

Stahl, Martin; Pundt, Martin

Research Report

Mögliche Auswirkungen der EU-Reform der Abschlussprüfung auf die Arbeit der Aufsichtsräte in Deutschland

Mitbestimmungsförderung Report, No. 6

Provided in Cooperation with:

The Hans Böckler Foundation

Suggested Citation: Stahl, Martin; Pundt, Martin (2015) : Mögliche Auswirkungen der EU-Reform der Abschlussprüfung auf die Arbeit der Aufsichtsräte in Deutschland, Mitbestimmungsförderung Report, No. 6, Hans-Böckler-Stiftung, Düsseldorf

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/126117>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

Mitbestimmungsförderung

Nr. 6

Report | Januar 2015

Inhalt

Inhaltsverzeichnis.....	2
Zielsetzung, Eckpunkte sowie Struktur der „EU-Reform der Abschlussprüfung“.....	3
Neuerungen für die Prüfung der Jahres- und Konzernabschlüsse aller Gesellschaften (EU-Richtlinie)	5
Neuerungen für die Prüfung der Jahres- und Konzernabschlüsse bei Gesellschaften von öffentlichem Interesse (EU- Verordnung)	9
Offene Punkte für die Umsetzung der neuen europarechtlichen Vorgaben in nationales Recht.....	17

Dr. Martin Stahl, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Martin Pundt, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater

Mögliche Auswirkungen der EU-Reform der Abschlussprüfung auf die Arbeit der Aufsichtsräte in Deutschland

Auf einen Blick ...

- Durch die Richtlinie 2014/56/EU und die Verordnung 537/2014 wird die gesetzliche Abschlussprüfung in den EU-Mitgliedsstaaten ab Juni 2016 in Teilen neu geregelt.
- Für „Unternehmen von öffentlichem Interesse“ (u. a. börsennotierte Gesellschaften) werden durch die neue Verordnung verschärfte Sonderregeln zur Abschlussprüfung eingeführt.
- Aus Sicht deutscher Aufsichtsräte sind hierbei insbesondere die neu eingeführte Pflicht zur regelmäßigen „externen Rotation“ der Prüfungsgesellschaft sowie zur öffentlichen Ausschreibung des Prüfungsauftrags und detaillierte Verbote und Genehmigungsvorbehalte von Nicht-Prüfungsleistungen von Bedeutung.
- Einzelne Details u. a. zum Verbot bestimmter Nicht-Prüfungsleistungen muss der deutsche Gesetzgeber noch im Rahmen eines Umsetzungsgesetzes regeln.

Inhaltsverzeichnis

1	Zielsetzung, Eckpunkte sowie Struktur der „EU-Reform der Abschlussprüfung“	3
2	Neuerungen für die Prüfung der Jahres- und Konzernabschlüsse aller Gesellschaften (EU-Richtlinie)	5
2.1	Verbindliche Anwendung der International Standards on Auditing (ISA)	5
2.2	Anforderungen an die Berichterstattung	6
2.3	Anforderungen an den Bestätigungsvermerk	7
2.4	Berufsaufsicht für Abschlussprüfer	8
3	Neuerungen für die Prüfung der Jahres- und Konzernabschlüsse bei Gesellschaften von öffentlichem Interesse (EU-Verordnung)	9
3.1	Pflicht zur internen und externen Rotation sowie maximale Mandatsdauer	9
3.2	Verbotene und erlaubte Nichtprüfungsleistungen	12
3.3	Erhöhte Anforderungen an die Berichterstattung	15
3.4	Erhöhte Anforderungen an den Bestätigungsvermerk	15
4	Offene Punkte für die Umsetzung der neuen europarechtlichen Vorgaben in nationales Recht	17

1 | Zielsetzung, Eckpunkte sowie Struktur der „EU-Reform der Abschlussprüfung“

Die jüngste europarechtliche Reform der Abschlussprüfung ist als eine unmittelbare Reaktion der EU-Kommission auf die letzte Finanzmarktkrise zu werten. Insbesondere die Rolle des Abschlussprüfers, aber auch der unternehmensinternen Aufsichtsgremien sollten dabei erneut auf den Prüfstand und dabei festgestellte Schwachstellen nachhaltig beseitigt werden.

Mit dem unter anderem erklärten Ziel, die Qualität der Abschlussprüfung deutlich zu erhöhen sowie (verloren gegangenes) Vertrauen in die Abschlussprüfung zu stärken, hatte der für Binnenmarkt und Dienstleistungen zuständige EU-Kommissar Michel Barnier bereits im Oktober 2010 in dem sogenannten Grünbuch „Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise“ wesentliche Maßnahmen zur europaweiten und vor allem europaeinheitlichen Optimierung des Prüfungsmarktes und der Prüfungstätigkeit vorgeschlagen. Auch für Aufsichtsräte wurde dabei eine erhöhte eigene Verantwortlichkeit im Hinblick auf die Abschlussprüfung erwogen. Die Funktion des Aufsichtsrates hinsichtlich der Auswahl des Abschlussprüfers sowie dessen Überwachung sollte in diesem Zusammenhang weiter gestärkt werden. Unter der aktuell auf EU-Ebene verabschiedeten „Reform der Abschlussprüfung“ werden nun die Auswirkungen zweier wesentlicher europäischer Rechtsakte verstanden. Gemeint sind zum einen die Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen („Abschlussprüferrichtlinie“, „8. EG-Richtlinie“) sowie zum anderen die Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über „spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse“ und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission. Sowohl die o.g. EU-Richtlinie als auch die o.g. EU-Verordnung wurden am 27. Mai 2014 im Amtsblatt der EU verkündet. Sie traten beide am 20. Tag nach ihrer Veröffentlichung in Kraft.

