

Abgleich des IESBA Code of Ethics 2014 mit den deutschen berufsrechtlichen Regelungen

Die Wirtschaftsprüferkammer hat einen Abgleich der Regelungen des IESBA Code of Ethics 2014 zu den deutschen berufsrechtlichen Regelungen in HGB, WPO und der Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer / vereidigte Buchprüfer (nachfolgend "BS") durchgeführt. Der Abgleich beschränkt sich dabei auf die Regelungen des Code in Teil A sowie Teil B, Abschnitte 200 - 290 ("Regelungen zur Abschlussprüfung und zur prüferischen Durchsicht"). Aufgrund vielfacher Nachfrage aus dem Berufsstand stellt die WPK das Ergebnis des Abgleichs öffentlich zur Verfügung.

Es ist festzuhalten, dass das deutsche Berufsrecht ganz überwiegend die Anforderungen des IESBA Code of Ethics 2014 abdeckt. Soweit Abweichungen festgestellt wurden, sind die abweichenden Regelungen des IESBA Code of Ethics (Spalte "Code of Ethics 2014/Stichworte") stichpunktartig den deutschen Regelungen (Spalte "Deutsche Regelung und Anmerkungen") nachfolgend gegenübergestellt.

Informationshalber sind auch die relevanten Vorschriften aus der Abschlussprüfer-Richtlinie und -Verordnung (Spalte "Regelung in Richtlinie (RL) und Verordnung (VO)") benannt. In Abhängigkeit von der Umsetzung der Abschlussprüfer-RL sowie der Ausübung der Mitgliedstaatenwahlrechte der Abschlussprüfer-VO werden verschiedene derzeit noch bestehende Unterschiede zwischen dem Code und dem deutschen Berufsrecht nach Verabschiedung des AReG und des APAREG wegfallen. Soweit Abweichungen bestehen bleiben, wird zu prüfen sein, ob und inwieweit durch weitere Gesetzesänderungen oder auch Änderungen der Berufssatzung WP/vBP eine Anpassung erfolgen muss.

Die nachfolgende Übersicht ist als Unterstützung für den Berufsstand gedacht. Sie erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Hat sich eine Praxis vertraglich zur Einhaltung des IESBA Code of Ethics verpflichtet, liegt es in deren pflichtgemäßen Ermessen, etwaige relevante Unterschiede und deren Gewicht zu würdigen und praxis- sowie fallbezogene Vorkehrungen zu treffen. Anmerkungen oder Hinweise nehmen wir gerne entgegen.

Berlin, den 12. Oktober 2015

TEIL A – ALLGEMEINE ANWENDUNG DES KODEX

Code of Ethics 2014 / Stichworte	Deutsche Regelung und Anmerkungen	Regelung in Richtlinie (RL) und oder Verordnung (VO)
100.12 (e) Gefährdungen der Einhaltung der Berufspflichten durch Einschüchterung	Keine entsprechende deutsche Regelung	Art. 22 Abs. 1 RL

TEIL B – ANGEHÖRIGE DER WIRTSCHAFTSPRÜFENDEN BERUFE

Code of Ethics 2014 / Stichworte	Deutsche Regelung und Anmerkungen	Regelung in Richtlinie (RL) und oder Verordnung (VO)
200 - Einführung		
Gefährdung und Schutzmaßnahmen		
200.6 Beispiele für Gegebenheiten, die zu einer Gefährdung durch Interessensvertretung führen können, umfassen das anwaltliche Tätigwerden bei Rechtsstreitigkeiten oder Auseinandersetzungen mit Dritten.	§ 23b II BS - Regelung sieht in der rechtlichen oder steuerlichen Vertretung keine Interessensvertretung.	Art. 5 Abs. 1 (g) VO
Interessenkonflikte		
220.11 Von einem Interessenkonflikt betroffene Mandanten sind grundsätzlich über die Art des Interessenkonflikts sowie die diesbezüglich gegebenenfalls getroffenen Schutzmaßnahmen zu unterrichten . Sofern Schutzmaßnahmen zur Reduzierung der Gefährdung auf ein vertretbares Maß getroffen werden müssen, ist die Zustimmung der Mandanten zur Erbringung der beruflichen Dienstleistungen durch den Berufsangehörigen einzuholen [...]	Keine entsprechende deutsche Regelung zur verpflichtenden Unterichtung des Mandanten.	Art. 24b Abs. 3 RL; Art. 30e Abs. 1 und 3 RL

