

Wirtschaftsprüferkammer Berlin  
Herrn Präsident Prof. Dr. Norbert Pfitzer  
Rauchstr. 26  
10787 Berlin

München, 8.10.2009  
Gs/vW

**7. Änderung zur WP/vBP-Berufssatzung 2009/2010  
Vorschläge des wp.net zur Anpassung der Berufssatzung an geänderte  
Anforderungen und Bürokratieabbau**

Sehr geehrter Herr Prof. Dr. Pfitzer,

wir danken Ihnen für die Übersendung der für 2009/10 vorgesehenen Änderungen der WP/vBP-Berufssatzung (BS) und stellen Ihnen dazu heute unsere Anmerkungen, Änderungen sowie ergänzenden Vorschläge vor.

Unsere Vorschläge berücksichtigen sowohl die Anforderungen an die in der WPO aufgeführten Berufspflichten, als auch den, dem Berufsstand versprochenen Bürokratieabbau.

Im Abschnitt I greifen wir bislang nicht berücksichtigte Änderungsnotwendigkeiten der WP/vBP-Berufssatzung (BS) auf.

Im Abschnitt II nehmen wir zum vorgelegten Änderungskatalog des Vorstands der WPK Stellung.

Bitte leiten Sie unsere Anträge vor der Abstimmung rechtzeitig an die Beiräte weiter.

./.

## **I. Zusätzliche Änderungswünsche**

### **1. Anpassung der Regelungen zur Berichtskritik an die gesetzlichen Berufspflichten, einhergehend mit Bürokratieabbau und Verhinderung des Verstoßes gegen das Verschwiegenheitsgebot**

#### **a) Berichtskritik ist keine Anforderung der Abschlussprüferrichtlinie**

In der Stellungnahme an wp.net vom 23.5.2008 betonte der damalige Präsident, Herr WP/StB/RA Dieter Ulrich, ausdrücklich, dass die Berichtskritik nach § 24d I BS über die Anforderungen der Prüferrichtlinie hinausgeht. Mit anderen Worten, die Berichtskritik ist eine Überregulierung. Die Hinweise auf Qualitätsverbesserung durch die Berichtskritik können wir nicht nachvollziehen. Nicht mal die auftragsbegleitende QS hat bei den Bankenprüfungen die offensichtlichen Berufspflichtverstöße aufgedeckt und verhindert (Redepflicht, Pflichtenkollision, Einschränkung des Testats bei intransparenten Bilanzierungsgegenständen). Auch die VO 1/2006 betont ausdrücklich, dass die Regelungen zur Berichtskritik über die internationalen Anforderungen hinausgehen (vgl. VO 1/2009, Tz. 177).

#### **b) Fehlende Rechtsgrundlage der Berichtskritik in der WPO**

Der Gesetzgeber ist nach den rechtsstaatlichen Grundsätzen bei der Gesetzgebung angehalten, für die Lösung eines lösungsbedürftigen Sachverhalts den schwächsten Eingriff in die Bürgerrechte zu wählen.

Die Bestimmung des § 24d I BS ist ein solcher Eingriff in die Rechte eines Wirtschaftsprüfers, der eine Einzelpraxis führt. Die Einzelpraxis ist der in der WPO definierte Grundfall der Berufsausübung. Der Gesetzgeber hat im Rahmen der Definition der zulässigen Formen der Berufsausübung zudem keine weiteren Unterscheidungen für notwendig erachtet. Dies gilt insbesondere für die Verpflichtung bzw. die Berechtigung zur Führung des Berufssiegels gemäß § 48 Abs. 1 S. 1 und 2 WPO. Offensichtlich hält der Gesetzgeber die Einhaltung des „Vier-Augen-Prinzips“, wie dies die Begründung zu § 24d BS vorsieht, nicht für notwendig, wenn die Prüfungsqualität anderweitig sichergestellt wird, Gerade dies ist aber durch die persönliche Teilnahme des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers an der Abschlussprüfung und Berichterstellung gesichert, so dass es keiner zwingenden präventiven Vorschrift in diesem Bereich bedarf.

Es sind auch keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass der Gesetzgeber die alleinige Berufsausübung im Prüfungsbereich unter Führung des Berufssiegels nur in den Fällen als zulässig erachtet, in denen das Prüfungsrisiko als besonders gering einzustufen ist.