Aufgrund der festgelegten Übergangsvorschriften ist die EU-Richtlinie bis spätestens zum 17. Juni 2016 in jeweils mitgliedstaatliches Recht umzusetzen. Die EU-Verordnung wird ab dem 17. Juni 2016 direkt in den Mitgliedstaaten gelten.

Der wesentliche formelle Unterschied zwischen der EU-Richtlinie und EU-Verordnung besteht allgemein darin, dass die EU-Richtlinie durch die einzelnen Mitgliedstaaten innerhalb der gesetzten Umsetzungsfrist jeweils in nationales Recht transformiert werden muss. Die Mitgliedstaaten können dabei die in der Richtlinie gegebenen Spielräume für die Umsetzung in nationales Recht sehr individuell ausnutzen.

Die EU-Verordnung ist dagegen zwingendes Recht in den Mitgliedstaaten, d. h. die Rechtsnormen der EU-Verordnung wirken ab der Geltungsfrist unmittelbar. Die einzelnen Mitgliedstaaten haben bezüglich

der Umsetzung der Verordnungsvorschriften in nationale Rechtsvorschriften keine wesentlichen Gestaltungsspielräume.

Dieses Arbeitspapier will einen ersten Überblick über die wesentlichen Inhalte der EU-Reform der Abschlussprüfung vermitteln und speziell Vertretern in Aufsichtsräten wichtige ergänzende Erläuterungen geben. Es ist dabei ergänzend hervorzuheben, dass die neue EU-Verordnung als „lex specialis“ für die Prüfung von Unternehmen des öffentlichen Interesses („public interest entities“ – Kurz „PIEs“) zu verstehen ist, während die neue EU-Richtlinie die bereits bestehende 8. EG-Richtlinie in wesentlichen Bereichen überarbeitet.

Als wichtige Neuerungsbereiche für die Prüfung von Jahres- und Konzernabschlüssen aller prüfungspflichtigen Unternehmen in Deutschland sind nach der neuen EU-Richtlinie die verbindliche Anwendung der „International Standards on Auditing“ (ISA), die erhöhten Anforderungen an die Berichterstattung und den Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers sowie an die Berufsaufsicht für Abschlussprüfer zu nennen. Ergänzend treten bei der Prüfung von Jahres- und Konzernabschlüssen der PIEs weitere Anforderungen hinsichtlich einer generellen Pflicht zur externen Rotation sowie der Abgrenzung verbotener und erlaubter Nichtprüfungsleistungen hinzu. Ferner wird insgesamt die Arbeit von Aufsichtsrat und Prüfungsausschuss formalisiert. Insbesondere die Verantwortlichkeit des Aufsichtsrates und seines Prüfungsausschusses bei PIEs wird durch die neue EU-Verordnung stärker reguliert.

2 | Neuerungen für die Prüfung der Jahres- und Konzernabschlüsse aller Gesellschaften (EU-Richtlinie)

2.1 Verbindliche Anwendung der International Standards on Auditing (ISA)

Durch die überarbeitete EU-Richtlinie werden die Mitgliedstaaten verbindlich verpflichtet, Regelungen zu treffen, nach denen die im Mitgliedstaat tätigen Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften die Abschlussprüfungen stets unter Beachtung der von der EU-Kommission angenommen internationalen Prüfungsstandards durchzuführen haben.¹ Nationale Prüfungsstandards, Prüfverfahren oder Prüfungsanforderungen können jedoch solange weiter angewendet werden, wie die EU-Kommission keine internationalen Prüfungsstandards, die für denselben Bereich gelten, angenommen hat.

Unter dem Begriff des „Internationalen Prüfungsstandards“ werden nach der EU-Richtlinie im Wesentlichen die International Standards on Auditing (ISA) sowie der International Standard on Quality Control 1 verstanden. Diese internationalen Regelwerke werden vom internationalen Wirtschaftsprüferverband (IFAC) über das International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) herausgegeben. Das IFAC entwickelt dabei regelmäßig internationale Standards zur Berufsethik, Abschlussprüfung, Aus- und Fortbildung sowie Rechnungslegung. Das in Deutschland für die Interessenvertretung des Berufsstands der Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften zuständige Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) entsendet regelmäßig ständige Vertreter in das IFAC und das IAASB.

Bei der bisherigen Neuentwicklung und Überarbeitung von deutschen Prüfungsstandards durch das IDW sind die geltenden ISA daher regelmäßig – bisher freiwillig – berücksichtigt worden. In den bestehenden deutschen Prüfungsstandards (PS) finden sich jedoch zumeist konkrete Verweise auf die entsprechende Einarbeitung der relevanten ISA-Norm als Basis. Insoweit besteht durch die nunmehr allgemein verbindliche Geltungskraft der ISA durch die EU-Richtlinie für Deutschland keine wesentliche Änderung zur bereits bestehenden Berufspraxis der Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften.

Die EU-Richtlinie gewährt den Mitgliedstaaten zudem das Wahlrecht, den (im Einzelfall erhöhten) nationalen Anforderungen geschuldete, ergänzende Prüfungsverfahren und Prüfungsanforderungen, festzulegen. Auch dies ist jedoch für Deutschland keine Neuerung, da die IDW-Prüfungsstandards regelmäßig ergänzende Anforderungen der Standardumsetzung, die sich aus der deutschen Rechtslage sowie Berufsausübung ergeben, berücksichtigen.

