

Corporate-Governance-Forum Sonderausgabe zur Reform der Abschlussprüfung

Neue Herausforderungen für Unternehmen, Aufsichtsräte und Abschlussprüfer



Inhalt

3	Für den eiligen Leser (Executive Summary)
5	1. Einleitung und Überblick
7	2. Ausweitung des Kreises der Unternehmen von öffentlichem Interesse
8	3. Prüfungsausschuss und Aufsichtsrat
8	3.1 Pflicht zur Einrichtung eines Prüfungsausschusses
9	3.2 Aufgaben des Prüfungsausschusses bzw. Aufsichtsrats
12	4. Reform der Berichterstattung des Abschlussprüfers
12	4.1 Reform der externen Berichterstattung (Bestätigungsvermerk)
13	4.2 Reform der internen Berichterstattung (Prüfungsbericht)
16	5. Auswahl des Abschlussprüfers
16	5.1 Das Auswahlverfahren und die Rolle des Prüfungsausschusses/Aufsichtsrats
17	5.2 Prüferrotation und Auswahlentscheidung
23	6. Nichtprüfungsleistungen und Abschlussprüfung
26	7. Fazit
27	Deloitte Center für Corporate Governance – Unsere Leistungen für Aufsichtsrat und Prüfungsausschuss

Für den eiligen Leser (Executive Summary)

Am 16. Juni 2014 trat nach dreieinhalbjährigen Konsultationen das Regelwerk zur Reform der Abschlussprüfung in der EU in Kraft. Das beschlossene Regelwerk, bestehend aus einer Richtlinie zur Änderung der Abschlussprüferrichtlinie aus 2006 und einer Verordnung zur Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse, lässt den Mitgliedsstaaten in vielen Bereichen erhebliche Wahlrechte. Dies beginnt bereits mit der Abgrenzung des Anwendungsbereichs für die einzelnen Neuregelungen, dem die – vom nationalen Gesetzgeber zu konkretisierende – Abgrenzung zwischen Unternehmen von öffentlichem Interesse zugrunde liegt. Neben den kapitalmarktorientierten Unternehmen werden künftig zumindest auch die nicht kapitalmarktorientierten Banken und Versicherungen als Unternehmen von öffentlichem Interesse gelten. Vom deutschen Gesetzgeber bleibt zu regeln, ob Genossenschaften und Sparkassen von den Regelungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse ausgenommen und inwieweit zusätzliche Unternehmen aufgrund ihrer Tätigkeit, ihrer Größe oder der Zahl ihrer Mitarbeiter dem Kreis der Unternehmen von öffentlichem Interesse hinzugefügt werden.

Im Mittelpunkt der Neuregelungen stehen die vieldiskutierte Einführung einer verpflichtenden externen Rotation des Abschlussprüfers und die Begrenzung der durch den Abschlussprüfer erbringbaren Nichtprüfungsleistungen. Bei der praktischen Umsetzung beider Maßnahmen wird der Prüfungsausschuss bzw. der Aufsichtsrat maßgeblich in die Pflicht genommen, dessen Zusammensetzung, Aufgaben und Information ebenfalls von den Neuregelungen erfasst werden.

Externe Prüferrotation

Künftig müssen Unternehmen von öffentlichem Interesse ihren Abschlussprüfer grundsätzlich alle zehn Jahre wechseln. Konkret betrifft dies den Konzernabschlussprüfer und die Prüfer der Einzelabschlüsse der Konzernunternehmen, die abhängig von der Regelung im jeweiligen EU-Sitzland dort als Unternehmen von öffentlichem Interesse gelten. Die Höchstlaufzeit eines Prüfungsmandats kann durch die Ausübung entsprechender Mitgliedsstaatenwahlrechte verkürzt oder auf maximal 20 bzw. 24 Jahre verlängert werden. Für die Verlängerung der Laufzeit auf 20 Jahre ist eine Ausschreibung des Mandats, für eine Verlängerung auf 24 Jahre die Bestellung mehrerer Prüfer (z.B. im Rahmen eines Joint Audit) nach Ablauf der ersten zehn Jahre erforderlich. Nach Ablauf der maximal zulässigen Mandatsdauer unterliegt die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft einschl. ihres gesamten Netzwerks innerhalb der Europäischen Union einer Cooling-off-Periode von vier Jahren.

Die Übergangsregelungen zur externen Prüferrotation richten sich nach der Länge des Zeitraums, in dem der Abschlussprüfer am 16. Juni 2014, dem Tag des Inkrafttretens der neu erlassenen Verordnung, bei demselben Unternehmen als Abschlussprüfer tätig war. Auf Seite 19 findet sich eine grafische Darstellung der Rotationspflichten in Abhängigkeit von der bisherigen Mandatsdauer des Abschlussprüfers. Einer aktuellen Studie von Köhler/Herbers zufolge ist davon auszugehen, dass in Deutschland allein rund 60% der Unternehmen aus DAX, MDAX und TecDAX bis spätestens 2024 ihren Abschlussprüfer wechseln müssen.¹

Der Prüfungsausschuss ist künftig verpflichtet, den Ausschreibungsprozess für die Abschlussprüfung nachvollziehbar nach bestimmten Kriterien durchzuführen und dem Aufsichtsrat in einem begründeten Ergebnis zwei Prüfer bzw. Prüfungsgesellschaften vorzuschlagen, wobei einer der beiden Vorschläge zu priorisieren ist. Der Aufsichtsrat legt diese Vorschläge einschließlich der vorgetragenen Begründungen für die Auswahl und Priorisierung der Hauptversammlung zur Abstimmung vor.

Nichtprüfungsleistungen und Abschlussprüfung

Zur Begrenzung der Nichtprüfungsleistungen, die durch den Abschlussprüfer erbracht werden dürfen, sehen die Neuregelungen – wiederum ausschließlich bei Unternehmen von öffentlichem Interesse – vor:

- Einführung einer Verbotsliste für Leistungen, die generell nicht durch den Abschlussprüfer erbracht werden dürfen. Einige Leistungen aus den Bereichen Steuerberatung und Bewertung sind in gewissen Grenzen zulässig, sofern der betreffende Mitgliedstaat das diesbezügliche Wahlrecht nutzt; die Verbotsliste kann aber andererseits auch durch Mitgliedsstaaten erweitert werden.

¹ Vgl. Köhler/Herbers (2014): Praktische Implikationen der aktuellen EU-Vorschläge zur Einführung einer externen Pflichtrotation – Analyse der Struktur der Mandatsdauer im DAX, MDAX und TecDAX, in: WPg 4/2014, S. 183–188.

- Kappung des Honorarvolumens, das der Abschlussprüfer mit der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen erzielen darf, auf maximal 70% des Durchschnitts der Prüfungshonorare, die in den letzten drei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren für die (Konzern-)Abschlussprüfung(en) des geprüften Unternehmens und der mit ihm verbundenen Unternehmen gezahlt wurden.
- Zustimmungsvorbehalt des Prüfungsausschusses in Bezug auf sämtliche Nichtprüfungsleistungen.

Die Überwachung der Einhaltung dieser Regelungen obliegt wiederum dem Prüfungsausschuss bzw. dem Aufsichtsrat.

Praktische Implikationen

Derzeit ist es nur bedingt möglich, die praktischen Implikationen der Neuregelungen abzuschätzen, da noch nicht absehbar ist, wie Deutschland und die übrigen Mitgliedsstaaten die über 50 Mitgliedsstaatenwahlrechte ausüben werden, die ihnen die Neuregelungen eröffnen.

Fest steht jedoch, dass die EU-Reform der Abschlussprüfung erhebliche Umwälzungen auf dem Prüfungs- und Beratungsmarkt bei Unternehmen von öffentlichem Interesse zur Folge haben wird. Bereits vor Verabschiedung der EU-Regelungen wurde in den Niederlanden für diesen Unternehmenskreis eine verpflichtende Prüferrotation nach acht Jahren beschlossen und im Vereinigten Königreich eine verpflichtende Ausschreibung des Prüfungsmandats nach spätestens zehn Jahren. In beiden Ländern wurde die Beobachtung gemacht, dass die betroffenen Unternehmen den Ausschreibungsprozess bzw. den Prüferwechsel eher zu Beginn der Übergangsfrist vorgenommen haben. Ob deutsche Unternehmen sich ähnlich verhalten werden, indem sie einen möglichst baldigen Prüferwechsel anstreben, bleibt abzuwarten.

Abhängig von der bisher in den Unternehmen gelebten Praxis der Genehmigung von durch den Abschlussprüfer zu erbringenden Nicht-Prüfungsleistungen werden aufgrund der regulatorischen Verschärfung die Anforderung an die Formalisierung der Genehmigung des Prüfungsausschusses für die Erbringung von Nicht-Prüfungsdienstleistungen zu überprüfen und ggfs. anzupassen sein.

Implikationen ergeben sich auch durch die erweiterte Beschränkung der Nichtprüfungsleistungen, die durch den Abschlussprüfer erbracht werden dürfen. Viele Unternehmen haben in den letzten Jahren unterschiedliche Prüfungsgesellschaften so umfänglich in ihr Beratungsumfeld eingebunden, dass für die Auswahl des Abschlussprüfers faktisch kaum noch Gesellschaften zur Verfügung stehen, welche die geforderte Unabhängigkeit nachweisen können. Die Entscheidung für einen Prüferwechsel muss somit ggf. durch eine strategische Umschichtung der Beratungsaufträge flankiert werden, da ein neuer Abschlussprüfer gewisse Dienstleistungen bereits in dem Geschäftsjahr, das dem zu prüfenden Geschäftsjahr vorausgeht, nicht mehr erbringen darf.

Die Neuausrichtung der Beratungsaufträge wird jedoch zurzeit dadurch erschwert, dass der Umfang der nicht zulässigen Nichtprüfungsleistungen – insbesondere im Hinblick auf Steuerberatungsleistungen – durch den Gesetzgeber noch nicht abschließend geregelt ist. Sorgfältige strategische Überlegungen und Vorbereitungen zur Vergabe von Prüfungs- und Beratungsaufträgen auf Basis eines sicheren Regulierungsumfelds könnten somit für eine mittelfristige Ausnutzung der Übergangsfristen und damit gegen einen baldigen Prüferwechsel sprechen.

1. Einleitung und Überblick

Am 16. Juni 2014 trat die als Kompromiss zwischen Europäischem Parlament, Mitgliedsstaaten und EU-Kommission ausgehandelte Reform der Abschlussprüfung in Kraft. Anders als es der Titel vermuten lässt, stellt diese Reform der Abschlussprüfung nicht nur die Prüfungsgesellschaften, sondern auch die geprüften Unternehmen und deren Prüfungsausschüsse und Aufsichtsräte vor neue Herausforderungen.

Die EU-Reform der Abschlussprüfung erfolgt durch eine Richtlinie zur Änderung der „Richtlinie über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen“ aus 2006 (im Weiteren „RL n.F.“) und durch eine „Verordnung über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse“ (im Weiteren „Verordnung“ oder „VO“).

Der Inhalt der EU-Reform der Abschlussprüfung stellt sich im Überblick wie folgt dar:

EU-Reform der Abschlussprüfung: Beschlissen im Frühjahr 2014 und am 16. Juni 2014 in Kraft getreten.

Richtlinie zur Änderung der geltenden Abschlussprüferrichtlinie (RL n.F.) – Regelungen müssen bis zum 17. Juni 2016 in nationales Recht umgesetzt sein.

- Wegfall des Mitgliedstaatenwahlrechts, die für Unternehmen von öffentlichem Interesse geltenden Regelungen auf kapitalmarktorientierte Unternehmen zu beschränken
- Änderung und Erweiterung der Regelungen zur Bildung von Prüfungsausschüssen und zu deren Aufgaben bei Unternehmen von öffentlichem Interesse
- Anpassungen der Vorschriften zur Objektivität und beruflichen Unabhängigkeit des Abschlussprüfers sowie zur generellen Organisation von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften sowie Abschlussprüfungstätigkeiten
- Qualitätssicherungssysteme; Konkretisierungen und neue Anforderungen in Bezug auf die Sanktionierung von Prüfern
- neuer Mechanismus zur Übernahme von International Auditing Standards (ISAs) in europäisches Recht
- Veröffentlichung von Prüfungsergebnissen und zusätzliche interne Berichterstattung an Prüfungsausschüsse von Unternehmen von öffentlichem Interesse

Verordnung über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (VO) - Regelungen werden ab dem 17. Juni 2016 wirksam

- Beschränkung von Nichtprüfungsleistungen bei Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse, hier insbesondere auch die Einführung einer Liste von unzulässigen Nichtprüfungsleistungen
- Erstmalige Einführung und Regulierung der Pflichtrotation sowie detaillierte Vorgabe eines Prozesses zur Abschlussprüferauswahl
- Detailregelung zur Berichterstattung des Abschlussprüfers extern (gegenüber der Öffentlichkeit) und intern (gegenüber dem Prüfungsausschuss)
- Berufsaufsicht von Abschlussprüfern und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften auf europäischer Ebene
- Schaffung eines neuen Aufsichtsorgans, des Committee of European Audit Oversight Bodies (CEAOB), mit weitreichenden Kompetenzen

Die EU-Mitgliedsstaaten und somit auch die Bundesrepublik haben nach dem Inkrafttreten der beiden Rechtsakte am 16. Juni 2014 noch zwei Jahre Zeit, in denen die RL n.F. in nationales Recht transformiert werden muss und in denen – da die meisten der in der Verordnung getroffenen Regelungen erst im zweiten Jahr nach ihrem Inkrafttreten wirksam werden – entsprechenden Entscheidungen über die Ausübung der Mitgliedsstaatenwahlrechte getroffen und Gesetze zur Implementierung der Verordnung verabschiedet werden sollten.

