

Qualitätssicherung in der Einzelpraxis des Wirtschaftsprüfers durch externe Qualitätssicherer

Kritische Bewertung der Regelungen in § 24d der Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer in der Fassung vom 24. November 2004 (Banz 2004 S. 24133)

Thies Wöllecke Dipl.-Kfm. (FH) Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Schwerin

I. Einleitung

Am 2. März 2005 ist die Neufassung der Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer¹ in Kraft getreten. Sie enthält einige neue Regelungen, die vornehmlich die Qualität der Arbeit des Berufsstandes sichern soll, um das Vertrauen der Öffentlichkeit in die Arbeit des Abschlussprüfers, das in den vergangenen Jahren durch wiederholt aufgetretene Bilanzskandale in Mitleidenschaft gezogen worden ist, zu erhöhen.

Die Berufssatzung sieht in § 24d² erstmals Regelungen zu einer auftragsbezogenen und, bei der Durchführung von gesetzlichen Abschlussprüfungen von Unternehmen im öffentlichen Interesse nach § 319a HGB, auch eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung vor, die durch eine prozessunabhängige Person - dem Qualitätssicherer - durchzuführen ist.

Nachfolgend wird der Frage nachgegangen, inwieweit diese Regelungen im Einklang mit dem für den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer geltenden Recht, namentlich dem Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (WPO) stehen und ob es hierdurch etwaig zu einer unzulässigen Einschränkung der freien Berufsausübung von Wirtschaftsprüfern in eigener Praxis kommt.

II. Regelungsinhalt und Anwendungsbereich

1. Regelungsinhalt

Die Vorschrift des § 24d regelt im Einzelnen die auftragsbezogene Qualitätssicherung durch so genannte prozessunabhängige Personen.

¹ Im Weiteren findet ausschließlich die Berufsbezeichnung Wirtschaftsprüfer Verwendung. Hierunter sind gleichzeitig die Berufsbezeichnung „vereidigter Buchprüfer“ sowie die jeweiligen Berufsbezeichnungen in weiblicher Form zu verstehen.

² Die Angabe von § ohne besondere Bezeichnung beziehen sich stets auf die Berufssatzung.

Sie besagt in Absatz 1 zunächst, dass ein Wirtschaftsprüfer vor Auslieferung des Prüfungsberichtes eine Überprüfung der Auftragsabwicklung und der Arbeitsergebnisse anhand der Berichterstattung, ggf. unter Einbeziehung der Arbeitspapiere, durch einen prozessunabhängigen Wirtschaftsprüfer oder einen anderen qualifizierten prozessunabhängigen Mitarbeiter zu gewährleisten hat.

Werden Abschlussprüfungen von Unternehmen im öffentlichen Interesse nach § 319a HGB durchgeführt, so besteht die Verpflichtung, eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung durch prozessunabhängige Personen durchzuführen. Diese hat während der gesamten Durchführung der Abschlussprüfung, also durchgängig von der Auftragsplanung bis zur Berichterstattung zu erfolgen und schließt die Berichtskritik ein.

In Absatz 4 der Vorschrift wird näher bestimmt, was unter einer prozessunabhängigen Person zu verstehen ist. Abschließend wird vorgeschrieben, dass in dem Fall, in dem eine solche prozessunabhängige Person nicht zur Verfügung steht, die Verpflichtung eintritt, einen externen Wirtschaftsprüfer zu beauftragen.

Die Vorschrift des § 24d sieht mehrere Möglichkeiten vor, wie der in Einzelpraxis tätige Wirtschaftsprüfer die prozessunabhängige Qualitätssicherung durchführen lassen kann.

Zum einen kann er einen Wirtschaftsprüfer in einem nach § 43a Abs. 1 WPO zulässigen Anstellungsverhältnis anstellen. Ersatzweise kann auch eine fachlich und persönlich geeignete (qualifizierte) Person angestellt werden. Zum anderen soll der Vorschrift genügt werden können, indem ein externer Wirtschaftsprüfer mit der prozessunabhängigen Qualitätssicherung beauftragt wird. Sicher zu stellen ist in jedem Fall, dass dem Wirtschaftsprüfer ein so genannter Qualitätssicherer zu Seite steht, der die Ordnungsmäßigkeit der Berufsarbeit des Wirtschaftsprüfers bei jeder Durchführung einer Prüfung einer gesonderten Überprüfung unterzieht.