Die formalen Organisationsstrukturen mit Checklistenprüfung großer Prüfungsunternehmen auf die Einzelpraxis zu übertragen eignet sich nicht als Maßnahme der Qualitätssicherung für die Einzelpraxis.

Wir müssen erkennen, dass Vertreter großer WP-Gesellschaften immer wieder das Mehr-Augenprinzip als QS-Maßnahme gefordert wird. Obwohl diesen WP-Strukturen dem 34 Augenprinzip unterliegen (vgl. Dr. Farr, WPK-Magazin 2008), konnte wir nach unseren Analysen im Vorfeld der Finanzkrise nur wenige akzeptable Berichtsergebnisse feststellen (vgl. WP Magazin 2009).

### c) Verstoß gegen die Verschwiegenheitspflicht

Der Abschlussprüfer hat bei der Durchführung der externen Berichtskritik die Wahl zwischen Satzungsverstoß und Gesetzesverstoß wegen seiner gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht.

Steht dem WP/vBP bei der Auftragsannahme intern keine Person für die Berichtskritik zur Verfügung, dann darf er den Auftrag nicht annehmen oder er riskiert wegen der Berichtskritik einen Satzungsverstoß. Bemüht er sich um einen externen Berichtskritiker, muss er sich um die Entbindung von seiner Verschwiegenheitsverpflichtung gegenüber dem geprüften Unternehmen bemühen. Ansonsten kommt er mit dem Strafrecht in Konflikt. Der Gesetzgeber würde damit die Einzelpraxis als Abschlussprüfer ausschließen, obwohl dies für ihn die Grundform der Berufsausübung ist.

Das Erfordernis der Berichtskritik mit der Hinzuziehung eines externen Sachverständigen ohne Entbindung der Verschwiegenheit verstößt gegen die Vorschrift im Strafgesetzbuch und ist nur gesetzlich lösbar. Deswegen kann die Berichtskritik nur gesetzlich angeordnet und auch gelöst werden. Die Praxis hilft sich häufig damit, dass das Prüfungsmandat zum wenig riskanten Prüfungsfall erklärt wird, um somit auf die Berichtskritik verzichten zu können. Solche Winkelzüge sind wenig qualitätserhellend.

Wir stellen aus den genannten Gründen den Antrag, den § 24d Abs. 1 BS zu ändern: Satz 3 und 4 des § 24d sind zu streichen. Die Berichtskontrolle kann vom Ersteller des Berichts nach dem Verfahren der Selbstkontrolle (auch als Selbstvergewisserung bekannt) durchgeführt werden.

*(1) <sup>1</sup>Bei Prüfungen, bei denen das Berufssiegel geführt werden muss oder freiwillig geführt wird, ist vor Auslieferung des Prüfungsberichts zu überprüfen, ob die für den Prüfungsbericht geltenden fachlichen Regeln eingehalten sind; dabei ist auch zu beurteilen, ob die im Prüfungsbericht dargestellten Prüfungshandlungen und Prüfungsfeststellungen schlüssig sind (Berichtskritik). <sup>2</sup>Von der Berichtskritik kann nur abgesehen werden, wenn diese nach pflichtgemäßer Beurteilung des WP/vBP nicht erforderlich ist. <sup>3</sup>Die Überprüfung darf nur von solchen fachlich und persönlich geeigneten Personen wahrgenommen werden, die an der Erstellung des Prüfungsberichts nicht selbst mitgewirkt haben und die an der Prüfung nicht wesentlich beteiligt waren. <sup>4</sup>Steht eine solche Person in der Praxis nicht zur Verfügung, ist eine externe Person zu beauftragen.*

Der um die Sätze 3 und 4 gekürzte § 24d Abs. 1 der BS entspricht den internationalen Anforderungen (ISQC 1) und den Vorgaben der Abschlussprüferrichtlinie. Weitergehende Anforderungen sind nicht notwendig, da die Berichtskritik auf die Prüfungsqualität nur untergeordneten Einfluss hat und die Heilung des Verschwiegenheitsverstosses durch den externen Dritten gesetzlich nicht gelöst ist.

Da der Prüfungsbericht die Dokumentation des Abschlussprüfers ist, die in die Öffentlichkeit gelangt, wird der Abschlussprüfer von sich aus sicherstellen, dass der Bericht den gesetzlichen Anforderungen entspricht.