Aufgrund der zum Teil einschneidenden Änderungen zu den Aufgaben des Aufsichtsrats bzw. Prüfungsausschusses und zur zukünftigen Auswahl des Abschlussprüfers scheint jedoch eine frühzeitige Analyse der zu erwartenden Änderungen angezeigt. Diese Analyse wird mit Blick auf die deutschen Unternehmen und deren Aufsichtsräte allerdings dadurch erschwert, dass sowohl die RL n.F. als auch die Verordnung den Mitgliedsstaaten umfangreiche Wahlrechte einräumen und bisher keine verlässlichen Kenntnisse über Umsetzungs- bzw. Implementierungsvorhaben der Bundesregierung vorliegen; entsprechende Referentenentwürfe sind für Mitte 2015 angekündigt.

Für deutsche Unternehmen und Aufsichtsräte sind die folgenden Regelungsbereiche der EU-Reformmaßnahmen relevant:

Regelungsbereich	Siehe weiterführend
Ausweitung des Kreises der „Unternehmen von öffentlichem Interesse“	Abschnitt 2.
Ausweitung der Pflicht zur Einrichtung von Prüfungsausschüssen	Abschnitt 3.1
Konkretisierung der Aufgaben von Prüfungsausschüssen	Abschnitt 3.2
Reform der Berichterstattung des Abschlussprüfers	Abschnitt 4.
Konkretisierung der Rolle des Prüfungsausschusses bei der Auswahl des Abschlussprüfers	Abschnitt 5.1
Einführung der externen Pflichtrotation des Abschlussprüfers	Abschnitt 5.2
Einschränkung der Zulässigkeit von Nichtprüfungsleistungen	Abschnitt 6.

2. Ausweitung des Kreises der Unternehmen von öffentlichem Interesse

Die Klassifizierung eines Unternehmens als Unternehmen von öffentlichem Interesse ist insbesondere für die Frage nach Einrichtung, Organisation und Aufgaben eines Prüfungsausschusses nach den Vorschriften der Änderungsrichtlinie (hier RL n.F.) sowie für die Anwendung der Verordnung bei der Abschlussprüfung solcher Unternehmen von Bedeutung.

Zwar bleibt der Kreis der Unternehmen von öffentlichem Interesse, wie er in der bisher geltenden Abschlussprüferrichtlinie aus 2006 (RL a.F.) definiert ist, auch nach der Änderung des Art. 2 Nr. 13 RL n.F. nahezu unverändert. Unternehmen von öffentlichem Interesse sind danach alle kapitalmarktorientierten Unternehmen, Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen. Darüber hinaus haben die Mitgliedsstaaten wie schon bisher zusätzlich die Wahlmöglichkeit, Unternehmen, die aufgrund der Art ihrer Tätigkeit, ihrer Größe oder der Zahl ihrer Mitarbeiter von erheblicher öffentlicher Bedeutung sind, in den Kreis der Unternehmen von öffentlichem Interesse einzubeziehen. Von dieser Option hat der deutsche Gesetzgeber bis heute keinen Gebrauch gemacht.

Die Definition für Unternehmen von öffentlichem Interesse war für deutsche Unternehmen bisher von untergeordneter Bedeutung, da der deutsche Gesetzgeber bei der Umsetzung der Richtlinie aus 2006 durch das BilMoG von dem Wahlrecht des Art. 39 RL a.F. Gebrauch gemacht hatte, die dort bisher enthaltenen Bestimmungen zur Einrichtung von Prüfungsausschüssen und zur Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse ausschließlich auf kapitalmarktorientierte Unternehmen anzuwenden. Ein derartiges Wahlrecht ist in der Neufassung der Richtlinie nicht mehr vorgesehen.

Zukünftig fallen damit zusätzlich zu den **kapitalmarktorientierten Unternehmen** auch **nicht kapitalmarktorientierte Kreditinstitute und Versicherungen** in den Kreis der Unternehmen von öffentlichem Interesse. Für **Genossenschaften** und **Sparkassen** haben die Mitgliedsstaaten allerdings die Möglichkeit, diese gem. Art. 2 Abs. 3 VO von sämtlichen oder einzelnen Regelungen der VO zur Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse auszunehmen.

Auswirkungen auf deutsche Unternehmen

Aktuell wird davon ausgegangen, dass sich in Deutschland aufgrund der EU-Reform die Anzahl der Unternehmen von öffentlichem Interesse von 777 auf 1.592 erhöhen wird.² In dieser Zahl sind die mehr als 400 Sparkassen und über 1.000 Genossenschaftsbanken nicht enthalten, da es derzeit offen ist, ob Deutschland das Wahlrecht in Art. 2 Abs. 3 VO ausüben und Sparkassen und Genossenschaften vom Anwendungsbereich der Vorschriften für Unternehmen des öffentlichen Interesses ausnehmen wird.

Ob der deutsche Gesetzgeber entsprechend dem o.g. Wahlrecht noch weitere Unternehmen in den Kreis der Unternehmen von öffentlichem Interesse einbeziehen wird, die aufgrund der Art ihrer Tätigkeit, ihrer Größe oder der Zahl ihrer Mitarbeiter von erheblicher öffentlicher Bedeutung sind, bleibt abzuwarten.

Für nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen in Deutschland gilt es somit, die deutsche Gesetzgebung zur Abgrenzung des Kreises der Unternehmen von öffentlichem Interesse zu verfolgen, um ggf. frühzeitig auf die weitreichenden Folgen einer entsprechenden Einstufung vorbereitet zu sein.

² Vgl. Wirtschaftsprüferkammer (2014): EU-Parlament und EU-Rat beschließen Reform der Abschlussprüfung, in: WPK-Magazin, 2/2014, S. 4–8, hier S. 6.

3. Prüfungsausschuss und Aufsichtsrat

3.1 Pflicht zur Einrichtung eines Prüfungsausschusses

Wie Art. 41 RL a. F. bestimmt nun auch Art. 39 RL n.F., dass jedes Unternehmen von öffentlichem Interesse einen Prüfungsausschuss haben muss. Aufgrund der nun nicht mehr bestehenden Möglichkeit, die nationale Anwendung der EU-Regelungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse auf kapitalmarktorientierte Unternehmen zu beschränken, werden in Deutschland zukünftig auch Prüfungsausschüsse für nicht-kapitalmarktorientierte Kreditinstitute und Versicherungen sowie ggf. weitere vom Gesetzgeber als Unternehmen von öffentlichem Interesse klassifizierte Unternehmen einzurichten sein. Wie die bisherige Richtlinie sieht jedoch auch deren Neufassung für die Mitgliedsstaaten die Option zur Gewährung von Ausnahmen vor. Diese betreffen:

- **Tochtergesellschaften, die das Kriterium eines Unternehmens von öffentlichem Interesse erfüllen, wenn auf Konzernebene ein Prüfungsausschuss eingerichtet ist**, der den Anforderungen der RL n.F. und VO entspricht. Der deutsche Gesetzgeber hatte bei der Umsetzung der RL a.F. durch das BilMoG von einer entsprechenden Befreiung für kapitalmarktorientierte Tochtergesellschaften keinen Gebrauch gemacht und dies mit der Bedeutung des Kapitalmarkts begründet. Wie er zukünftig, insbesondere bei nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen verfahren wird, bleibt abzuwarten.
- **EU-regulierte Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW) und alternative Investmentfonds (AIF)**. Da es sich in Deutschland zum Zeitpunkt der Umsetzung der RL a.F. bei diesen Investmentfonds um Sondervermögen handelte, war eine ausdrückliche Befreiung durch den Gesetzgeber nicht erforderlich, für die Kapitalanlagegesellschaften galten die aktienrechtlichen Vorschriften analog. Entsprechendes gilt seit dem Inkrafttreten des Kapitalanlagegesetzbuchs in 2013, sofern die Investmentfonds als Sondervermögen aufgelegt sind. Darüber hinaus gelten für externe Kapitalverwaltungsgesellschaften, die Investmentaktiengesellschaften oder Investmentkommanditgesellschaften managen, die aktienrechtlichen Bestimmungen.
- **Emittenten von sog. Asset-backed Securities**, die dazu im Anhang zum Jahresabschluss die Gründe offenlegen müssen, warum kein Prüfungsausschuss eingerichtet wurde. Der deutsche Gesetzgeber hat diese Befreiung bereits in § 324 Abs. 1 Nr. 1 HGB umgesetzt.
- **bestimmte Kreditinstitute**, hier solche, die einen geregelten Markt (d.i. ein organisierter Markt i.S.d. § 2 Abs. 5 WpHG) ausschließlich für die Ausgabe von Schuldtiteln in Anspruch nehmen, soweit deren Nominalwert insgesamt unter 100 Mio. Euro ist und kein Prospekt nach Richtlinie 2003/71/EG veröffentlicht wird. Der deutsche Gesetzgeber hat diese Befreiung bereits in § 324 Abs. 1 Nr. 2 HGB umgesetzt. Ob diese Befreiung in gleicher Art und Weise zukünftig Bestand haben wird, bleibt abzuwarten. Insbesondere ist fraglich, ob auch – was konsequent wäre – Kreditinstitute befreit werden können, die keinen geregelten Markt in Anspruch nehmen. Zumindest vom Wortlaut der RL n.F. her ist dies offenbar nicht vorgesehen.

Ist der Prüfungsausschuss Teil des Verwaltungs- oder Aufsichtsorgans, so können es die Mitgliedsstaaten zulassen oder verlangen, dass das Gesamtorgan die Aufgaben des Prüfungsausschusses zur Erfüllung der sich aus der RL n.F. und der VO ergebenden Pflichten wahrnimmt. Unter der Voraussetzung, dass der deutsche Gesetzgeber von diesem Wahlrecht Gebrauch macht, dürfte sich bei den deutschen Unternehmen von öffentlichem Interesse, die bereits heute über einen entsprechend der aktienrechtlichen Vorschriften gebildeten Aufsichtsrat verfügen, mit Blick auf das **Verhältnis zwischen Prüfungsausschuss und Gesamtaufichtsrat** und die entsprechende Pflichtenverteilung wenig ändern. Für die neu in den Kreis der Unternehmen von öffentlichem Interesse eintretenden nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen, die keinen solchen Aufsichtsrat haben, wird der heute nur für kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften ohne einen solchen Aufsichtsrat bestehende **Auffangtatbestand** zur Schaffung eines Prüfungsausschusses (§ 324 HGB i.V.m. § 264d HGB) entsprechend anzupassen sein.

Anforderungen an die Mitglieder des Prüfungsausschusses

Der Prüfungsausschuss setzt sich gem. Art. 39 RL n.F. aus nicht an der Geschäftsführung beteiligten Mitgliedern des Verwaltungs- und/oder Aufsichtsorgans und/oder Mitgliedern, die von der Gesellschafter- oder Hauptversammlung bestellt werden, zusammen. Die Ausschussmitglieder müssen zusammen mit dem „Sektor“ (gemeint sein dürfte die Branche), in dem das geprüfte Unternehmen tätig ist, vertraut sein. Bei dieser neuen Regelung der **Branchenkenntnis** wird sich ggf. die Frage nach einer angemessenen Besetzung des Prüfungsausschusses oder Aufsichtsrats bei diversifizierten Konzernen stellen.

Unverändert zum geltenden Recht muss mindestens ein Mitglied des Prüfungsausschusses über **Sachverstand im Bereich der Rechnungslegung und/oder der Abschlussprüfung** verfügen.

Während jedoch bisher die Anforderung bestand, dass dieses sachverständige Mitglied gleichzeitig unabhängig zu sein hatte, wobei auf die Empfehlung der EU-Kommission vom 15. Februar 2005 zu den „Aufgaben von nicht geschäftsführenden Direktoren/Aufsichtsratsmitgliedern/börsennotierter Gesellschaften sowie zu den Ausschüssen des Verwaltungs-/Aufsichtsrats“ Bezug genommen wurde, wird in der RL n.F. die Forderung der **Unabhängigkeit von dem geprüften Unternehmen** – ebenfalls in den Erwägungsgründen mit Verweis auf die EU-Empfehlung – an die Mehrheit der Mitglieder des Prüfungsausschusses und an den Ausschussvorsitzenden, nicht jedoch zwingend an den Sachverständigen gestellt. Interessant ist weiterhin, dass die RL n.F. nun den Mitgliedsstaaten eine Option einräumt, den Prüfungsausschuss von den Unabhängigkeitsanforderungen zu befreien, wenn alle Mitglieder des Prüfungsausschusses gleichzeitig Mitglieder des Verwaltungs- oder Aufsichtsorgans sind.

