25) 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 Werteschätzung vereinbart ist oder wenn lediglich eine grobe, indikative Werteschätzung vorgenommen werden soll, von der keine Bindungswirkung ausgeht. In derartigen Fällen greift die unwiderlegliche Vermutung des § 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 beispielsweise 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 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 finanzgerichtlichen 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 2015).

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.

Nach **Absatz 8 Satz 4** besteht keine Besorgnis der Befangenheit, wenn der WP/vBP die 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. 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.

### **Zu § 34 Interessenvertretung:**

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 § 35 Persönliche Vertrautheit:**

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

Ebenso wie bei der Interessenvertretung (§ 34) werden auch hier nicht alle Fälle persönlicher Vertrautheit erfasst, sondern nur solche von einigem Gewicht. Enge persönliche Beziehungen im Sinne des § 35 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 § 29 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 Auftragssteams, 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) sowie auf die Zeit, die seit dem Wechsel vergangen ist, an. Gegebenenfalls bestehende Risiken können durch Schutzmaßnahmen wie Nachschau der Prüfungsergebnisse des Wechselnden, wenn dieser Mitglied des Auftragssteams war, oder Besetzung des Auftragssteams 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 konkrete Möglichkeit hierfür besteht (vgl. Tz. 290.136 des IESBA Code of Ethics 2015). 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.

Bei Abschlussprüfungen nach § 316 HGB darf der Abschlussprüfer oder der verantwortliche Prüfungspartner, wenn er zu einem bisherigen Prüfungsmandanten wechselt und dieser ein Unternehmen im Sinne des § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB ist, 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.

Angemessene Schutzmaßnahmen können 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 2015).

### **Zu § 36 Einschüchterung:**

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

Auch der Gefährdungstatbestand der Einschüchterung ist aufgrund seiner ausdrücklichen Nennung in Art. 22 Abs. 1 der Abschlussprüferrichtlinie bei der Konkretisierung des allgemeinen Befangenheitstatbestands (§ 49 Alternative 2 WPO) mit zu bedenken. **Satz 1** greift die Definition der Einschüchterung in Tz. 100.12 des IESBA Code of Ethics 2015 auf, die neben tatsächlichem auch Fälle vermeintlichen Drucks mit einbezieht.

Für die Annahme, dass durch Einschüchterungshandlungen die Besorgnis der Befangenheit besteht, 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. Allerdings sind bei der Beurteilung auch die gesetzlichen Regelungen zur Wahl und Beauftragung des Abschlussprüfers (§ 318 HGB) sowie die entsprechenden berufsrechtlichen Vorgaben zu beachten (**Satz 2**), die auf einen Schutz des Abschlussprüfers vor unsachlichen Beeinflussungen abzielen. Diese wirken sich auf die Beurteilung aus, ob überhaupt und wenn ja, ab welcher Intensität eine rechtlich 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 2015, erster Gliederungspunkt), von vornherein nicht geeignet, ein unabhängigkeitsgefährdendes Drohpotenzial 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 und damit aufgrund gerichtlicher Entscheidung 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 einem Befangenheitsvorwurf aussetzt. 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 2015 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 zwingend erforderlich, da § 30 Abs. 1 Satz 1 eine nicht unwesentliche Gefährdung der Unbefangenheit voraussetzt. Gleichwohl können sie im Einzelfall zweckmäßig sein.

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 Auslegung entspricht auch der handelsrechtlichen Rechtslage, da der WP/vBP in den genannten Fällen den Prüfungsauftrag 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.

### **Zu § 37 Kritische Grundhaltung:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 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 dieser kritischen Grundhaltung ist der WP/vBP in der Lage, unübliche Situationen, Geschäftsvorfälle oder Erklärungen des Mandanten zu identifizieren. In bestimmten Situationen, beispielsweise bei Erstprüfungen, bei Transaktionen mit nahe stehenden Unternehmen und Personen, bei einseitiger Ermessensausübung bei der Bilanzierung und Bewertung oder bei einem dominierenden oder den Aufgaben des WP/vBP ablehnend gegenüberstehenden Management, ist eine kritische Grundhaltung besonders wichtig.

Das Einnehmen einer kritischen Grundhaltung bedeutet auch, 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 können das Einnehmen einer kritischen Grundhaltung erleichtern, da sie die Möglichkeit bieten, auch Körpersprache und nonverbale 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 § 38 Prüfungsplanung:**

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

**Absatz 1** stellt die Zielsetzung einer Prüfungsplanung klar. 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.

**Absatz 2** verlangt als Grundlage der Prüfungsplanung, die Verantwortlichkeit für die Durchführung der jeweiligen Prüfung festzulegen und zu dokumentieren.

Der *als Abschlussprüfer bestellte und beauftragte WP/vBP* verantwortet in jeder Hinsicht (zivilrechtlich, strafrechtlich und berufsrechtlich) die Durchführung und das Ergebnis der Prüfung und haftet gegebenenfalls für Fehler. Nur er darf den Bestätigungs- oder Versagungsvermerk unterzeichnen, nachdem er sich mit hinreichender Sicherheit ein Prüfungsurteil gebildet hat. Der Einsatz von Personal oder anderen Dritten bleibt dabei unberührt. Selbst die Mitarbeit angestellter oder im Unterauftrag tätiger WP/vBP mindert die Verantwortung und Haftung des persönlich als Abschlussprüfer bestellten WP/vBP nicht, selbst wenn er einen WP/vBP mit den Aufgaben eines verantwortlichen Prüfungspartners im Sinne des § 46 betraut (vgl. noch dort). Auch ein in dieser Weise maßgeblich an der Prüfung beteiligter, aber nicht selbst zum Abschlussprüfer bestellter WP/vBP darf nicht mitzeichnen (vgl. aber zur „Bezeichnung“ Schnepel, in: Hense/Ulrich, WPO, § 32 Rn. 5).

