

## II

(Nicht veröffentlichungsbedürftige Rechtsakte)

## KOMMISSION

## EMPFEHLUNG DER KOMMISSION

vom 16. Mai 2002

## Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU — Grundprinzipien

(Bekannt gegeben unter Aktenzeichen K(2002) 1873)

(Text von Bedeutung für den EWR)

(2002/590/EG)

DIE KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN —

gestützt auf den Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, insbesondere auf Artikel 211 zweiter Gedankenstrich,

in Erwägung nachstehender Gründe:

- (1) Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers ist für das Vertrauen der Öffentlichkeit in den Bestätigungsvermerk von grundlegender Bedeutung. Sie erhöht die Glaubwürdigkeit der veröffentlichten Finanzinformationen und stellt für Anleger, Gläubiger, Arbeitnehmer und andere Interessengruppen einen zusätzlichen Wert dar. Dies gilt insbesondere für Unternehmen von öffentlichem Interesse (wie börsennotierte Unternehmen, Kreditinstitute, Versicherungsgesellschaften, OGAW und Wertpapierfirmen).
- (2) Für den Berufsstand der Abschlussprüfer ist die Unabhängigkeit das wirksamste Mittel, um der Öffentlichkeit und den Regulierungsbehörden gegenüber darzulegen, dass Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften ihre Tätigkeit nach anerkannten Berufsgrundsätzen, insbesondere denen der Integrität und Objektivität, ausüben.
- (3) Die Richtlinie 84/253/EWG des Rates über „die Zulassung der mit der Pflichtprüfung der Rechnungslegungsunterlagen beauftragten Personen“<sup>(1)</sup> legt fest, welche Mindestbefähigungen für die Durchführung von Pflichtprüfungen erforderlich sind.

- (4) Nach den Artikeln 24 und 25 dieser Richtlinie müssen die Mitgliedstaaten vorschreiben, dass Abschlussprüfer eine Pflichtprüfung weder in eigenem noch im Namen einer Prüfungsgesellschaft durchführen dürfen, wenn sie nach dem Recht des Mitgliedstaats, der die Pflichtprüfung vorschreibt, nicht unabhängig sind. Nach Artikel 26 der Richtlinie müssen die Mitgliedstaaten ferner sicherstellen, dass gegen Abschlussprüfer angemessene Sanktionen verhängt werden, wenn diese eine Pflichtprüfung nicht in unabhängiger Weise durchführen. Artikel 27 verpflichtet die Mitgliedstaaten darüber hinaus, zumindest sicherzustellen, dass die Gesellschafter oder Mitglieder zugelassener Prüfungsgesellschaften sich bei der Durchführung einer Prüfung nicht in einer Weise einschalten, welche die Unabhängigkeit der natürlichen Person, die die Prüfung im Namen der Prüfungsgesellschaft vornimmt, beeinträchtigen würde. Gleiches gilt für die Mitglieder des mit der Verwaltung, Leitung oder Aufsicht dieser Prüfungsgesellschaft beauftragten Organs, die selbst nicht als Abschlussprüfer zugelassen sind.

- (5) Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers ist in den Mitgliedstaaten derzeit unterschiedlich geregelt, z. B. im Hinblick darauf, welcher Personenkreis sowohl inner- als auch außerhalb der Prüfungsgesellschaft diesen Regeln unterliegen sollte, welche finanziellen, geschäftlichen oder sonstigen Beziehungen Abschlussprüfer, Prüfungsgesellschaften oder deren einzelne Mitarbeiter zum Auftraggeber unterhalten dürfen, welche Nichtprüfungsleistungen für einen Mandanten erbracht werden können und welche Schutzmaßnahmen zu treffen sind. Diese Unterschiede erschweren es, Anlegern und anderen Interessengruppen in Bezug auf Unternehmen in der EU eine gleichhohe Gewähr dafür zu bieten, dass Abschlussprüfer ihrer Prüftätigkeit EU-weit in unabhängiger Weise nachkommen.

<sup>(1)</sup> ABl. L 126 vom 12.5.1984, S. 20.

- (6) Derzeit existieren für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers keine international anerkannten Berufsgrundsätze, die EU-weit als Maßstab für nationale Unabhängigkeitsvorschriften herangezogen werden könnten.
- (7) Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers wurde bereits 1996 im Grünbuch der Kommission über die „Rolle, Stellung und Haftung des Abschlussprüfers in der Europäischen Union“<sup>(1)</sup> behandelt, das die Unterstützung von Rat, Wirtschafts- und Sozialausschuss sowie Europäischem Parlament erhielt. Aufgrund der Mitteilung der Kommission von 1998 „Abschlussprüfung in der Europäischen Union: künftiges Vorgehen“<sup>(2)</sup> wurde der EU-Ausschuss für Fragen der Abschlussprüfung eingesetzt. Dieser erklärte die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zu einer seiner Prioritäten. In der Mitteilung der Kommission „Rechnungslegungsstrategie der EU: Künftiges Vorgehen“<sup>(3)</sup> schließlich wird auf die Notwendigkeit hingewiesen, die Pflichtprüfung EU-weit auf einheitlich hohem Niveau durchzuführen, wozu auch ein gemeinsamer Ansatz in Bezug auf Berufsgrundsätze zählt.
- (8) Der Umfang dieser Initiative zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers umfasst den gesamten Berufsstand in der EU. Sie soll einen EU-weiten Maßstab für die Anforderungen der Mitgliedstaaten an die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers setzen.
- (9) Im Ausschuss für Fragen der Abschlussprüfung wurde Einigung darüber erzielt, dass jeder Mitgliedstaat durch die Anwendung von Grundprinzipien den Abschlussprüfern, den Regulierungsbehörden und der interessierten Öffentlichkeit ein gemeinsames Verständnis von der Forderung nach Unabhängigkeit vermitteln solle. Dies wird dazu führen, dass Tatsachen und Umstände, die die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gefährden, EU-weit kohärent interpretiert und behandelt werden. Das Bestehen solcher Prinzipien sollte auch zu einer Angleichung der Wettbewerbsbedingungen auf dem Binnenmarkt in Bezug auf die von Abschlussprüfern erbrachten Prüfungsleistungen beitragen. Diese Prinzipien sollten umfassend, rigoros, solide, durchsetzbar und vernünftig sein. Sie sollten von Berufsverbänden, Aufsichts- und Regulierungsbehörden sowie von Abschlussprüfern, ihren Mandanten und anderen interessierten Kreisen einheitlich ausgelegt und angewandt werden.
- (10) Der Ausschuss für Fragen der Abschlussprüfung einigte sich ferner darauf, von dieser Initiative ausgehend gemeinsame Unabhängigkeitsstandards auszuarbeiten. Dies wird zur Schaffung des im Aktionsplan für Finanzdienstleistungen<sup>(4)</sup> skizzierten und vom Europäischen Rat in Stockholm<sup>(5)</sup> geforderten einheitlichen Kapitalmarkts in der EU beitragen. Doch bleibt die Festlegung

nationaler Unabhängigkeitsregeln, die die EU-Grundprinzipien ergänzen, bis zur endgültigen Harmonisierung in das Ermessen der Mitgliedstaaten gestellt. Solche Regeln betreffen insbesondere die Pflichtprüfung von Unternehmen, die in reglementierten Branchen tätig sind. Die Mitgliedstaaten können ebenfalls verlangen, dass bei der Prüfung nicht börsennotierter Unternehmen die gleichen Unabhängigkeitsstandards eingehalten werden müssen wie bei börsennotierten Gesellschaften.

- (11) Ein auf Prinzipien basierender Ansatz bezüglich der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers ist einem aus detaillierten Vorschriften bestehenden Vorgehen insofern vorzuziehen, als er einen soliden Rahmen bildet, innerhalb dessen der Abschlussprüfer sein Handeln rechtfertigen muss. Ein solcher Ansatz lässt Berufsstand und Regulierungsbehörden darüber hinaus den nötigen Spielraum, um rasch und wirkungsvoll auf neue Entwicklungen im Unternehmens- und Prüfungsumfeld zu reagieren. Gleichzeitig wird die höchst bürokratische und inflexible Vorgehensweise bei der Unterscheidung zwischen Erlaubtem und Unerlaubtem vermieden, wie sie bei einem auf detaillierten Vorschriften basierenden Ansatz auftreten kann. Ein auf Prinzipien beruhendes Konzept kann der fast unbegrenzten Zahl individueller Konstellationen gerecht werden, die in der Praxis und den verschiedenen Rechtssystemen innerhalb der EU auftreten. Folglich wird ein auf Prinzipien beruhender Ansatz den Bedürfnissen der europäischen Kapitalmärkte sowie der kleinen und mittleren Unternehmen in stärkerem Maße Rechnung tragen.
- (12) Die Vorteile, die mit dem Schutz der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers einhergehen, beinhalten Effizienzgewinne und andere positive Effekte, die letztendlich zur Effizienz der Kapitalmärkte insgesamt beitragen. Auf der anderen Seite verursacht die Gewährung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers eine Reihe zusätzlicher Kosten, die von verschiedenen Seiten getragen werden müssen. Diese Kosten beinhalten die Kosten zur Entwicklung, Aufrechterhaltung und Durchsetzung von Maßnahmen zum Schutz der Unabhängigkeit. Bevor den Abschlussprüfern eine bestimmte Maßnahme zum Schutz ihrer Unabhängigkeit auferlegt werden kann, müssen die Mitgliedstaaten und Regulierungsbehörden unter Berücksichtigung der jeweiligen Umstände den voraussichtlichen Kosten und Nutzen Rechnung tragen. So kann eine bestimmte Schutzmaßnahme bei moderaten Kosten von erheblichem öffentlichen Nutzen sein, wenn sie für die Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse gilt. Bei der Prüfung eines kleinen Unternehmens von relativ geringem öffentlichem Interesse kann die gleiche Schutzmaßnahme jedoch Kosten verursachen, die in keinem angemessenen Verhältnis zu dem mit ihr verbundenen Nutzen für die Jahresabschlussadressaten dieses Unternehmens stehen.

<sup>(1)</sup> ABl. C 321 vom 28.10.1996, S. 1.

<sup>(2)</sup> ABl. C 143 vom 8.5.1998, S. 12.

<sup>(3)</sup> KOM(2000) 359 vom 13.6.2000.

<sup>(4)</sup> KOM(1999) 232 vom 11.5.1999.

<sup>(5)</sup> Schlussfolgerungen des Ratsvorsitzes, Europäischer Rat von Stockholm, 23. und 24. März 2001.

(13) Die Festlegung von Grundprinzipien allein reicht noch nicht aus, um das Vertrauen der Öffentlichkeit in die Anwendung angemessener Integritäts- und Unabhängigkeitsstandards durch die Abschlussprüfer in der EU sicherzustellen. Um zu überprüfen, ob die Abschlussprüfer diese Prinzipien ordnungsgemäß anwenden, bedarf es angemessener Qualitätssicherungssysteme. Hier sieht die Kommissionsempfehlung „Mindestanforderungen an Qualitätssicherungssysteme für die Abschlussprüfung in der EU“<sup>(1)</sup> externe Qualitätskontrollen von Abschlussprüfern vor, bei denen auch die Einhaltung der Unabhängigkeitsstandards überprüft werden soll. Derartige Qualitätssicherungssysteme unterliegen einer öffentlichen Kontrolle.

(14) Diese Empfehlung ist ein wichtiger Schritt zur Sicherstellung der Prüfungsqualität. Weitere Schritte mögen notwendig sein. Die Kommission beabsichtigt, eine umfassende Strategie zur Abschlussprüfung herauszubringen, die Themen wie die Anwendung von International Standards on Auditing (ISAs), die Etablierung von öffentlicher Aufsicht über den Berufsstand und die Rolle von Audit Committees anspricht.

(15) Diese Empfehlung betont die Verantwortlichkeit des Berufsstandes zur Aufrechterhaltung der Unabhängigkeit des gesetzlichen Abschlussprüfers. Sollte diese nicht zur gewünschten Harmonisierung der Unabhängigkeitsanforderungen an Abschlussprüfer führen, wird die Kommission erneut die Notwendigkeit einer Rechtsvorschrift ins Auge fassen und zu diesem Zweck die Lage drei Jahre nach Annahme der Empfehlung unter Berücksichtigung internationaler Entwicklungen erneut überprüfen. Diese Überprüfung wird besonders der Frage nachgehen, in welchem Umfang diese Empfehlung eine Auswirkung auf die Unabhängigkeit des gesetzlichen Abschlussprüfers hatte, wenn dieser Nichtprüfungsleistungen an Prüfungsmandanten erbracht hat.

(16) Im EU-Ausschuss für Fragen der Abschlussprüfung und im Kontaktausschuss für die Richtlinien der Rechnungslegung werden die Grundprinzipien dieser Empfehlung allgemein befürwortet.

(17) Diese Empfehlung liefert einen Rahmen, innerhalb dessen alle allgemeinen Aspekte der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers erörtert werden. In Teil A wird festgelegt, welchen allgemeinen Anforderungen die Abschlussprüfer zur Gewährleistung ihrer Unabhängigkeit genügen müssen, und diskutiert, für welchen Personenkreis diese Anforderungen gelten sollten. Teil B gibt

einen Überblick über konkrete Fälle, in denen die Unabhängigkeit gefährdet sein könnte und liefert Anhaltspunkte dafür, welche Maßnahmen ein Abschlussprüfer ergreifen sollte, um diesen Risiken bei einer bestimmten Pflichtprüfung zu begegnen. Teil B soll keine erschöpfende Aufstellung aller Umstände geben, die die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gefährden könnten, sondern lediglich unterstreichen, dass die Abschlussprüfer für derartige Risiken sensibilisiert sein und alle Maßnahmen ergreifen sollten, die den Prinzipien und Leitlinien dieser Empfehlung zufolge erforderlich sind. Die in Teil A enthaltenen Grundprinzipien, sowie die in Teil B unter bestimmten Umständen vorgesehenen Schutzmaßnahmen werden durch einen Anhang ergänzt, der zusätzliche Erläuterungen und Leitlinien enthält. Eine Definition der zentralen Begriffe befindet sich im Anhang —

#### EMPFEHLT:

Die Regeln, Standards und/oder Vorschriften der Mitgliedstaaten über die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers sollten auf folgenden Grundprinzipien beruhen:

#### A. RAHMENKONZEPT

Der Abschlussprüfer<sup>(2)</sup> muss bei der Durchführung einer Pflichtprüfung<sup>(\*)</sup> seinem Prüfungsmandanten<sup>(\*)</sup> gegenüber unabhängig sein, und zwar sowohl in Bezug auf seine innere Einstellung als auch dem äußeren Erscheinen nach. Ein Abschlussprüfer sollte eine Pflichtprüfung dann nicht durchführen, wenn zwischen ihm und seinem Mandanten eine finanzielle, geschäftliche oder sonstige Beziehung (einschließlich bestimmter Nichtprüfungsleistungen für einen Prüfungsmandanten) oder ein Beschäftigungsverhältnis besteht, die bzw. das einen sachverständigen und informierten Dritten veranlassen würde, die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in Frage zu stellen.

#### 1. Objektivität, Integrität und Unabhängigkeit

- Objektivität und berufliche Integrität sollten die maßgeblichen Prinzipien für die Erteilung eines Bestätigungsvermerks durch einen Abschlussprüfer sein. Dass eine Pflichtprüfung diesen Prinzipien entsprechend durchgeführt wird, kann der Abschlussprüfer der Öffentlichkeit gegenüber hauptsächlich dadurch glaubhaft machen, dass er unabhängig handelt und sein Handeln nach außen hin als unabhängiges Handeln angesehen wird.
- Objektivität (als Ausdruck der inneren Einstellung) lässt sich nicht von außen überprüfen und Integrität kann nicht im Voraus beurteilt werden.
- Prinzipien und Regeln zur Unabhängigkeit von Abschlussprüfern sollten es einem sachverständigen und informierten Dritten ermöglichen, die Verfahren und Maßnahmen zu beurteilen, die ein Abschlussprüfer zur Vermeidung und Ausräumung solcher Tatsachen und Umstände ergriffen hat, die seine Objektivität gefährden könnten.

<sup>(2)</sup> Definition siehe Glossar. Der Begriff „Abschlussprüfer“ bezeichnet alle natürlichen und juristischen Personen oder sonstigen Arten von Unternehmen, Firmen oder Sozietäten, die nach der Achten Gesellschaftsrechtsrichtlinie (84/253/EWG) von den Behörden der Mitgliedstaaten zur Durchführung von Pflichtprüfungen zugelassen sind.

<sup>(\*)</sup> Definition siehe Glossar.

<sup>(1)</sup> K(2000) 3304, 15.11.2000.

## 2. Verantwortung und Geltungsbereich

1. Die Verantwortung des Abschlussprüfers ist es, sicherzustellen, dass die Forderung nach der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers erfüllt wird.
2. Die Forderung nach Unabhängigkeit müssen erfüllen
  - a) der Abschlussprüfer selbst, sowie
  - b) diejenigen, die in der Lage sind, das Ergebnis der Pflichtprüfung zu beeinflussen.
3. Diejenigen, die in der Lage sind, das Ergebnis der Pflichtprüfung zu beeinflussen sind
  - a) alle Personen, die unmittelbar mit der Pflichtprüfung befasst sind (das Auftragssteam (\*)), einschließlich
    - i) der Prüfungspartner (\*), Prüfungsleiter und Prüfungsmitarbeiter (das Prüfungsteam (\*)),
    - ii) der an dem Prüfungsauftrag beteiligten Fachkräfte aus anderen Bereichen (wie Rechtsanwälte, Versicherungsmathematiker, Steuerfachleute, IT-Spezialisten oder Finanzmanagement-Spezialisten),
    - iii) derjenigen, die den Prüfungsauftrag einer Qualitätskontrolle unterziehen oder ihn unmittelbar beaufsichtigen;
  - b) alle Personen, die innerhalb der Prüfungsgesellschaft (\*) oder eines Verbunds (\*), dem diese Gesellschaft angehört, Weisungsbefugte (\*) in Bezug auf die Pflichtprüfung sind;
  - c) alle Personen innerhalb der Prüfungsgesellschaft oder des Verbunds, dem diese Gesellschaft angehört, die die Pflichtprüfung aufgrund anderer Umstände beeinflussen könnten.

## 3. Faktoren, die ein Risiko für die Unabhängigkeit darstellen

1. Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers kann durch mehrere Faktoren gefährdet werden. Dazu zählen unter anderem Eigeninteresse, die Überprüfung eigener Leistungen, Interessenvertretung, Vertrautheit oder Vertrauen sowie Einschüchterung.
2. Wie hoch das Risiko für eine Beeinträchtigung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers ist, wird anhand der Schwere dieser Faktoren und ihrer Auswirkungen auf die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers bestimmt. Bei der Ermittlung des Risikos müssen die besonderen Umstände der einzelnen Pflichtprüfung berücksichtigt werden.
3. Bei der Beurteilung des Risikos für die Unabhängigkeit sollte zwei Aspekten angemessen Rechnung getragen werden:

- a) den Leistungen, die in den Vorjahren für den Prüfungsmandanten erbracht wurden, sowie den Beziehungen, die vor der Bestellung zum Abschlussprüfer zu diesem Mandanten bestanden, sowie
- b) den Leistungen, die während der Durchführung der Pflichtprüfung gegenüber dem Prüfungsmandanten erbracht werden, und den Beziehungen, die in dieser Zeit zu ihm unterhalten werden.

## 4. Schutzmaßnahmen

1. Um Risiken für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers abzuschwächen oder auszuräumen, müssen unterschiedliche Schutzmaßnahmen eingeführt werden, wie Verbote, Beschränkungen, sonstige Maßnahmen und Verfahren sowie Informationspflichten (siehe A.3).
2. Das Bestehen und die Wirksamkeit der Schutzmaßnahmen wirken sich auf die Höhe des Risikos aus.

### 4.1. Schutzmaßnahmen der geprüften Unternehmen

#### 4.1.1. Auswirkung der Führungs- und Kontrollstruktur auf die Bewertung des Risikos

Der Abschlussprüfer sollte untersuchen, ob die Führungs- und Kontrollstruktur des geprüften Unternehmens Schutzmaßnahmen vorsieht, die Risiken für seine Unabhängigkeit verringern, und wie diese eingesetzt werden. Solche Schutzmaßnahme könnten darin bestehen, dass

1. der Abschlussprüfer von Personen bestellt wird, die nicht der Geschäftsleitung des geprüften Unternehmens angehören, und
2. die Pflichtprüfung und andere von der Prüfungsgesellschaft oder ihrem Verbund erbrachte Leistungen innerhalb des geprüften Unternehmens beaufsichtigt und besprochen werden.

#### 4.1.2. Beteiligung des Kontrollorgans

1. Verfügt ein Unternehmen des öffentlichen Interesses über ein Kontrollorgan (siehe A.4.1.1), sollte der Abschlussprüfer mindestens einmal jährlich
  - a) dem Kontrollorgan schriftlich mitteilen:
    - i) den Gesamtbetrag der Honorare, die er, die Prüfungsgesellschaft und die Mitglieder ihres Verbunds dem Prüfungsmandanten und dessen verbundenen Unternehmen für im Berichtszeitraum erbrachte Prüfungs- und sonstige Leistungen in Rechnung gestellt haben. Dieser Gesamtbetrag sollte nach vier Hauptleistungskategorien aufgeschlüsselt sein: gesetzliche Abschlussprüfungsleistungen, sonstige Zusicherungsleistungen (\*), Steuerberatungsleistungen und

(\*) Definition siehe Glossar.

sonstige Nichtprüfungsleistungen. Die Hauptleistungskategorie der sonstigen Nichtprüfungsleistungen sollte weiter in Unterkategorien gegliedert werden, wenn die darin enthaltenen Posten erheblich voneinander abweichen. Diese Einteilung in Unterkategorien sollte mindestens Informationen zu Honoraren für die Erbringung von Leistungen hinsichtlich Finanzinformationssystemen, Innenrevision, Bewertungen, Rechtsstreitigkeiten und Einstellung von Personal enthalten. Die in Rechnung gestellten und die vertraglich vereinbarten Beträge sowie etwaige Vorschläge oder Angebote für künftige Verträge sollten für jede Hauptleistungs- sowie Unterkategorie gesondert analysiert werden,

- ii) Details zu allen Beziehungen zwischen ihm, der Prüfungsgesellschaft und den Mitgliedern ihres Verbunds einerseits und dem Prüfungsmandanten und seinen verbundenen Unternehmen (\*) andererseits, die seiner Auffassung nach berechtigten Grund zu der Annahme geben könnten, dass sie seine Unabhängigkeit und Objektivität beeinträchtigen könnten, sowie
  - iii) die in dieser Hinsicht getroffenen Schutzmaßnahmen;
  - b) schriftlich bestätigen, dass er, der Abschlussprüfer, nach seinem fachlichen Urteil im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen und der Berufspflichten unabhängig und seine Objektivität nicht gefährdet ist, oder andernfalls seine Bedenken in Bezug auf eine mögliche Gefährdung seiner Unabhängigkeit und Objektivität zum Ausdruck bringen, und
  - c) das Kontrollorgan des Prüfungsmandanten um eine Erörterung dieser Punkte ersuchen.
2. Wenn Prüfungsmandanten, bei denen es sich nicht um Unternehmen des öffentlichen Interesses handelt, über ein Kontrollorgan verfügen, sollte der Abschlussprüfer abwägen, ob ähnliche Maßnahmen angemessen sind.

#### 4.2. Qualitätssicherung

Qualitätssicherungssysteme, die den Mindestanforderungen der Kommissionsempfehlung für „Qualitätssicherungssysteme für die Abschlussprüfung in der EU“<sup>(1)</sup> entsprechen, sind erforderliche Einrichtungen, die dazu beitragen, dass die Abschlussprüfer der Forderung nach Unabhängigkeit auf Ebene der Mitgliedstaaten gerecht werden.

#### 4.3. Die allgemeinen Schutzmaßnahmen des Abschlussprüfers

##### 4.3.1. Eigentum an und Kontrolle über Prüfungsgesellschaften

Handelt es sich bei dem Abschlussprüfer um eine Prüfungsgesellschaft, so muss die Mehrheit der Stimmrechte in der Gesellschaft (mindestens 50 % plus eine Stimme) von Personen

gehalten werden, die innerhalb der Europäischen Union zur Durchführung von Pflichtprüfungen befugt sind (Abschlussprüfer<sup>(2)</sup>). Die Satzung des Abschlussprüfers sollte Klauseln enthalten, die gewährleisten, dass ein Eigentümer, der selbst kein Abschlussprüfer ist, keine Kontrolle über die Prüfungsgesellschaft erlangen kann.<sup>(3)</sup>

##### 4.3.2. Das interne Sicherheitssystem der Prüfungsgesellschaft

1. Jeder Abschlussprüfer sollte ein Sicherheitssystem einrichten und unterhalten, das integraler Bestandteil der Verwaltungs- und internen Kontrollstruktur seiner Gesellschaft ist.
2. Die Funktionsweise eines solchen Systems sollte dokumentiert werden, damit es einer Qualitätskontrolle unterzogen werden kann (siehe A.4.2).
3. In der Regel dürfte das Sicherheitssystem einer Prüfungsgesellschaft umfassen:
  - a) eine schriftliche formulierte Unternehmenspolitik in Sachen Unabhängigkeit, die den geltenden Unabhängigkeitsstandards, den Risiken für die Unabhängigkeit und den zu diesem Zweck getroffenen Schutzmaßnahmen Rechnung trägt,
  - b) die aktive und rechtzeitige Unterrichtung aller Partner, Führungskräfte und Mitarbeiter über diese Politik sowie über alle etwaigen Änderungen, einschließlich einer diesbezüglich regelmäßigen Aus- und Fortbildung,
  - c) angemessene Verfahrensanweisungen für Partner, Führungskräfte und Mitarbeiter, um zu gewährleisten, dass diese die Unabhängigkeitsstandards sowohl bei ihrer täglichen Arbeit als auch unter besonderen Umständen einhalten,
  - d) Benennung hochrangiger Fachkräfte aus dem Prüfungsbereich (Partner), die für die Aktualisierung der Unternehmenspolitik, die rechtzeitige Unterrichtung über diese Aktualisierungen und die Überwachung der ordnungsgemäßen Funktionsweise des Sicherheitssystems verantwortlich sind,
  - e) Dokumentationen für jeden Prüfungsmandanten, in denen die Schlussfolgerungen zusammengefasst sind, die aus der Bewertung der Risikofaktoren und des daraus erwachsenden Risikos für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gezogen wurden. Die Dokumentationen sollten auch die Begründungen für die Schlussfolgerungen enthalten. Wurden bedeutende Risikofaktoren festgestellt, sollte die Dokumentation eine Zusammenfassung der Schritte enthalten, die eingeleitet wurden bzw. werden sollen, um das Risiko zu vermeiden, zu beseitigen oder zumindest auf einen akzeptablen Stand zu senken, und

<sup>(2)</sup> Für Zwecke dieses Abschnitts bezeichnet der Ausdruck „Abschlussprüfer“ alle natürlichen und juristischen Personen oder andere Arten von Gesellschaften und Vereinigungen, die gemäß der Achten Gesellschaftsrichtlinie (84/253/EWG) von den Behörden der Mitgliedstaaten zur Durchführung von Pflichtprüfungen zugelassen wurden.