Auswirkungen auf Prüfungsausschüsse in Deutschland

Infolge der Erweiterung des Kreises der Unternehmen von öffentlichem Interesse wird auch die Zahl der Unternehmen steigen, die grundsätzlich einen Prüfungsausschuss einrichten müssen. Betroffen hiervon sind vor allem nicht kapitalmarktorientierte Banken und Versicherungen.

Sämtliche betroffene Unternehmen sollten die weitere Gesetzgebung hinsichtlich der unter der RL n.F. möglichen Ausnahmeregelungen im Auge behalten. Hieraus könnten sich insbesondere Befreiungsregeln für Tochtergesellschaften ergeben, die als Unternehmen von öffentlichem Interesse gelten.

Hinsichtlich der Besetzung des Prüfungsausschusses steht bereits fest, dass künftig stärker auf das Branchen-Know-how der Mitglieder zu achten sein wird. Unklar ist jedoch noch, welche Anforderungen an die Unabhängigkeit der Prüfungsausschussmitglieder zu stellen sein werden. Der deutsche Gesetzgeber hat hier die Wahl, keine besonderen Unabhängigkeitsanforderungen zu stellen, wenn alle Mitglieder des Prüfungsausschusses auch Aufsichtsratsmitglieder sind, oder aber zu fordern, dass die Mehrheit der Mitglieder des Prüfungsausschusses und der Ausschussvorsitzende unabhängig sein müssen.

3.2 Aufgaben des Prüfungsausschusses bzw. Aufsichtsrats

Die Aufgaben des Prüfungsausschusses bestehen gem. Art. 39 Abs. 6 RL n.F. unter anderem in:

- der Unterrichtung des Verwaltungs- oder Aufsichtsorgans des geprüften Unternehmens über das Ergebnis der Abschlussprüfung. Dabei ist darzulegen, wie die Abschlussprüfung zur Integrität der Rechnungslegung beigetragen hat und welche Rolle der Prüfungsausschuss in diesem Prozess gespielt hat,
- der **Überwachung³ des Rechnungslegungsprozesses** und der Unterbreitung von „Empfehlungen oder Vorschlägen zur Gewährleistung von dessen Integrität“. Die Ergänzung der in der RL a.F. formulierten Überwachungsaufgabe um das Unterbreiten von Empfehlungen lässt darauf schließen, dass nunmehr vom Prüfungsausschuss eine aktivere Rolle als bisher erwartet wird, die – mehr in die Zukunft gerichtet – eine korrekte Funktionsweise (Prozessintegrität) der Rechnungslegung bezweckt.
- der **Überwachung der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems und des Risikomanagementsystems sowie gegebenenfalls der internen Revision** des Unternehmens, sofern die Rechnungslegung des Unternehmens berührt wird, wobei die Unabhängigkeit des Prüfungsausschusses nicht verletzt werden soll. Diese bereits in der RL a.F. aufgeführte Aufgabe wurde insoweit neu formuliert, als nun der Umfang der Überwachungspflichten auf unternehmerische Kontrollsysteme abstellt, die eine Berührung mit der Rechnungslegung haben. Darüber hinaus wird die Unabhängigkeit des Prüfungsausschusses klargestellt.
- der **Überwachung der Abschlussprüfung** des Jahresabschlusses und des konsolidierten Abschlusses, wobei - dies wird in RL n.F. ergänzt - insbesondere die Erkenntnisse und Schlussfolgerungen der Abschlussprüferaufsicht aus deren Inspektionen berücksichtigt werden sollen.

³ In der deutschen Fassung der Änderungsrichtlinie wird das in der englischen Fassung unverändert aus der RL a.F. übernommene Verb „to monitor“ mit „zu beobachten“ übersetzt, während in 2006 „zu überwachen“ verwendet wurde. § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG verwendet in seiner aktuellen Fassung den Begriff „sich mit der Überwachung () befassen“.

- **der Überprüfung und Überwachung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers**, wobei die Richtlinie in ihrer Neufassung weit über die Altfassung hinausgeht, deren Fokus auf den vom Abschlussprüfer erbrachten Nichtprüfungsleistungen lag. Der Prüfungsausschuss hat sich nun mit dem gesamten in der Neufassung der Richtlinie und der VO zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers enthaltenen Regelwerk zu beschäftigen; dies sind
 - die allgemeinen Grundsätze zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gemäß Art. 22 RL n.F., einschließlich der Gefährdung der Unabhängigkeit bei Unternehmenstransaktionen und -zusammenschlüssen,
 - die Regelungen des Art. 22a RL n.F., nach denen Wirtschaftsprüfer, die an einer Abschlussprüfung des betroffenen Unternehmens beteiligt waren, für ein Jahr nach ihrer Mitwirkung an der Prüfung bzw. bei verantwortlichen Prüfungspartnern für zwei Jahre nicht für eine zentrale Führungsposition oder Mitgliedschaft in Prüfungsausschuss oder Aufsichtsrat des Unternehmens in Frage kommen,
 - die vom Abschlussprüfer selbst zur Sicherung seiner Unabhängigkeit vorzunehmenden organisatorischen und qualitätssichernden Maßnahmen gem. Art. 24a und 24b RL n.F.,
 - die vom Abschlussprüfer selbst anzustellende Beurteilung seiner Unabhängigkeit und der Einhaltung der Rotationsregeln, einschließlich der diesbezüglich jährlich schriftlich gegenüber dem Prüfungsausschuss abzugebenden Erklärung und der mit diesem zu erörternden Gefährdungen der Unabhängigkeit und der diesbezüglichen Schutzmaßnahmen (Art. 6 VO),
 - die Entscheidung nach Art. 4 VO darüber, ob in dem Fall, in dem der Abschlussprüfer in den zurückliegenden drei Geschäftsjahren mehr als 15% seiner insgesamt vereinnahmten Honorare von dem zu prüfenden Unternehmen bezogen hat, ein anderer Abschlussprüfer vor Erteilung des Bestätigungsvermerks eine externe Qualitätssicherung durchzuführen hat bzw. ob bei einer weiteren Überschreitung dieser Grenze bis zu maximal zwei Jahren der bisherige Abschlussprüfer weiter Abschlussprüfer bleiben darf,
 - die **Pflicht des Prüfungsausschusses zur Überprüfung und Überwachung der Angemessenheit der vom Abschlussprüfer erbrachten Nichtprüfungsleistungen**, insbesondere die Genehmigung solcher Leistungen „nach gebührender Beurteilung der Gefährdung der Unabhängigkeit und der angewendeten Schutzmaßnahmen“ sowie ggf. die Erstellung von Leitlinien für bestimmte, je nach Mitgliedsstaatenwahlrecht zulässige Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen durch den Abschlussprüfer (Art. 5 VO).
- der **Durchführung des Auswahlverfahrens für den Abschlussprüfer** und der Abgabe einer entsprechenden Empfehlung für dessen Bestellung, sofern diese Aufgabe nicht in Ausübung eines Mitgliedsstaatenwahlrechts auf einen Nominierungsausschuss übertragen wird.

Auswirkungen auf die Tätigkeit von Aufsichtsräten und Prüfungsausschüssen in Deutschland

Wie oben bereits geschildert, wird es in Deutschland i.d.R. von der Organisation des Aufsichtsrats abhängen, ob und in welchem Umfang diese Aufgaben von einem gesondert eingerichteten Prüfungsausschuss wahrgenommen werden. Die Letztverantwortung dürfte unverändert zum geltenden Recht beim Gesamtaufichtsrat verbleiben.

Bezogen auf die deutsche Aufsichtsratspraxis steht zu erwarten, dass die Tätigkeit des Prüfungsausschusses infolge der Neuregelungen noch stärker auf die Überwachung der Abschlussprüfung und des Rechnungslegungsprozesses fokussiert wird. Zum einen werden die Überwachungspflichten hinsichtlich der unternehmerischen Kontrollsysteme auf Systemelemente beschränkt, die eine Berührung mit der Rechnungslegung aufweisen – wobei hier eine trennscharfe Abgrenzung zwischen Systemüberwachung und Verhinderung von Fehlern schwierig sein dürfte. Zum anderen wird vom Prüfungsausschuss nicht nur erwartet, eine funktionierende, unabhängige Abschlussprüfung sicherzustellen, sondern auch, den „Rechnungslegungsprozess zu beobachten und Empfehlungen oder Vorschläge zur Gewährleistung von dessen Integrität zu unterbreiten“. Bei vielen Prüfungsausschüssen werden somit zusätzliche Arbeitsinhalte anfallen, vor allem im Zusammenhang mit

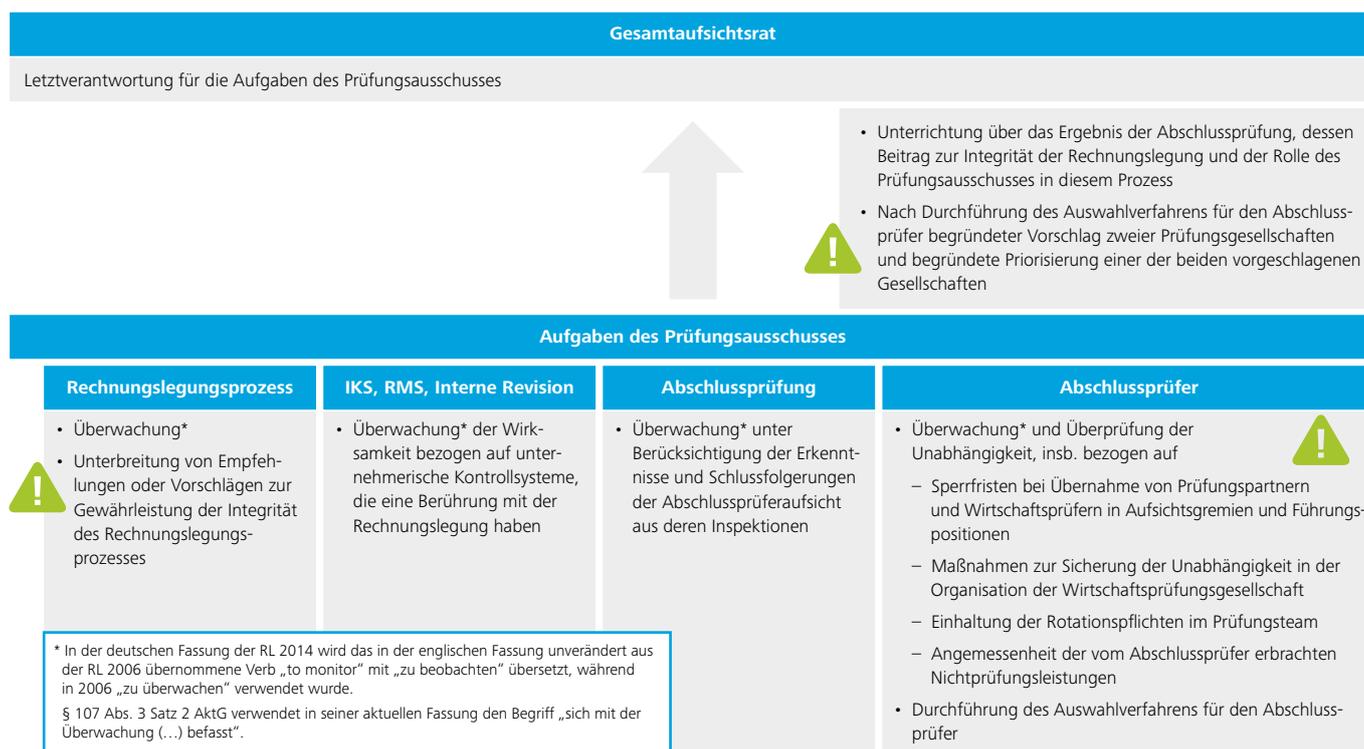
- der Auswahl des Abschlussprüfers (siehe hierzu im Einzelnen Kapitel 5 unten)
- der Überwachung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und der Qualität der Abschlussprüfung sowie
- der Beobachtung des Rechnungslegungsprozesses einschließlich der Erarbeitung von Empfehlungen oder Vorschlägen zur Gewährleistung der Prozessintegrität.

Offen bleibt, welche Intensität die Tätigkeit des Aufsichtsrats annehmen soll. Die unterschiedliche Übersetzung des in der englischen Fassung der RL verwendeten Verbs „to monitor“ mit „überwachen“ (RL a.F.), „beobachten“ (RL n.F.) und – in Auslegung durch den deutschen Gesetzgeber – mit „sich mit der Überwachung befassen“ (§ 107 Abs. 2 AktG) spiegelt die bestehenden Auslegungsspielräume wider. Diese finden ihren Niederschlag in der „Diversity in practice“, die sich in diesem Zusammenhang in der deutschen Aufsichtsratslandschaft herausgebildet hat.

Gleichzeitig könnte die stärkere Fokussierung dazu führen, dass die Arbeit des Prüfungsausschusses in der Öffentlichkeit stärker an der Qualität der Rechnungslegung und Prüfung gemessen wird.

Angesichts der begrenzten Ressourcen von (meist nebenberuflich tätigen) Prüfungsausschussmitgliedern könnte die Erweiterung des Aufgabenfelds um fachlich wie zeitlich durchaus anspruchsvolle Aufgaben dazu führen, dass vom Prüfungsausschuss vermehrt externe Unterstützung zur Erfüllung seiner umfangreicheren Aufgaben in Anspruch genommen werden muss.