Dies gilt auch für die *gemeinsame Bestellung zweier oder mehrerer WP/vBP (Gemeinschaftsprüfung/joint audit)*. In diesem Fall erlangt jeder der Prüfer die Stellung eines umfassend für die Durchführung und das Ergebnis der Prüfung verantwortlichen Abschlussprüfers. Daraus folgt aber nicht, dass jeder der bestellten WP/vBP unabhängig von dem anderen Prüfer Prüfungshandlungen in Bezug auf den gesamten Prüfungsstoff durchführen muss. Es ist vielmehr zulässig, die verschiedenen Prüffelder zwischen den einzelnen Abschlussprüfern aufzuteilen, wobei dies nicht vom Mandanten vorgegeben, sondern nur zwischen den beteiligten Prüfern vereinbart werden kann. Aufgrund der Verantwortung für die gesamte Prüfung muss sich jedoch jeder der bestellten Abschlussprüfer ein eigenes Urteil über den gesamten Prüfungsstoff und damit auch über die „fremden“ Prüffelder bilden. Deshalb ist es erforderlich, dass wesentliche Informationen und Teilergebnisse zwischen den Gemeinschaftsprüfern ausgetauscht werden.

Bei der *Bestellung und Beauftragung einer Prüfungsgesellschaft als Abschlussprüfer*, für die mehrere WP/vBP tätig sind, muss dagegen festgelegt werden, welcher der für die Gesellschaft tätigen WP/vBP in welcher Funktion und mit welchen Aufgaben für die jeweilige Auftragsdurchführung verantwortlich ist. Die Praxisleitung muss für die Planung und für die Durchführung der Abschlussprüfung sowie für die Berichterstattung über die Abschlussprüfung zumindest einen verantwortlichen WP/vBP vorsehen. Er ist unabhängig von der weiteren Zusammensetzung des Prüfungsteams genauso wie ein als Person zum Abschlussprüfer bestellter WP/vBP in jeder Hinsicht für die Abschlussprüfung von deren Planung bis hin zu deren Ergebnis verantwortlich. Seine Tätigkeit wird der Gesellschaft, für die er tätig wird und die er bei der Erteilung des Bestätigungsvermerks vertritt, zugerechnet. Auch wenn sich etwaige Haftungsansprüche gegen die Gesellschaft richten, trägt er – unbeschadet der Verantwortlichkeit der Gesellschaft selbst (§ 71 Abs. 2 WPO) – die berufsrechtliche Verantwortung für die ordnungsgemäße Durchführung der Prüfung. Zur Dokumentation seiner Verantwortlichkeit hat er den Bestätigungs- oder Versagungsvermerk und den Prüfungsbericht zu unterzeichnen (vgl. auch § 44 zur Vertretungsbefugnis).

Eine Prüfungsgesellschaft kann sich generell und auch im Rahmen von Abschlussprüfungen von *mehreren Personen vertreten* lassen. Dies ist bei Gesellschaften seit jeher Praxis, um durch das Vier-Augen-Prinzip die Systemsicherheit und damit auch Qualitätsansprüche zu erhöhen. Für die Abschlussprüfung bedeutet dies, dass neben dem vorrangig verantwortlichen und unterzeichnenden WP/vBP ein weiterer verantwortlicher und ebenfalls unterzeichnender WP/vBP vorgesehen werden kann. Dieser weitere WP/vBP hat zumindest die Stellung und Aufgaben eines verantwortlichen Prüfungspartners, die aus der Unterzeichnung des Bestätigungs- oder Versagungsvermerks und damit aus der für das Abschlussergebnis dokumentierten Verantwortung folgt (für Abschlussprüfungen nach § 316 HGB vgl. die Legaldefinition des § 319a Abs. 1 Satz 4 HGB, die aus Art. 2 Nr. 16 der Abschlussprüferrichtlinie folgt).

Dies verlangt von dem weiteren Verantwortlichen, dass er sich soweit mit allen wesentlichen Aspekten des Auftrages und der Auftragsdurchführung befassen muss, dass er das Prüfungsergebnis in allen wesentlichen Belangen mittragen kann.

Hierzu muss er sich über die grundlegenden Prüfungsansätze, den wesentlichen Ablauf der Prüfung, über die wesentlichen und kritischen Fragestellungen im Verlauf der Prüfung und über die Inhalte des Prüfungsergebnisses sowohl im Prüfungsbericht als insbesondere auch im Bestätigungs- oder Versagungsvermerk jeweils ein eigenes Urteil bilden. Hierzu kann er sich vom vorrangig verantwortlichen WP/vBP und anderen Mitgliedern des Prüfungsteams informieren lassen, muss dort aber auch selbst nachfragen und ausgewählte Arbeitspapiere zur Prüfungsplanung und zu risikobehafteten Prüffeldern ansehen. Anders als der vorrangig verantwortliche WP/vBP hat er aber nicht die Aufgabe, die Einzelheiten der Prüfungsdurchführung aktiv mitzugestalten und zu begleiten.

Theoretisch besteht die Möglichkeit, zusätzlich dem weiteren Verantwortlichen die Funktion und die Handlungspflichten eines vorrangig verantwortlichen WP/vBP zuzuweisen. Im Ergebnis würden auch hier die beiden verantwortlichen WP/vBP nicht identische Handlungspflichten haben, sondern sich – ähnlich wie oben für die Gemeinschaftsprüfung beschrieben – die Prüffelder aufteilen können.

Als Maßnahme der auftragsbezogenen Qualitätssicherung ist, wenn der WP/vBP dies im Rahmen seiner Eigenverantwortlichkeit als notwendig erachtet, auch ein *Berichtskritiker* oder *auftragsbegleitender Qualitätssicherer* zu bestimmen (vgl. zu § 48). Die Entscheidung hat der verantwortliche WP/vBP in Übereinstimmung mit dem Qualitätssicherungssystem der Praxis zu treffen. Die Praxisleitung kann zwar aus Gründen gesellschaftsinterner Qualitätssicherungsansprüche eine Berichtskritik oder auftragsbegleitende Qualitätssicherung generell oder für bestimmte Auftragskategorien vorgeben, darf sie aber nicht generell ausschließen. Der verantwortliche WP/vBP muss immer die Möglichkeit haben, sie bei Bedarf vorzusehen.