¹ Vgl. im folgenden Art. 26 EU-Richtlinie

Für den Aufsichtsrat ergeben sich aus dieser Richtlinienänderung somit keine wesentlichen materiellen Konsequenzen. Interessant ist jedoch der Hinweis in den einleitend aufgeführten Gründen der EU-Richtlinie, wonach Mitgliedstaaten einen zusätzlichen Prüfbericht oder andere Berichts- und Prüfungsanforderungen vorschreiben können, die auf nationalen Regeln für die Unternehmensleitung beruhen.²

2.2 Anforderungen an die Berichterstattung

Die EU-Richtlinie trifft zu den Anforderungen an die Berichterstattung für die Prüfung der Jahres- und Konzernabschlüsse aller Gesellschaften keine konkreten Aussagen. Zu erwähnen ist jedoch, dass das deutsche Handelsgesetzbuch bereits international angesehene weit entwickelte Standards enthält.

Darüber hinaus hat das Institut der Wirtschaftsprüfer mit dem Prüfungsstandard 450 Anforderungen an die Berichterstattung des Abschlussprüfers formuliert. So empfiehlt der IDW PS 450 den Prüfungsbericht wie folgt aufzubauen:

- Prüfungsauftrag
- Grundsätzliche Feststellungen
- Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung
- Feststellungen und Erläuterungen zur Rechnungslegung
- Bestätigungsvermerk
- Anlagen

Über die Konzernabschlussprüfung ist grundsätzlich unabhängig von einer Berichterstattung über die Prüfung des Mutterunternehmens gesondert zu berichten. Die allgemeinen Berichtsgrundsätze gelten hierbei analog und werden durch konzernspezifische Besonderheiten ergänzt. Nach geltendem deutschen Aktiengesetz unterstützt der Abschlussprüfer den Aufsichtsrat bei der Wahrnehmung seiner eigenen Prüfungsfunktion (§ 171 Abs. 1 AktG). Der Abschlussprüfer hat insoweit eine Hilfsfunktion gegenüber dem Aufsichtsrat („Hilfsorgan des Aufsichtsrats“). Dies kommt insbesondere dadurch zum Ausdruck, dass der Aufsichtsrat dem Abschlussprüfer den Prüfungsauftrag erteilt (§ 111 Abs. 2 Satz 3 AktG). Damit soll auch formal betont werden, dass der Aufsichtsrat der Adressat des Abschlussprüfers ist. So ist der Prüfungsbericht des Abschlussprüfers immer an den Aufsichtsrat gerichtet, wenn dieser den Prüfungsauftrag erteilt hat (§ 321 Abs. 5 Satz 2 HGB). Rechtsgrundlage für die Beauftragung des Abschlussprüfers durch den AG- und den GmbH-Aufsichtsrat ist § 111 Abs. 2 Satz 3 AktG. Diese Vorschrift gilt für den AG-Aufsichtsrat sowie für den obligatorischen GmbH-Aufsichtsrat (über die Verweisungen in MitbestG und DrittelbG) zwingend. Soll im Fall des Vorhandenseins eines fakultativen GmbH-Aufsichtsrat nicht der Aufsichtsrat, sondern ein anderes Organ

² Begründung Nr. 13, EU-Richtlinie

den Prüfungsauftrag erteilen, ist eine ausdrückliche gesellschaftsvertragliche Regelung erforderlich, da § 52 GmbHG auf § 111 Abs. 2 Satz 3 AktG verweist, „soweit nicht im Gesellschaftsvertrag ein anderes bestimmt ist“.

2.3 Anforderungen an den Bestätigungsvermerk

Der Abschlussprüfer hat seine Ergebnisse zur durchgeführten Abschlussprüfung in einem Bestätigungsvermerk zusammengefasst darzulegen.³ Dabei wird in der EU-Richtlinie auf die von der EU oder vom Mitgliedstaat angenommenen internationalen Prüfungsstandards abgestellt. Wesentliche Erforderlichkeiten bzw. Inhalte für den Bestätigungsvermerk nach der EU-Richtlinie sind dabei:

- Schriftform,
- Unternehmensangabe,
- Bezeichnung des Prüfungsgegenstands, d. h. Einzel- oder Konzernabschluss,
- Angabe von Abschlussstichtag und –Abschlusszeitraum,
- Nennung der verwendeten Rechnungslegungsgrundsätze im Rahmen der Aufstellung des Abschlusses,
- Beschreibung des Umfangs der Abschlussprüfung,
- Nennung des abschließenden Prüfungsurteils, entweder uneingeschränkt, eingeschränkt oder negativ erteilt,
- zweifelsfreie Auskunft des Abschlussprüfers darüber, ob nach seiner Auffassung der Jahresabschluss im Einklang mit den jeweils maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt und den gesetzlichen Vorschriften entspricht (Einhaltung des True and Fair View),
- wichtige Umstände, auf die in besonderer Weise aufmerksam gemacht wurde, die jedoch nicht zur Einschränkung des Prüfungsurteils führen,
- Erklärung zu etwaigen wesentlichen Unsicherheiten mit Ereignissen oder Gegebenheiten, die Zweifel an der Going-Concern-Prämisse aufkommen lassen.

Die oben dargestellten wesentlichen Bestandteile des Bestätigungsvermerks stellen dabei Mindestinhalte dar, die grundsätzlich für alle Abschlussprüfungen gelten. Zusätzliche, neue Anforderungen an den Prüfungsbericht von PIES ergeben sich jedoch aus Artikel 11 der EU-Verordnung, auf die jedoch aus Gründen der Übersichtlichkeit an anderer Stelle näher eingegangen wird.

Im deutschen Recht finden sich gesetzliche Vorschriften zum Bestätigungsvermerk in § 322 HGB. Maßgeblicher Prüfungsstandard des IDW ist der PS 400.