Abschnitt 290 - UNABHÄNGIGKEIT - ABSCHLUSSPRÜFUNGS- UND REVIEW-AUFTRÄGE

Code of Ethics 2014 / Stichworte	Deutsche Regelung und Anmerkungen	Regelung in Richtlinie (RL) und oder Verordnung (VO)
Regelverstoß		
290.46 Stellt die Praxis fest, dass Maßnahmen zum adäquaten Umgang mit den Folgen eines Regelverstoßes ergriffen werden können, hat sie den Verstoß und die ergriffenen oder vorgeschlagenen Maßnahmen mit den für die Überwachung Verantwortlichen (unverzüglich) zu erörtern . [...]	Keine deutschen Regelungen zur verpflichtenden Erörterung von Schutzmaßnahmen mit dem Mandanten.	Art. 24b Abs. 3 RL; Art. 30e Abs. 1 und 3 RL
290.47 Die Praxis hat den für die Überwachung Verantwortlichen schriftlich alle erörterten Sachverhalte mitzuteilen und die Zustimmung dafür einzuholen, dass Maßnahmen zum adäquaten Umgang mit den Folgen des Verstoßes ergriffen werden können oder worden sind. Die Kommunikation hat zu enthalten [...]. Sollten die für die Überwachung Verantwortlichen zu der Auffassung gelangen, dass die Maßnahmen keinen adäquaten Umgang mit den Folgen des Verstoßes darstellen, so hat die Praxis in Übereinstimmung mit den maßgeblichen rechtlichen Anforderungen alle erforderlichen Schritte zur Beendigung des Abschlussprüfungsauftrags zu unternehmen, sofern dies durch Gesetz oder andere Rechtsvorschriften zulässig ist. Sofern eine Beendigung nicht zulässig ist, hat die Praxis etwaige Berichterstattungs- oder Offenlegungsanforderungen zu erfüllen.	Keine deutschen Regelungen zur verpflichtenden Erörterung von Schutzmaßnahmen mit dem Mandanten.	Art. 24b Abs. 3 RL; Art. 30e Abs. 1 und 3 RL
Finanzielle Interessen		
290.104 Gefährdung durch Eigeninteresse bei unmittelbarem oder wesentlichem mittelbarem finanziellen Interesse an einem Abschlussprüfungsmandanten durch Mitglied des Abschlussprüfungsteams, eines Angehörigen aus dessen enger Familie oder einer Praxis . Keine Schutzmaßnahmen möglich.	§ 319 III Satz 1 Nr. 1, Satz 2 sowie IV HGB Kreis der bei finanziellen Interessen zu berücksichtigenden Personen nach HGB berücksichtigt im Gegensatz zum Code nicht: - Eltern, Kinder und Geschwister (Code-Definition "enge Familie") des WP/vBP, sowie - die Familie von Abschlussprüfungsteammitgliedern. Fraglich ist auch, ob § 319 Abs. 4 S. 1 HGB Personen erfasst, die im Zusammenhang mit der Durchführung der Abschlussprüfung Empfehlungen zur Vergütung des für die Prüfung verantwortlichen Partners geben oder ihn unmittelbar überwachen, diesbezügliche Führungsfunktionen ausüben oder ihn auf sonstige Weise beaufsichtigen (alle dem auftragsverantwortlichen Partner in direkter Linie übergeordneten Führungsebenen bis hin zum Sprecher der Geschäftsführung oder entsprechende Position - Code-Definition Abschlussprüfungsteam); § 23 I iVm § 21 IV BS - erweitert den Kreis der betroffenen Personen gegenüber dem HGB um Verwandte des WP/vBP in gerader Linie.	Art. 22 Abs. 2 RL in Verbindung mit Art. 1 Abs. 2 Richtlinie 2004/72/EG (Insider-Richtlinie)