<sup>(3)</sup> Von diesem Abschnitt ausgenommen sind Prüfungsgesellschaften, die von ihrem Mitgliedstaat nach Artikel 2 Absatz 1 Ziffer ii) zweiter Satz der Achten Gesellschaftsrichtlinie von der Auflage, dass die Mehrheit der Stimmrechte von Abschlussprüfern gehalten werden muss, befreit sind, und sofern deren Aktien oder Anteile ausnahmslos Namenspapiere sind und nur mit Zustimmung der Prüfungsgesellschaft und/oder (wenn der Mitgliedstaat dies vorsieht) der Zustimmung der zuständigen Aufsichtsbehörde übertragen werden können.

(\*) Definition siehe Glossar.

<sup>(1)</sup> C(2000) 3304 vom 15.11.2000.

- f) die interne Überwachung der Einhaltung der Schutzmaßnahmen.

## 5. Veröffentlichung der Honorare

1. Hat ein Abschlussprüfer oder — sollte es sich bei diesem um eine natürliche Person handeln — eine Prüfungsgesellschaft, deren Mitglied oder Partner er ist, von einem Prüfungsmandanten für die in dessen Berichtszeitraum erbrachten Leistungen (Prüfungs- oder sonstige) Honorare erhalten, sind diese in voller Höhe und angemessener Weise offenzulegen.
2. Die Mitgliedstaaten oder ihre Regulierungsbehörden sollten diese Offenlegung in den Fällen verlangen, in denen die nationalen Rechtsvorschriften die Veröffentlichung des geprüften Jahresabschlusses eines Prüfungsmandanten vorschreiben.
3. Die insgesamt eingenommenen Honorare sollten nach vier Hauptleistungskategorien aufgeschlüsselt werden: gesetzliche Abschlussprüfungsleistungen, sonstige Zusicherungsleistungen, Steuerberatungsleistungen und sonstige Nichtprüfungsleistungen. Die Honorare für die Hauptleistungskategorie der sonstigen Nichtprüfungsleistungen sollte weiter in Unterkategorien gegliedert werden, wenn die darin enthaltenen Posten erheblich voneinander abweichen. Diese Einteilung in Unterkategorien sollte mindestens Informationen zu Honoraren für die Erbringung von Leistungen hinsichtlich Finanzinformationssystemen, Innenrevision, Bewertungen, Rechtsstreitigkeiten und Einstellung von Personal enthalten. Für jede dieser Hauptleistungs- und Unterkategorien ist neben dem aktuellen Wert auch der entsprechende Wert des vorangegangenen Berichtszeitraums anzugeben. Weiterhin sollte für jede dieser Hauptleistungs- und Unterkategorien eine prozentuale Unterteilung angegeben werden.
4. Bei der Pflichtprüfung konsolidierter Abschlüsse sollten die Honorare, die der Abschlussprüfer und die Mitglieder seines Verbunds für die für den Prüfungsmandanten und für die Unternehmen in dessen Konsolidierungskreis erbrachten Leistungen erhalten haben, auf gleiche Weise offengelegt werden.

## B. BESONDERE UMSTÄNDE

### 1. Finanzielle Beteiligungen

1. Hält der Abschlussprüfer oder eine andere Person, die das Ergebnis der Pflichtprüfung beeinflussen kann (eine der in A.2 genannten Personen), eine direkte oder indirekte finanzielle Beteiligung am Prüfungsmandanten oder an einem mit

diesem verbundenen Unternehmen, oder unmittelbar mit einer solchen Beteiligung verbundene Derivate, oder steht eine solche Beteiligung bevor, so kann dies die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gefährden.

Der Abschlussprüfer muss das Gewicht derartiger Risikofaktoren beurteilen, feststellen, ob es Schutzmaßnahmen gibt, die das Risiko vermindern können, und alle zu diesem Zweck notwendigen Schritte einleiten. Dazu können die Ablehnung eines Auftrags, der Rücktritt von einem Prüfungsauftrag oder der Ausschluss der betreffenden Person aus dem Prüfungsteam zählen. Der Abschlussprüfer sollte sich gegebenenfalls, vor allem wenn der Mandant ein Unternehmen des öffentlichen Interesses ist, darum bemühen, das Kontrollorgan an diesem Prozess zu beteiligen.

2. Nicht mit der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zu vereinbaren ist es, wenn
  - a) der Abschlussprüfer, die Prüfungsgesellschaft oder ein anderes Mitglied des Auftragsteams oder ein Weisungsbeauftragter oder ein Partner der Gesellschaft oder ihres Verbunds, der in einem „Büro“ (\*) tätig ist, das in erheblichem Umfang an der Durchführung des Prüfungsauftrags beteiligt ist,
    - i) eine direkte finanzielle Beteiligung am Prüfungsmandanten hält,
    - ii) eine für beide Seiten wesentliche indirekte finanzielle Beteiligung am Prüfungsmandanten hält oder
    - iii) eine für beide Seiten wesentliche (direkte oder indirekte) finanzielle Beteiligung an einem verbundenen Unternehmen des Mandanten hält;
  - b) eine andere der in A.2 genannten Personen eine für beide Seiten wesentliche (direkte oder indirekte) finanzielle Beteiligung am Prüfungsmandanten oder an einem seiner verbundenen Unternehmen hält.

Die genannten Personen sollten deshalb keine derartigen finanziellen Beteiligungen besitzen. Wer durch äußere Umstände (wie Erbschaft, Schenkung oder den Zusammenschluss von Gesellschaften oder Unternehmen) in den Besitz einer solchen Beteiligung gelangt, muss sich so schnell wie möglich, spätestens jedoch einen Monat, nachdem er von ihr Kenntnis erhalten hat und über sie verfügen kann, von ihr trennen. Bis dahin müssen zusätzliche Maßnahmen zum Schutz der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers getroffen werden. Diese könnten eine Nachschau der Prüfungstätigkeit der betroffenen Person oder ihren Ausschluss von allen wichtigen Entscheidungen über die Pflichtprüfung des Mandanten umfassen.

3. Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers kann auch durch eine scheinbar unbedeutende finanzielle Beteiligung an einem Prüfungsmandanten oder an einem von dessen verbundenen Unternehmen gefährdet sein. Dieses Risiko ist höher — und damit wahrscheinlich inakzeptabel — wenn die Beteiligung weder unter üblichen Handelsbedingungen erworben oder gehalten wird noch wie zwischen unabhängigen Dritten ausgehandelt wurde. Es ist Aufgabe des Abschlussprüfers, das Risiko einer solchen Beteiligung zu bewerten und die notwendigen Maßnahmen zur Abschwächung dieses Risikos einzuleiten.

(\*) Definition siehe Glossar.

## 2. Geschäftliche Beziehungen

1. Geschäftliche Beziehungen zwischen dem Abschlussprüfer, der Prüfungsgesellschaft oder anderen Personen, die das Ergebnis der Pflichtprüfung beeinflussen können (alle in A.2 genannten Personen), einerseits und dem Prüfungsmandanten, seinen verbundenen Unternehmen oder seiner Geschäftsleitung andererseits können aufgrund etwaiger eigener Interessen, etwaiger Vertretung von Interessen anderer oder möglicher Einschüchterung ein Risiko für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers darstellen.
2. Bestehende oder zugesagte geschäftliche Beziehungen sollten untersagt werden, wenn sie nicht Teil des normalen Geschäftsverkehrs sind und für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers ein nicht unerhebliches Risiko darstellen.

Der Abschlussprüfer sollte sich gegebenenfalls, insbesondere aber bei Unternehmen des öffentlichen Interesses, darum bemühen, mit dem Kontrollorgan des Prüfungsmandanten all die Fälle zu erörtern, in denen unklar ist, ob eine geschäftliche Beziehung als Teil des normalen Geschäftsverkehrs anzusehen und für seine Unabhängigkeit tatsächlich unbedeutend ist.

3. Die Punkte 1 und 2 gelten nicht für die Erbringung von Pflichtprüfungsleistungen. Dennoch sollten weder die Prüfungsgesellschaft noch die dem Verbund angehörenden Unternehmen derartige Leistungen erbringen für
  - a) einen Eigentümer der Prüfungsgesellschaft,
  - b) ein verbundenes Unternehmen eines solchen Eigentümers, wenn dieser in der Lage sein könnte, Entscheidungen der Prüfungsgesellschaft, die für die Pflichtprüferfunktion von Belang sind, zu beeinflussen oder
  - c) ein Unternehmen, in dem eine Person eine Aufsichts- oder Führungsposition bekleidet, und diese Person in der Lage sein könnte, die Entscheidungen der Prüfungsgesellschaft, die für die Pflichtprüferfunktion von Belang sind, zu beeinflussen.<sup>(1)</sup>

## 3. Beschäftigung beim Mandanten

1. Eine Doppelbeschäftigung von Personen, die das Ergebnis der Pflichtprüfung beeinflussen können (die in A.2 genannten Personen), bei der Prüfungsgesellschaft und dem Prüfungsmandanten oder seinen verbundenen Unternehmen sollte untersagt werden. Auch eine entgeltliche Personalüberlassung an den Prüfungsmandanten<sup>(2)</sup> oder an eines seiner verbundenen Unternehmen (Leiharbeitsverhältnis) wird als Doppelbeschäftigung angesehen. War ein Mitar-

beiter einer Prüfungsgesellschaft im Rahmen eines solchen Leiharbeitsverhältnisses bei einem Prüfungsmandanten tätig und soll dem für die Pflichtprüfung dieses Mandanten zuständigen Auftragsteam zugeteilt werden, so sollte er nicht mit der Prüfung von Funktionen oder Tätigkeiten betraut werden, die er im Rahmen des vorausgegangenen Leiharbeitsverhältnisses ausführen oder beaufsichtigen musste (siehe auch B.5).

2. Wechselt ein Mitglied des Auftragsteams von der Prüfungsgesellschaft zum Prüfungsmandanten, sollten Politik und Verfahren der Prüfungsgesellschaft (siehe A.4.3) vorsehen, dass

- a) für Mitglieder jeglicher Auftragsteams die Verpflichtung besteht, die Prüfungsgesellschaft umgehend über ihre mögliche Beschäftigung bei einem Prüfungsmandanten in Kenntnis zu setzen,

- b) der Betreffende unverzüglich vom Prüfungsauftrag suspendiert wird und

- c) die Prüfungsarbeiten, die das ausscheidende oder frühere Mitglied des Auftragsteams im Rahmen der derzeitigen und/oder (gegebenenfalls) der zuletzt durchgeführten Prüfung ausgeführt hat, unverzüglich einer Nachschau unterzogen werden. Diese Nachschau sollte ein erfahrener Mitarbeiter des Prüfungsdienstes übernehmen. Handelt es sich bei der zum Mandanten wechselnden Person um einen Prüfungspartner oder den Auftragspartner, sollte die Nachschau einem nicht an dem Prüfungsauftrag beteiligten Prüfungspartner übertragen werden. (Waren aufgrund der Größe der Prüfungsgesellschaft alle Partner an dem Prüfungsauftrag beteiligt, kann sie entweder eine Nachschau durch einen anderen Abschlussprüfer durchführen lassen oder die zuständige Regulierungsbehörde um Rat bitten.)

3. Ist ein früheres Mitglied des Auftragsteams oder ein Weisungsbefugter bei einem Prüfungsmandanten tätig, sollten Politik und Verfahren der Prüfungsgesellschaft gewährleisten, dass zwischen ihr und der betreffenden Person keine nennenswerten Verbindungen mehr bestehen. Das schließt ein, dass

- a) unabhängig davon, ob der Betreffende zuvor an dem Prüfungsauftrag beteiligt war, alle Forderungen und Verbindlichkeiten sowie ähnliche finanzielle Ansprüche und Verpflichtungen (einschließlich Rentenansprüche) gegenseitig erfüllt sein müssen, es sei denn, dass diese aufgrund feststehender Vereinbarungen bestehen, die nicht durch eine weitere Verbindung zwischen dem Betreffenden und der Prüfungsgesellschaft beeinflusst werden können;

- b) der Betreffende nicht weiter an den geschäftlichen oder beruflichen Tätigkeiten der Prüfungsgesellschaft teilnimmt oder teilzunehmen scheint.

<sup>(1)</sup> Die Buchstaben a) und b) gelten nicht für Prüfungsgesellschaften, die von ihrem Mitgliedstaat aufgrund von Artikel 2 Absatz 1 Ziffer ii) zweiter Satz der Achten Gesellschaftsrechtsrichtlinie von der Auflage, dass die Mehrheit der Stimmrechte von Abschlussprüfern gehalten werden muss, befreit sind, und sofern deren Aktien oder Anteile ausnahmslos Namenspapiere sind und nur mit Zustimmung der Prüfungsgesellschaft und/oder der für die Zulassung von Abschlussprüfern zuständigen Behörde übertragen werden dürfen; dies alles unter der Voraussetzung, dass ein Prüfungsmandant einer solchen Prüfungsgesellschaft Entscheidungen des Unternehmens, die für die Pflichtprüferfunktion relevant sind, nicht beeinflussen kann.

<sup>(2)</sup> Personen, die im Rahmen eines Leiharbeitsverhältnisses beschäftigt sind, unterliegen der unmittelbaren Aufsicht des Mandanten und führen ohne dessen Kontrolle und Zustimmung keine Buchungen durch und erstellen keine Originaldokumente.

4. Die Tatsache, dass ein Prüfungspartner mit Schlüsselfunktion die Prüfungsgesellschaft verlässt, um bei einem Prüfungsmandanten eine Managementposition mit Schlüsselfunktion (\*) zu erlangen, würde als Ursache für ein unannehmbar hohes Unabhängigkeitsrisikos aufgefasst. Deshalb sollte ein Zeitraum von wenigstens zwei Jahren vergehen bevor ein Prüfungspartner mit Schlüsselfunktion eine Managementposition mit Schlüsselfunktion annehmen kann.

#### 4. Übernahme einer Führungs- oder Kontrollfunktion beim Mandanten

1. Eine Person, die das Ergebnis der Pflichtprüfung beeinflussen kann (eine der in A.2 genannten Personen), sollte keinem Führungsgremium (wie der Geschäftsführung oder dem Vorstand) oder Kontrollorgan (wie dem Prüfungsausschuss oder dem Aufsichtsrat) eines Prüfungsmandanten angehören. Ebenso wenig sollte sie eine solche Position bei Gesellschaften bekleiden, die direkt oder indirekt mehr als 20 % der Stimmrechte am Mandanten halten, bzw. an denen der Mandant direkt oder indirekt mehr als 20 % der Stimmrechte hält.

2. Übernimmt ein früheres Mitglied des Auftrags teams bei einem Mandanten eine Führungs- oder Kontrollfunktion, gelten Abschnitt B.3 Punkte 3 und 4.

#### 5. Aufnahme einer Tätigkeit bei einer Prüfungsgesellschaft

Ist ein Geschäftsführer oder eine sonstige Führungskraft des Prüfungsmandanten zur Prüfungsgesellschaft übergewechselt, sollte diese Person für einen Zeitraum von zwei Jahren nach Verlassen des Prüfungsmandanten gänzlich vom Auftrags team ausgeschlossen bleiben. Ist der Betreffende weisungsbefugt, sollte er für einen Zeitraum von zwei Jahren nach Verlassen des Mandanten gänzlich von allen wichtigen Entscheidungen über einen Prüfungsauftrag bei diesem Mandanten oder einem seiner verbundenen Unternehmen ausgeschlossen bleiben. Gleiches gilt für frühere Mitarbeiter des Prüfungsmandanten, es sei denn deren Aufgaben und Tätigkeiten beim Prüfungsmandanten waren für die Prüfungsfunktion ohne Belang.

#### 6. Verwandtschaftliche und sonstige Persönliche Beziehungen

1. Eine natürliche Person, die Abschlussprüfer ist, sollte einen Prüfungsauftrag ablehnen, wenn ein naher Familienangehöriger

a) bei dem Prüfungsmandanten eine gehobene Führungsposition einnimmt,

b) unmittelbar Einfluss auf die Führung der Geschäftsbücher oder die Erstellung der Jahresabschlüsse des Prüfungsmandanten nehmen kann,

c) eine nicht unbedeutende finanzielle Beteiligung am Prüfungsmandanten hält (siehe B.1) oder

d) zum Prüfungsmandanten eine geschäftliche Beziehung (siehe B.2) unterhält, die nicht Teil des normalen Geschäftsverkehrs ist und für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers ein nicht unerhebliches Risiko darstellt.

2. Innerhalb einer Prüfungsgesellschaft oder eines Verbunds sollte eine Person nicht dem Auftrags team angehören, wenn einer ihrer nahen Familienangehörigen eines der unter Punkt 1 Buchstaben a) bis d) genannten Kriterien erfüllt. Gleiches gilt für einen Prüfungspartner, der in einem „Büro“ tätig ist, in dem einer der Partner einen nahen Familienangehörigen hat, der diesen Kriterien entspricht.

Es sollten angemessene Schutzmaßnahmen im Hinblick darauf getroffen werden, dass ein Weisungsbefugter nicht unmittelbar den Prüfungsauftrag betreffenden Entscheidungen mitwirken kann, wenn einer seiner nahen Familienangehörigen eines der unter Punkt 1 Buchstaben a) bis d) genannten Kriterien erfüllt, oder er in einem „Büro“ tätig ist, in dem einer der Partner einen nahen Familienangehörigen hat, der diesen Kriterien entspricht.

3. Der Abschlussprüfer sollte überprüfen, ob er oder eine andere natürliche Person, bei der es sich um ein Mitglied des Auftrags teams oder einen Weisungsbefugten handelt, oder eine Person, die in einem „Büro“ tätig ist, dem er oder eine solche Person angehört, andere enge persönliche Beziehungen haben, die ähnliche Schutzmaßnahmen erforderlich machen.

4. Die Beurteilung über das Vorliegen einer engen persönlichen Beziehung der betroffenen Person sollte auf den Kenntnissen des Abschlussprüfers und der betreffenden Person basieren. Natürliche Personen sollten dem Abschlussprüfer alle Fakten und Umstände mitteilen müssen, die Schutzmaßnahmen zur Minderung eines unannehmbar hohen Risikos für dessen Unabhängigkeit erforderlich machen könnten.

### 7. Nichtprüfungseleistungen

#### 7.1. Allgemeines

1. Erbringt ein Abschlussprüfer, eine Prüfungsgesellschaft oder eine Gesellschaft des Verbunds für einen Prüfungsmandanten oder ein mit diesem verbundenes Unternehmen Leistungen, die nicht Pflichtprüfungen sind (Nichtprüfungseleistungen), so muss das Sicherheitssystem (A.4.3) des Abschlussprüfers gewährleisten, dass

a) die von der Prüfungsgesellschaft oder der Gesellschaft des Verbunds beschäftigten Personen bei der Erbringung der Nichtprüfungseleistung weder Entscheidungen für den Prüfungsmandanten oder eines seiner verbundenen Unternehmen oder deren Management treffen noch an deren Entscheidungen teilnehmen, und

(\*) Definition siehe Glossar.

- b) etwaig verbleibende Unabhängigkeitsrisiken, die auf die Art der Nichtprüfungsleistung zurückzuführen sein können, auf ein akzeptables Maß reduziert werden.
2. Auch wenn er nicht an den Entscheidungsprozessen des Prüfungsmandanten oder eines der verbundenen Unternehmen des Mandanten beteiligt ist, sollte der Abschlussprüfer Abschlussprüfer unter anderem abwägen, welche der folgenden Schutzmaßnahmen ein eventuell verbleibendes Restrisiko abschwächen könnten:
- a) Verringerung des mit der Überprüfung eigener Leistungen verbundenen Risikos durch getrennte Verantwortlichkeiten und Kenntnissen bei der Durchführung spezieller Nichtprüfungsaufträge,
- b) routinemäßige Unterrichtung der Personen, die in der Prüfungsgesellschaft oder dem Verbund für den Schutz der Unabhängigkeit und einschließlich der Überwachung der laufenden Tätigkeiten zuständig sind, über alle Prüfungs- und Nichtprüfungsaufträge,
- c) Nachschau der Pflichtprüfung durch einen Prüfungspartner, der weder für den Prüfungsmandanten noch für eines seiner verbundenen Unternehmen Leistungen gleich welcher Art erbringt, oder
- d) externe Nachschau durch einen anderen Abschlussprüfer oder Beratung durch die zuständige Regulierungsbehörde.
3. Der Abschlussprüfer sollte sich gegebenenfalls, insbesondere aber bei Unternehmen des öffentlichen Interesses, darum bemühen, die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen für einen Prüfungsmandanten oder eines seiner verbundenen Unternehmen mit dem Kontrollorgan des Mandanten zu erörtern (siehe A.4.1.2).

## 7.2. Beispiele — Analyse einzelner Fälle

### 7.2.1. Erstellung von Buchungsunterlagen und Jahresabschlüssen

1. Ein durch Überprüfung eigener Leistungen bedingtes Risiko besteht immer dann, wenn ein Abschlussprüfer, eine Prüfungsgesellschaft, ein Unternehmen innerhalb eines Firmenverbunds oder einer der Partner, Geschäftsführer oder Mitarbeiter an der Erstellung von Buchungsunterlagen oder des Jahresabschlusses des Prüfungsmandanten beteiligt ist. Wie groß dieses Risiko ist, hängt davon ab, in welchem Umfang der Betreffende an der Erstellung beteiligt ist und in welchem Maße dem Mandanten ein öffentliches Interesse zukommt.
2. Dieses Risiko wird grundsätzlich als zu hoch angesehen, um eine Beteiligung an der Erstellung der genannten Unterlagen zu gestatten, es sei denn, dass die gewährte Unterstützung lediglich technischer oder mechanischer Art ist oder die Beratung lediglich Informationszwecken dient.

3. Bei Pflichtprüfungen von Unternehmen des öffentlichen Interesses würde jedoch jede über das Pflichtprüfungsmandat hinausgehende Unterstützung als unannehmbar hohes Risiko für die Unabhängigkeit angesehen und sollte aus diesem Grund untersagt werden.

### 7.2.2. Entwicklung und Umsetzung von Finanzinformationssystemen

1. Umfassen die Leistungen, die der Abschlussprüfer, die Prüfungsgesellschaft oder ein Unternehmen des Verbunds für den Prüfungsmandanten erbringt, auch die Entwicklung und Implementierung von Finanzinformationssystemen, die zur Gewinnung von Informationen eingesetzt werden, die Bestandteil des Jahresabschlusses des Prüfungsmandanten sind, kann ein durch Überprüfung eigener Leistungen bedingtes Risiko entstehen.
2. Dieses Risiko wird als zu hoch angesehen, um einem Abschlussprüfer, einer Prüfungsgesellschaft oder einer Gesellschaft ihres Verbunds die Erbringung solcher Leistungen zu gestatten, es sei denn
- a) die Geschäftsleitung des Mandanten bestätigt schriftlich, die Verantwortung für das gesamte interne Kontrollsystem zu übernehmen,
- b) der Abschlussprüfer hat sich vergewissert, dass sich die Geschäftsleitung des Prüfungsmandanten nicht in erster Linie auf das Finanzinformationssystem stützt, um die Angemessenheit ihres internen Kontroll- und Rechnungssystemes zu bestimmen,
- c) das Finanzinformationssystem wird im Falle einer Systementwicklung anhand von solchen Spezifikationen entwickelt, die die Geschäftsleitung des Prüfungsmandanten festgelegt hat, und
- d) es handelt sich nicht um ein in sich vollständig abgeschlossenes Projekt (sogenanntes „turn key“-Projekt, das sowohl die Software-Entwicklung, die Hardware-Konfigurierung als auch die Implementierung von Beidem einschließt). Ein solches Projekt ist nur zulässig, wenn der Prüfungsmandant oder seine Geschäftsleitung in der unter Buchstabe a) geforderten schriftlichen Erklärung ausdrücklich bestätigt, die Verantwortung zu übernehmen für
- i) die Entwicklung, Implementierung und Beurteilung, einschließlich aller diesbezüglichen Entscheidungen, und
- ii) den Betrieb des Systems, einschließlich der von diesem genutzten oder gewonnenen Daten.