³ Vgl. im folgenden Art. 28 EU-Richtlinie

Den Mitgliedstaaten wird durch die EU-Richtlinie wiederum die Möglichkeit eingeräumt, im Bedarfsfall individuell ergänzende Anforderungen bezüglich des Inhalts des Bestätigungsvermerks festzulegen.

Als wesentliches Beispiel für die weitergehende Berücksichtigung von Inhalten im deutschen Bestätigungsvermerk ist die zwingend anzuführende Einklangsbestätigung durch den Abschlussprüfer zwischen Jahresabschluss und Lagebericht sowie der sachgerechten Erläuterung von Chancen und Risiken im Lagebericht zu nennen.⁴

Zusammengefasst lässt sich festhalten, dass die maßgeblichen o.g. Anforderungen der überarbeiteten EU-Richtlinie für alle Abschlussprüfungen bereits im geltenden deutschen Regelwerk berücksichtigt sind bzw. zum Teil sogar darüber hinausgehen. Fakt bleibt jedoch, dass auch der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk kein unabhängiges Gütesiegel, etwa für die uneingeschränkt solide Vermögens-, Finanz- und Ertragslage darstellen kann – Stichwort: Erwartungslücke des Bestätigungsvermerks in der Öffentlichkeit.

Der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk in der nach der EU-Richtlinie umzusetzenden Fassung für alle Abschlussprüfungen bedeutet zugespitzt auch weiterhin die eher formelmäßige, aggregierte Zusammenfassung des Ergebnisses der Abschlussprüfung für die Öffentlichkeit. Es wird zusammengefasst testiert, ob das geprüfte Unternehmen seinen Abschluss, den geltenden Rechnungslegungsgrundsätzen entsprechend, aufgestellt hat – nicht mehr und nicht weniger. Die Aufsichtsräte sind gerade nicht von ihrer Pflicht entbunden, sich ein eigenes, umfassendes Bild von ihrem geprüften Unternehmen vor dem Hintergrund des vom Abschlussprüfer vorgelegten Bestätigungsvermerks zu machen bzw. ggf. eigene, erforderlichenfalls weitergehende Prüfungshandlungen vorzunehmen.

2.4 Berufsaufsicht für Abschlussprüfer

Nach Art. 32 der EU-Richtlinie müssen die Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften eine zuständige öffentliche Aufsicht organisieren und eine zuständige Behörde benennen. Dieser Aufsicht unterliegen alle Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften. Es ist unabdingbar, dass die zuständige Behörde von Nichtberufsausübenden geleitet wird, wobei diese über entsprechende Kenntnisse aus dem Bereich verfügen müssen. Die zuständige Behörde muss die Letztverantwortung haben. Kontrollgremien dieser Art wurden in Deutschland bereits vor Verabschiedung der EU-Abschlussprüfer-Richtlinie implementiert. Oberhalb der durch die Abschlussprüfer selbst organisierten Aufsicht durch die Wirtschaftsprüferkammer als Anstalt öffentlichen Rechts ist die Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK) angesiedelt. Diese durch Nichtberufsträger besetzte unabhängige Fachaufsicht über eine öffentlich-rechtliche berufsständische Kammer ist in ihrer Art bisher einzigartig in Deutschland.

⁴ Vgl. § 322 Abs. 6 HGB

3 | Neuerungen für die Prüfung der Jahres- und Konzernabschlüsse bei Gesellschaften von öffentlichem Interesse (EU-Verordnung)



Erläuterungen

Gesellschaften von öffentlichem Interesse im Sinne des Art. 2 Nr. 13 der EU-Verordnung sind

- a) Unternehmen, die unter das Recht eines Mitgliedstaats fallen und deren übertragbare Wertpapiere zum Handel auf einem geregelten Markt eines Mitgliedstaats im Sinne von Artikel 4 Absatz 1 Nummer 14 der Richtlinie 2004/39/EG zugelassen sind;
- b) Kreditinstitute im Sinne des Artikels 3 Absatz 1 Nummer 1 der Richtlinie 2013/36/EU des Europäischen Parlaments und des Rates — mit Ausnahme der in Artikel 2 jener Richtlinie genannten Kreditinstitute;
- c) Versicherungsunternehmen im Sinne des Artikels 2 Absatz 1 der Richtlinie 91/674/EWG oder
- d) Unternehmen, die von den Mitgliedstaaten als Unternehmen von öffentlichem Interesse bestimmt werden, beispielsweise Unternehmen, die aufgrund der Art ihrer Tätigkeit, ihrer Größe oder der Zahl ihrer Mitarbeiter von erheblicher öffentlicher Bedeutung sind.

Gegenüber den in der EU-Richtlinie geregelten Anforderungen für alle prüfungspflichtigen Gesellschaften, gibt es ergänzende Anforderungen für sogenannte „Gesellschaften von öffentlichem Interesse“ („PIE“). Die gegenüber der EU-Richtlinie weitergehenden Anforderungen an die Abschlussprüfungen dieser Gesellschaften finden sich in der EU-Verordnung wieder.

„Unternehmen von öffentlichem Interesse“ werden in Art. 2 Nr. 13 der EU-Verordnung definiert. Es handelt sich dabei einfach zusammengefasst um Unternehmen, deren übertragbare Wertpapiere zum Handel auf einem geregelten Markt eines Mitgliedstaates i. S. v. Art. 4 Abs. 1 Nr. 14 Richtlinie 2004/39/EG zugelassen sind sowie um Banken und Versicherungen.

Die Mitgliedstaaten können darüber hinaus weitere Unternehmen als solche von öffentlichem Interesse definieren. Unternehmen von öffentlichem Interesse werden durch die EU-Verordnung zusätzlichen Anforderungen unterworfen, von denen im Folgenden die u. E. Wesentlichen erläutert werden.

