

## Neuerungen für die Berufspraxis nach dem APAReG



Das Heft  
als PDF:



- **Berufsrechtliche Rahmenbedingungen**
- **Neufassungen Berufssatzung für WP/vBP und Satzung für Qualitätskontrolle**
- **Qualitätskontrollverfahren**
- **Berufsaufsicht**
- **Verkürzte Prüfung zum WP für vBP**

Mit Beilagen  
Berufssatzung für WP/vBP  
Satzung für Qualitätskontrolle



WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER

Körperschaft des  
öffentlichen Rechts

## Mit wp-soft® immer auf dem neuesten Stand

intelligent. praxisnah. zukunftsweisend.



wp-soft® führt den Anwender aktiv durch die JA-Prüfung und hat den »roten Faden« für eine mandatsindividuelle und damit effiziente Prüfung integriert.

Ihre Vorteile mit wp-soft®:

- zeitsparende Prüfung
- einfache Handhabung
- klare Struktur
- logischer Aufbau
- intelligente Checklisten
- automatisierte Prüfungsergebnisse
- komfortable Datenübernahme aus Vorjahresprüfung
- problemlose Einbindung von Mandantenunterlagen
- integrierte Arbeitshilfen
- Peer Review sicher

Bereits integriert:

**BiIRUG**

Telefon 09 41/38 38 890 oder [info@wp-soft.eu](mailto:info@wp-soft.eu)  
[www.wp-soft.eu](http://www.wp-soft.eu)

Unser Partner: **AUDFIT**  
praxis. bildung. prüfungswesen  
by/DAF/Edmann

## Neuerungen nach dem APAReG

### Zur Sache

Editorial des Präsidenten

4

### Neue und geänderte Berufspflichten – die neugefasste Berufssatzung für WP/vBP

WP/StB Dipl.-Kfm. Karl Petersen, RA Norman Geithner



6

### Wesentliche Anpassungen des Qualitätskontrollverfahrens

WP/StB Dipl.-Kfm Joachim Riese, Dr. Reiner J. Veidt, RA/StB Carsten Clauß



19

### Veränderungen der Rahmenbedingungen für die Berufsausübung

WP/StB Dipl.-Ökon. Andreas Dörschell, RA FAVerwR Dr. Peter Uhlmann LL.M.



31

### Änderungen in der Berufsaufsicht

WP/RA Dr. Hans-Friedrich Gelhausen, WP/StB/RA/CPA Dipl.-Kfm. Rudolf Krauß



39

### Die Wiedereinführung der verkürzten Prüfung zum Wirtschaftsprüfer für vereidigte Buchprüfer

vBP/StB Gerhard Albrecht, RA Henning Tüffers



49

Wir helfen Ihnen gerne

18

Impressum

54

## Zur Sache



### Sehr geehrte Kolleginnen und Kollegen,

als Folge der geänderten EU-Abschlussprüferrichtlinie und der neuen EU-Verordnung aus dem Jahr 2014 wurden unsere beruflichen Rahmenbedingungen durch das Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz (APAReG) und das Abschlussprüfungsreformgesetz (AReG) mit Wirkung zum 17. Juni 2016 weitreichend geändert. Auch wenn in der phasenweise hitzig geführten berufspolitischen Diskussion bisweilen anderes behauptet wurde, Ziel der WPK im gesamten Gesetzgebungsverfahren war eine Eins-zu-eins-Umsetzung der europäischen Vorgaben unter Nutzung von Mitgliedstaatenwahlrechten im Sinne der WPK-Mitglieder. Der Gesetzgeber hat sich im Wesentlichen unserer Argumentation angeschlossen. Das Ergebnis ist aus Sicht der WPK ein vertretbarer Kompromiss mit Blick auf Prüfungsqualität und Unbefangenheit, Wettbewerb und Bürokratie.

Um die Vorgaben untergesetzlich abzubilden, beschloss der Beirat der WPK am 21. Juni einstimmig die Neufassungen der Berufssatzung für WP/vBP und der Satzung für Qualitätskontrolle. Die neue Berufssatzung trat am 23. September in Kraft, die Satzung für Qualitätskontrolle bereits am 8. September.

Mein Dank für die konstruktive Arbeit an den Satzungen gilt allen Beteiligten und sämtlichen Interessengruppen im Beirat der WPK. Wir haben gezeigt, dass unsere Selbstverwaltung funktioniert. Unterschiedliche Auffassungen gehören zur Diskussionskultur,

was zählt ist, dass man zu mehrheitlichen Entscheidungen kommt.

Was bedeutet die neue Rechtslage für unsere Berufspraxis? Was ist neu und was ist bei näherer Betrachtung nicht so neu?

Mit dieser Sonderausgabe des WPK Magazins möchte Ihnen die Kammer gebündelte Informationen zum Berufsrecht an die Hand geben. Im Vordergrund stehen dabei die Änderungen der WPO und die Neufassungen der Satzungen infolge des APAReG.

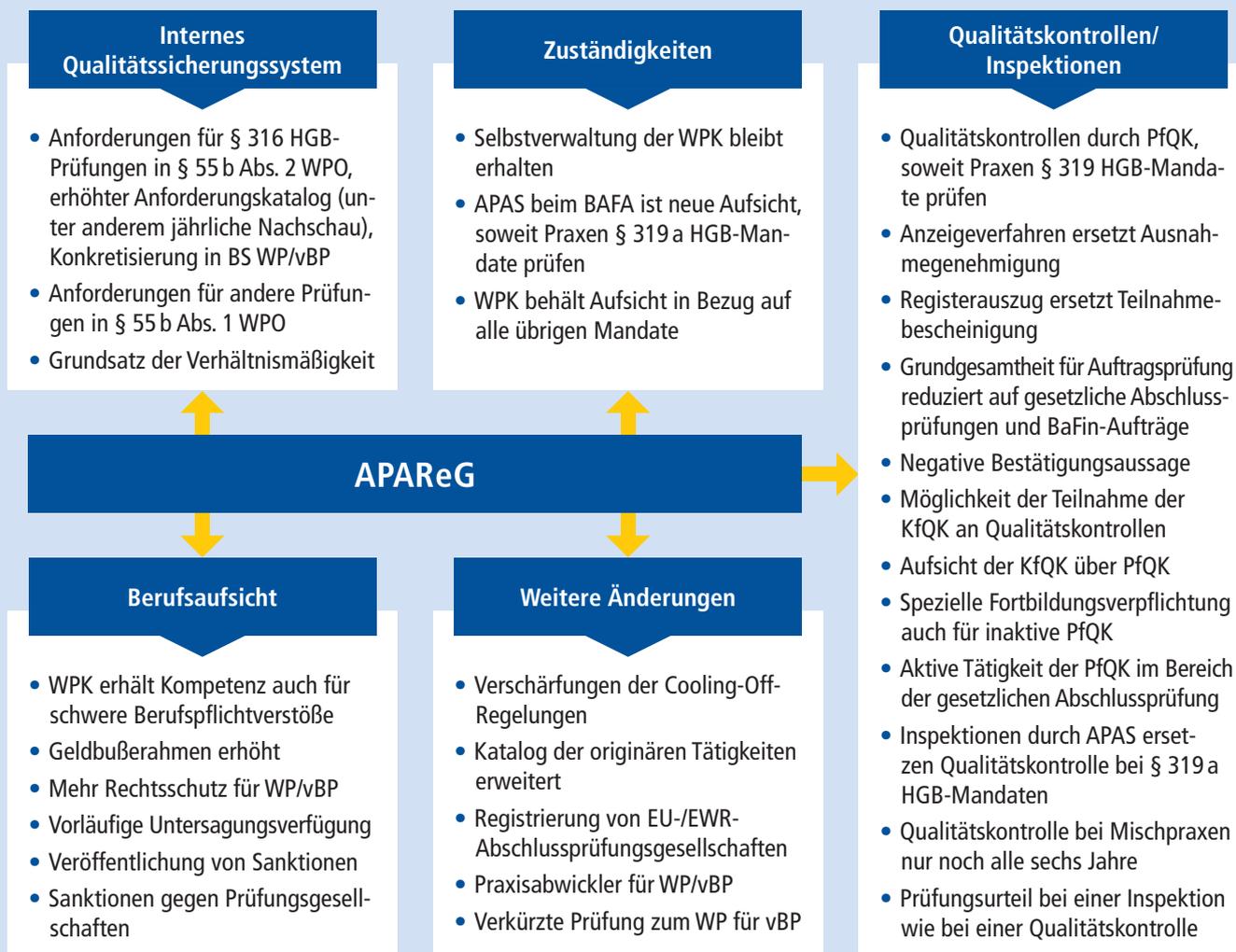
Den Einstieg in die Neuerungen liefert Ihnen das nebenstehende Schaubild. Einzelheiten erfahren Sie in den Beiträgen unserer Kollegen auf den folgenden Seiten.

Ein bedeutender Teil der Änderungen betrifft die Neuordnung der Aufsicht über Abschlussprüfer. Der Präventivcharakter der Aufsicht wurde insgesamt gestärkt. Die Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK) wurde aufgelöst. Seit dem 17. Juni nimmt die Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) das öffentliche Interesse in der Aufsicht wahr.

Zwar bleibt unsere bewährte Selbstverwaltung in der Kammer weitgehend erhalten, Abschlussprüfer unterliegen aber im Hinblick auf die Prüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse nur noch der öffentlichen Aufsicht.

Es bleibt zu hoffen, dass nun eine Konsolidierungsphase eintritt. Auf

## Neuerungen im Berufsrecht der WP/vBP



europäischer und nationaler Ebene sollten die Ergebnisse der Reform in der Praxis abgewartet und mit Augenmaß ausgewertet werden.

Insbesondere bleibt zu hoffen, dass es keine weiteren Eingriffe in unsere berufliche Selbstverwaltung geben wird. Wir sind allerdings aufgefordert, das Privileg der Selbstverwaltung konstruktiv zu leben. Immerhin hat der Gesetzgeber mit dem APAReG die Möglichkeit der Ersatzvornahme zum Erlass von Satzungen in die WPO aufgenommen. Das ist ein unmissverständliches Signal. Der Berufsstand muss politisch in der Lage sein, zu einvernehmlichen Ergebnissen zu kommen. Wir müssen beweisen, dass wir handlungsfähig sind und dies auch bleiben. Schaffen wir

das nicht, werden über kurz oder lang andere über unsere beruflichen Geschicke entscheiden – und das kann nicht in unserem Interesse sein.

Sehr geehrte Kolleginnen und Kollegen, ich würde mich freuen, wenn Ihnen dieses WPK Magazin eine Hilfe ist und es vielleicht für eine gewisse Zeit seinen Platz auf Ihren Schreibtischen findet. Wenn Sie Fragen haben, helfen Ihnen die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der WPK-Geschäftsstelle gerne; Ansprechpartner sind auf Seite 18 genannt. Mich erreichen Sie per E-Mail unter [gerhard.ziegler@wpk.de](mailto:gerhard.ziegler@wpk.de).

Ihr

*Gerhard Ziegler*

# Neue und geänderte Berufspflichten – die neugefasste Berufssatzung für WP/vBP

*WP/StB Dipl.-Kfm. Karl Petersen, RA Norman Geithner<sup>1</sup>*



Die Autoren zeigen die Gründe für die Neufassung der Berufssatzung auf und erläutern deren Aufbau im Sinne eines „roten Fadens“, von der Auftragsannahme bis zum Bestätigungsvermerk.

- I. Vorbemerkungen
- II. Qualitätssicherungssystem der WP/vBP-Praxis
  - 1. Praxisorganisation
    - a) Allgemeines
    - b) Mindestanforderungen an das Qualitätssicherungssystem
  - 2. Weitere Berufspflichten bei der Auftragsdurchführung
    - a) Auftragsdatei
    - b) Verantwortlicher Prüfungspartner, verantwortlicher WP/vBP und Unterzeichnung von Bestätigungsvermerken
    - c) Personelle und zeitliche Ressourcen
    - d) Maßnahmen zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung
    - e) Nachschau

- III. Unabhängigkeit
  - 1. Besorgnis der Befangenheit
    - a) § 29 Abs. 5 und 6 BS WP/vBP
    - b) Eigeninteressen (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 BS WP/vBP)
    - c) Selbstprüfung (§ 33 Abs. 7 und 8 BS WP/vBP)
    - d) Einschüchterung (§ 36)
  - 2. Kritische Grundhaltung
- IV. Sonstige Fortentwicklung des Berufsrechts
  - 1. Berufshaftpflichtversicherung
  - 2. Siegelführung
  - 3. Sonstige Liberalisierungen des Berufsrechts
- V. Billigung der Neufassung der Berufssatzung durch die Rechtsaufsicht (BMWi)

<sup>1</sup> Unter Mitarbeit von Ass. jur. Dr. Ferdinand Goltz und Antje Kosterka LL.M.

## I. Vorbemerkungen

Die Gründe für eine umfassende Änderung der Berufssatzung im Sinne einer Neufassung sind vielfältig:

- EU-Verordnung zur Abschlussprüfung 2014;
- EU-Richtlinie zur Abschlussprüfung 2014, umgesetzt durch das APAREG und das AReG, dabei insbesondere auch zu § 55 b WPO zur Qualitätssicherung in der WP/vBP-Praxis;
- IESBA Code of Ethics (CoE) 2015;
- gesetzlicher Auftrag zur Überführung der Verordnung über die Berufshaftpflichtversicherung von WP/vBP (WPBHV) in die Berufssatzung;
- allgemeine Weiterentwicklung des Berufsrechts.

Das Ziel der Änderungen ist es, dem Berufsstand ein „abgerundetes Regelwerk“ an die Hand zu geben, das insbesondere für den Kernbereich der „Abschlussprüfung“ nationale und internationale Regelwerke aufgreift (unter anderem Regelungen der ISA/des ISQC1).

Wegen der zahlreichen Änderungen im rechtlichen Umfeld war die VO 1/2006 nicht mehr aktuell. Umso wichtiger war es, dem Berufsstand über die Neufassung der Berufssatzung eine Handreichung im Sinne eines „roten Fadens“ von der Auftragsannahme bis zum Bestätigungsvermerk zu geben.

Die Summe dieser Änderungen führten zu einer Neufassung und dabei auch zu einer Neugliederung

der Berufssatzung, in der unter anderem ein eigener Teil für Regelungen zur Berufshaftpflichtversicherung und ein eigener Teil für Berufspflichten zur Qualitätssicherung bei Abschlussprüfungen nach § 316 HGB geschaffen wurde. Vor allem mit Letzterem wird der Ansatz des APAREG-Gesetzgebers auf Ebene der Berufssatzung weitergeführt. In diesem Fall sind spezielle Vorgaben für Abschlussprüfungen nach § 316 HGB gebündelt. Die Beschränkung von Berufspflichten auf diesen Bereich stellt eine wesentliche Liberalisierung für den Berufsstand dar.

### Neue Gliederung der BS WP/vBP

**Teil 1:** Allgemeine Berufspflichten (§§ 1 bis 22)

**Teil 2:** Berufshaftpflichtversicherung (§§ 23 bis 27)

**Teil 3:** Besondere Berufspflichten bei der Durchführung von Prüfungen und der Erstattung von Gutachten (§§ 28 bis 44)

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

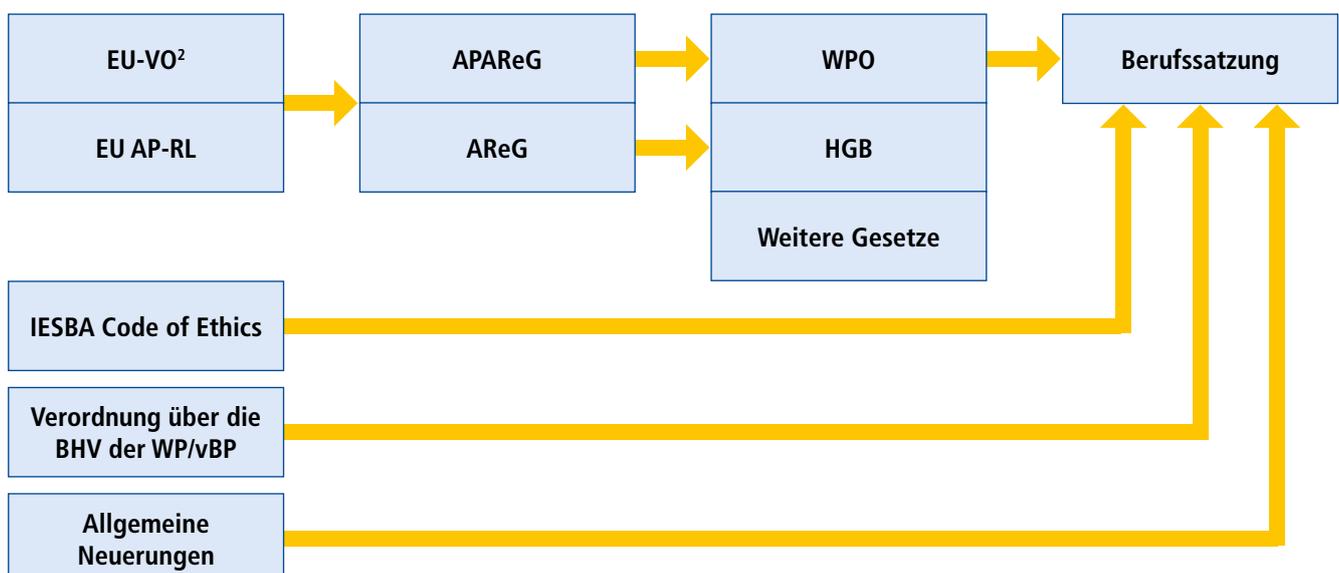
**Abschnitt 1:** Weitere Berufspflichten bei der Auftragsdurchführung (§§ 45 bis 49)

**Abschnitt 2:** Berufspflichten zum Schaffen von Regelungen für ein Qualitätssicherungssystem nach § 55 b Abs. 2 WPO (§§ 50 bis 63)

**Teil 5:** Schlussbestimmungen (§§ 64 bis 66)

(neu)

## Rechtsgrundlagen/Gründe für die Neufassung der Berufssatzung WP/vBP



<sup>2</sup> Die Verordnung (EU) Nr. 537/2014 (vgl. Fußnote 11) gilt in den EU-Mitgliedstaaten unmittelbar. Mitgliedstaatenwahlrechte wurden in Deutschland über das AReG im Wesentlichen im HGB umgesetzt.

Darüber hinaus wurde die Neufassung auch genutzt, um das Berufsrecht allgemein weiterzuentwickeln und auch zu entschlacken. Einige Vorgaben konnten aufgegeben werden, da sie bereits durch allgemeine Regelungen oder gefestigte Rechtsprechung ausreichend geregelt sind, so unter anderem zum Firmenrecht. Ermöglicht wurde auch, das Berufssiegel künftig elektronisch oder drucktechnisch führen zu können.

## II. Qualitätssicherungssystem der WP/vBP-Praxis

### 1. Praxisorganisation

#### a) Allgemeines

Die gesetzlichen Vorgaben zum Qualitätssicherungssystem beschränkten sich bisher darauf, dass vorgegeben wurde, dass der WP/vBP Regelungen, die zur Einhaltung der Berufspflichten erforderlich sind, zu schaffen und ihre Anwendung zu überwachen und durchzusetzen hatte (§ 55 b WPO a.F.). Nähere gesetzliche Vorgaben, wie die Ausgestaltung auszusehen hat, gab es nicht.

Durch das Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz (APAReG), das insoweit die zwingenden Vorschriften des Art. 24 a EU-Abschlussprüferrichtlinie<sup>3</sup> (EU-RL) umsetzte, wurde § 55 b WPO aufgegliedert. Absatz 1 der Vorschrift enthält eine sämtliche Tätigkeiten des WP/vBP betreffende Generalklausel zur Einrichtung eines internen Qualitätssicherungssystems. Absätze 2 und 3 der Vorschrift enthalten detaillierte Sonderregelungen zum Qualitätssicherungssystem bei der Durchführung von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB, wobei Absatz 2 den Mindestumfang der zu schaffenden Regelungen festlegt, während Absatz 3 Vorgaben zur Nachschau enthält. Der Gesetzgeber hielt sich bei der Umsetzung in deutsches Recht eng an die genannten EU-Vorgaben.<sup>4</sup>

Ausgehend von der in der Begründung zum APAReG geäußerten Erwartung des Gesetzgebers<sup>5</sup> war es Aufgabe der WPK, die genannten gesetzlichen Regelungen in der Berufssatzung zu konkretisieren. Insbesondere musste der neue differenzierende Ansatz in das Satzungsrecht übernommen werden. Hierzu wurde der alte § 7 der Berufssatzung,<sup>6</sup> der seit jeher eine allgemeine Regelung zur Sicherstellung der gewissenhaften Berufsausübung, also zur Einhaltung der Berufspflichten enthielt, um Aspekte des § 55 b Abs. 1 WPO ergänzt (jetzt: § 8 Abs. 1). In den neuen §§ 50 ff. wurden ausschließlich die gesetzlichen Sonderregelungen für Abschlussprüfun-

gen nach § 316 HGB (§ 55 b Abs. 2 und 3 WPO) aufgegriffen.

Der auch in der Berufssatzung verwendete Begriff „Abschlussprüfungen nach § 316 HGB“ folgt dem Sprachgebrauch der WPO. Da der Gesetzgeber mit dem APAReG die Vorschriften der EU-RL eins zu eins in nationales Recht umsetzen wollte,<sup>7</sup> sind hiermit ausschließlich Abschlussprüfungen im Sinne von Art. 2 Nr. 1 Buchstabe a der EU-RL 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 §§ 340 k, 341 k HGB sowie von Unternehmen im Sinne des § 264 a Abs. 1 HGB, sofern sie nicht nach § 264 b HGB von der Prüfung befreit sind. Die zuletzt genannten Vorschriften enthalten jeweils Verweise auf die §§ 316 ff. HGB. Findet sich ein entsprechender Verweis in anderen Vorschriften außerhalb des HGB, sind die dort genannten Prüfungen nicht erfasst.

Die Grundsatzregelungen der §§ 8 Abs. 1 und 50 Abs. 1 enthalten für beide Bereiche die Klarstellung, dass die Anforderungen an das Qualitätssicherungssystem von Art, Umfang und Komplexität der beruflichen Tätigkeit abhängig sind (Grundsatz der Verhältnismäßigkeit).

Die Berufspflicht, das Qualitätssicherungssystem zu dokumentieren, ist bereits in § 55 b Abs. 1 WPO geregelt. Hierzu wurde eine konkretisierende Vorschrift in § 51 Abs. 2 aufgenommen, wonach in Praxen mit geringer Aufgabendelegation und einfachen organisatorischen Strukturen die Dokumentation des Qualitätssicherungssystems auch durch den Nachweis der Einhaltung der Berufspflichten bei der Organisation der Praxis und im Rahmen der Auftragsabwicklung erfolgen kann. Hiermit wurde eine langjährige Verwaltungspraxis der Kommission für Qualitätskontrolle aufgegriffen.<sup>8</sup>

#### b) Mindestanforderungen an das Qualitätssicherungssystem

§ 51 enthält einen nicht abschließenden Katalog der Themenbereiche, zu denen das Qualitätssicherungssystem bei Abschlussprüfungen nach § 316 HGB Re-

<sup>3</sup> Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates.

<sup>4</sup> „Eins-zu-eins-Umsetzung“, vgl. BT-Drucks. 18/6282, Seite 1, 57 f.

<sup>5</sup> BT-Drucks. 18/6282, Seite 78 ff.

<sup>6</sup> Sofern nachfolgend §§ ohne Gesetzesangabe erfolgen, ist die Berufssatzung gemeint.

<sup>7</sup> Siehe Fußnote 3.

<sup>8</sup> Vgl. hierzu den Hinweis der Kommission für Qualitätskontrolle „Prüfung eines Qualitätssicherungssystems unter besonderer Berücksichtigung kleiner Praxen“, Seite 3.

## Neuerungen im Qualitätssicherungssystem

<p align="center"><b>Allgemeines QS-System</b> (§ 55 b Abs.1 WPO, § 8 Abs. 1 BS WP/vBP-neu)</p>	<p align="center"><b>QS-System für AP nach § 316 HGB</b> (§ 55 b Abs. 2, 3 WPO, §§ 8 Abs. 2, 50 Abs. 1, 51 ff. BS WP/vBP-neu)</p>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Beratung</li> <li>• Vertretung</li> <li>• Gutachten</li> <li>• Prüfungen außerhalb von § 316 HGB, ohne solche mit nachgebildetem BestV nach § 322 HGB (§ 8 Abs. 2 WP/vBP-neu)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Abschlussprüfungen nach § 316 HGB</li> <li>• Abschlussprüfungen, bei denen der BestV § 322 HGB nachgebildet wird (§ 8 Abs. 2 BS WP/vBP-neu)</li> </ul>	
<p align="center">Pflicht zur Schaffung von Regelungen, skaliert</p>	<p align="center"><b>Elemente des QS-Systems bei der Praxisorganisation</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Beachtung der allgemeinen Berufspflichten</li> <li>• Mitarbeiterentwicklung</li> <li>• usw.</li> </ul>	<p align="center">Pflicht zur Schaffung von Regelungen, skaliert</p>
<p align="center">Pflicht zur Schaffung von Regelungen, keine Vorgaben zur Art der QS-Elemente, <b>Durchführungspflicht je nach Auftragsrisiko</b></p>	<p align="center"><b>Elemente des QS-Systems bei der Auftragsabwicklung</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Maßnahmen zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung (Konsultation, Berichtskritik, auftragsbegleitende Qualitätssicherung)</li> <li>• usw.</li> </ul>	<p align="center">Pflicht zur Schaffung von Regelungen, <b>Durchführungspflicht je nach Auftragsrisiko</b></p>
<p align="center">Pflicht zur Schaffung von Regelungen, skaliert, <b>keine weiteren Vorgaben</b></p>	<p align="center"><b>Elemente des QS-Systems bei der Nachschau</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Praxisorganisation</li> <li>• Auftragsabwicklung</li> </ul>	<p align="center">Pflicht zur Schaffung von Regelungen, skaliert, <b>neu: Pflicht zur jährlichen Durch- führung mit Mindestanforderungen (§ 55 b Abs. 3 WPO)</b></p>

gelungen enthalten muss. Hierbei wurde die Systematik der Vorgängerregelung (§ 32) beibehalten und um die zusätzlichen Inhalte des § 55 b Abs. 2 WPO ergänzt. So soll sichergestellt werden, dass die Qualitätssicherungshandbücher der Praxen nur ergänzt, nicht aber vollständig neugefasst werden müssen.

Anders als bisher enthält die neue Berufssatzung in den §§ 52 ff. nunmehr konkretisierende Vorschriften zu verschiedenen Katalogpunkten des § 51. Diese Regelungen enthalten wiederum Mindeststandards für die praktische Handhabung, sollen die Berufsangehörigen aber auch im Sinne eines Leitfadens bei der Umsetzung der Vorgaben des § 51 unterstützen. Inhaltlich sind, soweit § 55 b Abs. 2 WPO keine neuen Regelungserfordernisse aufgestellt hat,

die dem Berufsstand bereits vertrauten Vorgaben der VO 1/2006 in die Berufssatzung übernommen worden. Auch dies soll dazu beitragen, den Anpassungsbedarf in den Praxen möglichst gering zu halten.

Eine Sonderregelung enthält § 8 Abs. 2, wonach die Vorschriften für Abschlussprüfungen nach § 316 HGB (§§ 50 ff.) auch dann anzuwenden sind, wenn außerhalb dieses Bereichs ein § 322 HGB nachgebildeter Bestätigungsvermerk<sup>9</sup> erteilt wird. Die hierdurch begründete Erwartungshaltung der Öffentlichkeit rechtfertigt eine Erstreckung der Regelungen zur Schaffung eines Qualitätssicherungssystems nach § 55 b Abs. 2 WPO (§§ 50 ff.) auch auf

<sup>9</sup> Zum Begriff Ziegler, IDW Life 2016, Seite 742.

diese Fälle. Klargestellt ist, dass auch in diesem Fall die Anforderungen an das Qualitätssicherungssystem aus den spezifischen Gegebenheiten der Praxis des WP/vBP folgen und insbesondere von Art und Umfang sowie der Komplexität der vom WP/vBP durchgeführten Abschlussprüfung abhängig ist (Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, vgl. § 8 Abs. 2 Satz 2). § 8 Abs. 3 sieht vor, dass bei einer Berichterstattung nach ISA 700 die hierfür relevanten Qualitätssicherungsregelungen (ISA 220, ISQC1) einzuhalten sind.