Diese Bestimmungen sollen die Leistungen, die ein Abschlussprüfer, eine Prüfungsgesellschaft oder ein Mitglied ihres Verbunds im Zusammenhang mit Bewertung, Entwicklung und Implementierung interner Rechnungslegungs- und Risikomanagementkontrollen erbringt, nicht begrenzen, sofern diese Personen nicht als Mitarbeiter handeln oder Führungsaufgaben wahrnehmen.

3. In den nach Punkt 2 nicht untersagten Fällen sollte der Abschlussprüfer abwägen, ob zusätzliche Schutzmaßnahmen erforderlich sind, um ein durch die Überprüfung eigener Leistungen bedingtes Restrisiko zu mindern. In diesem Zusammenhang sollte er insbesondere prüfen, ob Leistungen, die die Entwicklung und Implementierung von Finanzinformationssystemen betreffen, ausschließlich von einem aus anderen Mitarbeitern (einschließlich des für den Auftrag zuständigen Partners) bestehenden Expertenteam zu erbringen sind, das zudem über andere Berichtslinien als das Auftragssteam verfügt.

### 7.2.3. Bewertungsleistungen

1. Ein durch Überprüfung eigener Leistungen bedingtes Risiko besteht immer dann, wenn ein Abschlussprüfer, eine Prüfungsgesellschaft, ein Unternehmen innerhalb eines Verbundes oder einer seiner Partner, Manager oder Mitarbeiter für den Mandanten Bewertungsleistungen erbringt, die zu der Erstellung einer Bewertung führen, die in den Jahresabschluss des Mandanten aufgenommen werden soll.
2. Dieses Risiko wird als zu hoch angesehen, um die Erbringung von Bewertungsleistungen zu gestatten, die zur Bewertung von Beträgen führen, die in Bezug auf den Jahresabschluss wesentlich sind und bei denen die Bewertung der Eigenart des betreffenden Postens entsprechend ein hohes Maß an Subjektivität beinhaltet.
3. In Fällen, die nicht gemäß Punkt 2 untersagt sind, sollte der Abschlussprüfer abwägen, ob zusätzliche Sicherheitsvorkehrungen erforderlich sind, um ein verbleibendes Risiko durch Überprüfung der eigenen Leistung zu mindern. Dies gilt insbesondere für Fälle, in denen eine Bewertungsleistung lediglich von einem Sachverständigenteam erbracht werden sollte, das sich (einschließlich des für den Auftrag zuständigen Partners) aus anderem Personal als das Auftragssteam zusammensetzt und von diesem abweichende Berichtslinien hat.

### 7.2.4. Beteiligung an der Innenrevision des Mandanten

1. Risiken aufgrund der Überprüfung der eigenen Leistungen können unter bestimmten Umständen dann entstehen, wenn ein Abschlussprüfer, eine Prüfungsgesellschaft oder ein Unternehmen innerhalb eines Verbundes Innenrevisionsleistungen für einen Prüfungsmandanten erbringt.
2. Zur Verminderung der oben genannten Risiken bei der Beteiligung an der Innenrevisionsaufgabe eines Prüfungsmandanten sollte der Abschlussprüfer
  - a) sich davon überzeugen, dass das Management oder das Kontrollorgan des Prüfungsmandanten jederzeit verantwortlich ist für
    - i) das gesamte interne Kontrollsystem (d. h. die Einführung und Aufrechterhaltung interner Kontrollen, einschließlich der alltäglichen Kontrollen und Prozesse im Zusammenhang mit der Autorisierung,

Durchführung und Aufzeichnung von Buchungsvorgängen);

- ii) die Festlegung des Anwendungsbereichs, des Risikos und der Häufigkeit der durchzuführenden Verfahren im Zusammenhang mit der Innenrevision und
- iii) die Berücksichtigung und Befolgung der Feststellungen und Empfehlungen, die durch die Innenrevision oder im Verlauf einer Pflichtprüfung getroffen oder erteilt werden.

Wenn der Abschlussprüfer nicht davon überzeugt ist, dass dies der Fall ist, sollten weder er selbst noch die Prüfungsgesellschaft noch ein Unternehmen innerhalb ihres Verbundes an der Innenrevision des Prüfungsmandanten teilnehmen.

- b) die Ergebnisse der Innenrevision für die Zwecke der Pflichtprüfung nicht ohne eine angemessene Überprüfung übernehmen. Dies beinhaltet auch eine anschließende Nachprüfung der diesbezüglich im Rahmen der Pflichtprüfung vorgenommenen Prüfungstätigkeiten durch einen Prüfungspartner, der weder in die Pflichtprüfung noch in den Innenrevisionsauftrag einbezogen ist.

### 7.2.5. Auftreten für den Mandanten bei der Beilegung von Rechtsstreitigkeiten

1. Eine Gefährdung durch Interessenvertretung liegt vor, wenn ein Abschlussprüfer, eine Prüfungsgesellschaft, ein Unternehmen innerhalb eines Verbundes oder einer ihrer Partner, Manager oder Mitarbeiter bei der Beilegung einer Streitsache oder einer Rechtsstreitigkeit für den Prüfungsmandanten eintritt. Es kann auch ein Risiko aufgrund der Überprüfung der eigenen Leistung entstehen, wenn eine derartige Leistung die Abschätzung der Chancen des Prüfungsmandanten bei der Beilegung von Rechtsstreitigkeiten umfasst und sich diese damit auf die im Jahresabschluss auszuweisenden Beträge auswirkt.
2. Das Risiko sowohl der Interessenvertretung als auch der Überprüfung der eigenen Leistung wird als zu hoch angesehen, um einem Abschlussprüfer, einer Prüfungsgesellschaft, einem Unternehmen innerhalb eines Verbundes oder einem ihrer Partner, Manager oder Mitarbeiter die Vertretung des Prüfungsmandanten bei der Beilegung von Rechtsstreitigkeiten zu gestatten, die sich auf Sachverhalte beziehen, bei denen insgesamt davon auszugehen ist, dass sie wesentliche Auswirkungen auf den Jahresabschluss des Mandanten haben werden und dass mit dem betreffenden Fall ein hohes Maß an Subjektivität verbunden ist.
3. In Fällen, die nicht gemäß Punkt 2 untersagt sind, sollte der Abschlussprüfer abwägen, ob zusätzliche Sicherheitsvorkehrungen erforderlich sind, um eine verbleibende Gefährdung durch Interessenvertretung zu mindern. Dies könnte den Einsatz von Mitarbeitern (einschließlich des Auftragspartners) umfassen, die nicht mit dem Auftragssteam der Prüfung in Verbindung stehen und über andere Berichtslinien verfügen.

## 7.2.6. Einstellung von Führungskräften

1. Wenn ein Abschlussprüfer, eine Prüfungsgesellschaft, ein Unternehmen innerhalb eines Verbundes oder einer ihrer Partner, Manager oder Mitarbeiter an der Einstellung von Führungskräften oder von Personal in Schlüsselpositionen für den Prüfungsmandanten mitwirkt, können daraus verschiedene Arten von Risiken im Hinblick auf die Gefährdung der Unabhängigkeit resultieren, beispielsweise das Risiko aus der Wahrnehmung eigener Interessen, des zu großen Vertrauens oder der Einschüchterung.
2. Bevor der Abschlussprüfer einen Auftrag zur Mithilfe bei der Einstellung von Führungskräften oder von Personal in Schlüsselpositionen annimmt, sollte er die derzeitigen und künftigen Risiken im Hinblick auf die Gefährdung seiner Unabhängigkeit abwägen, die eventuell auftreten könnten. In diesen Fällen sollte er geeignete Sicherheitsvorkehrungen treffen, um diesen Risiken zu begegnen.
3. Bei der Einstellung von Personal für wichtige Schlüsselpositionen im Finanz- und Verwaltungsbereich, gewinnen die Risiken in Bezug auf die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zunehmend an Bedeutung. Deshalb sollte der Abschlussprüfer sorgfältig überlegen, ob es Fälle gibt, in denen sogar die Erstellung einer Auswahlliste mit potenziellen Kandidaten für derartige Positionen ein nicht zu akzeptierendes hohes Risiko im Hinblick auf die Gefährdung der Unabhängigkeit darstellt. Bei Pflichtprüfungen von Unternehmen des öffentlichen Interesses würde das zuvor genannte Risiko als zu hoch angesehen werden, als dass es die Erstellung einer solchen Auswahlliste zuließe.
4. In jedem Fall sollte die Entscheidung über die einzustellende Person stets vom Prüfungsmandanten getroffen werden.

## 8. Honorare für Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen

### 8.1. Erfolgshonorare

1. Honorarvereinbarungen für Prüfungsaufträge, bei denen die Höhe des Honorars von den Ergebnissen der erbrachten Leistung abhängig ist, führen zu Risiken aus der Wahrnehmung eigener Interessen und der Interessenvertretung, bei denen davon ausgegangen wird, dass sie in Bezug auf die Unabhängigkeit inakzeptabel hoch sind. Deshalb ist es erforderlich, dass
  - a) Prüfungsaufträge niemals auf Erfolgshonorarbasis angenommen werden, und
  - b) zur Vermeidung jeglichen Anscheins einer Erfolgsabhängigkeit die Grundlage für die Berechnung der Honorare aus Prüfungsleistungen jedes Jahr im Voraus zu vereinbaren ist. Dabei sollte jedoch ein Spielraum für Abweichungen gelassen werden, um in Bezug auf die Prüfungstätigkeit unerwartet auftretenden Faktoren Rechnung zu tragen.
2. Risiken im Hinblick auf die Gefährdung der Unabhängigkeit können auch aus Erfolgshonorarvereinbarungen für Nichtprüfungsleistungen resultieren, die der Abschlussprüfer, die Prüfungsgesellschaft oder ein Unternehmen innerhalb des Verbunds für den Prüfungsmandanten oder für eines seiner verbundenen Unternehmen erbringt. Das Sicherheitssystem des Abschlussprüfers (siehe A. 4.3.2) sollte deshalb gewährleisten, dass

- a) eine derartige Vereinbarung niemals geschlossen wird, ohne dass zuvor das Risiko für die Unabhängigkeit, das aus ihr resultieren könnte, beurteilt wird und dafür Sorge getragen wird, dass geeignete Sicherheitsvorkehrungen zur Verfügung stehen, um dieses Risiko auf eine akzeptable Höhe zu senken; und
- b) — sofern der Abschlussprüfer nicht davon überzeugt ist, dass geeignete Sicherheitsvorkehrungen zur Überwindung der Gefährdungen für die Unabhängigkeit vorhanden sind — entweder der Auftrag zur Erbringung von Nichtprüfungsleistungen abgelehnt werden muss, oder der Abschlussprüfer von der Pflichtprüfung zurücktreten muss, um die Annahme des Auftrags über Nichtprüfungsleistungen zu gestatten.

### 8.2. Verhältnis zwischen Gesamthonoraren und Gesamtumsatz

1. Die Erbringung von (Prüfungs- und Nichtprüfungs-) Leistungen durch einen Abschlussprüfer, eine Prüfungsgesellschaft oder einen Verbund für einen Prüfungsmandanten oder seine verbundenen Unternehmen sollte keine finanzielle Abhängigkeit von diesem Prüfungsmandanten oder dessen Unternehmensgruppe erzeugen dürfen, und zwar weder tatsächlich noch dem Anschein nach.
2. Es wird davon ausgegangen, dass eine finanzielle Abhängigkeit besteht, wenn die gesamten Honorare aus Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen, die eine Prüfungsgesellschaft oder ein Verbund von einem Prüfungsmandanten und seinen verbundenen Unternehmen erhalten, in jedem der letzten fünf Jahre einen übermäßig hohen Prozentsatz des Gesamtumsatzes ausmachen.
3. Der Abschlussprüfer sollte auch abwägen, ob bestimmte Honorarbeziehungen zu einem Prüfungsmandanten und seinen verbundenen Unternehmen bestehen, die dem Anschein nach eine finanzielle Abhängigkeit in Bezug auf eine Person erzeugen können, die in der Lage ist, das Ergebnis der Pflichtprüfung zu beeinflussen (jede Person innerhalb des Geltungsbereichs von A.2).
4. In jedem Fall sollten der Abschlussprüfer, die Prüfungsgesellschaft oder der Verbund nachweisen können, dass keine finanzielle Abhängigkeit in Bezug auf einen bestimmten Prüfungsmandanten oder seine verbundenen Unternehmen vorliegt.

### 8.3. Überfällige Honorare

Wenn die Honorare aus der Prüfungstätigkeit oder aus sonstigen Tätigkeiten in bedeutendem Maße überfällig sind und der ausstehende Betrag oder auch die Summe aus diesem Betrag und den Honoraren für laufende Aufträge als ein bedeutendes Darlehen betrachtet werden könnte (s. auch B.2), wird das Risiko aus der Wahrnehmung eigener Interessen als so bedeutend angesehen, dass ein Abschlussprüfer eine Neubestellung nicht akzeptieren sollte bzw. — wenn es angebracht und praktisch durchführbar ist — vom laufenden Prüfungsauftrag zurücktreten sollte. Diese Situation sollte von einem Partner überprüft werden, der nicht an der Erbringung von Leistungen für den Mandanten beteiligt ist. Kann eine derartige Überprüfung nicht durchgeführt werden, sollte die Situation von einem anderen Abschlussprüfer einer externen Analyse unterzogen werden. Alternativ dazu kann auch Rat von der zuständigen Regulierungsbehörde eingeholt werden.

#### 8.4. Höhe der Honorare

Ein Abschlussprüfer muss belegen können, dass das Honorar für einen Prüfungsauftrag angemessen ist, um sowohl über einen angemessenen Zeitrahmen und qualifiziertes Personal verfügen als auch der Einhaltung sämtlicher Prüfungsstandards, -leitlinien und Qualitätskontrollverfahren Rechnung tragen zu können. Auch sollte er nachweisen können, dass die Zuteilung der entsprechenden Ressourcen zumindest derjenigen entspricht, wie sie auch für andere Tätigkeiten ähnlicher Art erfolgen würde.

#### 9. Rechtsstreitigkeiten

1. In Bezug auf die Unabhängigkeit können Risiken sowohl aus der Wahrung eigener Interessen als auch aus der Interessenvertretung entstehen, wenn es zwischen dem Abschlussprüfer, der Prüfungsgesellschaft oder einer anderen Person, die in der Lage ist, das Ergebnis der Pflichtprüfung zu beeinflussen (jede Person innerhalb des Geltungsbereichs von Abschnitt A.2), sowie dem Prüfungsmandanten oder seinen verbundenen Unternehmen zu Rechtsstreitigkeiten kommt oder es wahrscheinlich erscheint, dass es zu solchen Streitigkeiten kommen wird. Bei der Beurteilung dieser Risiken sind sämtliche für den Mandanten erbrachten Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen zu berücksichtigen.
2. Erkennt der Abschlussprüfer, dass ein derartiges Risiko entstehen kann, sollte er den Fall mit dem Kontrollorgan des Prüfungsmandanten bzw. — wenn ein solches Organ nicht existiert — mit seiner zuständigen Regulierungsbehörde erörtern. Die Risiken in Bezug auf die Gefährdung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers dürften dann besonders hoch sein, wenn mit ernstzunehmender Wahrscheinlichkeit ein Rechtsstreit droht, der für jede der beteiligten Parteien von großer Bedeutung ist, oder bei dem eine frühere Pflichtprüfung in Frage gestellt wird, oder wenn bereits ein bedeutender Rechtsstreit im Gange ist. Der Abschlussprüfer sollte seine Arbeiten so rasch wie möglich einstellen, sobald derlei Fälle bekannt werden, wobei allerdings die jeweiligen Anforderungen des nationalen Rechts zu beachten sind.

#### 10. Über einen langen Zeitraum tätige leitende Mitarbeiter

1. Risiken aufgrund eines übermäßigen Vertrauens oder einer zu großen Vertrautheit können entstehen, wenn bestimmte Mitglieder des Auftragsteams regelmäßig und über einen langen Zeitraum mit der Prüfung eines Prüfungsmandanten befasst sind, insbesondere dann, wenn es sich dabei um ein Unternehmen des öffentlichen Interesses handelt.
2. Um diesen Risiken bei der Prüfung eines Unternehmens des öffentlichen Interesses zu begegnen, ist der Abschlussprüfer gehalten,
  - a) zumindest die Prüfungspartner mit Schlüsselfunktionen (\*) im Auftragssteam (einschließlich des Auftragspartners) innerhalb von sieben Jahren nach ihrer Zuordnung zum Auftragssteam auszuwechseln. Die ausgewechselten Prüfungspartner mit Schlüsselfunktionen sollten erst nach Ablauf einer Frist von zwei Jahren nach dem Zeitpunkt ihrer Auswechslung wieder mit einem Prüfungsauftrag dieses Prüfungsmandanten befasst werden dürfen; und
  - b) das Risiko in Bezug auf die Gefährdung der Unabhängigkeit abzuwägen, das sich ergeben kann, wenn andere Mitglieder des Auftragsteams über einen längeren Zeitraum in die Prüfung einbezogen werden, um angemessene Sicherheitsvorkehrungen zu treffen, mit denen dieses Risiko auf ein akzeptables Niveau zurückgeführt wird.
3. Sind andere Prüfungsmandanten als Unternehmen des öffentlichen Interesses betroffen, sind vorzugsweise die unter Punkt 2 genannten Verfahren anzuwenden. Ist die Prüfungsgesellschaft jedoch nicht in der Lage, für eine Auswechslung von Prüfungspartnern zu sorgen, sollte der Abschlussprüfer festlegen, welche anderen Schutzmaßnahmen vorgenommen werden sollten, um das Risiko der Gefährdung der Unabhängigkeit auf ein annehmbares Maß zurückzuführen.

Diese Empfehlung ist an alle Mitgliedstaaten gerichtet.

Brüssel, den 16. Mai 2002

Für die Kommission  
Frederik BOLKESTEIN  
Mitglied der Kommission

---

(\*) Definition siehe Glossar.

## ANHANG

Die folgenden Erläuterungen bieten eine zusätzliche Hilfestellung für die Interpretation der in der Empfehlung aufgeführten Grundprinzipien.

## A. RAHMENKONZEPT

Die Wirksamkeit des Konzepts, das ein Abschlussprüfer bei einem bestimmten Prüfungsauftrag wählt, um den Gefahren und Risiken für seine Unabhängigkeit zu begegnen, ist im Wesentlichen daran zu messen, ob ein sachverständiger und informierter Dritter, der alle maßgeblichen Tatsachen und Umstände des Prüfungsauftrags kennt, zu dem Schluss kommen würde, dass der Abschlussprüfer alle ihm zur Kenntnis gebrachten Fragen objektiv und unparteiisch beurteilt.

Der Abschlussprüfer sollte sich voll und ganz darüber im Klaren sein, was unter Objektivität als Ausdruck der inneren Einstellung sowie tatsächlicher und dem äußeren Erscheinen nach bestehender Unabhängigkeit zu verstehen ist. Entsprechend sollte er im Hinblick auf die Frage, ob er zu einer objektiven und unabhängigen Prüfung in der Lage ist, ein breites Spektrum von Faktoren und Aspekten berücksichtigen. Dazu zählen: der Personenkreis, der außer ihm das Ergebnis der betreffenden Prüfung beeinflussen könnte; die Frage, ob tatsächliche oder potenzielle Gefahren oder Risiken vorliegen, aufgrund derer ein sachverständiger und informierter Dritter seine Unabhängigkeit in Frage stellen könnte; und die Frage nach einem System von Sicherungsmechanismen, welches jegliche dieser Gefahren und Risiken beseitigen oder ausreichend abschwächen und damit seine Unabhängigkeit glaubhaft machen könnte. In bestimmten Fällen wird das einzig sichere Mittel zur Glaubhaftmachung seiner Unabhängigkeit darin bestehen, dass der Abschlussprüfer auf bestimmte Beziehungen zum Mandanten verzichtet.

## 1. OBJEKTIVITÄT, INTEGRITÄT UND UNABHÄNGIGKEIT

Das Verständnis der Öffentlichkeit von den für Abschlussprüfer geltenden Berufspflichten ist eine Voraussetzung für das öffentliche Vertrauen in die Rolle, die Pflichtprüfungen im öffentlichen Interesse zukommt, in die Zuverlässigkeit geprüfter Jahres- und Konzernabschlüsse sowie in die Fähigkeit der Abschlussprüfer, die ihnen im Prüfungsprozess zukommende Funktion zuverlässig zu erfüllen. Dies schließt auch das Verständnis der Art und Weise ein, wie die Einhaltung dieser Berufspflichten überwacht werden kann. Aus diesem Grund ist es wichtig, dass ein allgemeines Einverständnis darüber besteht, was unter der Forderung nach der „Unabhängigkeit des Abschlussprüfers“<sup>(1)</sup> zu verstehen ist, in welchem Verhältnis diese zu den Berufspflichten „Objektivität“ und „Integrität“<sup>(2)</sup> steht, und wie und bis zu welchem Grad die Erfüllung dieser Pflichten objektiv beurteilt werden kann.

Ziel der Pflichtprüfung ist letztendlich die Erteilung eines objektiven Bestätigungsvermerks. Das wichtigste Mittel, über das der Abschlussprüfer verfügt, um zu zeigen, dass er zur Erteilung eines solchen Bestätigungsvermerks in der Lage ist, besteht in der Darlegung einer objektiven Prüfungsdurchführung. Zu diesem Zweck muss er sich durch Fairness, Aufrichtigkeit und Integrität (worunter auch faire Behandlung und Ehrlichkeit fallen) auszeichnen und seine Tätigkeit jenseits aller Interessenkonflikte ausüben, die seine Unabhängigkeit beeinträchtigen könnten.

Weder Objektivität noch Integrität lassen sich ohne weiteres testen oder einer Überprüfung von außen unterziehen. Daher haben sowohl die Mitgliedstaaten als auch der Berufsstand Regeln und Leitlinien aufgestellt, welche die überaus große Bedeutung dieser Grundsätze und die moralische Verantwortung der Abschlussprüfer hervorheben.

Die von einem Abschlussprüfer geforderte Unabhängigkeit umfasst sowohl

- die innere Unabhängigkeit (Unbefangenheit), d. h. die innere Einstellung, die ausschließlich die zur Erfüllung vorliegenden auftragsrelevanten Aspekte in Betracht zieht, als auch
- die äußere Unabhängigkeit (das Nichtbestehen der Besorgnis der Befangenheit), d. h. die Vermeidung von Tatsachen und Umständen, die so schwer ins Gewicht fallen, dass ein sachverständiger und informierter Dritter die Fähigkeit des Abschlussprüfers zur objektiven Wahrnehmung seiner Aufgaben in Zweifel ziehen würde.

Das Konzept der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers erfordert einen Test, bei dem zunächst die individuelle Situation des Abschlussprüfers, insbesondere alle Beziehungen oder Interessen, die mit seiner Aufgabe in Verbindung stehen, untersucht wird.

Die Unabhängigkeit ist keine absolute Norm, die Abschlussprüfer dazu verpflichtet, frei von jeglichen wirtschaftlichen, finanziellen oder sonstigen Beziehungen zu sein, die den Anschein einer wie auch immer gearteten Abhängigkeit erwecken könnten. Eine solche absolute Unabhängigkeit ist offenkundig nicht zu erreichen, da jeder Mensch in irgendeiner Form von einem anderen abhängig ist oder zu diesem Beziehungen unterhält.

<sup>(1)</sup> Siehe Artikel 24 der Achten Gesellschaftsrechtsrichtlinie, wonach die Mitgliedstaaten vorschreiben müssen, dass Abschlussprüfer nach dem Recht des Mitgliedstaats, der die Pflichtprüfung vorschreibt, unabhängig sein müssen.

<sup>(2)</sup> Siehe auch Artikel 23 der Achten Gesellschaftsrechtsrichtlinie, wonach die Mitgliedstaaten vorschreiben müssen, dass Abschlussprüfer Pflichtprüfungen mit beruflicher Sorgfalt (in der englischen Sprachfassung: „with professional integrity“) durchzuführen haben.

Dennoch kann durch ein Überwachungsverfahren objektiv überprüft werden, ob ein Abschlussprüfer die Forderung nach Unabhängigkeit entsprechend des vorstehenden Konzepts erfüllt: In diesem Verfahren würde zunächst die individuelle Situation des Abschlussprüfers untersucht, was insbesondere für alle Beziehungen oder Interessen, die mit seiner Aufgabe in Verbindung stehen, gilt. Danach würde untersucht, ob diese Interessen oder Beziehungen einen sachverständigen und informierten Dritten, der über alle Einzelheiten im Bilde ist, zu dem Schluss veranlassen würden, dass der Abschlussprüfer unabhängig, d. h. in der Lage ist, alle unter den Prüfungsauftrag fallenden Fragen objektiv und unparteiisch zu beurteilen. In diesem Sinne könnte Unabhängigkeit als Synonym für Integrität und Objektivität angesehen und von einem sachverständigen und informierten Dritten überprüft werden.

## 2. VERANTWORTUNG UND GELTUNGSBEREICH

### Verantwortung

Unabhängig davon, ob es sich bei Abschlussprüfern um natürliche oder juristische Personen handelt, ist es generell deren Verantwortung, dass die nationalen Rechts- und Berufsvorschriften für Pflichtprüfungen eingehalten werden. Dies gilt auch für Vorschriften zur Unabhängigkeit.

Im Falle einer einzelnen Pflichtprüfung ist es der bestellte Abschlussprüfer, der dafür verantwortlich ist, dass die Forderung nach Unabhängigkeit erfüllt wird. Diese Forderung gilt nicht nur für ihn selbst und — falls nicht juristisch mit dem Abschlussprüfer identisch — für die Prüfungsgesellschaft als organisatorische Einheit, sondern auch für jede andere Person, die in der Lage ist, das Ergebnis der Pflichtprüfung zu beeinflussen.