3.1 Pflicht zur internen und externen Rotation sowie maximale Mandatsdauer

Bei der sog. Prüferrotation muss zwischen der internen und der externen Rotation von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften unterschieden werden. Eine interne Rotation liegt vor, wenn lediglich innerhalb des Prüferteams, jedoch innerhalb derselben Prüfungsunternehmung, ein Austausch von Personen erfolgt. Dieser Austausch hat im Rahmen eines graduellen Rotationssystems zu erfolgen. Hierbei ist zu beachten, dass der Austausch gestaffelt für jeweils einzelne Personen erfolgt und nicht für das ganze Team, um einen Know-How-Verlust zu vermeiden. Der Abschlussprüfer sollte den Prüfungsausschuss bzw. den Aufsichtsrat insgesamt über geplante Änderungen im Voraus informieren, um so eine reibungslose Zusammenarbeit zu gewähren.

Die Höchttätigkeitsdauer des verantwortlichen Prüfungspartners darf nach der EU-Verordnung maximal sieben Jahre betragen. Bevor derselbe Prüfer wieder für das Mandat tätig sein darf, ist eine Karenzzeit einzuhalten, die sog. Cooling-Off-Periode. Diese wurde durch die EU-Verordnung von zwei auf drei Jahre angehoben.

Das deutsche Recht sieht gem. § 319a Abs. 1 Nr. 4 Alternative 1 HGB bereits eine Höchstdauer des verantwortlichen Prüfungspartners vor. Die einzuhaltende Cooling-Off-Periode beträgt gem. § 319a Abs. 1 Nr. 4 Alternative 2 HGB allerdings bisher nur zwei Jahre.

Von einer externen Rotation wird gesprochen, wenn ein externer Prüferwechsel durch den Wechsel des beauftragten Prüfungsunternehmens erfolgt. Diese externe Rotation soll erstmals flankierend zur internen

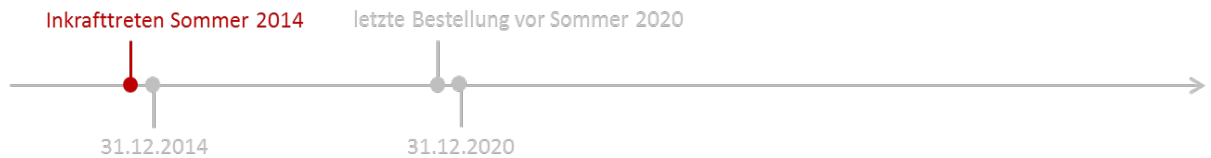
Rotation implementiert werden, da es diese Zwangsrotation bisher im europäischen Recht in der Form nicht gibt.

Grundsätzlich soll eine Höchstdauer des Prüfungsmandats von zehn Jahren mit einer anschließenden vierjährigen Cooling-Off-Periode vorgeschrieben sein. Die Mitgliedsstaaten haben jedoch ein Wahlrecht die Höchstdauer zu reduzieren. Des Weiteren besteht ein Wahlrecht die Höchstdauer für Prüfungsaufträge, die im öffentlichen Ausschreibungsverfahren vergeben werden, auf 20 Jahre zu erhöhen. Für Prüfungsaufträge bei sog. Joint Audits oder auch Gemeinschaftsprüfungen (Prüfungen, bei denen mehrere Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaften gleichzeitig zum Abschlussprüfer eines Einzel- oder Konzernabschlusses bestellt werden) wird die Höchstdauer auf 24 Jahre angehoben. Eine solche Verlängerung ist nur möglich, wenn der Aufsichtsrat, auf Empfehlung des Prüfungsausschusses, der zustimmungspflichtigen Hauptversammlung vorschlägt, das Prüfungsmandat zu verlängern.

Die Verordnung sieht eine Mindestlaufzeit der Mandate von einem Jahr vor, wobei die Mitgliedsstaaten das Wahlrecht haben, diese zu erhöhen. Nach bisherigem deutschem Recht hat zwingend eine jährliche Bestellung (Wahl und Beauftragung) des Abschlussprüfers zu erfolgen.

Handlungsbedarf besteht für den Aufsichtsrat im Rahmen der externen Rotation aufgrund von Übergangsregelungen frühestens ab dem Jahre 2020, wobei das Mandat im Zeitpunkt des Inkrafttretens der EU-Verordnung, im Sommer 2014, bereits 20 Jahre bestehen musste. Folgendes Schaubild soll dies verdeutlichen:

Fall 1: Erstbestellung vor Sommer 1994 (Übergangsfrist 6 Jahre)



Fall 2: Erstbestellung nach Sommer 1994, aber vor Sommer 2004 (Übergangsfrist 9 Jahre)



Fall 3: Erstbestellung nach Sommer 2004 (keine Übergangsfrist „fresh start“)

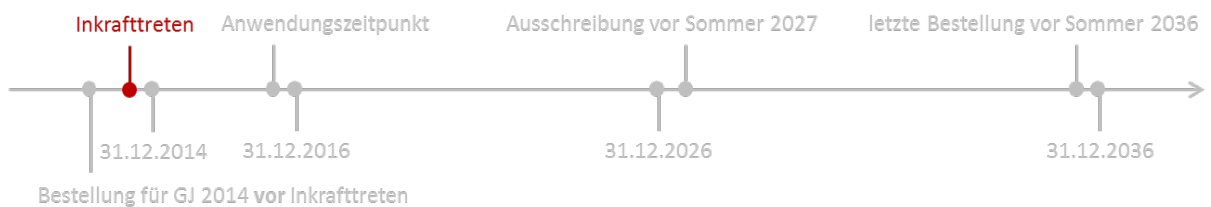


Abbildung 1: Übergangsregeln zur externen Rotation der Prüfungsgesellschaft

Des Weiteren wurde das generelle Auswahlverfahren für die Beauftragung des Abschlussprüfers geändert. Mit der EU-Verordnung wurde diesbezüglich die Zuständigkeit des Prüfungsausschusses normiert. Dieses Verfahren ist immer dann durchzuführen, wenn ein Abschlussprüferwechsel nach der neu eingeführten Höchstdauer von zehn Jahren zu vollziehen ist.