2. Anwendungsbereich

Die Vorschrift des § 24d ist Bestandteil des 2. Teils der Berufssatzung und ist hiernach bei der Durchführung von Prüfungsaufträgen des Wirtschaftsprüfers

ausnahmslos zu beachten. Dies folgt m. E. auch aus dem Wortlaut der Regelung, die sich, ohne weitere Differenzierung, des Begriffs „Prüfungsbericht“ bedient. Zu keinem anderen Ergebnis führt die Betrachtung der §§ 24a (Prüfungsplanung) und 24b (Auftragsabwicklung). Auch in diesen Vorschriften wird der Begriff der Prüfung ohne weitere Differenzierung gebraucht.

Es ist hiernach davon auszugehen, dass die Vorschrift des § 24d ausnahmslos auf alle Tätigkeiten des Wirtschaftsprüfers nach § 2 Abs. 1 WPO anzuwenden ist.

Diese Auffassung wird offensichtlich auch von der Wirtschaftsprüferkammer vertreten, da es in der Begründung zu § 24d wörtlich heißt: „Die auftragsbezogene Qualitätssicherung durch prozessunabhängige Personen ist bei jeder Durchführung von Prüfungen vorzusehen“. Eine Unterscheidung zwischen Prüfungen, bei denen das Berufssiegel geführt wird, und solchen, bei denen dies nicht der Fall ist, findet nicht statt. Insoweit enthält die Begründung zu § 24d lediglich den Hinweis, dass für Prüfungen, bei denen das Berufssiegel geführt wird, nach § 38 Nr. 12 Regelungen im Qualitätssicherungssystem vorzusehen sind.

Im Ergebnis ist daher festzuhalten, dass sich die Vorschrift des § 24d auf den gesamten Tätigkeitsbereich des Wirtschaftsprüfers, wie er sich aus § 2 Abs. 1 WPO ergibt, erstreckt. Der Anwendungsbereich ist insbesondere nicht auf Vorbehaltsaufgaben des Wirtschaftsprüfers beschränkt, sondern schließt auch solche Prüfungen ein, die z.B. Steuerberater im Rahmen der Aufstellung von Jahresabschlüssen zulässigerweise durchführen.

III. Übereinstimmung der Berufssatzung mit den gesetzlichen Grundlagen der Berufsausübung

1. Satzungsermächtigung

Nach der Begründung zu § 24d wird die Vorschrift auf § 57 Abs. 4 Nr. 5 WPO gestützt. Diese Vorschrift der WPO besagt, dass die Wirtschaftsprüferkammer nähere Regeln zu den besonderen Berufspflichten zur Qualität der Berufsarbeit in der Berufssatzung treffen kann. Die Vorschrift verweist durch einen Klammersatz auf § 55b WPO.

Zunächst ist festzustellen, dass § 24d, ebenso wie die §§ 24a-c, Bestandteil des 2. Teils der Berufssatzung sind und dementsprechend auch unter dem Abschnitt „Besondere Berufspflichten bei der Durchführung von Prüfungen und der Erstattung von Gutachten“ aufgeführt werden.

§ 57 Abs. 4 Nr. 2 WPO sieht indes vor, dass unter diesem Regelungsinhalt ausschließlich Regelungen zur Unbefangenheit und Unparteilichkeit, der Versagung der Tätigkeit sowie zum Ausschluss als Prüfer oder Gutachter zu treffen sind. Hierzu finden sich die entsprechenden Regelungen in den §§ 20-24.

Die Wirtschaftsprüferkammer behilft sich hier insoweit, als sie in den Begründungen zum 2. Teil der Berufssatzung ausführt, dass sie die Regelungen in den §§ 24a-d in Anlehnung an die Satzungsermächtigung gemäß § 57 Abs. 4 WPO in den 2. Teil der Berufssatzung aufgenommen hat.