Ein Abschlussprüfer oder — wenn es sich bei diesem um eine natürliche Person handelt — die die Prüfung durchführende Prüfungsgesellschaft sollte über angemessene Systeme verfügen, um alle Maßnahmen ergreifen zu können, die notwendig sind, um sicherstellen zu können, dass alle Personen in der Gesellschaft die von ihr festgelegten Strategien und Verfahren zur Wahrung der Unabhängigkeit einhalten (siehe auch A.4.3). Diese Systeme könnten unter anderem die interne Organisation, Arbeitsverträge und Sanktionen umfassen.

Ist ein Abschlussprüfer Mitglied eines Verbunds, sollte er alle notwendigen Maßnahmen ergreifen, um zu gewährleisten, dass — sofern sie Einfluss auf die Pflichtprüfung nehmen können — die Unternehmen dieses Verbunds, deren Inhaber, Anteilseigner, Partner, Führungskräfte und Mitarbeiter allesamt die Unabhängigkeitsregeln des Landes befolgen, in dem der Bestätigungsvermerk erteilt werden soll. Erreicht werden könnte dies beispielsweise, durch

- vertragliche Vereinbarungen, die es dem Abschlussprüfer gestatten, den Mitgliedsfirmen des Verbunds, ihren Partnern (\*), Führungskräften und Mitarbeitern in Bezug auf seine einzelnen Prüfungsmandanten Unabhängigkeitsregeln aufzuerlegen. Dies schließt verbund-interne Qualitätskontrollen und die Einblicksgewährung für Organe der externen Qualitätssicherung ein;
- regelmäßige Information der Mitgliedsfirmen des Verbunds über Prüfungsmandanten und Verpflichtung dieser Gesellschaften, den Abschlussprüfer ihrerseits regelmäßig über ihre eigenen geschäftlichen und finanziellen Beziehungen zu diesen Mandanten zu informieren. Dieser wechselseitige Informationsfluss ist notwendig, um sämtliche Beziehungen zu ermitteln, die die anderen Mitgliedsfirmen des Verbunds zu einem Prüfungsmandanten und dessen verbundenen Unternehmen unterhalten könnten und die von den Maßnahmen des Abschlussprüfers zur Wahrung seiner Unabhängigkeit betroffen sein könnten;
- verpflichtende Konsultationen zwischen den Gesellschaften, in all den Fällen, in denen Zweifel darüber bestehen, ob die Beziehung eines Prüfungsmandanten zu einer der Mitgliedsfirmen des Verbunds die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in Frage stellen könnte.

Auf diesem Wege könnte die Unabhängigkeit auch in den Fällen geschützt werden, in denen Unterauftragnehmer oder Vertreter des Abschlussprüfers oder der Prüfungsgesellschaft an der Prüfung beteiligt sind, die nicht dem Verbund angehören.

Bei Prüfungsaufträgen, bei denen der Abschlussprüfer eine Prüfungsgesellschaft ist, obliegt die Bestimmung des Personenkreises, für den die Forderung nach Unabhängigkeit gilt, und der Instrumente und Regeln, die sinnvollerweise auf diesen angewandt werden sollten, in der Regel dem Auftragspartner (\*). Dieser wird seiner Aufgabe mit angemessener beruflicher Urteilskraft nachkommen müssen, da die Beurteilung, ob das Unabhängigkeitserfordernis erfüllt ist, in seiner Verantwortung liegt. Auch sollte er über alle Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen, die der Abschlussprüfer, die Prüfungsgesellschaft oder der Verbund dem Mandanten gegenüber erbringt, unterrichtet werden (siehe auch A.4.3.2 „Strategien der Prüfungsgesellschaft zur Wahrung der Unabhängigkeit“).

(\* ) Definition siehe Glossar.

### Festlegung des Geltungsbereichs

Ein Abschlussprüfer muss sich darüber im Klaren sein, dass seine Unabhängigkeit nicht nur durch seine eigenen Beziehungen zum Prüfungsmandanten gefährdet werden kann, sondern auch durch andere direkte oder indirekte Beziehungen zu anderen Personen und Gesellschaften innerhalb seines Arbeitsumfelds und im Umfeld der Prüfung. Der Abschlussprüfer muss beurteilen, inwieweit Beziehungen des Mandanten zu den natürlichen und juristischen Personen innerhalb des Auftragsteams, der Prüfungsgesellschaft und aller Verbunde, deren Mitglied er ist, eine tatsächliche oder potenzielle Gefahr für seine Unabhängigkeit darstellen. Berücksichtigt werden müssen auch Beziehungen zu anderen Personen, wie Unterauftragnehmer oder Vertreter der Prüfungsgesellschaft oder des Prüfungsmandanten, einschließlich solcher, die für Nichtprüfungsleistungen engagiert wurden sowie deren jeweilige Beziehungen untereinander. Er muss somit jede Person ermitteln, die Einfluss auf das Ergebnis der Pflichtprüfung nehmen könnte.

Bei der Frage nach dem Personenkreis, für den die Forderung nach Unabhängigkeit gelten sollte, muss der Abschlussprüfer einer Reihe von Faktoren Rechnung tragen. Dazu können Größe, Rechtsform und Organisationsstruktur des Prüfungsmandanten, Größe, Struktur und interne Organisation der Prüfungsgesellschaft und aller Verbunde, deren Mitglied er ist, zählen. Berücksichtigen sollte der Abschlussprüfer ferner Umfang und Art der Leistungen, die die Prüfungsgesellschaft oder eine Mitgliedsfirma in deren Verbund für den Prüfungsmandanten erbringt.

So würden bei einer kleinen, aus vier oder fünf Partnern bestehenden Prüfungsgesellschaft, die der Abschlussprüfer bei einem Unternehmen mit drei Zweigstellen in ein und demselben Mitgliedstaat ist, die Unabhängigkeitsregeln üblicherweise gelten für

- den Auftragspartner, das Prüfungsteam und all die Partner, die Weisungsbefugte sind,
- jeden Partner, der die Verantwortung für Nichtprüfungsleistungen trägt, die für denselben Mandanten erbracht werden, sowie
- jede andere Person innerhalb der Gesellschaft, die in der Lage ist, das Ergebnis der Pflichtprüfung zu beeinflussen, oder nach außen hin einen entsprechenden Eindruck erwecken könnte.

Erfolgt die Prüfung jedoch bei einem multinationalen Unternehmen mittlerer Größe und ist der Abschlussprüfer Mitglied eines Verbunds, so könnten die Regeln ausgeweitet werden auf

- den Auftragspartner und das Prüfungsteam des Abschlussprüfers,
- alle Partner und Mitglieder des Prüfungsteams derselben Gesellschaft oder einer anderen Gesellschaft des Verbunds, die an der Prüfung der ausländischen Unternehmen des Mandanten mitwirken, einschließlich all derjenigen, die in zentralen Dienst- oder Fachabteilungen tätig sind und zu einer solchen Prüfungstätigkeit beitragen,
- alle Partner derselben Gesellschaft oder einer anderen Gesellschaft des Verbunds, die an Nichtprüfungsleistungen für den Mandanten mitwirken,
- alle Partner, die Weisungsbefugte sind (unabhängig davon, ob in dem Staat, in dem der Bestätigungsvermerk zu erteilen ist, oder ob im Ausland, wo für den Prüfungsmandanten Prüfungs- oder Nichtprüfungsleistungen erbracht werden), sowie
- alle anderen Person der Gesellschaft oder einer anderen Gesellschaft des Verbunds, die in der Lage sind, auf das Ergebnis der Pflichtprüfung Einfluss zu nehmen.

In allen genannten Fällen gelten die Unabhängigkeitsregeln in gleicher Weise. Der Unterschied liegt in der Anzahl der Personen, die der Abschlussprüfer bei der Festlegung des Geltungsbereichs gegebenenfalls berücksichtigen muss.

### Personen, die nicht dem Auftragsteam angehören oder nicht Weisungsbefugte sind

Der Abschlussprüfer sollte darüber hinaus noch andere Personen in seine Überlegungen einbeziehen, wenn diese — obgleich sie nicht dem Auftragsteam angehören oder nicht Weisungsbefugte sind — das Ergebnis der Pflichtprüfung beeinflussen könnten. Hierzu gehören

- die Inhaber oder Anteilseigner der Prüfungsgesellschaft, die Kraft der Bedeutung ihrer Stimmrechte über potenzielle Einflussmöglichkeiten verfügen. Hat eine Prüfungsgesellschaft beispielsweise nur wenige Inhaber oder Anteilseigner, könnte bei jedem von ihnen davon ausgegangen werden, dass er in der Lage ist, auf das Ergebnis der Pflichtprüfung Einfluss zu nehmen;
- Einzelpersonen, die an den Orten, an denen Mitglieder des Prüfungsteams beschäftigt sind, auf unterschiedlichen Hierarchieebenen für die Beaufsichtigung oder direkte Leitung der Prüfungstätigkeit verantwortlich sind;
- sonstige im Prüfungs- oder in einem anderen Bereich tätige Partner, die aufgrund ihrer Arbeitsbeziehungen zu einem Mitglied des Prüfungsteams über potenzielle Einflussmöglichkeiten verfügen. Unter Berücksichtigung von Faktoren wie Größe und interner Organisation eines Büros, einer Praxis, einer Prüfungsgesellschaft oder selbst eines Verbunds kann gegebenenfalls bei allen Partnern einer solchen Einheit davon ausgegangen werden, dass sie in der Lage sind, das Ergebnis der Pflichtprüfung zu beeinflussen.

Der Abschlussprüfer muss auch überprüfen, ob es außerhalb der Prüfungsgesellschaft oder des Verbunds Personen geben könnte, die aufgrund ihrer Beziehung zu Personen innerhalb der Gesellschaft oder Gruppe die Möglichkeit haben, das Ergebnis der Pflichtprüfung zu beeinflussen oder nach außen diesen Eindruck erwecken. Hierzu gehören

- Angehörige von Mitgliedern des Auftragssteams oder von Weisungsbefugten oder andere diesen nahe stehende Personen, die eine erhebliche finanzielle Beteiligung am Prüfungsmandanten halten oder eine Schlüsselposition bei dem Mandanten oder bei einem Unternehmen mit erheblicher Beteiligung an diesem bekleiden (siehe B.6), oder
- natürliche oder juristische Personen, die zum Abschlussprüfer und seiner Gesellschaft oder zum Prüfungsmandanten bedeutende Geschäftsbeziehungen unterhalten, wie größere Lieferanten, Kunden oder Unterauftragnehmer.

Der Abschlussprüfer wird innerhalb der Prüfungsgesellschaft oder des Verbunds die Personen ermitteln müssen, deren Befassung mit dem Prüfungsauftrag tatsächlich oder dem Anschein nach einem solchen externen Einfluss ausgesetzt sein könnten. Dabei muss er der Tatsache Rechnung tragen, dass er Personen außerhalb der Prüfungsgesellschaft oder des Verbunds nicht zur Einhaltung seiner Unabhängigkeitsregeln verpflichten kann.

### 3. FAKTOREN, DIE EIN RISIKO FÜR DIE UNABHÄNGIGKEIT DARSTELLEN

Um Tatsachen und Umstände, die die Unabhängigkeit eines Abschlussprüfers beeinträchtigen könnten, zu verhindern oder auszuräumen, muss zunächst ermittelt werden, wodurch die Unabhängigkeit in bestimmten Fällen gefährdet wird. Danach muss untersucht werden, wie schwer diese Faktoren wiegen und wie groß das mit ihnen verbundene Risiko für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers ist.

Je genauer der Abschlussprüfer diese Faktoren ermitteln kann, desto besser kann er beurteilen, inwieweit sie ein Risiko für seine Unabhängigkeit darstellen. Als Risikofaktoren für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers werden ihrer allgemeinen Natur nach die folgenden Gruppen angesehen:

- *Eigeninteresse*: Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers kann durch Interessenkonflikte finanzieller oder sonstiger Art (wie eine direkte oder indirekte finanzielle Beteiligung am Mandanten, eine übermäßige Abhängigkeit von dessen Prüfungs- oder sonstigen Honoraren, den Wunsch, ausstehende Honorare einzuziehen und die Furcht, den Mandanten zu verlieren) beeinträchtigt werden.
- *Überprüfung eigener Leistungen*: Dieser Punkt betrifft die Schwierigkeit, bei der Überprüfung eigener Leistungen objektiv zu bleiben (z. B. wenn der Abschlussprüfer Entscheidungen getroffen oder an Entscheidungen mitgewirkt hat, die ausschließlich der Geschäftsleitung des Prüfungsmandanten obliegen sollten, oder wenn das Ergebnis eines früheren Prüfungs- oder sonstigen Auftrags des Abschlussprüfers oder seiner Gesellschaft im Rahmen der laufenden Prüfung in Frage gestellt oder neu bewertet werden muss).
- *Interessenvertretung*: Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers kann gefährdet sein, wenn der Abschlussprüfer im Rahmen einer Auseinandersetzung oder einer umstrittenen Situation als Vertreter für oder gegen die Interessen seines Mandanten tätig wird (z. B. wenn er mit Aktien oder Wertpapieren des Mandanten handelt oder für diese wirbt, wenn er in einem Gerichtsverfahren die Vertretung des Mandanten übernimmt, oder wenn der Mandant einen Prozess gegen ihn anstrengt).
- *Vertrautheit oder Vertrauen*: Bei beispielsweise zu engen und langen Beziehungen zu den Mitarbeitern des Mandanten besteht die Gefahr, dass sich der Abschlussprüfer zu stark von Persönlichkeit und Qualitäten des Mandanten beeinflussen lässt, seinen Interessen dadurch zu wohlwollend gegenübersteht, zu großes Vertrauen in ihn setzt und seine Auskünfte nicht mit der notwendigen Objektivität überprüft.
- *Einschüchterung*: Es ist möglich, dass der Abschlussprüfer durch Drohungen oder aus Furcht — beispielsweise vor einem einflussreichen oder autoritären Auftraggeber — vom objektiven Handeln abgehalten wird.

Wie schwer die oben genannten Risiken im Einzelnen wiegen, hängt von einer Reihe (quantifizierbarer und nicht quantifizierbarer) Faktoren ab, wie ihrer Intensität, der Stellung der beteiligten Person(en), der Art des die Unabhängigkeit gefährdenden Sachverhalts, und dem Prüfungsumfeld insgesamt. Bei der Beurteilung der Frage, wie schwer ein Risikofaktor ins Gewicht fällt, muss der Abschlussprüfer auch der Tatsache Rechnung tragen, dass verschiedene Risikofaktoren gleichzeitig vorhanden sein können. Ein Risikofaktor ist dann als signifikant anzusehen, wenn er in einer bestimmten Situation unter Berücksichtigung all seiner quantitativen und qualitativen Aspekte für sich genommen oder in Verbindung mit anderen das Risiko auf ein inakzeptables Niveau treibt.

### 4. SCHUTZMASSNAHMEN

Ist seine Unabhängigkeit bedroht, sollte der Abschlussprüfer — um das Risiko auf einen akzeptablen Stand zu senken — stets die ordnungsgemäße Anwendung von Schutzmaßnahmen überprüfen und dokumentieren. Innerhalb des Prüfungsumfelds liegt das Ergreifen von Schutzmaßnahmen in der Verantwortung unterschiedlicher Ebenen. Dazu zählen die Führungs- und Kontrollstruktur des Prüfungsmandanten (siehe A.4.1), das gesamte System aus beruflicher Selbstregulierung, staatlicher Regulierung und Beaufsichtigung des Berufsstandes unter Einbezug von Disziplinarmaßnahmen (siehe A.4.2) sowie das interne Qualitätskontrollsystem des Abschlussprüfers (siehe A.4.3).

## Höhe des Risikos

In Bezug auf die Gefährdung der Unabhängigkeit lässt sich das Risiko als Punkt auf einer Skala ausdrücken, die von der Einstufung „kein Risiko“ bis zur Einstufung „extrem hohes Risiko“ reicht. Obwohl es sich nicht präzise messen lässt, kann das Risiko, das eine bestimmte Tätigkeit, eine bestimmte Beziehung oder ein bestimmter Umstand für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers darstellt, der Mitte oder einem der Endpunkte der Skala zugeordnet werden.

Der Abschlussprüfer sowie jede andere Person, die an einer Entscheidung über seine Unabhängigkeit in Bezug auf einen Mandanten beteiligt ist (z. B. Regulierungsinstanzen oder andere zur Beratung hinzugezogene Abschlussprüfer), müssen bewerten, ob im Hinblick auf seine Unabhängigkeit das Risiko, das aus bestimmten Tätigkeiten, Beziehungen und anderen Umständen resultiert, akzeptabel ist. Zu diesem Zweck müssen sie überprüfen, ob dieses Risiko mit Hilfe der bestehenden Schutzmaßnahmen beseitigt oder angemessen verringert werden kann. Ist dies nicht der Fall, muss entschieden werden, welche zusätzlichen Schutzmaßnahmen (Verbote eingeschlossen) oder welche Kombination aus Schutzmaßnahmen das Risiko, und die damit verbundene Wahrscheinlichkeit einer Beeinträchtigung der Objektivität, auf einen akzeptablen Stand herabsetzen können.

### 4.1. Schutzmaßnahmen der geprüften Unternehmen

#### 4.1.1. Auswirkung der Führungs- und Kontrollstruktur auf die Bewertung des Risikos

Wenn untersucht wird, inwieweit die Führungs- und Kontrollinstanzen des Prüfungsmandanten zum Schutz der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers beitragen könnten, sollte zwischen der Führungs- und Kontrollstruktur von Unternehmen des öffentlichen Interesses (\*) und derjenigen von Prüfungsmandanten von relativ geringem öffentlichen Interesse unterschieden werden. Diese Unterscheidung ist sowohl hinsichtlich der Aufgabe der Unternehmensführung und -kontrolle, die insbesondere im Schutz tatsächlicher und potenzieller Anleger besteht, als auch hinsichtlich der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers nach außen hin von Bedeutung.

#### Unternehmen des öffentlichen Interesses

Was seine Unabhängigkeit nach außen hin angeht, muss der Abschlussprüfer bei Unternehmen des öffentlichen Interesses die ganze Breite möglicher Wahrnehmungen durch die nationale, regionale oder sogar internationale Öffentlichkeit berücksichtigen. Die Unternehmensführung und -kontrolle (corporate governance) spielt hier für die Wahrung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers eine wichtige Rolle.

Abschlussprüfer werden von den Aktionären auf der Jahreshauptversammlung durch Mehrheitsbeschluss bestellt. Dabei folgen die Aktionäre häufig den Empfehlungen der Geschäftsführung. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Bestellung neben der Geschäftsführung kein weiteres Kontrollorgan (\*) des Prüfungsmandanten (wie ein Aufsichtsrat, nicht an der Geschäftsführung beteiligte Mitglieder des „Board of Directors“ oder ein Prüfungsausschuss) und keine Regulierungsinstanz (wie die Regulierungs- oder Aufsichtsbehörde einer bestimmten Branche) (1) zustimmen muss.

Die Führungs- und Kontrollstrukturen eines zu prüfenden Unternehmens sollten deshalb gewährleisten, dass die Bestellung des Abschlussprüfers und die anschließende Durchführung des Prüfungsauftrags im Interesse der Aktionäre erfolgt. Soll beispielsweise ein Aufsichtsrat oder ein Prüfungsausschuss seiner Aufgabe, den Prozess der Finanzberichterstattung zu überwachen, angemessen nachkommen, muss er sich teilweise auf die Arbeit, die Ratschläge und das Urteil des Abschlussprüfers verlassen. Dies setzt voraus, dass der Abschlussprüfer zur Unabhängigkeit verpflichtet sein muss.

Um das Gewicht eines Risikofaktors zu bestimmen und die Höhe des Risikos, das dieser für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers darstellt, zu beurteilen (siehe A.3 und A.4), sollte der Abschlussprüfer gründlich untersuchen, ob die Führungs- und Kontrollstruktur des geprüften Unternehmens grundsätzlich einen angemessenen Schutz für seine Unabhängigkeit bietet. Diese Analyse kann sich auf folgende Aspekte beziehen,

- die Form, in welcher ein Kontrollorgan an der Bestellung des Abschlussprüfers beteiligt ist (z. B. nur durch förmliche Billigung einer Empfehlung der Geschäftsführung oder durch aktive Teilnahme an den Verhandlungen mit dem potenziellen Abschlussprüfer);
- die Dauer, für die der Abschlussprüfer bestellt ist (für einen Prüfungsauftrag oder einen vertraglich vereinbarten langfristigen Zeitraum);
- die Beteiligung eines Kontrollorgans an der Entscheidung über die Vergabe von Nichtprüfungsleistungen an den Abschlussprüfer, die Prüfungsgesellschaft oder an eine andere Gesellschaft ihres Verbunds (keinerlei Beteiligung oder aktive Teilnahme an der Aushandlung bedeutender Aufträge);
- das Bestehen von Maßnahmen zur Beaufsichtigung und Kommunikation in Bezug auf die Pflichtprüfung und andere Leistungen, die der Abschlussprüfer, die Prüfungsgesellschaft oder deren Verbund für das geprüfte Unternehmen erbringt, und die Häufigkeit diesbezüglicher Besprechungen mit dem Abschlussprüfer.

(\*) Definition siehe Glossar.

(1) In einigen Ländern sehen die nationalen Rechtsvorschriften für bestimmte Arten von Unternehmen, wie Genossenschaften oder Vereine, vor, dass ihre Jahres- oder Konzernabschlüsse von einem besonderen Abschlussprüfer zu prüfen sind, der nicht von einem Führungsgremium oder Kontrollorgan des Unternehmens, sondern nach den für das jeweilige Unternehmen geltenden Rechtsvorschriften bestimmt wird. Die Abschlussprüfer solcher Unternehmen können diesen Umstand als allgemeine Schutzmaßnahme werten, die dazu beiträgt, bestimmte, durch eigene Interessen bedingte Risiken für ihre Unabhängigkeit zu verringern.

## Andere Prüfungsmandanten

Auch bei der Prüfung von Unternehmen, die nicht als Unternehmen des öffentlichen Interesses angesehen werden, sollte der Abschlussprüfer untersuchen, ob ihre Führungs- und Kontrollstruktur allgemeine Schutzmaßnahmen für seine Unabhängigkeit bietet. Verfügt der Prüfungsmandant über kein Kontrollorgan, sollte der Abschlussprüfer untersuchen, ob die Unternehmenspolitik des Mandanten einen Schutz für seine Unabhängigkeit bietet und ob besondere Risikofaktoren vorliegen, die das Unternehmen durch geeignete Maßnahmen aus dem Weg räumen könnte. Eine solche Politik könnte interne Verfahren zur objektiven Auswahl der Anbieter bei der Auftragsvergabe von Nichtprüfungsleistungen einschließen. Darüber hinaus sollte der Abschlussprüfer auch die qualitative und quantitative Personalausstattung des Prüfungsmandanten berücksichtigen. Dies könnte vor allem dann von Bedeutung sein, wenn das Risiko zu beurteilen ist, dass unternehmerische Entscheidungen im Namen des Prüfungsmandanten getroffen werden. So kann sich der Abschlussprüfer bei unzureichender Personalausstattung des Mandanten zu derartigen Entscheidungen veranlasst sehen, auch wenn er dies nicht vorhatte.

### 4.1.2. Beteiligung des Kontrollorgans

Wie unter A.4.1.1 dargelegt, ist es bis zu einem gewissen Grad Aufgabe des Prüfungsmandanten, die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zu schützen. Gespräche zwischen dem Abschlussprüfer und dem Kontrollorgan des Mandanten stellen das beste Mittel dar, um die Schutzmaßnahmen des Abschlussprüfers mit denen des Mandanten zu verknüpfen. Um sich selbst zu schützen und der Qualitätssicherung (siehe A.4.2) die Möglichkeit zur Überprüfung zu geben, ob er diese Anforderung erfüllt, sollte der Abschlussprüfer den Prüfungsmandanten wann immer er dies für notwendig hält, mindestens aber einmal jährlich, schriftlich um Erörterung dieser Fragen bitten.

## Angabe der Honorare

Die Offenlegung der Honorarbeziehungen zwischen dem Abschlussprüfer, der Prüfungsgesellschaft und den Mitgliedern ihres Verbunds einerseits und dem Prüfungsmandanten und dessen verbundenen Unternehmen andererseits erleichtert dem Kontrollorgan, die Auswirkungen dieser Beziehungen auf die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zu beurteilen. Falls notwendig, kann das Kontrollorgan zusätzliche Maßnahmen zum Schutz der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers verlangen. Die Angaben sollten deshalb regelmäßig, mindestens jedoch einmal jährlich, vor Annahme oder Verlängerung des Prüfungsauftrags gemacht werden. Auch sollten die Angaben detaillierter und umfassender sein als für Zwecke der Veröffentlichung (siehe A.5) gefordert. Insbesondere sollten angegeben werden (nach Art der Leistung aufgeschlüsselt) die in Rechnung gestellten und vertraglich vereinbarten Honorare, der Wert ausstehender Verträge oder Vereinbarungen, Vorschläge oder Angebote für künftige Aufträge sowie die als Erfolgshonorar für Nichtprüfungsleistungen (siehe B.8.1) gezahlten oder zu erwartenden Entgelte.