Die Ausschreibungsunterlagen hat das zu prüfende Unternehmen zu erstellen. Dabei müssen transparente und diskriminierungsfreie Auswahlkriterien für die Bewertung der Vorschläge der Abschlussprüfer enthalten sein. Durch wen die Unterlagen zu erstellen sind, ergibt sich aus Art. 16 Abs. 3 Buchstabe b und Unterabsatz 2 EU-Verordnung. Die Aufgabe obliegt dem Prüfungsausschuss, wobei die Vorarbeiten im Unternehmen selbst geleistet werden können.⁵ Das Verfahren kann frei gestaltet werden, wobei Ausschlussklauseln für „kleinere“ Abschlussprüfer (sog. „Big4-only-Klauseln“) nicht erlaubt sind. Nach Durchführung des Verfahrens hat der Prüfungsausschuss dem Aufsichtsrat eine Empfehlung zur Abschlussprüferwahl auszusprechen. Diese Empfehlung ist im Gegensatz zur Vergangenheit zwingend zu begründen. Eine

⁵ Rega, I., EU-Abschlussprüferreform: Mehr Verantwortung für den Aufsichtsrat, 2014, S. 5.

Begründung ist nicht notwendig, wenn die Höchstdauer von zehn Jahren für das betreffende Prüfungsmandat noch nicht überschritten ist.

3.2 Verbotene und erlaubte Nichtprüfungsleistungen

Die zunächst sehr viel weiter reichenden Vorschläge der EU-Kommission zu einem generellen Durchführungsverbot von Nichtprüfungsleistungen durch den Abschlussprüfer wurden infolge der massiven Kritik an diesem Vorschlag nicht umgesetzt. Gem. Art. 5 Abs. 1 EU-Verordnung darf der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft eines Unternehmens von öffentlichem Interesse sowie jedes Mitglied eines Netzwerks, dem der Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft angehört, weder direkt noch indirekt für das geprüfte Unternehmen, dessen Mutterunternehmen oder die von ihm beherrschten Unternehmen zusammen verbotene Nichtprüfungsleistungen innerhalb des Zeitraums zwischen dem Beginn der Prüfung und der Abgabe des Bestätigungsvermerks erbringen. Für juristische Leistungen u.a. im Zusammenhang mit allgemeiner Beratung gilt das Verbot bereits für das Jahr, welches dem oben genannten Zeitraum vorangeht. Zum Katalog der grundsätzlich verbotenen Nichtprüfungsleistungen gehören:

- 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.

Neben den aufgestellten Verboten beinhaltet die EU-Verordnung sowohl das Wahlrecht die Verbote noch auszuweiten und nationale Verbote hinzuzufügen als auch sie wieder zu verkürzen. Eine Verkürzung, das heißt eine parallele Durchführungsmöglichkeit von Abschlussprüfung und Beratung, ist allerdings nur unter bestimmten Bedingungen gem. Art. 5 Abs. 3 EU-Verordnung möglich. So kann das Verbot im Wesentlichen für

- das Erstellen von Steuererklärungen, die Ermittlung von staatlichen Beihilfen und steuerlichen Anreizen,
- die Unterstützung hinsichtlich Steuerprüfungen durch die Steuerbehörden,
- Berechnung der direkten/indirekten als auch latenten Steuern,
- sowie die Erbringung von Steuerberatungsleistungen als Wahlrecht von den Mitgliedstaaten erlaubt werden.

Voraussetzung ist jedoch, dass

1. die Leistungen allein oder kumuliert keine direkten oder nur unwesentliche Auswirkungen auf die geprüften Abschlüsse haben,
2. die Einschätzung der Auswirkung auf die geprüften Abschlüsse in dem zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss gemäß Artikel 11 umfassend dokumentiert und erläutert wird und
3. der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft die Grundsätze der Unabhängigkeit gemäß der Richtlinie 2006/43/EG erfüllt.

In Deutschland wird wahrscheinlich von der Erlaubnisoption Gebrauch gemacht werden.⁶

Das deutsche Handelsgesetzbuch sieht für Nichtprüfungsleistungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse bereits Beschränkungen vor. Demnach dürfen gem. §§ 319 Abs. 3 Nr. 3 sowie 319a Abs. 1 Nr. 3 HGB Nichtprüfungsleistungen nur angeboten und durchgeführt werden, wenn sie von untergeordneter Bedeutung im Vergleich zur Prüfung sind. Dies ist jedoch gem. § 319a Abs. 1 Nr. 2 HGB nicht zulässig, wenn die Rechts- und Steuerberatung über das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen hinausgeht und sich dadurch Auswirkungen auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage unmittelbar und wesentlichen ergeben.

Für die Beauftragung des Abschlussprüfers von erlaubten Nichtprüfungsleistungen durch den Vorstand, ist die vorherige Zustimmung des Prüfungsausschusses einzuholen. Zusätzlich ist zu beachten, dass das Honorar der erlaubten Nichtprüfungsleistungen maximal 70% des durchschnittlichen Prüfungshonorars der letzten drei Jahre betragen darf.