Im Vergleich zur Vorgängerregelung des § 32 BS WP/vBP-alt wurde der Katalog des § 51 um die folgenden Bereiche ergänzt, zu denen Regelungen im Qualitätssicherungssystem zu schaffen sind:

- Nummer 4 wurde um Regelungen zur Einholung von Erklärungen nach § 6 Abs. 3 (Verpflichtung der Mitarbeiter zur Einhaltung der Vorschriften zur Verschwiegenheit, zum Datenschutz, zu den Insider-Regeln und der Regelungen des Qualitätssicherungssystems) und deren Dokumentation ergänzt.
- Nummer 10 wurde zur Auftragsabwicklung um den Aspekt erweitert, dass Regelungen auch zur Beurteilung der Kontroll- und Sicherheitsvorkehrungen für auftragsbezogene Datenverarbeitungssysteme durch den zuständigen WP/vBP zu schaffen sind (§ 55b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 WPO). Die Vorschrift wurde darüber hinaus um Regelungen zur Führung der Prüfungsakte nach § 51b Abs. 5 WPO ergänzt (§ 55b Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 WPO). Konkretisierungen hierzu finden sich in § 58.
- Nummer 11 zum Umgang mit Beschwerden und Vorwürfen wurde um Regelungen zum Umgang mit Vorfällen, die die ordnungsgemäße Prüfungstätigkeit beeinträchtigen können, sowie zu deren Dokumentation ergänzt (§ 55b Abs. 2 Satz 2 Nr. 6 WPO). In diesem Zusammenhang schreibt § 59 unter anderem vor, dass durch angemessene Regelungen ein Hinweisgebersystem und innerhalb oder außerhalb der WP/vBP-Praxis eine geeignete Stelle zur Entgegennahme von Beschwerden oder Vorwürfen eingerichtet wird (§ 55b Abs. 2 Satz 2 Nr. 7 WPO).
- Nach der neuen Nummer 13 sind Regelungen für die Grundsätze der Vergütung und Gewinnbeteiligung nach § 55 WPO zu schaffen (§ 55 Abs. 2 Satz 2 Nr. 8 WPO). Zu berücksichtigen ist in diesem Rahmen insbesondere die Neuregelung des § 55 Abs. 1 Satz 4 WPO, die von der konkretisierenden Vorschrift des § 61 Abs. 1 Satz 2 aufgegriffen wird. Danach dürfen Einnahmen, die der WP/vBP aus der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen an das geprüfte Unternehmen erzielt, kein Bestandteil der

Vergütung oder Leistungsbewertung von Personen sein, die an der Abschlussprüfung beteiligt sind oder in der Lage sind, das Ergebnis der Abschlussprüfung zu beeinflussen. Die Vorschrift schränkt nicht die Zulässigkeit von Einnahmen aus Nichtprüfungsleistungen im Außenverhältnis ein.<sup>10</sup> Sie regelt vielmehr 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.

Nach § 61 Abs. 2 ist darüber hinaus durch angemessene Regelungen sicherzustellen, dass ausreichende Leistungsanreize zur Sicherstellung der Qualität von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB geschaffen werden. Dies kann beispielsweise dadurch erfolgen, dass die Beachtung der Regelungen des Qualitätssicherungssystems die Vergütung sowie die berufliche Entwicklung eines Mitarbeiters positiv beeinflusst.

- Die neue Nummer 14 sieht vor, dass Regelungen geschaffen werden, die für den Fall der Auslagerung wichtiger Prüfungstätigkeiten gewährleisten, dass die interne Qualitätssicherung und die Berufsaufsicht nicht beeinträchtigt werden (§ 55b Abs. 2 Satz 2 Nr. 9 WPO). § 62 enthält hierzu konkretisierende Vorgaben, regelt aber nicht, ob eine Auslagerung von Prüfungstätigkeiten auf Dritte an sich zulässig ist. Die Voraussetzungen hierfür ergeben sich insbesondere aus den Vorschriften zum Datenschutz und zur Verschwiegenheit und sind gesondert zu prüfen. Ist eine Auslagerung danach zulässig, sind nach § 62 zusätzlich berufsrechtliche Vorgaben zur Gewährleistung der Prüfungsqualität sowie einer effektiven Berufsaufsicht auch in Bezug auf die ausgelagerten Tätigkeiten zu beachten. So ist durch angemessene Regelungen insbesondere sicherzustellen, dass Umfang und Inhalt der Auslagerung sowie Grundsätze zur Qualitätssicherung, insbesondere zu hinreichender Information und Kommunikation, mit dem Dritten vereinbart werden (§ 62 Satz 2 Nr. 6), und dass die Angemessenheit der Arbeit des Dritten und die Auswirkungen auf den Prüfungsbericht und den Bestätigungsvermerk beurteilt werden (§ 62 Satz 2 Nr. 7).

<sup>10</sup> Vgl. hierzu Art. 4 Abs. 2 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014.

## 2. Weitere Berufspflichten bei der Auftragsdurchführung

Die Umsetzung der geänderten EU-RL in die WPO brachte weitere Berufspflichten mit Bezug zur Qualitätssicherung mit sich, die bei der Durchführung von gesetzlichen Abschlussprüfungen nach § 316 HGB zu beachten sind, und die in der Berufssatzung konkretisiert werden.

### a) Auftragsdatei

Eine Auftragsdatei muss zu Auftraggebern geführt werden, bei denen eine gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfung nach § 316 HGB durchgeführt wird. Sie muss zu jedem Mandanten die Informationen nach § 51 c WPO enthalten. Die Auftragsdatei ist spätestens mit Annahme des Prüfungsauftrags anzulegen und kann elektronisch geführt werden (§ 45).

### b) Verantwortlicher Prüfungspartner, verantwortlicher WP/vBP und Unterzeichnung von Bestätigungsvermerken

Der Begriff des verantwortlichen Prüfungspartners hat seinen Ursprung in Art. 2 Nr. 16 der EU-RL. Der deutsche Gesetzgeber hat ihn in das HGB (dort § 319a Abs. 1 Satz 4) und mit dem APAReG nun auch in die WPO übernommen (§ 43 Abs. 6 WPO). Erfasst ist, wer den Bestätigungsvermerk nach § 322 HGB unterzeichnet oder für die Durchführung einer Abschlussprüfung als vorrangig verantwortlich bestimmt worden ist. Die WPO spricht daran anknüpfend die Auswahl und Ausstattung des verantwortlichen Prüfungspartners an. Dies galt es in der Berufssatzung WP/vBP weiter zu konkretisieren, was in § 46 erfolgt ist, wobei die Pflicht an sich, die Verantwortlichkeit für die Auftragsdurchführung festzulegen und zu dokumentieren, für den Berufsstand nicht neu ist (§ 24 a Abs. 2 BS WP/vBP-alt).

§ 46 Abs. 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“ und umfasst die Qualifikation (praktische Erfahrungen, Branchenkenntnisse und Kenntnisse der fachlichen Regeln) sowie die Durchsetzungsfähigkeit einer Person (angelehnt an ISQC 1. 30b). Satz 2 der Satzungsvorschrift 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 der Satzungsvorschrift stellt ergänzend klar, dass die Pflicht zur eigenverantwortlichen Auftragsdurchführung ei-



**WP/StB Dipl.-Kfm. Karl Petersen** ist Mitglied des Vorstandes der WPK und Vorsitzender des Ausschusses Berufsrecht der WPK.



**RA Norman Geithner** ist Leiter des Referats Berufsrecht bei der WPK.

ner 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.

§ 46 Abs. 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 der Satzungsvorschrift verlangt, dass ein verantwortlicher Prüfungspartner eine angemessene Zeit für die Durchführung einer Prüfung aufwendet (vgl. § 43 Abs. 6 Nr. 3 WPO).

Auch bei Einzelpraxen kommt die Benennung eines verantwortlichen Prüfers vergleichbar einem verantwortlichen Prüfungspartner in Betracht, unbeschadet der persönlichen Verantwortung des bestellten WP/vBP (so auch ISQC 1. 12c), 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. Erläuterungstexte 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).

Bei der Bestellung einer Prüfungsgesellschaft als Abschlussprüfer, für die mehrere WP/vBP tätig sind, muss daher festgelegt werden, welcher der für die Gesellschaft tätigen WP/vBP in welcher Funkti-

on und mit welchen Aufgaben für die jeweilige Auftragsdurchführung verantwortlich ist (§ 38 Abs. 2).

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 berufrechtliche Verantwortung für die ordnungsgemäße Durchführung der Prüfung. Zur Dokumentation seiner Verantwortlichkeit hat er den Bestätigungs- oder Versagungsvermerk und den Prüfungsbericht zu unterzeichnen (§ 44 Abs. 1).

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 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 EU-RL 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 ande-

ren Mitgliedern des Prüfungsteams informieren lassen, muss dort aber auch selbst nachfragen und ausgewählte Arbeitspapiere zur Prüfungsplanung und zu risikobehafteten Prüffeldern ansehen (dies gehört zu seiner aktiven Beteiligung als verantwortlicher Prüfungspartner, § 43 Abs. 6 Nr. 3 WPO). 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, beiden, sowohl dem vorrangig verantwortlichen WP/vBP als auch dem weiteren Verantwortlichen, die Funktion und die vollständigen Handlungspflichten eines vorrangig verantwortlichen Prüfungspartners zuzuweisen. Im Ergebnis würden aber auch hier die beiden verantwortlichen WP/vBP nicht identische Handlungspflichten haben, sondern sich – ähnlich wie bei einer Gemeinschaftsprüfung – 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. hierzu gleich unter Punkt d) „Maßnahmen zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung“). Die Entscheidung hat der verantwortliche WP/vBP in Übereinstimmung mit dem Qualitätssicherungssystem der Praxis zu treffen.

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 (§ 48 Abs. 3) 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.

### c) Personelle und zeitliche Ressourcen

Bei der Durchführung von gesetzlichen Abschlussprüfungen ist ausreichend Zeit für den Auftrag aufzuwenden, die erforderlichen Mittel und – soweit erforderlich – Personal mit den notwendigen Kenntnissen und Fähigkeiten einzusetzen (§ 43 Abs. 5 WPO). Diese Vorgabe zu den Kenntnissen und Fähigkeiten des Personals hindert WP/vBP nicht, Mitarbeiter mit geringerer Berufserfahrung einzusetzen, wie etwa Praktikanten oder Berufsanfänger. Es ist ausreichend, wenn der in der Summe erforderliche Sachverstand im Prüfungsteam insgesamt vorhanden ist (vgl. § 47 Abs. 1). Berufsnachwuchs kann also weiterhin ausgebildet und praktisch eingesetzt und hierbei unterwiesen werden.

### d) Maßnahmen zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung

Bisher regelte § 24d BS WP/vBP-alt die Maßnahmen der auftragsbezogenen Qualitätssicherung, also die Berichtskritik und auftragsbegleitende Qualitätssicherung. Die Berichtskritik war bislang zwingend durchzuführen bei allen Prüfungen mit Siegelprüfung, die auftragsbegleitende Qualitätssicherung zwingend bei der Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse. Diese Maßnahmen befinden sich nun in Teil 4, der spezielle Berufspflichten zur Qualitätssicherung für Abschlussprüfungen nach § 316 HGB vorsieht, hier in § 48. Sie gelten damit nur noch für Abschlussprüfungen nach § 316 HGB. Dies stellt eine wesentliche Liberalisierung dar. Es gilt das folgende, neue System:

Eine zwingende Durchführung von Maßnahmen zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung ist in der Neuregelung des § 48 nicht mehr vorgesehen. Der WP/vBP hat zu prüfen, ob und welche Maßnahmen zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung zu ergreifen sind. Folgende Maßnahmen stehen zur Auswahl: die Konsultation (§ 39 Abs. 3), die Berichtskritik und die auftragsbegleitende Qualitätssicherung, wobei für die auftragsbegleitende Qualitätssicherung

bei Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse Art. 8 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014<sup>11</sup> (EU-VO) gilt.

Die Konsultation 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 dem „Vier-Augen-Prinzip“ unterliegt.<sup>12</sup> Sie ist vor Auslieferung des Prüfungsberichts durchzuführen (Absatz 2 Satz 1). Die auftragsbegleitende Qualitätssicherung zielt darauf ab, bereits während der Durchführung der Abschlussprüfung, also prozessbegleitend, eine erhöhte Sicherheit in Bezug auf die Qualität der Abschlussprüfung zu verschaffen.

Bei der Frage, welche Maßnahme im Einzelfall angemessen ist, sollte berücksichtigt werden, dass die Konsultation dazu bestimmt und geeignet ist, durch Einholung von Rat einzelne Zweifelsfragen zu klären. Ist ersichtlich, dass ein Abschlussprüfungsmandat nicht nur eine, sondern mehrere Zweifelsfragen aufwirft oder dass das Risiko des Prüfungsmandates (Art, Branche oder Komplexität) höher ist, sollte geprüft werden, ob eine Berichtskritik oder eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung angemessen ist. Ein erhöhtes Fehlerrisiko, dass dies notwendig werden lassen kann, kann in folgenden 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;
- Erstmaliger IFRS-Abschluss.

Bei der Abwägung, auch bei der Entscheidung über einen Verzicht auf eine Maßnahme zur auftragsbe-

<sup>11</sup> Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission.

<sup>12</sup> Vgl. die Erläuterungen zu § 38 Abs. 2.

zogenen Qualitätssicherung, ist ebenfalls 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. Während der gesamten Dauer der Auftragsdurchführung ist zu prüfen, ob die Entscheidung aufrechterhalten werden kann. Die Begründung für die Entscheidung ist zu dokumentieren.

Die Praxisleitung kann 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.

Im Qualitätssicherungssystem sind angemessene Regelungen zu schaffen, die sicherstellen, dass geprüft wird, ob und welche Maßnahmen zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung ergriffen werden. Kriterien für die fachliche und persönliche Eignung des Berichtskritikers und des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers sind vorzusehen (§ 60 Abs. 1). Bezüglich der Abschlussprüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse ist vorzusehen, dass die Vorgaben des Art. 8 EU-VO eingehalten werden und dass der auftragsbegleitende Qualitätssicherer hier ein Abschlussprüfer im Sinne der EU-RL sein muss.

Vorgaben zur internen Rotation des internen Qualitätssicherers sind mit der Neufassung der Berufssatzung entfallen.

#### e) Nachschau

Die Nachschau wird erstmalig im Gesetz geregelt (§ 55b Abs. 3 WPO). Danach ist für bestimmte Bereiche des internen Qualitätssicherungssystems eine jährliche Nachschau vorzunehmen (Grundsätze und Verfahren für die Abschlussprüfung, die Fortbildung, Anleitung und Kontrolle der Mitarbeiter sowie die Handakte). Die Regelung in der Berufssatzung wurde entsprechend ergänzt (§ 49 Abs. 1 Satz 4). Der Nachschauturnus im Übrigen ist jedoch unverändert: sie ist in angemessenen Abständen sowie bei gegebenem Anlass durchzuführen (Abs. 1 Satz 3 der Vorschrift).

Die Nachschau ist künftig nur noch bei Abschlussprüfungen nach § 316 HGB durchzuführen. Auch dies stellt eine Liberalisierung dar. Unverändert beinhaltet die Nachschau die Beurteilung der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems der WP/vBP-Praxis insgesamt so-

wie eine Überprüfung der Wirksamkeit des Systems durch eine Nachschau einzelner Prüfungsaufträge. Dies gilt sowohl für die umfassende als auch für die gesetzlich geforderte jährliche Nachschau. Eine ausschließliche Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit des Sollsystems würde noch keine Einschätzung zur Wirksamkeit erlauben. Bei der jährlichen Nachschau verwendet der Gesetzgeber zwar die Begrifflichkeit einer Bewertung der Grundsätze und Verfahren unter anderem für die Abschlussprüfung; dies ist jedoch im Sinne der EU-RL zu verstehen, die für die hier relevante jährliche Nachschau eine Bewertung der „Angemessenheit und Wirksamkeit“ verlangt (Art. 24a Abs. 1 k EU-RL). Daher sind auch bei der jährlichen Nachschau die Prüfungsakten im angemessenen Umfang heranzuziehen, beschränkt auf die in § 55b Abs. 3 WPO, § 49 Abs. 1 Satz 4 geregelten Bereiche.

Alle in der WP/vBP-Praxis als Abschlussprüfer verantwortlich tätigen WP/vBP sind mit mindestens einem Auftrag einzubeziehen (§§ 49 Abs. 2 Satz 3, 63 Nr. 7). Dies gilt allerdings nicht für den jährlichen Turnus.

Die 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.

Als Ergebnis der Nachschau sind festgestellte Mängel in einem Bericht zu dokumentieren (in Bezug auf die jährliche Nachschau jedes Jahr, §§ 49 Abs. 3, 63 Nr. 9). Die WP/vBP-Praxis hat zu entscheiden, welche Maßnahmen zur Beseitigung der Mängel zu ergreifen sind und über deren Beseitigung im Folgebericht zu berichten.

Stehen geeignete Personen zur Durchführung der Nachschau in der Praxis nicht zur Verfügung, kann der WP/vBP die Nachschau auch im Sinne einer Selbstvergewisserung durchführen (§§ 49 Abs. 4, 63 Nr. 5). Dies war schon bisher möglich, ergibt sich nun aber unmittelbar aus dem Satzungstext. Die Nachschau durch 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 kennt.

Im Qualitätssicherungssystem sind entsprechende Regelungen zu schaffen, die sicherstellen, dass

eine ordnungsgemäße Nachschau erfolgen kann (vgl. den Mindestkatalog des § 63).

### III. Unabhängigkeit

#### 1. Besorgnis der Befangenheit

##### a) § 29 Abs. 5 und 6 BS WP/vBP

Mit dem neuen § 29 Abs. 5 Satz 3 wurde eine Tz. 290.46 f. des IESBA Code of Ethics 2015 aufgreifende Regelung in die Berufssatzung aufgenommen. Liegt eine wesentliche Gefährdung der Unbefangenheit vor, hat der Mandant ein berechtigtes Interesse, über die Gefährdung und ergriffene Schutzmaßnahmen unterrichtet zu werden. Die Vorschrift sieht daher eine entsprechende Informationspflicht für den Fall vor, dass Schutzmaßnahmen ergriffen werden können. Stehen keine Schutzmaßnahmen zur Verfügung, die geeignet sind, die Gefährdung der Unabhängigkeit zu beseitigen oder auf ein unwesentliches Maß zu reduzieren, hat der WP/vBP den Auftrag durch Kündigung zu beenden. Die gebotene Information des Mandanten erfolgt in diesem Rahmen.

Mit dem neuen § 29 Abs. 6 wurde Art. 22 Abs. 6 EU-RL auf der Ebene der Berufssatzung umgesetzt, nachdem der Gesetzgeber weder die WPO noch das HGB entsprechend ergänzt hatte. Die Vorschrift regelt Verhaltenspflichten des WP/vBP für den Fall eines Unternehmenszusammenschlusses oder -kaufs unter Beteiligung des geprüften Unternehmens in dem zu prüfenden Geschäftsjahr oder im Zeitraum bis zur Berichterstattung über das Prüfungsergebnis. Satz 1 verpflichtet den WP/vBP zu prüfen, ob aus dem Unternehmenszusammenschluss oder -kauf Gefährdungen für seine Unabhängigkeit resultieren. Ist dies der Fall, hat er nach Satz 2 innerhalb von drei Monaten nach Wirksamwerden der Fusion oder des Unternehmenskaufs sämtliche Maßnahmen einzuleiten, die erforderlich sind, um Beziehungen, die seine Unabhängigkeit gefährden, zu beenden und bis zu deren Beendigung geeignete Schutzmaßnahmen zu ergreifen. Ist dies nicht möglich, ist der Auftrag durch Kündigung zu beenden.

##### b) Eigeninteressen (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 BS WP/vBP)

Nach § 32 Abs. 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 dem neu eingefügten Absatz 1 Nr. 2, der Tz. 290.112 f. des IESBA Code of Ethics 2015 aufgreift, 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.

##### c) Selbstprüfung (§ 33 Abs. 7 und 8 BS WP/vBP)

Die Vorgängervorschrift (§ 23 a Abs. 7 und 8 BS WP/vBP-alt) hatte die auf dem Selbstprüfungsverbot beruhenden Ausschlussstatbestände des § 319 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 HGB-alt aufgegriffen und berufsrechtlich auf sämtliche Prüfungen bei § 319 a-Unternehmen erstreckt. Die Neuregelungen in § 33 Abs. 7 und 8 setzen diese Tradition fort, indem sie die durch das AREG neugefassten Ausschlussstatbestände des § 319 a Abs. 1 Satz 1 HGB für sämtliche bei § 319 a HGB-Unternehmen durchgeführten Prüfungen in die Berufssatzung übernehmen.

Der neue § 33 Abs. 7 ergänzt die in Absatz 6 enthaltenen Vorschriften zur Erbringung von Bewertungsleistungen um den Regelungsgehalt des neuen § 319 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 HGB, soweit Prüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse durchgeführt werden. Danach wird die Besorgnis der Befangenheit bei der Prüfung solcher Unternehmen 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 Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchstabe f EU-VO erbracht hat, die sich einzeln oder zusammen auf den zu prüfenden Jahresabschluss unmittelbar und nicht nur unwesentlich auswirken.

§ 33 Abs. 8 Satz 1 Halbsatz 1 stellt wie § 319 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB-neu klar, dass die Erbringung von Steuerberatungsleistungen im Sinne des Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchstabe a Ziffer i und iv bis vii EU-VO lediglich in Ausnahmefällen die unwiderlegliche Vermutung begründet, dass die Besorg-

nis der Befangenheit besteht. Ein solcher Ausnahmefall liegt vor, wenn sich die Steuerberatungsleistung unmittelbar und nicht nur unwesentlich auf den zu prüfenden Jahresabschluss auswirkt. Das in § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB-neu genannte, bestimmte Fälle der Steuergestaltungsberatung betreffende Beispiel einer nicht unwesentlichen Auswirkung auf den zu prüfenden Jahresabschluss wurde in Absatz 8 Satz 1 Halbsatz 2 übernommen.

Nach dem neuen Absatz 8 Satz 3 können Rechtsdienstleistungen im Sinne des § 2 Abs. 1 RDG, die der WP/vBP für einen Prüfungsmandanten außerhalb des Anwendungsbereichs der EU-VO erbringt, 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. Mit dieser Regelung wird deutlich gemacht, dass anders als im Geltungsbereich der EU-VO (Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchstabe g) die Erbringung der genannten Rechtsdienstleistungen nur im Ausnahmefall zur Besorgnis der Befangenheit und damit zum Ausschluss von der Prüfung führt.

#### d) Einschüchterung (§ 36)

Der Gefährdungstatbestand der Einschüchterung ist aufgrund seiner ausdrücklichen Nennung in Art. 22 Abs. 1 EU-RL auch bei der Konkretisierung des berufsrechtlichen Befangenheitstatbestands (§ 49 Variante 2 WPO) zu berücksichtigen. Der Katalog der Gefährdungstatbestände in § 29 Abs. 2 Satz 2, §§ 32 ff. war daher entsprechend zu ergänzen. § 36 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.

§ 36 Satz 2 macht deutlich, dass bei der Beurteilung, ob die Unabhängigkeit des WP/vBP durch Einschüchterung gefährdet ist, auch die gesetzlichen Regelungen zur Wahl und Beauftragung des Abschlussprüfers (§ 318 HGB) sowie die entsprechenden berufsrechtlichen Vorgaben zu beachten sind, die auf einen Schutz des Abschlussprüfers vor unsachlichen Beeinflussungen abzielen. 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), von vornherein nicht geeignet, ein unabhängigkeitgefährdendes Drohpotential zu begründen, da der Widerruf des Prüfungsauftrags durch den Mandanten nach § 318 Abs. 1 Satz 5 HGB nur zulässig ist, wenn im gerichtlichen Ersetzungsverfahren (§ 318 Abs. 3 HGB) ein anderer Abschlussprüfer be-

stellt worden ist. Fachliche Meinungsverschiedenheiten schließt § 318 Abs. 6 Satz 2 HGB ausdrücklich als Kündigungsgrund aus. 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 führen, aufgrund derer der WP/vBP den Auftrag zu beenden hätte.

Eine Unabhängigkeitsgefährdung im Sinne von § 36 kann nach alledem erst dann vorliegen, wenn eine Einschüchterungshandlung die Schwelle strafrechtlicher Relevanz überschreitet, zum Beispiel als Nötigung oder Bedrohung (§§ 240, 241 StGB). Diese Auslegung entspricht auch der handelsrechtlichen Rechtslage, da der WP/vBP in diesen Fällen den Prüfungsauftrag wegen Unzumutbarkeit der weiteren Prüfungsdurchführung kündigen kann. Ein berufsrechtlicher Zwang zur Kündigung besteht gleichwohl auch in dieser Situation nicht, da der WP/vBP eine gegebenenfalls vorliegende Gefährdung mit geeigneten Schutzmaßnahmen beseitigen oder so weit abschwächen kann, dass sie insgesamt als unwesentlich zu beurteilen ist. Zu den Schutzmaßnahmen kann auch die Erstattung einer Strafanzeige gehören.

## 2. Kritische Grundhaltung

Der Gesetzgeber hat in Umsetzung von Art. 21 Abs. 2 EU-RL eine Regelung in die WPO aufgenommen, wonach WP/vBP während der gesamten Prüfung eine kritische Grundhaltung zu wahren haben. Dazu gehört es, Angaben zu hinterfragen, auf Gegebenheiten zu achten, die auf eine falsche Darstellung hindeuten könnten, und die Prüfungsnachweise kritisch zu beurteilen (§ 43 Abs. 4 WPO). In der Gesetzesbegründung wird klargestellt, dass die Regelung die kritische Grundhaltung nicht neu einführt. Sie war bereits bisher ungeschriebener Berufsgrundsatz und Teil der gesetzlichen Grundpflichten des WP/vBP.<sup>13</sup> Auch hierzu erwartete der Gesetzgeber Konkretisierungen in der Berufssatzung.<sup>14</sup> Mit § 37 wurde eine entsprechende, auch auf die Erstattung von Gutachten anzuwendende Vorschrift in Teil 3 der Berufssatzung eingefügt. In den Erläuterungstexten werden die in Art. 21 Abs. 2 Unterabs. 2 EU-RL genannten Beispielfälle aufgegriffen, in denen einer kritischen Grundhaltung besondere Bedeutung beigemessen wird.<sup>15</sup>

<sup>13</sup> BT-Drucks. 18/6282, Seite 73.

<sup>14</sup> BT-Drucks. 18/6282, Seite 73.

<sup>15</sup> Auch hiermit wurde einer ausdrücklichen Erwartung des Gesetzgebers entsprochen, vgl. BT-Drucks. 18/6282, Seite 73.

## IV. Sonstige Fortentwicklung des Berufsrechts

### 1. Berufshaftpflichtversicherung

Die bisher in der Verordnung über die Berufshaftpflichtversicherung der WP/vBP (WPBHV) enthaltenen Regelungen zur Berufshaftpflichtversicherung wurden durch das APAReG zum Teil und insoweit in die WPO übernommen, als dass wesentliche und Mandanteninteressen berührende Versicherungsanforderungen dort geregelt sind (zur Serienschadenklausel § 54 Abs. 2 Satz 2 WPO; zu anderen Versicherungsausschlussmöglichkeiten, zum Beispiel bei wissentlicher Pflichtverletzung, § 54 Abs. 3 Nr. 1 WPO, Einführung eines Selbstbehalts von 1 Prozent des Selbstbehalts der Mindestversicherungssumme, § 54 Abs. 4 Satz 2 WPO).

Die weiteren, eher „technischen“ Regelungen wurden in einem neuen Teil 2 der neuen Berufssatzung WP/vBP gebündelt.<sup>16</sup> Sie sieht hierbei folgende Erleichterung für den Berufsstand vor: Die bisher an mehreren Regelungsstandorten normierten Anzeige- und Nachweispflichten von WP/vBP und Versicherern (§ 17 Abs. 1 BS WP/vBP-alt, § 1 Abs. 4 Satz 2, § 6 und § 7a WPBHV) sind nun einheitlich und gleichlautend in § 26 geregelt. Dabei genügt es, wenn die Anzeige durch den WP/vBP oder den Versicherer erfolgt. Das bedeutet, dass in dem in der Praxis häufigeren Fall der Erbringung des Nachweises durch den Versicherer die Anzeigepflicht des WP/vBP nicht weiter nachgehalten werden muss.

### 2. Siegelführung

Künftig ist die elektronische sowie zusätzlich auch die drucktechnische Wiedergabe des Siegels möglich. Diese Neuerung war aufgrund des Voranschreitens der Digitalisierung (Elster, E-Bilanz usw.) erforderlich, da es absehbar war, dass Erklärungen aus dem Vorbehaltsbereich in diversen Sachzusammenhängen zukünftig ausschließlich elektronisch abgegeben werden können.

### 3. Sonstige Liberalisierungen des Berufsrechts

Liberalisiert wurde das Berufsrecht darüber hinaus durch einige Streichungen:

- Dies betrifft zum einen die Regelung, wann WP/vBP die Verwendung des Namens und/oder Qualifikation zu werblichen Zwecken Dritter zulassen dürfen (§ 13 Abs. 3 BS WP/vBP-alt, jetzt § 14). Auf-

grund der Liberalisierung des Wettbewerbsrechts war diese Regelung schon lange ohne praktische Relevanz. Die heutige Möglichkeit der Kooperation mit Gewerbetreibenden, der Mitgliedschaft in einem Empfehlungsverband oder in einem Netzwerk geht regelmäßig mit der Verwendung des Namens oder der Qualifikation von Berufsangehörigen zu werblichen Zwecken einher. Rechtliche Grenzen finden sich im Namensrecht, Straf-/Ordnungswidrigkeitenrecht und Wettbewerbsrecht.

- Gestrichen wurde außerdem die Regelung zu Informationspflichten über die Firmierung unter anderem auf Geschäftsbriefbögen und Praxisschildern (§ 13a BS WP/vBP-alt). Damit wurde im Wesentlichen die ständige Rechtsprechung zum Firmenrecht wiedergegeben. Maßstab für die Kundmachung ist nunmehr allein § 52 WPO, der unlautere Werbung, also unsachliche oder irreführende Werbung verbietet.
- Die Regelung zu beruflichen Niederlassungen und Zweigniederlassungen (§ 19 BS WP/vBP-alt) wurde ebenfalls gestrichen, da diese Begriffe in der WPO (§§ 3, 47) geregelt sind. Beides sind publikumsfähige Organisationseinheiten, in denen die Einhaltung der Berufspflichten ihren organisatorischen Ausgangspunkt nimmt. Niederlassung und Zweigniederlassung unterscheiden sich durch die aus ihrer Organisation oder Verortung folgenden Notwendigkeit einer eigenen Leitung.
- Vershoben und teilweise gestrichen wurde die Regelung zur Firmierung von Berufsgesellschaften (nun Teil 1). Der neue § 22 Abs. 2 legt nun nur noch fest, dass die Firmierung oder der Name keine Hinweise auf berufsfremde Unternehmen oder Unternehmensgruppen enthalten darf. Grenzen setzen wiederum das allgemeine Firmen- und Wettbewerbsrecht.