Ein *Berichtskritiker* (§ 48 Abs. 2) kann bei der jeweiligen Prüfung auch die Rolle eines weiteren verantwortlichen Prüfungspartners ausfüllen und in dieser Funktion ebenfalls unterzeichnen. Dies bedeutet, dass er sich im Rahmen der Berichtskritik mit allen wesentlichen Aspekten des Auftrages und der Auftragsdurchführung befassen muss. Für ihn gilt das gleiche wie zuvor für den weiteren verantwortlichen Prüfungspartner dargelegt. Die Besonderheit in der Zusammenarbeit zwischen dem vorrangig verantwortlichen WP/vBP und dem weiteren verantwortlichen Prüfungspartner liegt bei dieser Fallkonstellation darin, dass allein der vorrangig verantwortliche WP/vBP für die Einzelheiten der Organisation und Durchführung der Prüfung und für die Erstellung des Prüfungsberichts verantwortlich ist, während der weitere verantwortliche Prüfungspartner und Berichtskritiker neben den Aufgaben des weiteren verantwortlichen Prüfungspartners und Mitunterzeichners die Berichtskritik, nicht aber die Einzelheiten der Prüfungsdurchführung verantwortet. Damit ist das für die Aufgaben des Berichtskritikers erforderliche Maß an Prozessferne vor allem in Bezug auf den Prüfungsbericht erfüllt.

Der *auftragsbegleitende Qualitätssicherer* kann dagegen die durch die Unterzeichnung eines Bestätigungs- oder Versagungsvermerks dokumentierte Rolle eines weiteren verantwortlichen Prüfungspartners nicht übernehmen. Er muss über den gesamten Prozess die prozessunabhängige Kontrolle sicherstellen. Dies kollidiert mit einer gleichzeitigen Durchführungsverantwortung für diesen Prozess, die der auftragsbegleitende Qualitätssicherer als weiterer Unterzeichner und damit ebenfalls verantwortlicher Prüfungspartner hätte.

**Absatz 3** des § 38 stellt Anforderungen an die Auswahl der weiteren Mitglieder eines Prüfungsteams. Dabei ist darauf zu achten, dass sich die fachlichen Anforderungen an die Abwicklung des Auftrages in der Zusammensetzung des Prüfungsteams widerspiegeln. Bei der Auswahl der Mitglieder des Prüfungsteams sind die Qualifikation der Mitarbeiter, die Kontinuität und/oder ein planmäßiger Wechsel in der personellen Besetzung, die zeitliche Verfügbarkeit und Unabhängigkeit der Mitarbeiter gegenüber dem Mandanten sowie die Erfahrung in der Führung der Mitarbeiter zu berücksichtigen. Das Verständnis für das Qualitätssicherungssystem der Praxis muss bei den einzelnen Teammitgliedern insoweit vorhanden sein, dass sie die ihnen zugewiesenen Aufgaben auch unter Beachtung der Qualitätssicherungsvorgaben erfüllen können.

### **Zu § 39 Auftragsabwicklung:**

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

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 in erster Linie der verantwortliche WP/vBP (vgl. zu § 38 Abs. 2) 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 (beispielsweise 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 beispielsweise Rechtsform oder Größe des Prüfungsgegenstandes – anwendbar. Bei gleicher Prüfungsqualität und 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 ist im Regelfall jedoch nicht das allein ausschlaggebende Kriterium zur Festlegung des Grades der Skalierbarkeit der Prüfungsdurchführung. Die qualitativen Aspekte Komplexität und Risiko des Prüfungsgegenstandes sind stärker zu gewichten. Dabei sollte im Zweifelsfall dem Risikokriterium 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 sich der WP/vBP und bei Prüfungsgesellschaften der oder die verantwortlichen Prüfungspartner (§ 38 Abs. 2) in einem Umfang an der Prüfungsdurchführung zu beteiligen haben, der es ermöglicht, zuverlässig zu einer eigenen Urteilsbildung zu gelangen. Zu diesem Zweck hat der verantwortliche 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. Absatz 4 Satz 2 verdeutlicht, dass die auftragsbezogene Qualitätssicherung nach § 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 3, bei bedeutsamen Zweifelsfragen fachlichen Rat einzuholen. Anders als nach Absatz 3 besteht das Ziel der Regelung in Absatz 5 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 Gutachtaufträge, 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 5 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 5 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 5 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 gegebenen Auskünfte 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 werden. 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 § 40 Beschwerden und Vorwürfe:**

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

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 § 41 Kennzeichnung übernommener Angaben in Prüfungsberichten und Gutachten:**

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 § 42 Pflichten bei Wechsel des Abschlussprüfers:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 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 § 43 Vergütung:**

§ 27 der Berufssatzung ergänzt § 55a WPO und ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 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 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 Aufgriffskriteriums (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. Aufgriffskriterien ein erhebliches Missverhältnis i. S. d. Vorschrift im konkreten Fall nicht vorliegt. Bei einer Verminderung des Prüfungshonorars im Zeitablauf kann beispielsweise 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 Gutachtenaufträgen 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 § 44 Unterzeichnung von Prüfungsvermerken, Prüfungsberichten, Gutachten:**

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

**Absatz 1** beruht auf der Umsetzung des Art. 28 Abs. 4 der Abschlussprüferrichtlinie und schreibt vor, dass bei gesetzlich vorgeschriebenen Bestätigungsvermerken und den dazugehörigen Prüfungsberichten, die durch eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder Buchprüfungsgesellschaft erteilt werden, zumindest der oder diejenigen Prüfer unterzeichnen müssen, die i. S. d. § 38 Abs. 2 für die Auftragsdurchführung vorrangig verantwortlich sind. 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 verantwortlichen Prüfer eine auf die Gesellschaft bezogene generelle Einzelvertretungsmacht erteilt worden ist. Eine Vollmacht im Einzelfall ist ausreichend, bei Gesamtvertretungsmacht auch eine Ermächtigung durch einen zur Mitzeichnung Berechtigten.

**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. § 19 Abs. 1), ist ohnehin die Unterzeichnung ausschließlich durch Berufsangehörige zulässig. Durch die Regelung des § 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 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 4:**

#### **Berufspflichten zur Qualitätssicherung bei gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen nach § 316 HGB**

#### **Zu Teil 4:**

Teil 4 enthält die Berufspflichten zur Sicherung der Qualität der Berufsarbeit bei Abschlussprüfungen nach § 316 HGB.

Der Begriff „Abschlussprüfungen nach § 316 HGB“ folgt dem Sprachgebrauch der WPO (vgl. z. B. §§ 51b Abs. 5, 51c, 55b Abs. 2 und 3). Da der Gesetzgeber mit dem Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz (APAReG) die Vorschriften der Abschlussprüferrichtlinie im Verhältnis eins zu eins in nationales Recht umsetzen wollte (vgl. BT-Drs. 18/6282, S. 1, 57 f.), sind hiermit ausschließlich Abschlussprüfungen im Sinne von Art. 2 Nr. 1 Buchstabe a der Abschlussprüferrichtlinie gemeint, also sämtliche Abschlussprüfungen, die nach Unionsrecht vorgeschrieben sind. Dies sind nach Umsetzung der EU-Bilanzrichtlinien Abschlussprüfungen nach § 316 Abs. 1 und 2 HGB, nach §§ 340k, 341k HGB sowie von Unternehmen im Sinne des § 264a Abs. 1 HGB, sofern sie nicht nach § 264b HGB von der Prüfung befreit sind.