Eine solche Ausdehnung der gesetzlich vorgegebenen Satzungsermächtigung ist allerdings höchst bedenklich. Zumal der Gesetzgeber den Regelungsrahmen durch die abschließende Aufzählung des Regelungsinhaltes sehr eng gefasst hat. Insoweit ist festzustellen, dass die Regelungen in den §§ 24a-d jedenfalls durch § 57 Abs. 4 Nr. 2 WPO nicht gedeckt sind.

Nach der Begründung zu § 24d stützt sich diese Regelung, wie bereits ausgeführt, aber nicht auf § 57 Abs. 4 Nr. 2 WPO sondern auf § 57 Abs. 4 Nr. 5 WPO. Hierzu war bereits festzustellen, dass § 57 Abs. 4 Nr. 5 auf § 55b WPO verweist, womit der Gesetzgeber den Regelungsrahmen ausdrücklich auf den Inhalt dieser Vorschrift begrenzt.

Die Vorschrift des § 55b WPO besagt indes nur, dass Wirtschaftsprüfer Regelungen, die zur Einhaltung der Berufspflichten insbesondere bei der Durchführung betriebswirtschaftlicher Prüfungen nach § 2 Abs. 1 WPO, bei denen das Berufssiegel geführt wird, erforderlich sind, zu schaffen sowie ihre Anwendung zu überwachen und durchzusetzen haben (Qualitätssicherungssystem).

§ 55b WPO schränkt die Verpflichtung zur Schaffung eines Qualitätssicherungssystems also bereits insoweit ein, als er dies für die Durchführung von betriebs-

wirtschaftlichen Prüfungen verbindlich ausschließlich in den Fällen vorschreibt, in denen der Wirtschaftsprüfer das Berufssiegel führt.

Aus der Verwendung des Wortes „insbesondere“ kann zudem nicht geschlossen werden, dass der Gesetzgeber die Schaffung eines Qualitätssicherungssystems auch für Prüfungen als zwingend ansieht, bei denen das Berufssiegel nicht geführt wird. Hiergegen spricht zunächst, dass für Wirtschaftsprüfer auch Berufspflichten außerhalb der Durchführung von Prüfungsaufträgen bestehen. Im Weiteren ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber, hätte er alle Prüfungen im Sinne des § 2 Abs. 1 WPO gemeint, den Bezug auf die Führung des Berufssiegels in der Vorschrift schlicht weggelassen hätte. Der Gesetzgeber hatte auch keineswegs beabsichtigt, die Berufspflichten des Wirtschaftsprüfers auszudehnen, sondern wollte lediglich die sich aus den §§ 57a ff WPO bisher nur mittelbar ergebende Verpflichtung, ein Qualitätssicherungssystem einzurichten und dessen Anwendung zu überwachen, klarstellend in der WPO unmittelbar verankern³.

Wenn der Gesetzgeber Pflichten des Wirtschaftsprüfers in der WPO ausdrücklich begrenzt, wie dies im Falle des § 55b WPO geschehen ist, kann diese Begrenzung durch eine Berufssatzung nicht wieder aufgehoben werden. Anderenfalls bewegen sich diese Regelungen der Berufssatzung insoweit nicht mehr im Rahmen der Vorschriften des Gesetzes und sind durch die Satzungsermächtigung der WPO nicht gedeckt.

Soweit sich der Anwendungsbereich des § 24d ausnahmslos auf die Durchführung von Prüfungen nach § 2 Abs. 1 WPO erstrecken soll, wovon nach der Begründung zur Berufssatzung offensichtlich auszugehen ist, so ist dies durch die Satzungsermächtigung in § 57 WPO jedenfalls nicht gedeckt.

2. Verschwiegenheit

Wirtschaftsprüfer haben ihren Beruf gemäß § 43 WPO u. a. verschwiegen auszuüben. Ergänzend führt § 9 aus, dass sie Tatsachen und Umstände, die ihnen bei der Berufstätigkeit anvertraut oder bekannt werden, nicht unbefugt offenbaren dürfen. Als Spezialvorschrift schreibt § 323 Abs. 1 HGB vor, dass der Ab-

³ Vgl. BT-Drs. 15/3983, Begründung zu Nummer 8 (§ 55b WPO).

schlussprüfer zur Verschwiegenheit verpflichtet ist. Die Verschwiegenheitspflicht besteht grundsätzlich gegenüber jeden Dritten und somit auch gegenüber jeden anderen Wirtschaftsprüfer. Nach Auffassung der Wirtschaftsprüferkammer besteht die Verpflichtung sogar gegenüber Mitarbeitern der Wirtschaftsprüferpraxis, die mit dem Mandat nicht befasst sind⁴.