## V. Billigung der Neufassung der Berufssatzung durch die Rechtsaufsicht (BMWi)

Die vom Beirat beschlossene und neugefasste Berufssatzung trat am 23. September 2016 in Kraft. Das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (BMWi) sah im Genehmigungsverfahren keinen Anlass, die Berufssatzung im Ganzen oder in Teilen aufzuheben (so die Rechtstechnik, § 57 Abs. 3 Satz 2 WPO).

<sup>16</sup> Im Beitrag von Dörschell/Uhlmann, dort unter Punkt VI., Seite 36 in diesem Heft, ist eine synoptische Darstellung enthalten, in der die Regelungen der alten WPBHV den neuen Regelungen der WPO und der neuen BS WP/vBP gegenübergestellt werden.

Das BMWi äußerte sich jedoch zu den neugefassten Erläuterungstexten der Berufssatzung und übermittelte einige Anmerkungen. Der Vorstand der WPK hat sich dazu beraten und die Anmerkungen teilweise übernommen.

Gegenüberstellung der Berufssatzung für WP/vBP alt/neu abrufbar unter [www.wpk.de/link/mags11601/](http://www.wpk.de/link/mags11601/)  
[www.wpk.de/magazin/s1-2016/](http://www.wpk.de/magazin/s1-2016/)



Der Aufsatz als PDF:

## Wir helfen Ihnen gerne

Hauptgeschäftsstelle der WPK in Berlin, Telefon 030 726161-Durchwahl



### QUALITÄTSKONTROLLE

#### Registrierung

RA Sebastian Mecchia M.A. - 303

#### Auswertung Qualitätskontrollberichte

WP/StB Petra Gunia - 313

WP/StB Heike Lilienthal - 302

WP Heike Völtz - 310

Leiter: StB/RA Carsten Clauß - 300

### BERUFSRECHT

Ass. jur. Dr. Ferdinand Goltz - 145

Ass. jur. Robert Kamm - 147

Antje Kosterka LL.M. - 258

Leiter: RA Norman Geithner - 311

### MITGLIEDER- UND BEITRAGSABTEILUNG

RAin Manuela Schwoy - 236

RA Christian Timmer - 177

Leiter: RA FAVerwR Dr. Peter Uhlmann LL.M. - 143

### RECHNUNGSLEGUNG UND PRÜFUNG

WP Jan Langosch - 326

Leiter: WP Heiko Spang - 112

# Wesentliche Anpassungen des Qualitätskontrollverfahrens

*WPI/StB Dipl.-Kfm Joachim Riese, Dr. Reiner J. Veidt, RA/StB Carsten Clauß*



Was gibt es Neues im Qualitätskontrollverfahren, was ist nicht so neu? Die Autoren stellen das Verfahren dar und geben Hinweise zu Änderungen für Prüfer für Qualitätskontrolle nach dem APAReG.<sup>1</sup>

- I. Vorbemerkungen
- II. Registrierung als Abschlussprüfer bei der WPK
  1. Anzeige der Tätigkeit als Abschlussprüfer und Eintragung in das Berufsregister
  2. Löschung der Eintragung als gesetzlicher Abschlussprüfer aus dem Berufsregister
  3. Verhältnis von WPO und HGB (§ 319 Abs. 1 Satz 3 HGB)
- III. Neuerungen bei der Durchführung von Qualitätskontrollen
  1. Anordnung einer Qualitätskontrolle nach einer Risikoanalyse durch die KfQK
  2. Prüfvorschlagsverfahren – Recht der KfQK zur Benennung des PfQK in einem besonderen Fall
  3. Recht der KfQK zur Teilnahme an Qualitätskontrollen
- IV. Durchführung von Qualitätskontrollen
  1. Prüfungsgegenstand einer Qualitätskontrolle

2. Prüfungsansatz
3. Berichterstattung und Prüfungsurteil
4. Wegfall der Firewall
5. Grundsatz der Verhältnismäßigkeit
- V. Auswertung von Qualitätskontrollberichten
  1. Maßnahmen der KfQK
  2. Festsetzung von Zwangsmitteln
- VI. Neuerungen für Prüfer für Qualitätskontrolle
  1. Spezielle Ausbildung als PfQK
  2. Widerrufsgründe
  3. Aufsicht der KfQK über PfQK
- VII. Fazit

<sup>1</sup> Im WPK Magazin 1 und 2/2016 wurde bereits ein Beitrag zu den Neuerungen des Qualitätskontrollverfahrens durch die Regelungen des APAReG veröffentlicht („Qualitätskontrolle – alter Wein in neuen Schläuchen?“). Dieser Beitrag ist angesichts der abgeschlossenen Beratungen und des Inkrafttretens der Neufassung der Satzung für Qualitätskontrolle am 8. September 2016 überarbeitet und ergänzt worden.

## I. Vorbemerkungen

Mit Inkrafttreten der Änderungen der WPO durch das APAReG und der Neufassung der Satzung für Qualitätskontrolle (SaQK) ist die Anpassung der rechtlichen Rahmen zum Qualitätskontrollverfahren an die in 2014 in Kraft getretene EU-Abschlussprüferrichtlinie<sup>2</sup> (EU-RL) und die EU-Verordnung<sup>3</sup> (EU-VO) abgeschlossen.

Das Qualitätskontrollverfahren ist durch die Regelungen des APAReG nicht grundlegend verändert worden. Vieles, das zunächst als Neuerung erschien, ist gar nicht so neu. Mitunter wurde beispielsweise die Abschaffung der Teilnahmebescheinigung als Bürokratieabbau angesehen, weil vor Aufnahme der Tätigkeit als gesetzlicher Abschlussprüfer keine Qualitätskontrolle mehr durchgeführt werden muss. Es ist jedoch festzustellen, dass in der Zeit vor dem APAReG die Tätigkeit als gesetzlicher Abschlussprüfer ebenfalls ohne eine Qualitätskontrolle aufgenommen werden konnte. Regelmäßig wurde einem WP/vBP zunächst eine Ausnahmegenehmigung erteilt.

Das Qualitätskontrollverfahren hat auch keinen grundsätzlichen Systemwechsel erfahren. Eine Qualitätskontrolle wird weiterhin von einem als Prüfer für Qualitätskontrolle (PfQK) registrierten WP/vBP durchgeführt, den die Praxis unverändert selbst auswählt. Auch kann die Kommission für Qualitätskontrolle (KfQK) weiterhin PfQK ablehnen. Die Ablehnungsgründe bleiben unverändert. Neu hinzugekommen ist, dass die KfQK nach mehrfach ungeeigneten Prüfvorschlägen selbst einen PfQK bestimmen kann. Gegenstand der Qualitätskontrolle ist unverändert die Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems. Allerdings ist von dem PfQK kein positives Gesamturteil mehr abzugeben. Er hat lediglich eine negative Prüfungsaussage zu machen (negative assurance). Dies hat eine Anpassung des Prüfungsansatzes zur Folge, der nunmehr in der SaQK beschrieben ist. Die KfQK wertet unverändert den Qualitätskontrollbericht aus und entscheidet bei Mängeln über Maßnahmen zu deren Beseitigung.

Mit dem APAReG sollten die EU-RL und EU-VO eins zu eins umgesetzt werden. Dies machte Anpassungen der WPO erforderlich, die zu Erleichterungen, aber auch zu neuen Belastungen führen. So wird einerseits beispielsweise die Grundgesamtheit für die Auftragsprüfung auf gesetzliche Abschlussprüfungen nach § 316 HGB begrenzt, andererseits werden höhere Anforderungen für die Aufrechterhaltung der Registrierung als PfQK eingeführt (Pflicht

zur Fortbildung auch für inaktive PfQK oder regelmäßiger Nachweis der Tätigkeit im Bereich der Abschlussprüfung). Außerdem werden die Erfahrungen der letzten 15 Jahre mit dem Qualitätskontrollverfahren aufgegriffen und Schwächen beseitigt, wie sie auch in den Tätigkeitsberichten der KfQK und der Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK) beschrieben wurden.

## II. Registrierung als Abschlussprüfer bei der WPK

Die Tätigkeit als Abschlussprüfer kann künftig ohne eine Ausnahmegenehmigung oder Qualitätskontrolle aufgenommen werden. Die Aufnahme ist der WPK künftig nur noch anzuzeigen.<sup>4</sup> Diese Anzeige hat spätestens zwei Wochen nach Annahme des Prüfungsauftrages zu erfolgen.<sup>5</sup> Mit dieser Anzeige sollte zugleich die Erteilung des Registerauszugs aus dem Berufsregister beantragt werden.<sup>6</sup>

Die Anzeige kann aber bereits vor Annahme eines Prüfungsauftrages erfolgen, wenn die konkrete Absicht der Durchführung gesetzlicher Abschlussprüfungen nach § 316 HGB besteht.<sup>7</sup> Mitunter ist festzustellen, dass, insbesondere im öffentlichen Bereich, eine Eintragung als gesetzlicher Abschlussprüfer in das Berufsregister gefordert wird, obwohl diese rechtlich nicht erforderlich ist. WP/vBP-Praxen, die nicht als Abschlussprüfer im Berufsregister eingetragen sind, wären in diesen Fällen von der Teilnahme an der Ausschreibung ausgeschlossen. Dieser Ausschluss würde aber zu einer nicht berechtigten Benachteiligung der WP/vBP-Praxen führen.

### 1. Anzeige der Tätigkeit als Abschlussprüfer und Eintragung in das Berufsregister

Die Pflicht zur Anzeige ist prinzipiell keine Neuerung. Bisher musste vor Aufnahme der Tätigkeit als Abschlussprüfer eine Ausnahmegenehmigung beantragt werden. Dabei waren auch Art und Umfang der Tätigkeit als Abschlussprüfer mitzuteilen. Die nun-

<sup>2</sup> Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlamentes und des Rates vom 16. April 2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen.

<sup>3</sup> Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlamentes und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission.

<sup>4</sup> Ein Musterschreiben für die Anzeige und ein Merkblatt sind abrufbar unter [www.wpk.de/service-center/qualitaetskontrolle/anzeige/](http://www.wpk.de/service-center/qualitaetskontrolle/anzeige/).

<sup>5</sup> § 57a Abs. 1 Satz 2 WPO.

<sup>6</sup> § 40 Abs. 3 WPO, § 319 Abs. 1 Satz 3 HGB.

<sup>7</sup> § 7 Abs. 1 Satz 1 SaQK.

mehr bei der Anzeige erforderlichen Angaben sind mit diesen Angaben im Wesentlichen identisch. Mitzuteilen ist, ob gesetzliche Abschlussprüfungen nach § 316 HGB, solche von Unternehmen von öffentlichem Interesse im Sinne von § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB sowie betriebswirtschaftliche Prüfungen, die von der BaFin beauftragt wurden, durchgeführt werden.<sup>8</sup> Mitzuteilen ist darüber hinaus auch die Anzahl der jährlich abzuwickelnden Prüfungen unter Angabe der zu prüfenden Geschäftsjahre, sowie der Größenklassen nach § 267 HGB und deren Rechtsformen.<sup>9</sup> Kann das zu erwartende Stundenvolumen der einzelnen Prüfungen abgeschätzt werden, soll dies, wie auch die Anzahl der prüfenden WP/vBP und eventuelle Niederlassungen oder eine Mitgliedschaft in einem Netzwerk mitgeteilt werden.<sup>10</sup>

Neu dagegen ist, dass wesentliche Veränderungen von Art und Umfang der angezeigten Prüfungstätigkeit der WP/vBP-Praxis der WPK mitzuteilen sind.<sup>11</sup> Die Frage, ob eine Änderung wesentlich ist und damit die Pflicht zur Anzeige begründet, ist immer anhand der konkreten Gegebenheiten der WP/vBP-Praxis und den Auswirkungen auf das Qualitätssicherungssystem zu beurteilen. Wesentlich ist immer die erstmalige Bestellung als Abschlussprüfer eines Unternehmens im Sinne von § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB und auch die Aufgabe der Prüfung dieser Unternehmen.

Die Anzeige ist nur erforderlich, wenn die WP/vBP-Praxis noch nicht im Berufsregister als gesetzlicher Abschlussprüfer nach § 316 HGB eingetragen ist.<sup>12</sup> Ist die WP/vBP-Praxis eingetragen, ist keine Anzeige mehr erforderlich. Im Internet steht ein Musterantrag zur Verfügung. In einem ebenfalls dort hinterlegten Merkblatt finden Antragsteller Erläuterungen zu den erforderlichen Angaben.<sup>13</sup>

## 2. Löschung der Eintragung als gesetzlicher Abschlussprüfer aus dem Berufsregister

Die nunmehr vorgesehene Löschung als Abschlussprüfer aus dem Berufsregister ist neu. Inhaltlich korrespondiert sie mit der bisherigen Versagung des Prüfungsurteils durch den PfQK oder dem Wider-



**WP/StB Dipl.-Kfm Joachim Riese** ist Vorsitzender der Kommission für Qualitätskontrolle der WPK.



**Dr. Reiner J. Veidt** ist Geschäftsführer der WPK.



**RA/StB Carsten Clauß** ist Leiter der Abteilung Qualitätskontrolle bei der WPK.

ruf der Teilnahmebescheinigung.<sup>14</sup> Natürlich bleiben nach einer Löschung als gesetzlicher Abschlussprüfer nach § 316 HGB alle übrigen Eintragungen im Berufsregister erhalten.

Eine Löschung kann aus unterschiedlichen Gründen erforderlich sein. Eine Praxis ist zu löschen, wenn keine Qualitätskontrolle innerhalb der von der KfQK gesetzten Befristung durchgeführt wird.<sup>15</sup> Dies entspricht dem bisherigen Ablauf der Befristung der Teilnahmebescheinigung, wenn keine neue Qualitätskontrolle durchgeführt worden ist. Eine Löschung erfolgt auch bei wesentlichen Prüfungshemmnissen<sup>16</sup> oder wesentlichen Mängeln, die das Qualitätssicherungssystem als unangemessen oder unwirksam erscheinen lassen.<sup>17</sup> Auch dies entspricht einer bisherigen Versagung des Prüfungsurteils durch den PfQK oder, wenn dieser sein Prüfungsurteil unzutreffender Weise nicht versagte, dem Widerruf der bereits erteilten Teilnahmebescheinigung.

Ein Unterschied ist allerdings darin zu sehen, dass in der Vergangenheit die Löschung aus dem Berufsregister durch den Ablauf der Befristung einer Teilnahmebescheinigung oder Ausnahmegenehmigung erfolgte. Nunmehr bedarf es eines positiven Entscheidungsprozesses der KfQK.<sup>18</sup>

<sup>8</sup> § 7 Abs. 2 Satz 2 SaQK.

<sup>9</sup> § 7 Abs. 2 Satz 3 SaQK.

<sup>10</sup> § 7 Abs. 2 Satz 4 SaQK.

<sup>11</sup> § 57a Abs. 1 Satz 4 WPO, § 7 Abs. 3 SaQK.

<sup>12</sup> § 7 Abs. 1 Satz 3 SaQK.

<sup>13</sup> [www.wpk.de/service-center/qualitaetskontrolle/anzeige/](http://www.wpk.de/service-center/qualitaetskontrolle/anzeige/).

<sup>14</sup> § 57a Abs. 6a WPO.

<sup>15</sup> § 57a Abs. 6a Satz 2 Nr. 1, 1. Alt. WPO.

<sup>16</sup> § 57a Abs. 6a Satz 2 Nr. 2 WPO

<sup>17</sup> § 57a Abs. 6a Satz 2 Nr. 3 WPO

<sup>18</sup> § 57a Abs. 6a Satz 2 WPO.

### 3. Verhältnis von WPO und HGB (§ 319 Abs. 1 Satz 3 HGB)

Voraussetzung für die wirksame Bestellung einer WP/vBP-Praxis zum gesetzlichen Abschlussprüfer nach § 316 HGB ist ein von der WPK zu erteilender Auszug aus dem Berufsregister über die Eintragung als gesetzlicher Abschlussprüfer.<sup>19</sup> War der Wegfall der Teilnahmebescheinigung noch als Beitrag zur Entbürokratisierung gesehen worden, ersetzt nun der Registerauszug de facto die bisherige Teilnahmebescheinigung.

Der Vorstand der WPK hat im gesamten Gesetzgebungsverfahren die Streichung von § 319 Abs. 1 Satz 3 HGB gefordert. Die Vorschrift ist systemfremd und auch nicht erforderlich. Konsequenzen eines Verstoßes gegen die Berufspflicht zur Durchführung einer Qualitätskontrolle sollten nicht im Gesellschaftsrecht, sondern vielmehr abschließend im Berufsrecht geregelt werden. Durch die Berufsaufsicht stehen ausreichend Instrumente zur angemessenen Ahndung eines Berufsrechtsverstoßes zur Verfügung, so dass das Damoklesschwert der Nichtigkeit des geprüften Jahresabschlusses nicht nötig gewesen wäre. Die Nichtigkeit des geprüften Jahresabschlusses betrifft materiell die geprüften Unternehmen. Bei Einführung des Qualitätskontrollverfahrens in 2001 war darauf geachtet worden, bei Verstößen einer WP/vBP-Praxis, Auswirkungen auf die geprüften Unternehmen zu vermeiden.

### III. Neuerungen bei der Durchführung von Qualitätskontrollen

Das APAReG bringt folgende wesentlichen Neuerungen mit sich:

- Anordnung einer Qualitätskontrolle nach einer Risikoanalyse durch die KfQK,
- Vorschlagsverfahren – das Recht der KfQK zur Benennung des PfQK in einer besonderen Ausnahmesituation,
- Recht der KfQK zur Teilnahme an Qualitätskontrollen,
- Aufsicht der KfQK über PfQK,
- Prüfungsansatz und -urteil sowie
- Wegfall der Firewall.

#### 1. Anordnung einer Qualitätskontrolle nach einer Risikoanalyse durch die KfQK

Bisher war die nächste Qualitätskontrolle nach einem festen Turnus durchzuführen. Nunmehr wird

der Zeitpunkt, bis zu dem die nächste Qualitätskontrolle durchzuführen ist, von der KfQK individuell für die einzelne Praxis auf der Grundlage einer Risikoanalyse festgelegt.<sup>20</sup> Diese Neuerung ergibt sich aus der EU-RL, wonach der feste Rhythmus von dieser Risikoanalyse abgelöst wird.

Für Praxen, deren Qualitätssicherungssystem in der Vergangenheit bereits durch eine Qualitätskontrolle geprüft wurde, findet eine Qualitätskontrolle mindestens alle sechs Jahre statt.<sup>21</sup> Nach einer erstmaligen Anzeige hat die erste Qualitätskontrolle mindestens drei Jahre nach Beginn der ersten gesetzlichen Abschlussprüfung stattzufinden.<sup>22</sup> Insofern hat der Gesetzgeber für Neueinsteiger eine antizipierte Risikoanalyse vorgenommen. Bei der Würdigung, ob eine Praxis erstmals als Abschlussprüfer tätig wird, werden die tatsächlichen Verhältnisse der Praxis und deren Praxisumfeld berücksichtigt.<sup>23</sup> Dies bedeutet, dass auch eine prüferische Tätigkeit der Praxis vor der Anzeige in einem anderen Rechtsträger berücksichtigt wird. Errichtet zum Beispiel ein Einzel-WP eine WPG und führt seine Tätigkeit als Abschlussprüfer künftig in der WPG fort, so handelt es sich bei dieser nicht um eine erstmalige Aufnahme der Tätigkeit als Abschlussprüfer, sondern lediglich um die Fortführung der Tätigkeit als Abschlussprüfer in einem anderen Rechtsträger. Bei der Risikoanalyse wird auch berücksichtigt, ob eine Praxis die Tätigkeit als Abschlussprüfer zwischen mehreren Rechtsträgern hin und her schiebt (sogenanntes „Rechtsträgerhopping“), um den Aufwand für eine Qualitätskontrolle zu reduzieren.

Die weit überwiegende Anzahl aller Qualitätskontrollen wird jedoch bei Praxen durchgeführt werden, die bereits Qualitätskontrollen abgewickelt haben. In diesen Fällen erfolgt die Risikoanalyse insbesondere auf der Grundlage des Ergebnisses der letzten Qualitätskontrolle. Hat diese keine Mängel des Qualitätssicherungssystems ergeben, sind das Qualitätsrisiko und damit das Risiko aus Sicht der Öffentlichkeit gering.

Weiter wird die Struktur der Praxis in die Analyse einfließen.<sup>24</sup> Strukturmerkmale sind: Art, Anzahl und Komplexität der künftig abzuwickelnden gesetzlichen Abschlussprüfungen, Rechtsformen der zu prüfenden Gesellschaften und deren Größenklassen, Anzahl der prüfenden WP/vBP und der im Prüfungs-

<sup>19</sup> § 319 Abs. 1 Satz 3 HGB.

<sup>20</sup> § 57a Abs. 2 Satz 4 und 6 WPO, § 12 f. SaQK.

<sup>21</sup> § 57a Abs. 2 Satz 4 WPO.

<sup>22</sup> § 57a Abs. 2 Satz 5 WPO.

<sup>23</sup> § 13 Abs. 1 Satz 2 SaQK.

<sup>24</sup> § 13 SaQK.

bereich eingesetzten Mitarbeiter, Auslagerungen von Prüfungsleistungen sowie Niederlassungen und Mitgliedschaft in einem Netzwerk.

Die KfQK wird die Entscheidung über den Zeitpunkt, bis zu dem die nächste Qualitätskontrolle durchzuführen ist, so früh wie möglich treffen.<sup>25</sup> Diese erfolgt

- nach einer Qualitätskontrolle<sup>26</sup> mit Abschluss der Auswertung des Qualitätskontrollberichtes;
- nach einer erstmaligen Anzeige<sup>27</sup> nach Vorlage aller erforderlichen Informationen zu Art und Umfang der zu erwartenden Tätigkeit als gesetzlicher Abschlussprüfer (vergleichbar mit den Angaben, die bereits zur Erteilung einer Ausnahmegenehmigung mitzuteilen waren);
- aus gegebenem Anlass<sup>28</sup> bei Bekanntwerden von Umständen, die die Anordnung einer Qualitätskontrolle erfordern (zum Beispiel durch Veröffentlichung in der Presse oder durch Informationen aus Berufsaufsichtsverfahren).<sup>29</sup> Diese Möglichkeit ist im Grunde nicht neu. Bereits bisher konnte die KfQK außerhalb einer Qualitätskontrolle Maßnahmen (Auflage, Sonderprüfung, Widerruf der Teilnahmebescheinigung) erlassen.<sup>30</sup>

Im Grunde ist auch die nunmehr explizit geregelte Risikoanalyse und Anordnung einer vorzeitigen Qualitätskontrolle nichts Neues. Bereits vor Änderung der WPO durch das APAReG war der KfQK durch die Anordnung einer Sonderprüfung im Umfang einer vorgezogenen Qualitätskontrolle diese Möglichkeit eröffnet. Im Zuge der Auswertung eines Qualitätskontrollberichts und der Entscheidung über den Erlass von Maßnahmen nach einer Qualitätskontrolle erfolgte eine Analyse des Risikos, das von der geprüften Praxis ausging.

Eine Risikoanalyse erfolgt auch, wenn eine Praxis wesentliche Änderungen von Art und Umfang ihrer Prüfungstätigkeit mitteilt.<sup>31</sup>

Bis Ende 2016 wird die KfQK allen Praxen, deren Teilnahmebescheinigung/Ausnahmegenehmigung eine Laufzeit bis Ende 2022 hat, eine Prüfungsanordnung zukommen lassen.

## Neuerungen des Qualitätskontrollverfahrens durch das APAReG

Bisher	Neuerungen
Ausnahmegenehmigung	Anzeige der Aufnahme der Tätigkeit als Abschlussprüfer
Peer prüft Peer	unverändert
Freie Prüferauswahl	unverändert
Recht der KfQK zur Ablehnung eines Prüfvorschlages	unverändert
–	KfQK kann bei mehrfach ungeeigneten Prüfvorschlägen einer Praxis einen PfQK bestimmen
Gegenstand der Qualitätskontrolle (Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems)	unverändert
Gesetzliche Abschlussprüfungen und betriebswirtschaftliche Prüfungen, bei denen das Berufssiegel geführt wurde	Gesetzliche Abschlussprüfungen nach § 316 HGB und Aufträge, die von der BaFin erteilt werden
Positives Gesamturteil	Negative Prüfungsaussage
–	Recht der KfQK zur Teilnahme an Qualitätskontrollen
–	Aufsicht der KfQK über die PfQK
–	Regelung des Prüfungsansatzes in der SaQK
Teilnahmebescheinigung	Ersetzung durch einen Auszug aus dem Berufsregister über die Eintragung als gesetzlicher Abschlussprüfer
Voraussetzung der Registrierung als PfQK: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Nachweis der Kenntnisse in der Qualitätssicherung (auch durch freiwillige Teilnahme an einem Schulungskurs)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verpflichtende Teilnahme an einer Ausbildungsveranstaltung</li> </ul>
Voraussetzung für die Aufrechterhaltung der Registrierung: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Pflicht zur speziellen Fortbildung nur für aktive PfQK</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pflicht zur speziellen Fortbildung für alle, auch nicht aktive PfQK</li> <li>• Nachweis der Tätigkeit im Bereich der Abschlussprüfung</li> </ul>

<sup>25</sup> § 12 SaQK.

<sup>26</sup> § 12 Abs. 2 SaQK.

<sup>27</sup> § 12 Abs. 3 SaQK.

<sup>28</sup> § 12 Abs. 4 SaQK.

<sup>29</sup> § 57e Abs. 6 WPO.

<sup>30</sup> § 57e Abs. 6 WPO i. d. F. v. dem APAReG.

<sup>31</sup> § 57a Abs. 1 Satz 4 WPO.

## 2. Prüfvorschlagsverfahren – Recht der KfQK zur Benennung des PfQK in einem besonderen Fall<sup>32</sup>

Die zu prüfenden Praxen sind unverändert frei in der Auswahl des PfQK. Diese freie Auswahl wird nur für den Fall beschränkt, dass allgemeine oder besondere Ausschlussgründe bestehen.<sup>33</sup> Neu ist, dass PfQK nicht nur von der Durchführung einer Qualitätskontrolle ausgeschlossen sind, wenn Ausschlussgründe oder sonstige Umstände die Besorgnis der Befangenheit begründen, sondern auch in den letzten drei Jahren vor Beauftragung der Qualitätskontrolle bestanden haben.<sup>34</sup> PfQK haben daher auch zu prüfen, ob in diesem zurückliegenden Zeitraum Ausschlussgründe bestanden. Der PfQK hat das Nichtvorliegen derartiger Gründe in seiner Unabhängigkeitsbestätigung zu erklären.<sup>35</sup>

Die KfQK kann zukünftig einen PfQK zur Durchführung einer Qualitätskontrolle benennen,<sup>36</sup> wenn Praxen die Durchführung einer Qualitätskontrolle durch wiederholte Vorschläge von „ungeeigneten“ PfQK, die die KfQK zur wiederholten Ablehnung zwingen,<sup>37</sup> verzögern würden. Nach Wegfall der befristeten Teilnahmebescheinigung erfordert die fristgerechte Durchführung von Qualitätskontrollen eine entsprechende Regelung. Die Regelung sollte eher als Ausnahmefall zu verstehen sein, da der Vorschlag eines geeigneten PfQK in der Hand der zu prüfenden Praxis liegt. Seit der Einführung des Qualitätskontrollverfahrens wurden bislang noch nie zwei Vorschläge einer Praxis nacheinander abgelehnt. Insoweit dürfte diese Regelung zukünftig wenig praktische Relevanz haben.

## 3. Recht der KfQK zur Teilnahme an Qualitätskontrollen

Bisher war es der KfQK nicht möglich, an Qualitätskontrollen teilzunehmen. Nunmehr wird der KfQK eine Teilnahme vor Ort in Abstimmung mit der Abschlussprüferaufsichtsstelle APAS beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (im Folgenden: APAS) eröffnet.<sup>38</sup> Der Gesetzgeber verfolgt mit dieser Änderung des Qualitätskontrollverfahrens den Zweck, die Ordnungsmäßigkeit von Qualitätskontrollen vor Ort zu gewährleisten. Regelmäßig, aber nicht nur, wird dies durch Teilnahme an Schlussbesprechungen erfolgen.<sup>39</sup> Das Recht der KfQK zur Teilnahme soll die Qualität von Qualitätskontrollen verbessern, ohne das System der Qualitätskontrolle grundlegend ändern zu müssen.<sup>40</sup> Es ist auch als ein Element der nunmehr der KfQK obliegenden Aufsicht über die PfQK zu verstehen.

## IV. Durchführung von Qualitätskontrollen

Die Grundsätze für die Durchführung von Qualitätskontrollen waren bisher nicht in der SaQK geregelt. Mit dem APAReG wurde die WPK ermächtigt, entsprechende Regelungen über Inhalt und Umfang einer Qualitätskontrolle in der SaQK zu regeln.<sup>41</sup> Dies ist in dem neu gefassten Teil 4 der SaQK (§§ 16 bis 24 SaQK) erfolgt.

### 1. Prüfungsgegenstand einer Qualitätskontrolle

Gegenstand einer Qualitätskontrolle ist unverändert die Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems.<sup>42</sup> Allerdings wird die Qualitätskontrolle bezüglich der Auftragsarten auf gesetzliche Abschlussprüfungen nach § 316 HGB und auf betriebswirtschaftliche Prüfungen, die von der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) beauftragt werden, beschränkt.<sup>43</sup> Damit wird die auftragsbezogene Funktionsprüfung, abgesehen von den Prüfungen der BaFin, auf den Umfang der EU-RL beschränkt.