Wesentliche, qualitätssichernde Berufspflichten bei der Durchführung von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB werden in Abschnitt 1 zusammengeführt. Abschnitt 2 enthält konkretisierende Vorschriften zu den Mindestanforderungen an das Qualitätssicherungssystem bei der Durchführung von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB. Die Pflicht, ein die gesamte Tätigkeit des WP/vBP abdeckendes internes Qualitätssicherungssystem zu schaffen, dessen Anwendung zu überwachen und durchzusetzen (§ 55b Abs. 1 WPO), ist als allgemeine Berufspflicht in § 8 geregelt.

### **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 Auftragsdatei:**

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

Art. 24b Abs. 4 der Abschlussprüferrichtlinie spricht von der Mandantendatei. Auch wenn der 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 Auswahl und Ausstattung des verantwortlichen Prüfungspartners:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Abs. 4 Nr. 3 a WPO und regelt Anforderungen an die nach § 38 Abs. 2 auszuwählenden verantwortlichen Prüfer.

Die Benennung eines verantwortlichen Prüfers vergleichbar einem verantwortlichen Prüfungspartner kommt auch bei Einzelpraxen in Betracht (so auch ISQC 1. 12c), 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.

In formeller Hinsicht fehlt allerdings die Befugnis zur Unterzeichnung des Testats (vgl. zu § 38 Abs. 2). Bei Prüfungsgesellschaften müssen deswegen verantwortliche Prüfungspartner bestimmt werden, weil eine Prüfungsgesellschaft ihr erteilte Prüfungsaufträge nur über entsprechend autorisierte und verantwortliche WP/vBP durchführen darf (vgl. insgesamt auch die Erläuterungen zu § 38 Abs. 2).

**Absatz 1 Satz 1** konkretisiert § 43 Abs. 6 Nr. 1 WPO. Bei der Auswahl des verantwortlichen Prüfungspartners ist sicherzustellen, dass dieser über die erforderliche, persönliche Eignung verfügt. Der Begriff der „persönlichen Eignung“ ist angelehnt an ISQC 1. 30b 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 verantwortliche Prüfungspartner 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 verantwortlichen Prüfungspartner mitzuteilen (**Satz 4**), ist angelehnt an ISQC 1. 30a.

**Absatz 2** konkretisiert § 43 Abs. 6 Nr. 2 WPO. Einem verantwortlichen Prüfungspartner müssen die zur angemessenen Wahrnehmung seiner Aufgaben erforderlichen Mittel, insbesondere Personal mit den notwendigen Kenntnissen und Fähigkeiten, zur Verfügung stehen. **Absatz 3** verlangt, dass ein verantwortlicher Prüfungspartner eine angemessene Zeit für die Durchführung einer Prüfung aufwendet (vgl. § 43 Abs. 6 Nr. 3 WPO).

#### **Zu § 47 Personelle und zeitliche Ressourcen (§ 38 Abs. 1):**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 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 des ISA 220. A11 und ISQC 1. A18. Nach **Satz 2** muss der in der Summe erforderliche Sachverstand im Prüfungsteam insgesamt vorhanden sein. Letzteres muss insbesondere beachtet werden, wenn auch 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 ISQC 1. A18 (letzter Aufzählungspunkt).

#### **Zu § 48 Maßnahmen zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung:**

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

Um die Qualität der Abschlussprüfung nach § 316 HGB sicherzustellen, hat der WP/vBP zu prüfen, ob und welche Maßnahmen zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung zu ergreifen sind. Diese Prüfung hat in Abhängigkeit vom Risiko des Prüfungsmandats (Art, Branche, Komplexität) zu erfolgen (**Absatz 1 Satz 1**). Auf eine Maßnahme zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung darf nur verzichtet werden, wenn die Qualität der Prüfungsdurchführung im Einzelfall auch ohne eine entsprechende Maßnahme hinreichend gewährleistet ist. Dies sollte bei Vorliegen eines erhöhten Fehlerrisikos ausgeschlossen sein. Anhaltspunkte hierfür können insbesondere bei einer der folgenden, beispielhaft aufgeführten Konstellationen vorliegen:

- Erstprüfung durch die WP/vBP-Praxis oder Prüfungsgesellschaft;
- Erstmalige Prüfung eines Unternehmens mit komplexen Strukturen;

- Prüfungen, denen eine besondere Bedeutung für die Öffentlichkeit zukommt;
- Komplexe und intransparente Unternehmensstruktur, wesentliche Änderungen der Unternehmensverhältnisse;
- Besondere Branchenrisiken;
- Zu erwartender Verkauf des zu prüfenden Unternehmens;
- Beabsichtigter Börsengang des zu prüfenden Unternehmens;
- Going concern-Prämisse zweifelhaft;
- Erstmalsiger IFRS-Abschluss.

Bei der Entscheidung über einen Verzicht ist auch zu berücksichtigen, ob in der Praxis des WP/vBP auf andere Weise 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.

Die Entscheidung, ob auf eine Maßnahme zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung verzichtet werden kann, ist während der gesamten Dauer der Auftragsdurchführung zu überprüfen. Falls aufgrund geänderter Umstände ein erhöhtes Fehlerrisiko vorliegt, ist eine Maßnahme zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung auch noch während der Durchführung der Prüfung zu treffen.

Kommt der WP/vBP zu dem Ergebnis, dass das Risiko des Prüfungsmandats Maßnahmen zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung erforderlich macht, hat er pflichtgemäß zu entscheiden, welche Maßnahmen er ergreift. In Betracht kommen neben einer im Einzelfall erforderlichen Konsultation die Berichtskritik und die auftragsbegleitende Qualitätssicherung (**Absatz 1 Satz 2**).

Die *Konsultation* (§ 39 Abs. 3) zielt darauf ab, durch die Einholung von internem oder externem Rat einzelne Zweifelsfragen zu klären.