Für den Fall, dass in der Praxis des Wirtschaftsprüfers ein Qualitätssicherer nicht zur Verfügung steht, schreibt § 24d vor, dass ein externer Wirtschaftsprüfer zu beauftragen ist.

Es ist fraglich, ob diese Regelung mit den berufs- und spezialgesetzlichen Vorschriften in Einklang steht.

Unstrittig ist, dass der externe Wirtschaftsprüfer im Rahmen seiner Tätigkeit als Qualitätssicherer Kenntnisse über Auftraggeber des die Prüfung durchführenden Wirtschaftsprüfers und deren Verhältnisse erlangt. Stellt man zunächst lediglich auf § 43 WPO i. V. m. § 9 ab, stellt sich die Frage, ob der Wirtschaftsprüfer zur Offenbarung befugt ist. Eine solche Befugnis könnte aus § 24d abgeleitet werden, da der Wirtschaftsprüfer durch diese Satzungsbestimmung verpflichtet ist einen externen Wirtschaftsprüfer zu beauftragen.

Eine solche Befugnis besteht indes nicht. Zur Durchbrechung der gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht bedarf es einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung. Dies ist zumindest die Auffassung des Gesetzgebers gewesen, als er die Regelungen zur Durchführung der externen Qualitätskontrolle in den §§ 57a-h WPO getroffen hat. Zur Durchführung der externen Qualitätskontrolle war es zwingend erforderlich, die Pflicht zur Verschwiegenheit nach den §§ 43 Abs. 1 S. 1 und 64 Abs. 1 WPO sowie § 323 Abs. 1 S. 1 HGB insoweit einzuschränken, wie dies zur Durchführung der Qualitätskontrolle erforderlich ist⁵. Der Gesetzgeber hielt es zudem für erforderlich, die Durchbrechung der Verschwiegenheitspflicht in § 323 Abs. 1 HGB dergestalt zu verankern, dass er unmittelbar auf § 57b WPO verweist. Diese partielle Einschränkung der Verschwiegenheitspflicht wurde für erforderlich gehalten, obgleich die am Qualitätskontrollverfahren Beteiligten durch

⁴ Vgl. Begründung zu § 9.

⁵ Vgl. BT-Drs. 14/3649, Begründung zu § 57b WPO.

§ 57b Abs. 1 WPO ihrerseits unbeschränkt zur Verschwiegenheit verpflichtet sind.

Die Vorschrift des § 57b WPO bezieht sich ausschließlich auf die Durchführung der Qualitätskontrolle i. S. d. §§ 57a-h WPO. Eine analoge Anwendung auf ein außerhalb dieser Vorschriften liegendes, zumal gesetzlich keineswegs verankertes, Qualitätssicherungsverfahren scheidet somit aus.

Der Wirtschaftsprüfer kann im Rahmen der Beauftragung eines externen Wirtschaftsprüfers im Ergebnis einen Gesetzesverstoß nur dann vermeiden, wenn er sich zuvor von dem Auftraggeber von seiner Verschwiegenheitspflicht schriftlich entbinden lässt. Auf die Entbindung von seiner Verschwiegenheitspflicht hat der Wirtschaftsprüfer allerdings keinen rechtlich durchsetzbaren Anspruch. Hierin lag im Ergebnis auch der Grund, dass der Gesetzgeber in § 57b WPO und § 323 Abs. 1 HGB die Verschwiegenheitspflicht eingeschränkt hat⁶. Anderenfalls wäre das System der externen Qualitätskontrolle schlicht nicht durchführbar gewesen.

Die Begründung zu § 24d geht allerdings offenbar davon aus, dass eine Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht nicht erforderlich ist.⁷ Eine konkrete Aussage zur Verschwiegenheit enthält die Berufssatzung in § 24d und in ihrer Begründung allerdings nicht.