Zu beachten ist, dass die Auflagen bzgl. des Verbotskatalogs sowie der Honorargrenze von 70%, in Konzernen für sämtliche Gesellschaften gelten. So muss selbst der Abschlussprüfer eines börsennotierten Tochterunternehmens die Zustimmung von dessen Prüfungsausschuss einholen, wenn er bei der nicht börsennotierten Muttergesellschaft erlaubte Nichtprüfungsleistungen durchführen möchte.

Im Fall von erlaubten Nichtprüfungsleistungen, die beispielsweise mit der Erstellung von Jahresabschlüssen zusammenhängen, ist zu beachten, dass der Ersteller des Abschlusses einer Einzelgesellschaft dem Abschlussprüfer der Muttergesellschaft von öffentlichem Interesse zugerechnet wird. Das heißt es ist immer das gesamte Prüfernetzwerk zu betrachten.

Die Umsetzung der vollständigen Sicherstellung bzw. der sachgerechten Einhaltung des Katalogs der Nichtprüfungsleistungen wird für die Praxis der Aufsichtsrats Tätigkeit sicherlich eine neue Herausforderung darstellen, insbesondere bei transnationalen Konzernen.

Die neuen Regeln zu den Nichtprüfungsleistungen sind zwei Jahre nach Inkrafttreten der EU-Verordnung anzuwenden.

Bis dahin wären die in der EU-Verordnung enthaltenen diesbezüglichen Mitgliedstaatenwahlrechte umzusetzen. So sind beispielsweise Aus-

⁶ Lanfermann, G., Nichtprüfungsleistungen durch Abschlussprüfer, 2014, S. 9.

nahmen zugelassen, wenn die in den Absätzen zuvor genannten Dienstleistungen keinen wesentlichen Einfluss auf den zu prüfenden Abschluss haben.

3.3 Erhöhte Anforderungen an die Berichterstattung

Die Berichtspflichten des Abschlussprüfers sollen unter anderem im Prüfungsbericht erweitert werden. Dies soll auch die Bedeutung von Prüfungsausschüssen erhöhen. Hierzu wird zunächst der bereits in Deutschland bewährte Prüfungsbericht EU-weit normiert (Art. 11 der EU-Verordnung). Damit ist der Prüfungsbericht zwingend bei der Prüfung von Gesellschaften von öffentlichem Interesse zu erstellen, wobei er ausdrücklich an den Prüfungsausschuss zu adressierten ist.

Eine wesentliche Änderung im Rahmen der Berichterstattung ergibt sich zum einen daraus, dass die verwendeten Prüfungsmethoden beschrieben werden müssen. Zum anderen sollen auch die der Prüfung zugrunde gelegten quantitativen Wesentlichkeitsgrenzen dargelegt werden.

Zudem ist der Prüfungsbericht mit Ausnahme der in § 321a HGB genannten Fälle (Eröffnung des Insolvenzverfahrens oder Abweisung mangels Masse) bisher nicht durch externe Unternehmensadressaten einzusehen. Gem. Art. 11 Abs. 1 der EU-Verordnung ist es umsetzbar, dass „bestimmten Dritten“ durch den Prüfungsausschuss nach jeweiligem nationalem Recht eine Einsicht ermöglicht wird.

3.4 Erhöhte Anforderungen an den Bestätigungsvermerk

Um die Aussagekraft des Bestätigungsvermerks zu erhöhen, soll zukünftig von dem sog. „Formeltestat“ abgewichen und sollen individuelle Aussagen zur vorgenommenen Prüfung getroffen werden. Die EU-Richtlinie schlägt hier allgemein eine Erläuterung des Prüfungsumfanges vor, um so die Erwartungslücke der Interessenträger zu reduzieren. In der Verordnung werden die Anforderungen weiter konkretisiert. Bei der Prüfung von PIES hat der Abschlussprüfer u.a. die von ihm am bedeutsamsten beurteilten Risiken sowie seine Reaktion darauf zu beschreiben. Dies stellt für die Tätigkeit der Überwachungsorgane und damit für die Arbeit des gesamten Aufsichtsrates eine wichtige Informationsquelle dar.

Folgende Informationen soll der Bestätigungsvermerk gem. Art. 10 Abs. 2 EU-Verordnung beinhalten:

- Angabe des den Abschlussprüfer bestellenden Organs,
- Datum der Bestellung des Abschlussprüfers und der Mandatsdauer,
- Beschreibung der bedeutsamsten beurteilten Risiken wesentlich falscher Darstellungen, Zusammenfassung der Prüfreaktion auf diese Risiken und ggf. wichtige Feststellungen,
- Darlegung zur Eignung der Abschlussprüfung, Unregelmäßigkeiten aufzudecken,
- Bestätigungen zum Einklang des Prüfungsurteils mit dem Prüfungsbericht,

- Unabhängigkeitserklärung bzw. Erklärung, dass keine verbotenen Nichtprüfungsleistungen vorgenommen wurden,
- Angabe der Nichtprüfungsleistungen,
- Abfassung eines gemeinsamen Bestätigungsvermerks mit gemeinsamem Prüfungsurteil bei Joint Audit, dem gemeinsamen Prüfen durch mindestens zwei Abschlussprüfer oder Abschlussprüfungsgesellschaften. Sollte Uneinigkeit bestehen erfolgt die Abgabe jeweils eines eigenen Urteils in einem gesonderten Absatz mit jeweiliger Begründung für die Uneinigkeit.