Die *Berichtskritik* zielt darauf ab, in Bezug auf das Prüfungsergebnis und seine Darstellung im Prüfungsbericht eine erhöhte Sicherheit zu verschaffen, indem auch die Tätigkeit des verantwortlichen WP/vBP (vgl. Erläuterungen zu § 38 Abs. 2) dem „Vier-Augen-Prinzip“ unterliegt. Sie ist daher vor Auslieferung des Prüfungsberichts durchzuführen (**Absatz 2 Satz 1**).

Der *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.

Der *Berichtskritiker* muss fachlich und persönlich geeignet sein, um die Berichtskritik durchführen zu können (**Absatz 2 Satz 2**). 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. Der Berichtskritiker darf daher an der Erstellung des Prüfungsberichts nicht mitgewirkt haben. Die Beteiligung an der Prüfungsdurchführung im Übrigen ist demgegenüber zulässig.

Der *Berichtskritiker kann den Bestätigungsvermerk ebenfalls unterzeichnen* (vgl. im Einzelnen Erläuterungen zu § 38 Abs. 2). Die *auftragsbegleitende Qualitätssicherung* (**Absatz 3 Satz 1**) erfolgt während der gesamten Durchführung der Abschlussprüfung, also von der Auftragsplanung bis zur Berichterstattung.

Sie kann die Berichtskritik nach Absatz 1 umfassen. Dies bedeutet nicht, dass die Berichtskritik und die auftragsbegleitende Qualitätssicherung von ein und derselben Person durchgeführt werden müssen. Der verantwortliche Prüfer (§ 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. Der verantwortliche Prüfer (§ 38 Abs. 2) hat sich unter Einbeziehung der Feststellungen des Qualitätssicherers insoweit ein eigenverantwortliches Urteil zu bilden.

Der auftragsbegleitende Qualitätssicherer muss fachlich und persönlich hinreichend geeignet sein (**Absatz 3 Satz 2**). 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. Um seiner Aufgabe gerecht zu werden, muss er den erforderlichen Abstand zur Auftragsabwicklung haben. Er darf daher an der Durchführung der Prüfung nicht beteiligt sein. Die Objektivität darf auch nicht durch andere Faktoren (z. B. Einfluss des verantwortlichen Prüfungspartners auf die Auswahl des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers) beeinträchtigt werden. Eine Unterzeichnung des Bestätigungsvermerkes scheidet folglich aus (vgl. im Einzelnen auch zu § 38 Abs. 2).

Wegen der Verortung im Teil 4 ist nach Absatz 3 ausschließlich bei Abschlussprüfungen nach § 316 HGB zu prüfen, ob eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung stattzufinden hat. Der Ansatz im ISQC 1 ist ein anderer. Danach ist die auftragsbegleitende Qualitätssicherung nicht nur verpflichtend bei kapitalmarknotierten Einheiten; auch bei sonstigen Prüfungen und prüferischen Durchsichten von vergangenheitsorientierten Finanzinformationen sowie bei allen anderen betriebswirtschaftlichen Prüfungen und Aufträgen zu verwandten Dienstleistungen müssen Kriterien festgelegt werden, ob eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung stattzufinden hat. Letzteres gilt auch für alle gleichgelagerten Aufträge (ISQC 1. 35 ff). Insoweit gehen die Anforderungen des ISQC 1 über die der Berufssatzung hinaus.

**Absatz 4** verweist darauf, dass die auftragsbegleitende Qualitätssicherung bei Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse in Artikel 8 Verordnung (EU) Nr. 537/2014 geregelt ist.

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 verantwortliche Prüfungspartner sein prüferisches Urteil nach vernünftigem Ermessen getroffen hat (Artikel 8 Abs. 1 der Verordnung).

#### **Zu § 49 Nachschau:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Abs. 4 Nr. 5 WPO, die die Regelung besonderer Berufspflichten zur Sicherung der Qualität der Berufsarbeit (§ 55b WPO) ermöglicht. Dazu gehören auch Regelungen zur internen Nachschau. Die generell geltenden Nachschauregelungen enthält bereits § 8 Absatz 1 Satz 2 als allgemeine Berufspflicht. In § 49 werden ergänzende Vorgaben zur Nachschau für Abschlussprüfungen nach § 316 HGB geregelt (§ 55b Abs. 3 WPO).

Zum einen greift § 49 die gesetzliche Regelung in § 55b Abs. 3 WPO auf, wonach das Qualitätssicherungssystem hinsichtlich der Regelungen zur Abwicklung von Abschlussprüfungen, der Fortbildung, Anleitung und Überwachung der Mitarbeiter sowie der Handakte (Prüfungsakte) einmal jährlich zu bewerten ist. Zum anderen schreibt § 49 die bisherigen satzungsrechtlichen Anforderungen fort, eine umfassende Nachschau in angemessenen, von der Praxis selbst festzulegenden Zeitabständen sowie aus gegebenem Anlass durchzuführen.



Gegenstand einer 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 Überprüfung der Wirksamkeit des Systems erfordert auch die Nachschau einzelner Prüfungsaufträge. Die Überprüfung nur der Richtigkeit und Vollständigkeit des Sollsystems erlaubt noch keine Einschätzung zur Wirksamkeit. Dies gilt sowohl für die jährliche Nachschau als auch für die umfassende Nachschau. Bei der jährlichen Nachschau verwendet der Gesetzgeber zwar die Begrifflichkeit einer Bewertung der Grundsätze und Verfahren u. a. für die Abschlussprüfung; dies ist jedoch im Sinne der Abschlussprüferrichtlinie zu verstehen, die für die hier relevante jährliche Nachschau eine Bewertung der „Angemessenheit und Wirksamkeit“ verlangt (Art. 24a Abs. 1 k der Abschlussprüferrichtlinie). Daher sind auch hier die Prüfungsakten im angemessenen Umfang heranzuziehen, beschränkt auf die in § 55b Abs. 3 WPO geregelten Bereiche.