Das bisherige Abgrenzungsmerkmal „Siegelführung“ ist damit entfallen. Freiwillige Abschlussprüfungen oder andere betriebswirtschaftliche Prüfungen, bei denen das Berufssiegel geführt wurde, und damit auch Qualitätskontrollen, zählen somit nicht mehr zur Grundgesamtheit einer Qualitätskontrolle. Die Grundgesamtheit zur Prüfung der Regelungen der Auftragsabwicklung kann sich damit, in Abhängigkeit von der Anzahl der bisher in eine Qualitätskontrolle einzubeziehenden betriebswirtschaftlichen Prüfungen mit Siegelführung, deutlich reduzieren. Inwiefern sich dies auch darauf auswirkt, dass sich die aus dieser Grundgesamtheit zu ermittelnde Stichprobe reduziert, ist offen. Bereits vor dieser Änderung haben PfQK bei der Ermittlung der Stichprobe den Schwerpunkt auf gesetzliche Abschlussprüfungen gelegt, so dass auch bereits in der Vergangenheit andere betriebswirtschaftliche Prüfungen in deutlich

<sup>32</sup> § 57a Abs. 6 Satz 5 SaQK, § 9 SaQK.

<sup>33</sup> § 57a Abs. 6 Satz 3 WPO, § 8 Abs. 3 und 4 SaQK.

<sup>34</sup> § 57a Abs. 4 Satz 1 WPO.

<sup>35</sup> § 57a Abs. 6 Satz 2 WPO, Anlage zu § 11 SaQK.

<sup>36</sup> § 57a Abs. 6 Satz 5 WPO.

<sup>37</sup> §§ 57a Abs. 4, 49 WPO, § 10 SaQK.

<sup>38</sup> § 57e Abs. 1 Satz 6 WPO.

<sup>39</sup> § 15 Abs. 1 SaQK.

<sup>40</sup> Gesetzesbegründung zu § 57e.

<sup>41</sup> § 57c Abs. 2 Nr. 6 WPO.

<sup>42</sup> § 57a Abs. 2 Satz 1 und 3 WPO.

<sup>43</sup> § 57a Abs. 2 Satz 2 WPO, siehe dazu auch den Hinweis der KfQK „Grundgesamtheit von Qualitätskontrollen nach APAReG“ vom 3. Mai 2016, abrufbar unter [www.wpk.de/mitglieder/praxisinweise/kfqk/#c7367](http://www.wpk.de/mitglieder/praxisinweise/kfqk/#c7367).

geringerem Umfang oder auch gar nicht Gegenstand der Stichprobe waren.

## 2. Prüfungsansatz

Die WPO enthält auch weiterhin unmittelbar keine Ausführungen zum Prüfungsansatz. Mittelbar erfolgt dies nur durch die Formulierung des Prüfungsurteils in § 57a Abs. 5 Satz 4 WPO. Danach ist vom PfQK, wenn er keine wesentlichen Mängel festgestellt hat, zu erklären, dass ihm keine Sachverhalte bekannt geworden sind, die gegen die Annahme sprechen, dass das Qualitätssicherungssystem der geprüften Praxis in Einklang mit den gesetzlichen und satzungsmäßigen Anforderungen steht und mit hinreichender Sicherheit eine ordnungsgemäße Abwicklung von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB und der BaFin-Aufträge gewährleistet.

Konkretisiert wird der Prüfungsansatz durch im Gesetz genannte Prüfungshandlungen. Danach hat auf der Grundlage einer angemessenen Überprüfung ausgewählter Prüfungsunterlagen eine Beurteilung der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems nach § 55 b WPO zu erfolgen, insbesondere bezogen auf

- die Einhaltung der einschlägigen Berufsausübungsregelungen,
- die Unabhängigkeitsanforderungen,
- die Quantität und Qualität der eingesetzten Mittel und des Personals sowie
- auf die berechnete Vergütung.<sup>44</sup>

Für Praxen, die auch Unternehmen von öffentlichem Interesse<sup>45</sup> prüfen (sogenannte Mischpraxen), ist vom PfQK auf der Grundlage des aktuellen Inspektionsberichtes ausschließlich die Wirksamkeit der Regelungen des Qualitätssicherungssystems in Bezug auf die Prüfung von Unternehmen, die nicht von öffentlichem Interesse im Sinne von § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB sind, zu beurteilen.<sup>46</sup> Diese Wirksamkeitsprüfung umfasst die Regelungen zur Auftragsabwicklung, zur Praxisorganisation und zur Nachschau. Die Prüfung und Beurteilung umfasst bei diesen gemischten Praxen selbstverständlich auch die Wirksamkeitsprüfung der Regelungen des Qualitätssicherungssystems in Bezug auf die von der BaFin beauftragten betriebswirtschaftlichen Prüfungen.

Der PfQK prüft und beurteilt bei diesen WP/vBP-Praxen nicht mehr die Angemessenheit der Regelungen des Qualitätssicherungssystems.<sup>47</sup> Dies erfolgt künftig durch die Inspektoren der APAS.<sup>48</sup> Grundlage für die Wirksamkeitsprüfung des PfQK in diesem Bereich ist allerdings die Kenntnis der Angemessen-

heit der Regelungen des Qualitätssicherungssystems. Diese soll ihm nach der WPO der aktuelle Inspektionsbericht verschaffen.<sup>49</sup> Ist dieser jedoch nicht geeignet, dem PfQK die erforderliche Kenntnis zu verschaffen (zum Beispiel: Der Bericht ist nicht aktuell oder die Praxis hat seit der letzten Inspektion erhebliche Veränderungen erfahren), so muss der PfQK durch eigene Prüfungshandlungen die erforderlichen Kenntnisse erlangen.

## 3. Berichterstattung und Prüfungsurteil

Die Regelungen zur Berichterstattung bleiben weitgehend unberührt.<sup>50</sup> Der Qualitätskontrollbericht hat neuerdings auch die Aufgabe, der KfQK die erforderlichen Kenntnisse für die Risikoanalyse und die Bemessung der Frist für die nächste Qualitätskontrolle zur Verfügung zu stellen.<sup>51</sup> Dies dürfte jedoch nicht zu wesentlich neuen Berichterstattungspflichten führen, da PfQK bereits gegenwärtig im Qualitätskontrollbericht Angaben zur Praxis gemacht haben, die dann Grundlage für die Risikoanalyse sein können.

Der PfQK hat nunmehr auch bei nicht wesentlichen Mängeln Empfehlungen zur Beseitigung dieser Mängel zu geben.<sup>52</sup> Er hat zudem über Prüfungshemmnisse und deren Wesentlichkeit zu berichten.<sup>53</sup> Ist das Prüfungshemmnis so wesentlich, dass das Qualitätssicherungssystem in seiner Gesamtheit nicht beurteilt werden kann, ist darauf gesondert einzugehen, da die KfQK in diesem Fall über eine Löschung als Abschlussprüfer aus dem Berufsregister entscheiden muss. Wurden alternative Prüfungshandlungen durchgeführt, so ist auch darüber zu berichten. Dem Wortlaut des Gesetzes nach hat der PfQK bei einem wesentlichen Prüfungshemmnis das Prüfungsurteil nicht mehr einzuschränken.<sup>54</sup> Hier hat das BMWi jedoch im Zuge der Genehmigung der Neufassung der SaQK klargestellt, dass ein Redaktionsversehen vorliegt und eine Einschränkung des Prüfungsurteils bei einem wesentlichen Prüfungshemmnis, entgegen § 23 Abs. 2 Satz 2 SaQK, auch weiterhin gewollt ist.

<sup>44</sup> § 57a Abs. 2 Satz 3 WPO.

<sup>45</sup> § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB.

<sup>46</sup> § 57a Abs. 5a Satz 3 WPO.

<sup>47</sup> § 57a Abs. 5a Satz 2 WPO.

<sup>48</sup> Art. 26 (6) a) EU-VO.

<sup>49</sup> § 57a Abs. 5a Satz 3 WPO.

<sup>50</sup> § 57a Abs. 5, 5a Satz 4 und 5 WPO.

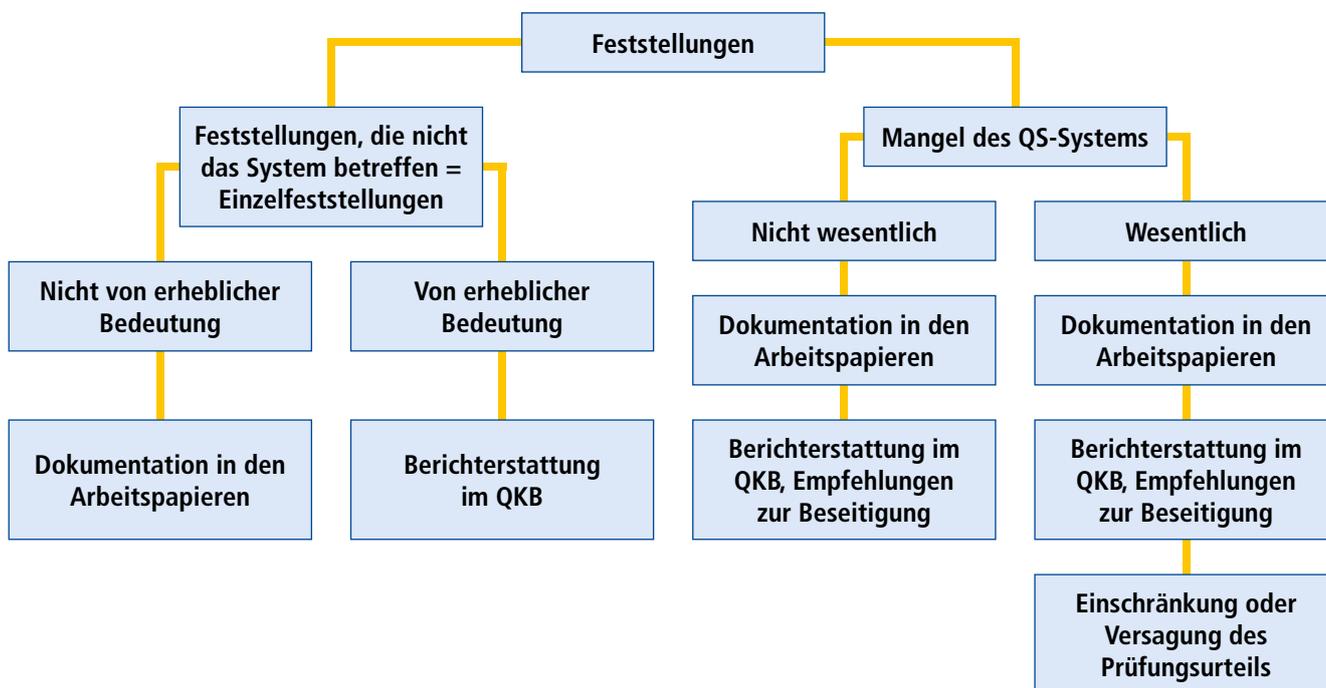
<sup>51</sup> § 25 Abs. 2 Satz 2 SaQK.

<sup>52</sup> § 57a Abs. 5 Satz 5 WPO.

<sup>53</sup> § 25 Abs. 4 Satz 1 ff. SaQK.

<sup>54</sup> § 57a Abs. 5 Satz 5 WPO.

## Feststellungen und deren Würdigung, Dokumentation und Berichterstattung



Neu ist jedoch, dass der PfQK zukünftig auch über Einzelfeststellungen (also Nicht-Systemfeststellungen) von erheblicher Bedeutung berichten muss.<sup>55</sup> Diese Berichterstattung ist erforderlich, da die Firewall entfallen ist und die KfQK gegebenenfalls über die Abgabe dieser Feststellung zur berufsaufsichtlichen Würdigung entscheiden muss. Eine Abgabe kommt immer dann in Betracht, wenn die (Einzel-)Feststellung derart erheblich ist, dass eine berufsaufsichtliche Sanktion als geboten und angemessen erscheint.<sup>56</sup> Einzelfeststellungen, die nicht von erheblicher Bedeutung sind, hat der PfQK in seinen Arbeitspapieren zu dokumentieren.<sup>57</sup>

Der PfQK berichtet unverändert an die Praxis und die KfQK. Die APAS erhält den Qualitätskontrollbericht unmittelbar nur bei einer Praxis, die auch Unternehmen von öffentlichem Interesse prüft.<sup>58</sup> Nur für diese Mischpraxen besteht im Hinblick auf die Beurteilung der Angemessenheit des Qualitätssicherungssystems insgesamt eine originäre Zuständigkeit der APAS.<sup>59</sup> Für Praxen, die keine Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen, steht der APAS weiterhin das Letztentscheidungsrecht zu.<sup>60</sup> Hier erfolgt die Information der APAS unverändert über die WPK.<sup>61</sup>

Vertiefende Ausführungen über die Anforderungen an die Berichterstattung enthält der von der KfQK überarbeitete Hinweis zur Berichterstattung.<sup>62</sup>

Das Prüfungsurteil enthält künftig eine negativ formulierte Bestätigungsaussage. Der PfQK muss er-

klären,<sup>63</sup> dass ihm keine Sachverhalte bekannt geworden sind, die gegen die Annahme sprechen, dass das Qualitätssicherungssystem der Praxis in Einklang mit den gesetzlichen und satzungsmäßigen Anforderungen steht und mit hinreichender Sicherheit eine ordnungsgemäße Abwicklung von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB und von betriebswirtschaftlichen Prüfungen, die von der BaFin beauftragt wurden, gewährleistet. Stellt der PfQK Mängel des Qualitätssicherungssystems oder Prüfungshemmnisse fest, hat er diese in seinem Qualitätskontrollbericht zu benennen und Empfehlungen zur Beseitigung der Mängel zu geben.<sup>64</sup> Stellt der PfQK ein Prüfungshemmnis fest, ist über dieses Prüfungshemmnis zu berichten, auch wenn alternative Prüfungshandlungen durchgeführt wurden.

Sind Mängel oder das Prüfungshemmnis wesentlich, hat er unverändert sein Prüfungsurteil einzuschränken oder zu versagen.<sup>65</sup> Im Fall wesentlicher Feststellungen (Mängel oder Prüfungshemmnisse)

<sup>55</sup> Gesetzesbegründung zu § 57a Abs. 5 WPO, § 25 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7b SaQK.

<sup>56</sup> Gesetzesbegründung zu § 57e Abs. 4 WPO.

<sup>57</sup> § 22 Abs. 5 Satz 4 SaQK.

<sup>58</sup> § 57a Abs. 5a Satz 4 WPO.

<sup>59</sup> Art. 26 (6) EU-VO.

<sup>60</sup> § 66a Abs. 4 WPO.

<sup>61</sup> § 66a Abs. 3 Satz 2 und 3 WPO.

<sup>62</sup> [www.wpk.de/mitglieder/praxisinweise/kfqk/](http://www.wpk.de/mitglieder/praxisinweise/kfqk/).

<sup>63</sup> § 57a Abs. 5 Satz 4 WPO.

<sup>64</sup> § 57a Abs. 5 Satz 5 WPO.

<sup>65</sup> § 57a Abs. 5 Satz 5 WPO.

muss die KfQK über die Löschung der Praxis als gesetzlicher Abschlussprüfer nach § 316 HGB aus dem Berufsregister entscheiden.<sup>66</sup>

#### 4. Wegfall der Firewall

Die sogenannte Firewall entfällt.<sup>67</sup> Sie ist mit den europarechtlichen Vorgaben nicht vereinbar. Künftig dürfen in einer Qualitätskontrolle erlangte Auskünfte und Unterlagen/Daten auch in anderen Aufsichtsverfahren verwendet werden.<sup>68</sup> Sind die Unterlagen/Daten für solche Verfahren nicht mehr erforderlich, sind sie unverzüglich zurückzugeben oder zu löschen. Dies führt im Berufsstand zu der Frage, ob nunmehr in einer Qualitätskontrolle alle festgestellten Berufsrechtsverstöße, neben präventiven Maßnahmen der KfQK, zu repressiven berufsaufsichtlichen Maßnahmen der Vorstandsabteilung Berufsaufsicht führen. Diesbezüglich führt der Gesetzgeber ausdrücklich aus,<sup>69</sup> dass (System)Feststellungen grundsätzlich wie bisher durch präventive Maßnahmen beantwortet und dadurch Mängel des Qualitätssicherungssystems (Gefahren) beseitigt werden sollen. Folglich soll die KfQK Feststellungen nur dann an die Berufsaufsicht im engeren Sinne abgeben, wenn die Feststellungen derart erheblich sind, dass eine berufsaufsichtliche Sanktion geboten und angemessen erscheint. Die Berufsaufsicht entscheidet über die Einleitung eines Berufsaufsichtsverfahrens.<sup>70</sup> Damit bringt der Gesetzgeber deutlich zum Ausdruck, dass der Schwerpunkt der Qualitätskontrolle eindeutig in dem Bereich der Gefahrenabwehr liegt und nicht in der Verfolgung berufsunrechtl. Fehlverhaltens.

Weil die Firewall wegfällt, wird darauf verwiesen,<sup>71</sup> dass die Berufsangehörigen nicht gezwungen sind, Berufspflichtverletzungen zu offenbaren und ihre Mitwirkung versagen können. In der seit 2001 geltenden Fassung von § 57 d WPO wird bereits darauf hingewiesen, dass eine Mitwirkung nicht im Wege des Verwaltungszwanges durchgesetzt werden kann.<sup>72</sup> Ein Berufsangehöriger, der seiner Pflicht zur Mitwirkung nicht nachkommt, läuft dann allerdings Gefahr, dass der PfQK seiner Aufgabenstellung wegen eines Prüfungshemmnisses nicht nachkommen kann. Die KfQK muss dann entscheiden, ob das Prüfungshemmnis so wesentlich ist, dass die Praxis als Abschlussprüfer aus dem Berufsregister zu löschen ist.

Letztlich führt der Verweis auf § 62 Abs. 2 und 3 WPO auch ins Leere. Nach § 62 Abs. 2 WPO kann ein Berufsangehöriger im Berufsaufsichtsverfahren die Auskunft und Vorlage von Unterlagen verweigern, wenn er dadurch seine Pflicht zur Verschwie-

genheit verletzen würde oder sich durch Vorlage von Unterlagen einer berufsaufsichtlichen Verfolgung aussetzen würde. Im Qualitätskontrollverfahren ist allerdings die Verschwiegenheitspflicht eines Berufsangehörigen gegenüber dem PfQK und der Wirtschaftsprüferkammer aufgehoben,<sup>73</sup> so dass ein Verstoß gegen diese Berufspflicht nicht möglich ist.

Das Recht zur Verweigerung der Auskunft und der Vorlage von Unterlagen wird eingeschränkt, wenn diese im Zusammenhang mit einer gesetzlichen Abschlussprüfung stehen.<sup>74</sup> Gegenstand der auftragsbezogenen Funktionsprüfung der Qualitätskontrolle sind künftig nur noch gesetzliche Abschlussprüfungen und die von der BaFin beauftragten Prüfungen. Für gesetzliche Abschlussprüfungen ist damit das Recht zur Verweigerung der Auskunft und Vorlage von Unterlagen aufgehoben.

#### 5. Grundsatz der Verhältnismäßigkeit

Die Ausführungen zum Verhältnismäßigkeitsgrundsatz<sup>75</sup> wurden zwar neu in die EU-RL aufgenommen, stellen aber materiell keine Neuerung des Qualitätskontrollverfahrens dar.

Zunächst ist festzustellen, dass hier die verhältnismäßige Durchführung von Qualitätskontrollen durch den PfQK angesprochen ist, nicht das Verfahren im Übrigen. Die Durchführung der Qualitätskontrolle muss angesichts des Umfangs und der Komplexität der Tätigkeit der Praxis geeignet und angemessen sein. Auch aus Art. 29 Abs. 3 EU-RL ergibt sich nichts anderes. Dort wird lediglich verlangt, dass die „Prüfungsstandards in einer Weise angewandt werden sollen, die dem Umfang und der Komplexität der Geschäftstätigkeit des geprüften Unternehmens angemessen ist“.

Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz<sup>76</sup> gilt bereits seit Einführung des Qualitätskontrollverfahrens. Die Verfassungs- und Verhältnismäßigkeit des Qualitätskontrollverfahrens selbst wurde auch mehrfach in Gerichtsverfahren, in denen derartige Beschwerden vorgetragen wurden, sowie durch die APAK bestätigt.

<sup>66</sup> § 57a Abs. 6 a Satz 2 Nr. 2 und 3 WPO.

<sup>67</sup> § 57e Abs. 5 WPO in der Fassung vor dem APAReG.

<sup>68</sup> § 57e Abs. 5 WPO.

<sup>69</sup> Gesetzesbegründung zu § 57e Abs. 4 und 5 WPO.

<sup>70</sup> Gesetzesbegründung zu § 57e Abs. 4 WPO.

<sup>71</sup> § 57 d Satz 2 und 3 WPO mit Verweis auf § 62 Abs. 2 und 3 WPO.

<sup>72</sup> § 57 d Satz 2 WPO in der Fassung vor dem APAReG, jetzt Satz 3.

<sup>73</sup> § 57 b WPO.

<sup>74</sup> § 62 Abs. 3 WPO.

<sup>75</sup> Art. 29 Abs. (1) k) EU-RL.

<sup>76</sup> Art. 1 Abs. 3, 2 Abs. 1, 20 Abs. 3 GG.

## V. Auswertung von Qualitätskontrollberichten

Die KfQK nimmt die Qualitätskontrollberichte entgegen und wertet sie aus. Diese Aufgabe ist der KfQK seit 2001 übertragen, auch wenn dies bisher nicht explizit in der WPO genannt war.<sup>77</sup> Die nunmehr vorgenommene Ergänzung dient lediglich der Klarstellung.<sup>78</sup>

### 1. Maßnahmen der KfQK

Die der KfQK zur Verfügung stehenden Maßnahmen (Auflage, Sonderprüfung und Löschung der Eintragung aus dem Berufsregister) erfahren keine Veränderung. Die Löschung der Eintragung der Tätigkeit als Abschlussprüfer aus dem Berufsregister ersetzt lediglich den Wegfall der Teilnahmebescheinigung. Bisher war Voraussetzung für eine wirksame Bestellung als Abschlussprüfer die Teilnahmebescheinigung.

### 2. Festsetzung von Zwangsmitteln

Zu den Maßnahmen der KfQK gehört auch, diese mit Zwangsmitteln durchsetzen zu können. Hierzu kann die KfQK unverändert ein Zwangsgeld festsetzen. Dies war in der Vergangenheit selten erforderlich. Für das Verfahren zur Festsetzung eines Zwangsmittels gilt unverändert das Verwaltungsvollstreckungsgesetz,<sup>79</sup> da es sich bei den Maßnahmen der KfQK um verwaltungsverfahrensrechtliche und nicht um repressive Maßnahmen handelt. Bei Streitigkeiten ist, wie bei allen Streitigkeiten im Bereich der Qualitätskontrolle, das Verwaltungsgericht zuständig.

## VI. Neuerungen für Prüfer für Qualitätskontrolle

Die in der WPO getroffenen Regelungen sind im Wesentlichen mit den gegenwärtig geltenden Registrierungsvoraussetzungen identisch. Insgesamt werden die nachfolgend dargestellten Neuerungen nur dazu führen, dass registrierte PfQK, die sich nicht fortbilden oder auch nicht im Bereich der Abschlussprüfung tätig sind, spätestens nach drei Jahren zu deregistrieren sind. Letztlich dürfte dies de facto keine wesentlichen Auswirkungen auf das Qualitätskontrollverfahren haben, da von den in der Vergangenheit 2.600 bis 2.700 registrierten PfQK nur rund 400 aktiv tätig waren.

### 1. Spezielle Ausbildung als PfQK

PfQK müssen vor einer Registrierung nunmehr eine spezielle Ausbildung in der Qualitätskontrolle absolviert haben.<sup>80</sup> Dieses Tatbestandsmerkmal ersetzt den bisher erforderlichen Nachweis der „Kenntnisse in der Qualitätssicherung“. Die vom Richtliniengeber verwendete Formulierung<sup>81</sup> zeigt, dass Kenntnisse in der Qualitätssicherung allein nicht mehr ausreichen, sondern eine spezielle Ausbildung gefordert wird. Diese Ausbildung soll künftig durch die Teilnahme an einer Ausbildungsveranstaltung vermittelt werden.<sup>82</sup> Umfang und Inhalt der Ausbildungsveranstaltung sollen im Wesentlichen dem bekannten, jedoch bisher nicht obligatorischen Schulungskurs<sup>83</sup> entsprechen. Faktisch wird sich wenig ändern, da bereits bisher fast alle WP/vBP, die sich als PfQK registrieren ließen, zuvor an dem freiwilligen Schulungskurs teilnahmen.

Die Ausbildungsveranstaltungen können weiterhin von gewerblichen Anbietern, aber neuerdings auch von der WPK durchgeführt werden.

### 2. Widerrufsgründe

Neu ist, dass die Gründe für einen Widerruf der Registrierung als PfQK nunmehr unmittelbar in der WPO geregelt sind.<sup>84</sup> Die bisher in der SaQK geregelten Widerrufsgründe<sup>85</sup> sind dabei im Wesentlichen in die WPO übernommen worden. Neu hinzugekommen ist allerdings der Widerrufsgrund einer fehlenden Tätigkeit des PfQK im Bereich der Abschlussprüfung.<sup>86</sup> Bisher war dies nicht Voraussetzung für die Aufrechterhaltung der Registrierung, so dass auch WP/vBP Qualitätskontrollen durchführten, die selber, teilweise auch über einen längeren Zeitraum, keine gesetzlichen Abschlussprüfungen durchführen. Die Erfüllung dieser Registrierungsvoraussetzung ist von den PfQK alle drei Jahre nachzuweisen. Eine Tätigkeit als verantwortlicher WP/vBP wie auch eine überwiegende oder ausschließliche Tätigkeit im Bereich der Abschlussprüfung wird nicht gefordert.

<sup>77</sup> § 57e Abs. 1 Satz 5 Nr. 3 WPO in der Fassung vor dem APAReG.

<sup>78</sup> § 57e Abs. 1 Satz 5 Nr. 3 WPO.

<sup>79</sup> BT-Drucks. 14/3649, S. 28.

<sup>80</sup> § 57a Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 WPO.

<sup>81</sup> Art. 29 (1) d) und (2) a) EU-RL.

<sup>82</sup> § 2 SaQK.

<sup>83</sup> § 2 Abs. 2 SaQK in der Fassung vor dem 8. September 2016.

<sup>84</sup> § 57a Abs. 3a WPO.

<sup>85</sup> § 5 Abs. 1 SaQK in der Fassung vor dem 8. September 2016.

<sup>86</sup> § 57a Abs. 3a Satz 2 Nr. 2 WPO.

Unverändert muss ein PfQK die spezielle Fortbildung erbringen.<sup>87</sup> Neu ist allerdings, dass jeder PfQK, also auch ein nicht aktiv als PfQK Tätiger, diese Fortbildungsverpflichtung zu erfüllen hat. Die bisherige Regelung hat dazu geführt, dass es ca. 2.600 PfQK gab, von denen allerdings nur wenige als PfQK aktiv tätig sind. Diese hohe Zahl an registrierten PfQK folgt daraus, dass zu Beginn des Qualitätskontrollverfahrens die Anforderungen für eine Registrierung als PfQK sehr gering waren und sich somit sehr viele WP/vBP als PfQK registrieren ließen. Es ist zu erwarten, dass sich über die nächsten Jahre die Anzahl der registrierten PfQK deutlich verringern wird.

### 3. Aufsicht der KfQK über PfQK

Die KfQK untersucht bei PfQK, ob diese bei den Qualitätskontrollen die gesetzlichen Anforderungen und die Berufsausübungsregelungen eingehalten haben.<sup>88</sup> Zu Beginn des Gesetzgebungsverfahrens sollte diese Aufsicht über die PfQK noch von der APAS wahrgenommen werden.<sup>89</sup>

Mit dieser Regelung soll die Qualität von Qualitätskontrollen und die Glaubwürdigkeit des Qualitätskontrollverfahrens, auch in der öffentlichen Wahrnehmung, erhöht werden.<sup>90</sup> Ohne diese Aufsicht unterliegt die Tätigkeit der PfQK nur einer eingeschränkten Kontrolle. Bisher gehörten Qualitätskontrollen als betriebswirtschaftliche Prüfungen, bei denen das Berufssiegel zu führen ist, zur Grundgesamtheit einer Qualitätskontrolle und wurden daher in diesem Rahmen geprüft. Mit der Änderung der Grundgesamtheit sind Qualitätskontrollen nicht mehr in ihr enthalten. Die Aufsicht wird auch damit begründet, dass die Wahrnehmung staatlicher Aufsichtsaufgaben durch Private (PfQK) eine wirksame Kontrolle der eingesetzten PfQK verlangt.

Der Wechsel der Zuständigkeit für die Aufsicht über die PfQK von der APAS auf die KfQK wird als Stärkung der Selbstverwaltung des Berufsstandes verstanden. Die KfQK erarbeitet gegenwärtig einen Hinweis zu dem Verfahren der Aufsicht über PfQK. Die Aufsicht über PfQK soll risikoorientiert wahrgenommen werden.

## VII. Fazit

Die Änderungen des Qualitätskontrollverfahrens durch das APAREG sind überschaubar. Dies liegt auch daran, dass Art. 29 EU-RL nur marginale materielle Anpassungen erfahren hat, die in Teilen schon im Qualitätskontrollverfahren implementiert waren.