## 4.2. Qualitätssicherung

Um zu gewährleisten, dass die Abschlussprüfer beruflichen Standards, darunter dem der Unabhängigkeit, entsprechen, ist ein System zur Kontrolle oder Durchsetzung erforderlich. Zu den Schutzmaßnahmen und Verfahren, die in diesem Zusammenhang in Betracht zu ziehen sind, zählt auch die Effizienz des allgemeinen Kontrollumfelds, angefangen mit den Konzepten zu Prüfungsqualität und Berufsgrundsätze bis hin zur Berücksichtigung des Maßes an Sicherheit, das ein regelmäßig überwachtes und überprüfbares Kontrollsystem bietet. Eine Möglichkeit zur Durchsetzung der geforderten Unabhängigkeit ist das Qualitätssicherungssystem für Pflichtprüfungen der Mitgliedstaaten. Nach der Kommissionsempfehlung „Qualitätssicherungssysteme für die Abschlussprüfung in der EU“ sollte im Rahmen von externen Qualitätskontrollverfahren auch überprüft werden, ob die Abschlussprüfer die für sie geltenden Berufsgrundsätze einhalten, wozu auch die Pflicht zur Wahrung der Unabhängigkeit zählt. Da die empfohlenen Qualitätssicherungssysteme einer öffentlichen Kontrolle unterliegen, können sie auch auf die Wahrnehmung von Fragen zur Unabhängigkeit in der Öffentlichkeit eingehen.

## 4.3. Die allgemeinen Schutzmaßnahmen des Abschlussprüfers

### 4.3.1. Eigentum an und Kontrolle über Prüfungsgesellschaften

Notwendigkeit, die Kontrolle über die Prüfungsgesellschaft zu sichern

Damit eine Prüfungsgesellschaft Pflichtprüfungen durchführen darf, muss nach Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe b) Ziffer ii) der Achten Gesellschaftsrechtsrichtlinie die Mehrheit der Stimmrechte von Abschlussprüfern gehalten werden. Dabei muss es sich um Personen handeln, die von der zuständigen Behörde eines EU-Mitgliedstaats zugelassen wurden, d. h. um natürliche oder juristische Personen, die wenigstens die Mindestanforderungen dieser Richtlinie erfüllen.

Ohne weitere Beschränkungen wären Prüfungsgesellschaften somit in der Lage, auf dem Kapitalmarkt durch Privatplatzierung oder öffentliche Zeichnungsangebote Kapital aufzunehmen. Einige Mitgliedstaaten sehen eine solche Finanzierung als ernstzunehmendes Risiko für die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer an und haben deshalb hinsichtlich der Eigentumsverhältnisse in Prüfungsgesellschaften restriktivere Vorschriften erlassen (z. B. der Eigentumsanteil natürlicher Personen, die selbst nicht Abschlussprüfer sind, darf nicht über 25 % hinausgehen, oder Beschränkung von Minderheitsbeteiligungen auf Angehörige bestimmter reglementierter Berufsgruppen).

Doch stellt sich die Frage, ob die Mehrheit der Stimmrechte eine ausreichende Gewähr dafür bietet, dass die Gesellschaft auch tatsächlich von Abschlussprüfern kontrolliert wird. Gesetz den Fall, 49 % der Stimmrechte entfielen auf einen Anteilseigner, bei dem es sich nicht um einen Abschlussprüfer handelt, und die übrigen 51 % wären auf verschiedene Abschlussprüfer verteilt, so könnte Ersterer die Prüfungsgesellschaft faktisch kontrollieren. Den daraus resultierenden Risiken für die Unabhängigkeit von Abschlussprüfern sollte gebührend Rechnung getragen werden. Auch sollte geprüft werden, welche Schutzmaßnahmen zur Vermeidung einer solchen Situation erforderlich sind. Diese könnten beispielsweise darin bestehen, die Stimmrechte eines einzelnen Anteilseigners, bei dem es sich nicht um einen Abschlussprüfer handelt, auf 5 % oder 10 % zu beschränken. Wird die Mehrheit der Stimmrechte in einer Prüfungsgesellschaft von einer kleinen Gruppe von Abschlussprüfern gehalten, so könnte es sinnvoll sein, bestimmten Einzelpersonen den Besitz eines höheren Anteils zu gestatten. Dies könnte insbesondere dann der Fall sein, wenn diese Personen einer reglementierten Berufsgruppe angehören (wie Rechtsanwälte oder Notare), oder wenn sie (z. B. als Unternehmensberater) ihre beruflichen Tätigkeiten ausschließlich in der Prüfungsgesellschaft oder in einer Mitgliedsfirma ihres Verbunds ausüben.

Das Risiko, dass Beziehungen zwischen dem Abschlussprüfer, der Prüfungsgesellschaft und einem Anteilseigner einer Prüfungsgesellschaft, bei dem es sich nicht um einen Abschlussprüfer handelt, einerseits und einem Prüfungsmandanten andererseits die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers beeinträchtigen, sollte mit Bezug auf A.2 (Personenkreis, der das Gebot der Unabhängigkeit erfüllen muss), B.1 und B.2 (etwaige finanzielle und/oder geschäftliche Beziehungen zwischen den genannten Personen) beurteilt werden.

#### 4.3.2. Das interne Sicherheitssystem der Prüfungsgesellschaft

Der Abschlussprüfer muss geltende Unabhängigkeitsstandards erfüllen, ganz gleich, ob diese vom Gesetzgeber oder von Regulierungsbehörden vorgeschrieben, von Berufsverbänden als Teil eines Selbstregulierungssystems herausgegeben oder von der Prüfungsgesellschaft im Rahmen ihrer eigenen Unternehmenspolitik auf freiwilliger Basis angewandt werden. Um zu gewährleisten, dass er diese Standards einhält, muss der Abschlussprüfer ein System entsprechender Schutzmaßnahmen einrichten, oder — wenn es sich bei dem Abschlussprüfer und der Prüfungsgesellschaft nicht um ein und dieselbe juristische Person handelt — zumindest von der Prüfungsgesellschaft die Einrichtung eines solchen Systems verlangen.

#### Unternehmenspolitik der Prüfungsgesellschaften in Sachen Unabhängigkeit

Jede Prüfungsgesellschaft sollte eine Unternehmenspolitik in Sachen Unabhängigkeit entwickeln und in diesem Rahmen festlegen, welche Leistungen für einen Prüfungsmandanten oder für seine verbundenen Unternehmen erbracht werden können und welche nicht.

Unabhängig davon, auf welche Weise detaillierte Unabhängigkeitsstandards aufgestellt werden, besteht das Ziel stets darin, für eine angemessene Umsetzung und Anwendung der Schutzmaßnahmen des Abschlussprüfers zu sorgen und ihre kontinuierliche Verbesserung zu fördern. Die Unternehmenspolitik einer Prüfungsgesellschaft sollte in diesem Bereich deshalb flexibel genug sein, um eine regelmäßige Aktualisierung zu ermöglichen. Solche Aktualisierungen können erforderlich werden, wenn sich Umstände oder Tatsachen ändern, oder wenn es selbst zu einer, durch eine veränderte Erwartungshaltung der Öffentlichkeit hervorgerufenen Änderung der Unabhängigkeitsstandards kommt.

Konzept und Dokumentation der in Sachen Unabhängigkeit verfolgten Unternehmenspolitik sollten sowohl das unmittelbare Praxisumfeld (wie Größe und Organisationsstruktur der Prüfungsgesellschaft) als auch das Prüfungsumfeld (wie Mandanten- und Auftragsstruktur der Prüfungsgesellschaft sowie die an ihren Aufträgen beteiligten externen Mitarbeiter) widerspiegeln.

Prüfungsgesellschaften müssen über Mechanismen und Verfahren verfügen, die gewährleisten, dass der Auftragspartner über alle anderen Beziehungen zwischen der Gesellschaft und den anderen Gesellschaften ihres Verbunds einerseits und dem Prüfungsmandanten und dessen verbundenen Unternehmen andererseits informiert wird. Zu diesem Zweck ist dieser vor der Annahme eines jeden Auftrags des Prüfungsmandanten oder eines seiner verbundenen Unternehmen zu konsultieren. Seine Aufgabe ist es dann, zu beurteilen, ob berechtigter Grund zu der Annahme besteht, dass eine solche Beziehung die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers beeinträchtigt. Aus praktischen Gründen kann diese Beurteilung, insbesondere bei der Prüfung von Konzernabschlüssen, teilweise an andere Prüfungspartner delegiert werden. So sollte z. B. ein Prüfungspartner des Prüfungsteams aus einem bestimmten Land über alle (bestehenden und potenziellen) Beziehungen in diesem Land informiert werden und deren Auswirkungen beurteilen. Bei bedeutenden Beziehungen sollte der Auftragspartner jedoch stets an der Beurteilung des Risikos für die Unabhängigkeit beteiligt werden. Verfügt der Prüfungsmandant über ein Kontrollorgan (siehe A.4.1), so sollte dies an der Beurteilung des Risikos beteiligt werden.

Wenn neben der Prüfungsgesellschaft, ihren Partnern, Führungskräften und Mitarbeitern noch andere Personen Beziehungen zum Prüfungsmandanten unterhalten oder im Rahmen des Prüfungsauftrags tätig werden (wie Spezialisten, die als Subunternehmer arbeiten, oder andere Gesellschaften des Verbunds), sollte die von der Prüfungsgesellschaft in Sachen Unabhängigkeit verfolgte Politik darauf abzielen, durch Anforderungen und Konsultationsverfahren sicherzustellen, dass diese Personen nicht ein untragbares Risiko für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers verursachen.

Um zu gewährleisten, dass ihre Partner, Führungskräfte und Mitarbeiter sich an die von ihr in Sachen Unabhängigkeit verfolgte Politik halten, wird die Prüfungsgesellschaft diese in angemessener Weise verbreiten, die genannten Personen regelmäßig schulen und in diesem Zusammenhang über die möglichen Sanktionen bei Verstößen gegen die Regelungen zur Unabhängigkeit informieren müssen.

#### Anzuwendende Verfahren

Die von Partnern, Führungskräften und Mitarbeitern anzuwendenden Verfahren können je nach Politik und Größe der Prüfungsgesellschaft variieren. Während es für eine kleine Prüfungsgesellschaft sinnvoll sein könnte, ihre Unabhängigkeit lediglich auf Basis des Einzelfalls zu prüfen und danach zu entscheiden, welche Verfahren zur Minderung des Risikos angebracht sind, könnten sich für große Prüfungsgesellschaften Routineverfahren als notwendig erweisen, mit denen selbst hypothetische Risikofaktoren aufgedeckt werden können. Um beispielsweise ein durch finanzielle oder geschäftliche Beziehungen bedingtes, die Unabhängigkeit bedrohendes Eigeninteresse aufzudecken, könnte sich für eine solche Prüfungsgesellschaft eine regelmäßig aktualisierte Datenbank als notwendig erweisen, die alle Partner, Führungskräfte und Mitarbeiter mit solchen Informationen über alle Prüfungsmandanten versorgt, die erkennen lassen, dass, wenn bestimmte Bedingungen eintreten, ein Risiko aus eignen Interessen besteht. Auf diese Datenbank sollten in der Prüfungsgesellschaft all jene Zugriff haben, die in der Lage sein könnten, das Ergebnis von Pflichtprüfungen zu beeinflussen. Für den Betrieb dieses Sicherheitssystems werden diese Personen der Prüfungsgesellschaft regelmäßig bestimmte persönliche und mandantenbezogene Informationen übermitteln müssen.

Je nach Größe und Struktur könnte sich für eine Prüfungsgesellschaft oder einen Verbund auch die Einrichtung interner Verfahren als sinnvoll erweisen, die innerhalb der Gesellschaft oder des Verbunds angemessene Konsultationen über Mandanten gewährleisten, bei denen die Bedeutung eines Risikofaktors unklar ist. In diese Konsultationen würden erfahrene Partner einbezogen, die nicht mit Angelegenheiten des Prüfungsmandanten befasst und von dem jeweiligen Risikofaktor nicht betroffen sind.

#### Dokumentation der Unabhängigkeitsüberprüfung

Die Dokumentation der Überprüfung seiner Unabhängigkeit in Bezug auf einen bestimmten Prüfungsmandanten durch den Abschlussprüfer hat in erster Linie den Zweck die ordnungsgemäße Durchführung dieser Überprüfung nachzuweisen. Eine solche Dokumentation sollte zu den Prüfungsakten genommen werden.

#### Interne Überwachung

Die Überwachung, ob die Politik der Prüfungsgesellschaft in Sachen Unabhängigkeit befolgt wird, sollte integraler Bestandteil des internen Qualitätssicherungssystems der Prüfungsgesellschaft sein. Große Prüfungsgesellschaften können diese Aufgabe auf Qualitätssicherungsspezialisten oder auf Fachleute, die sich ausschließlich mit Fragen der Unabhängigkeit befassen, übertragen. Für kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften, die ihre Unabhängigkeit stets nur auf Einzelfallbasis überprüfen, dürfte dies jedoch weniger sinnvoll sein. Doch sollten diese Gesellschaften von einem ihrer Partner, der nicht Mitglied des betreffenden Auftragsteams ist, zumindest überprüfen lassen, ob die Einzelpersonen die Unternehmenspolitik befolgen. Bei allein praktizierenden Prüfern und kleinen Sozietäten, bei denen entweder alle Partner dem Auftragsteam angehören oder die Hinzuziehung eines nicht diesem Team angehörenden Partners das Risiko für die Unabhängigkeit erhöhen würde (z. B. wenn dieser Partner in erheblichem Umfang Nichtprüfungsleistungen für den Prüfungsmandanten erbringt), sollte der Abschlussprüfer entweder die für ihn zuständige Regulierungsbehörde um Rat bitten oder eine Überprüfung durch einen anderen Abschlussprüfer veranlassen.

### 5. VERÖFFENTLICHUNG DER HONORARE

Erbringt ein Abschlussprüfer für einen Prüfungsmandanten Nichtprüfungsleistungen, deren Vergütung in keinem Verhältnis zu dem für die Pflichtprüfung gezahlten Honorar steht, sollte er nachweisen können, dass seine Unabhängigkeit dadurch nicht beeinträchtigt wird. Dies dürfte auch im Interesse des Prüfungsmandanten sein (siehe auch A.4.1.2), da die veröffentlichten Finanzinformationen dadurch an Glaubwürdigkeit gewinnen. Die Offenlegungsvorschriften der Mitgliedsstaaten, ob in Form nationaler Rechtsvorschriften oder als Verwaltungsvorschrift der zuständigen Regulierungsbehörden, sollten einen sachkundigen und informierten Dritten in die Lage versetzen, sich ein Bild über das Ausmaß eines etwaigen Missverhältnisses zwischen Prüfungs- und sonstigen Honoraren zu machen. Um eine solche Bewertung zu erleichtern, sollten die für Nichtprüfungsleistungen erhaltenen Honorare in drei Hauptleistungskategorien (sonstige Zusicherungsleistungen, Steuerberatungsleistungen und sonstige Nichtprüfungsleistungen) unterteilt werden, die die verschiedenen Arten der eventuell erbrachten Leistungen widerspiegeln. Hinsichtlich der Hauptleistungskategorie der sonstigen Nichtprüfungsleistungen sollten mindestens Angaben erfolgen zur Erbringung von Leistungen bezüglich Finanzinformationssystemen, Innenrevision, Bewertungen, Rechtsstreitigkeiten und Einstellung von Personal. Auch könnte es sinnvoll sein, einzelne Aufträge, die in einer bestimmten Hauptleistungs- bzw. Unterkategorie einen erheblichen Anteil ausmachen, gesondert auszuweisen.

## B. BESONDERE UMSTÄNDE

### 1. FINANZIELLE BETEILIGUNGEN

Der Begriff „finanzielle Beteiligung“ bezeichnet in der Regel das gesamte Spektrum finanzieller Beteiligungen und Interessen, die der Abschlussprüfer, seine Prüfungsgesellschaft oder alle anderen in Abschnitt A.2 genannten Personen an einem Prüfungsmandanten oder einem verbundenen Unternehmen des Mandanten besitzen können. Er umfasst sowohl „direkte“ als auch „indirekte“ finanzielle Beteiligungen, wie

- direkte oder indirekte Kapitalbeteiligungen an dem Prüfungsmandanten oder seinen verbundenen Unternehmen,
- den Besitz von oder den Handel mit Wertpapieren des Prüfungsmandanten oder seiner verbundenen Unternehmen,
- die Annahme von Rentenansprüchen oder anderen Leistungen vom Prüfungsmandanten oder von seinen verbundenen Unternehmen.

Eine (beispielsweise in Form einer vertraglichen Vereinbarung) zugesagte finanzielle Beteiligung oder der zugesagte Erwerb direkt an finanzielle Beteiligungen geknüpfter Derivate (wie Aktienoptionen oder Termingeschäfte) sollte wie eine bestehende finanzielle Beteiligung behandelt werden.

#### Direkte finanzielle Beteiligungen

Hält eine unmittelbar an der Pflichtprüfung mitwirkende Person (der Abschlussprüfer, die Prüfungsgesellschaft, ein Mitglied des Auftrags Teams oder ein Weisungsbefugter) eine direkte finanzielle Beteiligung am Prüfungsmandanten, wie Aktien, Schuldverschreibungen, Schuldscheine, Optionen oder andere Wertpapiere, so wird das Risiko eines Interessenkonflikts als zu hoch angesehen, um durch Schutzmaßnahmen gleich welcher Art auf ein akzeptables Maß reduziert werden zu können.

In diesem Fall muss der Abschlussprüfer entweder vom Auftrag zurücktreten oder, wenn die direkte finanzielle Beteiligung von einem Mitarbeiter der Prüfungsgesellschaft gehalten wird, den betreffenden Mitarbeiter vom Auftrag ausschließen.

Hält ein in einem „Büro“ tätiger Partner (der Prüfungsgesellschaft oder des Verbunds) eine direkte finanzielle Beteiligung am Mandanten, so wird auch hier das Risiko eines Interessenkonflikts als zu hoch angesehen, um diese Situation aufrechterhalten zu können.

#### Indirekte finanzielle Beteiligungen

Eine „indirekte finanzielle Beteiligung“ liegt beispielsweise vor, wenn eine der in Abschnitt A.2 genannten Personen Anlagen in ein Unternehmen getätigt hat, bei dem es sich nicht um einen Mandanten handelt, welches aber seinerseits in den Prüfungsmandanten oder in ein Unternehmen, bei dem auch der Mandant eine Anlage getätigt hat, investiert.

Die in Abschnitt A.2 genannten Personen sollten keine solchen indirekten Beteiligungen besitzen, wenn die daraus resultierenden Interessenkonflikte zu einem bedeutenden Gefährdungsrisiko für die Unabhängigkeit führen. Dies ist vor allem dann der Fall, wenn eine indirekte Beteiligung am Prüfungsmandanten deren Besitzer (z. B. durch erhebliche indirekte Stimmrechte) in die Lage versetzt oder zu versetzen scheint, Führungsentscheidungen des Prüfungsmandanten zu beeinflussen, oder der direkte Anteilseigner aufgrund gewisser Umstände in der Lage ist oder zu sein scheint, das Ergebnis der Pflichtprüfung zu beeinflussen. Ein unannehmbar hohes Risiko für die Unabhängigkeit kann auch bestehen, wenn der Abschlussprüfer oder eine der in Abschnitt A.2 genannten Personen als Stimmrechtstreuhandler oder als Verwalter eines Nachlasses, der Wertpapiere des Prüfungsmandanten umfasst, auftritt. Dies wird jedoch nur der Fall sein, wenn keine angemessenen Schutzmaßnahmen zur Abschwächung dieses Risikos bestehen, wie etwa die Beaufsichtigung und Kontrolle durch die Begünstigten, durch staatliche Stellen oder durch Gerichte.

Andererseits kann bei einer indirekten finanziellen Beteiligung am Prüfungsmandanten das Risiko, dass die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers durch Interessenkonflikte beeinträchtigt wird, als unerheblich angesehen werden, wenn

- die finanzielle Beteiligung unmittelbar von einem Investmentfonds, einem Pensionsfonds, einem OGAW oder einem gleichwertigen Finanzintermediär gehalten wird und
- der Inhaber der indirekten Beteiligung weder unmittelbar an der Prüfung des Fondsmanagers beteiligt ist, noch dessen einzelne Anlageentscheidungen beeinflussen kann.

#### Äußere Umstände

Kommt eine finanzielle Beteiligung durch äußere Umstände (wie Erbschaft, Schenkung oder Zusammenschluss von Gesellschaften oder Unternehmen) zustande und würde deren Beibehaltung ein erhebliches Risiko für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers darstellen, muss sich ihr Inhaber so schnell wie möglich, spätestens jedoch einen Monat, nachdem er von ihr Kenntnis erhalten hat und über sie verfügen kann, von ihr trennen. Betrifft diese Beteiligung beispielsweise ein börsennotiertes Unternehmen und wurde sie durch Erbschaft erworben, so sollten die Aktien innerhalb eines Monats, nachdem der Betroffene von seinem Erbe erfahren hat und nach den geltenden Börsenvorschriften zum Insiderhandel zum Verkauf der Papiere berechtigt ist, veräußert werden.

Bis zur Veräußerung der finanziellen Beteiligung müssen zusätzliche Maßnahmen zum Schutz der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers getroffen werden. Stellt ein Abschlussprüfer beispielsweise fest, dass ein Mitglied des Auftragssteams durch Erbschaft in den Besitz einer Beteiligung am Mandanten gelangt ist, so sollte dieser bis zum Verkauf der Beteiligung aus dem Auftragssteam ausgeschlossen werden. Bis zur Veräußerung der Beteiligung sollte der Betreffende auch von allen wichtigen Entscheidungen über die Pflichtprüfung des Mandanten ausgeschlossen werden.

#### Unbeabsichtigte Verstöße

Es wird sicher Fälle geben, in denen ein Abschlussprüfer feststellt, dass ein Mitarbeiter seiner Prüfungsgesellschaft unwissentlich eine finanzielle Beteiligung an einem Prüfungsmandanten oder einem seiner verbundenen Unternehmen hält, die normalerweise als Verstoß gegen die Forderung nach Unabhängigkeit angesehen würde. Ein solch unbeabsichtigter Verstoß wird die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers von einem Prüfungsmandanten dann nicht beeinträchtigen, wenn er

- Verfahren eingerichtet hat, die alle Fachkräfte dazu verpflichten, jeden durch Kauf, Erbe oder anderweitigen Erwerb einer finanziellen Beteiligung an einem Prüfungsmandanten bedingten Verstoß gegen die Forderung nach Unabhängigkeit unverzüglich zu melden (siehe auch A.4.3.2);
- den Betreffenden nach Aufdeckung des unbeabsichtigten Verstoßes umgehend anweist, sich bei nächster Gelegenheit von dieser Beteiligung zu trennen, und
- die Prüfungstätigkeit des Betreffenden besonders sorgfältig kontrolliert.

Ist der Betroffene nicht zur Veräußerung seiner finanziellen Beteiligung bereit, sollte er aus dem Auftragssteam ausgeschlossen werden. Hält ein Mitarbeiter, der nicht dem Auftragssteam angehört, unbeabsichtigterweise eine finanzielle Beteiligung, die die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers beeinträchtigen könnte, sollte er von jeder wichtigen die Pflichtprüfung des Mandanten betreffenden Entscheidung ausgeschlossen werden.

Unabhängig davon, welcher Art die finanziellen Beteiligung ist, sollte es in erster Linie das Sicherheitssystem des Abschlussprüfers (siehe A.4.3) sein, das dokumentiert, dass die Risikofaktoren ermittelt und geprüft wurden. Daraus sollte auch hervorgehen, ob das Kontrollorgan des Mandanten an diesem Prozess beteiligt war. Ferner sollten für jede Entscheidung darüber, ob ein Risikofaktor als schwerwiegend anzusehen ist oder nicht, die Gründe für diese Entscheidung angegeben werden.

## 2. GESCHÄFTLICHE BEZIEHUNGEN

#### Geschäftliche Beziehungen

Geschäftliche Beziehungen sind Beziehungen, an denen der Abschlussprüfer, die Prüfungsgesellschaft oder eine andere Person, die das Ergebnis der Pflichtprüfung beeinflussen kann (alle in A.2 genannten Personen), einerseits und der Prüfungsmandant, ein verbundenes Unternehmen des Mandanten oder dessen Geschäftsleitung andererseits ein gemeinsames geschäftliches oder finanzielles Interesse haben. Eine solche Beziehung, die — sollte sie für den Prüfer bedeutend sein oder nicht Teil des normalen Geschäftsverkehrs sein — ein Risiko für die Unabhängigkeit darstellen kann (aufgrund etwaiger eigener Interessen, der Vertretung von Interessen anderer oder durch mögliche Einschüchterung), würde vorliegen, wenn

- eine finanzielle Beteiligung an einem Gemeinschaftsunternehmen mit dem Prüfungsmandanten, einem Eigentümer, einem Geschäftsführer oder einer anderen Person, die bei diesem Mandanten eine gehobene Führungsposition bekleidet, besteht;
- eine finanzielle Beteiligung an einem anderen Mandanten besteht, für den keine Prüfungsleistungen erbracht werden und der in den Prüfungsmandanten investiert bzw. in den der Mandant investiert hat;
- dem Prüfungsmandanten ein Kredit gewährt oder für dessen Risiken gebürgt wird;
- beim Prüfungsmandanten ein Kredit aufgenommen wird oder dieser eine Kreditbürgschaft übernimmt;
- für einen Geschäftsführer oder eine andere Person, die bei dem Mandanten eine gehobene Führungsposition bekleidet, Leistungen erbracht werden, die in dessen persönlichem Interesse liegen;
- Leistungen des Prüfungsmandanten oder seiner verbundenen Unternehmen in Anspruch genommen werden, die die Zeichnung, das Angebot, die Vermarktung oder den Verkauf der von der Prüfungsgesellschaft oder einem der Mitglieder ihrer Gruppe emittierter Wertpapiere betreffen.

Verpflichtungen zum Eingehen von Beziehungen dieser Art sollten wie bestehende Beziehungen behandelt werden.