Der Mindestumfang der jährlichen Nachschau ist gesetzlich festgeschrieben, wiedergegeben in **Absatz 1 Satz 4**. Die Satzung stellt sicher, dass daneben auch alle weiteren Elemente des Qualitätssicherungssystems der Praxis der Nachschau unterfallen (vgl. Erläuterungen zu § 51) und dass auch alle in der Praxis verantwortlich tätigen WP/vBP, die Abschlussprüfungen durchführen, in die Nachschau einbezogen werden. Eine solchermaßen erweiterte Nachschau (umfassende Nachschau) muss aber nicht jährlich durchgeführt werden, sondern kann nach **Absatz 1 Satz 3** in angemessenen, auch größeren zeitlichen Abständen sowie bei gegebenem Anlass erfolgen. Die gesetzlich geforderte jährliche Nachschau und die umfassende Nachschau können auch gleichzeitig durchgeführt werden, um im Rahmen der jährlichen Nachschau über die Jahre des von der Praxis festgelegten weiteren Nachschauturnus die weiteren Nachschauanforderungen zu erfüllen.

Bei Festlegung des angemessenen Zeitabstands 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. In der bisherigen Fassung der Berufssatzung wurde ein Dreijahreszeitraum genannt, in den Erläuterungen zum ISQC 1 ist dies auch aktuell eine genannte Richtschnur (ISQC 1. A66). Längere Zeiträume sind entsprechend dem Umfang der jährlichen Nachschau denkbar. Eine Frist von mehr als sechs Jahren (Turnus einer Qualitätskontrolle) wäre nicht mehr angemessen.

Ein konkreter Anlass für eine Nachschau außerhalb der festgelegten Abstände kann sich etwa dann ergeben, wenn sich die Verhältnisse der WP/vBP-Praxis verändert haben oder Mängel nach einer Qualitätskontrolle festgestellt werden.

Die Nachschau ist von hinreichend erfahrenen, fachlich und persönlich geeigneten Personen durchzuführen. Bei der Prüfung der Auftragsabwicklung dürfen grundsätzlich keine Personen eingesetzt werden, die mit der Abwicklung dieser Aufträge unmittelbar oder als auftragsbegleitender Qualitätssicherer befasst waren (vgl. § 63 Nr. 4). Es muss sich nicht um WP/vBP handeln.

Stehen geeignete Personen in der Praxis nicht zur Verfügung, kann der WP/vBP die Nachschau auch im Sinne einer „Selbstvergewisserung“ durchführen (**Absatz 4**, § 63 Nr. 5). Die Nachschau im Wege der Selbstvergewisserung setzt einen angemessenen zeitlichen Abstand zur Abwicklung der in die Nachschau einbezogenen Prüfungsaufträge voraus. Die Gründe für die Durchführung der Nachschau im Wege der Selbstvergewisserung sollten zu Nachweiszwecken dokumentiert werden. Wird die Abschlussprüfung zusätzlich unter Beachtung der ISA durchgeführt, ist zu beachten, dass ISQC 1 die Selbstvergewisserung nicht zulässt (ISQC 1. A68). In diesem Fall ist ein Externer mit der Nachschau zu beauftragen.

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. Nach **Absatz 2 Satz 3** sind alle in der WP/vBP-Praxis verantwortlich tätigen WP/vBP mit mindestens einem Auftrag einzubeziehen. Diese Verpflichtung ist innerhalb des durch die Praxis nach pflichtgemäßem Ermessen festzulegenden Nachschauturnus nach Absatz 1 Satz 3 zu erfüllen, nicht innerhalb des jährlichen Turnus nach Absatz 1 Satz 4. Dem verantwortlichen Prüfungspartner sind Feststellungen betreffend die Abwicklung 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 WP/vBP nur, 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.

In Abschnitt 2 (§§ 50 bis 63) werden Mindestanforderungen an ein Qualitätssicherungssystem für die Durchführung von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB vorgegeben. Bei diesen Abschlussprüfungen sind neben den in diesem Abschnitt aufgeführten besonderen Anforderungen an ein Qualitätssicherungssystem auch die allgemeinen Anforderungen an ein Qualitätssicherungssystem zu beachten, wie sie in den allgemeinen Berufspflichten (Teil 1, § 8) beschrieben sind. 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 und ISQC 1). 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 Allgemeines:**

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

Ziel der Regelung ist, dass durch das Schaffen eines Qualitätssicherungssystems, dessen Überwachen und Anwenden eine hohe Qualität der Berufsarbeit der WP/vBP-Praxen bei der Durchführung von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB sichergestellt wird. **Absatz 1 Satz 2** verdeutlicht, dass insbesondere Art, Umfang und Komplexität der von der WP/vBP-Praxis durchzuführenden Abschlussprüfungen nach § 316 HGB die Mindestanforderungen an das Qualitätssicherungssystem bestimmen. An das Qualitätssicherungssystem eines Einzel-WP/vBP sind insoweit berufsrechtlich andere Anforderungen zu stellen, als an das Qualitätssicherungssystem einer international tätigen, großen WPG.

**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. Eine Delegation der operativen Umsetzung auf Mitarbeiter ist im Rahmen der allgemeinen Delegationsregeln zulässig (vgl. zu §§ 12, 13).

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

## **Zu § 51 Anforderungen an das Qualitätssicherungssystem:**

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

In § 51 Abs. 1 werden die Elemente eines Qualitätssicherungssystems für die Durchführung von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB enumerativ aufgeführt. 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.

Bei tatsächlichen und rechtlichen Veränderungen einer WP/vBP-Praxis ist zu prüfen, 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.

Die Berufspflichten, für die Regelungen vorzusehen sind, 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) und dem Vierten Teil, Abschnitt 1 (Weitere Berufspflichten bei der Auftragsdurchführung) der Berufssatzung WP/vBP. 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.

**Absatz 2** enthält konkretisierende Ausführungen zur Ausgestaltung des Qualitätssicherungssystems bei Prüferpraxen, die eine einfache organisatorische Struktur und eine geringe Aufgabendelegation aufweisen. Die Ausführungen sind an den „Hinweis der Kommission für Qualitätskontrolle zur Prüfung eines Qualitätssicherungssystems unter besonderer Berücksichtigung kleiner Praxen“ angelehnt.

### **Zu § 52 Regelungen zur Beachtung der Ausschlussgründe:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 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). Die Regelungen müssen geeignet sein, sicherzustellen, 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. freie Mitarbeiter, 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 Regelungen zur Annahme, Fortführung und vorzeitigen Beendigung von Aufträgen:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 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 Anforderungen an die beteiligten Personen:**

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

Die Satzungsregelung verlangt zumindest Regelungen der Praxis zur Festlegung und Dokumentation der Verantwortlichkeit für die Abschlussprüfung (§ 38 Abs. 2), zur Notwendigkeit und Sicherstellung der fachlichen und persönlichen Eignung der an der Abschlussprüfung beteiligten Personen (§ 38 Abs. 3) und dazu, dass bei Konsultationen die zu konsultierende Person nicht zum Prüfungsteam gehören darf (§ 39 Abs. 3). Daneben erscheinen beispielsweise Regelungen zu Anforderungen an einen Berichtskritiker, an einen auftragsbegleitenden Qualitätssicherer und an die eine Nachschau durchführende Person sinnvoll.