- Die KfQK hat den Zeitpunkt der nächsten Qualitätskontrolle nach einer Risikoanalyse zu ermitteln.<sup>91</sup>
- Qualitätskontrollen folgen in der Regel unverändert einem Turnus von sechs Jahren. Gegenstand der Qualitätskontrolle ist weiterhin die Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems, so dass auch dieses im Mittelpunkt der Risikoanalyse steht. Eine Praxis, die regelmäßig erfolgreich ohne Beanstandungen eine Qualitätskontrolle absolviert hat, stellt unter diesem Gesichtspunkt ein geringes Risiko für die Öffentlichkeit dar, so dass kein Grund für die vorzeitige Anordnung einer Qualitätskontrolle erkennbar ist. Der Turnus beträgt bei Neueinsteigern drei Jahre.
- Der Grundsatz, dass sich eine Qualitätskontrolle an den konkreten Gegebenheiten einer Praxis zu orientieren hat, ist neu in die EU-RL aufgenommen worden.<sup>92</sup> Dies ist jedoch für das Qualitätskontrollverfahren nicht neu, da dies bei einer fachlich zutreffenden Anwendung des risikoorientierten Prüfungsansatzes durch den PfQK bereits bisher umgesetzt wurde. Für das hoheitliche Handeln der KfQK gilt der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz aufgrund Verfassungsrechts seit Beginn des Verfahrens im Jahr 2001.
- Ausschlussgründe für eine Beauftragung eines PfQK dürfen in den letzten drei Jahren nicht bestanden haben. Dies muss in der Unabhängigkeitsbestätigung erklärt werden.
- PfQK müssen künftig neben der auch bisher erforderlichen fachlichen Ausbildung (WP/vBP-Examen) und Erfahrung in der Abschlussprüfung und Rechnungslegung neuerdings eine Ausbildung in der Qualitätskontrolle erhalten.<sup>93</sup> Auch dies ist aber dem Grunde nach nichts Neues, da PfQK bereits bisher an dem, bislang freiwilligen, Schulungskurs teilnahmen.

Erleichterungen ergeben sich für die Praxen durch die Beschränkung der auftragsbezogenen Grundgesamtheit auf gesetzliche Abschlussprüfungen nach § 316 HGB und von der BaFin beauftragte Prüfungen. Für Praxen, die auch Jahresabschlüsse von Unternehmen von öffentlichem Interesse (§ 319a Abs. 1 Satz 1 HGB) prüfen, ergibt sich eine Verlängerung

<sup>87</sup> § 57a Abs. 3 a Satz 2 Nr. 4 WPO.

<sup>88</sup> § 57e Abs. 7 WPO.

<sup>89</sup> Referentenentwurf zu § 66 a Abs. 6 Satz 4 WPO-E.

<sup>90</sup> Gesetzesbegründung des Referentenentwurfes zu § 66 a Abs. 6 WPO.

<sup>91</sup> Art. 29 (1) h) EU-RL.

<sup>92</sup> Art. 29 Abs. (1) k) und Abs. 3 EU-RL.

<sup>93</sup> Art. 29 Abs. 2 EU-RL.

des Qualitätskontrollturnus für deren gesetzliche Abschlussprüfungen nach § 316 HGB von drei auf sechs Jahre.

Unverändert wird das Qualitätskontrollverfahren durch eine Fachaufsicht überwacht. Zu Beginn des Verfahrens war dies der Qualitätskontrollbeirat, ab 2005 dann die APAK und nunmehr seit 17. Juni 2016 die APAS bei dem Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle. Die APAS kann, wie ihre Vorgänger, an Sitzungen der KfQK teilnehmen, hat ein Informations- und Einsichtsrecht und kann Qualitätskontrollen vor Ort begleiten.<sup>94</sup> Ihr steht unverändert das Recht zur Zweitprüfung und, in letzter Konsequenz, auch das Letztentscheidungsrecht zu.<sup>95</sup> Zur Ausführung ihrer Aufgaben kann sie Vertreter der WPK, Berufsangehörige und Dritte als Sachverständige im Einzelfall hinzuziehen.<sup>96</sup> Auch dies ist nicht neu.<sup>97</sup> Die Aufsicht über das Qualitätskontrollverfahren hat sich durch die Neuregelungen materiell kaum verändert. Für gemischte Praxen, die auch § 319a HGB-Mandate prüfen, wird sich verstärkt Abstimmungsbedarf zwischen APAS und KfQK ergeben.

In der Summe werden sich für sogenannte Nicht-§ 319a HGB-Praxen kaum Veränderungen er-

geben. Allerdings werden der KfQK nunmehr ergänzende Instrumente zur Verfügung gestellt, um wirksame Qualitätskontrollen durchzusetzen, aber auch Umgehungs- und Missbrauchsversuchen entgegenzutreten. WP/vBP-Praxen sowie PfQK, die die gesetzlichen Vorgaben beachten, werden feststellen, dass sich für sie wenig ändern wird.

Gegenüberstellung der Satzung für Qualitätskontrolle alt/neu abrufbar unter [www.wpk.de/link/mags11601/](http://www.wpk.de/link/mags11601/)  
[www.wpk.de/magazin/s1-2016/](http://www.wpk.de/magazin/s1-2016/)

<sup>94</sup> § 66a Abs. 3 Satz 2 WPO.

<sup>95</sup> § 66a Abs. 4 Satz 1 und 2 WPO.

<sup>96</sup> § 66a Abs. 3 Satz 6 WPO.

<sup>97</sup> § 15 Abs. 3 SaQK in der Fassung vor dem 8. September 2016.



Der Aufsatz als PDF:

## WPK-Praxishinweise

[www.wpk.de/mitglieder/praxishinweise/](http://www.wpk.de/mitglieder/praxishinweise/)



In der Rubrik **Praxishinweise** stellt die Wirtschaftsprüferkammer Informationen zu unterschiedlichen, für die Berufspraxis der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer relevanten Themen zusammen.

- Bestechungsbekämpfung (OECD-Empfehlung)
- Datenschutz
- Durchsuchung/Beschlagnahme
- Erstellung Jahresabschluss
- Geldwäschebekämpfung
- Hinweise der Kommission für Qualitätskontrolle
- Honorare Prüfung kommunale Eigenbetriebe
- Honorarumfrage der WPK
- Informationspflichten (E-Mails/Internet/AGB)
- Kundmachung/Werbung
- Offenlegung/Hinterlegung
- PartGmbH
- Siegelführung
- Skalierte Prüfungsdurchführung
- Transparenzberichte
- Vergabeverfahren
- Versicherung

# Veränderungen der Rahmenbedingungen für die Berufsausübung

*WPI/StB Dipl.-Ökon. Andreas Dörschell, RA FAVerwR Dr. Peter Uhlmann LL.M.*



Der Beitrag liefert einen Überblick über die nach dem APAReG erweiterten Möglichkeiten der Berufsausübung und die neuen Betätigungsfelder – eine deutliche Liberalisierung des Berufsrechts.

- I. Vorbemerkungen
- II. Art der beruflichen Tätigkeit
- III. Gleichstellung von Gesellschaft bürgerlichen Rechts und Partnerschaftsgesellschaft
- IV. Ausnahmegenehmigung für vergleichbare Tätigkeiten
- V. Beurlaubung
- VI. Berufshaftpflichtversicherung
- VII. Praxis, berufliche Niederlassung, Hauptniederlassung und Zweigniederlassung
  1. Praxis
  2. Berufliche Niederlassung
  3. Hauptniederlassung
  4. Zweigniederlassung
- VIII. Rechtsformöffnung für WPG/BPG

## I. Vorbemerkungen

Die beruflichen Rahmenbedingungen für die Berufsausübung sind durch das Abschlussprüferaufsichtsreformgesetzes (APAReG) auch in Bereichen erheblich verändert worden, die weniger im Zentrum der berufspolitischen Diskussionen stehen. Betroffen sind zentrale Begriffe wie die eigene Praxis, die berufliche Niederlassung und Zweigniederlassungen, die Art der beruflichen Tätigkeit, die Versicherungspflicht, aber auch die Möglichkeit, bisher unvereinbare Tätigkeiten mit Genehmigung der WPK auszuüben. Der Gesetzgeber hat schon bestehende Möglichkeiten der Berufsausübung erheblich erweitert sowie neue Betätigungsfelder eröffnet und das

Berufsrecht damit deutlich liberalisiert. Die nachfolgenden Ausführungen informieren über die wesentlichen Veränderungen und zeigen verschiedene Gestaltungsmöglichkeiten auf.

## II. Art der beruflichen Tätigkeit

Das Berufsbild des Wirtschaftsprüfers wird maßgeblich durch den in § 2 WPO seit dem Jahr 1975 unverändert beschriebenen Inhalt und die gesetzlich zulässigen Arten der Tätigkeit bestimmt.

Inhaltlich haben WP/vBP die *berufliche Aufgabe*, betriebswirtschaftliche Prüfungen, insbesondere solche von Jahresabschlüssen wirtschaftlicher Unternehmen, durchzuführen und Bestätigungsvermerke über die Vornahme und das Ergebnis solcher Prüfungen zu erteilen (§ 2 Abs. 1 WPO). Hinsichtlich gesetzlicher Abschlussprüfungen ist diese berufliche Aufgabe eine Vorbehaltsaufgabe.

Neben ihrer beruflichen Aufgabe sind WP/vBP unter anderem *befugt*, ihre Auftraggeber in steuerlichen Angelegenheiten zu beraten und zu vertreten, auf den Gebieten der wirtschaftlichen Betriebsführung als Sachverständige aufzutreten und in wirtschaftlichen Angelegenheiten zu beraten (§ 2 Abs. 2, 3 WPO).

Die berufliche Aufgabe, *betriebswirtschaftliche Prüfungen* durchzuführen, findet ihren Ausdruck auch in der Berufsbezeichnung *Wirtschaftsprüfer*.

Dieser Fokussierung des Berufsbildes auf die Durchführung betriebswirtschaftlicher Prüfungen entsprachen bisher auch die zugelassenen originären Arten der Tätigkeit (§ 43 a Abs. 1 WPO). Bis zum Inkrafttreten des APAReG musste jeder WP/vBP seinen Beruf in mindestens einer Organisationseinheit – einer WP-Praxis, einer Berufsgesellschaft, einem genossenschaftlichen Prüfungsverband oder einer Prüfungsstelle der Sparkassen – ausüben, die zur Durchführung gesetzlicher Abschlussprüfungen berechtigt ist. Nur daneben konnte ein WP/vBP in anderen Organisationseinheiten tätig sein, aus denen heraus er die weiteren Befugnisse eines Wirtschaftsprüfers wahrnehmen konnte (zum Beispiel in einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts, einer Partnerschaft ohne die Anerkennung als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder einer anerkannten Rechts- oder Steuerberatungsgesellschaft). Viele Wirtschaftsprüfer, die im Alltag tatsächlich allein im Rahmen einer Sozietät, einer einfachen Partnerschaft oder einer Steuerberatungsgesellschaft wirtschafts- oder steuerberatend tätig waren, mussten deshalb formal eine eigene Praxis (*genannt Formalpraxis*) unterhalten.

Dies hat sich durch das APAReG grundlegend geändert.

Seit dem 17. Juni 2016 können WP/vBP ihren Beruf auch ausschließlich aus einer Organisationseinheit heraus ausüben, die nicht zur Durchführung gesetzlicher Abschlussprüfungen berechtigt ist (siehe Tabelle). Der Gesetzgeber begründet diese weitreichende Veränderung damit, dass das Berufsbild an die tatsächlichen Entwicklungen und praktischen Verhältnisse anknüpfend modernisiert werden soll (BT-Drucks. 18/6282, Seite 57).

### Übersicht über die neuen originären Tätigkeiten von Wirtschaftsprüfern (§ 43 a Abs. 1 WPO)

Tätigkeit in <b>gemeinsamer Berufsausübung</b> gemäß § 44 b (zum Beispiel Gesellschaft bürgerlichen Rechts, Partnerschaft ohne die Anerkennung als Berufsgesellschaft)	§ 43 a Abs. 1 Nr. 1 WPO
Tätigkeit als zeichnungsberechtigte <b>Vertreter oder zeichnungsberechtigte Angestellte</b> bei <b>Personengesellschaften nach § 44 b Absatz 1</b> (zum Beispiel Gesellschaft bürgerlichen Rechts, Partnerschaft ohne die Anerkennung als Berufsgesellschaft soweit mindestens ein WP-Sozius/Partner beteiligt ist)	§ 43 a Abs. 1 Nr. 3 WPO
Tätigkeit als zeichnungsberechtigte <b>Vertreter oder zeichnungsberechtigte Angestellte</b> bei <b>EU- oder EWR-Abschlussprüfern, EU- oder EWR-Abschlussprüfungsgesellschaften</b>	§ 43 a Abs. 1 Nr. 3 WPO
Tätigkeit als <b>gesetzlicher Vertreter</b> einer <b>Buchprüfungsgesellschaft, einer Rechtsanwalts-gesellschaft oder einer Steuerberatungsgesellschaft</b>	§ 43 a Abs. 1 Nr. 4 WPO
Tätigkeit als zeichnungsberechtigte <b>Vertreter oder zeichnungsberechtigte Angestellte</b> bei einem <b>Angehörigen eines ausländischen Prüferberufs oder einer ausländischen Prüfungsgesellschaft</b> oder als gesetzliche Vertreter einer ausländischen Prüfungsgesellschaft, wenn die Voraussetzungen für deren Berufsausübung den Vorschriften dieses Gesetzes im Wesentlichen entsprechen	§ 43 a Abs. 1 Nr. 5 WPO
Tätigkeit als <b>gesetzlicher Vertreter</b> einer <b>ausländischen Rechtsberatungsgesellschaft oder Steuerberatungsgesellschaft</b> , wenn die Voraussetzungen für deren Berufsausübung den Vorschriften der Bundesrechtsanwaltsordnung oder des Steuerberatungsgesetzes im Wesentlichen entsprechen	§ 43 a Abs. 1 Nr. 6 WPO
Tätigkeit als <b>Angestellte der Wirtschaftsprüferkammer</b>	§ 43 a Abs. 1 Nr. 7 WPO
Tätigkeit als <b>Angestellte</b> des Bundesamts für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle, soweit es sich um eine Tätigkeit bei der <b>Abschlussprüferaufsichtsstelle</b> handelt	§ 43 a Abs. 1 Nr. 8 WPO
Tätigkeit als <b>Angestellte einer nach § 342 Absatz 1 des Handelsgesetzbuchs</b> vom Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz durch Vertrag <b>anerkannten Einrichtung</b> (DRSC)	§ 43 a Abs. 1 Nr. 9 a) WPO

Tätigkeit als <b>Angestellte einer nach § 342 b Absatz 1 des Handelsgesetzbuchs</b> vom Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen durch Vertrag <b>anerkannten Prüfstelle (DPR)</b>	§ 43 a Abs. 1 Nr. 9 b) WPO
Tätigkeit als <b>Angestellte einer nicht gewerblich tätigen Personenvereinigung</b> , <ul style="list-style-type: none"> <li>deren ordentliche Mitglieder Berufsangehörige, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, vereidigte Buchprüfer oder Buchprüfungsgesellschaften oder Personen oder Personengesellschaften sind, die die Voraussetzungen des § 44 b Absatz 2 Satz 1 erfüllen,</li> <li>deren ausschließlicher Zweck die Vertretung der beruflichen Belange der Wirtschaftsprüfer oder vereidigten Buchprüfer ist und</li> <li>in der Berufsangehörige, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, vereidigte Buchprüfer oder Buchprüfungsgesellschaften die Mehrheit haben (zum Beispiel IDW, IFAC, WPV)</li> </ul>	§ 43 a Abs. 1 Nr. 9 c) WPO
Tätigkeit als <b>Angestellte der BAFin</b> , wenn es sich um eine Tätigkeit <ul style="list-style-type: none"> <li>nach Abschnitt 11 des Wertpapierhandelsgesetzes oder</li> <li>zur Vorbereitung, Durchführung und Analyse von Prüfungen bei einem von einer Aufsichtsbehörde beaufsichtigten Unternehmen handelt</li> </ul>	§ 43 a Abs. 1 Nr. 10 WPO
Tätigkeit als <b>Angestellte eines Prüfungsverbands nach dem Kreditwesengesetz</b>	§ 43 a Abs. 1 Nr. 11 WPO

Seit dem 17. Juni 2016 kann also ein WP/vBP seinen Beruf zum Beispiel auch ausschließlich als Sozius einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts, Partner einer Partnerschaft ohne die Anerkennung als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder als gesetzlicher Vertreter einer anerkannten Rechtsanwalts- oder Steuerberatungsgesellschaft ausüben.

Der Gesetzgeber verpflichtet WP/vBP damit nicht mehr, sich dauerhaft organisatorisch für die Durchführung betriebswirtschaftliche Prüfungen bereitzuhalten. Mit dieser Loslösung von der Fokussierung des Berufsbildes auf die Durchführung betriebswirtschaftlicher Prüfungen ermöglicht der Gesetzgeber WP/vBP sich inhaltlich und jetzt auch organisatorisch zum Beispiel auf die Beratung und Vertretung in steuerlichen Angelegenheiten oder die Beratung in wirtschaftlichen Angelegenheiten zu beschränken.

WP/vBP, die aus den genannten Gründen eine eigene Praxis unterhalten, ohne dass in dieser im eigenen Namen, auf eigene Rechnung und im eigenen Risiko Mandate betreut werden, können diese Formalpraxis nun durch eine entsprechende Meldung zum Berufsregister beenden.

Insbesondere vor dem Hintergrund, dass mit der Beendigung einer Formalpraxis die dazugehörige

Versicherungspflicht entfällt (siehe unter VI.) und ein WP/vBP ohne eigene Praxis seine berufliche Niederlassung in die Praxis verlegen kann, von der aus er überwiegend tätig ist (siehe unter VII. 2.), haben seit dem 17. Juni 2016 bereits viele WP/vBP von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, ihre eigene Praxis beim Berufsregister abzumelden. Die WPK unterstützt ihre Mitglieder hierbei mit Formularen.

[www.wpk.de/service-center/berufsregister/aenderungsmittelungen/](http://www.wpk.de/service-center/berufsregister/aenderungsmittelungen/)

### III. Gleichstellung von Gesellschaft bürgerlichen Rechts und Partnerschaftsgesellschaft

WP/vBP können ihren Beruf seit je her gemeinsam auch mit Angehörigen anderer freier Berufe in einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts und seit dem Jahr 1994 auch in einer Partnerschaftsgesellschaft ausüben. Zunächst waren die gemeinsame Berufsausübung in einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts und einer Partnerschaftsgesellschaft als originäre Tätigkeiten durch eine einheitliche Regelung in § 44 b WPO gleichgestellt. Seit dem Jahr 2000 gingen die Gesellschaft bürgerlichen Rechts und die Partnerschaft berufsrechtlich dann getrennte Wege. Während die Tätigkeit in einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts eine originäre Tätigkeit blieb, setzte die Tätigkeit in einer Partnerschaftsgesellschaft nun daneben eine originäre Tätigkeit voraus. Die Gesetzesbegründung, nach der die nicht als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft anerkannte Partnerschaftsgesellschaft nicht selbst die Vorbehaltsaufgaben der WP/vBP durchführen dürfe (BT-Drucks. 14/3649, Seite 24), war jedoch widersprüchlich, da auch eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts kein gesetzlicher Abschlussprüfer gemäß § 319 Abs. 1 Satz 1, 2 HGB sein kann. Allerdings besteht für die Gesellschaft bürgerlichen Rechts ungeachtet der Feststellung ihrer Teilrechtsfähigkeit durch den Bundesgerichtshof im Jahr 2001 (BGH-II ZR 331/00) – anders als für die Partnerschaftsgesellschaft – die Möglichkeit, eine auf die Gesellschaft bürgerlichen Rechts lautenden Wahl und Beauftragung als gesetzlicher Abschlussprüfer in eine Wahl und Beauftragung der WP-Gesellschaft umzudeuten (Schnepel, in: Hense/Ulrich, WPO, § 44 b, Rn. 17). Soll die Gesellschaft bürgerlichen Rechts selbst als Abschlussprüfer tätig werden, besteht heute auch für diese die Möglichkeit einer Anerkennung als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (siehe unter VIII.).

Gesellschaften bürgerlichen Rechts und Partnerschaftsgesellschaften ohne Anerkennung als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft werden nach dem APAReG durch eine einheitliche Regelung in § 44b WPO wieder gleichgestellt. Die Tätigkeit als Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts und Partner einer Partnerschaftsgesellschaft stellen damit jeweils originäre Tätigkeiten dar, die nun auch ohne die zusätzliche Unterhaltung einer eigenen Praxis ausgeübt werden können (siehe unter II.). Ob an der unterschiedlichen Behandlung bei der Umdeutung von auf eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts oder eine Partnerschaftsgesellschaft lautenden Beschlüssen über die Bestellung als gesetzlicher Abschlussprüfer weiter festgehalten werden kann, ist fraglich, insbesondere wenn der Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts seinen Beruf nicht mehr zugleich auch in eigener Praxis ausübt.

Letztlich wirft die offene Formulierung von § 44b Abs. 1 WPO, nach der WP/vBP ihren Beruf in *Personengesellschaften* gemeinsam ausüben dürfen, die Frage auf, ob hiervon – neben der Tätigkeit als Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts oder einer Partnerschaftsgesellschaft – auch die Tätigkeit als Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft oder einer Kommanditgesellschaft jeweils ohne die Anerkennung als Berufsgesellschaft erfasst ist. Die Antwort auf diese Frage wird maßgeblich vom gesellschaftsrechtlichen Streit um die Freiberufler-OHG mitbestimmt werden (vgl. Henssler/Markworth, NZG 2015, Seite 1 ff.)

#### IV. Ausnahmegenehmigung für vergleichbare Tätigkeiten

Weitere Veränderung kann das Berufsbild durch die Öffnung für bisher mit dem Beruf unvereinbare Tätigkeiten erfahren.

Bisher waren Wirtschaftsprüfern gewerbliche Tätigkeiten, außerberufliche Anstellungsverhältnisse und Beamtenverhältnisse ausnahmslos verboten. Gerechtfertigt wurde diese Beschränkung der Berufsfreiheit mit dem Schutz des Vertrauens in die Unabhängigkeit und Eigenverantwortlichkeit der Berufsangehörigen, insbesondere bei der dem Beruf als Vorbehaltsaufgabe übertragenen Durchführung gesetzlicher Abschlussprüfungen. Wollte ein WP/vBP eine solche verbotene Tätigkeit wahrnehmen, blieb ihm bisher nur die Beurlaubung. Während einer Beurlaubung darf ein WP/vBP aber seine Berufsbezeichnung nicht führen und den Beruf nicht ausüben.

Seit dem 17. Juni 2016 kann die Wirtschaftsprüferkammer Wirtschaftsprüfern auf Antrag genehmigen, eine unvereinbare Tätigkeit auszuüben, wenn diese

1. einer originären Tätigkeiten oder einer mit dem Beruf vereinbaren Tätigkeit vergleichbar ist und
2. durch die Tätigkeit das Vertrauen in die Einhaltung der Berufspflichten nicht gefährdet werden kann.

Die unvereinbare Tätigkeit muss dabei einer beruflichen Tätigkeit nach Inhalt und Form vergleichbar sein (BT-Drucks. 18/6282, Seite 74). Die inhaltliche und die formale Vergleichbarkeit sind getrennt voneinander zu prüfen. Dabei bedarf es für die Vergleichbarkeit insgesamt jeweils eines Mindestmaßes an Vergleichbarkeit.

Für die formale Vergleichbarkeit sind sowohl die Organisationsformen des Arbeitgebers als auch die dahinterliegenden Strukturen des außerberuflichen Arbeitgebers zu berücksichtigen. Ausgeschlossen ist nach der Gesetzesbegründung eine Genehmigung für die Tätigkeit eines sogenannten Syndikus-Wirtschaftsprüfers, zum Beispiel als Leiter des Rechnungswesens eines gewerblichen Unternehmens.

Eine inhaltliche Vergleichbarkeit besteht, wenn die Tätigkeit durch praktische berufliche Aufgaben im Sinne des § 2 WPO geprägt wird. Ist eine Tätigkeit formal oder inhaltlich nicht vergleichbar, scheidet die Vergleichbarkeit insgesamt aus.

Zugleich muss aber auch insgesamt ein Mindestmaß an Vergleichbarkeit gegeben sein.

Für die Beurteilung der Gefährdung von Berufspflichten lässt sich kein genereller abstrakter Maßstab festlegen. Tatsächlich begründen Tätigkeiten in öffentlich-rechtlichen Einrichtungen – zumindest im Bereich der Aufsicht – tendenziell wohl weniger den Anschein einer Gefährdung von Berufspflichten als Tätigkeiten in zivilrechtlichen Einrichtungen. Die WPK lässt sich in jedem Fall von außerberuflichen Arbeitgebern eines WP/vBP bestätigen, dass die Berufspflichten der WP/vBP bei der Ausübung des Direktionsrechts gewahrt werden.

Genehmigungsfähig sind vor diesem Hintergrund zum Beispiel Tätigkeiten als,

- Prüfer beim Bundes- oder Landesrechnungshof oder einer kommunalen Prüfungseinrichtung,
- Leiter Rechnungswesen einer Steuerberaterkammer,
- Prüfer bei einer ausländischen Finanzmarktaufsicht,
- Geschäftsführer einer Gesellschaft zur Fortbildung des Berufsstandes, die die zentralen Anerkennungsvoraussetzungen als Berufsgesellschaft erfüllt,
- Angestellter einer Rechtsanwalts- oder Steuerberatersozietät.

Die Genehmigung kann mit Nebenbestimmungen verbunden werden. Insbesondere kommt eine Befristung in Betracht, wenn die genehmigte unvereinbare Tätigkeit weniger berufsnah ist und hinter der originären Berufsausübung vollständig zurücktritt. Damit soll der Gleichklang mit der Wiederbestellung gewahrt bleiben, die nach mehrjähriger außerberuflicher Tätigkeit unter Umständen von der Ablegung einer Prüfung abhängig sein kann.

Anders als bei der Beurlaubung setzt die Ausnahmegenehmigung voraus, dass der Antragsteller seinen Beruf weiterhin in einer originären Form der Berufsausübung, also in eigener Praxis (dann mit eigener Berufshaftpflichtversicherung) oder im Anstellungsverhältnis bei einem WP/vBP oder einer Prüfungsgesellschaft ausüben kann.

Weitere Einzelheiten zur Ausnahmegenehmigung für vergleichbare Tätigkeiten mit Verfahrenshinweisen und einzelnen Beispielen hat die WPK in einem Merkblatt zusammengefasst.

[www.wpk.de/service-center/berufsregister/ausnahmegenehmigung/](http://www.wpk.de/service-center/berufsregister/ausnahmegenehmigung/)

## V. Beurlaubung

Neue Möglichkeiten und mehr Flexibilität ergeben sich auch bei der Beurlaubung. Diese kann nicht mehr wie bisher nur für maximal drei Jahre, sondern für nunmehr *insgesamt fünf Jahre* gewährt werden. Darüber hinaus kann die Beurlaubung seit dem 17. Juni 2016 auch dazu dienen, sich vorübergehend aus *familiären Gründen*, etwa für die Kindererziehung, die Pflege von Angehörigen oder bei einer nur zeitweisen Berufsunfähigkeit, aus der aktiven Berufstätigkeit zurückziehen zu können (BT-Drucks. 18/6282, Seite 75).

Weitere Einzelheiten zur Beurlaubung mit Verfahrenshinweisen und einem Antragsformular hat die WPK in einem Merkblatt zusammengefasst.

[www.wpk.de/service-center/berufsregister/beurlaubung/](http://www.wpk.de/service-center/berufsregister/beurlaubung/)

## VI. Berufshaftpflichtversicherung

§ 54 WPO, der die Versicherungspflicht regelt, wurde durch das APAReG vollständig neu gefasst. Inhaltlich unverändert ist die Versicherungspflicht für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften mit beschränkter Berufshaf-



**WP/StB Dipl.-Ökon. Andreas Dörschell** ist Mitglied des Vorstandes der WPK und Vorsitzender der Vorstandsabteilung Bestellungen und Widerruf, Register- und Beitragsangelegenheiten der WPK.



**RA FAVerwR Dr. Peter Uhlmann LL.M.** ist Leiter der Mitglieder- und Beitragsabteilung der WPK.

tung. Für WP/vBP knüpft die Versicherungspflicht nicht mehr an die in der WPO nicht definierte *selbstständige Tätigkeit* an, einem insgesamt wenig konturierten Begriff, sondern unmissverständlich an die in der WPO definierte *Art der beruflichen Tätigkeit*. Versicherungspflichtig sind sämtliche Tätigkeiten nach § 43a Abs. 1 Nr. 1 WPO.

Versicherungspflichtig sind damit Wirtschaftsprüfer

- in eigener Praxis und
- in gemeinsamer Berufsausübung in einer Personengesellschaft (§ 44b WPO), also
  - als (Schein-)Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die nicht als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft anerkannt ist;
  - als (Schein-)Partner einer Partnerschaft, die weder als Berufsgesellschaft (also als WPG, BPG, StBG oder RAG) anerkannt noch in ihrer Berufshaftung beschränkt ist (sogenannte einfache Partnerschaft);
  - als (Schein-)Gesellschafter einer Personenhandels-gesellschaft, die nicht als Berufsgesellschaft (also WPG, StBG oder RAG) anerkannt ist, und
  - als (Schein-)Gesellschafter einer ausländischen Personengesellschaft (zum Beispiel LLP, LLC).

Die Versicherungspflicht entfällt, wenn die Personengesellschaft als anerkannte Berufsgesellschaft oder als Partnerschaft mit beschränkter Berufshaftung selbst versicherungspflichtig ist. Die Versicherungspflicht entfällt jedoch nicht bei einer Tätigkeit als Partner einer einfachen Partnerschaft, welche

bei Beteiligung von Steuerberatern nach § 51 DVStB selbst versicherungspflichtig ist. Die Einhaltung dieser Versicherungspflicht ist – anders als bei einer anerkannten Steuerberatungsgesellschaft – nicht unmittelbar durch Vorschriften über den Widerruf der Anerkennung sichergestellt.

Weiter hat der Gesetzgeber eine Vielzahl von Regelungen aus der durch das Berufsaufsichtsreformgesetz bereits im Jahr 2007 aufgehobenen Wirtschaftsprüfer-Berufshaftpflichtversicherungsverordnung (WPBHV) in die Wirtschaftsprüferordnung übernommen. Andere Regelungen der WPBHV wurden in die Berufssatzung überführt (siehe Tabelle).