Code of Ethics 2014 / Stichworte	Deutsche Regelung und Anmerkungen	Regelung in Richtlinie (RL) und oder Verordnung (VO)
290.108 Gefährdung durch Eigeninteresse, sofern in dem Büro ("office"), von dem aus der auftragsverantwortliche Partner die Abschlussprüfung betreut, andere Partner oder Angehörige aus deren enger Familie ein finanzielles Interesse an dem betreffenden Abschlussprüfungsmandanten haben. Keine Schutzmaßnahmen möglich.	§ 319 III Satz 1 Nr. 1, Satz 2 sowie IV HGB; § 23 I Vm. § 21 IV BS - siehe Anmerkungen unter 290.104 zu "enge Familie"; - Familienangehörige eines anderen Partners sind nach deutschen Regeln wohl nicht einbezogen; - keine räumliche Abgrenzung iSd Zugehörigkeit zu einem "Büro" nach deutschen Regeln.	Art. 22 Abs. 2 RL in Verbindung mit Art. 1 Abs. 2 Richtlinie 2004/72/EG (Insider-Richtlinie)
290.112 Gefährdung durch Eigeninteresse möglich, wenn die Praxis, ein Abschlussprüfungsteammitglied oder ein Angehöriger aus dessen enger Familie ein finanzielles Interesse an einer Einheit hat, an der auch der Abschlussprüfungsmandant ein wesentliches finanzielles Interesse hat und bedeutenden Einfluss auf die betroffene Einheit ausüben kann. Keine Schutzmaßnahmen möglich.	§ 319 III Satz 1 Nr. 1 HGB - HGB-Regelung bezieht sich allerdings nur auf mit dem Abschlussprüfungsmandanten verbundene Unternehmen oder beteiligte Unternehmen mit Kapitalanteil von mehr als 20 %. - siehe Anmerkungen unter 290.104 zu "enge Familie"; - Familienangehörige der Abschlussprüfungsteammitglieder sind nach deutschen Regeln wohl nicht erfasst.	Art. 22 Abs. 2 RL in Verbindung mit Art. 1 Abs. 2 Richtlinie 2004/72/EG (Insider-Richtlinie)
290.113 Gefährdung möglich, wenn ein Abschlussprüfungsteammitglied, dessen enge Familienangehörige oder die Praxis ein finanzielles Interesse an einer Einheit hat, an der bekanntermaßen ein Mitglied von Aufsichtsrat oder Geschäftsführung oder ein beherrschender Gesellschafter des Abschlussprüfungsmandanten ebenfalls ein finanzielles Interesse hat. Schutzmaßnahmen möglich.	Keine entsprechende deutsche Regelung.	Art. 22 Abs. 2 RL in Verbindung mit Art. 1 Abs. 2 Richtlinie 2004/72/EG (Insider-Richtlinie)
Kreditgeschäfte		
290.120 Gefährdung durch Eigeninteresse bei Kreditgewährung oder Sicherheitenstellung seitens eines Abschlussprüfungsmandanten, der kein Kreditinstitut ist, an die Praxis, ein Abschlussprüfungsteammitglied oder einen Angehörigen aus dessen enger Familie. Keine Schutzmaßnahmen bei wesentlichen Krediten / Sicherheiten.	Keine entsprechende deutsche Regelung, allenfalls unter § 319 II HGB subsumierbar; - § 23 I Nr. 4 BS erfasst nur Forderungen gegen den Mandanten; - keine deutschen Regeln zu Sicherheiten; - siehe Anmerkungen unter 290.104 zu "enger Familie"; - Familienangehörige der Abschlussprüfungsteammitglieder sind nach deutschen Regeln wohl nicht erfasst.	Art. 22 Abs. 4 c) RL
290.122 Einlagen oder Wertpapierdepots der Praxis, eines Abschlussprüfungsteammitglieds oder eines Angehörigen aus dessen enger Familie bei einem Abschlussprüfungsmandanten, der ein Kreditinstitut o.ä. ist, sind eine Gefährdung der Unabhängigkeit, wenn diese zu handelsunüblichen Konditionen erfolgen.	Keine entsprechende deutsche Regelung, allenfalls unter § 319 II HGB subsumierbar.	Art. 22 Abs. 4 c) RL
Beschäftigung bei einem Abschlussprüfungsmandanten		
290.132 Gefährdungen durch Vertraulichkeit oder Einschüchterung möglich, wenn ein Mitglied der Geschäftsführung oder des Aufsichtsrats oder ein Angestellter des Mandanten mit bedeutendem Einfluss auf Rechnungslegung oder Abschluss zuvor Abschlussprüfungsteammitglied oder Partner der Praxis war.	§ 319 II HGB; § 43 III WPO; § 24 BS - § 43 III WPO bezieht sich nur auf § 319a Mandate sowie nur auf "Abschlussprüfer" bzw. "verantwortlichen Prüfungspartner"; - keine deutschen Regelung bestehen bzgl. anderer Partner der Praxis sowie sonstiger Abschlussprüfungsteammitglieder.	Art. 22a Abs. 1 und 2 RL
290.136 Gefährdung durch Eigeninteresse entsteht, wenn ein Abschlussprüfungsteammitglied an der Abschlussprüfung trotz des Wissens mitwirkt, dass er/sie in Zukunft in ein Beschäftigungsverhältnis beim Mandanten eintreten wird oder kann. Schutzmaßnahmen sind möglich.	§ 43 III WPO; § 24 BS - § 43 III WPO bezieht sich nur auf § 319a Mandate sowie nur auf „Abschlussprüfer“ bzw. verantwortlichen Prüfungspartner; - keine deutschen Regelung bestehen bzgl. sonstiger Abschlussprüfungsteammitglieder.	Art. 22a Abs. 1 und 2 RL
290.137 Gefährdungen durch Vertraulichkeit oder Einschüchterung ist möglich, wenn der verantwortliche Prüfungspartner bei einem Abschlussprüfungsmandanten von öffentlichem Interesse in ein Beschäftigungsverhältnis eintritt als: (a) Mitglied der Geschäftsführung oder des Aufsichtsrates oder (b) Angestellter in einer Position mit bedeutendem Einfluss auf Rechnungslegung oder Abschluss. Die Unabhängigkeit gilt als beeinträchtigt, wenn keine 12 monatige Cooling-off Periode eingehalten wird.	§ 319a I Satz 5 HGB; § 43 III WPO; § 24 BS - Der verantwortliche Prüfungspartner gemäß Code umfasst auch Qualitätssicherer sowie sonstige entscheidungstragende Partner und weicht insoweit von § 319a I S. 5 HGB ab.	Art. 22a Abs. 1 und 2 RL