Der Vorstand der Wirtschaftsprüferkammer unterscheidet bei der Frage, ob für die Durchführung einer Nachschau durch externe Dritte, wie bei allen Fragen der Mandatsbearbeitung, unter Heranziehung von Dritten, die Zustimmung des Mandanten einzuholen ist oder nicht, danach, ob Weisungsabhängigkeit oder Weisungsunabhängigkeit besteht⁸. Soweit Weisungsabhängigkeit besteht, bedarf es hiernach keiner Zustimmung des Mandanten, wobei der „Dritte“ seinerseits zur Verschwiegenheit durch den Wirtschaftsprüfer verpflichtet worden sein muss. Ist dies gewährleistet, darf nach Auffassung des Vorstandes, jedweder „Dritte“ her-

⁶ Vgl. BT-Drs. 14/3649, Begründung zu § 57b WPO.

⁷ Es lässt sich aus der Berufssatzung heraus zumindest anders nicht erklären, dass der Grund, mit der externen auftragsbezogenen Qualitätssicherung ausschließlich einen Wirtschaftsprüfer zu beauftragen, darin liegen soll, dass dies dem Grundsatz der verschwiegenen Berufsausübung entspricht.

⁸ Vgl. Vorstand der WPK: Interne Nachschau durch externe Dritte; WPK-Magazin 1/2004 S. 25.

angezogen werden. Fraglich ist, ob die Tätigkeit des externen Qualitätssicherers weisungsabhängig erfolgt bzw. erfolgen darf. Die Begründung zu § 24d fordert insoweit eine uneingeschränkte Objektivität des Qualitätssicherers, die nicht durch den für den Auftrag verantwortlichen Wirtschaftsprüfer beeinträchtigt werden darf. Ist dies nicht bzw. nicht mehr gewährleistet, ist dieser auszutauschen. Dies spricht eindeutig für die Weisungsunabhängigkeit des Qualitätssicherers. Unklar bleibt auch, warum die Berufssatzung fordert, ausschließlich einen Wirtschaftsprüfer als externen Qualitätssicherer heranzuziehen. Dies widerspricht zumindest der Auffassung des Vorstandes der Wirtschaftsprüferkammer, der eindeutig erklärt hat, dass grundsätzlich jedweder „Dritte“ zur Mandatsbearbeitung herangezogen werden darf. Auch dies spricht für die Weisungsunabhängigkeit des Qualitätssicherers und im Ergebnis für die Zustimmungsbedürftigkeit durch den Mandanten.⁹

Ist der Auftraggeber, wozu er in keiner Weise verpflichtet ist, nicht bereit, den Wirtschaftsprüfer von seiner Verschwiegenheitspflicht zu befreien, wäre der Wirtschaftsprüfer, sofern er nicht gegen § 24d bzw. den Grundsatz der Verschwiegenheit verstoßen will, daran gehindert, den Auftrag durchzuführen.

Im Ergebnis hat diese Satzungsregelung eine Teilung des Berufsstandes in Wirtschaftsprüfer, die zur Durchführung von Prüfungen nur befugt sind, wenn sie von ihren Auftraggebern, ohne dass hierfür eine rechtliche Grundlage besteht, von der Verschwiegenheitspflicht befreit werden und Wirtschaftsprüfern, bei denen dies nicht erforderlich ist, zur Folge. Dies ist umso bedenklicher, als die Notwendigkeit zur Befreiung von der Verschwiegenheitspflicht für einen Auftraggeber im Vorwege der Auftragserteilung nicht erkennbar ist.