Abb. 1 – Aufgaben des Prüfungsausschusses bei Unternehmen von öffentlichem Interesse



4. Reform der Berichterstattung des Abschlussprüfers

4.1 Reform der externen Berichterstattung (Bestätigungsvermerk)

Art. 28 RL n.F. regelt erstmals die Mindestinhalte eines Bestätigungsvermerks für alle Abschlussprüfungen. Darüber hinaus sieht Art. 10 VO zusätzliche Mindestinhalte des Bestätigungsvermerks bei der Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse vor. Den Mitgliedsstaaten wird jeweils die Option eingeräumt, zusätzliche Anforderungen hinsichtlich des Inhalts des Bestätigungsvermerks festzulegen.

Die gemäß RL n.F. für alle Abschlussprüfungen vorgeschriebenen Mindestinhalte des Bestätigungsvermerks werden bereits vom IDW Prüfungsstandard 400 (Grundsätze für die ordnungsgemäße Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen) als Pflichtbestandteil eines Bestätigungsvermerks erfasst. Neuerungen ergeben sich somit nur für Unternehmen von öffentlichem Interesse. Diese betreffen folgende Angaben im (der Öffentlichkeit zugänglichen) Bestätigungsvermerk:

- von wem oder von welchem Organ der Abschlussprüfer bestellt wurde sowie das Datum der Bestellung,
- die gesamte ununterbrochene Mandatsdauer einschließlich bereits erfolgter Verlängerungen und erneuter Bestellungen,
- Untermauerung des Prüfungsurteils durch eine Beschreibung der bedeutsamsten beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen, einschließlich Fraud-Risiken, eine Zusammenfassung der Reaktion des Prüfers auf diese Risiken und ggf. wichtige Feststellungen in Bezug auf diese Risiken,
- Darlegung, in welchem Maße die Abschlussprüfung als dazu geeignet angesehen wurde, Unregelmäßigkeiten, einschließlich Betrug, aufzudecken,
- Bestätigung, dass das Prüfungsurteil mit dem zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss im Einklang steht (siehe unten Kapitel 4.2; darüber hinausgehende Verweise auf diesen Bericht sind explizit verboten),
- Erklärung, dass keine verbotenen Nichtprüfungsleistungen nach Art. 5 Abs. 1 VO erbracht wurden und der Abschlussprüfer bei der Durchführung der Abschlussprüfung seine Unabhängigkeit von dem geprüften Unternehmen gewahrt hat,
- Angabe der Leistungen, die vom Abschlussprüfer/der Prüfungsgesellschaft für das geprüfte Unternehmen oder die von ihm beherrschten Unternehmen zusätzlich zur Abschlussprüfung erbracht wurden und die im Lagebericht oder in den Abschlüssen nicht angegeben wurden.

Auswirkungen auf Bestätigungsvermerke in Deutschland

Durch die direkte Anwendung der Neuregelungen zum Bestätigungsvermerk werden sich nur für Unternehmen von öffentlichem Interesse Änderungen ergeben, die insbesondere eine Abwendung vom bisherigen Formeltestat nach sich ziehen. Inwieweit diese Änderungen eine Ausstrahlungswirkung auf die Berichterstattung über die Abschlussprüfung bei anderen Unternehmen entfalten werden, bleibt abzuwarten.

Die zusätzlichen Angabepflichten im Bestätigungsvermerk lenken das Augenmerk des Lesers auf

- die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers sowie die bisherige Mandatsdauer,
- die im Rahmen der Prüfung identifizierten Risiken sowie
- die Grenzen der Aussagefähigkeit der Abschlussprüfung im Falle von Fraud-Fällen.

Insgesamt gewinnt der Bestätigungsvermerk damit deutlich an Aussagekraft, insbesondere durch die verpflichtende Nennung der Prüfungsrisiken und den Umgang mit diesen Risiken im Rahmen der Abschlussprüfung. Anlegern könnte diese Information als Anknüpfungspunkt für die kritische Würdigung ihrer Anlageentscheidung sowie weitere Nachfragen im Rahmen der Hauptversammlung dienen.

Die zusätzlich geforderten Angaben zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers können bereits heute vom (kundigen und interessierten) Leser zusammengetragen werden. Die Platzierung an prominenter Stelle im Bestätigungsvermerk wird jedoch vermutlich dazu führen, dass das Thema Unabhängigkeit des Abschlussprüfers auf den Hauptversammlungen stärker thematisiert und kritischer hinterfragt wird als bisher.

Schließlich soll die explizite Abgrenzung einer Abschlussprüfung von einer Fraud-Prüfung dazu beitragen, die Erwartungslücke hinsichtlich der Leistung einer Abschlussprüfung zu verringern. Sowohl der Prüfungsausschuss als auch der Abschlussprüfer dürften somit ein Interesse an der Umsetzung dieser neuen Vorschrift haben.

Es bleibt abzuwarten, inwieweit der deutsche Gesetzgeber in Ausübung seines Wahlrechts zusätzliche Berichtspflichten über die Anforderungen der VO hinaus vorsehen wird.

Das International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) hat im Oktober 2014 ein grundlegendes Projekt zur Neuformulierung des Bestätigungsvermerks abgeschlossen. Als wesentliche Änderung hat der Abschlussprüfer bei der Abschlussprüfung börsennotierter Unternehmen über die von ihm festgestellten, besonders wichtigen Prüfungssachverhalte (sog. Key Audit Matters) unternehmensindividuell im Bestätigungsvermerk zu berichten. Die neuen Standards werden voraussichtlich bei der Prüfung von Abschlüssen für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 15.12.2016 enden, anzuwenden sein.

4.2 Reform der internen Berichterstattung (Prüfungsbericht)

Ausschließlich für Unternehmen von öffentlichem Interesse schreibt Art. 11 VO zukünftig die Erstellung eines schriftlichen Prüfungsberichts vor, der grundsätzlich an den Prüfungsausschuss und/oder den Aufsichtsrat zu richten ist und nicht später als der Bestätigungsvermerk vorgelegt werden darf. Dieser Bericht ist nicht öffentlich, die Mitgliedsstaaten können jedoch gestatten, dass der Prüfungsausschuss ihn gemäß nationalem Recht bestimmten Dritten gegenüber offenlegt.

Art. 11 VO definiert die Mindestinhalte des Berichts, wobei die Mitgliedsstaaten zusätzliche Anforderungen festlegen können. Thematisch geordnet betreffen die Mindestinhalte folgende Punkte:

a) Angaben zu den eingesetzten Prüfern einschl. hinzugezogener Sachverständiger

- Erklärung über die Unabhängigkeit des Prüfers nach Art. 6 Abs. 2 Buchst. a VO,
- gegebenenfalls den Hinweis darauf, dass der Abschlussprüfer Vorkehrungen getroffen hat, dass bestimmte Tätigkeiten von einem anderen Abschlussprüfer, der nicht demselben Netzwerk angehört, durchgeführt werden, oder dass auf die Arbeit externer Sachverständiger zurückgegriffen wird, sowie die Bestätigung, dass der Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft seitens des anderen Abschlussprüfers und/oder des externen Sachverständigen eine Bestätigung hinsichtlich seiner Unabhängigkeit erhalten hat,
- Angabe jedes an der Prüfung beteiligten verantwortlichen Prüfungspartners, falls die Abschlussprüfung von einer Prüfungsgesellschaft durchgeführt wurde,
- im Zusammenhang mit der Abschlussprüfung eines konsolidierten Abschlusses gegebenenfalls die Angabe, welche Prüfungsarbeiten von Prüfern aus einem Drittland oder von Prüfungsgesellschaft(en), bei denen es sich nicht um Mitglieder desselben Netzwerks wie das des Prüfers des konsolidierten Abschlusses handelt, ausgeführt wurden.

b) Angaben zur Durchführung der Prüfung

- Beschreibung des Umfangs und des Zeitplans der Prüfung,
- Beschreibung der Aufgabenverteilung zwischen den Prüfungsgesellschaften, sofern zwei oder mehr Prüfungsgesellschaften bestellt wurden,
- Beschreibung der verwendeten Methode, u. a. dahingehend, welche Kategorien der Bilanz direkt überprüft wurden und welche Kategorien dabei System- und Zuverlässigkeitsprüfungen unterzogen wurden, einschließlich einer Erläuterung wesentlicher Veränderungen bei der Gewichtung von System- und Zuverlässigkeitsprüfungen gegenüber dem Vorjahr, selbst wenn die Abschlussprüfung im Vorjahr von anderen Abschlussprüfern oder anderen Prüfungsgesellschaften durchgeführt wurde,
- Darlegung der quantitativen Wesentlichkeitsgrenze, die bei der Durchführung der Abschlussprüfung für den Abschluss als Ganzes zugrunde gelegt wurde, und gegebenenfalls der Wesentlichkeitsgrenzen, für die Prüfung bestimmter Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Darlegungen zugrunde gelegt wurde, sowie Darlegung der qualitativen Faktoren, die bei der Festlegung der Wesentlichkeitsgrenze berücksichtigt wurden.

c) Angaben zur Interaktion zwischen Prüfungsgesellschaft, geprüftem Unternehmen und dessen Überwachungsgremien während der Prüfung

- Beschreibung der Art, der Häufigkeit und des Umfangs der Kommunikation
 - mit dem Prüfungsausschuss oder dem Gremium, das bei dem geprüften Unternehmen vergleichbare Funktionen hat,
 - dem Unternehmensleitungsorgan und
 - dem Verwaltungs- oder Aufsichtsorgan des geprüften Unternehmens, einschließlich der Zeitpunkte der Zusammenkünfte mit diesen Organen,
- Angabe, ob das geprüfte Unternehmen alle verlangten Erläuterungen und Unterlagen geliefert hat,
- Angaben über:
 - etwaige bedeutsame Schwierigkeiten, die während der Abschlussprüfung aufgetreten sind und
 - etwaige sich aus der Abschlussprüfung ergebende bedeutsame Sachverhalte, die besprochen wurden oder Gegenstand des Schriftverkehrs mit dem Management waren.

d) Wesentliche Prüfungsfeststellungen

- Angabe und Erläuterung von Einschätzungen zu bestimmten im Laufe der Prüfung festgestellten Ereignissen oder Gegebenheiten, die erhebliche Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können, sowie die Angabe und Erläuterung von Einschätzungen dazu, ob diese Ereignisse oder Gegebenheiten eine wesentliche Unsicherheit darstellen; ferner eine Zusammenfassung aller Garantien, Prüfbescheinigungen (Comfort Letters), Hilfszusagen der öffentlichen Hand und anderer unterstützender Maßnahmen, die bei der Beurteilung der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung seiner Tätigkeit berücksichtigt wurden,
- Angabe bedeutsamer Mängel im internen Finanzkontrollsystem des geprüften Unternehmens oder – im Falle konsolidierter Abschlüsse – der Muttergesellschaft oder im Rechnungslegungssystem. Im zusätzlichen Bericht wird hinsichtlich jeder dieser bedeutsamen Mängel festgestellt, ob sie vom Management beseitigt wurden oder nicht,
- Angabe von im Laufe der Prüfung festgestellten bedeutsamen Sachverhalten im Zusammenhang mit der tatsächlichen oder vermuteten Nichteinhaltung von Rechtsvorschriften oder des Gesellschaftsvertrags bzw. der Satzung der Gesellschaft, soweit sie für die Fähigkeit des Prüfungsausschusses, seine Aufgaben wahrzunehmen, als relevant betrachtet werden,
- Angabe und Beurteilung der bei den verschiedenen Posten des Jahres- oder konsolidierten Abschlusses angewandten Bewertungsmethoden einschließlich etwaiger Auswirkungen von Änderungen an diesen Methoden,
- im Fall der Prüfung eines konsolidierten Abschlusses die Erläuterung des Umfangs der Konsolidierung und der vom geprüften Unternehmen auf etwaige nicht konsolidierte Unternehmen angewandten Ausschlusskriterien sowie die Angabe, ob die angewandten Kriterien im Einklang mit den Rechnungslegungsregelungen stehen.

Darüber hinaus sind etwaige sonstige Sachverhalte aufzunehmen, die sich aus der Abschlussprüfung ergeben und die nach dem fachkundigen Urteil des Prüfers für die Aufsicht über den Rechnungslegungsprozess bedeutsam sind.

Auswirkungen auf die Berichterstattungspraxis in Deutschland

Bereits im Vorfeld der Verabschiedung der EU-Reform wurde der deutsche Prüfungsbericht als „Exportschlager“ gehandelt, mit dem Ziel, die Kommunikation zwischen Prüfungsausschuss und Abschlussprüfer zu intensivieren und dem Prüfungsausschuss genauere Einblicke in die Durchführung der Abschlussprüfung und die wesentlichen Prüfungsergebnisse zu geben. Die EU-Kommission verbindet mit der geforderten Berichterstattung darüber hinaus das Ziel, die Prüfungsqualität zu verbessern.