## Normaler Geschäftsverkehr

Ein Abschlussprüfer darf im Rahmen seines normalen Geschäftsverkehrs nicht nur Prüfungs- und sonstige Leistungen für den Prüfungsmandanten oder dessen verbundene Unternehmen erbringen, sondern von diesem auch Güter und Dienstleistungen beziehen. Dazu zählen u. a. Dienstleistungen von Banken und Versicherungen, der Abschluss gewerblicher Kredite sowie der Erwerb von Büroeinrichtung, EDV-Software oder Firmenwagen. Werden diese Geschäfte wie zwischen Dritten geschlossen (z. B. Güter zu Großhandelsrabatten erworben, die auch allen anderen Kunden des Mandanten eingeräumt werden können), so stellt dies in der Regel keine Bedrohung für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers dar. Doch sollte er genau überprüfen, ob die Gefahr besteht, dass ein Geschäft, selbst wenn wie zwischen Dritten geschlossen, eine Größenordnung erreicht, die seine Unabhängigkeit aufgrund faktischer oder nach außen hin scheinbarer finanzieller Abhängigkeiten gefährdet.

Werden vom Prüfungsmandanten Waren oder Dienstleistungen zu Vorzugsbedingungen bezogen, ist dies nur dann dem normalen Geschäftsverkehr zuzurechnen, wenn der Wert des erlangten Vorteils unbedeutend ist.

## Bedeutung des Risikos für die Unabhängigkeit

Ob eine geschäftliche Beziehung als für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers bedeutendes Risiko anzusehen ist, ist daran zu messen, ob ein sachverständiger und informierter Dritter annehmen würde, dass eine solche Beziehung einen Einfluss auf das Ergebnis der Pflichtprüfung haben könnte. Um die Bedeutung einer Geschäftsbeziehung sowohl für den Abschlussprüfer als auch für den Prüfungsmandanten zu beurteilen, sind objektive Kriterien erforderlich. Im Hinblick auf den Jahresabschluss und den Prüfungsauftrag sollte die Beziehung den Abschlussprüfer, die Prüfungsgesellschaft oder eines der Mitglieder des Verbunds nicht in die Lage versetzen, Führungsentscheidungen des Mandanten zu beeinflussen. Ebenso wenig sollte sie es dem Prüfungsmandanten oder einem seiner verbundenen Unternehmen ermöglichen, faktisch oder dem Anschein nach Einfluss auf das Ergebnis der Pflichtprüfung zu nehmen.

Unabhängig von der Art der geschäftlichen Beziehung sollte es in erster Linie das Sicherheitssystem des Abschlussprüfers (siehe A.4.3) sein, das dokumentiert, dass die Risikofaktoren ermittelt und untersucht wurden. Daraus sollte auch hervorgehen, ob das Kontrollorgan des Mandanten an diesem Prozess beteiligt war. Ferner sollten für jede Entscheidung darüber, ob ein Risikofaktor als bedeutend anzusehen ist oder nicht, die Gründe für diese Entscheidung angegeben werden.

## Erbringung pflichtprüfungsbezogener Leistungen

Als untragbar hohes Risiko für die Unabhängigkeit ist es anzusehen, wenn ein Abschlussprüfer, eine Prüfungsgesellschaft oder ein Mitglied des Verbunds pflichtprüfungsbezogene Leistungen für einen Eigentümer der Prüfungsgesellschaft erbringt. Ebenfalls nicht mit dem Gebot der Unabhängigkeit zu vereinbaren ist es, wenn für ein verbundenes Unternehmen dieses Eigentümers prüfungsbezogene Leistungen erbracht werden und dieser in der Lage ist oder zu sein scheint, Entscheidungen der Prüfungsgesellschaft, die für ihre Prüfertätigkeit von Belang sind, zu beeinflussen. Ein solcher Einfluss kann über die Stimmrechte dieses Eigentümers in der Prüfungsgesellschaft ausgeübt werden oder durch die Art der Position, die er oder einer seiner Vertreter in der Prüfungsgesellschaft bekleidet, bedingt sein. Als bedenklich angesehen werden könnte es beispielsweise, wenn ein Geschäftsführer oder Mitglied des Managements des Eigentümerunternehmens Mitglied des Aufsichtsrates der Prüfungsgesellschaft wäre. Der Abschlussprüfer sollte ferner berücksichtigen, ob die Erbringung prüfungsbezogener Leistungen für solche Mandanten seine Unabhängigkeit gefährden kann, deren leitende Angestellte, Geschäftsführer oder Anteilseigner entweder in der Prüfungsgesellschaft über erhebliche Stimmrechte verfügen oder auf andere Weise in der Lage sind bzw. zu sein scheinen, die die Prüfungsfunktion betreffenden Entscheidungen der Gesellschaft zu beeinflussen.

### 3. BESCHÄFTIGUNG BEIM MANDANTEN

#### Doppelbeschäftigung und Leiharbeitsverhältnisse

Als untragbar hohes Risiko für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers anzusehen ist, wenn eine der in A.2 genannten, bei der Prüfungsgesellschaft und/oder einer der Gesellschaften ihres Verbunds tätigen Personen gleichzeitig beim Prüfungsmandanten und/oder einem seiner verbundenen Unternehmen beschäftigt ist. Politik und Verfahren des Abschlussprüfers (siehe A.4.3.2) sollten angemessene Maßnahmen vorsehen, um Fälle einer solchen Doppelbeschäftigung aufzudecken.

Auch sollte der Abschlussprüfer sorgfältig die Fälle untersuchen, in denen ein Mitarbeiter der Prüfungsgesellschaft oder einer Gesellschaft des Verbunds im Rahmen eines Leiharbeitsverhältnisses bei dem Mandanten oder einem seiner verbundenen Unternehmen beschäftigt ist. Im Rahmen eines solchen Beschäftigungsverhältnisses arbeitet der Mitarbeiter der Prüfungs- oder einer anderen Verbundgesellschaft unter der unmittelbaren Aufsicht des Mandanten und führt ohne dessen Kontrolle und Zustimmung keine Buchungen durch oder erstellt Originalbelege. Ein solches Verhältnis ist nur statthaft, wenn der Betreffende keine Position einnimmt, in der er das Ergebnis der Pflichtprüfung beeinflussen kann. Soll er nach Beendigung des Leiharbeitsverhältnisses dem Auftragsteam zugeteilt werden, sollte er nicht mit der Prüfung von Funktionen oder Tätigkeiten betraut werden, die er im Rahmen dieses Leiharbeitsverhältnisses ausführen oder beaufsichtigen musste (siehe auch B.5).

#### Wechsel eines Mitglieds des Auftragssteams zum Prüfungsmandanten

Das Sicherheitssystem der Prüfungsgesellschaft (siehe A.4.3) sollte Maßnahmen und Verfahren beinhalten, die den besonderen Umständen des Einzelfalls gerecht werden. Diese hängen von einer Reihe von Faktoren ab, wie

- der Position, die die ausscheidende Person bei der Prüfungsgesellschaft bekleidet (Partner, erfahrener Prüfer oder sonstige Fachkraft),
- den Umständen, die zu dem Weggang führen (wie Ruhestand, Kündigung oder freiwilliger Austritt),
- der Position, die der Betreffende beim Mandanten bekleiden wird (Führungsposition oder Position mit unerheblichem Einfluss auf den Jahresabschluss),
- der Zeit, die seit dem Verlassen der Prüfungsgesellschaft verstrichen ist, und
- der Zeit, die vergangen ist, seit der Betreffende mit dem Prüfungsauftrag zusammenhängende Leistungen erbracht hat.

#### Nachschau durch einen anderen Partner

Handelte es sich bei der aus der Prüfungsgesellschaft ausscheidenden Person um einen Auftragspartner oder einen Prüfungspartner, so sollte die durch einen anderen Prüfungspartner durchzuführende Nachschau auch das Risiko in Betracht ziehen, dass der frühere Partner bei seiner letzten Prüfung vom Mandanten beeinflusst worden sein könnte. Auch könnte der frühere Partner enge Beziehungen zu anderen Mitgliedern des Prüfungsteams aufgebaut haben, die die Unabhängigkeit derjenigen, die im Prüfungsteam verbleiben, gefährden könnten. Ferner könnte er seine Kenntnisse über den aktuellen Prüfungsansatz und die derzeitige Prüfungsstrategie dazu nutzen, geplante Prüfungshandlungen zu umgehen.

Für eine kleine Prüfungsgesellschaft, die eine solche Nachschau von keinem anderen Partner durchführen lassen kann, könnte es sinnvoll sein, diese von einem anderen Abschlussprüfer durchführen zu lassen oder zumindest die für sie zuständige Regulierungsbehörde um Rat zu fragen.

#### 4. ÜBERNAHME EINER FÜHRUNGS- ODER KONTROLLFUNKTION BEIM MANDANTEN

Das Risiko einer Einschüchterung oder Überprüfung eigener Leistungen ist nicht nur auf Fälle beschränkt, in denen Führungs- oder Kontrollfunktionen bei einem Prüfungsmandanten übernommen werden. Ein solches Risiko kann auch auftreten, wenn eine der in A.2 genannten Personen Mitglied eines Führungs- oder Kontrollorgans einer Gesellschaft wird, die zwar selbst kein Prüfungsmandant ist, den Prüfungsmandanten aber beeinflussen oder von diesem beeinflusst werden kann. Da das Risiko für die Unabhängigkeit in solchen Fällen untragbar hoch ist, sollte die Übernahme derartiger Funktionen untersagt werden.

Verpflichtet das einzelstaatliche Recht Abschlussprüfer zur Übernahme von Aufsichtsfunktionen in bestimmten Gesellschaften, müssen Schutzmaßnahmen im Hinblick darauf getroffen werden, dass diese in Bezug auf das Auftragssteam keinerlei Verantwortung tragen.

Abschnitt B.4 Punkt 2 berücksichtigt, dass ein früheres Mitglied eines Auftragssteams, das die Prüfungsgesellschaft verlässt, um in den Ruhestand zu treten oder bei einem Unternehmen, bei dem es sich nicht um einen Mandanten handelt, tätig zu werden, aufgefordert werden könnte, einem Führungs- oder Kontrollorgan des Prüfungsmandanten als nicht geschäftsführendes Mitglied beizutreten. In einem solchen Fall wird die Prüfungsgesellschaft sicherstellen müssen, dass die in B.3 Punkte 3 und 4 genannten Bedingungen erfüllt sind.

#### 5. AUFNAHME EINER TÄTIGKEIT BEI EINER PRÜFUNGSGESELLSCHAFT

Wechselt ein Geschäftsführer oder ein Mitglied des Managements des Prüfungsmandanten zur Prüfungsgesellschaft, wird das durch die Überprüfung eigener Leistungen verursachte Risiko als zu hoch eingestuft, als dass es durch andere Schutzmaßnahmen als den zweijährigen Ausschluss vom Auftragssteam sowie von allen wichtigen, die Prüfung des Mandanten betreffenden Entscheidungen gemindert werden könnte. Wechselt ein früherer Mitarbeiter des Prüfungsmandanten zur Prüfungsgesellschaft, hängt die Höhe dieses Risikos davon ab, welche Aufgaben und Tätigkeiten dieser Mitarbeiter bei dem Prüfungsmandanten hatte und bei der Prüfungsgesellschaft haben wird. Hat dieser frühere Mitarbeiter beispielsweise Abschlüsse erstellt oder Bilanzposten bewertet, würden für ihn dieselben Schutzmaßnahmen gelten wie für einen Geschäftsführer oder eine Führungskraft. War er jedoch beispielsweise in einer Niederlassung des Prüfungsmandanten tätig und bekleidete er dort keine Führungsposition, so kann das mit der Überprüfung eigener Leistungen verbundene Risiko dadurch eingedämmt werden, dass sich seine Tätigkeiten innerhalb des Auftragssteams nicht auf diese Niederlassung beziehen.

## 6. VERWANDTSCHAFTLICHE UND SONSTIGE PERSÖNLICHE BEZIEHUNGEN

Der Abschlussprüfer muss in der Lage sein, das Risiko für seine Unabhängigkeit zu beurteilen, wenn er oder eine andere Person, bei der es sich um ein Mitglied des Auftragsteams, einen Weisungsbefugten oder um einen Partner handelt, der in einem „Büro“ tätig ist, dem der Abschlussprüfer selbst oder eine solche Person angehört, einen nahen Familienangehörigen oder eine andere enge persönliche Beziehung hat, die bzw. der die unter 1 Buchstaben a) bis d) genannten Kriterien erfüllt. Bei der Prüfung der Fakten sollte er sich auf sein Wissen über die persönlichen Umstände aller in Frage kommenden Personen innerhalb der Prüfungsgesellschaft oder des Verbunds stützen. Politik und Verfahren der Prüfungsgesellschaft sollten diese Personen dazu verpflichten, nach bestem Wissen und für den Abschlussprüfer verlässlich alle Fakten und Umstände offenzulegen, die in diesem Zusammenhang berücksichtigt werden müssen. Der Abschlussprüfer sollte all diese Informationen bewerten, feststellen, ob eines der Kriterien erfüllt ist, und innerhalb einer angemessenen Frist alle erforderlichen Maßnahmen zur Minderung des Risikos treffen. Diese könnten die Ablehnung des Auftrags oder den Ausschluss einer Einzelperson aus dem Auftragssteam oder dem „Büro“ einschließen.

Aus Politik und Verfahren der Prüfungsgesellschaft sollte unmissverständlich hervorgehen, dass es Aufgabe der Mitglieder des Auftragsteams, der Weisungsbefugten und der Mitglieder eines „Büros“ ist, nach bestem Wissen zu beurteilen, wer ihre jeweiligen nahen Familienangehörigen oder sonstigen engen persönlichen Kontakte sind. Sie sollten alle in Bezug auf einen bestimmten Prüfungsmandanten relevanten Fakten und Umstände dem für den Auftrag zuständigen Prüfungspartner mitteilen.

### Nahe Familienangehörige

Der Begriff „nahe Familienangehörige“ umfasst normalerweise Eltern, Geschwister, Ehegatten oder Lebenspartner, Kinder und andere abhängige Angehörige. Je nach kulturellem und gesellschaftlichem Umfeld der Prüfung kann er jedoch auch Familienmitglieder mit zwar geringerem Verwandtschaftsgrad aber nicht zwangsläufig weniger engen Beziehungen zu dem Betreffenden umfassen, wie frühere Ehegatten oder Lebenspartner und Ehegatten und Kinder von Familienangehörigen.

### Enge außerfamiliäre Beziehungen

Diese sind schwer zu definieren, könnten jedoch eine außerfamiliäre Beziehungen mit häufigen oder regelmäßigen sozialen Kontakten umfassen.

### Unbeabsichtigte Verstöße

Es wird sicher Fälle geben, in denen ein Abschlussprüfer feststellt, dass ein Mitarbeiter seiner Prüfungsgesellschaft eine familiäre oder sonstige persönliche Beziehung zu einem Prüfungsmandanten versehentlich nicht gemeldet hat, die normalerweise als Verstoß gegen die Forderung nach Unabhängigkeit angesehen würde. Ein versehentlicher Verstoß wird die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers von einem Prüfungsmandanten nicht beeinträchtigen, wenn der Abschlussprüfer

- Verfahren eingerichtet hat, die alle Fachkräfte dazu verpflichten, umgehend jeden Verstoß gegen die Forderung nach Unabhängigkeit zu melden, welcher aus einer Änderung der familiären oder sonstigen persönlichen Beziehungen, aus der Übernahme einer für die Prüfung wesentlichen Position (im Sinne von Punkt 1 Buchstaben a) und b)) durch einen nahen Familienangehörigen oder eine andere nahe stehende Person oder aus dem Kauf, dem Erbe oder einem anderweitigen Erwerb einer wesentlichen finanziellen Beteiligung an einem Prüfungsmandanten durch die genannten Familienangehörigen oder Personen resultiert;
- den Betreffenden umgehend aus dem Auftragssteam ausschließt oder ihn, falls er nicht diesem Team angehört, von allen wichtigen die Pflichtprüfung bei diesem Prüfungsmandanten betreffenden Entscheidungen ausnimmt. Bei einer wesentlichen Beteiligung sollte er den Betreffenden in Kenntnis setzen, um sicherzustellen, dass die Beteiligung schnellstmöglich nach Aufdeckung des Verstoßes aufgegeben wird;
- die Prüfungstätigkeit des Betreffenden besonders sorgfältig kontrolliert.

## 7. NICHTPRÜFUNGSLEISTUNGEN

### 7.1. Allgemeines

#### Unabhängigkeit von der Entscheidung des Prüfungsmandanten

Das mit der Überprüfung eigener Leistungen verbundene Risiko wird grundsätzlich als zu hoch angesehen, um dem Abschlussprüfer zu gestatten, neben der Pflichtprüfung andere Leistungen zu erbringen, in deren Rahmen er an Entscheidungen des Prüfungsmandanten, eines seiner verbundenen Unternehmen oder der Geschäftsleitung eines solchen Unternehmens beteiligt wäre. Will der Abschlussprüfer oder ein Mitglied seines Verbunds also für einen Prüfungsmandanten oder eines seiner verbundenen Unternehmen Nichtprüfungsleistungen erbringen, so muss der Abschlussprüfer sicherstellen, dass Einzelpersonen, die für oder im Namen der Prüfungsgesellschaft oder ein Mitglied ihres Verbunds tätig werden, weder Entscheidungen für den Prüfungsmandanten, eines seiner verbundenen Unternehmen oder die Geschäftsleitung eines solchen Unternehmens treffen noch an solchen Entscheidungen beteiligt sind.

Bei jeder Beratung oder Hilfestellung in Bezug auf eine vom Abschlussprüfer oder von der Prüfungsgesellschaft erbrachte Leistung sollten dem Prüfungsmandanten, einem verbundenen Unternehmen des Mandanten oder der Geschäftsleitung eines solchen Unternehmens mehrere angemessene Alternativen zur Auswahl gestellt werden. Dies hindert den Abschlussprüfer, die Prüfungsgesellschaft oder eines ihrer Verbundmitglieder nicht daran, dem Prüfungsmandanten gegenüber Empfehlungen zu geben. Doch sollte eine solche Beratung durch objektive und transparente Analysen gerechtfertigt sein — in der Erwartung, dass der Mandant die Empfehlung vor dem Treffen einer Entscheidung überprüft. Sucht der Prüfungsmandant Rat bei einer Frage, bei deren Beantwortung es aufgrund rechtlicher oder regulatorischer Bestimmungen nur eine Lösung gibt, sollte der Abschlussprüfer in seinen Unterlagen auf diese Bestimmungen Bezug nehmen (beispielsweise die einschlägige Rechtsvorschrift zitieren, Empfehlungen externer Fachleute anführen).

## 7.2. Beispiele — Analyse einzelner Fälle

Wirtschaft und Finanzmärkte entwickeln sich kontinuierlich und die Informationstechnologien verändern sich rapide. Diese Entwicklungen wirken sich erheblich auf Management und Kontrolle aus. Angesichts dieser Veränderungen kann keine erschöpfende Liste aller Fälle aufgestellt werden, in denen die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen für einen Prüfungsmandanten die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers erheblich gefährdet. Gleiches gilt für die Schutzmaßnahmen, die zur Abschwächung dieser Risiken getroffen werden könnten. Im Folgenden werden Situationen beschrieben, in denen die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gefährdet sein könnte, und die Schutzmaßnahmen erörtert, die das Risiko in den genannten Fällen auf ein akzeptables Maß reduzieren könnten. In der Praxis wird sich der Abschlussprüfer mit ähnlichen, im Detail jedoch abweichenden Umständen befassen müssen und abzuwägen haben, welche Schutzmaßnahmen ein sachverständiger Dritter als probates Mittel zur Eindämmung des Risikos für die Unabhängigkeit ansehen würde.

### 7.2.1. Erstellung von Buchungsunterlagen und Jahresabschlüssen

#### Umfang der Beteiligung an der Erstellung von Buchungsunterlagen und Jahresabschlüssen

Der Abschlussprüfer (einschließlich seiner Prüfungsgesellschaft, der Gesellschaften seines Verbunds oder einer ihrer Mitarbeiter) kann in unterschiedlich hohem Maß an der Erstellung von Buchungsunterlagen und Jahresabschlüssen beteiligt sein. Am oberen Ende des Spektrums kann der Abschlussprüfer die primären Buchungsunterlagen erstellen, die Buchhaltung führen, den Jahresabschluss erstellen und diesen einer Pflichtprüfung unterziehen. In anderen Fällen hilft der Abschlussprüfer seinem Prüfungsmandanten bei der Erstellung des Jahresabschlusses, in dem er ihn ausgehend von vorläufigen Abschlussübersichten bei der Berechnung der Abschlussbuchungen unterstützt (Berechnung von Rückstellungen, uneinbringlichen Forderungen, Abschreibungen usw.). Am anderen Ende des Spektrums ist der Abschlussprüfer in keiner Weise an der Abschlusserstellung beteiligt. Selbst im letztgenannten Fall wird ein Abschlussprüfer, sollte er Mängel an den vorgeschlagenen Ausweisen des Prüfungsmandanten feststellen, normalerweise die erforderlichen Änderungen vorschlagen und entwerfen. Dies ist Teil des Pflichtprüfungsmandats und sollte nicht als Nichtprüfungsleistung angesehen werden. Obwohl stets die Geschäftsleitung für die Vorlage des Jahresabschlusses verantwortlich ist, wird es nur in den seltensten Fällen vorkommen, dass der Abschlussprüfer in keinerlei Weise an dessen Vorlage oder Entwurf beteiligt war.

#### Art der Unterstützung und Beratung

Der Prüfungsmandant und seine Geschäftsleitung müssen für den Jahresabschluss und die Führung der Geschäftsbücher verantwortlich sein. Die Schutzmaßnahmen des Abschlussprüfers müssen zumindest gewährleisten, dass bei der Unterstützung in Buchhaltungsfragen die Buchungen und die zugrunde liegenden Annahmen (z. B. zu Bewertungszwecken) von dem Mandanten stammen. Auch sollte der Abschlussprüfer nicht an Entscheidungen des Mandanten oder dessen Geschäftsleitung über diese Buchungen oder Annahmen beteiligt sein.

Die Unterstützung des Abschlussprüfers sollte sich deshalb auf technische oder mechanische Arbeiten sowie auf beratende Information über alternative Standards und Methoden, die der Prüfungsmandant vielleicht anwenden möchte, beschränken.

Gefährdet werden kann die Unabhängigkeit beispielsweise durch

- die Festlegung oder Änderung von Journalbuchungen, die Zuordnung von Konten oder Geschäftsvorfällen, oder von anderen Buchungsunterlagen ohne dazu die Zustimmung des Mandanten einzuholen,
- die Autorisierung oder Genehmigung von Geschäftsvorfällen, oder
- die Erstellung von Ursprungsbelegen oder Aufbereitung von Erfassungsdaten (einschließlich Entscheidungen über Bewertungsannahmen) oder die Änderung von solchen Dokumenten oder Daten.

Nicht zwangsläufig gefährdet wird die Unabhängigkeit beispielsweise durch

- mechanische Buchhaltungstätigkeiten, wie die Erfassung von Geschäftsvorfällen, für die die Geschäftsleitung des Prüfungsmandanten eine angemessene Kontengliederung festgelegt hat, die Buchung vom Mandanten kontierter Geschäftsvorfälle in der Hauptabschlussübersicht, die Erfassung vom Mandanten genehmigter Buchungen in einer vorläufigen Abschlussübersicht, oder bestimmte Dienstleistungen bei der Datenverarbeitung;
- die Unterrichtung des Mandanten über anwendbare Rechnungslegungsstandards oder Bewertungsmethoden, damit der Mandant über deren Anwendung entscheiden kann.

#### Grad des öffentlichen Interesses

Das Risiko, das bei der Beteiligung eines Abschlussprüfers an der Erstellung der Buchungsunterlagen oder des Abschlusses eines Unternehmens von öffentlichem Interesse durch die Überprüfung eigener Leistungen entsteht, wird als so hoch angesehen, dass ihm nur durch ein Verbot einer derartigen, über das Mandat der Pflichtprüfung hinausgehenden Unterstützung (d. h. jeder Unterstützung, die nach Aufdeckung von Mängeln in den vorgeschlagenen Finanzausweisen des Prüfungsmandanten über den Vorschlag und Entwurf von Änderungen im Laufe der regulären Pflichtprüfung hinausgeht) begegnet werden kann.

Auf jeden Fall sollte ein Abschlussprüfer, wenn er gebeten wird, an der Erstellung von Buchungsunterlagen oder Jahresabschlüssen eines Prüfungsmandanten mitzuarbeiten, sorgfältig abwägen, wie diese Aufgabe in der Öffentlichkeit wahrgenommen wird. Dies kann sowohl von der Größe und Struktur des Mandanten als auch von dessen Geschäftsumfeld auf lokaler, regionaler oder nationaler Ebene abhängen. Wird dieses Risiko in der Öffentlichkeit als so hoch eingestuft, das seine Unabhängigkeit in Frage gestellt würde, so sollte der Abschlussprüfer den Auftrag nicht annehmen.

#### Notfälle

In Notfällen kann der Abschlussprüfer in einem normalerweise nicht zulässigen Umfang (siehe Punkte 2 und 3) an der Erstellung der genannten Unterlagen mitwirken. Dies könnte der Fall sein, wenn er aufgrund externer, unvorhersehbarer Ereignisse der Einzige ist, der über die Mittel und notwendigen Kenntnisse über Systeme und Verfahren des Prüfungsmandanten verfügt, um diesem bei der rechtzeitigen Erstellung seines Abschlusses zu helfen. Als Notfall könnte eine Situation angesehen werden, in der die Weigerung des Abschlussprüfers für den Mandanten mit großen Schwierigkeiten verbunden wäre (und beispielsweise die Kündigung von Kreditlinien zur Folge hätte) oder gar den Fortbestand des Unternehmens gefährden würde.