Erschwerend kommt hinzu, dass der Wirtschaftsprüfer bei der Wahrnehmung seiner Aufgaben einen sehr tiefgreifenden Einblick in die Verhältnisse seiner Auftraggeber erlangt und diese bestrebt sind, den Kreis der Personen, denen sie diesen Einblick zu gewähren bereit sind, möglichst eng zu fassen. Wirtschafts-

⁹ Bereits aus haftungs- und strafrechtlichen Gründen ist wohl zu empfehlen, von der Zustimmungsbedürftigkeit auszugehen (vgl. §§ 323, 333 HGB für Pflichtprüfungen; § 203 StGB; § 823 ff BGB). Die Ausführungen des Vorstandes der WPK beschränken sich zudem auf § 43 Abs. 1 S. 1 WPO. Zum Verhältnis des § 323 HGB zu § 43 WPO vgl. Hense in Beck Bil.-Komm. 5. Aufl. C.H. Beck, München 2003 § 323 Rz. 1 und 2.

prüfer, die bereits bei der Angebotsabgabe darauf hinweisen müssen, dass sie die von ihnen verfassten Berichte und ggf. die Arbeitspapiere einem weiteren externen Wirtschaftsprüfer für Zwecke der Qualitätssicherung vorzulegen verpflichtet sind und insoweit die Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht zum Bestandteil des Auftragsverhältnisses machen, laufen Gefahr, von der Auftragsvergabe von vornherein ausgeschlossen zu werden.

Eine Satzungsbestimmung, die von einem Wirtschaftsprüfer verlangt, einen Prüfungsauftrag nur dann anzunehmen, wenn der Auftraggeber ihn von einer elementaren Berufspflicht, namentlich der Verschwiegenheitspflicht, befreit, ohne dass hierfür eine rechtliche Grundlage besteht und ihm auf diesem Weg die Ausführung der ihm vom Gesetzgeber zugewiesenen Berufsaufgaben verwehrt, obgleich er über alle Voraussetzungen, die der Gesetzgeber an die Ausübung des Berufs knüpft, erfüllt, steht jedoch nicht im Einklang mit den gesetzlichen Bestimmungen dieses Berufsstandes und ist insoweit nicht durch die Satzungsermächtigung der WPO gedeckt.

Eine solche Satzungsbestimmung läuft zudem Gefahr, dass sie als unzulässige Einschränkung der grundgesetzlich zugesicherten freien Berufsausübung zu qualifizieren ist.

3. Einschränkung der freien Berufsausübung

Zur Beantwortung der Frage, ob der Inhalt des § 24d zu einer Einschränkung der freien Berufsausübung des Wirtschaftsprüfers führt, ist zunächst zu klären, welche Form der Berufsausübung der Gesetzgeber in der WPO als zulässig erachtet.

Gemäß § 1 Abs. 1 WPO sind Wirtschaftsprüfer Personen, die als solche öffentlich bestellt sind. Die Bestellung setzt den Nachweis der persönlichen und fachlichen Eignung im Zulassungs- und staatlichen Prüfungsverfahren voraus. Die Vorschrift bestimmt in Absatz 2 weiterhin, dass der Wirtschaftsprüfer einen freien Beruf ausübt.

Wirtschaftsprüfer haben nach § 2 Abs. 1 WPO die berufliche Aufgabe, betriebswirtschaftliche Prüfungen, insbesondere solche von Jahresabschlüssen wirt-

schaftlicher Unternehmen, durchzuführen und Bestätigungsvermerke über die Vornahme und das Ergebnis solcher Prüfungen zu erteilen.

In Verbindung mit § 43a Abs. 1 WPO ergibt sich der gesetzlich normierte Grundfall der Berufsausübung eines Wirtschaftsprüfers. Nach dieser Bestimmung darf der Wirtschaftsprüfer seinen Beruf selbständig in eigener Praxis und damit allein ausüben. Die Tätigkeit in eigener Praxis steht den weiteren zulässigen Formen der Berufsausübung gleichwertig gegenüber, was bereits aus dem Wort „oder“ in § 43a WPO folgt.

Wenn es der Gesetzgeber in der WPO zulässt, dass ein Wirtschaftsprüfer in eigener Praxis allein tätig ist und, dessen ungeachtet, ihm die in § 2 Abs. 1 WPO beschriebenen Aufgaben zuweist, bestehen für ihn offensichtlich keine Bedenken, dass dieser Wirtschaftsprüfer die ihm obliegenden Aufgaben auch allein ausführt. Es ist jedenfalls davon auszugehen, dass der Gesetzgeber, hätte er etwas anderes gewollt, dies durch eine Änderung der WPO zum Ausdruck gebracht hätte. Hierzu bestand im Rahmen der jüngsten Änderungen der WPO ausreichend Gelegenheit.