Viele der geforderten Mindestinhalte sind bereits Gegenstand der schriftlichen Prüfungsberichte gemäß IDW Prüfungsstandard 450 (Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen) bzw. der mündlichen Berichterstattung des Abschlussprüfers im Rahmen der Bilanzsitzung des Prüfungsausschusses und/oder Aufsichtsrats gemäß IDW Prüfungsstandard 470 (Grundsätze für die Kommunikation des Abschlussprüfers mit dem Aufsichtsorgan). Es kommt jedoch zum Teil zu einer Verlagerung der bislang nur mündlich dargestellten Informationen in

den schriftlichen Prüfungsbericht. Dies ermöglicht dem Prüfungsausschuss bzw. Aufsichtsrat eine intensivere Befassung mit den Informationen im Vorfeld der Bilanzsitzung, erhöht jedoch gleichzeitig auch das Arbeitspensum des Abschlussprüfers und des Prüfungsausschusses und die Erwartungen, die an die Prüfung des Abschlusses durch den Prüfungsausschuss bzw. Aufsichtsrat gestellt werden.

Inwieweit es in Deutschland aufgrund der Neuregelungen erstmals zu einer abgestuften Abschlussprüfer-Berichterstattung an Unternehmen von öffentlichem Interesse und den übrigen Unternehmen kommen wird, bleibt abzuwarten.

5. Auswahl des Abschlussprüfers

5.1 Das Auswahlverfahren und die Rolle des Prüfungsausschusses/Aufsichtsrats

Mit der VO soll die bisherige Rolle des Prüfungsausschusses bei der Auswahl des Abschlussprüfers gestärkt werden (vgl. Erwäg 18 VO). So soll er dem Aufsichtsrat gegenüber eine **Empfehlung für die Bestellung des Abschlussprüfers** vorlegen (Art. 16 Abs. 2 S. 1 VO). In den Fällen, in denen der bisherige Abschlussprüfer

- nicht wiederbestellt werden soll,
- aufgrund der Rotationspflicht nicht wiederbestellt werden kann oder
- nach einer zur Verlängerung der ursprünglichen Höchstlaufzeit für das Prüfungsmandat verpflichtend durchgeführten öffentlichen Ausschreibung wiederbestellt werden soll.

muss der Prüfungsausschuss eine begründete Empfehlung abgeben, die mindestens zwei Vorschläge für das zu vergebende Prüfungsmandat zu enthalten hat, wobei der Prüfungsausschuss seine Präferenz für einen Abschlussprüfer unter Angabe der diesbezüglichen Gründe zum Ausdruck bringen soll (vgl. Art. 16 Abs. 2 S. 2 VO). Diese Empfehlung ist auch der Gesellschafter- bzw. Hauptversammlung bei der Wahl des Abschlussprüfers vorzulegen. Falls der Vorschlag von der Präferenz des Prüfungsausschusses abweicht, sind im Vorschlag die Gründe zu nennen, weshalb der Empfehlung nicht gefolgt wird (Art. 16 Abs. 5 S. 2 VO). Der oder die vom Aufsichtsrat empfohlenen Prüfer oder Prüfungsgesellschaften müssen jedoch am formalen Auswahlverfahren teilgenommen haben.

Weiterhin hat der Prüfungsausschuss in seiner Empfehlung zu erklären, dass diese „frei von ungebührlicher Einflussnahme durch Dritte“ ist und seine **Auswahl nicht durch vertragliche Regelungen des Unternehmens mit Dritten eingeschränkt** wurde, die zu einer Beschränkung auf einen einzelnen Abschlussprüfer bzw. auf bestimmte Kategorien oder Listen von Abschlussprüfern führen würden. Solche Vertragsklauseln sind bereits nach Art. 37 Abs. 3 RL n.F. nichtig – hierauf verweist die VO in Art. 16 Abs. 6. Jeder Versuch zur Durchsetzung einer solchen Klausel ist der zuständigen Aufsichtsbehörde anzuzeigen (Art. 16 Abs. 6 VO).

Der (zu begründenden) Empfehlung des Prüfungsausschusses geht ein striktes **Auswahlverfahren** voraus, für das der Prüfungsausschuss verantwortlich ist und das die nachfolgenden Kriterien zu erfüllen hat:⁴

- **Aufforderung zur Angebotsabgabe:** Nach dem Wortlaut der VO steht es dem Unternehmen frei, beliebige Prüfungsgesellschaften zur Angebotsabgabe aufzufordern, sofern sich diese nicht in einer vierjährigen Abkühlphase befinden, die nach einer erfolgten Zwangsrotation sowohl für den ehemaligen Abschlussprüfer als auch für dessen Netzwerkmitglieder einsetzt. Andererseits sollen solche Prüfungsgesellschaften „in keiner Weise ausgeschlossen“ werden, „die im vorausgegangenen Kalenderjahr [...] weniger als 15% der von Unternehmen von öffentlichem Interesse gezahlten Gesamthonorare erhalten haben“. Ziffer 18 der Erwägungen führt hierzu aus: „Bei einem solchen Auswahlverfahren sollte das geprüfte Unternehmen Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaften mit geringem Marktanteil nicht an der Abgabe von Angeboten hindern.“ Indem mit dieser Vorschrift der Quasi-Ausschluss von bestimmten Prüfungsgesellschaften vom Verfahren verhindert werden soll, kann wohl im übertragenen Sinne von einer „**öffentlichen Ausschreibung**“ gesprochen werden, an der sich eben nur die von der Abkühlphase betroffenen Prüfungsgesellschaften nicht beteiligen dürfen.
- **Ausschreibungsunterlagen:** Diese Unterlagen sollen die Erfassung der Geschäftstätigkeit und der Art der durchzuführenden Prüfung ermöglichen und „**transparente, diskriminierungsfreie Auswahlkriterien**“ für die Beurteilung der eingereichten Angebote enthalten. Wird von nationalen Behörden die Einhaltung bestimmter Qualitätsstandards bei der Abschlussprüfung verlangt, sind diese den Ausschreibungsunterlagen beizufügen. Ansonsten ist das Unternehmen in der Gestaltung des Auswahlverfahrens frei und kann, so regelt es die VO ausdrücklich, im Laufe des Verfahrens mit den Bietern Verhandlungen führen.
- **Auswertung der Angebote:** Die Beurteilung der eingegangenen Angebote durch das Unternehmen hat nach den in den Ausschreibungsunterlagen festgelegten Auswahlkriterien zu erfolgen. Die in diesem Verfahren gezogenen Schlussfolgerungen münden in einem Bericht, der vom Prüfungsausschuss „validiert“ wird. Dabei haben Unternehmen und Prüfungsausschuss alle Erkenntnisse und Schlussfolgerungen zu berücksichtigen, die sich mit Bezug auf

⁴ Die Übergangsvorschrift in Art. 41 Abs. 3 VO sieht hierzu vor, dass die Vorschriften zum Auswahlverfahren gem. Art. 16 Abs. 3 VO für Prüfungsmandate nur nach Ablauf der grundsätzlichen Höchstlaufzeit von zehn Jahren gelten. Ob freiwillige Ausschreibungen stets von den Vorschriften zum Auswahlverfahren ausgenommen werden sollen, ist noch nicht endgültig geklärt.

die bietenden Prüfungsgesellschaften aus den durch die Aufsichtsbehörde veröffentlichten Inspektionsberichten ergeben.

- **Darlegungslast:** Das Unternehmen muss auf Verlangen der Aufsichtsbehörde in der Lage sein, dieser gegenüber darzulegen, dass das Auswahlverfahren auf faire Weise durchgeführt wurde.

Kleine und mittlere Unternehmen von öffentlichem Interesse sowie **Unternehmen mit geringer Marktkapitalisierung** werden aufgrund der dadurch verursachten Kosten von der Durchführung eines derartigen Auswahlverfahrens **ausgenommen** (Erwägung (18) zur VO). Auch bei diesem Unternehmenskreis ist der Prüfungsausschuss jedoch verpflichtet, eine begründete Empfehlung zur Wahl des Abschlussprüfers wie oben dargestellt abzugeben.

Auswirkungen auf die Praxis in Deutschland

Aus dem oben dargestellten verpflichtenden Verfahren zur Auswahl des Abschlussprüfers ergeben sich einige grundlegende Neuerungen für die Praxis bei deutschen Unternehmen von öffentlichem Interesse. Diese beziehen sich zum einen auf das Auswahlverfahren des Abschlussprüfers selbst und zum anderen auf dessen Transparenz für die Öffentlichkeit.

Grundsätzlich ändert sich am Ausschreibungsverfahren, dass dessen vorschriftsgemäße Durchführung künftig einer behördlichen Kontrolle unterstellt wird. Dies dürfte zu einem höheren Formalisierungsgrad des Prozesses führen sowie zu einer Ausweitung des Adressatenkreises, um die Erfüllung der Anforderungen an eine quasi-öffentliche Ausschreibung des Mandats nachweisen zu können.

Bemerkenswert ist, dass die VO die Gestaltung des Ausschreibungsprozesses wie auch die Vorauswahl des Abschlussprüfers dem Wortlaut nach in die Hand des geprüften Unternehmens legt. Der Prüfungsausschuss „validiert“ dem Wortlaut nach nur den Bericht über die vom Unternehmen getroffene Vorauswahl. Nach unserem Verständnis kann der Wortlaut der VO jedoch nicht dahingehend verstanden werden, dass die Verantwortung für die Auswahl des Abschlussprüfers vom Aufsichtsrat in das Unternehmen hinein verlagert werden soll. Vielmehr bleibt der Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss verantwortlich für die Auswahl des Abschlussprüfers, wobei er ggf. Ressourcen aus dem Unternehmen unter seiner Anleitung in Anspruch nehmen kann.

Schließlich liegt eine Neuerung darin, dass der Prüfungsausschuss dem Aufsichtsrat und dieser wiederum der Haupt- bzw. Gesellschafterversammlung zwei Prüfungsgesellschaften vorschlagen und diesen Vorschlag begründen muss. Gleichzeitig muss eine begründete Präferenz für eine der beiden Gesellschaften vorgetragen werden. Dies soll den Anlegern bei der Wahl des Abschlussprüfers ermöglichen, eine informierte Entscheidung zu treffen. Gleichzeitig erhöht diese Form der Entscheidungsfindung die Transparenz des Auswahlprozesses.

5.2 Prüferrotation und Auswahlentscheidung

Bedeutendste Neuregelung ist die nunmehr verpflichtende externe Rotation für den Abschlussprüfer des Mutterunternehmens und den Konzernabschlussprüfer.

Die VO sieht in Art. 17 eine grundsätzliche Höchstlaufzeit für die Summe der Mandate eines Abschlussprüfers bei einem Unternehmen von öffentlichem Interesse von maximal zehn Jahren vor, verlangt also den Wechsel des Abschlussprüfers nach Ablauf dieser Zeit.

Die Mitgliedsstaaten haben die Option, diese Rotationsperiode weiter zu verkürzen. So können z.B. Italien und die Niederlande die in diesen Ländern bereits eingeführten kürzeren Rotationszyklen von neun bzw. acht Jahren beibehalten. Umgekehrt besteht für die Mitgliedsstaaten auch die Möglichkeit, den Unternehmen einen längeren Rotationszyklus einzuräumen. Mitgliedsstaaten können über den Zehnjahreszeitraum hinaus den Rotationszyklus

- auf maximal 20 Jahre verlängern, sofern nach den ersten zehn Jahren eine Ausschreibung der Prüfung entsprechend der Vorgaben der Verordnung erfolgt ist (s.o. zum Auswahlverfahren), oder
- auf maximal 24 Jahre verlängern, wenn nach Ablauf der ersten zehn Jahre mehrere Prüfer (z.B. im Rahmen eines Joint Audit) bestellt werden, die dann auch einen gemeinsamen Prüfungsbericht abzugeben haben.

Die jeweilige grundsätzliche Höchstlaufzeit wird dabei nur verlängert, wenn der Aufsichtsrat auf Empfehlung des Prüfungsausschusses der Gesellschafterversammlung bzw. Hauptversammlung im Einklang mit dem nationalen Recht vorschlägt, das Mandat zu verlängern, und dieser Vorschlag angenommen wird (Art. 17 Abs. 5 VO).

Bei der Berechnung der Rotationszyklen sind auch die Zeiträume einzubeziehen, in denen eine vom fraglichen Abschlussprüfer erworbene oder mit diesem fusionierte Prüfungsgesellschaft Abschlussprüfer war (Art. 17 Abs. 8 VO).

Rotiert der Abschlussprüfer nach der vom Mitgliedstaat bestimmten Höchstlaufzeit (einschließlich der Verlängerungsoption) aus der Prüfung eines Unternehmens von öffentlichem Interesse heraus, darf weder er noch eine andere Prüfungsgesellschaft aus seinem Netzwerk in dem nachfolgenden Vierjahreszeitraum zum Abschlussprüfer des Unternehmens bestellt werden (Abkühlphase). Offen lässt die VO die Frage, wie zu verfahren ist, wenn das Unternehmen die Höchstlaufzeit nicht in vollem Umfang ausnutzt.

Die VO sieht für Zwecke der Prüferrotation Übergangsvorschriften vor, die – anders als die übrigen Regelungen der VO – sofort mit Inkrafttreten der VO am 16. Juni 2014 wirksam wurden. Die Übergangsregelungen richten sich nach der Länge des Zeitraums, in dem ein Abschlussprüfer bei ein und demselben Unternehmen von öffentlichem Interesse als Abschlussprüfer tätig war. Bei Unternehmen, die denselben Abschlussprüfer auch schon vor Beginn ihrer Eigenschaft als Unternehmen von öffentlichem Interesse hatten, beginnen die Fristen zur Ermittlung der verpflichtenden Prüferrotation erst ab dem Jahr, ab dem sie erstmals nach dem jeweiligen Mitgliedsstaatenrecht als Unternehmen von öffentlichem Interesse gelten.