Regelung in der WPBHV (alt)	Regelung in der WPO/der Berufssatzung (BS) (neu)
Tätigkeit i. § 1 Abs. 1 – Versicherungspflicht	§ 54 Abs. 1 WPO – inhaltlich teilw. verändert
§ 1 Abs. 2 – BHV bei inländ. Versicherer	§ 23 Abs. 1 BS – inhaltlich unverändert
§ 1 Abs. 3 – BHV bei ausländ. Versicherer	§ 23 Abs. 2 BS – inhaltlich unverändert
§ 1 Abs. 4 – Nachweispflichten bei ausländ. Versicherer	§ 23 Abs. 3 BS – inhaltlich teilw. verändert
§ 2 Abs. 1 – Mindestversicherungssumme	§ 54 Abs. 4 Satz 1 WPO – inhaltlich unverändert
§ 2 Abs. 2 – Selbstbehalt	§ 54 Abs. 4 Satz 2 WPO – inhaltlich unverändert
§ 3 Abs. 1 Nr. 1 – Vertragsinhalt – keine Maximierung	§ 54 Abs. 2 Satz 1 – inhaltlich unverändert
§ 3 Abs. 1 Nr. 2 – Vertragsinhalt – Berufs-/Tätigkeitsverbote	§ 24 Nr. 1 BS – inhaltlich unverändert
§ 3 Abs. 1 Nr. 3 – Vertragsinhalt – Auslandsrisiko in DM	§ 24 Nr. 2 BS – jetzt Auslandsrisiko in Euro
§ 3 Abs. 2 – Begrenzungen des Versicherungsschutzes	§ 54 Abs. 2 Satz 2 WPO – inhaltlich teilw. verändert
§ 4 Abs. 1 – Versicherungsausschlüsse nach Ansprüchen	§ 54 Abs. 3 Nr. 1-3 – inhaltlich unverändert
§ 4 Abs. 2 – Versicherungsausschlüsse Ausland	§ 54 Abs. 3 Nr. 4 – inhaltlich unverändert
§ 5 Abs. 1 – Nachweis BHV bei Bestellung	§ 25 Abs. 1 BS – inhaltlich unverändert
§ 5 Abs. 2 – Nachweis BHV bei Anerkennung	§ 25 Abs. 2 BS – inhaltlich unverändert
§ 6 – Anzeigepflichten des Versicherers	§ 26 Abs. 3 BS – inhaltlich unverändert
§ 7 – Überwachungspflicht der WPK	ersatzlos gestrichen – die Überwachungspflicht ist gesetzlicher Auftrag der WPK aus §§ 20 Abs. 2 Nr. 4, 34 Abs. 1 Nr. 2 WPO
§ 7a Abs. 1 – Nachweisverfahren zu § 44b Abs. 4 WPO	§ 26 Abs. 2 Satz 1 WPO – inhaltlich unverändert

§ 7a Abs. 2 – Nachweisverfahren zu § 44b Abs. 4 WPO	§ 26 Abs. 2 Satz 2 WPO – inhaltlich unverändert
§ 7a Abs. 3 – Verpflichtung des Versicherers	§ 26 Abs. 3 BS – inhaltlich unverändert
§ 8 – entsprechende Geltung für vBP	für Regelungen in BS – BS spricht immer von WP/vBP für WPO – § 130 Abs. 1 WPO
§ 9 – Übergangsregelung für 1999	ersatzlos entfallen
§ 10 – Inkrafttreten, Außerkrafttreten	ersatzlos entfallen

## VII. Praxis, berufliche Niederlassung, Hauptniederlassung und Zweigniederlassung

### 1. Praxis

Der Begriff der *Praxis* wird in der WPO vorausgesetzt und nicht definiert. Aus einer Gesamtschau aller *Praxis*-bezogenen Vorschriften in der WPO und dem Satzungswerk der WPK folgt, dass unter *Praxis* eine wirtschaftliche und rechtliche Organisationseinheit zu verstehen ist, aus der Berufsangehörige ihre beruflichen Aufgaben nach § 2 WPO im Einklang mit dem Berufsrecht heraus ausüben können. Dies kann zum Beispiel eine eigene *Praxis*, eine Partnerschaft, eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Rechtsanwalts-gesellschaft, ein genossenschaftlicher Prüfungsverband oder auch die WPK sein.

Wird ein WP/vBP als Einzelunternehmen im eigenen Namen, auf eigene Rechnung und auf eigenes Risiko tätig, übt er seinen Beruf in *eigener Praxis* aus.

Wird ein WP/vBP als Partner, Sozius, gesetzlicher Vertreter, Angestellter usw. unter fremden Namen, auf fremde Rechnung und fremdes Risiko, zum Beispiel aus einer Partnerschaft oder einer Berufsgesellschaft heraus tätig, übt er seinen Beruf nicht aus seiner eigenen *Praxis* heraus, sondern aus einer anderen *Praxis* heraus aus.

Übt ein WP/vBP seinen Beruf nicht (mehr) aus einer fremden *Praxis* heraus und auch nicht aktiv als Einzelunternehmen aus seiner eigenen *Praxis* heraus aus, etwa weil er sich aus dem aktiven Berufsleben vorübergehend oder endgültig zurückgezogen hat, ohne auf die Bestellung zu verzichten, *gilt* er dennoch mit allen Rechten und Pflichten, insbesondere der Versicherungspflicht, als in eigener *Praxis* tätig (*sogenannte Formalpraxis*).

## 2. Berufliche Niederlassung

Jeder WP/vBP muss eine berufliche Niederlassung unterhalten (§ 3 Abs. 1 Satz 1 WPO). An dieser muss er, wie sich aus § 38 Nr. 1 c) WPO („... *Begründung der beruflichen Niederlassung, deren Anschrift ...*“) ergibt, zumindest postalisch erreichbar sein.

Berufliche Niederlassung und Berufsausübung werden für WP/vBP durch § 3 Abs. 1 Satz 2 WPO verknüpft. Danach ist die berufliche Niederlassung eines WP/vBP die Praxis, von der aus er seinen Beruf überwiegend ausübt. Übt ein WP/vBP seinen Beruf in mehreren Praxen aus – zum Beispiel in eigener Praxis, als gesetzlicher Vertreter oder Angestellter in einer WPG und in der WPK – muss er sich zu seiner beruflichen Niederlassung erklären. Dabei ist zu beachten, dass WP/vBP, die auch in eigener Praxis tätig sind, bei der Wahl des Ortes ihrer beruflichen Niederlassung beschränkt sind. Wie der Vergleich zu § 28 Abs. 1 Satz 4 WPO und § 47 Satz 1 WPO zeigt, muss der Inhaber einer eigenen Praxis seine berufliche Niederlassung am Ort, das heißt der politischen Gemeinde seiner eigenen Praxis haben, um die Einhaltung der Berufspflichten bei der Berufsausübung sicherzustellen.

## 3. Hauptniederlassung

Für WPG/BPG tritt an die Stelle der beruflichen Niederlassung die Hauptniederlassung.

Jede WPG/BPG muss eine Hauptniederlassung unterhalten, an der sie für Mandanten und Dritte erreichbar ist [§ 38 Nr. 2 c) WPO „... *Anschrift der Hauptniederlassung, Kontaktmöglichkeiten ...*“].

Hauptniederlassung und Berufsausübung werden für WPG/BPG miteinander durch § 3 Abs. 2 WPO verbunden. Die Hauptniederlassung einer WPG/BPG ist der Verwaltungssitz der Gesellschaft. Verwaltungssitz ist der Ort, von dem aus ständig und tatsächlich die Geschäfte der Gesellschaft geführt werden, WPG/BPG also bei der Berufsausübung verantwortlich geführt werden. Der Verwaltungssitz muss nicht mit dem Satzungssitz identisch sein. Der Verwaltungssitz ergibt sich selbst nicht aus dem Handelsregister, stimmt aber im Zweifel mit der in das Handelsregister eingetragenen inländischen Geschäftsanschrift überein.

## 4. Zweigniederlassung

Hervorzuheben ist, dass jede eigene Praxis und jede WPG/BPG mindestens einen kontakt- und publikumsfähigen Standort, namentlich die berufliche Niederlas-

sung des Praxisinhabers beziehungsweise die Hauptniederlassung, unterhalten muss. Das gilt auch für die oben genannte sogenannte Formalpraxis. Hintergrund sind die auftraggeberorientierten Dienstleistungsaufgaben des Berufs, die eine Berufsausübung ohne tatsächliche Erreichbarkeit im Grunde ausschließen.

Daneben kann jede eigene Praxis und jede WPG/BPG noch weitere berufliche Standorte unterhalten. Der sehr formale Ansatz in der Berufssatzung, jede Kundmachung einer beruflichen Anschrift würde eine beitragspflichtige Niederlassung, eine Zweigniederlassung oder gegebenenfalls eine weitere berufliche Anschrift begründen (§ 19 Abs. 1 BS WP/vBP a.F.), wurde bei der Neufassung der Berufssatzung ersatzlos gestrichen.

Die weiteren beruflichen Standorte sind zu unterscheiden in selbstständige Standorte (Zweigniederlassungen) und unselbstständige Standorte:

- Zweigniederlassungen müssen jeweils von wenigstens einem Berufsangehörigen oder EU oder EWR-Abschlussprüfer geleitet werden, der seine berufliche Niederlassung am Ort (politische Gemeinde) der Zweigniederlassung hat (§ 47 Satz 1 WPO). Zweigniederlassung ist ein Standort daher dann, wenn er aufgrund seiner Lage, der wahrgenommenen Aufgaben oder der Praxisorganisation nicht durch den Praxisinhaber beziehungsweise einen Berufsangehörigen am Ort der Hauptniederlassung einer WPG/BPG verantwortlich mitgeführt, das heißt einheitlich geleitet werden kann, sondern der weitere berufliche Standort einer eigenen Leitung durch einen Berufsangehörigen vor Ort bedarf. Zweigniederlassungen sind ungeachtet ihrer Organisation auch solche Standorte, die ausdrücklich als Zweigniederlassung kundgemacht werden. Dies gilt ausnahmsweise nicht, wenn sich die Kundmachung eines Standortes als Zweigniederlassung bei einer WPG/BPG auf die Eintragung als (handelsrechtliche) Zweigniederlassung in das Handelsregister beschränkt und die Gesellschaft, zum Beispiel durch die Bezeichnung als „weiteres Büro“, klarstellt, dass es sich berufsrechtlich um einen unselbstständigen Standort handelt.
- Unselbstständige Standorte (zum Beispiel das Büro im Nachbarort oder das repräsentativere Büro in der Innenstadt) können sowohl aus der beruflichen Niederlassung des Praxisinhabers beziehungsweise dem Hauptsitz einer WPG/BPG als auch aus einer Zweigniederlassung heraus verantwortlich mitgeführt, das heißt einheitlich geleitet werden.

Für die Abgrenzung von selbstständigen und unselbstständigen Standorten entwickelt die WPK der-

zeit geeignete Kriterien. Maßgeblich muss dabei sein, ob der jeweilige Standort wegen der wahrgenommenen Aufgabe, seiner Größe (Zahl der Monate, Zahl der [berufsangehörigen] Mitarbeiter) seiner Organisation oder seiner Lage der Leitung durch einen Berufsangehörigen vor Ort bedarf.

## VIII. Rechtsformöffnung für WPG/BPG

Durch die Neufassung von § 27 Abs. 1 WPO können nun alle Gesellschaften in europäischen, deutschen oder in einem Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines Vertragsstaats des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum zugelassenen Rechtsformen als WPG/BPG anerkannt werden.

Möglich wird damit etwa eine GbR WPG nach deutschem Recht oder eine S.A.R.L. WPG nach französischem Recht.

Aber auch ohne die Anerkennung als WPG/BPG darf eine in ihrem Heimatland als EU- oder EWR-Abschlussprüfungsgesellschaft anerkannte Gesellschaft, in Deutschland gesetzliche Abschlussprüfungen nur dann durchführen, wenn sie im Berufsregister registriert ist und der WPK die Tätigkeit als Abschlussprüfer angezeigt hat (§ 131 ff. WPO).



Der Aufsatz als PDF:

## WPK-Service Center

[www.wpk.de/service-center/](http://www.wpk.de/service-center/)



Im **Service Center** stehen unseren Mitgliedern Formulare, Muster und Merkblätter zu den Themenbereichen Berufsregister, Qualitätskontrolle und Sonstiges zur Verfügung.

### BERUFSREGISTER

- Änderungsmitteilungen zum Berufsregister
- Anzeige der Aufnahme der Tätigkeit als gesetzlicher Abschlussprüfer
- Ausnahmegenehmigung für die Tätigkeit als gesetzlicher Vertreter einer WPG
- Ausnahmegenehmigung für eine unvereinbare Tätigkeit
- Berufshaftpflichtversicherung (BHV)
- Bestellung/Wiederbestellung
- Beurlaubung
- Entsendung ins Ausland
- Erteilung einer Bescheinigung
- Gründung von Berufsgesellschaften
- Kontaktdaten/Netzwerk
- Mitgliedschaft in einem Netzwerk
- Notgeschäftsführung
- Trennung der Berufe
- Verzicht auf die Bestellung
- Weiterführung der Berufsbezeichnung
- Widerspruch Veröffentlichung/Weitergabe von Daten
- Zugehörigkeit zu einem ausländischen Prüferberuf

### QUALITÄTSKONTROLLE

- Anbieter von Fortbildungsveranstaltungen
- Anzeige der Aufnahme der Tätigkeit als gesetzlicher Abschlussprüfer
- Beispiele für Mängel des Qualitätssicherungssystems
- Fortbildungsnachweis
- Hinweise der Kommission für Qualitätskontrolle
- Mitteilung nach § 14 Satzung für Qualitätskontrolle
- Registrierungsverfahren
- Unabhängigkeitsbestätigung

### SONSTIGES

- Bezug WPK Magazin und Jahresbericht als PDF
- Logo der WPK
- SEPA-Lastschriftverfahren

# Änderungen in der Berufsaufsicht

*WP/RA Dr. Hans-Friedrich Gelhausen, WP/StB/IRA/CPA Dipl.-Kfm.  
Rudolf Krauß*

Die europäischen Vorgaben machten Änderungen im deutschen System der öffentlichen Aufsicht über Abschlussprüfer notwendig, die durch das APAReG umgesetzt wurden. Die Autoren erläutern die Neuerungen in der Berufsaufsicht, die auch eine Vereinheitlichung und Ausweitung des (gerichtlichen) Rechtsschutzes der Berufsangehörigen umfassen.



- I. Vorbemerkungen
- II. Änderungen in der Zuständigkeit
  - 1. Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse
    - a) APAS als „zuständige Behörde“
    - b) Anlassbezogene Ermittlungen
    - c) Inspektionen
    - d) Erweiterung des Kreises der Unternehmen von öffentlichem Interesse
  - 2. Fälle schwerer Schuld
- III. Berufsaufsichtliche Ermittlungen, Informationsaustausch mit anderen Stellen
  - 1. Berufsaufsichtliche Ermittlungen
    - a) Erweiterte Mitwirkungspflicht des Qualitätskontrollprüfers
    - b) Abschaffung der sogenannten Firewall
    - c) Verwertung der Ermittlungsergebnisse in anderen Aufsichtsverfahren
    - d) Unterrichtung der Staatsanwaltschaft
- 2. Zusätzliche Ermittlungsmöglichkeiten der APAS
  - a) Auskunftspflicht von Nichtkammerangehörigen
  - b) Informationsaustausch mit anderen Stellen
- 3. Unterrichtung des Arbeitgebers
- IV. Präventive und repressive Maßnahmen der Berufsaufsicht
  - 1. Berufsaufsichtliche Maßnahmen
    - a) Erweiterung des Maßnahmenkatalogs
    - b) Konkretisierende Vorschriften zur Sanktionsfindung
  - 2. Vorläufige Untersagungsverfügung
  - 3. Präventive Maßnahmen der APAS
  - 4. Berufsaufsichtliche Maßnahmen gegen Berufsgesellschaften
- V. Bekanntmachung von Maßnahmen, Unterrichtung des Beschwerdeführers
  - 1. Veröffentlichung berufsaufsichtlicher Maßnahmen im Internet
  - 2. Zusätzliche Veröffentlichungs- und Mitteilungspflichten der APAS
  - 3. Unterrichtung des Beschwerdeführers

#### VI. Vereinheitlichung des Rechtsweges und Ausweitung des Rechtsschutzes

1. Mehrstufige (außergerichtliche und gerichtliche) Überprüfung möglich
2. Kostenerstattung bei erfolgreichem Einspruch

#### VII. Änderungen im berufsgerichtlichen Verfahren

1. Sachentscheidung nach mündlicher Verhandlung
2. Verfahrenseinstellung aus Opportunitätsgründen nur mit Zustimmung der APAS

#### VIII. Ausblick

## I. Vorbemerkungen

Aufgrund entsprechender Vorgaben in der EU-Abschlussprüferrichtlinie<sup>1</sup> (EU-RL) und der EU-Abschlussprüferverordnung<sup>2</sup> (EU-VO) wurden Änderungen im deutschen System der öffentlichen Aufsicht über Abschlussprüfer notwendig. Dies betrifft insbesondere die Einrichtung einer eigenständigen, berufsstandsunabhängigen Aufsicht für Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse sowie auch einige inhaltliche Änderungen wie die Möglichkeit, im Falle von Verstößen neben den verantwortlichen natürlichen Personen auch Berufsgesellschaften zu sanktionieren, und die Pflicht von Wirtschaftsprüferkammer (WPK) und Abschlussprüferaufsichtsstelle, unanfechtbare berufsaufsichtliche Maßnahmen im Internet zu veröffentlichen. Diese Vorgaben wurden durch das Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz<sup>3</sup> (APAReG) mit Wirkung zum 17. Juni 2016 umgesetzt. In diesem Zusammenhang hat der Gesetzgeber den (gerichtlichen) Rechtsschutz der Berufsangehörigen vereinheitlicht und ausgeweitet.

## II. Änderungen in der Zuständigkeit

Zentraler Punkt des APAReG ist die Einrichtung der Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) als eigenständige, vom Berufsstand unabhängige Behörde. Die APAS führt die öffentliche fachbezogene Aufsicht über die WPK (§ 66a Abs. 1 Satz 1 WPO). Außerdem ist sie nach § 66a Abs. 6 WPO (erstverantwortlich) zuständig für die Berufsaufsicht in Bezug auf gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse nach § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB.

Eine weitere wesentliche Änderung betrifft die Zuständigkeit für berufsaufsichtliche Ermittlungen

und Maßnahmen in den Fällen schwerer Schuld; hierfür waren bisher die Generalstaatsanwaltschaft (GStA) und die Berufsgerichte primär zuständig. Nunmehr liegen auch diese Fälle zunächst in der Zuständigkeit der WPK oder (für § 319a HGB-Prüfungen) der APAS. Die Berufsgerichte werden nur noch dann befasst, wenn ein Berufsangehöriger (oder eine Berufsgesellschaft) die gerichtliche Überprüfung einer von der WPK oder der APAS verhängten berufsaufsichtlichen Maßnahme begehrt und einen entsprechenden Antrag stellt (§§ 71 a ff. WPO).

### 1. Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse

Die ausschließliche und unmittelbare Zuständigkeit für Ermittlungen bei Berufsangehörigen und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse nach § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB durchgeführt haben, wurde durch das APAReG auf die APAS übertragen. Dies gilt sowohl für anlassbezogene Ermittlungen bei Vorliegen eines Anfangsverdachts als auch für Ermittlungen, die ohne besonderen Anlass durchgeführt werden (Inspektionen).

Bisher war die WPK uneingeschränkt für alle anlassbezogenen und anlassunabhängigen berufsaufsichtlichen Ermittlungen zuständig. Nach § 61a Satz 1 WPO i. d. F. des APAReG ist sie dies nur noch „unbeschadet des § 66a“ WPO, das heißt soweit nicht die APAS zuständig ist. Dort sind in § 66a Abs. 6 Satz 1 WPO nunmehr eigene Ermittlungszuständigkeiten der „Abschlussprüferaufsicht“ (so die unveränderte Überschrift des § 66a WPO) geregelt. Über die Verhängung entsprechender Sanktionen wird ebenfalls von der APAS entschieden (§ 66a Abs. 6 Satz 3 WPO). Die Zuständigkeit der Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK) war demgegenüber ausschließlich auf die Fachaufsicht beschränkt.

Hervorzuheben ist, dass sich die Zuständigkeit der APAS nur auf solche Sachverhalte bezieht, die sich bei der Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse ergeben haben. Für andere Prüfungen von Praxen, die sowohl Unternehmen von öffentli-

<sup>1</sup> Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen.

<sup>2</sup> Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission.

<sup>3</sup> Gesetz zur Umsetzung der aufsichts- und berufsrechtlichen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse.

chem Interesse als auch andere Unternehmen prüfen, und für die Aufsicht über sonstige Berufspflichten ist weiterhin die WPK zuständig.

#### a) APAS als „zuständige Behörde“

Grund für die Errichtung der APAS ist, dass die WPK als Berufsorganisation nach den Vorgaben der EU nicht als für die öffentliche Aufsicht „zuständige Behörde“ benannt werden kann (vgl. Art. 32 EU-RL sowie Art. 20, 21 EU-VO) und für die Aufsicht über Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse – anders als für den übrigen Bereich der Aufsicht über Abschlussprüfer (vgl. Art. 32 Abs. 4b EU-RL) – auch keine Übertragung auf eine andere Stelle möglich ist (vgl. Art. 24 Abs. 1 EU-VO). Die bisherige (Erst-)Zuständigkeit der WPK auch für diesen Bereich konnte somit nicht aufrechterhalten werden.

#### b) Anlassbezogene Ermittlungen

Für die anlassbezogene Berufsaufsicht bedeutet dies, dass Verdachtsmomente in Bezug auf Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse, die sich aus den – bisher nach § 61a Satz 2 Nr. 2 WPO a.F. und jetzt nach Art. 26 EU-VO durchzuführenden – Inspektionen oder sonstigen Umständen ergeben, nicht mehr von der WPK, sondern von der APAS aufzugreifen sind (§ 66a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 WPO). Solche sonstigen Umstände können etwa Presseberichte über mögliche Bilanzmanipulationen oder -berichtigungen sowie Beschwerden sein. Ebenso in die Zuständigkeit der APAS fallen ausdrücklich anlassbezogene Ermittlungen, welche aufgrund von Mitteilungen der DPR oder der BaFin aus dem sogenannten Enforcement-Verfahren einzuleiten sind (§ 66a Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 WPO). Des Weiteren können Mitteilungen anderer nationaler oder internationaler Stellen Anlass für die Einleitung eines Berufsaufsichtsverfahrens sein (ebenda). Als Hinweisgeber kommen hier Staatsanwaltschaften, Gerichte oder die BaFin (in ihrer Funktion als Banken- oder Versicherungsaufsicht<sup>4</sup>) sowie ausländische Prüferaufsichten in Betracht. Auch in diesen Fällen wird künftig die APAS tätig, soweit es um Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse geht.

#### c) Inspektionen

Eine weitere wesentliche Zuständigkeitsverschiebung ist in Bezug auf die anlassunabhängigen Ermittlungen (Inspektionen) erfolgt. Schon bisher wurden die anlassunabhängigen Sonderuntersuchungen (§ 61a Satz 2 Nr. 2 WPO a.F.) nach den operativen



**WP/RA Dr. Hans-Friedrich Gelhausen** ist Vizepräsident der WPK und Vorsitzender der Vorstandsabteilung Berufsaufsicht der WPK.



**WP/StB/RA/CPA Dipl.-Kfm. Rudolf Krauß** ist Leiter der Abteilung Berufsaufsicht der WPK.

Vorgaben der Abschlussprüferaufsichtskommission durchgeführt. In § 66a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 WPO ist nun die unmittelbare Zuständigkeit der öffentlichen Aufsicht (APAS) geregelt.

#### d) Erweiterung des Kreises der Unternehmen von öffentlichem Interesse

Parallel zu den Änderungen durch das APAREG wurde durch das Abschlussprüfungsreformgesetz<sup>5</sup> (AREG) der Kreis der von § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB erfassten Unternehmen von öffentlichem Interesse um bestimmte Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen erweitert. Dadurch vergrößert sich die Zahl der Abschlussprüfer, die nunmehr – anlassbezogen oder anlassunabhängig – unmittelbar der Aufsicht der APAS unterliegen.

## 2. Fälle schwerer Schuld

Die bisherige Zuständigkeit der Berufsgeschäftsbarkeit (GStA Berlin, Landgericht Berlin) für die Verfolgung und Ahndung von Fällen schwerer Schuld wurde aufgehoben und auf die WPK beziehungsweise die APAS übertragen. Diesen obliegt daher künftig die Untersuchung und Ahndung sämtlicher Berufspflichtverletzungen in ihrem jeweiligen sachlichen Zuständigkeitsbereich. Ein berufsgerichtliches Ver-

<sup>4</sup> Aufgrund einer entsprechenden Änderung durch das Abschlussprüfungsreformgesetz (AREG, siehe Fn. 5) sind nun auch bestimmte Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen von der Definition des § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB erfasst, so dass auch außerhalb des sogenannten Enforcement-Verfahrens Hinweise der BaFin denkbar sind.

<sup>5</sup> Gesetz zur Umsetzung der prüfungsbezogenen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse, in Kraft getreten am 17. Juni 2016.

fahren wird künftig nur noch eingeleitet, wenn ein Berufsangehöriger (oder eine Berufsgesellschaft) die gerichtliche Überprüfung einer von der WPK oder der APAS verhängten berufsaufsichtlichen Maßnahme begehrt und einen entsprechenden Antrag stellt (§§ 71 a ff. WPO, siehe unten).

### III. Berufsaufsichtliche Ermittlungen, Informationsaustausch mit anderen Stellen

Die Ermittlungsmöglichkeiten der Berufsaufsicht wurden unter anderem durch den Wegfall der sogenannten Firewall erweitert. Für die APAS ist zudem ein Informationsaustausch mit anderen nationalen Aufsichtsstellen geregelt.

#### 1. Berufsaufsichtliche Ermittlungen

Eine wesentliche Erkenntnisquelle für die Berufsaufsicht sind die Arbeitspapiere beziehungsweise Handakten des Berufsangehörigen, insbesondere bei gesetzlichen Abschlussprüfungen (vgl. § 62 Abs. 1 und 3 WPO). Insofern ist es zu begrüßen, dass die Dokumentationsanforderungen für gesetzliche Abschlussprüfungen gesetzlich präzisiert wurden und zugleich klargestellt wurde, dass alle Informationen und Unterlagen aufzubewahren sind, die zur Kontrolle der Einhaltung von Berufspflichten von Bedeutung sind (§ 51 b Abs. 5 WPO).

Neben dieser die Berufsaufsicht nur mittelbar betreffenden Neuregelung zur Hand- beziehungsweise Prüfungsakte haben sich für das berufsaufsichtliche Ermittlungsverfahren durch das APAReG vor allem Änderungen ergeben, die durch einen Wegfall von Informationsbeschaffungs- beziehungsweise Verwertungsbeschränkungen gekennzeichnet sind.

##### a) Erweiterte Mitwirkungspflicht des Qualitätskontrollprüfers

Die bisher nur für gesetzliche Abschlussprüfungen vorgesehene Durchbrechung der Verschwiegenheitspflicht bei einem Vorlageverlangen der WPK gilt jetzt auch für den Qualitätskontrollprüfer (§ 62 Abs. 3 Satz 2 WPO). Bei Verdacht einer nicht gewissenhaft durchgeführten Qualitätskontrollprüfung konnte beziehungsweise musste sich dieser bisher – ganz oder teilweise – auf seine Verschwiegenheitspflicht berufen, da die geprüfte Praxis in der Regel kein Interesse daran hatte, ihn von dieser zu entbinden. Der Wegfall dieser Beschränkung dient – ebenso wie die neu eingeführte präventive Untersuchungsbefugnis der Kommission für Qualitätskontrolle (§ 57e Abs. 7

WPO) – der Sicherung der Qualität des Qualitätskontrollverfahrens und damit auch der gesetzlichen Abschlussprüfungen. Die durch beide Neuregelungen verstärkte Aufsicht über den Prüfer für Qualitätskontrolle trägt letztlich der Tatsache Rechnung, dass der Qualitätskontrollprüfer eine staatliche Aufgabe im Rahmen der beruflichen Selbstverwaltung ausübt (vgl. RegBegr.<sup>6</sup>).

##### b) Abschaffung der sogenannten Firewall

Im Gesetzgebungsverfahren umstritten war die Aufhebung der sogenannten Firewall, die für Berufspflichtverletzungen der geprüften Praxis (beziehungsweise ihrer Kammerangehörigen), die im Qualitätskontrollverfahren festgestellt wurden, bislang ein Verwertungsverbot in der Berufsaufsicht vorsah. Dies sollte die Bereitschaft der Praxen zur Mitwirkung an den Qualitätskontrollen fördern. Eine solche Beschränkung der Ermittlungs- beziehungsweise Sanktionsmöglichkeiten lässt die EU-RL nicht mehr zu (Art. 30 ff.). Demgemäß dürfen die im Rahmen des Qualitätskontrollverfahrens erteilten Auskünfte und übermittelten Unterlagen und Daten nunmehr ausdrücklich auch in anderen Aufsichtsverfahren der WPK oder der APAS verwendet werden (§ 57e Abs. 5 WPO). Ist die Einleitung eines Berufsaufsichtsverfahrens in Betracht zu ziehen, hat die Kommission für Qualitätskontrolle den Vorstand der WPK entsprechend zu unterrichten (§ 57e Abs. 4 WPO).