## **2. Sicherstellung einer ordnungsgemäßen Berufsausübung durch ein angemessenes Honorar**

Nicht nur für Laien, auch in wissenschaftlichen Kreisen gilt der Grundsatz: „Erst mit einer angemessenen Vergütung sind die Voraussetzung dafür geschaffen, dass der Abschlussprüfer seine gesetzliche Aufgabe im Rahmen der Finanzmarktaufsicht gewissenhaft ausüben kann“, so auch Prof. Dr. Peemöller in seinem Buch „Bilanzskandale, Delikte und Gegenmaßnahmen, Berlin 2005 auf S. 193ff.

Auf Drängen großer Prüfungsgesellschaften, der WPK und des IDW wurden im BARefG 2007 die Vorgaben der EU-Prüferrichtlinie 1:1 übernommen, die Honorarordnung aus der WPO gestrichen. Damit wurden Dumpingpreisprüfungen nicht nur salonfähig, sondern auch gesetzestreu gestaltbar. Denn mit dem Hinweis auf das „Ankermandat“ lässt sich sogar die honorarlose Prüfung als ordnungsgemäß belegen, obwohl jede Lebenserfahrung dagegen spricht, dass dabei Qualität abgeliefert wird. Zur Verhinderung von Schlechtleistungen steht in die Satzung eine Ergänzungsregelung, die aber leicht zu umgehen ist. Die Qualität wird Opfer des Marketings. Dies verträgt sich nicht mit dem Anspruch des öffentlichen Amtes des Abschlussprüfers.

Die aktuelle Situation weiterlaufen zu lassen unterstellt, sich den Verwerfungen gegenüber blind zu stellen. Wir schlagen deswegen zur Verhinderung von Subventionen der Abschlussprüfung durch Beratungsaufträge vor, eine ergänzende Regelung in die Satzung aufzunehmen, über deren Einhaltung der Qualitätskontrollprüfer oder der Sonderuntersucher zu berichten hat. § 2 Abs. 2 erhält eine Nr. 6:

Im Rahmen von externen Qualitätsprüfungen ist über die Einhaltung der Verpflichtung zu angemessenen Prüfungshonoraren zu berichten.

Damit soll verhindert werden, dass gegenwärtige oder künftige Beratungsaufträge mit dem Prüfungsmandat den Prüfungsauftrag subventionieren. Beratungsaufträge können. Zwar könnte die Beratung die Prüfungsleistung verbessern, durch die dieser Beratung innewohnende Tendenz zur Verhinderung der Redepflicht wird der positive Effekt wieder gänzlich beseitigt. Die Prüfung wird wertlos, weil sie die Adressaten nicht erreicht.

Zu der Frage der Honorarordnung für gesetzliche Prüfungsleistungen sollte auch von Seiten der Kammer ein Tätigwerden des Gesetzgebers angestoßen werden. Eventuellen Bedenken kann insoweit entgegengetreten werden, da es sich bei der gesetzlichen Abschlussprüfung um eine öffentliche Aufgabe handelt, die eine Honorarordnung rechtfertigt, wie sie bei Notaren anerkannt ist. Eine gemeinschaftsrechtliche Rechtfertigung ist aus zwingenden Gründen des Allgemeinwohls möglich, da die aktuelle Praxis erhebliche Probleme zutage fördert. Das Mittel ist geeignet, ein milderer nicht ersichtlich. Alternativ wäre ein strafrechtliches Vorgehen wegen Verstoßes gegen § 1 UWG derzeit flächendeckend notwendig. Hierzu wäre die Kammer verpflichtet!

Die Regelung in § 17 BNotO soll beispielhaft angeführt werden:

- (1) Der Notar ist verpflichtet, für seine Tätigkeit die gesetzlich vorgeschriebenen Gebühren zu erheben. Soweit nicht gesetzliche Vorschriften die Gebührenbefreiung oder -ermäßigung oder die Nichterhebung von Kosten wegen unrichtiger Sachbehandlung vorsehen, sind Gebührenerlaß und Gebührenermäßigung nur zulässig, wenn sie durch eine sittliche Pflicht oder durch eine auf den Anstand zu nehmende Rücksicht geboten sind und die Notarkammer allgemein oder im Einzelfall zugestimmt hat. In den Tätigkeitsbereichen der Notarkasse und der Ländernotarkasse treten diese an die Stelle der Notarkammern. Das Versprechen und Gewähren von Vorteilen im Zusammenhang mit einem Amtsgeschäft sowie jede Beteiligung Dritter an den Gebühren ist unzulässig.*
- (2) Einem Beteiligten, dem nach den Vorschriften der Zivilprozeßordnung die Prozeßkostenhilfe zu bewilligen wäre, hat der Notar seine Urkundstätigkeit in sinngemäßer Anwendung der Vorschriften der Zivilprozeßordnung vorläufig gebührenfrei oder gegen Zahlung der Gebühren in Monatsraten zu gewähren.*