Code of Ethics 2014 / Stichworte	Deutsche Regelung und Anmerkungen	Regelung in Richtlinie (RL) und oder Verordnung (VO)
Erbringung von Nichtprüfungsleistungen gegenüber Abschlussprüfungsmandanten		
290.189 Gefährdung durch Interessenvertretung oder Selbstprüfung möglich, wenn eine Praxis einen Abschlussprüfungsmandanten bei Streitigkeiten vertritt, nachdem die zuständigen Steuerbehörden mitgeteilt haben, dass sie seine Argumente zu einem bestimmten Sachverhalt abgelehnt haben und entweder die Steuerbehörde oder der Mandant die Angelegenheit zur Entscheidung in ein formales Verfahren einbringen. Existenz und Bedeutung der Gefährdung sind abhängig von diversen Faktoren; Gefährdung ist zu beurteilen; Schutzmaßnahmen sind möglich.	§ 319a I Satz 1 Nr. 2 HGB; § 23a VII BS - Ausschluss bei Rechts- und Steuerberatungsleistungen, die sich <u>wesentlich</u> auf die V-,F-,E-Lage im zu prüfenden Jahresabschluss auswirken bei 319a-Unternehmen. Keine Regelung im Nicht-319a-Bereich. § 23b II BS - Regelung sieht zudem in der rechtlichen oder steuerlichen Vertretung keine Interessenvertretung.	Art. 5 Abs. 1 a) und Abs. 3 VO
290.190 Gefährdung durch Interessenvertretung bei anwaltlichem Tätigwerden einer Praxis für einen Abschlussprüfungsmandanten vor einem öffentlichem Gericht zur Lösung von Steuerangelegenheiten, sofern die Beträge wesentlich für den Abschluss sind. Keine Schutzmaßnahmen möglich	§ 319a I Satz 1 Nr. 2 HGB; § 23a VII BS - Ausschluss bei Rechts- und Steuerberatungsleistungen, die sich <u>wesentlich</u> auf die V-,F-,E-Lage im zu prüfenden Jahresabschluss auswirken bei 319a-Unternehmen. Keine Regelung im Nicht-319a-Bereich. § 23b II BS - Regelung sieht zudem in der rechtlichen oder steuerlichen Vertretung keine Interessenvertretung.	Art. 5 Abs. 1 a) und Abs. 3 VO
290.193 Gefährdung durch Selbstprüfung bei Erbringung von Leistungen der internen Revision gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten, wenn die Praxis die Innenrevisionsstätigkeit im Laufe einer anschließenden externen Abschlussprüfung verwertet. Zudem besteht die Gefahr, dass damit verbunden auch Managementleistungen erbracht werden (dann keine Schutzmaßnahmen möglich).	§ 319 III Satz 1 Nr. 3b HGB; § 23a IV BS - Gefährdung entsteht gemäß deutschen Regelungen nur, wenn die Durchführung der internen Revision <u>in verantwortlicher Position</u> erfolgt.	Art. 5 Abs. 1 h) VO
290.196 Gefährdung durch Selbstprüfung, sofern eine Praxis Innenrevisionsleistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten erbringt und die Ergebnisse dieser Leistungen im Rahmen der Abschlussprüfung verwertet.	§ 319 III Satz 1 Nr. 3b HGB; § 23a IV BS - Gefährdung entsteht gemäß deutschen Regelungen nur, wenn die Durchführung der internen Revision <u>in verantwortlicher Position</u> erfolgt.	Art. 5 Abs. 1 h) VO