##### c) Verwertung der Ermittlungsergebnisse in anderen Aufsichtsverfahren

Das Verwertungsverbot für Informationen aus der Berufsaufsicht wurde aufgehoben und durch die Klarstellung ersetzt, dass die Verwertung der in einem Aufsichtsverfahren gewonnenen Erkenntnisse in einem anderen Aufsichtsverfahren der WPK oder der APAS zulässig ist (§ 62 Abs. 5 WPO). Die bisherige – in Bezug auf andere Verfahren der WPK möglicherweise zu eng gefasste – Regelung sah dagegen ein striktes Verwertungsverbot für außerhalb der Berufsaufsicht über Wirtschaftsprüfer liegende Zwecke vor. Dieses Verwertungsverbot galt im berufsgerichtlichen Verfahren entsprechend (§ 81 WPO a.F.) und war nach der Abgabe eines Falles auch von der GStA Berlin zu beachten (§ 84 a Abs. 1 Satz 3 WPO a.F.). Im Rahmen von Ermittlungen nach § 62 WPO gewonnene Erkenntnisse durften von der GStA Berlin daher nicht an die zuständige Staatsanwaltschaft weitergeleitet werden, selbst

<sup>6</sup> BT-Drucks. 18/6282, Seite 88.

wenn sich aus ihnen der Verdacht einer Straftat ergab. Auch für Zivilprozesse oder Verfahren anderer Berufsgerichtsbarkeiten bestand das Verwertungsverbot, so dass entsprechende Anträge auf Akteneinsicht oder Vernehmung von WPK-Mitarbeitern als Zeugen stets abzulehnen waren. Eine Genehmigung kam insoweit nicht in Betracht (vgl. § 64 Abs. 2 und 3 WPO).

#### d) Unterrichtung der Staatsanwaltschaft

Stattdessen besteht nun für die WPK und die APAS eine ausdrückliche Pflicht, die Staatsanwaltschaft zu unterrichten, sofern ihnen Tatsachen zur Kenntnis gelangen, die den Verdacht begründen, dass Berufsangehörige Straftaten im Zusammenhang mit der Berufsausübung begangen haben (§ 65 Abs. 1 WPO). Zwar war die WPK auch bisher schon zu einer solchen Unterrichtung der GStA Berlin verpflichtet (§ 84 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 WPO a. F.). Jedoch durfte die GStA diese Informationen wegen des auch für sie geltenden Verwertungsverbots (siehe oben) nur zur Einleitung eines berufsgerichtlichen Verfahrens verwenden. Eine Pflicht der Abschlussprüferaufsichtsstelle(n), die Strafverfolgungsbehörden zu informieren, ist auch europarechtlich vorgegeben, allerdings nur für die Aufsicht über Unternehmen von öffentlichem Interesse (Art. 23 Abs. 3 Unterabs. 1 Buchst. d EU-VO). So gesehen ist der deutsche Gesetzgeber „über das Ziel hinausgeschossen“. Eine besondere praktische Relevanz dieser (zumindest ihrer Zielrichtung nach neuen) Unterrichtungspflicht ist jedoch nicht zu erwarten, da insbesondere in Bezug auf fachliche Fehler in aller Regel lediglich (gegebenenfalls auch grobe) Fahrlässigkeit feststellbar ist, während berufsbezogene Straftaten eine vorsätzliche Begehung voraussetzen.

Zudem gilt im Berufsaufsichtsverfahren weiterhin der Grundsatz, dass ein Berufsangehöriger nicht verpflichtet ist, sich durch Auskünfte selbst zu belasten.<sup>7</sup> Durch den Wegfall des Verwertungsverbots erlangt dieser „nemo tenetur“-Grundsatz im Hinblick auf ein mögliches Strafverfahren wieder Bedeutung.<sup>8</sup>

Die umgekehrte Unterrichtung durch die Staatsanwaltschaft über Tatsachen, die den Verdacht einer Berufspflichtverletzung begründen, erfolgt zunächst einheitlich an die APAS, die diese Information, je nach Zuständigkeit, an die WPK weiterleitet (§ 65 Abs. 2 WPO). Sofern das mitgeteilte Verhalten zugleich einen Straftatbestand erfüllt und im Strafverfahren bereits sanktioniert wurde, ist – wie bisher – ein sogenannter berufsrechtlicher Überhang zu prüfen (§ 69a Abs. 1 WPO).

## 2. Zusätzliche Ermittlungsmöglichkeiten der APAS

Gerechtfertigt durch das besondere öffentliche Interesse an einer effektiven Prüferaufsicht hat der Gesetzgeber der APAS – den EU-Vorgaben folgend – zusätzliche Ermittlungsmöglichkeiten eingeräumt.

#### a) Auskunftspflicht von Nichtkammerangehörigen

Sofern sich die Auskunft auf gesetzliche Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse nach § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB bezieht, sind jetzt auch bestimmte Nichtkammerangehörige zur Auskunft verpflichtet (§ 64 Abs. 4 Satz 2 WPO). Diese Neuregelung ermöglicht es der APAS, sich insbesondere an das – nun zur Auskunft verpflichtete – geprüfte Unternehmen zu wenden, um aufzuklären, ob ein festgestellter Mangel bei der Prüfung dieses Unternehmens zur Nichtaufdeckung eines Fehlers in der Rechnungslegung geführt hat. Letzteres ist in der Regel für die Sanktionsfindung von Bedeutung. Relevant sein dürfte diese verbesserte Ermittlungsmöglichkeit der APAS vor allem in den Fällen, in denen noch keine Fehlerfeststellung der DPR oder der BaFin vorliegt und hiermit auch nicht mehr zu rechnen ist (zum Beispiel weil es sich nicht um den zuletzt festgestellten oder gebilligten Abschluss handelt und die Prüfungskompetenz der DPR daher entfallen ist).

#### b) Informationsaustausch mit anderen Stellen

Der zulässige Informationsaustausch der APAS mit anderen, für die Beaufsichtigung von Unternehmen von öffentlichem Interesse zuständigen Stellen wurde im Vergleich zur bisherigen (für die WPK und APAS geltenden) Rechtslage erheblich ausgeweitet (§ 66c Abs. 1 WPO). Von besonderer Bedeutung dürfte insoweit sein, dass nunmehr eine ungehinderte Zusammenarbeit zwischen der Prüferaufsicht (APAS) und den für das Enforcement der Rechnungslegung zuständigen Stellen (DPR, BaFin) möglich ist. Bisher war nur ein Informationsfluss hin zur Prüferaufsicht möglich. Künftig ist jedoch auch eine umgekehrte Information zulässig. Wenn also zum Beispiel im Rahmen einer Inspektion nicht nur Prüfungsmängel festgestellt werden, sondern sich auch konkrete Anhaltspunkte für Fehler in der Rechnungslegung

<sup>7</sup> Siehe die unveränderte Regelung in § 62 Abs. 2 Satz 2 WPO.

<sup>8</sup> Solange das durch die 7. WPO-Novelle 2007 eingeführte Verwertungsverbot galt (§ 62 Abs. 5 WPO a. F.), konnte sich durch Auskünfte, die im Rahmen eines Auskunftsverlangens nach § 62 WPO gegeben wurden, nicht die Gefahr ergeben, wegen einer Straftat (oder Ordnungswidrigkeit) verfolgt zu werden, da diese Auskünfte nur in Aufsichts- und Beschwerdesachen (und auch nur solchen der WPK!) verwertet werden durften, also insbesondere nicht in einem Strafverfahren. Dies hat sich nun wieder geändert.

ergeben, darf die APAS dies der DPR und der BaFin mitteilen.

### 3. Unterrichtung des Arbeitgebers

Wie schon bisher von der WPK praktiziert, lässt § 64 Abs. 5 WPO nun auch ausdrücklich eine Information des Arbeitgebers beziehungsweise des Vertretenen über ein Berufsaufsichtsverfahren zu, welches gegen ein Kammermitglied wegen einer Berufspflichtverletzung geführt wird, die das Kammermitglied im Rahmen eines Vertretungsverhältnisses (Anstellungsverhältnis, Beauftragung als freier Mitarbeiter) begangen hat. Nach Auffassung der WPK ist eine Information nicht erst dann zulässig, wenn eine Berufspflichtverletzung feststeht, sondern bereits dann, wenn ein Verfahren eingeleitet wird. Der Arbeitgeber hat ein Interesse an einer zeitnahen Information, um möglichst frühzeitig die für das Qualitätssicherungssystem gegebenenfalls erforderlichen Konsequenzen ziehen zu können. Außerhalb eines Vertretungsverhältnisses begangene Pflichtverletzungen von angestellten Mitarbeitern einer Berufsgesellschaft, wie zum Beispiel berufsunwürdiges Verhalten, werden von dieser Ausnahme von der Verschwiegenheitspflicht nicht erfasst.

## IV. Präventive und repressive Maßnahmen der Berufsaufsicht

### 1. Berufsaufsichtliche Maßnahmen

Der Katalog der Maßnahmen, die in der Berufsaufsicht getroffen werden können, blieb weitgehend unverändert. Die bisherigen berufsgerichtlichen Maßnahmen, die vor allem für gravierende Berufspflichtverletzungen vorgesehen waren, können nun – bezeichnet als berufsaufsichtliche Maßnahmen – von der WPK und von der APAS verhängt werden (§§ 68 Abs. 1, 66 a Abs. 6 Satz 3 WPO). Dies korrespondiert mit der durch das APAReG erfolgten Zuständigkeitsübertragung auf die WPK und die APAS für Fälle schwerer Schuld. Die Rüge als mildeste Maßnahme blieb erhalten. Der Geldbußenrahmen wurde auf die bisher der Berufsgerechtsbarkeit zur Verfügung stehende Höhe von bis zu 500.000 Euro angepasst.

#### a) Erweiterung des Maßnahmenkatalogs

Zusätzlich in den Maßnahmenkatalog aufgenommen wurde die Feststellung, dass der Bestätigungsvermerk nicht die gesetzlichen Anforderungen er-

füllt (§ 68 Abs. 1 Nr. 7 WPO); diese Ergänzung geht auf eine entsprechende Vorgabe in der EU-RL zurück (Art. 30 a Abs. 1 Buchst. d). Hierbei handelt es sich nicht um eine rein sachbezogene (objektive) Feststellung, wie die Formulierung sowie ein Vergleich mit dem sogenannten Enforcement-Verfahren nahelegen könnten; vielmehr ist auch für diese Maßnahme eine schuldhaftige Pflichtverletzung erforderlich (§ 67 Abs. 1 WPO). Bei Vorliegen eines solchen Verstoßes konnte selbstverständlich auch bisher schon eine Sanktion erteilt werden. Die Aufnahme in den Maßnahmenkatalog führt dazu, dass die Feststellung dieses Mangels nicht mehr nur in der Begründung des (Rüge-)Bescheides enthalten ist, sondern nunmehr ausdrücklich in den Tenor aufzunehmen ist.

Außerdem wurde – ebenfalls zur Umsetzung der EU-RL (Art. 30 a Abs. 1 Buchst. e) – ein befristetes Tätigkeitsverbot bei Unternehmen von öffentlichem Interesse eingeführt (§ 68 Abs. 1 Nr. 4 WPO). Dieses Verbot setzt gewichtige Verfehlungen bei der Prüfung eines solchen Unternehmens voraus und kommt daher nur als eine von der APAS zu verhängende Maßnahme in Betracht.

#### b) Konkretisierende Vorschriften zur Sanktionsfindung

Die berufsaufsichtlichen Maßnahmen können – soweit sinnvoll und verhältnismäßig – auch nebeneinander verhängt werden (§ 68 Abs. 2 Satz 1 WPO). Dabei ist der von der Rechtsprechung des BGH geprägte Grundsatz der Einheitlichkeit der Berufspflichtverletzung zu beachten, der besagt, dass alle Berufspflichtverletzungen in die Entscheidung einbezogen werden sollen, die zum Zeitpunkt der Entscheidung bekannt sind (§ 68 Abs. 2 Satz 2 WPO). Allerdings gilt dies nur, wenn und soweit eine solche Gesamtschau für eine sachgerechte Beurteilung des Verhaltens des Berufsangehörigen und der gebotenen Einwirkung auf ihn erforderlich ist. Das ist regelmäßig nur dann der Fall, wenn ein sachlicher und zeitlicher Zusammenhang zwischen den Verfehlungen besteht.

Im Gesetz wird nunmehr ausdrücklich klargestellt, dass bei der Festlegung der Art und der Höhe der Maßnahme alle relevanten Umstände zu berücksichtigen sind (§ 68 Abs. 3 Satz 1 WPO). Dies war bisher schon gängige Spruchpraxis der WPK und der Berufsgerichte. Beispielfhaft aufgezählt werden insoweit unter anderem der durch die Pflichtverletzung erzielte Mehrerlös sowie die Finanzkraft der Berufsangehörigen. Insbesondere die Art, Schwere und Dauer der Pflichtverletzung sowie die Verantwortung der Berufsangehörigen dürften aber auch wei-

terhin im Fokus der Sanktionsfindung stehen (§ 68 Abs. 3 Satz 2 WPO). Zugunsten der Berufsangehörigen soll berücksichtigt werden, wenn sie an der Aufklärung der Pflichtverletzung mitgewirkt haben (§ 68 Abs. 3 Satz 3 WPO). Zur Betonung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit wird schließlich hervorgehoben, dass eine Rüge für einen fahrlässig begangenen fachlichen Fehler in der Regel nur dann verhängt werden kann, wenn der Fehler von einigem Gewicht ist (§ 68 Abs. 3 Satz 4 WPO). Diese Klarstellung geht auf die Rechtsprechung des Landgerichts Berlin zurück.

## 2. Vorläufige Untersagungsverfügung

Schon bisher bestand – auch für die WPK – die Möglichkeit, Berufsangehörigen nicht nur wegen einer in der Vergangenheit liegenden Pflichtverletzung eine Sanktion zu erteilen oder sie zu belehren, sondern ihnen erforderlichenfalls auch die Fortsetzung beziehungsweise Aufrechterhaltung oder eine Wiederholung des pflichtwidrigen Verhaltens zu untersagen (§ 68a WPO). In dringenden Fällen können WPK und APAS jetzt auch eine vorläufige Untersagungsverfügung erlassen (§ 68b WPO)<sup>9</sup>, die im Gegensatz zur (endgültigen) Untersagungsverfügung bereits mit ihrer Zustellung wirksam wird (§ 68b Satz 3 WPO). Für die Entscheidung der WPK ist eine Mehrheit von zwei Dritteln der Stimmen des Vorstandes erforderlich (§ 68b Satz 2 WPO). Gegen die Maßnahme kann innerhalb eines Monats nach Zustellung die Entscheidung des Gerichts beantragt werden (§ 68b Satz 4 in Verbindung mit § 62a Abs. 3 WPO). Durch die Stellung des Antrags wird die Wirksamkeit der Maßnahme nicht gehemmt. Das Gericht kann jedoch die Aussetzung der Vollziehung anordnen (§ 62a Abs. 3 Satz 4 in Verbindung mit § 307 StPO).

Ein Ordnungsgeld kann nun auch bei wissentlichen Zuwiderhandlungen gegen ein Tätigkeits- oder Berufsverbot oder eine vorläufige Untersagungsverfügung verhängt werden (§ 68c WPO); bisher war diese Möglichkeit nur bei Zuwiderhandlungen gegen eine Untersagungsverfügung gegeben. Gegen die Verhängung eines Ordnungsgeldes kann die Entscheidung des Gerichts beantragt werden.

## 3. Präventive Maßnahmen der APAS

Eine Neuerung, die nur die APAS und die von ihr beaufsichtigten § 319a HGB-Praxen betrifft, ist die Befugnis der APAS, bei festgestellten Verletzungen des Berufsrechts, die im Zusammenhang mit gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen bei Unter-

nehmen von öffentlichem Interesse stehen, Auflagen zur Beseitigung der Mängel zu erteilen oder eine Sonderprüfung anzuordnen (§ 66a Abs. 6 Satz 2 WPO). Diese – bisher nur aus dem Qualitätskontrollverfahren bekannten – Maßnahmen kommen auch als Ergebnis einer anlassbezogenen Ermittlung in Betracht. Vor Erlass einer (repressiven) berufsaufsichtlichen Maßnahme wird daher zu prüfen sein, ob nicht die Erteilung/Anordnung einer der oben genannten präventiven Maßnahmen zunächst ausreichend ist (Verhältnismäßigkeitsgrundsatz).<sup>10</sup>

## 4. Berufsaufsichtliche Maßnahmen gegen Berufsgesellschaften

Neu eingeführt wurde die Möglichkeit, berufsaufsichtliche Maßnahmen nicht nur gegen pflichtwidrig handelnde natürliche Personen, sondern auch gegen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (WPG) zu verhängen. Voraussetzung ist allerdings auch hier, dass eine für die WPG verantwortlich handelnde Person (zum Beispiel als verantwortlicher Prüfungspartner oder als Mitglied des Leitungsorgans) Berufspflichten der WPG betreffend die Durchführung von gesetzlichen Abschlussprüfungen verletzt hat (§ 71 Abs. 2 Satz 1 WPO). Andere Tätigkeitsbereiche oder Berufspflichten sind von der Regelung, mit der eine Umsetzung entsprechender EU-Vorgaben erfolgte, nicht erfasst. Da bei richtlinienkonformer Auslegung der WPO eine als Abschlussprüfer beauftragte WPG nicht nur organisatorische Pflichten hat, sondern sämtliche Pflichten eines Abschlussprüfers (vgl. § 56 Abs. 1 WPO), liegt bei einer nicht gewissenhaften Auftragsdurchführung seitens des verantwortlichen Prüfungspartners zugleich auch eine Verletzung von Berufspflichten der WPG vor.

In einem solchen Fall kommt zusätzlich zur Sanktionierung der handelnden natürlichen Person auch die Verhängung einer berufsaufsichtlichen Maßnahme gegen die WPG in Betracht. Bei der gebotenen Abwägung sind neben dem allgemeinen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz insbesondere die Gleichförmigkeit und Häufigkeit von Pflichtverletzungen innerhalb der WPG und der Schwerpunkt der Vorwerfbarkeit zu berücksichtigen (§ 71 Abs. 2 Satz 3 WPO). Hieraus wird deutlich, dass Maßnahmen gegen die WPG grundsätzlich nur dann sachgerecht sind, wenn die Ursachen der Pflichtverletzung in der Organisation

<sup>9</sup> Zu den vorläufigen Maßnahmen des Gerichts siehe die bisher schon existierenden Regelungen in §§ 111 ff. und § 121a WPO.

<sup>10</sup> Eine solche Abwägung hat gegebenenfalls auch die WPK vorzunehmen, nur dass bei ihr die Zuständigkeit für die Verhängung präventiver Maßnahmen (Kommission für Qualitätskontrolle) und für die Verhängung repressiver Maßnahmen (Vorstand) auseinanderfällt.

der Praxis, insbesondere im Qualitätssicherungssystem, begründet sind und damit der Schwerpunkt der Vorwerfbarkeit auf der WPG insgesamt und weniger auf dem Verhalten des einzelnen Berufsangehörigen liegt (vgl. RegBegr.<sup>11</sup>).

## V. Bekanntmachung von Maßnahmen, Unterrichtung des Beschwerdeführers

Bisher schrieb das Gesetz lediglich eine mindestens jährliche Veröffentlichung zusammengefasster Angaben über die verhängten Sanktionsmaßnahmen vor (§ 63 Abs. 6 WPO a.F.). Dieser Verpflichtung ist die WPK durch die Veröffentlichung ihres jährlichen Berichts zur Berufsaufsicht nachgekommen. In Umsetzung der EU-RL hat nun eine – gegebenenfalls anonymisierte – unverzügliche Veröffentlichung jeder einzelnen berufsaufsichtlichen Maßnahme zu erfolgen, sobald sie unanfechtbar geworden ist. Sofern das Verfahren durch eine Beschwerde angestoßen wurde, ist zudem eine Unterrichtung des Beschwerdeführers vorgesehen.

### 1. Veröffentlichung berufsaufsichtlicher Maßnahmen im Internet

Mit der neu eingeführten Pflicht der WPK und der APAS, jede ihrer unanfechtbaren berufsaufsichtlichen Maßnahmen unverzüglich auf ihren Internetseiten öffentlich bekannt zu machen (§ 69 Abs. 1 WPO), wird eine entsprechende EU-Vorgabe umgesetzt, die eine solche öffentliche Erklärung oder Bekanntmachung selbst als Sanktion einordnet (Art. 30a Abs. 1 Buchst. b EU-RL; zu Einzelheiten siehe Art. 30c EU-RL). Grundsätzlich ist also nicht nur eine Information der Öffentlichkeit, sondern auch eine (abschreckende) Prangerwirkung beabsichtigt. Allerdings wird dies aus Gründen der Verhältnismäßigkeit beziehungsweise zum Schutz des allgemeinen Persönlichkeitsrechts der Betroffenen dahingehend eingeschränkt, dass die Bekanntmachung keine personenbezogenen Daten enthalten darf (§ 69 Abs. 1 Satz 2 WPO). Darunter sind alle Informationen über eine bestimmte oder bestimmbar, das heißt direkt oder indirekt identifizierbare, natürliche Person zu verstehen. Für Berufsgesellschaften (juristische Personen) kommt eine anonymisierte Bekanntmachung dagegen nur in Ausnahmefällen in Betracht (§ 69 Abs. 2 WPO). Neben der Maßnahme als solcher und (gegebenenfalls) der Identität der juristischen Person, gegen die die Maßnahme verhängt wurde, sind auch Informationen zu Art und Charakter des Versto-

ßes mitzuteilen (§ 69 Abs. 1 Satz 1 WPO). Um eine Vorverurteilung zu vermeiden, sind nur unanfechtbare Maßnahmen zu veröffentlichen. Die Veröffentlichung hat unverzüglich und für die Dauer von fünf Jahren zu erfolgen (§ 69 Abs. 3 WPO).

### 2. Zusätzliche Veröffentlichungs- und Mitteilungspflichten der APAS

Die APAS ist darüber hinaus in gleicher Weise dazu verpflichtet, alle rechtskräftigen Bußgeldentscheidungen und strafgerichtlichen Verurteilungen wegen Verstößen gegen Vorschriften zum Schutz der Unabhängigkeit des gesetzlichen Abschlussprüfers, die durch den Abschlussprüfer selbst oder ein Mitglied des Aufsichtsrats oder eines Prüfungsausschusses begangen wurden, auf ihrer Internetseite bekannt zu machen (§ 69 Abs. 1a WPO).

Außerdem hat die APAS die vorgenannten Informationen – teils unverzüglich, teils jährlich in aggregierter Form – dem Ausschuss der Aufsichtsstellen<sup>12</sup> zu übermitteln (§ 69 Abs. 4 WPO).

### 3. Unterrichtung des Beschwerdeführers

In Berufsaufsichtsverfahren, die auf eine Beschwerde zurückgehen, ist – parallel zur Veröffentlichung der berufsaufsichtlichen Maßnahme – eine Mitteilung an den Beschwerdeführer vorgesehen (§ 69 Abs. 5 WPO). Damit soll seinem schützenswerten Interesse<sup>13</sup> an einer Information über den Verfahrensausgang Rechnung getragen werden. Anders als die Veröffentlichung (Abs. 1 Satz 2) wird diese Mitteilung zumindest insoweit personenbezogene Daten enthalten, als dies zur Zuordnung zur Beschwerde erforderlich ist. Weitergehende Informationen, etwa über die wesentlichen Entscheidungsgründe, sind im Hinblick auf die Verschwiegenheitspflicht unzulässig (§§ 64, 66b WPO).<sup>14</sup> Im Falle des Verfahrensabschlusses mit einer Belehrung darf der Beschwerdeführer ebenfalls nicht informiert werden. Auch insoweit gilt unverändert die Verschwiegenheitspflicht. Der Beschwerdeführer wird daher lediglich über den Verfahrensabschluss als solchen infor-

<sup>11</sup> BT-Drucks. 18/6282, Seite 101.

<sup>12</sup> Die Einsetzung eines solchen Ausschusses ist in Art. 30 Abs. 1 EU-VO vorgesehen. In ihm wird die Zusammenarbeit zwischen den Europäischen Aufsichtsstellen für Abschlussprüfer organisiert.

<sup>13</sup> Ein solches setzt voraus, dass der Beschwerdeführer selbst unmittelbar von dem beanstandeten Verhalten des Berufsangehörigen betroffen ist. Dritte, die bei der WPK Anzeige erstatten, sind daher nicht als Beschwerdeführer in diesem Sinne anzusehen.

<sup>14</sup> Dies ergibt sich auch im Umkehrschluss aus § 73 Abs. 3 Satz 2 BRAO, wo für die Mitteilung des Vorstandes der Rechtsanwaltskammer an den Beschwerdeführer eine kurze Darstellung der wesentlichen Gründe für die Entscheidung vorgeschrieben ist.

miert, verbunden mit dem neutralen Hinweis, dass das berufsrechtlich Erforderliche veranlasst wurde.

## VI. Vereinheitlichung des Rechtsweges und Ausweitung des Rechtsschutzes

### 1. Mehrstufige (außergerichtliche und gerichtliche) Überprüfung möglich

Zusammen mit der Vereinheitlichung der Zuständigkeit für die Verfolgung und Ahndung von Berufspflichtverletzungen durch Abschaffung der primären Zuständigkeit der Berufsgerichtsbarkeit für Fälle schwerer Schuld wurde auch eine Vereinheitlichung des Rechtsweges und zugleich deutliche Ausweitung des Rechtsschutzes vorgenommen. Letzteres gilt insbesondere für den hinsichtlich der Fallzahlen größten Bereich der Rügebescheide: Während es hiergegen nach erfolglosem Einspruch bisher nur ein einziges Rechtsmittel gab, nämlich den Antrag auf berufsgerichtliche Entscheidung durch das Landgericht (§ 63a WPO a.F.), steht zukünftig der allgemeine Rechtsweg und Instanzenzug – Landgericht, Oberlandesgericht, Bundesgerichtshof – zur Verfügung. Umgekehrt ist für die gravierenderen Fälle und Maßnahmen, die bisher in primärer Zuständigkeit vom Landgericht verhängt wurden, nunmehr ein außergerichtliches Verfahren (inklusive Selbstüberprüfung im Einspruchsverfahren) der WPK oder der APAS vorgeschaltet. Auch hierdurch wird letztlich eine Ausweitung des Rechtsschutzes erreicht.

Im Ergebnis können Berufsangehörige und Berufsgesellschaften eine gegen sie verhängte berufsaufsichtliche Maßnahme also dreimal überprüfen lassen (§§ 68 Abs. 5, 71 a, 105 WPO), in Fällen von grundsätzlicher Bedeutung sogar noch ein viertes Mal durch den BGH (§ 107 WPO).

### 2. Kostenerstattung bei erfolgreichem Einspruch

Eine Verbesserung des Rechtsschutzes dürfte zudem darin liegen, dass die Aufwendungen des Berufsangehörigen (oder der Berufsgesellschaft) für die notwendige Zuziehung eines Rechtsanwalts oder sonstigen Bevollmächtigten im Fall eines erfolgreichen Einspruchs – außer gegen eine (einfache) Rüge – künftig erstattungsfähig sind (§ 68 Abs. 6 WPO).<sup>15</sup> Über die Notwendigkeit und Höhe der zu erstattenden Auslagen entscheidet die WPK (beziehungsweise die APAS). Für diese Entscheidung kann eine gerichtliche Überprüfung beantragt werden.

## VII. Änderungen im berufsgerichtlichen Verfahren

Korrespondierend mit der Ausweitung des Rechtsschutzes wurden die Regelungen des Verfahrens nach § 63a WPO a.F. und des bisherigen berufsgerichtlichen Verfahrens nach §§ 81 ff. WPO a.F. quasi miteinander kombiniert.

### 1. Sachentscheidung nach mündlicher Verhandlung

Im Gegensatz zum bisherigen Antragsverfahren nach § 63a WPO a.F., in welchem auch ohne mündliche Verhandlung entschieden werden konnte, ist eine Sachentscheidung jetzt nur noch nach einer Hauptverhandlung möglich (§ 86 Abs. 2 WPO). Das schließt allerdings nicht aus, dass das Verfahren bereits im Vorfeld einer solchen Hauptverhandlung aus Opportunitätsgründen eingestellt wird (zum Beispiel wegen geringer Schuld oder gegen Zahlung einer Geldauflage, §§ 153, 153 a StPO).

Anders als bisher wird ein berufsgerichtliches Verfahren nun nicht mehr durch die GStA Berlin mittels Einreichung einer Anschuldigungsschrift eingeleitet, sondern dadurch, dass der Berufsangehörige beim Landgericht Berlin schriftlich einen Antrag nach § 71 a WPO stellt (§ 85 WPO). An die Stelle der Anschuldigungsschrift tritt die angefochtene Entscheidung über die Verhängung der berufsaufsichtlichen Maßnahme, deren Tenor in der Hauptverhandlung verlesen wird (§ 94 WPO). Der zu verhandelnde Verfahrensstoff wird also nicht mehr durch die GStA, sondern durch das vorangegangene (Einspruchs-)Verfahren bestimmt.

Ein weiterer Unterschied zum bisherigen berufsgerichtlichen Verfahren besteht darin, dass das Landgericht Berlin nicht mehr erstmals über ein gegebenenfalls pflichtwidriges Verhalten beziehungsweise eine dafür zu verhängende Sanktion entscheidet, sondern dass – wie bisher im Verfahren nach § 63a WPO a.F. – bereits eine Entscheidung der WPK (oder der APAS) existiert, die das Landgericht Berlin zu überprüfen hat.