Es ist auch nicht ersichtlich, dass der Gesetzgeber abweichende Regelungen in anderen Gesetzen als der WPO für notwendig erachtet hat. Zur Schaffung derartiger Regelungen bestand zumindest für das Handelsgesetzbuch kurzfristig mehrfach Gelegenheit. Die Vorschriften zur Auswahl des Abschlussprüfers (§§ 319, 319a HGB) haben indes keine solche Änderung erfahren.

Soweit die Begründung zu § 24d ausführt, „dass auch die Arbeit des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers dem „Vier-Augen-Prinzip“ unterliegt“, wird offensichtlich außer Acht gelassen, dass der Gesetzgeber die alleinige Berufsausübung in der WPO ausdrücklich vorsieht.

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass der Gesetzgeber in der WPO die Berufsausübung in eigener Praxis als Grundfall definiert und keine Hinweise darauf bestehen, dass er Bedenken dagegen hegt, dass der Wirtschaftsprüfer die ihm obliegenden Berufsaufgaben allein durchführt.

Im weiteren Schritt ist zu prüfen, ob der Gesetzgeber die Kompetenz zur Schaffung von Regeln, die etwaige zulässige Einschränkungen in der Berufsausübung mit sich bringen können, auf die Wirtschaftsprüferkammer übertragen hat.

Regelungen hierzu finden sich in § 57 Abs. 3 und 4 WPO, wonach die Wirtschaftsprüferkammer eine Berufssatzung erlassen kann, die im Rahmen der Vorschriften der WPO die in § 57 Abs. 4 WPO aufgeführten Gegenstände näher regelt.

Aus der vom Gesetzgeber gewählten Formulierung in § 57 Abs. 4 WPO: „...im Rahmen der Vorschriften dieses Gesetzes...“ folgt, dass sich die Regelungen in der Berufssatzung stets innerhalb des Regelungsinhaltes der Vorschriften der WPO bewegen müssen. Hieraus folgt weiterhin, dass eine vom Gesetzgeber ausdrücklich als zulässig genannte Form der Berufsausübung, nicht durch eine Regelung in der Berufssatzung eingeschränkt oder gar untersagt werden darf.

Zu einer solchen Einschränkung führt § 24d Abs. 1 aber, da sie es dem in Einzelpraxis tätigen Wirtschaftsprüfer, der seinen Beruf allein ausübt, untersagt, dass Ergebnis seiner Berufsarbeit auszuliefern, ohne dass ein externer Wirtschaftsprüfer in Gestalt des „Qualitätssicherers“ die Auftragsabwicklung und die Arbeitsergebnisse zunächst überprüft hat. Eine die freie Berufsausübung in weit höherem Maße einschränkende Wirkung ist der Vorschrift des § 24d Abs. 2 beizumessen, verpflichtet sie doch den Wirtschaftsprüfer die Überprüfung seiner Berufsarbeit während der gesamten Durchführung der Abschlussprüfung, also permanent, zuzulassen.

Die Wirkungsweise der Satzungsbestimmung geht im Ergebnis über die der obligatorischen externen Qualitätskontrolle, die in den §§ 57a ff WPO verankert ist, weit hinaus. Während im Rahmen der Qualitätskontrolle lediglich die Maßnahmen zur Qualitätssicherung nach Maßgabe der gesetzlichen Vorschriften sowie der Berufssatzung geprüft werden und sich die Prüfung der Durchführung von Abschlussprüfungen nur auf einzelne Aufträge innerhalb eines Dreijahreszeitraums beschränkt, ist die auftragsbezogene bzw. die auftragsbegleitende Qualitätssicherung durch den Qualitätssicherer bei der Durchführung jeder Prüfung vorzusehen. Der externen Qualitätskontrolle hat sich der Wirtschaftsprüfer ge-

mäß § 57a WPO zudem nur dann zu unterziehen, wenn er gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen durchführt. § 24d soll dagegen bei jeder Durchführung von Prüfungen nach § 2 Abs. 1 WPO zu beachten sein.