Damit geht der Bestätigungsvermerk gem. der EU-Verordnung über die Anforderungen des deutschen Handelsgesetzbuches hinaus. Dieses sieht für sämtliche Abschlussprüfungen einen formalisierten Bestätigungsvermerk vor, der weniger Informationen über Details der Prüfung enthält. Diese wurden bisher nur im Prüfungsbericht angegeben. Für die Zukunft steht noch zur Debatte, ob dieser umfangreichere Bestätigungsvermerk nicht nur im Rahmen der Pflichtanwendung bei der Prüfung von PIES zu verwenden ist, sondern auch in allen anderen Prüfungsfällen. Bisher existiert hierzu keine gesetzliche Verpflichtung.

4 | Offene Punkte für die Umsetzung der neuen europarechtlichen Vorgaben in nationales Recht

Die EU-Verordnung gilt ab Mitte 2016 für alle Unternehmen von öffentlichem Interesse. Sie enthält neben den Vorgaben, die ohne Umsetzung in nationales Recht gültig sind, auch Wahlrechte. Diese Wahlrechte sind von den Mitgliedstaaten zur Inanspruchnahme noch in nationales Recht umzuwandeln. Die EU-Richtlinie ist im Gegensatz zur Verordnung insgesamt in nationales Recht umzuwandeln. Da sich das deutsche Recht der gesetzlichen Abschlussprüfung (§§ 316 ff. HGB) jedoch im Staatenvergleich schon sehr nah an der Richtlinie orientiert, gibt es noch Mitgliedstaatenwahlrechte, die von den deutschen Gesetzen abweichen.

Die in Kapitel 3.2 beschriebenen Regelungen zu den Nichtprüfungsleistungen beinhalten neben den Vorgaben auch Wahlrechte, die von den Mitgliedstaaten ausgeübt werden können. So ergeben sich zum einen aus Artikel 5 Abs. 2 der EU-Verordnung Möglichkeiten für die Mitgliedstaaten über den Katalog hinaus weitere Verbote für Nichtprüfungsleistungen zu normieren. Artikel 5 Abs. 3 der EU-Verordnung ermöglicht unter bestimmten zuvor beschriebenen Voraussetzungen, dass Nichtprüfungsleistungen trotz des Verbots in der EU-Verordnung vom Abschlussprüfer erbracht werden dürfen. Diese Wahlrechte sind von den Mitgliedstaaten entsprechend in eigene Gesetze zu überführen. In der Literatur wird davon ausgegangen, dass in Deutschland von dem Wahlrecht zur Ausweitung der erlaubten Ausnahmen Gebrauch gemacht wird. Ein weiteres Wahlrecht im Bereich der Nichtprüfungsleistungen ergibt sich aus Artikel 4 Abs. 2 der EU-Verordnung. Dieser schreibt Grenzen bzgl. der Honorare von Nichtprüfungsleistungen vor. Hier besteht nach Artikel 4 Abs. 2 Unterabsatz 3 der EU-Verordnung für Mitgliedstaaten das Wahlrecht, eine Behörde zu schaffen, bei der der Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft einen besonderen Antrag stellen kann. Danach können die Geltungskriterien bzgl. des Honorarvolumens aus Artikel 4 Abs. 2 der EU-Verordnung im Einzelfall entkräftet werden.

Artikel 39 Abs. 1 der EU-Richtlinie schreibt ferner vor, dass grundsätzlich jedes Unternehmen von öffentlichem Interesse einen Prüfungsausschuss eingerichtet hat. Allerdings besteht gem. Artikel 39 Abs. 2 ff. der EU-Richtlinie für die Mitgliedstaaten ein Wahlrecht unter bestimmten Voraussetzungen eine gesetzliche Normierung zu schaffen, dass die Unternehmen von öffentlichem Interesse keinen Prüfungsausschuss bilden müssen. Dies kann zum Beispiel gem. Artikel 39 Abs. 2 der EU-Richtlinie der Fall sein, wenn die dem Prüfungsausschuss übertragenen Aufgaben vom Aufsichtsrat als Ganzem wahrgenommen werden. Im dualistischen System der Organisationsverfassung deutscher Unternehmen könnten die Aufgaben eines Prüfungsausschusses somit weiterhin bei Anwendung des Mitgliedstaatenwahlrechts durch den Aufsichtsrat in Gänze übernommen werden.

Es bestehen folglich bisher ungelöste nationale Fragen, die sich aus der Umsetzung als auch aus der Anwendung der EU-Richtlinie und EU-Verordnung im Bereich der Prüfungsausschüsse ergeben können.

Literaturübersicht

Lanfermann, G.(2014) Nichtprüfungsleistungen durch Abschlussprüfer, S. 9, abgerufen unter http://www.audit-committee-institute.de/docs/aci_quarterly_2014_2.pdf am 23.10.2014.

Rega, I.(2014), EU-Abschlussprüferreform: Mehr Verantwortung für den Aufsichtsrat, S.5, abgerufen unter http://www.audit-committee-institute.de/docs/aci_quarterly_2014_2.pdf am 23.10.2014.

Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen („Abschlussprüferrichtlinie“, „8. EG-Richtlinie“)

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

Impressum

Autoren

Dr. Martin Stahl

Diplom-Ökonom, Wirtschaftsprüfer,
Steuerberater
Korthäuer & Partner GmbH

Martin Pundt

Diplom-Kaufmann, Steuerberater
Korthäuer & Partner GmbH

Ansprechpartner

Alexander Sekanina

Hans-Böckler-Stiftung
Abteilung Mitbestimmungsförderung
Referatsleiter Wirtschaft

Hans-Böckler-Straße 39
40476 Düsseldorf
Tel.: 0211 / 77 78 168
Fax: 0211 / 77 78 4168

Alexander-Sekanina@boeckler.de
www.boeckler.de

ISSN 2364-0413