Das Gericht ist allerdings nicht auf die Überprüfung der Rechtmäßigkeit der von der WPK (oder APAS) verhängten Maßnahme beschränkt, sondern es entscheidet in der Sache selbst über alle Berufspflichtverletzungen, die Gegenstand der angefochtenen berufsaufsichtlichen Entscheidung sind (§ 103 Abs. 2 Satz 1 WPO). Auch eine sogenannte „Verbö-

<sup>15</sup> Im gerichtlichen Verfahren gilt § 124 Abs. 4 WPO.

serung“ ist möglich, das heißt das Gericht kann auch eine schärfere (als die bisherige) Maßnahme verhängen. Da es sich bei dem berufsgerichtlichen Verfahren aber – wie bei dem Verfahren nach § 63a WPO a.F. – um ein vom Berufsangehörigen initiiertes Rechtsschutzverfahren handelt, kann er diese für ihn negative Folge durch rechtzeitige Zurücknahme seines Antrags nach § 71a WPO vermeiden (vgl. § 124 Abs. 1 Satz 1 WPO).<sup>16</sup>

Die Aufgaben der Staatsanwaltschaft (GStA Berlin) in dem nach § 71a WPO eingeleiteten Verfahren sind weitgehend unverändert. Sie verliert (anstelle des Anklagesatzes) den Tenor der angefochtenen Entscheidung und stellt in der Hauptverhandlung die Anträge etc. (§§ 84, 86 Abs. 2, 94 ff. WPO). Nur sie ist – neben dem Berufsangehörigen – dazu befugt, Rechtsmittel gegen die Entscheidungen des Gerichts einzulegen.

## 2. Verfahrenseinstellung aus Opportunitätsgründen nur mit Zustimmung der APAS

Die Vertreter der WPK und der APAS haben in der Hauptverhandlung lediglich das Recht, das Wort zu ergreifen. Eine Verfahrenseinstellung aus Opportunitätsgründen oder eine Beschränkung der Verfolgung auf einen Teil der Tat ist jedoch nur mit Zustimmung der APAS möglich. In der Hauptverhandlung gilt dies nur, wenn ein Vertreter der APAS anwesend ist (§ 82b Abs. 2 WPO).

## VIII. Ausblick

Da die europarechtlichen Vorgaben zur öffentlichen Aufsicht über Abschlussprüfer durch das APAReG

vollständig umgesetzt wurden, bleibt zu hoffen, dass es in näherer Zukunft keine weiteren Eingriffe in die berufliche Selbstverwaltung geben wird.

Positiv ist, dass die verfahrensrechtlichen Vorschriften in der Berufsaufsicht trotz getrennter Zuständigkeiten bis auf wenige Sonderregelungen für Verfahren in der Zuständigkeit der APAS einheitlich sind (§ 66a Abs. 6 Satz 2 ff., Abs. 7 WPO). Dies und die sich schon aus der Fachaufsicht der APAS über die WPK ergebenden Abstimmungsprozesse werden sicherstellen, dass die Berufsaufsichtsverfahren auch bei unterschiedlichen zuständigen Behörden nach einheitlichen Verfahrens- und Bewertungskriterien durchgeführt werden.

Außerdem ist zu begrüßen, dass nunmehr alle Entscheidungen des Landgerichts Berlin einer gerichtlichen Überprüfung zugänglich sind.

<sup>16</sup> Fraglich könnte allerdings sein, ob für eine solche Zurücknahme die Vorschriften der StPO für die Zurücknahme eines Rechtsmittels entsprechend gelten. Dann wäre die Zurücknahme des Antrags nach Beginn der Hauptverhandlung nur mit Zustimmung der GStA Berlin möglich (vgl. §§ 86 Abs. 2 Satz 2, 127 WPO in Verbindung mit § 303 Satz 1 StPO).



Der Aufsatz als PDF:

# Die Wiedereinführung der verkürzten Prüfung zum Wirtschaftsprüfer für vereidigte Buchprüfer

*vBP/StB Gerhard Albrecht, RA Henning Tüffers*

Der Beitrag stellt die Einzelheiten der verkürzten Prüfung nach § 13 a WPO dar, die durch das Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz wieder eingeführt worden ist. Die Autoren beschreiben insbesondere die Prüfungsgebiete, den Umfang der Prüfung sowie Besonderheiten bei der Ermittlung des Prüfungsergebnisses und der Anrechnung vorangegangener Prüfungsversuche.



- I. Historische Entwicklung
- II. Aktuelle Entwicklung
- III. Prüfungsgebiete
- IV. Umfang und Dauer der schriftlichen Prüfung
- V. Zulassung zu der mündlichen Prüfung
- VI. Umfang und Dauer der mündlichen Prüfung
- VII. Prüfungsentscheidung
- VIII. Prüfungsdurchführung
- IX. Zulassungsanträge
- X. Wiederholung des Wirtschaftsprüfungsexamens/  
Prüfungsversuche
- XI. Fazit
- XII. Weiterführende Hinweise

## I. Historische Entwicklung

1961 wurde mit Verabschiedung der Wirtschaftsprüferordnung (WPO) der Zugang zum Beruf des vereidigten Buchprüfers geschlossen. Alle vereidigten Buchprüfer und vereidigten Buchprüferinnen (vBP) erhielten eine bis 1968 befristete Möglichkeit zur Ablegung einer Übergangsprüfung zum Wirtschaftsprüfer (WP).

Mit dem Bilanzrichtlinien-Gesetz vom 19. Dezember 1985<sup>1</sup> wurde der Zugang zum vBP-Beruf wie-

<sup>1</sup> Gesetz zur Durchführung der Vierten, Siebenten und Achten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (BGBl. I S. 2355).

der eröffnet. Zusätzlich wurde eine verkürzte Prüfung zur Erreichung der WP-Qualifikation geschaffen (§ 13a WPO).

Die erneute Schließung des Zugangs zum Beruf des vBP erfolgte durch das Wirtschaftsprüfungsexamens-Reformgesetz<sup>2</sup>. vBP konnten übergangsweise die verkürzte Prüfung zum WP noch bis zum 31. Dezember 2009 ablegen. Danach mussten sie zur Erreichung der WP-Qualifikation das „reguläre“ WP-Examen ablegen.

## II. Aktuelle Entwicklung

Das Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz<sup>3</sup> hat die verkürzte Prüfung zum WP für vBP wieder eingeführt. § 13a WPO regelt die grundsätzliche Wiedereinführung dieser verkürzten Prüfung und legt fest, dass die schriftliche und mündliche Prüfung

- in „Angewandter Betriebswirtschaftslehre, Volkswirtschaftslehre“ und
- in den Bereichen der Prüfungsgebiete „Wirtschaftliches Prüfungswesen, Unternehmensbewertung und Berufsrecht“ sowie „Wirtschaftsrecht“, die bereits Gegenstand der Prüfung zum vBP waren, entfällt. vBP, die Steuerberater oder Steuerberaterinnen sind, müssen darüber hinaus keine Prüfung im „Steuerrecht“ ablegen. Für vBP, die Rechtsanwälte oder Rechtsanwältinnen sind, entfällt die Prüfung im „Wirtschaftsrecht“ vollständig.

Die Einzelheiten der verkürzten Prüfung – insbesondere die Prüfungsinhalte, den Umfang der schriftlichen und mündlichen Prüfung, die Bestehensvoraussetzungen und die Anrechnung von vorangegangenen Prüfungsversuchen – hat das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie als Verordnungsgeber in der Wirtschaftsprüferprüfungsverordnung (WiPrPrüfV) geregelt.<sup>4</sup> Es konnte hierbei zum Teil an Regelungen anschließen, die diese Verordnung für die bis Ende des Jahres 2009 durchgeführte „alte“ Prüfung nach § 13a WPO noch enthielt.

Eine Besonderheit der „neuen“ verkürzten Prüfung besteht darin, dass bei der Auswahl und der Gewichtung der Prüfungsaufgaben die praktische Berufsarbeit der vereidigten Buchprüfer besonders zu berücksichtigen ist (§ 4a Abs. 5 WiPrPrüfV). Was der Verordnungsgeber hiermit meint, erschließt sich aus der im Bundesanzeiger veröffentlichten Begründung der Verordnung.<sup>5</sup> Danach sollten Prüfungsgebiete, die den vBP typischerweise nicht schwerpunktmäßig in seiner zukünftigen Prüfungstätigkeit (als Wirtschaftsprüfer, *Anmerkung der Autoren*) be-

treffen werden, wie etwa internationale Rechnungslegungsstandards, nach denen die von vBP überwiegend geprüften kleinen und mittleren Unternehmen selten bilanzieren, allenfalls am Rande geprüft werden. Damit hat der Verordnungsgeber ein Anliegen der vBP zumindest teilweise aufgegriffen, das auch die WPK sich zu eigen gemacht hatte. Die eigentliche Anregung sah vor, die Prüfung internationaler Rechnungslegungsstandards auf die mündliche Prüfung zu beschränken.

## III. Prüfungsgebiete

Die Prüfungsgebiete der Prüfung sind gemäß § 4a WiPrPrüfV

- „Wirtschaftliches Prüfungswesen und Unternehmensbewertung“,
- „Wirtschaftsrecht“ und
- „Steuerrecht“.

Sie gliedern sich im Einzelnen wie folgt:

### Wirtschaftliches Prüfungswesen und Unternehmensbewertung

1. Rechnungslegung
  - a) Konzernabschluss und Konzernlagebericht, Bericht über die Beziehungen zu verbundenen Unternehmen,
  - b) international anerkannte Rechnungslegungsgrundsätze,
  - c) Rechnungslegung in besonderen Fällen;
2. Prüfung
  - a) Prüfung der Rechnungslegung, soweit von der Pflichtprüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts von Gesellschaften mit beschränkter Haftung abweichend: rechtliche Vorschriften und Prüfungsstandards, insbesondere Prüfungsgegenstand und Prüfungsauftrag, Prüfungsansatz und Prüfungsdurchführung, Bestätigungsvermerk, Prüfungsbericht und Bescheinigungen, andere Reporting-Aufträge,

<sup>2</sup> Gesetz zur Reform des Zulassungs- und Prüfungsverfahrens des Wirtschaftsprüfungsexamens vom 1. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2446).

<sup>3</sup> Gesetz zur Umsetzung der aufsichts- und berufsrechtlichen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse vom 31. März 2016 (BGBl. I S. 518).

<sup>4</sup> Artikel 2 der Verordnung zur Einführung einer Verordnung über Gebühren der Abschlussprüferaufsichtsstelle beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle und zur Änderung der Wirtschaftsprüferprüfungsverordnung vom 6. Juli 2016 (BGBl. I S. 1615).

<sup>5</sup> BAnz AT 14. Juli 2016 B2.

- b) sonstige gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen, insbesondere aktienrechtliche Sonderprüfungen, Prüfung von Risikofrüherkennungssystemen, Geschäftsführungsprüfungen,
  - c) andere betriebswirtschaftliche Prüfungen, insbesondere Due-Diligence-Prüfungen, Kreditwürdigkeitsprüfungen, Unterschlagungsprüfungen, Wirtschaftlichkeitsprüfungen, Prüfung von Sanierungskonzepten;
3. Bewertung von Unternehmen und Unternehmensanteilen

### Wirtschaftsrecht

1. Grundzüge des internationalen Privatrechts, insbesondere Recht der Schuldverhältnisse;
2. Gesellschaftsrecht (Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften ohne Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Recht der verbundenen Unternehmen), Corporate Governance und Grundzüge des Kapitalmarktrechts;
3. Umwandlungsrecht;
4. Grundzüge des Europarechts

### Steuerrecht

1. Abgabenordnung und Nebengesetze, Finanzgerichtsordnung;
2. Recht der Steuerarten, insbesondere
  - a) Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer,
  - b) Bewertungsgesetz, Erbschaftsteuer, Grundsteuer,
  - c) Umsatzsteuer, Grunderwerbsteuer,
  - d) Umwandlungssteuerrecht;
3. Grundzüge des Internationalen Steuerrechts

## IV. Umfang und Dauer der schriftlichen Prüfung

Die schriftliche Prüfung besteht aus (bis zu) fünf Klausuren:

- 1 Klausur aus dem Gebiet „Wirtschaftliches Prüfungswesen und Unternehmensbewertung“ – Teilgebiet „Rechnungslegung“ (WPW I),
- 1 Klausur aus dem Gebiet „Wirtschaftliches Prüfungswesen und Unternehmensbewertung“ – Teilgebiete „Prüfung“ und „Bewertung von Unternehmen und Unternehmensanteilen“ (WPW II),
- 1 Klausur aus dem Gebiet „Wirtschaftsrecht“ (WR) und
- 2 Klausuren aus dem Gebiet „Steuerrecht“ (StR).

Die Klausuren aus dem Prüfungsgebiet „Steuerrecht“ sind dieselben, die auch im nicht nach § 13a WPO verkürzten („regulären“) Wirtschaftsprüfungsexamen geschrieben werden, während die übrigen Aufsichtsarbeiten aufgrund der Unterschiedlichkeit der Prüfungsgebiete speziell für die verkürzte Prüfung entwickelt werden.

In Abhängigkeit von der Zugehörigkeit zu den Berufen Steuerberater oder Steuerberaterin sowie Rechtsanwalt oder Rechtsanwältin sind die Klausuren wie in der Tabelle zu schreiben.

	WPW I (1 Klausur)	WPW II (1 Klausur)	WR (1 Klausur)	StR (2 Klausuren)
vBP	✓	✓	✓	✓
vBP/StB	✓	✓	✓	—
vBP/RA	✓	✓	—	✓
vBP/StB/ RA	✓	✓	—	—

Die Bearbeitungszeit der Klausuren WPW I, WPW II und WR beträgt jeweils 2 Stunden, die der StR-Klausuren jeweils 4 bis 6 Stunden.

## V. Zulassung zur mündlichen Prüfung

Die Teilnahme an der mündlichen Prüfung des Wirtschaftsprüfungsexamens setzt das Erreichen von bestimmten Mindestnoten in der schriftlichen Prüfung voraus. Ansonsten ist die Prüfung nicht bestanden.

Das gilt auch für die verkürzte Prüfung gemäß § 13a WPO. Von der mündlichen Prüfung ist ausgeschlossen, wer in der schriftlichen Prüfung nicht mindestens die Gesamtnote 5,00 erhalten hat. Die Gesamtnote errechnet sich aus der Summe der einzelnen Klausurnoten, geteilt durch deren Zahl. Zu einem Ausschluss von der mündlichen Prüfung führt es auch, wenn die beiden Aufsichtsarbeiten aus dem Gebiet „Wirtschaftliches Prüfungswesen und Unternehmensbewertung“ im Durchschnitt nicht mindestens mit der Note 5,00 bewertet worden sind.

## VI. Umfang und Dauer der mündlichen Prüfung

Die mündliche Prüfung beginnt mit einem kurzen Vortrag. Aus jedem der drei Prüfungsgebiete wird ein Thema zur Wahl gestellt. Entfallen in der verkürzten Prüfung aufgrund der Zugehörigkeit zu den Berufen Steuerberater oder Steuerberaterin sowie Rechtsan-

walt oder Rechtsanwältin die Gebiete „Steuerrecht“ und/oder „Wirtschaftsrecht“, erhöht sich die Zahl der Themen aus dem Gebiet „Wirtschaftliches Prüfungswesen und Unternehmensbewertung“ entsprechend.

An den kurzen Vortrag schließen sich zwei Prüfungsabschnitte aus dem Gebiet „Wirtschaftliches Prüfungswesen und Unternehmensbewertung“ sowie – in Abhängigkeit von der weiteren beruflichen Qualifikation des vBP – jeweils ein Prüfungsabschnitt aus den Gebieten „Steuerrecht“ und „Wirtschaftsrecht“ an.

Der kurze Vortrag und die einzelnen Prüfungsabschnitte werden jeweils gesondert bewertet. Aus den Einzelnoten wird eine Gesamtnote für die mündliche Prüfung errechnet.

Die Prüfung soll für den einzelnen Kandidaten nicht länger als eine Stunde dauern. Der kurze Vortrag, dessen Dauer zehn Minuten nicht überschreiten soll, wird bei der Gesamtdauer der Prüfung mitberücksichtigt.

## VII. Prüfungsentscheidung

Die Prüfung ist bei einer Gesamtnote von mindestens 4,00 bestanden. Es ist nicht erforderlich, wie im „regulären“ Wirtschaftsprüfungsexamen auf jedem Prüfungsgebiet eine Gesamtnote von mindestens 4,00 zu erreichen.

Die Prüfungsgesamtnote wird aus der Gesamtnote der schriftlichen Prüfung und der Gesamtnote der mündlichen Prüfung gebildet. Die Gesamtnote der schriftlichen Prüfung wird mit 6, die der mündlichen Prüfung mit 4 vervielfältigt und sodann die Summe durch 10 geteilt.

Da nicht auf die Bewertung der einzelnen Prüfungsgebiete, sondern auf die Prüfungsgesamtnote abgestellt wird, kann die Prüfungsentscheidung nur „bestanden“ oder „nicht bestanden“ lauten. Die Ablegung einer Ergänzungsprüfung ist ausgeschlossen.

## VIII. Prüfungsdurchführung

Die verkürzte Prüfung gemäß § 13a WPO wird – beginnend im Jahr 2017 – als eine Form des Wirtschaftsprüfungsexamens jeweils im 1. und 2. Halbjahr durchgeführt werden.

Die Prüfungsstelle für das Wirtschaftsprüfungsexamen bei der Wirtschaftsprüferkammer (Prüfungsstelle) wird die verkürzte Prüfung **erstmalig in dem Prüfungstermin I/2017 des Wirtschaftsprüfungsexamens** anbieten.

In diesem Prüfungstermin werden die schriftliche Prüfung im Februar 2017 und die mündliche Prüfung voraussichtlich im Zeitraum Mai/Juni 2017 stattfinden.

Die Prüfungsstelle wird die schriftliche Prüfung für vBP im jeweiligen Prüfungstermin zeitlich entzerren und über die jeweils drei Prüfungswochen verteilen.

Für den Prüfungstermin I/2017 bedeutet das, dass am

- 1. Februar 2017 die Klausur WPW I,
- 7. Februar 2017 die Klausur WPW II,
- 14. Februar 2017 die Klausur WR sowie
- 14. und 15. Februar 2017 die Klausuren StR – für die vBP, die Rechtsanwalt oder Rechtsanwältin und nicht Steuerberater oder Steuerberaterin sind – geschrieben werden.

vBP, die weder Rechtsanwalt oder Rechtsanwältin noch Steuerberater oder Steuerberaterin sind und alle Klausuren schreiben müssen, schreiben die ersten drei Klausuren – WPW I, WPW II und WR – an den vorstehend genannten Tagen im Februar 2017 und setzen die schriftliche Prüfung im Prüfungstermin II/2017 fort. Die StR-Klausuren werden in diesem Termin am 16. und 17. August 2017 geschrieben werden.

Die Prüfung – das gilt sowohl für die schriftliche als auch die mündliche Prüfung – findet bei der Landesgeschäftsstelle der WPK (Berlin, Düsseldorf, Frankfurt am Main, Hamburg, München, Stuttgart) statt, bei der die Prüfungszulassung beantragt worden ist.

## IX. Zulassungsanträge

Anträge auf Zulassung zu dem Prüfungstermin I/2017 hätten der Prüfungsstelle bis zum 31. August 2016 vorliegen müssen. Da die Änderung der Wirtschaftsprüferprüfungsverordnung mit den Regelungen zu der „neuen“ verkürzten Prüfung gemäß § 13a WPO erst am 15. Juli 2016 in Kraft getreten ist, gilt für Anträge auf Zulassung zu der verkürzten Prüfung im Termin I/2017 eine einmalig um zwei Monate **verlängerte Antragsfrist**. Zulassungsanträge für die verkürzte Prüfung gemäß § 13a WPO für den Prüfungstermin I/2017 können daher noch bis zum **31. Oktober 2016** – eingehend bei der Prüfungsstelle oder einer der Landesgeschäftsstellen der WPK – gestellt werden.

Danach werden auch für die Antragstellung auf Zulassung zu der verkürzten Prüfung nach § 13a

WPO die üblichen Fristen gelten: Bis zum 28. (29.) Februar eines Jahres kann die Zulassung zur Prüfung im 2. Halbjahr und bis zum 31. August die Zulassung zur Prüfung im 1. Halbjahr des Folgejahres beantragt werden. Eine Verschiebung des Antrags auf einen späteren Prüfungstermin ist nicht möglich.

Dem Zulassungsantrag sind die in § 1 WiPrPrüfV genannten Unterlagen beizufügen. Kandidaten, die seit dem Übergang der Zuständigkeit für die Durchführung der Berufsexamina auf die WPK am 1. Januar 2004 schon einmal von der Prüfungsstelle zum Wirtschaftsprüfungsexamen zugelassen worden sind, müssen ihrem Zulassungsantrag nicht mehr alle Unterlagen beifügen; es genügen die in § 22 Abs. 2 WiPrPrüfV genannten Unterlagen und Erklärungen.

## X. Wiederholung des Wirtschaftsprüfungsexamens/Prüfungsversuche

Das Wirtschaftsprüfungsexamen kann zweimal wiederholt werden. Das gilt unabhängig davon, in welcher Form die Prüfung – als Vollprüfung oder in Form einer der verkürzten Prüfungen – abgelegt worden ist. Insgesamt stehen drei Versuche zur Verfügung.

Eine **Ausnahme** gilt für Prüfungsversuche, die vBP bis zum 31. Dezember 2009 auf Grundlage des „alten“ § 13a WPO abgelegt haben. Diese Prüfungsversuche bleiben unberücksichtigt. Wer beispielsweise einmal ohne Erfolg an der verkürzten Prüfung nach § 13 WPO (für Steuerberater und Steuerberaterinnen) teilgenommen, dann die Prüfung zum vBP bestanden und danach zweimal als vBP die verkürzte Prüfung gemäß dem „alten“ § 13a WPO nicht bestanden hat, kann das Wirtschaftsprüfungsexamen jetzt noch zweimal wiederholen.

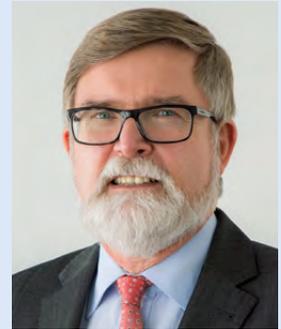
## XI. Fazit

Das für den Berufsstand als Rechtsaufsicht zuständige Bundesministerium für Wirtschaft und Energie, die politisch Verantwortlichen in Bundestag und Bundesrat und die Wirtschaftsprüfer haben in Gesprächen mit Vertretern der vereidigten Buchprüfern immer wieder verdeutlicht, dass Qualitätseinbußen beim Examen zum Wirtschaftsprüfer nicht hingenommen werden.

Mit den im Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz und der geänderten Wirtschaftsprüferprüfungs-



**vBP/StB Gerhard Albrecht**  
ist Vizepräsident der WPK.



**RA Henning Tüffers** ist  
Leiter der Prüfungsstelle für das Wirtschaftsprüfungsexamen bei der WPK.

verordnung gefundenen Regelungen wird einerseits deutlich, dass die Erlangung der Wirtschaftsprüferqualifikation einen entsprechenden Qualitätsnachweis der Kandidaten erfordert. Andererseits wurden für alle vereidigten Buchprüfer noch erträgliche Voraussetzungen für den Übergang zum Wirtschaftsprüfer geschaffen. Es ist nun Aufgabe aller für das Wirtschaftsprüfungsexamen Verantwortlichen, die Vorgaben in diesem Sinne umsetzen.

## XII. Weiterführende Hinweise

Weitere (allgemeine) Hinweise und Informationen zum Zulassungs- und Prüfungsverfahren hält die WPK auf ihrer Internetseite bereit, insbesondere das allgemeine „Merkblatt der Prüfungsstelle für die Prüfung als Wirtschaftsprüfer“.

Bei Fragen zur Zulassung zur Prüfung oder zu deren Durchführung stehen die Landesgeschäftsstellen der WPK und die Prüfungsstelle gerne zur Verfügung.

Informationen zum Zulassungs- und Prüfungsverfahren und Merkblatt  
abrufbar unter  
[www.wpk.de/nachwuchs/pruefungsstelle/](http://www.wpk.de/nachwuchs/pruefungsstelle/)



Der Aufsatz als PDF:

# Die Praktikumsbörse der WPK

Suchen Sie rechtzeitig nach qualifiziertem Nachwuchs.

Bieten Sie über das WPK-Portal Praktika an und finden Sie geeignete Bewerber und junge Talente.



[www.wpk.de/praktikumsboerse/](http://www.wpk.de/praktikumsboerse/)

## Impressum

Sonderausgabe WPK Magazin 2016, Mitteilungen der Wirtschaftsprüferkammer. Das WPK Magazin ist eine Information der Wirtschaftsprüferkammer für alle Wirtschaftsprüfer, vereidigten Buchprüfer, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften in Deutschland. Alle Mitglieder erhalten das WPK Magazin im Rahmen ihrer Mitgliedschaft.

Herausgeber:  
Wirtschaftsprüferkammer  
Körperschaft des öffentlichen Rechts  
Rauchstraße 26, 10787 Berlin  
Telefon: 030 726161 0  
Fax: 030 726161 212  
E-Mail: [kontakt@wpk.de](mailto:kontakt@wpk.de)  
Internet: [www.wpk.de](http://www.wpk.de)

Schriftleitung und Verantwortung für den Anzeigenteil:  
Rechtsanwalt Peter Maxl, Dipl.-Kfm. Dr. Reiner J. Veidt  
– Geschäftsführung, Rechtsanwalt David Thorn –  
Referatsleiter Öffentlichkeitsarbeit (Anschrift wie oben).

Anzeigen: Hertwig-Design · Norbert Hertwig  
Telefon: 030 64326097 · E-Mail: [mail@hertwig-design.de](mailto:mail@hertwig-design.de)

Grafische Gestaltung, Realisation:  
Hertwig-Design, Berlin

Druck: alpha print medien AG, Darmstadt

Urheberrechte:

Die Zeitschrift und alle veröffentlichten Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt.

1. Manuskripte werden nur zur Alleinveröffentlichung angenommen. Der Autor versichert, über die urheberrechtlichen Nutzungsrechte an seinem Beitrag einschließlich aller Abbildungen allein verfügen zu können und keine Rechte Dritter zu verletzen. Mit Annahme des Manuskripts gehen für die Dauer von vier Jahren das ausschließliche, danach das einfache Nutzungsrecht vom Autor auf die Wirtschaftsprüferkammer über, jeweils auch für Übersetzungen, Nachdrucke, Nachdruckgenehmigungen und die Kombination mit anderen Werken oder Teilen daraus. Dieser urheberrechtli-

che Schutz gilt auch für Entscheidungen und deren Leitsätze, soweit sie redaktionell oder vom Einsender redigiert bzw. erarbeitet wurden.

2. Jede vom Urheberrechtsgesetz nicht ausdrücklich zugelassene Verwertung bedarf vorheriger schriftlicher Zustimmung der Wirtschaftsprüferkammer. Honorare werden nur bei ausdrücklicher Vereinbarung gezahlt. Die in Aufsätzen und Kommentaren zum Ausdruck gebrachten Ansichten geben nicht unbedingt die Meinung der Wirtschaftsprüferkammer wieder.

Bildnachweis: © Fotolia/Thaut Images (S. 1); © shutterstock/NPFire (S. 3 o., 6); © shutterstock/Jirsak (S. 3 2. v. o., 19); © Fotolia/gukodo (S. 3 3. v. o., 31); © Fotolia/vege (S. 3 4. v. o., 39); © Fotolia/contrastwerkstatt (S. 3 u., 49); © shutterstock/PORTRAIT IMAGES ASIA (S. 18); © shutterstock/Pressmaster (S. 18); © shutterstock/dotshock (S. 18); © shutterstock/YURALAITS ALBERT (S. 18); © shutterstock/Bacho (S. 18); © shutterstock/Dragon Images (S. 18); © Fotolia/jd-photodesign (S. 38); © Fotolia/contrastwerkstatt (S. 54)

Der Prüfungsansatz: auf Risiken fokussiert.

Das Ergebnis: wirtschaftlich geprüft.

Mit Software von DATEV.



Der Erfolg einer wirtschaftlichen Abschlussprüfung hängt von der risikoorientierten Prüfungsplanung und der skalierten Prüfungsdurchführung ab. DATEV Abschlussprüfung comfort führt Sie dabei zielgerichtet und zügig durch alle Aufgaben. Die Software bietet vollkommen transparente Prozesse für höchste Prüfungsqualität. So prüfen Sie schnell, sicher und zukunftsorientiert – mit DATEV.

Informieren Sie sich auf [www.datev.de/wirtschaftspruefer](http://www.datev.de/wirtschaftspruefer) oder unter 0800 1001119.



Zukunft gestalten. Gemeinsam.



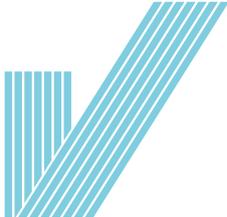
# EINMALIG ...

## ... ist unsere Kompetenz in der Versicherung von Wirtschaftsprüfern und Steuerberatern.

Berufshaftpflichtversicherung für Wirtschaftsprüfer und Steuerberater ist unser Geschäft. Ihre Ansprechpartner sind sehr erfahren und hoch kompetent. In der Beratung passen wir den Versicherungsschutz an Ihre Bedürfnisse und das individuelle Risiko aus Ihrer Praxis an. Bei allen Fragen zum Risiko und zum bestehenden Versicherungsumfang stehen wir Ihnen flexibel und pragmatisch mit unserem Wissen zur Verfügung. In der Schadensbearbeitung treffen Sie auf unsere hoch motivierten und spezialisierten Juristen, die Sie bei der Abwehr unberechtigter Schadensersatzansprüche unterstützen und bei berechtigten Schadensersatzansprüchen mit Ihnen zusammen Lösungen mit Ihrem Mandanten suchen und finden. Damit kennen wir uns aus. Seit mehr als 75 Jahren tun wir nichts anderes.

**Versicherergemeinschaft für das  
wirtschaftliche Prüfungs- und Treuhandwesen  
Allianz · AXA · ERGO**

Dotzheimer Str. 23 · 65185 Wiesbaden  
Tel.: +49 (0)6 11 / 3 96 06 - 0  
Fax: +49 (0)6 11 / 3 96 06 - 26  
E-Mail: [wwi@versicherungsstelle-wiesbaden.de](mailto:wwi@versicherungsstelle-wiesbaden.de)  
[www.versicherungsstelle-wiesbaden.de](http://www.versicherungsstelle-wiesbaden.de)



**Versicherungsstelle  
Wiesbaden**