Wir halten europarechtliche Bedenken für nicht stichhaltig, denn Art. 52 der Prüferrichtlinie erlaubt den Mitgliedsstaaten über die Regelungen der Prüferrichtlinie hinauszugehen. Eine gleichlautende Regelung zur Gebührenordnung bei gesetzlichen Prüfungen sollte in die WPO aufgenommen werden. Entsprechend empfiehlt sich die Aufnahme der materiellen Honorarregelungen in die KostO, als eigener Abschnitt für Abschlussprüfer.

### **3. Streichung von § 24b Abs. 4 BS zur „second Opinion“**

Die zu streichende Vorschrift des § 24b Abs. 4 BS lautet:

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

Die Satzungsergänzung aus 2008 ist eine Berufsausübungsbeschränkung, da der Berufsträger den Mandanten nicht zur Verschwiegenheitsentbindung zwingen kann, weswegen der Auftrag nicht angenommen werden kann. Diese Vorschrift ist auch eine Beschränkung der Rechte des Mandanten, weil dieser sich nicht den Gutachter seiner Wahl aussuchen kann.

Die Einholung eines Gutachtens zur Rechnungslegung hat für den Mandanten sachliche Gründe. Will er doch zu strittigen Fragen der Rechnungslegung ein unabhängiges Dritturteil und kein mit dem Abschlussprüfer abgestimmtes Gutachten. Deswegen verbieten sachliche Gründe diese Berufsausübungsbeschränkung sowie die Gutachterausswahlbeschränkung des Mandanten.

Die Art und Weise der Gutachtenerstellung ist in der WPO und in der Berufssatzung (§§ 4, 20 ff.) abschließend geregelt. Eine weitergehende Regelung ist weder notwendig, denn sie widerspricht dem Grundsatz, dass der Gesetzgeber nach dem Grundsatz der Erforderlichkeit das mildeste Mittel zur Erreichung des Gesetzeszwecks auszuwählen

hat. Aus der Begründung der Kammer zu dieser Regelung geht hervor, dass diese Regelung die Anforderungen an die berufliche Sorgfalt bei Erstattung von Gegenmeinungen dienen soll und den Gutachter zwingen soll, sich die Meinung des betroffenen Abschlussprüfers anzuhören. Zudem soll damit auch noch die Konsultationspflicht verdeutlicht werden.

Da die Konsultation ist bereits an anderer Stelle in der Satzung abschließend beschrieben ist, und bedarf keiner zusätzlichen Satzungsergänzung. Eine Verschärfung der Auftragsannahme mit der Folge, die freie Berufsausübung einzuschränken, ist eine Überregulierung und führt auch nicht zur Qualitätsverbesserung. Zu dem macht es sachlogisch betrachtet wenig Sinn, den Gutachter zu zwingen, sich fachlichen Rat gerade bei jener Stelle einzuholen, dessen Rechts- bzw. Sachposition kritisch gewürdigt werden soll. Die Konsultation dient rein der Qualitätssicherung. Somit fehlt der Konsultation nach § 24d der fachliche Bezug. Es handelt sich um eine reine Informationspflicht über den Sachverhalt. Dazu bedarf es keiner weiteren Regelung. Denn der Gutachter muss in seinem Gutachten den Sachverhalt klar und verständlich darstellen, also auch die Meinung des Abschlussprüfers. Ein Zwang zum Meinungsaustausch in völlig überzogen. Denn eventuelle Falschdarstellungen im Gutachten sind leicht zu erkennen und zu widerlegen. Auch diese Begründung damit geht ins Leere.