#### **Zu § 55 Gesamtplanung und Organisation der Fachinformation:**

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

Die Regelungen des Qualitätssicherungssystems sollen gewährleisten, dass angenommene und auch noch zu erwartende Aufträge ordnungsgemäß durchgeführt und zeitgerecht abgeschlossen werden können (**Absatz 1**, vgl. auch § 4 Abs. 3). 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.

**Absatz 2** verlangt ausdrücklich, dass die zur Abwicklung von Abschlussprüfungen erforderliche Fachinformation aktuell sein muss.

#### **Zu § 56 Prüfungsplanung:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 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 Auftragsabwicklung:**

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

Die Vorschrift benennt die wesentlichen 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. Im Einzelnen sind Regelungen für folgende Bereiche erforderlich:

Nach **Nummer 1** ist dem zu prüfenden Unternehmen der für die Abschlussprüfung verantwortliche Prüfungspartner mitzuteilen und dies zu dokumentieren (vgl. § 38 Abs. 2 und § 54). Beim Einzel – WP/vBP ist dies wegen der Eindeutigkeit der Verantwortlichkeit keine ausdrückliche Pflicht, entspricht aber ebenfalls der Praxis).

**Nummer 2** verlangt Regelungen zur Sicherstellung der erforderlichen auftragsbezogenen fachlichen Informationen für das Prüfungsteam.

Die Regelungen nach **Nummer 3** sollen sicherstellen, dass die Mitarbeiter die erforderlichen Prüfungsanweisungen erhalten und dass die Einhaltung der Prüfungsanweisungen angemessen überwacht wird. Verantwortlich hierfür sind der als Abschlussprüfer bestellte WP/vBP und bei der Prüfungsgesellschaft der verantwortliche WP/vBP (§ 38 Abs. 2).

Nach **Nummer 4** sind Regelungen darüber zu treffen, dass bei Bedarf eine Konsultation durchgeführt wird und wie die Konsultation durchgeführt und dokumentiert wird. § 54 Nr. 3 ist ebenfalls zu beachten.

**Nummer 5** erfordert Regelungen dazu, dass sich der für eine Abschlussprüfung als vorrangig verantwortlich bestimmte WP/vBP (vgl. § 38 Abs. 2) in einem Umfang an der Abschlussprüfung beteiligt, der ihm die Überwachung des Fortschritts der Arbeiten sowie der Beachtung der gesetzlichen Vorschriften und fachlichen Regeln durch die Mitarbeiter erlaubt (§ 39 Abs. 2 Satz 3).

**Nummer 6** verlangt Regelungen zur abschließenden Durchsicht der Arbeitsergebnisse der an der Abschlussprüfung beteiligten Personen durch den verantwortlichen Prüfungspartner, damit dieser zu einer eigenverantwortlichen Urteilsbildung kommen kann (§ 39 Abs. 4). Unterzeichnen bei einer Prüfungsgesellschaft zwei Personen, trifft dies beide.

Zu der angemessenen Berücksichtigung von Risiken aus dem Einsatz von Datenverarbeitungssystemen sind nach **Nummer 7** Regelungen erforderlich. Diese Verpflichtung ist vor dem Hintergrund des § 55b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 WPO zu sehen, wonach Regelungen für wirksame Kontroll- und Sicherheitsvorkehrungen für Datenverarbeitungssysteme der WP/vBP-Praxis zu schaffen sind. Mit dieser Vorschrift wiederum wird Art. 24a Absatz 1 Buchstabe b) der Abschlussprüferrichtlinie umgesetzt. Die dort zunächst 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 hier relevanten 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 Prüfungsakte:**

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

Die Regelung nimmt die gesetzliche Vorgabe auf, dass eine Prüfungsakte spätestens 60 Tage nach Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks zu schließen ist (§ 51b Abs. 5 WPO).

Ferner werden in § 58 die wesentlichen und zu regelnden Inhalte einer Prüfungsakte nach § 51b Abs. 5 WPO angesprochen. Besonders hervorgehoben werden notwendige Dokumentationen zur Erfüllung der Unabhängigkeitsanforderungen, zum erforderlichen Ressourceneinsatz nach § 43 Abs. 5 WPO und zur Einholung von fachlichem Rat. Weiter sind alle Informationen und Unterlagen für die Begründung des Bestätigungsvermerks und des Prüfungsberichts, zur Kontrolle der Einhaltung der Berufspflichten und über schriftliche Beschwerden 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 Beschwerden und Vorwürfe:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 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 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 (sogenanntes Whistleblowing).

Die Regelungen des Qualitätssicherungssystems sollen sicherstellen, dass konkrete 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, konkrete Beschwerden oder Vorwürfe von Mandanten an die Praxisleitung weiter zu geben. Insbesondere soll in der Praxis ein Prozess eingerichtet werden, der es Mitarbeitern unter Wahrung der Vertraulichkeit ihrer Identität ermöglicht, Verstöße gegen gesetzliche Vorschriften oder fachliche Regeln an die im Qualitätssicherungssystem der Praxis vorgesehenen Stellen zu berichten. Die Regelungen sollen auch dafür sorgen, dass Beschwerden von Mitarbeitern ohne die Besorgnis, persönliche Nachteile zu erfahren, vorgetragen werden können. Die Mitarbeiter sind außerdem über die Folgen zu belehren, wenn sie Informationen an andere als die von der Praxis vorgesehenen Stellen übermitteln.

### **Zu § 60 Maßnahmen zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung:**

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

Sie spiegelt die Pflichten des § 48 zu Maßnahmen zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung wider und sieht vor, dass Regelungen im Qualitätssicherungssystem zu schaffen sind, die sicherstellen, dass die Berufspflichten des § 48 eingehalten werden.