Eine solche Einschränkung hat eine eindeutig berufsregelnde Tendenz und stellt einen Eingriff in die Freiheit der Berufsausübung der Berufsangehörigen gemäß Art. 12 Abs. 1 Grundgesetz dar, so dass sie einer gesetzlichen Grundlage bedarf. Keine andere Auffassung hat der Gesetzgeber vertreten, als er die Vorschriften zur obligatorischen externen Qualitätskontrolle in die WPO eingefügt hat¹⁰.

An einer solchen gesetzlichen Grundlage fehlt es aber für die in § 24d enthaltenen Regelungen.

IV. Zusammenfassung

Der Gesetzgeber hat mit § 55 WPO eine für alle Wirtschaftsprüfer bindende Vorschrift zur Schaffung eines Qualitätssicherungssystems in die WPO eingefügt. Wie dieses System im Einzelnen auszusehen hat, lässt er indes offen und überlässt dies dem pflichtgemäßen Ermessen des Wirtschaftsprüfers, der die Regelungen nach den Anforderungen der von ihm unterhaltenen Praxis zu treffen, zu dokumentieren und ihre Einhaltung zu überwachen hat.

Soweit der Gesetzgeber die Wirtschaftsprüferkammer ermächtigt, zu § 55b WPO nähere Regelungen in der Berufssatzung zu treffen, wozu es unstreitig gehört, die wesentlichen Grundsätze für die Qualitätssicherung der Berufsarbeit zu bestimmen¹¹, so findet dieser Regelungsrahmen dort seine Grenze, wo zwingende gesetzliche Bestimmungen einer weiteren Ausdehnung entgegenstehen. Diese finden sich sowohl in der WPO selbst, als auch in Art. 12 GG.

Die Berufssatzung verlangt von allen Berufsangehörigen bei der Durchführung jeder Prüfung im Sinne von § 2 Abs. 1 WPO die durchgängige Einhaltung des „Vier-Augen-Prinzips“, ohne zu beachten, dass der Gesetzgeber in der WPO Einzelpersonen ausdrücklich die Ausübung des Wirtschaftsprüferberufs gestat-

¹⁰ Vgl. BT-Drs. 14/3649, Begründung zu § 57a WPO.

¹¹ Vgl. BT-Drs. 15/3983, Begründung zu § 57 Abs. 4 Nr. 5 WPO.

tet. Nach Auffassung der Wirtschaftsprüferkammer dürfen diese Personen ihren Beruf in der bisherigen Form nicht mehr ausüben, obgleich sich die Qualität ihrer Berufsarbeit auch ohne Heranziehung eines externen Qualitätssicherers durchaus gewährleisten lässt. Dies verdeutlicht bereits die Tatsache, dass es bei dieser Form der Berufsausübung nicht zu einer Delegation von Prüfungsaufgaben an Personen kommt, die selbst nicht über die Qualifikation des Berufsangehörigen verfügen, und bereits hierdurch ein wesentliches Fehlerpotential von vornherein ausgeschlossen ist.

Als äußerst bedenklich ist es zu werten, wenn einzelne Regelungen in der Satzung des Berufsstandes nicht im Einklang mit den gesetzlichen Grundlagen stehen, weil sie Berufsangehörige in der freien Ausübung ihres Berufes beeinträchtigen, obgleich diese Berufsangehörigen alle Anforderungen, die der Gesetzgeber an die Ausübung des Berufes stellt, erfüllen und es zudem an der für eine solche Einschränkung nach Art. 12 GG erforderlichen gesetzlichen Grundlage mangelt.

An dieser Stelle ist die Wirtschaftsprüferkammer, die gemäß § 57 Abs. 1 S. 1 WPO nicht nur gehalten ist, die beruflichen Belange der Gesamtheit ihrer Mitglieder zu wahren, sondern sich bei der Wahrnehmung der ihr gesetzlich zugewiesenen Aufgaben insgesamt innerhalb des Regelungsbereiches des § 57 WPO bewegen muss, gefordert, die von ihr erlassene Satzung einer eingehenden Prüfung zu unterziehen und an die bestehenden gesetzlichen Grundlagen anzupassen.