Die Übergangsfristen der EU-Regulation stellen sich grafisch wie folgt dar:

Abb. 2 – Übergangsfristen für die Pflichtrotation



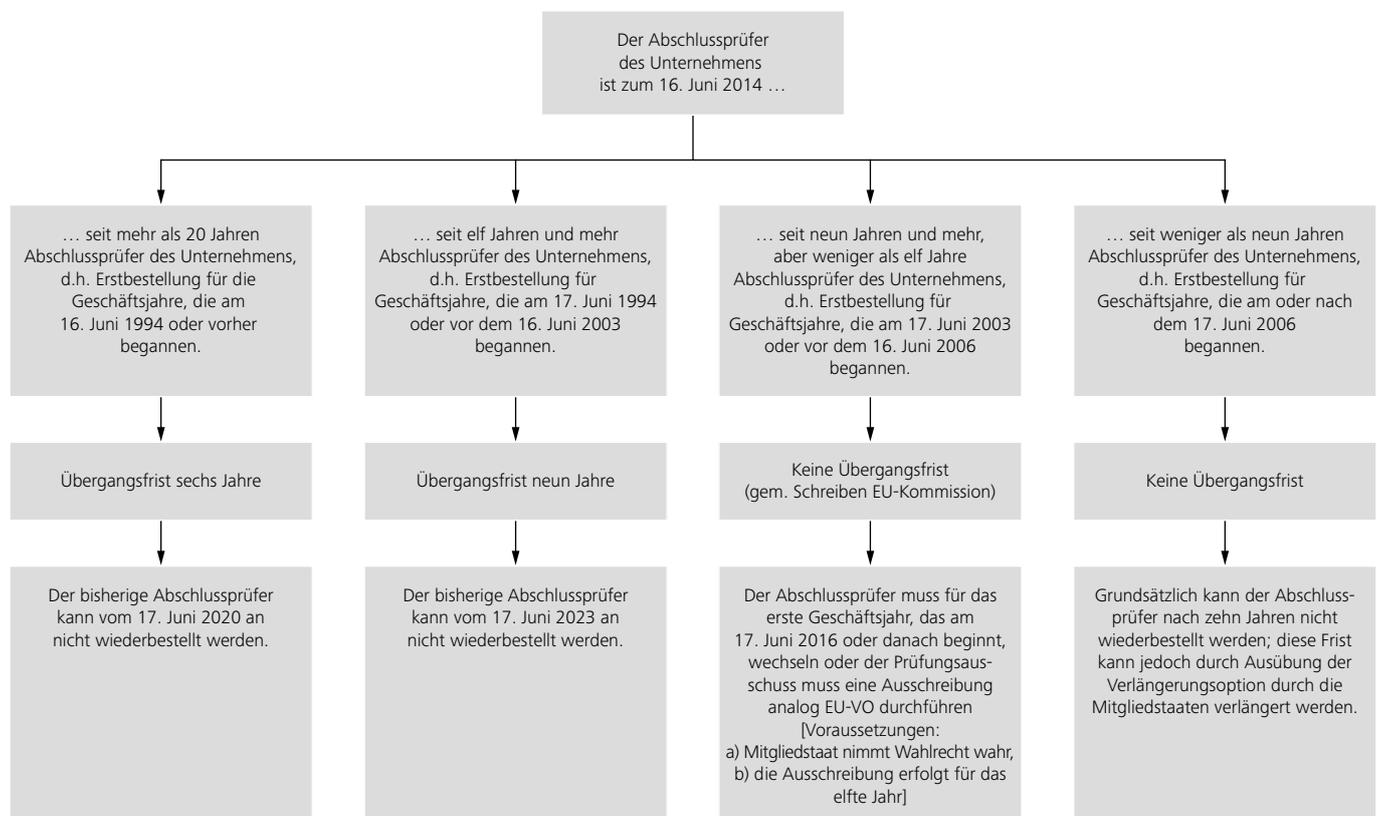
Die Verordnung enthält keine Übergangsregelung für die Fälle, in denen der bisherige Abschlussprüfer am 16. Juni 2014 seit weniger als elf Jahren Abschlussprüfer war. Die Dauer des Prüfungsmandats beginnt dabei gemäß Art. 17 Abs. 8 VO mit dem ersten Geschäftsjahr, das in dem Auftragsschreiben erfasst ist, in dem der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft erstmals für die Durchführung von aufeinanderfolgenden Abschlussprüfungen bei demselben Unternehmen von öffentlichem Interesse bestellt wurde. Eine Hemmung der Frist durch das spätere Inkrafttreten der VO tritt nach Ansicht der EU-Kommission nicht ein. Ohne Belang ist weiterhin, ob und ggfs. wann es früher Ausschreibungen der Abschlussprüfung ohne Prüferwechsel gab.

Unternehmen, die ihren Abschlussprüfer zuletzt für die Prüfung von Geschäftsjahren gewechselt haben, deren Beginn im Zeitraum zwischen dem 17. Juni 2003 und dem 16. Juni 2006 lag, müssen nach Ansicht der EU-Kommission bereits bei Geltungsbeginn der Verordnungsregelungen am 17. Juni 2016 ihren Prüfer wechseln, sofern sie nicht nach Ablauf der vom Mitgliedstaat in Ausübung der Wahlrechte festgelegten grundsätzlichen Höchstlaufzeit ein Ausschreibungsverfahren durchlaufen haben. Dies geht aus einem Schreiben der Dienststellen der EU-Kommission vom 2. September 2014 hervor, das im Internet veröffentlicht wurde.⁵ Dies würde bedeuten, dass in Deutschland einige kapitalmarktorientierte Unternehmen für am oder nach dem 17. Juni 2016 beginnende Geschäftsjahre wiederum ihren Abschlussprüfer wechseln oder zumindest kurzfristig nach einem den EU-Vorgaben entsprechenden Prozess ausschreiben müssten.

Entsprechend der Zielsetzung und der Logik der Verordnung kann bei einer angenommenen Höchstlaufzeit von zehn Jahren jedoch auch argumentiert werden, dass die betroffenen Unternehmen nicht schlechter gestellt werden dürfen als die Unternehmen, die ihren Abschlussprüfer bereits am 16. Juni 2014 mehr als elf Jahre hatten, die Berechnung der Höchstlaufzeiten damit erst ab dem 17. Juni 2016 zu beginnen habe und damit ab dem 17. Juni 2026 einen neuen Abschlussprüfer zu wählen hätten. Es bleibt abzuwarten, ob sich diese von der der Kommissionsdienste abweichende Auffassung auf europäischer Ebene durchsetzen lässt.

Für die betroffenen Unternehmen von öffentlichem Interesse ergeben sich hieraus – basierend auf dem Schreiben der Kommissionsdienststellen – folgende mögliche Rotationspflichten:

Abb. 3 – Rotationspflichten abhängig von der bisherigen Mandatsdauer des Abschlussprüfers



⁵ http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/reform/140903-audit-rotation-letter_en.pdf (Abfrage Stand 9. Oktober 2014).

Während – wie oben gezeigt – Konzerngesellschaften, die als Tochterunternehmen innerhalb eines Konzerns Unternehmen von öffentlichem Interesse sind, nach der RL n.F. und entsprechender Ausübung des Mitgliedsstaatenwahlrechts von der Einrichtung eines Prüfungsausschusses befreit werden können, enthält die VO keine speziellen Vorschriften zur Rotation des Abschlussprüfers bei Konzernen mit mehreren Konzerngesellschaften, die jeweils Unternehmen von öffentlichem Interesse sind. Am 3. September 2014 hat die EU-Kommission jedoch auf ihrer Website „Q&A’s“ zur Implementierung der Neuregelungen veröffentlicht, die u.a. diesen Sachverhalt adressieren.⁶ Innerhalb eines Konzerns hat danach jedes Unternehmen von öffentlichem Interesse die im betreffenden Sitzstaat der EU geltenden Rotationsregeln zu beachten. Damit sind Situationen denkbar, in denen bei Gesellschaften innerhalb eines Konzerns unterschiedliche Rotationszyklen greifen und damit auch unterschiedliche, nicht zum selben Netzwerk wie der Konzernabschlussprüfer gehörende Abschlussprüfer bestellt würden. Gleiches gilt für ausländische Konzerne mit europäischen Tochtergesellschaften, wenn die Tochtergesellschaften selbst wieder Unternehmen von öffentlichem Interesse sind. Die nun notwendige Ausweitung der Regelungen von bisher ausschließlich kapitalmarktorientierten Unternehmen auf z.B. nicht kapitalmarktorientierte Banken und Versicherungen sowie die Möglichkeit, dass andere EU-Mitgliedsstaaten weitere Unternehmen zu Unternehmen von öffentlichem Interesse zählen, lassen das Entstehen solcher Situationen nicht unwahrscheinlich erscheinen.

Wird ferner berücksichtigt, dass – wie unten im Einzelnen dargestellt – der Umfang der Nichtprüfungsleistungen, die der Abschlussprüfer zulässigerweise erbringen kann, dem Wortlaut der VO zufolge nicht nur in Bezug auf das geprüfte Unternehmen erheblich eingeschränkt wird, sondern auch in Bezug auf dessen Muttergesellschaft und die vom geprüften Unternehmen beherrschten Unternehmen, reduzieren sich ggf. die Möglichkeiten für die Auswahl nicht nur bei der Frage nach dem bzw. den Abschlussprüfer(n), sondern auch bei der Frage nach potentiellen Dienstleistern im Konzern deutlich.

Nicht von den Rotationsvorschriften erfasst sind (Tochter-)Unternehmen mit Sitz in der EU, die nicht Unternehmen von öffentlichem Interesse nach Maßgabe ihres Sitzstaats sind, und generell (Tochter-)Unternehmen mit Sitz außerhalb der EU.

⁶ http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/reform/140903-questions-answers_en.pdf (Abfrage Stand 9. Oktober 2014).

Exkurs: Tendenzen bei der Ausübung der Wahlrechte zu den Rotationsregeln bei den Mitgliedsstaaten

Derzeit lassen sich noch keine gesicherten Aussagen treffen, wie die einzelnen Mitgliedsstaaten ihre Wahlrechte hinsichtlich der Rotationsregeln ausüben werden. Die derzeitig aus informierten Kreisen zu vernehmenden Diskussionsstände lassen jedoch vermuten, dass sich eine sehr uneinheitliche Ausübung der Wahlrechte abzeichnet.

- Einige Staaten, wie z.B. Spanien, Portugal, Polen und Dänemark, scheinen zu einem nicht verlängerbaren Rotationszyklus von zehn Jahren zu tendieren.
- Die Schaffung der Möglichkeit zur Verlängerung des Rotationszyklus durch einen Joint Audit scheint nur durch Frankreich in Erwägung gezogen zu werden, wo Joint Audits bereits seit längerem für alle Konzernabschlüsse verpflichtend durchzuführen sind.
- Einige Staaten, wie z.B. das Vereinigte Königreich, tendieren dazu, die Möglichkeit zur Verlängerung des Rotationszyklus auf 20 Jahre zu eröffnen, wenn nach den ersten zehn Jahren eine Ausschreibung der Prüfung entsprechend der Vorgaben der VO erfolgt ist.
- Einige Staaten, wie z.B. Schweden, ziehen in Erwägung, den Zeitraum, um den der Rotationszyklus durch eine Ausschreibung des Prüfungsmandats verlängert werden kann, je nach Branche unterschiedlich zu handhaben. Industrieunternehmen könnten den Zyklus von zehn Jahren danach um zehn Jahre verlängern, Banken und Versicherungen hingegen nur um fünf Jahre. Derzeit ist jedoch noch unklar, ob die EU-Kommission fordern wird, dass die maximal zulässigen Zeiträume ohne Prüferwechsel vor und nach der pflichtgemäßen Ausschreibung identisch sein müssen und damit die Möglichkeit zur Verlängerung eines Rotationszyklus von zehn Jahren um weitere fünf Jahre unzulässig wäre.
- Im Fall von Italien kann vermutet werden, dass es bei dem bereits eingeführten Rotationszyklus von neun Jahren bleiben wird.

Die unterschiedlichen Rotationsregeln in den einzelnen Mitgliedsstaaten werden insbesondere für Banken und Versicherungen eine Herausforderung darstellen, da deren Tochtergesellschaften in den einzelnen Mitgliedsstaaten jeweils selbst definitionsgemäß als Unternehmen von öffentlichem Interesse gelten werden.

Exkurs: Rotation des verantwortlichen Prüfungspartners und übriger Mitglieder des Prüfungsteams

Die vorstehend dargestellte Prüferrotation ersetzt nicht die schon bisher bestehende (interne) Rotation des verantwortlichen Prüfungspartners bzw. in Deutschland des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers. Vielmehr müssen diese weiterhin nach einem Zeitraum von maximal sieben Jahren oder einem von dem jeweiligen Mitgliedsstaat bestimmten kürzeren Zeitraum aus der Prüfung herausrotieren. Die VO sieht jedoch im Vergleich zur RL a.F. eine Verlängerung der Abkühlphase (cooling-off period) von bisher zwei auf drei Jahre vor. Weiterhin ist zu beachten, dass diese Form der Rotation an die Person und nicht an die Prüfungsgesellschaft gebunden ist, somit ein Wechsel eines verantwortlichen Prüfungspartners zu einer anderen Prüfungsgesellschaft den Rotationszyklus nicht unterbricht.