Doch sollte sich der Abschlussprüfer in derartigen Notfällen an keiner endgültigen Entscheidung beteiligen und sich wann immer möglich der Zustimmung des Mandanten versichern. Auch sollte er zusätzliche Schutzmaßnahmen in Betracht ziehen, die es ihm ermöglichen würden, das Risiko für seine Unabhängigkeit so weit wie möglich zu begrenzen. Er sollte sich gegebenenfalls bemühen, die Lage mit dem Kontrollorgan des Prüfungsmandanten zu erörtern und sicherstellen, dass die von ihm erbrachten Leistungen und die Gründe für sein Tätigwerden im Jahresabschluss zusammengefasst sind.

#### Pflichtprüfung von Konzernabschlüssen von Unternehmen des öffentlichen Interesses

Wird der Konzernabschluss von einem Unternehmen des öffentlichen Interesses einer Pflichtprüfung unterzogen, könnte es für das Tochterunternehmen eines solchen Prüfungsmandanten unter bestimmten Umständen schwierig sein, die Anforderungen unter Punkt 3 einzuhalten. Unter Umständen muss der lokale Prüfer an der Erstellung des Jahresabschlusses, der in den Konzernabschluss des Prüfungsmandanten einbezogen werden soll, mitwirken. In einem solchen Fall wird das mit der Überprüfung eigener Leistungen verbundene Risiko für den Abschlussprüfer von dem Unternehmen des öffentlichen Interesses im Allgemeinen als nicht bedeutend angesehen, wenn die buchhalterische Unterstützung lediglich technischer oder mechanischer Art ist oder die Beratung lediglich Informationszwecken dient (siehe Punkt 2), wenn die Abschlüsse solcher Tochterunternehmen (weder einzeln noch insgesamt) für den Konzernabschluss des Prüfungsmandanten nicht wesentlich sind, und wenn die Honorare, die die Prüfungsgesellschaft und die Gesellschaften ihres Verbunds zusammen für derartige Leistungen beziehen, im Verhältnis zu den insgesamt im Konzern angefallenen Prüfungshonoraren unbedeutend sind.

#### 7.2.2. Entwicklung und Umsetzung von Finanzinformationssystemen

##### Finanzinformationen

Die Pflichtprüfung umfasst einen Test solcher Hard- und Softwaresysteme, die der Prüfungsmandant zur Gewinnung der Finanzinformationen einsetzt, die in seinem Jahresabschluss offengelegt werden sollen. Ist ein Abschlussprüfer (seine Prüfungsgesellschaft, eine Mitgliedsgesellschaft des Verbunds oder einer von deren Mitarbeitern) an der Entwicklung und Implementierung eines solchen Finanzinformationssystems beteiligt, kann ein durch die Überprüfung eigener Leistungen bedingtes Risiko entstehen. Der Begriff Finanzinformationen umfasst in diesem Zusammenhang nicht nur die direkt im Jahresabschluss offengelegten Zahlen, sondern auch alle sonstigen Bewertungs- oder Bestandsdaten, auf die sich die Zahlen im Jahresabschluss beziehen. Gewonnen werden diese Informationen entweder durch integrierte IT-Systeme oder durch verschiedene eigenständige Systeme (z. B. Systeme für Buchhaltung, Kostenrechnung, Lohnabrechnung oder Liquiditätssteuerung sowie Systeme, die lediglich Bestandszahlen liefern dürfen, wie einige Lager- und Produktionssteuerungssysteme).

## Umfang der Beteiligung an Entwicklung und Implementierung derartiger Systeme

Der Abschlussprüfer kann in unterschiedlich hohem Maß an der Entwicklung und Implementierung von Finanzinformationssystemen beteiligt sein:

Am oberen Ende des Spektrums stehen Aufträge, bei denen der Abschlussprüfer eine leitende Funktion oder die Verantwortung für ein Projekt zur Entwicklung und Implementierung eines Finanzinformationssystems insgesamt oder für den Betrieb eines solchen Systems und die von diesem System verarbeiteten oder gewonnenen Daten übernimmt. Ein derartiger Auftrag wäre eindeutig mit einem unannehmbar hohen Risiko für seine Unabhängigkeit verbunden.

In anderen Fällen muss der Abschlussprüfer sorgfältig abwägen, inwieweit eine Beteiligung an Entwicklung und Umsetzung eines solchen Systems für einen Prüfungsmandanten seine Unabhängigkeit gefährden könnte. Dies gilt insbesondere für Unternehmen des öffentlichen Interesses. Auf alle Fälle sollte er überprüfen, ob angemessene Schutzmaßnahmen vorhanden sind, um das Risiko für seine Unabhängigkeit auf ein akzeptables Maß zu senken. Als annehmbar könnte das Risiko beispielsweise angesehen werden, wenn die Aufgabe des Abschlussprüfers darin besteht, ein vom Prüfungsmandanten zur Entwicklung und/oder Implementierung eines Projekts ausgewähltes Konsortium zu beraten. Ebenfalls als gering anzusehen ist das Risiko, wenn es sich bei dem Prüfungsmandanten um ein kleineres Unternehmen handelt und der Abschlussprüfer gebeten wird, ein Standard-Buchführungssystem an die Bedürfnisse dieses Mandanten anzupassen. Als unannehmbar hohes Risiko könnte jedoch ein Projekt angesehen werden, das Systementwicklungen für ein Großunternehmen oder ein Unternehmen des öffentlichen Interesses umfasst.

Am unteren Ende des Spektrums könnte der Abschlussprüfer beauftragt werden, seinem Prüfungsmandanten einen Überblick über alternative Systeme zu verschaffen. Aufgrund dieses Überblicks entscheidet der Mandant dann selbst über das zu installierende System. Sofern Kosten und Nutzen der einzelnen Systeme angemessen dokumentiert und mit dem Prüfungsmandanten erörtert werden, dürfte eine solche Leistung die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der Regel nicht gefährden. Eine Gefährdung seiner Unabhängigkeit ergibt sich allerdings, wenn der Abschlussprüfer an einem der Systemanbieter eine wesentliche finanzielle Beteiligung (siehe B.1) hält oder zu diesem umfangreiche geschäftliche Beziehungen (siehe B.2) hat.

### 7.2.3. Bewertungsleistungen

#### Bewertungsleistungen

Eine Bewertung umfasst das Treffen von Annahmen im Hinblick auf künftige Entwicklungen, die Anwendung bestimmter Methoden und Techniken sowie die Kombination beider Faktoren, um einen bestimmten Wert oder eine Bandbreite von Werten für einen Vermögenswert, für eine Verbindlichkeit oder für ein Unternehmen als Ganzes zu berechnen. Die einer derartigen Bewertung zugrunde liegenden Annahmen können sich auf Interpretationen der Gegenwart oder auf Erwartungen für die Zukunft beziehen und umfassen sowohl allgemeine Entwicklungen als auch die Konsequenzen bestimmter Maßnahmen, die durch den Prüfungsmandanten oder eine Person innerhalb seines direkten geschäftlichen Umfelds ergriffen oder geplant wurden.

Aufträge zur Überprüfung oder Abgabe einer Stellungnahme in Bezug auf von Anderen durchgeführte Bewertungsarbeiten (z. B. Aufträge im Sinne der Artikel 10 und 27 der Zweiten Gesellschaftsrichtlinie [77/91/EWG], im Sinne der Artikel 10 und 23 der Dritten Gesellschaftsrichtlinie [78/855/EWG] oder im Sinne von Artikel 8 der Sechsten Gesellschaftsrichtlinie [82/891/EWG]), oder hinsichtlich der Sammlung und Prüfung von Daten, die in einer Bewertung durch Andere verwendet werden sollen (z. B. die typische Arbeit im Rahmen einer „due diligence“ im Vorfeld eines Unternehmenskaufs oder -verkaufs), werden nicht als Bewertungsleistungen im Sinne dieses Grundsatzes betrachtet.

#### Wesentlichkeit und Subjektivität

Bewertungsleistungen, die die Bewertung von Beträgen betreffen, die weder einzeln noch in ihrer Gesamtheit für den Jahresabschluss wesentlich sind, dürften keine bedeutende Gefahr für die Unabhängigkeit des Prüfers darstellen.

Die einer Bewertung zugrunde liegenden Annahmen und die anzuwendenden Methoden fallen stets in die Verantwortung des Prüfungsmandanten oder seines Managements. Deshalb haben der Mandant oder sein Management im Rahmen ihrer Beschlussfassung im Allgemeinen die der Bewertung zugrunde liegenden Annahmen festzulegen und über die für die Wertberechnung anzuwendende Methode zu entscheiden. Dies ist von besonderer Bedeutung, wenn die vorzunehmende Bewertung ein hohes Maß an Subjektivität erfordert, und zwar entweder in Bezug auf die zugrunde liegenden Annahmen oder im Hinblick auf die Unterschiede zwischen den anwendbaren Methoden.

Im Hinblick auf bestimmte Routinebewertungen kann der Grad an Subjektivität, mit dem ein Posten behaftet ist, jedoch unbedeutend sein. Dies ist der Fall, wenn die zugrunde liegenden Annahmen gesetzlich geregelt sind (z. B. Steuersätze, Abschreibungssätze für Steuerzwecke usw.), durch anderweitige Bestimmungen festgelegt sind (z. B. Vorschrift über die Verwendung bestimmter Zinssätze) bzw. in der Branche des Prüfungsmandanten generell akzeptiert sind, und sich die zu verwendenden Techniken und Methoden auf allgemein akzeptierte Grundsätze stützen oder sogar durch Gesetze und Verordnungen geregelt sind. Unter derartigen Umständen ist es unwahrscheinlich, dass das Ergebnis einer durch einen sachverständigen Dritten vorgenommenen Bewertung wesentlich abweichen wird, auch wenn es möglicherweise nicht völlig identisch sein wird. Die Erbringung derartiger Bewertungsleistungen würde deshalb die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers nicht beeinträchtigen, auch wenn der Wert selbst als wesentlich für den Jahresabschluss betrachtet werden könnte; dies unter der Voraussetzung, dass der Prüfungsmandant oder sein Management zumindest alle wichtigen Ermessensfragen gebilligt hat.

### Zusätzliche Sicherheitsvorkehrungen

Einige Bewertungsleistungen sind mit einem unbedeutenden Grad an Subjektivität behaftet. Dazu könnten Leistungen gehören, die die Verwendung von Standardtechniken oder -methoden erfordern, oder Fälle betreffen, in denen die Leistung in der Überprüfung der von Dritten zugrundegelegten Bewertungsmethoden besteht, wobei aber die sich daraus ergebende Bewertung für den Jahresabschluss wesentlich ist. In diesen Fällen sollte der Abschlussprüfer abwägen, ob noch ein Risiko aus der Überprüfung der eigenen Leistungen gegeben ist, das durch zusätzliche Sicherheitsvorkehrungen gemildert werden sollte. So mag es angebracht sein, einem derartigen Risiko durch die Einsetzung eines vom Auftragssteam getrennten Teams für Bewertungsleistungen zu begegnen, wobei für die beiden Teams unterschiedliche Berichtslinien vorhanden sein sollten.

#### 7.2.4. Beteiligung an der Innenrevision des Mandanten

Die Innenrevision ist ein wichtiges Element des internen Kontrollsystems eines Unternehmens. In Gesellschaften, insbesondere kleinen und mittleren, die sich keine Innenrevisionsabteilung leisten können, oder bei denen einer derartigen Abteilung bestimmte Möglichkeiten fehlen (z. B. Zugang zu Fachleuten in den Bereichen Informationstechnologie oder Finanzmanagement), können durch die Beteiligung des Abschlussprüfers an der Innenrevision die Kontrollkapazitäten des Managements gestärkt werden.

Risiken durch Überprüfung der eigenen Leistung können jedoch beispielsweise entstehen, wenn es keine klare Trennung zwischen dem Management und der Kontrolle der Innenrevision und deren Tätigkeiten gibt, oder wenn die Beurteilung des internen Kontrollsystems des Prüfungsmandanten durch den Abschlussprüfer die Art und den Umfang seiner späteren Pflichtprüfungsverfahren bestimmt. Um derartige Risiken zu vermeiden, müssen der Abschlussprüfer, die Prüfungsgesellschaft oder das Mitglied in ihrem Verbund in der Lage sein nachzuweisen, dass er/sie bzw. es weder in das Management noch in die Kontrolle der Innenrevision einbezogen ist. In seiner Eigenschaft als Abschlussprüfer des Jahresabschlusses des Mandanten muss der Abschlussprüfer auch nachweisen können, dass er angemessene Maßnahmen ergriffen hat, um die Ergebnisse der Innenrevision überprüfen zu lassen, und dass er sich nicht ungebührlich auf diese Ergebnisse gestützt hat, wenn es um die Festlegung von Art, Umfang und Zeitplanung seiner Tätigkeiten im Rahmen der Pflichtprüfung geht. Um sicherzustellen, dass die Prüfungstätigkeiten seitens der Prüfungsgesellschaft den vorgeschriebenen Prüfungsstandards genügen und dass die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers nicht gefährdet ist, sollte ein Prüfungspartner eine angemessene Überprüfung dieser Punkte vornehmen. Dabei sollte dieser Prüfungspartner weder an der Pflichtprüfung noch an solchen Innenrevisionsaufträgen beteiligt gewesen sein, die den Jahresabschluss beeinflussen könnten.

In Unternehmen, in denen die Innenrevisionsabteilung direkt einem Kontrollorgan und nicht dem Management Bericht erstattet, kommt der Innenrevision eine Rolle zu, die die Aufgabe der Pflichtprüfung ergänzt. Die Innenrevision kann also als ein gesonderter Bestandteil im Rahmen der Unternehmensverfassung angesehen werden. Wenn der Abschlussprüfer unter diesen Umständen gebeten wird, Innenrevisionsarbeiten zu übernehmen, muss er auch in diesem Fall belegen können, dass er eventuelle Gefährdungen seiner Unabhängigkeit angemessen beurteilt und gegebenenfalls erforderliche Sicherheitsvorkehrungen getroffen hat.

#### 7.2.5. Auftreten für den Mandanten bei der Beilegung von Rechtsstreitigkeiten

##### Durch Interessenvertretung und Überprüfung der eigenen Leistung entstehende Risiken

Unter bestimmten Umständen unterstützen ein Abschlussprüfer, eine Prüfungsgesellschaft, ein Unternehmen innerhalb eines Verbundes oder einer ihrer Partner, Manager oder Mitarbeiter den Prüfungsmandanten bei der Beilegung einer Streitsache oder einer Rechtsstreitigkeit.

Bei einem Abschlussprüfer, der bei der Beilegung einer Streitsache oder einer Rechtsstreitigkeit für den Prüfungsmandanten eintritt, wird im Allgemeinen davon ausgegangen, dass er die Rolle eines Interessenvertreters übernimmt, die mit der Verantwortung eines Abschlussprüfers, einen objektiven Bestätigungsvermerk zum Jahresabschluss abzugeben, nicht vereinbar ist. Dieses Risiko der Interessenvertretung geht mit dem Risiko der Überprüfung der eigenen Leistung einher, wenn es die Unterstützung bei der Beilegung von Rechtsstreitigkeiten auch erforderlich macht, dass der Abschlussprüfer die Chancen seines Prüfungsmandanten auf einen Erfolg abschätzt, und sich dies auf die im Jahresabschluss auszuweisenden Beträge auswirken könnte. Ein an der Beilegung von Rechtsstreitigkeiten beteiligter Abschlussprüfer muss folglich die Bedeutung sowohl der aus einer Interessenvertretung als auch der aus einer Überprüfung der eigenen Leistung entstehenden Risiken berücksichtigen.

Das Risiko der Interessenvertretung steigt, wenn der Abschlussprüfer, die Prüfungsgesellschaft oder eine Mitgliedsgesellschaft des Verbundes im Namen des Prüfungsmandanten eine aktive Rolle bei der Beilegung einer Streitsache oder einer Rechtsstreitigkeit spielt. Dieses Risiko dürfte wahrscheinlich von geringer Bedeutung sein, wenn der Abschlussprüfer lediglich gehalten ist, in einem den Mandanten betreffenden Fall vor einem Gericht oder Untersuchungsausschuss Beweismittel beizubringen.

Selbst wenn der Abschlussprüfer im Auftrag des Mandanten eine relativ aktive Rolle spielt, kann es andere spezifische Situationen geben, in denen die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers generell nicht als gefährdet angesehen wird. Dazu zählen die Vertretung des Prüfungsmandanten vor dem Finanzgericht oder der Steuerbehörde im Fall von Steuerstreitigkeiten sowie die Beratung des Mandanten und die Verteidigung einer bestimmten Bilanzierungsweise in einer Situation, in der eine nationale Behörde, eine Wertpapierregulierungsbehörde oder ein Prüfungsausschuss bzw. jegliche ähnliche europäische oder internationale Einrichtung den Jahresabschluss des Prüfungsmandanten untersucht. In allen Fällen sollte der Abschlussprüfer jedoch die jeweilige Situation und seine entsprechende Einbindung analysieren, um sorgfältig abzuwägen, ob seine Unabhängigkeit ernsthaft gefährdet ist oder nicht.

## Wesentlichkeit und Subjektivität

Im Zusammenhang mit der Beilegung eines Streitfalls oder einer Rechtsstreitigkeit führt die Erbringung juristischer Dienstleistungen für einen Prüfungsmandanten in der Regel dann nicht zu einer erheblichen Gefährdung der Unabhängigkeit, wenn diese Leistungen Punkte betreffen, deren erwartete Auswirkungen auf den Jahresabschluss ein sachverständiger und gut informierter Dritter nicht als wesentlich ansehen würde.

Die Vertretung eines Prüfungsmandanten ist als solche subjektiv, aber der Grad der Subjektivität hängt von der Art der gerichtlichen Auseinandersetzung ab. Im Laufe einer Prüfung hat der Abschlussprüfer meistens die Wahl, entweder das Ergebnis des Gerichtsverfahrens selbst zu beurteilen oder sich auf die Bestätigung eines externen und vom Mandanten beauftragten Rechtsanwalts zu verlassen. Der Grad der Subjektivität ist in beiden Fällen stärker von Faktoren wie der Kompetenz des Rechtsanwalts, seiner Befolgung der anwaltlichen Berufsgrundsätze und den vorliegenden Beweismitteln abhängig als davon, ob der Rechtsanwalt ein Angestellter der Prüfungsgesellschaft oder einer fremden Anwaltssozietät ist.

In rechtlichen Situationen, in denen das Ergebnis von Gerichtsverfahren anhand der vorliegenden Beweismittel relativ gut abgeschätzt werden kann, sollte die Schätzung der Beträge, auf die sich die Streitigkeiten auswirken, keine erheblichen Unterschiede ergeben, wenn die Leistungen von der Prüfungsgesellschaft oder einer fremden Anwaltssozietät erbracht werden (z. B. Streitigkeiten in Bezug auf Arbeitsverträge mit Mitarbeitern, oder bestimmte Steuerverfahren).

Andererseits kann es Situationen geben, die mit einem hohen Grad an Subjektivität behaftet sind. Auch kann es Fälle geben, in denen es aufgrund der Art des Geschäftsverhältnisses zwischen dem Abschlussprüfer und dem Prüfungsmandanten (z. B. persönliche Einbeziehung früherer oder derzeitiger Mitglieder des Managements, Aufsichtsratsmitglieder, Aktionäre usw.) unmöglich ist, die Beweismittel auf objektive Weise zu beurteilen. In derartigen Fällen sollte der Abschlussprüfer dafür sorgen, dass er nicht an Maßnahmen des Prüfungsmandanten zur Lösung der Streitigkeiten beteiligt ist, mit Ausnahme von geringfügigen Fällen, in denen vernünftigerweise nicht davon auszugehen ist, dass die betreffende Angelegenheit erhebliche Auswirkungen auf den Jahresabschluss haben wird.

## Zusätzliche Sicherheitsvorkehrungen

In Fällen, die nicht unter Punkt 2 fallen, sollte der Abschlussprüfer abwägen, ob Risiken im Hinblick auf die Gefährdung seiner Unabhängigkeit bestehen bleiben, die durch zusätzliche Sicherheitsvorkehrungen gemindert werden müssen. Es könnte angebracht sein, die Befassung des für die Prüfung zuständigen Auftragsteams mit dem Rechtsstreit zu vermeiden, indem verschiedene Auftragsteams mit unterschiedlichen Berichtslinien für die Pflichtprüfung und die mit dem Rechtsstreit verbundene Rechtsberatung eingesetzt werden.

### 7.2.6. Einstellung von Führungskräften

Ein Abschlussprüfer, der gebeten wird, den Prüfungsmandanten bei der Einstellung von Führungskräften oder Personal in Schlüsselpositionen zu unterstützen, sollte erst die Risiken im Hinblick auf die Gefährdung seiner Unabhängigkeit beurteilen, die beispielsweise aus der Funktion der einzustellenden Person und der Art der erbetenen Unterstützung resultieren könnten. Eine äußerst sorgfältige Prüfung ist vor allem dann vorzunehmen, wenn die einzustellende Person voraussichtlich eine wichtige Rolle in den Finanzmanagementprozessen des Mandanten spielen und folglich regelmäßige Kontakte mit dem Abschlussprüfer unterhalten wird. Allerdings können sich Risiken aus der Wahrnehmung eigener Interessen und aus einer zu großen Vertrautheit auch aus Einstellungen anderer Personen ergeben.

Im Hinblick auf die Art der erbetenen Unterstützung könnte ein Beispiel für eine annehmbare Leistung sein, dass der Abschlussprüfer die beruflichen Befähigungen einer Reihe von Kandidaten prüft und eine objektive Stellungnahme zu ihrer Eignung für eine bestimmte Position abgibt. Eine andere akzeptable Leistung könnte in der Erstellung einer Auswahlliste von Kandidaten für Vorstellungsgespräche bestehen, sofern diese Liste gemäß den vom Mandanten vorgegebenen Kriterien und nicht nach der eigenen Beurteilung des Abschlussprüfers erstellt wurde. In beiden Fällen sollte sorgfältig darauf geachtet werden, dass eine eventuell zu den Bewerbern abgegebene Stellungnahme nicht der Entscheidung des Prüfungsmandanten vorgreift. Wenn der Abschlussprüfer zu dem Schluss kommt, dass er die erbetene Unterstützung ohne direkte oder indirekte Mitwirkung an der Entscheidung des Prüfungsmandanten über die einzustellende Person nicht gewähren kann, sollte er diese Unterstützung ablehnen.

## 8. HONORARE FÜR PRÜFUNGS- UND NICHTPRÜFUNGSLEISTUNGEN

### 8.1. Erfolgshonorare

#### Vereinbarungen über Prüfungshonorare

Der im öffentlichen Interesse durchzuführenden Pflichtprüfungstätigkeit ist es eigen, dass sie sich nicht für Honorarvereinbarungen eignet, bei denen die Vergütung des Abschlussprüfers entweder von Ertragszahlen des Prüfungsmandanten oder von dem Ergebnis der Prüfung selbst abhängig ist. Durch ein Gericht oder eine staatliche Stelle festgesetzte Prüfungshonorare stellen keine Erfolgshonorare dar.

## Vereinbarungen über Honorare für Nichtprüfungsleistungen

Risiken aus der Wahrnehmung eigener Interessen, der Überprüfung der eigenen Leistung und der Interessenvertretung, die die Unabhängigkeit eines Abschlussprüfers gefährden, entstehen auch dann, wenn das Honorar für einen Auftrag über Nichtprüfungsleistungen vom Eintritt eines bestimmten Erfolgs abhängt. Dies gilt für alle erfolgsabhängigen Vereinbarungen zwischen dem Abschlussprüfer, der Prüfungsgesellschaft oder einem Unternehmen innerhalb seines Verbunds einerseits und dem Prüfungsmandanten oder einem seiner verbundenen Unternehmen andererseits. Unter Erfolgsabhängigkeit ist beispielsweise zu verstehen, dass das Honorar in gewisser Weise von dem Fortschritt oder Ergebnis des Projekts oder von der Erreichung einer bestimmten Erfolgskennzahl durch den Prüfungsmandanten (oder sein verbundenes Unternehmen) abhängt.

Bei der Beurteilung des Grades, bis zu dem Erfolgshonorarvereinbarungen ein Risiko im Hinblick auf die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers darstellen, sowie bei der Beurteilung der Existenz geeigneter Sicherheitsvorkehrungen, sollte der Abschlussprüfer unter Anderem folgende Faktoren berücksichtigen: die Beziehung zwischen der Tätigkeit, für die das Erfolgshonorar gezahlt werden soll, und der eventuellen Durchführung einer derzeitigen oder künftigen Prüfung, die Spanne möglicher Honorarträge sowie die Grundlage für die Berechnung des Honorars.

Bei der Durchführung dieser Beurteilung sollte der Abschlussprüfer unter Anderem abwägen, ob der Betrag des Erfolgshonorars direkt durch den Bezug zu einem Vermögens- oder Transaktionswert (z. B. Prozentsatz eines Kaufpreises) oder durch eine finanzielle Bedingung (z. B. Anstieg des Börsenwerts des Unternehmens) bestimmt wird, deren Bewertung dann einer Untersuchung im Rahmen der Prüfung unterliegt, und ob dadurch das Risiko aus der Wahrnehmung eigener Interessen auf ein inakzeptables Niveau gesteigert wird. Andererseits werden sich Risiken im Hinblick auf die Unabhängigkeit im Allgemeinen nicht in Situationen ergeben, in denen keine direkte Verbindung zwischen der Grundlage des Erfolgshonorars (z. B. dem Anfangsgehalt eines neuen Mitarbeiters, wenn im Rahmen der Einstellung Personalberatungsleistungen erbracht werden) und einem bedeutenden Aspekt des Prüfungsauftrags besteht. Ist ein Kontrollorgan vorhanden, sollte der Abschlussprüfer die Erfolgshonorarvereinbarungen diesem Gremium im Sinne der in Abschnitt A.4.1.2 genannten Prinzipien offen legen.