290.207 Gefährdungen durch Selbstprüfung möglich aufgrund von Rechtsberatungsleistungen , die den Abschlussprüfungsmandanten bei der Ausführung von Transaktionen unterstützen (z.B. bei Vertragsabschlüssen, Rechtsberatung, Prüfung rechtlicher Risiken und Restrukturierungen). Schutzmaßnahmen sind möglich.	§ 319a I S. 1 Nr. 2 HGB; § 23a VII BS - Ausschluss bei Rechtsberatungsleistungen, die sich <u>wesentlich</u> auf die V-,F-,E-Lage im zu prüfenden Jahresabschluss auswirken bei 319a-Unternehmen. § 319 III Nr. 3a HGB; § 23a III sowie § 23a VII S. 3 BS - im Nicht 319a-Bereich greifen die allgemeinen Grundsätze des Selbstprüfungsverbots.	
290.208 Keine Schutzmaßnahmen sind möglich, sofern im Rahmen des anwaltlichen Tätigwerdens für einen Abschlussprüfungsmandanten zur Lösung einer Streitfrage oder eines Rechtsstreits die betroffenen Beträge wesentlich für den Abschluss sind.	§ 319a I Satz 1 Nr. 2 HGB; § 23a VII BS - Ausschluss bei Rechtsberatungsleistungen, die sich <u>wesentlich</u> auf die V-,F-,E-Lage im zu prüfenden Jahresabschluss auswirken bei 319a-Unternehmen. § 319 III Satz 1 Nr. 3a HGB; § 23a III sowie § 23a VII S. 3 BS - im Nicht 319a-Bereich greifen die allgemeinen Grundsätze des Selbstprüfungsverbots.	
290.213 Gefährdung durch Interessenvertretung und Selbstprüfung bei Erbringung von Finanzdienstleistungen möglich. Diesbezügliche Beispiele sind die Unterstützung eines Abschlussprüfungsmandanten bei der Strategieentwicklung, die Identifizierung von Übernahmezielen, die Beratung bei Veräußerungsgeschäften, die Unterstützung von Finanzierungstransaktionen, die strukturelle Beratung. Schutzmaßnahmen sind möglich	§ 319 III Satz 1 Nr. 3c HGB; § 23a V BS; § 22a I BS - Deutsches Verständnis von Finanzdienstleistungen ggf. abweichend; - nach § 22a I BS sind keine Schutzmaßnahmen bei Finanzdienstleistungen möglich.	Art. 5 Abs. 1 i) VO
Vergütungs- und Bewertungsregelungen		
290.225 Gefährdung durch Eigeninteresse, wenn sich die Leistungsbeurteilung oder Vergütung eines Abschlussprüfungsteammitglied am Verkauf von Nichtprüfungsleistungen an diesen Abschlussprüfungsmandanten orientiert.	Keine entsprechende deutsche Regelung.	Art. 24a Abs. 1 j) RL
290.226 Ein verantwortlicher Prüfungspartner darf nicht auf der Grundlage seines Erfolges beim Verkauf von Nichtprüfungsleistungen an seinen Abschlussprüfungsmandanten beurteilt oder vergütet werden.	Keine entsprechende deutsche Regelung.	Art. 24a Abs. 1 j) RL