Eine Konsultation, die keine Konsultation ist, kann nicht als Begründung für einen Eingriff in verfassungsrechtliche Grundrechte dienen. Die Begründung zu dieser Satzungsregelung folgt somit nicht sachlichen Erwägungen

Dieser Staatseingriff, hier in Gestalt der Satzungshoheit der WPK, in die Rechte des Wirtschaftsprüfers ist nicht zulässig. Deswegen sollte § 24b Abs. 4 BS gestrichen werden.

## **II. Änderungswünsche bzw. Ergänzungen zu den vorgelegten Satzungsänderungen**

Soweit keine Anmerkungen zu den vorgestellten Änderungsvorschlägen nachfolgend aufgeführt werden, stimmt der Vorstand des wp.net den Änderungen bzw. den Erläuterungen grundsätzlich zu.

### **1. Zu § 13b S. 1 BS WP/vBP**

Durch die Qualifikation des § 45 S. 2 WPO zu einer unwiderlegbaren Vermutung, wird die Arbeitgeberposition gegenüber allen angestellten WP/vBP deutlich gestärkt. Obwohl vermutlich viele angestellte WP nicht die Möglichkeiten eines leitenden Angestellten im Sinne des BetriebsVerfG haben, müssen sie sich in Fragen, die das Fortbestehen des Arbeitsverhältnisses betreffen, wie leitende Angestellte behandeln lassen und können dies nun nicht mehr entkräften.

Dies halten wir für fragwürdig. Deswegen regen wir an, diese Erwartungslücke zu schließen und der Öffentlichkeit im Transparenzbericht die rechtliche und wirtschaftliche Ausgestaltung des angestellten WP/vBP als leitenden Mitarbeiter zu beschreiben.

## **2. Zu § 24d Abs. 2 S. 5 BS WP/vBP**

Die noch gültige Regelung des § 24d Abs. 2 S. 5 BS sieht vor, dass eine Person von der auftragsbegleitenden QS ausgeschlossen ist, wenn sie in sieben Fällen entweder den Bestätigungsvermerk (BSV) unterzeichnet hat oder die auftragsbegleitende QS durchgeführt hat.

Nach Satz 5 neue Fassung ist eine Person auch von der auftragsbegleitenden QS ausgeschlossen, wenn sie in sieben Fällen entweder für die Abschlussprüfung bei dem Unternehmen als verantwortlicher Prüfungspartner i.Ss des § 319a Abs. 1 S.5 HGB bestimmt war oder die auftragsbegleitende QS durchgeführt hat.

Begründet wird die Neuregelung mit der Anpassung an das BilMoG, da der verantwortliche Prüfungspartner nach dem siebten Jahr für die Prüfung ausgeschlossen ist. Dies soll in gleicher Weise für den auftragsbegleitenden QS gelten.

Wir halten die Anpassung des § 24d Abs. 2 S. 5 BS für zweifelhaft und regen eine Korrektur von § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 4 HGB an.

Grund: Die Regelung ermöglicht, dass ein Wechsel der zwei zeichnungsberechtigten Abschlussprüfer nicht mehr vorgenommen werden muss. Lediglich nach dem siebten Jahr muss die Verantwortlichkeit von dem einen Abschlussprüfer zu dem anderen Abschlussprüfer wechseln. Es droht die Gefahr, dass die interne Rotation unterlaufen wird.

## **3. Zu § 26 Abs. 4 BS WP/vBP**

Die Vorschrift regelt die Informationspflichten bei regulärem Prüferwechsel. Die Vorschrift ist eine Folgeregelung des § 320 Abs. 4 HGB. Auch bei einem regulären Prüferwechsel ist es erforderlich, dass der WP/vBP sich im Rahmen des risikoorientierten Prüfungsansatzes ausreichend über den Mandanten informiert.

Die Regelung begegnet zwar keinen Bedenken, es wäre jedoch zu prüfen, die Frage der Übernahme der Kosten für die Bereitstellung des Prüfungsberichtes an den nachfolgenden Prüfer zu regeln.

## **III. Abschließende Bitte**

Wir bitten die Vorschläge den Mitgliedern des Beirats rechtzeitig zur Verfügung zu stellen. Sollte nach Erörterungsbedarf bestehen, stehen Dr. Johannes von Waldthausen oder der Unterzeichner gerne zur Verfügung.

Abschließend bitten wir, unsere Anträgen und Hinweise zu würdigen und in die Satzungsgebung einfließen zu lassen.

Mit freundlichen kollegialen Grüßen

wp.net e.V.