Ergänzend haben Prüfungsgesellschaften nun ein jeweils „angemessenes graduelles Rotationssystem für das an der Abschlussprüfung beteiligte Führungspersonal“ einzuführen, das zumindest die an der Abschlussprüfung mitwirkenden Wirtschaftsprüfer zu erfassen hat.

Auswirkungen auf Aufsichtsräte, Unternehmen und Abschlussprüfer in Deutschland

Die Wirtschaftsprüferkammer geht aktuell davon aus, dass sich in Deutschland die Zahl der Unternehmen von öffentlichem Interesse von 777 auf 1.592 erhöht.⁷ Die nun eingeführte Pflicht zur externen Rotation des Abschlussprüfers betrifft damit diesen erweiterten Kreis von Unternehmen, der sich insbesondere aus den börsennotierten Gesellschaften sowie allen Kreditinstituten und Versicherungen zusammensetzt.

Zur Abschätzung des Zeithorizonts der Auswirkungen der Einführung einer externen Pflichtrotation liegt eine aktuelle Studie von Köhler/Herbers vor. Die Studie basiert auf einer Erhebung der Abschlussprüfer aller Unternehmen des DAX, MDAX und TecDAX für den Zeitraum von 1997 bis 2012.⁸

Den Ergebnissen der Studie zufolge – in Abhängigkeit von möglichen Prüferwechseln vor dem Jahr 1997 und sofern die Unternehmen in den Jahren 2013 und 2014 keinen Prüferwechsel durchgeführt haben

- ist davon auszugehen, dass 64 der betrachteten Unternehmen bis spätestens 2021 oder 2024 einen neuen Abschlussprüfer bestellen müssen;
- führt eine reine Durchschnittsbetrachtung zu einer erwarteten Anzahl von ca. acht Prüferwechseln pro Jahr, davon drei DAX-Unternehmen;
- haben 24 der 30 DAX-Unternehmen ihren Prüfer im Untersuchungszeitraum nicht gewechselt, so dass zu erwarten ist, dass sie spätestens 2021 oder 2024 zu einem Prüferwechsel verpflichtet sein werden.

Bei der Abschätzung der Implikationen konnte die genannte Studie von Köhler/Herbers nicht die Ansicht der EU-Kommission berücksichtigen,⁹ wonach Unternehmen, die ihren Abschlussprüfer zuletzt für die Prüfung von Geschäftsjahren gewechselt haben, deren Beginn im Zeitraum zwischen dem 17. Juni 2003 und dem 16. Juni 2006 lag, bereits bei Geltungsbeginn der Verordnungsregelungen am 17. Juni 2016 ihren Prüfer wechseln müssen, sofern sie nicht nach Ablauf der vom Mitgliedstaat in Ausübung der Wahlrechte festgelegten grundsätzlichen Höchstlaufzeit ein Ausschreibungsverfahren durchlaufen haben. In der Unternehmenspraxis könnte daher die in der Studie prognostizierte Anzahl von Prüferwechseln kurzfristig steigen oder es könnte kurzfristig vermehrt zu Ausschreibungen von Prüfungsmandaten entsprechend den neuen EU-Anforderungen kommen.

Die Prüfungsausschüsse von Unternehmen, die gemäß der EU-Reform in den Kreis der Unternehmen von öffentlichem Interesse fallen, werden analysieren, bis zu welchem Jahr bei ihrem Unternehmen ein Prüferwechsel angezeigt ist. Bei Zweifelsfragen, z.B. aufgrund von Änderungen in der Eigentümerstruktur oder Fusionen, wird der Abschlussprüfer nach den Neuregelungen gehalten sein, diese der zuständigen Behörde mitzuteilen, die die endgültige Entscheidung über den Mandatsbeginn fällt (Art. 17 Abs. 8 VO).

⁷ Vgl. Wirtschaftsprüferkammer (2014): EU-Parlament und EU-Rat beschließen Reform der Abschlussprüfung, in: WPK-Magazin, 2/2014, S. 4–8, hier S. 6.

⁸ Vgl. Köhler/Herbers (2014): Praktische Implikationen der aktuellen EU-Vorschläge zur Einführung einer externen Pflichtrotation – Analyse der Struktur der Mandatsdauer im DAX, MDAX und TecDAX, in: WPG 4/2014, S. 183–188.

⁹ http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/reform/140903-audit-rotation-letter_en.pdf (Abfrage Stand 9. Oktober 2014).

6. Nichtprüfungsleistungen und Abschlussprüfung

Der spätestens ab 2020 für eine große Anzahl von Unternehmen zwingend notwendige Wechsel des Abschlussprüfers dürfte sich aufgrund der bereits grundsätzlich bestehenden Unvereinbarkeit von bestimmten Dienstleistungen, die von Prüfungsgesellschaften üblicherweise angeboten werden, mit der Abschlussprüfung auch auf die Überprüfung der bestehenden Dienstleistungsverhältnisse von Prüfungsgesellschaften zu Unternehmen von öffentlichem Interesse auswirken.

Hinzu kommt, dass – zusätzlich zu den in der RL a.F. enthaltenen Unabhängigkeitsgrundsätzen – der bisher im EU-Recht gar nicht und auf deutscher Ebene weitgehend den international üblichen Standards wie dem IESBA Code of Ethics entsprechend geregelte Katalog von mit der Abschlussprüfung unvereinbaren Leistungen, durch die VO erheblich ausgeweitet wurde. So sollen der Abschlussprüfer und die (EU-)Mitgliedsfirmen aus seinem Netzwerk nach dem Wortlaut des Art. 5 VO folgende Leistungen grundsätzlich weder an das geprüfte Unternehmen noch an dessen Mutterunternehmen noch an beherrschte Unternehmen erbringen dürfen:

- a) die Erbringung von Steuerberatungsleistungen im Zusammenhang mit Folgendem:
 - (i) Erstellung von Steuererklärungen; *)
 - (ii) Lohnsteuer;
 - (iii) Zöllen;
 - (iv) Ermittlung von staatlichen Beihilfen und steuerlichen Anreizen, es sei denn, die Unterstützung durch den Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft bei solchen Leistungen ist gesetzlich vorgeschrieben; *)
 - (v) Unterstützung hinsichtlich Steuerprüfungen durch die Steuerbehörden, es sei denn, die Unterstützung durch den Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft bei diesen Prüfungen ist gesetzlich vorgeschrieben; *)
 - (vi) Berechnung der direkten und indirekten Steuern sowie latenter Steuern; *)
 - (vii) Erbringung von Steuerberatungsleistungen; *)
- b) Leistungen, mit denen eine Teilnahme an der Führung oder an Entscheidungen des geprüften Unternehmens verbunden ist;
- c) Buchhaltung und Erstellung von Unterlagen der Rechnungslegung und von Abschlüssen;
- d) Lohn und Gehaltsabrechnung;
- e) Gestaltung und Umsetzung interner Kontroll- oder Risikomanagementverfahren, die bei der Erstellung und/oder Kontrolle von Finanzinformationen oder Finanzinformationstechnologiesystemen zum Einsatz kommen;
- f) Bewertungsleistungen, einschließlich Bewertungsleistungen in Zusammenhang mit Leistungen im Bereich der Versicherungsmathematik und der Unterstützung bei Rechtsstreitigkeiten; *)
- g) juristische Leistungen im Zusammenhang mit
 - (i) allgemeiner Beratung,
 - (ii) Verhandlungen im Namen des geprüften Unternehmens und
 - (iii) Vermittlungstätigkeiten in Bezug auf die Beilegung von Rechtsstreitigkeiten;
- h) Leistungen im Zusammenhang mit der internen Revision des geprüften Unternehmens;
- i) Leistungen im Zusammenhang mit der Finanzierung, der Kapitalstruktur und -ausstattung sowie der Anlagestrategie des geprüften Unternehmens, ausgenommen die Erbringung von Bestätigungsleistungen im Zusammenhang mit Abschlüssen, einschließlich der Ausstellung von Prüfbescheinigungen (Comfort Letters) im Zusammenhang mit vom geprüften Unternehmen herausgegebenen Prospekten;
- j) Werbung für, Handel mit oder Zeichnung von Aktien des geprüften Unternehmens;
- k) Personaldienstleistungen in Bezug auf
 - (i) Mitglieder der Unternehmensleitung, die in der Position sind, erheblichen Einfluss auf die Vorbereitung der Rechnungslegungsunterlagen oder der Abschlüsse, die Gegenstand der Abschlussprüfung sind, auszuüben, wenn zu diesen Dienstleistungen Folgendes gehört:
 - Suche nach oder Auswahl von Kandidaten für solche Positionen oder
 - Überprüfung der Referenzen von Kandidaten für diese Positionen;
 - (ii) Aufbau der Organisationsstruktur und
 - (iii) Kostenkontrolle.

Die Mitgliedsstaaten können weitere Nichtprüfungsleistungen verbieten, wenn solche Leistungen nach deren Ansicht die Unabhängigkeit gefährden können.

Andererseits haben die Mitgliedsstaaten auch die Möglichkeit, bestimmte, hier mit *) gekennzeichnete Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen zuzulassen, wenn

- diese Leistungen allein oder kumuliert keine direkten oder nur unwesentliche Auswirkungen auf die geprüften Abschlüsse haben und
- die Einschätzung der Auswirkung auf die geprüften Abschlüsse in dem zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss umfassend dokumentiert und erläutert wird und
- der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft die allgemeinen Grundsätze zur Unabhängigkeit entsprechend der Richtlinie erfüllt.

Zur Konkretisierung der im obigen Katalog einzeln aufgeführten Leistungen, die von der Terminologie her bisher zumindest in Teilen weder anderweitig definiert noch in z.B. internationalen Standards beschrieben sind, lassen sich zum gegenwärtigen Zeitpunkt keine klaren Aussagen treffen. Hier ist auf den Gesetzgeber und das Zusammenwirken der Mitgliedsstaaten im Hinblick auf eine möglichst konsistente Implementierung der Vorschriften zu bauen. Dass hier der Gesetzgeber gefragt ist, soll an zwei Beispielen verdeutlicht werden:

- (1) Das unter Buchstabe b) aufgeführte Verbot von Leistungen, mit denen eine Teilnahme an der Führung oder an Entscheidungen des geprüften Unternehmens verbunden ist, bedarf der Konkretisierung allein schon deshalb, weil nicht nur jede Beratungs-, sondern auch jede Prüfungstätigkeit einschließlich der Abschlussprüfung mit Entscheidungen des Unternehmens in Verbindung gebracht werden kann bzw. sogar muss. Der schon bisher von vielen Prüfungsgesellschaften angewandte IESBA Code of Ethics ist hier z.B. klarer; er verbietet die Wahrnehmung von Managementaufgaben und liefert einen Kriterienkatalog zur Bestimmung solcher Aufgaben.
- (2) Ebenso ist es wenig sinnvoll, dass unter Buchstabe g) drei Kategorien von verbotenen juristischen Leistungen aufgeführt werden, wenn eine davon die allgemeine (Rechts-)Beratung sein soll. In der englischen Version der VO wird dagegen von „general counsel“ gesprochen. Interpretiert man diesen Begriff entsprechend der internationalen Standards des IESBA Code of Ethics, würde dies bedeuten, dass lediglich die Leistungen eines „General Counsel“ entsprechend des angelsächsischen Verständnisses untersagt wäre, also Leistungen die in Deutschland am ehesten denen eines Chefsyndikus entsprechen und mit Managementverantwortung bzw. einem weiten Spektrum von Verantwortlichkeiten für die rechtlichen Angelegenheiten eines Unternehmens verbunden sind.

Alle anderen Leistungen, die in o.g. Katalog nicht aufgeführt sind, sind, sofern sie mit den allgemeinen Grundsätzen zur Unabhängigkeit entsprechend der RL n.F. vereinbar sind, zulässig. Dies gilt damit insbesondere für andere Prüfungsleistungen.

Eine **Kappung** gibt es jedoch **für zulässige Nichtprüfungsleistungen**. Nach dem Wortlaut von Art. 4 Abs. 2 der VO „werden die Gesamthonorare für diese [Anm.: nicht im obigen Katalog erfassten Nichtprüfungsleistungen] Leistungen auf maximal 70% des Durchschnitts der in den letzten drei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren für die Abschlussprüfung(en) des geprüften Unternehmens und gegebenenfalls seines Mutterunternehmens, der von ihm beherrschten Unternehmen und der konsolidierten Abschlüsse der betreffenden Unternehmensgruppe durchschnittlich gezahlten Honorare begrenzt,“ sofern diese Leistungen nicht nach Unionsrecht oder nationalem Recht erforderlich sind. Diese Formulierung lässt offen, wie die innerhalb eines Konzerns erbrachten Nichtprüfungsleistungen in die Berechnung der Kappungsgrenzen für das Einzelunternehmen eingehen sollen.