### 8.2. Verhältnis zwischen Gesamthonoraren und Gesamtumsatz

Übermäßige Abhängigkeit von den Honoraren, die von einem Prüfungsmandanten oder einer Unternehmensgruppe für Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen bezogen werden, führen eindeutig zu dem Risiko, dass die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers durch eigene Interessen gefährdet ist. Der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft haben nicht nur die Existenz einer derartigen finanziellen Abhängigkeit zu vermeiden, sondern haben auch sorgfältig zu berücksichtigen, ob der Anschein einer derartigen Abhängigkeit zu einer bedeutenden Gefährdung der Unabhängigkeit führen würde.

#### Anschein einer finanziellen Abhängigkeit

Der Abschlussprüfer, die Prüfungsgesellschaft oder ein Verbund könnten als finanziell von einem einzigen Prüfungsmandanten oder einer Unternehmensgruppe abhängig angesehen werden, wenn die Gesamtsumme der Honorare, die von diesem Mandanten oder dieser Gruppe für Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen bezogen oder erwartet wird, einen kritischen Prozentsatz des jeweiligen Gesamtumsatzes übersteigt. Die öffentliche Einschätzung dieses kritischen Prozentsatzes wird von verschiedenen Faktoren im Umfeld der Prüfung abhängen. Beispielsweise könnte der Prozentsatz unterschiedlich sein, je nach der Größe der Prüfungsgesellschaft, danach, ob sie gut etabliert ist oder neu gegründet wurde, danach, ob sie lokal, national oder international tätig ist, und in Abhängigkeit von der allgemeinen Geschäftslage auf den Märkten, auf denen sie tätig ist.

Diese Umstände müssen durch den Abschlussprüfer sorgfältig berücksichtigt werden, wenn er die Bedeutung beurteilt, die dem Risiko aus der Wahrung eigener Interessen im Hinblick auf die Gefährdung seiner Unabhängigkeit dem äußeren Anschein nach zukommt. Es sollte eine Analyse sämtlicher Honorare vorgenommen werden, die sowohl die von einem bestimmten Mandanten oder einer Gruppe für Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen bezogenen Honorare dem Gesamtumsatz der Prüfungsgesellschaft oder des Verbundes gegenüberstellt, als auch die entsprechenden Zahlen miteinander vergleicht, die für den laufenden Berichtszeitraum der Prüfungsgesellschaft bzw. des Verbunds erwartet werden. Geht aus dieser Analyse hervor, dass ein bestimmter Grad an Abhängigkeit gegeben ist und Sicherheitsvorkehrungen erforderlich werden, so sollte ein Prüfungspartner, der nicht in die prüfungsbezogenen oder prüfungsfremden Arbeiten für den Mandanten einbezogen war, eine Überprüfung der wichtigsten prüfungsbezogenen und prüfungsfremden Arbeiten für den Mandanten vornehmen und gegebenenfalls erforderliche Ratschläge erteilen. Diese Überprüfung sollte auch alle prüfungsbezogenen und prüfungsfremden Arbeiten mitberücksichtigen, die vertraglich festgelegt wurden oder Gegenstand eines noch ausstehenden Angebots sind. Wenn weiterhin Zweifel bestehen, oder wenn, aufgrund der Größe der Gesellschaft, kein solcher Partner zur Verfügung steht, sollte der Abschlussprüfer um Rat bei der zuständigen Regulierungsbehörde suchen oder eine Nachschau durch einen anderen Abschlussprüfer veranlassen.

## Bestimmte andere Honorarbeziehungen

Der Abschlussprüfer sollte auch abwägen, ob es andere Honorarbeziehungen als die direkten zwischen einem einzigen Mandanten oder einer Gruppe von Mandanten einerseits und ihm selbst oder der Prüfungsgesellschaft andererseits gibt oder zu geben scheint, die ein Risiko in Bezug auf die Wahrung eigener Interessen darstellen können. Beispielsweise könnte ein Prüfungspartner innerhalb eines Büros oder einer Niederlassung als von den Honoraren eines bestimmten Mandanten abhängig angesehen werden, wenn der größte Teil der Leistungen dieses Büros für diesen Mandanten erbracht würde, oder wenn dieselbe Person bei dem Mandanten für die Akquisition sowohl prüfungsbezogener als auch prüfungsfremder Aufträge verantwortlich wäre. Um ein derartiges durch die Wahrnehmung eigener Interessen verursachtes Risiko zu mindern, könnte eine Prüfungsgesellschaft ihre organisatorische Struktur und die Verantwortlichkeiten bestimmter Einzelpersonen überdenken oder gegebenenfalls die Art und Weise der Erbringung und Abrechnung von Leistungen mit dem Kontrollorgan des Prüfungsmandanten erörtern.

Die Unabhängigkeit kann insbesondere dann gefährdet sein, wenn durch Nichtprüfungsleistungen für den Mandanten oder seine verbundenen Unternehmen bedeutend hohe Honorare erzielt werden. Der Abschlussprüfer sollte dieses Risiko im Hinblick auf die Gefährdung seiner Unabhängigkeit abwägen. Insbesondere sollte er dabei die Art der erbrachten Nichtprüfungsleistungen, die erzielten unterschiedlichen Honorare aus dem Pflichtprüfungsauftrag und den prüfungsfremden Aufträgen, und deren jeweiliges Verhältnis zu den von der Prüfungsgesellschaft oder dem Verbund insgesamt eingenommenen Honoraren berücksichtigen. Wenn sich aus der Analyse die Notwendigkeit von Sicherheitsvorkehrungen ergibt, insbesondere dann, wenn die Honorare für Nichtprüfungsleistungen die Prüfungshonorare übersteigen, sollte ein an keinem der Aufträge beteiligter Prüfungspartner eine Überprüfung der durchgeführten Arbeiten vornehmen oder gegebenenfalls erforderliche Empfehlungen erteilen.

### 8.3. Überfällige Honorare

Unbezahlte Honorare für prüfungsbezogene oder sonstige Arbeiten könnten in der Tat als ein Darlehen des Abschlussprüfers an den Prüfungsmandanten erscheinen. Dies könnte die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers insofern gefährden, als zwischen dem Prüfer und dem Prüfungsmandanten gegenseitiges Finanzinteresse geschaffen wird. Unter diesen Umständen muss der Abschlussprüfer die Höhe des Risikos abschätzen und alle eventuell erforderlichen Maßnahmen ergreifen. Dazu könnte auch die Offenlegung des Umfangs der potentiellen gegenseitigen Interessen gegenüber den einschlägigen Parteien zählen. Wenn es sich bei dem Abschlussprüfer um eine Prüfungsgesellschaft handelt, können die Umstände durch einen anderen Prüfungspartner, der nicht an der Erbringung von Leistungen für den Prüfungsmandanten beteiligt war, geprüft werden. Im Fall eines allein praktizierenden Abschlussprüfers oder einer kleinen Sozietät, bei der alle Prüfungspartner an der Arbeit für den Mandanten beteiligt waren, sollte der Abschlussprüfer entweder bei der zuständigen Regulierungsbehörde Rat einholen oder eine Nachschau durch einen anderen Abschlussprüfer beantragen.

### 8.4. Höhe der Honorare

Ein Abschlussprüfer sollte belegen können, dass das Honorar, das er für einen Prüfungsauftrag in Rechnung stellt, angemessen ist, insbesondere dann, wenn es beträchtlich geringer ist als das Honorar, das von einem Vorgänger berechnet oder von anderen Gesellschaften, die sich um den Auftrag beworben hatten, angeboten wurde. Überdies sollte er darlegen können, dass ein angebotenes Prüfungshonorar nicht von der erwarteten Erbringung von Nichtprüfungsleistungen abhängt und dass ein Mandant bei der Aushandlung des derzeitigen Prüfungshonorars nicht über die Grundlage getäuscht wurde, auf der die Honorare für künftige Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen berechnet werden. Der Abschlussprüfer sollte über Strategien und Verfahren verfügen, mit deren Hilfe er nachweisen kann, dass seine Honorare diesen Anforderungen entsprechen. Bei Pflichtprüfungen von Unternehmen des öffentlichen Interesses sollte der Abschlussprüfer versuchen, die Grundlage für die Berechnung des Prüfungshonorars mit dem Kontrollorgan zu erörtern.

## 9. RECHTSSTREITIGKEITEN

Obwohl es nicht möglich ist, für alle Fälle präzise den Punkt zu spezifizieren, an dem es für einen Abschlussprüfer ungeeignet wäre, seine Arbeit als Abschlussprüfer des Prüfungsmandanten fortzusetzen, sollten die folgenden Kriterien berücksichtigt werden:

- Macht ein Prüfungsmandant Mängel bei den Arbeiten zur Pflichtprüfung geltend und kommt der Abschlussprüfer zu dem Schluss, dass die Einreichung einer Klage wahrscheinlich ist, so sollte der Abschlussprüfer die Grundlage für die Beschuldigungen zunächst mit dem Kontrollorgan des Prüfungsmandanten bzw. — wenn ein derartiges Organ nicht vorhanden ist — mit seiner zuständigen Regulierungsbehörde erörtern. Wenn diese Gespräche die Einschätzung erhärten, dass die Einreichung einer Klage wahrscheinlich wird, dann sollte der Abschlussprüfer — unter Beachtung der örtlich geltenden Rechtsvorschriften — von seinem Auftrag zurücktreten.

- Wenn der Abschlussprüfer Betrug oder Täuschung durch das derzeitige Management des Prüfungsmandanten feststellt, sind der Grad des Risikos für die Unabhängigkeit und die Entscheidung, ob er von dem Auftrag zurücktreten sollte, ebenfalls von Sicherheitsvorkehrungen wie der Erörterung aller relevanten Aspekte mit dem Kontrollorgan des Mandanten oder, wenn ein solches Organ nicht existiert, mit der für den Abschlussprüfer zuständigen Regulierungsbehörde abhängig. (In einigen Ländern wird die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers im Fall eines Betrugsverdachts jedoch durch das nationale Recht geschützt, indem dem Abschlussprüfer vorgeschrieben wird, den festgestellten Betrug einer nationalen Behörde zu melden und seine Prüfungsarbeit im Namen dieser Behörde, die das nationale öffentliche Interesse vertritt, fortzuführen. Auf jeden Fall sollte der Abschlussprüfer erwägen, rechtlichen Rat einzuholen, wobei seiner Verantwortung gegenüber dem öffentlichen Interesse angemessen Rechnung zu tragen ist).
- Angedrohte oder tatsächliche Rechtsstreitigkeiten im Zusammenhang mit Nichtprüfungsleistungen, deren Betrag weder für den Abschlussprüfer noch für den Prüfungsmandanten wesentlich ist (beispielsweise Klagen aufgrund von Disputen über die Fakturierung von Leistungen, Ergebnisse von Beratungsleistungen), würden die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers nicht beeinträchtigen.

#### 10. ÜBER EINEN LANGEN ZEITRAUM TÄTIGE LEITENDE MITARBEITER

Um Risiken aufgrund einer zu großen Vertrautheit oder eines übermäßigen Vertrauens zu begegnen, die die Unabhängigkeit eines Abschlussprüfers gefährden könnten, der mit der Prüfung eines Prüfungsmandanten von öffentlichem Interesse befasst ist, kann die Anforderung, den Auftragspartner und/oder die anderen Prüfungspartner mit Schlüsselfunktionen im Auftragssteam innerhalb einer angemessenen Zeitspanne auszuwechseln, nicht durch andere Sicherheitsvorkehrungen ersetzt werden.

Der Abschlussprüfer sollte auch das Risiko für die Gefährdung seiner Unabhängigkeit in Betracht ziehen, das sich ergeben könnte, wenn andere Mitglieder des Auftragsteams über einen längeren Zeitraum in die Prüfung einbezogen werden. Dazu zählen auch die leitenden Mitarbeiter, die an den Prüfungen von Unternehmen beteiligt sind, deren Abschlüsse in den konsolidierten Abschluss eines Prüfungsmandanten einbezogen werden. Auch kann sich ein Risiko aus der Zusammensetzung des Teams selbst ergeben. Der Abschlussprüfer sollte dann Sicherheitsvorkehrungen wie Rotation der Mitarbeiter und Maßnahmen im Rahmen des Qualitätssicherungssystems der Prüfungsgesellschaft treffen, um zu gewährleisten, dass der Auftrag ordnungsgemäß, d. h. ohne Gefährdung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, weiter durchgeführt wird.

Unter Umständen kann es Situationen geben, in denen aufgrund der Größe der Prüfungsgesellschaft eine interne Rotation des Auftragspartners und der Prüfungspartner mit Schlüsselfunktionen nicht möglich ist oder keine angemessene Sicherheitsvorkehrung darstellt. Dies kann der Fall sein, wenn die Sozietät aus einer einzigen Person besteht, oder wenn die alltäglichen Beziehungen zwischen einer begrenzten Zahl von Prüfungspartnern zu eng sind. In solchen Fällen sollte der Abschlussprüfer sicherstellen, dass innerhalb eines angemessenen Zeitraums andere Sicherheitsvorkehrungen getroffen werden. Dazu könnte zählen, dass das entsprechende Prüfungsmandat einer externen Qualitätsüberprüfung unterzogen wird oder dass zumindest die zuständige Regulierungsbehörde um Rat ersucht wird. Können keine zweckmäßigen Sicherheitsvorkehrungen getroffen werden, sollte der Abschlussprüfer überlegen, ob es angebracht ist, den Prüfungsauftrag fortzusetzen.

Wird ein Mitglied eines Auftragsteams ausgewechselt, weil es bereits lange mit einem bestimmten Prüfungsmandat befasst war oder weil ein Risiko aufgrund einer zu großen Vertrautheit oder aufgrund übermäßigen Vertrauens besteht, sollte diese Person erst nach Ablauf von zwei Jahren nach ihrer Auswechslung wieder in das Team aufgenommen werden.

---

## Anlage

## GLOSSAR

Abschlussprüfer	Zugelassene — natürliche oder juristische — Person im Sinne von Artikel 2 Absatz 1 der Achten Gesellschaftsrichtlinie, die nach einzelstaatlichem Recht für einen bestimmten Pflichtprüfungsauftrag bestellt ist und in deren Namen der Bestätigungsvermerk folglich unterzeichnet wird.
Prüfungspartner	Prüfer in einer Prüfungsgesellschaft oder einem Verbund, der nach Artikel 2 Absatz 1 der Achten Gesellschaftsrichtlinie zugelassen ist (= Abschlussprüfer) und persönlich die Hauptverantwortung für die während einer Pflichtprüfung erbrachten Prüfungsleistungen übernimmt; er ist in der Regel befugt, Bestätigungsvermerke im Namen der Prüfungsgesellschaft (d. h. des Abschlussprüfers) zu unterzeichnen. Auch kann er Anteilseigner/Inhaber der Prüfungsgesellschaft sein oder diese vertreten.
„Büro“	<p>Der Begriff „Büro“ bezeichnet eine nach geografischen oder praxisbedingten Kriterien definierte, separate Gruppe innerhalb einer Prüfungsgesellschaft oder eines Verbunds, in der ein Prüfungspartner mit Schlüsselfunktion in erster Linie praktiziert.</p> <p>Ein wichtiges Kriterium für die Ermittlung dieser Untergruppe sollte das enge Arbeitsverhältnis zwischen ihren Mitgliedern sein (d. h. Bearbeitung der gleichen Themengebiete oder Betreuung derselben Mandantengruppen). Dabei sollte insbesondere berücksichtigt werden, dass derartige Arbeitsbeziehungen aufgrund technischer Entwicklungen und zunehmend länderübergreifender Geschäfte der Prüfungsmandanten mehr und mehr auf virtueller Ebene entstehen.</p> <p>Bei kleineren Sozietäten kann das „Büro“ die gesamte Prüfungsgesellschaft umfassen; in diesem Fall gelten die einschlägigen Anforderungen für alle Partner und Mitarbeiter.</p>
Auftragspartner	Der Prüfungspartner, der die Hauptverantwortung für die Pflichtprüfung eines bestimmten Prüfungsmandanten trägt, die Arbeiten des Prüfungsteams und der beteiligten Fachkräfte aus anderen Bereichen koordiniert, gewährleistet, dass diese Arbeiten einer Qualitätskontrolle unterzogen werden, und der gegebenenfalls alle mit einer Pflichtprüfung verbundenen Prüfungstätigkeiten eines Verbunds koordiniert, letzteres insbesondere bei konsolidierten Abschlüssen, bei denen den einzelnen Prüfungspartnern unterschiedliche Aufgaben bei der Prüfung der zu konsolidierenden Unternehmen zukommen.
Auftragsteam	All diejenigen, die unabhängig von ihrem Rechtsverhältnis zum Abschlussprüfer oder zur Prüfungsgesellschaft unmittelbar an der Annahme und der Durchführung einer bestimmten Pflichtprüfung beteiligt sind. Dazu zählen das Prüfungsteam, fest angestellte oder für den Prüfungsauftrag unter Vertrag genommene Fachkräfte aus anderen Bereichen (wie Rechtsanwälte, Versicherungsmathematiker, Steuerfachleute, IT-Spezialisten oder Finanzmanagement-Spezialisten) sowie diejenigen, die die Ausführung des Prüfungsauftrags einer Qualitätskontrolle unterziehen oder direkt kontrollieren.
Prüfungspartner mit Schlüsselfunktion	Ein Prüfungspartner des Auftrags Teams (einschließlich des Auftragspartners), der auf Gruppenebene über bedeutende Sachverhalte Bericht zu erstatten hat, wie über wichtige Tochterunternehmen oder Geschäftsfelder des Prüfungsmandanten oder wesentliche Risikofaktoren, die mit der Pflichtprüfung dieses Mandanten in Verbindung stehen.
Kontrollorgan	Gremium oder Gruppe von Personen, das/die im Sinne des corporate governance Teil der Führungsstruktur des Prüfungsmandanten ist und dessen/deren Aufgabe darin besteht, die Geschäftsführung als Treuhänder der Anleger und — falls gesetzlich vorgeschrieben — anderer Interessengruppen, wie Beschäftigte, zu beaufsichtigen, und das/die sich ganz oder teilweise aus nicht der Geschäftsführung angehörenden Personen zusammensetzt, wie etwa ein Aufsichtsrat, ein Prüfungsausschuss oder eine Gruppe nicht an der Geschäftsführung beteiligter bzw. externer Mitglieder des „Board of Directors“.
Managementposition mit Schlüsselfunktion	Jede Position beim Prüfungsmandanten, die die Verantwortlichkeit für grundlegende Managemententscheidungen umfasst, z. B. ein Vorstandsvorsitzender oder Finanzvorstand. Diese Managementverantwortlichkeit soll ebenfalls Einfluss gewähren auf Rechnungslegungspolitik und die Aufstellung der Abschlüsse des Prüfungsmandanten. Eine Managementposition mit Schlüsselfunktion schließt auch alle vertraglichen und faktischen Gestaltungen mit ein, die es substantiell einer Person erlauben, an der Ausübung dieser Managementfunktion in anderer Weise teilzunehmen, z. B. mittels eines Beratungsvertrags.

Prüfungsmandant	Das Unternehmen oder die Gesellschaft, dessen/deren Jahresabschluss einer Pflichtprüfung unterzogen werden muss, oder das Mutterunternehmen im Sinne von Artikel 1 der Siebenten Gesellschaftsrechtsrichtlinie (83/349/EWG), dessen konsolidierter Abschluss einer Pflichtprüfung unterliegt.
Partner	Fachmitarbeiter einer Prüfungsgesellschaft oder eines Verbunds, der persönlich die Hauptverantwortung für die im Rahmen eines (Prüfungs- oder Nichtprüfungs-) Auftrags erbrachten Leistungen trägt; dieser ist in der Regel zeichnungsberechtigt und kann Anteilseigner/Inhaber der Prüfungsgesellschaft sein oder diese vertreten.
Pflichtprüfung	<p>Die Prüfungsleistung, die von einer zugelassenen Person im Sinne von Artikel 2 Absatz 1 der Achten Gesellschaftsrechtsrichtlinie (= Abschlussprüfer) erbracht wird im Rahmen</p> <p>a) einer gesetzlichen Prüfung des Jahresabschlusses eines Unternehmens oder einer Gesellschaft sowie der Prüfung der Übereinstimmung des Lageberichts mit diesem Jahresabschluss, soweit solche Prüfungen nach Gemeinschaftsrecht zwingend vorgeschrieben sind, oder</p> <p>b) einer gesetzlichen Prüfung des konsolidierten Abschlusses einer Gesamtheit von Unternehmen sowie der Prüfung der Übereinstimmung des konsolidierten Lageberichts mit diesem konsolidierten Abschluss, soweit solche Prüfungen nach Gemeinschaftsrecht zwingend vorgeschrieben sind.</p> <p>Für die Zwecke dieser Empfehlung umfasst der Begriff „Pflichtprüfung“ auch die Erteilung einer Bestätigung durch einen Abschlussprüfer zu anderen als den oben genannten Finanzinformationen (wie Zwischenabschlüsse und -berichte), wenn nach nationalen Rechtsvorschriften die Unternehmen dazu verpflichtet sind, diese Finanzinformationen von einem Abschlussprüfer überprüfen und bestätigen zu lassen.</p>
Prüfungsgesellschaft	Die — in der Regel juristische — Person, die eine Pflichtprüfung durchführt (wie die Praxis eines einzelnen Wirtschaftsprüfers, eine Sozietät oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft). Bei der Prüfungsgesellschaft und dem für die Pflichtprüfung bestellten Abschlussprüfer kann es sich um ein und dieselbe juristische Person handeln, muss es aber nicht (wird beispielsweise ein einzelner Prüfer, der Mitglied einer Sozietät ist, zum Abschlussprüfer bestellt, so stellt die Sozietät die Prüfungsgesellschaft dar).
Prüfungsteam	Alle Prüfer, denen unabhängig von ihrem Rechtsverhältnis zum Abschlussprüfer oder zur Prüfungsgesellschaft im Rahmen eines bestimmten Pflichtprüfungsauftrags die Prüfungstätigkeit übertragen wird, wie Prüfungspartner, Prüfungsleiter und Prüfungsmitarbeiter.
Unternehmen von öffentlichem Interesse	Unternehmen, die aufgrund ihrer Tätigkeit, ihrer Größe, ihrer Belegschaftsstärke oder ihrer Unternehmensverfassung und dem dadurch bedingten großen Kreis von Interessengruppen von erheblichem öffentlichem Interesse sind. Dazu zählen unter anderem Kreditinstitute, Versicherungsunternehmen, Wertpapierfirmen, OGAW (!), Pensionsfonds und börsennotierte Unternehmen.
Verbund	Umfasst die Prüfungsgesellschaft, die die Pflichtprüfung durchführt, die mit dieser verbundenen Unternehmen und jedes andere Unternehmen, das von der Prüfungsgesellschaft kontrolliert wird oder mit dieser über gemeinsame Kontrolle, gemeinsames Eigentum, gemeinsame Geschäftsleitung oder über einen gemeinsamen Namen oder erhebliche gemeinsame berufliche Ressourcen anderweitig verbunden oder assoziiert ist.
Verbundenes Unternehmen	<p>a) <u>einer Prüfungsgesellschaft</u>: ein Unternehmen im Sinne von Artikel 41 Absätze 1, 2 und 3 der Siebenten Gesellschaftsrechtsrichtlinie (83/349/EWG);</p> <p>b) <u>eines Prüfungsmandanten</u>: ein Unternehmen im Sinne von Artikel 41 Absätze 1, 2 und 3 der Siebenten Gesellschaftsrechtsrichtlinie (83/349/EWG), das zusammen mit dem Prüfungsmandanten in den nach der Siebenten Gesellschaftsrechtsrichtlinie erstellten konsolidierten Abschluss einzubeziehen ist oder — in den Fällen, in denen die Siebente Richtlinie keine Anwendung findet — in die Konsolidierung einzubeziehen wäre, wenn die Bestimmungen dieser Richtlinie gelten würden.</p> <p>Unbeschadet der Buchstaben a) und b) umfasst der Begriff „verbundenes Unternehmen“ jedes Unternehmen gleich welcher Rechtsform, das durch gemeinsames Eigentum, gemeinsame Kontrolle oder gemeinsame Geschäftsleitung mit einem anderen verbunden ist.</p>

Weisungsbefugte	All diejenigen, die im Verhältnis zu den Prüfungspartnern des Prüfungsteams oder im Hinblick auf die Durchführung der Pflichtprüfung auf Praxis-, Landes-, regionaler oder globaler Ebene eine direkte Aufsichts-, Leitungs-, Vergütungs- oder sonstige Kontrollfunktion haben. Dazu zählen auch alle Partner, Vertretungsberechtigten und Anteilseigner, die die Beurteilung der Leistungen eines Prüfungspartners des Prüfungsteams durchführen, kontrollieren, unmittelbar beeinflussen oder dessen Vergütung als Folge von deren Beteiligung am Prüfungsauftrag in anderer Weise bestimmen können.
Zusicherungsleistung	Beauftragung eines gesetzlichen Abschlussprüfers zur Einschätzung oder Messung eines Sachverhalts, der der Verantwortlichkeit einer anderen Partei unterliegt, anhand von identifizierten geeigneten Kriterien und zum Ausdruck einer Schlussfolgerung, die dem Prüfungsmandanten mit einem Grad der Zusicherung hinsichtlich dieses Sachverhalts versieht.

(!) Organismen für Gemeinsame Anlagen in Wertpapiere.