Die Regelungen haben vorzusehen, dass bei Abschlussprüfungen nach § 316 HGB geprüft und dokumentiert wird, ob und welche Maßnahmen zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung nach § 48 Abs. 1 ergriffen werden (**Absatz 1 Satz 1**). Hierbei ist sicherzustellen, dass die Berichtskritik und die auftragsbegleitende Qualitätssicherung von fachlich und persönlich geeigneten Personen durchgeführt wird, wobei klar gestellt wird, dass diese nicht in jedem Fall WP/vBP sein müssen (**Absatz 1 Satz 2**). Kriterien für die Eignung des Berichtskritikers und des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers sind ebenfalls festzulegen (**Absatz 1 Satz 3**). Dabei sollte die notwendige Objektivität und Durchsetzungsfähigkeit gewährleistet werden. Je nach dem Risikoprofil der Prüfungsmandate einer Prüferpraxis kann es angezeigt sein festzulegen, dass bei einem entsprechend hohen Prüfungsrisiko die Berichtskritik oder die auftragsbegleitende Qualitätssicherung durch WP/vBP durchzuführen ist. Da jede Dokumentation ein zutreffendes Bild über die entfaltete Tätigkeit geben muss (§ 51b Abs. 1 WPO), ist in den Regelungen auch vorzusehen, dass nachvollziehbar dokumentiert wird, welche Gründe zum Verzicht auf Maßnahmen zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung geführt haben bzw. im Fall, dass solche Maßnahmen ergriffen werden, die Gründe für deren Auswahl dokumentiert werden.

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. In diesem Fall müssen die Regelungen berücksichtigen, dass es sich bei dem auftragsbegleitenden Qualitätssicherer um einen EU-Abschlussprüfer handeln muss (Artikel 2 Nr. 2 Richtlinie 2006/43/EG).

#### **Zu § 61 Grundsätze zur Vergütung und Gewinnbeteiligung:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 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 sachangemessene 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 Auslagerung wichtiger Prüfungstätigkeiten:**

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



Die gesetzliche Regelung geht davon aus, dass WP/vBP und Prüfungsgesellschaften in der Organisation der Prüfungsdurchführung und vor allem bei der Entscheidung darüber, ob und welche Mitarbeiter eingesetzt werden, weitgehend frei sind und in diesem Rahmen bestimmte Aufgaben und auch wichtige Prüfungstätigkeiten auslagern können.

Eine Auslagerung im Sinne des § 62 ist dadurch gekennzeichnet, dass Prüfungstätigkeiten von Personen ausgeführt werden, die anders als angestellte Mitarbeiter nicht in die Strukturen der Praxis eingebunden sind und die daher insbesondere von deren Qualitätssicherungssystem nicht unmittelbar erfasst werden. Dies betrifft zum Beispiel die Tätigkeit eines externen Berichtskritikers oder die IT-Prüfung durch Dritte. Dritter kann eine natürliche Person (freier Mitarbeiter), aber auch eine WP/vBP-Praxis oder eine Berufsgesellschaft sein.

Es entspricht seit jeher den Berufsgrundsätzen, in solchen Fällen in besonderer Weise die Verschwiegenheitspflicht und datenschutzrechtliche Anforderungen abzusichern. Des Weiteren muss die eigenverantwortliche Urteilsbildung des bestellten und beauftragten Abschlussprüfers, bei Prüfungsgesellschaften des verantwortlichen Prüfers, sichergestellt bleiben. Darüber hinaus verlangt § 55b Abs. 2 Satz 2 Nr. 9 WPO von der Praxis aufzustellende Grundsätze und Verfahren, die gewährleisten, dass im Fall der Auslagerung wichtiger Prüfungstätigkeiten die interne Qualitätssicherung und die Berufsaufsicht nicht beeinträchtigt sind.

Vor diesem Hintergrund 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 verantwortlichen Prüfungspartner 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 muss auch verpflichtet werden, im Fall von Ermittlungen der Berufsaufsicht und im Rahmen einer Qualitätskontrolle für erforderliche Auskünfte zur Verfügung zu stehen und diesbezüglich Unterlagen zur Verfügung zu stellen.

### **Zu § 63 Nachschau:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 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 hierdurch praxisintern Schwachstellen des Qualitätssicherungssystems aufgedeckt werden können. 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 führen. Vor diesem Hintergrund ist auch die Verschwiegenheitspflicht der unmittelbar an der Prüfung Beteiligten zum Zweck der Durchführung der Nachschau durchbrochen. Die eine Nachschau durchführenden Personen unterliegen ihrerseits der Pflicht zur Verschwiegenheit. Falls sie nicht schon Kraft Berufsrechts zur Verschwiegenheit verpflichtet sind, sind sie vertraglich zur Verschwiegenheit zu verpflichten.

Die Regelungen müssen eine angemessene Festlegung des Nachschauturnus vorsehen (**Nummern 1 bis 3**). Auch ist sicherzustellen, dass eine Nachschau durch eine fachlich und persönlich geeignete Person durchgeführt wird (**Nummer 4**). 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 vorhanden sein. Stehen geeignete Personen in der Praxis nicht zur Verfügung, kann der WP/vBP die Nachschau auch im Sinne einer Selbstvergewisserung durchführen (**Nummer 5**, § 49 Abs. 4). Soll die Nachschau im Wege der Selbstvergewisserung durchgeführt werden, müssen die Regelungen eine Prüfung der Zulässigkeit der Selbstvergewisserung vorsehen.

Die Regelungen sollen Vorgaben für die angemessene Auswahl der in einer Nachschau zu berücksichtigenden Aufträge vorsehen. Insbesondere ist dabei zu berücksichtigen, dass innerhalb des festgelegten Nachschauturnus alle für die Praxis verantwortlich tätigen WP/vBP mit zumindest einem Prüfungsauftrag erfasst 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 (Prüfungsakte) 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 § 64 Anwendungsbereich:**

**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 verwendet (vgl. §§ 5, 6, 51). Umfasst werden davon, soweit sich aus den Vorschriften nichts anderes ergibt, alle im Anstellungsverhältnis zum WP/vBP stehenden Beschäftigten und weitere dem Direktionsrecht des WP/vBP unterliegende Personen sowie insbesondere freie Mitarbeiter.

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 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 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 nicht 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 § 65 Veröffentlichung:**

Das Inkrafttreten der Satzung ergibt sich aus § 57 Abs. 3 Satz 2 WPO. 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 Satzungsvorschrift 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 Inkrafttreten, Außerkrafttreten:**

Der Beirat der WPK hat in seiner Sitzung am 21. Juni 2016 eine neue Berufssatzung beschlossen. 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.