Pflichten des Prüfungsausschusses

Auf die Pflicht des Prüfungsausschusses, die Angemessenheit der vom Abschlussprüfer erbrachten Nichtprüfungsleistungen zu überwachen und zu überprüfen, wurde oben bereits hingewiesen (Kapitel 3.2). Hierunter fällt zum einen die Überwachung der Einhaltung des oben aufgeführten Verbotskatalogs für Nichtprüfungsleistungen. Dabei, und insbesondere auch bei der Auswahl des Abschlussprüfers, sollte beachtet werden, dass die o.g. Leistungen grundsätzlich bereits von Beginn des zu prüfenden Geschäftsjahres bis zur Abgabe des Bestätigungsvermerks nicht erbracht

werden dürfen. Für die „Gestaltung und Umsetzung interner Kontroll- oder Risikomanagementverfahren, die bei der Erstellung und/oder Kontrolle von Finanzinformationen oder Finanzinformationstechnologiesystemen zum Einsatz kommen“, wird jedoch bestimmt, dass diese bereits in dem Geschäftsjahr nicht mehr erbracht worden sein dürfen, das dem zu prüfenden Geschäftsjahr vorausgeht. Falls eine Prüfungsgesellschaft mit derartigen Aufgaben betraut wurde, muss der Prüfungsausschuss dies bereits frühzeitig berücksichtigen, wenn er den bisherigen Abschlussprüfer aufgrund der Rotationspflichten ersetzen muss und sich unter den dann verbleibenden Prüfungsgesellschaften eine möglichst große Auswahlmöglichkeit offen halten will. Bei Konzernen mit mehreren Unternehmen von öffentlichem Interesse in mehreren EU-Mitgliedsstaaten mit unterschiedlichen Rotationszyklen erhöht sich die Komplexität des Auswahlprozesses deutlich.

Zum anderen gilt für alle erlaubten Nichtprüfungsleistungen ein grundsätzlicher Zustimmungsvorbehalt des Prüfungsausschusses (Art. 5 Abs. 4 VO). Das heißt, jeder einzelne Auftrag, der an den Abschlussprüfer erteilt werden soll, muss vorher vom Prüfungsausschuss genehmigt werden. Bei diesem Genehmigungsverfahren ist neben der Einhaltung des oben dargestellten Verbotskatalogs und der Kappung des Honorarvolumens, das der Abschlussprüfer durch die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen erzielen darf, zu prüfen, ob darüber hinaus aus der Auftragserteilung eine Gefährdung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers resultieren könnte.

Leitlinien für das Genehmigungsverfahren werden von der VO lediglich gegebenenfalls in Bezug auf die oben in der Aufzählung der verbotenen Nichtprüfungsleistungen mit *) gekennzeichneten Leistungen vorgesehen, soweit deren Erbringung vom jeweiligen Mitgliedstaat zugelassen wird. Allerdings erschiene es im Sinne einer effizienten und konsistenten Prüfung der zu genehmigenden Aufträge sinnvoll – wie bereits in vielen Gesellschaften geschehen –, generelle Leitlinien für die Genehmigung von Nichtprüfungsaufträgen durch den Prüfungsausschuss zu erlassen.

Auswirkungen auf Aufsichtsräte, Unternehmen und Abschlussprüfer in Deutschland

Abhängig von der bisher in den Unternehmen gelebten Praxis der Genehmigung von durch den Abschlussprüfer zu erbringenden Nicht-Prüfungsleistungen werden aufgrund der regulatorischen Verschärfung die Anforderung an die Formalisierung der Genehmigung des Prüfungsausschusses für die Erbringung von Nicht-Prüfungsdienstleistungen zu überprüfen und ggfs. anzupassen sein.

Bei vielen Unternehmen sind Prüfungsgesellschaften umfänglich auch in Beratungsaufträge eingebunden. Die Entscheidung für einen Prüferwechsel muss somit ggf. durch eine strategische Umschichtung der Beratungsaufträge flankiert werden, da ein neuer Abschlussprüfer gewisse Dienstleistungen in dem Geschäftsjahr, das dem zu prüfenden Geschäftsjahr vorausgeht, nicht mehr erbringen darf.

Die Neuausrichtung der Beratungsaufträge wird jedoch zurzeit dadurch erschwert, dass der Kreis der nicht zulässigen Nichtprüfungsleistungen – insbesondere im Hinblick auf Steuerberatungsleistungen – noch nicht abschließend geregelt ist. Sorgfältige strategische Überlegungen und Vorbereitungen zur Vergabe von Prüfungs- und Beratungsaufträgen auf Basis eines sicheren Regulierungsumfelds könnten somit für eine mittelfristige Ausnutzung der Übergangsfristen für die Prüferrotation sprechen.

7. Fazit

Die EU-Reform der Abschlussprüfung verfolgt das Ziel, die Prüfungsqualität zu verbessern und das Vertrauen der Anleger in die Richtigkeit der Finanzinformationen zu stärken. Wesentliche Ansatzpunkte hierfür werden in der Stärkung der Unabhängigkeit und der kritischen Grundhaltung des Abschlussprüfers sowie in der Dynamisierung des Wettbewerbs unter den Prüfungsgesellschaften gesehen. Von den Reformen betroffen ist in erster Linie der – nicht abschließend definierte – Kreis von „Unternehmen von öffentlichem Interesse“. Für diesen Kreis sind die Kernpunkte der Neuregelungen anwendbar, insbesondere die verpflichtende Prüferrotation und die Begrenzung der Inanspruchnahme des Abschlussprüfers für Nichtprüfungsleistungen.

Die praktische Umsetzung der Neuregelungen wird maßgeblich dem Prüfungsausschuss des Aufsichtsrats der betroffenen Unternehmen auferlegt. Neben den erweiterten Überwachungspflichten zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers umfasst der Aufgabenkatalog auch die konkrete Befassung des Prüfungsausschusses mit den eingesetzten Prüfungsressourcen und dem gewählten Prüfungsansatz sowie mit der Interaktion zwischen Prüfer und Management bzw. Überwachungsgremien. Diese Ausweitung des Pflichtenkreises spiegelt sich in den nunmehr detailliert geregelten Mindestanforderungen an die schriftliche Berichterstattung des Abschlussprüfers an die Prüfungsausschüsse von Unternehmen von öffentlichem Interesse.

Darüber hinaus wird der Prüfungsausschuss voraussichtlich alle zehn Jahre die vorschriftsgemäße Durchführung einer öffentlichen Ausschreibung des Prüfungsmandats überwachen müssen. Schließlich ist der Prüfungsausschuss künftig gehalten, Empfehlungen oder Vorschläge zur Gewährleistung der Integrität des Rechnungslegungsprozesses zu unterbreiten, womit das Aufgabenfeld die Grenzen der reinen Überwachungstätigkeit überschreitet.

Derzeit gibt es noch keine belastbaren Indikationen dazu, wie die deutsche Bundesregierung die vielfältigen Mitgliedsstaatenwahlrechte ausnutzen wird, die sowohl die RL n.F. als auch die VO bieten. Entsprechende Referentenentwürfe sind für Mitte 2015 angekündigt. Darüber hinaus weisen die neuen Vorschriften zum Teil weite Auslegungsspielräume auf, insbesondere bei der Abgrenzung der nicht zulässigen Nichtprüfungsleistungen.

Zudem ist zu befürchten, dass die Mitgliedsstaatenwahlrechte innerhalb der EU sehr unterschiedlich genutzt werden und die Neuregelungen damit zu einer stärkeren Fragmentierung des Rechtsrahmens führen werden. Dies trifft insbesondere Konzernunternehmen, deren Tochtergesellschaften in anderen EU-Mitgliedsstaaten nach dem dort jeweils geltenden Recht als Unternehmen von öffentlichem Interesse eingestuft werden.

Auch wenn die Reform der Abschlussprüfung noch viele Fragen der praktischen Umsetzung offen lässt, steht fest, dass sie die Unternehmen, ihre Aufsichtsräte und die Wirtschaftsprüfer vor große Herausforderungen stellen wird.

Deloitte Center für Corporate Governance

Unsere Leistungen für Aufsichtsrat und Prüfungsausschuss

Das Deloitte Center für Corporate Governance unterstützt Aufsichtsräte bei ihrer verantwortungsvollen Überwachungstätigkeit. Dazu steht uns ein hochqualifiziertes, internationales Netzwerk von Corporate-Governance-Experten zur Verfügung. Wir verfolgen die aktuellen Corporate-Governance-Entwicklungen weltweit und erarbeiten daraus konkrete Werkzeuge zur Steigerung der Qualität und Effizienz Ihrer Aufsichtsratsstätigkeit.

Effizienzprüfung

Mit regelmäßigen Effizienzprüfungen belegen Aufsichtsräte und Prüfungsausschüsse, dass sie ihrer Verantwortung gerecht werden, und vermindern persönliche Haftungsrisiken oder Schädigungen der persönlichen Reputation. Die Durchführung von Effizienzprüfungen entspricht den Empfehlungen des Deutschen Corporate Governance Kodex.

Einen besonderen Mehrwert für Aufsichtsräte erbringen maßgeschneiderte Lösungen für die individuellen Gegebenheiten Ihres Unternehmens. Deloitte-Experten erarbeiten solche Lösungen als externe und objektive Berater im persönlichen Gespräch mit Ihnen. Darüber hinaus beraten wir Sie bei der Nutzung von Verbesserungspotenzial, beispielsweise bei der Bildung von Ausschüssen oder der Neugestaltung der Geschäftsordnung.

Unsere Leistungen im Überblick:

- Review und Optimierung der Informationsversorgung des Aufsichtsrats und seiner Ausschüsse
- Gutachterliche Stellungnahmen zu spezifischen Sachverhalten, z.B. Unternehmenserwerben, zum Zwecke der Erweiterung der Entscheidungsbasis von Aufsichtsräten
- Beurteilung der unternehmerischen Kontrollsysteme (internes Kontrollsystem, internes Risikomanagementsystem, internes Revisionsystem, Compliance-System)
- Compensation Audit
- Seminare und Workshops

Autoren in alphabetischer Reihenfolge

Dr. Claus Buhleier, Michael Niehues, Silke Splinter

Ihre Ansprechpartner

Prof. Dr. Martin Plendl

WP/StB, Partner

CEO

Tel: +49 (0)89 29036 8332

mplendl@deloitte.de

Heiner Kompenhans

WP/StB, Partner

Leiter Wirtschaftsprüfung

Tel: +49 (0)69 75695 6705

hkompenhans@deloitte.de

Dr. Claus Buhleier

WP/StB/CPA, Partner

Leiter Center für Corporate Governance

Tel: +49 (0)69 75695 6523

cbuhleier@deloitte.de

Hinweis

Bitte senden Sie eine E-Mail an corporate.governance@deloitte.de, wenn Sie Fragen zum Inhalt haben, wenn dieser Newsletter an andere oder weitere Adressen geschickt werden soll oder Sie ihn nicht mehr erhalten möchten.

Für weitere Informationen besuchen Sie unsere Webseiten www.deloitte.com/de/cg oder www.corpgov.deloitte.de

Die Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ("Deloitte") als verantwortliche Stelle i.S.d. BDSG und, soweit gesetzlich zulässig, die mit ihr verbundenen Unternehmen und ihre Rechtsberatungspraxis (Raupach & Wollert-Elmendorff Rechtsanwalts-gesellschaft mbH) nutzen Ihre Daten im Rahmen individueller Vertragsbeziehungen sowie für eigene Marketingzwecke. Sie können der Verwendung Ihrer Daten für Marketingzwecke jederzeit durch entsprechende Mitteilung an Deloitte, Business Development, Kurfürstendamm 23, 10719 Berlin, oder kontakt@deloitte.de widersprechen, ohne dass hierfür andere als die Übermittlungskosten nach den Basistarifen entstehen.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), eine „private company limited by guarantee“ (Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach britischem Recht), ihr Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und ihre verbundenen Unternehmen. DTTL und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sind rechtlich selbstständig und unabhängig. DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Mandanten. Eine detailliertere Beschreibung von DTTL und ihren Mitgliedsunternehmen finden Sie auf www.deloitte.com/de/UeberUns.

Deloitte erbringt Dienstleistungen aus den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Consulting und Corporate Finance für Unternehmen und Institutionen aus allen Wirtschaftszweigen; Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Mit einem weltweiten Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften in mehr als 150 Ländern und Gebieten verbindet Deloitte herausragende Kompetenz mit erstklassigen Leistungen und steht Kunden so bei der Bewältigung ihrer komplexen unternehmerischen Herausforderungen zur Seite. „To be the Standard of Excellence“ – für mehr als 200.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsame Vision und individueller Anspruch zugleich.

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen des Einzelfalls gerecht zu werden und ist nicht dazu bestimmt, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen zu sein. Weder die Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited, noch ihre Mitgliedsunternehmen oder deren verbundene Unternehmen (insgesamt das „Deloitte Netzwerk“) erbringen mittels dieser Veröffentlichung professionelle Beratungs- oder Dienstleistungen. Keines der Mitgliedsunternehmen des Deloitte Netzwerks ist verantwortlich für Verluste jedweder Art, die irgendjemand im Vertrauen auf diese Veröffentlichung erlitten hat.